



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2023. október 12.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A tőke szabad mozgása – EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikk – Öröklési illeték – Tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgások – Harmadik országban található ingatlanok – A valamely tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásban részes államban található ingatlanok tekintetében biztosított kedvezőbb adójogi bánásmód – Korlátozás – Igazolás – Lakáspolitikai – Az adóellenőrzések hatékonysága”

A C-670/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2021. november 9-én érkezett, 2021. szeptember 2-i határozatával terjesztett elő a

BA

és

a **Finanzamt X**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (előadó), A. Kumin és I. Ziemele bírák,

főtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: S. Beer tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2022. november 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- BA képviselőjében F. Riedel Rechtsanwalt,
- a német kormány képviselőjében J. Möller és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– az Európai Bizottság képviselőjében B.-R. Killmann, W. Roels és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2023. február 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a BA és a Finanzamt X (X adóhivatal, Németország) között a harmadik országban található ingatlanra vonatkozó öröklési illeték kiszámítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 Az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) második preambulumbekzdésében a szerződő felek megerősítették „az Európai Közösség, annak tagállamai és az [Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA)] államok közötti, a szomszédságon, a hagyományos közös értékeken és az európai identitáson alapuló kiváltságos kapcsolat számára biztosított kiemelt elsőbbséget”.

A német jog

Az ErbStG

- 4 A 1997. február 27-én kihirdetett (BGBl. 1997. I, 378. o.) és a 2008. december 24-i Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (az öröklési illetékre és az értékbecslésre vonatkozó jogszabályok átfogó módosításáról szóló törvény; BGBl. 2008. I, 3018. o.) által módosított Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény; a továbbiakban: ErbStG) 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontjában előírja, hogy öröklésiilleték-köteles „a haláleset folytán történő vagyonszerzés”.
- 5 Az ErbStG 2. §-ának (1) bekezdése 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 (9. §) belföldi illetőségű személy az egész vagyonra (korlátlan illetékkötelezettség).

Belföldi illetőséggel rendelkezőnek minősülnek:

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

[...]

6 Az ErbStG 3. §-ának (1) bekezdése a következőket írja elő:

„Haláleset folytán történő vagyonszerzésnek minősül:

(1) az öröklés [a Bürgerliches Gesetzbuch (polgári törvénykönyv, a továbbiakban: BGB, 1922. §-a)], a hagyomány [a BGB 2147. és azt követő §-ai] vagy érvényesített kötelesrész [a BGB 2303. és azt követő §-ai] útján történő szerzés;

[...]

7 Az ErbStG 9. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Illetékfizetési kötelezettség keletkezik,

(1) haláleset folytán történő vagyonszerzés esetén az elhunyt halálával

[...]

8 Az ErbStG 10. §-ának (1) és (6) bekezdése a következőket mondja ki:

„(1) Az illetékköteles vagyonszerzés – amennyiben nem vonatkozik rá mentesség – a kedvezményezett gazdagodásának felel meg (5., 13., 13a., 13c., 16., 17. és 18. §). A 3. § szerinti esetekben a 10. § sérelme nélkül »gazdagodásnak« tekinthető az az összeg, amely abban az esetben adódik, ha a hagyatékra a 12. § alapján meghatározandó teljes értékéből – amennyiben az e törvény alapján illetékköteles – levonják a (3)–(9) bekezdés alapján levonható hagyatéki tartozásokat, amelyeknek az összegét a 12. § alapján kell meghatározni. [...]

[...]

(6) [...] Az olyan tartozások és terhek, amelyek olyan vagyontárgyakkal állnak gazdasági kapcsolatban, amelyek a 13c. § alapján nem illetékkötelesek, csak olyan összeg erejéig vonhatók le, amely megfelel e vagyontárgyak 13c. § alkalmazása után meghatározandó értéke és a 13c. § alkalmazása előtti értéke közötti aránynak.”

9 Az ErbStG 12. §-ának (1), (3) és (7) bekezdése szerint:

„(1) Ha a (2)–(7) bekezdés másként nem rendelkezik, az értékelést a hatályban lévő, legutóbb a 2008. december 24-i [Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (az öröklési illetékre és az értékbecslésre vonatkozó jogszabályok átfogó módosításáról szóló törvény; BGBl. 2008. I, 3018. o.)] 2. §-a által módosított Bewertungsgesetz (BewG) (Allgemeine Bewertungsvorschriften) [az értékbecslésről szóló törvény (általános értékbecslési rendelkezések)] 1991. február 1-jén kihirdetett változata (BGBl. 1991. I, 230. o.; a továbbiakban: BewG) első részének rendelkezései alapján kell elvégezni.

[...]

(3) Az ingatlantulajdont (a [BewG] 19. §-ának (1) bekezdése) a [BewG] 151. §-a (1) bekezdése első mondatának 1. pontja szerint az értékelés referencianapján (11. §) meghatározott érték alapján kell értékelni.

[...]

(7) A külföldi ingatlantulajdont és a külföldi vállalkozási vagyont a [BewG] 31. §-a alapján kell értékelni.”

