

PHILIPPE LÉGER

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. június 30.¹

1. A jelen előzetes döntéshozatali eljárás arra irányul, hogy a nemzeti bíróság meghatározhassa a Holland Királyság öröklési joga azon rendelkezésének az EK-Szerződés tőke szabad mozgására vonatkozó szabályaival való összeegyeztethetőséget, amely előírja, hogy az öröklés adóztatása szempontjából a lakóhelyét e tagállamon kívülre helyező holland állampolgárt úgy kell tekinteni, hogy e tagállamban lakik, ha a Holland Királyság elhagyását követő tíz éven belül hal meg.

2. Az előzetes döntéshozatali eljárás az E. A. Van Hilten-van der Heijden örökösei² és a holland adóhatóság között az örökösöktől az utóbbi hatóság által követelt örökösök hagyatékára kirótt öröklési illeték tárgyában folyamatban lévő eljárásból ered.

3. A. Van Hilten, aki holland állampolgársággal rendelkezett, és 1988-ig Hollandiában élt, a lakóhelyét először Belgiumba, majd

1991-től Svájcba helyezte át, amelyet ezen időponttól az adójogi lakóhelyének tekintettek.

4. A. Van Hilten 1997. november 22-én hunyt el, azaz kevesebb mint tíz évvel azt követően, hogy elhagyta Hollandiát. A holland öröklési jogban a lakóhelyre vonatkozó előírt fikciónak megfelelően úgy kellett tekinteni, hogy a halálának időpontjában Hollandiában rendelkezik lakóhellyel, és a holland illetékhivatal e tagállam öröklési joga alapján a teljes hagyaték után szabta ki az öröklési illetéket a négy örökösre.

5. Az örökösök keresetet nyújtottak be a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Hollandia) előtt a kérelmüket elutasító illetékhivatali határozattal szemben. E bíróság álláspontja szerint a holland jogban a lakóhelyre vonatkozóan előírt fikció a tőke szabad mozgásának akadályát képezi. A Gerechtshof te 's-Hertogenbosch előzetes döntéshozatal céljából két kérdést terjeszt a Bíróság elé, annak érdekében, hogy lehetővé tegye számára annak megállapítását, hogy ez a nemzeti szabályozás igazolható-e a Szerződés azon szabályaival, amelyek felhatalmazzák a tagál-

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A továbbiakban: A. Van Hilten.

lamokat olyan intézkedések fenntartására, vagy meghozatalára, amelyek korlátozhatják e szabadság gyakorlását.

a tagállamok eltörlik a tagállamokban honos személyek közötti tőke mozgásokra vonatkozó korlátozásokat.

I – Jogi háttér

A – A közösségi jog

6. A tőke szabad mozgását a közösségi jog fokozatosan ismerte el. Az EGK-Szerződés 67. cikkének (1) bekezdése³ az áruk, személyek és szolgáltatások szabad mozgására vonatkozó rendelkezésektől eltérően a tagállamokat a tőke mozgások felszabadítására csak a „közös piac megfelelő működéséhez szükséges mértékben” kötelezte.

7. A 88/361/EGK tanácsi irányelv⁴ fektette le a tőke szabad mozgásának elvét az Európai Közösségen belül, előírva az 1. cikkében, hogy az egyéb rendelkezések sérelme nélkül

8. E mozgásszabadság végrehajtásának megkönnyítése érdekében a 88/361 irányelv I. melléklete a tőke mozgások nem kimerítő nomenklatúráját tartalmazta. Ez a nomenklatúra tizenhárom részből áll, amelyek között található a „Személyes tőke mozgások” című XI. rész, amely számos műveletre vonatkozik, úgymint az ajándékok, hozományok és a D. pontban az örökségek és hagyatékok. Az „Egyéb tőke mozgások” című XIII. rész A. pontja szól az öröklési illetékről.

9. Az Európai Unióról szóló szerződés 1994. január 1-jétől az EK-Szerződésnek a tőke mozgásra vonatkozó cikkeit felváltotta többek között a Szerződés 73b–73d. cikkével⁵, amelyek a jelen ügy tényállásának idején alkalmazható rendelkezéseket alkotják.

10. A Szerződés 73b. cikke megerősíti a 88/361 irányelvben rögzített szabad tőke mozgás elvét, és annak terjedelmét a harmadik országokra is kiterjeszti, meghaladva

3 – Később EK-Szerződés 67. cikkének (1) bekezdése, amelyet az Amszterdami Szerződés hatályon kívül helyezett.

4 – A Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.).

5 – Jelenleg EK 56–EK 58. cikk

ezáltal a többi mozgásszabadság hatályát. E cikk (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.”

11. A Szerződés azonban eltér ettől az elvtől a Szerződés 73c. és 73d. cikkében, amely értelmezésére vonatkoznak a kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdései.

12. A Szerződés 73c. cikke tehát felhatalmazza a tagállamokat a tagállamok és a harmadik államok közötti bizonyos tőkemozgásokra vonatkozó korlátozások fenntartására. A 73c. cikk (1) bekezdése ekként fogalmaz:

„Az 56. cikk rendelkezései nem érintik azoknak a nemzeti vagy közösségi 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.”

13. A Szerződés 73d. cikke a tagállamok számára lehetővé teszi, hogy alkalmazzanak vagy bevezessenek bizonyos korlátozó intézkedéseket mind a tagállamok közötti, mind valamennyi, tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgás esetében. A 73d. cikk ekként rendelkezik:

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

- a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;
- b) meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás és a pénzügyi szervezetek prudenciális felügyelete terén, vagy hogy eljárásokat alakítsanak ki a tőkemozgások igazgatási vagy statisztikai célú bejelentésére, illetve hogy a közrend vagy a közbiztonság által indokolt intézkedéseket hozzanak.

(2) E fejezet rendelkezései nem érintik a letelepedési jogra vonatkozó és e szerződéssel összeegyeztethető korlátozások alkalmazhatóságát.

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

14. A Szerződés 73d. cikkében engedett eltérés terjedelme képezte a tárgyat a tagállamok kormányképviselői által elfogadott nyilatkozatnak⁶, amely a következőképpen fogalmaz:

„A Konferencia megerősíti, hogy a tagállamoknak az Európai Közösséget létrehozó szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említett azon joga, hogy saját adójoguk irányadó rendelkezéseit alkalmazzák, csak az 1993 végén hatályban lévő irányadó rendelkezésekre vonatkozik. E nyilatkozatot azonban csak a tagállamok közötti tőke mozgásokra és a tagállamok között teljesített fizetési műveletekre lehet alkalmazni.”

6 – Az Európai Unióról szóló szerződés záróokmányához csatolt, az Európai Közösséget létrehozó szerződés 73d. cikkéről szóló nyilatkozat (HL L 1992., C 191., 99. o.).

15. Mivel a Gerechthof te 's-Hertogenbosh előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdése az EK 57. cikk (1) bekezdésére és az EK 58. cikk (3) bekezdésére vonatkozott, és mivel a cikkek ezen új számozása csak az Amszterdami Szerződés hatálybalépésétől, 1999. május 1-jétől alkalmazható, a kérdéseket úgy értelmezem, hogy azok a Szerződés 73c. cikkének (1) bekezdésével és a 73d. cikkének (3) bekezdésével megegyező rendelkezésekre vonatkoznak.

B – A nemzeti jog

16. A jelen ügyben alkalmazandó rendelkezéseket az öröklésről szóló, 1956. évi törvény (Successiewet 1956.)⁷ tartalmazza. Az SW 1. cikke szerint az öröklési illetéket a halál időpontjában Hollandiában lakóhellyel rendelkező személy halálára tekintettel a holland öröklési jog szerint megszerzett teljes vagyon értéke alapján számítják ki.

