



Határozatok Tára

PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2013. június 12.¹

C-181/12. sz. ügy

**Yvon Welte
kontra
Finanzamt Velbert**

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

„A tőke szabad mozgása — EK 56. cikk, EK 57. cikk. és EK 58. cikk — Öröklési illeték — Svájci illetőségű örökhagyó és örökös — Közvetlen befektetések — Ingatlanbefektetések — »Standstill« klauzula — Igazolás”

I – Bevezetés

1. Úgy kell-e értelmezni az EK 56. és EK 58. cikket, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszabására vonatkozó olyan tagállami nemzeti szabályozás, amely a belföldi ingatlant külföldi illetőségű személytől öröklés útján megszerző külföldi illetőségű személy részére csak 2000 euró illetékmentes részt ír elő, míg az illetékmentes rész 500 000 euró lenne akkor, ha az örökhagyó vagy az örökös a hagyatéknak megnyíltának időpontjában az érintett tagállamban rendelkezne lakóhellyel?
2. Ezt a kérdést terjeszti elő a Finanzgericht Düsseldorf azon jogvita keretében, amelyben Y. Welte svájci illetőségű svájci állampolgár és a Finanzamt Velbert (a továbbiakban: Finanzamt) áll szemben egymással a 2009-ben Svájcban elhunyt, Németországban született, de később Y. Weltével kötött házassága révén svájci állampolgárságú és svájci illetőségű F. I. Welte-Schenkel hagyatéka kapcsán.
3. Pontosabban Y. Welte mint házastársának egyedüli örököse a házastársa után egy Düsseldorfban található ingatlant² örökölt, amelynek az örökhagyó elhalálozásának időpontja szerinti értékét 329 200 euróban állapították meg. Az örökhagyó továbbá két németországi banknál vezetett számlákkal is rendelkezett, amelyek összesen 33 689,72 euró összegű számlakövetelést mutattak. Ezenkívül svájci bankoknál vezetett számlákkal is rendelkezett, amelyek átszámítva összesen 169 508,04 euró összegű számlakövetelést mutattak.
4. Y. Weltével szemben Svájcban nem szabtak ki öröklési illetéket.
5. A Finanzamt Y. Weltével szemben a 2011. október 31-i határozattal 41 450 euró összegű öröklési illetéket állapított meg. Ezt az összeget úgy számították ki, hogy az elhalálozással kapcsolatos költségek fedezésére szolgáló átalányösszeg (10 300 euró) levonása után kizárólag a düsseldorfi ingatlan értéke alapján számított illetékalapból levontak 2000 euró illetékmentes részt.

¹ — Eredeti nyelv: francia.

² — Meg kell jegyezni, hogy a Bíróság előtt tartott tárgyaláson az alapeljárás felei kijelentették, hogy az ingatlanon áll F.I. Welte-Schenkel szüleinek családi háza, amelyet ő maga is saját halála előtt pár hónappal örökölt.

6. Egyfelől ugyanis az öröklési és ajándékozási illetékről szóló német törvénynek (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, a továbbiakban: ErbStG)³ megfelelően olyan helyzetekben, amikor sem az örökgyógyó, sem az örökös nem németországi illetőségű, az öröklésen alapuló vagyonszerzés illetékét az örökgyógyónak az értékbecslésről szóló törvény⁴ (Bewertungsgesetz) 121. §-a értelmében vett „belföldi hagyatékába” tartozó vagyontárgyak – közöttük a Németországban található ingatlanok – után kell megfizetni, a bankkövetelések kivételével.⁵ Másfelől az ErbStG 16. §-ának alkalmazásában a házastárs vagyonszerzése 500 000 euró összeghatárig illetékmentes, kivéve – mint az alapeljárásban is – ha sem az örökgyógyó, sem az örökös nem németországi illetőségű, amely esetben az illetékmentes rész 2000 euró e cikk (2) bekezdésének megfelelően. E különbséget az magyarázza, hogy abban az esetben, ha az örökgyógyó vagy az örökös németországi illetőségű, az illetékfizetési kötelezettség a teljes átháramló vagyonra vonatkozik az ErbStG 2. §-ának (1) bekezdése alapján.

7. A Finanzamt 2012. január 23-i határozatával elutasította az Y. Welte által annak érdekében benyújtott ellentmondást, hogy 500 000 euró összegben részesüljön illetékmentességben.

8. Y. Welte e határozattal szemben keresetet nyújtott be a Finanzgericht Düsseldorf előtt, arra hivatkozva, hogy a belföldi és külföldi illetőségű adóalanyok közötti eltérő bánásmód sérti az EK-Szerződés szerinti szabad tőkemozgást.

9. A kérdést előterjesztő bíróság szerint kétséges, hogy az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdése összeegyeztethető-e az EK 56. cikk (1) bekezdésével és az EK 58. cikkel. Az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdése alapján Y. Weltét mint korlátozott adókötelezettség alá tartozó adóalanyt öröklés esetén csak 2000 euró illetékmentes rész illeti meg. Márpedig ha az örökgyógyó vagy Y. Welte a hagyaték megnyíltának időpontjában németországi illetőségű lett volna, az utóbbit 500 000 euró illetékmentes rész illetné meg, és nem kellene öröklési illetéket fizetnie.

10. A kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy a Bíróság a Mattner-ügyben hozott ítéletben⁶ kimondta, hogy az EK 56. cikkel és az EK 58. cikkel ellentétes az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdése szerinti rendelkezés, amely az ajándékozási illeték számítása kapcsán akként rendelkezik, hogy az e tagállam területén fekvő ingatlan ajándékozása esetén irányadó illetékalap tekintetében alkalmazott illetékmentesség – abban az esetben, ha az ajándékozó és a megajándékozott az ajándékozás időpontjában más tagállamban rendelkeznek lakóhellyel – alacsonyabb annál a mentességnél, amely akkor lett volna irányadó, ha az említett időpontban legalább egyikük az előbbi tagállamban rendelkezett volna lakóhellyel.

11. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor rámutat, hogy a jelen eset két szempontból különbözik a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló tényállástól. Egyrészt az örökgyógyó és Y. Welte a hagyaték megnyíltának időpontjában nem az Európai Unió valamely tagállamában, hanem egy harmadik országban rendelkezett lakóhellyel. Másrészt Y. Welte haláleset folytán történő vagyonszerzésének tárgyát nem csak az örökgyógyó düsseldorfi ingatlana képezi, hanem német és svájci bankokkal szembeni számlaköveteléseket is örökölt. Igazolható tehát, hogy Y. Welte számára nem biztosították a teljes 500 000 euró illetékmentes részt, mivel az örökölt vagyonnak csak a Németországban található része után szabtak ki illetéket.

3 — Az öröklési illetékre és az értékbecslésre vonatkozó jogszabályok átfogó módosításáról szóló, 2008. december 24-i törvény (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts, BGBl. 2008 I, 3018. o.) 1. cikkével módosított, 1997. február 27-én kihirdetett változatában (BGBl. 1997 I, 378. o.).

4 — Az öröklési illetékre és az értékbecslésre vonatkozó jogszabályok átfogó módosításáról szóló, 2008. december 24-i törvény 2. cikkével módosított, az éves adózásról szóló, 2006. december 20-i törvényből (BGBl. 2006 I, 2049. o.; Jahressteuergesetz) következő változatában.

