

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

14 päivänä toukokuuta 2020(*)

Ennakkoratkaisupyyntö – SEUT 49 ja 54 artikla – Sijoittautumisvapaus – Verolainsäädäntö – Yhteisöverot – Emo- ja tytäryhtiöt – Vertikaalinen ja horisontaalinen yhteisverotus

Asiassa C-749/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Cour administrative (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg) on esittänyt 29.11.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.11.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

B ym.

vastaan

Administration des contributions directes,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari), presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa toisen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit P. G. Xuereb, T. von Danwitz ja A. Kumin,

julkisasiamies: P. Pikamäe,

kirjaaja: Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- B ym., edustajanaan G. Simon, avocat
- Luxemburgin hallitus, asiamiehenään D. Holderer,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja A. Armenia,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 ja SEUT 54 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat kolme Luxemburgin oikeuden mukaan perustettua yhtiötä eli B, C ja D sekä administration des contributions directes (välittömästä verotuksesta vastaava viranomainen, Luxemburg) ja jossa on kyse siitä, että näiden yhtiöiden yhteinen hakemus yhteisverotusjärjestelmän soveltamisesta verovuosien 2013 ja 2014 osalta on hylätty.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Muutetun 4.12.1967 annetun tuloverolain (loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu; Mémorial A 1967, s. 1228), sellaisena kuin sitä sovellettiin verovuosina 2013 ja 2014, 164 bis §:ssä (jäljempänä tuloverolain 164 bis §), säädettiin seuraavaa:

”(1) Kotimaisia yleisesti verovelvollisia pääomayhtiöitä, joiden yhtiöpääomasta vähintään 95 prosenttia on suoraan tai välillisesti jonkin toisen kotimaisen yleisesti verovelvollisen pääomayhtiön tai sellaisen ulkomaisen pääomayhtiön, joka on yleisesti verovelvollinen yhteisöveroä vastaavan veron osalta, kotimaisen kiinteän toimipaikan omistuksessa, voidaan hakemuksesta yhteisverottaa emoyhtiön tai kotimaisen kiinteän toimipaikan kanssa siten, että niiden verotettavat tulokset lasketaan yhteen emoyhtiön tai kotimaisen kiinteän toimipaikan verotettavien tulosten kanssa.

— —

(4) Yhteisverotusjärjestelmä edellyttää emoyhtiön tai kotimaisen kiinteän toimipaikan sekä kyseisten tytäryhtiöiden yhteistä kirjallista hakemusta. Hakemus pannaan vireille administration des contributions directesissä ennen sen ajanjakson ensimmäisen verovuoden päättymistä, jonka osalta yhteisverotusta haetaan ja jonka on katettava vähintään viisi verovuotta. — — ”

4 Tuloverolain 164 bis §:ää muutettiin 18.12.2015 annetulla lailla (Mémorial A 2015, s. 5989) 1.1.2015 alkavin vaikutuksin (jäljempänä muutettu tuloverolain 164 bis §). Tämän säännöksen sanamuoto on seuraava:

”1. Tässä pykälässä tarkoitetaan

1. yhteisverotettavalla yhtiöllä (société intégrée) kotimaista yleisesti verovelvollista pääomayhtiötä tai ulkomaisen pääomayhtiön, joka on yleisesti verovelvollinen yhteisöveroä vastaavan veron osalta, kotimaista kiinteää toimipaikkaa,

2. emoyhtiöllä, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään (société mère intégrante), kotimaista yleisesti verovelvollista pääomayhtiötä tai ulkomaisen pääomayhtiön, joka on yleisesti verovelvollinen yhteisöveroä vastaavan veron osalta, kotimaista kiinteää toimipaikkaa,

3. yhteisverotuksen ulkopuolelle jäävällä emoyhtiöllä (société mère non intégrante) kotimaista yleisesti verovelvollista pääomayhtiötä tai ulkomaisen pääomayhtiön, joka on yleisesti verovelvollinen yhteisöveroä vastaavan veron osalta, kotimaista kiinteää toimipaikkaa tai pääomayhtiötä, jonka asuinpaikka on muussa Euroopan talousalueesta (ETA) tehdyn sopimuksen osapuolena olevassa valtiossa ja joka on yleisesti verovelvollinen yhteisöveroä vastaavan veron osalta, tai pääomayhtiön, joka on yleisesti verovelvollinen yhteisöveroä vastaavan veron osalta, kiinteä toimipaikka, joka sijaitsee muussa [ETA-sopimuksen] osapuolena olevassa valtiossa ja on siellä yleisesti verovelvollinen yhteisöveroä vastaavan veron osalta,

4. tytäryhtiöllä, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään (société filiale intégrante), kotimaista yleisesti verovelvollista pääomayhtiötä tai ulkomaisen pääomayhtiön, joka on yleisesti verovelvollinen yhteisöveroä vastaavan veron osalta, kotimaista kiinteää toimipaikkaa,

5. yhteisverotusyksiköllä (groupe intégré) joko yksikköä, joka koostuu emoyhtiöstä, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään, ja yhteisverotettavasta yhtiöstä tai yhteisverotettavista yhtiöistä 2 momentissa tarkoitetulla tavalla, tai yksikköä, joka koostuu tytäryhtiöstä, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään, ja yhteisverotettavasta yhtiöstä tai yhteisverotettavista yhtiöistä 3 momentissa tarkoitetulla tavalla. Yhteisverotusyksikön jäsen ei voi kuulua samanaikaisesti johonkin toiseen yhteisverotusyksikköön.

— — ”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

5 B on Luxemburgin oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Luxemburgissa ja jonka emoyhtiö on Ranskan oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö A, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Ranskassa.

6 B perusti 1.1.2008 alkaen tytäryhtiönsä E kanssa tuloverolain 164 bis §:ssä tarkoitetun yhteisverotusjärjestelmään kuuluvan vertikaalisen yhteisverotusyksikön. Tätä yksikköä laajennettiin asteittain B:n muihin tytäryhtiöihin seuraavasti: 1.1.2010 alkaen yhtiöön F, 1.1.2011 alkaen yhtiöön G, joka myöhemmin sulautui yhtiöön F, 1.1.2012 alkaen yhtiöön H ja 1.1.2013 yhtiöihin I, J, K ja L. Tässä vertikaalisesti yhteisverotettavassa asteittain laajennetussa yksikössä B oli ylin emoyhtiö omistaen vähintään 95 % kaikkien tytäryhtiöiden, joiden kotipaikka ja keskushallinto ovat Luxemburgissa, yhtiöpääomasta, ja kaikkien yhteisverotusyksikön yhtiöiden tulokset konsolidoitiin verotuksen toteuttamiseksi yhtiön B tasolla.

