

C-262/09. sz. ügy

Wienand Meilicke és társai

kontra

Finanzamt Bonn-Innenstadt

(a Finanzgericht Köln [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A tőke szabad mozgása – Jövedelemadó – A külföldi forrású osztalék után ténylegesen fizetett társasági adóra vonatkozó igazolás – Az osztalék kettős adóztatásának elkerülése – Adójóváírás a belföldi társaságok által fizetett osztalék esetében – A beszámítható külföldi adóval kapcsolatban megkövetelt bizonyítékok”

Az ítélet összefoglalása

1. *A tőke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Jövedelemadó – Osztalékok adóztatása – Az egyik tagállamban teljes körű adókötelezettség alá tartozó személynek a másik tagállamban letelepedett tőketársaság által fizetett osztalék után biztosított adójóváírás kiszámítása*

(EK 56. cikk és EK 58. cikk)

2. *A tőke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Jövedelemadó – Osztalékok adóztatása – Az egyik tagállamban teljes körű adókötelezettség alá tartozó személy által annak érdekében benyújtandó bizonyítékok, hogy részesüljön a másik tagállamban letelepedett tőketársaság által fizetett osztalék után biztosított adójóváírásban*

(EK 56. cikk és EK 58. cikk)

3. *A tőke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Jövedelemadó – A más tagállamban letelepedett tőketársaság által fizetett osztalék adóztatása valamely tagállamban*

1. Azon adójóváírás összegének a kiszámítása során, amelyre az egyik tagállamban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényes a másik tagállamban letelepedett tőketársaság által fizetett osztalékkal kapcsolatban jogosult, az EK 56. cikkel és EK 58. cikkel ellentétes az első tagállam jogszabálya által előírt bizonyítékok benyújtásának hiányában az olyan nemzeti rendelkezés alkalmazása, amelynek értelmében a külföldi forrású osztalékot terhelő társasági adó az első tagállamban honos társaságok által fizetett bruttó osztalékot terhelő társasági adó hányadának az erejéig beszámítható a részvényes jövedelemadójába.

Az adójóváírás kiszámítását a felosztott nyereségre vonatkozó, az osztalékot fizető társaságra a letelepedése szerinti tagállam joga alapján alkalmazandó társaságiadókulcs alapján kell elvégezni, anélkül azonban, hogy a beszámítandó összeg meghaladja a részvényes által kapott osztalék után az azon tagállamban fizetendő jövedelemadó összegét, amelyben teljes körű adókötelezettség alá tartozik.

Amennyiben ugyanis valamely tagállam a gazdasági értelemben vett sorozatos vagy kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére szolgáló rendszert hoz létre a belföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségű személyek részére fizetett osztalékok tekintetében, a külföldi

illetőség? társaságok által a belföldi illetőség? személyek részére fizetett osztalékot azzal azonos bánásmódban kell részesítenie. Ez magában foglalja azt, hogy ilyen helyzetben az ilyen nemzeti rendszert a lehető legnagyobb mértékben át kell ültetni a határokon átnyúló esetekre.

(vö. 29., 31., 34. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

2. A pontosság azon mértéket illet?en, amelynek azon bizonyítékoknak kell megfelelniük, amelyeket az attól a tagállamtól eltér? másik tagállamban letelepedett t?ketársaság által fizetett osztalékkal kapcsolatos adójóváírásra való jogosultsághoz követelnek meg, amelyben az osztalékban részesül? személy teljes kör? adókötelezettség alá tartozik, az EK 56. cikkel és EK 58. cikkel ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés alkalmazása, amelynek értelmében az osztalékban részesül? ilyen személy által szolgáltatandó bizonyítékok részletessége mértékének, valamint benyújtási formájának meg kell egyeznie azon mértékkel és formával, amelyet akkor követelnek meg, amikor az osztalékot fizet? társaság az e személy adóillet?ége szerinti tagállamban honos.

Ezen utóbbi tagállam adóhatóságainak jogában áll, hogy az osztalékban részesül? említett személyt?l megköveteljék az általuk annak egyértelm? és pontos vizsgálatát lehetővé tév? igazoló dokumentumok benyújtását, hogy a nemzeti jogszabályban el?írt adójóváírás megszerzésének feltételei teljesülnek?e, anélkül hogy az említett adójóváírást meg kellene becsülniük.

Az olyan tagállami szabályozás, amely feltétel nélkül megakadályozza az e tagállamban teljes kör? jövedelemadó?kötelezettség alá es? azon adóalanyokat, akik másik tagállamban letelepedett t?ketársaságokba fektettek be, hogy attól eltér? kritériumoknak, különösen formai kritériumoknak megfelel? bizonyítékokat szolgáltatassanak, mint amelyeket az els? tagállam jogszabályai a nemzeti befektetések esetén el?írnak, nemcsak a gondos ügyintézés elvét sértené, hanem f?képp meghaladná azt a mértéket, amely az adóellen?rzések hatékonysága célkit?zésének a megvalósításához szükséges.

(vö. 43., 53. pont és a rendelkez? rész 2. pontja)

3. A tényleges érvényesülés elvével ellentétes az olyan módosított nemzeti szabályozás, amely visszaható hatállyal és átmeneti id?szak biztosítása nélkül megakadályozza azon külföldi társasági adó beszámításának elérését, amely a másik tagállamban letelepedett t?ketársaság által fizetett osztalékot terheli, vagy az azon tagállamnak, amelyben az ezen osztalékban részesül? adóalany teljes kör? adókötelezettség alá tartozik, az ezen adóra vonatkozó jogszabályának megfelel? igazolás, vagy olyan igazoló dokumentumok benyújtásán keresztül, amelyek e tagállam adóhatóságai számára lehetővé teszik annak egyértelm? és pontos vizsgálatát, hogy ezen adókedvezmény megszerzésének a feltételei teljesülnek?e. A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak meghatározása, hogy mi az említett igazolás vagy igazoló dokumentumok benyújtásának ésszer? határideje.

Ugyanis a jogalap nélkül beszédett nemzeti adók visszatérítésével kapcsolatban a tényleges érvényesülés elve a visszatérítés módjainak a nemzeti jog visszaható hatállyal történ? módosításakor megköveteli, hogy az új jogszabály olyan átmeneti szabályozást tartalmazzon, amely lehetővé teszi a jogalanyok számára, hogy e szabályozás elfogadását követ?en elegend? id? álljon rendelkezésükre a visszatérítés iránti olyan kérelmek benyújtására, amelyek el?terjesztésére a korábbi jogszabály hatálya alatt jogosultak voltak.