5 — A bankkövetelések öröklési illeték alá vonása álláspontom szerint az örökgyógyó lakóhelye szerinti állam joghatósága alá is tartozik a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Svájci Államszövetség között a hagyatéki és öröklési illetékek területén a kettős adózatás elkerüléséről szóló 1978. november 30-i egyezmény (BGBl. 1980 II, 594. o.) 8. cikke alapján.

6 — A C-510/08. sz. Mattner-ügyben 2010. április 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-3553. o.) 56. pontja.

12. A kérdést előterjesztő bíróságnak kételyei vannak azt illetően, hogy ez az érv felhasználható-e a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű személyek közötti eltérő bánásmód igazolására, és hivatkozik az A-ügyben hozott ítéletre,⁷ valamint a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítéletre. Úgy véli különösen, hogy Y. Welte tekintetében az illetékmentes rész csupán 2000 euróra történő korlátozása túlterjed a belföldi illetőségű személyekkel való egyenlő bánásmódhoz szükséges mértéken. A jelen ügyben ugyanis az öröklési illeték tárgyát kizárólagosan képező düsseldorfi ingatlan 329 200 eurós értéke a teljes hagyaték 532 397 eurós értéke körülbelül 62%-ának felel meg. Az, hogy a hagyaték értékének körülbelül 38%-a után nem szabtak ki illetéket, nehezen igazolhatja, hogy az 500 000 euró illetékmentes rész helyett csupán 2000 euró illetékmentes részt biztosítottak.

13. A kérdést előterjesztő bíróság ilyen körülmények között felfüggesztette az eljárást, és a jelen indítvány első pontjában szereplő kérdést terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé. A Bíróság előtt az alapeljárás felperese, a német kormány, valamint a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A 2011. március 13-án tartott tárgyaláson e felek mellett a belga kormány is előadta szóbeli észrevételeit.

II – Elemzés

A – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyáról

14. Észrevételeiben Y. Welte azt javasolta, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott válasz keretében vegyék figyelembe az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Svájci Államszövetség között létrejött, a személyek szabad mozgásáról szóló, 1999. június 21-én Luxembourgban aláírt, és 2002. június 1-jén hatályba lépett megállapodást⁸ (a továbbiakban: a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás).

15. Vitathatatlan, hogy noha a kérdést előterjesztő bíróság nem terjesztett az említett megállapodás értelmezésére vonatkozó kérdést a Bíróság elé, annak érdekében, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő bíróság részére hasznos választ adjon, a Bíróság az alapügy ténybeli és jogi keretére, valamint az érintett felek által előterjesztett észrevételekre tekintettel figyelembe veheti a közösségi jog olyan rendelkezéseit is, amelyekre a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben nem hivatkozott.⁹

16. Ugyanakkor álláspontom szerint a kérdést előterjesztő bíróság megalapozottan nem tesz fel kérdést a Bíróságnak az Európai Unió és tagállamai, valamint a Svájci Államszövetség között létrejött, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás értelmezését illetően, mivel Y. Welte helyzete nem tartozik annak hatálya alá.

17. E tekintetben fontos emlékeztetni arra, hogy a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 1. cikke a) és d) pontjának megfelelően azt célozza, hogy a szerződő felek állampolgárai számára a belépés, a tartózkodás, a nem önálló munkavállalás, az önálló vállalkozóként való letelepedés és a Szerződő Felek felségterületén való tartózkodás jogát biztosítsa, valamint, hogy elősegítse a szolgáltatásnyújtást, biztosítsa a fogadó országban gazdasági tevékenységet nem végző személyeknek a belépés és tartózkodás jogát, valamint, hogy a saját állampolgáraiknak nyújtottakkal azonos élet-, foglalkoztatási és munkavállalási feltételeket biztosítson.

7 — A C-101/05. sz. ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-11531. o.) 27. és 31. pontja.

8 — HL 2002. L 114., 6. o.

9 — Lásd ebben az értelemben többek között a C-513/03. sz. van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-1957. o.) 25. és 26. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, továbbá a C-70/09. sz., Hengartner és Gasser ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-7233. o.) 27. és 28. pontját.

18. Márpedig nem vitatott, hogy Y. Welte, akinek lakóhelye Svájcban van, nem kíván semmilyen jogcímen sem munkát vállalni, sem letelepedni az Unió valamelyik tagállamának területén, sem szolgáltatást nyújtani a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás 1. cikkének a)–c) pontja értelmében, hanem azt kívánja, hogy a Németországban az öröklés után abban az esetben biztosított illetékkedvezményt, ha az örökség megnyílásának időpontjában az örökhagyó vagy az örökös lakóhelye ebben a tagállamban van, terjesszék ki a felesége utáni öröklésre is.

19. Ami a megállapodás 1. cikkének d) pontjában előírt, a saját állampolgáraiknak nyújtottakkal azonos életfeltételeket illeti – annak ellenére, hogy Y. Welte nem jelölte meg észrevételeiben e megállapodás azon rendelkezéseit, amelyeket relevánsnak ítél az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolása szempontjából –, álláspontom szerint kizárólag az említett megállapodás I. mellékletének „Ingatlanok megszerzése” című 25. cikke állhat kapcsolatban az alapeljárás tárgyával.

20. E cikk szerint ugyanakkor ingatlanok megszerzésére a fogadó állam állampolgáiraival azonos feltételek mellett a szerződő fél azon természetes személy állampolgára jogosult, aki „tartózkodásra jogosult” a fogadó államban, vagy aki „határmenti ingázó”¹⁰, vagyis aki gazdasági tevékenységét az említett állam területén fejti ki, anélkül hogy ott tartózkodna. Ezenkívül, ami a fogadó államban tartózkodásra jogosult állampolgárok, illetve a határmenti ingázók kategóriáját illeti, a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás I. mellékletének 25. cikke kimondja, hogy az utóbbi „nem érinti [a fogadó tagállamnak] a pusztán tőkebefektetésre [...] vonatkozó hatályos szabályait”, amely elv – az EK-Szerződés rendelkezéseinek tiszteletben tartása mellett – annál inkább alkalmazandó olyan helyzetekre, amelyek nem tartoznak az említett megállapodás hatálya alá.

21. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésére adott válaszában ne vegye figyelembe a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodást.

22. Ezzel szemben álláspontom szerint hasznos lenne e válaszban szerepeltetni a kérdést előterjesztő bíróság által kifejezetten nem hivatkozott, mindazonáltal az érdekelt felek észrevételeinek tárgyát képező EK 57. cikk (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozó megfontolásokat, mivel Y. Welte svájci, vagyis harmadik országbeli illetőségű, továbbá a Bíróságnak a tőke szabad mozgására vonatkozó ítélkezési gyakorlata miatt.

23. Mint az közismert, az EK 57. cikk (1) bekezdése az ott felsorolt feltételek mellett, a tőke tagállamok és harmadik országok közötti szabad mozgása korlátozásának az EK 56. cikk (1) bekezdésében foglalt tilalma ellenére engedélyezi a nemzeti jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozások fenntartását, amennyiben a szóban forgó tőke mozgások „közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatás nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével” függenek össze.

10 — Lásd ebben az értelemben a C-541/08. sz. Fokus Invest ügyben 2010. február 11-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-1025. o.) 35. és 36. pontját.

