



# Határozatok Tára

ANTHONY MICHAEL COLLINS  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2023. február 9.<sup>1</sup>

**C-670/21. sz. ügy**

**BA**  
**kontra**  
**Finanzamt X**

(a Finanzgericht Köln [kölni pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – A tőke szabad mozgása – EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikk – Öröklési illeték – Harmadik országban található ingatlanok – A valamely tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térség valamely államában található ingatlanok tekintetében biztosított kedvező adójogi bánásmód – Korlátozás – Szociálpolitikai okokra alapított igazolás – Lakáspolitikai – Arányosság”

## **I. Bevezetés**

1. A jelen indítványban a Bíróság kérésének eleget téve egy eddig még nem tárgyalt kérdéssel foglalkozom: a tagállamok követhetnek-e olyan szociálpolitikai célokat az Európai Unió területén, mint például a megfizethető bérlakások elérhetőségének előmozdítása, olyan intézkedésekkel, amelyek a harmadik országokba irányuló és onnan származó tőke szabad mozgásának korlátozását képezik.

## **II. Jogi háttér**

### **A. Az EGT-megállapodás**

2. Az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás (a továbbiakban: EGT-megállapodás)<sup>2</sup> 40. cikke úgy rendelkezik, hogy e megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerződő Felek között az EU-tagállamokban vagy az Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) államaiban letelepedett személyek tőkéjének mozgását semmi nem korlátozhatja, és a felek állampolgársága vagy lakóhelye, vagy a befektetés helye alapján nincs helye megkülönböztetésnek.

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: angol.

<sup>2</sup> HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.

## B. A német jog

3. A 2008. december 24-i Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts-szel (az öröklési illetékre és az értébecslésre vonatkozó jogszabályok átfogó módosításáról szóló törvény)<sup>3</sup> módosított, 1997. február 27-i Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény)<sup>4</sup> 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében öröklésiilleték-köteles a haláleset folytán történő vagyonszerzés.

4. Az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény 2. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében illetékkötelezettség keletkezik:

„[...]

1. az 1. § (1) bekezdésének 1–3. pontjában szabályozott esetekben, ha a halála időpontjában az örökhagyó, az ajándékozás időpontjában az ajándékozó vagy az illetékkötelezettség keletkezésének időpontjában a vagyonszerző belföldi illetőségű személy, [...] az egész vagyonra. Belföldi illetőséggel rendelkezőnek minősülnek:

a) azok a természetes személyek, akik belföldön lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkeznek;

[...]”

5. Az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény „A lakás céljára bérbe adott ingatlanokra vonatkozó különös szabályok” című 13c. §-a<sup>5</sup> értelmében:

„(1) A (3) bekezdésben említett ingatlanokat a piaci értékük 90%-án kell értékelni.

[...]

(3) A csökkentett piaci értéken alapuló megközelítést kell alkalmazni azon ingatlanokra vagy azok azon részeire:

1. amelyeket lakás céljára adnak bérbe;

2. amelyek Németországban, az Európai Unió valamely tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térség valamely tagállamában található; és

3. amelyek nem képezik a 13a. § értelmében vett vállalkozási vagyon, illetve mezőgazdasági vagy erdőgazdálkodási üzemi vagyon részét.

[...]”

<sup>3</sup> BGBl. 2008. I, 3018. o.

<sup>4</sup> BGBl. 1997. I, 378. o.

<sup>5</sup> Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény 13c. §-ára utal. Ez a rendelkezés azóta az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény 13d. §-ává vált. Lásd: 2016. november 4-i Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvénynek a szövetségi alkotmánybíróság ítélezési gyakorlatához való igazításáról szóló törvény; BGBl. 2016 I, 2464. o.).

### **C. A Németország és Kanada között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény**

6. 2001. április 19-én a Németországi Szövetségi Köztársaság és Kanada a jövedelemadók és egyes más adók területén a kettős adóztatás elkerüléséről, az adóelkerülés megakadályozásáról és az adókkal kapcsolatos segítségnyújtásról szóló egyezményt (a továbbiakban: a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény)<sup>6</sup> kötött egymással. Ezen egyezmény 2. cikke értelmében a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény nem alkalmazandó az öröklési illetékekre. 26. cikke ennek ellenére a következőképpen rendelkezik:

„(1) A Szerződő Államok illetékes hatóságai megosztják a jelen Egyezmény vagy a Szerződő Államoknak az Egyezmény hatálya alá tartozó adókra vonatkozó nemzeti jogszabályaik végrehajtásához szükséges információkat, amennyiben az említett nemzeti jogszabályok alapján történő adóztatás nem ellentétes az Egyezménnyel. Az információcserét nem korlátozza az 1. cikk.

[...]

(4) E cikk alkalmazásában – a 2. cikkben foglalt rendelkezések sérelme nélkül – az Egyezmény hatálya alá tartozó adónak minősül a Szerződő Államokban beszedett valamennyi adó.”

### **III. Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás**

7. 2016-ban bekövetkezett halálakor A németországi illetőséggel rendelkezett. A a szintén németországi illetőséggel rendelkező fiára, BA-ra hagyományozta egy Kanadában található, lakás céljára bérbe adott ingatlan egy részét.

8. 2017. július 17-i határozatával a Finanzamt X (X adóhivatal, Németország) öröklési illetéket állapított meg BA-val szemben az említett ingatlan tekintetében.

