

Predmet C-749/18**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

30. studenoga 2018.

Sud koji je uputio zahtjev:

Cour administrative (Luksemburg)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

29. studenoga 2018.

Žalitelji, druge stranke u postupku

dioničko društvo B

dioničko društvo C

društvo s ograničenom odgovornošću D

Druška stranka u žalbenom postupku, podnositelj protužalbe:

Administration des contributions directes

I. Predmet i podaci o sporu

- 1 Dioničko društvo osnovano u skladu s francuskim pravom A (ranije AA) osnovalo je u Velikom Vojvodstvu Luksemburg društvo kćer B koje pak ima sedam društava kćeri koja su „obveznici poreza na dobit u Luksemburgu” (u daljnjem tekstu: rezidenti), u svakom od kojeg drži više od 95 % kapitala. Društvo B i njegovih sedam društava kćeri odlučili su se za luksemburški sustav porezne integracije u kojem se porez obračunava na konsolidiranu dobit grupe trgovačkih društava.
- 2 Društva C i D, društva kćeri dioničkog društva A osnovanog u skladu s francuskim pravom, također su rezidentna društva. Društvo B ne drži nikakav udjel u kapitalu tih dvaju društava. Zasebnim dopisima od 8. prosinca 2014., društva B, C i D, zatražila su da se sustav porezne integracije na njih primijeni od 1. siječnja 2013. (prvi dopis) i od 1. siječnja 2014. (drugi dopis).

- 3 Osobito se pozivaju na presudu od 12. lipnja 2014., SCA Group Holding i dr., C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758 (vidjeti u nastavku; u daljnjem tekstu: presuda SCA Group Holding).
- 4 Administration des Contributions directes (Porezna uprava za izravne poreze) je u odluci od 3. veljače 2015. izjavila da se sustav porezne integracije primjenjuje samo na društvo majku (vertikalna integracija) koje je (luksemburški) rezident. Stoga je odbila zahtjev uz obrazloženje da taj uvjet nije ispunjen jer društvo B ne drži nikakve udjele u društvima koja se trebaju integrirati. Društva B, C i D podnijela su tužbu Tribunal administratif (Upravni sud).
- 5 U međuvremenu je Zakonom od 18. prosinca 2015. izmijenjen sustav porezne integracije na način da je u biti proširen na grupe koje se sastoje samo od društava kćeri (horizontalna integracija). Zakon izričito navodi da društvo integrirano u neku grupu ne može istodobno biti dio druge grupe. Taj novi zakonski sustav primjenjuje se tek od poreznog razdoblja za 2015.
- 6 Presudom od 6. prosinca 2017., Tribunal administratif (Upravni sud) odbio je tužbu u pogledu poreznog razdoblja za 2013. zato što tužba od 8. prosinca 2014. nije pravodobno podnesena, tj. nije podnesena prije isteka poreznog razdoblja za 2013. U odnosu na 2014. godinu Tribunal administratif (Upravni sud) smatrao je da nije u skladu s člancima 49. i 54. UFEU-a odbiti priznati pravo na poreznu integraciju zato što društva tužitelji nisu u vlasništvu društva majke rezidenta ili stalnog poslovnog nastana u Velikom Vojvodstvu Luksemburg.
- 7 Žalitelji su 15. siječnja 2018. podnijeli žalbu Cour administrative (Visoki upravni sud). Država je zatim podnijela protužalbu kojom prigovara Tribunal administratif (Upravni sud) to što je prihvatio tužbu za porezno razdoblje 2014.

II. Predmetne odredbe

A. Pravo Unije

- 8 Poglavlje 2. UFEU-a, naslovljeno „Pravo poslovnog nastana”, sadržava sljedeće dvije odredbe:

Članak 49.

„U okviru niže navedenih odredaba, ograničivanje slobode poslovnog nastana državljana jedne države članice na državnom području druge države članice zabranjuje se. Ta se zabrana odnosi i na ograničivanje osnivanja zastupništava, podružnica ili društava kćeri od strane državljana bilo koje države članice s poslovnim nastanom na državnom području bilo koje druge države članice.

