

J. MAZÁK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. március 13.1(1)

C?11/07. sz. ügy

Hans Eckelkamp és társai

kontra

Belga állam

(A Hof van Beroep te Gent [Belgium] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A t?ke szabad mozgása – EK 56. és EK 58. cikk – Korlátozások – Öröklési illeték – A zálogalapítási felhatalmazással biztosított tartozások levonhatósága – A halál id?pontjában az elhunyt illetékességének hiánya miatti megtagadás”

I – Bevezetés

1. A Hof van Beroep te Gent (genti fellebbviteli bíróság) (Belgium) a 2007. január 9?i el?zetes döntéshozatalra utaló határozatával el?terjesztett kérdéssel lényegében arra vár választ, hogy az öröklési illetékre vonatkozó belga jogi szabályozás összhangban van-e a t?ke szabad mozgására vonatkozó EK 56. és EK 58. cikkel, illetve az Unió polgárainak szabad letelepedését szabályozó EK 12., EK 17., és EK 18. cikkel. A kérdést el?terjeszt? bíróság különösen azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e a Szerz?dés ezen rendelkezéseivel az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján – az adott tagállam területén fekv? ingatlan öröklése esetén fizetend? illeték alapjának megállapítása során – figyelembe vesznek bizonyos terheket, mint például az ingatlan dolgot terhel? tartozásokat, amelyeket jelzálogjog biztosít, amennyiben az elhunyt halála id?pontjában illetékességgel rendelkezett az adott tagállamban, azonban nem veszik figyelembe ezen terheket, ha az elhunyt más tagállamban rendelkezett illetékességgel.

2. A jelen ügyben felvetett kérdések nagymértékben hasonlóak a C?43/07. sz. ügyben(2) – amelyre vonatkozóan ugyancsak a mai napon ismertetem indítványomat – felmerültekhez, amely szintén olyan nemzeti szabályozással kapcsolatos, amely alapján – az adott tagállam területén fekv? ingatlan öröklés útján történ? megszerzése estén fizetend? illeték megállapítása során – bizonyos terhek nem vonhatók le, amennyiben az elhunyt halálakor más tagállamban rendelkezett illetékességgel.

3. A jelen eljárásban el?terjesztett kérdések megválaszolása során a Bíróságnak lehet?sége lesz a t?ke szabad mozgásával összefüggésben az öröklés adóztatására vonatkozó – különösen a Barbier?(3) és a van Hilten-van der Heijden(4) ügyben hozott ítéletekb?l lesz?rhet? – meglév? ítélkezési gyakorlat továbbfejlesztésére és részletesebb kidolgozására.

II – A vonatkozó jogszabályok

A – A közösségi szabályozás

4. Az EK 56. cikk (1) bekezdése (korábban az EK-Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése) a következőképpen rendelkezik:

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

5. AZ EK 58. cikk (korábban az EK-Szerződés 73d. cikke) a következőképpen rendelkezik:

„1. Az [EK] 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

(a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a t?kebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;

[...]

3. Az [(1) bekezdésben] említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak az [EK] 56. cikkben meghatározott szabad t?kemozgasra és fizetési m?veletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.”

6. A Szerződés (Amszterdami Szerződés által kés?bb hatályon kívül helyezett) 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelvnek(5) „Az irányelv 1. cikkében említett t?kemozgasok n?menklatúrája” cím? I. melléklete a t?kemozgasok tizenhárom különböz? kategóriáját tartalmazza. A „Személyes t?kemozgasok” cím? XI. részben a következ?k szerepelnek:

„[...]”

D – Örökségek és hagyatékok

[...]”

B – A nemzeti szabályozás

7. Az öröklési illeték tekintetében a Belga Királyság egyes régiói hatáskörébe tartozik az adómérték, adóalap, adómentességek és adólevonások meghatározása.

8. A flamand Wetboek Successierechten (a flamand régió öröklési illetékr?l szóló törvénykönyve, a továbbiakban: WS) 1. cikke az öröklés adóztatása tekintetében különbséget tesz aszerint, hogy az örökhagyó a halála id?pontjában Belgiumban vagy külföldön rendelkezett-e illetékességgel. A cikk kimondja:

„Le kell róni:

(1) öröklési illetéket a Királyságban illetékességgel rendelke? személy hagyatéka részét képez? valamennyi dolognak a tartozások levonását követ? értéke után;

(2) halál miatti vagyonátruházási illetéket a Királyságban illetékességgel nem rendelke? személy hagyatékának részét képez? Belgiumban fekv? dolgok értéke után.

