

C?43/07. sz. ügy

D. M. M. A. Arens?Sikken

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A t?ke szabad mozgása – Az EK?Szerz?dés 73b. és 73d. cikke (jelenleg EK 56. cikk és EK 58. cikk) – Az öröklési és a vagyonátruházási illetékre vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amely ezen illetékek kiszámítása során nem rendelkezik a halála id?pontjában az öröklés tárgyát képez? ingatlan fekvése szerinti tagállamtól eltér? tagállamban illetékességgel rendelkező örökhagyó esetében a végrendeleti hagyaték felmen?i felosztásából ered? kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások levonhatóságáról – Korlátozás – Igazolás – Hiány – A kett?s adóztatás elkerülését szolgáló kétoldalú egyezmény hiánya – A hivatkozott személy illetékessége szerinti tagállamban a kett?s adóztatás elkerülése érdekében alkalmazott kisebb mérték? beszámításnak a t?ke szabad mozgásának korlátozására való hatása”

Az ítélet összefoglalása

A t?ke szabad mozgása – Korlátozások – Öröklési illeték

(EK?Szerz?dés, 73b. cikk és 73d. cikk (jelenleg EK 56. cikk és EK 58. cikk))

Az EK?Szerz?dés 73b. és 73d. cikkét (jelenleg EK 56. és EK 58. cikk) úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a valamely tagállamban fekv? ingatlan után kirótt öröklési és vagyonátruházási illetékek kiszámítására vonatkozó olyan tagállami szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely a hivatkozott illetékek kiszámításakor nem rendelkezik a végrendeleti hagyaték felmen?i felosztásából ered? kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások levonhatóságáról, amennyiben az örökhagyó a halála id?pontjában e tagállamtól eltér? tagállamban rendelkezik illetékességgel, ugyanakkor biztosítja e levonhatóságot, ha az örökhagyó ugyanezen id?pontban az öröklés tárgyát képez? ingatlan fekvése szerinti államban rendelkezik illetékességgel, amennyiben az ilyen szabályozás progresszív mérték? illetéket ír el?, feltéve hogy a hivatkozott tartozások figyelmen kívül hagyása és az ilyen progresszív mérték együttesen magasabb illetékterhet eredményez azon örökösök tekintetében, akik nem élhetnek ilyen levonással.

Ugyanis a t?ke szabad mozgásának korlátozása abból a tényből ered, hogy az ilyen szabályozás, a progresszív adómérték alkalmazásával együttesen eltér? bánásmódot eredményez az illetékterheknek a különböz? örökösök közti megosztásakor, annak függvényében, hogy az örökhagyó a halála id?pontjában az érintett tagállamban rendelkezett-e illetékességgel.

Ezen eltér? bánásmód nem igazolható azzal az indokkal, hogy egymással objektíve nem összehasonlítható helyzetekre vonatkozik. Amennyiben valamely nemzeti szabályozás az öröklés útján szerzett és az érintett tagállamban fekv? ingatlan dolog adóztatása szempontjából ugyanúgy kezeli a halála id?pontjában belföldi, valamint külföldi illet?ség? személy örökösait, ugyanezen adóztatás keretében az ezen ingatlant terhel? tartozások levonhatósága tekintetében nem kezelheti ezen örökösöket eltér? módon, anélkül hogy hátrányos megkülönböztetést teremtené. A

nemzeti jogalkotó ugyanis azzal, hogy az öröklési illeték szempontjából – a tartozások levonhatósága kivételével – egyenlő bánásmódban részesítette a személyek e két csoportjának öröklését, elismerte azt, hogy ezen adóztatás feltételei és módozatai tekintetében nincs olyan objektív különbség, amely az eltérő bánásmódot igazolhatná.

A hivatkozott értékelést nem befolyásolja az a körülmény, hogy azon tagállam szabályozása, ahol az örökhagyó a halála időpontjában illetékességgel rendelkezett, egyoldalúan biztosítja az adójóváírás lehetőségét a más tagállamban fekvő ingatlan után e másik tagállamban esedékes öröklési illeték tekintetében. Az ingatlan fekvése szerinti tagállam a tényleges szabad mozgásának a saját szabályozásából eredő korlátozása igazolására nem hivatkozhat az akaratától független azon lehetőségre, hogy valamely másik tagállam – például azon tagállam, ahol az örökhagyó a halála időpontjában illetékséggel rendelkezett – adójóváírást biztosíthat, amely egészben vagy részben ellentételezheti azt a kárt, amely azért éri az utóbbi örököseit, mert a hivatkozott ingatlan fekvése szerinti tagállamban figyelmen kívül hagyják a vagyontátruházási illeték kiszámításakor a végrendeleti hagyaték felmenői felosztásából eredő kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozásokat.

