

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

14. mai 2020(*)

Eelotsusetaotlus – ELTL artiklid 49 ja 54 – Asutamisvabadus – Maksuõigusnormid – Äriühingute maksustamine – Ema- ja tütaretevõtjad – Vertikaalne ja horisontaalne ühismaksustamine

Kohtuasjas C-749/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour administrative'i (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) 29. novembri 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. novembril 2018, menetluses

B jt

versus

Administration des contributions directes,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev (ettekandja), Euroopa Kohtu president K. Lenaerts teise koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud P. G. Xuereb, T. von Danwitz ja A. Kumin,

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- B jt, esindaja: *avocat* G. Simon,
- Luksemburgi valitsus, esindaja: D. Holderer,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja A. Armenia,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artiklite 49 ja 54 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud kolme Luksemburgi õiguse alusel asutatud äriühingu B, C ja D ning

administration des contributions directes'i (otseste maksude kogumisega tegelev asutus, Luksemburg) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab asjaolu, et nimetatud äriühingute ühine taotlus kohaldada maksustamisaastate 2013 ja 2014 osas ühismaksustamise korda jäeti rahuldamata.

Õiguslik raamistik

3 4. detsembri 1967. aasta muudetud tulumaksuseaduse (*Mémorial* A 1967, lk 1228) maksustamisaastate 2013 ja 2014 suhtes kohaldatava redaktsiooni artiklis 164*bis* (edaspidi „LIRi artikkel 164*bis*“) oli ette nähtud:

„(1) Täieliku maksukohustusega residendist kapitaliühinguid, mille kapitalis vähemalt 95% osalus kuulub otseselt või kaudselt teisele täieliku maksukohustusega residendist kapitaliühingule või sellise mitteresidendist kapitaliühingu kohalikule püsivale tegevuskohale, mille suhtes kohaldatakse täielikku maksukohustust maksuga, mis vastab ühingute tulumaksule, võidakse taotluse korral maksustada ühiselt emaettevõtja või kohaliku püsiva tegevuskohaga nii, et nende vastavad maksustamisel aluseks võetavad tulemused konsolideeritakse emaettevõtja või kohaliku püsiva tegevuskoha tulemustega.

[...]

(4) Ühismaksustamise korra kohaldamiseks peavad emaettevõtja või kohaliku püsiv tegevuskoht ning viidatud tütarettvõtjad esitama ühise kirjaliku taotluse. Taotlus tuleb esitada otseste maksudega tegelevale asutusele enne taotletava ühismaksustamise korra kohaldamise ajavahemiku esimese maksustamisaasta lõppu ja vähemalt viie maksustamisaasta kohta. [...]“.

4 LIRi artiklit 164*bis* muudeti 18. detsembri 2015. aasta seadusega (*Mémorial* A 2015, lk 5989), mis jõustus 1. jaanuaril 2015 (edaspidi „muudetud LIRi artikkel 164*bis*“). Kõnealune säte on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Käesolevas artiklis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1. konsolideeritud äriühing: täieliku maksukohustusega residendist kapitaliühing või sellise mitteresidendist kapitaliühingu kohalik püsiv tegevuskoht, mille suhtes kohaldatakse täielikku maksukohustust maksuga, mis vastab ühingute tulumaksule;
2. konsolideeriv emaettevõtja: täieliku maksukohustusega residendist kapitaliühing või sellise mitteresidendist kapitaliühingu kohalik püsiv tegevuskoht, mille suhtes kohaldatakse täielikku maksukohustust maksuga, mis vastab ühingute tulumaksule;
3. mittekonsolideeriv emaettevõtja: täieliku maksukohustusega residendist kapitaliühing või sellise mitteresidendist kapitaliühingu kohalik püsiv tegevuskoht, mille suhtes kohaldatakse täielikku maksukohustust maksuga, mis vastab ühingute tulumaksule, või mõne muu Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) lepingu osalisriigi residendist kapitaliühing, mille suhtes kohaldatakse täielikku maksukohustust maksuga, mis vastab ühingute tulumaksule, või mõne muu [EMP] lepingu osalisriigi sellise residendist kapitaliühingu püsiv tegevuskoht, mille suhtes kohaldatakse täielikku maksukohustust maksuga, mis vastab ühingute tulumaksule;
4. konsolideeriv tütarettvõtja: täieliku maksukohustusega residendist kapitaliühing või sellise mitteresidendist kapitaliühingu kohalik püsiv tegevuskoht, mille suhtes kohaldatakse täielikku maksukohustust maksuga, mis vastab ühingute tulumaksule;
5. konsolideerimisgrupp: kas grupp, mis koosneb konsolideerivast emaettevõtjast ja konsolideeritud äriühingu(te)st lõigu 2 tähenduses, või grupp, mis koosneb konsolideerivast

tütarettevõtjast ja konsolideeritud äriühingu(te)st lõigu 3 tähenduses. Ühe konsolideerimisgrupi liige ei tohi samal ajal kuuluda teise konsolideerimisgruppi.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

5 B on Luksemburgi õiguse alusel asutatud äriühing, kes on Luksemburgi maksuresident ja kelle emaettevõtja on Prantsuse õiguse alusel asutatud aktsiaselts A, kes on Prantsusmaa maksuresident.

6 Alates 1. jaanuarist 2008 moodustas B koos oma tütarettevõtjaga E ühismaksustamise korra raames vertikaalse konsolideerimisgrupi LIRi artikli 164*bis* tähenduses. Kõnealust gruppi laiendati järk-järgult B teistele tütarettevõtjatele järgmiselt: alates 1. jaanuarist 2010 äriühingule F, alates 1. jaanuarist 2011 äriühingule G, kes ühines ühendatava ühinguna seejärel äriühinguga F, alates 1. jaanuarist 2012 äriühingule H ja alates 1. jaanuarist 2013 äriühingutele I, J, K ja L. Selle järkjärguliselt laiendatud vertikaalses konsolideerimisgrupis sai Bst kontserni valdusettevõtja, kellele kuulus vähemalt 95% kõikide nende tütarettevõtjate aktsiakapitalist, kelle registrijärgne ja juhatuse asukoht oli Luksemburgis, mistõttu äriühingute kõik tulemused konsolideeriti selleks, et maksukohustus oleks äriühingul B.