7 C ja D ovat Luxemburgin oikeuden mukaan perustettuja yhtiöitä, joiden verotuksellinen asuinpaikka on Luxemburgissa ja joiden pääoma on Ranskan oikeuden mukaan perustetun yhtiön A välillisessä omistuksessa ilman, että yhtiöllä B olisi minkäänlaista osuutta näiden kahden yhtiön pääomasta.

8 B, C ja D pyysivät 8.12.2014 päivätyillä ja 22.12.2014 jätetyillä kahdella kirjeellä tuloverolain 164 bis §:ssä tarkoitetun yhteisverotusjärjestelmän soveltamista 1.1.2013 ja 1.1.2014 alkaen.

9 Bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des contributions directes (välittömästä verotuksesta vastaavan viranomaisen veroyksikön yhteisöverotoimisto nro 6; jäljempänä verotoimisto) hylkäsi nämä hakemukset 3.2.2015 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, että B, C ja D eivät täyttäneet tuloverolain 164 bis §:ssä säädettyjä edellytyksiä.

10 Koska mainitusta päätöksestä 27.4.2015 tehtyyn oikaisuvaatimukseen ei vastattu, B, C ja D nostivat 12.8.2016 tribunal administratifissa (ensimmäisen oikeusasteen hallintotuomioistuin, Luxemburg) kanteen, jossa ne vaativat 3.2.2015 tehdyn verotoimiston päätöksen muuttamista tai kumoamista.

11 Tribunal administratif totesi 6.12.2017 antamassaan tuomiossa, että kanne oli perusteeton siltä osin kuin se koski yhteisverotusjärjestelmään hyväksymistä 1.1.2013 alkaen, koska tätä koskevan hakemuksen olisi pitänyt saapua veroviranomaisille ennen sen ajanjakson ensimmäisen verovuoden päättymistä, jolta yhteisverotusjärjestelmän soveltamista oli haettu, eli ennen vuoden 2013 loppua.

12 Sitä vastoin verovuoden 2014 osalta tribunal administratif totesi kanteen perustelluksi ja katsoi, että kielto, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut ulkomainen emoyhtiö ei saa muodostaa tuloverolain 164 bis §:ssä tarkoitettua verotuksellista yksikköä kotimaisten tytäryhtiöidensä välillä, vaikka tämä mahdollisuus on kotimaisella emoyhtiöllä vertikaalisen

yhteisverotuksen avulla, on ristiriidassa SEUT 49 ja SEUT 54 artiklan mukaisten liikkumis- ja sijoittautumisvapauksien kanssa.

13 B, C ja D valittivat tästä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Cour administrativeen (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg) 15.1.2018 jättämälläan valituskirjelmällä siltä osin kuin niiden verovuotta 2013 koskeva kanne oli todettu perusteettomaksi. Näiden yhtiöiden mukaan on unionin oikeuden tehokkaan vaikutuksen periaatteen vastaista evätä niiltä yhteisverotusjärjestelmän soveltaminen 1.1.2013 alkaen pelkästään sillä perusteella, ettei ole noudatettu täysin muodollista edellytystä eli hakemuksen jättämiselle asetettua määräaika. Tällaista edellytystä olisi ollut suhteettoman vaikea täyttää, kun otetaan huomioon vuonna 2013 hyväksytty Luxemburgin hallinnollinen kanta ja oikeuskäytäntö, jotka olivat esteenä horisontaalista yhteisverotusta koskeville hakemuksille. B, C ja D toteavat, että ne ovat jättäneet hakemuksensa heti, kun 12.6.2014 annettu tuomio SCA Group Holding ym. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758) oli antanut niille oikeudellisia perusteita vedota unionin oikeuden nojalla oikeuteensa hyötyä Luxemburgin lainsäädännössä säädetystä yhteisverotusjärjestelmästä, kun otettiin huomioon jo olemassa oleva yhteisverotusyksikkö.

14 Administration des contributions directes vaatii ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että tribunal administratifin 6.12.2017 antama tuomio pysytetään siltä osin kuin tribunal administratif on evännyt yhteisverotusjärjestelmän soveltamisen 1.1.2013 alkavan ajanjakson osalta. Kyseinen viranomainen on tehnyt kuitenkin liitännäisvalituksen tästä tuomiosta siltä osin kuin tribunal administratif on katsonut B:n, C:n ja D:n nostaman kanteen perustelluksi verovuoden 2014 osalta.

15 Tässä tilanteessa Cour administrative on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, joka koskee yhteisverotusjärjestelmää ja jossa yhtäältä sallitaan saman konsernin yhtiöiden tulosten konsolidointi, jossa hyväksytään yksinomaan vertikaalinen yhteisverotus kotimaisen emoyhtiön tai ulkomaisen emoyhtiön kotimaisen kiinteän toimipaikan ja sen kotimaisten tytäryhtiöiden välillä, ja jossa toisaalta estetään samalla tavoin sekä ulkomaiselta emoyhtiöltä, jolla ei ole kotimaista kiinteää toimipaikkaa, että kotimaiselta emoyhtiöltä tai ulkomaiselta emoyhtiöltä, jolla on kuitenkin kotimainen kiinteä toimipaikka, yksinomaan tytäryhtiöiden välinen täysin horisontaalinen yhteisverotus?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion samalle lainsäädännölle, joka liittyy tästä lainsäädännöstä johtuvaan yhteisverotusjärjestelmään ja erityisesti tiukkaan erotteluun vertikaalisen (ylimmän yhtiön ja sen suorien tai välillisten tytäryhtiöiden välillä) ja horisontaalisen (ylimmän yhtiön, joka jää yhteisverotuksen ulkopuolelle, kahden tai useamman kotimaisen tytäryhtiön välillä) yhteisverotusjärjestelmän välillä ja siihen perustuvaan veloitteeseen päättää olemassa oleva vertikaalinen yhteisverotus, ennen kuin on mahdollista perustaa horisontaalinen yhteisverotusyksikkö,

– jos aikaisemmin oli otettu käyttöön vertikaalinen yhteisverotus kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan kansallisen tason ylimmän yhtiön, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään (ja joka on samaan aikaan välissä oleva tytäryhtiö jossain toisessa jäsenvaltiossa asuvaan ylimpään emoyhtiöön nähden), ja tämän ylimmän yhtiön kotimaisten tytäryhtiöiden välillä, koska kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä hyväksyttiin vain vertikaalinen yhteisverotus, jotta voidaan käyttää tätä järjestelmää siitä huolimatta, että ylimmän emoyhtiön kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa,