Sloboda poslovnog nastana uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlene osobe te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima, osobito trgovačkim društvima u smislu drugog stavka članka 54., sukladno uvjetima koje

pravo zemlje u kojoj se taj poslovni nastan ostvaruje utvrđuje za svoje državljane, a podložno odredbama poglavlja koje se odnosi na kapital.”

Članak 54.

„Za potrebe ovog poglavlja, trgovačka društva osnovana sukladno pravu neke države članice, a čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, tretiraju se na isti način kao i fizičke osobe koje su državljani država članica.

Pojam ‚trgovačka društva‘ znači trgovačka društva koja su osnovana na temelju pravila građanskog ili trgovačkog prava, uključujući i zadruge te ostale pravne osobe uređene javnim ili privatnim pravom, osim onih koje su neprofitne.”

B. Nacionalno pravo

Luksemburški Zakon o porezu na dobit

9 Članak 164.bis određuje:

1. Rezidentna društva kapitala (...), u kojima barem 95% kapitala drži (...) drugo rezidentno društvo kapitala (...) ili stalna [luksemburška] poslovna jedinica nerezidentnog društva kapitala (...) mogu se, na zahtjev, porezno integrirati u društvo majku ili stalnu [luksemburšku] poslovnu jedinicu, na način da se njihovi odnosni oporezivi poslovni rezultati zbrajaju s onim društva majke ili stalne [luksemburške] poslovne jedinice. (...)

4. Pretpostavka primjene sustava porezne integracije je zajednički pisani zahtjev društva majke ili stalne [luksemburške] 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 5 poreznih razdoblja (...).”

10 Zakonom od 8. prosinca 2015. zamijenjen je članak 164.bis Zakona o porezu na dobit kako slijedi:

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

(...)

5. integrirana grupa: grupa koju čine integrirajuće društvo majka i integrirano/a društvo/a kći/eri (...) ili grupa koju čine integrirajuće društvo kći i integrirano/a društvo/a kći/eri (...). Član integrirane grupe ne može istodobno biti dio druge integrirane grupe. (...).”

U članku 7. tog zakona navodi se: „Ovaj zakon stupa na snagu od porezne godine 2015.”.

III. Stajališta stranaka

A. Društva B, C i D

- 11 Žalitelji prigovaraju Tribunalu administrativ (Upravni sud) jer je odlučio da je zahtjev za primjenu sustava porezne integracije za porezno razdoblje 2013. trebalo podnijeti prije kraja poreznog razdoblja 2013. Smatraju da bi se nametanjem obveze dotičnim društvima da svoj zahtjev za horizontalnu poreznu integraciju podnesu prije kraja poreznog razdoblja 2013. njih prekomjerno i neproporcionalno opteretilo imajući na umu načelo korisnog učinka prava Europske unije.
- 12 Žalitelji se pozivaju na presudu SCA Group Holding. Ističu sličnosti između nizozemskog sustava o kojem je riječ u predmetima u kojima je ta presuda donesena i luksemburškog sustava porezne integracije koji je postojao prije izmjene unesene Zakonom od 8. prosinca 2015., osobito s obzirom na to da oba sustava isključuju horizontalnu poreznu integraciju. Podsjećaju da je presuda Suda akt opće primjene i da tumačenje odredaba prava Unije ima učinak ne samo za budućnost, nego i *ex tunc*, zbog čega će sud, čak i u pravnim odnosima koji su nastali prije donošenja presude, izuzeti iz primjene svaku odredbu koja bi eventualno mogla biti suprotna nacionalnom zakonu.
- 13 Budući da je sustav porezne integracije koji je prevladavao do poreznog razdoblja 2015. protivan pravu Unije, žalitelji tvrde da bi trebalo otkloniti nezakonite posljedice tog sustava i da bi bilo protivno načelu korisnog učinka prava Unije odbiti im pravo na primjenu sustava porezne integracije od 1. siječnja 2013. na temelju toga što nije ispunjena potpuno formalna pretpostavka, to jest poštovanje roka za podnošenje zahtjeva, s obzirom na to da je takvu pretpostavku iznimno teško ispuniti imajući u vidu stajališta iz luksemburških upravnih i sudskih odluka donesenih u 2013.