A Királyságban rendelkezik illet?séggel, aki halálának id?pontjában ott rendelkezik lakóhellyel,

vagy vagyonának érdekközpontja ott található.”

9. A WS 15. cikke alapján öröklési illeték terheli az elhunyt bárhol található vagyonának összességét, a tartozások levonását követően.

10. A WS külföldi illetégszóló 18. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Halál miatti vagyonátruházási illeték terheli az elhunyt [...] Belgiumban fekvő összes ingatlanát, a terhek levonása nélkül.”

11. A WS 29. cikke értelmében a levonhatóság érdekében a tartozásnak a halál napján fenn kell állnia, ami hitel- vagy adóslévként jogilag elfogadható bármely irattal bizonyítható.

12. A WS 40. cikke elírja, hogy az öröklési nyilatkozat benyújtásának határideje a halál időpontjától számított öt hónap, amennyiben a halál a Belga Királyságban következett be, ugyanakkor hat hónap, ha a halál Európa más országában következett be.

13. A WS 41. cikke értelmében:

„A nyilvántartási és vagyonhivatal főigazgatója meghosszabbíthatja az öröklési nyilatkozat benyújtásának határidejét.

A törvény által meghatározott vagy a főigazgató által meghosszabbított határidőn belül benyújtott nyilatkozat e határidő lejártáig helyesbíthető, amennyiben az érdekeltek a megfelelő jogi formában benyújtott beadványban nem mondtak le kifejezetten e lehetőségről.”

14. A WS 48. cikkének (1) bekezdésében található az öröklési és a halál miatti vagyonátruházási illetékekre vonatkozó táblázatok. Ezen cikk (2) bekezdésének negyedik albekezdése szerint:

„A tartozásokat és a temetési költségeket kell elsődlegesen levonni a 60a. cikkben érintett ingó és ingatlan javak értékéből, feltéve hogy a nyilatkozattevők bizonyítják, hogy kifejezetten az ingatlan javak szerzéséhez és fenntartásához kapcsolódó tartozásról van szó.”

15. Belgium és Németország között az öröklési illeték tekintetében nem létezik a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény.

III – A tényállás, az eljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

16. Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica és Joris Eckelkamp, az alapügy felperesei (a továbbiakban együttesen: örökösök) a Düsseldorfban 2003. december 30-án elhunyt Reintges Hildegard Eckelkamp (a továbbiakban: Hildegard Eckelkamp) örökösei.

17. 2002. november 13-án Hildegard Eckelkamp aláírt egy iratot, amelyben elismerte a Hans Eckelkamp irányában fennálló tartozását. Továbbá a 2003. június 5-én kelt közokiratban Hildegard Eckelkamp felhatalmazást adott a Knokke-Heistben (Belgium) fekvő ingatlanának jelzálogjoggal való megterhelésére a szóban forgó 220 000 euró összegű tartozás, valamint annak 11 000 eurós kamata visszafizetésének biztosítékeként.

18. Az örökösök 2004. június 29-én öröklési nyilatkozatot nyújtottak be Hildegard Eckelkamp hagyatéka tekintetében (a továbbiakban: öröklési nyilatkozat vagy nyilatkozat), amelyben aktívaként a 200 000 euró értékű ingatlant vallották be. Passzívaként „nulla” szerepelt a nyilatkozatban.

19. A 2004. július 14-én kelt határozat a nyilatkozat alapján – Hildegard Eckelkamp Hans Eckelkamp irányában fennálló tartozásának figyelmen kívül hagyásával – 110 000,04 euróban állapította meg a vagyonátruházási illetéket.

20. Az ügy irataiból kitűnik, hogy a nyilatkozat benyújtását megelőzően elektronikus levélváltás történt a belga adóhatóság és az örökösök között, melynek során az adóhatóság jelezte, hogy a (külföldi illetékesség? elhunyt esetén irányadó) vagyonátruházási illetéket a Belgiumban fekvő ingatlan értéke után kell megfizetni, az esetleges terhek levonása nélkül, továbbá hogy ennek megfelelően a szóban forgó tartozást nem kell feltüntetni a nyilatkozatban.

