

Zadeva C-749/18**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

30. november 2018

Predložitveno sodišče:

Cour administrative (Luksemburg)

Datum predložitvene odločbe:

29. november 2018

**Pritožnice v pritožbenem postopku in nasprotne stranke v postopku z
nasprotno pritožbo:**

družba B

družba C

družba z omejeno odgovornostjo D

**Nasprotna stranka v pritožbenem postopku in vlagateljica nasprotne
pritožbe:**

Administration des contributions directes

I. Predmet spora in podatki o njem

- 1 Delniška družba francoskega prava A (nekdanja AA) je v Velikem vojvodstvu Luksemburg ustanovila hčerinsko družbo B, ki ima sedem hčerinskih družb, „ki so davčne zavezanke v Luksemburgu“ (v nadaljevanju: rezidentke) in v katerih ima več kot 95 % kapitala. Družba B in njenih sedem hčerinskih družb se je odločilo za luksemburški sistem skupne obdavčitve, v katerem se davek izračuna od konsolidiranega dobička skupine družb.
- 2 Družbi C in D sta prav tako družbi rezidentki in hčerinski družbi delniške družbe francoskega prava A. Družba B nima nobenega deleža v kapitalu teh dveh družb. Družbe B, C in D so v ločenih dopisih z dne 8. decembra 2014 zahtevale uporabo

- sistema skupne obdavčitve od 1. januarja 2013 (prvi dopis) in od 1. januarja 2014 (drugi dopis).
- 3 Sklicevale so se predvsem na sodbo z dne 12. junija 2014, SCA Group Holding in drugi, od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758 (glej spodaj, v nadaljevanju: sodba SCA Group Holding).
 - 4 Administration des Contributions directes (uprava za neposredne davke, Luksemburg) je v odločbi z dne 3. februarja 2015 navedla, da se sistem skupne obdavčitve uporablja samo, če je vključena matična družba (vertikalna skupna obdavčitev), ki je (luksemburška) davčna rezidentka. Zato je zahtevo zavrnila, ker ta pogoj ni bil izpolnjen, saj družba B nima nobenega deleža v družbah, s katerima želi biti skupaj obdavčena. Družbe B, C in D so vložile tožbo pri Tribunal administratif (upravno sodišče, Luksemburg).
 - 5 Medtem je bil sistem skupne obdavčitve z zakonom z dne 18. decembra 2015 spremenjen tako, da se je v bistvu razširil na skupine, sestavljene samo iz hčerinskih družb (horizontalna skupna obdavčitev). V zakonu je izrecno določeno, da družba iz skupno obdavčene skupine ne more biti hkrati del druge skupno obdavčene skupine. Ta novi zakonski sistem se uporablja šele od davčnega leta 2015.
 - 6 Tribunal administratif (upravno sodišče) je s sodbo z dne 6. decembra 2017 zavrnilo tožbo v zvezi z davčnim letom 2013, ker zahteva z dne 8. decembra 2014 ni bila vložena v zahtevanem roku, to je pred iztekom davčnega leta 2013. Glede davčnega leta 2014 je Tribunal administratif (upravno sodišče) menilo, da zavrnitev uporabe skupne obdavčitve z obrazložitvijo, da tožeče družbe niso bile v lasti matične družbe, ki bi bila rezidentka ali imela stalno poslovno enoto v Velikem vojvodstvu Luksemburg, ni skladna s členoma 49 in 54 PDEU.
 - 7 Pritožnice so 15. januarja 2018 vložile pritožbo pri Cour administrative (višje upravno sodišče, Luksemburg). Država je nato vložila nasprotno pritožbo, v kateri Tribunal administratif (upravno sodišče) očita, da je tožbi ugodilo v zvezi z davčnim letom 2014.

I.I Zadevne določbe

A. Pravo Unije

- 8 Poglavlje 2 PDEU, naslovljeno „Pravica do ustanavljanja“, vsebuje naslednji določbi:

Člen 49

„V okviru določb, navedenih v nadaljevanju, se omejitve glede pravice do ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice prepovejo. Ta prepoved se uporablja tudi za omejitve pri ustanavljanju agencij,

podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice s sedežem na ozemlju katere koli države članice.