(vö. 57., 59. pont és a rendelkezés rész 3. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2011. június 30. (*)

„A tőke szabad mozgása – Jövedelemadó – A külföldi forrású osztalék után ténylegesen fizetett társasági adóra vonatkozó igazolás – Az osztalék kettős adóztatásának elkerülése – Adójóváírás a belföldi társaságok által fizetett osztalék esetében – A beszámítható külföldi adóval kapcsolatban megkövetelt bizonyítékok”

A C-262/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Köln (Németország) a Bírósághoz 2009. július 13-án érkezett, 2009. május 14-i határozatával – amelyet a Bírósághoz 2009. szeptember 7-én érkezett, 2009. augusztus 10-i határozat helyesbített – terjesztett elő az előtte

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

és

a **Finanzamt Bonn-Innenstadt**

közt folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Ilešić, E. Levits (előadó), M. Safjan és M. Berger bírák,

főtanácsnok: V. Trstenjak,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. október 27-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– W. Meilicke, H. C. Weyde és M. Stöffler képviseletében W. Meilicke és D. Rabback Rechtsanwälte,

- a Finanzamt Bonn-Innenstadt képviselőjében G. Sasonow és F. Mlosch Prozessbevollmächtigte,
 - a német kormány képviselőjében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,
- a f?tanácsnok indítványának a 2011. január 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

- 1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 56. cikk és az EK 58. cikk értelmezésére vonatkozik, amelyek helyébe 2009. december 1-je óta az EUMSZ 63. cikk és EUMSZ 65. cikk lépett.
- 2 E kérelmet a W. Meilicke, valamint H. C. Weyde és M. Stöffler mint az 1997. május 3-án elhunyt H. Meilicke örökösei és a Finanzamt Bonn-Innenstadt (bonni belvárosi adóhivatal, a továbbiakban: Finanzamt) között az 1995–1997. évek során az elhunyt részére Dániában és Hollandiában letelepedett társaságok által fizetett osztalék adóztatása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették el?.

Jogi háttér

A közösségi jog

- 3 Az EK-Szerződésnek az Európai Közösség politikáinak szentelt harmadik része „A személyek, a szolgáltatások és a t?ke szabad mozgása” címet viselő III. címének a „T?ke? és fizetési m?veletek” cím? 4. fejezetében található EK 56. cikk (1) bekezdése kimondja:

„E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti t?kemozgásra vonatkozó minden korlátozás.”

- 4 Az EK 58. cikk (1) bekezdése el?írja:

„Az 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

- a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a t?kebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;

[...]”

- 5 Az EK 58. cikk (3) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad t?kemozgásra és fizetési m?veletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.”

- 6 A tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történ? kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) 2. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Egy tagállam illetékes hatósága egy adott ügyben kérheti egy másik tagállam illetékes hatóságát az 1. cikk (1) bekezdésében említett információ átadására. [...]”.

Az 1995–1997. évekre vonatkozóan alkalmazandó német jog

7 Az 1993. szeptember 13-i törvénnyel (BGBl. 1993 I., 1569. o.) módosított, a jövedelemadóról szóló, 1990. szeptember 7-i törvény (Einkommensteuergesetz; BGBl. 1990 I., 1898. o., a továbbiakban: EStG) 1., 2. és 20. §-a szerint a Németországban honos és így Németországban teljes körű jövedelemadókötelezettség alá eső személy által kapott osztalék tőkejövedelemként e tagállamban adóköteles.

8 Az 1993. szeptember 13-i törvénnyel módosított, a társasági adóról szóló, 1991. március 11-i törvény (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I., 638. o., a továbbiakban: KStG) 27. §-ának (1) bekezdése alapján a Németországban teljes körű társaságiadókötelezettség alá eső tőketársaságok által fizetett osztalék ezen adó címén legfeljebb 30%-os adókulcs szerint adóztatható. Ez az adózás előtti jövedelem 70%-ának osztalékként való kifizetésével, illetve a kapott osztalék 30/70, vagyis 3/7 részére vonatkozó adójóváírás formájában történik.

9 Az EStG-nek a Bíróság C-292/04. sz., Meilicke és társai ügyben 2007. március 6-án hozott ítéletének (EBHT 2007., I/1835. o.) fényében értelmezett 36. §-a (2) bekezdése második mondatának 3. pontja értelmében ezen adójóváírás a Németországban vagy más tagállamban teljes körű adókötelezettség alá eső tőketársaságok által fizetett osztaléokra vonatkozik. Következésképpen a Németországban teljes körű jövedelemadókötelezettség alá eső adóalanyok a német vagy külföldi társaságtól kapott osztalék után jogosultak a hivatkozott adójóváírásra.

10 Az EStG 36. §-a (2) bekezdése második mondata 3. pontja negyedik mondatának b) pontja szerint nem számítják be a társasági adót többek között akkor, ha nem nyújtják be a KStG 44. és azt követő §-ai szerinti adóigazolást.

11 A KStG 44. §-a elírja:

„(1) Az a teljes körű adókötelezettség alá eső társaság, amely saját számlájára olyan juttatásokat teljesít, amelyek a részvényesek esetében az EStG 20. §-a (1) bekezdésének 1. vagy 2. pontja értelmében vett jövedelemnek minősülnek, a (2) bekezdésre is figyelemmel köteles a részvényeseinek kérésre hivatalos hatósági formanyomtatványon társaságiadóigazolást kiadni, amelynek a következő adatokat kell tartalmaznia:

1. a részvényes neve és címe;
2. a juttatás összege;
3. a kifizetés időpontja;
4. az EStG 36. §-a (2) bekezdése 3. pontjának első mondata értelmében beszámítható társasági adó összege;
5. az 52. § értelmében visszatérítendő társasági adó összege; elegendő, ha az adat egyetlen részvényre, egyetlen üzletrészre vagy egyetlen nyereségrészesedési jogra vonatkozik;
6. a juttatás azon mértéke, amelyre a 30. § (2) bekezdésének 1. pontjának értelmében vett tőkerészt felhasználnak kell tekinteni;

7. a juttatás azon mértéke, amelyre a 30. § (2) bekezdése 4. pontjának értelmében vett t?kerészt felhasználnak kell tekinteni.

[...]"