10 Az ErbStG 13c. §-ának (1) és (3) bekezdése a következőket írja elő:

„(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 találhatók; és
3. amelyek nem képezik a 13a. § értelmében vett vállalkozási vagyont, illetve mezőgazdasági vagy erdőgazdálkodási üzemi vagyont részét. [...]

A BewG

11 A BewG 9. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az értébecslésekhez – eltérő rendelkezés hiányában – a piaci értéket kell alapul venni.

(2) A piaci értéket az ár határozza meg, amelyen valamely vagyontárgy annak jellegétől függően a szokásos kereskedelmi ügyletek keretében értékesíthető. E tekintetben minden olyan körülményt figyelembe kell venni, amely befolyásolja az árat. A szokatlan vagy személyes helyzeteket nem kell figyelembe venni.

[...]”

12 A BewG 31. §-ának (1) bekezdése a következőket mondja ki:

„A külföldi mezőgazdasági és erdőgazdálkodási vagyont, ingatlanvagyont és vállalkozási vagyont értébecslésére a jelen törvény első részének rendelkezései, különösen a 9. § (piaci érték) az irányadók. [...]”

- 13 A BewG 151. §-ának (1) és (4) bekezdése értelmében:

„(1) Elkülönülten kell értékelni (az Abgabenordnung [az adózás rendjéről szóló törvény] 179. §-a) a következőket:

1. az ingatlantulajdon értéke (138. és 157. §),

[...]

(4) A külföldi vagyont nem kell elkülönülten értékelni.”

- 14 A BewG 177. §-a a következőket írja elő:

„A 179. §-ban és a 182–196. §-ban említett értékbecsléseknek piaci értéken (9. §) kell alapulniuk.”

A BGB

- 15 A BGB 1030. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A dolog oly módon is megterhelhető, hogy az a személy, akinek javára azt alapítják, jogosult a dolog hasznait szedni (haszonélvezet).”

- 16 A BGB 2147. §-a a következőket mondja ki:

„Hagyománnyal az örökös vagy a hagyományos terhelhető. Amennyiben az örökhagyó másként nem rendelkezik, a hagyomány az örökösöt terheli.”

- 17 A BGB 2174. §-a szerint:

„A hagyomány jogot keletkeztet a hagyományos számára arra, hogy a hagyománnyal terhelt személytől követelje a hagyományozott dolog átadását.”

- 18 A BGB 2176. §-a a következőket írja elő:

„A hagyományos követelése – a hagyomány elutasításához való jog sérelme nélkül – a halál időpontjában keletkezik (a hagyomány átszállása).”

A Németország és Kanada közötti adóegyezmény

- 19 A Németországi Szövetségi Köztársaság és Kanada között a jövedelemadók és egyes más adók területén a kettős adóztatás elkerüléséről, az adóelkerülés megakadályozásáról és az adóztatás terén történő kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2001. április 19-én Berlinben kötött egyezmény (BGBl. 2002. II, 670. o.; a továbbiakban: Németország és Kanada közötti adóegyezmény) „Az Egyezmény hatálya alá tartozó adók” című 2. cikkében a következőket írja elő:

„(1) A jelen Egyezményt az egyes Szerződő Államok javára, a Németországi Szövetségi Köztársaság esetében pedig a tartományai, a politikai alegységei vagy a helyi önkormányzatai javára - az adóbeszedés módjától függetlenül - beszedett jövedelem- és vagyonadókra kell alkalmazni.

(2) Jövedelem- és vagyonadónak tekintendő mindazon adó, amelyet a teljes jövedelem vagy teljes vagyon, illetve a jövedelem vagy a vagyon egyes részei után szednek be, ideértve az ingó vagy az ingatlan vagyon elidegenítéséből származó nyereség utáni adót, valamint a tőkenyereséget terhelő adókat.

(3) Az Egyezmény hatálya alá tartozó jelenlegi adók a következők:

a) Kanada tekintetében:

a kanadai kormány által a jövedelemadóról szóló törvény alapján kivetett adók,

(a továbbiakban: kanadai adó);

b) a Németországi Szövetségi Köztársaság esetében:

aa) a jövedelemadó (Einkommensteuer),

bb) a társasági adó (Körperschaftsteuer),

cc) a vagyonadó (Vermögensteuer),

dd) az iparűzési adó (Gewerbesteuer), és

ee) a szolidaritási különadó (Solidaritätszuschlag),

(a továbbiakban: német adó).

(4) Az Egyezmény az olyan azonos vagy hasonló jellegű jövedelemadókra és vagyonadókra is alkalmazandó, amelyeket az Egyezmény aláírásának időpontját követően a fennálló adók mellett vagy azok helyett vetnek ki. A Szerződő Államok illetékes hatóságai értesítést küldenek az adójogszabályaikat érintő jelentős módosításokról.”

20 A Németország és Kanada közötti adóegyezmény „Információcsere” című 26. cikke 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. A Szerződő Államok által kapott információt ugyanúgy titokban kell tartani, mint az ezen állam belső joga alapján szerzett információt, és csak az Egyezményben említett adók vagy – a (4) bekezdés rendelkezései ellenére – a Szerződő Állam valamely tartománya, politikai alegysége vagy helyi önkormányzata által beszedett, az Egyezmény hatálya alá tartozó adókkal azonos jellegű adók megállapításában vagy beszedésében érintett személyekkel vagy hatóságokkal (beleértve a bíróságokat és a közigazgatási szerveket is) lehet közölni. Az ilyen személyek vagy hatóságok csak ezen célokra használhatják fel ezen információkat. Ezen információkat csak akkor lehet a bírósági tárgyalásokon vagy ítéletekben említeni, ha az információkat szolgáltató Szerződő Állam illetékes hatósága az ellen nem emel kifogást.

