



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2020. május 14.*

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 49. cikk és EUMSZ 54. cikk – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Társasági adó – Anya- és leányvállalatok – Vertikális és horizontális adóintegráció”

A C-749/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság, Luxemburg) a Bírósághoz 2018. november 30-án érkezett, 2018. november 29-i határozatával terjesztett elő

a **B és társai**

és

az **Administration des contributions directes**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök (előadó), K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, a második tanács bírójaként eljárva, P. G. Xuereb, T. von Danwitz és A. Kumin bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a B és társai képviseletében G. Simon avocat,
- a luxemburgi kormány képviseletében D. Holderer, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és A. Armenia, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

* Az eljárás nyelve: francia.

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet három, a luxemburgi jog alá tartozó társaság, a B, a C és a D, valamint az administration des contributions directes (a közvetlen adók hivatala, Luxemburg) között az adóintegrációs rendszer 2013. és 2014. adóévre való alkalmazása iránti együttes kérelmük elutasítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

- 3 A jövedelemadóról szóló, módosított 1967. december 4-i törvénynek (*Mémorial A* 1967., 1228. o.) a 2013. és 2014. adóévre alkalmazandó változata 164a. cikke (a továbbiakban: az LIR 164a. cikke) a következőket írta elő:

„(1) Azok a teljes körű adókötelezettség alá tartozó belföldi tőkeegyesítő társaságok, amelyekben közvetlenül vagy közvetve legalább 95%-os részesedéssel rendelkezik egy másik, teljes körű adókötelezettség alá tartozó belföldi tőkeegyesítő társaság vagy olyan külföldi tőkeegyesítő társaság belföldi állandó telephelye, amely teljes körű adókötelezettség alá tartozik a társasági jövedelemadónak megfelelő adó tekintetében, kérelemre adójogilag integrálható az anyavállalatba vagy a belföldi állandó telephelybe, oly módon, hogy adóköteles eredményük összesíthető az anyavállalat vagy a belföldi állandó telephely adóköteles eredményével.

[...]

(4) Az adóintegrációs rendszer alkalmazását közös írásbeli kérelemben kell kérnie az anyavállalatnak vagy a belföldi állandó telephelynek, illetve az érintett leányvállalatoknak. A kérelmet a közvetlen adók hivatalához kell benyújtani, azon időszak első pénzügyi évének vége előtt, amelyre vonatkozóan az adóintegrációs rendszer alkalmazását kérik, és ezen időszaknak legalább 5 pénzügyi évet kell felölelnie. [...]

- 4 Az LIR 164a. cikkét a 2015. december 18-i törvény (*Mémorial A* 2015., 5989. o.) 2015. január 1-jei hatállyal módosította (a továbbiakban: az LIR módosított 164a. cikke). E rendelkezés a következőképpen hangzik:

„(1) E cikk alkalmazásában:

1. integrált társaság: teljes körű adókötelezettség alá tartozó belföldi illetőségű tőkeegyesítő társaság vagy olyan külföldi tőkeegyesítő társaság belföldi állandó telephelye, amely teljes körű adókötelezettség alá tartozik a társasági jövedelemadónak megfelelő adó tekintetében;
2. integráló anyavállalat: teljes körű adókötelezettség alá tartozó belföldi illetőségű tőkeegyesítő társaság vagy olyan külföldi tőkeegyesítő társaság belföldi állandó telephelye, amely teljes körű adókötelezettség alá tartozik a társasági jövedelemadónak megfelelő adó tekintetében;
3. nem integráló anyavállalat: teljes körű adókötelezettség alá tartozó belföldi illetőségű tőkeegyesítő társaság vagy olyan külföldi tőkeegyesítő társaság belföldi állandó telephelye, amely teljes körű adókötelezettség alá tartozik a társasági jövedelemadónak megfelelő adó tekintetében vagy olyan, az Európai Gazdasági Térségről (EGT) szóló megállapodásban részes más államban illetőséggel rendelkező tőkeegyesítő társaság, amely teljes körű adókötelezettség alá tartozik a társasági

jövedelemadónak megfelelő adó tekintetében vagy olyan, az Európai Gazdasági Térségről (EGT) szóló megállapodásban részes más államban illetőséggel rendelkező külföldi tőkeegyesítő társaság belföldi állandó telephelye, amely ott teljes körű adókötelezettség alá tartozik a társasági jövedelemadónak megfelelő adó tekintetében;

4. integráló leányvállalat: teljes körű adókötelezettség alá tartozó belföldi illetőségű tőkeegyesítő társaság vagy olyan külföldi tőkeegyesítő társaság belföldi állandó telephelye, amely teljes körű adókötelezettség alá tartozik a társasági jövedelemadónak megfelelő adó tekintetében;
5. integrált csoport: vagy egy integráló anyavállalatból és a 2. albekezdés szerinti integrált társaság(ok)ból álló csoport, vagy egy integráló leányvállalatból és a 3. albekezdés szerinti integrált társaság(ok)ból álló csoport. Az integrált csoport tagja párhuzamosan nem lehet másik integrált csoport tagja.

