

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. december 18.(*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – A tőke szabad mozgása – Adójogszabályok – Ajándékozási illeték – »Földbirtokra« vonatkozó illetékmentesség – Más tagállam területén található birtok illetékmentességének mellőzése

A C-133/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Raad van State (Hollandia) a Bírósághoz 2013. március 18-án érkezett, 2013. március 13-i határozatával terjesztett el az elzete

a **Staatssecretaris van Economische Zaken**,

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

Q

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnökhelyettese, a második tanács tagjaként eljáró bíró, J.-C. Bonichot (előadó), A. Arabadjiev és J. L. da Cruz Vilaça bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. május 21-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- Q képviseletében A. Bakker és D. Smit, segítők: M. Hamer advocaat,
- a holland kormány képviseletében B. Koopman, K. Bulterman és J. Langer, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviseletében A. Rubio González, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviseletében D. Colas és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítők: P. Gentili avvocato dello Stato,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Brighthouse, meghatalmazotti

minőségben, segít?je: R. Hill barrister,

– az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben, a f?tanácsnok indítványának a 2014. október 2?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Staatssecretaris van Economische Zaken (gazdasági ügyekért felel?s államtitkár) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár), valamint Q között annak tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, hogy a holland hatóságok elutasították egy olyan ingatlan földbirtok („landgoed”) minőségének elismerését, amellyel az érdekelt a Holland Királyságtól eltér? tagállamban rendelkezik, megfosztva így ?t a tervezett ajándékozás illetékmentességét?l.

A holland jog

3 Az öröklésr?l szóló 1956. évi törvény (Successiewet 1956, a továbbiakban: az öröklésr?l szóló törvény) 1. cikke el?írja:

„(1) E törvény alkalmazásában az alábbi illetékeket kell fizetni:

[...]

2. ajándékozási illetéket az ajándékozás folytán szerzett összes vagyon után, ha az ajándékozó az ajándékozás id?pontjában Hollandiában rendelkezett lakóhellyel;

[...]”

4 Az öröklésr?l szóló törvény 5. cikkének szövege a következ?:

„[...]

(2) Ajándékozási illetéket azon vagyon után kell fizetni, amelyet a megajándékozott, adott esetben az ajándékozáshoz kapcsolódó, az ajándékozó vagy harmadik személy javára szóló terhek és kötelezettségek levonását követ?en szerez.”

5 A természeti szépségr?l szóló 1928. évi törvény (Natuurschoonwet 1928, a továbbiakban: a természeti szépségr?l szóló törvény) 1. cikke el?írja:

„(1) E törvény alkalmazásában:

a) földbirtok: a Hollandiában található, teljesen vagy részben természeti területeket, erd?ket vagy más faállományokat magában foglaló ingatlan – azokat az ingatlanokat is beleértve, amelyekben kúria vagy más, a földbirtok jellegéhez ill? épület található –, amennyiben ezen ingatlan jellegzetes megjelenési formájában való fennmaradása kívánatos a természeti szépség meg?rzésére tekintettel;

b) tulajdonos:

1. az ingatlan tulajdonosa, akit nem haszonélvezeti vagy örök?haszonbérleti korlátozott jog illet

meg, a (3) bekezdés szerinti eseteket kivéve;

2. a haszonélvez? vagy az örökhaszonbér?, a (3) bekezdés szerinti eseteket kivéve;

c) gazdasági tulajdonlás: ingatlanra vonatkozó, az említett ingatlanon fennálló részesedést megtestesít? jogok és kötelezettségek rendszere. A részesedés legalább bizonyos értékváltozási kockázatot foglal magában és a magánjogi tulajdonostól eltér? személyt illet meg. Kizárólag az értékesítési jog átruházása nem tekinthet? a gazdasági tulajdonlás átruházásának;

d) hatáskörrel rendelkező miniszter: a hatáskörrel rendelkező gazdasági, a mezőgazdasági és innovációs miniszter;

e) hatáskörrel rendelkező miniszterek: a hatáskörrel rendelkező gazdasági, mezőgazdasági és innovációs miniszter, és a hatáskörrel rendelkező pénzügyminiszter.