21. Az örökösök az illetékek lerovását követően, 2004. október 7-én adójogi keresetet indítottak többek között a 2004. július 14-i határozat megsemmisítése iránt. Keresetüket a Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge (bruges-i elsőfokú bíróság) 2005. május 30-án hozott ítéletében elutasította. A Rechtbank úgy ítélte meg, hogy az öröklési nyilatkozat benyújtására a WS 40. cikkében meghatározott határidő 2004. július 1-jén mindenképpen lejárt. Az örökösök ugyanakkor 2004. október 7-ig nem terjesztettek el keresetet, így az öröklési nyilatkozatot véglegesnek kell tekinteni, és nem lehet olyan passzívát figyelembe venni, amelyet abban nem tüntettek fel. A Rechtbank az előbbieket mellett arra az álláspontra helyezkedett, hogy a felpereseknek fel kellett volna tüntetniük a nyilatkozatban a szóban forgó tartozást, mint olyan passzívát, amelynek tekintetében a WS 18. cikkével összefüggésben értelmezett 1. és 2. cikkében foglalt szabályok nem alkalmazhatóak, mivel azok ellentétesek a közösségi joggal.

22. Ezt követően az örökösök fellebbezési eljárást indítottak a Hof van Beroep előtt a Rechtbank ítélete ellen. Fellebbezésük alátámasztására alapvetően arra hivatkoznak, hogy a közösségi jog közvetlen hatállyal rendelkezik, és így a közigazgatási hatóságok kötelesek felülvizsgálni azokat a döntéseket, amelyek ellentétesek a közösségi joggal. A WS 41. cikke nem akadályozhatja a közösségi jog teljes körű hatályosulását. A Barbier-ügyre(6) hivatkozva továbbá úgy érvelnek, hogy a belga és a külföldi illetégek között a WS 18. cikkével összefüggésben értelmezett 2. cikkének (1) bekezdésében meghatározott különbségtétel ellentétes a Szerződésnek a tőkemozgás szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel. További állításuk szerint a WS említett rendelkezései sértik a más tagállamban való letelepedéshez való jogot, és ellentétesek az EK 17. és EK 18. cikkel összefüggésben értelmezett EK 12. cikkel. A belga állam mint az alapügyben ellenérdekel fél vitatja a tőkemozgás szabadságának korlátozását, és úgy ítéli meg, hogy a belföldi és a külföldi illetégek személyek helyzete nem összehasonlítható.

23. A Hof van Beroep az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában kimondta, hogy meggyőződött arról, hogy Hildegard Eckelkamp halála időpontjában ténylegesen 220 000 euró összegű tartozással rendelkezett.

24. Ezen körülmények alapján a Hof van Beroep te Gent úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Ellentétes-e egyrészt az [EK] 12., az [EK] 17. és az [EK] 18. cikk együttes rendelkezéseivel, másrészt pedig az [EK] 56. és az [EK] 58. cikk együttes rendelkezéseivel valamely tagállam nemzeti szabályozása, amely szerint az olyan ingatlan dolog öröklés útján történő megszerzése esetén, amely valamely tagállamban (a dolog fekvése szerinti állam) fekszik, ez utóbbi állam az ingatlan dolog értéke alapján adót vet ki, ahol az ingatlan dologon fennálló terhek (mint például az ingatlan dolog terhelő tartozások, amelyeket jelzálogjog biztosít) értékének levonását megengedi abban az esetben, ha az örökhagyó a halálakor az ingatlan fekvése szerinti államban rendelkezett illetékséggel, azonban abban az esetben nem engedi ezt meg, ha az örökhagyó halálakor más tagállamban (az illetékség szerinti állam) rendelkezett illetékséggel?”

IV – Jogi elemzés

A – A felek f?bb érvei

25. A jelen eljárásban az örökösök, a belga kormány, valamint a Bizottság nyújtottak be írásbeli észrevételeket, és az írásbeli észrevételeket el?terjeszt?k mindegyike képviseltette magát a 2007. december 13?án tartott tárgyaláson is.

