

ANTONIO TIZZANO

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. november 10.¹

1. A Finanzgericht Köln (Németország) a Bírósághoz 2004. július 9-én benyújtott végzésével előzetes döntéshozatal céljából kérdést terjesztett elő arra vonatkozóan, hogy összeegyeztethető-e az EK 56. és EK 58. cikkel az a német szabályozás, amely csak a Németországban honos társaságok által fizetett osztalék címén biztosít adójóváírást az adózóknak.
3. Az EK 58. cikk azonban hozzáteszi, hogy:

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

I – Jogi háttér

A – *A közösségi jog*

2. Mint azt tudjuk, az EK 56. cikk (1) bekezdés szerint „tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.”

a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;

b) meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás [...] terén [...].

¹ – Eredeti nyelv: olasz.

[...]

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad tőke-mozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközeül².

B – A nemzeti jog

4. A jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz, a továbbiakban: EStG)² 20. §-ával összefüggésben értelmezett 36. §-a (2) bekezdése 2. pontjának 3. alpontja lehetővé teszi az adózóknak, hogy a jövedelemadó címén a német adóhatóságnak jövedelemadó címén fizetendő összegből levon-

ják a Németországban honos társaságok által fizetett osztalék 3/7 részét. Ellenben egyetlen rendelkezés sem teszi lehetővé ezen, az „adójóváírás” kifejezéssel jelölt mechanizmusnak a más tagállamban honos társaságok által fizetett osztaléokra történő alkalmazását.

5. A Németországban honos társaságok által a nyereség után fizetendő adókulcs 30%. Következésképpen az adójóváírás megakadályozza, hogy e nyereséget másodsorra is megadóztassák, amikor osztalék formájában a részvényeseknek szétosztják³.

6. Meg kell jegyezni, hogy az EstG 36. §-a (2) bekezdése 2. pontjának 3) alpontja alapján a német társaságok által kifizetett nyereség címén történő adójóváírás megengedett akkor is, ha nem fizették meg az adót.

7. Végül emlékeztetek arra, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság a 2001. adóévtől alkalmazandó, 2000-ben elfogadott törvénnyel⁴ megszüntette a fenti rendszert azért, hogy az úgynevezett „50%-os adózta-

2 – A szóban forgó törvény utolsó teljes közzététele a BGBl. 1990. I., 1898. oldalán jelenik meg. A vitatott tényállás idején e szöveget az adóköri tények annak érdekében való javításáról, hogy Németország az európai belső piacon a vállalkozások számára letelepedési hely maradjon szóló törvény 1. §-a (Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt) (Standortsicherungsgesetz – StandOG) (BGBl. 1993. I., 1569. o.) és az 1996. évi adótörvény (Jahressteuergesetz 1996), (BGBl. 1995., 1250. o.) 1. §-a módosította.

3 – Feltételezve például, hogy valamely társaság részvényeként bruttó 100 euró nyereséget realizál, minden részvény után 30 euró nyereségadót kell fizetnie. Ha a megmaradó 70 eurót osztalék címén kifizetik, a részvényesek a 70 3/7 részének megfelelő – vagyis 30 euró – adójóváírást kapnak, ami pontosan megegyezik a társaság által már kifizetett összeggel.

4 – A adók csökkentéséről és a vállalkozások adórendszerének reformjáról szóló 2000. október 23-i törvény (Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung) (Steuersenkungsgesetz – StSenkG), (BGBl. 2000. I., 1433. o.).

tási módszerrel” (Halbeinkünfteverfahren) helyettesítse, amely alapján a jövedelemadót csak a részvényes által kapott osztalék fele után kell fizetni. E módszer lehetővé teszi az osztalékok kettős adóztatásának elkerülését, vagy legalábbis annak erős korlátozását, anélkül hogy engedélyznék az adójóváírást⁵.

II – Tényállás és eljárás

8. A németországi illetőségű H. Meilicke német állampolgár, aki holland és dán társaságok részvényeinek birtokosa, 1995 és 1997 között 16 984,85 DEM összeget kapott osztalék címén e társaságoktól.

9. Az időközben elhunyt H. Meilicke örökösei a fenti összeg 3/7 részének megfelelő adójóváírást kértek 2000. október 30-i levélükben az illetékes adóhatóságtól (Finanzamt Bonn-Innenstadt) arra hivatkozással, hogy

5 – A Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak címzett 2003. december 19-i bizottsági közleményben – A természetes személyek osztalékadója a belső piacon – (COM(2003) 810 végleges) a Bizottság előadta, hogy a magas jövedelemmel rendelkező adóalanyok számára a szóban forgó rendszer ugyanolyan eredményeket ad, mint az adó-jóváírási rendszer, ugyanakkor az alacsony jövedelmű adóalanyok esetében azonos eredmény elérése érdekében az osztaléknak több mint a felét mentesíteni kellene a jövedelemadó alól (2.2.2. pont).

noha a vonatkozó nemzeti szabályozás csak a Németországban honos társaságok által fizetett osztalékra vonatkozik, a közösségi jog szerint kötelező e mechanizmusnak a más tagállamok társaságaitól származó osztalékra való kiterjesztése, a Bíróság Verkooyen-ügyben hozott ítéletében szereplő értelmezése szerint⁶.

