

C?513/03. sz. ügy

Héritiers de M. E. A. van Hilten?van der Heijden

kontra

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

(a Gerechtshof te's?Hertogenbosch [Hollandia] által benyújtott

el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„T?kemozgások – Az EK?Szerz?dés 73b. cikkének (1) bekezdése (jelenleg, módosítást követ?en az EK 56. cikk (1) bekezdése) – Öröklési illeték – Fikció, amely szerint azt a tagállami állampolgárt, aki e tagállam elhagyását követ? 10 éven belül meghal, a halála id?pontjában e tagállam lakosának kell tekinteni – Harmadik ország”

Az ítélet összefoglalása

A t?ke szabad mozgása – Korlátozások

(EK_Szerz?dés, 73b. cikk [jelenleg, módosítást követ?en EK 56. cikk])

A Szerz?dés 73b. cikkét (jelenleg, módosítást követ?en EK 56. cikk) akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a tagállamnak az olyan szabályozása, amely szerint azon tagállami állampolgár hagyatéka, aki e tagállamban található lakóhelyének külföldre történ? áthelyezését követ? 10 éven belül meghal, oly módon illetékköteles, mintha az állampolgár fenntartotta volna lakóhelyét e tagállamban, miközben a más országok által kivetett öröklési illeték után illetékkedvezmény vehet? igénybe.

Ugyanis mivel azonos feltételek mellett illetékköteles azon állampolgár hagyatéka, aki külföldre helyezte át lakóhelyét, és azé, aki az érintett tagállamban maradt, az ilyen szabályozás nem tartja vissza az el?bbieket attól, hogy valamely másik országból e tagállamba irányuló, illetve az utóbbiakat attól, hogy ezen érintett tagállamból valamely másik országba irányuló beruházásokat hajtsanak végre, valamint tekintet nélkül arra, hogy hol található a szóban forgó vagyon, e szabályozás nem csökkenti azon állampolgár hagyatékának értékét, aki lakóhelyét korábban külföldre helyezte át.

A közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában az érintett tagállam állampolgárai és más tagállamok állampolgárai között alkalmazott eltér? bánásmód abból ered, hogy a tagállamok jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni az adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait.

A fentieken túl az a nemzeti szabályozás, amely visszatartja az állampolgárt attól, hogy valamely másik országba helyezze át lakóhelyét, korlátozva ezzel a szabad mozgáshoz f?z?d? jogát, pusztán ezen okból nem min?sül az EK?Szerz?dés 73b. cikke szerinti t?kemozgásokra vonatkozó korlátozásnak.

(vö. 46?47., 50?51. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. február 23. (*)

„T?kemozgások – Az EK?Szerz?dés 73b. cikkének (1) bekezdése (jelenleg, módosítást követ?en az EK 56. cikk (1) bekezdése) – Öröklési illeték – Fikció, amely szerint azt a tagállami állampolgárt, aki e tagállam elhagyását követ? 10 éven belül meghal, a halála id?pontjában e tagállam lakosának kell tekinteni – Harmadik ország”

A C?513/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Gerechtshof te 's?Hertogenbosch (Hollandia) a Bírósághoz 2003. december 8?án érkezett, 2003. november 5?i határozatával terjesztett el? az el?tte

E. A. van Hilten?van der Heijden örökösei

és

az **Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. Malenovský, S. von Bahr (el?adó), A. Borg Barthet és U. L?hmus bírák,

