

C-253/09. sz. ügy

Európai Bizottság

kontra

Magyar Köztársaság

„Tagállami kötelezettségzegés – Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Új lakóingatlan vásárlása – Az ingatlanátruházás esetén fizetendő illeték alapjának meghatározása – Az eladott lakástulajdon értékének a vásárolt lakástulajdon értékéből való levonása – E levonás kizárása, ha az eladott ingatlan nem belföldön található”

Az ítélet összefoglalása

Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Európai uniós polgárság – A tagállamok területén való szabad mozgáshoz és szabad tartózkodáshoz való jog – Korlátozások – Adó jogszabályok – Ingatlanátruházási illeték

(EK 18. cikk, EK 39. cikk és EK 42. cikk; EGT-Megállapodás 28. és 31. cikk)

Nem szegi meg az EK 18., az EK 39. és az EK 43. cikkből, valamint az Európai Gazdasági Térségről (EGT) szóló megállapodás 28. és 31. cikkéből eredő kötelezettségeit az a tagállam, amelynek szabályozása a lakóingatlanátruházás után fizetendő illeték számítása céljából azt írja elő, hogy amennyiben a magánszemély vevő a másik lakástulajdonát a vásárlást megelőző vagy azt követő egy éven belül eladja, az illeték alapja a vásárolt és az eladott lakástulajdon – terhekkel nem csökkentett – forgalmi értékének a különbözete, feltéve hogy ez utóbbi lakástulajdon is belföldön található.

Kétségtelen, hogy e szabályozás – mivel az ingatlanátruházás esetén fizetendő illeték szempontjából hátrányos helyzetbe hozza azokat a személyeket, akik e tagállamban kívánnak letelepedni azáltal, hogy ott ingatlant vásárolnak, az e tagállamon belül átköltöző személyekhez képest, miután az előbbiekre számára nem teszi lehetővé, hogy ingatlanvásárláskor igénybe vegyék a szóban forgó illetékkedvezményt – megvalósítja a személyek EK 39. cikkben és EK 43. cikkben rögzített szabad mozgásának korlátozását. Az EK 18. cikk tekintetében pedig az, hogy az illetékalap csökkentéséből kizárják azokat a személyeket, akik az Unión belül olyan okból helyezik át lakóhelyüket, amely nem gazdasági tevékenység végzésével függ össze, bizonyos esetekben vissza is tarthatja őket az e cikkben biztosított alapvető jogaik gyakorlásától.

Ezenkívül ez az eltérő bánásmód összehasonlítható helyzeteket érint, hiszen a vitatott illeték vonatkozásában az érintett tagállamban új lakóingatlant szerző külföldi illetőségű személyek helyzete, beleértve az Unión belül a szabad mozgás jogával élő belföldi állampolgárokat is, és az e tagállamban új lakóingatlant szerző belföldi illetőségű, belföldi vagy más tagállambeli állampolgárok helyzete között az egyetlen különbséget a korábbi lakóingatlanuk fekvési helye képezi. E személyek ugyanis mindkét esetben letelepedés céljából vásároltak ingatlant e tagállamban, és az előbbiekre a korábbi lakástulajdonuk vásárlásakor ugyanolyan illetéket fizettek a lakástulajdon fekvése szerinti tagállamban, mint a vitatott illeték, míg az utóbbiak ezt az illetéket e tagállamban rótták le.

Azonban e korlátozás igazolható az adórendszer koherenciájának megőrzésére vonatkozó

okokkal. Ha ugyanis az eladott ingatlan egy másik tagállamban található, az érintett tagállam adóztatási jogköre nem terjed ki arra az ügyletre, amelyet az érintett tagállamban lakóingatlant szerezni kívánó személy a másik tagállamban bonyolított. E feltételek mellett annak elírásával, hogy a szóban forgó illetékkedvezményt az ilyen ingatlan megszerzésekor csak azok a személyek vehetik igénybe, akik hasonló ingatlan vásárlásakor a vitatott illetéket már megfizették, az említett illetékkedvezmény kialakítása szimmetrikus logikát tükröz. Ha ugyanis azok az illetékkötelezettek, akik a vitatott illetékszabályozás alapján korábban nem fizették meg az említett illetéket, mégis igénybe vennék az adott illetékkedvezményt, indokolatlan kedvezményben részesülnének olyan illetékterhek tekintetében, amely az érintett területen kívüli korábbi ingatlanszerzésekre nem terjedt ki. Tehát az említett szabályozásban közvetlen kapcsolat van a nyújtott illetékkedvezmény és a korábbi illetékterhek között. Egyrészt ugyanis az említett kedvezmény és az illeték ugyanahhoz a személyhez kapcsolódik, másrészt pedig azonos illetékterhek keretébe illeszkedik.

Ezenkívül e korlátozás alkalmas a követett cél elérésére, mivel szimmetrikusan működik, hiszen a szóban forgó illeték szabályozása keretében csak az érintett tagállamban található eladott és vásárolt ingatlan értéke közötti különbséget vehet figyelembe. Ráadásul az említett korlátozás arányos az elérni kívánt céllal, mivel egyrészt a szóban forgó szabályozás célja különösen az, hogy a második magyarországi lakóingatlan vásárlásakor elkerüljék az időközben eladott korábbi lakástulajdon vásárlására fordított tőke kettős adóztatását, másrészt pedig a tagállam adóztatási jogköre nem terjed ki a más tagállamokban bonyolított ingatlanügyletekre. Ilyen körülmények között, ha az ilyen ügyleteket is figyelembe vennék a szóban forgó illeték alapjának csökkentése céljából, akkor azokat gyakorlatilag úgy kezelnék, mintha a vitatott illeték hatálya alá tartoztak volna, jóllehet nem tartoztak ez alá. Ez a helyzet nyilvánvalóan ellentétes lenne az említett céllal, amely arra irányul, hogy a nemzeti adórendszer szempontjából elkerüljék a kettős adóztatást.

Mivel az EGT-Megállapodás 28. cikkében és 31. cikkében rögzített szabad mozgásra, illetve a letelepedés szabadságára vonatkozó korlátozásokat tiltó szabályok jogi hatályukat tekintve lényegében megegyeznek az EK 39. cikkben, illetve az EK 43. cikkben foglalt rendelkezésekkel, a szóban forgó szabályozás e cikkeket sem sérti.

