

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 14 maj 2020 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Artiklarna 49 och 54 FEUF – Etableringsfrihet – Skattelagstiftning – Bolagsskatt – Moderbolag och dotterbolag – Vertikal och horisontell sambeskattnings”

I mål C-749/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg) genom beslut av den 29 november 2018, som inkom till domstolen den 30 november 2018, i målet

B m.fl.

mot

Administration des contributions directes,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev (referent), domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på andra avdelningen, samt domarna P.G. Xuereb, T. von Danwitz och A. Kumin,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- B m.fl., genom G. Simon, avocat,
- Luxemburgs regering, genom D. Holderer, i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och A. Armenia, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 och 54 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, tre bolag bildade enligt luxemburgsk rätt, nämligen bolagen B, C och D, och, å andra sidan, Administration des contributions directes (Skattemyndigheten – avdelningen för direkt beskattning, Luxemburg). Målet rör skattemyndighetens avslag på bolagens gemensamma ansökan om att få omfattas av systemet för sambeskattningsår (*intégration fiscale*) för beskattningsåren 2013 och 2014.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 164 bis i loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (inkomstskattelagen av den 4 december 1967, i ändrad lydelse) (*Mémorial A 1967*, s. 1228), i den lydelse som var tillämplig på beskattningsåren 2013 och 2014 (nedan kallad artikel 164 bis i inkomstskattelagen), föreskrevs följande:

”(1) Obegränsat skattskyldiga aktiebolag med hemvist i Luxemburg, i vilka minst 95 procent av aktierna innehas direkt eller indirekt av ett annat obegränsat skattskyldigt aktiebolag med hemvist i Luxemburg eller av ett inhemskt fast driftsställe som tillhör ett aktiebolag som inte har hemvist i Luxemburg och som är obegränsat skattskyldigt för skatt som motsvarar inkomstskatt på juridiska personer, får på ansökan därom sambeskas med moderbolaget eller det inhemska fasta driftsstället. Deras respektive skattemässiga resultat ska då läggas samman med moderbolagets skattemässiga resultat eller det skattemässiga resultatet för det inhemska fasta driftsstället.

...

(4) En förutsättning för sambeskattningsår är att moderbolaget, eller det inhemska fasta driftsstället, samt de berörda dotterbolagen gör en skriftlig gemensam ansökan. Ansökan ska göras hos Administration des contributions directes [(skattemyndigheten)] före utgången av det första beskattningsåret under den period som sambeskattningsår begärs. Sambeskattningsperioden ska omfatta minst fem verksamhetsår. ...”

4 Artikel 164 bis i inkomstskattelagen har ändrats genom lagen av den 18 december 2015 (*Mémorial A 2015*, s. 5989), med verkan från och med den 1 januari 2015 (nedan kallad artikel 164 bis i inkomstskattelagen, i dess ändrade lydelse). Denna bestämmelse har följande lydelse:

”(1) I denna artikel avses med:

1. *konsoliderat bolag (société intégrée)*: ett aktiebolag med hemvist i Luxemburg som är obegränsat skattskyldigt eller ett inhemskt fast driftsställe tillhörande ett aktiebolag utan hemvist i Luxemburg som är obegränsat skattskyldigt för skatt motsvarande inkomstskatt för juridiska personer;

2. *konsoliderande moderbolag (société mère intégrante)*: ett aktiebolag med hemvist i Luxemburg som är obegränsat skattskyldigt eller ett inhemskt fast driftsställe tillhörande ett aktiebolag utan hemvist i Luxemburg som är obegränsat skattskyldigt för skatt motsvarande inkomstskatt för juridiska personer;

3. *icke konsoliderande moderbolag (société mère non intégrante)*: ett aktiebolag med hemvist i Luxemburg som är obegränsat skattskyldigt, eller ett inhemskt fast driftsställe tillhörande ett aktiebolag utan hemvist i Luxemburg som är obegränsat skattskyldigt för skatt motsvarande inkomstskatt för juridiska personer eller ett aktiebolag, med hemvist i en annan stat som är part i

avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), som är obegränsat skattskyldigt för skatt motsvarande inkomstskatt för juridiska personer eller ett fast driftsställe tillhörande ett aktiebolag som är obegränsat skattskyldigt för skatt motsvarande inkomstskatt för juridiska personer i en annan stat som är part i [EES-]avtalet och där är obegränsat skattskyldigt för skatt motsvarande inkomstskatt för juridiska personer;

4. *konsoliderande dotterbolag (société filiale intégrante)*: ett aktiebolag med hemvist i Luxemburg som är obegränsat skattskyldigt, eller ett inhemskt fast driftsställe tillhörande ett aktiebolag utan hemvist i Luxemburg som är obegränsat skattskyldigt för skatt motsvarande inkomstskatt för juridiska personer;

5. *sambeskattad koncern (groupe intégré)*: 1) en koncern bestående av ett konsoliderande moderbolag och ett (eller flera) konsoliderade bolag i den mening som avses i punkt 2, eller 2) en koncern bestående av ett konsoliderande dotterbolag och ett (eller flera) konsoliderade bolag i den mening som avses i punkt 3. Ett bolag som ingår i en sambeskattad koncern får inte samtidigt ingå i en annan sambeskattad koncern.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

5 B är ett bolag bildat enligt luxemburgsk rätt med skatterättslig hemvist i Luxemburg. B:s moderbolag är ett aktiebolag bildat enligt fransk rätt, kallat A, med skatterättslig hemvist i Frankrike.

6 Från och med den 1 januari 2008 bildade B, tillsammans med sitt dotterbolag E, en vertikalt sambeskattad koncern inom ramen för systemet för sambeskattning, i den mening som avses i artikel 164 bis i inkomstskattelagen. Koncernen har successivt utvidgats till att omfatta andra dotterbolag till B på följande sätt: från och med den 1 januari 2010, bolaget F; från och med den 1 januari 2011, bolaget G, som därefter absorberades av bolaget F; från och med den 1 januari 2012, bolaget H, och från och med den 1 januari 2013 bolagen I, J, K och L. Inom denna successivt utvidgade och vertikalt sambeskattade koncern fick B rollen som koncernmoderbolag genom sitt innehav av minst 95 procent av aktiekapitalet i samtliga dotterbolag med säte och huvudkontor i Luxemburg. Samtliga resultat för koncernbolagen konsoliderades och blev föremål för beskattning i bolaget B.