(2) Az (1) bekezdés rendelkezései semmilyen esetben sem értelmezhetők úgy, mint amelyek valamelyik Szerződő Államot a következőkre kötelezik:

- a) a saját vagy a másik Szerződő Állam jogszabályaitól vagy közigazgatási gyakorlatától eltérő közigazgatási intézkedések meghozatala;
- b) olyan információ szolgáltatása, amely ezen állam vagy a másik Szerződő Állam jogszabályai alapján vagy rendes közigazgatási gyakorlata keretében nem szerezhető be;
- c) olyan információ szolgáltatása, amely kereskedelmi, ipari, szakmai titkot, kereskedelmi eljárást, vagy olyan információt fedne fel, amelynek a közlése értene a közrendet.

(3) A Szerződő Államok illetékes hatóságai megállapodnak a személyes információk cseréjére vonatkozó elvekről és eljárásokról.

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

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 21 A német illetőségű A 2016-ban hunyt el. Egy 2013-ban kiállított közokirattal a Kanadában található ingatlanon fennálló tulajdonjogának fele részét a szintén Németországban lakóhellyel rendelkező fiára, BA-ra hagyományozta. Az e vagyon részét képező ingatlanokat lakás céljára bérbe adják, azok nem képezik vállalkozási vagyon részét.
- 22 2017. július 17-i határozatával az X adóhivatal megállapította a BA által Németországban fizetendő öröklési illeték összegét a teljes hagyaték tekintetében. Ezen illetékek kiszámítása céljából a Kanadában fekvő ingatlanokat teljes piaci értékükön vették figyelembe.
- 23 2018. március 19-i levelében BA kérte az öröklési illeték összegének módosítását a célból, hogy ezen ingatlanokat az ErbStG 13c. §-a (1) bekezdésének megfelelően a piaci értékük 90%-ára becsüljék. BA arra hivatkozott, hogy a szóban forgó ingatlanok eleget tesznek az ezen adókedvezményben való részesülés feltételeinek, kizárólag az e § (3) bekezdésének 2. pontjában foglalt kivétellel, amely megköveteli, hogy az ingatlan Németországban, más tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes államban legyen. Azt állította, hogy ez utóbbi rendelkezés sérti a tagállamok és harmadik országok közötti, a tőke EUMSZ 63. cikkben biztosított szabad mozgását.
- 24 2018. április 25-i határozatával az X adóhivatal elutasította a BA által benyújtott módosítás iránti kérelmet, majd 2019. április 23-i határozatával a BA által benyújtott panaszt.
- 25 Az X adóhivatal úgy ítélte meg, hogy az EGT-Megállapodásban részes államtól eltérő harmadik államban található, lakás céljára bérbe adott ingatlanok és a Németországban, más tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes államban található, ugyanilyen jellegű ingatlanok közötti eltérő bánásmód nem ellentétes az EUMSZ 63. cikkel.
- 26 A Bíróság a 2010. április 22-i Mattner ítéletben (C-510/08, EU:C:2010:216) megállapította, hogy a tőke szabad mozgásának korlátozása áll fenn, ha az illetékalap csökkentése az érdekeltek lakóhelyétől függ. Hasonlóképpen, a Bíróság a 2008. január 17-i Jäger ítéletében (C-256/06, EU:C:2008:20) kimondta, hogy az öröklési illeték területén az illetékkedvezmények azzal a

feltétellel való nyújtása, hogy az öröklés útján megszerzett vagyontárgy belföldön fekszik, a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk által főszabály szerint tiltott korlátozásának minősül. Az X adóhivatal azonban úgy ítélte meg, hogy ezen ítélkezési gyakorlat nem alkalmazható az olyan nemzeti szabályozásra, mint amelyről az alapügyben szó van, amely kizárja az adókedvezmény hatálya alól az EGT-Megállapodásban nem részes harmadik államban található ingatlanokat.