7 C ja D on Luksemburgi maksuresidendist äriühingud, kelle aktsiakapitali esindab kaudselt Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühing A, ilma et äriühingul B oleks mingit osalust nende kahe äriühingu kapitalis.

8 B, C ja D palusid kahes kirjas, mis kandsid kuupäeva 8. detsember 2014 ja mis saabusid 22. detsembril 2014, kohaldada nende suhtes alates vastavalt 1. jaanuarist 2013 ja 1. jaanuarist 2014 ühismaksustamise korda LIRi artikli 164*bis* tähenduses.

9 3. veebruari 2015. aasta otsusega jättis bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des contributions directes (otseste maksudega tegeleva asutuse äriühingute maksustamise osakond nr 6, Luksemburg, edaspidi „maksuhaldur“) need taotlused rahuldamata põhjusel, et B, C ja D ei vasta LIRi artiklis 164*bis* ette nähtud tingimustele.

10 Kuna 27. aprillil 2015 selle otsuse peale esitatud vaie jäi vastuseta, esitasid B, C ja D 12. augustil 2016 tribunal administratif (halduskohus, Luksemburg) kaebuse, milles palusid maksuhalduri 3. veebruari 2015. aasta otsust muuta või see tühistada.

11 Tribunal administratif (halduskohus) tunnistas 6. detsembri 2017. aasta otsusega kaebuse põhjendamatuks osas, mis puudutas ühismaksustamise korra kohaldamist alates 1. jaanuarist 2013, kuna vastav taotlus oleks pidanud maksuhaldurile laekuma enne ühismaksustamise korra taotluse esemeks oleva perioodi esimese maksustamisaasta lõppu, st enne 2013. aasta lõppu.

12 Maksustamisaasta 2014 osas tunnistas aga tribunal administratif (halduskohus) kaebuse põhjendatuks ja otsustas, et teises liikmesriigis asuva mitteresidendist emaettevõtja suhtes rakendatud keeld moodustada tema residendist tütarettevõtjatega LIRi artikli 164*bis* kohaselt üks maksuüksus, samas kui residendist emaettevõtjal on selline võimalus vertikaalse konsolideerimise kaudu olemas, on vastuolus ELTL artiklites 49 ja 54 sätestatud liikumis- ja asutamisvabadustega.

13 B, C ja D esitasid selle kohtuotsuse peale osas, milles nende kaebus tunnistati seoses 2013. maksustamisaastaga põhjendamatuks, 15. jaanuaril 2018 apellatsioonkaebuse eelotsust taotlevale Cour administrative'ile (Luksemburgi kõrgeim halduskohus). Nende äriühingute hinnangul on liidu õiguse soovitava toime põhimõttega vastuolus see, kui nende suhtes ei

kohaldata alates 1. jaanuarist 2013 ühismaksustamise korda põhjusel, et järgitud ei ole puhtformaalset tingimust, nimelt taotluse esitamise tähtajast kinnipidamist. Sellist tingimust oleks olnud ülemäära raske täita, arvestades 2013. aastal Luksemburgi haldustavas ja kohtupraktikas võetud seisukohta, mis ei võimaldanud horisontaalse ühismaksustamise korra kohaldamise mis tahes taotlust esitada. B, C ja D esitasid oma taotluse niipea, kui 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus SCA Group Holding jt (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758) andis neile õiguslikud argumendid, mis võimaldasid neil tugineda liidu õiguse alusel Luksemburgi õigusnormides ette nähtud õigusele, et nende suhtes kohaldataks ühismaksustamise korda, võttes arvesse olemasolevat konsolideerimisgruppi.

14 Otseste maksudega tegelev asutus palub eelotsusetaotluse esitanud kohtul jätta Tribunal administratifi (halduskohus) 6. detsembri 2017. aasta kohtuotsus muutmata osas, milles see jättis jõusse ühismaksustamise korra kohaldamise taotluse rahuldamata jätmise alates 1. jaanuarist 2013 alanud perioodi osas. Nimetatud asutus esitas selle kohtuotsuse peale aga vastuapellatsioonkaebuse osas, milles tribunal administratif (halduskohus) leidis, et B, C ja D kaebus on 2014. maksustamisaasta osas põhjendatud.

15 Neil asjaoludel otsustas Cour administrative (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusakt, mis käsitleb ühismaksustamise korda, mis ühelt poolt võimaldab konsolideerida ühe kontserni äriühingute tulemid ja mis tunnistab üksnes vertikaalset ühismaksustamist residendist emaettevõtja või mitteresidendist emaettevõtja kohaliku püsiva tegevuskoha ja selle residentidest tütarettevõtjate vahel, kuid mis teiselt poolt ei luba nii mitteresidendist emaettevõtja, kellel puudub kohalik püsiv tegevuskoht, kui ka residendist või mitteresidendist emaettevõtja, kellel on kohalik püsiv tegevuskoht, tütarettevõtjate omavahelist horisontaalset ühismaksustamist?

2. Juhul, kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi sama õigusakt, mis käsitleb ühismaksustamise korda, ja täpsemalt sellest õigusaktist tulenev vertikaalse ühismaksustamise (valdusettevõtja ja selle otseste või kaudsete tütarettevõtjate vahel) ja horisontaalse ühismaksustamise korra (ühismaksustamisest välja jääva valdusettevõtja kahe või mitme residendist tütarettevõtja vahel) range eraldamine ning sellest tulenev kohustus lõpetada olemasolev vertikaalne ühismaksustamine enne, kui on võimalik luua horisontaalne konsolideerimisgrupp, ning seda juhul,

– kui asjaomase liikmesriigi residendist ja selle riigi tasandil konsolideeriva valdusettevõtja (kes samal ajal on vaheastme tütarettevõtja teise liikmesriigi residendist põhiemaettevõtja suhtes) ja valdusettevõtja residentidest tütarettevõtjate vahel oli varem loodud vertikaalne konsolideerimisgrupp selleks, et korda saaks kohaldada hoolimata põhiemaettevõtja residentsusest teises liikmesriigis, arvestades, et asjaomase liikmesriigi õigusaktidega aktsepteeritakse üksnes vertikaalset ühismaksustamist,