[...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 5 A B luxemburgi adóilletőséggel rendelkező, luxemburgi jog szerinti társaság, amelynek anyavállalata a francia jog szerint alapított A részvénytársaság, amely Franciaországban rendelkezik adóilletőséggel.
- 6 2008. január 1-jétől a B E leányvállalatával együtt vertikális adóintegrációs csoportot hozott létre az LIR 164a. cikke szerinti adóintegrációs rendszer keretében. Ezt a csoportot fokozatosan kiterjesztették a B egyéb leányvállalataira a következő módon: 2010. január 1-jétől az F társaságra, 2011. január 1-jétől a G társaságra – amely ezt követően beolvadt az F társaságba –, 2012. január 1-jétől a H társaságra, és 2013. január 1-jétől az I, J, K és L társaságra. Ezen fokozatosan kiterjesztett, vertikális adóintegrációs csoport keretében a B töltötte be csoport csúcstársaságának szerepét azzal, hogy az összes olyan leányvállalat jegyzett tőkéjében legalább 95%-os részesedéssel rendelkezett, amelyek székhelye és központi ügyvezetése Luxemburgban volt, és a csoport társaságainak összesített eredményét konszolidálták, hogy azt B-nél adóztassák.
- 7 A C és a D luxemburgi adóilletőséggel rendelkező, luxemburgi jog szerinti társaságok, amelyek részesedéseivel közvetve az A francia jog szerinti társaság rendelkezik, anélkül hogy a B társaság bármilyen részesedéssel rendelkezne e két társaság tőkéjében.
- 8 Két, 2014. december 8-án kelt és 2014. december 22-én benyújtott levélben a B, a C és a D kérte az LIR 164a. cikke szerinti adóintegrációs rendszer kedvezményének alkalmazását 2013. január 1-jétől, illetve 2014. január 1-jétől.
- 9 2015. február 3-i határozatával a bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des contributions directes (közvetlen adók hivatala, 6. társasági iroda, Luxemburg, a továbbiakban: adóhivatal) elutasította e kérelmeket azzal az indokkal, hogy a B, a C és a D nem felelt meg az LIR 164a. cikkében előírt feltételeknek.
- 10 Mivel az említett határozattal szemben 2015. április 27-én benyújtott panasz válasz nélkül maradt, a B, a C és a D 2016. augusztus 12-én keresetet nyújtott be a tribunal administratifhez (közigazgatási bíróság, Luxemburg) az adóhivatal 2015. február 3-i határozatának megváltoztatása, ennek hiányában pedig hatályon kívül helyezése iránt.
- 11 2017. december 6-i ítéletével a tribunal administratif (közigazgatási bíróság) megalapozatlannak nyilvánította a keresetet az adóintegrációs rendszerbe 2013. január 1-jét követő belépést illetően, azzal az indokkal, hogy az erre irányuló kérelemnek be kellett volna érkeznie a hatósághoz azon időszak első adóévének vége előtt, amelyre az adóintegrációs rendszert kérték, vagyis 2013 vége előtt.

- 12 Ezzel szemben, ami a 2014. adóévet illeti, a tribunal administratív (közigazgatási bíróság) megalapozottnak nyilvánította a keresetet, és úgy határozott, hogy annak tilalma a más tagállamban letelepedett külföldi illetőségű anyavállalat számára, hogy a belföldi illetőségű leányvállalatai között adózási egységet hozzon létre, amint az az LIR 164a. cikkéből következik, míg ugyanezen lehetőséget a belföldi illetőségű anyavállalat számára vertikális integráció útján biztosítják, összeegyeztethetetlen a mozgásnak és a letelepedésnek az EUMSZ 49. és az EUMSZ 54. cikkben rögzített szabadságával.
- 13 2018. január 15-én a B, a C és a D fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Cour administrative-hoz (közigazgatási fellebbviteli bíróság, Luxemburg), amennyiben az a 2013. adóévre vonatkozó keresetüket megalapozatlannak nyilvánította. E társaságok szerint ellentétes az uniós jog hatékony érvényesülésének elvével, ha azzal az indokkal tagadják meg velük szemben az adóintegrációs rendszer 2013. január 1-jétől való alkalmazását, hogy egy tisztán alaki feltételt nem tartottak be, nevezetesen azon határidőt, amelyen belül a kérelmet be kell nyújtani. E feltételnek rendkívül nehéz lett volna eleget tenni a 2013-ban elfogadott luxemburgi közigazgatási és ítélkezési álláspontokra tekintettel, amelyekkel ellentétes volt minden horizontális adóintegrációs kérelem. A B, a C és a D azt követően nyújtották be kérelmüket, amint a 2014. június 12-i SCA Group Holding és társai ítélet (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758) jogi érveket biztosított számukra annak érdekében, hogy az uniós jog alapján érvényesítsék jogukat arra, hogy a luxemburgi jogszabályok által előírt adóintegrációs rendszer előnyeiben részesüljenek, figyelembe véve, hogy már korábban fennállt egy adóintegrációs csoport.
- 14 Az administration des contribution directes a kérdést előterjesztő bíróság előtt a tribunal administratív (közigazgatási bíróság) 2017. december 6-i ítéletének helybenhagyását kéri, amennyiben az megerősítette az adóintegrációs rendszerbe 2013. január 1-jétől való belépés megtagadását. E hatóság azonban csatlakozó fellebbezést nyújt be ezen ítélettel szemben, amennyiben a tribunal administratív (közigazgatási bíróság) megalapozottnak ítélte a B, a C és a D keresetét a 2014. adóévre vonatkozóan.
- 15 E körülmények között a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam olyan adóintegrációs rendszerre vonatkozó szabályozása, amely egyrészt lehetővé teszi az azonos csoporthoz tartozó társaságok olyan konszolidációját, amely kizárólag a belföldi illetőségű anyavállalat vagy az anyavállalat belföldi állandó telephelye, valamint belföldi leányvállalatai közötti vertikális adóintegrációt teszi lehetővé, másrészt pedig ugyanilyen módon kizárja a kizárólag a külföldi illetőségű és belföldi állandó telephellyel nem rendelkező anyavállalat, vagy pedig a belföldi illetőségű, illetve külföldi illetőségű, de belföldi állandó telephellyel rendelkező anyavállalat leányvállalatai közötti tisztán horizontális adóintegrációt?
- 2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam adóintegrációs rendszerre vonatkozó ugyanezen szabályozása, illetve közelebbről a vertikális adóintegrációs rendszerek (egy végső anyavállalat és közvetlen vagy közvetett leányvállalatai között), valamint a horizontális adóintegrációs rendszerek (egy az adóintegráció keretén kívül maradó végső anyavállalat kettő vagy több belföldi illetőségű leányvállalata között) közötti, e jogszabályból eredő szigorú elválasztás, valamint az ebből következő, arra irányuló kötelezettség, hogy mielőtt horizontális adóintegrációs csoportot lehetne létrehozni, meg kell szüntetni a korábban fennálló vertikális adóintegrációs csoportot, feltéve, hogy
- a vertikális adóintegráció egy nemzeti szinten integráló, az érintett tagállamban illetőséggel rendelkező végső anyavállalat (amely ezzel egyidejűleg a közvetítő leányvállalatot is jelenti a másik tagállamban illetőséggel rendelkező legfelső szintű anyavállalathoz képest) és a végső

anyavállalat belföldi illetőségű leányvállalatai között már korábban létrejött, mivel az érintett tagállam jogszabályai kizárólag a vertikális adóintegrációt fogadták el a rendszer hatálya alá kerülés céljából, függetlenül a legfelső szintű anyavállalat más tagállambeli illetőségétől,