(2) Rendeletben vagy rendelet értelmében szabályokat kell elfogadni az ingatlan földbirtoknak történő minősítésének feltételeiről. E feltételek az alábbiakra vonatkoznak:

a) az ingatlan területe, amely magában foglalhatja a földbirtoknak tekintett vagy a hivatkozott előbbi ingatlannal ilyen birtokot képező szomszédos ingatlan területét is, ha szoros történeti kapcsolat áll fenn a két ingatlan között;

b) az ingatlan területének azon hányada, amelyet legalább természeti terület, erdő és más faállomány borít, valamint e természeti területeken, erdőben és más faállományokon lévő természet;

c) a természeti területtel, erdővel és más faállománnyal nem borított területek és az azokon lévő természet, függetlenül attól, hogy kapcsolódnak-e az ingatlan közvetlen szomszédos területein lévő természethez;

d) az építési módok és típusok;

e) a területek és az épületek használati módjai.

[...]"

6 A természeti szépségről szóló törvény 2. cikke elírja:

„(1) A tulajdonos a hatáskörrel rendelkező miniszterektől a hatáskörrel rendelkező miniszter révén benyújtott részletes kérelemben kérheti annak megállapítását, hogy ingatlana földbirtoknak minősül.

[...]

(4) A hatáskörrel rendelkező miniszterek közös határozattal döntenek a kérelemről."

7 A természeti szépségről szóló törvény 7. cikke elírja:

„(1) Amennyiben [az öröklésről szóló törvény] értelmében vett szerzés földbirtoknak minősített ingatlanra vonatkozik, – a következő bekezdés szerinti feltételek teljesülése esetén – nem kell megfizetni a határozattal megállapított ajándékozási, illetve öröklési illeték és az azon illeték közötti különbözetet, amelyet akkor kellene fizetni, ha az ingatlant azon gazdasági érték felére értékelnék, amelyet az ingatlannak a szerzés időpontjában kellene tulajdonítani abban az esetben, ha a szerzéshez annak feltétele kapcsolódna, hogy az ingatlant 25 évig ilyenként kell megőrizni, és nem vágható ki a további rendes gazdálkodás szabályai szerint szükségesnél vagy

szokásosnál több szálfá. Ha a földbirtok a hatáskörrel rendelkező miniszterek által jóváhagyott szabályok szerint hozzáférhet? a nyilvánosság számára, az említett földbirtok értéke, az el?z? mondattól eltérve, nulla.

[...]”.

8 A természeti szépségr?l szóló törvény szerinti besorolási határozat 1. cikke el?írja:

„(1) E határozat alkalmazásában:

a) földbirtok: minden, a természeti szépségr?l szóló [...] törvény 1. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti birtok;

b) erd?vel borított területek: termesztett fafajtáktól, karácsonyfáktól, törpe gyümölcsfáktól vagy a füzesekt?l eltér? fajtákból álló erd?vel borított területek;

c) lakóingatlan: olyan ingatlan, amelyen kerttel vagy történeti parkkal körbevett, azzal legalább egy egyhektáros építészeti egységet képez?, 1850 el?tt épített eredeti er?dítmény, kastély, vidéki ház vagy kúria található, ideértve a melléképületeiket is, és felismerhet?, hogy ezen komplexum vagy legalább egy eleme a történelmi m?emlékekr?l szóló 1988. évi törvény 6. cikkének (1) bekezdése szerinti egyik jegyzékben szerepl? védett épület;

d) természeti területek:

1. földterületek, t?zeglápok, mocsarak, mozgó d?nék, d?nemez?k, szikes rétek, csatornák, sós mocsarak, ártéri talajok, iszapzátonyok, zöld tengerpartok, nádasok, cserjések, bozótok, mocsarak, lápok, tavak, patakok, kisebb folyók, tavak, zárt vízfolyások, kis patakok, források és ásványvízforrások, amennyiben e területeket nem használják mez?gazdasági földterületként;

2. meszes rétek, dombvidéki, homokos és t?zeges vagy folyóvölgyi és árterületeken lévő virágos rétek, terméketlen mocsárrétek, folyóvölgyekben vagy t?zeges és agyagos területeken lévő mocsári gólyahír rétek, tápanyagban közepesen gazdag nedves rétek, száraz rétek és száraz felvidékek, kalciumban szegény száraz d?negyepek, kalciumban gazdag száraz d?negyepek, és sótartalmú szolonyes nedves rétek, amennyiben e területeket nem használják legel?ként vagy kaszálóként, és az e rétekre jellemző növényzettípusok borítják.