9. Az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény 13c. §-ának (1) bekezdése alapján 2018. március 19-én BA az említett öröklésiilleték-megállapítás oly módon történő módosítását kérte, hogy a Kanadában található ingatlan után a piaci értékének 90%-áig szabjanak ki illetéket. BA arra hivatkozott, hogy az ingatlan – elhelyezkedésének kivételével – az említett rendelkezésben meghatározott valamennyi feltételnek megfelel. Amennyiben az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény a 13c. cikk (1) bekezdése szerinti adókedvezmény igénybevételéhez megköveteli, hogy az ingatlan Németországban, valamely másik tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térség (EGT) valamely államában legyen található, annyiban az BA szerint sérti az EUMSZ 63. cikkben rögzített, a tagállamok és harmadik országok közötti szabad tőkemozgást.

10. 2018. április 25-i határozatával az X adóhivatal elutasította BA kérelmét. BA közigazgatási panaszt nyújtott be e határozattal szemben. 2019. április 23-án az X adóhivatal elutasította panaszát, megállapítva, hogy a valamely tagállamban vagy EGT-államban található, lakás céljára bérbe adott ingatlannal kapcsolatban az öröklési illeték szempontjából biztosított kedvező bánásmód nem ellentétes az EUMSZ 63. cikkel. 2019. május 24-én BA keresetet indított a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) előtt a panaszát elutasító határozat hatályon kívül helyezése iránt.

<sup>6</sup> BGBl. 2002. II, 670. o.

11. Előzetes döntéshozatalra utaló végzésében az említett bíróság kétségeinek ad hangot az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény releváns rendelkezéseinek az EUMSZ 63. cikkel való összeegyeztethetőségét illetően. A szóban forgó ingatlan megfelel a nemzeti jog szerint ahhoz szükséges minden feltételnek, hogy tekintetében 10%-kal csökkenjen az adóalap, kivéve, hogy az EGT-n kívüli államban található. Az ítélezési gyakorlat szerint az elhunyt személy hagyatékának – az ingatlanvagyonot is ideértve – egy vagy több személyre történő átszállása tőkemozgásnak minősül az EUMSZ 63. cikk alkalmazásában.<sup>7</sup> A Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság) megállapítja, hogy a szabad tőkemozgást korlátozó intézkedések magukban foglalják azon intézkedéseket, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák valamely tagállam lakosait attól, hogy más államokban – a harmadik országokat is ideértve – beruházásokat hajtsanak végre.<sup>8</sup> A Finanzgericht Kölnnek (kölni pénzügyi bíróság) azt illetően is kétségei vannak, hogy a tőke szabad mozgásának e korlátozása igazolható-e az EUMSZ 64. cikkben szereplő standstill klauzulával, az EUMSZ 65. cikkben felsorolt igazoló okokkal vagy bármely közérdeken alapuló nyomós okkal. Az említett bíróság úgy véli, hogy a standstill klauzula nem alkalmazható, mivel a releváns adókedvezményt 2008-ban vezették be. A lakás céljára bérbe adott ingatlanok – függetlenül attól, hogy valamely tagállamban, valamely EGT-államban vagy valamely harmadik országban található-e – az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja alkalmazásában ugyanolyan helyzetben vannak. Az említett bíróság végezetül megállapítja, hogy úgy tűnik, hogy nincs olyan közérdeken alapuló nyomós ok, amely igazolhatná e korlátozást.

12. E körülmények között határozott ügy a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ügy kell-e értelmezni az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdését, az EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikket, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték beszedésére vonatkozó olyan tagállami szabályozás, amely az öröklési illeték kiszámítása céljából előírja, hogy a magánvagyonhoz tartozó, harmadik országban (a jelen ügyben Kanadában) található és lakás céljára bérbe adott beépített ingatlant a teljes értékén, míg a magánvagyonhoz tartozó, belföldön, az Európai Unió valamely tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térség valamely államában található és lakás céljára bérbe adott ingatlant csupán az értékének 90%-áig veszik figyelembe az öröklési illeték kiszámítása során?”

13. A német kormány és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A 2022. november 17-i tárgyaláson BA, a német kormány és a Bizottság előadta szóbeli észrevételeit, és válaszolt a Bíróság kérdéseire.

14. A Bíróság kérésének megfelelően a jelen indítványt azt vizsgálja, hogy igazolhatják-e a tagállamok a harmadik országokba irányuló és onnan származó tőke szabad mozgásának korlátozását közérdeken alapuló nyomós okokra hivatkozva.

<sup>7</sup> 2009. október 15-i Busley és Cibrian Fernandez ítélet (C-35/08, EU:C:2009:625, 18. pont); 2013. október 17-i Welte ítélet (C-181/12, EU:C:2013:662, 20. pont).

<sup>8</sup> 2009. január 22-i STEKO Industriemontage ítélet (C-377/07, EU:C:2009:29, 23. pont).

## IV. Értékelés

### A. A felek érvei

15. Az EUMSZ 63. cikk a tagállamok és harmadik országok közötti tőke mozgásokra vonatkozik. Mivel a harmadik országban található ingatlanok után fizetendő öröklési illeték kiszámításához magasabb alapot kell figyelembe venni, BA, a német kormány és a Bizottság egyetért abban, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárásban vitatott nemzeti szabályok korlátozzák a tőke szabad mozgását az EUMSZ 63. cikk értelmében. Nem értenek egyet abban, hogy ez a korlátozás igazolható-e közérdeken alapuló nyomós okra való hivatkozással.

