

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 14. maja 2020(*)

„Predhodno odločanje – Člena 49 in 54 PDEU – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Matične in hčerinske družbe – Vertikalna in horizontalna davčna integracija“

V zadevi C-749/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Cour administrative (Luxembourg) (višje upravno sodišče, Luksemburg) z odločbo z dne 29. novembra 2018, ki je prispela na Sodišče 30. novembra 2018, v postopku

B in drugi

proti

Administration des contributions directes,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Arabadjiev (poročevalec), predsednik senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika drugega senata, P. G. Xuereb, T. von Danwitz in A. Kumin, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za B in druge G. Simon, avocat,
- za luksemburško vlado D. Holderer, agentka,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo W. Roels in A. Armenia, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49 in 54 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med tremi družbami luksemburškega prava, B, C in D, in administration des contributions directes (Luxembourg) (uprava za neposredne davke, Luksemburg) zaradi zavrnitve njihove skupne zahteve za odobritev uporabe sistema davčne integracije za davčni leti 2013 in 2014.

Pravni okvir

3 Člen 164a loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (spremenjeni zakon z dne 4. decembra 1967 o davku od dohodka (*Mémorial* A 1967, str. 1228) je v različici, ki se je uporabljala za davčni leti 2013 in 2014 (v nadaljevanju: člen 164a LIR), določal:

„1. Kapitalske družbe rezidentke, ki so neomejene davčne zavezanke in katerih najmanj 95 % kapitala je neposredno ali posredno v lasti druge kapitalske družbe rezidentke, ki je neomejena davčna zavezanca, ali domače stalne poslovne enote kapitalske družbe nerezidentke, ki je neomejena davčna zavezanca za davek, ki ustreza davku od dohodka pravnih oseb, so lahko na zahtevo obdavčene skupaj z matično družbo ali domačo stalno poslovno enoto, tako da svoje davčne izide združijo z davčnim izidom matične družbe ali domače stalne poslovne enote.

[...]

4. Za uporabo sistema davčne integracije je potrebna skupna pisna zahteva matične družbe ali domače 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 davčne integracije, pri čemer mora obdobje trajati najmanj pet davčnih let. [...]“

4 Člen 164a LIR je bil spremenjen z loi du 18 décembre 2015 (zakon z dne 18. decembra 2015) (*Mémorial* A 2015, str. 5989) z učinkom od 1. januarja 2015 (v nadaljevanju: člen 164a LIR, kakor je bil spremenjen). Navedena določba se glasi:

„V tem členu je:

1. povezana družba: kapitalska družba rezidentka, ki je neomejena davčna zavezanca, ali domača stalna poslovna enota kapitalske družbe nerezidentke, ki je neomejena davčna zavezanca za davek, ki ustreza davku od dohodka pravnih oseb;
2. povezujoča matična družba: kapitalska družba rezidentka, ki je neomejena davčna zavezanca, ali domača stalna poslovna enota kapitalske družbe nerezidentke, ki je neomejena davčna zavezanca za davek, ki ustreza davku od dohodka pravnih oseb;
3. nepovezujoča matična družba: kapitalska družba rezidentka, ki je neomejena davčna zavezanca, ali domača stalna poslovna enota kapitalske družbe nerezidentke, ki je neomejena davčna zavezanca za davek, ki ustreza davku od dohodka pravnih oseb ali kapitalska družba rezidentka v drugi državi pogodbenici Sporazuma o Evropskem gospodarskem (EGP), ki je neomejena davčna zavezanca za davek, ki ustreza davku od dohodka pravnih oseb, ali stalna poslovna enota kapitalske družbe, ki je neomejena davčna zavezanca za davek, ki ustreza davku od dohodka pravnih oseb, ki je v drugi državi pogodbenici Sporazuma o [EGP] in je tam neomejena davčna zavezanca za davek, ki ustreza davku od dohodka pravnih oseb;
4. povezujoča hčerinska družba: kapitalska družba rezidentka, ki je neomejena davčna zavezanca, ali domača stalna poslovna enota kapitalske družbe nerezidentke, ki je neomejena davčna zavezanca za davek, ki ustreza davku od dohodka pravnih oseb;
5. integrirana skupina: skupina, ki jo sestavljajo povezujoča matična družba in povezana

družba ali družbe v smislu odstavka 2, ali skupina, ki jo sestavljajo povezujoča hčerinska družba in povezana družba ali družbe v smislu odstavka 3. Plan integrirane skupine ne more biti hkrati del druge integrirane skupine.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

5 B je družba luksemburškega prava, ki je davčna rezidentka v Luksemburgu, katere mati na družba A je delniška družba francoskega prava, ki je davčna rezidentka v Franciji.

6 Družba B je od 1. januarja 2008 s hčerinsko družbo E tvorila vertikalno davčno integrirano skupino v okviru sistema davčne integracije v smislu člena 164a LIR. Ta skupina se je postopoma razširila na druge hčerinske družbe družbe B, in sicer: s 1. januarjem 2010 na družbo F, s 1. januarjem 2011 na družbo G, ki jo je nato prevzela družba F, s 1. januarjem 2012 na družbo H in s 1. januarjem 2013 na družbe I, J, K in L. V okviru te postopoma razširjene vertikalno davčno integrirane skupine je imela družba B vlogo krovne družbe skupine s tem, da je imela vsaj 95 % kapitala vseh hčerinskih družb, katerih sedež in glavna uprava sta bili v Luksemburgu, pri čemer so bili vsi izkazi družb skupine konsolidirani, da so bili obdavčeni v okviru družbe B.

7 C in D sta družbi luksemburškega prava, ki sta davčni rezidentki v Luksemburgu in katerih kapital je posredno v lasti družbe A, družbe francoskega prava, ne da bi imela družba B kakršen koli delež kapitala teh dveh družb.