24. Vitathatatlan, hogy a határokon átnyúló hagyatékok, mint a 88/361/EGK irányelvhez¹¹ csatolt nomenklatúra – amely az ítélkezési gyakorlat szerint megőrzi jelzés értékét, ugyanis a szerződés nem határozza meg a „tőkemozgások” fogalmát¹² – szerinti „személyes” tőkemozgások, nem szerepelnek EK 57. cikk (1) bekezdésében található felsorolásban megjelölt kategóriák között, és a tagállamok nem bővíthetik e rendelkezés tárgyi hatályát olyan ügyletekre, amelyek abban nem szerepelnek.¹³

25. A Bizottság észrevételeihez hasonlóan ugyanakkor meg kell vizsgálni, hogy a jelen ügy eldöntését mennyiben befolyásolja a Bíróság által a Scheunemann-ügyben hozott ítéletben¹⁴ követett érvelés, amely ítéletben a Bíróság lényegében úgy döntött, hogy a hagyatékok azon adójogi minősítése, hogy az az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének (korábban az EK 56. cikk (1) bekezdése) hatálya alá tartozik, nem automatikus, hanem az öröklés tárgyát képező vagyontól függ. Márpedig, ha a fent hivatkozott Scheunemann-ügyben hozott ítélethez hasonlóan a hagyatékok tárgya lesz a döntő szempont az alkalmazandó szabadság meghatározása során, e szempont annál inkább releváns lesz ugyanezen szabadság körében a szabadság alóli kivételek vonatkozásában is.

26. Másként fogalmazva, amennyiben a határokon átnyúló hagyatékok az EK 56. cikk (1) bekezdése értelmében vett tőkemozgásoknak minősülnek, és főszabály szerint nem tartoznak az EK 57. cikk (1) bekezdésének tárgyi hatálya alá, a hagyatékok tárgyának, vagyis a jelen ügyben az ingatlanok a vizsgálatát kiválthatja az utóbbi rendelkezés alkalmazását.

27. Ilyen körülmények között álláspontom szerint a jelen ügyben hasznos megvizsgálni az EK 57. cikk (1) bekezdésének alkalmazhatóságát, annak előzetes vizsgálatát követően, hogy a szóban forgó nemzeti intézkedés az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti szabad mozgás korlátozását jelenti-e.

B – Az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti tőke szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

28. Az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, a tőkemozgást korlátozó intézkedések többek között azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, valamint azokat, amelyek csökkentik a hagyatékok fekvési helye szerinti tagállamtól eltérő államban – a harmadik országokat is beleértve – lakó személy hagyatékának értékét, és amelyek alapján e hagyatékok illetékköteles.¹⁵

11 – Lásd a Szerződés 67. cikkének (az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett cikk) végrehajtásáról szóló, 1988. június 5-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) I. mellékletének XI. részét, amely többek között olyan ügyletekre vonatkozik, amelyek révén egy személy vagyona egészben vagy részben átszáll, akár életében, akár halálát követően. Ez alapján a Bíróság megerősítette, hogy az olyan hagyatékok, amelyek elemei nem egyetlen tagállamon belülről korlátozódnak, az EK 56. cikk (1) bekezdése értelmében vett tőkemozgásoknak minősülnek: lásd többek között a fent hivatkozott Van Hilten-van der Heijden-ügyben hozott ítélet 42. pontját; a C-11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-6845. o.) 39. pontját; a C-43/07. sz. Arens-Sikken-ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-6887. o.) 30. pontját; a C-67/08. sz. Block-ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-883. o.) 20. pontját, valamint a C-35/08. sz., Busley és Cibrian Fernandez ügyben 2009. október 15-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-9807. o.) 18. pontját.

12 – Lásd különösen a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítélet 38. pontját, az Arens-Sikken-ügyben hozott ítélet 29. pontját, valamint a Block-ügyben hozott ítélet 19. pontját.

13 – Lásd ebben az értelemben a C-163/94., C-165/94. és C-250/94. sz., Sanz de Lera és társai egyesített ügyekben 1995. december 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-4821. o.) 35–37. pontját.

14 – A C-31/11. sz. Scheunemann-ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 21–23. pontja. Ebben az ügyben a német állampolgárra háramló hagyatékok tárgya egy olyan kanadai székhelyű tőketársaságban birtokolt 100%-os részesedés volt, amely tekintetében a német jogszabály kizárta bizonyos illetékkedvezmények alkalmazását. A Bíróság úgy döntött (lásd az említett ítélet 31–34. pontját), hogy e helyzet a társaság határozatai és tevékenységének meghatározása tekintetében irányító befolyást biztosító részesedéssel jár, és ezért azt a letelepedés szabadságának tükrében kell vizsgálni, amelynek nem célja, hogy alkalmazza a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatokra. Meg kell jegyezni, hogy a Bíróság már alkalmazta a letelepedés szabadságát egy olyan családi társaságra vonatkozó öröklési illetékek kapcsán, amelyben legalább 50%-os részesedés állt fenn: lásd a C-464/05. sz., Geurts és Vogten ügyben 2007. október 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-9325. o.) 13. és 14. pontját.

15 – Lásd ebben az értelemben különösen a fent hivatkozott Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet 44. pontját, a Block-ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint a C-25/10. sz. Missionswerk Werner Heukelbach ügyben 2011. február 10-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-497. o.) 22. pontját. A Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet alapját képező ügy egy halála időpontjában svájci adójogi illetőségű holland állampolgár hagyatékára vonatkozott.

29. A jelen esetben az olyan nemzeti adójogszabály, mint az alapügybeli, amely 2000 euró összegű illetékmentes részt határoz meg az öröklésen alapuló tulajdonátszállás illetékalapjára, amennyiben a halál időpontjában az örökgyó és az örökös az illetékköteles vagyontárgyak helyétől eltérő államban rendelkezik lakóhellyel, míg ez az illetékmentes rész 500 000 euró abban az esetben, ha vagy az örökgyó vagy az örökös az említett tagállamban rendelkezik lakóhellyel, az alapeljáráshoz hasonlóan azzal az eredménnyel jár, hogy összességében súlyosabb illetékterhet határoz meg a külföldi illetőségű személyek öröklése esetén.¹⁶

30. Következésképpen az ilyen illetékhátrány alkalmas arra, hogy eltántorítsa a külföldi illetőségűeket attól, hogy beruházásokat hajtanak végre abban a tagállamban, ahol az illetékköteles vagyontárgyak találhatóak, különösen – az alapeljáráshoz hasonlóan – attól, hogy ingatlant vásároljanak, vagy azt vagyontárgyként megtartsák. Következésképpen ez az EK 56. cikk (1) bekezdése értelmében vett tőke mozgás korlátozásának minősül.

31. Az ilyen korlátozás ugyanakkor elfogadható lehet az uniós jogban, amennyiben az alapját képező eltérő bánásmód olyan helyzeteket érint, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze,¹⁷ ahogy azt egyébként a jelen esetben a német és belga kormány állította. E kormányok ugyanis azt adják elő, hogy csak az örökgyó állama, amelyben az öröklés megnyílt, képes figyelembe venni a teljes hagyatéki vagyont. Másként fogalmazva, mivel saját lakosainak helyzetével ellentétben Németország csak korlátozott adójogi illetékességgel rendelkezik azon öröklések esetében, amelyek esetében a halál időpontjában sem az örökgyó, sem az örökös nem rendelkezett területén lakóhellyel, e tagállam logikusan csak korlátozott illetékmentes részt biztosíthat az utóbbi esetben.