17. Az SW 3. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Azt a holland állampolgárt, aki a Királyságban lakóhellyel rendelkezett, és hollandiai lakóhelyének megszüntetését követő 10 éven

7 – Stbl. 1956., 362. o., a továbbiakban: SW.

belül elhunyt, vagy adományt juttatott, úgy kell tekinteni, hogy a halála, illetve az adományozás időpontjában a Királyságban lakóhellyel rendelkezett.”

18. Ezenkívül, ahogyan a kérdést előterjesztő bíróság által rendelkezésre bocsátott információkból hallgatólagosan kitűnik, és amint azt a holland kormány és az Európai Közösségek Bizottsága pontosan kifejti, egyrészt a Holland Királyság több állammal kötött a kettős adóztatás elkerülésére kétoldalú egyezményt az öröklési adó területén, többek között a Svájci Államszövetséggel 1951-ben⁸. Az ezen egyezményhez mellékelte jegyzőkönyv egy nyilatkozatot tartalmaz, amely szerint: „az az állam, amelynek az örökhagyó a halála időpontjában az állampolgára volt, öröklési illetéket vehet ki úgy, mintha az örökhagyó lakóhelye ezen államban lett volna, feltéve hogy a halálát megelőző 10 évben ott ténylegesen lakóhellyel rendelkezett, és lakóhelyének elhagyása időpontjában ezen állam állampolgára volt; ez esetben be kell számítani a másik államban a lakóhely alapján fizetendő illetéket abba az illetékbe, amelyet az előző állam akkor vehet ki, ha az örökhagyó a lakóhelye elhagyásának vagy halálának időpontjában ezen előző állam állampolgára.”

8 – A Holland Királyság és a Svájci Államszövetség között a kettős adóztatás elkerülése az öröklési adók területén Hágában 1951. november 12-én aláírt egyezmény és az ahhoz csatolt jegyzőkönyv (Trb. 1951., 149., és 1952., 34.).

19. Másrészt, ha a szóban forgó helyzetre nem vonatkozik a kétoldalú egyezmény, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, 1989. évi rendelet (Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989.) rendelkezéseit kell alkalmazni. E rendelet 13. cikke szerint a külföldi öröklési illeték csökkenti a Holland Királyságban fizetendő öröklési illetéket. Ez azt eredményezi, hogy ha a külföldi öröklési illeték magasabb, mint a holland illeték, az utóbbi nullára csökken. Ellenkező esetben a Holland Királyságnak fizetendő rész az e tagállamban fizetendő illeték és az örökösök által külföldön megfizetett illeték közötti különbségre korlátozódik.

II – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20. A kérdést előterjesztő bíróság abból az előfeltételezésből indul ki, amely szerint a 88/361 irányelv I. mellékletében található nomenklátúra XI. részében az „[ö]rökségek és hagyatékok”-ra való utalásból következik, hogy a jelen esetben egy harmadik ország és egy tagállam közötti tőkemozgásról van szó.

21. Ez a bíróság kijelenti azonban, hogy kétségei vannak abban a kérdésben, hogy a Szerződés 73c. cikkének (1) bekezdésében előírt kivétel vonatkozhat-e egy olyan sza-

bálya, mint az SW 3. cikke, különös tekintettel arra a tényre, hogy ez utóbbi rendelkezés nem vonatkozik az öröklésekre. A bíróság emlékeztet arra, hogy a Sanz de Lera és társai ügyben 1995. december 14-én hozott ítélet⁹ szerint a tagállamok nem jogosultak a Szerződés e rendelkezése hatályának kiterjesztésére.

22. A bíróság ezt követően előterjeszti, hogy az SW 3. cikkére kiterjedhet a Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének hatálya, de e rendelkezés (3) bekezdése szerint az nem vonatkozhat a szabad tőkemozgás önkényes megkülönböztetésére vagy rejtett korlátozására.

23. A kérdést előterjesztő bíróság ebben a tekintetben kifejti, hogy 2002. december 12-én hozott ítéletében úgy határozott, hogy az SW 3. cikkében a lakóhelyre vonatkozóan előírt fikció akadályozza, illetőleg kevésbé vonzóvá teszi a szabad tőkemozgást. Ez a fikció alkalmazása állítólag megakadályozza a „kilépést”, mivel a „vagyonötmegnek” valamely másik országba való kivitele esetében hátrányos helyzetet eredményez az örökösök számára, ha a hagyaték a kivándorlást követő tíz éven belül nyílik meg. Eszerint a Holland Királyság szedi be az illetéket a holland állampolgárok kivándorlását követő tízéves határidőn belül, ha az öröklési vagy ajándékozási illeték alacsonyabb külföldön, azonban nem nyújt semmilyen visszatérítési vagy beszámítási lehetőséget, ha külföldön maga-

sabb öröklési illetéket szednek be. Az SW 3. cikke így a határon átlépő öröklés rejtett korlátozását képezi, és ellentétes a közösségi joggal.

24. A kérdést előterjesztő bíróság kijelenti, hogy ugyanebben a határozatban arról is döntött, hogy az SW 3. cikke önkényes hátrányos megkülönböztetésnek is minősül, mivel különbséget tesz a holland állampolgárok és más tagállamok állampolgárai között. A holland állampolgár ugyanis csak akkor kerülheti el az említett rendelkezés alkalmazását, ha lemond állampolgárságáról. Ezenkívül ezt a rendelkezést nem lehet közérdeken alapuló kényszerítő okokkal igazolni, mivel annak egyetlen célja annak megakadályozása, hogy a Holland Királyság az állampolgárai távozása miatt elveszítse az öröklési illetéket.

25. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint tilosak azok az intézkedések, amelyek a tagállamát elhagyó személyekre súlyosabb terhet róhatnak, mint az ott maradó személyekre. A külföldre távozás adóztatás útján való akadályozásának tilalmát minden szabadság esetében elismerték, a szabad tőkemozgás esetében a Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítéletben¹⁰.

9 – C-163/94., C-165/94. és C-250/94. (EBHT 1995., I-4821. o.) 44. pont.

10 – C-35/98. sz. (EBHT 2000., I-4071. o.).

26. A nemzeti bíróság ezenkívül az abból a tényből levonható következtetéseket vizsgálja, hogy az elhunyt az Európai Unió állampolgára volt, és a Szerződés megtilt minden, az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetést. Márpedig a jelen ügyben ilyen hátrányos megkülönböztetésről van szó, mivel egy holland állampolgár öröklését mindig súlyosabban adóztatják, mint valamely más tagállam állampolgárának öröklését.

27. Végül a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a Szerződés 73d. cikkéről szóló nyilatkozat, különösen annak az a mondata, amely szerint a nyilatkozat csak a tagállamok közötti tőke mozgásokra és kifizetésekre alkalmazható, azt jelenti-e, hogy a tagállamok és a harmadik országok közötti tőke mozgásokra vonatkozó jogszabályokra semmi esetre sem vonatkozik a Szerződés 73d. cikkének (1) bekezdése, vagy azt, hogy a Szerződés e rendelkezésének hatálya e tőke mozgásokra alkalmazható jogszabályokra vonatkozik, és nem korlátozódik az 1993 végéig hatályos szabályokra.

28. E megfontolásokra tekintettel a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az SW 3. cikkének (1) bekezdésében foglalt korlátozás az EK 57. cikk (1) bekezdése szerinti engedélyezett korlátozásnak minősül?

2) Az Európai Unióról szóló kormányközi konferencia nyilatkozatai keretében, 1992. február 7-én elfogadott, az Európai Közösséget létrehozó szerződés 58. cikkéről [korábban 73d. cikkéről] szóló nyilatkozatra is figyelemmel, az SW [1956.] 3. cikkének (1) bekezdése a Szerződés 73d. cikkének (3) bekezdése szerinti szabad tőke mozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás tiltott eszközének tekinthető-e, ha e nemzeti rendelkezés valamely tagállam és valamely harmadik ország közötti tőke mozgásra vonatkozik?”