(vö. 58., 64., 68., 74–76., 80–82., 85., 87., 91. pont)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2011. december 1-je(*)

„Tagállami kötelezettségszegés – Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Új lakóingatlan vásárlása – Az ingatlanátruházás esetén fizetendő illeték alapjának meghatározása – Az eladott lakástulajdon értékének a vásárolt lakástulajdon értékéből való levonása – E levonás kizárása, ha az eladott ingatlan nem belföldön található”

A C-253/09. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2009. július 8-án

az **Európai Bizottság** (képviselik: R. Lyal és Ritzné Talabér K., meghatalmazotti minőségben,

kézbcsítési cím: Luxembourg)

fclperesnek

a **Magyar Kőztársaság** (kcpviselik: Somssich R. és Fehér M. Z., meghatalmazotti min?ségben)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (els? tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Safjan, M. Ileši?, E. Levits és M. Berger (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezet?: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. szeptember 23?i tárgyalásra,

a f?tanácsnok indítványának a 2010. december 9?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,
meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az Európai Közösségek Bizottsága keresetében azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Magyar Kőztársaság – mivel eltér? bánásmódot alkalmaz a lakóingatlan eladását követ? magyarországi lakóingatlan vásárlásra attól függ?en, hogy az eladott ingatlan Magyarországon vagy más tagállam területén található – nem teljesítette az EK 18., az EK 39. és az EK 43. cikkb?l, valamint az Európai Gazdasági Térségr?l szóló 1992. május 2?i megállapodás (HL 1994. L 1, 3. o.; magyar nyelv? különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o., a továbbiakban: EGT?Megállapodás) 28. és 31. cikkéb?l ered? kötelezettségeit.

Nemzeti jogi háttér

2 A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 63. §-ának 2007. december 31?ig hatályos változata szerint:

„[...] az ingatlan és vagyoni érték? jog átruházásából származó jövedelem után az adó mértéke 25 százalék.

[...] [A] [...] befizetett adóból visszajár (vagy nem kell azt megfizetni) az ingatlan, vagyoni érték? jog átruházásából származó jövedelem azon része utáni adó (lakásszerzési kedvezmény), amely összeget a magánszemély saját maga vagy közeli hozzátartozója, volt házastársa részére a jövedelem megszerzésének id?pontját megelőz? 12 hónapon vagy az azt követ? 60 hónapon belül lakáscélú felhasználásra fordított (a lakásszerzési kedvezmény alapja).”

3 E lakásszerzési kedvezménnyel csak akkor lehetett élni, ha a befektetés Magyarországon fekv? lakóingatlanra vonatkozott.

4 Az illetékekr?l szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 1. §-a így szól:

„Öröklés, ajándékozás és visszerhes vagyonátruházás esetén vagyonszerzési illetéket [...] kell fizetni. [...]”

5 Az Itv. 2. §-a (2) bekezdésének a jelen esetben alkalmazandó változata szerint:

„Az ajándékozási és visszerhes vagyonátruházási illetékekre vonatkozó rendelkezéseket a belföldi ingatlanok, illetve az ezekhez kapcsolódó vagyoni érték? jogok tekintetében kell alkalmazni, kivéve, ha nemzetközi szerz?dés másként rendelkezik.”

6 Az Itv. 21. §-ának (5) bekezdése így rendelkezik:

„[...] [H]a a magánszemély vev? a másik lakástulajdonát a vásárlást megelőz? vagy azt követ? egy éven belül eladja, az illeték alapja a vásárolt és az eladott lakástulajdon – terhekkel nem csökkentett – forgalmi értékének a különbözete. [...]”

A pert megelőz? eljárás

7 A Bizottság a 2007. március 23-i felszólító levelében felhívta a Magyar Köztársaság figyelmét arra, hogy az ingatlanátruházásra vonatkozó magyar adó? és illetékjogi rendelkezések ellentétesek lehetnek az EK 18. cikk, az EK 39. cikk és az EK 43. cikk, valamint az EGT-Megállapodás megfelelő cikkei által biztosított jogokkal.

8 A Bizottság kifejtette, hogy ezek az adó? és illetékjogi rendelkezések hátrányosan megkülönböztetik a másik lakástulajdon eladását követ? magyarországi lakóingatlan vételét, amennyiben kedvez?bb szabályokat írnak el? abban az esetben, ha a másik lakástulajdon Magyarországon, nem pedig egy másik tagállam területén található. Így az említett rendelkezések nagyobb adóterhet rónak a lakóingatlan vásárlására abban az esetben, ha az ügylethez nem Magyarországon fekv? lakóingatlan eladása kapcsolódik. Így a rendelkezések – a hátrányos megkülönböztetés miatt – akadályozzák a munkavállalók és a t?ke szabad mozgását, valamint a letelepedés szabadságát. A Bizottság annak a véleményének is hangot adott, hogy az eltér? szabályozást alapos indokok nem támasztják alá.

9 A Magyar Köztársaság 2007. augusztus 8-i levelében elismerte, hogy az Szja tv. 63. §-ában foglalt rendelkezés sérti a hatályos uniós jogot, és kifejezte szándékát olyan új jogszabályi rendelkezések bevezetésére, amelyek biztosítják, hogy az adóalanyt a személyi jövedelemadó összegének kiszámításakor az ingatlan fekvése miatt ne érje hátrányos megkülönböztetés.

10 Az Itv. 21. §-ának (5) bekezdését illet?en viszont a Magyar Köztársaság úgy foglalt állást, hogy az nem sérti a közösségi jogot.

11 A Magyar Köztársaság 2007. december 12-i levelében értesítette a Bizottságot arról, hogy a magyar Országgy?lés elfogadta az egyes adótörvények módosításáról szóló 2007. évi CXXVI. törvényt, amely 2008. január 1-jén lépett hatályba. E törvény 19. §-a módosítja a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény 63. §-át, hatályon kívül helyezve a belföldi fekvés?, lakás céljára szolgáló ingatlanok megvásárlása esetén igénybe vehet? adókedvezményre vonatkozó rendelkezéseket.

12 E körülmények között a Bizottság 2008. június 27-én indokolással ellátott véleményt bocsátott ki, amelyben fenntartotta a felszólító levélben ismertetett álláspontját, és felhívta a Magyar Köztársaságot, hogy a véleményben foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket a kézhezvételt?l számított két hónapon belül tegye meg.

13 A Magyar Köztársaság az indokolással ellátott véleményre 2008. augusztus 27-én kelt

levelében válaszolt, amelyben megismételte a 2007. augusztus 8-án kelt levelében foglaltakat.

14 A Bizottság, mivel ezt a választ nem tartotta kielégítőnek, benyújtotta a jelen keresetet.

A keresetről

A felek érvei

15 A Bizottság azt állítja, hogy a vitatott jogszabály és különösen a vagyonátruházási illeték számítási rendszere ellentétes az EK 18. cikkel, az EK 39. cikkel és az EK 43. cikkel, valamint az EGT-Megállapodás 28. és 31. cikkével, mivel hátrányosan érinti az Unió és az Európai Gazdasági Térség (EGT) azon polgárait, akik a szabad mozgáshoz fűződő jogukat gyakorolva Magyarországon kívánnak ingatlantulajdont szerezni úgy, hogy ezzel egyidejűleg eladják az Európai Unió vagy az EGT más tagállamában fekvő ingatlanukat.