32. Fontos kiemelni, hogy a Bíróság hasonló érvelést utasított már el a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítéletben, a fent hivatkozott Arens-Sikken-ügyben hozott ítéletben és a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítéletben, amelyek közül az első két ítélet az ingatlanöröklés utáni illetékre vonatkozó, az örökgyó lakóhelyén alapuló eltérő bánásmódot előíró nemzeti jogszabályoknak a tőke szabad mozgásával való összeegyeztethetőségére vonatkozott, a harmadik ítélet pedig a jelen ügyben szereplő német adójogszabályra vonatkozott élők közötti ingatlanajándékozás esetén.

33. Az egyes ügyek sajátosságaitól függetlenül a Bíróság lényegében hasonló érvelést fogadott el a három ügyben a belföldi és külföldi illetőségűek helyzetének objektív összehasonlíthatóságát illetően, amely a nemzeti szabályozás koherenciáján alapul, és amely a következők szerint fogalható össze: mivel a tagállam főszabály szerint azonos illetékfeltételeket alkalmaz az öröklés vagy ajándékozás tárgyát képező vagyonra, függetlenül attól a szemponttól, hogy az érintett személyek rendelkeznek-e lakóhellyel a területén,¹⁸ e szempont nem igazolhatja eltérő bánásmód bevezetését a belföldi és külföldi illetőségűekkel szemben kizárólag az illetékkedvezmény megállapítása és biztosítása szakaszában sem, függetlenül attól, hogy e kedvezmény az ingatlanon fennálló terhek levonhatóságában (az Eckelkamp és társai ügy, valamint az Arens-Sikken-ügy), vagy az illetékmentes részben (a Mattner-ügyben hozott ítélet) nyilvánul meg.¹⁹

34. Vitathatatlan, hogy a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság azt emelte ki, hogy F.I. Welte-Schenkel hagyatéka egy ingatlan vagyontárgyat és több ingó vagyontárgyat is tartalmaz, amely körülmény látszólag különbséget jelent a fent hivatkozott három ügghöz képest, amelyek mindegyike egyetlen ingatlan öröklését érintő jogvitára vonatkozott.

16 — Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Arens-Sikken-ügyben hozott ítélet 38–40. pontját is egy olyan nemzeti szabályozás kapcsán, amely eltérő számítási módszert alkalmazott az örökléskor ténylegesen fizetendő örökösödési illeték meghatározására, attól függően, hogy halálakor az örökgyó abban a tagállamban rendelkezett-e lakóhellyel, amelyben a hagyatéki tárgyát képező ingatlan található volt.

17 — Lásd többek között a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítélet 30. pontját, valamint a Missionswerk Werner Heukelbach ügyben hozott ítélet 29. pontját.

18 — Többek között a rokonsági fok és a vagyontárgyak értéke határozza meg az illetékalapot, az illetéksávot és az illeték mértékét.

19 — Lásd a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítélet 62–63. pontját, az Arens-Sikken-ügyben hozott ítélet 56–57. pontját, valamint a Mattner-ügyben hozott ítélet 36–38. pontját.

35. Nem gondolom azonban, hogy ebből a körülményből azt a következtetést kellene levonni, hogy a jelen ügyben a külföldi és a németországi illetőségű személyek helyzete objektíve nem hasonlítható össze.

36. A véleményem szerint ugyanis az ilyenfajta megfontolás eljárási kockázatoktól, vagy az alapeljárás nemzeti bíróság általi elhatárolásától függ. Igaz ugyan, hogy a fent hivatkozott Arens-Sikken ügyben hozott ítéletben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés kizárólag az örökgyógy ingatlanán fennálló tulajdonrész adójogi kezelésére vonatkozott, aki nem abban az államban rendelkezett lakóhellyel, amelyben az épület található volt (Hollandia), az örökgyógy hagyatékába egyéb vagyontárgyak is tartoztak, amelyek adójogi kezelése nem képezte az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát.²⁰ Egyébként a Holland Királyság adójogi illetékessége ugyanolyan korlátozott volt, mint a Németországi Szövetségi Köztársaságé, amelyet a jelen ügyben vitatnak. Ami az olyan, Hollandián kívüli illetőségű örökgyógy, mint D. M. M. A. Arens-Sikken házastársa hagyatékát illeti az örökség megnyílásának időpontjában, e tagállam adójogi illetékessége a „belföldi vagyona” korlátozódott, vagyis a területén fekvő ingatlan javakra vagy azokon fennálló jogokra.²¹ E körülmény ugyanakkor nem gátolta meg a Bíróságot abban, hogy a fent hivatkozott Arens-Sikken ügy eldöntése szempontjából úgy tekintse, hogy a külföldi illetőségű, korlátozott adókötelezettség alá eső adóalanyok objektíve összehasonlítható helyzetben vannak a belföldi illetőségű, teljes körűen e tagállamban adóköteles adóalanyokkal.

37. Az alapeljárásban nem vitatott, hogy az F.I. Welte-Schenkel hagyatékában található ingó vagyontárgyakat a német szabályozás alapján nem vették figyelembe a németországi adóalap számításánál, így a vita a házastársa által örökölt ingatlanra korlátozódik.

38. Álláspontom szerint az ilyen helyzet nem különbözik alapvetően az olyan, kizárólag egy németországi ingatlanból álló hagyaték illeték alá vonásától, amely illetékből részesül egy olyan németországi illetőségű személy is, aki teljes körűen Németországban adóköteles akár az örökgyógy házastársaként, akár örökösként. Márpedig, noha ilyen helyzetben a hagyatéki vagyon korlátozott, a jogvita tárgyát képező 500 000 euró összegű illetékmentes részt ettől függetlenül biztosítanak az ilyen németországi illetőségű személy számára.

39. Mindenesetre, noha a Bíróság úgy ítélte meg, hogy figyelembe kell venni, hogy az Y. Weltére háramló hagyaték több különböző vagyontárgyból áll, ez nem változtat azon a kérdést előterjesztő bíróság által is kiemelt tényen, hogy a szóban forgó ingatlan a hagyaték teljes értékének mintegy 62%-át teszi ki, és annak egyéb összetevői nem képezték illeték tárgyát. Márpedig, még ha a Bíróság által a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítéletben, a fent hivatkozott Arens-Sikken-ügyben hozott ítéletben, valamint a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítéletben kifejtett indokolással ellentétben el is fogadnánk a német kormány érvelését, amely szerint a jelen ügy analógia útján a Schumacker-ügyben hozott ítéletben²² és a D-ügyben hozott ítéletben²³ kialakított ítélkezési gyakorlatba illeszkedik, amely szerint a jövedelem- és vagyonadó esetében a belföldi és külföldi illetőségű személy helyzete főszabály szerint nem hasonlítható össze,²⁴ mindazonáltal az alapeljárásban az illeték alá eső hagyaték lényeges része, sőt szinte annak egésze abban a tagállamban található, ahol az örökölt ingatlan fekszik, így álláspontom szerint e tagállam van leginkább abban a helyzetben, hogy figyelembe vegye az adóalany személyi és családi körülményeit a jogvita tárgyát képező illetékmentes rész alkalmazása szempontjából.²⁵ Azt a kérdést előterjesztő bíróság által is

20 — Lásd a fent hivatkozott Arens-Sikken-ügyben hozott ítélet 17. pontját.

21 — Uo., 7. és 8. pont.

22 — A C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 31., 32. és 34. pontja. Lásd még a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-5451. o.) 22 és 23. pontját.

23 — A C-376/03. sz. D-ügyben 2005. július 5-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-5821. o.) 38. pontja.