7 C och D är bolag bildade enligt luxemburgsk rätt med skatterättslig hemvist i Luxemburg. Kapitalet i C och D ägs indirekt av det enligt fransk rätt bildade bolaget A, varvid bolag B inte äger någon andel av kapitalet i dessa båda bolag.

8 I två skrivelser, daterade den 8 december 2014 och som inkom den 22 december 2014, ansökte B, C och D om att omfattas av systemet för sambeskattning, i den mening som avses i artikel 164 bis i inkomstskattelagen, från och med den 1 januari 2013 respektive den 1 januari 2014.

9 I beslut av den 3 februari 2015 avslog skattemyndighetens bureau d'imposition "Sociétés 6" (skattekontoret "Bolag 6", Luxemburg) (nedan kallat skattekontoret) dessa ansökningar. Som skäl för sitt avslagsbeslut angav skattekontoret att B, C och D inte uppfyllde rekvisiten i artikel 164 bis i inkomstskattelagen.

10 Den begäran om omprövning av nämnda beslut som ingavs den 27 april 2015 föranledde inte något svar från skattemyndighetens sida. B, C och D gav därför den 12 augusti 2016 in ett överklagande vid Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen, Luxemburg) med yrkande om att skattekontorets beslut av den 3 februari 2015 skulle ändras eller upphävas.

11 I dom av den 6 december 2017 ogillade Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen) överklagandet i den del som avsåg möjligheten att omfattas av sambeskattningsystemet från och med den 1 januari 2013. Som skäl angav Tribunal administratif att en sådan ansökan borde ha kommit in till myndigheten före utgången av det första beskattningsåret avseende den period som angavs i sambeskattningsansökan, det vill säga före utgången av år 2013.

12 Vad däremot gäller beskattningsår 2014 biföll Tribunal administratif överklagandet och slog fast följande. Förbudet för ett moderbolag utan hemvist i Luxemburg men etablerat i en annan medlemsstat att bilda en skattemässig enhet mellan sina dotterbolag med hemvist i Luxemburg, i enlighet med artikel 164 bis i inkomstskattelagen – trots att samma möjlighet ges ett moderbolag med hemvist i Luxemburg genom vertikal sambeskattnings – är oförenligt med den fria rörlighet och etableringsfrihet som slås fast i artiklarna 49 och 54 FEUF.

13 I skrivelse som inkom den 15 januari 2018 överklagade B, C och D denna dom till den hänskjutande domstolen, Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg), i den mån som deras överklagande avseende beskattningsår 2013 hade ogillats. Enligt dessa bolag strider det mot principen om unionsrättens ändamålsenliga verkan att neka dem rätten att omfattas av sambeskattningsinstitutet från och med den 1 januari 2013 med motiveringen att ett rent formellt krav, nämligen ansökningsfristen, inte iakttagits. Det har enligt bolagen varit orimligt svårt att iakttä detta formella krav mot bakgrund av den myndighets- och domstolspraxis som gällde i Luxemburg under år 2013 och som medförde avslag på varje ansökan om horisontell sambeskattnings. B, C och D ingav sin ansökan kort efter att EU-domstolen meddelat domen av den 12 juni 2014, SCA Group Holding m.fl. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758); med åberopande av denna dom kunde bolagen framföra rättsliga argument för att, på grundval av unionsrätten, göra gällande sin rätt att omfattas av det i luxemburgsk lagstiftning föreskrivna sambeskattningsystemet, med hänsyn till att det redan fanns en sambeskattad koncern.

14 Administration des contributions directes (skattemyndigheten) yrkade att den hänskjutande domstolen skulle fastställa den dom som Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen) meddelat den 6 december 2017, i den del sistnämnda domstol fastställt beslutet att inte medge sambeskattnings för perioden från och med den 1 januari 2013. Skattemyndigheten överklagade emellertid anslutningsvis denna dom, i den del Tribunal administratif bifallit B:s, C:s och D:s överklagande avseende beskattningsår 2014.

15 Mot denna bakgrund beslutade Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artiklarna 49 och 54 FEUF tolkas så, att de utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat om ett system för sambeskattnings av koncerner enligt vilken det är tillåtet att konsolidera resultaten från bolag i samma koncern, men det, å ena sidan, uteslutande är möjligt att vertikalt sambeskatta ett moderbolag med hemvist i landet eller ett inhemskt driftsställe som tillhör ett moderbolag som inte har hemvist i landet och bolagets dotterbolag med hemvist i landet, och det, å andra sidan, på samma sätt saknas möjlighet till en rent horisontell sambeskattnings av såväl dotterbolag till ett moderbolag som inte har hemvist i landet och som saknar ett inhemskt fast driftsställe, som dotterbolag till ett moderbolag med eller utan hemvist i landet, men som har ett inhemskt driftsställe?

2) För det fall fråga 1 ska besvaras jakande, ska artiklarna 49 och 54 FEUF tolkas så, att de utgör hinder mot lagstiftningen i en medlemsstat om ett system för sambeskattning av koncerner, i synnerhet mot den strikta uppdelningen mellan systemet för vertikal sambeskattning (mellan ett moderbolag och dess direkta eller indirekta dotterbolag) och systemet för horisontell sambeskattning (mellan två eller flera dotterbolag med hemvist i landet, vilka tillhör ett moderbolag som inte omfattas av koncernsambeskattningen) som följer av denna lagstiftning samt mot det krav som följer av samma lagstiftning att befintlig vertikal sambeskattning måste upphöra innan det går att bilda en horisontellt sambeskattad koncern, när

– det tidigare – till följd av att den berörda medlemsstatens lagstiftning endast tillåter vertikal sambeskattning av koncerner och i syfte att systemet för sambeskattning av koncerner ska vara tillämpligt trots att det yttersta moderbolaget har hemvist i en annan medlemsstat – bildats en vertikalt sambeskattad koncern med ett moderbolag som är konsoliderande på nationell nivå i den berörda medlemsstaten (som samtidigt utgör det mellanliggande dotterbolaget i förhållande till det yttersta moderbolaget som har hemvist i en annan medlemsstat) och dotterbolag med hemvist i landet som tillhör det konsoliderande moderbolaget,

– systerbolag till det konsoliderande moderbolaget i den berörda medlemsstaten (som således också är dotterbolag till det yttersta moderbolaget med hemvist i en annan medlemsstat) inte tillåts ansluta sig till den befintliga sambeskattade koncernen av det skälet att systemet för vertikal sambeskattning och systemet för horisontell sambeskattning är oförenliga med varandra, och

– inkludandet av dessa systerbolag i konsolideringen av resultaten för bolagen i koncernen skulle medföra att den befintliga, vertikalt sambeskattade koncernen upphörde – med de negativa skattekonsekvenser som detta skulle leda till på grund av att det krav på den kortaste tid som koncernsambeskattning måste ske som är föreskrivet i nationell rätt inte är uppfyllt – och att det bildades en ny horisontellt sambeskattad koncern, samtidigt som det konsoliderande bolaget med hemvist i landet (i vilket resultaten från de sambeskattade bolagen skulle konsolideras) skulle vara detsamma?