- az érintett tagállam végső anyavállalatának testvértársaságai (amelyek tehát szintén a másik tagállamban illetőséggel rendelkező legfelső szintű anyavállalat leányvállalatai) esetében megtagadták a fennálló adóintegrációban való részvételt azzal az indokkal, hogy a vertikális adóintegrációs rendszer és a horizontális adóintegrációs rendszer összeegyeztethetetlenek, és
- az említett testvértársaságoknak a csoporthoz tartozó társaságok eredményeinek konszolidációjában való részvétele a korábban fennálló vertikális adóintegráció megszüntetésével – valamint az ehhez kapcsolódó, abból fakadó hátrányos adójogi következményekkel, hogy nem tartották be az integráció fennállását illetően a nemzeti jogszabály által előírt minimális időtartamot –, továbbá egy új horizontális adóintegráció létrehozásával jár, holott a belföldi illetőségű integráló társaság (amelynek szintjén az adójogilag integrált társaságok eredményeit konszolidálják) ugyanaz marad?

3) A második kérdésre adott, ugyancsak igenlő válasz estén az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket az uniós jog hatékony érvényesülésének elvével együttesen úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam adóintegrációs rendszerre vonatkozó ugyanezen szabályozása, illetve közelebbről egy olyan határidő alkalmazása, amelynek értelmében az adóintegrációs rendszerben való részvétel engedélyezésére irányuló minden kérelmet az első olyan pénzügyi év vége előtt be kell nyújtani az illetékes hatósághoz, amelynek vonatkozásában e rendszer alkalmazását kéri, feltéve hogy

- az első két kérdésre adott igenlő válasz esetén e jogszabály a letelepedés szabadságával összeegyeztethetetlen módon kizárja a horizontális adóintegrációt kizárólag ugyanazon anyavállalat leányvállalatai között, valamint egy fennálló vertikális adóintegrációs csoportnak az integráló társaság testvértársaságai felvétele révén történő módosítását,
- az érintett tagállamnak a [2014. június 12-i SCA Group Holding és társai ítélet (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758)] közzétételét megelőző közigazgatási gyakorlata és nemzeti ítélkezési gyakorlata az említett jogszabályt érvényesnek fogadta el,
- több társaság a [ezen] ítélet közzétételét követően, még a 2014. év vége előtt egy fennálló adóintegrációs csoporthoz való csatlakozásra irányuló kérelmet nyújtott be, a [szóban forgó] ítéletre hivatkozva, a már létező csoport integráló társaságával létrehozott horizontális adóintegráció engedélyezése révén, és
- e kérelem nem pusztán a kérelem benyújtásakor még folyamatban lévő 2014. adóévre vonatkozik, hanem a korábbi 2013. adóévre is, amelytől kezdődően az érintett társaságok megfeleltek minden, az adóintegráció engedélyezéséhez szükséges és az uniós joggal összeegyeztethető feltételnek?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

- 16 A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott magyarázatokból – amely bíróság kizárólagos hatáskörrel rendelkezik a nemzeti jognak az EUMSZ 267. cikk által létrehozott bírósági együttműködési rendszer keretében történő értelmezésére (2018. november 7-i C és A ítélet, C-257/17, EU:C:2018:876, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) – kitűnik, hogy az

LIR módosított 164a. cikke bevezette annak lehetőségét, hogy horizontális adóintegráció valósuljon meg a belföldi illetőségű leányvállalat és a nem integráló, bel- vagy külföldi illetőségű anyavállalat más belföldi illetőségű leányvállalatai között. E bíróság szerint azonban e módosítás csak „a 2015. adóévtől” alkalmazandó. Következésképpen az alapügyben érintett 2013. és 2014. adóévek továbbra is az LIR 164a. cikkének hatálya alá tartoznak.

- 17 A kérdést előterjesztő bíróság azt is kifejti, hogy az LIR 164a. cikkében előírt integrált adózás a vállalatcsoport konszolidált nyereségének különös adózási rendszerét képezi, és azt vonja maga után, hogy az integráció körébe tartozó valamennyi társaság meghatározza saját számviteli és adózási eredményeit, figyelmen kívül hagyva számviteli eredményeikben a kettős levonásokat, illetve kettős adóztatást, amely a csoporthoz tartozó társaságok közötti ügyletekből következhet, és hogy ezen eredményeket az integráló társaság szintjén konszolidálják – ami magában foglalja az érintett társaságok pozitív és negatív eredményeinek beszámítását – annak érdekében, hogy megkapják a kizárólag az integráló társaságnál adóztatott konszolidált adózási eredményt. Az LIR 164a. cikkének megfelelően az ilyen adóintegráció nem jöhetett létre az anyavállalat érdekeltségeinek körén kívül, és kizárólag egy és ugyanazon adóztatási joghatóság keretén belül valósulhatott meg.
- 18 Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság ítélezési gyakorlata szerint az adóintegrációs rendszerre azon adóalanyok jogosultak, akik megfelelnek az LIR 164a. cikkében meghatározott anyagi jogi feltételeknek, így az illetékes adóhatóság akkor köteles hozzájárulást adni, ha ellenőrzést követően megállapítja, hogy az anyagi jogi feltételek teljesülnek.
- 19 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre e megfontolásokat figyelembe véve kell válaszolni.