III – Elemzés

A – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyáról

29. Rá kell mutatni, hogy a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a Szerződés 73b. cikkének értelmezésére vonatkozóan egyetlen olyan kérdést sem terjeszt a Bíróság elé, amely alapján megállapíthatná, hogy e rendelkezés értelmében a vitatott szabályozás akadályozza-e a szabad tőke mozgást. Ahogyan az előzetes döntéshozatal iránti határozatból kitűnik, a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch álláspontja szerint ez eldöntött kérdés, mivel erről 2002. december 12-én határozatot hozott¹¹.

¹¹ – Az írásbeli észrevételeiben holland kormány kifejti, hogy a Staatssecretaris van Financiën fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben a Hoge Raad der Nederlanden előtt, és kérte ezt a bíróságot, hogy szükség esetén terjesszen elő előzetes döntéshozatal iránti kérelmet (az írásbeli észrevételek 33. pontja).

30. Míg az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia az eldöntendő egyedi ügyre tekintettel mind az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szükségességét, mind a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját, az a Bíróság feladata marad, hogy értelmezze valamennyi, az alapügy megoldásához szükségesnek tűnő rendelkezést¹².

31. A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság által arra vonatkozóan előterjesztett kérdések vizsgálatához, hogy a vitatott nemzeti szabályozás igazolható-e a Szerződés 73c. cikke (1) bekezdésében és a 73d. cikkében található rendelkezésekre tekintettel, szükséges annak előzetes meghatározása, hogy a vitatott rendelkezés a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése¹³ szerinti, a szabad tőke mozgás akadályának minősül-e. Először ezt a kérdést vizsgálom meg.

B – A Szerződés 73b. cikke (1) bekezdésének alkalmazásáról

32. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság a holland adójogszabály azon ren-

delkezésével találkozok, amelynek értelmében e tagállam azon állampolgárát, aki ebben a tagállamban lévő lakóhelyét elhagyja, és valamely másik tagállamban, vagy harmadik országban telepedik le, és a lakóhelyének elhagyását követően tíz éven belül hal meg, az öröklés adóztatása szempontjából úgy kell tekinteni, mintha fenntartotta volna a hollandiai lakóhelyét.

33. Az is kitűnik az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy a holland jogszabály értelmében fizetendő öröklési illetéket az örökösök által megszerzett teljes vagyon értéke alapján kell kiszámítani, azaz azt az elhelyezkedésétől függetlenül az ingatlanvagyon, az ingóvagyon, a pénzügyi befektetések értéke és a bankszámlák egyenlege alapján kell kiszámítani¹⁴. Végül az ügy irataiban fogalt valamennyi körülményre tekintettel elfogadottnak tekinthető, hogy mind a kétoldalú egyezmények – mint a Holland Királyság és a Svájci Államszövetség között kötött egyezmény –, mind e tagállamnak a kettős adóztatás elkerülésére irányuló szabályozása szerint az örökösök által külföldön megfizetett öröklési illetéket le kell vonni a Holland Királyságnak fizetendő illetékből.

34. Ahogyan a holland kormány és a Bizottság az írásbeli észrevételeikben megjelölik¹⁵,

12 – A C-280/91. sz. Viessmann-ügyben 1993. március 18-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-971. o.) 17. pontja és C-350/99. sz. Lange-ügyben 2001. február 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1061. o.) 20–25. pontja).

13 – A hasonló alkalmazásokra vonatkozóan lásd a C-104/01. sz. Libertel-ügyben 2003. május 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-3793. o.) 22. pontját és a C-281/02. sz. Owusu-ügyben 2005. március 1-jén hozott ítélet (EBHT 2005., I-1383. o.) 23. pontját.

14 – A hagyaték a jelen esetben Hollandiában, Belgiumban és Svájcban elhelyezkedő ingatlanvagyonból, a tagállamokban és harmadik országokban jegyzett befektetésekből, valamint hollandiai és belgiumi bankfiókokban nyitott bankszámlák pozitív egyenlegeiből áll.

15 – A holland kormány írásbeli észrevételeinek 29. pontja és a Bizottság írásbeli észrevételeinek 21. pontja.

a SW 3. cikkében a lakóhelyre vonatkozóan előírt fikció ezekkel a rendelkezésekkel együttesen azzal a hatással jár, hogy a lakóhelyét valamely másik tagállamba áthelyező holland állampolgár öröklésére nem szabhatnak ki nagyobb illetéket Hollandiában, mint abban az esetben, ha fenntartotta volna az ottani lakóhelyét.

örökhagyóhoz fűződő rokoni kapcsolatát. Még ha azt EK 99. cikke¹⁶ szerinti közvetett adóként is kell értelmezni, meg kell jegyezni, hogy az öröklési illeték e rendelkezés alapján nem képezte harmonizációs intézkedések tárgyát. A tagállamok feladata tehát meghatározni ezen illeték feltételeit és kulcsát, és meghozni a szükséges rendelkezéseket, szükség esetén egymás közötti tárgyalások útján az állampolgáraik kettős adóztatásának elkerülése érdekében. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban a tagállamoknak a közösségi jog és a belső piac megvalósításához szükséges mozgásszabadságok tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk hatáskörüket a közvetlen adóztatás területén, beleértve a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezményeket is¹⁷.

35. Az ilyen szabályozásnak azonban az a következménye, hogy a lakóhelyének valamely másik tagállamba való áthelyezését követő tíz éven át megfosztja ezen adóalanyt azon lehetőségétől, hogy az új lakóhely szerinti államban vagy a területükön található dolgokat megadóztató államokban hatályos jogszabályok alapján öröksége összességében esetlegesen kedvezőbb adózás alá tartozzon. Így a jelen esetben a vitatott szabályozás következtében a holland hatóság a Svájcban megfizetendő öröklési illeték levonását követően 79 624 NLG-t követel az elhunyt örököseitől.

37. A jelen ügyben ismert tény, hogy az elhunyt lakóhelye Svájcban volt. Ezenkívül az örökhagyó 1997. november 22-én hunyt el, azaz egyfelől az Európai Közösség és tagállamai, másfelől a Svájci Államszövetség között

36. Az öröklési illeték tekinthető közvetlen adóztatás részének is, amely a tagállamok hatáskörében maradt. Olyan illetékről van szó ugyanis, amelyet közvetlenül az adóalanytól szednek be, figyelembe véve az

16 – Jelenleg EK 93. cikk.

17 – Lásd, különösen a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én meghozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 21. pontját és a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 32. pontját, valamint a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Lásd a kettős adóztatás elkerülésére irányuló megállapodások megkötése során a közösségi jog tiszteletben tartására vonatkozó tagállami kötelezettséget illetően a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11819. o.) 94. pontját.

a személyek szabad mozgásáról szóló megállapodás¹⁸ megkötését, ebből következően annak hatálybalépését megelőzően.

38. Ebből következően még annak feltételezése esetén is, hogy a megállapodás az aláíró államok állampolgáira olyan jogokat ruház, amelyre azok a nemzeti bíróságuk előtt hivatkozhatnak, meg kell állapítani, hogy a megállapodást a jelen esetben nem lehet alkalmazni, ezért a szabad tőkemozgás az egyetlen mozgásszabadság, amire tagállamok és harmadik országok közötti kapcsolatok vonatkozásában A. Van Hilten örökösei hivatkozhatnak¹⁹.

39. A Gerechtshof te 's-Hertogenbosch előzetes döntéshozatal iránti kérelme tehát logikusan irányul a Szerződésnek kizárólag e szabadságra vonatkozó rendelkezéseire.