24 — Ugyanakkor az ilyen analógia kétséges, mivel ellentétben a jövedelmet vagy a vagyont terhelő adóval, az öröklési illeték nem az adóalany teherviselő képességétől függ, hanem az örökgyóval fennálló rokoni kapcsolattól és a hagyaték értékétől.

25 — Lásd analógia útján a jövedelemadó kapcsán a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36. és 37. pontját, valamint a fent hivatkozott Gschwind-ügyben hozott ítélet 27. pontját.

említett tényt ugyanis, hogy az Y. Welte lakóhelye szerinti tagállam illetékszabályai alapján a hagyatékot nem vonták illeték alá, a jövedelemadó kapcsán kialakított ítélkezési gyakorlat²⁶ analógiájára ahhoz a helyzethez kellene hasonlítani, amelyben hiányzik a hagyatéki „jövedelem” ebben az államban, ezzel azt eredményezve, hogy az – illetékköteles hagyaték értékének szinten teljességét képviselő – ingatlan helye szerinti tagállamnak kelljen figyelembe vennie az adóalany személyi és családi körülményeit, aminek hiányában azokat a két állam közül egyikben sem vennék figyelembe.²⁷

40. Ebből álláspontom szerint az következik, hogy függetlenül attól, hogy a Bíróság milyen módon vizsgálja meg a belföldi és külföldi illetőségűek helyzetének objektív összehasonlíthatóságát a jelen ügyben, ugyanarra az eredményre kell jutnia, és ezért úgy kell megítélnie, hogy az alapeljárásbeli intézkedés a tőke szabad mozgásának olyan korlátozását jelentheti, amely csak akkor fogadható el, ha az EK 57. cikk (1) bekezdésében előírt „standstill” klauzula hatálya alá tartozik, vagy ha nyomós közérdek indokolja azt.

C – Az EK 57. cikk (1) bekezdésének alkalmazhatóságáról

41. Ahogy arra már utaltam, az EK 57. cikk (1) bekezdése felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy fenntartsák az 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásokat harmadik országokkal szemben a „közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –” kapcsolatos tőkemozgások tekintetében.

42. Noha kétségtelen, hogy a Svájci Államszövetséget e rendelkezés értelmében harmadik országnak kell minősíteni,²⁸ kevésbé egyszerű annak a kérdésnek az eldöntése, hogy az alapeljárásban szereplő német szabályozás e „standstill” klauzula időbeli és tárgyi hatálya alá tartozik-e.

43. Ami az EK 57. cikk (1) bekezdésének időbeli hatályát illeti, fontos kiemelni, hogy az ErbStG jelen ügyben szereplő változata későbbi, mint 1993. december 31.

44. Ugyanakkor a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy az ily módon meghatározott időpontot követően elfogadott nemzeti intézkedés önmagában emiatt nem zárható ki automatikusan az uniós jog eltérést engedő rendszeréből. Az ilyen rendszer hatálya kiterjed tehát az olyan rendelkezésre, amely a lényegét tekintve megegyezik a korábbi nemzeti szabályozással, vagy amely pusztán a korábbi szabályozásban szereplő uniós szabadságok és jogok gyakorlása előtti akadályok csökkentésére vagy felszámolására irányul. Ezzel szemben ki van zárva a rendszer hatálya alól az olyan szabályozás, amely a korábbi, 1993. december 31-én hatályos jogban szereplő eltérő megközelítést alkalmaz, és új eljárásokat vezet be. Ilyen esetben e jogszabály nem eshet egy tekintet alá az említett időpontban fennálló jogszabállyal.²⁹

26 – Lásd többek között a C-169/03. sz. Wallentin-ügyben 2004. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-6443. o.) 17. és 18. pontját, a C-329/05. sz. Meindl-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-1107. o.) 26. pontját, valamint a C-39/10. sz., Bizottság kontra Észtország ügyben 2012. május 10-én hozott ítélet 53. pontját.

27 – Lásd analógia útján többek között a fent hivatkozott Wallentin-ügyben hozott ítélet 17. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Észtország ügyben hozott ítélet 53. pontját.

28 – Meg kell jegyezni, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdése nem alkalmazandó az Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) másik három tagállamára, vagyis Izlandra, Norvégiára és Liechtensteinre, amelyek az Európai Gazdasági Térségről (EGT) szóló megállapodás részesei, mivel egymás közötti, illetve az Unió tagállamaival fenntartott kapcsolataikban a tőkemozgásokra az említett megállapodás 40. cikke vonatkozik, amely lényegileg megegyezik az EK 56. cikk (1) bekezdésével: lásd a C-452/01. sz., Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-9743. o.) 30–32. pontját, valamint a C-476/10. sz., projektart és társai ügyben 2011. június 24-én hozott végzés (EBHT 2011., I-5615. o.) 36–38. pontját, amely éppen a Svájci Államszövetség helyzetét állítja szembe az EFTA három másik, az EGT-megállapodásban részes tagjának helyzetével.

29 – Lásd ebben az értelemben a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet (EBHT 2007, I-4051. o.) 41. pontját, valamint a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 49. pontját, és a Fokus Invest ügyben hozott ítélet 42. pontját. Lásd még a C-384/09. sz., Prunus és Polonium ügyben 2011. május 5-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-3319. o.) 36. pontját.

45. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által a Bíróság felvilágosítás-kérésére adott válaszból kitűnik, hogy az ErbStG által biztosított illetékmentes részen kívül a jelen ügyben szereplő eltérő bánásmód már fennállt az e törvény 1991. február 19-én kihirdetett és 1993. december 21-én módosított változatában is.

46. Következésképpen az ErbStG 1993. december 31. utáni változata az illetékmentes rész összegének kivételével lényegét és logikáját tekintve megegyezett az ezen időpontot megelőzően hatályos változattal. Az, hogy az illetékmentes részek összegét módosították, valamint – ahogy arra a Bizottság rámutatott – az, hogy a biztosított illetékmentes részek közötti különbség nőtt, mindazonáltal nem jelenti azt, hogy e törvény logikája megváltozott 1993. december 31-ét követően, vagy hogy ezen időponttól kezdődően új eljárásokat vezetett be a harmadik országok állampolgárait illetően a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében.

47. Figyelemmel a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett körülményekre, álláspontom szerint teljesül az EK 57. cikk (1) bekezdésének időbeli hatályra vonatkozó feltétele.

48. Ezzel szemben úgy vélem, hogy e jogszabály nem tartozik e cikk tárgyi hatálya alá. Ez az álláspont az alábbi megfontolásokon alapul.

49. Jogos kétségek merülhetnek fel mindenekelőtt azzal kapcsolatban, hogy a valamely tagállam adójogszabálya által szabályozott olyan tőkemozgások, mint a harmadik országbeli állampolgárok öröklései, az EK 57. cikk (1) bekezdése értelmében összefüggnek-e „közvetlen befektetéssel, az ingatlanbefektetéseket is beleértve”.