16. A tárgyaláson BA arra hivatkozott, hogy a német szabályozás nem mozdítja elő megfizethető bérlakások elérhetőségét, mivel az adókedvezmény minden ingatlanra vonatkozik annak értékétől függetlenül. Semmi nem indokolja, hogy a harmadik országokban található ingatlanok ne részesüljenek az említett adókedvezményben.

17. A német kormány hangsúlyozta, hogy az alapeljárás tárgyát a tagállamok és harmadik országok közötti szabad tőke mozgás képezi, nem pedig az EGT-államok közötti szabad tőke mozgás. A közérdeken alapuló nyomós ok fennállásának értékelése során figyelembe kell venni a tagállamok közötti jogi integráció magasabb szintjét. A harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőke szabad mozgásának korlátozása tehát olyan okokkal is igazolható, amelyek nem igazolnák a tagállamok közötti szabad tőke mozgás korlátozását.

18. A német kormány a tárgyaláson megjegyezte, hogy a német nagyvárosokban tízből négy háztartás a rendelkezésére álló jövedelem több mint 30%-át költi lakbérre. Hasonló probléma más tagállamokban is fennáll, és az aggodalomra ad okot e tagállamok hatóságai számára. Amint az az öröklési illetékre és az értékbecslésre vonatkozó jogszabályok átfogó módosításáról szóló törvény tervezetéből kitűnik, a német jogalkotó azon közérdekű cél érdekében fogadta el a 13c. §-t, hogy a bérlakások befektetői csoportok kezében való összpontosulásának csökkentésével növelje a magánszemélyek tulajdonában lévő ingatlanok lakáscélú használatra való rendelkezésre állását.<sup>9</sup> A német kormány rámutat arra, hogy a befektetői csoportok – a magánszemélyektől eltérően – nem tartoznak az öröklési illeték hatálya alá. Az adókedvezmény célja, hogy mérsékelje a lakás céljára bérbe adott ingatlant öröklő magánszemélyekre nehezedő azon nyomást, hogy az illeték megfizetése érdekében eladják az ingatlant, fenntartva így annak ilyen célú használatát.

19. A német kormány kifejti, hogy a verseny bérlakáskínálati piacon való erősítése hozzájárul a megfizethető lakások elérhetőségéhez és finanszírozásához, ami közérdeken alapuló nyomós ok.<sup>10</sup> A megfizethető lakásokhoz való hozzáférés megkönnyítése európai politikai cél, és a hatályos német szabályozás ezért terjesztette ki a szóban forgó adókedvezményt az EGT-ben található ingatlanokra. Sem a német kormány, sem az Európai Unió, sem az EGT nem felelős a megfizethető lakások elérhetőségének harmadik országokban történő előmozdításáért. Harmadik országok szociális lakás-igénye nem mérhető fel, mivel ez rendkívül magas szintű együttműködést igényelne ezen országokkal. Az adókedvezmény harmadik országokban található ingatlanokra való kiterjesztése az intézkedés államkincstár számára jelentett költségeit is növelné anélkül, hogy további előnyökkel járna az Európai Unió vagy az EGT lakossága számára. Az adókedvezménynek

<sup>9</sup> Lásd: Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (az öröklési illetékre és az értékbecslésre vonatkozó jogszabályok átfogó módosításáról szóló törvény tervezete), 16/7918, 2008. január 28., 25. és 36. o.

<sup>10</sup> 2009. október 1-jei Woningstichting Sint Servatius ítélet (C-567/07, EU:C:2009:593, 30. pont).

az Európai Unióban vagy az EGT-ben található bérbe adott ingatlanokra való korlátozása ösztönzi az ilyen vagyontárgyakba történő beruházást, hozzájárulva ezzel a kitűzött szociális cél eléréséhez. A német kormány úgy véli, hogy „határvonalat húzhat” azzal, hogy kizárja a harmadik országokban található ingatlanokat az adókedvezményből.

20. A német kormány arra hivatkozik, hogy az adókedvezmény igénybevétele lehetőségének korlátozása arányos, mivel az megfelelő a kitűzött cél eléréséhez, és nem lépi túl az annak eléréséhez szükséges mértéket. Ezzel összefüggésben megjegyzi, hogy az adókedvezmény igénybevételének lehetősége az ingatlan elhelyezkedésétől függ, nem pedig az elhunyt személy vagy örököseinek lakóhelyétől.

21. A német kormány az adókedvezmény igénybevétele lehetőségének korlátozását emellett az adóellenőrzések hatékonysága megőrzésének szükségességével igazolja. A harmadik országokkal való információcserére szolgáló mechanizmusok hiányában a német hatóságok nem tudják ellenőrizni, hogy valamely ingatlant lakás céljára adnak-e bérbe. A német kormány a tárgyaláson mindazonáltal elismerte, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény lehetővé teszi a német hatóságok számára, hogy a kanadai hatóságoktól megkérjék az öröklési illeték megállapítása céljából releváns információkat.