40. Arról van tehát szó, hogy az ilyen szabályozás a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése szerinti, a szabad tőkemozgás akadályának minősül-e. Más szavakkal, azt kell meghatározni, hogy a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e

értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint ezen állam olyan állampolgárának hagyatéka, aki a halála időpontját megelőzően kevesebb mint tíz évvel helyezte át külföldre a lakóhelyét, oly módon illetékköteles, mintha fenntartotta volna a lakóhelyét ebben a tagállamban.

41. A holland és a német kormányhoz, valamint a Bizottsághoz hasonlóan magam is úgy vélem, hogy a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes az ilyen szabályozás.

42. Álláspontom igazolását annak meghatározásával kezdem, hogy mely tőkemozgásokra vonatkozik a vitatott szabályozás, ezt követően a kifejtem, hogy szerintem az miért nem vonatkozik erre a tőkemozgásra.

1. A szóban forgó tőkemozgásról

18 – HL 2002. L 114. 6. o. Ezt a megállapodást 1999. június 21-én kötötték, és 2002. június 1-jén lépett hatályba. A megállapodás egyrészről a személyek szabad mozgásának megteremtésére irányul az egyik részről az Európai Közösség és tagállamai, a másik részről a Svájci Államszövetség között az Európai Közösségben hatályban lévő rendelkezések alapján.

19 – Ebben a tekintetben emlékeztetni kell, hogy a Szerződés 73b. cikke (1) bekezdésének rendelkezései közvetlen hatállyal rendelkeznek a harmadik országokkal fennálló kapcsolatok vonatkozásában (a fent hivatkozott Sanz de Lera és társai ügyben hozott ítélet 48. pontja).

43. A Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése megtiltja a tagállamok közötti és a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgások korlátozását. Fontos tehát annak a meghatározása, hogy a vitatott szabályozás mely tőkemozgásra vonatkozik. Ennek a kérdésnek azért van jelentősége, mert ettől

függ, hogy a vitatott szabályozás milyen mértékben tartozik a Szerződés 73b. cikkének hatálya alá, és ahogyan már megjegyeztem, a jelen esetre nem vonatkozik a tőkemozgás szabadságától különböző mozgásszabadság.

44. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a jelen esetben valóban tőkemozgról van szó, mivel a 88/361 irányelv I. mellékletében található nomenklátúra az öröklésre vonatkozik. E bíróság úgy véli továbbá, hogy a vitatott szabályozás ellentétes a szabad tőkemozggással, mivel annak az a hatása, hogy megakadályozza a hagyatékot képező „vagyonömegnek” („de boedel”)²⁰ valamely másik tagállamba való mozgását, mivel e bíróság álláspontja szerint ha a hagyaték a lakóhely áthelyezését követő tízéves határidőn belül nyílik meg, akkor az e jogszabályban a lakóhelyre vonatkozóan előírt fikció hátrányos helyzetet eredményez az örökösök számára.

45. E megfontolásokból arra következtettek, hogy a kérdést előterjesztő bíróság szerint a vitatott szabályozás által akadályozott tőkemozgasok, egyrészt az öröklés, azaz a vagyon örökösökre való átszállása, másrészt e hagyatéknek egy másik tagállamba való átvitele, amely a holland állampolgár adójogi lakóhelye külföldre való áthelyezésének következménye.

20 – Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 4.7. pontját.

46. A holland kormány úgy véli, hogy a jelen esetben nincs szó tőkemozgról, mivel e rendelkezés szerint a holland joghoz kapcsoló tényező a halál időpontja, azaz a hagyaték megnyílása, és a hagyaték értéke ebben az időpontban. Ebben a szakaszban még nincs szó tőkemozgról. A 88/361 irányelv valamennyi olyan jogi aktusra alkalmazható, amely a hagyatékot képező vagyontárgyaknak az örökösök számára való tényleges átadásához és esetleges felosztásához szükséges, ami tőkemozgst feltételez. De a jelen esetben még abban az időpontban sem történt semmilyen, szabad tőkemozgra vonatkozó jogi aktus, amikor az elhunyt elhagyta Hollandiát, mivel a lakóhelyének megváltoztatása a vagyonának összetételére semmilyen hatást nem gyakorolt.

47. A Bizottság úgy véli, hogy amennyiben a vitatott szabályozás nem tesz különbséget az elhunyt hagyatékát képező vagyontárgyak között, aszerint hogy azok hol helyezkednek el, nem áll fenn a szabad tőkemozgas lehetséges korlátozása. Ezen intézmény szerint ez a jogszabály inkább a személyek szabad mozgása, különösen a letelepedés szabadsága hatálya alá tartozhatna, ha azok a jelen esetben alkalmazhatók volnának.

48. Álláspontom szerint a vitatott szabályozás a Szerződés 73b. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozik, mivel a lakóhelyüket külföldre áthelyező holland állampolgárok öröklési illetékét szabályozza, akiknek a

halála e lakóhely-áthelyezést követő tíz évet követően következett be. Az észrevételekkel élő kormányhoz és intézményhez hasonlóan azonban nem hiszem, hogy a lakóhely külföldre való áthelyezését önmagában tőke-mozgásnak lehetne tekinteni. Ezt a következtetést a következő megfontolásokra alapozom.

49. A „tőke-mozgás” fogalmát a Szerződés nem határozza meg, azonban az ítélkezési gyakorlat számos útmutatással szolgál, amely lehetővé teszi e fogalom körvonalainak meghatározását. Először is a Luisi és Carbone ügyben 1984. január 31-én hozott ítéletben²¹ a Bíróság kimondta, hogy a tőke-mozgások lényegében az érintett összeg elhelyezéséhez vagy befektetéséhez kapcsolódnak. Fő szabály szerint tehát pénzügyi műveletekről van szó, amelyek a folyó fizetésektől abban különböznek, hogy előbbiek a vagyon létrehozására irányulnak. Ebből arra lehet következtetni, hogy a közösségi jog által megteremtett szabad tőke-mozgás arra irányul, hogy a közösségi állampolgárok számára lehetővé tegye, hogy a beruházások és tőkebefektetések tekintetében a lehető legkedvezőbb feltételeket vehessék igénybe a Közösségen belül és harmadik országokban.

50. Továbbá az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a 88/361 irányelv I. mellékletében

21 – A 286/82. és 26/83. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1984., 377. o.) 21. pontja.

található nomenklatúra a tőke-mozgások fogalmának meghatározása tekintetében ugyanúgy használható tájékoztatási célból, mint ez az irányelv, így azt figyelembe kell venni a Szerződés 73b. cikke (1) bekezdésének értelmezése során²².

51. E nomenklatúra egyes sorainak vizsgálata során megállapítható, hogy azok számos olyan műveletet tartalmaznak, amelyeket a befektetések megvalósítására szolgáló pénzmozgások kapcsán fel lehet idézni, mint például az ingatlanok megszerzése, vagy a tőzsdei értékpapírok, pénzügyi deviza- vagy folyószámla-műveletek.

52. Az említett nomenklatúra azonban nem korlátozódik az ilyen típusú műveletekre és az azokra vonatkozó pénzáttalásokra. A bevezető részében kifejtettek szerint a nomenklatúra nagyon széles tartalommal rendelkezik annak érdekében, hogy ne korlátozza a „tőke-mozgások teljes liberalizációjára vonatkozó elv” terjedelmét. E bevezető rész szerint a nomenklatúra felöleli a tőke-mozgások lebonyolításához szükséges valamennyi műveletet, mint például az ügylet megkötését és teljesítését, amely a megfelelő pénzáttalás feltételét képezi. Ezenkívül ez a nomenklatúra egyaránt vonatkozik a két fél

22 – A C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-1661. o.) 21. pontja; a C-464/98. sz. Stefan-ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-173. o.) 5. pontja, és a C-515/99., C-519/99., C-524/99. sz. és C-526/99.–C-540/99. sz., Reisch és társai ügyben 2002. március 5-én hozott ítéletének (EBHT 2002., I-2157. o.) 30. pontja).

között létrejött ügyletekre és az egyetlen személy által a saját számláján bonyolított műveletekre. A nómenklatúra magában foglalja a felhalmozott aktívák felszámolására vagy engedményezésére irányuló műveleteket is.

illetékének összegét. A szabályozásnak pontosan ez a célja. Ahogyan a holland kormány észrevételeiből következik, e szabályozás célja azon adóelkerülések elleni küzdelem, amely a halál közeledtével a lakóhely más tagállamba való áthelyezéséből áll.