10. Az adóhatóság azonban elutasította e kérelmet azzal az indokkal, hogy a fent hivatkozott ítélet csak a holland adószabályozásra vonatkozik, amelynek a német szabályozással való kapcsolata nem került megállapításra.

11. H. Meilicke örökösei a Finanzgericht Kölnhöz fordultak, amely – bár megkérdőjelezte a nemzeti szabályozásnak a tőke szabad mozgásával való összeegyeztethetőségét –, megállapította, hogy a német jogalkotó és közigazgatási hatóságok nem ítélik úgy, hogy a nemzeti jogra közvetlenül nem vonatkozó közösségi ítélkezési gyakorlat köti őket. Következésképpen úgy vélte, hogy az alábbi kérdésnek előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjesztése érdekében fel kell függeszteni az eljárást:

„Összeegyeztethető-e az EK 56. cikk (1) bekezdésével és az EK 58. cikk (1) bekez-

6 – A C-35/98. sz. ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.).

désének a) pontjával, illetve (3) bekezdésével az [EStG] 36. §-a (2) bekezdésének 3. pontja, amely szerint csak a teljes körű adókötelezettség alá eső 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?”

akik Németországban honos társaságtól kapnak osztalékot.

12. Az alapeljárás felperesei, a német kormány és a Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be az eljárásban. Ugyanezen személyek és az Egyesült Királyság kormánya részt vettek a 2005. szeptember 8-án tartott tárgyaláson.

14. Az alapeljárás felperesei és a Bizottság nemleges választ javasol, míg a német kormány és az Egyesült Királyság kormánya ellenkező véleményét képvisel.

15. A magam részéről úgy gondolom, hogy a kérdésre adott választ nagymértékben meghatározhatja a Manninen-ügyben nemrég hozott ítélet⁷, amelyben a Bíróság szinte azonos kérdésben határozott, a nemzeti bíróság ezt nem tudta azonban figyelembe venni, mivel az ítélet az előzetes döntéshozatalra utaló határozat benyújtását követően született.

III – Értékelés

A vitatott német jogszabály összeegyeztethetősége

13. A nemzeti bíróság lényegében arra vár választ, hogy a tőke szabad mozgását előíró közösségi rendelkezések lehetővé teszik-e, hogy az adójóváírás megadását azon adózókra korlátozzák a német adórendszerben,

16. Ebben az ítéletben, amelyben a szóban forgó német szabályozáshoz nagyon hasonló finn szabályozásról van szó, a Bíróság kimondta, hogy e szabályozás, mivel a Finnországban letelepedett társaságok által fizetett osztalékra korlátozta az adójóváírást, egyrészt visszatartja az ebben az államban teljes körű adókötelezettség alá eső adózókat attól, hogy tőkéjüket más tagállamokban letelepedett társaságokba fektessék be (22. pont), másrészt akadályozza e társasá-

⁷ – A C-319/02. sz. ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.).

gokat abban, hogy Finnországban tőkét gyűjtsenek (23. pont). Következésképpen a szóban forgó szabályozást a közösségi joggal összeegyeztethetetlennek kell tekinteni, mivel „olyan korlátozást jelent a tőke szabad mozgásának, amelyet az EK 56. cikk elvileg tilt” (24. pont).

17. Másrészt a Bíróság a jelen esetben nem ítélte úgy, hogy az ítélkezési gyakorlatában elfogadott ilyen korlátozások esetleges igazolásához előírt feltételek teljesülnek. Mint azt tudjuk, ezen ítélkezési gyakorlat szerint „a szóban forgó nemzeti szabályozáshoz hasonló nemzeti rendelkezés, amely az érintett tagállamban teljes körű adókötelezettség alá tartozó személy vonatkozásában különbséget tesz a nemzeti osztlélekből és a külföldi osztlélekből származó jövedelmek között, csak akkor egyeztethető össze a Szerződésnek a tőke szabad áramlásáról szóló rendelkezéseivel, ha az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem összehasonlíthatók, vagy azt nyomós közérdek indokolja, mint például az adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége (a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 43. pontja)” (29. pont).

18. Márpedig az első szempontot illetően a Bíróság emlékeztetett arra, hogy a nemzeti szabályozás célja az osztlékok kettős adóztatásának elkerülése. Következésképpen annak a helyzete, aki „hazai” társaságok

részvényeibe fektet be, és annak a helyzete, aki a Közösségben máshol letelepedett társaságok részvényeibe fektet be, csak akkor hasonlítható össze, ha a „külföldi” társaság letelepedésének helye szerinti tagállam már elkerülte a kettős adóztatást, például oly módon, hogy kizárja a társaság által osztlék címén fizetett nyereséget a társasági adó alapjából. Mivel a jelen esetben ezen eshetőség nem állt fenn, a Bíróság kizárta ezen igazolás alkalmazását (35–37. pont).

19. A második szempontot illetően a Bíróság megjegyezte, hogy „a [nemzeti] adórendszer koherenciája akkor is biztosított marad, ha a részvényesnek biztosított adókedvezmény és a befizetendő társasági adó közötti összefüggést fenntartják. Ezért [...] az adójóváírás biztosítása egy Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső, Svédországban letelepedett társaság részvényeivel rendelkező részvényesnek, amely adójóváírást a társaság által ez utóbbi tagállamban megfizetendő társasági adó függvényében számítanak ki, az adórendszer koherenciáját nem kérdőjeleznék meg” (46. pont, kiemelés tőlem).