3) Om även fråga 2 ska besvaras jakande, ska artiklarna 49 och 54 FEUF, tillsammans med principen om unionsrättens ändamålsenliga verkan, tolkas så, att de utgör hinder mot ovannämnda lagstiftning i en medlemsstat angående sambeskattning av koncerner, i synnerhet tillämpningen av en tidsfrist enligt vilken ansökningar om att omfattas av systemet för sambeskattning av koncerner måste ha getts in till den behöriga myndigheten före utgången av det första beskattningsåret för vilket det ansökts om att systemet ska tillämpas, när

– det i enlighet med de jakande svaren på frågorna 1 och 2 framgår att denna lagstiftning hindrade horisontell sambeskattning mellan enbart dotterbolagen till samma moderbolag samt ändringar av en befintlig vertikalt sambeskattad koncern genom tillförande av det konsoliderande bolagets systerbolag, på ett sätt som är oförenligt med etableringsfriheten,

– myndighets- och domstolspraxis i den berörda medlemsstaten före meddelandet av [EU-domstolens] dom av den 12 juni 2014, [SCA Group Holding m.fl. (C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758)] grundades på antagandet att nämnda lagstiftning var giltig,

– flera bolag efter meddelandet av [nämnda dom] och före utgången av år 2014, med åberopande av den domen, gett in en ansökan om att få ansluta sig till en befintlig sambeskattad koncern genom horisontell sambeskattning med det konsoliderande bolaget i den befintliga koncernen, och

– ansökan avser inte enbart beskattningsåret 2014 (vilket löpte vid tidpunkten för ingivandet av ansökan), utan även det föregående beskattningsåret 2013, från och med vilket de inblandade bolagen uppfyllde samtliga med unionsrätten förenliga materiella villkor för att omfattas av systemet för sambeskattnings av koncerner?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

16 Det är den hänskjutande domstolen som är ensam behörig att tolka nationell rätt inom ramen för det system för rättsligt samarbete som inrättats genom artikel 267 FEUF (dom av den 7 november 2018, C och A, C-257/17, EU:C:2018:876, punkt 34 och där angiven rättspraxis). Det framgår av de förklaringar som lämnats av den hänskjutande domstolen att artikel 164 bis i inkomstskattelagen, i dess ändrade lydelse, har infört en möjlighet till horisontell sambeskattnings mellan ett dotterbolag med hemvist i Luxemburg och andra dotterbolag med hemvist i Luxemburg till ett icke-konsoliderande moderbolag oavsett om bolaget har eller inte har hemvist i Luxemburg. Enligt den hänskjutande domstolen är denna lagändring emellertid tillämplig ”först från och med beskattningsåret 2015”. De i det nationella målet aktuella beskattningsåren 2013 och 2014 ska således även fortsättningsvis regleras av artikel 164 bis i inkomstskattelagen.

17 Den hänskjutande domstolen har även angett följande. Det sambeskattningsystem som föreskrivs i artikel 164 bis i inkomstskattelagen utgör ett särskilt system för beskattning av den konsoliderade vinsten i en bolagskoncern. Sambeskattningsystemet innebär att samtliga bolag som omfattas av sambeskattningsen bestämmer sitt eget skatte- och bokföringsmässiga resultat; från respektive bokföringsmässiga resultat undanröjer de den dubbla avräkning eller dubbla beskattning som kan bli följden av mellan koncernbolagen genomförda transaktioner; dessa resultat konsolideras i det konsoliderande bolaget – vilket innebär en kvittning mellan överskott och underskott hos de berörda bolagen – för att på så sätt komma fram till ett skattemässigt konsoliderat resultat som är skattepliktigt endast för det konsoliderande bolaget. Enligt artikel 164 bis i inkomstskattelagen var en sådan sambeskattnings inte möjlig utan moderbolagets medverkan, och sambeskattnings medgavs endast inom sambeskattningsystem i en och samma skattejurisdiktion.

18 Enligt rättspraxis från den hänskjutande domstolen har de skattesubjekt som uppfyller de materiella rekvisiten i artikel 164 bis i inkomstskattelagen rätt att omfattas av detta sambeskattningsystem. Detta innebär att behörigt skattekontor ska medge sambeskattnings om kontoret efter företagen prövning konstaterar att samtliga materiella rekvisit är uppfyllda.

19 Tolkningsfrågorna ska besvaras med beaktande av dessa överväganden.

Den första frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat som innebär att horisontell sambeskattnings inte medges mellan dotterbolag, med hemvist i denna medlemsstat, till ett moderbolag utan hemvist i medlemsstaten, samtidigt som vertikal sambeskattnings medges mellan ett moderbolag med hemvist i medlemsstaten eller ett fast driftsställe i medlemsstaten tillhörande ett moderbolag utan hemvist i medlemsstaten och moderbolagets dotterbolag med hemvist i medlemsstaten.