Az első kérdésről

- 20 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely amellet, hogy elismeri a belföldi illetőségű anyavállalatnak vagy a külföldi illetőségű anyavállalat e tagállamban lévő állandó telephelyének és ezek belföldi illetőségű leányvállalatának vertikális adóintegrációját, nem engedi meg a horizontális adóintegrációt a külföldi illetőségű anyavállalat belföldi illetőségű leányvállalatai között.
- 21 A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az uniós polgároknak, magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraitra előírtakkal azonos feltételek szerint. Az EUMSZ 54. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Unió területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (2014. április 1-jei *Felixstowe Dock and Railway Company és társai* ítélet, C-80/12, EU:C:2014:200, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).
- 22 A társaságok kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 54. cikk szempontjából székhelyük határozza meg – a természetes személyek állampolgárságának mintájára – egy állam jogrendjéhez való tartozásukat. Annak elfogadása azonban, hogy az illetőség szerinti tagállam jogosult eltérő bánásmódban részesíteni valamely társaságot pusztán azon oknál fogva, hogy a székhelye egy másik tagállamban van, értelmetlenné tenné az EUMSZ 49. cikket. A letelepedés szabadságának ugyanis az a célja, hogy biztosítsa a letelepedés tagállamában a nemzeti bánásmódot, megtiltva minden, a társaság székhelyén alapuló hátrányos megkülönböztetést (2014. június 12-i *SCA Group Holding és társai* ítélet, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

- 23 A jelen ügyben tárgyalt adóintegrációs rendszer adóelőnyt jelent az érdekelt társaságok számára. Annak útján, hogy beszámítják egymásba az integráció körébe eső társaságok pozitív és negatív eredményeit, és ezeket az integráló anyavállalat szintjén konszolidálják, az adóintegrációs rendszer likviditási előnyt biztosít a társaságok érintett csoportja részére (lásd analógia útján: 2014. június 12-i SCA Group Holding és társai ítélet, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 46. pont).
- 24 Az LIR 164a. cikke alapján ilyen adóelőnyt biztosítanak a luxemburgi illetőségű anyavállalatok vagy a külföldi illetőségű anyavállalatok e tagállamban található állandó telephelyei számára, lehetővé téve, hogy a belföldi illetőségű leányvállalatok adóeredményeit ezen anyavállalatok és állandó telephelyek szintjén konszolidálják.
- 25 Az alapügyben szereplő jogszabály tehát eltérő bánásmódot ír elő egyfelől azon luxemburgi székhelyű anyavállalatok tekintetében, amelyek az adóintegrációs rendszer alkalmazásával kompenzálhatják nyereséges leányvállalataik nyereségét a veszteséges leányvállalataik veszteségével, másfelől azon anyavállalatok esetében, amelyek szintén luxemburgi leányvállalatokkal rendelkeznek, azonban székhelyük másik tagállamban van, Luxemburgban nem rendelkeznek állandó telephellyel, és nem élvezhetik ezen adóintegrációs rendszer előnyeit, következésképpen ki vannak zárva az általa nyújtott adóelőnyből.
- 26 Az előző pontban megállapított eltérő bánásmódot nem kérdőjelezi meg a luxemburgi kormány érvei, amely az írásbeli észrevételeiben arra hivatkozik, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség adóztatási joghatósága alá tartozó valamennyi társaság ugyanolyan bánásmódban részesül. E kormány szerint egyrészt, ha a külföldi illetőségű anyavállalat állandó telephellyel rendelkezne Luxemburgban, ugyanolyan bánásmódban részesülhetne, mint a belföldi illetőségű anyavállalatok. Másrészt az ugyanazon anyavállalat leányvállalatai közötti adóintegráció még teljes egészében belföldi tényállás esetén sem hozható létre az anyavállalat részvétele nélkül.
- 27 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapeljárás tárgya nem a külföldi illetőségű anyavállalat azon lehetősége, hogy a luxemburgi adóintegrációs rendszerre vonatkozó szabályozás alá tartozzon a belföldi illetőségű leányvállalataival azonos módon, hanem kizárólag az a lehetőség, hogy horizontálisan integrálhassák maguknak azon leányvállalatoknak az eredményeit, amelyek mind luxemburgi illetőségűek. Ennélfogva az a körülmény, hogy a külföldi illetőségű anyavállalat nem tartozik a luxemburgi adóztatási joghatóság alá, nem releváns.
- 28 Ezenfelül kétségtelenül igaz, hogy az ugyanazon belföldi illetőségű anyavállalat belföldi illetőségű leányvállalatai közötti adóintegráció még teljes egészében belföldi tényállás esetén sem hozható létre az előbbi részvétele nélkül. Ugyanakkor, habár a belföldi illetőségű anyavállalat belföldi illetőségű leányvállalatai közötti horizontális adóintegráció nem lehetséges, e leányvállalatok eredményeinek konszolidációja – amint az a jelen ítélet 25. pontjában megállapításra került – elérhető az említett leányvállalatok eredményeinek az anyavállalat eredményébe történő integrálásával.
- 29 Márpedig a külföldi illetőségű anyavállalat leányvállalatai esetében nem lehetséges a leányvállalatok eredményeinek konszolidációja sem vertikális adóintegráció, sem horizontális adóintegráció révén.
- 30 Végül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy mivel az EUMSZ 49. cikk első bekezdésének második mondata kifejezetten meghagyja a gazdasági szereplők számára annak lehetőségét, hogy szabadon válasszák meg azt a jogi formát, amelyet megfelelőnek találnak más tagállamban kifejtett tevékenységükhöz, ezt a szabad választási lehetőséget nem korlátozhatják a fogadó tagállamban hátrányosan megkülönböztető jellegű adójogi rendelkezések (lásd ebben az értelemben: 1986. január 28-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, 270/83, EU:C:1986:37, 22. pont; 2012. szeptember 6-i Philips Electronics UK ítélet, C-18/11, EU:C:2012:532, 13. pont; 2017. május 17-i X ítélet, C-68/15, EU:C:2017:379, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ennélfogva nincs jelentősége annak az érveknek, amely szerint az, ha Luxemburgban a létező leányvállalatok

anyavállalatának szerepét betöltő állandó telephelyet vagy közvetítő leányvállalatot hoztak volna létre, lehetővé tette volna a külföldi illetőségű anyavállalat számára, hogy elérje a belföldi illetőségű leányvállalatai eredményeinek adóintegrációját.