Pravica do ustanavljanja zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, zlasti družb ali podjetij iz drugega odstavka člena 54, pod pogoji, ki jih ob upoštevanju določb poglavja o kapitalu za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede.“

Člen 54

„Družbe ali podjetja, ustanovljena v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, se v tem poglavju obravnavajo enako kakor fizične osebe, ki so državljani držav članic.

„Družbe ali podjetja“ pomeni družbe ali podjetja, ustanovljena po civilnem ali gospodarskem pravu, vključno z zadrugami, in druge pravne osebe javnega ali zasebnega prava z izjemo neprofitnih.“

B. Nacionalno pravo

Luksemburški zakon o davku od dohodka

9 Člen 164a je določal:

1. Kapitalske družbe rezidentke [...], katerih najmanj 95 % kapitala je v lasti [...] druge kapitalske družbe rezidentke [...] ali [luksemburške] stalne poslovne enote kapitalske družbe nerezidentke [...], so lahko na zahtevo obdavčene skupaj z matično družbo ali [luksemburško] stalno poslovno enoto, tako da svoje davčne izide združijo z davčnim izidom matične družbe ali [luksemburške] stalne poslovne enote. [...]

4. Za uporabo sistema skupne obdavčitve je potrebna skupna pisna zahteva matične družbe ali [luksemburške] stalne poslovne enote in zadevnih hčerinskih družb. Zahteva se vloži pri upravi za neposredne davke pred koncem prvega davčnega leta obdobja, za katero se zahteva uporaba sistema skupne obdavčitve, pri čemer mora obdobje trajati najmanj pet davčnih let [...].“

10 Z zakonom z dne 8. decembra 2015 je bil člen 164a zakona o davku od dohodka nadomeščen z naslednjim besedilom:

„(1) V tem členu:

[...]

5. „skupno obdavčena skupina“ pomeni skupino, ki jo sestavljajo povezujoča matična družba in povezana družba ali družbe, ali skupino, ki jo sestavljajo

povezujoča hčerinska družba in povezana družba ali družbe [...]. Član skupno obdavčene skupine ne more biti hkrati del druge skupno obdavčene skupine. [...]"

Člen 7 tega zakona določa: „Ta zakon začne veljati z davčnim letom 2015“.

III. Stališča strank

A. Družbe B, C in D

- 11 Pritožnice očitajo Tribunal administratif (upravno sodišče) njegovo odločitev, da bi morala biti zahteva za uporabo sistema skupne obdavčitve za davčno leto 2013 vložena pred koncem davčnega leta 2013. Menijo, da bi bilo z obveznostjo, ki naj bi jo imele zadevne družbe, da zahtevo za horizontalno skupno obdavčitev vložijo pred koncem davčnega leta 2013, tem družbam naloženo pretirano in nesorazmerno breme glede na načelo polnega učinka prava Evropske unije.
- 12 Pritožnice se sklicujejo na sodbo SCA Group Holding. Poudarjajo podobnost med nizozemskim sistemom, ki je bil predmet zadev, v katerih je bila izdana ta sodba, in luksemburškim sistemom skupne obdavčitve, ki je obstajal pred reformo, izvedeno z zakonom z dne 8. decembra 2015, zlasti ker sta oba sistema izključevala horizontalno skupno obdavčitev. Opozarjajo, da je sodba Sodišča splošno veljavna in da razlaga določb prava Unije učinkuje ne samo za prihodnost, ampak ima tudi učinek *ex tunc*, tako da jo bo sodišče uporabilo tudi za pravna razmerja, nastala pred sodbo, s tem da ne bo uporabilo nobene eventualno nasprotne določbe nacionalnega prava.
- 13 Ker naj bi bil sistem skupne obdavčitve, ki je prevladoval do davčnega leta 2015, v nasprotju s pravom Unije, pritožnice trdijo, da bi bilo treba odpraviti protipravne posledice tega sistema in da bi bilo v nasprotju z načelom polnega učinka prava Unije, če bi se jim zavrnila uporaba sistema skupne obdavčitve od 1. januarja 2013 pod pretvezo, da povsem formalni pogoj, to je upoštevanje roka, v katerem mora biti vložena zahteva, ni izpolnjen, ker naj bi bilo treba ugotoviti, da je tak pogoj izredno težko izpolniti glede na stališča, ki so jih luksemburška uprava in sodišča sprejeli leta 2013.