- 27 2019. május 24-én BA keresetet indított a Finanzgericht Kölnnél (kölni pénzügyi bíróság, Németország), a kérdést előterjesztő bíróságnál, amely kereset lényegében a 2018. április 25-i határozat megsemmisítésére irányult.
- 28 Először is a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy összeegyeztethető-e az EUMSZ 63. cikkel az olyan nemzeti rendelkezés, amely kizárja az illetékedvezmény nyújtásából a Kanadában található, lakás céljára bérbe adott ingatlant. E bíróság szerint a szóban forgó ingatlanok megfelelnek a nemzeti jogban előírt, ahhoz szükséges valamennyi feltételnek, hogy az ErbStG 13c. §-ának (1) és (3) bekezdése szerinti illetékedvezményben részesüljenek, azon feltétel kivételével, amely szerint az ingatlanok Németországban, más tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes harmadik államban kell lennie.
- 29 Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az olyan nemzeti intézkedés, amely magasabb öröklési illetéket vet ki az EGT-Megállapodásban részes államtól eltérő harmadik országban található ingatlanokra, és amely a tőke szabad mozgásának korlátozásának minősülhet, igazolható-e az EUMSZ 64. cikkben előírt *standstill* klauzulával, az EUMSZ 65. cikkben szereplő indokokkal vagy közérdeken alapuló nyomós indokokkal.
- 30 Mindenekelőtt e bíróság szerint úgy tűnik, hogy az EUMSZ 64. cikk nem alkalmazható, mivel az ErbStG 13c. §-ának (1) és (3) bekezdésében előírt illetékedvezményt 2008. december 24-én vezették be 2009. január 1-jei hatállyal, tehát 1993. december 31-ét követően.
- 31 Ezt követően a kérdést előterjesztő bíróság egyrészt úgy ítéli meg, hogy a Németországban, egy másik tagállamban, az EGT-Megállapodásban részes államban vagy más harmadik országban található, lakás céljára bérbe adott ingatlanok az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdése a) pontjának alkalmazása szempontjából összehasonlítható helyzetben vannak.
- 32 Másrészt e bíróság azon a véleményen van, hogy a tőke szabad mozgása korlátozásának az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének b) pontja alapján történő igazolása – amely rendelkezés előírja, hogy a tagállamok meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás terén – kevésbé tűnik elképzelhetőnek, mivel a Németország és Kanada közötti adóegyezmény 26. cikkének (4) bekezdése értelmében e két állam a másik államban kivetett valamennyi adó esetében igénybe veheti az információcserét.
- 33 Végül az említett bíróság rámutat, hogy úgy tűnik, nem áll fenn olyan, az EUMSZ 65. cikk (2) bekezdése értelmében vett, közérdeken alapuló nyomós indok, amely igazolhatná a tőke szabad mozgásának nemzeti szabályozásból eredő korlátozását.
- 34 E körülmények között a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 35 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely előírja, hogy az öröklési illeték kiszámítása céljából a magánvagyon részét képező, az EGT-Megállapodásban részes államtól eltérő harmadik országban található és lakás céljára bérbe adott épített ingatlant a teljes piaci értékén, míg a belföldön, egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes államban található, ugyanilyen jellegű ingatlant a piaci értékének 90%-án vegyék figyelembe e számítás céljából.
- 36 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiaknak e hatáskörüket az uniós jog, és különösen az EUM-Szerződésben biztosított alapvető szabadságok tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk (2021. december 21-i Finanzamt V ítélet [Öröklés – Részleges illetékmentesség és a kötelesrész levonása], C-394/20, EU:C:2021:1044, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 37 Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése általánosan tiltja a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó korlátozást.
- 38 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az öröklés adójogi bánásmódja az EUM-Szerződés tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek a hatálya alá tartozik azon eseteket kivéve, amikor a tőkemozgás összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak (2018. november 22-i Huijbrechts ítélet, C-679/17, EU:C:2018:940, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 39 Nem tekinthető tisztán belső helyzetnek az a helyzet, amikor valamely tagállam öröklési illetéket vet ki a területén kívül található olyan hagyatéki vagyontárgyakra, amelyek olyan személy tulajdonában álltak, aki a halála időpontjában annak területén rendelkezett lakóhellyel, és amelyek szintén az e tagállamban lakóhellyel rendelkező örökösre szállnak át. Következésképpen az ilyen helyzet az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti tőkemozgások körébe tartozó műveletnek minősül.
- 40 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az olyan tagállami szabályozás, amely előírja, hogy az öröklési illeték kiszámítása céljából az EGT-Megállapodásban nem részes harmadik államban fekvő ingatlant teljes piaci értékén kell értékelni, míg az e tagállamban fekvő ilyen ingatlant e számítás céljából a piaci értékének 90%-án kell értékelni, a tőkemozgás EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozásának minősül-e, és igenlő válasz esetén meg kell vizsgálni, hogy az ilyen korlátozás megengedhető-e az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése alapján, vagy adott esetben igazolható-e az EUMSZ 65. cikk alapján.

A tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozásának fennállásáról

- 41 A Bíróság az öröklési jog területén kimondta, hogy az illetékkedvezmények nyújtásának attól a feltételtől való függővé tétele, hogy az örökösödés útján megszerzett vagyontárgy belföldön legyen, az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdés által főszabály szerint tiltott módon korlátozza a szabad tőkemozgást (2014. december 18-i Q ítélet, C-133/13, EU:C:2014:2460, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Hasonlóképpen, ilyen korlátozásnak minősülnek azok az intézkedések is, amelyek azzal a hatással járnak, hogy csökkentik a hagyaték fekvési helye szerinti államtól eltérő államban lakó személy hagyatékának értékét (2021. december 21-i Finanzamt V ítélet [Öröklés – Részleges illetékmentesség és a kötelesrész levonása], C-394/20, EU:C:2021:1044, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 42 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az e tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más államokban hajtsanak végre beruházásokat (2009. október 15-i Busley és Cibrian Fernandez ítélet, C-35/08, EU:C:2009:625, 20. pont).
- 43 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás előírja, hogy amennyiben a hagyaték magánvagyon részét képező, lakás céljára bérbe adott épített ingatlanokból áll, e vagyontárgyakat az öröklési illeték kiszámítása céljából nem teljes piaci értékükön, hanem annak 90%-án kell értékelni, amennyiben azok belföldön, egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes harmadik államban találhatók. E szabályozás kizárja az illetékkedvezményből az EGT-Megállapodásban nem részes harmadik államban található ingatlanokat.
- 44 Az ilyen szabályozás, amely az illetékkedvezményt a hagyaték részét képező vagyontárgyak helyétől teszi függővé, azt eredményezi, hogy az EGT-Megállapodásban részes államtól eltérő harmadik országban fekvő ingatlanok súlyosabb illetékterhet alá esnek, mint a belföldön fekvő ingatlanok, következésképpen pedig azzal jár, hogy csökkenti e hagyaték értékét (2008. január 17-i Jäger ítélet, C-256/06, EU:C:2008:20, 32. pont).
- 45 Ezenkívül ezen illetékhátrány alkalmas arra, hogy visszatartsa a Németországban lakóhellyel rendelkező természetes személyt mind az EGT-Megállapodásban részes államtól eltérő harmadik államban fekvő, lakás céljára bérbe adott ingatlanba történő beruházástól, mind pedig attól, hogy megtartsa a tulajdonában álló ilyen ingatlant (lásd ebben az értelemben: 2009. október 15-i Busley és Cibrian Fernandez ítélet, C-35/08, EU:C:2009:625, 27. pont).
- 46 Ebből következik, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, a tőkemozgás EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozásának minősül, amit egyébként a német kormány sem vitat.

Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésének a tőkemozgás szabadságának harmadik országok tekintetében való korlátozásával kapcsolatos alkalmazásáról

- 47 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az ilyen korlátozás, amennyiben az harmadik országgal kapcsolatos tőkemozgásokra vonatkozik, megengedhető-e az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése alapján.

- 48 Emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés értelmében az EUMSZ 63. cikk nem érinti azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével függ össze.
- 49 Ami az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében szereplő „1993. december 31-én hatályban lévő korlátozások” fogalmát illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az ezen időpontot követően elfogadott nemzeti intézkedések csupán e ténynél fogva nem zárhatók ki automatikusan az e rendelkezésben előírt, eltérést engedő szabályozásból. A Bíróság ugyanis elismerte, hogy ilyen „hatályban lévő” korlátozásoknak tekinthetők az említett időpontot követően elfogadott rendelkezések által előírt korlátozások, amelyek lényegüket tekintve megegyeznek a korábbi szabályozással, vagy amelyek pusztán az e szabályozásban szereplő jogok és szabadságok gyakorlása előtti akadályok csökkentésére vagy felszámolására irányulnak (2019. február 26-i X [Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok] ítélet, C-135/17, EU:C:2019:136, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 A jelen ügyben meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk szerint az alapügyben szóban forgó, az ErbStG 13c. §-ának (1) és (3) bekezdésében előírt illetékkedvezményt első alkalommal 2008. december 24-én, 2009. január 1-jei hatállyal vezették be a német jogrendszerbe. Ennélfogva, amint azt egyébként a német kormány és az Európai Bizottság is megállapítja, az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében előírt *standstill* klauzula nem alkalmazható erre az 1993. december 31. után elfogadott nemzeti szabályozásra.
- 51 Következésképpen a tőke harmadik országba irányuló szabad mozgásának olyan korlátozása, mint amelyről az alapügyben szó van, nem mentesülhet az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének alkalmazása alól az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése alapján.
- 52 Ilyen körülmények között meg kell vizsgálni, hogy a tőkemozgás ekképpen megállapított korlátozása mennyiben igazolható az EUMSZ 65. cikkre tekintettel.

A tőke szabad mozgása korlátozásának EUMSZ 65. cikkén alapuló igazolásának fennállásáról

- 53 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében az EUMSZ 63. cikk nem érinti a tagállamok azon jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek.
- 54 E rendelkezést mint a tőke szabad mozgásának alapelvétől való eltérést szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden olyan adójogi szabályozás, amely az adózók között az illetőségük vagy a tőkebefektetésük állama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető az EUM-Szerződéssel. Ugyanis magát az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában foglalt eltérést korlátozza az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése, amely szerint az e cikk (1) bekezdésében említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak az [EUMSZ] 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközül” (2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 55 A Bíróság továbbá kimondta, hogy az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő bánásmódot ily módon meg kell különböztetni az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetéstől. Márpedig ahhoz, hogy a nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni az EUM-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az általa előírt eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (2016. június 30-i Feilen ítélet, C-123/15, EU:C:2016:496, 26. pont; 2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 56 Meg kell tehát vizsgálni először is az alapügyben szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságát, másodsor pedig adott esetben azt, hogy e helyzetek eltérő kezelése igazolható-e közérdeken alapuló nyomós indokkal.

A szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságáról

- 57 Az érintett helyzetek összehasonlíthatóságának vizsgálata keretében a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a magánvagyon részét képező, az EGT-Megállapodásban részes államtól eltérő harmadik országban található és lakás céljára bérbe adott ingatlant objektíve összehasonlítható helyzetben van a Németországban, egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes államban fekvő ugyanilyen jellegű ingatlan helyzetével. E bíróság szerint a helyzetek csak az ingatlan fekvése tekintetében térnek el.
- 58 A német kormány viszont lényegében azzal érvel, hogy az egyrészt az EGT-Megállapodásban nem részes harmadik államban, másrészt Németországban, egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes államban található ingatlanok helyzete objektíve nem hasonlítható össze. A német jogalkotó ugyanis nem köteles az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által előírt olyan illetékkezdvezményt, amely a Németországban, a más tagállamokban vagy az EGT-Megállapodás részes államaiban megfizethető bérlakások előmozdítására irányul, az e megállapodásban nem részes harmadik államokban található ingatlanokra kiterjeszteni. Azon túl, hogy a bérleti díjak tekintetében fennálló helyzet nagyon eltérő lehet ez utóbbi államokban, e kormány a 2014. december 18-i Q ítéletre (C-133/13, EU:C:2014:2460, 27. pont) hivatkozva úgy véli, hogy az egyrészt az említett államokban található, lakás céljára bérbeadott ingatlanokra, másrészt a Németországban, egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes államban található hasonló ingatlanokra vonatkozó öröklések eltérő adójogi bánásmódja szorosan kapcsolódik a német jogalkotó által követett célhoz.
- 59 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik egyrészt, hogy annak vizsgálata során, hogy valamely határon átnyúló helyzet összehasonlítható-e valamely belső helyzettel, vagy sem, figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját, valamint ez utóbbiak tárgyát és tartalmát, másrészt pedig az, hogy csak a szóban forgó szabályozás által megállapított releváns megkülönböztető kritériumokat kell figyelembe venni annak mérlegelése során, hogy az ilyen szabályozásból eredő eltérő bánásmód a helyzetek objektív eltérését tükrözi-e (2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 60 A német kormány által a Bíróság elé terjesztett észrevételekből kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás célja a lakás céljára bérbeadott ingatlan olyan illetékterhének csökkentése, amely arra kényszerítheti az örököst, hogy az általa fizetendő öröklési illeték miatt eladjon ilyen ingatlant, ellentétben az ezen illeték fizetésére nem köteles intézményi befektetőkkel.

- 61 Az e szabályozásból eredő illetékkedvezmény a Németországban, egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes államban található - kivétel nélkül - valamennyi, lakás céljára bérbe adott ingatlan öröklésére vonatkozik.
- 62 A Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az öröklési illetéknek az említett szabályozás alapján történő kiszámítása közvetlenül a hagyatékba tartozó vagyontárgyak piaci értékéhez kapcsolódik, így módon a helyzetek között objektíve nem áll fenn olyan különbség, amely igazolhatná a Németországban, egy másik tagállamban, illetve az EGT-Megállapodásban részes államban található ingatlan és az EGT-Megállapodásban részes államoktól eltérő harmadik államban található ingatlan után fizetendő öröklési illeték mértéke tekintetében fennálló eltérő adójogi bánásmódot (lásd ebben az értelemben: 2008. január 17-i Jäger ítélet, C-256/06, EU:C:2008:20, 44. pont).
- 63 Ezenkívül a Bíróság rendelkezésére álló egyetlen irat sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a magánvagyon részét képező, lakás céljára bérbe adott, Kanadában található ingatlanok nincsenek a magánvagyon részét képező, lakás céljára bérbe adott, Németországban, egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes államban található ingatlanok helyzetével összehasonlítható helyzetben.
- 64 E körülmények között, és az alapügyben szóban forgó szabályozás közérdeken alapuló nyomós indok alapján történő esetleges igazolhatósága vizsgálatának sérelme nélkül, annak elismerése, hogy a helyzetek pusztán amiatt nem hasonlíthatók össze, hogy a szóban forgó ingatlan az EGT-Megállapodásban részes államtól eltérő harmadik államban fekszik, miközben az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése kifejezetten a határokon átnyúló tőkemozgások korlátozását tiltja, megfosztaná e rendelkezést a tartalmától (lásd ebben az értelemben: 2019. február 26-i X [Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok] ítélet, C-135/17, EU:C:2019:136, 68. pont).
- 65 E tekintetben a jelen ügyben szóban forgó helyzet eltér a német kormány által hivatkozott 2014. december 18-i Q ítélet (C-133/13, EU:C:2014:2460) alapjául szolgáló helyzettől. Az ez utóbbi ügyben szóban forgó illetékkedvezmény ugyanis a nemzeti kultúrtörténeti örökség részét képező bizonyos tipikus földbirtokok egységének a feldarabolásokkal és denaturálásokkal szembeni megőrzésére irányult, és csak az e különös területekre vonatkozó ajándékozásokra volt alkalmazandó. Ezzel szemben az alapügyben szóban forgó illetékkedvezmény általános jelleggel vonatkozik a lakás céljára bérbeadott ingatlanok öröklésére.
- 66 A fenti megfontolásokra figyelemmel az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmód objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.