- 31 Amennyiben hátrányosan érintik a határokon átnyúló helyzeteket a tisztán belső helyzetekhez képest, az LIR-nek az alapügyben szóban forgó rendelkezései a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései által főszabály szerint tiltott korlátozásnak minősülnek (lásd analógia útján: 2008. november 27-i Papillon ítélet, C-418/07, EU:C:2008:659, 32. pont; 2014. június 12-i SCA Group Holding és társai ítélet, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 48. pont).
- 32 Az ilyen korlátozás csak akkor engedhető meg, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és azzal arányos (lásd ebben az értelemben: 2014. július 17-i Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. pont; 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet, C-650/16, EU:C:2018:424, 20. pont).
- 33 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a határon átnyúló helyzetek belső helyzetekkel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (lásd ebben az értelemben: 2007. július 18-i Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 38. pont; 2010. február 25-i X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 22. pont; 2014. június 12-i SCA Group Holding és társai ítélet, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 28. pont; 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 32. pont).
- 34 A Luxemburgban székhellyel rendelkező anyavállalatok és a más tagállamban székhellyel rendelkező és Luxemburgban állandó telephellyel nem rendelkező anyavállalatok közötti eltérő bánásmód a luxemburgi leányvállalataik eredményeinek adózási konszolidációját illetően olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve összehasonlíthatók.
- 35 Ugyanis, amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, az LIR 164a. cikke által létrehozott adóintegrációs rendszert az adósemlegességre tekintettel vezették be annak érdekében, hogy lehetővé tegyék a csoporthoz tartozó társaságok egy részének vagy összességének konszolidált adóztatását.
- 36 Márpedig, ami a Luxemburgban letelepedett leányvállalatok eredményeinek konszolidálását és az e tagállamban történő adóztatásukat illeti, e célt elérhetik mind azon csoportok, amelyek anyavállalata szintén ebben a tagállamban van, mind pedig azon csoportok, amelyek anyavállalata nem ebben a tagállamban található (lásd analógia útján: 2014. június 12-i SCA Group Holding és társai ítélet, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 51. pont).
- 37 Végül sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem a luxemburgi kormány nem hivatkozott olyan közérdekű indokokra, amelyek adott esetben igazolhatnák az alapügyben szóban forgó adóintegrációs rendszerből eredő eltérő bánásmódot.
- 38 Ilyen feltételek mellett az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely amellett, hogy elismeri a belföldi illetőségű anyavállalatnak vagy a külföldi illetőségű anyavállalat e tagállamban lévő állandó telephelyének és ezek belföldi illetőségű leányvállalatának vertikális adóintegrációját, nem engedi meg a horizontális adóintegrációt a külföldi illetőségű anyavállalat belföldi illetőségű leányvállalatai között.

A második kérdésről

- 39 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely azzal a hatással jár, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatot arra kötelezi, hogy megszüntesse az egyik leányvállalata és több belföldi illetőségű unokavállalata között fennálló vertikális adóintegrációt annak érdekében, hogy e leányvállalat az említett anyavállalat más belföldi leányvállalataival horizontális adóintegrációt hozzon létre, akkor is, amikor az integráló belföldi leányvállalat ugyanaz marad, és az integráció fennállására a nemzeti jogszabályban előírt minimális időtartam letelte előtt történő megszüntetés az érintett társaságok adójának utólagos, egyedi megállapítását vonja maga után.
- 40 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében kifejti – az LIR módosított 164a. cikke által bevezetett horizontális adóintegrációs rendszert a vertikális integrációs rendszerhez képest alternatív integrációs rendszerként alakították ki, így e két rendszer kölcsönösen kizárja egymást, és az egyik rendszer másikkal való felváltása a korábbi adóintegrációs csoport megszűnését eredményezi.
- 41 Ezt követően, továbbra is a kérdést előterjesztő bíróság szerint, noha az LIR módosított 164a. cikke nem alkalmazható visszaható hatállyal az alapügyben szóban forgó adóévekre, az LIR 164a. cikkét, amely ezen adóévek tekintetében alkalmazandó, a vertikális és horizontális adóintegrációs rendszerek szétválasztásának figyelembevételével kell értelmezni, ami azt a kötelezettséget vonja maga után, hogy véget kell vetni a korábban fennálló vertikális adóintegrációnak, mielőtt a horizontális adóintegráció létrehozható lenne. Márpedig az adóintegrációs csoportnak az ezen integráció fennállására vonatkozó, az LIR 164a. cikkének (4) bekezdésében öt üzleti évben meghatározott minimális időtartam vége előtti megszüntetése azzal a következménnyel jár, hogy utólagosan egyedileg megállapítják minden olyan társaság adóját, amely nem tartotta tiszteletben az említett minimális időtartamot. Ez az utólagos egyedi adómegállapítás minden olyan évre kiterjed, amelynek tekintetében az eredmények konszolidációja már nem megengedett.
- 42 Végül az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapügyben érintett nemzeti szabályozásnak megfelelően, amennyiben olyan csoportról van szó, amely luxemburgi székhelyű anyavállalatból és belföldi illetőségű leányvállalatokból áll, a belföldi illetőségű leányvállalat csatlakozhat a fennálló integrációhoz, és az öt üzleti éves minimális időtartam végén kiléphet abból oly módon, hogy az integrált leányvállalatok szintjén az adóintegrációs csoport összetételében bekövetkezett változások nem vonják maguk után a korábbi adóintegrációs csoport megszűnését és egy új csoport létesítését.
- 43 A fentiekből következik, hogy a luxemburgi székhellyel rendelkező anyavállalat szabadon dönthet úgy, hogy a már létező adóintegrációba vonja be a belföldi leányvállalatot, és abból a minimális ötéves időtartam elteltével kivonja, ami azzal a következménnyel jár, hogy az említett leányvállalatra ismét az egyedi adózási szabályok vonatkoznak, anélkül hogy ezen ügyletek valamelyike a korábbi integrált csoport megszűnésével és új csoport létrehozásával járna.
- 44 Ezzel szemben a vertikális és horizontális adóintegrációs rendszereknek a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatott elkülönítése azzal a következménnyel jár, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező és Luxemburgban állandó telephellyel nem rendelkező anyavállalat csak az e leányvállalatok egyike és bizonyos belföldi illetőségű unokavállalatai között fennálló vertikális adóintegráció megszüntetése árán valósíthatja meg belföldi illetőségű leányvállalatai integrációját. Amennyiben az e belföldi illetőségű leányvállalat és unokavállalatok közötti integráció nem állt fenn az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabályban előírt legalább ötéves időtartam egészére mindegyik érintett társaság esetében, vagy akár csak egyes társaságok esetében, a fennálló integráció megszüntetése azzal a következménnyel jár, hogy az érintett társaságok adóját utólagosan megállapítják.