53. Így a nómenklatúra „Személyes tőkemozgások” című XI. része többek között azokra a műveletekre vonatkozik, amelyekkel egy személy a teljes vagyonát vagy annak egy részét átruházhatja élők között kölcsönök, ajándékok és alapítványok és hozományok útján, és halála után örökségek és hagyatékok útján. Valamely vagyontárgy tulajdonának átruházása tehát tőkemozgásnak minősül. Ahogyan a Bíróság megerősítette a Barbier-ügyben 2003. december 11-én hozott ítéletében²³, az öröklés útján történő vagyonátruházás a Szerződés szerint tőkemozgásnak minősül.

55. Ezenkívül amennyiben nem értelmezem tévesen a holland szabályozást, csak akkor lehet követelni az örökösöktől az öröklési illetéket, ha utóbbiak nem mondanak le a szóban forgó örökségről. A kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett nemzeti jog szerint tehát az öröklési illetéket a *megszerzett hagyaték*²⁴ értéke alapján számítják ki. Vitathatónak tűnik tehát az az állítás, amely szerint a jelen esetben nem történt tőkemozgás, amikor – ugyan az alapügy felperesei vitatják annak jogszerűségét – tőlük éppen azért követelik illetéket, mert megszerezték az elhunyt hagyatékából a rájuk eső részt. Az elhunyt vagyona tulajdonának az örökösökre való átruházása tehát megtörtént.

54. Ezenkívül álláspontom szerint nem fogadható el a holland kormány azon érve, amely szerint az SW 3. cikke ebben a szakaszban nem feltételez tőkemozgást. Ez az érvelés véleményem szerint e rendelkezés részleges és hiányos elemzésén alapul. Annak előírásával, hogy azokra a holland állampolgárokra, akik a haláluk időpontjában kevesebb mint tíz éve laktak külföldön, a Holland Királyság öröklési joga vonatkozik, ez a szabályozás azzal a hatással is jár, hogy meghatározza ezen állampolgárok öröklési

56. Ebből következően úgy vélem, hogy a vitatott szabályozás a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése hatálya alá tartozhat, amennyiben a szabályozásnak a következménye, hogy meghatározza az öröklési illetéket azon, lakóhelyüket külföldre

23 – A C-364/01. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I-15013. o.) 58. pontja.

24 – Kiemelés tőlem.

helyező holland állampolgárok esetében, akiknek a halála az ezen áthelyezést követő tíz éven belül következett be.

57. Nem hiszem azonban, hogy önmagában a lakóhely áthelyezését a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése szerinti tőke-mozgásként vagy a tőke-mozgás kísérőjeként lehetne elemezni. A kérdést előterjesztő bíróság következtetése, amely szerint a vitatott szabályozás akadályozza az örökséget alkotó vagyontömeg „kivitelét”, amennyiben egy holland állampolgár külföldre helyezi a lakóhelyét, álláspontom szerint egyenértékű azzal, hogy ezen állampolgár külföldre való távozása vagyonának automatikus áthelyezésével jár abba a tagállamba, amelyben az új lakóhelye található. Más szavakkal a vagyon tulajdonosának elköltözése e vagyon egészéhez kapcsolódó mozgással jár. Nem hiszem, hogy e következtetés elfogadható.

58. A nomenklatúrában leírt tőke-mozgások, ahogy láttuk, a külföldi illetőségű személy belföldön, vagy a belföldi illetőségű személy által külföldön végrehajtott befektetésekre vagy az ezekhez kapcsolódó műveletekre vonatkoznak. Azokhoz tehát pénzmozgásnak kell kapcsolódnia. Márpedig a lakóhelynek az egyik tagállamból valamely másik tagállamba való áthelyezése önmagában nem minősül pénzmozgásnak. Amennyiben megvizsgáljuk, hogy az elhunyt vagyona miből állt, amikor utóbbi Hollandián kívülre helyezte a lakóhelyét, megállapítható, hogy azt Hollan-

diában, Belgiumban vagy Svájcban található ingatlanok, Hollandiában, Németországban, Svájcban és az Egyesült Államokban jegyzett tőkebefektetések, valamint az Európai Közösségekben székhellyel rendelkező bankok hollandiai és belga leányvállalatainál nyitott bankszámlák alkották²⁵. Pontatlan-nak tűnik számomra az a kijelentés, hogy ezt a vagyont Svájcba helyezték át akkor, amikor az elhunyt ezen államba helyezte át a lakóhelyét. E vagyon összetételét az ingatlanok elhelyezkedését, az értékpapírok összetételét és a különböző bankoknál vezetett bankszámlák helyét nem módosította a lakóhely egyszerű megváltoztatása. Ebben a szakaszban nem történt meg e vagyon tulajdonának átruházása sem. Ebből következik, hogy az elhunyt lakóhelye Belgiumba, majd Svájcba történő áthelyezésének idő-pontjában mindössze ezen áthelyezés miatt nem történt tőke-mozgás.

59. Ebből következően a jelen ügyben megállapítható egyetlen tőke-mozgás álláspontom szerint a vagyonnak az örökgyógyóról az örökösökre öröklés útján való átruházása.

60. Végül az elemzésünknek ebben a szakaszában nem szükséges állást foglalni arról,

25 – Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 2.5. pontja.

hogyan ez a tőke mozgás határon átnyúló volt-e, mivel ahogyan azt látni fogjuk, a vitatott szabályozás nem korlátozza a szabad tőke mozgást.

nyezettjeit a rájuk ruházott előjogok igénybevételeitől²⁸. Az szintén nem vitás, hogy a Szerződésben biztosított egyéb mozgásszabadságokhoz hasonlóan a szabad tőke mozgás nemcsak a hátrányosan megkülönböztető intézkedéseket tiltja meg, azaz azokat a tagállam által hozott intézkedéseket, amelyek csak egy másik tagállam állampolgáira alkalmazhatók²⁹, hanem azokat is, amelyek a saját állampolgárait tartják vissza attól, hogy más tagállamokban befektetéseket valósítsanak meg³⁰.

2. A korlátozás hiányáról

61. A Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdését rendkívül széles értelemben fogalmazták, mivel az a tőke mozgásra vonatkozó „minden korlátozásra” vonatkozik. Az ítélkezési gyakorlatból következően nemcsak a közvetlen korlátozások tilosak, azaz a tervezett befektetéseket megtiltó nemzeti rendelkezések²⁶, vagy azok az intézkedések, amelyek a befektetéseket előzetes jóváhagyási rendszertől teszik függővé²⁷, hanem azok az intézkedések is, amelyek visszatartják a Szerződés által megteremtett mozgásszabadság kedvezmé-

62. A fent hivatkozott Barbier-ügyben hozott ítéletben a Bíróság kifejtette, hogy az öröklési illetékekről szóló nemzeti adójogszabály hogyan képezheti a tőke mozgás szabadságának akadályát. A Bíróság megállapította, hogy jóllehet az örökösök megfizették az öröklési illetéket, az utóbbi olyan ténynek minősül, amit minden érdekelt figyelembe vesz a befektetésre vonatkozó döntés meghozatala során.