12 Az adózás rendjér?l szóló, 1976. március 16?i törvény (Abgabenordnung, BGBl. 1976 I., 613. o., helyesbítés: BGBl. 1977 I., 269. o.) 2002. október 1?jén kihirdetett változatának (BGBl. 2002 I., 3866. o., helyesbítés: BGBl. 2003 I., 61. o.; a továbbiakban: AO) 175. §?a el?írja:

„(1) Adó megállapításáról szóló határozatot kell kibocsátani, azt hatályon kívül kell helyezni vagy módosítani kell,

[...]

2. amennyiben a múltira adóügyi hatással bíró esemény következik be (visszaható hatályú esemény).

A 2. pont első mondatában említett esetekben az adó megállapításának határideje azon naptári évnek a lejártával kezdődik, amelyben az esemény bekövetkezett.

[...]"

13 2004. december 9?én az AO-t az adó megállapításáról szóló határozat joger?s jellegére és e határozatnak a visszaható hatályú esemény esetében történ? módosítására tekintettel módosította az EU?irányelvek nemzeti adójogba történ? átültetésér?l és további rendelkezések módosításáról szóló törvény (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften, BGBl. 2004 I., 3310. o., a továbbiakban: módosított AO). Amint e módosító törvény 8. cikkéb?l következik, a módosított AO 175. §?a (2) bekezdésének második mondata a következ?képpen szól:

„Egy igazolás vagy tanúsítvány utólagos kiadása vagy benyújtása nem min?sül visszaható hatályú eseménynek.”

14 A módosított AO 175. §?a (2) bekezdése második mondata időbeli hatályának a korlátozása céljából maga az adózás rendjér?l szóló törvény hatálybalépésér?l szóló, 1976. december 14?i törvény (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung, BGBl. 1976 I., 3341. o., helyesbítés: BGBl. 1977 I., 667. o.; a továbbiakban: EGAO) 97. cikke (9) §?ának (3) bekezdése módosult, és ett?l kezdve a következ?képpen szól:

„A [módosított] AO 175. §?a (2) bekezdésének második mondata alkalmazandó, amennyiben az igazolást vagy tanúsítványt 2004. október 28?át követ?en nyújtották be vagy adták ki. [...]"

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

15 A Németországban lakóhellyel rendelke? H. Meilicke Hollandiában és Dániában letelepedett társaságok részvényeit birtokolta. Az 1995?1997. évek során e részvények után összesen 39 631,32 DEM, vagyis 20 263,17 euró osztalékot kapott.

16 2000. október 30?i levelükben az alapeljárás felperesei kérték a Finanzamtól az ezen osztalékok 3/7 részének megfelel? adójóváírásnak a H. Meilicke nevében megállapított jövedelemadóból történ? levonását.

17 A Finanzamt ezt a kérelmet elutasította azzal az indokkal, hogy csak a Németországban

teljes kör? adókötelezettség alá es? társaságra kivetett társasági adó számítható be a jövedelemadóba.

18 Az alapeljárás felperesei e határozat ellen keresetet nyújtottak be a Finanzgericht Kölnhöz (kölni adóügyi bíróság), amely a 2004. június 24-i határozattal a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé elzetes döntéshozatalra:

„Összeegyeztethet-e az EK 56. cikk (1) bekezdésével és az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjával, illetve (3) bekezdésével az [EStG] 36. §a (2) bekezdésének 3. pontja, amely szerint csak a teljes kör? adókötelezettség alá es? társaság vagy személyegyesülés által fizetett társasági adó számítható be az EStG 20. §a (1) bekezdésének 1. vagy 2. pontja alapján a jövedelmek 3/7 része erejéig a fizetendő jövedelemadó összegébe?”

19 A C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítéletet (EBHT 2004., I-7477. o.) követően az alapügy felperesei a 2005. január 7-i, 2007. május 16-i és 2007. november 23-i beadványukkal úgy módosították a kérelmüket, hogy már nem a vitatott osztalékok 3/7 része erejéig, hanem a dán eredetű bruttó osztalék 34/66 része és a holland eredetű bruttó osztalék 35/66 része erejéig kérték társasági adó címén az adójóváírást.

20 A fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélettel a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

„Úgy kell értelmezni az EK 56. és az EK 58. cikket, hogy azokkal ellentétes az olyan adójogi szabályozás, amelynek értelmében a valamely t?ketársaság általi osztalékfizetés esetén az adott tagállamban teljes kör? adókötelezettség alá es? részvényes jogosult a felosztott nyereségre vonatkozó társaságiadó?kulcs alapján kiszámított adójóváírással, ha az osztalékfizető társaság ugyanazon tagállamban honos, azonban nem jogosult erre, ha a hivatkozott társaság valamely más tagállamban honos.”

21 Ezen ítéletet követően a kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapügy felperesei számára el kell ismerni a kett?, a felosztott nyereségre vonatkozó azon tagállam társaságiadó?kulcsa alapján kiszámított adójóváírással való jogosultságot, amelyben az osztalékfizető társaságok letelepedtek.

22 A Finanzgericht Köln azonban megállapítja, hogy az ezen adó címén Hollandiában és Dániában ténylegesen fizetett összegeket gyakorlatilag nem lehet meghatározni. Következésképpen a kérdést elterjesztő bíróság bizonytalan a követendő eljárást, és különösen azon konkrét számítást illetően, amely lehetővé tenné az alapügy felpereseinek járó adójóváírások összegének a meghatározását. E tekintetben az említett bíróság három lehetséges megoldást vázol fel, vagyis elször is egy olyan nemzeti szabály alkalmazását, amely arról rendelkezik, hogy a külföldi forrású osztalékot terhelő társasági adó a belföldi társaságok által fizetett bruttó osztalékokra vonatkozóan alkalmazandó hányad mértékéig beszámítandó a jövedelemadóba, másodszor egy olyan külföldi társaságiadó?kulcs megbecslését, amely a külföldi forrású osztalékokra alkalmazandó, vagy harmadszor a kivetett külföldi társasági adó összegének a lehető legpontosabb meghatározását. Ezen utóbbi esetben a kérdést elterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy melyek azok a bizonyítékok, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az adójóváírás számítását el lehessen végezni.