21 Den etableringsfrihet som unionsmedborgare har enligt artikel 49 FEUF innefattar för unionsmedborgarna en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda

och driva företag på samma villkor som de som föreskrivs i etableringsmedlemsstatens lagstiftning för dess egna medborgare. I enlighet med artikel 54 FEUF inbegriper etableringsfriheten en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 1 april 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company m.fl.*, C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

22 För bolag är det sätet i den mening som avses i artikel 54 FEUF som, på samma sätt som nationaliteten när det är fråga om fysiska personer, bestämmer anknytningen till en medlemsstats rättsordning. Om det accepterades att etableringsmedlemsstaten fritt kunde välja att tillämpa en annorlunda behandling utslutande av det skälet att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle detta innebära att innehållet i artikel 49 FEUF inte längre fick någon verkan. Syftet med etableringsfriheten är nämligen att säkerställa nationell behandling i värdmedlemsstaten, genom att all diskriminering som grundas på var bolag har sitt säte förbjuds (dom av den 12 juni 2014, *SCA Group Holding m.fl.*, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

23 Ett sådant sambeskattningsystem som det som är aktuellt i det nationella målet innebär en skatteförmån för berörda bolag. Genom kvittning mellan överskott och underskott hos de sambeskattade bolagen, och genom konsolidering av dessa resultat hos det moderbolag som är konsoliderande bolag, innebär denna sambeskattningsen en ekonomisk förmån för bolagskoncernen (se, analogt, dom av den 12 juni 2014, *SCA Group Holding m.fl.*, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 46).

24 Med tillämpning av artikel 164 bis i inkomstskattelagen är det moderbolag med hemvist i Luxemburg, eller fasta driftsställen i Luxemburg tillhörande moderbolag med hemvist i något annat land än Luxemburg, som kan tillgodogöra sig denna skatteförmån, i det att det skattemässiga resultatet för dotterbolag med hemvist i Luxemburg kan konsolideras i dessa moderbolag och fasta driftsställen.

25 Den aktuella lagstiftningen innebär således att moderbolag med säte i Luxemburg, som tack vare sambeskattningen bland annat kan utnyttja underskott hos underskottsgivande dotterbolag för kvittning mot överskott hos överskottsgivande dotterbolag, behandlas på ett annat sätt jämfört med moderbolag som även de har dotterbolag i Luxemburg men som har sitt säte i en annan medlemsstat och som inte har något fast driftsställe i Luxemburg; sambeskattningsystemet kan därmed inte komma sistnämnda moderbolag till godo och dessa moderbolag kan därmed inte tillgodoföras den skatteförmån som uppkommer med anledning av sambeskattningen.

26 De argument som framförts av den luxemburgska regeringen kan enligt EU-domstolen inte vederlägga att den i punkten ovan konstaterade särbehandlingen finns. Den luxemburgska regeringen har i sitt skriftliga yttrande gjort gällande att samtliga bolag som omfattas av Storhertigdömet Luxemburgs beskattningsmakt behandlas likadant. Om ett moderbolag utan hemvist i Luxemburg har ett fast driftsställe i Luxemburg så har detta driftsställe, enligt den luxemburgska regeringen, rätt att behandlas på samma sätt som moderbolag med hemvist i landet. Även i en rent intern situation kan, fortfarande enligt den luxemburgska regeringen, sambeskattningsen mellan dotterbolagen till ett moderbolag inte äga rum utan moderbolagets deltagande.

27 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att det nationella målet inte gäller frågan huruvida moderbolaget med hemvist i ett annat land än Luxemburg kan omfattas av det luxemburgska sambeskattningsystemet på samma sätt som moderbolagets dotterbolag med hemvist i Luxemburg. Den enda fråga som

aktualiseras är huruvida det är möjligt att låta resultaten hos de dotterbolag som samtliga har hemvist i Luxemburg bli föremål för horisontell sambeskattnings. Det är således ovidkommande att moderbolaget, som inte har hemvist i Luxemburg, inte omfattas av Storhertigdömet Luxemburgs beskattningsmakt.

28 Det är visserligen riktigt att det i en rent intern situation inte är möjligt att sambeskatta dotterbolag, med hemvist i Luxemburg, till ett moderbolag, likaså med hemvist i Luxemburg, utan moderbolagets deltagande. När det inte är möjligt att företa en horisontell sambeskattnings av dotterbolag, med hemvist i Luxemburg, till ett moderbolag, likaså med hemvist i Luxemburg, så är det emellertid möjligt att låta dotterbolagets resultat bli föremål för resultatkonsolidering på sätt som angetts i punkt 25 ovan; en sådan konsolidering görs genom att dotterbolagets resultat integreras i moderbolagets resultaträkning.

29 När det är fråga om dotterbolag till ett moderbolag utan hemvist i Luxemburg, är det emellertid inte möjligt att konsolidera dotterbolagets resultat, vare sig genom vertikal sambeskattnings eller genom horisontell sådan.

30 Slutligen framgår det av praxis från EU-domstolen att då artikel 49 första stycket andra meningen FEUF uttryckligen ger ekonomiska aktörer en möjlighet att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat, så får detta fria val inte begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986, kommissionen/Frankrike, 270/83, EU:C:1986:37, punkt 22, dom av den 6 september 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 13, och dom av den 17 maj 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punkt 40 och där angiven rättspraxis). EU-domstolen finner således att det är ovidkommande – vilket är ett argument som framförts i målet – att bildandet i Luxemburg av ett fast driftsställe, eller av ett mellanliggande dotterbolag som agerar som moderbolag för existerande dotterbolag, skulle ha gjort det möjligt för moderbolaget utan hemvist i Luxemburg att låta resultaten för moderbolagets dotterbolag med hemvist i Luxemburg bli föremål för sambeskattnings.

31 De i det nationella målet aktuella bestämmelserna i inkomstskattelagen innebär således att situationer med gränsöverskridande inslag behandlas, i skatterättsligt hänseende, mindre fördelaktigt jämfört med rent interna situationer. Dessa bestämmelser medför således en inskränkning som i princip är otillåten enligt fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (se, analogt, dom av den 27 november 2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 32, och dom av den 12 juni 2014, SCA Group Holding m.fl., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 48).

32 En sådan inskränkning kan endast godtas om den avser situationer som inte är objektivt sett jämförbara eller om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse och är proportionerlig i förhållande därtill (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23, och dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 20).

33 Enligt EU-domstolens praxis ska frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation prövas med beaktande av det syfte som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 38, dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22, dom av den 12 juni 2014, SCA Group Holding m.fl., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 28, och dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 32).

34 Att moderbolag med säte i Luxemburg, å ena sidan, och moderbolag som har sitt säte i en annan medlemsstat och som inte har något fast driftsställe i Luxemburg, å andra sidan, inte

behandlas på samma sätt vad gäller möjligheten att i skatterättsligt hänseende konsolidera resultaten för sina dotterbolag i Luxemburg, är en omständighet som avser situationer som är objektivt sett jämförbara.