f?tanácsnok: P. Léger,

hivatalvezet?: H. von Holstein hivatalvezet?-helyettes,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. május 12?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- E. A. van Hilten?van der Heijden örökösei képviselőjében P. Kavelaars belastingadviseur,
- a holland kormány képviselőjében H. G. Sevenster és S. Terstal, meghatalmazotti min?ségben,
- a német kormány képviselőjében A. Tiemann és M. Lumma, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és A. Weimar, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2005. június 30?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK-Szerződés E. A. van Hilten-van der Heijden halála időpontjában hatályos 73c. cikkének (1) bekezdése és 73d. cikkének (3) bekezdése (jelenleg, módosítást követően az EK 57. cikk (1) bekezdése és az EK 58. cikk (3) bekezdése) értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet E. A. van Hilten-van der Heijden örökösei és az Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (heerleni adóhatóság, külföldi magánszemélyek és vállalkozások osztálya, a továbbiakban: Inspecteur) között az örökhagyó hagyatékára Hollandiában kivetett öröklési illeték tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A Szerződés [az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett] 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i tanácsi 88/361/EGK irányelv (HL L 178., 5. o., magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) „Az irányelv 1. cikkében említett tőkemozgások nomenklatúrája” című I. melléklet bevezetésében rögzíti:

„E nomenklatúrában a tőkemozgások besorolása a vonatkozó aktívák és források gazdasági természetével összhangban történt, nemzeti pénznemben vagy devizában kifejezve.

E nomenklatúrában felsorolt tőkemozgások az alábbi műveleteket ölelik fel:

- a tőkemozgások lebonyolításához szükséges valamennyi művelet: az ügylet megkötése és teljesítése és a kapcsolódó átutalások. Az ügyletek általában különböző tagállamok honos személyei között jönnek létre, bár bizonyos tőkemozgásokat egyetlen személy is bonyolíthat saját számlájára (például kivándorlók tulajdonát képező aktívák átutalásai),
- [...] bármely természetes vagy jogi személy [...] által végrehajtott műveletek [...],
- az érintett művelet lebonyolításához igénybe vett piacon rendelkezésre álló valamennyi pénzügyi technikához való hozzáférés a gazdasági szereplő számára. Például az értékpapírok és egyéb pénzügyi eszközök megszerzésének fogalmába nemcsak a prompt ügyletek tartoznak, hanem a rendelkezésre álló valamennyi ügyleti technika is: határidős ügyletek, opciós ügyletek vagy opciós utalvánnyal lebonyolított ügyletek, swapügyletek más aktívákkal szemben stb. [...],
- felhalmozott aktívák felszámolására vagy engedményezésére irányuló műveletek, az aktívák felszámolásából származó bevétel [...] hazatelepítése vagy az ilyen bevétel azonnali felhasználása a közösségi kötelezettségeken belül,
- műveletek hitelek vagy kölcsönök visszafizetése céljából.

E nomenklatúra nem ad kimerítő felsorolást a tőkemozgások fogalmáról, ezért szerepel a mellékletben a XIII. rész – F. »Egyéb tőkemozgások – Vegyes« megjelölés. Ezért ez nem értelmezhető ezen irányelv 1. cikkében említett, a tőkemozgások teljes liberalizációjára vonatkozó elv korlátozásaként.”

4 A nómenklátúra a t?kemozgás tizenhárom különböz? típusát tartalmazza. A „Személyes t?kemozgások” elnevezés? XI. részében található:

„[...]

D. Örökségek és hagyatékok

[...]”

5 Az Európai Unióról szóló kormányközi konferencia nyilatkozatai és a záróokmány aláírása során a tagállamok kormányképvisel?inek konferenciája 1992. február 7?én elfogadta többek között az Európai Közösséget létrehozó szerz?dés 73d. cikkér?l szóló nyilatkozatot (HL C 191., 99. o.; a továbbiakban: nyilatkozat a Szerz?dés 73d. cikkér?l), amely szerint:

„A Konferencia meger?síti, hogy a tagállamoknak az Európai Közösséget létrehozó szerz?dés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említett azon joga, hogy saját adójoguk irányadó rendelkezéseit alkalmazzák, csak az 1993 végén hatályban lév? irányadó rendelkezésekre vonatkozik. E nyilatkozatot azonban csak a tagállamok közötti t?kemozgásokra és a tagállamok között teljesített fizetési m?veletekre lehet alkalmazni.”