- jos kyseisen jäsenvaltion ylimmän yhtiön, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään, sisaryhtiöiltä (jotka ovat siis kyseisen ylimmän yhtiön tavoin jossain toisessa jäsenvaltiossa asuvan ylimmän emoyhtiön tytäryhtiöitä) evätään mahdollisuus liittyä olemassa olevaan yhteisverotettavaan yksikköön sillä perusteella, että vertikaalinen ja horisontaalinen yhteisverotusjärjestelmä eivät ole keskenään yhteensopivia, ja
 - jos kyseisten sisaryhtiöiden sisällyttäminen yhteisverotusyksikön yhtiöiden tulosten konsolidoinnin piiriin merkitsisi olemassa olevan vertikaalisen yhteisverotusyksikön purkamista – mistä seuraisi kielteisiä verotuksellisia vaikutuksia, koska ei noudatettaisi kansallisen lainsäädännön mukaista yhteisverotuksen vähimmäiskestoa – ja uuden horisontaalisen yhteisverotusyksikön käyttöönottoa, vaikka kotimainen yhtiö, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään (ja jonka tasolla yhteisverotettavien yhtiöiden tulokset konsolidoidaan) pysyisi samana?
- 3) Jos myös toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa yhdessä unionin oikeuden tehokkaan vaikutuksen periaatteen kanssa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion samalle yhteisverotusjärjestelmään liittyvälle lainsäädännölle ja erityisesti sellaisen määräajan soveltamiselle, joka on määriteltä niin, että kaikki yhteisverotusjärjestelmään pääsyä koskevat hakemukset on välttämättä esitettävä toimivaltaiselle viranomaiselle ennen ensimmäisen sellaisen verovuoden päättymistä, jolta tämän järjestelmän soveltamista haetaan,
- jos kahteen ensimmäiseen kysymykseen saatujen myöntävien vastausten mukaan tässä lainsäädännössä evättiin sijoittautumisvapauden vastaisesti samalta emoyhtiöltä yksinomaan tytäryhtiöiden välinen horisontaalinen yhteisverotus ja olemassa olevan vertikaalisesti yhteisverotusyksikön muuttaminen lisäämällä siihen yhtiön, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään, sisaryhtiöitä,
 - jos kyseinen lainsäädäntö oli ennen unionin tuomioistuimen [12.6.2014 antaman tuomion SCA Group Holding (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758)] julistamista katsottu päteväksi jäsenvaltion kansallisessa hallintokäytännössä ja oikeuskäytännössä,
 - jos useat yhtiöt ovat esittäneet [kyseisen tuomion julistamisen] jälkeen ja vielä ennen vuoden 2014 loppumista hakemuksen liittymisestä olemassa olevaan yhteisverotusyksikköön siten, että hyväksyttäisiin horisontaalinen yhteisverotus olemassa olevan yksikön yhtiön, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään, kanssa, ja vedonneet [mainittuun] tuomioon ja
 - jos tämä hakemus ei koske vain verovuotta 2014, joka oli vielä meneillään hakemuksen esittämishetkellä, vaan myös aikaisempaa verovuotta 2013, josta lukien asianomaiset yhtiöt täyttivät kaikki aineelliset edellytykset, jotka ovat unionin oikeuden mukaisia, yhteisverotusjärjestelmään liittymiseksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

16 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka on ainoana toimivaltainen tulkitsemaan kansallista oikeutta SEUT 267 artiklalla perustetussa tuomioistuinten välisen yhteistyön järjestelmässä (tuomio 7.11.2018, C ja A, C-257/17, EU:C:2018:876, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), antamista selityksistä ilmenee, että tuloverolain muutetulla 164 bis §:llä otettiin käyttöön mahdollisuus toteuttaa horisontaalinen yhteisverotus ulkomaisen tai kotimaisen emoyhtiön, johon ei sovelleta yhteisverotusta, kotimaisen tytäryhtiön ja muiden sen kotimaisten tytäryhtiöiden välillä. Kyseisen tuomioistuimen mukaan tätä muutosta sovelletaan kuitenkin ”vasta verovuodesta 2015 alkaen”. Näin ollen pääasiassa kyseessä oleviin verovuosiin

2013 ja 2014 sovelletaan edelleen tuloverolain 164 bis §:ää.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa myös, että tuloverolain 164 bis §:ssä säädetty yhteisverotusjärjestelmä muodostaa konsernin konsolidoitua voittoa koskevan erityisen verotusjärjestelmän ja merkitsee sitä, että kaikki yhteisverotuksen piiriin kuuluvat yhtiöt määrittävät omat kirjanpidolliset ja verotukselliset tuloksensa ja poistavat kirjanpidollisista tuloksistaan kaksinkertaiset vähennykset ja kaksinkertaisen verotuksen, jotka voivat seurata konsernin yhtiöiden välisistä liiketoimista, ja että nämä tulokset konsolidoidaan yhtiön, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään, tasolla – mikä merkitsee kyseisten yhtiöiden positiivisten ja negatiivisten tulosten keskinäistä tasaamista – jotta saadaan verotusta varten konsolidoitu tulos, josta kannetaan vero yhtiöltä, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään. Tuloverolain 164 bis §:n mukaan tällainen yhteisverotus ei ollut mahdollinen ilman emoyhtiön osallistumista ja se voitiin toteuttaa ainoastaan yhden ja saman yhteisverotusta koskevan verotuksellisen lainkäyttöalueen sisällä.

18 Lisäksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisilla, jotka täyttävät tuloverolain 164 bis §:ssä vahvistetut aineelliset edellytykset, on oikeus yhteisverotusjärjestelmän soveltamiseen, joten toimivaltaisen verotoimiston on annettava hyväksyntänsä silloin, kun se hakemuksen käsiteltyään toteaa, että aineelliset edellytykset täyttyvät.

19 Ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava nämä seikat huomioon ottaen.

Ensimmäinen kysymys

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa hyväksytään vertikaalinen yhteisverotus kotimaisen emoyhtiön tai ulkomaisen emoyhtiön kotimaisen kiinteän toimipaikan ja sen kotimaisten tytäryhtiöiden välillä mutta jossa estetään ulkomaisen emoyhtiön kotimaisten tytäryhtiöiden välinen horisontaalinen yhteisverotus.