A közérdeken alapuló nyomós indok fennállásáról

- 67 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a tőke szabad mozgásának korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt közérdeken alapuló nyomós indokok igazolják, és amennyiben a korlátozás alkalmas az elérni kívánt cél koherens és szisztematikus módon történő elérésének biztosítására, és nem haladja meg az ahhoz szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2020. június 18-i Bizottság kontra Magyarország [Az egyesületek átláthatósága] ítélet, C-78/18, EU:C:2020:476, 76. pont; 2023. április 27-i L Fund ítélet, C-537/20, EU:C:2023:339, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

68 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy bár a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban nem hivatkozik ilyen indokokra, a német kormány azzal érvel, hogy a tőke szabad mozgásának az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás általi korlátozása közérdeken alapuló két nyomós indokkal igazolható, nevezetesen egyrészt valamely tagállam szociális lakáspolitikájával kapcsolatos követelményekkel, másrészt pedig az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességével.

– *Valamely tagállam szociális lakáspolitikájáról*

69 A német kormány azzal érvel, hogy az ErbStG 13c. §-ának (1) és (3) bekezdésében előírt illetékkedvezményt az e tagállam által folytatott lakáspolitikához kapcsolódó követelmények igazolják. E rendelkezés ugyanis csökkenti a lakás céljára bérbeadott ingatlan örököse által fizetendő öröklési illetéket, és így lehetővé teszi azon illetékterh csökkentését, amely ezen örököst ezen ingatlan eladására kényszerítheti. Ezenkívül előnyben részesíti a lakások magánszemélyek általi bérbeadását az olyan intézményi nagybefektetők által történő lakásbérbeadással szemben, amelyek nem tartoznak az öröklési illeték hatálya alá. Így az e rendelkezésben előírt illetékkedvezmény alkalmas arra, hogy más intézkedésekkel kiegészítve biztosítsa azt a célt, hogy a lakosság számára lehetővé tegyék a megfizethető bérlakásokhoz való hozzáférést nemcsak Németországban, hanem más tagállamokban, valamint az EGT-Megállapodásban részes államokban is, mivel a lakosság megfizethető bérlakásokhoz való hozzáférése európai jellegű feladat is.

70 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már elismerte, hogy valamely tagállam szociális lakáspolitikájával és annak finanszírozásával kapcsolatos követelmények főszabály szerint közérdeken alapuló kényszerítő indokoknak minősülhetnek (2009. október 1-jei Woningstichting Sint Servatius ítélet, C-567/07, EU:C:2009:593, 30. pont).

71 A Bíróság továbbá kimondta, hogy mivel az Unió gazdasági és szociális célú, az EUM-Szerződésnek az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseiből eredő jogokat egyensúlyba kell hozni a szociálpolitika által követett célokkal, amelyek között szerepel többek között – amint az EUMSZ 151. cikk első bekezdéséből kitűnik – a megfelelő szociális védelem (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i AGET Iraklis ítélet, C-201/15, EU:C:2016:972, 77. pont).

72 Ami az EGT-Megállapodást illeti, az megerősíti – amint annak második preambulumbekkezdéséből kitűnik – az Európai Unió, annak tagállamai és az EFTA-államok közötti, a szomszédságon, a hagyományos közös értékeken és az európai identitáson alapuló kiváltságos kapcsolatot. E kiváltságos kapcsolatok fényében kell értelmezni az EGT-Megállapodás egyik fő célját, vagyis az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgásának az Európai Gazdasági Térség (EGT) egészében történő, lehető legteljesebb megvalósítását oly módon, hogy az Unió területén megvalósított belső piac kiterjedjen az EFTA államaira (2020. április 2-i Ruska Federacija ítélet, C-897/19 PPU, EU:C:2020:262, 50. pont).

73 Így az olyan szociálpolitikai cél, mint a megfizethető bérlakások előmozdítása és rendelkezésre bocsátása a tagállamokban és az EGT-Megállapodásban részes államokban, főszabály szerint minősülhet olyan közérdeken alapuló nyomós oknak, amely igazolhatja a tőke szabad mozgásának olyan korlátozását, mint amelyet az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás megállapított.