26 – Lásd az államkölcson kibocsátásáról szóló nemzeti intézkedéssel kapcsolatban, amely kölcsön felvételének lehetőségét kizárták az érintett tagállam területén a belföldi illetőségű személyek számára a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-7587. o.) 19. pontját és a meghatározott összeg felett a privatizált társaságokban a részvények szerzését más tagállamok állampolgárai számára megtiltó nemzeti privatizációs intézkedések vonatkozásában a C-367/98. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2002. június 4-én hozott ítéletének (EBHT 2002., I-4731. o.) 40–42. pontját.

27 – Lásd a közvetlen külföldi befektetéseket előzetes jóváhagyástól függővé tevő nemzeti szabályozás vonatkozásában a C-54/99. sz. Szcintológiai egyház ügyben 2000. március 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1335. o.) 14. pontját és az ingatlanszerzés vonatkozásában a C-302/97. sz. Konle-ügyben 1999. június 1-jén hozott ítélet (EBHT 1999., I-3099. o.) 39. pontját és a fent hivatkozott Reisch és társai ügyben hozott ítélet 32. pontját.

28 – Lásd a lakóingatlan építésére vagy felújítására felvett kölcsön kamatkedvezményét a kölcsönszerződést a tagállam által jóváhagyott hitelintézettel megkötő személyek számára fenntartó nemzeti intézkedéssel kapcsolatban a C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3955. o.) 10. pontját és az írásba foglalt mellőzésével megkötött kölcsönöknél bélyegben lerovandó illetékkötelezettséget csak a nemzeti területen kívüli szerződéskötés esetén előíró tagállami szabályozással kapcsolatban a C-439/97. sz. Sandoz-ügyben 1999. október 14-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-7041. o.) 31. pontját.

29 – Lásd a fent hivatkozott Konle-ügyben hozott ítélet 23. pontját a beépített telek megszerzéséhez szükséges engedély megszerzésének kötelezettsége alól csak ezen állam állampolgárai számára felmentést adó tagállami szabályozás tárgyában, és ugyanebben az értelemben a C-423/98. sz. Albore-ügyben 2000. július 13-án hozott ítéletének (EBHT 2000., I-5965. o.) 16. pontját. Lásd még a fent hivatkozott Szcintológiai egyház ügyben hozott ítélet 14. pontját és a Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 40–42. pontját.

30 – Lásd különösen a fent hivatkozott Svensson és Gustavsson ügyben hozott ítélet 10. pontját, a Sandoz-ügyben hozott ítélet 19. pontját és a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 18. pontját.

63. Ez az ügy a holland jog azon rendelkezéseire vonatkozott, amelyek az öröklési illetékre, illetve az öröklésre kivetett adók szempontjából eltérő bánásmódot alkalmazott a Hollandiában elhelyezkedő ingatlanok vonatkozásában, aszerint hogy az elhunyt ebben az államban tartózkodott-e, vagy sem. A jogszabály rendelkezései szerint a hagyatékek értékének az öröklési illeték alapjának kiszámítása érdekében való felmérése során csak akkor lehetett levonni azon ingatlanok értékét, amelyeknek a tulajdonát valamely más jogi személy számára engedték át, ha az elhunyt Hollandiában lakott, mivel ez a lehetőség kizárt volt, ha az elhunyt nem itt volt a lakóhelye³¹.

64. A Bíróság álláspontja szerint ezek a rendelkezések a következő okokból minősülnek a szabad tőkemozgás korlátozásának: egyrészt azok alkalmasak arra, hogy visszatartsák a más tagállami illetőségű személyeket attól, hogy az érintett tagállamban elhelyezkedő ingatlanokat vásároljanak, illetve azok tulajdonjogát más személyek számára elidegenítsék; másrészt azok hatására csökken az olyan személy hagyatékának értéke, aki más tagállamban rendelkezik lakóhellyel, mint amelyben ezek a vagyontárgyak találhatóak.

65. A jelen esetben, a fent hivatkozott Barbier-ügyben szóban forgó szabályozással

ellentétben, a vitatott szabályozás a Hollandiában fekvő vagyon tekintetében kétségtelenül nem ír elő eltérő adóztatási feltételeket a lakóhelyüket külföldre áthelyező holland állampolgárokra azon feltételekhez képest, amelyek a Hollandiában maradt állampolgárokra vonatkoznak. Láttuk, hogy a szabályozás eredményeként az adójogi lakóhelyének a halál időpontját kevesebb mint tíz évvel megelőzően áthelyező holland állampolgárok hagyatékát alkotó teljes vagyont úgy adóztatják, mintha azok fenntartották volna a hollandiai lakóhelyüket. A szabályozás nem ír elő eltérő adóztatási feltételeket az elhunyt ingatlanainak helye, illetve azon szervezetek székhelye szempontjából sem, ahol az elhunyt a tőkét befektette. Ez a szabályozás tehát különbözik attól, amely az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban említett, a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet tényállásában szerepel, amely ügyben a természetes személyek számára fizetett osztalékokra kiterjedő jövedelemadó-mentesség attól a feltételtől függött, hogy az osztalékok az érintett tagállamban székhellyel rendelkező társaságok fizessék.

66. A vitatott szabályozásban nem található ilyen megkülönböztetés, ebből következően nem érthető, hogy az hogyan tarthat vissza egy holland állampolgárt attól, hogy Hollandiából más tagállamokban vagy más tagállamokból Hollandiában hajtson végre befektetéseket. Ennélfogva álláspontunk szerint az ilyen szabályozás a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése alapján nem korlátozza a szabad tőkemozgást.

31 – 1970-ben a holland állampolgárságú Barbier elköltözött hollandiai lakóhelyéről, és Belgiumban telepedett le. 1970 és 1988 között, amikor még Belgiumban volt a lakóhelye, lakóházakat vett Hollandiában. 1988-ban az ellenőrzése alatt álló holland gazdasági társaságok részére engedte át ezen lakóházak ún. „gazdasági” tulajdonát. Az öröklési illeték kiszámításához az adóhivatal figyelembe vette e lakóházak teljes értékét.

67. A következtetésünket nem kérdőjelezzik meg azok az okok, amelyek alapján a kérdést előterjesztő bíróság ezzel ellentétes következtetésre jutott. A Gerechtshof te 's-Hertogenbosch úgy vélte, hogy a fenti szabályozás ellentétes a Szerződés e rendelkezésével, mivel egyrészt az a hagyaték aktíváit alkotó vagyontömeg „kiviteli akadályának” minősül, másrészt hátrányosan megkülönböztető a holland állampolgárok rovására. Ezen indoklás nem tűnik számunkra követhetőnek.

mozgására, vagy adott esetben az EK-Szerződés 8a. cikkében³² az uniós polgárságuk által biztosított, valamely másik tagállamban való tartózkodás jogára tekintettel lehetne megállapítani, ami a jelen esetben azt feltételezné, hogy Van Hilten letelepedésének helye a halál időpontjában nem Svájcban, hanem valamely másik tagállamban volt.

68. Először is, ami a „kiviteli akadály” fennállását illeti, ahogyan korábban láttuk, a vitatott szabályozás által érintett egyetlen tőkemozgás az elhunyt hagyatékának öröklés útján való átruházása az örökösök részére. A lakóhely áthelyezése önmagában nem minősül tőkemozgásnak. Ebből következően – ahogyan arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat –, amennyiben a vitatott szabályozás a lakóhely áthelyezésének időpontjában „kiviteli akadályt” valósítana meg, az nem a hagyatékot alkotó vagyontömeg kivetelére, hanem magára a személyre vonatkozna. Ebben a helyzetben – ahogyan a Bizottság kifejti – a vitatott szabályozásnak a közösségi joggal való összeegyeztethetlenségét a Szerződésnek nem a szabad tőkemozgásra vonatkozó – a jelen esetben kizárólagosan alkalmazandó – szabályai alapján kellene megállapítani. Azt csak a személyek szabad

69. Azonban még annak feltételezése esetén is, hogy ez volt a helyzet, álláspontom szerint a vitatott szabályozást nem lehet úgy értelmezni, hogy az a holland állampolgárok számára az uniós polgárságuk által biztosított, más tagállamban való gazdasági tevékenység folytatása vagy az ottani tartózkodás joga gyakorlásának akadályát képezi.