16 A Bizottság úgy véli, hogy a szóban forgó illeték közvetett adónak tekintendő.

17 Majd úgy érvel, hogy ezt az illetéket valamennyi magyarországi lakóingatlan megszerzésekor meg kell fizetni, azonban az visszajár, vagy levonható, ha a vevő ezzel közel egyidejűleg egy másik lakástulajdont értékesít, feltéve hogy ez utóbbi lakástulajdon Magyarországon található. S bár az említett illeték alapja az Itv. 21. §-ának (5) bekezdése szerint valójában a vásárolt és az eladott ingatlan – terhekkel nem csökkentett – forgalmi értékének a különbözete, csak a Magyarországon található eladott ingatlanok értékét lehet levonni. E körülmények között a Bizottság úgy véli, hogy az ezen illeték szabályozásából következő hátrányos megkülönböztetés miatt azok a személyek, akik első ízben vásárolnak maguknak magyarországi lakóingatlant, kedvezőtlenebb helyzetbe kerülnek, valamint kisebb késztetést fognak érezni arra, hogy Magyarországon új lakástulajdont vásároljanak, és ott letelepedjenek, mint azok a személyek, akik Magyarországon fekvő meglévő lakástulajdonuk helyett vásárolnak új magyarországi lakástulajdont.

18 Márpedig a Bizottság szerint azok a személyek, akik az új magyarországi lakástulajdon megszerzése előtt lakástulajdonnal rendelkeztek egy másik tagállamban, ugyanabban a helyzetben lehetnek, mint azok a személyek, akiknek Magyarországon volt ilyen lakástulajdonuk, hiszen előfordulhat olyan helyzet, hogy az előbbieknél, amikor lakástulajdont vásároltak, a vitatotthoz hasonló mértékű illetéket kellett fizetniük. Az a körülmény, hogy a magyar jogszabály nem biztosítja azt a lehetőséget, hogy az illetékalap számításakor a megvásárolt új ingatlan értékét az eladott ingatlan forgalmi értékével csökkentsék, ha az eladott ingatlan nem Magyarországon található, azt eredményezi, hogy e jogszabály objektíve hasonló helyzeteket eltérő módon kezel, következésképpen hátrányosan megkülönböztet.

19 A letelepedés szabadságának sérelmét illetően a Bizottság a Magyar Köztársaság álláspontjával ellentétben úgy véli, hogy e szabadságjog gyakorlása szempontjából nem bír jelentőséggel az, hogy a kérdéses jogszabályi rendelkezés a lakás céljára használt ingatlanokra, és nem kereskedelmi telephelyekre vonatkozik. Nem zárható ki ugyanis annak lehetősége, hogy valamely önálló vállalkozó gazdasági tevékenységét lakóhelyére telepíti át.

20 Ami a gazdasági tevékenységet nem folytató személyeket illeti, a Bizottság szerint azonos okokból ugyanez a következtetés adódik az EK 18. cikk alapján is.

21 A Bizottság arra is hivatkozik, hogy a Magyar Köztársaság – ugyanazon okokból kifolyólag, mint az EK 39. cikk és az EK 43. cikk megsértése esetén – az EGT Megállapodásnak a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó 28. cikkéből és a letelepedés szabadságára vonatkozó 31. cikkéből eredő kötelezettségeit sem teljesíti.

22 Ezenkívül a Bizottság úgy ítéli meg, hogy az ilyen hátrányos megkülönböztetés közérdek? indokokkal sem igazolható.

23 Ami az adórendszer koherenciájával összefügg? okokat illeti, a Bizottság úgy véli, hogy a Magyar Köztársaság nem hivatkozhat a C?204/90. sz. Bachmann?ügyben 1992. január 28?án hozott ítéletre (EBHT 1992., I?249. o.) és a C?471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23?án hozott ítéletre (EBHT 2006., I?2107. o.). Bár a Bizottság szerint igaz, hogy az adórendszer koherenciájának meg?rzése iránti igény indokolhatja az EK?Szerz?dés által biztosított alapvet? szabadságok gyakorlásának korlátozását, az ilyen indokoláson alapuló érvnek csak akkor lehet helyt adni, ha közvetlen összefüggés van az érintett adókedvezmény és e kedvezmény adókiivetés általi kiegyenlítése között. Márpedig a vitatott jogszabállyal érintett ingatlaneladások között semmilyen közvetlen adójogi összefüggés nem áll fenn.

24 Továbbá a Bizottság azon az állásponton van, hogy a territorialitás elve – vagyis a belföldön található ingatlanok tekintetében korlátlanul gyakorolható adóztatási joghatóság megléte és e joghatóság hiánya a külföldön található ingatlanok tekintetében – sem igazolhatja az Itv. 21. §?ának (5) bekezdésében szerepl? rendelkezést.

25 Mindemellett a Bizottság, amely e tekintetben a C?319/02. sz. Manninen?ügyben 2004. szeptember 7?én hozott ítélet (EBHT 2004., I?7477. o.) 49. pontjára hivatkozik, úgy véli, hogy a magyar hatóságok az említett intézkedés igazolása céljából nem hivatkozhatnak az adóbevételek csökkenésére mint nyomós közérdekre.

26 Végül, ismét a fent hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítéletre utalva, a Bizottság a magyar hatóságok által el?terjesztett azon indokolást is elutasítja, amely azon alapul, hogy nehézségeket okozna a magyar hatóságok számára, ha a Magyarországon fekv? ingatlan megszerzése után fizetend? illeték összegének megállapítása során figyelembe kellene venniük a másik tagállamban eladott ingatlantulajdont és a vásárlásakor megfizetett illetéket. A szóban forgó hátrányos megkülönböztetés igazolására semmiképpen nem alkalmas az az érv, hogy nehézséget jelentene annak meghatározása, hogy tartalmilag és a számítási módszer szempontjából a külföldön megfizetett illeték megfeleltethet?e a vitatott illetéknek. A Bizottság ugyanakkor elismeri, hogy a Magyar Köztársaság a szükséges adatok beszerzése érdekében – a C?256/06. sz. Jäger?ügyben 2008. január 17?én hozott ítélet (EBHT 2008., I?123. o.) alapján – sajátos követelményeket írhat el? az adóalannyal szemben, e követelmények azonban semmiképp nem lehetnek aránytalanok az elérni kívánt célhoz képest.

27 A Magyar Köztársaság, hangsúlyozva, hogy az érintett illeték – ellentétben azzal, ahogyan a Bizottság látja – a közvetlen adók kategóriájába sorolandó, vitatja, hogy a szóban forgó illetékszabályozás sértene az EK 18. cikket, az EK 39. cikket és az EK 43. cikket, illetve az EGT?Megállapodás el?bbieknek megfelel? rendelkezéseit. Másodlagosan e tagállam azzal érvel, hogy egyébként pedig a szóban forgó szabályozás közérdek? indokokkal igazolható.

