

C-572/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. november 3.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Finanzgericht Köln (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. május 20.

Felperes:

ACC Silicones Ltd.

Alperes:

Bundeszentralamt für Steuern

Az alapeljárás tárgya

Adójog – Tőkejövedelem-adó – Olyan külföldi társaság által benyújtott, tőkejövedelem-adó visszatérítése iránti kérelem, amelynek részére belföldi társaságokban kisorszvényesi tulajdonként fennálló részesedése alapján osztalékot fizetnek

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

I. Ellentétes-e az EUMSZ 63. cikkel (a korábbi EK 56. cikkel) az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló nemzeti adójogi rendelkezés, amely az olyan külföldi illetőségű társaságtól, amely részesedések alapján osztalékban részesül, és amelynek részesedése nem éri el a 2003/123 irányelvvel módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás

közös rendszeréről szóló 90/435 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti legalacsonyabb mértéket, a tőkejövedelem-adó visszatérítése céljából megköveteli annak a külföldi adóhatóság által kiállított igazolással történő bizonyítását, hogy a tőkejövedelem-adó e társaság vagy valamely, e társaságban közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényes esetében nem számítható be, vagy működési költségként vagy reklámköltségként nem vonható le, és hogy ténylegesen sem került sor beszámításra, levonásra vagy átvitelre, ha egy belföldi illetőségű társaságtól azonos mértékű részesedés esetén nem követelnek meg ilyen bizonyítást a tőkejövedelem-adó visszatérítése céljából?

II. Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén:

Ellentétes-e az arányosság elvével és az *effet utile* elvével az első kérdésben említett igazolással kapcsolatos követelmény, ha az úgynevezett kisméretű részvényes tulajdonban álló részesedések alapján osztalékban részesülő külföldi illetőségű személy számára gyakorlatilag lehetetlen ezen igazolás benyújtása?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ), konkrétan a 49., 54., 63., 65. és 267. cikk

A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (a 2003/123 irányelvvel módosított változat, a továbbiakban: 90/435 irányelv), konkrétan a 3. cikk

A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv (a továbbiakban: az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv)

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (a Németországi Szövetségi Köztársaság alkotmánya, a továbbiakban: GG), konkrétan a 23. cikk

Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló törvény, a továbbiakban: KStG), konkrétan a 2., 8b., 31., 32. és 34. § (a Bíróságnak a C-284/09. sz. ügyben 2011. október 20-án hozott ítéletét végrehajtó törvénnyel módosított változat)

Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény, a továbbiakban: EStG), konkrétan a 20., 36., 43., 43b., 44a., 45a., 49. és 50d. §

Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény, a továbbiakban: AO), konkrétan a 10., 11., 90. és 155. §

A Németország és az Egyesült Királyság között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény (a továbbiakban: az Egyesült Királysággal kötött kettős adóztatási egyezmény), különösen a VI. cikk (1) bekezdése

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

A felek nem értenek egyet abban a kérdésben, hogy a vitatott 2006–2008. években a kisrészvényesi tulajdonban álló részesedés alapján fizetett osztalékok tekintetében megilleti-e a felperest tőkejövedelem-adó visszatérítéséhez való jog a KStG 32. §-ának (5) bekezdése szerint. A felperes egy az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező tőketársaság, amely a vitatott években, 2006-ban, 2007-ben és 2008-ban 5,26 %-os részesedéssel rendelkezett a mainzi Ambratec GmbH jegyzett tőkéjében. A felperes 100%-os tulajdonosa a The Amber Chemical Co. Ltd., egy tőzsdén jegyzett társaság. A felperes a vitatott években osztalékban részesült az Ambratec GmbH-től. Ezen osztalékfizetés alapján az Ambratec GmbH 5,5%-os szolidaritási pótlékkal növelt 20%-os tőkejövedelem-adót vont le és fizetett be.

A 2009. december 29-i, az alpereshez 2009. december 31-én beérkezett kérelemmel a felperes a levont és befizetett, a vitatott 2006–2008. évekre vonatkozó, szolidaritási pótlékkal növelt tőkejövedelem-adó visszatérítését kérte. A felperes a kérelem egy részét az EStG-nek az Egyesült Királysággal kötött kettős adóztatási egyezmény VI. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 50d. §-ának (1) bekezdésére alapozta, mivel az Egyesült Királysággal kötött kettős adóztatási egyezmény 15%-ra korlátozza a forrásadó mértékét. A másik részt a fennmaradó tőkejövedelem-adó visszatérítése tekintetében az EKSZ, illetve az EUMSZ szerinti alapvető szabadságokra alapozza. Az alperes a 2010. október 7-i határozatával döntött az EStG-nek az Egyesült Királysággal kötött kettős adóztatási egyezmény VI. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 50d. §-ának (1) bekezdésére alapozott kérelmeiről, és e tekintetben engedélyezte a szolidaritási pótlékkal növelt tőkejövedelem-adó kérelemnek megfelelő visszatérítését. A 2015. június 8-i határozatokkal az alperes a 2009. december 31-i kérelemre való hivatkozással egyebekben a KStG 32. §-ának (5) bekezdése alapján a vitatott évekre vonatkozóan elutasította a tőkejövedelemből levont német forrásadó alóli mentesítést és ezen adó visszatérítését. A felperes határidőn belül panaszt nyújtott be e határozatokkal szemben. A panasz tárgyában hozott, 2016. január 22-i határozatokkal a panaszokat mint megalapozatlanokat elutasították. Ezt követően a felperes határidőn belül keresetet indított.

A felperes érvei

A felperes a kereset indokolásaként előadja, hogy benyújtotta a KStG 32. §-a (5) bekezdése első mondata 1. pontjának b) és c) pontja értelmében vett bizonyítékokat. A KStG 32. §-a (5) bekezdésének célja, hogy a Bíróság által előírt esetekben – a tőkejövedelem külföldi jogosultjának visszatérítéshez való joga

révén – elkerülje az olyan külföldi tőketársaságok (anyavállalatok) végleges terhelését, amelyek osztalékban részesültek a belföldi leányvállalataiktól. Az Angliában székhellyel rendelkező felperes előadja, hogy az igazgatósági ülésekre a vitatott években Angliában került sor. Ezenkívül a felperes ügyvezetői túlnyomórészt Angliában rendelkeznek lakóhellyel. A felperes benyújtotta az egyesült királysági adóhatóság által 2014. augusztus 12-én kiállított igazolást. A felperes előadja, hogy azt is bizonyította, hogy a német tőkejövedelem-adó az ő esetében nem számítható be, nem vonható le és nem vihető át, és hogy beszámításra, levonásra vagy átvitelre ténylegesen sem került sor.