21 Sijoittautumisvapaus, joka SEUT 49 artiklassa tunnustetaan unionin kansalaisille, sisältää näiden oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisjäsenvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen omia kansalaisia. Se sisältää SEUT 54 artiklan mukaisesti niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (tuomio 1.4.2014, Felixstowe Dock and Railway Company ym., C-80/12, EU:C:2014:200, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Yhtiöistä on huomautettava, että niiden SEUT 54 artiklassa tarkoitettua kotipaikkaa tarvitaan määriteltäessä se yhteys, joka liittyy ne tietyn jäsenvaltion oikeusjärjestykseen, samalla tavalla kuin kansalaisuus on osoituksena luonnollisten henkilöiden yhteydestä jäsenvaltioonsa. SEUT 49 artiklasta tulisi kuitenkin merkityksetön, jos hyväksyttäisiin, että asuinjäsenvaltio voi pelkästään yhtiön toisessa jäsenvaltiossa olevan kotipaikan perusteella vapaasti kohdella sitä eri tavalla. Sijoittautumisvapauden tarkoituksena on näet yhtiöiden kotipaikkaan perustuva syrjintä kieltämällä varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia (tuomio 12.6.2014, SCA Group Holding ym., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteisverotusjärjestelmä on asianomaisten yhtiöiden

osalta veroetu. Tasaamalla yhteisverotuksen piiriin kuuluvien yhtiöiden voitot ja tappiot ja konsolidoimalla nämä tulokset emoyhtiön, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään, tasolla yhteisverotusjärjestelmä antaa kyseiselle konsernille kassatilanteeseen liittyvän edun (ks. analogisesti tuomio 12.6.2014, SCA Group Holding ym., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 46 kohta).

24 Tuloverolain 164 bis §:n mukaan tällainen veroetu myönnetään Luxemburgissa asuville emoyhtiöille tai ulkomaisten emoyhtiöiden Luxemburgissa sijaitseville kiinteille toimipaikoille, mikä mahdollistaa sen, että kotimaisten tytäryhtiöiden verotukselliset tulokset konsolidoidaan näiden emoyhtiöiden ja kiinteiden toimipaikkojen tasolla.

25 Pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä kohdellaan siis eri tavalla yhtäältä emoyhtiöitä, joiden kotipaikka on Luxemburgissa ja jotka voivat yhteisverotusjärjestelmän ansiosta muun muassa tasata keskenään voitollisten tytäryhtiöidensä positiivisia tuloksia ja tappiollisten tytäryhtiöidensä negatiivisia tuloksia, ja toisaalta emoyhtiöitä, joilla on myös Luxemburgissa tytäryhtiöitä mutta joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Luxemburgissa ja jotka eivät voi hyötyä kyseisestä yhteisverotusjärjestelmästä ja siitä seuraavasta veroedusta.

26 Edellisessä kohdassa todettua erilaista kohtelua ei voida kyseenalaistaa Luxemburgin hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan esittämällä väitteillä, joiden mukaan kaikkia Luxemburgin suurherttuakunnan verotusvallan piiriin kuuluvia yhtiöitä kohdellaan samalla tavalla. Kyseisen hallituksen mukaan on yhtäältä niin, että jos ulkomaisella emoyhtiöllä on kiinteä toimipaikka Luxemburgissa, sitä voidaan kohdella samalla tavalla kuin kotimaisia emoyhtiöitä. Toisaalta edes täysin jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa emoyhtiön tytäryhtiöiden keskinäistä yhteisverotusta ei voida toteuttaa ilman emoyhtiön osallistumista.

27 Tältä osin on todettava aluksi, että ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasia ei koske ulkomaisen emoyhtiön mahdollisuutta päästä Luxemburgin yhteisverotusjärjestelmään samalla tavoin kuin sen kotimaiset tytäryhtiöt pääsevät, vaan pääasia koskee ainoastaan mahdollisuutta toteuttaa Luxemburgissa asuvien tytäryhtiöiden tulosten horisontaalinen yhteisverotus. Näin ollen sillä, että ulkomainen emoyhtiö ei kuulu Luxemburgin verotusvallan piiriin, ei ole merkitystä.

28 Lisäksi on todettava, että pitää kyllä paikkansa, että täysin jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa kotimaisen emoyhtiön kotimaisten tytäryhtiöiden yhteisverotusta ei voida toteuttaa ilman emoyhtiön osallistumista. Kun horisontaalinen yhteisverotus yksinomaan kotimaisen emoyhtiön kotimaisten tytäryhtiöiden välillä ei ole sallittua, näiden tytäryhtiöiden tulokset voidaan kuitenkin konsolidoida, kuten tämän tuomion 25 kohdassa on todettu, sisällyttämällä mainittujen tytäryhtiöiden tulokset emoyhtiön tulokseen.

29 Kun kyse on ulkomaisen emoyhtiön tytäryhtiöistä, tytäryhtiöiden tulosten konsolidointi ei kuitenkaan ole mahdollista vertikaalisen yhteisverotuksen tai horisontaalisen yhteisverotuksen avulla.

30 Lopuksi on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että koska SEUT 49 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä annetaan nimenomaisesti talouden toimijoille mahdollisuus vapaasti valita sopiva oikeudellinen muoto toimintansa harjoittamiseen toisessa jäsenvaltiossa, tätä valinnan vapautta ei voida rajoittaa syrjivillä verosäännöksillä (ks. vastaavasti tuomio 28.1.1986, komissio v. Ranska, 270/83, EU:C:1986:37, 22 kohta; tuomio 6.9.2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, 13 kohta ja tuomio 17.5.2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin ollen väitteellä siitä, että kiinteän toimipaikan tai välitystäryhtiön, joka toimisi olemassa olevien tytäryhtiöiden emoyhtiönä,

perustaminen Luxemburgiin olisi mahdollistanut sen, että ulkomainen emoyhtiö olisi voinut toteuttaa kotimaisten tytäryhtiöidensä tulosten yhteisverotuksen, ei ole merkitystä.

31 Sikäli kuin pääasiassa kyseessä olevilla tuloverolain säännöksillä saatetaan rajat ylittävät tilanteet verotuksellisesti epäedullisempaan asemaan kuin täysin jäsenvaltion sisäiset tilanteet, nämä säännökset muodostavat siis rajoituksen, joka on lähtökohtaisesti kielletty EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevilla määräyksillä (ks. analogisesti tuomio 27.11.2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, 32 kohta ja tuomio 12.6.2014, SCA Group Holding ym., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 48 kohta).