– kui asjaomase liikmesriigi konsolideeriva valdusettevõtja sõsarettevõtjad (kes on seega ka teise liikmesriigi residendist põhiemaettevõtja tütarettevõtjad) ei saa liituda olemasoleva ühismaksustamisega seetõttu, et vertikaalne ja horisontaalne ühismaksustamise kord on omavahel kokkusobimatud, ning

– kui nimetatud sõsarettevõtjate lisamine kontserni äriühingute vahelisse tulemi konsolideerimisse nõuab olemasoleva vertikaalse ühismaksustamise lõpetamist – koos sellega seotud negatiivsete maksunduslike tagajärgedega liikmesriigi õiguses ette nähtud ühismaksustamise minimaalse kestuse mittejärgimise tõttu – ja uue horisontaalse konsolideerimisgrupi loomist, ehkki residendist konsolideeriv äriühing (mille tasandil

ühismaksustatavate äriühingute tulemid konsolideeritakse) jääb samaks?

3. Juhul, kui ka teisele küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas ELTL artikleid 49 ja 54 koosmõjus liidu õiguse kasuliku mõju põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi sama õigusakt, mis käsitleb ühismaksustamise korda, ja täpsemalt tähtaja kehtestamine, mille kohaselt tuleb mis tahes ühismaksustamise korra heakskiitmist käsitlevad taotlused kindlasti pädevale asutusele esitada enne taotletava korra kohaldamise esimese majandusaasta lõppu, ning seda juhul,

- kui kahele eelmisele küsimusele antud jaatava vastuse kohaselt välistab see õigusakt vastuolus asutamisevabadusega horisontaalse ühismaksustamise ainult emaettevõtja tütarettevõtjate vahel ja olemasoleva vertikaalse konsolideerimisgrupi muutmise konsolideeriva äriühingu sõsarettevõtjate lisamise kaudu,
- kui asjaomase liikmesriigi haldustava ja kohtupraktika tunnustasid enne [12. juuni 2014. aasta kohtuotsus SCA Group Holding jt, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758] kuulutamist asjaomase õigusakti õiguspärasust,
- kui mitu äriühingut on esitanud [selle] kohtuotsuse avaldamise järel ja veel enne 2014. aasta lõppu taotluse ühineda olemasoleva konsolideerimisgrupiga eeldusel, et horisontaalne ühismaksustamine olemasoleva grupi konsolideeriva äriühinguga on lubatud, viidates [nimetatud] kohtuotsusele, ning
- kui see taotlus ei puuduta mitte üksnes taotluse esitamise ajal käimas olnud 2014. majandusaastat, vaid ka varasemat 2013. majandusaastat, millest alates asjaomased äriühingud täidavad kõiki liidu õigusega kooskõlas olevaid ühismaksustamise korra kohaldamise materiaalõiguslikke tingimusi?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Sissejuhatavad märkused

16 Eelotsust taotleb kohus, kes on ainsana pädev ELTL artiklis 267 ette nähtud õiguslase koostöö süsteemi raames riigisisest õigust tõlgendama (7. novembri 2018. aasta kohtuotsus C ja A, C-257/17, EU:C:2018:876, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika), on esitanud selgitusi, millest nähtub, et muudetud LIRi artikliga 164*bis* kehtestati võimalus residendist või mitteresidendist mittekonsolideeriva emaettevõtja residendist tütarettevõtja ja teiste residendist tütarettevõtjate vaheliseks horisontaalseks ühismaksustamiseks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on see muudatus siiski kohaldatav „alles alates maksustamisaastast 2015“. Järelikult on põhikohtuasjas arutusel olevate maksustamisaastate 2013 ja 2014 suhtes jätkuvalt kohaldatav LIRi artikkel 164*bis*.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob samuti välja, et LIRi artiklis 164*bis* ette nähtud ühismaksustamise kord kujutab endast kontserni konsolideeritud tulu maksustamise erikorda ja see nõuab, et kõik konsolideerimisse hõlmatud äriühingud määraksid kindlaks enda raamatupidamis- ja maksutulemused, kustutaksid oma vastavatest raamatupidamistulemustest kahekordsed mahaarvamised või topeltmaksustamised, mis võivad tuleneda kontserni äriühingute vahelistest tehingutest, ja et need tulemused oleksid konsolideeritud konsolideeriva äriühingu tasandil – mis tähendab asjaomaste äriühingute positiivsete ja negatiivsete tulemuste tasaarvestamist –, et saavutada konsolideeritud finantstulem, mille suhtes on maksukohustus üksnes konsolideerival äriühingul. Vastavalt LIRi artiklile 164*bis* ei olnud selline ühismaksustamine mõeldav ilma emaettevõtja osaluseta ja üksnes ühe ja sama maksujurisdiktsiooni alla kuuluva konsolideerimise ulatuses.

18 Lisaks tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktikast, et ühismaksustamise korra kohaldamise õigus on neil maksumaksjatel, kes vastavad LIRi artiklis 164*bis* sätestatud sisuliste tingimustele, mistõttu pädev maksuhaldur on kohustatud loa andma, kui ta pärast kontrollimist tuvastab, et sisulised tingimused on täidetud.

19 Eelotsuse küsimustele tuleb vastata neid kaalutlusi arvestades.

Esimene küsimus

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma esimeses küsimuses sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis küll lubavad residendist emaettevõtja või mitteresidendist emaettevõtja selles liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha ja tema residendist tütarettevõtjate vahelist vertikaalset ühismaksustamist, kuid ei luba mitteresidendist emaettevõtja residendist tütarettevõtjate vahelist horisontaalset ühismaksustamist.