26. Az örökösök el?ször is azt állítják, hogy az ingatlan öröklés útján való megszerzésének adóztatására vonatkozó belga jogi szabályozás hátrányosan megkülönböztet? és ellentétes az EK 56. és EK 58. cikk együttes rendelkezésével annyiban, hogy – az illeték számítási alapjának meghatározása szempontjából – lehet?vé teszi bizonyos tartozások figyelembevételét abban az esetben, ha az elhunyt lakóhelye halálakor Belgiumban volt, azonban ezen tartozások nem vehet?k figyelembe, ha az elhunyt máshol rendelkezett illetékességgel. Az örökösök álláspontja szerint a belföldi és a külföldi illet?ség? személyek helyzete ebben az összefüggésben hasonló. Ebben a vonatkozásban az örökösök kifejtik, hogy a belga szabályozás f?szabály szerint mind a belföldi, mind a külföldi illetékesség?eket illetékköteles személyeknek tekinti az öröklési illeték kiszabása tekintetében. Az örökösök a Bíróság ítélkezési gyakorlatára(7) hivatkozva úgy érvelnek, hogy a belföldi és a külföldi illet?ség?eket következőképpen a terhek és tartozások levonhatósága tekintetében is hasonlóan kell kezelni.

27. Az örökösök másodsorban – f?ként a Barbier-ügyben hozott ítélet(8) alapján – arra hivatkoznak, hogy a szóban forgó jogi szabályozás a t?kemozgás szabadságának korlátozását jelenti, mivel az ingatlannal kapcsolatos tartozások levonását tiltó rendelkezések a hagyaték értékének csökkentését eredményezik abban az esetben, ha az elhunyt külföldi illet?ség? volt, míg belga illet?ség?ek esetén nem csökken a hagyaték értéke. Következőképpen ez a szabályozás visszatarthatja a más tagállamban illetékességgel rendelkező személyeket a Belgiumban fekv? ingatlanba való befektetést?l, tudván, hogy az örököseiknek magasabb összeg? öröklési illetéket kell fizetniük annál, mintha befektetésüket nem Belgiumban eszközölték volna, vagy egyéb befektetési módot választottak volna.

28. Harmadsorban az örökösök hasonló érvek alapján arra hivatkoznak, hogy a szóban forgó belga jogi szabályozás sérti az uniós polgároknak az EK 12. és EK 18. cikkben lefektetett, más tagállamban való letelepedéséhez való jogát, illetve a hátrányos megkülönböztetés tilalmát.

29. A belga kormány azon érvével szemben, miszerint a jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatatlannak kell tekinteni, az örökösök a tárgyaláson úgy érveltek, hogy a szóban forgó tartozás – a belga jog szerint is – megfelel?en szorosan kapcsolódik az ügyben érintett ingatlanhoz. Ebben a vonatkozásban nem áll fenn lényegi különbség a jelzálogjog és a szóban forgó zálogalapítási felhatalmazás között. Az örökösök azt is hangsúlyozták, hogy a 220 000 euró összeg? tartozást azért nem tüntették fel a nyilatkozatban, mert a belga jog szerint erre külföldi illet?ség? elhunyt esetén nincs lehet?ség, továbbá még inkább azért, mert az illetékes nemzeti hatóságtól azt a tájékoztatást kapták, hogy ne tüntessék fel (ez olyan információnak min?sül, amelyre az örökösök a bizalomvédelem elve tekintetében hivatkozhatnak)(9).

30. A fentiekkel ellentétben a belga kormány azt állítja, hogy a jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatatlannak kell tekinteni abból kifolyólag, hogy a feltett kérdés elméleti jelleg?, és az alapeljárás tárgyát képez? jogvita eldöntése szempontjából nem bír jelent?séggel. A belga kormány hangsúlyozza, hogy a szóban forgó tartozást nem tüntették fel az öröklési nyilatkozatban, amit a WS-ben a benyújtására megszabott határid? lejártja miatt véglegesnek kell tekinteni. Ebb?l következ?en az ügy központi kérdése valójában az öröklési nyilatkozat benyújtására, illetve kijavítására nyitva álló határid? lejártja, és a Hof van Beroep nem mutatott rá,

hogy ilyen körülmények között milyen módon vehetné figyelembe a Bíróságnak az elterjesztett kérdés tekintetében hozott elzetes döntését. A Bíróság ítélezési gyakorlata alapján megállapítható, hogy a közösségi jog általában nem akadályozza a nemzeti jog által elírt olyan eljárási szabályok alkalmazását, mint a határidőket megállapító rendelkezések(10).