Amennyiben az alperes az illetőség szerinti állam által kiállított igazolás benyújtását követeli meg a tekintetben, hogy a levont tőkejövedelem-adó nem csak az ő – a felperes – esetében, hanem a felperesben közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényesek esetében sem számítható be vagy vehető figyelembe adócsökkentő tényezőként, ezt a felperes adószámításokkal bizonyította. Ebből megállapítható, hogy az Amber Chemical Co. Ltd., az anyavállalat szintjén nem került sor a német forrásadók beszámítására (az osztalék közvetlenül fizetett része vonatkozásában sem), és hogy e tekintetben a leányvállalat – tehát a felperes – szintjén fizetett osztaléokra és az ezzel összefüggő német forrásadóra vonatkozó információk teljesen elvesztek. Ezen a szinten nem követelhető meg a HMCR [az Egyesült Királyság adóhatósága] által kiállított igazolás benyújtása. E bizonyítás aránytalannak tekintendő, és erre nem terjed ki sem a KStG 32. §-ának (5) bekezdése, sem az AO 90. §-ának (1) és (2) bekezdése, mivel e bizonyítás túlmegy azon, ami a KStG 32. §-ának (5) bekezdése szerinti visszatérítéshez való jog vizsgálatához és kedvező elbírálásához szükséges.

Nem szorul további bizonyításra, hogy a felperesben közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényesek szintjén nem lehetséges az ilyen beszámítás, mivel e személyeknek nem tulajdonítható megfelelő jövedelem. Annak megkövetelésével azonban, hogy mintaigazolást nyújtsanak be egy közvetve tőzsdén jegyzett társaság közvetlen és közvetett részvényesei tekintetében, nyilvánvalóan megsértenének minden észszerű arányt. E tekintetben a bizonyítás minden bizonnyal már amiatt megghiúsulna, hogy az anyavállalatnak az osztalékfizetési időszakban meglévő részvényesei már nem állapíthatók meg. A peres eljárás során a felperes benyújtotta a HMRC-nek a beszámítás hiányára vonatkozó átfogó igazolását. Ebből megállapítható, hogy a csak közvetett részesedéssel rendelkező személyek esetében (azaz a felperes közvetlen részvényeseitől kezdve) a beszámítás általában nem lehetséges. A felperes azt állítja, hogy az ilyen átfogó igazolás benyújtásának megkövetelése ellentétes az uniós joggal és az alkotmányjoggal.

Az alperes érvei

Az alperes előadja, hogy nem áll fenn a KStG 32. §-ának (5) bekezdése szerinti visszatérítéshez való jog, mivel a felperes nem bizonyította a visszatérítés feltételeinek fennállását. A felperes nem nyújtotta be a törvény által megkövetelt,

a KStG 32. §-a (5) bekezdése első mondata 1. pontjának b) és c) pontja szerinti bizonyítékokat az ügyvezetésének helye tekintetében. Ezenkívül a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 5. pontja előírja azt a feltételt, hogy a levont adó beszámítása, levonása vagy átvitele ne legyen lehetséges sem magának a felperesnek a szintjén, sem pedig a felperesben közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényesek esetében. E rendelkezést a KStG 32. §-a (5) bekezdésének ötödik mondatában előírt bizonyítási kötelezettség pontosítja. Eszerint annak bizonyítása mellett, hogy főszabály szerint nem áll fenn az ilyen kedvezmény lehetősége, azt is bizonyítani kell, hogy ténylegesen sem biztosítottak ilyen kedvezményt. A bizonyításra vonatkozó követelmény magában foglalja azon kötelezettséget is, hogy részletes információkat kell szolgáltatni a közvetlen és közvetett részvényesek pontos személyi köréről, függetlenül a részvényesek jogi formájától. E tekintetben célszerű egy szervezeti ábrát benyújtani, amely tájékoztatást ad az utolsó közvetett személyig terjedő teljes részesedési láncról. A felperes ezt a feltételt sem teljesítette. A felperes nem bizonyította, hogy a felperes valamely közvetlen vagy közvetett részvényese esetében lehetetlen a vitatott levont összegnek a részvényes illetősége szerinti államban történő, adózási célú elszámolása (a KStG 32. §-a (5) bekezdésének ötödik mondatával összefüggésben értelmezett második mondatának 5. pontja). A KStG 32. §-a (5) bekezdésének harmadik mondatában foglalt, bizonyításra vonatkozó követelmény nem eredményez indokolatlan hátrányos megkülönböztetést.

Az EU-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok esetleges korlátozása igazolható, ha az az adórendszer koherenciájának megőrzését szolgálja. Ez azonban közvetlen kapcsolatot feltételez az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (2007. március 13-i Test Claimants ítélet, C-524/04, 68. pont; 2007. november 8-i Amurta ítélet, C-379/05, 46. pont). Így a Németországi Szövetségi Köztársaság által biztosított adómentesség nem szükséges abban az esetben, ha a tőkejövdelem-adónak a Németországban székhellyel rendelkező tőketársaságok által fizetett osztalékokból történő levonása alóli mentesség a közvetlenül vagy közvetve osztalékban részesülő külföldi személy részére az illetőség szerinti államban biztosított mentességekkel már ténylegesen megvalósult vagy megvalósulhatott volna. Ennélfogva az Európai Unió tagállamai adóhatóságainak jogában áll, hogy az adóalanytól megköveteljék az általuk annak értékeléséhez szükségesnek tartott igazolások benyújtását, hogy a szóban forgó jogszabályban előírt adókedvezmény feltételei teljesülnek-e, beleértve annak értékelését, hogy más tagállamokban ténylegesen mely adólevonásokat végeztek el (2011. június 30-i „Meilicke II” ítélet, C-262/09; 2011. február 10-i Haribo ítélet, C-436/08).