28 A Magyar Köztársaság el?ször is azt állítja, hogy nem valósul meg a személyek szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának sérelme, f?ként azért, mert nincs szó objektíve hasonló helyzetek közötti hátrányos megkülönböztetésről. A Bizottság ezzel kapcsolatos véleményét vitatva a Magyar Köztársaság úgy véli, hogy objektív módon összehasonlítható helyzetben vannak mindazok a személyek, akik els? alkalommal kívánnak Magyarországon

lakóingatlant szerezni, függetlenül attól, hogy más tagállamban volt e korábban lakóingatlanuk. Azok a személyek is objektív módon összehasonlítható helyzetben vannak, akik – bár már volt tulajdonukban magyarországi lakóingatlan – e helyett ebben a tagállamban új lakóingatlant vásárolnak.

29 Ugyanakkor az említett tagállam szerint nincsenek összehasonlítható helyzetben azok a személyek, akik Magyarországon fekvő lakóingatlanuk eladásával kívánnak ugyanott másik lakóingatlant szerezni, és azok, akik külföldi lakóingatlanukat eladva kívánnak lakástulajdont szerezni Magyarországon. Egyrészt ugyanis e személyek adójogi illetésége eltér? lehet, hiszen míg az első csoporthoz tartozó személyek Magyarország szempontjából belföldi illetés?gek, addig a második csoporthoz tartozók külföldi illetés?gek. Másrészt az utóbbi csoporthoz tartozók esetében a korábban birtokolt ingatlan a magyar adójog területi és tárgyi hatályán kívül esik, míg az első csoporthoz tartozó személyek által értékesített ingatlanok esetében ez nem így van.

30 E tekintetben a Magyar Köztársaság a Bíróság ítélkezési gyakorlatára és különösen a C/279/93. sz. Schumacker?ügyben 1995. február 14?én hozott ítélet (EBHT 1995., I/225. o.) 34. pontjára és a C/376/03. sz. D?ügyben 2005. július 5?én hozott ítéletre (EBHT 2005., I/5821. o.) hivatkozik, amelyek szerint a jövedelemadók és a vagyonadók tekintetében a belföldi és a külföldi illetés?g személyek helyzete általában nem hasonlítható össze, továbbá általában nem min?sül hátrányos megkülönböztetésnek az a tény, hogy valamely tagállam a külföldi illetés?g személyeknek nem ad meg bizonyos, a belföldi illetés?geknek járó adókedvezményt. Emellett e tagállam az érvelése alátámasztása végett a C/512/03. sz. Blanckaert?ügyben 2005. szeptember 8?án hozott ítéletre (EBHT 2005., I/7685. o.) hivatkozik, hangsúlyozva az ezen ügyben és a jelen ügyben vitatott rendelkezések hasonlóságát.

31 A Magyar Köztársaság egyébiránt hangsúlyozza, hogy a Bíróság értelmezésében az EK?Szerz?dés az uniós polgárok számára nem biztosítja, hogy tevékenységük más tagállamba való áthelyezése semleges lesz az adóztatás vonatkozásában (lásd különösen a C/387/01. sz. Weigel?ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet [EBHT 2004., I/4981. o.] 55. pontját, a C/365/02. sz. Lindfors?ügyben 2004. július 15?én hozott ítélet [EBHT 2004., I/7183. o.] 34. pontját és a C/403/03. sz. Schempp?ügyben 2005. július 12?én hozott ítélet [EBHT 2005., I/6421. o.] 45. pontját). E tagállam tehát azt állítja, hogy a szóban forgó szabályozás megfelel a territorialitás adójogi elvének, amelyet az uniós jog is elismer (lásd különösen a C/250/95. sz. Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15?én hozott ítéletet [EBHT 1997., I/2471. o.]), és amelynek értelmében a különböz? nemzeti adórendszerek egymás mellett, hierarchikus viszony nélkül léteznek.

32 Mivel a nemzeti adórendszerek eltéréseib?l származó esetleges torzulások nem tartoznak a Szerz?dés szabad mozgással kapcsolatos rendelkezéseinek hatálya alá, elképzelhet?, hogy az a személy, aki kihasználta a szabad mozgásra vonatkozó rendelkezéseket, adózási szempontból kedvez?tlenebb helyzetbe kerül az illet? tagállamban pusztán azon okból kifolyólag, hogy egy másik tagállam adóztatási joghatósága alá kerül. Ez azonban egyrészt önmagában nem tekinthet? az e személlyel szembeni hátrányos megkülönböztetésnek, másrészt pedig nem tekinthet? a szabad mozgáshoz való jog uniós joggal ellentétes korlátozásának.

33 A Magyar Köztársaság e tekintetben hangsúlyozza, hogy a tagállamok adóztatási joghatósága nem pusztán az adóterhek kirovását foglalja magában, hanem a kedvezmények biztosítását is. Ekképpen a vitatott jogszabály a territorialitás elvét követi, és így nem sérti az uniós jogot.

34 Ebben az esetben az alapvet? szabadságok esetleges korlátozása a Magyar Köztársaság szerint szükségszer? következménye a tagállamok adóztatási joghatósága területi megosztásának. A tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának biztosítása

pedig olyan közérdek? indok, amely igazolja az ilyen korlátozásokat.

35 Másodlagosan a tagállam – az állandó ítélkezési gyakorlatra (lásd a fent hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítéletet; a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítéletet [EBHT 1992., I-305. o.]; a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítéletet; a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítéletet és a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítéletet [EBHT 2007., I-9569. o.]) hivatkozva – úgy ítéli meg, hogy a vitatott illetékszabályozás igazolható az adórendszer koherenciájával kapcsolatos közérdek? indokkal is. E tagállam szerint a Bíróság ilyen körülmények között elfogadta ezt az igazolást, ha egyrészt a közvetlen összefüggés áll fenn az adókedvezmény biztosítása és a kedvezmény ellensúlyozására szolgáló adóteher között, másrészt pedig ez az adókedvezmény és adóteher ugyanazon személyhez és ugyanazon adóhoz kapcsolódik. A Magyar Köztársaság azt állítja, hogy a jelen ügyben ilyen közvetlen összefüggés áll fenn, tekintettel arra, hogy kizárólag azok a személyek vehetik igénybe a Magyarországon történő ingatlanszerzés után járó vitatott illetékkedvezményt, akik egyszer már szereztek magyarországi ingatlant. Az említett kedvezmény és az annak ellenpontjaként jelentkező adóteher tehát vitathatatlanul azonos személyhez kapcsolódik, és azonos adó keretébe illeszkedik.

36 Egyébiránt a Magyar Köztársaság elutasítja a Bizottság által előterjesztett azon érvet, miszerint a vitatott jogszabály a költségvetési bevételek csökkenésének elkerülésére szolgál. E jogszabály célja az, hogy valamennyi magyarországi ingatlanszerzést legalább egyszer a megvásárolt ingatlan teljes forgalmi értéke alapján sújtsa a vitatott illeték, elkerülvén azt, hogy az első szerzéskor ezen illetékkel sújtott forrásokat a továbbiakban ilyen teher terhelje még egyszer. Mindez szétválaszthatatlan logikai egységet alkot a territorialitás elvének érvényre juttatásával.