20. Visszatérve most a jelen eljárás tárgyát képező esethez, számomra először is úgy tűnik, hogy nem kétséges, hogy a vitatott német szabályozás – mivel a Németországban letelepedett társaságok által kifizetett osztlékokra korlátozza az adójóváírás meg-

adását –, korlátozza a tőke szabad mozgását, a Manninen-ügyben vizsgált finn szabályozáshoz hasonlóan.

„objektív összehasonlíthatóságának” szempontja kapcsán a tárgyaláson precedensként hivatkozott D.-ügyben hozott ítélet⁸ más következtetésre vezethetne. E kormány szerint, ha jól értettem, ezen ítéletből az következik, hogy a helyzetek az adókedvezmény esetleges kiterjesztésére tekintettel csak meghatározott jogi keret esetében – mint például (a jelen üggyhöz hasonlóan) kettős adózásról szóló egyezmény – tekinthetők összehasonlíthatónak.

21. Ami az előbb említett (lásd a 17. és azt követő pontot) korlátozás igazolásának esetleges okait illeti, elsőként megjegyzem, hogy a vitatott eltérő bánásmód tárgyát képező osztalékfajták a jelen esetben is ugyanabban a helyzetben merültek fel, vagyis összehasonlíthatók. Tekintettel arra ugyanis, hogy a W. Meilickének osztalékot fizető társaságok letelepedésének helye szerinti tagállamokban (Hollandia és Németország), csakúgy mint Svédországban a Manninen-ügyben, nem korlátozzák a társasági adóalapot a ki nem osztott nyereségre, ebből következik, hogy a németországi illetőségű részvényesek hasonló helyzetben vannak, akár olyan társaságtól kapják az osztalékot, amelynek ezen államban van a székhelye, akár más tagállamban székhellyel rendelkező társaságtól. A jövedelmet mindkét esetben először társasági adó, ezután pedig – amennyiben osztalék formájában kerül kifizetésre – a kedvezményezettelnél jövedelemadó terheli.

23. Bevallom, hogy nem sikerült teljesen megérteni e precedensre történő hivatkozás okát, sem az abból levont következtetéseket. Számomra úgy tűnik, hogy a jelen üggyől nagyon eltérő helyzeteket vizsgáltak a D.-ügyben, mivel a vagyonaóra vonatkozó kedvezménynek külföldi illetőségűekre való kiterjesztéséről volt szó, és arról a lehetőségről, hogy olyan közösségi állampolgárok is részesüljenek egy kettős adózásról szóló kétoldalú egyezmény kedvezményeiben, akik az egyezményben nem részes tagállamban rendelkeznek illetőséggel.

24. Mindenesetre még ha feltételezzük is, hogy ezen ítélet releváns lehet az itt tárgyalt probléma megoldása szempontjából, tény az, hogy egy nagyon speciális és különleges

22. Azt sem gondolom, hogy az Egyesült Királyság által, éppen az érintett helyzetek

⁸ – A C-376/03. sz. ügyben 2005. július 5-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-5821. o.).

esetre alkalmazandó, és ebből eredően nem alkalmas az általánosításra. Azt általános jelleggel biztosan nem lehet levonni, hogy a közösségi jog alapvető rendelkezéseinek, mint például a tőke szabad mozgásának alkalmazása a tagállamok közötti kétoldalú egyezmények fennállásától függ.

25. Rátérve a fentebb hivatkozott és az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességén alapuló másik igazolásra, véleményem szerint a német kormány a jelen esetben erre sem hivatkozhat. E koherencia ugyanis a Manninen-ügyben hozott ítéletben foglaltaknak megfelelően biztosítva van, amíg „fenntartják a részvényesnek nyújtott adókedvezmény és a befizetendő társasági adó közötti összefüggést” (46. pont). A jelen esetben ezt pontosabban az a tény biztosítja, hogy a W. Meilicke örököseinek nyújtandó adójóváírást a dán és holland társaságok – amelyeknek az elhunyt részvényese volt – által ténylegesen, Dániában és Hollandiában társasági adó címén kifizetett összegek figyelembevételével számítják ki.

26. Az sem bír jelentőséggel, ellentétben a szövetségi kormány állításával, hogy a vitatott német szabályozás, a finn szabályozástól

eltérően, előírja, hogy a német társaságok által fizetett osztalékra vonatkozó adójóváírást e társaságok által fizetett nyereségadó megfizetésétől függetlenül megadják (lásd a fenti 6. pontban).

27. Az adójóváírás biztosításának e jellegzetessége – a szövetségi kormány állítása szerint – azzal a ténnyel magyarázható, hogy a Németországban honos társaságok esetén a német adóhatóság könnyen ellenőrizheti, hogy a társaságok befizették-e már az adót, és ha nem ez az eset áll fenn, akkor ugyanolyan könnyen intézkedhet a behajtás iránt. Mivel ez nem lenne lehetséges a más tagállamokban letelepedett társaságoknál, az e társaságok által fizetett osztalék nem részesül az adójóváírás kedvezményében.