50. Ahogy ugyanis már jeleztem, a tőkemozgások meghatározása hiányában a Bíróság mind az EK 56. cikk, mind az EK 57. cikk értelmezése során mindmáig rendszeresen hivatkozik a 88/361/EGK irányelv I. mellékletében szereplő nomenklatúrában, és az ahhoz kapcsolódó magyarázó megjegyzésekben szereplő meghatározásokra.³⁰ Márpedig, míg az öröklés a nomenklatúra XI. „Személyes tőkemozgások” című kategóriájába tartozik, a közvetlen befektetés, amelynek jelentése a magyarázó megjegyzések szerint „bármely befektetés, amelynek célja, hogy a tőkét nyújtó személy és a vállalkozó vagy vállalkozás – amely számára a tőkét gazdasági tevékenység folytatása céljából rendelkezésre bocsátották – között tartós és közvetlen kapcsolatot hozzon létre, illetve tartson fenn”, az említett nomenklatúra I. kategóriájába tartozik.

51. Ezenfelül – az uniós jog által előírt szabadságra vonatkozó szabályozástól való eltérésként, amely emellett különösen jelentős mértékű is – az EK 57. cikk (1) bekezdését megszorítóan kell értelmezni.³¹ Ennélfogva nem hiszem, hogy e rendelkezés hatálya kiterjedhet az olyan határokon átnyúló hagyatékokra, amelyekben harmadik országok állampolgárai érintettek.

52. Ezt követően, még ha osztanánk is a fent hivatkozott Scheunemann-ügyben hozott ítéleten alapuló analógia útján kifejtett bizottsági érvelést, amely szerint a határokon átnyúló öröklés jogi szabályozása annak tárgyától, a jelen esetben egy ingatlantól³² függ, ez az érvelés álláspontom szerint nem támasztja alá az EK 57. cikk (1) bekezdésének alkalmazását olyan esetben, mint az alapügyben.

53. E tekintetben ismét a nomenklatúrára és az ahhoz kapcsolódó magyarázó megjegyzésekre kell hivatkozni.

30 — Lásd többek között a fent hivatkozott Holböck-ügyben hozott ítélet 34. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

31 — Lásd még ebben az értelemben P. Cruz Villalón főtanácsnoknak a fent hivatkozott Prunus és Polonium ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyre vonatkozó 2010. december 9-i indítványának 64. pontját.

32 — Mindenesetre célszerű rámutatni arra, hogy a társasági üzletrészek öröklésével szemben, amely a fent hivatkozott Geurts és Vogten ügyben, valamint a fent hivatkozott Scheunemann-ügyben hozott ítéletekben kialakított ítélkezési gyakorlat alapján a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozik, a Bíróság mindaddig minden alkalommal úgy ítélte meg, hogy a határokon átnyúló öröklések, akár ingókat és ingatlanokat érintenek, akár kizárólag ingatlan javakra vonatkoznak, a tőke szabad mozgásának körébe tartoznak: lásd többek között a fent hivatkozott Busley és Cibrian Fernandez ügyben hozott ítélet 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

54. A nomenklátúra szerint a II. kategóriába tartozó ingatlanbefektetések, amelyek jelentése a magyarázó megjegyzések szerint „[é]pületek vagy földterület vásárlása, valamint épületek megépítése természetes személyek által nyereségszerzés vagy személyes használat céljából”, az „I. kategóriába nem tartozó” befektetések, vagyis nem közvetlen befektetések.

55. Következésképpen, amikor az EK 57. cikk (1) bekezdése „közvetlen befektetésekre – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –”³³ hivatkozik, akkor e mondatrészt úgy kell értelmezni, hogy az a közvetlen befektetéseket célzó ingatlanbefektetésekre, vagyis más szavakkal kifejezve a magyarázó megjegyzéseket, azokra az ingatlanbefektetésekre vonatkozik, amelyek alkalmasak arra, hogy valamely vállalkozóval vagy vállalkozással gazdasági tevékenység folytatása céljából tartós és közvetlen kapcsolatot hozzon létre, illetve tartson fenn.

56. Ezzel szemben a hagyatéki típusú ingatlanbefektetések, amelyek nem kapcsolódnak gazdasági tevékenység folytatásához, nem tartoznak az EK 57. cikk (1) bekezdésének hatálya alá.

57. Ezt az értelmezést álláspontom szerint három további megfontolás is megerősíti.

58. Először is igazolja az, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdésében szereplő eltérést megszorítóan kell értelmezni annak érdekében, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésében szereplő, igen széles körű szabadság ne veszítse el hatékony érvényesülésének nagy részét.

59. Másodszor indokolja annak igénye, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdését (korábban az EK-Szerződés 73c. cikkét) az elsődleges jog többi rendelkezésével összhangban értelmezzék, különösen az Európai Unióról szóló, 1992. február 7-én Maastrichtban aláírt szerződéshez csatolt, a Dániában történő ingatlanszerzésről szóló jegyzőkönyvvel,³⁴ és Ausztria, Finnország és Svédország Európai Unióhoz való csatlakozási okmányával³⁵ összhangban. Ezen okmányokból kitűnik ugyanis, hogy az említett tagállamok számára a szerződések rendelkezései ellenére engedélyezték, hogy fenntartsák – az utóbbi három esetben átmeneti jelleggel – a második lakóingatlan megszerzésére vonatkozó hatályos nemzeti jogszabályukat.³⁶ Márpedig nyilvánvaló, hogy ezen okmányok megtárgyalása és elfogadása felesleges lett volna, ha az EK-Szerződés 73c. cikkének hatálya kiterjedt volna a hagyatéki jellegű ingatlanbefektetésekre, amelyek nem kapcsolódnak gazdasági tevékenység folytatásához.

60. Végül harmadszor, noha az ingatlanbefektetések fogalmának itt javasolt korlátozó értelmezése nem támaszkodik a Bíróság ítélkezési gyakorlatára,³⁷ mindazonáltal nem is ellentétes azzal.

61. Álláspontom szerint ugyanis sem a fent hivatkozott Fokus Invest ügyben hozott ítélet, sem a fent hivatkozott Prunus és Polonium ügyben hozott ítélet – amelyek mindegyike vitathatatlanul ingatlan vagyontárgyak harmadik országbeli állampolgárok általi megszerzésére vonatkozott – nem döntő jelentőségű az EK 57. cikk (1) bekezdése tárgyi hatályának értelmezését illetően, vagy legalábbis nem döntötték el az örökölt, gazdasági tevékenység folytatásához nem kapcsolódó ingatlanbefektetések e rendelkezés hatálya alóli kizárásának kérdését.

33 — A dőlt betűs kiemelés tőlem.

34 — HL 1992. C 224., 104. o. (egységes szerkezetbe foglalt változat).

35 — HL 1994. C 241., 21. o.

36 — Lásd Ausztria, Finnország és Svédország tekintetében a csatlakozási okmány 70., 87. és 114. cikkét.

37 — Ezt az értelmezést osztja ugyanakkor több francia közigazgatási bíróság: lásd többek között a Cour administrative d'appel de Paris 2011. október 7-i ítéletét, Caisse autonome des travailleurs salariés de Monaco, *Droit fiscal*, 2011, 49. sz., komm. 616, ind. Ph. Blanc; a Cour administrative d'appel de Marseille 2012. március 13-i ítéletét, Min. c. M. Graetz, *Droit fiscal*, 2012, 25. sz., komm. 342 Ch. Laroche, ind. G. Guidal. Mindaddig ugyanakkor egyetlen francia bíróság sem terjesztett elő a Bírósághoz kérdést előzetes döntéshozatal céljából e tárgyban. Másfelől a francia adójogi irodalom nagy része láthatóan a fent hivatkozott bíróságok értelmezését követi: lásd e tekintetben különösen Maitrot de la Motte, A., „La libre circulation des capitaux et l'imposition des plus-values de cessions immobilières par des résidents d'États tiers à l'UE”, *Droit fiscal*, 2011, 18. sz., komm. 338; Dinh, E., „Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE («clause de gel»)? À propos de TA Montreuil, 8 décembre 2011, Mme Beaufour”, *Droit fiscal*, 2012, 25. sz., 339 és Laroche, Ch., „Article 164 C du CGI et liberté de circulation des capitaux: ça chauffe pour la clause de gel!”, *Droit fiscal*, 2012, 25. sz., 342. komm.