37 Végül e tagállam úgy érvel, hogy az adókedvezménynek a külföldi ingatlanokra történő kiterjesztése a vitatott szabályozás rendszerében olyan komoly gyakorlati problémákat vetne fel, amelyek lényegében ellehetetlenítenék e jogintézmény működését, és különösen nem tennék lehetővé a kedvezménnyel való esetleges visszaélések megakadályozását.

38 Ezen túlmenően a Magyar Köztársaság viszonválaszában arra emlékeztet, hogy a Bizottság keresetleveléből kitűnik, hogy a magyar jogszabályt abból a szempontból vitatja, hogy az a lakóhelyüket Magyarországra áthelyezni kívánó magánszemélyeket korlátozza a szabad mozgás és a szabad letelepedés jogának gyakorlásában. Amennyiben a Bizottság a lakóhely, és egyúttal az adójogi illetőség változása nélküli, pusztán befektetési célú ingatlanszerzés vonatkozásában kívánta volna vizsgálni a vitatott jogszabályt, úgy azt feltehetőleg az EK 56. cikkben szereplő tényleges szabad mozgása szempontjából vizsgálta volna.

39 Minthogy azonban a Bizottság a tényleges szabad mozgására nem, csak a személyek szabad mozgására hivatkozik, meg kell állapítani, hogy a keresetlevél csak azokra a helyzetekre vonatkozik, amikor valamely személy a szabad mozgás jogával élve áthelyezi lakóhelyét Magyarországra. Így e tagállam ebből arra a következtetésre jut, hogy a lakóhely és az adójogi illetőség megváltozása megalapozza a különbségtételt a Magyarországon első alkalommal lakóingatlant szerző személyek és a Magyarországon fekvő korábbi lakóingatlanuk helyett új lakóingatlant szerző személyek között.

40 Következésképpen a Magyar Köztársaság a C-67/08. sz. Block-ügyben 2009. február 12-én hozott ítéletre (EBHT 2009., I-883. o.) hivatkozva azt állítja, hogy nem áll fenn a más EU-, illetve EGT-tagállamban fekvő lakóingatlan forgalmi értékének beszámítására vonatkozó tagállami kötelezettség.

A Bíróság álláspontja

41 Elzeteresen emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság és a Magyar Köztársaság között nézeteltérés van a tekintetben, hogy a vitatott illeték közvetlen vagy közvetett adónak minősül-e.

42 Ezzel kapcsolatban, függetlenül attól a kérdéstől, hogy a jelen esetben közvetlen vagy közvetett adóról van-e szó, meg kell állapítani, hogy az említett illetéket nem harmonizálták az Unióban, az tehát a tagállamok hatáskörébe tartozik, amelyek e hatáskörüket a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata értelmében az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (a közvetlen adózás tekintetében lásd különösen a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 21. pontját, a C-155/09. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2011. január 20-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 39. pontját és a C-10/10. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2011. június 16-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 23. pontját).

43 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a visszterhes ingatlanátruházás esetén fizetendő illetékre vonatkozó magyar szabályozás, különösen pedig az Itv. 2. §a (2) bekezdésének és 21. §a (5) bekezdésének együttes rendelkezései a személyek – EK 18. cikkben, EK 39. cikkben és EK 43. cikkben, valamint az EGT-Megállapodás 28. cikkében és 31. cikkében rögzített – szabad mozgásának korlátozását képezik-e, ahogy azt a Bizottság állítja.

A Szerződés rendelkezéseinek megsértésére alapított kifogásokról

44 Az EK 18. cikk, az EK 39. cikk és az EK 43. cikk megsértésére alapított kifogással kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy az EK 18. cikk, amely általános megfogalmazásban biztosítja minden uniós polgárnak a tagállamok területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogot, a munkavállalók szabad mozgása tekintetében az EK 39. cikkben, a letelepedés szabadsága tekintetében pedig az EK 43. cikkben jut konkrét kifejezésre (lásd a C-345/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2006. október 26-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-10633. o.] 13. pontját; a C-104/06. sz., Bizottság kontra Svédország ügyben 2007. január 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-671. o.] 15. pontját; a C-152/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-39. o.] 18. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 41. pontját).

45 Így a szóban forgó illetékszabályt először az EK 39. cikk és az EK 43. cikk alapján, majd ezt követően az EK 18. cikk alapján kell megvizsgálni azon személyek tekintetében, akik az egyik tagállamból a másikba költöznek, hogy ott letelepedjenek, de nem olyan okból, amely gazdasági tevékenység folytatásával függne össze.

– Az EK 39. cikk és az EK 43. cikk korlátozásának fennállásáról

46 A Szerződés személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezései összességének célja, hogy az uniós állampolgárok számára megkönnyítsék bármilyen szakmai tevékenység gyakorlását annak egész területén, és azokkal ellentétes minden olyan intézkedés, amely az állampolgárokat hátrányosan érinthetné, amikor egy másik tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet végezni (lásd a C-464/02. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2005. szeptember 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7929. o.] 34. pontját és az ott hivatkozott ítélezési gyakorlatot; valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 15. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Svédország ügyben hozott ítélet 17. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 21. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 43. pontját).

47 A valamely tagállam állampolgárai számára elismert, más tagállam területén való letelepedés szabadsága magában foglalja többek között a jogot gazdasági tevékenységnek önálló

vállalkozóként történ?, a letelepedés tagállamának joga által a saját állampolgáira el?írt feltételek szerinti megkezdésére és folytatására (lásd különösen a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 13. pontját, a C-47/08. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2011. május 24-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 79. pontját, valamint ebben az értelemben a C-161/07. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10671. o.] 27. pontját). Másként fogalmazva az EK 43. cikk valamennyi tagállamnak megtiltja, hogy jogszabályaiban azon személyekre nézve, akik az ott történ? letelepedés szabadságával kívánnak élni, tevékenységük gyakorlására eltér? feltételeket írjanak el?, mint saját állampolgáraikra nézve (a fent hivatkozott Bizottság kontra Ausztria ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet 28. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben 2011. május 24-én hozott ítélet 79. pontja).

48 A jelen esetben a Bizottság azt állítja, hogy a vitatott jogszabály – mivel a Magyarországon fekv? ingatlant eladó akár külföldi, akár magyar állampolgár illetékkötelezettek, valamint a Magyarország területén kívül fekv? ingatlant eladó illetékkötelezettek között eltér? adójogi bánásmódot vezet be – hátrányosan megkülönböztet? jelleg?, és az utóbbi illetékkötelezetteket visszatarthatja attól, hogy a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolják, vagy a letelepedés szabadságával éljenek.