A jogvita értékelése a nemzeti jog alapján

Osztalékfizetés esetén a külföldi illetőségű társaság az EStG 20. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett tőkejövdelemet szerez, amely az EStG 49. §-a (1) bekezdésének 5a. pontja szerint korlátozott adókötelezettség alá tartozik. E tekintetben a jövedelemadót az EStG 43. §-a (1) bekezdése első

mondatának (a tőketársaságok esetében a KStG 31. §-a (1) bekezdésének első mondatával összefüggésben értelmezett) 1. pontja szerint a tőkejövedelemből történő levonással (tőkejövedelem-adó) szedik be. Lehetőség van a levont és befizetett adó visszatérítésére. A visszatérítés feltételei eltérnek aszerint, hogy a kisztrészesedési tulajdonban álló részesedés, azaz a 15%-ot, illetve 10%-ot el nem érő részesedés belföldi vagy külföldi illetőségű társaság tulajdonában van-e. Amennyiben a kisztrészesedési tulajdonban álló részesedés belföldi illetőségű társaság tulajdonában van, a valamely belföldi illetőségű társaság által e társaság részére fizetett osztalék a vitatott években és a Bíróságnak a C-284/09. sz. ügyben 2011. október 20-án hozott ítéletének végrehajtását szolgáló, 2013. március 21-i törvény hatályba lépéséig a KStG 8b. §-ának (1) bekezdése alapján adómentes. A KStG-nek az EStG 36. §-a (2) bekezdésének 2. pontjával összefüggésben értelmezett 31. §-ának (1) bekezdése szerint a levont tőkejövedelem-adót a vitatott időszakban beszámítják a belföldi társaság által fizetendő adóba, és az vissza is téríthető. A tőkejövedelem-adó beszámítása (és esetleges visszatérítése) azt feltételezi, hogy a tőkejövedelem-adót levonták és befizették. Ezt az EStG 45a. §-ának (2) vagy (3) bekezdése szerinti igazolással kell bizonyítani. A kisztrészesedési tulajdonban álló részesedéssel rendelkező, külföldi illetőségű társaságok részére történő osztalékfizetés tekintetében a törvény a KStG 32. §-ának (5) bekezdésében előírja a tőkejövedelem-adó visszatérítésének lehetőségét. Mindazonáltal a feltételek eltérnek azon feltételektől, amelyek a tőkejövedelem-adó belföldi társaságok esetében történő beszámítására, illetve visszatérítésére vonatkoznak.

aa. A KStG 32. §-a (5) bekezdésének keletkezéstörténete

A KStG 32. §-ának (5) bekezdését a jogalkotó a Bíróság 2011. október 20-i ítéletének (C-284/09) meghozatalát követően iktatta be. Ezen ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a KStG 32. §-ának (1) bekezdése szerinti adólevonás végleges jellege az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvben előírt minimális részesedést el nem érő külföldi társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében sérti a tőke szabad mozgásának az EUMSZ-ben és az EGT-Megállapodásban előírt elvét.

bb. A KStG 32. §-a (5) bekezdésének szabályozási tartalma

A KStG 32. §-ának (5) bekezdése különböző feltételeket – többek között meghatározott bizonyítási és igazolási kötelezettségeket – állapít meg a tőkejövedelem-adó visszatérítésére vonatkozóan. E cikk a következőképpen rendelkezik:

(5) Amennyiben a jogosultnak a jövedelemadóról szóló törvény 20. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett tőkejövedelem után fizetendő társasági adóját az (1) bekezdésnek megfelelően megfizetik, a levont és befizetett tőkejövedelem-adót a jövedelemadóról szóló törvény 36. §-a (2) bekezdésének 2. pontja alapján kérelemre visszatérítik a tőkejövedelem jogosultja részére, ha

1. a tőkejövedelem jogosultja a 2. § 1. pontja szerint korlátozottan adóköteles társaság,
 - a) amely egyúttal az Európai Unió működéséről szóló szerződés 54. cikke vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 34. cikke értelmében vett társaság,
 - b) amelynek székhelye és ügyvezetésének helye az Európai Unió valamely tagállamának területén vagy olyan államban található, amelyre alkalmazandó az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás,
 - c) amely az ügyvezetésének helye szerinti államban választási lehetőség nélkül az 1. §-ban foglaltakhoz hasonló korlátlan adókötelezettség alá tartozik anélkül, hogy e kötelezettség alól mentesülne, és
2. a jogosult közvetlen részesedéssel rendelkezik a kötelezett alap- vagy törzstőkéjében, és a jövedelemadóról szóló törvény 43b. §-ának (2) bekezdésében meghatározott, a minimális részesedésre vonatkozó feltétel nem teljesül.

Az első mondat csak akkor alkalmazandó, ha

1. nem írták elő az érintett tőkejövedelem-adó más rendelkezések alapján történő visszatérítését,
2. a jövedelem megállapítása során figyelmen kívül hagyják a 8b. § (1) bekezdése szerinti tőkejövedelmet,
3. a tőkejövedelem külföldi rendelkezések alapján nem tulajdonítható olyan személynek, amely nem lenne jogosult az e bekezdés szerinti visszatérítésre, ha a tőkejövedelmet közvetlenül szerezne,
4. a jövedelemadóról szóló törvény 50d. §-a (3) bekezdésének megfelelő alkalmazásával nem lenne kizárt a tőkejövedelem-adó teljes vagy részleges visszatérítéséhez való jog, és
5. a tőkejövedelem-adó a jogosult esetében vagy a jogosultban közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényesek esetében nem számítható be, vagy működési költségként vagy reklámköltségként nem vonható le; a beszámítás elhalasztásának lehetősége a beszámítással egy tekintet alá esik.

A visszatérítés feltételeit a tőkejövedelem jogosultjának kell bizonyítania. A jogosultnak konkrétan az illetősége szerinti állam adóhatóságai által kiállított igazolással kell bizonyítania, hogy ebben az államban adóügyi illetőséggel rendelkezőnek minősül, ott a társasági adó tekintetében korlátlan

adókötelezettséggel rendelkeznek, és nem mentesül a társasági adó alól, valamint hogy ő a tőkejövedelemben ténylegesen részesülő személy. A külföldi adóhatóság által kiállított igazolásból ki kell tűnnie, hogy a német tőkejövedelem-adó nem számítható be, nem vonható le és nem vihető át, és hogy ténylegesen sem került sor beszámításra, levonásra vagy átvitelre. A tőkejövedelem-adó visszatérítése a naptári évben szerzett valamennyi, az első mondat értelmében vett tőkejövedelem tekintetében az adózás rendjéről szóló törvény 155. §-a (1) bekezdésének harmadik mondata szerinti adómentességi határozat alapján történik.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indoklásának bemutatása

A Bírósághoz fordulás az EUMSZ 267. cikk szerint szükséges, mivel kétség merül fel az EUMSZ 63. cikk (a korábbi EK 56. cikk) szerinti szabad tőkemozgás értelmezésével kapcsolatban. A per kimenetele szempontjából az a kérdés bír jelentőséggel, hogy összeegyeztethetők-e az uniós joggal és következésképpen alkalmazandók-e a német jogalkotó által a KStG 32. §-ának (5) bekezdésében előírt azon feltételek, amelyekről a tőkejövedelem-adó visszatérítése kiskészvényesi tulajdonban álló részesedés alapján fizetett osztalék – tehát (a 2008. december 31-ig teljesített osztalékfizetések esetében) 15%-ot, illetve (a 2008. december 31. után teljesített osztalékfizetések esetében) 10%-ot el nem érő részesedések alapján fizetett osztalék – esetében függ. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések ügydöntő jelentőségűek. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szerint kétséges feltételre is figyelemmel a KStG 32. §-ának (5) bekezdése szerinti visszatérítés valamennyi egyéb feltétele teljesül. A KStG 32. §-ának (5) bekezdése a KStG 34. §-ának (13b) bekezdése alapján alkalmazandó a vitatott években. Azon osztalék esetében, amelyből a vitatott tőkejövedelem-adót levonták és befizették, tárgyi szempontból az EStG 20. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett tőkejövedelemről van szó (a KStG 32. §-a (5) bekezdésének első mondata).