22. A Bizottság úgy véli, hogy az alapügyben szóban forgó korlátozás nem igazolható közérdeken alapuló nyomós okkal.

23. A megfizethető bérlakások elérhetőségének előmozdítását illetően a Bizottság írásbeli észrevételeiben arra hivatkozott, hogy nincsen bizonyíték, ami arra utalna, hogy a harmadik országokban – például Kanadában – található ingatlanok ne lennének a Németországban, az Európai Unióban vagy az EGT-ben található ilyen ingatlanokkal összehasonlítható helyzetben. A Bíróság tárgyaláson feltett kérdéseire válaszolva a Bizottság elismerte, hogy a megfizethető bérlakások elérhetőségének előmozdítása a tagállamok vagy az EGT-államok és harmadik országok közötti szabad tőkemozgás korlátozásának érvényes igazoló okát képezheti függetlenül attól, hogy e harmadik országokban fennáll-e hasonló igény. Mindazonáltal a német kormánynak kell bizonyítania, hogy szabályozásával érvényesen követ szociálpolitikai célt, és hogy az arányos. Ebben az összefüggésben a hatályos német szabályozás legalább két kérdést vet fel. Először is, az a személy, aki lakás céljára bérbe adott ingatlant örököl, igénybe veheti az adókedvezményt, majd eladhatja az ingatlant egy intézményi befektetőnek. Másodszor, az adókedvezmény minden ingatlanra vonatkozik, a luxusingatlanokat is ideértve.

24. A Bizottság továbbá arra hivatkozik, hogy a szóban forgó korlátozás nem igazolható az adóellenőrzések hatékonyságával, mivel az adókedvezmény nem vehető igénybe egyetlen harmadik országban található ingatlan tekintetében sem, függetlenül attól, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság kötött-e információcsere-egyezményt az adott országgal, mint ahogyan Kanadával tette.

## B. Általános elvek

25. Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében a tőke szabad mozgása egyaránt vonatkozik a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásokra a kölcsönösség feltétele nélkül.<sup>11</sup> Ez a jellemző megkülönbözteti a tőke szabad mozgását az összes többi belső piaci szabadságtól, mivel az utóbbiak kizárólag a tagállamok területén alkalmazandók.<sup>12</sup>

26. Az öröklési illeték megállapítása során egy kedvezmény nyújtásának attól a feltételtől való függővé tétele, hogy a vagyontárgy valamely tagállam vagy EGT-állam területén legyen, az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése által főszabály szerint tiltott módon korlátozza a szabad tőkemozgást.<sup>13</sup> A tagállamokban vagy EGT-államokban található ingatlanok tekintetében alkalmazott kedvező adójogi bánásmód visszatarthatja az ezen eszközkategóriába történő befektetést, ha az ingatlanok harmadik országokban találhatók.

27. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a szabad tőkemozgás korlátozásának fogalmát ugyanúgy kell értelmezni a tagállamok közötti, az EGT-államokba irányuló és onnan kiinduló,<sup>14</sup> valamint a tagállamok és harmadik országok közötti<sup>15</sup> ügyletek tekintetében.

28. A Szerződésben felsorolt igazoló okokon túlmenően a szabad tőkemozgás korlátozása akkor igazolható, ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, feltéve, hogy tiszteletben tartja az arányosság elvét.<sup>16</sup>

29. A közérdeken alapuló nyomós okokra való hivatkozás lehetősége csak annyiban áll fenn, amennyiben nem létezik olyan uniós szintű harmonizációs intézkedés, amely biztosítaná a közérdek védelmét. Ilyen harmonizációs intézkedés hiányában főszabály szerint a tagállamokra tartozik, hogy meghatározzák a közérdek általuk biztosítani kívánt védelmi szintjét, valamint azt, hogy e védelmet milyen módon kell elérni. Az ilyen intézkedéseknek a Szerződés által kijelölt korlátok között kell maradniuk, és arányosnak kell lenniük.<sup>17</sup>

<sup>11</sup> Lásd ebben az értelemben: 2011. február 10-i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet (C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 127. és 128. pont).

<sup>12</sup> Jelenleg is vitatott a tőke harmadik országok viszonylatában történő teljes liberalizációjának gazdasági haszna. A két ellentétes álláspont rendkívül tömör áttekintését illetően lásd: Antonaki, I., *Capital, Market and the State. Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives*, Brill Nijhoff, Leiden, 2022, 11–16. o. Lásd még: Stiglitz, J., *Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability*, World Development, 2000, 28. kötet, 6. kiadás, 2000., 1075–1086. o.; Alesina, A., Grilli, V., és Milsei-Ferretti, G. M. „The Political Economy of Capital Controls” in: Leiderman, L. és Razin, A. (szerk.), *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*, Cambridge University Press, 1994, 380. o.

<sup>13</sup> Lásd analógia útján: 2018. november 22-i Huijbrechts ítélet (C-679/17, EU:C:2018:940, 19. pont); 2008. január 17-i Jäger ítélet (C-256/06, EU:C:2008:20, 35. pont).

<sup>14</sup> Lásd ebben az értelemben: 2009. november 19-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-540/07, EU:C:2009:717, 66. pont); 2011. május 5-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-267/09, EU:C:2011:273, 51. pont).

<sup>15</sup> Lásd ebben az értelemben: 2007. december 18-i A ítélet (C-101/05, EU:C:2007:804, 28. és 31. pont).