8 Z dopisoma z dne 8. decembra 2014, vložanima 22. decembra 2014, so družbe B, C in D zahtevale dovolitev uporabe sistema davčne integracije v smislu člena 164a LIR od 1. januarja 2013 oziroma od 1. januarja 2014.

9 Bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des contributions directes (Luxembourg) (davčni urad št. 6 uprave za neposredne davke, Luksemburg; v nadaljevanju: davčni urad) je z odločbo z dne 3. februarja 2015 zavrnil ti zahtevi, ker družbe B, C in D niso izpolnjevale pogojev iz člena 164a LIR.

10 Ker na pritožbo, vloženo zoper navedeno odločbo 27. aprila 2015, ni bilo odgovora, so družbe B, C in D 12. avgusta 2016 pri tribunal administratif (Luxembourg) (upravno sodišče, Luksemburg) vložile tožbo, s katero so predlagale spremembo oziroma odpravo odločbe davčnega urada z dne 3. februarja 2015.

11 Tribunal administratif (upravno sodišče) je s sodbo z dne 6. decembra 2017 tožbo zavrnilo kot neutemeljeno v delu, v katerem se nanaša na dovolitev uporabe sistema davčne integracije od 1. januarja 2013, ker bi morala biti tovrstna zahteva vložena pri upravi pred koncem prvega davčnega leta v obdobju, za katero je bila zahtevana uporaba sistema davčne integracije, in sicer pred koncem leta 2013.

12 Po drugi strani pa je tribunal administratif (upravno sodišče) v zvezi z davčnim letom 2014 ugotovilo, da je tožba utemeljena, in odločilo, da prepoved, da mati na družba nerezidentka s sedežem v drugi državi plani oblikuje davčni subjekt, ki zajema njene hčerinske družbe rezidentke, kot izhaja iz člena 164a LIR, medtem ko ima mati na družba rezidentka to možnost z vertikalno integracijo, ni združljiva s prostim pretokom in svobodo ustanavljanja iz členov 49 in 54 PDEU.

13 Družbe B, C in D so 15. januarja 2018 zoper to sodbo vložile pritožbo pri predložitvenem sodišču, Cour administrative (Luxembourg) (višje upravno sodišče, Luksemburg), v delu, v

katerem je bilo ugotovljeno, da njihova tožba v zvezi z davčnim letom 2013 ni utemeljena. Po mnenju teh družb je zavrnitev možnosti uporabe sistema davčne integracije od 1. januarja 2013 v nasprotju z načelom polnega učenja prava Unije, ker ni bil spoštovan zgolj formalni pogoj, in sicer spoštovanje roka, v katerem je treba vložiti zahtevo. Tak pogoj naj bi bilo pretirano težko izpolniti glede na luksemburško upravno in sodno prakso iz leta 2013, ki nasprotuje vsakršni zahtevi za horizontalno davčno integracijo. Družbe B, C in D naj bi vložile zahtevo takoj, ko jim je sodba z dne 12. junija 2014, SCA Group Holding in drugi (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758), dala pravne argumente, da na podlagi prava Unije uveljavljajo svojo pravico, da se zanje lahko uporabi sistem davčne integracije, ki ga določa luksemburška zakonodaja, ob upoštevanju prej obstoječe davčno integrirane skupine.

14 Uprava za neposredne davke je predložitvenemu sodišču predlagala potrditev sodbe tribunal administratif (upravno sodišče) z dne 6. decembra 2017 v delu, v katerem je bila z njo potrjena zavrnitev vključitve v sistem davčne integracije za obdobje od 1. januarja 2013. Vendar je ta uprava zoper to sodbo vložila nasprotno pritožbo v delu, v katerem je tribunal administratif (upravno sodišče) presodilo, da je tožba družb B, C in D glede davčnega leta 2014 utemeljena.

15 V teh okoliščinah je Cour administrative (višje upravno sodišče) odločilo, da prekine odločanje in da Sodišču v predhodno odločanje predloži ta vprašanja:

„1. Ali je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice o sistemu davčne integracije, ki na eni strani omogoča konsolidacijo rezultatov družb iz iste skupine in priznava izključno vertikalno davčno integracijo 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 davčni integraciji 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 davčne integracije in zlasti strogemu ločevanju med sistemom vertikalne davčne integracije (krovne družbe in njenih neposrednih ali posrednih hčerinskih družb) in sistemom horizontalne davčne integracije (dveh ali več hčerinskih družb rezidentk krovne družbe, ki ostaja zunaj obsega davčne integracije), ki izhaja iz te zakonodaje, ter posledični obveznosti, da preneha predhodno obstoječa vertikalna davčna integracija, preden se lahko oblikuje horizontalna davčna integracija, in to če:

- je bila predhodno oblikovana vertikalna davčna integracija povezuje 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 davčno integracijo, da bi se lahko sistem uporabil kljub rezidentstvu končne matične družbe v drugi državi članici,

- je sestrskim družbam povezuje krovne družbe iz zadevne države članice (in torej tudi hčeriskim družbam končne matične družbe rezidentke druge države članice) zavrnjen dostop do obstoječe davčne integracije zaradi nezdržljivosti sistemov vertikalne in horizontalne davčne integracije ter

- bi vključitev navedenih sestrskih družb v obseg konsolidacije rezultatov družb skupine zahtevala odpravo predhodno obstoječe vertikalne davčne integracije – s povezanimi negativnimi davčnimi posledicami zaradi neupoštevanja minimalnega trajanja obstoja integracije, določenega v nacionalni zakonodaji – in oblikovanje nove horizontalne davčne integracije, čeprav bi povezovala družbo rezidentka (na ravni katere bi bili rezultati davčno povezanih družb

konsolidirani) ostala ista?