A visszatérítéshez való jog jogosultként olyan, a KStG 2. §-ának 1. pontja szerint korlátozottan adóköteles társaságot követel meg, amely az EUMSZ 54. cikk szerinti társaság (a KStG 32. §-a (5) bekezdése 1. pontjának a) alpontja), amelynek székhelye (az AO 10. §-a) és ügyvezetésének helye (az AO 11. §-a) az Európai Unió valamely tagállama vagy valamely EGT-állam területén található (a KStG 32. § (5) bekezdése első mondata 1. pontjának b) alpontja), és amely az ügyvezetésének helye szerinti államban választási lehetőség nélkül a KStG 1. §-ában foglaltakhoz hasonló korlátlan adókötelezettség alá tartozik anélkül, hogy e kötelezettség alól mentesülne (a KStG 32. §-a (5) bekezdése első mondata 1. pontjának c) alpontja). Ezek a feltételek teljesülnek. A felperes – mint egy Németországban székhellyel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő személy – a KStG 2. §-ának 1. pontja szerint korlátozottan adóköteles társaság. A felperes egyúttal az EUMSZ 54. cikk szerinti társaság (a KStG 32. §-a (5) bekezdése 1. pontjának a) alpontja). A KStG 32. §-a (5) bekezdése első mondata 1. pontjának b) alpontjában előírt feltétel is teljesül. A felperesnek mind

az AO 10. §-a értelmében vett székhelye, mind pedig az AO 11. §-ának értelmében vett ügyvezetésének helye az Egyesült Királyságban található.

Konkréten az ügyvezetés helyével kapcsolatban a felperes az eljáró bírósági tanács kellő meggyőzése céljából előadta, és megfelelő okiratok benyújtásával igazolta, hogy az ügyvezetői túlnyomórészt Angliában rendelkeznek lakóhellyel, és az igazgatósági ülésekre a társaság Egyesült Királyságban található székhelyén került sor. Ebben az összefüggésben a felperes benyújtott egy az angol cégnyilvántartásból származó kivonatot az eljáró személyek listájával együtt, amely személyek túlnyomórészt Angliában rendelkeztek lakóhellyel. Ezenkívül a felperes benyújtotta a 2007. január 31-i, dokumentált igazgatósági ülések két jegyzőkönyvét, amely üléseket a társaság székhelyén tartottak. A felperes továbbá benyújtotta a 2009. március 31-i „Directors’ Report and Financial Statements” elnevezésű dokumentumot, amely kifejezetten „UK based directors”-t említ „key management personnel”-ként.

Ettől függetlenül az eljáró bírósági tanács meg van győződve arról, hogy azon követelmény, hogy a székhelynek (az AO 10. §-a) és az ügyvezetés helyének (az AO 11. §-a) az Európai Unió valamely tagállamának vagy valamely EGT-állam területén kell lennie (a KStG 32. §-a (5) bekezdése első mondatának 1. pontja), ellentétes az elsődleges uniós joggal, és ennélfogva egyébként sem alkalmazható. Az új szabályozásra ugyanis a tőke szabad mozgásának megsértése miatt került sor, és ezen alapvető szabadság hatálya elvileg kiterjed harmadik országokra. Így a Bíróság a 2011. október 20-i ítéletét (C-284/09), amely a KStG 32. §-a (5) bekezdése bevezetésének indoka volt, a tőke szabad mozgására (EUMSZ 63. cikk), és éppen nem a letelepedés szabadságára (EUMSZ 49. cikk) alapozta. A Bíróság ebben kifejtette, hogy a tagállam megsérti az EK 56. cikk (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit, tehát a tőke szabad mozgását, ha abban az esetben, amikor az anyavállalatnak a leányvállalat tőkájében való részesedése nem éri el a 90/435 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt legalacsonyabb mértéket, a másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat gazdaságilag nagyobb mértékben adóztatja, mint a belföldön székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat. Azon tény, hogy ez a tőke szabad mozgása megsértésének tekintendő, azt eredményezi, hogy a harmadik országokban székhellyel rendelkező, a minimális részesedést el nem érő anyavállalatok is hivatkozhatnak az elsődleges uniós jog megsértésére. A tőke szabad mozgása ugyanis egyetlen alapvető szabadságként harmadik országok vonatkozásában is alkalmazható (lásd: 2007. december 18-i ítélet, C-101/05). Így az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése (a korábbi EK 56. cikk) úgy rendelkezik, hogy tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.

Ezt megerősíti a Bíróság 2019. november 13-i College Pension Plan of British Columbia kontra Finanzamt München ítélete (C-641/17). Eszerint a külföldi nyugdíjalapok részére kistrészvényesi tulajdonban álló részesedés alapján fizetett osztalékok adóztatása sérti a tőke szabad mozgását. A belföldi illetőségű nyugdíjalapok ugyanis adómentesen kaphatnak osztalékot, mivel lehetőségük van

arra, hogy a kivetés útján való adómegállapítás keretében beszámítsák a társasági adójukba a levont tőkejövedelem-adót, vagy hogy e tőkejövedelem-adó szinte teljes összegét visszaigényeljék. A külföldi illetőségű nyugdíjalapok – az ottani tényállásban egy Kanadában, tehát harmadik országban székhellyel rendelkező nyugdíjalap – azonban nem élhetnek ilyen beszámítással, illetve nem nyújthatnak be ilyen visszaigényléseket, mivel az ilyen nyugdíjalapok vonatkozásában a KStG 32. §-a (1) bekezdése 2. pontjának megfelelően a forrásadó alá tartozó bevételek utáni társasági adót adólevonás útján kell megfizetni, és a társasági adó azok tekintetében végleges adóterhet képez. A Bíróság ezt a tőke szabad mozgása megsértésének tekintette. Következésképpen ezen ítélet is amellet szól, hogy a tőke szabad mozgása alapján a kisérszvényesi tulajdonban álló részesedés alapján fizetett osztalékban részesülő, harmadik országban székhellyel rendelkező társaságok sem kerülhetnek kedvezőtlenebb helyzetbe a kisérszvényesi tulajdonban álló részesedés alapján fizetett osztalékban részesülő, belföldön, illetve a Közösség területén székhellyel rendelkező társaságoknál.