B. Država

- 14 Država predlaga potrditev prvostopenjske sodbe v delu, v katerem je bila zavrnjena zahteva v zvezi z davčnim letom 2013.
- 15 Vendar Tribunal administratif (upravno sodišče) očita, da je ugodilo tožbi v zvezi z davčnim letom 2014.
- 16 Najprej meni, da takrat veljaven zakon ni določal horizontalne skupne obdavčitve hčerinskih družb iste skupine. Sistem je bil spremenjen šele z zakonom z dne

18. decembra 2015, ki je omogočil horizontalno skupno obdavčitev od davčnega leta 2015.

- 17 Poleg tega država poudarja, da tudi če bi se zakon z dne 18. decembra 2015 uporabil z učinkom za nazaj, še vedno določa, da „član skupno obdavčene skupine ne more biti hkrati del druge skupno obdavčene skupine“. Po mnenju države bi sprememba povsem klasične vertikalne skupne obdavčitve v horizontalno skupno obdavčitev implicitno pomenila odpoved obstoječi skupini in nato nastanek nove skupno obdavčene skupine. Krovno družbo, ki je steber skupine in odločujoča na tem področju, bi morala zato nadomestiti druga krovna družba, ki bi bila od tega trenutka steber novo ustanovljene skupine, kar se v obravnavani zadevi ni zgodilo.

IV. Presoja Cour administrative (višje upravno sodišče)

A Prvo vprašanje za predhodno odločanje

- 18 Luksemburški sistem skupne obdavčitve je opredeljen kot „poseben sistem obdavčitve konsolidiranega dobička skupine družb“, ki je bil predviden zaradi davčne nevtralnosti. Skupini družb omogoča, da združijo svoje davčne izide v povezujoči družbi in s tem dosežejo konsolidiran davčni izid, za katerega je obdavčena samo povezujoča družba.
- 19 V obravnavani zadevi je bila podana zahteva, da se družbi C in D vključita v sistem skupne obdavčitve z družbo B kot povezujočo družbo. Ker ni sporno, da zadnjenavedena družba ni matična družba prvonavedenih družb, temveč je kot ti hčerinska družba družbe francoskega prava A, ki je francoska rezidentka in krovna družba skupine, je namen te zahteve pritožnic ustanovitev horizontalno skupno obdavčene skupine hčerinskih družb iste matične družbe, ki ni rezidentka in nima stalne poslovne enote v Velikem vojvodstvu Luksemburg.
- 20 Luksemburška zakonodaja tedaj ni omogočala take skupne obdavčitve.
- 21 Tribunal administratif (upravno sodišče) je upravičeno omenilo sodbo SCA Group Holding, ki se nanaša na nizozemski sistem davčne skupine, v zvezi z zahtevo treh družb, ki so imele sedež na Nizozemskem, za njihovo združitev v davčno skupino, pri čemer so bile te družbe v lasti družbe s sedežem v Nemčiji. Tribunal administratif (upravno sodišče) je iz tega sklepal, da je tako kot zadevna nizozemska zakonodaja prepoved, da matična družba nerezidentka, ki ima sedež v državi članici Evropske unije, oblikuje davčno skupino s svojimi hčerinskimi družbami rezidentkami, kot izhaja iz luksemburške zakonodaje, preden je bila spremenjena z zakonom z dne 18. decembra 2015, v nasprotju s pravom Unije in natančneje s členoma 49 in 54 PDEU.
- 22 Cour administrative (višje upravno sodišče) zato meni, da ob upoštevanju analize, ki jo je Sodišče podalo glede zadevnega nizozemskega sistema davčne skupine v sodbi z dne 12. junija 2014, obstaja resen dvom o skladnosti luksemburške

zakonodaje iz obdobja pred njeno spremembo z zakonom z dne 18. decembra 2015 s pravico do ustanavljanja, določeno v členih 49 in 54 PDEU.