21 Asutamisvabadus, mis on ELTL artikliga 49 tagatud kõigile liidu kodanikele, hõlmab viimati nimetatute õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub. Asutamisvabadus hõlmab vastavalt ELTL artiklile 54 niisuguste äriühingute õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa Liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht (1. aprilli 2014. aasta kohtuotsus *Felixstowe Dock and Railway Company* jt, C?80/12, EU:C:2014:200, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Seoses äriühingutega tuleb meeles pidada, et ELTL artikli 54 kohaselt määratletakse nende asukoha alusel see, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel. Ent kui mõõnda, et residentsuse liikmesriik võib erinevat kohtlemist kohaldada ainuüksi seetõttu, et äriühingu asukoht on teises liikmesriigis, siis muutuks ELTL artikkel 49 sisutühjaks. Asutamisvabadus tagab nimelt vastuvõttvas liikmesriigis välismaiste isikute kohtlemise võrdselt selle liikmesriigi isikutega ja keelab igasuguse diskrimineerimise äriühingute asukoha alusel (12. juuni 2014. aasta kohtuotsus *SCA Group Holding* jt, C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika)

23 Selline ühismaksustamise kord nagu põhikohtuasjas käsitletav kujutab endast asjaomastele äriühingutele antavat maksueelist. Konsolideerimisse hõlmatud äriühingute positiivsete ja negatiivsete tulemuste tasaarvestamise ja nende tulemuste konsolideeriva emaettevõtja tulemustesse konsolideerimise kaudu annab ühismaksustamine asjaomaste äriühingute kontsernile rahalise soodustuse (vt analoogia alusel 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus SCA Group Holding jt, C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758, punkt 46).

24 LIRi artikli 164*bis* kohaselt antakse selline maksueelis Luksemburgi residendist emaettevõtjatele või mitteresidendist emaettevõtjate selle liikmesriigi püsivatele tegevuskohtadele, võimaldades residendist tütarettevõtjate maksutulemused konsolideerida emaettevõtjate ja püsivate tegevuskohtade tasandil.

25 Põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid kohtlevad seega erinevalt ühelt poolt Luksemburgis asuvaid emaettevõtjaid, kes saavad tänu ühismaksustamise korrale muu hulgas tasaarvestada oma kasumlike tütarettevõtjate positiivsed tulemused ja nende kahjumis olevate tütarettevõtjate negatiivsed tulemused, ja teiselt poolt emaettevõtjaid, kellel on samuti Luksemburgis asuvad tütarettevõtjad, kuid kelle asukoht on teises liikmesriigis, kellel ei ole Luksemburgis püsivat tegevuskohta ja kellel ei ole õigust sellele ühismaksustamise korrale ning seega selle korraga antava maksueelise kasutamisele.

26 Eelmises punktis kirjeldatud erinevat kohtlemist ei sea kahtluse alla Luksemburgi valitsuse kirjalikes seisukohtades esitatud argumendid, mille kohaselt koheldakse kõiki Luksemburgi Suurhertsogiriigi maksusuveräänsuse alla kuuluvaid äriühinguid ühtemoodi. See valitsus väidab esiteks, et kui mitteresidendist emaettevõtjal oleks Luksemburgis püsiv tegevuskoht, võiks teda kohelda samamoodi kui residendist emaettevõtjaid. Teiseks, isegi puhtalt riigisisises olukorras ei saa emaettevõtja tütarettevõtjate ühismaksustamine toimuda ilma emaettevõtja osaluseta.

27 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasi ei puuduta mitteresidendist emaettevõtja võimalust osaleda Luksemburgi ühismaksustamise korras samamoodi nagu tema residendist tütarettevõtjad, vaid üksnes võimalust konsolideerida horisontaalselt nende samade Luksemburgi residendist tütarettevõtjate tulemused. Seega ei ole tähtsust asjaolul, et mitteresidendist emaettevõtja ei kuulu Luksemburgi maksusuveräänsuse alla.

28 Järgmiseks, on küll tõsi, et puhtalt riigisisises olukorras ei saa residendist emaettevõtja residendist tütarettevõtjate ühismaksustamine toimuda ilma emaettevõtja osaluseta. Samas, kuigi residendist emaettevõtja residendist tütarettevõtjate horisontaalne ühismaksustamine ei ole lubatud, võib nende tütarettevõtjate tulemusi siiski konsolideerida, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 25, nimetatud tütarettevõtjate tulemuste ühendamise kaudu emaettevõtja tulemusega.

29 Kui aga tegemist on mitteresidendist emaettevõtja tütarettevõtjatega, ei ole tütarettevõtjate tulemuste konsolideerimine võimalik ei vertikaalse ega horisontaalse ühismaksustamise kaudu.

30 Lõpuks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kuna ELTL artikli 49 esimese lõigu teises lauses on ettevõtjatele sõnaselgelt antud võimalus vabalt valida sobiv õiguslik vorm mõnes teises liikmesriigis tegutsemiseks, siis ei tohi seda valikuvabadust piirata diskrimineerivate maksusätetega (vt selle kohta 28. jaanuari 1986. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, 270/83, EU:C:1986:37, punkt 22; 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Philips Electronics UK, C?18/11, EU:C:2012:532, punkt 13, ja 17. mai 2017. aasta kohtuotsus X, C?68/15, EU:C:2017:379, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega ei ole tähtsust argumendil, mille kohaselt võimaldab Luksemburgis püsiva tegevuskoha või sellise vahetütarettevõtja asutamine, kes on olemasolevate tütarettevõtjate emaettevõtja rollis, mitteresidendist emaettevõtjal saavutada

oma residendist tütarettevõtjate tulemuste ühismaksustamine.

31 Kuna põhikohtuasjas kõne all olevad LIRi sätted seavad piiriülese olukorrad võrreldes puhtalt riigisiseste olukordadega maksualaselt ebasoodsamasse seisundisse, kujutavad need endast seega aluslepingu asutamisevabadust käsitlevate sätetega põhimõtteliselt keelatud piirangut (vt analoogia alusel 27. novembri 2008. aasta kohtuotsus Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, punkt 32, ja 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus SCA Group Holding jt, C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758, punkt 48).

32 Selline piirang on lubatud vaid juhul, kui see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või kui see on põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu ning see on oma eesmärgi suhtes proportsionaalne (vt selle kohta 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23, ja 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 20).