(vö. 46., 54., 57., 60., 65., 67. pont és a rendelkezés rész 1–2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2008. szeptember 11. (*)

„A tényleges szabad mozgása – Az EK-Szerződés 73b. és 73d. cikke (jelenleg EK 56. cikk és EK 58. cikk) – Az öröklési és a vagyontátruházási illetékre vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amely ezen illetékek kiszámítása során nem rendelkezik a halála időpontjában az öröklés tárgyát képező ingatlan fekvése szerinti tagállamtól eltérő tagállamban illetékességgel rendelkező örökhagyó esetében a végrendeleti hagyaték felmenői felosztásából eredő kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások levonhatóságáról – Korlátozások – Igazolás – Hiány – A kettős adóztatás elkerülését szolgáló kétoldalú egyezmény hiánya – A hivatkozott személy illetékessége szerinti tagállamban a kettős adóztatás elkerülése érdekében alkalmazott kisebb mértékű beszámításnak a tényleges szabad mozgásának korlátozására való hatása”

A C-43/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2007. február 2-án érkezett, 2007. január 12-i határozatával terjesztett elő az előtte

D. M. M. A. Arens-Sikken

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (előadó) és A. Arabadjiev bírák,

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. december 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a holland kormány képviselőjében C. Wissels és M. de Mol, meghatalmazotti minőségben,
- a belga kormány képviselőjében L. Van den Broeck, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. Haelterman advocaat,
- az Európai Községek Bizottsága képviselőjében R. Lyal, A. Weimar és R. Troosters, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2008. március 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK-Szerződés tőke szabad mozgására vonatkozó, 73b. és 73d. cikkének (jelenleg EK 56. és EK 58. cikk) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet valamely, Olaszországban elhunyt holland állampolgár házastársa, D. M. M. A. Arens-Sikken és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) közötti, az örökhagyó tulajdonába tartozó, Hollandiában fekvő ingatlan dolog után fizetendő vagyonátruházási illeték kiszámítása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A Szerződés 67. cikkének (jelenleg az EK-Szerződés 67. cikke [hatályon kívül helyezte az Amszterdami Szerződés]) végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) 1. cikke értelmében:

„(1) A következő rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok eltörlik a tagállamokban honos személyek közötti tőkemozgásokra vonatkozó korlátozásokat. Az irányelv alkalmazásának megkönnyítése érdekében a tőkemozgások osztályozása az I. mellékletben foglalt nomenklatúrával összhangban történik.

(2) A tőkemozgásokhoz kapcsolódó fizetési átutalások ugyanazon árfolyamfeltételek mellett történnek, mint amelyek a folyó ügyletekre vonatkozó fizetésekre vonatkoznak.”

4 A 88/361 irányelv I. mellékletében felsorolt tőkemozgások között szerepel a XI. részben a „Személyes tőkemozgások”, amely tartalmazza az örökségeket és hagyatékot.

A nemzeti szabályozás

5 A holland jogban minden öröklés illetékköteles. Az 1956. június 28-ai öröklésről szóló törvény (Successiewet, Stb. 1956., 362. sz., a továbbiakban: SW 1956.) 1. cikkének (1) bekezdése különbséget tesz aszerint, hogy az örökhagyó halála időpontjában Hollandiában vagy külföldön rendelkezett-e illetékességgel.

6 E rendelkezés az 1992. január 1-jétől 2001. december 31-ig tartó időszakban az alábbiak szerint szól:

„E törvény alkalmazásában az alábbi illetékeket kell fizetni:

(1) Öröklési illetéket az azon személy halála folytán az öröklési jog alapján átszállt összes vagyon után, aki a halála időpontjában Hollandiában illetékességgel rendelkezik. [...]

(2) Vagyonátruházási illetéket az azon személy halála folytán az 5. cikk (2) bekezdésében meghatározott adomány vagy öröklés útján kapott vagyon után, aki a hivatkozott adomány juttatásának vagy az öröklésnek az időpontjában nem rendelkezik Hollandiában illetékességgel;

(3) Ajándékozási illetéket [...]”

7 Az SW 1956 5. cikkének (2) bekezdése az 1995. december 8-tól 2000. december 31-ig alkalmazandó változatában elírta:

„Vagyonátruházási illetéket kell fizetni az alábbi vagyonok után:

(1) a vagyonadóról szóló, 1964. december 16-ai törvény [Wet op de vermogensbelasting, Stb. 1964, 520. sz., a továbbiakban: WB 1964] 13. cikkében felsorolt belföldi vagyon után, esetlegesen az ebben a cikkben szereplő tartozások levonását követően;

[...]”

8 A WB 1964 13. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése az 1992. január 1-jétől 2000. december 31-ig alkalmazandó változatában „Hollandiában fekvő ingatlan javak vagy azokon fennálló jogok”-ként határozta meg a „belföldi vagyon” fogalmát (amennyiben nem holland vállalkozás tulajdonában állnak).

9 A WB 1964 13. cikke (2) bekezdésének b) pontja kizárólag a Hollandiában fekvő ingatlant terhelő, jelzáloggal biztosított tartozások levonását teszi lehetővé, feltéve hogy az e tartozáshoz kapcsolódó költségeket és kamatokat a jövedelemadóról szóló, 1964. december 16-ai törvény (Wet op de inkomstenbelasting 1964, Stb. 1964, 519. sz.) 49. cikke értelmében figyelembe veszik a bruttó nemzeti jövedelem kiszámításánál.

10 A Holland Királyság és az Olasz Köztársaság között az öröklési illeték tekintetében nem létezik a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény.

11 A holland kormány észrevételeiből kitűnik, hogy az öröklési illeték két szempontból is progresszív. Egyrészt függ az adóalany és az örökhagyó között fennálló kapcsolattól. Másrészt pedig a szerzés értéke függvényében is változik.

12 A hivatkozott észrevételekből az is kitűnik, hogy 1985. január 1-jével hatályon kívül helyezték a vagyonátruházási illeték arányos, 6%-os mértékét, és helyébe az öröklési és ajándékozási illeték progresszív mértéke lépett. A vagyonátruházási illeték szintén kettős

progresszivitás – az adóalany és az örökhagyó között fennálló kapcsolat és az említett időponttól kezdve a szerzett vagyon értéke – alapján fizetendő.

