

## Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

14. maj 2020 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 49 TEUF og 54 TEUF – etableringsfrihed – skattelovgivning – selskabsskat – moder- og datterselskaber – vertikal og horisontal sambeskatning«

I sag C-749/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour administrative (Luxembourg) (appeldomstol i forvaltningsretlige sager i Luxembourg) ved afgørelse af 29. november 2018, indgået til Domstolen den 30. november 2018, i sagen

**B m.fl.**

mod

**Administration des contributions directes,**

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev (refererende dommer), Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Anden Afdeling, og dommerne P.G. Xuereb, T. von Danwitz og A. Kumin,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- B m.fl. ved avocat G. Simon,
- den luxembourgske regering ved D. Holderer, som befuldmægtiget,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og A. Armenia, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF og 54 TEUF.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem tre selskaber i henhold til luxembourgsk ret, B, C og et D, og administration des contributions directes (Luxembourg) (skatteforvaltningen i Luxembourg) vedrørende et afslag på deres fælles ansøgning om at blive indrømmet sambeskatningsordningen for skatteårene 2013 og 2014.

### Retsforskrifter

3 Artikel 164a i loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (*Mémorial A* 1967, s. 1228) (den ændrede lov af 4.12.1967 om indkomstskat, herefter »indkomstskattelovens artikel 164a«) bestemte følgende i den udgave, der fandt anvendelse på skatteårene 2013 og 2014:

»(1) Hjemmehørende, fuldt skattepligtige kapital-selskaber, hvor mindst 95% af selskabskapitalen direkte eller indirekte ejes af et andet hjemmehørende, fuldt skattepligtigt kapital-selskab eller af et ikke-hjemmehørende kapital-selskabs faste nationale driftssted, der er fuldt skattepligtigt svarende til selskabsskat, kan efter ansøgning herom indtræde i sambeskatning med moderselskabet eller det faste nationale driftssted, således at deres respektive skattemæssige resultater sammenlægges med moderselskabets eller det faste nationale driftsstedes skattemæssige resultat.

[...]

(4) Sambeskatning er betinget af, at moderselskabet eller det faste nationale driftssted og de pågældende datterselskaber indgiver en fælles skriftlig ansøgning herom. Ansøgningen indgives til Administration des contributions directes [(skatteforvaltningen)] inden udgangen af det første skatteår for den periode, hvor der ansøges om sambeskatning, idet denne periode skal omfatte mindst fem driftsår. [...]

4 Indkomstskattelovens artikel 164a blev ændret ved loi modifiée du 18 décembre 2015 (*Mémorial A* 2015, s. 5989), der trådte i kraft den 1. januar 2015 (den ændrede lov af 4.12.2015, herefter »indkomstskattelovens artikel 164a, som ændret«). Denne bestemmelse har følgende ordlyd:

»(1) I denne artikel forstås ved:

1. sambeskattet selskab: et hjemmehørende, fuldt skattepligtigt kapital-selskab eller et ikke-hjemmehørende kapital-selskabs faste nationale driftssted, der er fuldt skattepligtigt svarende til selskabsskat

2. konsoliderende moderselskab: et hjemmehørende, fuldt skattepligtigt kapital-selskab eller et ikke-hjemmehørende kapital-selskabs faste nationale driftssted, der er fuldt skattepligtigt svarende til selskabsskat

3. Ikke-konsoliderende moderselskab: et hjemmehørende, fuldt skattepligtigt kapital-selskab eller et ikke-hjemmehørende kapital-selskabs faste nationale driftssted, der er fuldt skattepligtigt svarende til selskabsskat, eller et kapital-selskab, der er hjemmehørende i en anden stat, der er omfattet af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS), og som er fuldt skattepligtigt svarende til selskabsskat, eller et kapital-selskabs faste nationale driftssted, der er fuldt skattepligtigt svarende til selskabsskat, som har hjemsted i en anden stat, der er omfattet af

[EØS-aftalen] og heri er fuldt skattepligtigt svarende til selskabsskat

4. konsoliderende datterselskab: et hjemmehørende, fuldt skattepligtigt kapitalselskab eller et ikke-hjemmehørende kapitalselskabs faste nationale driftssted, der er fuldt skattepligtigt svarende til selskabsskat

5. sambeskattet koncern: enten en koncern bestående af det konsoliderende moderselskab og det (de) sambeskattede selskab(er) som omhandlet i andet afsnit, eller en koncern bestående af det konsoliderende datterselskab og det (de) sambeskattede selskab(er) som omhandlet i tredje afsnit; e]t selskab, som indgår i en konsolideret koncern kan ikke samtidigt indgå i en anden konsolideret koncern.

[...]«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

5 B er et selskab i henhold til luxembourgsk ret, der er skattemæssigt hjemmehørende i Luxembourg, og hvis moderselskab er aktieselskabet A, der er et selskab i henhold til fransk ret, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig.

6 Med virkning fra den 1. januar 2008 oprettede B med sit datterselskab E en vertikalt sambeskattet koncern inden for rammerne af sambeskatningsordningen i henhold til indkomstskattelovens artikel 164a. Denne koncern blev fortløbende udvidet med andre af B's datterselskaber således: fra den 1. januar 2010 med selskabet F, fra den 1. januar 2011 med selskabet G, der senere blev overtaget af selskabet F, fra den 1. januar 2012 med selskabet H og fra den 1. januar 2013 med selskaberne I, J, K og L. Inden for rammerne af denne vertikalt sambeskattede, fortløbende udvidede koncern påtog B sig rollen som øverste selskab i koncernen, idet det ejede i hvert fald 95% af selskabskapitalen i alle datterselskaber med hjemsted og hovedkontor i Luxembourg, og alle koncernselskabernes resultater blev konsolideret for at kunne beskattes under B.