23 E körülmények között a Finanzgericht Köln ismét úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé elzetes döntéshozatalra:

„1. Ellentétes-e a t?kének az EK 56. cikk (1) bekezdése és az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja, illetve (3) bekezdése szerinti szabad mozgásával, a tényleges érvényesülés és az *effet utile*

elvével az olyan rendelkezés ? mint az EStG ([az alapügyben szóban forgó] id?szakban hatályos) 36. §?a (2) bekezdése második mondatának 3. pontja ?, amelynek értelmében a társasági adó a bruttó osztalék 3/7?ed része erejéig a jövedelemadóba annyiban számítható be, amennyiben nem olyan kifizetésekb?l származik, amelyek a saját t?ke terhére történtek a KStG ([az alapügyben szóban forgó] id?szakban hatályos) 30. §?a (2) bekezdésének 1. pontja értelmében, jöllehet egy más tagállamban letelepedett társaságtól kapott osztalékot terhel?, ténylegesen megfizetett társasági adó gyakorlatilag nem állapítható meg, és magasabb mérték? lehetne?

2. Ellentétes?e a t?ke [...] szabad mozgásával, a tényleges érvényesülés és az *effet utile* elvével az olyan rendelkezés ? mint az EStG ([az alapügyben szóban forgó] id?szakban hatályos) 36. §?a (2) bekezdése második mondata 3. pontja negyedik mondatának b) pontja ?, amelynek értelmében a társasági adó [jövedelemadóba történ?] beszámításához a KStG ([az alapügyben szóban forgó] id?szakban hatályos) 44. és azt követ? §?ai értelmében vett társaságiadó?igazolás benyújtása szükséges, amelynek többek között tartalmaznia kell a beszámítható társasági adó összegét, valamint a juttatás összetételét a ráfordítható saját t?ke különböz? részei szerint a KStG ([az alapügyben szóban forgó] id?szakban hatályos) 30. §?a értelmében vett sajátos saját?ke?felosztás alapján, jöllehet a ténylegesen megfizetett, beszámítandó külföldi társasági adó gyakorlatilag nem állapítható meg, és a külföldi osztaléokra vonatkozó [említett] igazolás benyújtása gyakorlatilag lehetetlen?

3) A KStG ([az alapügyben szóban forgó] id?szakban hatályos) 44. §?a szerinti társaságiadó?igazolás benyújtásának tényleges lehetetlensége esetén és a külföldi osztalékot terhel?, ténylegesen megfizetett társasági adó megállapíthatósága hiányában megköveteli?e [...] a t?ke [...] szabad mozgása a [társaságiadó?kulcsnak] a megbecslését, és adott esetben ennek során az el?zetesen felszámított közvetett társaságiadó?terhek figyelembevételét is?

4) a) A 2. kérdésre adandó nemleges válasz és [így] a társasági adóra vonatkozó igazolás szükségessége esetén: Úgy kell?e értelmezni a tényleges érvényesülés és az *effet utile* elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan rendelkezés ? mint a [módosított] AO?nak az EGAO 97. cikke 9. §?a (3) bekezdésének harmadik albekezdésével összefüggésben értelmezett 175. §?a (2) bekezdésének második mondata ?, amelynek értelmében többek között a társasági adóra vonatkozó igazolás benyújtása 2004. október 29?t?l már nem min?sül visszaható hatályú eseménynek, miáltal a [Németországban fizetend?] jövedelemadó joger?s megállapítása során a külföldi társasági adó beszámítása eljárásjogilag anélkül válik lehetetlenné, hogy a külföldi társasági adó beszámítására átmeneti id?szakot biztosítottak volna?

b) A 2. kérdésre adandó igenl? válasz és [így] a társasági adóra vonatkozó igazolás szükségtelensége esetén: Úgy kell?e értelmezni a t?ke szabad mozgásának az EK 56. cikk, [valamint] a tényleges érvényesülés és az *effet utile* elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan szabályozás – mint az AO 175. §?a (1) bekezdésének 1. pontja –, amelynek értelmében az adó megállapításáról szóló határozatot visszaható hatályú esemény bekövetkezése – például társaságiadó?igazolás benyújtása – esetén módosítani kell, és ezzel a társaságiadó?beszámítás a belföldi osztalék vonatkozásában a jövedelemadót joger?sen megállapító határozat esetében is lehetségessé válik, miközben ugyanerre a külföldi osztalék esetében [a külföldi] társaságiadó?igazolás hiányában nem lenne mód?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdésr?l

24 A második és harmadik kérdéssel összefüggésben értelmezett ezen els? kérdéssel a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy az EK 56. cikket és EK 58. cikket úgy kell?e értelmezni, hogy az osztalékot terhel? társasági adóval kapcsolatos

adójóváírásra való jogosultsághoz szükséges, valamely tagállam jogszabálya által megkövetelt bizonyítékok benyújtásának hiányában ezekkel ellentétes?e egy olyan rendelkezés alkalmazása ? mint az EStG 36. §?a (2) bekezdése második mondatának 3. pontja ?, amelynek értelmében a külföldi forrású osztalékot terhel? társasági adó a belföldi társaságok által fizetett bruttó osztalékot terhel? társasági adó hányadának a mértékéig beszámítható a jövedelemadóba.

25 A fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet indoklásában a Bíróság mindenekel?tt megjegyezte, hogy a Finanzgericht Köln a kérelmét a fent hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet meghozatala el?tt terjesztette el?.

26 A Bíróság az említett Manninen?ügyben hozott ítélet 54. pontjában ezt követ?en emlékeztetett arra, hogy a Finnországban teljes kör? adókötelezettség alá es?, másik tagállamban letelepedett társaságtól osztalékot kapó részvényesnek biztosított adójóváírás kiszámításánál az e másik tagállamban letelepedett társaság által ténylegesen megfizetett adót kell figyelembe venni, amint az az adóalapra vonatkozó általános szabályokból, valamint ezen utóbbi tagállamban érvényes társasági adókulcsból adódik (a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet 15. pontja).

27 Figyelembe véve egyrészt az alapügy felperesei által a dán forrású osztalék 34/66 részének és a holland forrású osztalék 35/65 részének megfelelő adójóváírás igénylését, és másrészt a német kormány azon álláspontját, miszerint a külföldi forrású osztalék esetében nem lehet a kapott osztalék 3/7 részének erejéig terjed? átalány?adójóváírást megadni, mivel az adójóváírásnak azon tagállam társasági adóra vonatkozó szabályozásának megfelelően felosztott nyereségre alkalmazandó adókulcshoz kell kapcsolódnia, amelyben az ezen osztalékot fizet? társaság honos (a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet 16 és 17. pontja), a Bíróság meger?sítette a fent hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítéletb?l adódó ítélkezési gyakorlatot.