49 Tehát a Bizottság véleménye az, hogy a hátrányos megkülönböztetés abból ered, hogy a lakóhelynek más tagállamból a Magyar Köztársaságba történ? áthelyezése a lakóhely Magyarországon belüli áthelyezésével összehasonlítva kedvez?tlenebb adójogi bánásmódban részesül, és lényegében úgy véli, hogy az egyenl? adójogi bánásmód elve alapján az el?bbi, határokon átnyúló elemet tartalmazó tényállást ugyanúgy kell kezelni, mint az utóbbi, határokon belüli tényállást, vagyis az el?bbi tényállásnak is a vitatott illetékkedvezményre való jogosultságot kellene keletkeztetnie.

50 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a következetes ítélkezési gyakorlat szerint hátrányos megkülönböztetés csak abból eredhet, ha összehasonlítható helyzetekre eltér? szabályokat, illetve eltér? helyzetekre azonos szabályokat alkalmaznak (lásd különösen a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 30. pontját, a C-383/05. sz. Talotta-ügyben 2007. március 22-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2555. o.] 18. pontját, valamint a C-182/06. sz., Lakebrink és Peters-Lakebrink ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6705. o.] 27. pontját).

51 Következésképpen az adóalanyok csoportjaival szemben alkalmazott eltér? bánásmód csak akkor min?síthet? hátrányos megkülönböztetésnek, ha e csoportok helyzete az érintett adójogszabályokat illet?en összehasonlítható.

52 Ebb?l következik, hogy a jelen esetben a Magyar Köztársaság csak akkor köteles a szóban forgó illetékkedvezményt a területén kívül fekv? lakóingatlant eladó illetékkötelezettek számára biztosítani, ha ezen illetékkötelezettek helyzetét a szóban forgó illeték vonatkozásában objektíve összehasonlíthatónak kell tekinteni a magyarországi ingatlant eladó illetékkötelezettek helyzetével.

53 E tekintetben a Magyar Köztársaság vitatja a Bizottság megállapítását, és úgy érvel, hogy e helyzetek nem hasonlíthatók össze. E tagállam azt állítja, hogy kizárható a vitatott illetékkedvezmény kiterjesztése az olyan ingatlanokra, amelyek tekintetében korábban más tagállamban kellett, vagy kellett volna illetéket fizetni, ha az adott tagállam ilyen közterhet kivetett. A Magyar Köztársaság úgy véli: mivel a vitatott jogszabály hatálya a közteher természetéből adódóan csak a magyarországi ingatlanokra terjed ki, nincsenek összehasonlítható helyzetben azon személyek, akiknek korábban nem volt magyarországi ingatlanuk, és azon személyek, akik korábban ilyen ingatlannal rendelkeztek, következésképpen a két csoportra vonatkozó eltérő rendelkezések nem képeznek a Szerződés értelmében vett hátrányos megkülönböztetést.

54 Ezen érvelésnek azonban nem lehet helyt adni.

55 Kétségtelenül igaz ugyanis, hogy a Bíróság közvetlen adókra vonatkozó ítélkezési gyakorlata szerint az adott államban belföldi, illetve külföldi illetéssel rendelkező személyek helyzete fűszabály szerint nem hasonlítható össze, mivel a külföldi illetésg? személy által az adott állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban összes jövedelmének csak egy részét képezi, amely e személy lakóhelyén összpontosul, és jövedelmeinek, illetve személyes, valamint családi körülményeinek összességéből következ? tehervisel? képessége a legkönnyebben ott bírálható el, ahol személyes és vagyoni érdekeinek központja található, amely általában az illet? személy állandó lakóhelye (a fent hivatkozott Schumacker?ügyben hozott ítélet 31. és 32. pontja, a C?391/07. sz. Gschwind?ügyben 1999. szeptember 14?én hozott ítélet [EBHT 1999., I?5451. o.] 22. pontja, valamint a C?169/03. sz. Wallentin?ügyben 2004. július 1?jén hozott ítélet [EBHT 2004., I?6443. o.] 15. pontja).

56 Továbbá az a tény, hogy egy tagállam a külföldi illetésg?eket nem részesíti a belföldi illetésg?eknek biztosított bizonyos adókedvezményekben, fűszabály szerint nem min?sül hátrányos megkülönböztetésnek, tekintettel a belföldi illetésg?ek és a külföldi illetésg?ek helyzete közötti, a jövedelmeik forrását, a tehervisel? képességeiket, valamint személyes és családi körülményeiket illet? objektív különbségekre (a fent hivatkozott Schumacker?ügyben hozott ítélet 34. pontja; a fent hivatkozott Gschwind?ügyben hozott ítélet 23. pontja; a C?234/01. sz. Gerritse?ügyben 2003. június 12?én hozott ítélet [EBHT 2003., I?5933. o.] 44. pontja és a fent hivatkozott Wallentin?ügyben hozott ítélet 16. pontja).

57 Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy ezeket az elveket a Bíróság a jövedelemadóra vonatkozó ítélkezési gyakorlatában munkálta ki, amely területen az adózók közötti objektív különbségek, mint például a jövedelmeik forrása, a tehervisel? képességük, valamint személyes és családi körülményeik befolyást gyakorolhatnak az adóalanyok adózására, és amelyeket a jogalkotó általában figyelembe is vesz. Erről azonban nincs szó a vitatott illeték esetében, amely az ingatlan vételárához igazodik. Végül a Magyar Köztársaság nem hivatkozott arra, és az eljárási iratokból sem derül ki, hogy az illetékkötelezettek személyes körülményeit figyelembe veszik az említett illeték fizetése során.

58 E feltételek mellett a vitatott illeték vonatkozásában az új magyarországi lakóingatlant szerző külföldi illetésg? személyek helyzete, beleértve az Unión belül a szabad mozgás jogával él? magyar állampolgárokat is, és az új magyarországi lakóingatlant szerző belföldi illetésg?, magyar vagy más tagállambeli állampolgárok helyzete között az egyetlen különbséget a korábbi lakóingatlanuk fekvési helye képezi. E személyek ugyanis mindkét esetben letelepedés céljából vásároltak ingatlant Magyarországon, és az el?bbieket a korábbi lakástulajdonuk vásárlásakor ugyanolyan illetéket fizettek a lakástulajdon fekvése szerinti tagállamban, mint a vitatott illeték, míg az utóbbiak ezt az illetéket Magyarországon rótták le.

59 Ilyen körülmények között annak elismerése, hogy a tagállam belátása szerint eltér?

bánásmódot alkalmazhat kizárólag azon az alapon, hogy valamely uniós polgár első lakástulajdona egy másik tagállamban található, kiüresítené a személyek szabad mozgására vonatkozó szabályok tartalmát (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet 18. pontját, a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1727. o.] 42. pontját, valamint a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-8947. o.] 26. pontját).

60 Az első megfontolások alapján, és amint a Bizottság is joggal hangsúlyozza, összehasonlítható helyzetben vannak mindazon személyek, akik az Európai Unión vagy az EGT-n belül helyezik át lakóhelyüket, költözzenek akár Magyarországon belül, akár pedig a korábbi lakóingatlan fekvése szerinti tagállamból Magyarországra.