7 C og D er selskaber i henhold til luxembourgsk ret, der er skattemæssigt hjemmehørende i Luxembourg, og hvis kapital indirekte ejes af A, der er et selskab i henhold til fransk ret, og B har ingen kapitalandel i disse to selskaber.

8 Ved to skrivelser af 8. december 2014, indgået den 22. december 2014, ansøgte B, C og D om at måtte indtræde i sambeskatningsordningen i henhold til indkomstskattelovens artikel 164a fra henholdsvis den 1. januar 2013 og den 1. januar 2014.

9 Ved afgørelse af 3. februar 2015 gav skatteforvaltningens bureau d'imposition Sociétés 6 (sjette selskabsskattekontor, Luxembourg, herefter »selskabsskattekontoret«) afslag på disse ansøgninger, eftersom B, C og D ikke opfyldte de betingelser, der var fastsat i indkomstskattelovens artikel 164a.

10 Eftersom klagen af 27. april 2015 over denne afgørelse ikke blev besvaret, anlagde B, C og D den 12. august 2016 sag for tribunal administratif (Luxembourg) (forvaltningsdomstolen i Luxembourg) med påstand om omgørelse eller annulation af skattekontorets afgørelse af 3. februar 2015.

11 Ved dom af 6. december 2017 frifandt tribunal administratif (forvaltningsdomstolen) selskabsskattekontoret for så vidt angår indtrædelsen i sambeskatningsordningen fra den 1. januar 2013, eftersom ansøgningen herom skulle have været indgået til forvaltningen inden afslutningen af den første regnskabsperiode, for hvilken der ansøgte om

sambeskatningsordningen, dvs. inden udgangen af 2013.

12 Hvad angår skatteåret 2014 tiltrådte tribunal administratif (forvaltningsdomstolen) derimod søgsmålet og fastslog, at det i indkomstskattelovens artikel 164a indeholdte forbud for et ikke-hjemmehørende moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, mod at skabe en skattemæssig enhed mellem sine hjemmehørende datterselskaber, hvorimod samme mulighed indrømmes et hjemmehørende selskab ved vertikal sambeskatning, er uforeneligt med den frie bevægelighed og etableringsfriheden fastsat i artikel 49 TEUF og 54 TEUF.

13 Ved appelskrift indleveret den 15. januar 2018 appellerede B, C og D denne dom til den forelæggende ret, Cour administrative (Luxembourg) (appeldomstol i forvaltningsretlige sager i Luxembourg), i det omfang deres søgsmål vedrørende skatteåret 2013 var blevet forkastet som ugrundet. Disse selskaber har gjort gældende, at det er i strid med princippet om EU-rettens effektive virkning at nægte dem at indtræde i sambeskatningsordningen fra den 1. januar 2013, da et rent formelt krav, nemlig overholdelse af den frist, inden for hvilken ansøgningen skal indgives, ikke var opfyldt. Et sådant krav ville have været uforholdsmæssigt vanskeligt at opfylde, henset til standpunkterne i luxembourgsk forvaltning og retspraksis i 2013, som var til hinder for enhver ansøgning om horisontal sambeskatning. B, C og D havde indleveret deres ansøgning, så snart dommen af 12. juni 2014, SCA Group Holding m.fl. (C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758), havde givet dem de retlige argumenter til på grundlag af EU-retten at påberåbe sig retten til at indtræde i den sambeskatningsordning, der er fastsat i luxembourgsk ret, henset til, at der allerede fandtes en sambeskattet koncern.

14 For den forelæggende ret har skatteforvaltningen nedlagt påstand om, at dommen afsagt den 6. december 2017 af tribunal administratif (forvaltningsdomstolen) stadfæstes, for så vidt som sidstnævnte bekræftede afslaget på indtrædelse i sambeskatningsordningen for den periode, der startede den 1. januar 2013. Skatteforvaltningen har endvidere iværksat en kontraappel i forhold til denne dom, i det omfang tribunal administratif (forvaltningsdomstolen) tiltrådte søgsmålet anlagt af B, C og D for skatteåret 2014.

15 Under disse omstændigheder har Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 49 TEUF og 54 TEUF fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning om sambeskatning, som på den ene side tillader en konsolidering af resultater fra selskaber i samme koncern, og udelukkende tillader vertikal sambeskatning mellem et hjemmehørende moderselskab eller et fast driftssted tilhørende et ikke-hjemmehørende moderselskab og dets hjemmehørende datterselskaber, og som på den anden side tilsvarende er til hinder for en ren horisontal sambeskatning af datterselskaber alene til både et ikke-hjemmehørende moderselskab, der ikke har et fast driftssted, og til såvel et hjemmehørende som et ikke-hjemmehørende moderselskab, der dog har et fast driftssted?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 49 TEUF og 54 TEUF da fortolkes således, at de er til hinder for en sådan lovgivning i en medlemsstat om sambeskatning, og nærmere bestemt for den strenge opdeling mellem ordningen om vertikal sambeskatning (mellem et øverste selskab og dets direkte eller indirekte datterselskaber) og ordningen om horisontal sambeskatning (mellem to eller flere hjemmehørende datterselskaber til et øverste selskab, som ikke er omfattet af sambeskatningen), der følger af denne lovgivning, og forpligtelsen, der følger heraf, til at bringe en eksisterende vertikal sambeskatning til ophør[,] inden der kan dannes en horisontalt sambeskattet koncern, såfremt

– en vertikal sambeskatning med et på nationalt niveau konsoliderende øverste selskab, som er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat (som samtidigt udgør det mellemliggende

datterselskab i forhold til det ultimative moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat), og de hjemmehørende datterselskaber til det øverste selskab tidligere – som følge af, at den pågældende medlemsstats lovgivning alene anerkendte vertikal sambeskatning – har været gældende for at kunne omfattes af ordningen, uanset om det ultimative moderselskab har hjemsted i en anden medlemsstat