28. Mindazonáltal emlékeztetek arra, hogy a Manninen-ügyben hozott ítélet előírja a nemzeti hatóságok számára, hogy ismerjék el a letelepedés tagállamában *ténylegesen* megfizetett adónak megfelelő jóváírást, „amint az az adóalapra vonatkozó általános szabályokból és e tagállamokban érvényes társaságiadó-kulcsból következik”. Mindenesetre, az ítélet megerősíti, hogy „a ténylegesen megfizetett adó meghatározásánál felmerülő nehézségek semmi esetre sem [...]

igazolhatják a tőke szabad mozgásának akadályozását”, mint ami a vitatott nemzeti jogszabályból ered (54. pont).

székhelye nem ebben az államban található”¹¹.

29. Végül megjegyzem, hogy a szükséges ellenőrzések végrehajtása érdekében a német hatóságok igénybe vehetik a 77/799/EGK irányelv⁹ által előírt, az adóhatóságok közötti együttműködés eszközeit, amelyek lehetővé teszik a természetes és jogi személyek jövedelemadójának és vagyonadójának helyes meghatározásához szükséges információk cseréjét. Amint azt a Bíróság kimondta, ezen irányelv „a szükséges információ megszerzésének az adóhatóságok közötti nemzeti szintű információszerezéshez hasonló lehetőségeit kínálja”¹⁰.

A Bíróság ítéletének időbeli hatályáról

31. Ezek után állást kell foglalni a szövetségi kormány által másodlagosan előterjesztett, a jelen ügyet lezáró ítélet időbeli hatályának korlátozására irányuló kérelemről, amennyiben az ítélet – amint azt az imént javasoltam – a szóban forgó nemzeti szabályozás összeegyeztethetlenségét mondja ki.

30. Tekintettel az előzőekre, azt javaslom a Bíróságnak, hogy ugyanazt válaszolja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre, mint a Manninen-ügyben hozott ítéletben, tehát mondja ki, hogy „az EK 56. és EK 58. cikkel ellentétes az olyan szabályozás, amelynek értelmében a valamely tagállamban teljes körű adókötelezettség alá tartozó személy nem jogosult a részvénytársaságok által kifizetett osztalék utáni adójóváírásra, amennyiben az érintett társaságok

32. E tárgykörben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint „a közösségi jog valamely rendelkezésének a Bíróság által adott értelmezése arra szorítkozik, hogy megvilágítsa és pontosan meghatározza e rendelkezés értelmét és hatályát, ahogyan e rendelkezést hatálybalépésétől fogva érteni és alkalmazni kellett volna. [...] A Bíróság csak kivételes esetben teheti meg, hogy a közösségi jogrendben bennrejlő jogbiztonság általános elvének alkalmazásával korlátozza az érdekelt személyek azon lehetőségét, hogy a

9 – A közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.).

10 – A C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 45. pontja.

11 – Lásd a Manninen-ügyben hozott ítélet rendelkező részét.

jóhiszeműen létrehozott jogviszonyok vitatása céljából hivatkozzanak az így értelmezett rendelkezésre”¹².

nemzeti hatóságok által beszedett adók vitatásáról van szó¹⁵;

33. E szempontból – fejt ki a Bíróság –, az előzetes döntéshozatal során hozott ítéletből valamely tagállam számára esetlegesen származó pénzügyi következmények önmagukban nem igazolják az adott ítélet időbeli hatályának korlátozását¹³.

ii. és ha „a közösségi rendelkezések hatályára vonatkozó *objektív és jelentős bizonytalanság* miatt a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat a közösségi jogszabályoknak nem megfelelő magatartásra ösztönözték, és ehhez a bizonytalansághoz esetleg más tagállamok és a Bizottság magatartása is hozzájárult”¹⁶.

34. E korlátozás azonban – mindig kivételes esetben –, lehetséges, ha a következő feltételek teljesülnek, nevezetesen:

i. amikor „az érvényesnek és hatályosnak ítélt szabályozáson alapuló, jóhiszeműen létrehozott jogviszonyok nagy számának következtében súlyos gazdasági következmények veszélye állt fenn”¹⁴; ez arra az esetre is érvényes, amikor az illetékes

35. Márpedig a jelen esetben az első feltételt teljesítettnek lehet tekinteni, ha a német kormány által hivatalosan rendelkezésre bocsátott adatok pontosnak bizonyulnak. E kormány ugyanis úgy becsülte – és becslését nem vitatták –, hogy az összegegyeztetetlenséget kimondó ítélet hatálya korlátozásának hiányában a megadandó visszatérítés 9 és 13 milliárd euró közötti összeget tenne ki [ami a 2004. évi bruttó nemzeti termék (GDP) 0,41–0,59%-a]. Igaz, hogy a tárgyaláson a becslést 5 milliárd euróra korlátozták

12 – Lásd végül a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2119. o.) 66. és 67. pontját. Lásd Jacobs főtanácsnok a Bíróság előtt folyamatban lévő C-475/03. sz. Banca Popolare di Cremona ügyben tett indítványának 75. pontját is.