A nemzeti szabályozás

6 A holland jogban minden öröklés illetékköteles. Az 1956. június 28?i öröklésr?l szóló törvény (Successiewet, *Stb*, 1956., 362. sz., a továbbiakban: SW 1956.) 1. cikkének (1) bekezdése különbséget tesz aszerint, hogy az az elhunyt, akinek a hagyatéka megnyílt, Hollandiában rendelkezett-e lakóhellyel vagy külföldön. E cikk ekként rendelkezik:

„E törvény alapján a következ? adókat kell fizetni:

(1) Öröklési illetéket az azon személy halála folytán az öröklési jog alapján átszállt összes vagyon után, aki a halála id?pontjában Hollandiában lakóhellyel rendelkezik.

[...]”

7 Az SW 1956. 3. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Azt a holland állampolgárt, aki a Királyságban lakóhellyel rendelkezett, és hollandiai lakóhelyének megszűntetését követ? 10 éven belül elhunyt, vagy adományt juttatott, úgy kell tekinteni, hogy a halála, illetve az adományozás id?pontjában a Királyságban lakóhellyel rendelkezett.”

8 A Holland Királyság és a Svájci Államszövetség között a kett?s adóztatás elkerülésér?l az öröklési adók területén Hágában 1951. november 12?én aláírt egyezmény (a továbbiakban: az egyezmény) 2. cikkének els? bekezdése ekként rendelkezik:

„Az ingatlanvagyon [...] kizárólag abban az államban adóztatható, amelyben ez a vagyon fekszik [...]”

9 Az egyezmény 3. cikkének els? bekezdése rögzíti:

„Azt a hagyatéki vagyont, amelyet nem a [...] 2. cikk szerint kell kezelni, csak azon államban terheli örökségi illeték, amelyben az örökhagyó utolsó lakóhelye volt.”

10 A lakóhely meghatározása tekintetében az egyezmény a Svájci Államszövetség és a Holland Királyság között a kett?s adóztatás elkerülésér?l a jövedelem- és a vagyonadók területén

ugyanazon napon aláírt egyezmény 3. cikkének második bekezdésére utal.

11 A szerzők felek az egyezmény aláírása során az egyezmény szerves részét képező más nyilatkozatokkal együtt elfogadták a 3. cikkre vonatkozó nyilatkozatot.

12 E nyilatkozatban kimondták:

„(1) A jelen Egyezmény 3. cikkének második bekezdésében foglalt rendelkezések sérelme nélkül 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 első állam akkor vehet ki, ha az örökhagyó a lakóhelye elhagyásának vagy halálának időpontjában ezen első állam állampolgára.

(2) Az első bekezdés rendelkezéseit nem lehet alkalmazni azon személyekre, akik haláluk pillanatában mindkét állam állampolgárságával rendelkeztek.”

13 Az 1989. évi kettős adóztatás elkerüléséről szóló rendelet (Besluit voorkoming dubbele belasting, 1989. december 21., *Stb.* 1989., 594. sz., a továbbiakban: a rendelet) 13. cikke szerint:

„(1) Illetékkedvezmény vehető igénybe annak az örökhagyónak a hagyatéka után, akit az SW 1956. 3. cikkének (1) bekezdése alapján a halál időpontjában hollandiai lakóhellyel rendelkezőnek kell tekinteni, amely alapján beszámítható a másik állam által a hagyatéknak a 11. cikkben nem említett részeit terhelő illetékhez hasonló olyan illeték, amelyet a másik tagállam a hagyatéknak fellelt részeire nem vethetett volna ki abban az esetben, ha az örökhagyó a halála időpontjában hollandiai lakóhellyel rendelkezett volna. [...]