– søsterselskaber til det konsoliderende øverste selskab i den pågældende medlemsstat (og dermed også datterselskaber til det ultimative moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat) gives afslag på at indtræde i den eksisterende sambeskatning med den begrundelse, at de to sambeskatningsordninger, den vertikale sambeskatning og den horisontale sambeskatning, er uforenelige, og

– inkluderingen af nævnte søsterselskaber i de konsoliderede resultater for koncernens selskaber – med heraf følgende negative skattemæssige konsekvenser på grund af ikke-overholdelse af det minimumskrav til varigheden af sambeskatningens beståen, som er fastsat i den nationale lovgivning – ville indebære ophøret af den eksisterende vertikale sambeskatning og indførelsen af en ny horisontal sambeskatning, selv om det hjemmehørende konsoliderende selskab (på hvis niveau de sambeskattede selskabers resultater konsolideres) forbliver den samme?

3) Såfremt også det andet spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 49 TEUF og 54 TEUF, sammenholdt med princippet om EU-rettens effektive virkning, da fortolkes således, at de er til hinder for en sådan lovgivning i en medlemsstat om sambeskatning, og nærmere bestemt anvendelsen af en frist i henhold til hvilken enhver ansøgning om indtrædelse i sambeskatning obligatorisk skal indgives til den kompetente myndighed inden udløbet af det første skatteår for den periode, hvor der ansøges om sambeskatning, såfremt

– det ifølge den bekræftende besvarelse af de to første spørgsmål fremgår, at denne lovgivning, på en måde, der er uforenelig med etableringsfriheden, har udelukket horisontal sambeskatning mellem alene datterselskaber til samme moderselskab samt ændringen af en eksisterende vertikal sambeskattet koncern ved tilføjelse af søsterselskaber til det konsoliderende selskab

– lovgivningen ifølge administrativ praksis eller national retspraksis i den pågældende medlemsstat indtil offentliggørelsen af [dom af 12. juni 2014, SCA Group Holding m.fl. (C-39/13, C-40/13 og C-41/13EU:C:2014:1758)], blev anset for at være gyldig

– flere selskaber efter offentliggørelsen af [denne dom] og inden udgangen af skatteåret 2014, under henvisning til [den nævnte dom] indgav en ansøgning om at indtræde i en eksisterende sambeskattet koncern ved godkendelse af en horisontal sambeskatning med den eksisterende koncerns konsoliderende selskab, og

– denne ansøgning ikke alene vedrører det på tidspunktet for ansøgningens indgivelse stadig indeværende skatteår 2014, men ligeledes det foregående skatteår 2013, fra og med hvilket de pågældende selskaber opfyldte alle de med EU-retten forenelige materielle krav for at kunne omfattes af sambeskatningsordningen? «

## **Om de præjudicielle spørgsmål**

### ***Indledende bemærkninger***

16 Det fremgår af forklaringerne fra den forelæggende ret, som har enekompetence til at fortolke national ret inden for rammerne af det ved artikel 267 TEUF fastsatte retslige samarbejde

(dom af 7.11.2018, C og A, C-257/17, EU:C:2018:876, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis), at indkomstskattelovens artikel 164a, som ændret, indførte muligheden for at foretage en horisontal sambeskatning mellem et hjemmehørende datterselskab og andre hjemmehørende datterselskaber til et ikke-konsoliderende, hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende moderselskab. Denne ret har imidlertid anført, at denne ændring først fandt anvendelse »med virkning fra skatteåret 2015«. Følgelig er de af hovedsagen omhandlede skatteår 2013 og 2014 fortsat reguleret ved indkomstskattelovens artikel 164a.

17 Den forelæggende ret har ligeledes anført, at den sambeskatningsordning, der er fastsat i indkomstskattelovens artikel 164a, er en særordning for beskatning af den konsoliderede indkomst i en koncern og indebærer, at alle selskaber, der er omfattet af denne sambeskatning, fastlægger deres egne regnskabs- og skatteresultater og fjerner de dobbeltfradrag eller den dobbeltbeskatning, som kan følge af de transaktioner, der gennemføres mellem en koncerns selskaber, fra deres respektive regnskabsresultater, samt at disse resultater konsolideres på det konsoliderende selskabs plan – hvilket indebærer en udligning af overskud og underskud for de berørte selskaber – for at nå til et konsolideret skattemæssigt resultat, der er skattepligtigt hos det konsoliderende selskab alene. I henhold til indkomstskattelovens artikel 164a kunne en sådan sambeskatning ikke skabes uden moderselskabets deltagelse og alene inden for sambeskatningen for en og samme skattejurisdiktion.

18 I henhold til den forelæggende rets praksis er sambeskatningsordningen endvidere en ret for de skattepligtige personer, som opfylder de materielle betingelser, der er fastsat i indkomstskattelovens artikel 164a, og den kompetente skatteforvaltning er således forpligtet til at give tilladelse hertil, når den efter sin efterprøvelse fastslår, at de materielle betingelser er opfyldt.

19 De præjudicielle spørgsmål skal besvares under hensyntagen til disse betragtninger.

### ***Om det første spørgsmål***

20 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der, samtidig med, at den tillader vertikal sambeskatning mellem hjemmehørende datterselskaber til et hjemmehørende moderselskab eller til et fast driftssted i denne medlemsstat tilhørende et ikke-hjemmehørende moderselskab, ikke tillader horisontal sambeskatning mellem hjemmehørende datterselskaber til et ikke-hjemmehørende moderselskab.