13 – A fent hivatkozott Bidar-ügyben hozott ítélet 68. pontja, valamint a C-367/93–C-377/93. sz., Roders és társai ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2229. o.) 48. pontja; a C-137/94. sz. Richardson-ügyben 1995. október 19-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3407. o.) 37. pontja; a C-197/94. sz. Bautia et Société française maritime ügyben 1996. február 13-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-505. o.) 55. pontja és a C-184/99. sz. Grzelczyk-ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-6193. o.) 52. pontja.

14 – Lásd a fent hivatkozott Bidar-ügyben hozott ítélet 69. pontját.

15 – Lásd például a C-437/97. sz., EKW és Wein & Co. ügyben 2000. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1157. o.) 59. pontját.

16 – Lásd a fent hivatkozott Bidar-ügyben hozott ítélet 69. pontját (kiemelés tölem). Lásd a Banca Popolare di Cremona ügyben Jacobs főtanácsnok fent hivatkozott indítványának 75. pontját is.

(ami a 2004-es GDP 0,25%-a), tekintettel arra, hogy az adózással kapcsolatos nemzeti eljárásokban bekövetkezett változások miatt a meg nem fizetett adójóváírást csak az 1998 után fizetett osztalékok esetén lehet igényelni. Mindazonáltal azonban úgy tűnik, hogy jelentős, olyan jellegű összegekről van szó, amelyek „súlyos gazdasági következmények veszélyét” vonhatják maguk után.

36. Kevésbé nyilvánvaló, hogy teljesül-e a fent említett második feltétel. Az iratokból ugyanis kiderül, hogy a Bizottság az 1995. október 31-i levélben értesítette a német kormányt, hogy az adójóváírásra vonatkozó szabályozás sérti a közösségi jogot. Azt a következtetést lehet tehát levonni, hogy a kérdéses feltétel a jelen esetben nem teljesül, tekintettel arra, hogy az imént említett, az ítélkezési gyakorlat által előírt *objektív és jelentős bizonytalanság* nem állt fenn.

37. Meg kell azonban jegyezni, hogy a fent hivatkozott 1995-ös levelet nem követte semmiféle fellépés a Bizottság részéről. Az utóbbi a Bíróságnak benyújtott észrevételeiben azt nyilatkozta, hogy nem indított jogsértési eljárást, mert az adójóváírásra vonatkozó német szabályozást később hatályon kívül helyezték. Valójában azonban a német jogalkotó által bevezetett új és más adózási rendszer, amely nem szabályozta az adójóváírást, csak a fent hivatkozott 2000. évi törvénnyel került bevezetésre (lásd a fenti

7. pontban). A Bizottság tehát a figyelmeztetés után hosszú ideig nem tett további lépéseket.

38. Márpedig a Bíróság a Defrenne II-ítéletben megjegyezte, hogy „a Bizottság azon mulasztása, hogy [...] a figyelmeztetések ellenére [...] nem nyújtott be keresetet kötelezettségszegés megállapítása iránt, megerősítette a kialakult téves elképzelést” az állítólagosan megsértett közösségi rendelkezés hatályát illetően¹⁷.

39. Analógia útján megállapítható tehát, hogy a Bizottság hosszú ideig tartó tétlensége a jelen esetben is objektív bizonytalanságot eredményezhetett az adójóváírásra vonatkozó nemzeti szabályozásnak a tőke szabad mozgására gyakorolt korlátozó hatását illetően.

40. Annál is inkább igaz – mint azt maga a Bizottság is elismerte a tárgyaláson – (valójában azonban nagyon általános véleményről van szó¹⁸), hogy a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítéletig a tőke szabad mozgására vonatkozó szabályok hatálya a jelen ügyben vitatott adómechanizmusok

17 – A 43/75. sz., ún. Defrenne II-ügyben 1976. április 8-án hozott ítélet (EBHT 1976., 455. o.) 71–75. pontja. Lásd ugyanebben az értelemben a C-163/90. sz., Legros és társai ügyben 1992. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-4625. o.) 32. pontját és a fent hivatkozott EKW és Wein & Co. ügyben hozott ítélet 58. pontját.

18 – Lásd például Kokott főtanácsnok fent hivatkozott Maninnen-ügyben előterjesztett indítványának 36. pontját.

tekintetében egyáltalán nem volt egyértelmű. A bizonytalanság valós, és nem kitalált jellegét közvetetten az a tény is megerősíti, hogy a szövetségi kormány az ítélet meghozatalát követően haladéktalanul összhangba hozta azzal a korábbi jogszabályt.

41. Megalapozottnak tűnik tehát számomra annak megállapítása, hogy teljesülnek a német szabályozás összeegyeztethetlenségét kimondó határozat időbeli hatályának korlátozására vonatkozó feltételek.