3. ?e bi bil tudi odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali je treba ?lena 49 in 54 PDEU skupaj z na?elom polnega u?inka prava Unije razlagati tako, da nasprotujejo isti zakonodaji države ?lanice o sistemu dav?ne integracije in zlasti uporabi roka, na podlagi katerega mora biti vsaka zahteva za vklju?itev v sistem dav?ne integracije pri pristojnem organu obvezno vložena pred iztekom prvega dav?nega leta, za katero se zahteva uporaba tega sistema, in to ?e:

- glede na pritrdilna odgovora na prvi vprašnji ta zakonodaja na na?in, ki ni združljiv s svobodo ustanavljanja, izklju?uje horizontalno dav?no integracijo samo h?erinskih družb iste mati?ne družbe in spremembo obstoje?e vertikalne dav?no integrirane skupine s priklju?itvijo sestrskih družb povezujo?e družbe,
- sta nacionalna upravna in sodna praksa zadevne države ?lanice pred objavo [sodbe z dne 12. junija 2014, SCA Group Holding in drugi (od C?39/13 do C?41/13, EU:C:2014:1758)], priznavali veljavnost navedene zakonodaje,
- je ve? družb po objavi [te sodbe] in še pred koncem dav?nega leta 2014 vložilo zahtevo za pridružitve obstoje?i dav?no integrirani skupini z dopustitvijo horizontalne dav?ne integracije s povezujo?o družbo iz obstoje?e skupine ob sklicevanju na [to sodbo] ter
- se ta zahteva ne nanaša le na dav?no leto 2014, ki je še teklo ob vložitvi zahteve, temve? tudi na prejšnje dav?no leto 2013, od katerega so zadevne družbe izpolnjevale vse vsebinske pogoje, združljive s pravom Unije, za vklju?itev v sistem dav?ne integracije?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Uvodne ugotovitve

16 Iz pojasnil predložitvenega sodiš?a, ki je edino pristojno za razlago nacionalnega prava v okviru sistema pravosodnega sodelovanja, vzpostavljenega s ?lenom 267 PDEU (sodba z dne 7. novembra 2018, C in A, C?257/17, EU:C:2018:876, to?ka 34 in navedena sodna praksa), je razvidno, da je bila s ?lenom 164a LIR, kakor je bil spremenjen, uvedena možnost izvedbe horizontalne dav?ne integracije h?erinske družbe rezidentke in drugih h?erinskih družb rezidentk nepovezujo?e mati?ne družbe rezidentke ali nerezidentke. Vendar se po mnenju tega sodiš?a ta sprememba uporablja „še od dav?nega leta 2015“. Zato se za dav?ni leti 2013 in 2014, ki sta predmet zadeve v glavni stvari, še naprej uporablja ?len 164a LIR.

17 Predložitveno sodiš?e prav tako navaja, da sistem dav?ne integracije, dolo?en v ?lenu 164a LIR, pomeni poseben sistem obdav?itve konsolidiranega dobi?ka skupine družb in pomeni, da vse družbe, vklju?ene v obseg integracije, dolo?ijo svoje ra?unovodske in dav?ne rezultate, iz svojih ra?unovodskih rezultatov izklju?ijo dvojne odbitke ali dvojno obdav?evanje, ki lahko izhaja iz transakcij, izvedenih med družbami skupine, in da se ti rezultati konsolidirajo na ravni povezujo?e družbe – kar vklju?uje izravnavo pozitivnih in negativnih rezultatov zadevnih družb – tako, da to privede do konsolidiranega dav?nega rezultata, v zvezi s katerim je obdav?ena le povezujo?a družba. V skladu s ?lenom 164a LIR taka dav?na integracija ni bila možna v primeru, v katerem mati?na družba ni bila udeležena, in le znotraj obsega integracije v isti dav?ni jurisdikciji.

18 Poleg tega naj bi bil v skladu s sodno prakso predložitvenega sodiš?a sistem dav?ne integracije pravica dav?nih zavezancev, ki izpolnjujejo vsebinske pogoje iz ?lena 164a LIR, tako da naj bi bil pristojni dav?ni urad dolžan izdati dovoljenje, ?e po preverjanju ugotovi, da so vsebinski pogoji izpolnjeni.

19 Na vprašanja za predhodno odločanje je treba odgovoriti ob upoštevanju teh preudarkov.

Prvo vprašanje

20 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, ki – čeprav dopušča vertikalno davčno integracijo matične družbe rezidentke ali stalne poslovne enote matične družbe nerezidentke v tej državi članici in njenih hčerinskih družb rezidentk – ne dopušča horizontalne davčne integracije hčerinskih družb rezidentk matične družbe nerezidentke.

21 Svoboda ustanavljanja, ki je s členom 49 PDEU priznana državljanom Unije, zanje zajema pravico, da zaženejo in opravljajo dejavnost kot samozaposlene osebe, ter pravico do ustanovitve in upravljanja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede. Za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registrirani sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, v skladu s členom 54 PDEU vključuje pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (sodba *Felixstowe Dock and Railway Company* in drugi, C-80/12, EU:C:2014:200, točka 17 in navedena sodna praksa).

22 Opozoriti je treba, da je sedež družb v smislu člena 54 PDEU namenjen temu, da se po zgledu državljanstva fizičnih oseb določi njihova zveza s pravnim redom države članice. Če pa bi se dopustilo, da lahko država članica rezidentstva svobodno različno obravnava družbe zgolj zato, ker je sedež družbe v drugi državi članici, bi se s tem odvzel pomen člena 49 PDEU. Cilj svobode ustanavljanja je namreč zagotoviti nacionalno obravnavo v državi članici gostiteljici s prepovedjo vsakršne diskriminacije na podlagi sedeža družb (sodba z dne 12. junija 2014, *SCA Group Holding* in drugi, od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, točka 45 in navedena sodna praksa).

23 Sistem davčne integracije, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni davčno ugodnost za zadevne družbe. Z izravnavo pozitivnih in negativnih rezultatov družb v integraciji in s konsolidacijo teh rezultatov v okviru povezuje matične družbe sistem davčne integracije skupini zadevnih družb daje finančno ugodnost (glej po analogiji sodbo z dne 12. junija 2014, *SCA Group Holding* in drugi, od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, točka 46).