21 Den ret til frit at etablere sig, som unionsborgere har i henhold til artikel 49 TEUF, indebærer for de sidstnævnte adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere. Den omfatter i henhold til artikel 54 TEUF en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Unionen, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom af 1.4.2014, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl., C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

22 For selskabers vedkommende bemærkes, at deres hjemsted som omhandlet i artikel 54 TEUF, som det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, har til formål at fastlægge deres tilknytning til en medlemsstats retssystem. Hvis man imidlertid anerkendte, at den medlemsstat, hvor selskabet er hjemmehørende, frit kunne gennemføre en forskellig behandling, alene fordi et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville artikel 49 TEUF blive indholdsløs. Etableringsfriheden skal nemlig sikre national behandling i værtsmedlemsstaten ved at forbyde enhver forskelsbehandling på grundlag af selskabernes hjemsted (dom af 12.6.2014,

SCA Group Holding m.fl., C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

23 En sambeskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede udgør en skattefordel for de pågældende selskaber. Ved en udligning af underskud og overskud i de selskaber, der er omfattet af sambeskatningen, og en konsolidering af disse resultater under det konsoliderende moderselskab giver sambeskatningsordningen de berørte selskaber en likviditetsfordel (jf. analogt dom af 12.6.2014, SCA Group Holding m.fl., C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 46).

24 I medfør af indkomstskattelovens artikel 164a indrømmes denne fordel til moderselskaber, der er hjemmehørende i Luxembourg, eller til faste driftssteder i denne medlemsstat tilhørende ikke-hjemmehørende moderselskaber, idet det gør det muligt at konsolidere de hjemmehørende datterselskabers skatteresultater hos disse moderselskaber eller faste driftssteder.

25 Den i hovedsagen omhandlede lovgivning skaber således en forskelsbehandling mellem på den ene side de moderselskaber, som har deres hjemsted i Luxembourg, og som takket være sambeskatningsordningen bl.a. kan udligne deres underskudsgivende datterselskabers underskud i deres overskudsgivende datterselskabers overskud, og på den anden side de moderselskaber, der også ejer datterselskaber i denne medlemsstat, men som har deres hjemsted i en anden medlemsstat og ikke råder over et fast driftssted i Luxembourg, og som ikke kan indtræde i sambeskatningsordningen og dermed ikke kan opnå den skattefordel, som denne ordning giver ret til.

26 Den i ovenstående præmis konstaterede forskelsbehandling kan ikke drages i tvivl ved den luxembourgiske regerings argumenter i sit skriftlige indlæg om, at alle selskaber, der er underlagt Storhertugdømmet Luxembourgs skattemæssige suverænitet, behandles ens. Denne regering har for det første gjort gældende, at såfremt et ikke-hjemmehørende moderselskab ejede et fast driftssted i Luxembourg, ville det kunne få samme behandling som hjemmehørende moderselskaber. For det andet kan der selv i en rent national situation ikke foretages sambeskatning mellem datterselskaber til et moderselskab uden moderselskabets deltagelse.

27 Det skal i denne forbindelse indledningsvis bemærkes, at det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at tvisten i hovedsagen ikke vedrører et ikke-hjemmehørende moderselskabs mulighed for at indtræde i den luxembourgiske sambeskatningsordning på lige fod med sine hjemmehørende datterselskaber, men alene muligheden for at foretage horisontal sambeskatning af alle de i Luxembourg hjemmehørende datterselskabers resultater. Den omstændighed, at det ikke-hjemmehørende moderselskab ikke er underlagt den luxembourgiske skattemæssige suverænitet, er således uden betydning.

28 Det er endvidere ganske vist korrekt, at sambeskatning mellem hjemmehørende datterselskaber til et hjemmehørende moderselskab i en rent national situation ikke kan foretages uden sidstnævntes deltagelse. Når sambeskatning mellem hjemmehørende datterselskaber, der tilhører et hjemmehørende moderselskab, ikke er tilladt, kan disse datterselskabers resultater imidlertid alligevel konsolideres, som det fremgår af nærværende doms præmis 25, ved sambeskatning af disse datterselskabers resultater med moderselskabets resultat.

29 Hvad angår datterselskaber til et ikke-hjemmehørende moderselskab er det hverken muligt at konsolidere datterselskabernes resultater ved vertikal eller horisontal sambeskatning.

30 Endelig fremgår det af Domstolens praksis, at eftersom de erhvervsdrivende i henhold til artikel 49, stk. 1, andet punktum, TEUF udtrykkeligt har mulighed for frit at vælge, under hvilken juridisk form de vil udøve virksomhed i en anden medlemsstat, må denne valgmulighed ikke begrænses af diskriminerende skattebestemmelser (jf. i denne retning dom af 28.1.1986,

Kommissionen mod Frankrig, 270/83, EU:C:1986:37, præmis 22, af 6.9.2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 13, og af 17.5.2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis). Argumentet om, at oprettelsen i Luxembourg af et fast driftssted eller et mellemliggende datterselskab, der påtager sig rollen som moderselskab for de eksisterende datterselskaber, ville give det ikke-hjemmehørende moderselskab mulighed for at opnå sambeskatning af de hjemmehørende datterselskabers resultater, er følgelig irrelevant.

31 For så vidt som bestemmelserne i indkomstskatteloven i skattemæssig henseende stiller grænseoverskridende situationer ugunstigt i forhold til rent nationale situationer, udgør denne lovs bestemmelser således en restriktion, som i princippet er forbudt i medfør af traktatens bestemmelser om etableringsfriheden (jf. analogt dom af 27.11.2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 32, og af 12.6.2014, SCA Group Holding m.fl., C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 48).

32 En sådan restriktion kan kun være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i et tvingende alment hensyn og står i rimeligt forhold til dette formål (jf. i denne retning dom af 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 23, og af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 20).