Mivel a felperes – 5,26%-os részesedéssel – a vitatott években nem rendelkezett ellenőrzést biztosító részesedéssel az Ambratec GmbH-ban, e tekintetben mindenképpen nélkülözhető – különösen harmadik országokat érintő helyzetekben – a tőke szabad mozgása és a letelepedés szabadsága közötti viszonyra vonatkozó döntés. A tőke szabad mozgásának megsértésére tekintettel a KStG 32. §-a (5) bekezdése első mondatának 1. pontját olyan módon kell behatárolni, hogy a rendelkezés olyan társaságokra is vonatkozik, amelyek székhelye és/vagy ügyvezetésének helye harmadik országokban található. Az Európai Unió joga a GG 23. cikke és az EUMSZ 267. cikk szerint a szövetségi jog részét képezi, mégpedig a nemzeti jogot megelőző alkalmazási elsőbbséggel. A bíróságok ennél fogva nem alkalmazhatják a német rendelkezéseket, amennyiben azok sértik az uniós jogot.

Mindazonáltal a nemzeti szabály az elsődleges uniós jog megsértése esetén nem minősül általánosan alkalmazhatatlannak. A közösségi jog alkalmazási elsőbbsége ugyanis nem fejt ki olyan hatást, hogy az uniós joggal ellentétes szabály alkalmazásától főszabály szerint teljesen el kell tekinteni. A Bíróság által kötelező jelleggel megfogalmazott közösségi jogi követelményeket valójában megfelelő esetekben „értvénysségmegőrző korlátozással” bele kell érteni az érintett szabályba. Ezáltal bírósági jogfejlesztés útján az uniós joggal összhangban lévő állapotot hoznak létre. A fentiekre tekintettel a KStG 32. §-a (5) bekezdése első mondatának 1. pontját az értvényességet megőrizve úgy kell értelmezni, hogy a rendelkezés olyan társaságokra is alkalmazandó, amelyek székhelye és/vagy ügyvezetésének helye harmadik országokban található. A jelen ügy szempontjából ez azt jelenti, hogy az EStG 32. §-ának (5) bekezdésében foglalt szabályozás akkor is releváns lenne, ha a felperes ügyvezetésének helye nem az Egyesült Királyságban lett volna. A szabály értvénysségmegőrző korlátozására tekintettel ugyanis nem bír jelentőséggel, hogy az ügyvezetés helye az Európai Unió valamely tagállamában vagy valamely EGT-államban található.

A KStG 32. §-a (5) bekezdése első mondata 1. pontjának c) alpontja is teljesül. A felperes az ügyvezetésének helye szerinti államban választási lehetőség nélkül az 1. §-ban foglaltakhoz hasonló korlátlan adókötelezettség alá tartozik anélkül, hogy e kötelezettség alól mentesülne. A felperes ügyvezetésének helye az Egyesült Királyságban található. Ebben az országban a felperes korlátlan adókötelezettség alá tartozik. Sem választási lehetőség, sem adómentesség nem áll fenn. Adott továbbá a KStG 32. §-a (5) bekezdése első mondatának 2. pontja szerinti követelmény is. Eszerint a külföldi anyavállalatnak közvetlen részesedéssel kell rendelkeznie a tőkejövedelem kötelezettjének alap- vagy törzstőkéjében, és nem teljesítheti a minimális részesedésre vonatkozó, az EStG 43b. §-ának (2) bekezdésében előírt feltételt. Következésképpen a részesedés mértéke nem érheti el a 10%-ot. A felperes 5,26%-os, azaz kevesebb mint 10%-os részesedéssel rendelkezik a német Ambratec GmbH jegyzett tőkéjében. Az egyesült királysági adóhatóság (HM Revenue & Custom) által 2014. augusztus 12-én kiállított igazolás megfelel a bizonyításra vonatkozó, a KStG 32. §-a (5) bekezdésének negyedik mondatában előírt követelményeknek.

A KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 1. pontja megköveteli, hogy a tőkejövedelem jogosultja más rendelkezések alapján ne kérhessen visszatérítést. Ez a feltétel teljesül. Konkrétan a jelen ügyben az EStG 44a. §-ának (9) bekezdése vagy 50d. §-a (1) bekezdésének második mondata szerinti visszatérítés sem jön tekintetbe. A KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 2. pontja is adott. A KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 2. pontja szerint a KStG 32. §-a (5) bekezdésének első mondata értelmében vett visszatérítéshez való jog csak olyan tőkejövedelmek esetében jöhet szóba, amelyek a KStG 8b. §-ának (1) bekezdése alapján a jövedelem megállapítása során figyelmen kívül maradnak. Ilyen módon a törvény egyfelől biztosítja, hogy nem csökkentik a visszatérítéshez való jogot a 8b. § (5) bekezdése értelmében az átalányként meghatározott, le nem vonható működési költségekkel. Másfelől – és elsősorban – a KStG 8b. §-ának (1) bekezdésére való kereszthivatkozás megakadályozza a tőkejövedelem-adó visszatérítését a 8b. § (4) bekezdése új változatának eseteiben, tehát a kisoroszvényesi tulajdonban álló, adóköteles részesedések esetében. Következésképpen a KStG 32. §-ának (5) bekezdése szerinti visszatérítési eljárás a továbbiakban korlátozás nélkül – a minősített részesedést és a kisoroszvényesi tulajdonban álló részesedést beleértve – kizárólag a 2013 február 28-i referencia-időpontig befolyt jövedelmekre terjed ki, lásd a 34. § (7a) bekezdése második mondatának a Bíróság ítéletét végrehajtó, 2013. március 21-i törvény szerinti változatát. E feltétel a vitatott években teljesített osztalékfizetések tekintetében teljesül.

A jelen ügyben adott a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 3. pontjában előírt feltétel, amely szerint a tőkejövedelem külföldi rendelkezések alapján nem tulajdonítható olyan személynek, amely e bekezdés szerint nem lenne jogosult visszatérítésre, ha a tőkejövedelmet közvetlenül szerezne. Konkrétan a vitatott osztalékok – például a csoportos adózásra vonatkozó külföldi rendelkezésekre tekintettel – nem tulajdoníthatók olyan személynek, amely maga nem igényelhetne visszatérítést a KStG 32. §-ának (5) bekezdése értelmében.

Végül az EStG 50d. §-ának (3) bekezdése megfelelő alkalmazásával a felperesnek a tőkejövedelem-adó teljes vagy részleges visszatérítéséhez való joga nem kizárt amiatt, hogy ennek feltételei nem teljesülnek. A fentiekre tekintettel nem kell eldönteni azt a kérdést, hogy e feltétel jogszerű-e.

A KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 5. pontja szerinti követelmény mindazonáltal problémásnak tűnik. Eszerint a visszatérítéshez való jogot megtagadják, ha a levont tőkejövedelem-adó a jogosult esetében vagy a jogosultban közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényesek esetében beszámítható, vagy működési költségként vagy reklámköltségként levonható; e tekintetben elegendő már a beszámítás elhalasztásának lehetősége. Ilyen módon a KStG 32. §-ának (5) bekezdése szerinti visszatérítést csak akkor biztosítják, ha az osztalékban részesülő külföldi személyekkel szemben az osztalékban részesülő belföldi személyekhez képest alkalmazott hátrányos bánásmód külföldön nem kompenzálható beszámítással, az adóalapból történő levonással vagy a beszámítás elhalasztásával.

Ezenkívül a felperesnek e feltételt a KStG 32. §-a (5) bekezdésének ötödik mondata szerint a külföldi adóhatóság által kiállított olyan igazolás benyújtásával kell bizonyítania, amelyből megállapítható, hogy a német tőkejövedelem-adó nem számítható be, nem vonható le vagy nem vihető át, és hogy ténylegesen sem került sor beszámításra, levonásra vagy átvitelre. E tekintetben az eljáró bírósági tanács úgy értelmezi a törvényi rendelkezést, hogy az igazolást mind a tőkejövedelem jogosultja, tehát a felperes vonatkozásában, mind pedig valamennyi, közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényes vonatkozásában be kell nyújtani. A rendelkezés ugyanis általánosan van megfogalmazva, így az általánosan és ezáltal valamennyi szintre vonatkoztatva értendő. Ezt megerősíti a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 5. pontjával fennálló rendszertani összefüggés, amely rendelkezésben megkövetelik, hogy a tőkejövedelem-adó a jogosult esetében vagy a jogosultban közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényesek esetében ne legyen beszámítható, vagy működési költségként vagy reklámköltségként levonható. E feltételre tekintettel az igazolásra vonatkozó követelményt, amely igazolás nyilvánvalóan a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 5. pontjához kapcsolódik, rendszertani okokból ki kell terjeszteni a részesedések összes szintjére.

Mindazonáltal a jelen ügyben nem lehet megállapítani, hogy teljesül-e a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 5. pontjában előírt feltétel. A felperes részvényei 100%-ban a The Amber Chemical Co. Ltd. tulajdonában vannak. E társaság esetében tőzsdén jegyzett társaságról van szó. A tőkejövedelem-adónak a The Amber Chemical Co. Ltd.-nél és különösen annak tagjainál történő kezelése konkrétan nem követhető nyomon. A felperes saját magára vonatkozóan benyújtotta az egyesült királysági adóhatóság, a HMRC által 2014. augusztus 12-én kiállított igazolást. Ezen igazolásban mind a 2006/2007. gazdasági évre (a 2006-ban és 2007-ben fizetett osztalékra), mind pedig a 2008/2009. gazdasági évre (a 2008-ban fizetett osztalékra) vonatkozóan igazolták, hogy nem került sor a német tőkejövedelem-adó alóli mentesítésre, és hogy ilyen mentesítésre a jövőben

sem kerülhet sor. Ebben az összefüggésben – az alperes álláspontjával ellentétben – nem bír jelentőséggel, hogy ez jogi értelemben az osztalék adómentességén vagy beszámítható adó veszteség miatti hiányán alapul-e. Belföldi ügyekben ugyanis a tőkejövedelem-adót veszteséges évben is beszámítják és visszatérítik.

Azon követelmény tekintetében, hogy a levont tőkejövedelem-adó nem csak a felperes esetében, hanem a felperesben közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényesek esetében sem számítható be vagy vehető figyelembe adócsökkentő tényezőként, nem lehetséges megfelelő bizonyítás. Kétségtelen, hogy az Amber Chemical Co. Ltd., az anyavállalat tekintetében a felperes adószámításokat nyújtott be. Még ha ezen az alapon – a felperes álláspontjával egyezően – feltételezzük is, hogy az Amber Chemical Co. Ltd. szintjén nem került sor német forrásadók beszámítására, hiányoznak az Amber Chemical Co. Ltd. részvényeseire mint a felperes közvetett részvényeseire vonatkozó megállapítások. Ezenkívül e tekintetben nem a KStG 32. §-a (5) bekezdésének ötödik mondata értelmében vett külföldi igazolásról van szó.

A felperes által benyújtott, a HMRC által 2016. május 24-én kiállított, a beszámítás hiányára vonatkozó átfogó igazolásból megállapítható, hogy a csak közvetett részesedéssel rendelkező személyek esetében (azaz a felperes közvetlen részvényeseitől kezdve) a beszámítás általában nem lehetséges. E tekintetben azonban az egyesült királysági adóhatóság általános nyilatkozatáról van szó, amely nem vonatkozik konkrétan a jelen ügyre, különösen a felperes közvetett részvényeseire. Ezenkívül nem ismert, hogy mely országokban rendelkeztek illetőséggel a közvetett részvényesek – tehát a tőzsdén jegyzett The Amber Chemical Co. Ltd. közvetlen részvényesei – a vitatott években, és ez nem is tisztázható. Következésképpen a beszámítás hiányára vonatkozó átfogó igazolásokkal kapcsolatban az a probléma is fennáll, hogy nem állapítható meg, hogy ezen igazolásokat az egyes illetékes adóhatóságok állították ki. A fenti körülmények alapján a KStG 32. §-a (5) bekezdésének alkalmazásával el kellene utasítani a felperes visszatérítés iránti kérelmét. Mindazonáltal más a helyzet akkor, ha a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 5. pontjában és ötödik mondatában előírt követelmény ellentétes a tőke szabad mozgásával, és ennél fogva e követelményt nem kell alkalmazni. Ebben az esetben a felperes keresetének helyt kell adni. Ügydöntő jelentőségű tehát az a kérdés, hogy ellentétes-e a tőke szabad mozgásával a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 5. pontjában és ötödik mondatában foglalt rendelkezés.

Az eljáró bírósági tanács számára az uniós jog szempontjából fennálló kétségek a tőke szabad mozgásának (az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése, EUMSZ 65. cikk) mint elsődleges közösségi jognak, valamint az arányosság elvének és az *effet utile* elvének a megsértésére tekintettel merülnek fel.

1. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés: a tőke szabad mozgásának megsértése (az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése, EUMSZ 65. cikk)

A felperesre – mint korlátozottan adóköteles külföldi társaságra – 15%-os tőkejövedelem-adót vetnek ki a részére fizetett osztalék után, és a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 5. pontja és ötödik mondata alapján a felperesnek nincs lehetősége beszámításra vagy visszatérítésre. Ezzel szemben a korlátlan adókötelezettség alá tartozó német társaságok esetében a tőkejövedelem-adót teljes mértékben beszámítják az általuk fizetendő társasági adóba, és adott esetben visszatérítik e társaságoknak. Ezen eltérő bánásmód alapján az eljáró bírósági tanácsnak kétségei vannak az EUMSZ 65. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti szabad tőkemozgás esetleges megsértését illetően.

A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (lásd többek között: 2019. november 13-i *College Pension Plan of British Columbia kontra Finanzamt München* ítélet, C-641/17, 48. pont; 2014. április 10-i *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* ítélet, C-190/12, 39. pont). Különösen az, hogy valamely tagállam a belföldi társaságok részére fizetett osztalékok vonatkozásában tanúsítottnál kevésbé kedvező bánásmódot tanúsít a külföldi társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében, alkalmas arra, hogy visszatartsa a külföldi illetőséggel rendelkező társaságokat attól, hogy belföldön befektessenek, és az következésképpen az EUMSZ 63. cikk alapján főszabály szerint tiltott módon korlátozza a tőke szabad mozgását (a Közösség területéről osztalékban részesülő külföldi illetőségű nyugdíjalapok adóztatásával kapcsolatban lásd: 2019. november 13-i *College Pension Plan of British Columbia kontra Finanzamt München* ítélet, C-641/17, 49. pont; 2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-284/09, 72. és azt követő pont; 2012. november 22-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-600/10, 15. pont).

Ilyen kevésbé kedvező bánásmódnak minősül a külföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékok után a belföldi illetőségű társaságok által ugyanezen osztalékok után viselnél magasabb adóteher alkalmazása (a Közösség területéről osztalékban részesülő külföldi illetőségű nyugdíjalapok adóztatásával kapcsolatban lásd: 2019. november 13-i *College Pension Plan of British Columbia kontra Finanzamt München* ítélet, C-641/17, 49. pont; 2015. szeptember 17-i *Miljoen és társai* ítélet, C-10/14, C-14/14 és C-17/14, 48. pont). Ugyanez érvényes a belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékok teljes vagy részleges adómentességére, miközben a külföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékokat végleges forrásadó terheli (lásd: 2012. november 8-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-342/10, 32. és 33. pont).

A fenti körülmények alapján adott az EUMSZ 63. cikk szerinti szabad tőkemozgás által biztosított védelembe való beavatkozás. A KStG 32. §-ának (5) bekezdése ugyanis a tőkejövedelem-adónak a belföldi illetőségű társaságban

10%-ot, illetve 15%-ot el nem érő részesedéssel rendelkező külföldi illetőségű társaságok részére történő visszatérítését szigorúbb feltételekhez köti, mint a tőkejövedelem-adónak a belföldi illetőségű társaságban 10%-ot, illetve 15%-ot el nem érő részesedéssel rendelkező belföldi illetőségű társaságok részére történő visszatérítését. Külföldi társaságok részére ugyanis csak akkor térítik vissza a tőkejövedelem-adót, ha a levont tőkejövedelem-adó a jogosult esetében vagy a jogosultban közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényesek esetében nem számítható be, vagy működési költségként vagy reklámköltségként nem vonható le. Ezt továbbá a KStG 32. §-a (5) bekezdése ötödik mondatának megfelelően a külföldi adóhatóság által kiállított igazolással kell bizonyítani. A tőkejövedelem-adó belföldi társaságok részére történő visszatérítésére e követelmény nem vonatkozik.

Az eljáró bírósági tanácsnak kétségei vannak afelől, hogy ez a beavatkozás igazolható-e. Kétségek állnak fenn a tekintetben, hogy a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 5. pontja és ötödik mondata az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján igazolható-e. Az EUMSZ 65. cikk szerint a 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek. E rendelkezést a tőke szabad mozgásának alapelvétől való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden adójogi szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető az EUM-Szerződéssel (2019. november 13-i College Pension Plan of British Columbia kontra Finanzamt München ítélet, C-641/17, 63. pont). Ugyanis magát az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában foglalt eltérést korlátozza az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése, amely szerint az e cikk (1) bekezdésében említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak az [EUMSZ] 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (lásd: 2019. november 13-i College Pension Plan of British Columbia kontra Finanzamt München ítélet, C-641/17, 63. pont; 2014. április 10-i Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C-190/12, 55. és 56. pont).

Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő bánásmódot ily módon meg kell különböztetni az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetéstől. E tekintetben ahhoz, hogy valamely nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód objektív módon össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (lásd: 2019. november 13-i College Pension Plan of British Columbia kontra Finanzamt München ítélet, C-641/17, 64. pont; 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, 23. pont). E tekintetben annak vizsgálata során, hogy valamely határon átnyúló helyzet

összehasonlítható-e valamely belső helyzettel, figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját, valamint ez utóbbiak tárgyát és tartalmát (lásd: 2019. november 13-i College Pension Plan of British Columbia kontra Finanzamt München ítélet, C-641/17, 65. pont).

Ezenkívül attól kezdve, hogy valamely állam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű adóalanyoknak fizetett osztalékra is, e külföldi illetőségű adóalanyok helyzete hasonló a belföldi illetőségű adóalanyok helyzetéhez (lásd: 2007. november 8-i Amurta ítélet, C-379/05, 38. pont; 2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-284/09, 56. pont). Ugyanis kizárólag az ugyanezen állam adóztatási joghatóságának gyakorlása vezet a gazdasági többszörös vagy kettős adóztatás veszélyéhez, függetlenül a más tagállamban történő adóztatástól. Ilyen esetben annak érdekében, hogy az osztalékban részesülő külföldi illetőségű társaságok ne ütközzenek a szabad tőkemozgásnak az EUMSZ 63. cikk (a korábbi EK 56. cikk) által főszabály szerint tiltott korlátozásába, az osztalékfizető társaság illetősége szerinti tagállam felelős annak biztosításáért, hogy a külföldi illetőségű társaságok a nemzeti jogban a gazdasági többszörös vagy kettős adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó eljárások tekintetében a belföldi illetőségű társaságokra irányadóval egyenértékű bánásmódban részesüljenek (lásd: 2007. november 8-i Amurta ítélet, C-379/05, 39. pont; 2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítélet, 56. pont).