24 Na podlagi člena 164a LIR je taka davčna ugodnost priznana matičnim družbam rezidentkam v Luksemburgu ali stalnim poslovnim enotam matičnih družb nerezidentk v tej državi članici, saj omogoča, da se davčni rezultati hčerinskih družb rezidentk konsolidirajo na ravni teh matičnih družb in stalnih poslovnih enot.

25 Zakonodaja iz postopka v glavni stvari torej ustvarja različno obravnavanje med matičnimi družbami s sedežem v Luksemburgu, ki lahko zaradi sistema davčne integracije med drugim izravnajo pozitivne rezultate svojih hčerinskih družb, ki so ustvarile dobiček, z negativnimi rezultati svojih hčerinskih družb, ki so ustvarile izgubo, in matičnimi družbami, ki imajo ravno tako hčerinske družbe v Luksemburgu, vendar imajo sedež v drugi državi članici in nimajo stalne poslovne enote v Luksemburgu, ki ne morejo biti upravičene do tega sistema davčne integracije in zato do davčne ugodnosti, ki jo ta sistem daje.

26 Različnega obravnavanja, kot je ugotovljeno v prejšnji točki, ne izpodbijejo trditve luksemburške vlade, ki v svojem pisnem stališču navaja, da so vse družbe, ki so podvržene davčni suverenosti Velikega vojvodstva Luksemburg, deležne enakega obravnavanja. Ta vlada meni, prvič, da če bi imela matična družba nerezidentka stalno poslovno enoto v Luksemburgu, bi se ta lahko obravnavala enako kot matične družbe rezidentke. Drugič, tudi v povsem notranjem položaju naj davčna integracija hčerinskih družb matične družbe ne bi mogla biti izvršena brez

udeležbe mati?ne družbe.

27 V zvezi s tem je treba najprej poudariti, da je iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be razvidno, da se spor o glavni stvari ne nanaša na možnost mati?ne družbe nerezidentke, da je vklju?ena v luksemburški sistem dav?ne integracije enako kot njene h?erinske družbe rezidentke, ampak le na možnost horizontalne dav?ne integracije rezultatov h?erinskih družb, ki so vse rezidentke Luksemburga. Zato okoliš?ina, da mati?na družba nerezidentka ni podvržena luksemburški dav?ni suverenosti, ni upoštevna.

28 Dalje, res je, da v povsem notranjem položaju dav?ne integracije h?erinskih družb rezidentk mati?ne družbe rezidentke ni mogo?e izvesti brez udeležbe te mati?ne družbe. Vendar se ob tem, da horizontalna dav?na integracija h?erinskih družb rezidentk mati?ne družbe rezidentke ni dovoljena, konsolidacija rezultatov teh h?erinskih družb vseeno lahko doseže, kot je bilo poudarjeno v to?ki 25 te sodbe, z integracijo rezultatov teh h?erinskih družb v rezultat mati?ne družbe.

29 ?e pa gre za h?erinske družbe mati?ne družbe nerezidentke, konsolidacija rezultatov h?erinskih družb ni mogo?a niti z vertikalno dav?no integracijo niti s horizontalno dav?no integracijo.

30 Nazadnje, iz sodne prakse Sodiš?a je razvidno, da ?len 49, prvi odstavek, drugi stavek, PDEU gospodarskim subjektom izrecno puš?a možnost, da prosto izberejo ustrezno pravno obliko za opravljanje svojih dejavnosti v drugi državi ?lanici, zato ta prosta izbira ne sme biti omejena z diskriminatornimi dav?nimi dolo?bami (glej v tem smislu sodbe z dne 28. januarja 1986, Komisija/Francija, 270/83, EU:C:1986:37, to?ka 22; z dne 6. septembra 2012, Philips Electronics UK, C?18/11, EU:C:2012:532, to?ka 13, in z dne 17. maja 2017, X, C?68/15, EU:C:2017:379, to?ka 40 in navedena sodna praksa). Zato ni upoštevna trditev, da bi ustanovitev stalne poslovne enote ali vmesne h?erinske družbe, ki ima vlogo mati?ne družbe obstoje?ih h?erinskih družb, v Luksemburgu, mati?ni družbi nerezidentki omogo?ila, da doseže dav?no integracijo rezultatov svojih h?erinskih družb rezidentk.

31 Ker dolo?be LIR iz postopka v glavni stvari z dav?nega vidika manj ugodno obravnavajo ?ezmejne položaje v primerjavi s povsem notranjimi položaji, torej pomenijo omejitve, ki jo dolo?be Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja na?eloma prepovedujejo (glej po analogiji sodbi z dne 27. novembra 2008, Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, to?ka 32, in z dne 12. junija 2014, SCA Group Holding in drugi, od C?39/13 do C?41/13, EU:C:2014:1758, to?ka 48).

32 Taka omejitev je dopustna samo, ?e se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali ?e je utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu in sorazmerna s tem ciljem (glej v tem smislu sodbi z dne 17. julija 2014, Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, to?ka 23, in z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, to?ka 20).

33 V zvezi s tem je treba v skladu s sodno prakso Sodiš?a primerljivost ?ezmejnega položaja z notranjim položajem preizkusiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih dolo?b (glej v tem smislu sodbe z dne 18. julija 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, to?ka 38; z dne 25. februarja 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, to?ka 22; z dne 12. junija 2014, SCA Group Holding in drugi, od C?39/13 do C?41/13, EU:C:2014:1758, to?ka 28, in z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, to?ka 32).

34 Različno obravnavanje matičnih družb s sedežem v Luksemburgu in matičnih družb, ki imajo sedež v drugi državi članici in v Luksemburgu nimajo stalne poslovne enote, glede možnosti izvedbe davčne konsolidacije rezultatov njihovih hčerinskih družb v Luksemburgu se nanaša na položaja, ki sta objektivno primerljiva.