B. Država

- 14 Država traži da se potvrdi presudu kojom je odbijen zahtjev koji se odnosi na porezno razdoblje 2013.
- 15 Nasuprot tomu, prigovara Tribunalu administrativ (Upravni sud) to što je prihvatio tužbu za porezno razdoblje 2014.
- 16 Najprije smatra da se zakon koji je tada bio na snazi nije odnosio na horizontalnu integraciju društava kćeri unutar iste grupe. Sustav je izmijenjen tek Zakonom od 18. prosinca 2015. na način da je dopuštena horizontalna integracija od poreznog razdoblja 2015.
- 17 Osim toga, Država naglašava da čak i da se Zakon od 18. prosinca 2015. retroaktivno primjenjuje, i dalje ostaje činjenica da se njime propisuje da „član integrirane grupe ne može istodobno biti dio druge integrirane grupe”. Država smatra da bi promjena iz posve klasične vertikalne integracije u horizontalnu

nužno podrazumijevala izlazak iz postojeće grupe i, u drugoj fazi, dovela do nastanka nove porezno integrirane grupe. Holding društvo, središnji član grupe koji u tom pogledu donosi odluke, trebalo bi stoga zamijeniti drugim holding društvom koje bi onda postalo stup novostvorene grupe, a što u ovom slučaju nije učinjeno.

IV. Ocjena Cour administrative (Visoki upravni sud)

A. Prvo prethodno pitanje

- 18 Luksemburški sustav porezne integracije definiran je kao „posebni sustav oporezivanja konsolidirane dobiti grupe društava” osmišljen za potrebe porezne neutralnosti. Njime se grupi društava omogućuje da svoje oporezive poslovne rezultate pripišu integrirajućem društvu kako bi se dobio konsolidirani oporezivi poslovni rezultat koji se oporezuje samo u integrirajućem društvu.
- 19 U ovom slučaju se zahtjevom traži da društva C i D uđu u sustav porezne integracije s društvom B kao integrirajućim društvom. Budući da je nesporno da potonje društvo nije društvo majka prvih dvaju društava, nego je, kao što su i ona, društvo kći društva A osnovanog u skladu s francuskim pravom, koje je francuski rezident i holding društvo grupe, tim se zahtjevom žalitelja želi stvoriti horizontalno porezno integrirana grupa između društava kćeri istog društva majke koje nije nerezident i koje nema stalnu poslovnu jedinicu u Velikom Vojvodstvu Luksemburg.
- 20 Luksemburško zakonodavstvo u to vrijeme nije dopuštalo takvu integraciju.
- 21 Tribunal administratif (Upravni sud) pravilno se oslonio na presudu SCA Group Holding koja se odnosila na sustav primjenjiv na nizozemski porezni subjekt i zahtjev koji su podnijela tri društva čije je sjedište u Nizozemskoj i koja se htjelo spojiti u jedinstveni porezni subjekt, pri čemu je udjele u tim društvima držalo drugo društvo koje je imalo sjedište u Njemačkoj. Tribunal administratif (Upravni sud) je iz toga zaključio da, kao i nizozemsko zakonodavstvo u tom slučaju, i luksemburško zakonodavstvo prije njegove izmjene Zakonom od 18. prosinca 2015. kojim se nerezidentnom društvu majci, s poslovnim nastanom u državi članici Europske unije, zabranjuje stvaranje jednog poreznog subjekta iz njegovih rezidentnih društava kćeri, protivno pravu Unije i točnije člancima 49. i 54. UFEU-a.
- 22 Cour administrative (Visoki upravni sud) stoga smatra da s obzirom na analizu Suda u pogledu sustava primjenjivog na nizozemski porezni subjekt o kojemu je riječ u presudi od 12. lipnja 2014., postoje ozbiljne sumnje u pogledu sukladnosti luksemburškog zakonodavstva, prije njegove izmjene Zakonom od 18. prosinca 2015., sa slobodom poslovnog nastana iz članaka 49. i 54. UFEU-a.