31. Az ügy érdeme tekintetében a belga kormány úgy véli, hogy a tartozások kezelése tekintetében azon az alapon való eltérő bánásmód, hogy belföldi vagy külföldi illetőségű személy hagyatékáról van-e szó, nem sérti a Szerződésnek a jelen ügyben felhívott rendelkezéseit. A belga kormány hangsúlyozza, hogy a közvetlen adók, többek között az öröklés útján való vagyonszerzés után fizetendő adó vonatkozásában a belföldi és a külföldi illetőségűek helyzete rendszerint nem összehasonlítható.

32. A belga kormány állítása szerint kizárólag annak a tagállamnak van lehetősége az elhunyt gazdasági helyzetének teljes körű megítélésére, valamint valamennyi aktív és tartozás figyelembevételére az öröklési illeték kiszámítása során, amelynek területén az elhunyt lakott. Következésképpen a jelen ügyben szereplő hasonló tartozásokat főszabály szerint mindig az elhunyt illetősége szerinti tagállam veszi figyelembe. Közösségi szinten azonban nem létezik keretszabályozás az egyes tagállamoknak az öröklési illeték kivetése tekintetében fennálló hatásköreinek összehangolására. A jelen ügyben szereplő hasonló tartozásnak az ingatlan fekvése szerinti tagállamban való levonása ténylegesen kettős levonáshoz vezethet, aminek elkerülését a tagállamok jogosultak biztosítani. A jelen ügyben az elhunyt hagyatékát képező valamennyi tartozást Németországban, az elhunyt illetősége szerinti tagállamban veszik figyelembe.

33. A belga kormány szerint a jelen ügyet el kell határolni a Barbier-ügytől(11) azon az alapon, hogy ez utóbbi ügyben az örökösök által levonni kívánt tartozás a fekvése szerinti tagállamban illetékfizetési kötelezettség alá eső ingatlanhoz elválaszthatatlanul kötődött. Ezzel ellentétben a jelen ügyben semmi nem utal arra, hogy a szóban forgó tartozás – amelyet csupán zálogjogi felhatalmazás, nem pedig jelzálogjog biztosít – a Barbier-ügyben hozott ítélet értelmében vett megfelelően szoros kapcsolatban állna az adott ingatlannal. A zálogjogi felhatalmazás tulajdonképpen az érintett személy valamennyi jelenlegi és jövőbeni vagyonára vonatkozik.

34. Amennyiben a tagállamoknak lehetővé kellene tenniük a területükön fekvő ingatlanra vonatkozó tartozások levonását, akkor a belga kormány állítása szerint erre csak annyiban lennének kötelesek, amennyiben az adott tartozás szorosan kapcsolódik a szóban forgó ingatlanhoz, és ha annak levonására az elhunyt illetősége szerinti tagállamban nincs lehetőség.

35. A belga kormány hasonló okból úgy véli, hogy a szóban forgó belga jogi szabályozás nem ellentétes az EK 12., EK 17., illetve EK 18. cikkel.

36. A Bizottság szerint a belga és a külföldi illetőségűek öröklési illeték számítása tekintetében történő megkülönböztetése – amelynek következtében a külföldi illetőségű személytől öröklött ingatlan után a vagyonátruházási illetéket a tartozások levonása nélkül kell kiszámítani – a tőkemozgás szabadságának tiltott korlátozásával jár. Ahhoz, hogy az ilyen rendelkezést összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a tőke szabad mozgásának követelményével, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy valamely, közérdeken alapuló kényszerítő ok alapján igazolható legyen(12).

37. A Bizottság megítélése szerint a jelen ügy szempontjából a belföldi és külföldi illetőségű személyek helyzete teljes mértékben hasonló. Az elhunyt belföldi vagy külföldi illetőségű státusza ténylegesen nincs hatással a Belgiumban fekvő ingatlan értékére, illetve az ingatlannal kapcsolatos tartozásokra és a hagyatékra sem. A tárgyaláson történt tisztázásnak megfelelően a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a jelen ügyben szereplő tartozás a zálogjogi felhatalmazásból

kifolyólag közvetlenül összefügg az ingatlan értékével.