35 Kot je namreč razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, je sistem davčne integracije, vzpostavljen s členom 164a LIR, določen iz razlogov davčne nevtralnosti, da se omogoči konsolidirana obdavčitev dela družb skupine ali vseh družb skupine.

36 Ta cilj pa glede konsolidacije rezultatov hčerinskih družb s sedežem v Luksemburgu in njihovo obdavčitvijo v tej državi članici lahko dosežejo tako skupine, katerih matična družba ima ravno tako sedež v tej državi članici, kot skupine, katerih matična družba ga nima (glej po analogiji sodbo z dne 12. junija 2014, SCA Group Holding in drugi, od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, točka 51).

37 Nazadnje, niti predložitveno sodišče niti luksemburška vlada nista navedla razlogov v splošnem interesu, s katerimi bi bilo mogoče glede na okoliščine primera upravičiti različno obravnavanje, ki ga povzroča sistem davčne integracije iz postopka v glavni stvari.

38 V teh okoliščinah je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, ki – neprav dopušča vertikalno davčno integracijo matične družbe rezidentke ali stalne poslovne enote matične družbe nerezidentke v tej državi članici in njenih hčerinskih družb rezidentk – ne dopušča horizontalne davčne integracije hčerinskih družb rezidentk matične družbe nerezidentke.

Drugo vprašanje

39 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, katere učinek je, da se matično družbo s sedežem v drugi državi članici prisili, da odpravi vertikalno davčno integracijo, ki obstaja med eno od njenih hčerinskih družb in določenim številom njenih družb vnukinj rezidentk, zato da tej hčerinski družbi omogoči, da izvede horizontalno davčno integracijo z drugimi hčerinskimi družbami rezidentkami te matične družbe, neprav povezujejo hčerinska družba rezidentka ostaja ista in odprava vertikalne davčne integracije pred iztekom minimalnega trajanja obstoja integracije, ki je določeno v nacionalni zakonodaji, pomeni popravno individualno obdavčitev zadevnih družb.

40 V zvezi s tem je treba najprej poudariti, da je, kot pojasnjuje predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, sistem horizontalne davčne integracije, uveden s členom 164a LIR, kakor je bil spremenjen, zasnovan kot alternativni sistem integracije sistemu vertikalne davčne integracije, tako da se ta sistema medsebojno izključujeta in prehod iz enega sistema v drug pomeni odpravo prej obstoječe davčno integrirane skupine.

41 Dalje, predložitveno sodišče tudi navaja, da člena 164a LIR, kakor je bil spremenjen, sicer ni mogoče retroaktivno uporabiti za davčna leta iz postopka v glavni stvari, vendar je treba člen 164a LIR, ki se uporablja za ta davčna leta, razlagati ob upoštevanju ločitve med sistemoma vertikalne in horizontalne davčne integracije, kar naj bi pomenilo, da je treba, preden je mogoče osnovati horizontalno davčno integrirano skupino, odpraviti prej obstoječo vertikalno davčno integracijo. Posledica odprave davčno integrirane skupine pred iztekom minimalnega trajanja obstoja te integracije, ki ga člen 164a(4) LIR določa na pet poslovnih let, pa je popravna posamična obdavčitev vseh družb, ki niso spoštovale tega minimalnega trajanja. Ta popravna posamična obdavčitev se izvede za leta, za katera konsolidacija rezultatov ni več dovoljena.

42 Nazadnje, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je razvidno, da se lahko v skladu z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari v primeru skupine, ki jo sestavljajo mati?na družba s sedežem v Luksemburgu in h?erinske družbe rezidentke, h?erinska družba rezidentka pridruži prej obstoje?i dav?ni integraciji in iz nje izstopi ob izteku minimalnega trajanja petih poslovnih let, tako da na ravni integriranih h?erinskih družb vsakršna sprememba sestave dav?no integrirane skupine ne pomeni odprave prejšnje dav?no integrirane skupine in ustanovitve nove skupine.

43 Iz zgoraj navedenega izhaja, da se lahko mati?na družba s sedežem v Luksemburgu svobodno odloči, da bo h?erinsko družbo rezidentko vključila v prej obstoje?o dav?ni integracijo in da jo bo iz nje izključila po izteku minimalnega trajanja petih let, če posledica je, da je ta h?erinska družba ponovno podvržena sistemu individualne obdavčitve, ne da bi bila posledica ene ali druge od teh transakcij odprava prejšnje integrirane skupine in ustanovitev nove skupine.

44 Nasprotno pa je posledica ločitve med sistemoma vertikalne in horizontalne davčne integracije, kot jo je predstavilo predložitveno sodišče, to, da bi lahko mati?na družba, ki ima sedež v drugi državi članici in nima stalne poslovne enote v Luksemburgu, svoje h?erinske družbe rezidentke vključila, šele ko bi odpravila obstoje?o vertikalno dav?no integracijo ene teh h?erinskih družb in določene števila njenih družb vnukinj rezidentk. Če integracija te h?erinske družbe rezidentke in njenih družb vnukinj rezidentk ni trajala za vse zadevne družbe ali le za nekatere od njih celotno obdobje najmanj petih let, ki ga določa nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari, je posledica prenehanja obstoje?e integracije popravna obdavčitev zadevnih družb.

45 Možnost vključitve h?erinske družbe v prej obstoje?o dav?no integracijo, ne da bi to povzročilo prenehanje prejšnje integrirane skupine in ustanovitev nove skupine, pa za zadevne družbe pomeni dav?no ugodnost.

46 Zato je v obravnavanem primeru mati?na družba s sedežem drugi državi članici, kot je Veliko vojvodstvo Luksemburg, zaradi obveznosti, da pred horizontalno dav?no integracijo svojih h?erinskih družb rezidentk odpravi obstoje?o integrirano skupino, obravnavana manj ugodno kot mati?na družba s sedežem v tej državi članici.