(2) Az (1) bekezdésben említett kedvezmény összege a következő két érték közül a kisebbik:

a) a más államok által kivetett illeték összege;

b) az SW 1956. alapján e rendelet alkalmazása nélkül fizetendő öröklési illetékekkel szemben az e cikk (1) bekezdésében említett hagyatékrészek értékének, valamint a fellelt hagyatéknak – a társaságokkal szemben fennálló, a részvényekről eltérő részesedésekből eredő követelés értékével és a nem társaságokkal szemben fennálló, ingatlant terhelő jelzálogjoggal vagy más joggal biztosított követelés értékével csökkentett – értékének hányadosa.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 E. A. van Hilten van der Heijden 1997. november 22-én elhunyt. 1988 elejéig holland állampolgárként Hollandiában, ezt követően Belgiumban, majd 1991-től Svájcban rendelkezett lakóhellyel.

15 Az elhunyt hagyatéka többek között Hollandiában, Belgiumban és Svájcban fekvő ingatlanokból, holland, német, svájci és amerikai tőzsdén jegyzett értékpapírból, valamint az Európai Unióban székhellyel rendelkező bankok hollandiai és belgiumi fiókjaiban nyitott és általuk kezelt számlákon lévő összegből állt.

16 Az elhunyt örököseire öröklési illetéket vetettek ki az SW 1956. 3. cikkének (1) bekezdése alapján. Az Inspecteur a négy örökös által benyújtott panaszt követően továbbra is fenntartotta a fizetendő öröklési illeték összegét.

17 A négy örökös keresetet nyújtott be e határozattal szemben a Gerechtshof te's-

Hertogenbosch el?tt.

18 A kérdést el?terjeszt? bíróság el?ször is megjegyzi, hogy abból a körülményb?l, hogy az „Örökségek és hagyatékok” cím a 88/361 irányelv I. mellékletének XI. részében szerepel, az következik, hogy az alapügyben t?kemozgásra került sor a tagállamok és valamely harmadik ország között.

19 E bíróság ezt követ?en emlékeztet arra, hogy 2002. december 12?i határozatában megállapította, hogy az SW 1956. 3. cikkének (1) bekezdése olyan nemzeti intézkedésnek min?sül, amely akadályozza, illetve megnehezíti a t?ke szabad mozgását. Ily módon e rendelkezés korlátozza a lakóhely elhagyását azon hátrány miatt, amelyet a fikció alkalmazása a kivándorlás másnapjától kezd?d?en okoz abban az esetben, ha a vagyon az azt követ? 10 éven belül átszáll az örökösökre. A Holland Királyság öröklési és ajándékozási illetéket vet ki a holland állampolgárok kivándorlását követ? 10 évig, ha ezen illetékek külföldön alacsonyabbak, azonban semmilyen mértékben nem teszi lehetővé a külföldön megfizetett magasabb öröklési illetéknek megfelel? többlet visszatérítését, illetve beszámítását. A kérdést el?terjeszt? bíróság fenti határozata szerint az SW 1956. 3. cikkének (1) bekezdése a határon átnyúló öröklésre vonatkozó rejtett korlátozást tartalmaz.

20 A kérdést el?terjeszt? bíróság e határozatában a fentiekén túl megállapította, hogy az SW 1956. 3. cikkének (1) bekezdése önkényes hátrányos megkülönböztetést tartalmaz. A holland jog ugyanis különbséget tesz aszerint, hogy holland vagy más állampolgársággal rendelkező személyr?l van-e szó, mivel a holland állampolgár csak az állampolgárságról történ? lemondással mentesülhet a rendelkezés alkalmazása alól. Emellett a rendelkezést nyomós közérdek sem igazolja, mivel annak egyetlen célja, hogy a Holland Királyság elkerülje az öröklési illetéknek az állampolgárai kivándorlása által okozott kiesését.

21 A Bíróság ítélezési gyakorlatából azonban nem következik világosan, hogy az olyan rendelkezés, mint amilyen az alapügyben felmerült a Szerződés 73c. cikkének (1) bekezdése alá tartozik.

22 Ezenfelül a kérdést el?terjeszt? bíróság arra kíváncsi, hogy a Szerződés 73d. cikkére vonatkozó nyilatkozat azt jelenti-e, hogy a Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontja nem terjed ki a tagállamok és harmadik országok közötti t?kemozgásokra alkalmazandó jogszabályokra, avagy e rendelkezés még mindig irányadó a tagállamok és harmadik országok közötti t?keáramlásra, és így az nem korlátozódik az 1993 végén e területen létező rendelkezésekre.