33 Sellega seoses tuleb Euroopa Kohtu praktika kohaselt piiriülese ja riigisisese olukorra võrreldavust hinnata asjaomaste riigisiseste sätete eesmärgist lähtudes (vt selle kohta 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, punkt 38; 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, punkt 22; 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus SCA Group Holding jt, C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758, punkt 28, ja 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 32).

34 Luksemburgis asuvate emaettevõtjate ja teistes liikmesriikides asuvate emaettevõtjate, kellel ei ole Luksemburgis püsivat tegevuskohta, erinev kohtlemine seoses võimalusega konsolideerida maksualaselt oma Luksemburgis asuvate tütarettevõtjate tulemusi puudutab olukordi, mis on objektiivselt võrreldavad.

35 Nimelt, nagu tuleneb eelotsusetaotlusest, lähtub LIRi artiklis 164*bis* ette nähtud ühismaksustamise kord neutraalse maksustamise kaalutlustest, et võimaldada kontserni osade või kõikide äriühingute konsolideeritud maksustamist.

36 Ent mis puudutab Luksemburgis asuvate tütarettevõtjate tulemuste konsolideerimist ja selles liikmesriigis maksustamist, siis saab seda eesmärki saavutada nii kontsernidega, mille emaettevõtja asub samuti selles liikmesriigis, kui ka kontsernidega, mille emaettevõtja seal ei asu (vt analoogia alusel 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus SCA Group Holding jt, C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758, punkt 51).

37 Lõpuks ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus ega Luksemburgi valitsus välja toonud üldise huvi põhjendusi, mis võimaldaksid vajaduse korral õigustada põhikohtuasjas kõne all olevast ühismaksustamise korrast tulenevat erinevat kohtlemist.

38 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis küll lubavad residendist emaettevõtja või mitteresidendist emaettevõtja selles liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha ja tema residendist tütarettevõtjate vahelist vertikaalset ühismaksustamist, kuid ei luba mitteresidendist emaettevõtja residendist tütarettevõtjate vahelist horisontaalset ühismaksustamist.

Teine küsimus

39 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millest tulenevalt on teises liikmesriigis asuv emaettevõtja kohustatud lõpetama vertikaalse konsolideerimisgrupi ühe oma residendist tütarettevõtja ja teatava arvu residendist

alamtütarettevõtjate vahel, et see tütarettvõtja saaks moodustada horisontaalse konsolideerimisgrupi selle emaettevõtja teiste residendist tütarettvõtjatega, isegi kui konsolideeriv residendist tütarettvõtja jääb samaks ja kui vertikaalse konsolideerimisgrupi lõpetamine enne riigisisestes õigusnormides sätestatud konsolideerimise minimaalse kestuse lõppu tähendab, et korrigeeritakse individuaalselt iga asjaomase äriühingu poolt tasumisele kuuluvat maksu.

40 Siinkohal tuleb kõigepealt märkida, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsusetaotluses täpsustab, et muudetud LIRi artikliga 164*bis* kehtestatud horisontaalse ühismaksustamise kord on mõeldud alternatiivse korrana vertikaalse ühismaksustamise korrale, mistõttu need kaks korda on teineteist välistavad ja üleminek ühelt korralt teisele toob kaasa olemasoleva maksualase konsolideerimisgrupi lõpetamise.

41 Seejärel leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus veel, et kuigi muudetud LIRi artiklit 164*bis* põhikohtuasjas arutusel olevatele maksustamisaastatele tagasiulatuvalt ei kohaldata, tuleb nendele maksustamisaastatele kohaldatava LIRi artikli 164*bis* tõlgendamisel siiski arvesse võtta vertikaalse ja horisontaalse ühismaksustamise korra eraldiseisvust, mis tähendab kohustust lõpetada olemasolev vertikaalne konsolideerimisgrupp, enne kui saab moodustada horisontaalse konsolideerimisgrupi. Samas toob konsolideerimisgrupi lõpetamine enne sellise grupi olemasoluks ette nähtud minimaalse kestuse lõppu, milleks on LIRi artikli 164*bis* lõikes 4 kindlaks määratud viis tegevusaastat, kaasa selle, et individuaalselt iga äriühingut, kes nimetatud minimaalset kestust ei järginud, maksustatakse korrigeerivalt. See individuaalne korrigeeriv maksustamine tehakse aastate kohta, mille suhtes tulemuste konsolideerimine ei ole enam lubatud.

42 Lõpuks nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide kohaselt võib Luksemburgis asuvast emaettevõtjast ja residendist tütarettvõtjatest koosneva kontserni puhul residendist tütarettvõtja ühineda olemasoleva konsolideerimisgrupiga ning sellest väljuda siis, kui lõpeb viie tegevusaasta pikkune minimaalne kestus, ilma et konsolideeritud tütarettvõtjate tasandil tooks konsolideerimisgrupi koosseisu muutumine kaasa endise konsolideerimisgrupi lõpetamise ja uue loomise.

43 Eeltoodust tuleneb, et Luksemburgis asuv emaettevõtja võib vabalt otsustada liita residendist tütarettvõtja juba olemasoleva konsolideerimisgrupiga ja võtta ta sealt välja pärast vähemalt viie aasta möödumist, millest tulenevalt kohaldatakse nimetatud tütarettvõtja suhtes taas individuaalset maksustamiskorda, ilma et nendest muudatustest ühe või teise tagajärjel tuleks endine konsolideerimisgrupp lõpetada ja luua uus.

44 Seevastu toob vertikaalse ja horisontaalse ühismaksustamise kordade eraldatus, nii nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kirjeldab, kaasa selle, et teises liikmesriigis asuv emaettevõtja, kellel ei ole Luksemburgis püsivat tegevuskohta, saab oma residendist tütarettvõtjaid konsolideerimisgrupiks liita üksnes siis, kui ta lõpetab olemasoleva vertikaalse konsolideerimise ühe oma tütarettvõtja ja teatud hulga tema alamtütarettevõtjate vahel. Kui selle residendist tütarettvõtja ja tema residendist alamtütarettevõtjate konsolideerimine kõigi asjaomaste äriühingute puhul või nendest ainult mõne puhul ei toimunud kogu vähemalt viieaastase ajavahemiku vältel, nagu on ette nähtud põhikohtuasjas kõne all olevates riigisisestes õigusnormides, toob olemasoleva konsolideerimisgrupi lõpetamine kaasa asjaomaste äriühingute korrigeeriva maksustamise.