A jelen ügyben a Németországi Szövetségi Köztársaság a belföldi illetőségű társaságok részére kisrészvényesi tulajdonban álló részesedés alapján fizetett osztalékok tekintetében úgy döntött, hogy adóztatási joghatóságát a tőkejövedelem-adóval történő adóztatással és az ezt követő beszámítási lehetőséggel gyakorolja. Mindazonáltal a Németországi Szövetségi Köztársaság azt a döntést is meghozta, hogy a külföldi társaságok részére kisrészvényesi tulajdonban álló részesedés alapján fizetett osztalékokra tőkejövedelem-adót vet ki. E társaságok a többszörös adóztatás elkerülése céljából hasonló helyzetben vannak. Nem tűnik úgy, hogy az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságok ne lennének összehasonlíthatók a kisrészvényesi tulajdonban álló részesedések alapján fizetett osztalékban részesülő külföldi illetőségű társaságokkal. E tekintetben a tőkejövedelem-adó visszatérítésének, illetve beszámításának elérésére vonatkozó eltérő feltételek nem tűnnek igazolhatónak.

Az eljáró bírósági tanácsnak kétségei vannak afelől is, hogy az eltérő bánásmód az Amurta ítélet alapján igazolható-e. Így a tőkejövedelem-adónak a forrás szerinti országban történő végleges beszedése az Amurta ítélet alapján igazolható lehet, ha az illetőség szerinti állam ezen adót teljes mértékben beszámítja a megállapított adóba, és adott esetben vissza is téríti azt (lásd erről: 2007. november 8-i Amurta ítélet, C-379/05, 79. és azt követő pontok); esetleg ezt veheti figyelembe a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 5. pontjában szereplő, kétséges rendelkezés (61. pont). A jelen ügyben a felperes illetősége szerinti államban fennálló ilyen beszámítási lehetőség az Egyesült Királysággal kötött kettős

adóztatási egyezmény 23. cikke (2) bekezdésének a) pontjából következhet. Eszerint Németország joga alapján a Németországon belüli forrásokból származó nyereség vagy jövedelem után közvetlenül vagy levonás útján fizetendő német adót beszámítják az Egyesült Királyság által kivetett, a német adó kiszámítására szolgáló nyereség vagy jövedelem alapján számított adókba. Következésképpen az egyezmény előírja ugyan a beszámítást, e beszámítás arra az egyesült királysági adóra van korlátozva, amely egy német társaság által fizetett osztalék után fizetendő. Ennélfogva nem biztosított a német tőkejövedelem-adó 15%-os teljes mértékének beszámítása.

Ami a közvetett részvényeseket illeti, azok felkutatása gyakorlatilag nem lehetséges, így nem állapítható meg, hogy fennáll-e a kétoldalú beszámítás lehetősége azzal a következménnyel, hogy az illetőség szerinti államban beszámítják a tőkejövedelem-adót. Ezenkívül a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondata 5. pontjának különösen valamennyi közvetett részvényesre is történő kiterjesztése olyan kutatási erőfeszítéseket tesz szükségessé, amelyre az osztalékban részesülő belföldi társaságokat nem kötelezik.

2. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés: a tényleges érvényesülés elvének és az *effet utile* elvének a megsértése

Amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre nemleges választ kell adni, és következésképpen összeegyeztethető a tőke szabad mozgásával, hogy azon külföldi illetőségű társaságnak, amely kisorosztályos tulajdonban álló részesedés alapján osztalékot kap, a tőkejövedelem-adó visszatérítése céljából a külföldi adóhatóság által kiállított igazolással bizonyítania kell, hogy a tőkejövedelem-adó e társaság esetében vagy az e társaságban közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényesek esetében nem számítható be, vagy működési költségként vagy reklámköltségként nem vonható le, a kérdést előterjesztő bíróságban e tekintetben kétség merül fel azt illetően, hogy ellentétes-e az arányosság elvével és az *effet utile* elvével az erre vonatkozó igazolással kapcsolatos követelmény, ha a kisorosztályos tulajdonban álló részesedés alapján osztalékban részesülő külföldi illetőségű személy számára gyakorlatilag nem lehetséges ezen igazolás benyújtása.

Az *effet utile* elve szerint a tagállamoknak valamennyi intézkedést meg kell hozniuk annak érdekében, hogy biztosítsák a közösségi jog legteljesebb érvényesülését. A tényleges érvényesülés elve kimondja, hogy a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlása nem tehető gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé (lásd: 2001. március 8-i Metallgesellschaft ítélet, C-397/98 és C-410/98, 85. pont; 2003. október 2-i Weber's Wineworld ítélet, C-147/01, 38. pont). Az arányosság elve kimondja, hogy az intézkedéseknek alkalmasnak kell lenniük e célok elérésére, és nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket (lásd: 2019. február 26-i Wächter ítélet, C-581/17, 63. pont).

Még ha feltételezzük is, hogy a KStG 32. §-a (5) bekezdése második mondatának 5. pontjában előírt feltétel összeegyeztethető a tőke szabad mozgásával, azon követelmény, hogy e feltétel fennállását valamennyi közvetlen és közvetett részvényes tekintetében a külföldi adóhatóság által kiállított, a KStG 32. §-a (5) bekezdésének ötödik mondata szerinti megfelelő igazolások benyújtásával kell bizonyítani, jelentős nehézségek elé állítja a tőkejövedelem-adó visszatérítését kérő adóalanyt, a jelen ügyben a felperest. Ezen igazolások benyújtása olykor aránytalan kutatási ráfordításokat követel, vagy – mint a jelen ügyben – akár gyakorlatilag lehetetlen is lehet. Ebben az esetben gyakorlatilag lehetetlenné teszik a tőkejövedelem-adó visszatérítését kérő adóalany – a jelen ügyben a felperes – számára a tőke szabad mozgásának gyakorlását. Következésképpen a Németországi Szövetségi Köztársaság e követelménnyel nem a közösségi jog legteljesebb érvényesülésének biztosítása érdekében hozott intézkedést, hanem gyakorlatilag még meg is hiúsítaná e jog végrehajtását.

A törvény kivételt sem ír elő a KStG 32. §-a (5) bekezdésének ötödik mondata szerinti bizonyítási követelmény alól. A törvényi rendelkezés alapján nem releváns, hogy a jogosult számára gyakorlatilag lehetetlen a külföldi adóhatóság által kiállított bizonyítékok vagy igazolások benyújtása, vagy hogy ez nem várható el a jogosulttól. Az eljáró bírósági tanácsnak kétségei vannak afelől, hogy ez összeegyeztethető-e a jogállami arányossági szempontokkal, különösen az *effet utile* uniós jogban elismert elvével. Még ha a Bíróság általában széles teret is biztosít a nemzeti tagállamok számára az uniós jog alapján érvényesítendő anyagi jog eljárásjogi átültetése tekintetében, ennek vannak korlátai. E korlátokat azonban túllépik, ha a bizonyítás gyakorlatilag lehetetlen.