33 I denne henseende følger det af Domstolens praksis, at sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en national situation skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser (jf. i denne retning dom af 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 38, af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 22, af 12.6.2014, SCA Group Holding m.fl., C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 28, og af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 32).

34 Forskelsbehandlingen mellem moderselskaber, der har hjemsted i Luxembourg, og moderselskaber, som har hjemsted i en anden medlemsstat, og som ikke har et fast driftssted i Luxembourg, hvad angår muligheden for at foretage sambeskatning af resultaterne for deres datterselskaber i Luxembourg vedrører situationer, der er objektivt sammenlignelige.

35 Som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, er den sambeskatningsordning, der er fastsat i indkomstskattelovens artikel 164a, nemlig foreskrevet af hensyn til skatteneutraliteten for at muliggøre sambeskatning af en del af en koncerns selskaber eller af alle selskaberne i koncernen.

36 Dette formål kan hvad angår konsolideringen af resultaterne for datterselskaber med hjemsted i Luxembourg og beskatningen heraf i denne medlemsstat opnås for såvel de koncerner, hvis moderselskab ligeledes har hjemsted i denne medlemsstat, som for de koncerner, hvis moderselskab ikke har hjemsted her (jf. analogt dom af 12.6.2014, SCA Group Holding m.fl., C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 51).

37 Endelig har hverken den forelæggende ret eller den luxembourgske regering fremført almene hensyn, der i givet fald kan begrunde den forskelsbehandling, som den i hovedsagen omhandlede sambeskatningsordning indebærer.



38 Følgelig skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der, samtidig med, at den tillader vertikal sambeskatning mellem hjemmehørende datterselskaber til et hjemmehørende moderselskab eller til et fast driftssted i denne medlemsstat tilhørende et ikke-hjemmehørende moderselskab, ikke tillader horisontal sambeskatning mellem hjemmehørende datterselskaber til et ikke-hjemmehørende moderselskab.

### ***Om det andet spørgsmål***

39 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som bevirker, at et moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, tvinges til at opløse en eksisterende vertikal sambeskatning mellem et af sine datterselskaber og et vist antal af sine hjemmehørende datterselskaber på lavere niveauer for at give dette datterselskab mulighed for at foretage en horisontal sambeskatning med andre hjemmehørende datterselskaber til dette moderselskab, selv om det konsoliderende, hjemmehørende datterselskab forbliver det samme, og opløsningen af den vertikale sambeskatning inden udløbet af sambeskatningens minimumsvarighed, der er fastsat i national ret, medfører en berigtigende individuel beskatning af de pågældende selskaber.

40 Det skal i denne forbindelse indledningsvis bemærkes, at den horisontale sambeskatningsordning, der blev indført ved indkomstskattelovens artikel 164a, som ændret, som den forelæggende ret har præciseret i anmodningen om præjudiciel afgørelse, er oprettet som en anden sambeskatningsordning end den vertikale sambeskatningsordning, således at disse ordninger gensidigt udelukker hinanden, og at et skifte fra en ordning til en anden indebærer opløsning af en allerede eksisterende sambeskattet koncern.

41 Den forelæggende ret har endvidere anført, at selv om indkomstskattelovens artikel 164a, som ændret, ikke kan anvendes med tilbagevirkende kraft på de i hovedsagen omhandlede skatteår, skal indkomstskattelovens artikel 164a, der finder anvendelse på disse skatteår, ikke desto mindre fortolkes under hensyntagen til adskillelsen mellem den vertikale og horisontale sambeskatning, hvilket indebærer en forpligtelse til at bringe den eksisterende vertikale sambeskatning til ophør, inden en horisontalt sambeskattet koncern kan oprettes. Opløsningen af en sambeskattet koncern inden udløbet af denne sambeskatnings minimumsvarighed, der i henhold til indkomstskattelovens artikel 164a, stk. 4, er fastsat til fem driftsår, medfører en berigtigende individuel beskatning af de selskaber, som ikke har overholdt den nævnte minimumsvarighed. Denne individuelle berigtigende beskatning foretages for de år, hvor konsolidering af resultaterne ikke længere var tilladt.

42 Endelig fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at i henhold til den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning kan et hjemmehørende datterselskab, når koncernen består af et moderselskab med hjemsted i Luxembourg og hjemmehørende datterselskaber, indtræde i en eksisterende sambeskatning og udtræde heraf ved udløbet af minimumsvarigheden på fem driftsår, således at enhver ændring af sammensætningen af den sambeskattede koncern for datterselskaberne ikke medfører opløsning af den tidligere sambeskattede koncern og oprettelse af en ny koncern.

43 Det følger af det ovenstående, at et moderselskab med hjemsted i Luxembourg frit kan beslutte at inkludere sit hjemmehørende datterselskab i en eksisterende sambeskatning og lade det udtræde heraf efter en minimumsvarighed på fem år, hvorefter dette datterselskab atter er underlagt individuel beskatning, uden at en af disse transaktioner medfører opløsning af den tidligere sambeskattede koncern og oprettelse af en ny koncern.

44 Derimod indebærer adskillelsen mellem den vertikale og den horisontale sambeskatningsordning som beskrevet af den forelæggende ret, at et moderselskab, som har hjemsted i en anden medlemsstat, og som ikke har et fast driftssted i Luxembourg, kun kan foretage sambeskatning af sine hjemmehørende datterselskaber, hvis det opløser en eksisterende vertikal sambeskatning mellem et af disse datterselskaber og et vist antal af dets hjemmehørende datterselskaber på lavere niveauer. Når der ikke har været effektiv sambeskatning mellem dette hjemmehørende datterselskab og dets hjemmehørende datterselskaber på lavere niveauer for alle de pågældende selskaber eller alene for et vist antal af dem i hele den femårige minimumsperiode, der er fastsat i den omhandlede nationale lovgivning, medfører opløsningen af den eksisterende sambeskatning berigtigende beskatning af de berørte selskaber.