28 A fenti megállapításokból következik, hogy a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítéletben el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett, a jelen ítélet 20. pontjában megismételt kérdésre adott válaszában a Bíróság kizárta azt, hogy azon adójóváírás – amelyre valamely tagállamban teljes kör? adókötelezettség alá es? részvényes egy másik tagállamban letelepedett t?ketársaság által fizetett osztalékkal kapcsolatban jogosult – kiszámítását el lehessen végezni a felosztott nyereségre vonatkozó, az osztalékot fizet? társaságra a letelepedése szerinti tagállam joga alapján alkalmazandó társaságiadó?kulcstól eltér? alapon.

29 Ezenkívül a Bíróság már ítélte meg úgy, hogy amennyiben valamely tagállam a gazdasági értelemben vett sorozatos vagy kett?s adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére szolgáló rendszert hoz létre a belföldi illet?ség? társaságok által a belföldi illet?ség? személyek részére fizetett osztalékok tekintetében, a külföldi illet?ség? társaságok által a belföldi illet?ség? személyek részére fizetett osztalékot azzal azonos bánásmódban kell részesítenie (lásd ebben az értelemben a C?315/02. sz. Lenz?ügyben 2004. július 15?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?7063. o.] 27–49. pontját, a fent hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 29–55. pontját és a C?374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?11673. o.] 55. pontját).

30 Ezen rendszerek keretében ugyanis az adott tagállamban illet?séggel rendelke?, ugyanezen tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalékban részesül? részvényesek helyzete hasonló a hivatkozott tagállamban illet?séggel rendelke?, de valamely más tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalékban részesül? részvényesek helyzetéhez annyiban, hogy mind a belföldr?l, mind a külföldr?l származó osztalék egyrészt a jogi személy részvényesek esetében sorozatos adóztatás, másrészt a természetes személy részvényesek esetében gazdasági értelemben vett kett?s adóztatás tárgya lehet (lásd ebben az értelemben a fent

hivatkozott Lenz-ügyben hozott ítélet 31. és 32. pontját, a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 35. és 36. pontját, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 56. pontját).

31 Ezen ítélkezési gyakorlat fényében egy olyan tagállam, mint a Németországi Szövetségi Köztársaság, a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló rendszerére tekintettel a külföldi társaságok által a belföldi társaságok részére fizetett osztalékot köteles a belföldi társaságok által más belföldi társaságok részére fizetett osztalékokra elírt bánásmóddal azonos bánásmódban részesíteni. Ez magában foglalja azt, hogy e nemzeti rendszert a lehető legnagyobb mértékben át kell ültetni a határokon átnyúló esetekre. Így olyan helyzetekben, amelyekben az elzetesen felszámított közvetett társasági adó figyelembevételre nemzeti szinten nem lehetséges, amit a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia, ezt a figyelembevételt a külföldi társaságok által a belföldi társaságoknak fizetett osztalék esetében sem kell elvégezni.

32 Olyan összefüggésben, mint amelyről az alapügyben szó van, valamely tagállam azon kötelezettsége, hogy a külföldi forrású osztalékban végsőként részesülő természetes személy szintjén megakadályozza a gazdasági kettős adóztatást, arra korlátozódik, hogy az osztalékot fizető társaság által a letelepedése szerinti tagállamnak a joga szerint az ezen osztalék után fizetett társasági adót a részvényes által az említett osztalék után fizetendő jövedelemadóból levonja.

33 Amint ugyanis a Finanzamt és a német kormány érvel, az EK 56. cikk (1) bekezdésében elírt tőke szabad mozgása nem járhat azzal, hogy arra kötelezze a tagállamokat, hogy túlmenjenek a részvényes által a kapott külföldi forrású osztalék után fizetendő nemzeti jövedelemadó eltörlésén, és hogy visszatérítsenek egy olyan összeget, amelynek forrása egy másik tagállam adórendszerében van (lásd analógia útján a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 52. pontját), mivel különben az első tagállam adójogi autonómiáját korlátozná a másik tagállam adóztatási jogkörének gyakorlása (lásd többek között a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 47. pontját; a C-194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3747. o.] 30. pontját, valamint a C-128/08. sz. Damseaux-ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-6823. o.] 25. pontját).

34 A fentiekre tekintettel az előterjesztett, második és harmadik kérdéssel összefüggésben értelmezett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy azon adójóváírás összegének a kiszámítása során, amelyre valamely tagállamban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényes egy másik tagállamban letelepedett kétársaság által fizetett osztalékkal kapcsolatban jogosult, az EK 56. cikkel és EK 58. cikkel ellentétes az első tagállam jogszabálya által előírt bizonyítékok benyújtásának hiányában az olyan rendelkezés – mint az EStG 36. §a (2) bekezdése második mondatának 3. pontja – alkalmazása, amelynek értelmében a külföldi forrású osztalékot terhelő társasági adó az első tagállamban honos társaságok által fizetett bruttó osztalékot terhelő társasági adó hányadának az erejéig beszámítható a részvényes jövedelemadójába. Az adójóváírás kiszámítását a felosztott nyereségre vonatkozó, az osztalékot fizető társaságra a letelepedése szerinti tagállam joga alapján alkalmazandó társaságiadókulcs alapján kell elvégezni, anélkül azonban, hogy a beszámítandó összeg meghaladja a részvényes által kapott osztalék után azon tagállamban fizetendő jövedelemadó összegét, amelyben teljes körű adókötelezettség alá tartozik.

A második és harmadik kérdésről

35 A második és harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság az szeretné megtudni, hogy az EK 56. cikket és EK 58. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes egy olyan

rendelkezés alkalmazása, – mint az EStG 36. §-a (2) bekezdése második mondata 3. pontja negyedik mondatának b) pontja –, amelynek értelmében a valamely tagállamban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényes által szolgáltatandó bizonyítékok részletessége mértékének, valamint benyújtási formájának annak érdekében, hogy részesülhessen a másik tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalékkal kapcsolatos adójóváírásban, meg kell egyeznie azon mértékkel és formával, amelyet akkor követelnek meg, amikor az osztalékot fizető társaság az első tagállamban honos. Igenlő válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy a benyújtott bizonyítékoknak milyen mértékben kell pontosnak lenniük az osztalékot terhelő külföldi társaságiadókulcs megállapításához azon adójóváírás összegének a meghatározása céljából, amelyre az osztalékban részesülő személy jogosult, és adott esetben az EK 56. cikk és EK 58. cikk lehetővé teszi-e a nemzeti bíróság számára az említett adókulcs megbecslését.