<sup>16</sup> Ezen elv megköveteli, hogy a korlátozás megfelelő legyen a kitűzött célok eléréséhez, és ne lépje túl az azok eléréséhez szükséges mértéket. Lásd ebben az értelemben: 2003. május 13-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-463/00, EU:C:2003:272, 68. pont); 2018. november 22-i Huijbrechts ítélet (C-679/17, EU:C:2018:940, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

<sup>17</sup> 2006. szeptember 28-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-282/04 és C-283/04, EU:C:2006:608, 32. és 33. pont).

30. Főszabály szerint a tagállamok hivatkozhatnak közérdeken alapuló nyomós okokra a harmadik országokat érintő tőkemozgások korlátozásának igazolása érdekében. Ezen okok közé tartozhat az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása és az adócsalás elleni küzdelem,<sup>18</sup> a teljesen mesterséges megállapodások megakadályozása,<sup>19</sup> valamint az adórendszerek koherenciájának<sup>20</sup> és a tagállamok és harmadik országok közötti adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának megőrzése.<sup>21</sup> Míg a Bíróság gyakran elutasította az ilyen korlátozások igazolására felhozott okokat, számos esetben elfogadta a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgások korlátozását igazoló okokat olyan körülmények között, amikor nem fogadta volna el a tagállamok közötti megfelelő mozgások korlátozását.<sup>22</sup>

31. Ez a megközelítés azzal magyarázható, hogy a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőke mozgásának jogi háttere eltér a tagállamok közötti<sup>23</sup> vagy az EGT-n belüli<sup>24</sup> tőkemozgásától. A tagállamok közötti jogi integráció szintje miatt a tagállamok közötti, határokon átnyúló gazdasági tevékenységek adóztatása nem mindig hasonlítható össze a tagállamok és harmadik országok közötti hasonló tevékenységek adóztatásával. A harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőke szabad mozgásának eltérő jogi háttere magyarázza azt is, hogy az EUMSZ 64. cikk, az EUMSZ 65. cikk (4) bekezdése és az EUMSZ 66. cikk miért teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy a köztük és harmadik országok között fennálló szabad tőkemozgástól való egyedi eltéréseket fogadjanak el. Ez az eltérő jogi háttér következményekkel jár a tagállamok közérdeken alapuló nyomós okokra való hivatkozására nézve. Valamely tagállam főszabály szerint bizonyíthatja, hogy a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőke mozgásának korlátozását olyan ok igazolja, amely nem feltétlenül igazolná a tagállamok közötti tőkemozgás korlátozását.<sup>25</sup>

<sup>18</sup> 2006. december 12-i *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 172. pont); 2007. december 18-i A ítélet (C-101/05, EU:C:2007:804, 55. pont); 2011. február 10-i *Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen* ítélet (C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 69. pont); 2011. május 5-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-267/09, EU:C:2011:273, 42. pont); 2013. október 17-i *Welte* ítélet (C-181/12, EU:C:2013:662, 63. pont); 2014. április 10-i *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 71. pont); 2019. február 26-i X (Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok) ítélet (C-135/17, EU:C:2019:136, 73. és 74. pont).

<sup>19</sup> 2019. február 26-i X (Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok) ítélet (C-135/17, EU:C:2019:136, 81. és 84. pont).

<sup>20</sup> 2013. október 17-i *Welte* ítélet (C-181/12, EU:C:2013:662, 59. pont); 2014. április 10-i *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 91. és 92. pont).

<sup>21</sup> 2011. február 10-i *Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen* ítélet (C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 118. és 121. pont); 2014. április 10-i *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 98. pont); 2019. február 26-i X (Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok) ítélet (C-135/17, EU:C:2019:136, 72. pont).

<sup>22</sup> Lásd például: 2009. január 27-i *Persche* ítélet (C-318/07, EU:C:2009:33, 66–70. pont); 2009. november 19-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-540/07, EU:C:2009:717, 64., 72. és 73. pont); 2011. május 5-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-267/09, EU:C:2011:273, 46., 57. és 58. pont). Lásd még: 2007. december 18-i A ítélet (C-101/05, EU:C:2007:804, 60–66. pont); 2014. április 10-i *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 85–88. pont); 2019. február 26-i X (Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok) ítélet (C-135/17, EU:C:2019:136, 94. és 95. pont). Ezen ítéletekből az következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróságok feladata, hogy az egyes esetek körülményeire tekintettel megállapítsák, hogy – különösen az adóellenőrzések hatékonyságára való hivatkozással – igazolható-e a tőke szabad mozgásának korlátozása.

<sup>23</sup> Uo., 36. pont.

<sup>24</sup> 2009. november 19-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-540/07, EU:C:2009:717, 69. pont); 2011. május 5-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-267/09, EU:C:2011:273, 54. pont).

<sup>25</sup> 2006. december 12-i *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 170. és 171. pont); 2007. december 18-i A ítélet (C-101/05, EU:C:2007:804, 37. pont). Jogtudósok megjegyezték, hogy a tőke szabad mozgásának Unión kívüli vonatkozása – különösen az igazoló okokat illetően – rendkívül kis mértékben van csak feltárva. Lásd: Snell, J., „Free movement of capital: evolution as a non-linear process”, in: Craig, P. és de Búrca, G., (szerk.), *The Evolution of EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, 597–607. o.



### C. Elemzés

32. A jelen ügyben a német kormány két közérdeken alapuló nyomós okra hivatkozik a szabályozása által előírt korlátozások igazolása érdekében: a megfizethető bérlakások elérhetőségének előmozdítására mint szociálpolitikai célra és az adóellenőrzések hatékonyságára.