32 Tällainen rajoitus voidaan hyväksyä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettu yleistä etua koskevan pakottavan syyn johdosta ja oikeassa suhteessa kyseessä olevaan tavoitteeseen (ks. vastaavasti tuomio 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 kohta ja tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 20 kohta).

33 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan rajat ylittävän tilanteen rinnastettavuutta jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen on tutkittava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2007, Oy AA C-231/05, EU:C:2007:439, 38 kohta; tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 22 kohta; tuomio 12.6.2014, SCA Group Holding ym., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 kohta ja tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 32 kohta).

34 Sellaisten emoyhtiöiden, joiden kotipaikka on Luxemburgissa, ja emoyhtiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Luxemburgissa, erilainen kohtelu, kun on kyse niiden mahdollisuudesta konsolidoida niiden tytäryhtiöiden tulokset verotuksessa Luxemburgissa, koskee tilanteita, jotka ovat objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa.

35 Kuten ennakkoratkaisupyyynnöstä nimittäin ilmenee, tuloverolain 164 bis §:llä käyttöön otetusta yhteisverotusjärjestelmästä on säädetty verotuksen neutraalisuuteen liittyvistä syistä, jotta osaa konsernin yhtiöistä tai niitä kaikkia voitaisiin verottaa yhdessä.

36 Tämän tavoitteen, jona on sen mahdollistaminen, että Luxemburgiin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden tulokset konsolidoidaan ja verotus yhdistetään tässä jäsenvaltiossa, voivat yhtä hyvin saavuttaa konsernit, joiden emoyhtiö asuu kyseisessä jäsenvaltiossa, kuin konsernit, joiden emoyhtiö ei asu siellä (ks. analogisesti tuomio 12.6.2018, SCA Group Holding ym., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 51 kohta).

37 Lopuksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Luxemburgin hallitus eivät kumpikaan ole vedonneet yleistä etua koskeviin syihin, joilla voitaisiin tarvittaessa oikeuttaa pääasiassa kyseessä olevasta yhteisverotusjärjestelmästä johtuva erilainen kohtelu.

38 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa sallitaan kotimaisen emoyhtiön tai ulkomaisen emoyhtiön kotimaisen kiinteän toimipaikan ja sen kotimaisten tytäryhtiöiden välinen vertikaalinen yhteisverotus mutta jossa ei sallita ulkomaisen emoyhtiön kotimaisten tytäryhtiöiden välistä horisontaalista yhteisverotusta.

Toinen kysymys

39 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle,

jonka johdosta emoyhtiön, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, on purettava vertikaalinen yhteisverotusyksikkö, joka on olemassa sen yhden kotimaisen tytäryhtiön ja tiettyjen kotimaisten alatytäryhtiöiden välillä, jotta kyseinen tytäryhtiö voi muodostaa horisontaalisen yhteisverotusyksikön mainitun emoyhtiön muiden kotimaisten tytäryhtiöiden kanssa, vaikka kotimainen tytäryhtiö, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään, pysyy samana ja vaikka vertikaalisen yhteisverotusyksikön purkaminen ennen kansallisen lainsäädännön mukaista yhteisverotuksen soveltamisen vähimmäiskestoa merkitsee yhtiökohtaisia veronoikaisuja kyseessä oleville yhtiöille.

40 Tältä osin on todettava aluksi, että – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää ennakkoratkaisupyynnössään – horisontaalinen yhteisverotusjärjestelmä, joka otettiin käyttöön tuloverolain muutetulla 164 bis §:llä, on tarkoitettu vertikaalisen yhteisverotusjärjestelmän vaihtoehdoksi, joten nämä kaksi järjestelmää ovat toisensa poissulkevia, ja että järjestelmän muuttaminen toiseen johtaa olemassa olevan yhteisverotusyksikön purkamiseen.

41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka tuloverolain muutettua 164 bis §:ää ei voida soveltaa taannehtivasti pääasiassa kyseessä oleviin verovuosiin, tuloverolain 164 bis §:ää, jota sovelletaan näihin verovuosiin, on kuitenkin tulkittava siten, että otetaan huomioon vertikaalista ja horisontaalista yhteisverotusta koskevien järjestelmien erottaminen toisistaan, mikä merkitsee velvollisuutta purkaa jo olemassa oleva vertikaalinen yhteisverotusyksikkö ennen kuin voidaan perustaa horisontaalinen yhteisverotusyksikkö. Yhteisverotusyksikön purkamisesta ennen tämän yhteisverotuksen vähimmäiskeston, joka tuloverolain 164 bis §:n 4 momentissa on vahvistettu viideksi verovuodeksi, päättymistä, seuraa kaikkia niitä yhtiöitä, jotka eivät ole noudattaneet kyseistä vähimmäiskestoa, koskeva yhtiökohtainen veronoikaisu. Tämä yhtiökohtainen oikaisu toteutetaan niiltä vuosilta, joilta tulosten konsolidointi ei enää ole sallittua.

42 Lopuksi on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännösten mukaan silloin, kun kyseessä on yksikkö, jonka muodostavat emoyhtiö, jolla on kotipaikka Luxemburgissa, ja sen kotimaiset tytäryhtiöt, kotimainen tytäryhtiö voi liittyä jo olemassa olevaan yhteisverotusyksikköön ja poistua siitä viiden verovuoden pituisen vähimmäiskeston päätyttyä, joten kaikki yhteisverotusyksikön kokoonpanon muutokset eivät johda yhteisverotettavien tytäryhtiöiden tasolla aikaisemman yhteisverotusyksikön purkamiseen ja uuden yksikön perustamiseen.

43 Edellä esitetystä seuraa, että emoyhtiö, jonka kotipaikka on Luxemburgissa, voi vapaasti päättää sisällyttää kotimaisen tytäryhtiön jo olemassa olevaan yhteisverotusyksikköön ja poistaa sen siitä viiden vuoden vähimmäiskeston päätyttyä, mistä seuraa, että kyseiseen tytäryhtiöön sovelletaan uudelleen yhtiökohtaisen verotuksen järjestelmää, ilman että jompikumpi näistä toimista johtaisi aikaisemman yhteisverotusyksikön purkamiseen ja uuden yksikön perustamiseen.