- 45 Márpedig valamely leányvállalat már létező adóintegrációba való bevonásának lehetősége, anélkül hogy ez a korábbi integrált csoport megszűnésével és egy új csoport létrehozásával járna, adóelőnyt jelent az érintett társaságok számára.
- 46 Következésképpen a jelen ügyben a Luxemburgi Nagyhercegségtől eltérő tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat azon kötelezettség miatt, hogy meg kell szüntetnie a már létező integrált csoportot, mielőtt képes lenne a belföldi illetőségű leányvállalatai közötti horizontális adóintegrációt létrehozni, hátrányos bánásmódban részesül az e tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalathoz képest.
- 47 Ellentétben azzal, amit a luxemburgi kormány írásbeli észrevételeiben állít, e tekintetben nincs jelentősége annak a körülménynek, hogy a tisztán belső helyzet esetén egyetlen társaság sem lehet egyidejűleg két integrált csoport tagja.
- 48 Amint ugyanis a jelen ítélet 25., 28. és 43. pontjában megállapításra került, a luxemburgi székhelyű anyavállalat mindazonáltal elérheti, hogy a leányvállalat eredményeit más belföldi illetőségű leányvállalatai eredményeivel konszolidálják oly módon, hogy az említett leányvállalatot integrálják a meglévő vertikális adóintegrációba. Ennélfogva az ilyen belső helyzetben nem merül fel két integrált csoport egyidejű fennállásának problémája, és csak a külföldi illetőségű anyavállalat szembesül azzal a kötelezettséggel, hogy a korábbi, régi integrált csoportot meg kell szüntetnie a belföldi illetőségű leányvállalatai eredményeinek konszolidálása érdekében.
- 49 Következésképpen az a tény, hogy a Luxemburgban állandó telephellyel nem rendelkező külföldi illetőségű anyavállalat csak akkor tudja horizontálisan integrálni a belföldi illetőségű leányvállalatait, ha az e leányvállalatok egyike és bizonyos számú belföldi illetőségű unokavállalata között fennálló vertikális integrációt megszünteti, hátrányosan érinti a határokon átnyúló helyzeteket a tisztán belső helyzetekhez képest. Az ilyen *de facto* kötelezettség a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései által főszabály szerint tiltott korlátozásnak minősül a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében.
- 50 A jelen ítélet 32. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében az ilyen korlátozás csak akkor engedhető meg, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja.
- 51 A luxemburgi kormány arra hivatkozik, hogy az olyan helyzet, amikor a Luxemburgban székhellyel rendelkező anyavállalat a belföldi leányvállalatot vertikális adóintegráció alá vonja, a Bíróságnak a jelen ítélet 33. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlata értelmében nem hasonlítható össze az olyan helyzettel, amelyben a más tagállamban székhellyel rendelkező társaság leányvállalata egy másik leányvállalattal kíván integrálódni, mivel a leányvállalatnak a vertikális adóintegrációban való bevonása csak akkor lehetséges, ha az anyavállalat közvetlenül vagy közvetve legalább 95%-os részesedéssel rendelkezik a leányvállalatban, és a valamely másik leányvállalattal integrációt létrehozni kívánó leányvállalat nem rendelkezik az előbbiben legalább 95%-os részesedéssel.
- 52 Márpedig, mivel – amint az a jelen ítélet 35. pontjából kitűnik – az e csoporthoz tartozó valamennyi társaság vagy ezek egy részének konszolidált adózására irányuló cél a Luxemburgban illetőséggel rendelkező leányvállalatok eredményeinek konszolidálása és e tagállamban történő megadóztatása tekintetében elérhető mind azon csoportok esetében, amelyek anyavállalata ebben a tagállamban letelepedett, mind pedig azon csoportok által, amelyek anyavállalata nem ott telepedett le, meg kell állapítani, hogy ha a más tagállamban letelepedett anyavállalat közvetve vagy közvetlenül legalább 95%-os részesedéssel rendelkezik az eredményeiket konszolidálni kívánó belföldi illetőségű leányvállalatokban, az eltérő bánásmód nem igazolható a tényállások közötti objektív különbséggel.
- 53 Egyébiránt sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem a luxemburgi kormány nem hivatkozott az ilyen korlátozást igazoló, közérdeken alapuló nyomós okra.

- 54 A fentiekre tekintettel, a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely azzal a hatással jár, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatot arra kötelezi, hogy megszüntesse az egyik leányvállalata és több belföldi illetőségű unokavállalata között fennálló vertikális adóintegrációt annak érdekében, hogy e leányvállalat az említett anyavállalat más belföldi leányvállalataival horizontális adóintegrációt hozzon létre, akkor is, amikor az integráló belföldi leányvállalat ugyanaz marad, és az integráció fennállására a nemzeti jogszabályban előírt minimális időtartam letelte előtt történő megszüntetés az érintett társaságok adójának utólagos, egyedi megállapítását vonja maga után.