70. Láttuk, hogy az alapügy felperesei és a kérdést előterjesztő bíróság valójában azt kifogásolják, hogy a vitatott szabályozás a lakóhelyüket külföldre helyező holland állampolgárokat, amennyiben ezen áthelyezést követő tíz éven belül halnak meg, megfosztja a hagyaték teljes adóztatásának esetleg kedvezőbb lehetőségétől az új lakóhely államában és azon államokban hatályos jogszabályok szerint, amelyek megadóztatják a területükön elhelyezkedő ingatlanvagyont. Tudjuk ugyanis, hogy e szabályozás ezen állampolgárokra való alkalmazásának az az eredménye, hogy ezek az állampolgárok

32 – Jelenleg, módosítást követően EK 18. cikk.

ugyanolyan bánásmódban részesülnek, mint akkor, ha Hollandiában maradtak volna³³.

való mozgásnak, illetve tartózkodásnak az uniós polgárságuk által biztosított jogával³⁵.

71. A vitatott szabályozás tehát összhangban áll a közösségi jog jelenlegi követelményeivel, amelyek a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következnek. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamoknak a közösségi jogban biztosított mozgásszabadságokkal élő állampolgáraikat nem szabad kedvezőtlenebb bánásmódban részesíteniük, mint akkor, ha azok nem éltek volna ezekkel a szabadságokkal. Az adózás területén a tagállamok számára tilos hátrányosabb bánásmódot biztosítani azon adóalanyok számára, akik valamely másik tagállamban fognak munkavállalóként vagy önálló vállalkozóként gazdasági tevékenységet végezni annak érdekében, hogy ott szolgáltatást nyújtsanak, vagy a letelepedési szabadság keretében, azon bánásmóddhoz képest, amelyben akkor részesülnének, ha a belföldön fejtenék ki a tevékenységüket³⁴. Ez az ítélkezési gyakorlat megfelelően alkalmazható valamely tagállam állampolgárainak helyzetére, akik élnek a másik tagállamban

72. A közösségi jog azonban a jelenlegi állapotában nem kötelezi az eredeti lakóhely szerinti tagállamot, hogy azon állampolgárokat, akik ily módon élnek a Szerződésben biztosított mozgási és tartózkodási szabadság lehetőségével, kedvezőbb bánásmódban részesítsék azon bánásmóddhoz képest, amelyben akkor részesülnének, ha belföldön maradnak³⁶. A jelen esetben a Holland Királyság azáltal, hogy kétoldalú egyezményekkel és a saját jogszabályaival biztosította, hogy a külföldi öröklési illetéket levonják a Holland Királyság részére fizetendő öröklési illetékből, álláspontunk szerint tiszteletben tartja azt a kötelezettségét, hogy azokat az állampolgárait, akik a szabad mozgás gyakorlása vagy a másik tagállamban való tartózkodás jogának gyakorlása keretében uniós polgárként valamely másik tagállamba helyezik lakóhelyüket, ne kerüljenek hátrányos helyzetbe azokhoz képest, akik a nemzeti területen maradtak.

73. Ezen ítélkezési gyakorlatnak megfelelően azt sem hisszük, hogy fel lehetne róni a holland szabályozásnak, hogy nem írja elő azon öröklésiilleték-többlet visszatérítését, amely abban az esetben jár, ha a külföldön fizetendő illeték összege meghaladja a Hollandiában kifizetendő összeget. Ha egy ilyen

33 – Láttuk, hogy az SW 3. cikkének a Holland Királyság és a Svájci Államszövetséggel között kötött egyezményvel vagy a kettős adóztatásra vonatkozó holland szabályozással történő együttes alkalmazása azzal jár, hogy a Holland Királyság részére a holland állampolgárok öröksége után fizetendő illeték megegyezik azzal az illetékkal, amelyet akkor kellett volna megfizetni, ha ezen állampolgárok fenntartották volna a lakóhelyüket ebben a tagállamban.

34 – Lásd az adóztatás terén a „kivételi” akadályra vonatkozó közelmúltbeli példaként a C-9/02. sz., *De Lasteyrie du Saillant* ügyben a 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-2409. o.) 45. pontját egy olyan nemzeti szabályozással kapcsolatban, amely szerint a lakóhelyüket érintett tagállamon kívültre helyezni szándékozó adóalanyoknak bizonyos érték-papírok még meg nem valósult értéknövekedése után meg kellett fizetniük az adót.

35 – Lásd ebben az értelemben a C-224/02. sz. *Pusa*-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5763. o.) 18–20. pontját és a C-365/02. sz. *Lindfors*-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7199. o.) 35. pontját.

36 – Ez az állítás egyáltalán nem csökkenti a letelepedés vagy tartózkodás szerinti állam azon kötelezettségét, hogy ezeknek az állampolgároknak ugyanazokat az előnyöket biztosítsa, mint a saját állampolgárainak, amennyiben azok ugyanabban a helyzetben vannak.

helyzetben a lakóhely áthelyezése valóban hátrányos lehet, ez a hátrány elsősorban az öröklési adó tárgyában a nemzeti jogszabályok harmonizációja hiányának következménye. A harmonizáció e hiányára tekintettel a Szerződés nem képes biztosítani az uniós polgár számára, hogy adóztatási szempontból teljesen semleges a tevékenységének, vagy egyszerűen a lakóhelyének az előzőhöz képest valamely más tagállamba való helyezése³⁷.

74. Ennélfogva az a tény, hogy azon holland állampolgárok esetében, akik a haláluk előtt kevesebb mint tíz évvel külföldre helyezték át a lakóhelyüket, a hagyatékot úgy adóztatják, mintha ennek az államnak a lakosai maradtak volna, nem tekinthető a Szerződésben biztosított mozgási és tartózkodási szabadságuk gyakorlása akadályának.

75. A vitatott szabályozás hátrányosan megkülönböztető jellege a előterjesztő bíróság szerint abból ered, hogy ez a szabályozás csak a holland állampolgárok esetében alkalmazható. Ez utóbbiak hátrányos helyzetben vannak a más tagállamok azon állampolgáraihoz képest, akik szintén laktak Hollandiában, majd külföldre helyezték át a lakóhe-

lyüket. Az EK–Szerződés 6. cikkével³⁸ és a Szerződés 8a. cikkével ellentétes hátrányos megkülönböztetésről van tehát szó, mivel a holland állampolgárok éppúgy az Unió polgárai, mint a többi tagállam állampolgárai, és ennek a jogállásnak kell az alapvető jogállásuknak lennie. A kérdést előterjesztő bíróságnak a Szerződés 6–8a. cikkében kifejtett hátrányos megkülönböztetés tilalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlatát megfelelően alkalmazni kell a Szerződés 73b. cikkére, amely a hátrányos megkülönböztetés tilalma különleges kifejezésének minősül.

76. A holland és a német kormányhoz, valamint a Bizottsághoz hasonlóan mi sem tartjuk elfogadhatónak ezt a feltételezést. Láttuk, hogy a közvetlen adók továbbra is a tagállamok hatáskörébe tartoznak. Ez utóbbiak ily módon megtartják azon hatáskörüket, hogy a kettős adóztatás elkerülése érdekében³⁹ meghatározzák az adóztatási joghatóságuk egymás közötti felosztásának szempontjait azzal, hogy tiszteletben kell tartaniuk a közösségi jogot. A Bíróság kimondta, hogy a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó, a tagállamok hatásköreinek egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában el lehet fogadni az állampolgárságot adójogi kapcsolóelvként, anélkül hogy az ezáltal hátrányosan megkülönböztetővé válna⁴⁰. Ezt az ítélkezési gyakorlatot az öröklési jog adóztatásának sajátos keretében kell alkalmazni, amely szintén a tagállamoknak közvetlen

37 – Lásd ebben az értelemben a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.) 47. pontját és a fent hivatkozott Lindfors-ügyben hozott ítélet 34. pontját.