42. Ebben az értelemben hozzátehetek még néhány általánosabb jellegű megjegyzést, amelyek bizonyos módon szintén a Bíróság fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatában kimondott szempontokból erednek. Igaz ugyanis, hogy az utóbbi szerint valamely ítélet hatályának korlátozásáról csak kivételesen lehet határozni. Ezen ítélkezési gyakorlatból levezethető azonban, hogy e határozatnak figyelembe kell vennie annak szükségességét, hogy a tagállamok helyzetét a szigorúan szükséges mértéknél jobban ne súlyosbítsák. A jogrend célja és elsődleges érdeke, hogy biztosítsa, és – amennyire csak lehetséges – visszaállítsa a jog betartását. Amikor e célok hatékonyan követhetők, nincs szükség szigorúbb értelmezési szempontok bevonására, amelyek csupán megtorló szándékokat fejeznének ki, tehát a közösségi jog megsértése miatt a büntös „megbüntetésének” szándékát (e gondolat az új EK 228. cikkben megtalálható, azonban egészen más céllal és egészen más kö-

rülmények között). Azonban e célok – bár ez nem mindig nyilvánvaló a gyakorlatban – teljes mértékben idegenek a rendszertől, noha koherensek azzal (és a Bíróság fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatával), hogy elkerüljék a tagállamokat érintő kedvezőtlen, a feltétlenül szükségést meghaladó hatásokat. Meg kell jegyezni, hogy a rendkívül összetett és tagolt struktúrájú tagállamoknak általában komoly nehézséget okoz a folyamatosan bővülő, és nem mindig egyértelmű közösségi szabályozás követése; az ennek való – leggyakrabban sikeres – megfelelés érdekében tett erőfeszítések ezért dicséretre méltók. Helyes, hogy amikor ez nem következik be, a Bizottság és a Bíróság nem hagyja, hogy e nehézségek visszatartsák az esetleges jogsértések üldözésétől, vagy ami még rosszabb, igazolásától; ugyanakkor figyelembevételük mellőzése is helytelen, amikor a jogrend céljait anélkül is el lehet érni, hogy büntető következményeket kapcsolnának hozzá, vagy szükségtelenül nehezítenék a tagállamnak a már eleve nem könnyű helyzetét (és ugyanezt lehet elmondani a tisztán formális vagy legalábbis nagyon csekély jelentőségű jogsértésekről).

43. Ha tehát az előzőek fényében úgy tekintjük, hogy fennállnak a feltételek a Bíróság ítélete időbeli hatályának korlátozásához, meg kell határozni azt az időpontot, amelytől kezdve az ítélet hatálya beáll. Fel kell hívnom azonban a figyelmet, hogy tekintettel a jelen ügy sajátos jellegzetességeire, a feladat a várhatónál nehezebbnek bizonyul.

44. Elsőként emlékeztetek arra, hogy a német kormány javaslata szerint, ha a Bíróság helyt ad a kért korlátozásnak, az ítélet hatálya a) azon határidő lejártától álljon be, amelyet a Bíróság annak érdekében határozott meg, hogy időt adjon a tagállamoknak adórendszerük egységesítéséhez, vagy hogy nemzetközi egyezmények útján összehangolják adott esetben a társasági adó vagy az osztalékadó kivetését; b) másodlagosan és általánosan, „a jövőre nézve” álljon be, a tárgyaláson felmerült azonban, hogy a hatály a tárgyalás időpontjától kezdődjön, vagy a jelen eljárás alapjául szolgáló előzetes döntéshozatalra utaló végzés közzétételétől; c) végső esetben 2000. június 6-tól, vagyis a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélettől.

45. Ki kell zárnom azonban a gondolatot, hogy az első kérelemnek helyt lehetne adni. Nem azért, mert a Bíróság bizonyos körülmények között nem tud határidőt szabni a tagállamoknak a német kormány által említett eredmények elérése érdekében. Mint tudjuk, Jacobs főtanácsnok e megoldást helyezte kilátásba – teljesen ésszerű és meggyőző módon – a Banca popolare di Cremona ügyben előterjesztett indítványában¹⁹. A jelen esetben az eredmény azonban annyira bizonytalan, és a legjobb esetben is olyan sokáig tartana a megvalósítása, hogy a megoldás kevésbé lenne hiteles, és még kevésbé kivitelezhető.

46. Ettől eltekintve a kérelem ugyanazokba a kifogásokba ütközik, mint a szövetségi kormány által javasolt második másodlagos kérelem, nevezetesen, hogy az ítélet hatálya a kihirdetésének időpontjától kezdődjön (vagy esetlegesen a tárgyalás időpontjától, vagy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat közzétételétől). Ha ugyanis feltételezzük, hogy a Verkooijen-ügyben hozott ítélet a közösségi jogot megfelelően értelmezi, a Németországi Szövetségi Köztársaság hivatkozott kérelmei elvben valamely állam által a közösségi joggal *egyértelműen* ellentétes helyzetben folytatott jogellenes magatartás jóváhagyását vonnák maga után, és – megfelelő indok nélkül – engedélyeznék a jogosulatlanul beszedett adók visszatérítésének elutasítását.

47. Van azonban még egy kifogás. Tudjuk ugyanis, hogy valamely ítélet hatályának korlátozására „a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján kizárólag ugyanazon ítéletben kerülhet sor, amely a kért értelmezésről határoz”²⁰. Ez ugyanakkor nem áll fenn a jelen esetben, mert – amint azt már több ízben kiemelttem –, a közösségi rendelkezések értelmezése – amelyből a vitatott német rendelkezés jogellenessége következik – alapvetően a Verkooijen-ügyben hozott ítéleten alapul, amely ügyben azonban nem kérték az ítélet időbeli hatályának korlátozását, illetve arról hivatalból sem határoztak.