44 Sitä vastoin vertikaalista ja horisontaalista yhteisverotusta koskevien järjestelmien erottamisesta toisistaan, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen esittänyt, seuraa, että emoyhtiö, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Luxemburgissa, voi liittää yhteisverotusyksikköön luxemburgilaisia tytäryhtiöitään ainoastaan purkamalla vertikaalisen yhteisverotusyksikön, joka on olemassa yhden näistä tytäryhtiöistä ja tiettyjen alatytäryhtiöiden välillä. Kun kyseisen kotimaisen tytäryhtiön ja sen kotimaisten alatytäryhtiöiden yhteisverotus ei ole tosiasiallisesti jatkunut kaikkien kyseessä olevien yhtiöiden tai joidenkin niistä osalta pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyn viiden vuoden vähimmäiskeston ajan, olemassa olevan yhteisverotusyksikön purkamisesta seuraa kyseessä olevien yhtiöiden verotuksen oikaiseminen.

45 Mahdollisuus sisällyttää tytäryhtiö jo olemassa olevaan yhteisverotusyksikköön ilman, että tämä merkitsee aikaisemman yhteisverotusyksikön purkamista ja uuden yksikön perustamista, on

kuitenkin kyseisten yhtiöiden osalta veroetu.

46 Näin ollen nyt käsiteltävässä asiassa emoyhtiötä, jonka kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa kuin Luxemburgin suurherttuakunnassa, kohdellaan epäedullisemmin kuin emoyhtiötä, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, koska sillä on velvollisuus purkaa olemassa oleva yhteisverotusyksikkö ennen kuin se voi muodostaa horisontaalisen yhteisverotusyksikön kotimaisten tytäryhtiöidensä välillä.

47 Toisin kuin Luxemburgin hallitus väittää kirjallisissa huomautuksissaan, tältä osin ei ole merkitystä sillä, että täysin jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa yksikään yhtiö ei voisi samanaikaisesti kuulua kahteen yhteisverotusyksikköön.

48 On nimittäin niin, kuten tämän tuomion 25, 28 ja 43 kohdassa on todettu, että emoyhtiö, jonka kotipaikka on Luxemburgissa, voi silti saada tytäryhtiön tulokset konsolidoitua sen muiden kotimaisten tytäryhtiöiden tulosten kanssa liittämällä mainitun tytäryhtiön olemassa olevaan vertikaaliseen yhteisverotusyksikköön. Näin ollen tällaisessa valtion sisäisessä tilanteessa kahden yhteisverotusyksikön samanaikaista olemassaoloa koskevaa ongelmaa ei ole, ja ainoastaan ulkomaisella emoyhtiöllä on velvollisuus purkaa aikaisempi yhteisverotusyksikkö voidakseen konsolidoida kotimaisten tytäryhtiöidensä tulokset.

49 Näin ollen se, että ulkomainen emoyhtiö, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Luxemburgissa, voi toteuttaa horisontaalisen yhteisverotuksen kotimaisten tytäryhtiöidensä välillä ainoastaan lakkauttamalla vertikaalisen yhteisverotusyksikön yhden tytäryhtiönsä ja tiettyjen kotimaisten alatytäryhtiöiden välillä, asettaa rajat ylittävät tilanteet epäedullisempaan asemaan täysin jäsenvaltion sisäisiin tilanteisiin nähden. Tällainen tosiasiallinen velvollisuus on tämän tuomion 31 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettu sijoittautumisvapautta koskevista EUT-sopimuksen määräyksissä lähtökohtaisesti kielletty rajoitus.

50 Tämän tuomion 32 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan tällainen rajoitus voidaan hyväksyä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettu yleistä etua koskevan pakottavan syyn johdosta ja oikeassa suhteessa kyseessä olevaan tavoitteeseen.

51 Luxemburgin hallitus väittää, että tilanne, jossa emoyhtiö, jonka kotipaikka on Luxemburgissa, liittää kotimaisen tytäryhtiön vertikaaliseen yhteisverotusyksikköön, ei ole tämän tuomion 33 kohdassa mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla rinnastettavissa tilanteeseen, jossa yhtiön, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tytäryhtiö haluaa muodostaa yhteisverotusyksikön toisen tytäryhtiön kanssa, koska tytäryhtiön liittäminen vertikaaliseen yhteisverotusyksikköön on mahdollista vain, jos emoyhtiö omistaa suoraan tai välillisesti vähintään 95 % tytäryhtiöstä ja jos tytäryhtiö, joka haluaa muodostaa yhteisverotusyksikön toisen tytäryhtiön kanssa, ei omista 95 % tästä tytäryhtiöstä.

52 Koska – kuten tämän tuomion 35 kohdasta ilmenee – tavoitteen, joka koskee tiettyjen konserniin kuuluvien yhtiöiden tai kaikkien tähän konserniin kuuluvien yhtiöiden yhteisverotusta, voivat saavuttaa Luxemburgissa asuvien tytäryhtiöiden tulosten konsolidoinnin ja niiden verotuksen osalta tässä jäsenvaltiossa sekä konsernit, joiden emoyhtiön kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, että konsernit, joiden emoyhtiön kotipaikka ei ole siellä, on kuitenkin todettava, että kun emoyhtiö, jonka kotipaikka on jossain muussa jäsenvaltiossa, omistaa suoraan tai välillisesti vähintään 95 % niistä kotimaisista tytäryhtiöistä, jotka haluavat konsolidoida tuloksensa, ei erilaista kohtelua voida perustella sillä, että tilanteet ovat objektiivisesti erilaisia.

53 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Luxemburgin hallitus eivät ole myöskään tuoneet esiin yleistä etua koskevia pakottavia syitä, jotka oikeuttaisivat tällaisen rajoituksen.

54 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka seurauksena emoyhtiön, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, on purettava vertikaalinen yhteisverotusyksikkö, joka on olemassa sen kotimaisen tytäryhtiön ja tiettyjen kotimaisten alatytäryhtiöiden välillä, jotta kyseinen tytäryhtiö voi muodostaa horisontaalisen yhteisverotusyksikön mainitun emoyhtiön muiden kotimaisten tytäryhtiöiden kanssa, vaikka kotimainen tytäryhtiö, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään, pysyy samana ja vaikka vertikaalisen yhteisverotusyksikön purkaminen ennen kansallisen lainsäädännön mukaista yhteisverotuksen soveltamisen vähimmäiskestoa merkitsee yhtiökohtaisia veronoikaisuja kyseessä oleville yhtiöille.

Kolmas kysymys

55 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kolmannella kysymyksellään, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa sekä unionin oikeuden tehokkaan vaikutuksen periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä yhteisverotusjärjestelmää koskevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään, että tällaisen järjestelmän soveltamista koskevat hakemukset on tehtävä toimivaltaiselle viranomaiselle ehdottomasti ennen sen ensimmäisen verovuoden päättymistä, jonka osalta kyseisen järjestelmän soveltamista pyydetään.