45 Muligheden for at inkludere et datterselskab i en eksisterende sambeskatning, uden at dette indebærer opløsning af den tidligere sambeskattede koncern og oprettelse af en ny koncern, udgør en skattefordel for de berørte selskaber.

46 I det foreliggende tilfælde modtager et moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat end Storhertugdømmet Luxembourg, som følge af forpligtelsen til at skulle opløse en eksisterende sambeskattet koncern, inden den kan foretage en horisontal sambeskatning mellem sine hjemmehørende datterselskaber, derfor en ugunstig behandling i forhold til et moderselskab med hjemsted i denne medlemsstat.

47 I modsætning til, hvad den luxembourgske regering har anført i sit skriftlige indlæg, er det i denne henseende uden betydning, at intet selskab i en rent national situation samtidigt kan deltage i to sambeskattede koncerner.

48 Som anført i nærværende doms præmis 25, 28 og 43 kan et moderselskab med hjemsted i Luxembourg nemlig ikke desto mindre få sambeskattet et datterselskabs resultater med andre hjemmehørende datterselskabers resultater ved at inkludere det nævnte datterselskab i en eksisterende vertikal sambeskatning. I en sådan national situation opstår problemet med en samtidig eksistens af to sambeskattede koncerner således ikke, og alene det ikke-hjemmehørende moderselskab står over for en forpligtelse til at opløse den eksisterende sambeskattede koncern for at konsolidere de hjemmehørende datterselskabers resultater.

49 Den omstændighed, at et ikke-hjemmehørende moderselskab, som ikke har et fast driftssted i Luxembourg, kun kan foretage en horisontal sambeskatning mellem sine hjemmehørende datterselskaber, hvis det opløser en eksisterende vertikal sambeskatning mellem et af sine datterselskaber og et vist antal af sine hjemmehørende datterselskaber på lavere niveauer, indebærer dermed, at grænseoverskridende situationer behandles ugunstigt i forhold til rent nationale situationer. En sådan forpligtelse udgør en restriktion, der i princippet er ulovlig i henhold til traktatens bestemmelser om etableringsfriheden som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 31.

50 I overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 32, kan en sådan restriktion kun være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i et tvingende alment hensyn og står i rimeligt forhold til dette formål.

51 Den luxembourgske regering har gjort gældende, at en situation, hvor et moderselskab med hjemsted i Luxembourg inkluderer sit hjemmehørende datterselskab i en vertikal sambeskatning, ikke er sammenlignelig, som omhandlet i Domstolens praksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 33, med den situation, hvor et datterselskab til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat ønsker at foretage sambeskatning med et andet datterselskab, idet et datterselskab kun kan inkluderes i en vertikal sambeskatning, hvis moderselskabet direkte eller indirekte ejer i hvert fald 95% af kapitalandelene i datterselskabet, og det datterselskab, der ønsker at foretage sambeskatning med et andet datterselskab, ikke ejer 95% af dette datterselskab.

52 For så vidt som formålet med en sambeskatning af en del af eller alle selskaberne i en koncern, således som det fremgår af nærværende doms præmis 35, hvad angår konsolideringen af resultaterne for datterselskaber med hjemsted i Luxembourg og beskatningen heraf i denne medlemsstat kan opnås for såvel de koncerner, hvis moderselskab har hjemsted i denne medlemsstat, som for de koncerner, hvis moderselskab ikke har hjemsted her, skal det fastslås, at når et moderselskab, som har hjemsted i en anden medlemsstat, direkte eller indirekte ejer i hvert fald 95% af andelene i de hjemmehørende datterselskaber, der ønsker at konsolidere deres resultater, kan forskelsbehandlingen ikke begrundes med henvisning til, at der foreligger objektivt forskellige situationer.

53 Desuden har hverken den forelæggende ret eller den luxembourgske regering nævnt tvingende almene hensyn, som kan begrunde en sådan restriktion.

54 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som bevirker, at et moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, tvinges til at opløse den eksisterende vertikale sambeskatning mellem et af sine datterselskaber og et vist antal af sine hjemmehørende datterselskaber på lavere niveauer for at give dette datterselskab mulighed for at foretage en horisontal sambeskatning med andre hjemmehørende datterselskaber til dette moderselskab, selv om det konsoliderende, hjemmehørende datterselskab forbliver det samme, og opløsningen af den vertikale sambeskatning inden udløbet af sambeskatningens minimumsvarighed, der er fastsat i national ret, medfører en berigtigende individuel beskatning af de pågældende selskaber.

### ***Om det tredje spørgsmål***

55 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og 54 TEUF samt princippet om EU-rettens effektive virkning skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning om sambeskatningsordningen, som foreskriver, at enhver ansøgning om indtrædelse i en sådan ordning obligatorisk skal indgives til den kompetente myndighed inden udløbet af det første skatteår for den periode, for hvilket der ansøges om sambeskatning.

56 Den forelæggende ret har i anmodningen om præjudiciel afgørelse anført, at indkomstskattelovens artikel 164, stk. 4, ikke fastsætter en præklusionsfrist for den skattepligtige persons klager – hverken før eller under en tvist – endsige en forældelsesfrist, der med tilbagevirkende kraft begrænser muligheden for at godkende en sådan klage, men tilsigter at fastsætte rammer for indrømmelse af sambeskatningsordningen. Denne bestemmelse tilsigter nemlig, at den kompetente skatteforvaltning indrømmelse af anvendelsen af

sambeskatningsordningen på en koncern af selskaber, der er defineret i en ansøgning, kan gives på et hensigtsmæssigt tidspunkt, inden alle de involverede selskaber opretter deres regnskaber for det første år for anvendelsen af sambeskatningsordningen og deres dertil hørende skatteangivelser.