61 Ezt követően pedig emlékeztetni kell arra, hogy a hátrányos megkülönböztetés fennállásának megállapítása érdekében valamely közösségi helyzetnek valamely tisztán belső helyzettel való összehasonlíthatóságát a vitatott nemzeti rendelkezések által elérni kívánt célt figyelembe véve is meg kell vizsgálni (lásd különösen a fent hivatkozott Papillon-ügyben hozott ítélet 27. pontját).

62 E tekintetben az eljárási iratokból kitűnik, hogy a jelen esetben a nemzeti jogszabály célja, hogy valamennyi ingatlanszerzést illetékfizetés alá vonjon, amely illeték alapja a megvásárolt ingatlan teljes forgalmi értéke, annak elkerülésével, hogy az eladott ingatlan megszerzésekor ezen illetékkel sújtott forrásokat a későbbi szerzéskor ismét ilyen teher terhelje.

63 Márpedig, ami a helyzetek összehasonlíthatóságát illeti, e cél, amely arra irányul, hogy egyszer adóztassa az ingatlanvásárlásra fordított tőkét, a jogszabály szerint elérhető abban az esetben is, ha az eladott ingatlan Magyarországon van, és akkor is, ha az másik tagállamban található.

64 Tehát az ltv. célját tekintve e két helyzet objektíve összehasonlítható.

65 Következésképpen a vitatott illetékszabályozás az eladott ingatlan fekvési helyén alapuló eltérő bánásmódot vezet be.

66 A vitatott jogszabály visszatartó hatásával kapcsolatban, amelyet a Bizottság hozott fel, emlékeztetni kell arra, amint már fent is említésre került, hogy e jogszabály, azáltal hogy megvonja a vitatott illetékkedvezményt azoktól a személyektől, akik Magyarországon szereznek lakóingatlant, de már eladták vagy el kívánják adni egy másik tagállamban lévő lakóingatlanukat, e személyekre súlyosabb illetékterhet ró, mint azokra, akik élhetnek e kedvezménnyel.

67 E körülmények között nem zárható ki, hogy a vitatott jogszabály bizonyos esetekben az EK 39. cikkben és az EK 43. cikkben eredő szabad mozgáshoz (illetve szabad letelepedéshez) való jogukat gyakorló személyeket visszatarthatja attól, hogy lakástulajdont szerezzenek Magyarországon.

68 A fenti mérlegelés alapján meg kell állapítani, hogy az ltv. 2. §a (2) bekezdésének és 21. §a (5) bekezdésének együttes rendelkezései – mivel az ingatlanátruházás esetén fizetendő illeték szempontjából hátrányos helyzetbe hozzák azokat a személyeket, akik Magyarországon kívánnak letelepedni azáltal, hogy ott ingatlant vásárolnak, az e tagállamon belül átköltöző személyekhez képest, miután az előbbiekre számára nem teszi lehetővé, hogy ingatlanvásárláskor igénybe vegyék a szóban forgó illetékkedvezményt – megvalósítják a személyek EK 39. cikkben és EK 43. cikkben rögzített szabad mozgásának korlátozását.

69 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy azon tagállami intézkedések, amelyek alkalmasak arra, hogy akadályozzák vagy kevésbé vonzóvá tegyék a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlását, mégis megengedhetők azzal a feltétellel, hogy közérdekű célt szolgálnak, hogy alkalmasak e célok megvalósításának biztosítására, és hogy nem lépik túl az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket (lásd különösen a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 51. pontját).

70 Így azt kell megvizsgálni, hogy az illetékkötelezettek két csoportja között fennálló eltérő bánásmód igazolható-e nyomós közérdekkel, különösen pedig az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével.

71 Ugyanis a Bíróság már kimondta, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhat olyan szabályozást, amely az alapvető szabadságok korlátozásával járhat (lásd különösen a fent hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítélet 21. pontját; a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 42. pontját, a C-157/07. sz. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-8061. o.] 43. pontját és a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-8591. o.] 77. pontját).

72 Az ilyen igazolásra alapított érvelés azonban kizárólag akkor helytálló, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az érintett adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd különösen a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 42. pontját, a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 68. pontját és a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 46. pontját).

73 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az Itv.-ben foglalt szabályozás alapgondolata az, hogy a magyarországi lakóingatlan vevőjének, aki a törvényben előírt időn belül adta el az ugyanezen tagállamban lévő korábbi lakástulajdonát, nem a vásárolt ingatlan teljes értéke után, hanem csak a vásárolt és az eladott ingatlan forgalmi értékének különbözete után kell az illetéket megfizetnie. Így a vagyonszerzésre fordított forrásoknak egyedül azon részét terhelik illetékkel, amelyet eddig nem vontak illetékkötelezettség alá.

74 Ha viszont az eladott ingatlan nem a Magyar Köztársaságban, hanem egy másik tagállamban található, a Magyar Köztársaság adóztatási jogköre nem terjed ki arra az ügyletre, amelyet a magyarországi lakóingatlant szerezni kívánó személy a másik tagállamban bonyolított. E feltételek mellett annak előírásával, hogy ezen illetékkedvezményt az ilyen ingatlan megszerzésekor csak azok a személyek vehetik igénybe, akik hasonló ingatlan vásárlásakor a vitatott illetéket már megfizették, az említett illetékkedvezmény kialakítása az ítélkezési gyakorlat értelmében szimmetrikus logikát tükröz (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 42. pontját).

75 Ha ugyanis azok az illetékkötelezettek, akik a vitatott illetékszabályozás alapján korábban nem fizették meg az említett illetéket, mégis igénybe vennék az adott illetékkedvezményt, indokolatlan kedvezményben részesülnének olyan illetékteher tekintetében, amely a korábbi, Magyarországon kívüli ingatlanszerzésükre nem terjedt ki.

76 Ebből következik, hogy az említett szabályozásban közvetlen kapcsolat van a nyújtott illetékkedvezmény és a korábbi illetékteher között. Ugyanis egyrészt az említett kedvezmény és az illeték ugyanahhoz a személyhez kapcsolódik, másrészt pedig azonos illetékteher keretébe

illeszkedik.

77 Ezzel összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy az adó és az adózó azonosságára vonatkozó két feltétel elegendőnek minősült az ilyen kapcsolat fennállásának megállapításához (lásd különösen a C/35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I/4071. o.] 58. pontját, a C/168/01. sz. Bosal-ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítélet [EBHT 2003., I/9409. o.] 29. és 30. pontját, valamint a fent hivatkozott Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 42. pontját). Ezenkívül hangsúlyozni kell, hogy a Bizottság kifejezetten nem vitatta azt, hogy a szóban forgó illetékkedvezményt ugyanazon illetékkötelezettnek ugyanazon illetékterher keretében nyújtják.

78 A fentiek alapján meg kell állapítani, hogy az Itv. 2. §-ának (2) bekezdéséből és 21. §-ának (5) bekezdéséből eredő korlátozást az adórendszer koherenciája megérzésének szükségessége igazolja.