B. Drugo vprašanje za predhodno odločanje

- 23 Res je, da je bil z zakonom z dne 18. decembra 2015 spremenjen sistem skupne obdavčitve, saj je bil poleg prej obstoječega sistema vertikalne skupne obdavčitve povezujoče matične družbe rezidentke ali njene luksemburške stalne poslovne enote in njenih hčerinskih družb ali družb vnukinj rezidentk uveden sistem horizontalne skupne obdavčitve povezujoče hčerinske družbe in drugih hčerinskih družb matične družbe, ki ni vključena v skupino in je rezidentka ali nerezidentka.
- 24 Vendar se je ta celovita sprememba začela uporabljati šele „od davčnega leta 2015“. V skladu z načelom prepovedi retroaktivnosti zakona Cour administrative (višje upravno sodišče) meni, da teh sprememb ni mogoče uporabiti pred to formalno določeno retroaktivnostjo za prejšnja davčna leta, v obravnavani zadevi za davčni leti 2013 in 2014.
- 25 Cour administrative (višje upravno sodišče) meni, da sta sistema vertikalne in horizontalne skupne obdavčitve strukturi, ki se medsebojno izključujeta, tako da kombinacija obeh sistemov v isti skupno obdavčeni skupini ni sprejemljiva in zamenjava enega sistema z drugim pomeni konec prej obstoječe skupno obdavčene skupine.
- 26 Iz tega sledi, da tudi če je treba na prvo vprašanje odgovoriti pritrdilno, dejstvo ostaja, da bi moralo Cour administrative (višje upravno sodišče) ugotoviti, da predhodni obstoj vertikalno skupno obdavčene skupine, v kateri je imela družba B vlogo povezujoče krovne družbe, tej družbi preprečuje, da postane del druge horizontalno skupno obdavčene skupine, tako da v njej prevzame vlogo povezujoče hčerinske družbe. Cour administrative (višje upravno sodišče) bi tako moralo potrditi zavrnitev uporabe sistema skupne obdavčitve, ker dokler vertikalno skupno obdavčena skupina ne preneha obstajati, lahko davčna uprava upravičeno zavrne zahtevo pritožnic za oblikovanje druge skupine, ki bi bila horizontalno skupno obdavčena in katere del bi bila družba B.
- 27 Kot pa priznava sama država in prav tako poudarjajo pritožnice, bi se s prenehanjem vertikalno skupno obdavčene skupine ne upoštevalo zahtevano minimalno petletno obdobje te skupne obdavčitve, kar bi pripeljalo do popravkov individualnih obdavčitev teh hčerinskih družb in družbe B.
- 28 Poleg tega pritožnice umestno trdijo, da bi ta rešitev povzročila novo neutemeljeno različno obravnavanje v škodo matičnih družb nerezidentk. Tako bi povsem luksemburška skupina družb imela možnost oblikovati vertikalno skupno obdavčeno skupino, katere povezujoči subjekt bi bila končna matična družba, vključitev druge sestrške veje drugih hčerinskih družb v skupno obdavčeno skupino pa bi se obravnavala ne kot oblikovanje nove skupine, temveč zgolj kot sprememba predhodno obstoječe skupine. Nasprotno pa bi bila skupini družb,

katerih matična družba bi bila nerezidentka in ki bi morala kot v obravnavani zadevi za to, da bi v Velikem vojvodstvu Luksemburg oblikovala vertikalno skupno obdavčeno skupino, uporabiti vmesno hčerinsko družbo kot krovno družbo luksemburške skupine, zavrnjena pravica, da v obstoječo skupno obdavčeno skupino vključi drugo sestrsko družbo hčerinskih družb, in to samo zato, ker bi bila končna matična družba nerezidentka.