47 V nasprotju s tem, kar luksemburška vlada trdi v pisnem stališču, v zvezi s tem ni upoštevna okoliščina, da v povsem notranjem položaju nobena družba ne bi mogla biti hkrati del dveh integriranih skupin.

48 Kot je bilo navedeno v točkah 25, 28 in 43 te sodbe, lahko namreč mati?na družba s sedežem v Luksemburgu vseeno doseže, da se rezultati h?erinske družbe konsolidirajo z rezultati njenih drugih h?erinskih družb rezidentk, tako da navedeno h?erinsko družbo vključi v obstoje?o vertikalno dav?no integracijo. Zato v takem notranjem položaju ne nastopi problem sočasnega obstoja dveh integriranih skupin in ima le mati?na družba nerezidentka, če želi izvesti konsolidacijo rezultatov svojih h?erinskih družb rezidentk, obveznost odprave nekdanje prej obstoje?e integrirane skupine.

49 Zato dejstvo, da lahko mati?na družba, ki ni rezidentka in nima stalne poslovne enote v Luksemburgu, izvaja horizontalno integracijo svojih h?erinskih družb rezidentk, le če odpravi obstoje?o vertikalno integracijo ene svojih h?erinskih družb in določene števila svojih družb vnukinj rezidentk, čezmejne položaje postavlja v slabši položaj v primerjavi s povsem notranjimi položaji. Taka dejanska obveznost pomeni omejitev, ki jo določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja na celoma prepovedujejo, v smislu sodne prakse, navedene v točki 31 te sodbe.

50 V skladu s sodno prakso, navedeno v točki 32 te sodbe, je taka omejitev dopustna, samo če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali če je upravičena z nujnim razlogom v

splošnem interesu in sorazmerna s tem ciljem.

51 Luksemburška vlada trdi, da položaj, v katerem mati?na družba s sedežem v Luksemburgu h?erinsko družbo rezidentko vklju?i v vertikalno dav?no integracijo, ni primerljiv – v smislu sodne prakse Sodiš?a, navedene v to?ki 33 te sodbe – s položajem, v katerem želi h?erinska družba družbe, ki ima sedež v drugi državi ?lanici, vklju?iti drugo h?erinsko družbo, ker naj bi bila vklju?itev h?erinske družbe v vertikalno dav?no integracijo mogo?a, le ?e ima mati?na družba neposredno ali posredno v lasti vsaj 95 % deležev h?erinske družbe, in ker h?erinska družba, ki želi vklju?iti drugo h?erinsko družbo, nima 95 % te h?erinske družbe.

52 Ker pa, kot je razvidno iz to?ke 35 te sodbe, cilj konsolidirane obdav?itve dela družb skupine ali vseh družb te skupine glede konsolidacije rezultatov h?erinskih družb rezidentk v Luksemburgu in njihove obdav?itve v tej državi ?lanici lahko dosežejo tako skupine, katerih mati?na družba ima sedež v tej državi, kot skupine, katerih mati?na družba ga nima, je treba ugotoviti, da ?e ima mati?na družba s sedežem v drugi državi ?lanici neposredno ali posredno v lasti vsaj 95 % deležev h?erinskih družb rezidentk, ki želijo konsolidirati svoje rezultate, razli?no obravnavanje ne more biti upravi?eno zaradi razli?nega objektivnega položaja.

53 Poleg tega niti predložitveno sodiš?e niti luksemburška vlada nista navedla nujnih razlogov v splošnem interesu, ki bi upravi?evali tako omejitvev.

54 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba ?lena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države ?lanice, katere u?inek je, da se mati?no družbo s sedežem v drugi državi ?lanici prisili, da odpravi vertikalno dav?no integracijo, ki obstaja med eno od njenih h?erinskih družb in dolo?enim številom njenih družb vnukinj rezidentk, zato da se tej h?erinski družbi omogo?i horizontalna dav?na integracija z drugimi h?erinskimi družbami rezidentkami navedene mati?ne družbe, ?eprav povezujo?a h?erinska družba rezidentka ostaja ista in odprava vertikalne dav?ne integracije pred iztekom minimalnega trajanja obstoja integracije, ki ga dolo?a nacionalna zakonodaja, pomeni popravno posami?no obdav?itev zadevnih družb.

Tretje vprašanje

55 Predložitveno sodiš?e s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?lena 49 in 54 PDEU ter na?elo polnega u?inka prava Unije razlagati tako, da nasprotujejo zakonodaji države ?lanice v zvezi s sistemom dav?ne integracije, ki dolo?a, da je treba vsako zahtevo za dovolitev uporabe takega sistema obvezno vložiti pri pristojnem organu pred koncem prvega dav?nega leta, za katero se zahteva uporaba tega sistema.

56 Predložitveno sodiš?e v predlogu za sprejetje predhodne odlo?be navaja, da ?len 164a(4) LIR ne dolo?a niti prekluzivnega roka za vložitev pravnega sredstva dav?nega zavezanca v predhodnem ali sodnem postopku niti zastaralnega roka, ki bi retroaktivno omejeval dopustnost takega pravnega sredstva, temve? je njegov namen dolo?iti okvir postopka odobritve uporabe sistema dav?ne integracije. Cilj te dolo?be naj bi bil namre?, da pristojni dav?ni urad pravo?asno dovoli uporabo sistema dav?ne integracije za skupino družb, ki je opredeljena v zahtevi, in sicer preden vse vpletene družbe pripravijo svoje poslovne izide v zvezi s prvim letom uporabe sistema integracije in z njimi povezane dav?ne deklaracije.

57 V obravnavanem primeru je tretje vprašanje postavljeno v okviru, v katerem – kot pojasnjuje predložitveno sodiš?e v zvezi z dav?nim letom 2013 – se je v luksemburški upravni in sodni praksi štel, da je nacionalna zakonodaja, ki izklju?uje horizontalno dav?no integracijo zgolj h?erinskih družb iste mati?ne družbe s sedežem v drugi državi ?lanici, združljiva s pravom Unije.