45 Võimalus liita tütarettvõtja juba olemasolevasse konsolideerimisgruppi ilma, et selle tagajärjel tuleks endine konsolideerimisgrupp lõpetada ja luua uus grupp, kujutab endast aga maksueelist asjaomastele äriühingutele.

46 Järelikult koheldakse käesoleval juhul emaettevõtjat, kes asub muus liikmesriigis kui Luksemburgi Suurhertsogiriik, kohustuse tõttu lõpetada olemasolev konsolideerimisgrupp enne,

kui ta saab moodustada oma residendist tütarettevõtjatest horisontaalse konsolideerimisgrupi, ebasoodsamalt võrreldes emaettevõtjaga, kes asub selles liikmesriigis.

47 Vastupidi sellele, mida väidab Luksemburgi valitsus oma kirjalikes seisukohtades, ei ole siinkohal tähtsust asjaolul, et puhtalt riigisiseses olukorras ei saa ükski äriühing kuuluda ühel ajal kahte konsolideerimisgruppi.

48 Nimelt, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 25, 28 ja 43, võib Luksemburgis asuv emaettevõtja siiski saavutada tütarettevõtja tulemuste konsolideerimise tema teiste residendist tütarettevõtjate tulemustega nii, et ta liidab kõnealuse tütarettevõtja olemasolevasse vertikaalsesse konsolideerimisgruppi. Seega niisuguses riigisiseses olukorras kahe konsolideerimisgrupi üheaegse olemasolu probleemi ei teki ning ainult mitteresidendist emaettevõtjal on residendist tütarettevõtjate tulemuste konsolideerimiseks kohustus endine olemasolev konsolideerimisgrupp lõpetada.

49 Seega asjaolu, et mitteresidendist emaettevõtja, kellel ei ole Luksemburgis püsivat tegevuskohta, võib oma residendist tütarettevõtjad horisontaalselt konsolideerida vaid juhul, kui ta lõpetab ühe oma tütarettevõtja ja teatud hulga tema alamtütarettevõtjate vahelise olemasoleva vertikaalse grupi, seab piiriülesed olukorrad puhtalt riigisiseste olukordadega võrreldes ebasoodsamasse seisundisse. Selline faktiline kohustus kujutab endast piirangut, mis on aluslepingu asutamisevabadust käsitlevate sätetega põhimõtteliselt keelatud käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud kohtupraktika tähenduses.

50 Käesoleva kohtuotsuse punktis 32 osundatud kohtupraktika kohaselt võib selline piirang olla lubatud vaid juhul, kui tegemist on olukordadega, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või kui see on ülekaaluka üldise huvi tõttu põhjendatud ja selle eesmärgiga proportsionaalne.

51 Luksemburgi valitsus väidab, et olukord, kus Luksemburgis asuv emaettevõtja liidab residendist tütarettevõtja vertikaalsesse konsolideerimisgruppi, ei ole käesoleva kohtuotsuse punktis 33 meenutatud Euroopa Kohtu praktika tähenduses võrreldav olukorraga, kus teises liikmesriigis asuva äriühingu tütarettevõtja soovib moodustada konsolideerimisgrupi teise tütarettevõtjaga, kuna tütarettevõtja liitmine vertikaalsesse konsolideerimisgruppi on võimalik vaid siis, kui emaettevõtjale kuulub tütarettevõtja aktsia- või osakapitalis otseselt ja või kaudselt vähemalt 95% osalus ja kui tütarettevõtja, kes soovib teise tütarettevõtjaga konsolideerimisgrupi luua, ei oma 95% osalust selles tütarettevõtjas.

52 Ent kuna – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 35 – eesmärki, mis seisneb kontserni osa või kõikide äriühingute konsolideeritud maksustamises, on Luksemburgi residendist tütarettevõtjate tulemuste konsolideerimise ja selles liikmesriigis maksustamise osas võimalik saavutada nii kontsernidega, mille emaettevõtja asub selles liikmesriigis, kui ka kontsernidega, mille emaettevõtja seal ei asu, siis tuleb tõdeda, et kui teises liikmesriigis asuv emaettevõtja omab otseselt või kaudselt 95% osalust residendist tütarettevõtjates, kes soovivad oma tulemusi konsolideerida, ei saa erinevat kohtlemist põhjendada olukorra objektiivse erinevusega.

53 Lisaks ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus ega Luksemburgi valitsus viidanud sellist piirangut õigustavale ülekaalukale üldisele huvile.

54 Eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millest tulenevalt on teises liikmesriigis asuv emaettevõtja kohustatud lõpetama vertikaalse konsolideerimisgrupi ühe oma residendist tütarettevõtja ja teatava arvu residendist alamtütarettevõtjate vahel, et see tütarettevõtja saaks moodustada horisontaalse konsolideerimisgrupi selle emaettevõtja teiste residendist tütarettevõtjatega, isegi kui konsolideeriv residendist tütarettevõtja jääb samaks ja kui

vertikaalse konsolideerimisgrupi lõpetamine enne riigisisestes õigusnormides sätestatud konsolideerimise minimaalse kestuse lõppu tähendab, et korrigeeritakse individuaalselt iga asjaomase äriühingu poolt tasumisele kuuluvat maksu.

Kolmas küsimus

55 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 49 ja 54 ning liidu õiguse soovitava toime põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus ühismaksustamise korda käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud, et kõik taotlused selle korra kohaldamiseks tuleb pädevale ametiasutusele esitada enne, kui lõpeb esimene maksustamisaasta, mille suhtes selle korra kohaldamist taotletakse.

56 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib oma eelotsusetaotluses, et LIRi artikli 164*bis* lõige 4 ei näe ette maksumaksja kaebeõiguse tähtaega ei kohtueelse menetluse ega kohtumenetluse tasandil ega aegumistähtaega, mis tagasiulatuvalt piiraks sellise kaebuse vastuvõetavust, vaid selle eesmärk on reguleerida ühismaksustamise korra kohaldamise lubamise menetlust. Selle sätte eesmärk on nimelt see, et pädev maksuhaldur saaks ühismaksustamise korra kohaldamist taotluses määratletud äriühingute kontserni suhtes lubada sobival ajal, enne kui kõik puudutatud äriühingud esitavad oma raamatupidamisaruanded ühismaksustamise korra kohaldamise esimese aasta kohta ja sellega seotud maksudeklaratsioonid.