23 E megfontolások alapján a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az SW [1956.] 3. cikkének (1) bekezdésében foglalt korlátozás a [Szerződés 73c. cikkének (1) bekezdése] szerinti engedélyezett korlátozásnak min?sül?

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

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Elzetes észrevételek

24 A kérdést elterjesztő bíróság kérdéseivel lényegében azt kívánja megtudni, hogy az olyan szabályozás, mint amilyen a jelen ügyben felmerült, a Szerződés 73c. cikke (1) bekezdésének és/vagy a Szerződés 73d. cikke (3) bekezdésének hatálya alá tartozik-e.

25 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban és a Bírósághoz a jelen ügyben benyújtott valamennyi észrevételben foglaltakkal egyezően az EK-Szerződés e rendelkezéseinek vizsgálata előtt azt kell megállapítani, hogy az ilyen szabályozás korlátozza-e az EK-Szerződés 73b. cikke szerinti tőkemozgásokat (jelenleg, módosítást követően az EK 56. cikk).

26 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint annak érdekében, hogy a Bíróság az elzetes döntéshozatal iránti kérelmet elterjesztő bíróság részére hasznos választ adjon, figyelembe veheti a közösségi jog olyan rendelkezéseit is, amelyekre a nemzeti bíróság az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekben nem hivatkozott (lásd különösen a C-60/03. sz., Wolff & Müller ügyben 2004. október 12-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-9553. o.] 24. pontját és a C-153/03. sz. Weide-ügyben 2005. július 7-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 25. pontját).

27 Ezért azt kell megvizsgálni, hogy a Szerződés 73b. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a tagállamnak az olyan szabályozása, mint amilyen az alapügyben felmerült, amely szerint azon tagállami állampolgár hagyatéka, aki e tagállamban található lakóhelyének külföldre történő áthelyezését követő 10 éven belül meghal, oly módon illetékköteles, mintha az állampolgár fenntartotta volna lakóhelyét e tagállamban, miközben a más országok által kivetett öröklési illeték után illetékkedvezmény vehető igénybe.

A Bírósághoz benyújtott észrevételek

28 E. A. van Hilten van der Heijden örökösei azt állítják, hogy az SW 1956. 3. cikkének (1) bekezdése a Szerződés 73b. cikkébe ütközik. Nézőpontjuk szerint közvetett hátrányos megkülönböztetés, és adott esetben közvetett korlátozás valósul meg a tekintetben, hogy egyfelől a szabályozás különbséget tesz aszerint, hogy az örökhagyó a halála előtt Hollandiában lakóhellyel rendelkezett-e vagy sem, másfelől az említett rendelkezés nem alkalmazható abban az esetben, ha a Hollandiát elhagyó személy nem volt holland állampolgár.

29 A holland és német kormány szerint a feltett kérdések megválaszolásához előbb azt kell megvizsgálni, hogy az SW 1956. 3. cikkének (1) bekezdésében szereplő, a lakóhely meghatározására alkalmazott fikció a Szerződés 73b. cikkébe ütközik-e.

30 A holland kormány rámutat arra, hogy e tekintetben – még a hagyatékok esetén is – szükségszerűen mindig tőkemozgásról van szó. A halál bekövetkezése esetén megállapításra kerül a vagyonnak a halál időpontja szerinti értéke, és ez képezi az öröklési illeték alapját. Mivel ilyenkor még sem tőkemozgásra, sem ahhoz kapcsolódó ügyletre nem került sor, nem lehet szó a tőke szabad mozgásának hatálya alá tartozó műveletről sem.