33. Ami az első igazoló okot illeti, a Bíróság elfogad szociálpolitikai igazoló okokat közérdeken alapuló nyomós okként a tagállamok közötti szabad tőke mozgással összefüggésben. A Jäger ítéletben a Bíróság azt vizsgálta, hogy a német kormány mivel igazolja azt az öröklési illetékre vonatkozó szabályozást, amely kedvezőbb bánásmódot biztosított a Németországban található termőföld és erdő értékbecslését illetően, mint a más tagállamban található hasonló vagyontárgyak esetében. Miután a Bíróság megállapította, hogy a belföldön lévő vagyontárgyak tekintetében alkalmazott kedvezőbb bánásmód korlátozza a szabad tőke mozgást,<sup>26</sup> úgy ítélte meg, hogy a termőföldek és erdők szociális funkciója – ilyen területek öröklése esetén a munkahelyek megőrzését is ideértve – közérdeken alapuló nyomós okot képez.<sup>27</sup> A Bíróság mindazonáltal arra a következtetésre jutott, hogy e korlátozás nem igazolható, mivel nem nyert bizonyítást, hogy az elérni kívánt szociális cél más tagállamokban ne lett volna ugyanolyan védelemre méltó.<sup>28</sup>

34. Woningstichting Sint Servatius ítéletében a Bíróság egy hollandiai szociális lakásügyi rendszert vizsgált, amely megtagadta egy Belgiumban, a holland határ közelében található kísérleti projektbe történő beruházás engedélyezését. Az előzetes engedélyezésre vonatkozó követelményt és az előzetes engedélyezés megtagadását egyaránt a szabad tőke mozgás korlátozásának tekintették.<sup>29</sup> A Bíróság megjegyezte, hogy a szociális lakásügyi rendszer célja, hogy megfelelő lakáskínálatot biztosítson a Hollandiában lakóhellyel rendelkező alacsony jövedelmű személyek számára.<sup>30</sup> A Bíróság megállapította, hogy a lakáspolitikával kapcsolatos követelmények közérdeken alapuló nyomós okokat képezhetnek.<sup>31</sup> Ami az arányosság elvét illeti, az előzetes engedélyezésre vonatkozó követelmény szükséges és megfelelő lehet e lakáspolitikai cél megvalósításához.<sup>32</sup> A Bíróság mindazonáltal bírálta az engedélyezési rendszert, mivel az nem objektív, megkülönböztetéstől mentes és előzetesen ismert kritériumokon alapul, ezáltal korlátok közé szorítva a nemzeti hatóságok mérlegelési jogkörének gyakorlását. A tőke szabad mozgásának korlátozása nem volt igazolható, mivel az egyetlen kritérium az volt, hogy a projektnek „a hollandiai lakásügy érdekében” kell megvalósulnia.<sup>33</sup>

35. A Bíróság a Busley és Cibrián Fernández ítéletében szintén a tagállami lakáspolitikai célok alkalmazását vizsgálta. A német szabályozás kedvezőbb adójogi bánásmódot biztosított a Németországban található ingatlanok bérbeadásából származó jövedelem, mint a más tagállamokban található ingatlanok bérbeadásából származó jövedelem tekintetében, ami a tőke szabad mozgásának korlátozását jelentette.<sup>34</sup> A Bíróság elfogadta, hogy a nemzeti szabályozás által követett szociálpolitikai cél – jelesül a lakásépítés ösztönzése a német lakosság igényeinek kielégítése végett – alkalmas arra, hogy közérdeken alapuló nyomós oknak minősüljön. A Bíróság mindazonáltal arra a következtetésre jutott, hogy e nemzeti szabályozás nem tartotta tiszteletben

<sup>26</sup> 2008. január 17-i Jäger ítélet (C-256/06, EU:C:2008:20, 35. pont).

<sup>27</sup> Uo., 47. és 50. pont.

<sup>28</sup> Uo., 52. pont.

<sup>29</sup> 2009. október 1-jei Woningstichting Sint Servatius ítélet (C-567/07, EU:C:2009:593, 21–24. pont).

<sup>30</sup> Uo., 27. pont.

<sup>31</sup> Uo., 30. pont.

<sup>32</sup> Uo., 32–34. pont.

<sup>33</sup> Uo., 35–38. pont.

<sup>34</sup> 2009. október 15-i Busley és Cibrián Fernández ítélet (C-35/08, EU:C:2009:625, 26. és 27. pont).

az arányosság elvét, mivel az minden bérbeadás céljára szánt lakásra, így a luxuslakásokra is vonatkozott, és nem Németország olyan területeire irányult, amelyeken különösen jelentős a lakáshiány.<sup>35</sup>

36. Ebből következik, hogy valamely tagállam főszabály szerint hivatkozhat szociálpolitikai célokra – mint például a megfizethető lakások elérhetőségének előmozdítására – mint közérdeken alapuló nyomós okokra a tagállamok közötti szabad tőke mozgás korlátozásának igazolása érdekében. Ebben az összefüggésben az Európai Unióról szóló szerződés preambuluma kinyilvánítja a tagállamok arra irányuló szándékát, hogy előmozdítsák népeik társadalmi fejlődését. E szerződés 3. cikkének (3) bekezdése az Európai Uniót többek között azzal a feladattal bízta meg, hogy előmozdítsa a társadalmi kohéziót, valamint a tagállamok közötti szolidaritást. Hasonlóképpen, a „Szociálpolitika” címet viselő X. címben foglalt EUMSZ 151. cikk a megfelelő szociális védelem biztosításának célját az Európai Unió és tagállamai közös törekvéseként határozza meg. Nehéz elképzelni, hogy a tagállamok hogyan tudnák teljesíteni e feladatot anélkül, hogy lehetőségük lenne a társadalmi kohézió és szolidaritás előmozdítása érdekében nemzeti szintű politikát folytatni.