B. Drugo prethodno pitanje

- 23 Istina je da je Zakonom od 18. prosinca 2015. izmijenjen sustav porezne integracije tako što je, uz postojeći sustav vertikalne porezne integracije integrirajućeg rezidentnog matično društvo ili njegove stalne luksemburške poslovne jedinice i njegovih društava kćeri ili rezidentnih društava unuka, uveden sustav horizontalne porezne integracije integrirajućeg društva kćeri i drugih društava kćeri neintegrirajućeg, rezidentnog ili nerezidentnog, društva majke.
- 24 Međutim, ta je opća izmjena postala primjenjiva tek „od porezne godine 2015.“. Na temelju načela zabrane retroaktivnosti zakona, Cour administrative (Visoki upravni sud) smatra da se te izmjene ne mogu primjenjivati na retroaktivno razdoblje koje je službeno utvrđeno za prethodna porezna razdoblja, u ovom slučaju za porezna razdoblja 2013. i 2014.
- 25 Cour administrative (Visoki upravni sud) smatra da se sustav vertikalne i sustav horizontalne porezne integracije međusobno isključuju, zbog čega nije dopuštena kombinirana primjena tih dvaju sustava na istu porezno integriranu grupu te promjena iz jednog sustava u drugi dovodi do prestanka postojeće porezno integrirane grupe.
- 26 Iz toga slijedi da čak i ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, Cour administrative (Visoki upravni sud) morao bi smatrati da postojanje vertikalno integrirane grupe, u kojoj je društvo B preuzelo ulogu integrirajućeg holding društva, sprječava da to isto društvo postane dio druge horizontalno porezno integrirane grupe i da u njoj ima ulogu integrirajućeg društva kćeri. Cour administrative (Visoki upravni sud) bi stoga trebao potvrditi odbijanje primjene sustava porezne integracije jer, dok god vertikalno porezno integrirana grupa ne prestane postojati, porezna uprava može valjano odbiti zahtjev žalitelja kojim se želi stvoriti drugu horizontalno porezno integriranu grupu koja obuhvaća društvo B.
- 27 Međutim, kao što to priznaje i sama Država a ističu žalitelji, prestankom vertikalno porezno integrirane grupe prekinulo bi se minimalno potrebno razdoblje trajanja takve porezne skupine od pet godina zbog čega bi se ta društva kćeri i društvo B morali pojedinačno oporezovati.
- 28 Osim toga, žalitelji valjano ističu da bi takvo rješenje dovelo do novog neopravdanog različitog postupanja na štetu nerezidentnih društava majki. Dakle, grupa isključivo luksemburških društava mogla bi postati vertikalna porezna integracija čiji je integrirajući subjekt društvo majka cijele grupe, a uključivanje druge sestrinske grane ostalih društava kćeri u porezno integriranu grupu ne bi se analiziralo kao stvaranje nove grupe, nego samo kao izmjena postojeće grupe. Suprotno tomu, grupi društava, čije društvo majka nije rezident, koja je, da bi se smatrala vertikalnom poreznom integracijom u Velikom Vojvodstvu Luksemburg, kao u ovom slučaju, trebala imati posredničko društvo kćer kao holding društvo luksemburške grupe, ne bi se priznalo pravo da u postojeću poreznu integraciju

uključi drugo sestrinsko društvo društava kćeri i to samo zato što društvo majka cijele grupe nije rezident.