- 74 Mindazonáltal a jelen ítélet 67. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően azt is meg kell vizsgálni, hogy a tőke szabad mozgásának alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás általi korlátozása alkalmas-e arra, hogy koherens és szisztematikus módon biztosítsa az általa követett cél elérését, és nem haladja-e meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket.
- 75 E tekintetben nem tűnik úgy, hogy az olyan nemzeti intézkedés, mint amelyet az ErbStG 13. §-ának (1) és (3) bekezdése előír, amely különbséget tesz aszerint, hogy a lakás céljára bérbeadott ingatlanok vagy belföldön, az Unió, illetve az EGT területén, vagy az EGT-Megállapodásban részes államon kívüli más harmadik állam területén találhatók, alkalmas lenne arra, hogy koherens és szisztematikus módon biztosítsa a német kormány által hivatkozott cél megvalósítását. Amint ugyanis a Bizottság a tárgyaláson helyesen megjegyezte, az ErbStG 13c. §-a általánosan alkalmazandó többek között az EGT-Megállapodásban részes államokban, ahelyett hogy azokra a helyekre lenne alkalmazandó, amelyeken az ilyen lakások hiánya különösen hangsúlyos, mint például a német nagyvárosokban, és figyelmen kívül hagyja az ingatlan vidéki vagy városi területeken való elhelyezkedését. Ezenfelül a lakás céljára bérbeadott ingatlanok bármely kategóriája, a legegyszerűbbtől a legfényűzőbbig, az öröklési adó kiszámítása céljából a piaci értékének 90%-án értékelhető (lásd ebben az értelemben: 2009. október 15-i Busley és Cibrian Fernandez ítélet, C-35/08, EU:C:2009:625, 32. pont).
- 76 Ezenkívül a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás arra kötelezné az örökösöket, hogy határozott ideig megtartsák lakásukat, és hogy azt bérbeadási célra használják, így az örökösök az alapügyben szóban forgó illetékkedvezmény igénybevételét követően e lakást eladhatják, vagy másodlagos lakóhelyként használhatják.
- 77 E körülmények között az alapügyben szóban forgó illetékkedvezményt nem lehet olyannak tekinteni, mint amelyet igazol az a célkitűzés, hogy a tagállamokban és az EGT-Megállapodásban részes államokban előmozdítsák és rendelkezésre bocsássák a megfizethető bérlakásokat.
- *Az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességéről*
- 78 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége olyan közérdeken alapuló nyomós indoknak minősül, amely igazolhatja a tőke szabad mozgásának korlátozását (2019. február 26-i X [Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok] ítélet, C-135/17, EU:C:2019:136, 74. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 79 Emlékeztetni kell arra, hogy az alapvető szabadságok Unión belüli gyakorlásának korlátozására vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem ültethető át teljes egészében a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgásokra, mivel az ilyen tőkemozgásoknak eltérő a jogi hátterük (2019. február 26-i X [Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok] ítélet, C-135/17, EU:C:2019:136, 90. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 80 Különösen, ha valamely tagállami szabályozás az adókedvezményt olyan feltételek teljesítésétől teszi függővé, amelyeknek a betartása csak az EGT-Megállapodásban részes államtól eltérő harmadik állam illetékes hatóságai által nyújtott információk útján ellenőrizhető, e tagállam főszabály szerint jogszerűen megtagadhatja e kedvezmény nyújtását, amennyiben – különösen e harmadik állam információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének hiányában – lehetetlennek bizonyul ezen információknak az utóbbi államtól való beszerzése (2011. február 10-i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 81 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás szerint az érintett illetékkedvezményt akkor biztosítják, ha az ingatlant lakás céljára bérbe adják.
- 82 Meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Németország és Kanada közötti adóegyezmény 26. cikkének (4) bekezdése értelmében az e megállapodásban említett adók – ezen Egyezmény 2. cikkének rendelkezései ellenére – a Szerződő Államok által beszedett valamennyi adó. E tekintetben a [Németország és Kanada közötti adóegyezményhez csatolt] jegyzőkönyv (BGB1. II 2002., 703. o.) 11. pontja előírja, hogy az említett megállapodás 26. cikkét illetően egyértelmű, hogy amennyiben valamely Szerződő Állam e cikkel összhangban információkat kér, a másik Szerződő Állam törekszik arra, hogy az e megkeresésre vonatkozó információkat ugyanolyan módon szerezze be, mintha saját adóíróról lenne szó, még akkor is, ha e másik államnak ugyanebben az időpontban nincs szüksége ezen információkra. Ezenkívül a német kormány a tárgyaláson megerősítette a Németország és Kanada közötti adóegyezmény 26. cikkének (4) bekezdésére való hivatkozás lehetőségét.
- 83 Következésképpen a német hatóságok kérhetik az illetékes kanadai hatóságoktól az annak ellenőrzéséhez szükséges információkat, hogy teljesülnek-e az alapügyben szóban forgó illetékkedvezmény megadásának ErbStG 13c. §-ában előírt feltételei, amennyiben az ingatlan Kanadában található. E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az is kitűnik, hogy ezen információcsere keretében nem állnak fel nehézségek.
- 84 Ebből következik, hogy az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége nem igazolhatja a tőke szabad mozgásának az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásból eredő korlátozását.
- 85 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely előírja, hogy az öröklési illeték kiszámítása céljából a magánvagyon részét képező, az EGT-Megállapodásban részes államtól eltérő harmadik országban található és lakás céljára bérbe adott épített ingatlant a teljes piaci értékén, míg a belföldön, egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes államban található, ugyanilyen jellegű ingatlant a piaci értékének 90%-án vegyék figyelembe e számítás céljából.

A költségekről

- 86 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely előírja, hogy az öröklési illeték kiszámítása céljából a magánvagyon részét képező, az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodásban részes államtól eltérő harmadik országban található és lakás céljára bérbe adott épített ingatlant a teljes piaci értékén, míg a belföldön, egy másik tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásban részes államban található, ugyanilyen jellegű ingatlant a piaci értékének 90%-án vegyék figyelembe e számítás céljából.

Aláírások