35 Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande har det i artikel 164 bis i inkomstskattelagen föreskrivna sambeskattningsinstitutet nämligen införts av skäl som är att hänföra till skatteneutraliteten; syftet är att möjliggöra konsoliderad beskattning av en del av koncernbolagen eller av samtliga koncernbolag.

36 Detta syfte kan, såvitt gäller konsolideringen av resultaten för de i Luxemburg etablerade dotterbolagen och beskattningen av dessa i Luxemburg, uppnås såväl av koncerner där även moderbolaget är etablerat i Luxemburg som av koncerner där moderbolaget inte är etablerat i Luxemburg (se, analogt, dom av den 12 juni 2014, SCA Group Holding m.fl., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 51).

37 Varken den hänskjutande domstolen eller den luxemburgska regeringen har redogjort för några skäl hänförliga till allmänintresset som i förekommande fall skulle kunna motivera den särbehandling som blir följden av det i det nationella målet aktuella sambeskattningsystemet.

38 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras på följande sätt. Artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat som innebär att horisontell sambeskattning inte medges mellan dotterbolag, med hemvist i denna medlemsstat, till ett moderbolag utan hemvist i medlemsstaten, samtidigt som vertikal sambeskattning medges mellan ett moderbolag med hemvist i medlemsstaten eller ett fast driftsställe i medlemsstaten tillhörande ett moderbolag utan hemvist i medlemsstaten och moderbolagets dotterbolag med hemvist i medlemsstaten.

Den andra frågan

39 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat som innebär att ett moderbolag med säte i en annan medlemsstat tvingas upplösa en befintlig vertikal sambeskattning mellan ett av moderbolagets dotterbolag och ett visst antal av moderbolagets dotterdotterbolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat, för att göra det möjligt för detta dotterbolag att låta sig bli föremål för en horisontell sambeskattning med andra av moderbolagets dotterbolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat, trots att det konsoliderande dotterbolaget med hemvist i förstnämnda medlemsstat är detsamma och trots att upplösningen av den vertikala sambeskattningen före utgången av den i nationell lagstiftning föreskrivna minimitiden för sambeskattning innebär att rättelse ska vidtas av beskattningen av vart och ett av de berörda bolagen.

40 EU-domstolen påpekar i detta avseende följande. Såsom angetts av den hänskjutande domstolen i begäran om förhandsavgörande har det genom artikel 164 bis i inkomstskattelagen, i dess ändrade lydelse, införda systemet med horisontell sambeskattning utformats som ett sambeskattningsystem som är alternativt i förhållande till systemet med vertikal sambeskattning. Detta innebär att dessa båda sambeskattningsystem står i uteslutningsförhållande till varandra, och att den föregående sambeskattningsgruppen upplöses om man väljer att ersätta ett system med ett annat.

41 Den hänskjutande domstolen har vidare uppgett följande. Det är visserligen riktigt att artikel 164 bis i inkomstskattelagen i dess ändrade lydelse inte kan tillämpas med retroaktiv verkan på de i det nationella målet aktuella beskattningsåren. Artikel 164 bis i inkomstskattelagen, i den lydelse som är tillämplig på dessa beskattningsår, ska emellertid tolkas med beaktande av uppdelningen

mellan systemet för vertikal sambeskattnings och systemet med horisontell sambeskattnings. Detta innebär att en tidigare rådande ordning med vertikal sambeskattnings måste avslutas innan det blir möjligt att bilda en horisontellt sambeskattad koncern. Att upplösa en sambeskattningsgrupp före utgången av den minimitid som gäller för sambeskattnings (det vill säga fem verksamhetsår, enligt artikel 164 bis.4 i inkomstskattelagen) innebär, enligt den hänskjutande domstolens uppgifter, att rättelse ska vidtas av beskattningen av vart och ett av de bolag som inte respekterat denna minimitid. Denna rättelse av beskattningen av varje bolag vidtas med avseende på de år då någon resultatkonsolidering inte längre medges.

42 Slutligen framgår följande av begäran om förhandsavgörande. När det rör sig om en koncern där moderbolaget har sitt säte i Luxemburg och dotterbolagen har hemvist i samma land, tillåter den i det nationella målet tillämpliga nationella lagstiftningen att ett dotterbolag med hemvist i Luxemburg ansluter sig till ett tidigare befintligt sambeskattningsssystem, och därefter lämnar detta sambeskattningsssystem vid utgången av minimitiden om fem verksamhetsår. Det betyder att varje ändring av sammansättningen av sambeskattningsgruppen som avser de konsoliderade dotterbolagen inte medför att den äldre sambeskattningsgruppen upplöses och att en ny grupp bildas.

43 Av det ovan anförda kan följande slutsats dras: Ett moderbolag med säte i Luxemburg kan efter eget gottfinnande fatta beslut om att låta ett dotterbolag med hemvist i Luxemburg ingå i ett tidigare existerande sambeskattningsssystem, för att efter en minimitid om fem år fatta beslut om att låta detta dotterbolag lämna detta sambeskattningsssystem med den konsekvensen att dotterbolaget på nytt blir föremål för individuell beskattning; ingen av dessa transaktioner medför därvid att den föregående sambeskattningsgruppen upplöses och att en ny grupp bildas.

44 Ett moderbolag som har sitt säte i en annan medlemsstat och som inte har något fast driftsställe i Luxemburg måste däremot, på grund av den uppdelning mellan systemet med vertikal sambeskattnings och systemet med horisontell sambeskattnings som beskrivs av den hänskjutande domstolen, för att kunna åstadkomma en sambeskattnings av sina dotterbolag med hemvist i Luxemburg, lösa upp en vertikal sambeskattnings mellan ett av dessa dotterbolag och ett visst antal av moderbolagets dotterdotterbolag med hemvist i landet. För det fall sambeskattnings mellan detta dotterbolag med hemvist i Luxemburg och dotterdotterbolagen med hemvist i nämnda land inte genomförts i praktiken, för samtliga berörda bolag eller för endast vissa av dessa bolag, under hela den i tillämplig nationella lagstiftning föreskrivna minimiperioden om fem år, så medför en upplösning av existerande sambeskattnings att rättelse ska vidtas av beskattningen av berörda företag.