20 – A 24/86. sz., Blaizot és társai ügyben 1988. február 2-án hozott ítélet (EBHT 1988., 379. o.) 28. pontja, a fent hivatkozott Legros és társai ügyben hozott ítélet 30. pontja, és a fent hivatkozott EKW és Wein & Co. ügyben hozott ítélet 57. pontja. Lásd ugyanebben az értelemben a C-262/88. sz. Barber-ügyben 1990. május 17-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-1889. o.) 41. pontját.

19 – A fent hivatkozott indítvány 85. és azt követő pontjai.

48. Úgy tűnik számomra, hogy a német kormánynak ezen elvekkel összeegyeztethető egyetlen kérelme – még ha csak utolsó lehetőségként terjesztették is elő –, az, hogy a jelen ügyben hozandó ítélet hatályának beálltát 2000. június 6-ra, vagyis a Verkooijen-ügyben hozott ítélet kihirdetésének időpontjára korlátozzák.

49. Ebben az ítéletben az erre vonatkozó határozat hiányának orvoslásáról és a jelen ügy keretei között anélkül történő elrendezéséről van ugyanis szó, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata által kimondott elv sérülne, tekintettel arra, hogy a hatály csak a kért értelmezésről határozó ítéletre nyúlik vissza.

50. E megoldásnak az a következménye, hogy az ezen időpontot követően nem Németországban honos társaságoktól osztalékot kapó személyek jogosultak adójóváírásra, azon személyeket kivéve – még mindig a Bíróság ítélkezési gyakorlatával összhangban –, akik a Verkooijen-ügyben hozott ítéletet megelőzően kértek adójóváírást, vagy megtámadták az esetleges elutasító határozatot²¹.

21 – Lásd ebben az értelemben a C-228/92. sz. Roquette Frères ügyben 1994. április 26-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-1445. o.) 26-29. pontját, és a C-212/94. sz., FMC és társai ügyben 1996. február 8-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-389. o.) 58. pontját.

51. Ezt kimondva mindazonáltal hozzá kell tennem, hogy okkal lehet feltételezni, hogy ezen utolsó kérdést nem lehet teljes mértékben és méltányosan megoldottnak tekinteni. Igaz ugyanis, hogy a tervezett – és a jelzett, valamint nem jelentéktelen tényezőkkel kiegészített – megoldás előnye, hogy pontosan átülteti a jelen ügyre a Bíróságnak az ítélet hatálya időbeli korlátozására vonatkozó ítélkezési gyakorlatát. Emellett azonban meg vagyok győződve arról, hogy – tekintettel a jelen ügy sajátosságaira –, ezt még pontosítani kell, és jobban körül kell határolni.

52. Elsőként megjegyzem, hogy e megoldásnak a jelzett tartalommal nem lenne nagy gyakorlati haszna. Amint arra a fentiekben emlékeztettem, az adójóváírás elismerésének problémája nem merülne fel a fent hivatkozott 2000. évi törvény után esedékes osztalékoknál (lásd a 7. pontot), míg a jelen eljárásból kiderül, hogy az adójóváírás látszólag éppen e törvény előtt kifizetett osztalékokra vonatkozik.

53. Egyébiránt, és ez az érv tűnik számomra a legfontosabbnak, nem szabad elfeledkezni arról, hogy a tervezett megoldás a „kért értelmezésről határozó ítélet” és az ezen ítélet hatályának korlátozásáról döntő ítélet közötti időbeli eltolódáson alapul. Ha ugyanis is a kért értelmezést a jogi összhang miatt az

első ítélet időpontjától visszaható hatállyal kellene alkalmazni, az időbeli korlátozásról a Bíróság jelen ügyben hozandó ítéletének kellene határoznia.

gondolni; véleményem szerint azonban, ha jól meggondoljuk, ez a megoldás nincs teljesen összhangban az általam előbbieken kifejtett szempontokkal.

54. Ebben a helyzetben a Verkooijen-ügyben hozott ítélet időpontjában megállapítani azon időpontot, amikor az ekkor adójóváírásra jogosult személyek jogukat érvényesíthették volna, véleményem szerint nem veszi figyelembe az említett eltérést, amely azzal a veszéllyel jár, hogy bünteti e személyeket, mivel a tanúsítandó gondossági kötelezettséget még nehezebbé teszi, és bizonyos értelemben még súlyosabbá teszi a Bizottságra háruló kötelezettségénél.

57. A jelen eljárásban felmerülő adatok alapján a német jogban az adóbevallásban feltüntetett osztlékra adójóváírást nem igénylő adózók az irataiknak az adóhatóság általi ellenőrzéséig, és így ügyük lezártnak tekintettségéig benyújthatják a kérelmet. Mivel úgy tűnik, hogy e szakasz átlagosan hét évig tart, az 1998-ban bevallott osztlék címén járó adójóváírás még most is igényelhető.

55. Tehát ha el akarjuk kerülni ezen eredményt, és ugyanakkor a meghozandó ítélet hatékony érvényesülését kívánjuk biztosítani, a legegyszerűbb megoldás az lenne, ha nem érintenék azoknak a jogát, akik a Verkooijen-ügyben hozott ítéletet megelőzően jártak el, és azokét sem, akik későbbi időpontban tanúsítottak kellő gondosságot, feltéve természetesen, hogy igényük nem évült el.