Az alapeljárás és az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések

13 D. M. M. A. Arens-Sikken házastársa 1998. november 8-án hunyt el. Halálának időpontjában Olaszországban rendelkezett illetékességgel, már több mint 10 éve nem Hollandiában élt.

14 Az örökhagyó vagyonáról végrendeletben rendelkezett, hagyatékát az alapügy felperese és az utóbbival kötött házasságából született négy gyermeke között egyenlő arányban osztotta meg.

15 Mindazonáltal a végrendeleti hagyatékra a holland polgári törvénykönyv 1167. cikke értelmében vett felmenői felosztása következtében a hagyaték összes vagyontárgyát és terhet a túlélő házastársnak, azaz D. M. M. A. Arens-Sikkennek juttatták.

16 Az elzeter döntéshozatalra utaló határozat és a holland kormány észrevételei szerint az alapügy felperese e felosztás következtében olyan értékű vagyontárgyakat és terheket kapott, amelyek értéke meghaladta a törvény alkalmazásában meghatározott örökrészt. Többször részt vett tehát. Gyermekei veszteséget szenvedtek, mivel nem részesültek a hagyatékot alkotó vagyontárgyakból. A végrendeleti hagyaték felmenői felosztása értelmében az alapügy felperese köteles volt a gyermekeinek az örökrészüknél megfelelő értéket készpénzben kifizetni. Mindegyik gyermeke tekintetében kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozása keletkezett, így azok kiegyenlítési kötelezettségből eredő követelés jogosultjaivá váltak.

17 A hagyatékba tartozott többek között az örökhagyónak egy Hollandiában található ingatlanon fennálló tulajdonrésze, amelynek az értéke 475 000 NLG volt.

18 Az örökhagyó örökösei a vagyonátruházási illeték tekintetében nyilatkozatot tettek, amelyben mindegyikük esetében 95 000 NLG összeget jelöltek meg a szerzett vagyon értékeként, azaz a 475 000 NLG értékű ingatlan egyötöd részét.

19 Mindazonáltal az adóhatóság álláspontja szerint az alapügy felperese a fenti, hagyatékba tartozó ingatlant teljes egészében megszerezte, és ezt 475 000 NLG összeg alapján meghatározott vagyonátruházási illeték megfizetésére szólította fel. Az adóhivatal nem követelte vagyonátruházási illeték fizetését D. M. M. A. Arens-Sikken gyermekeitől.

20 Az alapügy felperesének panaszára helybenhagyták az adóhatóság határozatát.

21 D. M. M. A. Arens-Sikken keresetet indított a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenbosch-i másodfokú bíróság) előtt a hivatkozott hatóság által hozott helybenhagyó határozat ellen. E keresetében úgy érvel, hogy nem e 475 000 NLG összeg után kiszabott vagyonátruházási illetéket köteles megfizetni, hanem ezen összeget csökkenteni kell a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások okán.

22 A Gerechtshof te 's-Hertogenbosch úgy ítélte meg, hogy a vagyonátruházási illeték az alapügy felperese tekintetében az ingatlan öröklési jog szerinti megszerzéséhez kapcsolódott. A végrendeleti hagyaték felmenői felosztása tekintetében úgy ítélte meg, hogy a felperesnek juttatott dolog az örökhagyó érintett ingatlanon fennálló tulajdonrészének felel meg.

23 A felperes felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ítélete ellen a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) előtt. Az elzeter döntéshozatalra utaló határozatban az utóbbi megállapítja, hogy jogszerűen ítélte akként a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, hogy az alapügy felperese a holland öröklési jog szerint a

vagyónátruházási illeték kivetése szempontjából az ingatlanon fennálló tulajdonrész egészét kapta. E bíróság megállapítja, hogy a vagyónátruházási illetékre vonatkozó holland szabályozás szerint az érintett az illetékalap megállapítása során nem vonhatja le a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozásokat (mint ahogy az összes hagyatéki teher arányos részét sem vonhatja le). Ha azonban D. M. M. A. Arens-Sikken házastársa a halálának időpontjában Hollandiában rendelkezett volna illetékességgel, az előbbi számításba vehette volna a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozásokat (mint ahogy az összes hagyatéki terhet) az ebben az esetben kirótt öröklési illeték alapjának megállapítása során.

24 E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság azt vizsgálja, hogy a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások le nem vonhatósága a vagyónátruházási illeték alapjának meghatározásakor nem valósítja-e meg a tőke szabad mozgásának tiltott korlátozását. E tekintetben azt is vizsgálja, hogy a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítéletből (EBHT 2003., I/5933. o.) és a C-364/01. sz. Barbier-ügyben 2003. december 11-én hozott ítéletből (EBHT 2003., I/15013. o.) következő ítélkezési gyakorlat alapján elegendő összefüggés áll-e fenn a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások és az érintett ingatlan között.