58 Družbe B, C in D v zvezi s tem navajajo, da je prepozna vložitev njihove zahteve za horizontalno davčno integracijo glede davčnega leta 2013 upravičena zato, ker je do razglasitve sodbe z dne 12. junija 2014, SCA Group Holding in drugi (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758), luksemburška upravna in sodna praksa nasprotovala taki zahtevi. Kljub temu naj bi to zahtevo vložile kmalu po tej razglasitvi, to je, ko so imele realne možnosti, da bo tej zahtevi ugodeno in pred iztekom splošnega petletnega zastaralnega roka, ki ga določa luksemburško pravo.

59 V zvezi s tem iz odgovorov na prvo in drugo vprašanje izhaja, da je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, ki ob tem, da dopušča vertikalno davčno integracijo matične družbe rezidentke ali stalne poslovne enote matične družbe nerezidentke v tej državi članici in njenih hčerinskih družbah rezidentk, ne dopušča horizontalne davčne integracije samo hčerinskih družbah rezidentk matične družbe nerezidentke.

60 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča razlaga pravila prava Unije, ki jo Sodišče poda pri izvrševanju pristojnosti na podlagi člena 267 PDEU, pojasnjuje in natančneje določa pomen in obseg tega pravila, kot ga je treba ali bi ga bilo treba razumeti in uporabljati od začetka njegove veljave. Iz tega izhaja, da sodišče pravilo, ki je bilo predmet take razlage, lahko in mora uporabiti tudi za pravna razmerja, ki so nastala in so bila oblikovana pred sodbo, s katero je bilo odločeno o zahtevi za razlago, če so sicer izpolnjeni pogoji za predložitev spora o uporabi omenjenega pravila pristojnim sodiščem (glej med drugim sodbo z dne 6. marca 2007, Meilicke in drugi, C-292/04, EU:C:2007:132, točka 34 in navedena sodna praksa).

61 V sporu o glavni stvari formalni pogoj glede obveznosti vložitve zahteve za možnost uporabe sistema davčne integracije pred koncem prvega davčnega leta, za katero se zahteva uporaba tega sistema, za davčno leto 2013 ni bil izpolnjen.

62 V zvezi s tem je, čeprav predložitveno sodišče tega roka ni opredelilo kot prekluzivni rok, iz spisa, predloženega Sodišču, vseeno razvidno, da je upravno sodišče zaradi nespoštovanja navedenega roka zavrnilo tožbo zoper zavrnitev zahteve za integracijo glede davčnega leta 2013.

63 Zato je treba vprašanje, ali je mogoče v okoliščinah, kot so te iz zadeve v glavni stvari, prekoračitev roka za vložitev zahteve za davčno integracijo uporabiti proti tožnim strankam iz postopka v glavni stvari, preučiti ob tem, da se po analogiji upoštevata načeli enakovrednosti in učinkovitosti, ki se uporabljata za zahteve, katerih namen je zagotoviti izvrševanje pravice, ki jo posamezniku daje pravo Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, TDC, C-327/15, EU:C:2016:974, točke od 89 do 91), in za sodna pravna sredstva, ki so namenjena zagotovitvi varstva take pravice (glej v tem smislu med drugim sodbo z dne 24. oktobra 2018, XC in drugi, C-234/17, EU:C:2018:853, točka 22 in navedena sodna praksa).

64 Glede načela enakovrednosti iz spisa, predloženega Sodišču, ni razvidno, da v zvezi z rokom za vložitev zahteve za davčno integracijo iz člena 164a(4) LIR to načelo ne bi bilo spoštovano.

65 V zvezi z načelom učinkovitosti je treba opozoriti, da so države članice odgovorne za to, da vsekakor zagotovijo učinkovito varstvo pravic, ki jih podeljuje pravo Unije, in da to načelo med drugim zahteva, da davčni organi teh držav praktično ne onemogočajo ali preizredno otežujejo uveljavljanja pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (sodba z dne 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, točka 41).

66 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba vsak primer, v katerem se postavlja vprašanje, ali neka nacionalna postopkovna določba onemogoča ali preveč otežuje uporabo prava

Unije, analizirati ob upoštevanju vloge te določbe v celotnem postopku ter poteka postopka in njegovih posebnosti pred različnimi nacionalnimi instancami. S tega vidika je treba med drugim po potrebi upoštevati varstvo pravice do obrambe, načelo pravne varnosti in učinkovit potek postopka (sodbi z dne 22. februarja 2018, *INEOS Köln*, C-572/16, EU:C:2018:100, točka 44, in z dne 24. oktobra 2018, *XC* in drugi, C-234/17, EU:C:2018:853, točka 49).

67 Poleg tega je Sodišče priznalo, da je določitev razumnih prekluzivnih rokov za vložitev pravnih sredstev zaradi interesa pravne varnosti, ki varuje tako zadevnega davčnega zavezanca kot zadevno upravo, v skladu s pravom Unije. Taki roki namreč dejansko ne onemogočajo ali preizredno otežujejo uveljavljanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije, čeprav iztek teh rokov po definiciji povzroči popolno ali delno zavrnitev vloženega pravnega sredstva (sodba z dne 8. septembra 2011, *QBeef in Bosschaert*, C-89/10 in C-96/10, EU:C:2011:555, točka 36 in navedena sodna praksa). V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morebitna ugotovitev Sodišča, da je bilo kršeno pravo Unije, na celoma ne vpliva na začetek teka zastaralnega roka (sodba z dne 8. septembra 2011, *QBeef in Bosschaert*, C-89/10 in C-96/10, EU:C:2011:555, točka 47 in navedena sodna praksa).