37. A Bíróság megállapította továbbá, hogy mivel az Uniónak gazdasági és szociális célja is van, a Szerződés rendelkezéseiből az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgása vonatkozásában eredő jogokat egyensúlyba kell hozni a szociálpolitika céljaival, amelyek között szerepel a megfelelő szociális védelem biztosítása.<sup>36</sup> Az EUMSZ 4. cikk (2) bekezdése szerint a szociálpolitika az Európai Unió és tagállamai megosztott hatáskörébe tartozik. Míg az EUMSZ 9. cikk úgy rendelkezik, hogy az Európai Uniónak saját politikái és tevékenységei meghatározása és végrehajtása során megfelelő szintű szociális védelmet kell biztosítani, az EUMSZ 153. cikk szerint az Unió támogatja és kiegészíti a tagállamok tevékenységeit a társadalmi kirekesztés elleni küzdelem területén.

38. Nem tűnik tehát indokoltnak, hogy valamely tagállam ne hivatkozhatna szociálpolitikai okokra a harmadik országokba irányuló és onnan származó tőke szabad mozgása korlátozásának igazolása érdekében. Mindazonáltal sem az említett rendelkezések, sem a Szerződések más rendelkezései nem kötelezik a tagállamokat arra, hogy harmadik országokban szociálpolitikai célokat kövessenek.<sup>37</sup> Ebből következik, hogy a hatóságok szociális védelem biztosításáért való felelőssége elsősorban az Európai Unió lakosságára vonatkozik, és hogy e célból intézkedéseket fogadhatnak el.

39. A Bizottság által az írásbeli észrevételeiben sugalltakkal ellentétben úgy vélem, hogy az uniós jog nem követeli meg a tagállamoktól, hogy figyelembe vegyék a megfizethető lakások harmadik országokbeli elérhetőségét az Európai Unió és harmadik országok közötti szabad tőke mozgás korlátozásának igazolása érdekében. A tagállamok közötti jogi integráció szintje és közös politikai célkitűzéseik, amelyek magyarázzák az ítélezési gyakorlat szigorú megközelítését a tagállamok közötti szabad tőke mozgás korlátozásával kapcsolatos igazoló okok elfogadását illetően,<sup>38</sup> nem ültethetők át automatikusan ezen igazoló okokra azoknak a tagállamok és harmadik országok közötti tőke mozgás tekintetében történő alkalmazása esetén. Amint azt a jelen indítvány 31. pontjában megjegyeztem, ez a megfontolás magyarázza, hogy a Bíróság miért állapította meg,

<sup>35</sup> Uo., 31. és 32. pont.

<sup>36</sup> Lásd: 2016. december 21-i AGET Iraklis ítélet (C-201/15, EU:C:2016:972, 77. pont); az EUMSZ 151. cikk első bekezdése.

<sup>37</sup> Ez nem érinti az Európai Unió azon képességét, hogy harmadik országokkal nemzetközi megállapodásokat – például kereskedelmi megállapodásokat – kössön, amelyek különböző célokat, többek között szociális és környezetvédelmi célokat is követhetnek.

<sup>38</sup> Lásd a jelen indítvány 33–35. pontjában hivatkozott ítélezési gyakorlatot.

hogyan a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőke szabad mozgásának korlátozása igazolható lehet olyan körülmények között, amikor a tagállamok közötti tőkemozgás ugyanilyen korlátozása nem lenne igazolható.

40. Ezt a következtetést nem befolyásolja az a tény, hogy valamely tagállam kiterjeszthet egy adókedvezményt az EGT-megállapodásban részes államokban található ingatlanokra. Ezáltal a tagállam egyszerűen elkerüli az EGT-államokba irányuló és onnan származó tőke szabad mozgásának korlátozását, amely államok esetében az EGT-megállapodás alapján a harmadik országokhoz képest szorosabb jogi integráció áll fenn az Európai Unióval.

41. Elsősorban a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy a nemzeti szabályozás tiszteletben tartja-e az arányosság elvét. E feladat elvégzése során figyelembe kell vennie, hogy a tagállamok széles mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a szociálpolitikai célok megvalósítására alkalmas intézkedések megválasztása terén, mindazonáltal e mérlegelési mozgástér alkalmazása nem veszélyeztetheti a magánszemélyek Szerződésekben rögzített jogait.<sup>39</sup>

42. A korlátozások akkor tekinthetők megfelelőnek, ha alkalmasak az általuk megvalósítani kívánt közérdekű cél elérésére, jelen esetben a megfizethető bérlakások európai uniós és EGT-beli elérhetőségének biztosítására. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak az elé terjesztett bizonyítékok alapján történő megállapítása, hogy a lakás céljára bérbe adott ingatlanok öröklési illeték megállapításához alapul vett értékének kiszámításához használt alap 10%-os csökkentése alkalmas-e arra, hogy mérsékelje az örökösökre nehezedő azon nyomást, hogy eladják az ilyen ingatlanokat, valamint a bérbeadás céljára szánt ingatlanok elérhetőségére gyakorolt következményeket.