25 A Hoge Raad der Nederlanden, mivel úgy vélte, hogy a jogvitában a közösségi jog értelmezésére vonatkozó kérdés merült fel, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő két kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [...] Szerződés 73b. és 73d. cikkét, hogy az megtiltja a tagállam számára, hogy a tagállam területén fekvő valamely ingatlan dolognak – amely a halála időpontjában valamely másik tagállamban illetékességgel rendelkező személy hagyatékába tartozik – öröklés útján történő megszerzése esetén annak értéke után anélkül vessen ki öröklési illetéket, hogy figyelembe vennie az örökösnek a végrendeleti hagyaték felmenői felosztásán alapuló kiegyenlítési kötelezettségével kapcsolatos tartozásait?

2) Amennyiben az első kérdésre igenlő a válasz, és ezzel kapcsolatosan összehasonlítás útján kell meghatározni, hogy figyelembe kell-e venni, és ha igen, mennyiben, a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozásokat, akkor milyen összehasonlítási módszert [...] kell alkalmazni olyan esetben, mint amilyen a jelen ügyben szerepel, annak meghatározásához, hogy az öröklési illeték, amelyet akkor szabtak volna ki, ha az örökhagyó halálának időpontjában Hollandiában rendelkezett volna illetékességgel, alacsonyabb lenne-e, mint a vagyónátruházási illeték?

3) Különbséget jelent-e az ingatlan dolog fekvése szerinti tagállam [EK?] Szerződésből eredő esetleges azon kötelezettségének megítélése szempontjából, miszerint a kiegyenlítéssel kapcsolatos tartozások egészben vagy részben történő levonását lehetővé kell tennie, hogy ez a levonás a kettős adóztatás elkerülése érdekében kisebb mértékű beszámítást eredményez abban a tagállamban, amely a hagyaték tekintetében az örökhagyó illetékessége miatt illetékkivetésre jogosultnak tekinti magát?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a második kérdésről

26 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EK-Szerződés 73b. és 73d. cikkének együttes rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes az adott tagállamban fekvő ingatlan után kirótt öröklési és vagyónátruházási illetékek kiszámítására vonatkozó olyan tagállami szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely a hivatkozott illetékek kiszámításakor nem rendelkezik a végrendeleti hagyaték felmenői

felosztásából ered? kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások levonhatóságáról, amennyiben az örökhagyó a halála id?pontjában az ezen ingatlan fekvése szerinti tagállamtól eltér? tagállamban rendelkezik illetékességgel, ugyanakkor biztosítja e levonhatóságot, amennyiben az érintett személy a halála id?pontjában a hivatkozott ingatlan fekvése szerinti tagállamban rendelkezik illetékeséggel.

27 Amennyiben erre a kérdésre igenl? a válasz, és tekintettel a fent hivatkozott Gerritse? és Barbier?ügyben hozott ítéletre, e bíróság azt kérdezi továbbá, hogy milyen összehasonlítási módszert kell alkalmazni az olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel, annak meghatározásához, hogy az öröklési illeték összege, amelyet akkor szabtak volna ki, ha az örökhagyó halálának id?pontjában Hollandiában rendelkezett volna illetékességgel, alacsonyabb lenne?e, mint a vagyonátruházási illeték?

28 Az EK 56. cikk (1) bekezdése általánosan tiltja a tagállamok közötti t?kemozgásra vonatkozó korlátozásokat (a C?463/04. és C?464/04. sz., Federconsumatori és társai egyesített ügyekben 2007. december 6?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?10419. o.] 19. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Mivel az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti „t?kemozgások” fogalmának meghatározása hiányzik a Szerz?désb?l, a Bíróság el?z?leg a 88/361 irányelvhez mellékletként f?zött n?menklatúrának jelzésértéket tulajdonított, még ha az irányelvet az EGK?Szerz?dés 69. és 70. cikkének (1) bekezdése (kés?bb az EK?Szerz?dés 69. cikke és 70. cikkének (1) bekezdése, hatályon kívül helyezte az Amszterdami Szerz?dés) alapján fogadták is el, mivel a bevezetésében foglaltaknak megfelel?en a lista nem kimerít? (lásd többek között a C?513/03. sz. van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?1957. o.] 39. pontját, a C?452/04. sz. Fidium Finanz ügyben 2006. október 3?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?9521. o.] 41. pontját, a fent hivatkozott Federconsumatori és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 20. pontját, valamint a C?256/06. sz. Jäger?ügyben 2008. január 17?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 24. pontját).

30 E tekintetben a Bíróság – többek között emlékeztetve arra, hogy az öröklés, amely az elhunyt személy hagyatékának egy vagy több személyre történ? átszállását, másként fogalmazva, a hagyaték részét képez? javak, jogok; stb. tulajdonjogának az örökösök általi megszerzését jelenti, a 88/361 irányelv I. mellékletének „Személyes t?kemozgások” cím? XI. része alá tartozik – úgy ítélte meg, hogy az öröklés t?kemozgásnak min?sül az EK 56. cikk értelmében, kivéve azon eseteket, amikor a t?kemozgás összetev?i egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak (lásd a fent hivatkozott Barbier?ügyben hozott ítélet 58. pontját, a fent hivatkozott van Hilten?van der Heijden ügyben hozott ítélet 42. pontját és a fent hivatkozott Jäger?ügyben hozott ítélet 25. pontját).

31 Semmiképpen sem min?sül tisztán bels? helyzetnek az, amikor a halála idején Olaszországban illetékességgel rendelke? személy Olaszországban vagy adott esetben valamely másik tagállamban illetékességgel rendelke? személyre hagyatékként Hollandiában található és vagyonátruházási illeték kiszámításakor Hollandiában figyelembe veend? ingatlan dolgot hagy.