45 Möjligheten att låta ett dotterbolag omfattas av en sedan tidigare befintlig sambeskattnings – utan att detta medför en upplösning av den äldre sambeskattningsgruppen och att en ny grupp bildas – utgör en skatteförmån för berörda företag.

46 Ett moderbolag med säte i en annan medlemsstat än Storhertigdömet Luxemburg behandlas således – på grund av skyldigheten att upplösa en befintlig sambeskattningsgrupp innan åtgärder kan vidtas för att låta moderbolagets dotterbolag med hemvist i Luxemburg bli föremål för horisontell sambeskattnings – mindre förmånligt än ett moderbolag som har sitt säte i Luxemburg.

47 Till skillnad från vad som gjorts gällande av den luxemburgska regeringen i sitt skriftliga yttrande, finner EU-domstolen i detta avseende att den omständigheten att inget bolag, i en rent intern situation, samtidigt torde kunna ingå i två sambeskattade koncerner saknar relevans i målet.

48 Såsom angetts i punkterna 25, 28 och 43 ovan kan ett moderbolag med säte i Luxemburg nämligen ändå få till stånd en konsolidering av ett dotterbolags resultat med resultatet för

moderbolagets övriga dotterbolag med hemvist i landet, genom att moderbolaget låter förstnämnda dotterbolag omfattas av en befintlig vertikal sambeskattningsgrupp. I en sådan intern situation uppkommer således inte problemet med att det samtidigt finns två sambeskattade koncerner; det är endast moderbolaget utan hemvist i Luxemburg som nödgas upplösa den sedan tidigare befintliga äldre sambeskattningsgruppen för att få till stånd en konsolidering av resultaten för moderbolagets olika dotterbolag med hemvist i Luxemburg.

49 Att ett moderbolag, som har sitt hemvist i ett annat land än Luxemburg och som inte har något fast driftsställe i Luxemburg, kan få till stånd en horisontell sambeskattningsgrupp av moderbolagets dotterbolag med hemvist i Luxemburg endast till priset av att moderbolaget låter upplösa en befintlig vertikal sambeskattningsgrupp mellan ett av moderbolagets dotterbolag och ett visst antal av moderbolagets dotterdotterbolag med hemvist i Luxemburg, innebär således att situationer med gränsöverskridande inslag behandlas mindre förmånligt än rent interna situationer. En sådan *de facto* föreliggande skyldighet utgör en inskränkning som i princip är förbjuden enligt fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (se i punkt 31 ovan citerad rättspraxis).

50 Enligt rättspraxis (se punkt 32 ovan) kan en sådan inskränkning godtas endast om den avser situationer som inte är objektivt sett jämförbara eller om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse och är proportionerlig i förhållande därtill.

51 Den luxemburgska regeringen har gjort gällande följande. En situation där ett moderbolag med säte i Luxemburg låter ett dotterbolag med hemvist i nämnda land bli föremål för en vertikal sambeskattningsgrupp låter sig inte – i den mening som avses i EU-domstolens praxis (se punkt 33 ovan) – jämföras med en situation där ett dotterbolag till ett bolag med säte i en annan medlemsstat ämnar låta sig sambeskattas med ett annat dotterbolag; det är nämligen möjligt att låta ett dotterbolag bli föremål för vertikal sambeskattningsgrupp endast om moderbolaget direkt eller indirekt innehar minst 95 procent av andelarna i dotterbolaget och ett dotterbolag som ämnar låta sig sambeskattas med ett annat dotterbolag inte innehar 95 procent av andelarna i detta dotterbolag.

52 Såsom framgår av punkt 35 ovan kan målsättningen att få till stånd en konsoliderad beskattning av en del av bolagen i en koncern eller av samtliga bolag i denna koncern, vad gäller konsolidering av resultaten för dotterbolag med hemvist i Luxemburg och beskattningen av dessa i nämnda medlemsstat, uppnås såväl av koncerner vars moderbolag är etablerat i Luxemburg som av koncerner vars moderbolag inte är etablerat i nämnda land. EU-domstolen konstaterar mot denna bakgrund att om det i en annan medlemsstat etablerade moderbolaget direkt eller indirekt innehar åtminstone 95 procent av andelarna i de dotterbolag som har hemvist i Luxemburg och som ämnar låta sina resultat bli föremål för konsolidering, så kan det inte anses att denna särbehandling är motiverad genom det faktum att det objektivt sett skulle vara fråga om en annan situation.

53 Varken den hänskjutande domstolen eller den luxemburgska regeringen har för övrigt angett några tvingande skäl av allmänintresse som skulle kunna utgöra godtagbara skäl för en sådan inskränkning.

54 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat som innebär att ett moderbolag med säte i en annan medlemsstat tvingas upplösa en befintlig vertikal sambeskattningsgrupp mellan ett av moderbolagets dotterbolag och ett visst antal av moderbolagets dotterdotterbolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat, för att göra det möjligt för detta dotterbolag att låta sig bli föremål för en horisontell sambeskattningsgrupp med andra av moderbolagets dotterbolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat, trots att det konsoliderande dotterbolaget med hemvist i förstnämnda medlemsstat är detsamma och trots att upplösningen av den vertikala sambeskattningsgruppen före

utgången av den i nationell lagstiftning föreskrivna minimitiden för sambeskattnings innebär att rättelse ska vidtas av beskattningen av vart och ett av de berörda bolagen.

Den tredje frågan

55 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 54 FEUF samt principen om unionsrättens ändamålsenliga verkan ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om sambeskattningsystem som föreskriver att varje ansökan om att få bli föremål för ett sådant sambeskattningsystem måste ges in till behörig myndighet före utgången av det första beskattningsår som sambeskattningsansökan avser.

56 Den hänskjutande domstolen har angett följande i begäran om förhandsavgörande. Artikel 164 bis.4 i inkomstskattelagen innehåller inte någon preklusionsfrist för åtgärder som vidtas av den skattskyldige, vare sig vad gäller åtgärder vidtagna vid förvaltningsmyndighet eller vid domstol; nämnda bestämmelser innehåller inte heller någon preskriptionsfrist som med retroaktiv verkan begränsar möjligheten att vidta sådana åtgärder. Syftet med nämnda artikel 164 bis.4 är istället att reglera handläggningen av sambeskattningsärenden. Ändamålet med bestämmelsen är nämligen, enligt den hänskjutande domstolen, att behörigt skattekontor ska kunna medge sambeskattnings för den i ansökan angivna bolagskoncernen vid en lämplig tidpunkt, det vill säga innan samtliga berörda företag vidtar åtgärder för att sammanställa sina räkenskaper avseende det första sambeskattningsåret och därtill hänförliga skattedeklarationer.