- 29 Glede na te elemente Cour administrative (višje upravno sodišče) dvomi, da je obveznost prenehanja predhodno obstoječe vertikalno skupno obdavčene skupine, preden se lahko oblikuje horizontalno skupno obdavčena skupina, skladna s pravico do ustanavljanja, določeno v členih 49 in 54 PDEU. Sprašuje se, ali pravica do ustanavljanja ne zahteva, da se dovoli sprememba predhodno obstoječe vertikalno skupno obdavčene skupine s priključitvijo sestrskih družb luksemburške krovne družbe in da se za isto skupno obdavčeno skupino šteje, da obstaja, dokler ima ista družba vlogo povezujoče družbe, pri čemer vprašanje, ali se vloga povezujoče matične družbe, ki jo ima ta družba, zaradi priključitve sestrskih družb spremeni v vlogo povezujoče nacionalne hčerinske družbe, ne sme vplivati, dokler ta družba ostane povezujoča družba, na ravni katere so konsolidirani vsi rezultati skupno obdavčene skupine.

C. Tretje vprašanje za predhodno odločanje

- 30 Če je treba na prvi vprašanji odgovoriti pritrdilno, bi moralo Cour administrative (višje upravno sodišče) dati polni učinek pravici, ki jo pritožnicam Sodišče priznava na podlagi členov 49 in 54 PDEU, da se vključijo v predhodno obstoječo skupno obdavčeno skupino, tako da ne bi uporabilo vsebinskih pogojev iz zakonodaje, ki ne bi bili skladni s pravom Unije.
- 31 Dejstvo ostaja, da so morale pritožnice še vedno upoštevati postopkovne pogoje in pravila, zlasti zakonski rok, da je treba zahtevo vložiti pred iztekom tekočega davčnega leta. Pritožnice so, kar zadeva davčno leto 2014, ta rok upoštevale, saj so zahtevo z dne 8. decembra 2014 vložile pred iztekom tega davčnega leta, to je 22. decembra 2014. Kar pa zadeva davčno leto 2013, se Cour administrative (višje upravno sodišče) strinja z ugotovitvijo Tribunal administratif (upravno sodišče), da je davčna uprava zahtevo v zvezi s tem davčnim letom prejela zunaj roka. Zahteva je bila namreč vložena 22. decembra 2014, medtem ko bi jo morala uprava prejeti pred iztekom davčnega leta 2013.
- 32 Cour administrative (višje upravno sodišče) opozarja na bistvena načela, ki jih je Sodišče določilo v zvezi z vračilom davkov, ki so bili v državi članici pobrani v nasprotju s pravili skupnostnega prava, zlasti v sodbi z dne 8. marca 2001, Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134). Vendar ugotavlja, da so v tej sodni praksi Sodišča obravnavana vprašanja o tožbah davčnih zavezancev za vračilo že odmerjenih in plačanih davkov, katerih pobiranje pa je bilo pozneje priznано za nezdržljivo s pravom Unije.

- 33 Pritožnice vseeno umestno trdijo, da bi se kršitev prava Unije lahko popravila celo v fazi pred vračilom nezakonito pobranih davkov, tako da bi se predhodno odobrila uporaba davčne ureditve, katere obseg je bil prvotno – v nasprotju s pravom Unije – bolj omejen, ter da bi se taka rešitev lahko zlahka izvedla in bila tako najučinkovitejša za odpravo nezakonitih posledic kršitve prava Unije.