[...]”.

9 A természeti szépségr?l szóló törvény szerinti besorolási rendelet 2. cikke el?írja:

„(1) Az ingatlannak a földbirtoknak min?sítéshez az alábbi feltételeknek kell megfelelnie:

a) az említett ingatlan legalább 5 hektár nagyságú;

b) az ingatlan szárazföldi és vízi területe összefügg? területet alkot;

c) az ingatlan területének legalább 30%-át erd? vagy egyéb természeti terület borítja;

d) az ingatlan használata nem károsíthatja a természeti szépséget.

(2) Amennyiben az ingatlant képez? területek, épületek és vízi területek vagy a használatuk károsítja a természeti területet, az említett területek, épületek és vízi területek nem vehet?k figyelembe az ingatlan földbirtoknak min?sítésekor.

[...]"

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

- 10 A Hollandiában adójogi illetéssel rendelkező Q az Egyesült Királyságban található „The Bean House” elnevezésű birtok tulajdonosa, amelyet a fiának kíván ajándékozni.
- 11 A holland jogszabályok értelmében az ilyen ajándékozás egészben vagy részben illetékmentes lehet, ha különösen „The Bean House” a természeti szépségről szóló törvény szerinti földbirtok jellemzőivel bír, és Hollandiában található.
- 12 Q hiába kérte a holland adóhatóságoktól ilyen minősítés elismerését.
- 13 A Q által benyújtott keresetlevél alapján eljáró első fokú bíróság megállapította, hogy az ajándékozási illeték alóli mentesség nem korlátozható a Hollandiában fekvő földbirtokokra. E bíróság szerint a tőke szabad mozgásának az ilyen korlátozásából eredő megszorítását nem igazolja sem ezen a tagállamnak a nemzeti természeti és kulturális örökség megőrzésére irányuló érdeke, sem az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége.
- 14 A Staatssecretaris van Economische Zaken és a Staatssecretaris van Financiën fellebbezése nyomán eljáró Raad van State (Államtanács), amely szintén megállapította a tőke szabad mozgásának korlátozását, vizsgálja az első fokú bíróság által megállapított igazolásokat. A holland adóhatóságok állították e bíróság előtt, hogy a korlátozást igazolják a Holland Királyságtól eltérő tagállamban végzett adóellenőrzések gyakorlati nehézségei, különösen annak ellenőrzésének szükségessége, hogy a tulajdonosok tiszteletben tartják-e a földbirtokok 25 évig történő megőrzésére irányuló kötelezettségvállalásukat. E tekintetben e bíróság vizsgálja, hogy más tagállamok hatóságai milyen mértékben kötelesek segítséget nyújtani a holland hatóságok ellenőrzéseihez.
- 15 E körülmények között a Raad van State felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Olyan nyomós közérdeknek minősül-e a nemzeti természeti szépség és a kultúrtörténeti örökség megőrzéséhez fűződő, [a természeti szépségről szóló törvény] tárgyát képező érdek, amely igazolja azt a szabályozást, amely az ajándékozási illeték alóli mentesség (illetékkedvezmény) alkalmazását a Hollandiában található földbirtokokra korlátozza?
- 2) a) Hivatkozhatnak-e a tagállami hatóságok az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2010. március 16-ii 2010/24/EU tanácsi irányelvre [(HL L 84., 1. o.)] annak vizsgálata keretében, hogy valamely más tagállamban található ingatlan [a természeti szépségről szóló törvény] értelmében vett földbirtoknak minősíthető-e, annak érdekében, hogy segítséget kapjanak az említett ingatlan helye szerinti tagállam hatóságaitól, ha az említett törvényen alapuló földbirtoknak minősítés azzal jár, hogy mentességet biztosítanak az említett ingatlan ajándékozásának időpontjában fizetendő ajándékozási illeték megfizetése alól?
- b) A 2.a) kérdésre adandó igenlő válasz esetén: úgy kell-e értelmezni az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-ii 2011/16/EU tanácsi irányelv [(HL L 64., 1. o.)] 3. cikkének 7. pontjában szereplő „közigazgatási vizsgálat” fogalmát, hogy az a helyszíni ellenőrzést is magában foglalja?
- c) A 2.b) kérdésre adandó igenlő válasz esetén: felhasználható-e [a 2010/24] irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében szereplő „közigazgatási vizsgálatok” fogalmának pontosításához [a