32 Következésképpen az alapügyben szerepl? öröklés az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti t?kemozgásnak min?sül.

33 Ezért el?ször meg kell vizsgálni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, korlátozza?e a t?kemozgást, amint azt az Európai Közösségek Bizottsága állítja.

34 E tekintetben el?ször is emlékeztetni kell arra, hogy a holland szabályozásnak megfelel?en, amennyiben az örökhagyó a halála id?pontjában a Holland Királyságtól eltér? tagállamban

rendelkezik illetékességgel, a végrendeleti hagyaték felmenői felosztásából eredő kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos olyan tartozások, mint amelyek D. M. M. A. Arens-Sikkent terhelik az alapügyben, nem vonhatók le a hagyaték részét képező ingatlanra kivetett vagyonátruházási illeték kiszámításakor. Következésképpen az alapügy felperese által az öröklés útján szerzett ingatlan okán fizetendő vagyonátruházási illetéket a hivatkozott dolog teljes értéke, azaz 475 000 NLG alapján kell meghatározni.

35 Ezzel ellentétben, amennyiben az örökhagyó a halála időpontjában Hollandiában rendelkezik illetékességgel, az öröklés útján szerzett ingatlan okán fizetendő öröklési illeték kiszámításakor figyelembe kell venni ezt a tartozást. Az alapügy felperesének esetéhez hasonló esetben, amelyben négy egyéb örökös és 475 000 NLG értékű örökségként hagyott ingatlan dolog szerepel, a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozásokkal terhelt házastárs által fizetendő öröklési illetéket 95 000 NLG, azaz a hivatkozott dolog értékének egyötöd része alapján kellene meghatározni.

36 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy azok a nemzeti rendelkezések, amelyek meghatározzák valamely ingatlannak az öröklés útján történő szerzés esetén fizetendő illeték összegének kiszámításakor figyelembe veendő értékét, nemcsak visszatarthatnak az érintett tagállamban található ingatlan megvásárlásától, hanem csökkenthetik a hagyaték fekvési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakó személy hagyatékának értékét (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Barbier-ügyben hozott ítélet 62. pontját és a fent hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 30. pontját).

37 Az öröklés esetét illetően az ítélkezési gyakorlat továbbá megerősítette, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések közé tartoznak azok, amelyek csökkentik a hagyaték fekvési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban illetékességgel rendelkező személy hagyatékának értékét, és ezt a hagyatékot adóztatják (a fent hivatkozott van Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet 44. pontja és a fent hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 31. pontja).

38 Nem vitatott, hogy az olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel, a nemzeti szabályozás alkalmazásában az örökségként hagyott ingatlan dolog adóköteles értéke a hagyaték ugyanaz marad, függetlenül attól, hogy a végrendeleti hagyaték felmenői felosztásának figyelembevétele érdekében lehetővé teszik-e a megosztást, vagy sem. Mégis egyértelmű, amint arra a Bizottság jogosan hivatkozott, hogy a ténylegesen esedékes illeték kiszámítási módszerét illetően a holland szabályozás különbséget tesz a haláluk időpontjában az érintett tagállamban, illetve a más tagállamban illetékességgel rendelkező személyek között.

39 Ugyanis, amint az a jelen ítélet 34. és 35. pontjából kitűnik, ha a belföldi illetékességű személy Hollandiában fekvő ingatlan dologot hagyott örökösnek hagyatékul, és a végrendeleti hagyaték felmenői felosztásáról is rendelkezett, az ezen ingatlan dologot terhelő teljes illeték az örökösök egésze között oszlik meg, míg a külföldi illetékességű személy – mint az alapügy felperesének férje – halála esetében a teljes illetékterhet egyetlen örökös viseli. Amint azt a Bizottság megállapította, az első esetben több örökös van, és az egyes örökösök által kapott összeg az érintett ingatlan dolog értékére figyelemmel nem lépi szükségképpen túl a magasabb illetékmérték alkalmazásának küszöbértékét (küszöbértékeit). Ezzel ellentétben illetéknek az ingatlan dolog teljes értékére és egyetlen, a végrendeleti hagyaték felmenői felosztásából eredő kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozásokkal terhelt örökös terhére való kirovása magasabb mértékű illetékhez vezethet, illetve szükségszerűen ahhoz vezet.

40 Ebből következik, hogy a holland szabályozásban előírt illetéksávok progresszív jellegéből következően, amely – amint azt a Bizottság a tárgyalás során hangsúlyozta – önmagában nem bírálható, az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, a külföldi

illetékesség? személy hagyatékát összességét tekintve magasabb illetékkal terheli.

41 E következtetést nem kérdőjelezi meg a holland kormány azon érve, amely szerint a Hollandiában alkalmazott szabályozás nem jelent korlátozást, mivel az alapügy felperese által hivatkozott eltérő bánásmód az adóztatási joghatóság tagállamok közti megosztásából ered. Ugyanis e körülmény nem bír jelentőséggel a jelen ítélet 36. és 37. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból eredő feltételek tekintetében. Továbbá a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások figyelembevételével kapcsolatos eltérő bánásmód kizárólag az érintett holland szabályozás alkalmazásából ered (lásd szintén ebben az értelemben a fent hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 34. pontját).