36 E kérdések megválaszolása céljából mindenekelőtt hangsúlyozni kell, hogy mivel a felosztott nyereségre vonatkozó, az osztalékot fizető társaságra alkalmazandó társaságiadókulcs a meghatározó azon adójóváírás kiszámítása érdekében, amelyre a részvényes az illetékszerinti tagállamban jogosult, ezen adókulcsot a lehető legpontosabban kell meghatározni. Így teljességgel kizárt ezen adójóváírás kiszámítását a releváns adókulcs egyszerű becslésére alapozni.

37 Ezt követően meg kell állapítani, hogy a tagállamok adójogi autonómiája elvének szerves részét képezi az, hogy ez utóbbiak meghatározzák, hogy melyek a saját nemzeti rendszerük szerint az ilyen adójóváírásra való jogosultság céljából megkövetelt bizonyítékok.

38 Mindazonáltal a tagállamok ezen adójogi autonómiáját az uniós jogból eredő, különösen a Szerződésnek a tisztelettel való szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseiben előírt követelmények betartásával kell gyakorolni.

39 E tekintetben a Bíróságnak volt már alkalma pontosítani azt, hogy a másik tagállamban ténylegesen megfizetett adó meghatározásának esetleges nehézségei nem igazolják a tisztelettel való szabad mozgásának korlátozását (lásd a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 54. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 70. pontját).

40 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy egy olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amelynek alapján az adójóváírást csak az érintett tagállam nemzeti rendszerének megfelelő igazolás benyújtásán keresztül biztosítják, anélkül hogy a részvényesnek bármely lehetősége lenne más releváns tényeken és információkon keresztül bizonyítani az osztalékot fizető társaság által ténylegesen befizetett adó összegét, a tisztelettel való szabad mozgása rejtett korlátozása EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében előírt tilalmának minősül (lásd analógia útján a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-359. o.] 72. pontját).

41 Valóban, az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az adóellenőrzés hatékonysága biztosításának szükségessége olyan nyomós közérdek, amely igazolhatja a Szerződés által garantált alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását, és hogy valamely tagállam jogosult arra, hogy olyan intézkedéseket alkalmazzon, amelyek lehetővé teszik a másik tagállamban felmerült, e tagállamban levonható költségek egyértelmű és pontos ellenőrzését (lásd többek között a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-2471. o.] 31. pontját, valamint a C-39/04. sz. Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2057. o.] 24. pontját).

42 Ahhoz azonban, hogy a korlátozó intézkedés igazolható legyen, tiszteletben kell tartani az arányosság elvét abban az értelemben, hogy az intézkedésnek alkalmasnak kell lennie az elérni

kívánt cél megvalósítására, és nem léphet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken (lásd többek között a C?101/05. sz. A?ügyben 2007. december 18?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?11531. o.] 55. és 56. pontját, valamint a fent hivatkozott Persche?ügyben hozott ítélet 52. pontját).

43 Márpedig az olyan tagállami szabályozás, amely feltétel nélkül megakadályozza az e tagállamban teljes kör? jövedelemadó?kötelezettség alá es? azon adóalanyokat, akik másik tagállamban letelepedett t?ketársaságokba fektettek be, hogy attól eltér? kritériumoknak, különösen formai kritériumoknak megfelel? bizonyítékokat szolgáltatassanak, mint amelyeket az els? tagállam jogszabályai a nemzeti befektetések esetén el?írnak, nemcsak a gondos ügyintézés elvét sértené, hanem f?képp meghaladná azt a mértéket, amely az adóellen?rzések hatékonysága célkit?zésének a megvalósításához szükséges.

44 Ugyanis nem zárható eleve ki, hogy az említett részvényesek olyan vonatkozó, igazoló dokumentumokat tudnak benyújtani, amelyek az adóztató tagállam adóhatóságai számára lehetővé teszik a más tagállamokban levont adó valódiságának, valamint természetének egyértelm? és pontos ellen?rzését (lásd analógia útján a fent hivatkozott Laboratoires Fournier ügyben hozott ítélet 25. pontját és a fent hivatkozott Persche?ügyben hozott ítélet 53. pontját).

45 Ami a bizonyítási terhet, és a pontosság azon mértékét illeti, amelynek a megkövetelt bizonyítékoknak a másik tagállamban letelepedett t?ketársaság által fizetett osztalékkal kapcsolatos adójóváírásra való jogosultsághoz meg kell felelnie, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már ítélte meg úgy, hogy valamely tagállam adóhatóságainak jogukban áll, hogy az adóalanytól megköveteljék az általuk annak értékeléséhez szükségesnek tartott igazolások benyújtását, hogy a szóban forgó jogszabályban el?írt adókedvezmény feltételei teljesülnek?e, és következésképpen helye van?e az említett kedvezmény megadásának (lásd a C?436/08. és C?437/08. sz., Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tetté közzé] 95. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

46 Egy ilyen értékelést nem lehet túl formalista módon elvégezni oly módon, hogy az olyan igazoló dokumentumok benyújtását, amelyek nem megfelel? mértékben részletesek, és amelyek nem azon részvényes adóillet?sége szerinti tagállam jogszabályában el?írt társaságiadó?igazolás formájában szerepelnek, aki egy másik tagállamban letelepedett t?ketársaságtól kapott osztalékot, amelyek azonban lehetővé teszik az adózás szerinti tagállam adóhatóságai számára annak egyértelm? és pontos vizsgálatát, hogy az adókedvezmény nyújtásának a feltételei teljesülnek?e, e hatóságoknak az említett igazolás benyújtásával egyenérték?nek kell tekinteni.

47 Az érintett adóhatóságok csak akkor tagadhatják meg a kért adókedvezményt, ha az érintett részvényes elmulasztja azon információk szolgáltatását, mint amelyek a jelen ítélet el?z? pontjában szerepelnek.

48 Amint ugyanis a Bíróság már megítélte, a befektet? oldalán hiányzó információáramlás nem olyan probléma, amelyet az érintett tagállamnak kellene kiküszöbölnie (lásd a Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 98. pontját).