57 Käesoleval juhul on kolmas küsimus esitatud kontekstis, kus – nagu selgitab eelotsusetaotluse esitanud kohus – 2013. maksustamisaasta kohta on Luksemburgi haldustavas ja kohtupraktikas leitud, et riigisisised õigusnormid, mis välistavad horisontaalse konsolideerimisgrupi moodustamise ainult selliste tütarettevõtjate vahel, kelle emaettevõtja asub teises liikmesriigis, on liidu õigusega kooskõlas.

58 B, C ja D väidavad selle kohta, et nad esitasid 2013. maksustamisaasta osas horisontaalse konsolideerimisgrupi moodustamise taotluse hilinenult seetõttu, et kuni 12. juuni 2014. aasta kohtuotsuse SCA Group Holding jt (C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758) kuulutamiseni välistas Luksemburgi haldustava ja kohtupraktika sellise taotluse esitamise. Nad esitasid oma taotluse siiski kiiresti pärast mainitud kohtuotsuse kuulutamist, see tähendab siis, kui neil oli tekkinud tegelik võimalus, et nende taotlus rahuldatakse, ja enne seda, kui möödus Luksemburgi õiguses ette nähtud üldine viieaastane tähtaeg.

59 Selles osas tuleneb esimesele ja teisele küsimusele antud vastustest, et ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis küll lubavad residendist emaettevõtja või mitteresidendist emaettevõtja selles liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha ja tema residendist tütarettevõtjate vertikaalset ühismaksustamist, kuid ei luba mitteresidendist emaettevõtja residendist tütarettevõtjate vahelist horisontaalset ühismaksustamist.

60 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle ELTL artikliga 267 antud pädevust kasutades liidu õigusnormile annab, selgitab ja täpsustab selle sätte tähendust ja ulatust, nagu seda peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise hetkest. Sellest järeldub, et taoliselt tõlgendatud õigusnormi võib ja peab kohus kohaldama isegi õigussuhetele, mis on tekkinud ja rajatud enne tõlgendamistaotluse kohta tehtud kohtuotsust, kui muu hulgas on täidetud tingimused, mis lubavad vaidlust selle sätte kohaldamise üle pädevates kohtutes arutada (vt eelkõige 6. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Meilicke jt, C?292/04, EU:C:2007:132, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

61 Põhikohtuasjas ei olnud 2013. maksustamisaasta osas täidetud formaalne tingimus, mis puudutab kohustust esitada taotlus ühismaksustamise korra kohaldamiseks enne, kui lõpeb esimene maksustamisaasta, mille suhtes selle korra kohaldamist taotletakse.

62 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus ei määratle seda tähtaega taotluse esitamise tähtajana, nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust siiski, et selle tähtaja järgimata jätmise tõttu jättis tribunal administratiif (halduskohus) rahuldamata kaebuse, mis oli esitatud 2013. maksustamisaastaga seotud konsolideerimistaotluse rahuldamata jätmise peale.

63 Seega küsimust, kas sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, saab ühismaksustamise taotluse esitamise tähtaja ületamisele tugineda põhikohtuasja kaebajate vastu, tuleb analüüsida, võttes analoogia alusel arvesse võrdväarsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet, mida kohaldatakse taotluste suhtes, mille eesmärk on tagada, et isik saab kasutada talle liidu õigusega antud õigust (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus TDC, C-327/15, EU:C:2016:974, punktid 89–91), ja kohtule esitatavate nõuete suhtes, mille eesmärk on tagada sellise õiguse kaitse (vt selle kohta eelkõige 24. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus XC jt, C-234/17, EU:C:2018:853, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

64 Mis puudutab võrdväarsuse põhimõtet, siis Euroopa Kohtule esitatud toimikust ei nähtu, et LIRi artikli 164*bis* lõikes 4 sätestatud ühismaksustamise korra kohaldamise taotluse esitamise tähtaeg seda põhimõtet ei järgiks.

65 Mis puudutab tõhususe põhimõtet, siis tuleb meenutada, et liikmesriigid on kohustatud igal üksikjuhul tagama liidu õigusega antud õiguste tõhusa kaitse, ja et see põhimõte nõuab muu hulgas, et liikmesriikide maksuhaldurid ei muudaks liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, punkt 41).

66 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb analüüsida iga juhtumit, mille puhul kerkib küsimus, kas mõni riigisisene menetlusnorm muudab liidu õiguse kohaldamise võimatuks või ülemäära raskeks, arvestades selle normi kohta menetluses tervikuna, vastava menetluse kulgu ning eripärasid erinevates liikmesriigi ametiasutustes. Selleks tuleb vajaduse korral arvesse võtta muu hulgas kaitseõiguste tagamist, õiguskindluse põhimõtet ja menetluse korrakohast kulgemist (22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus INEOS Köln, C-572/16, EU:C:2018:100, punkt 44, ja 24. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus XC jt, C-234/17, EU:2018:853, punkt 49).

67 Lisaks on Euroopa Kohus tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks selle, kui nii huvitatud isiku kui ka asjaomast haldusorganit kaitsva õiguskindluse huvides määratakse õiguskaitsevahendi kasutamiseks kindlaks mõistlik tähtaeg. Nimelt ei muuda sellised tähtajad liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, isegi kui määratluse kohaselt toob nende tähtaegade möödumine kaasa esitatud nõude osalise või täieliku läbivaatamata jätmise (8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei mõjuta Euroopa Kohtu poolt liidu õiguse rikkumise tuvastamine põhimõtteliselt aegumistähtaja algust (8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

68 Liidu õigusega ei ole kooskõlas liikmesriigi ametiasutuse poolt mõistliku aegumistähtaja möödumisele tuginemine ainult siis, kui liikmesriigi ametiasutuste käitumine koostoimes teatud õiguse lõpetava tähtaja kohaldamisega jätab isiku ilma võimalusest panna oma õigused liidu õiguse alusel maksma liikmesriigi kohtutes (vt selle kohta 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punkt 33, ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Q-Beef ja

Bosschaert, C?89/10 ja C?96/10, EU:C:2011:555, punkt 51).