31 Másfelől pedig nem beszélhetünk sem hátrányos megkülönböztetésről, sem a tőke szabad mozgásának korlátozásáról. Ugyanis nem áll fenn semmilyen állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés a Hollandiában maradó és azt elhagyó holland állampolgárok között. Emellett a Hollandiát elhagyó holland állampolgár helyezte eltérő azon, más tagállam állampolgárságával rendelkező személy helyzetét, aki Hollandiát azt követően hagyja el, hogy

ott lakóhellyel rendelkezett.

32 Ebből következzen nem ütközik a Szerződés 73b. cikkébe az SW 1956. 3. cikkének (1) bekezdésében szereplő, a lakóhely meghatározására alkalmazott fikció.

33 A német kormány úgy véli, hogy a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése nem alkalmazható az olyan rendelkezésre, mint az SW 1956. 3. cikkének (1) bekezdése, mivel e rendelkezés nem sérti a tőke szabad mozgását.

34 A Bizottság szerint az SW 1956. 3. cikkének (1) bekezdése semmilyen különbséget nem tesz aszerint, hogy az örökhagyó halála időpontjában hol található a hagyaték vagy annak egy része. E cikk tehát nem állít fel korlátokat a Hollandiából származó és a Hollandiába irányuló tőkemozgásokra vonatkozóan. Következésképpen a jelen ügy nem érinti a Szerződés 73b. és soron következő cikkeiben biztosított szabad tőkemozgást.

35 A Szerződés személyek szabad mozgására, illetve letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek esetleges alkalmazhatóságát illetően a Bizottság emlékeztet arra, hogy e rendelkezések az Unión belüli mozgásokra korlátozódnak.

A Bíróság álláspontja

36 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azok azonban a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni e hatáskörüket (lásd különösen a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o.] 16. pontját és a C-39/04. sz., Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2057. o.] 14. pontját).

37 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az EK 73b. cikk (1) bekezdése szerint a szabad tőkemozgás mind a tagállamok, mind a tagállamok és harmadik országok között megvalósul. E célból állapítja meg a Szerződés a „Tőke- és fizetési műveletek” című fejezetének rendelkezései között, hogy tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.

38 Ezért először azt kell megvizsgálni, hogy az öröklés a Szerződés 73b. cikke szerinti tőkemozgásnak minősül-e.

39 E tekintetben megemlítenéd, hogy a Szerződés nem határozza meg a „tőkemozgás” és a „fizetési műveletek” fogalmát. Az ítélkezési gyakorlat szerint azonban, mivel a Szerződés 73b. cikke lényegében átvette a 88/361 irányelv 1. cikkében foglaltakat – még akkor is, ha ezen irányelvet az EGK-Szerződés 69. cikke és 70. cikkének (1) bekezdése alapján fogadták el (az EGK-Szerződés 67-73. cikke helyébe az EK-Szerződés 73b.-73g. cikke lépett, [jelenleg, módosítást követően az EK 56-60. cikk]) – az irányelv mellékletében foglalt tőkemozgások nomenklatúrája a „tőkemozgás” fogalmának meghatározása érdekében ugyanúgy használható tájékoztató célból, mint a EK-Szerződés 73b.-73g. cikkének hatályba lépése előtt, azzal hogy a nomenklatúra bevezetésében foglaltaknak megfelelően a lista nem kimerítő (lásd e tekintetben különösen a C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-1661. o.], 21. pontját, valamint a C-515/99, C-519/99-C-524/99 és a C-526/99-C-540/99. sz., Reisch és társai ügyben 2002. március 5-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-2157. o.] 30. pontját.)

40 Az öröklés ugyanis a 88/361 irányelv I. mellékletének „Személyes tőkemozgások” elnevezésű XI. részében található. Amint arra a főtanácsnok az indítványának 53. pontjában

rámutatott, e rész többek között olyan m?veleteket foglal magában, amelyek folytán a személy minden vagyona vagy annak egy része a személy élete során vagy halálát követ?en valamely másik személyre száll át.

41 Az öröklés ugyanis az elhunyt hagyatékának egy vagy több személyre történ? átszállása, másként fogalmazva, a hagyaték részét képez? javak, jogok stb. tulajdonjogának az örökösök általi megszerzése.