57 I det foreliggende tilfælde opstår det tredje spørgsmål, som den forelæggende ret har forklaret, for skatteåret 2013 i en sammenhæng, hvor luxembourgsk, administrativ praksis og retspraksis havde fastslået, at den nationale lovgivning om udelukkelse af horisontal sambeskatning alene mellem datterselskaber til samme moderselskab, som har hjemsted i en anden medlemsstat, var forenelig med EU-retten.

58 B, C og D har i denne henseende gjort gældende, at den sene indgivelse af deres ansøgning om horisontal sambeskatning for skatteåret 2013 er begrundet med, at luxembourgsk, administrativ praksis og retspraksis indtil dommen af 12. juni 2014, SCA Group Holding m.fl. (C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758), var til hinder for en sådan ansøgning. De indgav ikke desto mindre deres ansøgning hurtigt efter denne domsafsigelse, dvs. da de havde en faktisk mulighed for, at ansøgningen ville blive efterkommet, og inden udløbet af den almindelige femårige forældelsesfrist, der er fastsat i luxembourgsk ret.

59 Det fremgår i denne henseende af besvarelsen af det første og det andet spørgsmål, at artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der, samtidig med, at den tillader vertikal sambeskatning mellem hjemmehørende datterselskaber til et hjemmehørende moderselskab eller til et fast driftssted i denne medlemsstat tilhørende et ikke-hjemmehørende moderselskab, ikke tillader horisontal sambeskatning mellem hjemmehørende datterselskaber til et ikke-hjemmehørende moderselskab.

60 I henhold til Domstolens faste praksis skal den fortolkning, som Domstolen foretager af en EU-retlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 267 TEUF, belyse og præcisere betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Heraf følger, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge de kompetente domstole en tvist om anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt (jf. bl.a. dom af 6.3.2007, Meilicke m.fl., C-292/04, EU:C:2007:132, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

61 I tvisten i hovedsagen var den formelle betingelse om forpligtelsen til at indgive ansøgningen om indtrædelse i sambeskatningsordningen inden udløbet af det første regnskabsår, for hvilket der ansøges om anvendelse af denne ordning, ikke opfyldt for skatteåret 2013.

62 Selv om den forelæggende ret ikke har kvalificeret denne frist som en præklusionsfrist, fremgår det i denne forbindelse ikke desto mindre af sagens akter for Domstolen, at den manglende overholdelse den nævnte frist betød, at tribunal administratif (forvaltningsdomstol) forkastede søgsmålet anlagt med påstand om annullation af afslaget på ansøgningen om sambeskatning for skatteåret 2013.

63 Spørgsmålet om, hvorvidt overskridelsen af fristen for at indgive en ansøgning om sambeskatning kan udgøre en hindring for sagsøgerne i hovedsagen under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, skal følgelig undersøges under analog hensyntagen til ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, som finder anvendelse på ansøgninger til sikring af udøvelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, TDC, C-327/15, EU:C:2016:974, præmis 89-91), og på søgsmål til sikring af beskyttelsen af sådanne rettigheder (jf. i denne retning bl.a. dom af 24.10.2018, XC m.fl., C-

234/17, EU:C:2018:853, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

64 Hvad angår ækvivalensprincippet fremgår det ikke af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den frist for indgivelsen af ansøgningen om sambeskatning, som er omhandlet i indkomstskattelovens artikel 164a, stk. 4, er i strid med dette princip.

65 Med hensyn til effektivitetsprincippet skal det bemærkes, at medlemsstaterne har ansvaret for i hvert enkelt tilfælde at sikre en effektiv beskyttelse af de rettigheder, der er tillagt ved EU-retten, og at dette princip bl.a. kræver, at medlemsstaternes skattemyndigheder ikke i praksis må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (dom af 20.12.2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, præmis 41).

66 I overensstemmelse med Domstolens faste praksis skal hvert enkelt tilfælde, hvor der opstår spørgsmål om, hvorvidt en national processuel bestemmelse gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at anvende EU-retten, bedømmes under hensyn til, hvilken stilling bestemmelsen indtager i den samlede procedure, dennes forløb og dens særlige kendetegn, for de forskellige nationale retter. I denne forbindelse skal der i givet fald bl.a. tages hensyn til beskyttelsen af retten til forsvar, retssikkerhedsprincippet og princippet om en hensigtsmæssig gennemførelse af proceduren (dom af 22.2.2018, INEOS Köln, C-572/16, EU:C:2018:100, præmis 44, og af 24.10.2018, XC m.fl., C-234/17, EU:C:2018:853, præmis 49).

67 Domstolen har anerkendt, at det er foreneligt med EU-retten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige, præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af både den berørte skattepligtige person og den pågældende myndighed. Sådanne frister kan nemlig ikke antages at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten, selv om udløbet af disse frister i sagens natur medfører en hel eller delvis afvisning af sagen (dom af 8.9.2011, Q-Beef og Bosschaert, C-89/10 og C-96/10, EU:C:2011:555, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis). Det følger således af Domstolens faste praksis, at Domstolens eventuelle fastslåelse af, at EU-retten er blevet tilsidesat, principielt er uden betydning for begyndelsestidspunktet for forældelsesfristen (dom af 8.9.2011, Q-Beef og Bosschaert, C-89/10 og C-96/10, EU:C:2011:555, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

68 EU-retten afskærer ikke en national myndighed fra at påberåbe sig udløbet af en rimelig søgsmålsfrist, medmindre de nationale myndigheders adfærd i forbindelse med eksistensen af en forældelsesfrist fuldstændigt fratager en person muligheden for at gøre sine rettigheder i medfør af EU-retten gældende for de nationale domstole (jf. i denne retning dom af 15.4.2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, præmis 33, og af 8.9.2011, Q-Beef og Bosschaert, C-89/10 og C-96/10, EU:C:2011:555, præmis 51).