2011/16] irányelv 3. cikkének 7. pontjában szereplő „közigazgatási vizsgálat” fogalmának meghatározása?

3) A 2.a), 2.b) vagy 2.c) kérdésre adandó nemleges válasz esetén: úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 167. cikk (2) bekezdésével összefüggésben az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében rögzített lojális együttműködés elvét, hogy az azzal jár, hogy abban az esetben, ha valamely tagállam együttműködést kér valamely másik tagállamtól annak vizsgálatában, hogy az e másik tagállamban található ingatlan a nemzeti természeti szépség és a kultúrtörténeti örökség megőrzését és védelmét szolgáló törvény értelmében vett földbirtoknak minősíthető-e, a megkeresett tagállam köteles együttműködni?

4) Igazolható-e a túlságosan szabad mozgásának korlátozása az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére való hivatkozással, ha úgy tűnik, hogy az ellenőrzések hatékonyságát már önmagában az a körülmény is veszélyeztetheti, hogy a nemzeti hatóságoknak [a természeti szépségről szóló törvény] 7. cikkének (1) bekezdése szerinti 25 éves időszakban más tagállamba kell utazniuk a szükséges ellenőrzések ottani elvégzése érdekében?”

Az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

16 Együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan tagállami jogszabályok, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, amelyek szerint az ajándékozási illeték alóli, az egyes védett területre vonatkozó mentesség e területek közül csak az említett tagállam területén található területekre korlátozódik.

17 Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdés szerint tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti túlszabályozásra vonatkozó minden korlátozás.

18 A Bíróság már úgy ítélte meg, hogy a pénz, ingatlanok vagy ingóságok ajándékozásának adójogi megítélése az EUM-Szerződés túlszabályozásra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik, azon eseteket kivéve, amikor a kérdéses művelet összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak (lásd: Mattner-ítélet, C-7510/08, EU:C:2010:216, 20. pont).

19 Ebből következik, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzet, amikor is a valamely tagállamban lakóhellyel rendelkező személy más tagállamban található ingatlant ajándékozik, az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.

20 A Bíróság már úgy ítélte meg, hogy az öröklési jog területén az illetékkedvezmények megadásának azon feltétel alá rendelése, hogy az örökösödés útján megszerzett vagyontárgy belföldön legyen, az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdés által fűszabály szerint tiltott módon korlátozza a szabad túlszabályozást (lásd: Jäger-ítélet, C-7256/06, EU:C:2008:20, 28–35. pont). Ugyanígy az ajándékozás esetét illetően ilyen korlátozó intézkedések közé tartoznak azok, amelyek csökkentik az érintett dolgok fekvési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező személy ajándékának értékét, valamint e dolgok ajándékozását megadóztatják (lásd: Mattner-ítélet, EU:C:2010:216, 26. pont).

21 Következésképpen, mivel az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti rendelkezések az ajándékozási illeték alóli mentességet azon feltételnek rendelik alá, hogy az érintett ingatlan belföldön legyen, a valamely tagállamban lakóhellyel rendelkező személy által tett olyan ingatlanra vonatkozó ajándékozást terhelő súlyosabb illetékterhelés, amely más tagállamban található, a túlságosan szabad mozgása korlátozásának minősül.

22 Ahhoz, hogy az ilyen korlátozás összeegyeztethető legyen az EUM-Szerződéssel a túlságosan

szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, többek között az szükséges, hogy az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozzék, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, ezen összehasonlíthatóságot pedig az alapügyben szereplő nemzeti rendelkezések tárgyra és tartalmára figyelemmel kell értékelni (lásd: X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 20. és 22. pont).