56 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää ennakkoratkaisupyyntönsä, että tuloverolain 164 bis §:n 4 momentissa ei säädetä verovelvollisen vaatimuksen osalta preklusiivisesta määräajasta oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn tai oikeudenkäynnin osalta eikä vanhentumisajasta, jolla rajoitetaan taannehtivasti tällaisen vaatimuksen tutkittavaksi ottamista, vaan sillä pyritään sääntelemään yhteisverotusyksikön muodostamismenettelyä. Tämän säännöksen tavoitteena on nimittäin se, että toimivaltainen verotoimisto hyväksyy yhteisverotuksen soveltamisen hakemuksessa määritellyn yhteisverotusyksikköön asianmukaisena ajankohtana ennen kuin kaikki kyseessä olevat yhtiöt laativat yhteisverotuksen ensimmäistä soveltamisvuotta koskevat tilinpäätökset ja siihen liittyvät veroilmoitukset.

57 Nyt käsiteltävässä asiassa kolmas kysymys on esitetty asiayhteydessä, jossa, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, verovuoden 2013 osalta Luxemburgin hallintokäytännössä ja oikeuskäytännössä katsottiin, että kansallinen lainsäädäntö, jossa suljettiin pois horisontaalinen yhteisverotus sellaisen emoyhtiön tytäryhtiöiden välillä, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, oli unionin oikeuden mukainen.

58 B, C ja D väittävät tästä, että niiden verovuotta 2013 koskevan horisontaalista yhteisverotusta koskevan hakemuksen tekeminen myöhässä oli oikeutettua sillä perusteella, että 12.6.2014 annetun tuomion SCA Group Holding ym. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758) antamiseen saakka Luxemburgin hallintokäytäntö ja oikeuskäytäntö estivät tällaisen hakemuksen tekemisen. Valittajat ovat kuitenkin tehneet hakemuksensa nopeasti kyseisen tuomion antamisen jälkeen eli ajankohtana, jona niillä oli tosiasialliset mahdollisuudet saada tämä hakemus hyväksytyksi, ja ennen Luxemburgin oikeudessa säädetyn viiden vuoden yleisen vanhentumisajan päättymistä.

59 Tästä on todettava, että ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annetuista vastauksista ilmenee, että SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa sallitaan kotimaisen emoyhtiön tai ulkomaisen emoyhtiön kotimaisen kiinteän toimipaikan ja sen kotimaisten tytäryhtiöiden välinen vertikaalinen yhteisverotus mutta

jossa ei sallita horisontaalista yhteisverotusta ulkomailla asuvan emoyhtiön kotimaisten tytäryhtiöiden välillä.

60 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinnalla, jonka unionin tuomioistuin SEUT 267 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa unionin oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että unionin tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että tuomioistuimet voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua sääntöä myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä annettua tuomiota, jos edellytykset kyseisen oikeussäännön soveltamista koskevan asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muuten täyttyvät (ks. mm. tuomio 6.3.2007, Meilicke ym., C-292/04, EU:C:2007:132, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Pääasian osalta muodollinen edellytys, joka koskee velvollisuutta tehdä yhteisverotusjärjestelmän soveltamista koskeva hakemus ennen sen ensimmäisen verovuoden päättymistä, jolle tämän järjestelmän soveltamista on haettu, ei ole verovuoden 2013 osalta täyttynyt.

62 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei luokittele tätä määräaikaan preklusiiviseksi, unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee kuitenkin, että mainitun määräajan noudattamatta jättäminen on johtanut siihen, että tribunal administratif on hylännyt yhteisverotushakemuksen hylkäämisestä nostetun kanteen verovuoden 2013 osalta.

63 Näin ollen se, voidaanko yhteisverotushakemuksen tekemisen määräajan ylittämiseen vedota pääasian valittajia vastaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, on tutkittava ottaen huomioon analogisesti vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate, joita sovelletaan vaatimuksiin, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, TDC, C-327/15, EU:C:2016:974, 89–91 kohta), ja oikeussuojakeinoihin, joilla pyritään varmistamaan tällaisten oikeuksien turvaaminen (ks. vastaavasti mm. tuomio 24.10.2018, XC ym., C-234/17, EU:C:2018:853, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64 Vastaavuusperiaatteesta on todettava, että unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei ilmene, ettei tuloverolain 164 bis §:n 4 momentissa tarkoitettu yhteisverotushakemuksen jättämiselle asetettu määräaika olisi kyseisen periaatteen mukainen.

65 Tehokkuusperiaatteesta on huomautettava, että jäsenvaltioiden on huolehdittava kussakin tapauksessa unionin oikeusjärjestyksessä taattujen oikeuksien tosiasiallisesta suojaamisesta ja tämä periaate edellyttää erityisesti, että jäsenvaltion veroviranomaiset eivät tee unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tuomio 20.12.2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, 41 kohta).

66 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikkia sellaisia tapauksia, joissa on kyse siitä, tekeekö kansallinen menettelysääntö unionin oikeuden soveltamisen mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, on tarkasteltava siten, että huomioon otetaan tämän säännön merkitys koko menettelyssä, menettelyn kulku sekä sen erityispiirteet eri kansallisissa elimissä. Tältä kannalta katsoen on tarvittaessa otettava huomioon muun muassa puolustautumisoikeuksien suojaaminen, oikeusvarmuuden periaate sekä menettelyn moitteeton kulku (tuomio 22.2.2018, INEOS Köln, C-572/16, EU:C:2018:100, 44 kohta ja tuomio 24.10.2018, XC ym., C-234/17, EU:C:2018:853, 49 kohta).

67 Lisäksi unionin tuomioistuimen mukaan unionin oikeuden mukaista on asettaa kanteen nostamiselle kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään sekä verovelvollista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta. Tällaisilla määräajoilla ei nimittäin ole sellaista vaikutusta, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen tulisi käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, vaikka näiden määräaikojen päätyminen luonnollisesti johtaakin esitetyn vaatimuksen täysimääräiseen tai osittaiseen hylkäämiseen (tuomio 8.9.2011, Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuimen mahdollisella unionin oikeuden rikkomisen toteamisella ei lähtökohtaisesti ole vaikutusta vanhentumisajan alkamisajankohtaan (tuomio 8.9.2011, Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

68 Unionin oikeus estää kansallista viranomaista vetoamasta kohtuullisen vanhentumisajan umpeutumiseen vain, jos kansallisen viranomaisen toiminta yhdessä preklusiivisen määräajan kanssa johtavat siihen, että henkilöltä evätään täysin mahdollisuus vedota unionin oikeuteen perustuviin oikeuksiinsa kansallisissa tuomioistuimissa (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, 33 kohta ja tuomio 8.9.2011, 2011, Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 et C-96/10, EU:C:2011:555, 51 kohta).