69 Euroopa Kohus on küll otsustanud seoses liidu õiguse rikkumise eest liikmesriigi vastutuse tuvastamiseks olemasolevate õiguskaitsevahendite kasutamisega, et tõhususe põhimõttega oleks vastuolus nõuda, et kannatanud kasutaksid süstemaatiliselt kõiki nende käsutuses olevaid õiguskaitsevahendeid, isegi kui see tekitaks ülemääraseid raskusi või seda ei saaks neilt mõistlikult nõuda (24. märtsi 2009. aasta kohtuotsus Danske Slagterier, C?445/06, EU:C:2009:178, punkt 62, ja 25. novembri 2010. aasta kohtuotsus Fuß, C?429/09, EU:C:2010:717, punkt 77).

70 Nii leidis Euroopa Kohus oma 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsuse Metallgesellschaft jt (C?397/98 ja C?410/98, EU:C:2001:134) punktides 104–106, et vahetult kohaldatavate liidu õigusnormidega isikutele antud õiguste teostamine oleks võimatu või ülemäära raske, kui liidu õiguse rikkumise alusel esitatud kahju hüvitamise nõuded jäetakse rahuldamata või neid vähendatakse ainuüksi sel põhjusel, et asjasse puutuvad isikud ei taotlenud õiguse kohaldamist, mis oli liidu õigusnormidega ette nähtud ja mida riigisisene seadus neile ei võimaldanud, selleks et vaidlustada liikmesriigi keeldumine selleks ette nähtud õiguskaitsevahenditega liidu õiguse esimusele ja vahetule õigusmõjule tuginedes. Sellisel juhul ei saa kannatanutelt mõistlikult nõuda, et nad kasutaksid kõiki nende käsutuses olevaid õiguskaitsevahendeid, kuna nad pidid selle kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjades käsitletud maksekohustuse enneaegu täitma, ning isegi juhul kui liikmesriigi kohus oleks kõnealuse ettemakse liidu õigusega vastuolus olevaks tunnistanud, ei oleks asjaomased isikud saavutanud vaidlusaluse summa tagastamist ning võimalik, et neile oleks lisaks määratud trahv.

71 Samas, olgugi et põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid ja Luksemburgi haldustava ning kohtupraktika ei lubanud 2013. maksustamisaasta osas ainult sama emaettevõtja tütarettevõtjate vahelist horisontaalset ühismaksustamist, ei tekitanud ühismaksustamise korra kohaldamise taotluse esitamine põhikohtuasja kaebajatele analoogilisi finantsilisi ja õiguslikke riske nagu need, mida käsitleti kohtuasjades, milles tehti 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Metallgesellschaft jt (C?397/98 ja C?410/98, EU:C:2001:134, punkt 104) ja 25. novembri 2010. aasta kohtuotsus Fuß (C?429/09, EU:C:2010:717, punkt 81), vaid selle taotluse esitamist võis neilt hoopis mõistlikult nõuda.

72 Käesoleval juhul oli põhikohtuasja kaebajatel 2013. maksustamisaasta osas nimelt võimalus igal ajal esitada selle aasta jooksul horisontaalse ühismaksustamise korra kohaldamise taotlus, tuginedes sellele, et Luksemburgi õigusnormid on liidu õigusega vastuolus. Nagu nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, esitasidki nad liidu õiguse alusel sellise taotluse 2014. maksustamisaasta kohta enne, kui Luksemburgi seadust muudeti nii, et see sellist ühismaksustamist võimaldas.

73 Asjaolu, et põhikohtuasja kaebajad pidasid riigisiseseid õigusnorme ja riigi haldustava ning kohtupraktikat arvestades sellise taotluse esitamist tulemusetuks, ei saa samastada objektiivse võimatusega sellist taotlust esitada, käesoleva kohtuotsuse punktis 68 meenutatud Euroopa Kohtu praktika tähenduses, ega olukorraga, kus selline toiming tekitaks ülemääraseid raskusi või seda ei saaks neilt mõistlikult nõuda käesoleva kohtuotsuse punktis 69 meenutatud kohtupraktika tähenduses.

74 Eeltoodut arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et võrdväarsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus ühismaksustamise korda käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud, et kõik taotlused selle korra kohaldamiseks tuleb pädevale ametiasutusele esitada enne, kui lõpeb esimene maksustamisaasta, mille suhtes selle korra kohaldamist taotletakse.

Kohtukulud

75 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

- 1. ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis küll lubavad residendist emaettevõtja või mitteresidendist emaettevõtja selles liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha ja tema residendist tütarettevõtjate vahelist vertikaalset ühismaksustamist, kuid ei luba mitteresidendist emaettevõtja residendist tütarettevõtjate vahelist horisontaalset ühismaksustamist.**
- 2. ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millest tulenevalt on teises liikmesriigis asuv emaettevõtja kohustatud lõpetama vertikaalse konsolideerimisgrupi ühe oma residendist tütarettevõtja ja teatava arvu residendist alamtütarettevõtjate vahel, et see tütarettevõtja saaks moodustada horisontaalse konsolideerimisgrupi selle emaettevõtja teiste residendist tütarettevõtjatega, isegi kui konsolideeriv residendist tütarettevõtja jääb samaks ja kui vertikaalse konsolideerimisgrupi lõpetamine enne riigisisestes õigusnormides sätestatud konsolideerimise minimaalse kestuse lõppu tähendab, et korrigeeritakse individuaalselt iga asjaomase äriühingu poolt tasumisele kuuluvat maksu.**
- 3. Võrdväarsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus ühismaksustamise korda käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud, et kõik taotlused selle korra kohaldamiseks tuleb pädevale ametiasutusele esitada enne, kui lõpeb esimene maksustamisaasta, mille suhtes selle korra kohaldamist taotletakse.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.