68 Pravo Unije nasprotuje temu, da nacionalni organ uveljavlja pretek razumnega zastaralnega roka, če ravnanje nacionalnih organov skupaj z obstojem prekluzivnega roka privedeta do tega, da osebi v celoti odvzameta možnost uveljavljanja svojih pravic na podlagi prava Unije pred nacionalnimi sodišči (glej v tem smislu sodbi z dne 15. aprila 2010, *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, točka 33, in z dne 8. septembra 2011, *QBeef in Bosschaert*, C-89/10 in C-96/10, EU:C:2011:555, točka 51).

69 Res je, da je glede uveljavljanja razpoložljivih pravnih sredstev za ugotavljanje odgovornosti države članice zaradi kršitve prava Unije Sodišče presodilo, da bi bilo v nasprotju z učinkovitostjo, če bi se oškodovancem naložilo, da morajo sistematično uporabiti vsa pravna sredstva, ki so jim na voljo, čeprav bi to povzročilo preizredne težave ali se to od njih ne bi moglo razumno zahtevati (sodbi z dne 24. marca 2009, *Danske Slagterier*, C-445/06, EU:C:2009:178, točka 62, in z dne 25. novembra 2010, *Fuß*, C-429/09, EU:C:2010:717, točka 77).

70 Tako je Sodišče v točkah od 104 do 106 sodbe z dne 8. marca 2001, *Metallgesellschaft* in drugi (C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134), presodilo, da bi bilo uresničevanje pravic, ki jih posameznikom dajejo določbe prava Unije, ki se neposredno uporabljajo, nemogoče ali preizredno oteženo, če bi bile njihove odškodninske tožbe, ki temeljijo na kršitvi prava Unije, zavrnjene ali zmanjšane zgolj zato, ker posamezniki niso zahtevali priznanja pravice, ki jo dajejo določbe prava Unije in ki jim jo je nacionalni zakon zavračal, zato da bi izpodbijali zavrnitev države članice s pravnimi sredstvi, ki so za to določena, s sklicevanjem na primarnost in neposredni učinek prava Unije. V takem primeru ne bi bilo razumno od oškodovancev zahtevati, da uporabijo pravna sredstva, ki so jim na voljo, saj bi morali vsekakor vnaprej izpolniti obveznost plačila, obravnavano v zadevah, v katerih je bila izdana ta sodba, in zadevne osebe – tudi če bi nacionalno sodišče presodilo, da prednost tega plačila ni združljiva s pravom Unije – ne bi mogle dobiti povračila tega zneska in bi jim bila lahko naložena morebitna globa.

71 Vendar pa vložitev zahteve za integracijo – čeprav zakonodaja iz postopka v glavni stvari in luksemburška upravna ter sodna praksa glede davčnega leta 2013 niso dovoljevale horizontalne davčne integracije zgolj hčerinskih družb iste matične družbe – tožim strankam iz postopka v glavni stvari ni povzročila podobnih finančnih in pravnih tveganj, kot so bila tista, ki so bila zlasti obravnavana v zadevah, v katerih sta bili izrečeni sodbi z dne 8. marca 2001, *Metallgesellschaft* in drugi (C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134, točka 104), in z dne 25. novembra 2010, *Fuß*, (C-429/09, EU:C:2010:717, točka 81), temveč se je, nasprotno, od njih lahko razumno zahtevala.

72 V obravnavanem primeru so tožene stranke iz postopka v glavni stvari v zvezi z davčnim

letom 2013 namreč imele možnost kadar koli v tem letu vložiti zahtevo za horizontalno davčno integracijo s sklicevanjem na nezdržljivost luksemburške zakonodaje s pravom Unije. Kot je razvidno iz spisa, predloženega Sodišču, so poleg tega tako zahtevo vložile na podlagi prava Unije za davčno leto 2014, preden je bil luksemburški zakon spremenjen tako, da dopušča tako integracijo.

73 Okoliščine, da so tožene stranke iz postopka v glavni stvari glede na nacionalno zakonodajo ter nacionalno upravno in sodno prakso menile, da vložitev take zahteve ni smiselna, ni mogoče enačiti niti z objektivno nezmožnostjo vložitve take zahteve v smislu sodne prakse Sodišča, navedene v točki 68 te sodbe, niti s položajem, v katerem bi tako postopanje povzročilo prekomerne težave ali ga od njih ni mogoče razumno zahtevati v smislu sodne prakse Sodišča, navedene v točki 69 te sodbe.

74 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba načeli enakovrednosti in učinkovitosti razlagati tako, da ne nasprotujeta zakonodaji države članice v zvezi s sistemom davčne integracije, ki določa, da je treba vsako zahtevo za dovolitev uporabe takega sistema obvezno vložiti pri pristojnem organu pred koncem prvega davčnega leta, za katero se zahteva uporaba tega sistema.

Stroški

75 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. Člena 49 in 54 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, ki – čeprav dopušča vertikalno davčno integracijo matične družbe rezidentke ali stalne poslovne enote matične družbe nerezidentke v tej državi članici in njenih hčerinskih družb rezidentk – ne dopušča horizontalne davčne integracije hčerinskih družb rezidentk matične družbe nerezidentke.

2. Člena 49 in 54 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, katere uinek je, da se matično družbo s sedežem v drugi državi članici prisili, da odpravi vertikalno davčno integracijo, ki obstaja med eno od njenih hčerinskih družb in določenim številom njenih družb vnukinj rezidentk, zato da se tej hčerinski družbi omogoči horizontalna davčna integracija z drugimi hčerinskimi družbami rezidentkami navedene matične družbe, čeprav povezuje hčerinska družba rezidentka ostaja ista in odprava vertikalne davčne integracije pred iztekom minimalnega trajanja obstoja integracije, ki ga določa nacionalna zakonodaja, pomeni popravno posamično obdavčitev zadevnih družb.

3. Načeli enakovrednosti in učinkovitosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta zakonodaji države članice v zvezi s sistemom davčne integracije, ki določa, da je treba vsako zahtevo za dovolitev uporabe takega sistema obvezno vložiti pri pristojnem organu pred koncem prvega davčnega leta, za katero se zahteva uporaba tega sistema.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.