69 Unionin tuomioistuin on kyllä todennut käytettävissä olevien oikeussuojakeinojen käyttämisestä unionin oikeuden rikkomiseen perustuvan jäsenvaltion vahingonkorvausvastuun toteamiseksi, että olisi tehokkuusperiaatteen vastaista vaatia, että vahinkoa kärsineet henkilöt käyttäisivät järjestelmällisesti kaikkia käytettävissään olevia oikeussuojakeinoja, jos siitä aiheutuu suhteettomia vaikeuksia tai jos sitä ei kohtuudella voida heiltä vaatia (tuomio 24.3.2009, Danske Slagterier, C-445/06, EU:C:2009:178, 62 kohta ja tuomio 25.11.2010, Fuß, C-429/09, EU:C:2010:717, 77 kohta).

70 Niinpä 8.3.2001 annetun tuomion Metallgesellschaft ym. (C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134) 104–106 kohdassa on todettu, että niiden oikeuksien käyttö, joita unionin oikeuden välittömästi sovellettavat säännökset tai määräykset antavat yksityisille, tulisi mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, jos heidän unionin oikeuden rikkomiseen perustuvat vahingonkorvauskanteensa tulisi hylätä tai niitä tulisi rajoittaa ainoastaan sillä perusteella, että yksityiset eivät olisi hakeneet unionin säännösten tai määräysten perusteella heille kuuluvaa veroetua, joka heiltä evätään kansallisessa lainsäädännössä, riitauttaakseen veroviranomaisten tekemän kielteisen päätöksen tätä varten säädettyjä oikeuskeinoja käyttäen vedoten unionin oikeuden ensisijaisuuteen ja välittömään vaikutukseen. Tällaisessa tilanteessa vahinkoa kärsineiltä henkilöiltä ei olisi ollut kohtuullista vaatia, että he käyttäisivät käytettävissään olevia oikeussuojakeinoja, sillä heidän olisi joka tapauksessa ensin pitänyt suorittaa tuomioon johtaneissa asioissa kyseessä oleva maksuvelvollisuutensa ja, vaikka kansallinen tuomioistuin olisikin pitänyt sitä, että maksu oli maksettava etukäteen, yhteensoveltumattomana unionin oikeuden kanssa, kyseiset henkilöt eivät olisi voineet saada tätä summaa palautetuksi ja ne olisivat saattaneet joutua maksamaan sakkoa.

71 On kuitenkin niin, että vaikka pääasiassa kyseessä oleva Luxemburgin lainsäädäntö, hallintokäytäntö ja oikeuskäytäntö eivät sallineet verovuoden 2013 osalta horisontaalista yhteisverotusta yksinomaan saman emoyhtiön tytäryhtiöiden välillä, yhteisverotushakemuksen tekeminen ei kuitenkaan aiheuttanut pääasian valittajille samanlaisia taloudellisia ja oikeudellisia riskejä kuin ne, jotka olivat kyseessä 8.3.2001 annettuun tuomioon Metallgesellschaft ym. (C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, 104) ja 25.11.2010 annettuun tuomioon Fuß, (C-429/09, EU:C:2010:717, 81 kohta) johtaneissa asioissa, vaan niiltä voitiin päinvastoin kohtuudella edellyttää hakemuksen tekemistä.

72 Nyt käsiteltävässä asiassa pääasian valittajilla oli nimittäin verovuoden 2013 osalta mahdollisuus milloin tahansa tehdä kyseisen vuoden aikana horisontaalista yhteisverotusta koskeva hakemus vedoten siihen, että Luxemburgin lainsäädäntö oli ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Kuten unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, ne ovat lisäksi tehneet tällaisen hakemuksen unionin oikeuden perusteella verovuoden 2014 osalta ennen kuin Luxemburgin lakia muutettiin siten, että tällainen yhteisverotus oli mahdollista.

73 Sitä, että pääasian valittajat ovat kansallisen lainsäädännön sekä kansallisen hallintokäytännön ja oikeuskäytännön perusteella pitäneet tällaisen hakemuksen tekemistä turhana, ei voida rinnastaa tämän tuomion 68 kohdassa mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuun objektiiviseen mahdottomuuteen esittää hakemus eikä tilanteeseen, jossa tällaisesta menettelystä aiheutuu suhteettomia vaikeuksia tai jossa sitä ei voida kohtuudella vaatia tämän tuomion 69 kohdassa mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

74 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä yhteisverotusjärjestelmää koskevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään, että tällaisen järjestelmän soveltamista koskevat hakemukset on tehtävä toimivaltaiselle viranomaiselle ehdottomasti ennen sen ensimmäisen verovuoden päättymistä, jonka osalta kyseisen järjestelmän soveltamista haetaan.

Oikeudenkäyntikulut

75 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa sallitaan kotimaisen emoyhtiön tai ulkomaisen emoyhtiön kotimaisen kiinteän toimipaikan ja sen kotimaisten tytäryhtiöiden välinen vertikaalinen yhteisverotus mutta jossa ei sallita ulkomaisen emoyhtiön kotimaisten tytäryhtiöiden välistä horisontaalista yhteisverotusta.**

2) **SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka seurauksena emoyhtiön, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, on purettava vertikaalinen yhteisverotusyksikkö, joka on olemassa sen kotimaisen tytäryhtiön ja tiettyjen kotimaisten alatytäryhtiöiden välillä, jotta kyseinen tytäryhtiö voi muodostaa horisontaalisen yhteisverotusyksikön mainitun emoyhtiön muiden kotimaisten tytäryhtiöiden kanssa, vaikka kotimainen tytäryhtiö, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään, pysyy samana ja vaikka vertikaalisen yhteisverotusyksikön purkaminen ennen kansallisen lainsäädännön mukaista**

yhteisverotuksen soveltamisen vähimmäiskesto merkitsee yhtiökohtaisia veronoikaisuja kyseessä oleville yhtiöille.

3) Vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä yhteisverotusjärjestelmää koskevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään, että tällaisen järjestelmän soveltamista koskevat hakemukset on tehtävä toimivaltaiselle viranomaiselle ehdottomasti ennen sen ensimmäisen verovuoden päättymistä, jonka osalta kyseisen järjestelmän soveltamista haetaan.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.