49 Ezen ítélet keretében, amely az osztalékban részesül? társaságra vonatkozik, amely azonban az ugyanezen helyzetben lév? természetes személyre is érvényes, a Bíróság emlékeztet továbbá a 77/799 irányelv hatályára, amely irányelvnek a célja az adócsalás elkerülése.

50 E tekintetben az a tény, hogy az adójóváírást nyújtó tagállamtól eltér? más tagállamokban letelepedett társaságok által fizetett osztalékok esetében ezen el?z? tagállam adóhivatala igénybe veheti a 77/799 irányelvben el?írt kölcsönös segítségnyújtási mechanizmust, nem jelenti azt, hogy köteles lenne mentesíteni az osztalékban részesül? társaságot az alól, hogy szolgáltatson

bizonyítékot az osztalékot fizet? társaság által egy másik tagállamban befizetett adóról (lásd a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 100. pontját).

51 Mivel ugyanis a 77/799 irányelv el?írja a nemzeti adóhatóságok számára azt a lehet?séget, hogy megkérjék azokat az információkat, amelyeket maguk nem tudnak beszerezni, a 2. cikkének (1) bekezdésében a „kérheti” kifejezés alkalmazása azt jelzi, hogy bár e hatóságok kérhetnek információt valamely másik tagállam illetékes hatóságától, e kérés nem jelent kötelezettséget. Minden tagállam maga értékeli azon konkrét eseteket, amelyekben a területén illet?séggel rendelke? adóalanyok által végrehajtott ügyletekre vonatkozó információk hiányosak, és maga dönti el, hogy ezek az esetek indokolják-e a másik tagállamhoz intézett információkérést (lásd a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 101. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

52 Következésképpen a 77/799 irányelv nem kötelezi az említett adóhatóságokat arra, hogy amikor valamely részvényes által szolgáltatott információk nem elegend?k annak vizsgálatához, hogy e részvényes teljesíti-e a nemzeti jogszabályban az adójóváírásra való jogosultság érdekében el?írt feltételeket, igénybe vegye az említett irányelv által el?írt kölcsönös segítségnyújtási mechanizmust (lásd a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 102. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

53 A fenti megállapítások fényében a feltett második és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a pontosság azon mértéket illet?en, amelynek az attól a tagállamtól eltér? másik tagállamban letelepedett t?ketársaság által fizetett osztalékkal kapcsolatos adójóváírásra való jogosultsághoz megkövetelt bizonyítékoknak meg kell felelniük, amelyben az osztalékban részesül? személy teljes kör? adókötelezettség alá tartozik, az EK 56. cikkel és EK 58. cikkel ellentétes az olyan rendelkezés – mint az EStG 36. §-a (2) bekezdése második mondata 3. pontja negyedik mondatának b) pontja ? alkalmazása, amelynek értelmében az osztalékban részesül? ilyen személy által szolgáltatandó bizonyítékok részletessége mértékének, valamint benyújtási formájának meg kell egyeznie azon mértékkel és formával, amelyet akkor követelnek meg, amikor az osztalékot fizet? társaság az e személy adóillet?ése szerinti tagállamban honos. Ezen utóbbi tagállam adóhatóságainak jogában áll, hogy az osztalékban részesül? említett személyt?l megköveteljék az általuk annak egyértelm? és pontos vizsgálatát lehet?vé tév? igazoló dokumentumok benyújtását, hogy a nemzeti jogszabályban el?írt adójóváírás megszerzésének feltételei teljesülnek-e, anélkül hogy az említett adójóváírást meg kellene becsülniük.

A negyedik kérdésr?

54 Negyedik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság azt szeretné megtudni, hogy a tényleges érvényesülés elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan szabályozás ? mint amely a módosított AO-nak az EGAO 97. cikke 9. §-a (3) bekezdésének harmadik albekezdésével összefüggésben értelmezett 175. §-a (2) bekezdésének második mondatából adódik ?, amely visszaható hatállyal és átmeneti id?szak biztosítása nélkül megakadályozza az érintett tagállamban teljes kör? adókötelezettség alá es? adóalany számára, hogy beszámíttassa azon külföldi társasági adót, amely az ezen adóalanynak egy másik tagállamban letelepedett t?ketársaság által fizetett osztalékot terheli, vagy az ezen adóra vonatkozó, az els? tagállam jogszabálya követelményeinek megfelel? igazolás vagy olyan igazoló dokumentumok benyújtásán keresztül, amelyek e tagállam adóhatóságai számára lehet?vé teszik annak egyértelm? és pontos vizsgálatát, hogy ezen adókedvezmény megszerzésének feltételei teljesülnek-e.

55 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint erre vonatkozó uniós szabályozás hiányában a jogalanyok uniós jogból származó jogainak a védelmét

biztosító eljárási szabályok a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján minden egyes tagállam belső jogrendjébe tartoznak, azzal a feltétellel azonban, hogy azok nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint a hasonló jellegű belső esetekre vonatkozók (az egyenértékűség elve), és nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (lásd a C/201/02. sz. Wells-ügyben 2004. január 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I/723. o.] 67. pontját, valamint a C/392/04. és C/422/04. sz., I/21 Germany és Arcor egyesített ügyekben 2006. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/8559. o.] 57. pontját).

56 Ezen utóbbi elvvel kapcsolatban a Bíróság a jogbiztonság érdekében elismerte az ésszerű mértékben meghatározott jogvesztő jellegű keresetindítási határidők uniós joggal való összeegyeztethetőségét, amely egyaránt védi az adóalanyt és az érintett közigazgatást. Ugyanis az ilyen határidők nem olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé tennék az Unió jogrendje által biztosított jogok gyakorlását (a C/228/96. sz. Aprile-ügyben 1998. november 17-én hozott ítélet [EBHT 1998., I/7141. o.] 19. pontja).

57 Ezenkívül a jogalap nélkül beszédett nemzeti adók visszatérítésével kapcsolatban a Bíróság meghatározta, hogy a tényleges érvényesülés elve a visszatérítés módjainak a nemzeti jog visszaható hatállyal történő módosításakor megköveteli, hogy az új jogszabály olyan átmeneti szabályozást tartalmazzon, amely lehetővé teszi a jogalanyok számára, hogy e szabályozás elfogadását követően elegendő idő álljon rendelkezésükre a visszatérítés iránti olyan kérelmek benyújtására, amelyek elterjesztésére a korábbi jogszabály hatálya alatt jogosultak voltak (lásd ebben az értelemben a C/62/00. sz. Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I/6325. o.] 38. pontját, valamint a C/255/00. sz. Grundig Italiana ügyben 2002. szeptember 24-én hozott ítélet [EBHT 2002., I/8003. o.] 37. pontját).