42 A holland kormány mindazonáltal úgy érvel, hogy a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások a fent hivatkozott Gerritse- és Barbier-ügyben hozott ítélet alapján nem tekinthetők közvetlenül az ingatlanhoz kapcsolódónak. E tartozások nem a hagyaték részét képezik, hanem az érintett személy halálát követően, az utóbbi által hagyott végrendelet okán keletkező tartozásként a túlélő házastársat terhelik. A hivatkozott tartozások nem az ingatlan dolgot terhelik, és a kiegyenlítési kötelezettségből eredő tartozással terhelt túlélő házastárs hitelezői nem rendelkeznek dologi joggal ezen ingatlan dolgon.

43 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a fent hivatkozott Barbier-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben előterjesztett kérdés a tagállamban fekvő ingatlan dolog öröklés útján való megszerzése esetében fizetendő illeték összegének kiszámítását érintette, és e dolog értékének becslésekor a dologi joggal rendelkező személy azon feltétel nélküli kötelezettségének figyelembevételét, hogy azt a hivatkozott dolog gazdasági tulajdonjogával rendelkező harmadik személynek kiszolgáltassa. E tartozás tehát közvetlen összefüggésben állt az öröklés tárgyát képező ingatlan dologgal.

44 Ugyanígy az EK 49. és az EK 50. cikk tekintetében a Bíróság már megállapította, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely a külföldi illetőségek esetében az adózáskor kizárja az adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel közvetlen összefüggésben lévő működési költségek elszámolását, jöllehet ezt a lehetőséget megadja a belföldi illetőségeknek, főként a más tagállamok állampolgárai hátrányos megkülönböztetésének veszélyét hordozza magában, és ellentétes a hivatkozott cikkekkel (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontját).

45 Mindazonáltal, bár nem vitatott, hogy az alapügyben – amint azt maga a kérdést előterjesztő bíróság is megállapítja – a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások kapcsolódnak az ingatlan dologhoz, mivel azon tényből erednek, hogy a hivatkozott dolgot a végrendeleti hagyaték felmenői felosztása értelmében teljes egészében az alapügy felperese szerezte meg, az EK 56. cikk (1) bekezdésében főszabály szerint tiltott korlátozás fennállásának megállapításához nem szükséges annak vizsgálata, hogy közvetlen összefüggésben állnak-e a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások az öröklés tárgyát képező ingatlan dologgal. Ugyanis a fent említett ítéletekkel ellentétben a jelen ügy a nemzeti szabályozás örökösönként eltérő következményeit érinti, amely az illetékalapnak a végrendeleti hagyaték felmenői felosztása révén való megosztása tekintetében különbséget tesz aszerint, hogy az örökhagyó a halálának időpontjában az érintett tagállamban rendelkezett-e illetékességgel.

46 A jelen esetben, amint az a jelen ítélet 38–40. pontjából kitűnik, a főke szabad mozgásának korlátozása abból a tényből ered, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, a progresszív adómérték alkalmazásával együttesen eltérő bánásmódot eredményez az illetékterheknek a különböző örökösök közti megosztásakor, annak függvényében, hogy az örökhagyó a halála időpontjában az érintett tagállamban rendelkezett-e illetékességgel.

47 A tárgyalás során maga a holland kormány is elismerte, hogy az olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel, az ilyen, külföldi illetékesség? személy egyéb örököseinek jutott kisebb örökrészhez kapcsolódó követelések figyelmen kívül hagyása magasabb illetékterhet eredményezhet, mivel a vagyónátruházási illetéket kizárólag a túlél? házastársra róják ki.

48 Azt is meg kell állapítani, hogy az olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel, az azon tényb?l ered? korlátozást, hogy a túlél? házastárs az ingatlan dolog teljes értéke után köteles vagyónátruházási illetéket fizetni, anélkül hogy figyelembe vennék a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozásokat, még inkább súlyosbítja az a tény, amint az a jelen ítélet 12. pontjából és a Bizottság által a Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételekb?l kit?nik, hogy a vagyónátruházási illetéket nemcsak a szerzett vagyon értéke, hanem az adóalany és az örökhagyó között fennálló kapcsolat alapján határozzák meg. A Bizottság szerint a túlél? házastársakra alkalmazandó mentesség a gyermekekre vonatkozó mentességgel ellentétben általában jelent?s mérték?.

49 A következ?kben meg kell vizsgálni, hogy a szabad t?kemozgás fentiekben megállapított korlátozása igazolható-e a Szerz?dés rendelkezései alapján.

50 E tekintetben fontos emlékeztetni arra, hogy az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében „[az] 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy [...] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a t?kebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”.

51 Az EK 58. cikk e rendelkezését a t?kemozgás szabadságának elvét?l való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhet? úgy, hogy minden olyan szabályozás, amely az adózók között az illetékesség vagy a t?kebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethet? a Szerz?déssel (lásd a fent hivatkozott Jäger?ügyben hozott ítélet 40. pontját).

52 Ugyanis az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjában el?írt eltérést korlátozza az EK 58. cikk (3) bekezdése, amely szerint az ugyanezen cikk (1) bekezdésében említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad t?kemozgatásra és fizetési m?veletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (lásd a C?35/98. sz. Verkooijen?ügyben 2000. június 6?án hozott ítélet [EBHT 2000., I?4071. o.] 44. pontját, a C?319/02. sz. Manninen?ügyben 2004. szeptember 7?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?7477. o.] 28. pontját és a fent hivatkozott Jäger?ügyben hozott ítélet 41. pontját). Ezenkívül ahhoz, hogy igazolható legyen a halála id?pontjában a Holland Királyságban illetékességgel rendelke? és az ezen id?pontban valamely másik tagállamban illetékességgel rendelke? személy eltér? kezelése az e tagállamban fekv? ingatlan címén fizetend? öröklési és vagyónátruházási illeték tekintetében, az nem haladhatja meg azt a mértéket, amely a szóban forgó szabályozás céljának eléréséhez szükséges (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 29. pontját).