69 Hvad angår anvendelsen af de tilgængelige retsmidler vedrørende en medlemsstats erstatningsansvar for tilsidesættelse af EU-retten har Domstolen ganske rigtig fastslået, at det ville være i strid med effektivitetsprincippet at pålægge de skadelidte systematisk at anvende alle de retsmidler, som står til rådighed, dvs. selv når det fører til uforholdsmæssige vanskeligheder eller ikke med rimelighed kan kræves af dem (dom af 24.3.2009, Danske Slagterier, C-445/06, EU:C:2009:178, præmis 62, og af 25.11.2010, Fuß, C-429/09, EU:C:2010:717, præmis 77).

70 I præmis 104-106 i dom af 8. marts 2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 og C-410/98, EU:C:2001:134), fastslog Domstolen således, at udøvelsen af de rettigheder, som EU-rettens direkte anvendelige bestemmelser tillægger borgerne, ville blive gjort umulig eller uforholdsmæssig vanskelig, hvis borgernes krav om erstatning på grundlag af tilsidesættelse af EU-retten ikke kunne imødekommes eller kunne blive nedsat alene med den begrundelse, at de pågældende ikke havde anmodet om at drage fordel af en ret tillagt dem ved EU-retten, og som de

ikke havde ret til efter den nationale lovgivning, til at anfægte medlemsstatens afslag ved hjælp af de bestående retsmidler under påberåbelse af EU-rettens forrang og direkte virkning. I dette tilfælde ville det ikke have været rimeligt at kræve, at de skadelidte iværksatte de retsmidler, som stod til deres rådighed, eftersom de under alle omstændigheder skulle have foretaget den forskudsbetaling, som var omhandlet i de sager, der gav anledning til den nævnte dom, og selv om den nationale ret havde fastslået, at en sådan forudgående betaling var uforenelig med EU-retten, ville de pågældende personer ikke have kunnet oppebære tilbagebetalingen af dette beløb og ville eventuelt være blevet pålagt en bøde.

71 Selv om den i hovedsagen omhandlede lovgivning, den luxembourgske, administrative praksis og retspraksis for skatteåret 2013 ikke tillod horisontal sambeskatning alene mellem datterselskaber tilhørende et og samme moderselskab, indebar indgivelsen af en ansøgning om sambeskatning imidlertid ikke finansielle og juridiske risici for sagsøgerne i hovedsagen svarende til de risici, der bl.a. var omhandlet i de sager, der gav anledning til dom af 8. marts 2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 og C-410/98, EU:C:2001:134, præmis 104), og af 25. november 2010, Fuß (C-429/09, EU:C:2010:717, præmis 81), men kunne derimod med rimelighed kræves af disse sagsøgere.

72 Hvad angår skatteåret 2013 havde sagsøgerne i hovedsagen i det foreliggende tilfælde nemlig mulighed for til enhver tid i løbet af dette år at indgive en ansøgning om horisontal sambeskatning, idet de kunne gøre gældende, at den luxembourgske lovgivning var i strid med EU-retten. Som det fremgår af sagens akter for Domstolen, indgav de i øvrigt en sådan ansøgning i henhold til EU-retten for skatteåret 2014, inden den luxembourgske lov blev ændret, således at den tillod en sådan sambeskatning.

73 Den omstændighed, at sagsøgerne i hovedsagen, henset til national lovgivning og til national administrativ praksis og retspraksis, anså det for formålsløst at indgive en sådan ansøgning, kan hverken sidestilles med, at det var objektivt umuligt at indgive ansøgningen som omhandlet i Domstolens praksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 68, eller med den situation, hvor et sådant skridt fører til uforholdsmæssige vanskeligheder eller ikke med rimelighed kan kræves af dem, som omhandlet i Domstolens praksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 69.

74 Henset til det ovenstående skal det tredje spørgsmål besvares med, at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning om sambeskatningsordningen, som foreskriver, at enhver ansøgning om indtrædelse i en sådan ordning obligatorisk skal indgives til den kompetente myndighed inden udløbet af det første skatteår for den periode, for hvilket der ansøges om sambeskatning.

### **Sagsomkostninger**

75 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) **Artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der, samtidig med, at den tillader vertikal sambeskatning mellem hjemmehørende datterselskaber til et hjemmehørende moderselskab eller til et fast driftssted i denne medlemsstat tilhørende et ikke-hjemmehørende moderselskab, ikke tillader horisontal sambeskatning mellem hjemmehørende datterselskaber til et ikke-**

**hjemmehørende moderselskab.**

**2) Artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som bevirker, at et moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, tvinges til at opløse en eksisterende vertikale sambeskatning mellem et af sine datterselskaber og et vist antal af sine hjemmehørende datterselskaber på lavere niveauer for at give dette datterselskab mulighed for at foretage en horisontal sambeskatning med andre hjemmehørende datterselskaber til dette moderselskab, selv om det konsoliderende, hjemmehørende datterselskab forbliver det samme, og opløsningen af den vertikale sambeskatning inden udløbet af sambeskatningens minimumsvarighed, der er fastsat i national ret, medfører en berigtigende individuel beskatning af de pågældende selskaber.**

**3) Ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning om sambeskatningsordningen, som foreskriver, at enhver ansøgning om indtrædelse i en sådan ordning obligatorisk skal indgives til den kompetente myndighed inden udløbet af det første skatteår, for hvilket der ansøges om sambeskatning.**

Underskrifter

\* Processprog: fransk.