- 29 S obzirom na te elemente, Cour administrative (Visoki upravni sud) dvoji je li obveza likvidacije postojeće vertikalne porezne integracije kako bi se mogla stvoriti horizontalno porezno integrirana grupa u skladu sa slobodom poslovnog nastana iz članaka 49. i 54. UFEU-a. Pita se ne podrazumijeva li sloboda poslovnog nastana priznanje prava na izmjenu postojeće vertikalno porezno integrirane grupe uključivanjem sestrinskih društava luksemburškog holding društva i da se za istu porezno integriranu grupu smatra kao da postoji dok god to isto društvo koje preuzima ulogu integrirajućeg društva, pri čemu je irelevantno pitanje zamjenjuje li to društvo, zbog dodavanja sestrinskih društava, svoju ulogu integrirajućeg društva majke ulogom nacionalnog integrirajućeg društva kćeri, dok god ono ostaje integrirajuće društvo na razini na kojoj se konsolidiraju svi poslovni rezultati porezno integrirane grupe.

C. Treće prethodno pitanje

- 30 Ako je odgovor na prva dva pitanja potvrđan, Cour administrative (Visoki upravni sud) mora osigurati puni učinak prava, koja žaliteljima priznaje Sud Europske unije u skladu s člancima 49. i 54. UFEU-a, da se uključe u postojeću porezno integriranu grupu i izuzeti iz primjene materijalne zakonodavne uvjete koji nisu u skladu s pravom Unije.
- 31 To ne mijenja činjenicu da žalitelji i dalje moraju poštovati uvjete i detaljna pravila postupka, a osobito zakonski rok propisan za podnošenje zahtjeva prije isteka aktualnog poreznog razdoblja. U odnosu na porezno razdoblje 2014., žalitelji su poštovali taj rok podnijevši svoj zahtjev 8. prosinca 2014. prije isteka poreznog razdoblja, odnosno do 22. prosinca 2014. U odnosu na porezno razdoblje 2013., Cour administrative (Visoki upravni sud) slaže se sa zaključkom Tribunal administratif (Upravni sud) prema kojem je predmetni zahtjev poreznoj upravi dostavljen izvan roka. Naime, on je podnesen 22. prosinca 2014., a trebalo ga je dostaviti upravi prije kraja poreznog razdoblja za 2013.
- 32 Cour administrative (Visoki upravni sud) podsjeća na bitna načela koja je Sud utvrdio u području povrata poreza naplaćenih u državi članici protivno pravilima prava Zajednice, osobito u presudi od 8. ožujka 2001., Metallgesellschaft i dr. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134). Napominje, međutim, da ta sudska praksa Suda uređuje pitanja koja se odnose na povrat već određenih i naplaćenih poreza koji izvršavaju porezni obveznici, ali čija je naplata naknadno utvrđena kao nespojiva s pravom Unije.
- 33 Ipak, žalitelji valjano ističu da se povredu prava Unije može otkloniti i u fazi koja prethodi povratu nezakonito naplaćenih poreza davanjem unaprijed prava na primjenu poreznog sustava koji je prvotno protivno pravu EU-a imao uži doseg i da bi se takvo rješenje moglo lako provesti te bi bilo najučinkovitije rješenje za otklanjanje nezakonitih posljedica povrede prava Unije.

V. Prethodna pitanja

34 Cour administrative (Visoki upravni sud) stoga Sudu postavlja sljedeća tri 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, točnije, strogo odvajanje sustava vertikalne (između holding društva i njegovih izravnih ili neizravnih društava kćeri) i horizontalne (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 čini 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 integrirajućeg holding društva dotične države članice (a time i društva kćeri društva majke cijele grupe rezidentnog u drugoj državi članici) odbije pravo na uključenje 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 čijoj 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 načelom korisnog učinka prava Unije, treba 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 [Suda Europske unije] od 12. lipnja 2014. (spojeni predmeti C-39/13, C-40/13 i C-41/13), navedeno zakonodavstvo smatrala valjanim,
- kada je nekoliko društava, nakon objave presude od 12. lipnja 2014., ali prije kraja 2014., pozivajući se na presudu od 12. lipnja 2014. podnijelo zahtjev da se pridruže postojećoj porezno integriranoj grupi horizontalnom poreznom integracijom s integrirajućim društvom postojeće grupe 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?