53 Különbséget kell tehát tenni az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében megengedett egyenl?tlen bánásmód és az ugyanezen cikk (3) bekezdése által tiltott önkényes megkülönböztetés között. Márpedig az ítélezési gyakorlat szerint az olyan nemzeti adójogi szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely az öröklési illeték kiszámításakor a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások levonhatósága tekintetében különbséget tesz aszerint, hogy az örökhagyó a halála id?pontjában ezen tagállamban rendelkezett-e illetékességgel, csak akkor egyeztethet? össze a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel, ha az eltér? bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással

objektíve nem összehasonlíthatóak, vagy azt nyomós közérdek igazolja (lásd a fent hivatkozott Verkooijen?ügyben hozott ítélet 43. pontját, a fent hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 29. pontját és a fent hivatkozott Jäger?ügyben hozott ítélet 43. pontját).

54 E tekintetben a holland kormány állításával ellentétben meg kell állapítani, hogy ezen eltér? bánásmód nem igazolható azzal az indokkal, hogy egymással objektíve nem összehasonlítható helyzetekre vonatkoznak.

55 Ugyanis az alapügyben szerepl? örökhagyó örököseinek helyzete hasonlít az olyan örökösök helyzetéhez, akik Hollandiában lévő ingatlan dolgot örökölnék a halála időpontjában ugyanezen államban illetékességgel rendelkező személytől.

56 A holland szabályozás f?szabály szerint a haláluk időpontjában belföldi, valamint külföldi illetékesség? személyek örököseit egyaránt adóalanynak tekinti a Hollandiában lévő ingatlanok után fizetendő öröklési és/vagy a vagyonátruházási illeték kivetése tekintetében. Kizárólag a végrendeleti hagyaték felmenői felosztásából ered? kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások levonásakor részesül eltér? bánásmódban a belföldi, illetve külföldi illetékesség?ek utáni öröklés.

57 Amennyiben valamely nemzeti szabályozás az öröklés útján szerzett és az érintett tagállamban fekvő ingatlan dolog adóztatása szempontjából ugyanúgy kezeli a halála időpontjában belföldi, valamint külföldi illetőség? személy örököseit, ugyanezen adóztatás keretében az ezen ingatlant terhelő tartozások levonhatósága tekintetében nem kezelheti ezen örököseket eltér? módon, anélkül hogy hátrányos megkülönböztetést teremtené. A nemzeti jogalkotó ugyanis azzal, hogy az öröklési illeték szempontjából – a tartozások levonhatósága kivételével – egyenlő bánásmódban részesítette a személyek e két csoportjának öröklését, elismerte azt, hogy ezen adóztatás feltételei és módozatai tekintetében nincs olyan objektív különbség, amely az eltér? bánásmódot igazolhatná (lásd analógia útján a letelepedési szabadság tekintetében a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 20. pontját, valamint a C-170/05. sz., Denavit International és Denavit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11949. o.] 35. pontját, illetve a t?ke szabad mozgása és az öröklési illeték tekintetében a C-11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben a mai napon hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 63. pontját).

58 Végezetül a tekintetben, hogy a t?kemozgásnak az alapügyben szerepl?höz hasonló nemzeti szabályozásból ered? korlátozása igazolható-e objektívan nyomós közérdekkel, meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés keretében előadott érvektől eltekintve a holland kormány nem hivatkozott ilyen típusú igazolásra.

59 A második kérdést illetően meg kell állapítani, hogy a t?ke szabad mozgásának korlátozása azon tényből ered, hogy a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozásoknak a vagyonátruházási illeték kiszámítása során való figyelmen kívül hagyása és a nemzeti szabályozásban előírt illetéksávok progresszív jellege együttesen összességében magasabb illetékterhet eredményezhetnek az öröklési illeték kiszámítását követően kirótt tehernél. Továbbá a kérdést előterjesztő bíróság e kérdését a fent hivatkozott Gerritse? és Barbier? ügyben hozott ítéletekre hivatkozva terjeszti elő, amelyek – amint az a jelen ítélet 45. pontjából kitűnik – nem relevánsak a jelen esetben. E körülmények között nem kell választ adni a második kérdésre.

60 A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni az első kérdésre, hogy a Szerződés 73b. és 73d. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a valamely tagállamban fekvő ingatlan után kirótt öröklési és vagyonátruházási illetékek kiszámítására vonatkozó olyan tagállami szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely a hivatkozott illetékek kiszámításakor nem rendelkezik a

végrendeleti hagyaték felmenői felosztásából eredő kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások levonhatóságáról, amennyiben az örökhagyó a halála időpontjában e tagállamtól eltérő tagállamban rendelkezik illetékességgel, ugyanakkor biztosítja e levonhatóságot, ha az örökhagyó ugyanezen időpontban az öröklés tárgyát képező ingatlan fekvése szerinti államban rendelkezik illetékességgel, amennyiben az ilyen szabályozás progresszív mértékű illetéket ír elő, feltéve hogy a hivatkozott tartozások figyelmen kívül hagyása és az ilyen progresszív mérték együttesen magasabb illetékterhet eredményez azon örökösök tekintetében, akik nem élhetnek ilyen levonással.