A harmadik kérdésről

- 55 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket, valamint az uniós jog hatékony érvényesülésének elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam adóintegrációs rendszerre vonatkozó szabályozása, amely előírja, hogy az ilyen rendszerben való részvétel engedélyezésére irányuló minden kérelmet az első olyan adóév vége előtt be kell nyújtani az illetékes hatósághoz, amelynek vonatkozásában e rendszer alkalmazását kéri.
- 56 A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében kifejti, hogy az LIR 164a. cikkének (4) bekezdése sem a pert megelőző, sem a peres eljárás szintjén nem ír elő jogvesztő határidőt az adóalany keresetére, sem pedig olyan elévülési időt, amely visszaható hatállyal korlátozza az ilyen kereset elfogadhatóságát, azonban az adóintegrációs rendszer alkalmazásának keretek közé szorítására irányul. E rendelkezés célja ugyanis az, hogy az adóintegrációs rendszer kérelemben meghatározott célcsoportra való alkalmazásának az illetékes adóhatóság általi elismerésére a megfelelő időben kerülhessen sor, még mielőtt valamennyi érintett társaság elkészíti az integrációs rendszer alkalmazásának első évére vonatkozó könyvviteli beszámolóját, valamint az arra vonatkozó adóbevallását.
- 57 Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, a jelen ügyben a harmadik kérdést olyan összefüggésben terjesztették elő, hogy a 2013. adóévet illetően a luxemburgi közigazgatási és ítélkezési gyakorlat szerint összeegyeztethető volt az uniós joggal az a nemzeti szabályozás, amely kizárta az olyan horizontális adóintegrációt, amelyben csak ugyanazon más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat leányvállalatai vesznek részt.
- 58 A B, a C és a D e tekintetben úgy érvel, hogy a horizontális adóintegráció iránti kérelmüknek a 2013. adóév vonatkozásában késedelmesen való benyújtását az a körülmény igazolja, hogy a 2014. június 12-i SCA Group Holding és társai ítélet (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758) kihirdetéséig a luxemburgi közigazgatási és ítélkezési gyakorlattal ellentétes volt az ilyen kérelem. Mindazonáltal kérelmüket röviddel e kihirdetés után nyújtották be, vagyis olyan időpontban, amikor valós esélyük volt arra, hogy helyt adjanak e kérelemnek, és a luxemburgi jogban előírt általános ötéves elévülési idő lejárta előtt.
- 59 E tekintetben az első és a második kérdésre adott válaszokból következik, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely amellett, hogy elismeri a belföldi illetőségű anyavállalatnak vagy a külföldi illetőségű anyavállalat e tagállamban lévő állandó telephelyének és ezek belföldi illetőségű leányvállalatának vertikális adóintegrációját, nem engedi meg a horizontális adóintegrációt a külföldi illetőségű anyavállalat belföldi illetőségű leányvállalatai között.
- 60 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint azon értelmezés, amelyet a Bíróság valamely uniós jogszabály kapcsán fejt ki az EUMSZ 267. cikkben rá ruházott hatáskör gyakorlása során, megmagyarázza és pontosítja e szabály hatályát és jelentőségét, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből

következően az így értelmezett szabályt maguk a bíróságok alkalmazhatják, és azt alkalmazniuk kell az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokra is, ha egyébként teljesülnek azon feltételek, amelyek lehetővé teszik az említett szabály alkalmazására vonatkozó pernek a hatáskörrel rendelkező bíróságok előtti megindítását (lásd különösen: 2007. március 6-i Meilicke és társai ítélet, C-292/04, EU:C:2007:132, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 61 Az alapeljárásban az adóintegrációs rendszerbe való felvétel iránti kérelemnek azon első üzleti év vége előtti benyújtására vonatkozó alaki feltétel, amelyre e rendszer alkalmazását kérték, a 2013. adóév tekintetében nem teljesült.
- 62 E tekintetben, még ha a kérdést előterjesztő bíróság nem is minősíti jogvesztő határidőnek ezt a határidőt, a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy az említett határidő be nem tartása miatt a tribunal administratif (közigazgatási bíróság) elutasította az integráció iránti kérelem elutasításával szemben benyújtott keresetet a 2013. adóévet illetően.
- 63 Ennélfogva azt a kérdést, hogy az alapeljárásban felmerültekhez hasonló körülmények között lehet-e hivatkozni az alapeljárás felpereseivel szemben az adóintegrációs kérelem benyújtására nyitva álló határidő túllépésére, analógia útján figyelembe kell venni az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét, amelyek a magánszemélyeket az uniós jog alapján megillető jog gyakorlásának biztosítására irányuló kérelmekre (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i TDC ítélet, C-327/15, EU:C:2016:974, 89–91. pont), valamint az ilyen jog védelmének biztosítását célzó bírósági eljárásokra vonatkoznak (lásd ebben az értelemben különösen: 2018. október 24-i XC és társai ítélet, C-234/17, EU:C:2018:853, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 64 Az egyenértékűség elvét illetően a Bíróság elé terjesztett iratokból nem tűnik ki, hogy az LIR 164a. cikkének (4) bekezdésében említett, az adóintegrációs kérelem benyújtására nyitva álló határidő nem tartja tiszteletben az említett elvet.
- 65 Ami a tényleges érvényesülés elvét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok felelőssége, hogy minden egyes esetben biztosítsák az uniós jog által garantált jogok hatékony védelmét, és hogy ezen elv megköveteli többek között, hogy a tagállamok adóhatóságai nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (2017. december 20-i Caterpillar Financial Services ítélet, C-500/16, EU:C:2017:996, 41. pont).
- 66 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően minden esetben, amikor felmerül a kérdés, hogy valamely nemzeti eljárási rendelkezés lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszi-e az uniós jog alkalmazását, meg kell vizsgálni, hogy milyen e rendelkezésnek a különböző nemzeti hatóságok előtti teljes eljárásban betöltött helye, valamint alkalmazása és sajátosságai. Ebből a szempontból adott esetben különösen a védelemhez való jognak, a jogbiztonságnak és az eljárás szabályos lefolytatásának oltalmát kell figyelembe venni (2018. február 22-i INEOS Köln ítélet, C-572/16, EU:C:2018:100, 44. pont; 2018. október 24-i XC és társai ítélet, C-234/17, EU:C:2018:853, 49. pont).
- 67 Ezenfelül a Bíróság a jogbiztonság érdekében már elismerte az észszerű mértékben meghatározott jogvesztő jellegű jogorvoslati határidők közösségi joggal való összeegyeztethetőségét, amely egyaránt védi az érintett adóalanyt és az érintett közigazgatási szervet. Ugyanis az ilyen határidők nem olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézé tennék az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, még akkor sem, ha ezen időszakok eltelte – *per definitionem* – az érvényesített igény teljes vagy részleges elutasítását eredményezi (2011. szeptember 8-i Q-Beef és Bosschaert ítélet, C-89/10 és C-96/10, EU:C:2011:555, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós jog megsértésének Bíróság általi esetleges megállapítása főszabály szerint nem érinti az elévülési idő kezdetének időpontját (2011. szeptember 8-i Q-Beef és Bosschaert ítélet, C-89/10 és C-96/10, EU:C:2011:555, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 68 Csak akkor ellentétes az uniós joggal, hogy valamely nemzeti hatóság kifogásként észszerű elévülési idő elteltére hivatkozzon, ha – magatartása okán – ő maga okozta a kereset benyújtásának elkésztését, megfosztva ily módon az alapeljárás felperesét attól, hogy valamely uniós irányelv szerinti jogait a nemzeti bíróságok előtt érvényesíthesse (lásd ebben az értelemben: 2010. április 15-i Barth ítélet, C-542/08, EU:C:2010:193, 33. pont; 2011. szeptember 8-i Q-Beef és Bosschaert ítélet, C-89/10 és C-96/10, EU:C:2011:555, 51. pont).
- 69 Kétségtelen, hogy a valamely tagállam uniós jog megsértése miatti felelősségének megállapítása érdekében rendelkezésre álló jogorvoslati lehetőségek igénybevételét illetően a Bíróság kimondta, hogy ellentétes lenne a tényleges érvényesülés elvével, ha előírnák, hogy a károsult személyek minden egyes esetben kötelesek igénybe venni a rendelkezésükre álló valamennyi jogorvoslati lehetőséget, még ha az túlzott nehézséggel járna is, vagy észszerűen nem követelhető meg tőlük (2009. március 24-i Danske Slagterier ítélet, C-445/06, EU:C:2009:178, 62. pont; 2010. november 25-i Fuß ítélet, C-429/09, EU:C:2010:717, 77. pont).
- 70 A 2001. március 8-i Metallgesellschaft és társai ítélet (C-397/98 és C-410/98, EU:C:2001:134) 104–106. pontjában a Bíróság megállapította, hogy az uniós jog közvetlenül alkalmazandó előírásai által az egyéneknek juttatott jogok gyakorlását lehetetlenné tenné vagy túlzottan megnehezítené, ha az uniós jog megsértésére alapított kártérítési kereseteket már amiatt elutasítanák vagy az érvényesített igényt csökkentenék, mert az érintettek elmulasztottak egy, a nemzeti jog szerint őket meg nem illető, az uniós jog rendelkezései által biztosított jogot érvényesíteni, azaz jogorvoslatot igénybe véve az uniós jog elsőbbségére és közvetlen hatályára hivatkozva a tagállam elutasításával szemben fellépni. Ilyen esetben nem lett volna észszerű megkövetelni, hogy a károsult személyek vegyék igénybe a rendelkezésükre álló valamennyi jogorvoslati lehetőséget, mivel mindenképpen előzetesen teljesíteniük volna kellett az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben érintett fizetési kötelezettséget, és még ha a nemzeti bíróság az uniós joggal összeegyeztethetetlennek is ítélte volna meg ezen befizetés előzetes jellegét, az érintett személyeknek nem térítették volna meg ezen összeget, és adott esetben még bíróságot is kiszabtak volna velük szemben.
- 71 Mindazonáltal, noha a 2013. adóévet illetően az alapügyben szóban forgó jogszabályok, valamint a luxemburgi közigazgatási és ítélkezési gyakorlat nem engedte meg az ugyanazon anyavállalat leányvállalatai közötti horizontális adóintegrációt, az integráció iránti kérelem benyújtása nem járt az alapeljárás felperesei számára azokhoz hasonló pénzügyi és jogi kockázatokkal, mint amelyek különösen a 2001. március 8-i Metallgesellschaft és társai ítélet (C-397/98 és C-410/98, EU:C:2001:410, 104. pont) és a 2010. november 25-i Fuß ítélet (C-429/09, EU:C:2010:717, 81. pont) alapjául szolgáló ügyekben merültek fel, hanem – éppen ellenkezőleg – tőlük észszerűen megkövetelhetők voltak.
- 72 A jelen ügyben a 2013. adóévet illetően az alapeljárás felpereseinek ugyanis lehetőségük volt arra, hogy ezen év folyamán bármikor horizontális adóintegrációs kérelmet nyújtsanak be a luxemburgi szabályozás uniós joggal való összeegyeztethetlenségére hivatkozva. Amint az a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, az uniós jog alapján egyébként ilyen kérelmet nyújtottak be a 2014. adóévet illetően még azelőtt, hogy a luxemburgi jogot az ilyen integrációt megengedő értelemben módosították volna.
- 73 Az a körülmény, hogy a nemzeti jogszabályokra, valamint a belső közigazgatási és ítélkezési gyakorlatra tekintettel az alapeljárás felperesei hiábavalónak tekintették az ilyen kérelem benyújtását, nem hasonlítható sem a kérelem előterjesztésének a Bíróság jelen ítélet 68. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlata értelmében vett objektív lehetetlenségéhez, sem pedig az olyan helyzethez, amelyben az ilyen eljárás túlzott nehézségeket okoz, vagy az észszerűen nem követelhető meg tőlük a Bíróságnak a jelen ítélet 69. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlata értelmében.