57 EU-domstolen konstaterar – i likhet med vad som uppgetts av den hänskjutande domstolen – att den tredje tolkningsfrågan har ställts mot bakgrund av att luxemburgska förvaltningsmyndigheter och domstolar i sin praxis, med avseende på beskattningsåret 2013, ansåg att unionsrätten inte utgjorde något hinder för de luxemburgska lagbestämmelser som innebär att horisontell sambeskattnings inte var möjlig mellan enbart dotterbolag till ett och samma moderbolag med säte i en annan medlemsstat än Luxemburg.

58 B, C och D har i denna del anfört följande. Det är riktigt att de gav in sin ansökan om horisontell sambeskattnings avseende beskattningsåret 2013 för sent, men det finns ett godtagbart skäl till denna försening, nämligen att luxemburgska förvaltningsmyndigheter och domstolar – ända fram till det att EU-domstolen meddelade sin dom av den 12 juni 2014, SCA Group Holding m.fl. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758) – hade som praxis att avslå sådana ansökningar. B, C och D gav emellertid in sin ansökan kort efter det att nämnda dom meddelats, det vill säga vid en tidpunkt då de hade faktisk möjlighet att få sin ansökan beviljad, och före utgången av den i luxemburgsk rätt föreskrivna allmänna preskriptionstiden på fem år.

59 Det framgår av svaren på den första och den andra tolkningsfrågan att artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat som innebär att horisontell sambeskattnings inte medges mellan enbart dotterbolag, med hemvist i denna medlemsstat, till ett moderbolag utan hemvist i medlemsstaten, samtidigt som vertikal sambeskattnings medges mellan ett moderbolag med hemvist i medlemsstaten eller ett fast driftsställe i medlemsstaten tillhörande ett moderbolag utan hemvist i medlemsstaten och moderbolagets dotterbolag med hemvist i medlemsstaten.

60 Av fast praxis från EU-domstolen framgår att den tolkning av en unionsbestämmelse som EU-domstolen gör, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 267 FEUF, innebär att den aktuella bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde klargörs och förtydligas, såsom den ska tolkas och tillämpas eller borde ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Därav följer att en sålunda tolkad bestämmelse kan och ska tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppkommit före avkunnandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan vid behörig domstol om tillämpningen av nämnda

bestämmelse är uppfyllda i övrigt (se, bland annat, dom av den 6 mars 2007, Meilicke m.fl., C?292/04, EU:C:2007:132, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

61 Vad gäller det nationella målet konstaterar EU-domstolen följande. B, C och D har inte – såvitt avser beskattningsåret 2013 – iakttagit formkravet att sambeskattningsansökan ska ges in före utgången av det första år som avses i ansökan.

62 Den hänskjutande domstolen har visserligen inte kvalificerat denna frist som en preklusionsfrist. Det framgår emellertid av utredningen i målet vid EU-domstolen att det var på grund av underlåtenheten att iaktta denna frist som Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen) ogillade överklagandet av beslutet att avslå sambeskattningsansökan avseende beskattningsåret 2013.

63 Frågan huruvida underlåtenheten att iaktta fristen för att ge in sambeskattningsansökan – mot bakgrund av sådana omständigheter som de som är för handen i det nationella målet – kan göras gällande gentemot B, C och D ska prövas med beaktande, analogivis, av likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen; dessa principer är tillämpliga på ansökningar varigenom enskilda rättssubjekt utövar de rättigheter som följer av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, TDC, C?327/15, EU:C:2016:974, punkterna 89–91) och då enskilda vid domstol väcker talan för att säkerställa skyddet för en sådan rättighet (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 24 oktober 2018, XC m.fl., C?234/17, EU:C:2018:853, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

64 Vad avser likvärdighetsprincipen framgår det inte av handlingarna i målet vid EU-domstolen att den i artikel 164 bis.4 i inkomstskattelagen föreskrivna fristen för att ge in sambeskattningsansökan inte iakttar nämnda princip.

65 När det gäller effektivitetsprincipen erinrar EU-domstolen om följande. Medlemsstaterna bär ansvaret för att i varje enskilt fall säkerställa ett effektivt skydd för de rättigheter som följer av unionsrätten. I synnerhet får medlemsstaternas skattemyndigheter enligt denna princip inte i praktiken göra det omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionens rättsordning (dom av den 20 december 2017, Caterpillar Financial Services, C?500/16, EU:C:2017:996, punkt 41).

66 Det framgår av fast praxis från EU-domstolen att varje fall där frågan uppkommer huruvida en nationell processuell bestämmelse medför att det blir omöjligt eller orimligt svårt att tillämpa unionsrätten ska bedömas med beaktande av bestämmelsens funktion i förfarandet vid nationella domstolar och andra myndigheter betraktat som en helhet samt förfarandets förlopp och särdrag. Härvidlag ska det, i förekommande fall, bland annat tas hänsyn till skyddet av rätten till försvar, rättssäkerhetsprincipen och principen om en ändamålsenlig handläggning (dom av den 22 februari 2018, INEOS Köln, C?572/16, EU:C:2018:100, punkt 44, och dom av den 24 oktober 2018, XC m.fl., C?234/17, EU:C:2018:853, punkt 49).

67 EU-domstolen har uttalat att det är förenligt med unionsrätten att av rättssäkerhetshänsyn uppställa skäligen preklusionsfrister för att väcka talan, som skyddar både det enskilda skattesubjektet och berörd myndighet. Sådana frister kan nämligen inte anses medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, även om utgången av dessa frister per definition medför att talan helt eller delvis ska avvisas (dom av den 8 september 2011, Q-Beef et Bosschaert, C?89/10 och C?96/10, EU:C:2011:555, punkt 36 och där angiven rättspraxis). Enligt EU-domstolens fasta praxis saknar EU-domstolens eventuella fastställande av att unionsrätten har åsidosatts i princip betydelse för när preskriptionsfristen börjar löpa (dom av den 8 september 2011, Q-Beef och Bosschaert, C?89/10 och C?96/10, EU:C:2011:555, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

68 Unionsrätten utgör inte hinder för att en nationell myndighet gör gällande att en skälig preskriptionsfrist löpt ut, förutom när de nationella myndigheternas handlande, tillsammans med den omständigheten att en preklusionsfrist föreligger, medför att den enskilde helt frantas möjligheten att göra sina rättigheter enligt unionsrätten gällande vid nationella domstolar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2010, Barth, C?542/08, EU:C:2010:193, punkt 33, och dom av den 8 september 2011, Q-Beef och Bosschaert, C?89/10 och C?96/10, EU:C:2011:555, punkt 51).