23 Márpedig a Bíróság megállapította, hogy ez az eset áll fenn az alapeljárásban szereplő ügyben.

24 Ugyanis az alapügyben szóban forgó holland jogszabályokban elírt ajándékozási illeték alóli mentesség tárgya a hagyományos holland táj tipikus földbirtokai („landgoed”) egységének védelme azon esetleges feldarabolásokkal és denaturálásokkal szemben, amelyek a megajándékozottnak az ezen ajándékozást terhelő illeték megfizetése érdekében történő arra kötelezéséből erednek, hogy a birtokot feldarabolja és egy részét átruházza, vagy azt a különleges jellegének kárt okozva hasznosítsa.

25 A „landgoed” ajándékozásához kapcsolódó illetékkedvezmény célja így, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság maga is megállapította, a nemzeti természeti szépség megőrzése, amely kultúrtörténeti örökség megőrzésére irányuló célt is magában foglal. E cél levezethető különösen mind a földbirtoknak a természeti szépségről szóló törvény 1. cikkének (1) bekezdésében szereplő meghatározásából, amely szerint azon ingatlanok, amelyeken kúria vagy más, a földbirtok jellegéhez illő épület található a földbirtok részének tekinthető, mind pedig a besorolási rendelet 1. cikkében szereplő „landgoed” szerves részét képező „lakóingatlan” meghatározása, amely szerint a komplexumot kert vagy történeti park veszi körbe, az 1850 előtt épült, és legalább egy eleme a történelmi emlékekről szóló 1988. évi törvény 6. cikkének (1) bekezdése szerinti egyik jegyzékben szereplő védett épület.

26 A Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó ajándékozás az Egyesült Királyságban fekvő, körülbelül 18 hektáros olyan birtokot érint, amelyen az utóbbi tagállamban alkalmazandó jogszabályok szerinti védett épületek találhatók.

27 Ennélfogva a szóban forgó nemzeti szabályozás céljára tekintettel, az az adóalany, aki „lakóingatlant” tartalmazó „landgoed” elajándékozását tervezi, nem tekinthető azon adóalannal objektíve összehasonlítható helyzetben lévőnek, aki – mint az alapügyben – más tagállamban található birtokot kíván elajándékozni, még ha azon az utóbbi tagállamban alkalmazandó jogszabályok szerinti védett épületek találhatók is. Mivel ugyanis az alapügyben szereplő illetékkedvezmény a nemzeti kultúrtörténeti örökség alá tartozó egyes birtokok egységének megőrzésére irányul, az emiatt a második helyzetben lévő adóalanyt érő hátrány a holland jogszabályok által követett cél velejárója.

28 Csak akkor lenne más a helyzet, amint azt a mai napon hozott X-ítélet (C-87/13), 33. pontja megállapítja, ha ezen adóalany bizonyítja, hogy az ingatlan, jöllehet a Holland Királyságtól eltérő tagállam területén fekszik, a holland kultúrtörténeti örökség részét képezi, és e körülmény olyan jellegű, hogy – ha nem állna fenn a területen kívülség – lehetővé tenné a természeti szépségről szóló törvény szerinti védelmet.

29 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésekre, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétesek az olyan tagállami jogszabályok, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, amelyek szerint egyes, a nemzeti kultúrtörténeti örökség részéhez tartozás okán védett ingatlanokra vonatkozó ajándékozási illeték alóli mentesség ezen ingatlanok közül azokra korlátozódik, amelyek e tagállam területén találhatók, e mentesség a más tagállam területén történő elhelyezkedésük ellenére nem zárható ki azonban az elsőként említett tagállam kultúrtörténeti örökségéhez kapcsolható ingatlanok

esetében.

A költségekről

30 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétesek az olyan tagállami jogszabályok, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, amelyek szerint egyes, a nemzeti kultúrtörténeti örökség részéhez tartozás okán védett ingatlanokra vonatkozó ajándékozási illeték alóli mentesség ezen ingatlanok közül azokra korlátozódik, amelyek e tagállam területén találhatóak, e mentesség a más tagállam területén történő elhelyezkedésük ellenére nem zárható ki azonban az elsőként említett tagállam kultúrtörténeti örökségéhez kapcsolható ingatlanok esetében.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.