V. Vprašanja za predhodno odločanje

- 34 Cour administrative (višje upravno sodišče) Sodišču v predhodno odločanje predlaga ta tri vprašanja:

1. Ali je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice o sistemu skupne obdavčitve, ki na eni strani omogoča konsolidacijo rezultatov družb iz iste skupine in priznava izključno vertikalno skupno obdavčitev matične družbe rezidentke ali stalne poslovne enote matične družbe nerezidentke v tej državi in njenih hčerinskih družb rezidentk ter ki na drugi strani enako nasprotuje povsem horizontalni skupni obdavčitvi samo hčerinskih družb tako matične družbe nerezidentke, ki nima stalne poslovne enote v tej državi, kot matične družbe rezidentke ali nerezidentke, ki pa ima stalno poslovno enoto v tej državi?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta isti zakonodaji države članice o sistemu skupne obdavčitve in zlasti strogemu ločevanju med sistemom vertikalne skupne obdavčitve (krovne družbe in njenih neposrednih ali posrednih hčerinskih družb) in sistemom horizontalne skupne obdavčitve (dveh ali več hčerinskih družb rezidentk krovne družbe, ki ostaja zunaj obsega skupne obdavčitve), ki izhaja iz te zakonodaje, ter posledični obveznosti, da preneha predhodno obstoječa vertikalno skupno obdavčena skupina, preden se lahko oblikuje horizontalno skupno obdavčena skupina, in to če:

- je bila predhodno oblikovana vertikalno skupno obdavčena skupina povezujoče krovne družbe na nacionalni ravni, ki je rezidentka zadevne države članice (in ki je hkrati vmesna hčerinska družba v odnosu do končne matične družbe, rezidentke druge države članice), in hčerinskih družb rezidentk krovne družbe, ker zakonodaja zadevne države članice dopušča samo vertikalno skupno obdavčitev, da bi se lahko sistem uporabil kljub rezidentstvu končne matične družbe v drugi državi članici,
- je sestrskim družbam povezujoče krovne družbe iz zadevne države članice (in torej tudi hčerinskim družbam končne matične družbe rezidentke druge države članice) zavržen dostop do obstoječe skupne obdavčitve zaradi nezdržljivosti sistemov vertikalne in horizontalne skupne obdavčitve ter
- bi vključitev navedenih sestrskih družb v obseg konsolidacije rezultatov družb skupine zahtevala odpravo predhodno obstoječe vertikalno skupno obdavčene skupine – s povezanimi negativnimi davčnimi posledicami zaradi

neupoštevanja minimalnega trajanja obstoja skupine, določenega v nacionalni zakonodaji – in oblikovanje nove horizontalno skupno obdavčene skupine, čeprav bi povezujoča družba rezidentka (na ravni katere bi bili rezultati davčno povezanih družb konsolidirani) ostala ista?

3. Če bi bil tudi odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali je treba člena 49 in 54 PDEU skupaj z načelom polnega učinka prava Unije razlagati tako, da nasprotujejo isti zakonodaji države članice o sistemu skupne obdavčitve in zlasti uporabi roka, na podlagi katerega mora biti vsaka zahteva za vključitev v sistem skupne obdavčitve pri pristojnem organu obvezno vložena pred iztekom prvega davčnega leta, za katero se zahteva uporaba tega sistema, in to če:

- glede na pritrdilna odgovora na prvi vprašanji ta zakonodaja na način, ki je nezdržljiv s svobodo ustanavljanja, izključuje horizontalno skupno obdavčitev samo hčerinskih družb iste matične družbe in spremembo obstoječe vertikalno skupno obdavčene skupine s priključitvijo sestrskih družb povezujoče družbe,
- sta nacionalna upravna in sodna praksa zadevne države članice pred objavo sodbe [Sodišča Evropske unije] z dne 12. junija 2014 (združene zadeve C-39/13, C-40/13 in C-41/13) priznavali veljavnost navedene zakonodaje,
- je več družb po objavi sodbe z dne 12. junija 2014 in še pred koncem davčnega leta 2014 vložilo zahtevo za pridružitvev obstoječi skupno obdavčeni skupini z dopustitvijo horizontalne skupne obdavčitve s povezujočo družbo iz obstoječe skupine ob sklicevanju na sodbo z dne 12. junija 2014 ter
- se ta zahteva nanaša ne le na davčno leto 2014, ki je še teklo ob vložitvi zahteve, temveč tudi na prejšnje davčno leto 2013, od katerega so zadevne družbe izpolnjevale vse vsebinske pogoje, združljive s pravom Unije, za vključitev v sistem skupne obdavčitve?