38 – Jelenleg, módosítást követően EK 12. cikk.

39 – A 30. pontban hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet.

40 – Idem.

adóztatás területén gyakorolt hatáskörébe tartozik, és amely nem volt tárgya a kettős adóztatás megszüntetésére irányuló egységsítési vagy összehangolási intézkedéseknek.

77. E körülményekre tekintettel a Holland Királyság tehát jogosult az öröklési illeték tárgyában a saját állampolgáira alkalmazható szabályokat előírni, beleértve azt az esetet is, amikor ezek az állampolgárok elhagyják a tagállam területét, ezt a jogát azonban a közösségi jog tiszteletben tartásával kell gyakorolnia, azaz ahogyan azt korábban láttuk, anélkül hogy veszélyeztetné a Szerződésnek a más tagállamok területén való szabad mozgásra és tartózkodásra vonatkozó rendelkezéseit.

78. Nem hisszük azt, hogy az uniós polgárság és az általa keletkeztetett jogoknak a Bíróság általi értelmezése alkalmas arra, hogy veszélyeztesse a tagállam e hatáskörét és az abban meghatározott korlátokat. Ahogyan a Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, az uniós polgárságot úgy határozták meg, hogy az legyen a tagállamok állampolgárainak alapvető jogállása, amely megerősíti a hátrányos megkülönböztetés tilalmát, mivel lehetővé teszi az ugyanolyan helyzetben lévő állampolgárok számára, hogy a Szerződés tárgyi hatálya vonatkozásában, az e tekintetben kifejezetten előírt kivételek sérelme

nélkül, állampolgárságuktól függetlenül azonos jogi bánásmódban részesüljenek.⁴¹

79. Ez a jogállás azonban nem lép a tagállami állampolgárság helyébe. A tagállami állampolgárság az uniós polgárság szükséges feltétele, amely az uniós állampolgárok közös állapotaként nem szünteti meg valamilyen nyíűük esetében a különleges kapcsolatot azzal a tagállammal, amelynek állampolgárai. Ezenkívül az uniós polgárság csak a hozzá kapcsolódó jogokat képes nyújtani, a Szerződésben felsoroltak szerint. A közösségi jog jelenlegi helyzetében az uniós polgárság a közvetlen adóztatásában ugyanazokat a korlátokat írja elő a tagállamoknak a saját állampolgáiraik vonatkozásában, mint amelyek a Szerződésben rögzített mozgásszabadságokból következnek. Az uniós állampolgárság azt is előírja a tagállamok számára, hogy azokat az állampolgárait, akik élnek a részükre a Szerződés 8a. cikkében biztosított szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való joggal, ne részesítsék kedvezőtlenebb bánásmódban, mint amely akkor illette volna meg őket, ha e jogokkal nem éltek volna.

80. Ahogyan azt korábban láttuk, az uniós polgárság nem eredményezi azt a lakóhelyüket valamely másik tagállamba áthelyező holland állampolgárok számára, hogy a

41 – Lásd különösen a C-184/99. sz. Grzelczyk-ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-6193. o.) 31. pontját; a C-224/98. sz. D'Hoop-ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6191. o.) 28. pontját; a C-148/02. sz. Garcia Avello ügyben 2003. október 2-án hozott ítéletének (EBHT 2003., I-11613. o.) 22. és 23. pontját és a fent hivatkozott Pusa-ügyben hozott ítélet 16. pontját.

hagyatékukat kizárólag az új lakóhelyük szerinti államnak esetleg kedvezőbb joga alapján adóztassák.

81. Ebből következően az uniós polgárság nem kérdőjelezi meg a Holland Királyság arra vonatkozó hatáskörét, hogy a nemzeti jogszabályaiban meghatározza a kapcsolóelveket a hagyatékok adóztatása területén. Az a körülmény, hogy a vitatott szabályozás csak azokra a holland állampolgárokra vonatkozik, akik hollandiai lakóhellyel rendelkeztek, azonban más tagállamok azon állampolgárait nem, akik szintén rendelkeztek hollandiai lakóhellyel, nem minősül tehát a Szerződés 6. cikke szerinti, állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetésnek.

82. Végül a Bíróság szintén kimondta, hogy adójogi szuverenitásuk gyakorlása keretében nem ésszerűtlen, hogy a tagállamok a nemzetközi gyakorlatból és a Nemzetközi Gazdasági és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott modellegyezményből merítsenek⁴². A holland jogszabály megfelel az öröklés és az adományozás kettős adóztatásának elkerüléséről szóló modellegyezmény cikkeihez fűzött, az OECD adóügyi bizott-

sága által 1982-ben megszövegezett kommentárban leírt rendszernek⁴³.

83. E megfontolásokra tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság számára azt a választ javasoljuk, hogy a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes egy tagállam olyan szabályozása, amely szerint e tagállam azon állampolgárának az öröksége, aki külföldre helyezte át a lakóhelyét, ahol a halála időpontjában kevesebb mint tíz éve lakott, úgy adózik, mintha az állampolgár fennmaradt volna a lakóhelyét ebben a tagállamban.

84. Mivel a vitatott szabályozás álláspontunk szerint akadályozza a tőke szabad mozgását, nem kell megvizsgálni azt a kérdést, hogy az igazolható lehet-e a Szerződés 73c. és 73d. cikke alapján. E kérdések tehát nem hasznosak az alapügy megoldásához. Álláspontunk szerint tehát nem kell megvizsgálni a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseit.

43 – Ezekből a megjegyzésekből következik, hogy az adóelkerülés megakadályozása szempontjából indokolható az a rendszer, amely szerint a tagállamok annak érdekében, hogy elkerüljék, hogy bizonyos állampolgárok – figyelemmel várható halálukra – egy másik tagállamba helyezik át a lakóhelyüket azzal a kizárólagos céllal, hogy elkerüljék az örökési illetéket a származási tagállamban, az állampolgárok örökségének teljes adóztatását írják elő még abban az esetben is, ha külföldön laknak. Szükség van azonban a lakóhely külföldre helyezése és a halál közötti legfeljebb tízéves időszak előírására. Ezenkívül ebben a helyzetben a tagállamnak, amelyek az állampolgárság alapján beszedi az illetéket, az általa kiszámított illeték összegéből illetékkezelvényként le kell vonnia azt az illetéket, amelyet az elhunyt lakóhelye szerinti államban és azokban az államokban szedtek be, amelyek a területükön lévő ingatlanokat adóztatják (*Az öröklés és az adományozás kettős adóztatásának elkerüléséről szóló modellegyezmény*, OECD, Párizs, 1983. a 4., 7., 9a. és 9b. cikkéhez fűzött kommentár).

42 – A fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet (31. pontja).

IV – Véggövetkeztetések

85. Az előző megfontolásokra tekintettel javasoljuk, hogy a Bíróság a következő választ adja a *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hollandia) által előterjesztett kérdésekre:

„Az EK-Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdését (jelenleg az EK 56. cikk (1) bekezdése) akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes valamely tagállam olyan szabályozása, amely szerint azon állampolgárának az öröksége, aki külföldre helyezte át a lakóhelyét, ahol a halála időpontjában kevesebb mint tíz éve lakott, úgy adózik, mintha az állampolgár fenntartotta volna a lakóhelyét e tagállamban.