42 Ebb?l következ?en az öröklés a Szerz?dés 73b. cikke szerinti t?kemozgásnak min?sül (lásd a C?364/01. sz. Barbier?ügyben 2003. december 11?én hozott ítélet [EBHT 2003., I?15013. o.] 58. pontját), kivéve azon eseteket, amikor a t?kemozgás összetev?i egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak.

43 Másodszor azt kell megvizsgálni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, a t?kemozgásra vonatkozó korlátozásnak min?sül?e.

44 E tekintetben az ítélezési gyakorlatból az következik, hogy a Szerz?dés 73b. cikkének (1) bekezdése szerint tiltott, a t?kemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy visszatartsák a külföldieket attól, hogy valamely másik tagállamban, illetve az említett tagállam lakosait attól, hogy más országokban beruházásokat hajtsanak végre, öröklés esetén pedig azok, amelyek csökkentik a hagyaték fekvési helye szerinti tagállamtól eltér? tagállami lakóhely? személy hagyatékának értékét, és amelyek alapján e hagyaték illetékköteles (lásd e tekintetben a C?484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14?én hozott ítélet [EBHT 1995., I?3955. o.] 10. pontját, a fent hivatkozott Trummer és Mayer ügyben hozott ítélet 26., a C?439/97. sz. Sandoz?ügyben 1999. október 14?én hozott ítélet 19. pontját és a fent hivatkozott Barbier?ügyben hozott ítélet 62. pontját).

45 Következésképpen nem korlátozza a t?ke mozgását az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen a jelen ügyben felmerült, amely alapján azon tagállami állampolgár hagyatéka, aki e tagállamban található lakóhelyének külföldre történ? áthelyezését követ? 10 éven belül meghal, oly módon illetékköteles, mintha az állampolgár fenntartotta volna lakóhelyét e tagállamban, miközben illetékkötelem vehet? igénybe azon ország által kivetett öröklési illeték után, ahova az elhunyt áthelyezte lakóhelyét.

46 Ugyanis mivel azonos feltételek mellett illetékköteles azon állampolgár hagyatéka, aki külföldre helyezte át lakóhelyét és azé, aki az érintett tagállamban maradt, az ilyen szabályozás nem tartja vissza az el?bbieket attól, hogy valamely másik országból e tagállamba irányuló, illetve az utóbbiakat attól, hogy ezen érintett tagállamból valamely másik országba irányuló beruházásokat hajtsanak végre, valamint tekintet nélkül arra, hogy hol található a szóban forgó vagyon, a szabályozás nem csökkenti azon állampolgár hagyatékának értékét, aki lakóhelyét korábban külföldre helyezte át. E tekintetben lényegtelen az a körülmény, hogy a szóban forgó szabályozás nem terjed ki a több mint tíz éve külföldön él? állampolgárookra, valamint azokra, akik sohasem voltak az érintett tagállam lakosai.

47 Arra vonatkozóan, hogy az olyan szabályozás, mint amilyen a jelen ügyben felmerült, eltér? bánásmódban részesíti az érintett tagállamban lakóhellyel rendelkező és külföldön lakóhellyel rendelkező állampolgárait, meg kell állapítani, hogy az adóztatási joghatóság megosztásából fakadó ilyen különbségeket nem lehet úgy tekinteni, hogy azok a Szerz?dés 73b. cikke szerinti tiltott hátrányos megkülönböztetést valósítanak meg. A közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában e különbségek abból adódnak, hogy a tagállamok jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni az adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait (lásd e tekintetben az EK?Szerz?dés 48. pontját [jelenleg, módosítást követ?en az EK 39. cikk] illet?en a C?336/96 sz. Gilly?ügyben 1998. május

12?én hozott ítélet [EBHT 1998., l?2793. o.] 30. pontját, valamint az EK?Szerz?dés 52. [jelenleg, módosítást követ?en az EK 43. cikk] és 58. cikkét [jelenleg, módosítást követ?en az EK 48. cikk] és a C?307/97. sz., Saint?Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21?én hozott ítélet [EBHT 1999., l?6161. o.] 57. pontját).