A harmadik kérdésről

61 E kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy eltér-e az első kérdésre adott válasz, amennyiben a tagállam, ahol a halála időpontjában illetésséggel rendelkezett az örökhagyó, a területén alkalmazandó kettős adóztatás elkerüléséről szóló szabályozás értelmében adójóváírást biztosít a más tagállam területén lévő javak után e másik tagállamban fizetendő öröklési illeték tekintetében.

62 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a kettős adóztatás megszüntetése az Európai Közösség egyik célkitűzése, amelynek megvalósítása az EK 293. cikk második francia bekezdése értelmében a tagállamoktól függ. A kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó közösségi egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeinek meghatározására annak érdekében, hogy adott esetben egyezmények megkötésével elkerüljék a kettős adóztatást. Ilyen körülmények között a tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében az adóügyi hatáskör megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a csatlakozási pontokat (lásd a C/336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I/2793. o.] 24. és 30. pontját; a C/307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben. 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I/6161. o.] 57. pontját; a C/265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/923. o.] 49. pontját, valamint a fent hivatkozott Denkvit Internationaal és Denkvit France ügyben hozott ítélet 43. pontját).

63 Az így megosztott adóztatási joghatóságot illetően a tagállamok nem tekinthetnek el a közösségi szabályok tiszteletben tartásától (a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 58. pontja, a fent hivatkozott Bouanich-ügyben hozott ítélet 50. pontja, valamint a fent hivatkozott Denkvit Internationaal és Denkvit France ügyben hozott ítélet 44. pontja).

64 Mindazonáltal, még ha feltételezzük is, hogy az azon tagállam, ahol a halála időpontjában illetésséggel rendelkezett az örökhagyó, és az öröklés tárgyát képező ingatlan fekvése szerinti állam közötti ilyen kétoldalú egyezmény semlegesíteni tudja a tőke szabad mozgásának – az első kérdésre adott válasz keretében említett – korlátozása hatásait, meg kell állapítani, hogy a Holland Királyság és az Olasz Köztársaság között nem létezik az öröklési illeték tekintetében a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény.

65 E körülmények között elegendő megállapítani, hogy az ingatlan fekvése szerinti tagállam a tőke szabad mozgásának a saját szabályozásából eredő korlátozása igazolására nem hivatkozhat az akaratától független azon lehetőségre, hogy valamely másik tagállam – például azon tagállam, ahol az örökhagyó a halála időpontjában illetésséggel rendelkezett – adójóváírást biztosíthat, amely egészben vagy részben ellentételezheti azt a kárt, amely azért éri az utóbbi örökösait, mert a hivatkozott ingatlan fekvése szerinti tagállamban figyelmen kívül hagyják a vagyonátruházási illeték kiszámításakor a végrendeleti hagyaték felmenői felosztásából eredő kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozásokat (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítélet 68. pontját).

66 Ugyanis a tagállam nem hivatkozhat egy másik tagállam – a jelen esetben azon tagállam, ahol az érintett személy a halála időpontjában illetésséggel rendelkezett – által egyoldalúan nyújtott elnyire annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből – nevezetesen annak a tényleges szabadságáról szóló rendelkezéseiből – eredő kötelezettségei alól (lásd ebben az értelemben a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 78. pontját).

67 A fenti megfontolásokra tekintettel azt a választ kell adni a harmadik kérdésre, hogy az első kérdésre adott választ nem befolyásolja az a körülmény, hogy azon tagállam szabályozása, ahol az örökhagyó a halála időpontjában illetésséggel rendelkezett, egyoldalúan biztosítja az adójóváírás lehetőségét a más tagállamban fekvő ingatlan után e másik tagállamban esedékes öröklési illeték tekintetében.

A költségekről

68 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az EK-Szerződés 73b. és 73d. cikkét (jelenleg EK 56. és EK 58. cikk) úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a valamely tagállamban fekvő ingatlan után kirótt öröklési és vagyonátruházási illetékek kiszámítására vonatkozó olyan tagállami szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely a hivatkozott illetékek kiszámításakor nem rendelkezik a végrendeleti hagyaték felmenői felosztásából eredő kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások levonhatóságáról, amennyiben az örökhagyó a halála időpontjában e tagállamtól eltérő tagállamban rendelkezik illetésséggel, ugyanakkor biztosítja e levonhatóságot, ha az örökhagyó ugyanezen időpontban az öröklés tárgyát képező ingatlan fekvése szerinti államban rendelkezik illetésséggel, amennyiben az ilyen szabályozás progresszív mértékű illetéket ír elő, feltéve hogy a hivatkozott tartozások figyelmen kívül hagyása és az ilyen progresszív mérték együttesen magasabb illetékterhet eredményez azon örökösök tekintetében, akik nem élhetnek ilyen levonással.**

2) **A jelen ítélet rendelkezés részének 1) pontjában adott választ nem befolyásolja az a körülmény, hogy azon tagállam szabályozása, ahol az örökhagyó a halála időpontjában illetésséggel rendelkezett, egyoldalúan biztosítja az adójóváírás lehetőségét a más tagállamban fekvő ingatlan után e másik tagállamban esedékes öröklési illeték tekintetében.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.