- 74 Tekintettel a fentiekre, a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes valamely tagállam adóintegrációs rendszerre vonatkozó szabályozása, amely előírja, hogy az ilyen rendszerben való részvétel engedélyezésére irányuló minden kérelmet az első olyan adóév vége előtt be kell nyújtani az illetékes hatósághoz, amelynek vonatkozásában e rendszer alkalmazását kéri.

A költségekről

- 75 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely amellet, hogy elismeri a belföldi illetőségű anyavállalatnak vagy a külföldi illetőségű anyavállalat e tagállamban lévő állandó telephelyének és ezek belföldi illetőségű leányvállalatának vertikális adóintegrációját, nem engedi meg a horizontális adóintegrációt a külföldi illetőségű anyavállalat belföldi illetőségű leányvállalatai között.
- 2) Az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely azzal a hatással jár, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatot arra kötelezi, hogy megszüntesse az egyik leányvállalata és több belföldi illetőségű unokavállalata között fennálló vertikális adóintegrációt annak érdekében, hogy e leányvállalat az említett anyavállalat más belföldi leányvállalataival horizontális adóintegrációt hozzon létre, akkor is, amikor az integráló belföldi leányvállalat ugyanaz marad, és az integráció fennállására a nemzeti jogszabályban előírt minimális időtartam letelte előtt történő megszüntetés az érintett társaságok adójának utólagos, egyedi megállapítását vonja maga után.
- 3) Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes valamely tagállam adóintegrációs rendszerre vonatkozó szabályozása, amely előírja, hogy az ilyen rendszerben való részvétel engedélyezésére irányuló minden kérelmet az első olyan adóév vége előtt be kell nyújtani az illetékes hatósághoz, amelynek vonatkozásában e rendszer alkalmazását kéri.

Aláírások