48 Emellett a Bíróság már megállapította, hogy az adóztatási joghatóság megosztása céljából a tagállamok felhasználhatják a nemzetközi gyakorlatot, így többek között a Gazdasági Együttm?ködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott modellegyezményben foglaltakat (lásd a fent hivatkozott Gilly?ügyben hozott ítélet 31. pontját). Ugyanis, amint azt a holland kormány hangsúlyozza, a szóban forgó szabályozás megfelel az öröklés és az adományozás kett?s adóztatásának elkerülésér?l szóló modellegyezményben foglaltaknak (az OECD adóügyi bizottságának jelentése, 1982.). E modellegyezmény 4., 7., 9a. és 9b. cikkéhez f?zött kommentár szerint az ilyen típusú szabályozást azon er?feszítés indokolja, hogy megakadályozzák az adóelkerülés azon eseteit, amikor az állampolgár – figyelemmel várható halálára – olyan országba helyezi át lakóhelyét, ahol az adók alacsonyabbak. A kommentárok kifejtik, hogy a kett?s adóztatás elkerülésére adóbeszámítási rendszer segítségével kerül sor, és az engedélyezett maximális id? 10 év, mivel az adóelkerülés megakadályozása csak akkor indokolt, ha a halál nem sokkal a lakóhely áthelyezése után következik be. Ugyanezen kommentárok megjegyzik, hogy a személyi hatály az adott ország állampolgárain túlmen?en kiterjeszthet? ezen ország más állampolgársággal rendelke? lakosaira is.

49 Ezzel összefüggésben rá kell mutatni arra, hogy a lakóhelynek egyik országból a másikba történ? egyszer? áthelyezése nem esik a Szerz?dés 73b. cikkének hatálya alá. Ugyanis, amint azt a f?tanácsnok az indítványának 58. pontjában jelezte, a lakóhely ilyen áthelyezése önmagában nem valósít meg pénzügyi m?veletet vagy a tulajdon átszállását, és nem rendelkezik a t?kemozgásoknak a 88/361 irányelv I. mellékletében említett jellemz?ivel.

50 Ebb?l követke?en az a nemzeti szabályozás, amely visszatartja az állampolgárt attól, hogy valamely másik országba helyezze át lakóhelyét, korlátozva ezzel a szabad mozgáshoz f?z?d? jogát, pusztán ezen okból nem min?sül az EK?Szerz?dés 73b. cikke szerinti t?kemozgásokra vonatkozó korlátozásnak.

51 A feltett kérdésekre tehát azt a választ kell adni, hogy a Szerz?dés 73b. cikkét akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a tagállamnak az olyan szabályozása, mint amilyen a jelen ügyben felmerült, amely szerint azon tagállami állampolgár hagyatéka, aki az e tagállamban található lakóhelyének külföldre történ? áthelyezését követ? 10 éven belül meghal, oly módon illetékköteles, mintha ezen állampolgár fenntartotta volna lakóhelyét e tagállamban, miközben a más országok által kivetett öröklési illeték után illetékkedvezmény vehet? igénybe.

52 Ebb?l követke?en nem szükséges válaszolni az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekre, amennyiben azok a Szerz?dés 73c. és 73d. cikkét érintik.

A költségekr?l

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

Az EK?Szerz?dés 73b. cikkét (jelenleg, módosítást követ?en az EK 56. cikk) akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a tagállamnak az olyan szabályozása, mint amilyen a jelen ügyben felmerült, amely szerint azon tagállami állampolgár hagyatéka, aki az e tagállamban található lakóhelyének külföldre történ? áthelyezését követ? 10 éven belül

meghal, oly módon illetékköteles, mintha ezen állampolgár fenntartotta volna lakóhelyét e tagállamban, miközben a más országok által kivetett öröklési illeték után illetékkedvezmény vehet? igénybe.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.