62. Így a fent hivatkozott első ítélet alapjául szolgáló ügygel kapcsolatban fontos emlékeztetni arra, hogy az arra vonatkozott, hogy egy osztrák ingatlanbefektetési társaság megszerezte egy ingatlan tulajdonrészét, aminek révén megszerezte jelentős számú, bérbe adott lakás és parkolóhely tulajdonjogát, míg az említett társaság üzletrészei az alapeljárás tényállásának idején 100%-ban svájci jog szerint működő részvénytársaságok tulajdonában voltak.³⁸ Noha a Bíróság úgy döntött, hogy az ilyen típusú ingatlanszerzés ezen Ausztriában bevezetett rendszere az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésének (korábban az EK 57. cikk (1) bekezdése) hatálya alá tartozik, és ezért elfogadható a Svájci Államszövetség területén letelepedett társaságok tekintetében, az alapeljárás tagadhatatlanul kapcsolódott a harmadik országban letelepedett jogi személyek által valamely tagállam területén kifejtett gazdasági tevékenység gyakorlásához.

63. Vitathatatlan, hogy a Fokus Invest ügyben hozott ítélet egyes részei alapján úgy lehet gondolni, hogy a Bíróság kész volt jóváhagyni az előzetes engedélyezési rendszert az alapeljárás alapjául szolgáló helyzettől függetlenül. Ugyanakkor e megfontolások álláspontom szerint nem teljesen döntők, és a pontosság alapján, amellyel a Bíróság leírta az ügy alapjául szolgáló körülményeket, úgy vélem, hogy nem jutott volna ugyanazon következtetésre, ha a szóban forgó ingatlanbefektetés csak egy vagyontárgy tisztán örökségi célú megszerzését érintette volna.

64. Ehhez hasonlóan, a fent hivatkozott Prunus és Polonium ügyben hozott ítéletet illetően – amelynek fő kérdése az EK 64. cikk (1) bekezdésének személyi hatályára vonatkozott, vagyis arra, hogy egy tagállam tengerentúli országát és területét a másik tagállam szempontjából e rendelkezés értelmében harmadik országnak kell-e tekinteni –, az ügy egy olyan ingatlantulajdont terhelő adó beszedésére vonatkozott, amelyet az adott ügyben a francia jog szerint működő Prunus társaságon keresztül hasznosítottak gazdaságilag, amely pedig a Brit Virgin-szigeteken letelepedett anyavállalatai közvetlen beruházását szolgáló eszközzé vált.³⁹ Álláspontom szerint a Bíróság e körülmények alapján állapíthatta meg – anélkül hogy különösebb indokolást fűzött volna ítéletéhez az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésének tárgyi hatályával kapcsolatban –, hogy a jogvita tárgyát képező adóból eredő korlátozások e rendelkezés értelmében elfogadhatóak a tengerentúli országokkal és területekkel szemben.⁴⁰

65. A fenti megfontolások összessége alapján úgy vélem, hogy az alapeljárásban szereplő német jogszabály, amely a harmadik országbeli állampolgárok közötti olyan öröklés adójogi megítélését szabályozza, amelynek tárgya egy német területen található ingatlan, nem felel meg az EK 57. cikk (1) bekezdése által előírt tárgyi feltételnek.

66. Ilyen körülmények között meg kell vizsgálni, hogy az ilyen jogszabályt ennek ellenére igazolhatja-e nyomós közérdek.

D – A korlátozás nyomós közérdeken alapuló igazolásáról

67. A német kormány előadja, hogy az alapeljárásban szereplő szabályozás egyrészt az adójogi koherencia megőrzését, másrészt az adójogi ellenőrzések hatékonyságának biztosítását szolgálta.

68. Ami az első, a német kormány által igazolásként előterjesztett indokot illeti, a német kormány emlékeztet arra, hogy noha a részletes adókötelezettség szabályozása szerint a csökkentett adóalap előnyét a csökkentett illetékmentes rész hátránya kompenzálja, a teljes adókötelezettség rendszerében a magasabb illetékmentes rész előnyét a szélesebb körű adóalap ellensúlyozza. A fent hivatkozott

38 — A fent hivatkozott Fokus Invest ügyben hozott ítélet 18. pontja.

39 — Lásd ebben az értelemben P. Cruz Villalón főtanácsnoknak a fent hivatkozott Prunus és Polonium ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyre vonatkozó 2010. december 9-i indítványának 44. pontját.

40 — A fent hivatkozott Prunus és Polonium ügyben hozott ítélet 37. pontja.

Mattner-ügyben hozott ítélet sem mond mást. Az ezen ítélet alapjául szolgáló tényállás ugyanis azért tűnik eltérőnek, mert az ajándékozás útján történő átruházás esetén, amely főszabály szerint csak egy vagyontárgyra vonatkozik, a részleges és teljes adókötelezettség rendszere közötti különbség nem érezhető.

69. Ez az érvelés nem meggyőző.

70. Noha igaz, hogy az adójogi koherencia megőrzése kapcsán a Bíróság elismerte, hogy az alkalmas lehet a szabad tőke mozgás korlátozásának igazolására,⁴¹ ezen igazolási indok elfogadhatósága azonban attól függ, hogy van-e közvetlen kapcsolat az érintett adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között.⁴²

71. Márpedig e feltétel álláspontom szerint nem teljesül. Ahogy ugyanis már jeleztem, az 500 000 eurós illetékmentes részt németországi illetőségű személyek számára biztosítják, függetlenül a hagyatéki vagyon mértékétől. Nincs tehát közvetlen kapcsolat ezen illetékmentes rész és egy meghatározott illetékterher között. Emellett az 500 000 eurós illetékmentes részt biztosítják azon németországi illetőségű személy számára is, aki egyetlen ingatlant örököl, noha az öröknyílásakor az örökség megnyílásakor fennálló lakóhelye miatt a hagyatéki vagyon külföldinek minősül, anélkül hogy más okból a Németországi Szövetségi Köztársaság azt meg tudná adóztatni. Ebben az esetben tehát nem áll fenn közvetlen és logikus szimmetria az illetékkedvezmény és valamely állítólagos meghatározott illetékterher között.

72. El kell tehát utasítani az alapeljárásban szereplő szabályozás adójogi koherenciájának megőrzésére alapított igazolást.

73. Ami a német kormány által hivatkozott második indokot, vagyis az adójogi ellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességét⁴³ illeti, azt álláspontom szerint szintén el kell utasítani.

74. Vitathatatlan, ahogy arra e kormány is hivatkozott, hogy a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv⁴⁴ nem alkalmazandó a tagállamok és harmadik országok illetékes hatóságai közötti kapcsolatokban.

75. Ugyanakkor még a tagállamok adóhatóságai közötti kapcsolatok keretében sem terjed ki az együttműködés az öröklési és vagyonszerzési illetékek kiegyenlítésére, csak a jövedelem- és vagyoadókra, illetve 2004 óta a biztosítási díjak adózására.