58. Márpedig, amint arra a felek – különösen (de nem kizárólag) a német kormány – felhívták a figyelmet, a jelen eljárás megindításának szaksajtóbeli visszhangja élénk érdeklődést váltott ki a kérdéssel kapcsolatban. Így a vonatkozó ítélet hatályának időbeli korlátozása és különösen az ítéletet magát megelőzően eljáró adózók javára történő esetleges kivétel lehetősége már azzal járt, és még azzal járhat, hogy számos személy, akiknek az igénye – mint arra az imént emlékeztettem – még nem évült el, visszatérítési iránti kérelmet nyújt be.

56. Azonban nem egészen egyértelmű, hogy mi legyen ez a „későbbi időpont”. Természetesen lehet a jelen ügyet lezáró ítéletre

59. Pontosan e fejlemények növelhetik a „súlyos gazdasági következmények veszélyét”, ami miatt javasoltam a jelen ügyben hozandó ítélet hatályának korlátozását. Tekintettel az imént mondottakra, ha a visszatérítés iránti kérelem végső benyújtási határideje a jelen ügyben hozott ítélet lenne, szinte egy visszatérítés iránti kérelem sem lenne kizárva: azoknak a kérelme sem, akik a Verkooijen-ügyben hozott ítéletet követően kaptak osztalékot, és azoké sem, akik ezen időpont előtt kaptak osztalékot, vagyis akár az ítéletet megelőzően nyújtották be a kérelmet, akár a jelen ügyben hozandó ítélet előtti napon. Összefoglalva, szinte általános visszatérítést eredményezne, és az állam kiadásai elérnék azt a szintet, amelytől tartott, megfosztva így a javasolt korlátozást minden hatékony érvényesülésétől.

60. Milyen megoldást lehet javasolni ilyen helyzetben, amely a korábban meghatározott elvek és korlátok között marad, és tiszteletben tartja az ellentétes érdekek közötti egyensúlyt? Úgy tűnik számomra, hogy e kérdésre az egyetlen ésszerű válasz az, hogy a visszatérítés iránti kérelmeket a Verkooijen-ügyben hozott ítéletet követően az érintettek által tanúsított gondosság függvényében kell korlátozni.

61. E szempontot követve a jelen ítélet kedvezményezettjei közül véleményem szerint ki kell zárni azon személyeket, akik évekig nem igényelték adójóváírást, vagy

nem támadták meg az azt elutasító határozatot, és akik most, a jelen ítélet által vezérelve hirtelen ösztönzést éreztek, hogy a sokáig fiókban heverő kérelmeiket elővegyék.

62. E szempont elfogadása esetén véleményem szerint azon időpontot kell referencia-időpontként igénybe venni – amint ez a tárgyalás során is kiderült –, amikor a jelen eljáráshoz vezető előzetes döntéshozatalra utaló határozatot közzétették az *Európai Unió Hivatalos Lapjában*²², vagyis 2004. szeptember 11-ét. Azért ezt, mert ésszerűen elképzelhető, hogy ezen időponttól kezdve kapott megfelelő nyilvánosságot a visszatérítés lehetősége, és ebből következően a kevésbé gondos személyeknek is felkeltette a figyelmét.

63. Megpróbálva tehát a megelőzőkből levonni a következtetést, úgy vélem, hogy javasolhatom annak kimondását, hogy a német szabályozás a Verkooijen-ügyben hozott ítélet időpontjától kezdődő hatállyal összeegyeztethetetlen, és arra nem lehet hivatkozni az ezen ítélet előtt kapott osztalékra vonatkozó adójóváírás igénybevétele érdekében, azok igényétől eltekintve, akik e határozat előtt 2004. szeptember 11-ig, a

22 – HL 1994. C 228., 27. o.

jelen eljáráshoz vezető előzetes döntéshozatalra utaló végzésről szóló közleménynek az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* történő közzétételéig benyújtották az adójóváírás

igénybevételére vonatkozó kérelmüket, vagy megtámadták az ezt elutasító határozatot, feltéve hogy joguk nem évült el a nemzeti jogrendnek megfelelően.

IV – Véggkövetkeztetések

64. A fenti megfontolások fényében azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Finanzgericht Köln által megfogalmazott előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

- „1. Az EK 56. és az EK 58. cikkel ellentétes az olyan adójogi szabályozás, amelynek értelmében az adott tagállamban teljes körű adókötelezettség alá eső személy nem jogosult a részvénytársaságok által fizetett osztaléokra vonatkozó adójóváírásra abban az esetben, ha ez utóbbiaknak nem e tagállamban van a székhelye.

2. A fenti szabályozás összeegyeztethetlensége időbeli hatályának kezdete a C-35/98. sz. Verkooyen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet kihirdetésének időpontja. Az összeegyeztethetlenségre nem lehet hivatkozni az ezen ítélet előtt kapott osztalékra vonatkozó adójóváírás igénybevétele érdekében, azok igényétől eltekintve, akik e határozat előtt 2004. szeptember 11-ig, a jelen eljáráshoz vezető előzetes döntéshozatalra utaló végzésről szóló közleménynek az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* történő közzétételéig benyújtották az adójóváírás igénybevételére vonatkozó kérelmüket, vagy megtámadták az ezt elutasító határozatot, feltéve hogy joguk nem évült el a nemzeti jogrendnek megfelelően”.