43. Annak értékelése kapcsán, hogy valamely korlátozás túllépi-e a kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéket, felmerül a kérdés, hogy kevésbé korlátozó jellegű intézkedések ugyanolyan hatékony módon biztosítanák-e a cél megvalósítását.<sup>40</sup> Bár ez megint csak a kérdést előterjesztő bíróság feladata, ha az adókedvezmény hatálya szűkebb lenne, és az egy bizonyos küszöbérték alatti értékkel rendelkező ingatlanokra korlátozódna, kizárva ezáltal a luxusingatlanokat, gyengülhetne a harmadik országokba irányuló és onnan származó tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozás hatása. Az adókedvezmény ilyen korlátozása emellett azzal a következménnyel járhat, hogy az adóalap progresszívvá válik, adott esetben elősegítve ezáltal a megfizethető bérlakásokhoz való hozzáférést.

44. Ennélfogva annak megállapítását javaslom a Bíróságnak, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a megfizethető bérlakások európai uniós és EGT-beli elérhetőségének előmozdítása érdekében az öröklési illeték kiszámítása céljából kedvezőbben kezeli a valamely tagállamban vagy EGT-államban lakás céljára bérbe adott ingatlanok értékét, mint az ugyanilyen célra használt, harmadik országban található ingatlanokét. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy e nemzeti szabályozás megfelelő-e a kitűzött cél eléréséhez, és hogy léteznek-e kevésbé korlátozó, de ugyanolyan hatékony intézkedések e cél megvalósítására.

45. Rátérek a német kormány által a korlátozás igazolására felhozott második közérdeken alapuló nyomós okra, jelesül az adóellenőrzések hatékonyságára.

<sup>39</sup> 2016. december 21-i AGET Iraklis ítélet (C-201/15, EU:C:2016:972, 81. pont).

<sup>40</sup> Lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i AGET Iraklis ítélet (C-201/15, EU:C:2016:972, 93. pont).

46. A jelen indítvány 30. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat számos példát tartalmaz arra, hogy a Bíróság elfogadta, hogy az adóellenőrzések hatékonysága igazolja a harmadik országokba irányuló és onnan származó tőke szabad mozgásának korlátozását.<sup>41</sup> Ha a nemzeti szabályozás bizonyos feltételek teljesítéséhez köti valamely adókedvezmény biztosítását, és nem áll rendelkezésre a tagállamok és harmadik országok közötti információcserére lehetőséget adó jogi keret, a tagállam nem feltétlenül tudja ellenőrizni, hogy teljesültek-e az adott adókedvezmény igénybevételének feltételei.

47. A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a szóban forgó adókedvezmény igénybevétele ahhoz a feltételhez van kötve, hogy az ingatlant lakás céljára adják bérbe. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy rendelkezésre áll-e az illetékes adóhatóságok közötti információcserére lehetőséget adó jogi keret. Bár a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény nem alkalmazandó az öröklési illetékre, a német kormány a tárgyaláson elismerte, hogy ezen egyezmény 26. cikke alapján az információcserére vonatkozó kötelezettség a szerződő államok által kivetett valamennyi adóra kiterjed.

48. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy azt a választ adja a kérdést előterjesztő bíróság által felvetett második szempontra, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása érdekében az öröklési illeték kiszámítása céljából kedvezőbben kezeli a valamely tagállamban vagy EGT-államban lakás céljára bérbe adott ingatlanok értékét, mint az ugyanilyen célra használt, harmadik országban található ingatlanokét, ha rendelkezésre áll az illetékes adóhatóságok között a releváns információk cseréjére lehetőséget adó jogi keret.

## V. Véggöveketések

49. A fenti megfontolások fényében azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre:

Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy:

- azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a megfizethető bérlakások európai unióbeli és Európai Gazdasági Térségen belüli elérhetőségének előmozdítása érdekében az öröklési illeték kiszámítása céljából kedvezőbben kezeli a valamely tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térség valamely államában lakás céljára bérbe adott ingatlanok értékét, mint az ugyanilyen célra használt, harmadik országban található ingatlanokét, feltéve, hogy a nemzeti szabályozás megfelelő a kitűzött cél eléréséhez, és nem léteznek kevésbé korlátozó, de ugyanolyan hatékony intézkedések e cél megvalósítására;
- azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása érdekében az öröklési illeték kiszámítása céljából kedvezőbben kezeli a valamely tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térség valamely államában lakás céljára bérbe adott ingatlanok értékét, mint az ugyanilyen célra használt, harmadik országban található

<sup>41</sup> A Bíróság egyértelműen erre a következtetésre jutott 2011. május 5-i Bizottság kontra Portugália ítéletében (C-267/09, EU:C:2011:273, 53–58. pont). Lásd még a 2007. december 18-i A ítéletet (C-101/05, EU:C:2007:804, 55–66. pont) és a 2019. február 26-i X (Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok) ítéletet (C-135/17, EU:C:2019:136, 74. és 93–95. pont), amelyekben a Bíróság azt sugallta, hogy a korlátozás igazolható lehet, de a kérdés eldöntését a kérdést előterjesztő bíróságra hagyta.

ingatlanokét, ha rendelkezésre áll az illetékes adóhatóságok között a releváns információk cseréjére lehetőséget adó jogi keret.