58 Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az AO-nak az EGAO 97. cikke 9. §a (3) bekezdésének harmadik albekezdésével összefüggésben értelmezett 175. §a (2) bekezdése második mondatának 2004. december 9-i változata a nemzeti jogot visszaható hatállyal módosította, anélkül hogy valamely átmeneti szabályozás lehetővé tette volna az érintett részvényesek számára, hogy érvényesítsék az adójóváíráshoz való jogukat. Következésképpen a tényleges érvényesülés elvével ellentétes valamely jogszabály ilyen módosítása, mivel nem nyújt az adóalanyok számára ésszerű határidőt az adójóváíráshoz való joguknak egy átmeneti időszakban történő érvényesítésére. A kérdést előterjesztő bíróság feladata e határidő meghatározása az adóalanyok számára annak lehetővé tétele érdekében, hogy az említett jogukat vagy a nemzeti jogszabály értelmében vett társaságiadóigazolás vagy a jelen ítélet 54. pontjában említett igazoló dokumentumok benyújtásán keresztül érvényesíthessék.

59 A fenti megállapításokból következik, hogy a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a tényleges érvényesülés elvével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely a módosított AO-nak a módosított EGAO 97. cikke 9. §a (3) bekezdésének harmadik albekezdésével összefüggésben értelmezett 175. §a (2) bekezdésének második mondatából adódik, amely visszaható hatállyal és átmeneti időszak biztosítása nélkül megakadályozza azon külföldi társasági adó beszámításának elérését, amely a másik tagállamban letelepedett kétársaság által fizetett osztalékot terheli, vagy az azon tagállamnak, amelyben az ezen osztalékban részesülő adóalany teljes körű adókötelezettség alá tartozik, az ezen adóra vonatkozó jogszabályának megfelelő igazolás, vagy olyan igazoló dokumentumok benyújtásán keresztül, amelyek e tagállam adóhatóságai számára lehetővé teszik annak egyértelmű és pontos vizsgálatát, hogy ezen adókedvezmény megszerzésének a feltételei teljesülnek-e. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy mi az említett igazolás vagy igazoló dokumentumok benyújtásának ésszerű határideje.

A költségekről

60 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

1) Azon adójóváírás összegének a kiszámítása során, amelyre az egyik tagállamban teljes körű adókötelezettség alá eső részvényes a másik tagállamban letelepedett kétársaság által fizetett osztalékkal kapcsolatban jogosult, az EK 56. cikkel és EK 58. cikkel ellentétes az első tagállam jogszabálya által előírt bizonyítékok benyújtásának hiányában az olyan rendelkezés – mint a jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) 36. §a (2) bekezdése második mondatának 3. pontja – alkalmazása, amelynek értelmében a külföldi forrású osztalékot terhelő társasági adó az első tagállamban honos társaságok által fizetett bruttó osztalékot terhelő társasági adó hányadának az erejéig beszámítható a részvényes jövedelemadójaiba.

Az adójóváírás kiszámítását a felosztott nyereségre vonatkozó, az osztalékot fizető társaságra a letelepedése szerinti tagállam joga alapján alkalmazandó társaságiadókulcs alapján kell elvégezni, anélkül azonban, hogy a beszámítandó összeg meghaladja a részvényes által kapott osztalék után az azon tagállamban fizetendő jövedelemadó összegét, amelyben teljes körű adókötelezettség alá tartozik.

2) A pontosság azon mértéket illetően, amelynek az attól a tagállamtól eltérő másik tagállamban letelepedett kétársaság által fizetett osztalékkal kapcsolatos adójóváírásra való jogosultsághoz megkövetelt bizonyítékoknak meg kell felelniük, amelyben az osztalékban részesülő személy teljes körű adókötelezettség alá tartozik, az EK 56. cikkel és EK 58. cikkel ellentétes az olyan rendelkezés – mint az 1993. szeptember 13-i törvénnyel módosított, a jövedelemadóról szóló 1990. szeptember 7-i törvény 36. §a (2) bekezdése második mondata 3. pontja negyedik mondatának b) pontja – alkalmazása, amelynek értelmében az osztalékban részesülő ilyen személy által szolgáltatandó bizonyítékok részletessége mértékének, valamint benyújtási formájának meg kell egyeznie azon mértékkel és formával, amelyet akkor követelnek meg, amikor az osztalékot fizető társaság az e személy adóilletése szerinti tagállamban honos.

Ezen utóbbi tagállam adóhatóságainak jogában áll, hogy az osztalékban részesülő említett személytől megköveteljék az általuk annak egyértelmű és pontos vizsgálatát lehetővé tévő igazoló dokumentumok benyújtását, hogy a nemzeti jogszabályban előírt adójóváírás megszerzésének feltételei teljesülnek-e, anélkül hogy az említett adójóváírást meg kellene becsülniük.

3) A tényleges érvényesülés elvével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás – mint amely az EU-irányelvek nemzeti adójogba történő átültetéséről és további rendelkezések módosításáról szóló törvénnyel (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften) módosított, az adózás rendjéről szóló törvénynek (Abgabenordnung) módosított, az adózás rendjéről szóló törvény hatálybalépéséről szóló, 1976. december 14-i törvény (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) 97. cikke 9. §a (3) bekezdésének harmadik albekezdésével összefüggésben értelmezett 175. §a (2) bekezdésének második mondatából adódik –, amely visszaható hatállyal és átmeneti időszak biztosítása nélkül megakadályozza azon külföldi társasági adó beszámításának elérését, amely a másik tagállamban letelepedett kétársaság által fizetett osztalékot terheli, vagy az azon tagállamnak, amelyben az ezen

osztalékban részesül? adóalany teljes kör? adókötelezettség alá tartozik, az ezen adóra vonatkozó jogszabályának megfelel? igazolás, vagy olyan igazoló dokumentumok benyújtásán keresztül, amelyek e tagállam adóhatóságai számára lehetővé teszik annak egyértelmű és pontos vizsgálatát, hogy ezen adókedvezmény megszerzésének a feltételei teljesülnek?e. A kérdést elterjeszt? bíróság feladata annak meghatározása, hogy mi az említett igazolás vagy igazoló dokumentumok benyújtásának ésszerű határideje.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.