69 Vad gäller användningen av tillgängliga rättsmedel för att hålla en medlemsstat ansvarig för att ha åsidosatt unionsrätten, har EU-domstolen visserligen uttalat att det skulle strida mot effektivitetsprincipen att ålägga personer som lidit skada att systematiskt gå igenom samtliga rättsmedel som står till deras förfogande även när detta leder till orimliga svårigheter eller inte rimligen kan krävas av dem (dom av den 24 mars 2009, Danske Slagterier, C?445/06, EU:C:2009:178, punkt 62, och dom av den 25 november 2010, Fuß, C?429/09, EU:C:2010:717, punkt 77).

70 I punkterna 104–106 i dom av den 8 mars 2001, Metallgesellschaft m.fl. (C?397/98 och C?410/98, EU:C:2001:134), slog EU-domstolen fast att det skulle bli omöjligt eller orimligt svårt för enskilda att utöva rättigheter som följer av de direkt tillämpliga bestämmelserna i unionsrätten om deras anspråk på skadestånd på grund av åsidosättande av unionsrätten ogillades eller nedsattes enbart på grund av att de inte hade ansökt om att omfattas av den rättsliga förmån som de har enligt unionsrätten och som de enligt nationell lagstiftning inte kunde beviljas, för att få till stånd en omprövning av medlemsstatens avslag genom att utnyttja härför avsedda rättsmedel, med stöd av principerna om unionsrättens företräde och direkta effekt. Det skulle i ett sådant fall inte ha varit rimligt att kräva av de skadelidande personerna att de utnyttjade de rättsmedel som stod till deras förfogande, eftersom dessa i vilket fall som helst hade varit tvungna att erlægga den i målet ifrågavarande betalningen i förskott och eftersom de ifrågavarande personerna, även om den nationella domstolen hade funnit att skyldigheten att erlægga betalningen i förskott var oförenlig med unionsrätten, inte skulle ha kunnat utverka återbetalning av detta belopp och hade kunnat påföras eventuella böter.

71 Även om det enligt i det nationella målet tillämplig luxemburgsk lagstiftning och enligt luxemburgsk myndighets- och domstolspraxis inte var möjligt – såvitt avser beskattningsåret 2013 – att medge horisontell sambeskattnings mellan enbart dotterbolagen till ett och samma moderbolag, så var det likväl så, att ingivandet av en sambeskattningsansökan inte, för B, C och D, hade medfört några risker i ekonomiskt och rättsligt hänseende som kunde anses jämförbara med de risker som var för handen bland annat i de mål som avgjordes genom dom av den 8 mars 2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134, punkt 104), och genom dom av den 25 november 2010, Fuß (C-429/09, EU:C:2010:717, punkt 81); det var tvärtom rimligt att kräva av B, C och D att de skulle ge in en sådan ansökan.

72 Vad gäller beskattningsåret 2013 hade B, C och D nämligen möjlighet att när som helst under året ge in en ansökan om horisontell sambeskattnings och därvid göra gällande att luxemburgsk lagstiftning inte var förenlig med unionsrätten. Det framgår av utredningen i målet vid EU-domstolen att B, C och D för övrigt gett in en sådan ansökan med åberopande av unionsrätten med avseende på beskattningsåret 2014, innan luxemburgsk lagstiftning ändrades på så sätt att det blev möjligt att medge sådan horisontell sambeskattnings.

73 Den omständigheten att B, C och D – mot bakgrund av luxemburgsk lagstiftning samt luxemburgsk myndighets- och domstolspraxis – gjorde bedömningen att det torde vara lönlöst att ge in en sådan ansökan, kan inte likställas med att det objektivt sett var omöjligt att ge in en sådan ansökan, i den mening som avses i EU-domstolens praxis (se punkt 68 ovan); nämnda omständighet kan inte heller likställas med en situation där dylika åtgärder skulle medföra orimliga svårigheter för B, C och D eller där det inte rimligen skulle kunna förväntas av dem att de vidtar sådana åtgärder, i den mening som avses i EU-domstolens praxis (se punkt 69 ovan).

74 Mot denna bakgrund ska den tredje frågan besvaras på följande sätt. Likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om sambeskattningsystem som föreskriver att varje ansökan om att få bli föremål för ett sådant sambeskattningsystem måste ges in till behörig myndighet före utgången av det första beskattningsår som sambeskattningsansökan avser.

Rättegångskostnader

75 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat som innebär att horisontell sambeskattnings inte medges mellan dotterbolag, med hemvist i denna medlemsstat, till ett moderbolag utan hemvist i medlemsstaten, samtidigt som vertikal sambeskattnings medges mellan ett moderbolag med hemvist i medlemsstaten eller ett fast driftsställe i medlemsstaten tillhörande ett moderbolag utan hemvist i medlemsstaten och moderbolagets dotterbolag med hemvist i medlemsstaten.**

2) **Artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat som innebär att ett moderbolag med säte i en annan medlemsstat tvingas upplösa en befintlig vertikal sambeskattnings mellan ett av moderbolagets dotterbolag och ett visst antal av moderbolagets dotterdotterbolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat, för att göra det möjligt för detta dotterbolag att låta sig bli föremål för en horisontell sambeskattnings med andra av moderbolagets dotterbolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat, trots att det konsoliderande dotterbolaget med hemvist i**

förstnämnda medlemsstat är detsamma och trots att upplösningen av den vertikala sambeskattningen före utgången av den i nationell lagstiftning föreskrivna minimitiden för sambeskattning innebär att rättelse ska vidtas av beskattningen av vart och ett av de berörda bolagen.

3) Likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om sambeskattningssystem som föreskriver att varje ansökan om att få bli föremål för ett sådant sambeskattningssystem måste ges in till behörig myndighet före utgången av det första beskattningsår som sambeskattningsansökan avser.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.