79 Ugyanakkor ahhoz, hogy a korlátozás e jogcímen igazolható legyen, még az is szükséges, amint a jelen ítélet 69. pontjában emlékeztettünk rá, hogy az az elérni kívánt cél szempontjából alkalmas és arányos legyen.

80 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a szóban forgó korlátozás a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján alkalmas az ilyen célkitűzés eléréséhez, mivel szimmetrikusan működik, hiszen a szóban forgó illeték szabályozása keretében csak az eladott és a vásárolt magyarországi ingatlan értéke közötti különbséget vehető figyelembe (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 44. pontját).

81 Ezenkívül az említett korlátozás arányos az elérni kívánt céllal. Egyrészt ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy a szóban forgó szabályozás célja különösen az, hogy a második magyarországi lakóingatlan vásárlásakor elkerüljék az időközben eladott korábbi lakástulajdon vásárlására fordított tőke kettős adóztatását. Másrészt pedig, amint a jelen ítélet 74. pontjában megállapítottuk, a Magyar Köztársaság adóztatási jogköre nem terjed ki a más tagállamokban bonyolított ingatlanügyletekre.

82 Ilyen körülmények között, ha az ilyen ügyleteket is figyelembe vennék a szóban forgó illeték alapjának csökkentése céljából, akkor azokat gyakorlatilag úgy kezelnék, mintha a vitatott illeték hatálya alá tartoztak volna, jóllehet nem tartoztak ez alá. Ez a helyzet nyilvánvalóan ellentétes lenne az említett céllal, amely arra irányul, hogy a magyar adórendszer szempontjából elkerüljék a kettős adóztatást.

83 Igaz ugyan, hogy a más tagállamokban bonyolított ingatlanügyletek is adózás alá vonhatók olyan közterhek útján, amelyek a szóban forgó illetékhez hasonlítanak, vagy akár azzal azonosak, meg kell azonban állapítani, hogy az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a tagállamok – az uniós jog tiszteletben tartása mellett – az adózás területén bizonyos autonómiával rendelkeznek, így nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam különböző adórendszereihez igazítani különösen annak érdekében, hogy elkerüljék a kettős adóztatást (lásd analógia útján a C/298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I/10451. o.] 51. pontját és a C/67/08. sz. Block-ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I/883. o.] 31. pontját).

84 Ezt az értelmezést nem kérdőjelezi meg az, hogy a vagyonszerzési illeték alapjának számítási módja miatt az illetékkötelezett mentesülhet ezen illeték megfizetése alól a későbbi magyarországi ingatlan megszerzésekor. Amikor ugyanis a vásárolt második ingatlan értéke alacsonyabb, mint az eladott ingatlan értéke, mivel a második ingatlan megszerzésére fordított tőkét nem terhelik illetékkel, az illetékkötelezettnek nincs joga ahhoz, hogy az első

ingatlanszerzések megfizetett illetékbe?l részlegesen valamilyen visszatérítést kapjon. Az ilyen mechanizmus arra enged következtetni, hogy a szóban forgó szabályozás egy kedvezményt, nem pedig a magyar illet?ség? személyek számára fenntartott, rejtett mentességet szabályoz.

85 Ebb?l következik, hogy a személyek szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának korlátozása igazolható az adórendszer koherenciájának meg?rzésére vonatkozó okokkal.

– Az EK 18. cikk korlátozásának fennállásáról

86 A nem belföldi illet?ség?, Magyarországon gazdasági tevékenységet nem végző személyekkel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely egyes állampolgárait pusztán azért hozza hátrányos helyzetbe, mert éltek a más tagállamban való szabad mozgás és tartózkodás jogával, az EK 18. cikk (1) bekezdésében valamennyi uniós polgárnak biztosított szabadságok korlátozását jelenti (lásd a C-406/04. sz. De Cuyper-ügyben 2006. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6947. o.] 39. pontját, a C-192/05. sz., Tas Hagen és Tas ügyben 2006. október 26-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-10451. o.] 31. pontját, valamint a C-11/06. és C-12/06. sz., Morgan és Bucher egyesített ügyekben 2007. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9161. o.] 25. pontját).

87 A jelen esetben tagadhatatlan, hogy amennyiben az illetékalap csökkentéséb?l kizárják azokat a személyeket, akik az Unión belül olyan okból helyezik át lakóhelyüket, amely nem gazdasági tevékenység végzésével függ össze, ez bizonyos esetekben visszatárhathja ?ket az EK 18. cikkben biztosított alapvet? jogaik gyakorlásától.

88 Azonban a Bíróság ítélezési gyakorlatából az következik, hogy az ilyen korlátozás az uniós jog szempontjából csak akkor igazolható, ha az érintett személyek állampolgárságától független, közérdek? objektív szempontokon alapul, és a nemzeti jog által jogszer?en követett célkit?zéssel arányos (lásd a fent hivatkozott De Cuyper-ügyben hozott ítélet 40. pontját, a fent hivatkozott Tas-Hagen és Tas ügyben hozott ítélet 33. pontját, valamint a fent hivatkozott Morgan és Bucher egyesített ügyekben hozott ítélet 33. pontját).

89 Ezzel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy az EK 18. cikk megsértésére alapított kifogás tekintetében az érvek azonossága miatt az EK 39. cikkre és az EK 43. cikkre vonatkozó korlátozás igazolásáról a jelen ítélet 69–85. pontjában foglaltakkal azonos következtetés vonható le (lásd a C-522/04. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2007. július 5-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-5701. o.] 72. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 30. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 60. pontját).

Az EGT-Megállapodás rendelkezéseinek megsértésére alapított kifogásokról

90 A Bizottság azt is állítja, hogy a Magyar Köztársaság nem teljesítette az EGT-Megállapodásnak a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó 28. cikkéb?l, illetve a letelepedés szabadságára vonatkozó 31. cikkéb?l ered? kötelezettségeit.

91 Ezzel kapcsolatban meg kell említeni, hogy az EGT-Megállapodás 28. cikkében és 31. cikkében rögzített szabad mozgásra, illetve a letelepedés szabadságára vonatkozó korlátozásokat tiltó szabályok jogi hatályukat tekintve lényegében megegyeznek az EK 39. cikkben, illetve az EK 43. cikkben foglalt rendelkezésekkel (lásd különösen a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben 2007. július 5-én hozott ítélet 76. pontját).

92 E feltételek mellett meg kell állapítani, hogy nem megalapozottak a személyek szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának megsértésére alapított kifogások.

93 Mivel egyik kifogást sem lehet elfogadni, a Bizottság keresetét el kell utasítani.

A költségekről

94 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §a alapján a Bíróság a peresztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Bizottságot, mivel peresztes lett, a Magyar Köztársaság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

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

- 1) **A Bíróság a keresetet elutasítja.**
- 2) **A Bíróság az Európai Bizottságot kötelezi a költségek viselésére.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: magyar.