76. Emellett rá kell mutatni, hogy a német kormány által hivatkozott információk – amelyek közlését először az örökség jogosultjától várja, amelynek megbízhatóságát állítása szerint azon állam adóhatóságainak együttműködése révén kell ellenőrizni, ahol az örökség megnyílt – lényegében a halotti bizonyítványokat és egyéb, az öröknyílás lakóhelye szerinti tagállam anyakönyvi hatóságai által megküldött dokumentumokat érintik, amelyek, még ha joggal kételkedhetünk is abban, hogy

41 — Lásd többek között a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-8591. o.) 77. pontját, valamint a C-250/08. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2011. december 1-jén hozott ítélet (EBHT 2011., I-12341. o.) 70. pontját.

42 — A fent hivatkozott Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet 78. pontja, valamint a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 71. pontja.

43 — A Bíróság elismerte, hogy az ilyen indok alkalmas az uniós jog által előírt mozgásszabadságok korlátozásának igazolására: lásd többek között a C-155/08. és C-157/08. sz., X és Passenheim-van Schoot egyesített ügyekben 2009. június 11-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-5093. o.) 45. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

44 — HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o. Ezt az irányelvet több alkalommal módosították, a legutolsó módosítást 2006. november 20-án fogadták el (HL L 363., 129. o.). Az irányelv által bevezetett együttműködés kiterjed a biztosítási díjak adózására is, ahogy azt címe is jelzi a 2004. november 16-i módosítás óta.

ténylegesen az adóhatóságok együttműködésének körébe tartozhatnak, mindazonáltal alkalmasak arra, amint a Bizottság is helyesen jegyzi meg, hogy azokat a Német Szövetségi Köztársaság és a Svájci Államszövetség között az öröklési adók területén a kettős adóztatás elkerülésére 1978. november 30-án aláírt megállapodás 13. cikke alapján szerezzék be.

77. Függetlenül e körülménytől, az ilyenfajta információkat és hivatalos dokumentumokat, amelyek főszabály szerint nem igényelnek összetett értékelést, tökéletesen be tudja nyújtani az örökös is, anélkül hogy az illetékmentes rész biztosításához szükség lenne az érintett harmadik ország illetékes hatóságaival a rendszeres együttműködés folytatására. Mindent összevetve emlékeztetek arra, hogy az alapeljárásban vitatott szabályozás szerint az 500 000 eurós illetékmentes részt a németországi illetőségű örökösnek biztosítják, aki harmadik országban található vagyontárgyakat örököl olyan személytől, aki halála időpontjában az említett ország területén rendelkezett lakóhellyel. Márpedig legalábbis ellentmondásos, ha a német hatóságok nem látják akadályát, hogy ebben az esetben ilyen illetékmentes részt biztosítsanak, noha éppen annyira az örökös együttműködésétől függ, hogy megkapják az elhalálozáshoz és a külföldi illetőségű házastárs örökléséhez kapcsolódó információkat, mint olyan helyzetben, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és amelyben megtagadják ezen illetékmentes rész biztosítását.

78. Ilyen körülmények között a német kormány által előadott két közérdekű cél álláspontom szerint nem fogadható el.

79. Nem kell tehát megvizsgálni, hogy arányosak-e az alapeljárásban szereplő nemzeti szabályok.

80. Ha azonban a Bíróság szükségesnek tartja, hogy döntsön e kérdésben, akkor a Bizottság észrevételeivel értek egyet, amelyek szerint a szóban forgó nemzeti szabályok meghaladják a hivatkozott közérdekű célok teljesüléséhez szükséges mértéket. Különösen, noha az alapeljárásban a Németországban található, és itt illeték alá vont hagyatéki vagyon az örökség több mint 60%-át képviseli, az alapeljárás felperesének biztosított 2000 eurós illetékmentes rész csak 0,4%-át teszi ki annak az illetékmentes résznek, amelyben akkor részesült volna, ha felesége halálakor Németországban lett volna a lakóhelye. Az ilyen egyenlőtlen bánásmód nyilvánvalóan aránytalan minden, a német kormány által hivatkozott közérdekű indok tekintetében.

81. Az, hogy a nem németországi illetőségűek esetében melyik az a megfelelő szint vagy mérték, amelyhez az illetékmentes részt igazítani kell, annak érdekében, hogy biztosítsák az alapeljárásban szereplő nemzeti szabályok arányosságát, az adóztatás szerinti tagállam illetékes hatóságainak felelősségi körébe tartozik.

82. Ami az alapeljárás felperesének helyzetét illeti, nem kizárt, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak – amelynek döntést kell hoznia az eléterjesztett jogvitában – mellőznie kell az illetékmentes rész alkalmazását az előtte megtámadott határozat pusztá megsemmisítését meghaladó hatásköre keretében.

83. Ha feltesszük, hogy rendelkezik ilyen hatáskörrel, akkor azzal a nehézséggel szembesül, hogy a belföldi és külföldi illetőségű személyek közötti eltérő bánásmód alapján biztosítana kell-e a teljes, 500 000 euró összegű illetékmentes részt, annak ellenére, hogy az Y. Welte által örökölt hagyatéki vagyonnak a Németországban illeték alá vont része – a teljes körűen adóköteles adóalanyok főszabály szerint tisztán belföldi helyzetétől eltérően – nem jelenti a hagyatéék teljes összegét.

84. Erre a kérdésre véleményem szerint igenlő választ kell adni. Ahogy ugyanis már jeleztem, úgy tűnik, hogy Y. Welte helyzete nem tér el jelentősen egy olyan németországi lakos helyzetétől, aki a halála időpontjában szintén németországi lakos házastársa után Németországban megnyíló hagyatéék örököse, amennyiben e hagyatéék kizárólag egyetlen ingatlanból áll. Márpedig, mivel minden körülmény azonos, a teljes illetékmentes részt biztosítani kellene az ilyen belföldi illetőségű személynek, akinek nem kellene megfizetnie az öröklési illetéket e vagyontárgy megszerzése után.

85. Emellett, figyelemmel az alapeljárás körülményeire, különösen az Y. Welte által örökölt ingatlan jelentőségére a felesége halála után megnyílt hagyaték összértékében, úgy tűnik, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság van leginkább abban a helyzetben, hogy figyelembe vegye az adóalany személyi és családi körülményeit. Ebben az esetben a Beker és Beker ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló eljárásban ismertetett és a Bíróság által az említett ítélet 60. pontjában elfogadott indítványom⁴⁵ analógiáján, az illetékmentes részt teljes egészében érvényesíteni kell az ebben a tagállamban megszerzett hagyatéki vagyontárgy tekintetében.

III – Véggövetkeztetések

86. A fenti megfontolások összessége alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Finanzgericht Düsseldorf által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

„Az EK 56., EK 57. és EK 58. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszabására vonatkozó olyan tagállami nemzeti szabályozás, amely az e tagállamban található ingatlant harmadik országbeli illetőségű személytől öröklés útján megszerző ugyanezen harmadik országbeli illetőségű személy részére csak 2000 euró illetékmentes részt ír elő, míg az illetékmentes rész 500 000 euró lenne akkor, ha az örökhagyó vagy az örökös a hagyaték megnyíltának időpontjában az érintett tagállamban rendelkezne lakóhellyel.”

45 — Lásd a C-168/11. sz. Beker-ügyben 2013. február 28-án hozott ítélet alapjául szolgáló ügyre vonatkozó 2012. július 12-i indítványom 54. pontját.