38. Továbbá nem hoztak fel olyan nyomós közérdeket, amely igazolhatná a szóban forgó eltérő bánásmódot. Különösen, ami a nemzeti hatóságok állítólagos ellenőrzési nehézségeit illeti a külföldi illetőségű elhunyt adósságainak fennállása tekintetében, az ilyen adósságra vonatkozó megfelel? bizonyítékok szolgáltatása minden esetben az örökösöket terheli. A Bizottság hozzáteszi, hogy valamely tagállam a t?ke szabad mozgásának korlátozása igazolásaként nem hivatkozhat valamely másik tagállam által – mérlegelési jogkörben – biztosított adójóváírásra vagy beszámításra.

39. Végezetül a Bizottság nem tartja szükségesnek az EK 12., EK 17., illetve EK 18. cikk tekintetében feltett kérdés megválaszolását.

B – Értékelés

1. Az el?terjesztett kérdés elfogadhatóságáról

40. A belga kormány által el?terjesztett elfogadhatatlansági kifogás tekintetében emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében egyedül az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági döntésért felel?s nemzeti bíróság jogosult az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélni azt, hogy egyrészt az ítélethozatal szempontjából szükséges-e az el?zetes döntéshozatal, másrészt a Bíróság számára feltett kérdések jelent?sek-e(13).

41. Ha a nemzeti bíróságok által el?terjesztett kérdés valamely közösségi jogi rendelkezés értelmezésére vonatkozik, a Bíróság f?szabály szerint köteles a kérelemr?l határozni, kivéve ha nyilvánvaló, hogy a kérelem valójában arra irányul, hogy fiktív jogvita kapcsán döntsön, illetve általános vagy hipotetikus természet? kérdésben nyilvánítson véleményt, és így a közösségi jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hatékonyan megválaszolja(14).

42. Meg kell jegyezni, hogy a jelen ügyben egyértelm?, hogy az örökösök nem tettek említést a szóban forgó tartozásról a WS által az öröklési nyilatkozat benyújtására, illetve kijavítására el?írt határid?ben, így a nyilatkozat a határid? lejártával véglegessé vált.

43. A belga kormány – helyesen – arra is rámutatott, hogy a közösségi jog rendszerint nem akadályozza az említetthez hasonló, a nemzeti jog által lefektetett határid?k alkalmazását. Ebben a tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján megállapítható, hogy f?szabály szerint mind az ésszer? határid?k el?írása a közigazgatási, illetve bírósági eljárások tekintetében, mind az olyan rendelkezés, miszerint az irányadó határid? lejártával egy adott közigazgatási döntés joger?ssé válik, megfelel a közösségi jog hatékonysága követelményének annyiban, amennyiben az ilyen eljárási rendelkezések a jogbiztonság elvének alkalmazását jelentik(15).

44. Mindazonáltal az ügy iratai és az örökösök el?adásai alapján egyértelm?, hogy a jelen ügyben több?l van szó, mintsem pusztán arról, hogy az öröklési nyilatkozat benyújtására megállapított határid?t – amely határid? megítélésem szerint önmagában nem kifogásolható – az örökösök nem tartották be. A szóban forgó tartozás feltüntetésének elmaradása azzal t?nik kapcsolatba hozhatónak, hogy a belga öröklési jogi szabályozás nem rendelkezik az ilyen tartozások feltüntetésér?l, ezenfelül pedig azzal, hogy a belga adóhatóság az örökösöket ennek megfelel?en tájékoztatta.

45. A fentiekb?l következ?en, a jelen jogvita a végs? elemzést tekintve a WS anyagi jogi – és nem eljárásjogi – rendelkezéseinek vizsgálatára irányul, melyek alapját viszont – az el?terjesztett

kérdésre adandó választól függően – valószínűleg a közösségi jog téves alkalmazása képezi(16).

46. A jelen körülmények között korántsem megállapított tény, hogy a kérdést elterjesztő bíróságnak az örökösök által benyújtott fellebbezés elbírálása során – kizárólag azon az alapon, hogy az öröklési nyilatkozat a szóban forgó tartozás feltüntetése nélkül véglegessé vált – ne lenne lehetősége a Bíróság által a feltett kérdésre adott válasz figyelembevételére.

47. Hasonlóképpen, a fent említett ítélkezési gyakorlat értelmében nem állapítható meg egyértelműen, hogy a jelen ügyben elterjesztett kérdés – ahogyan azt a belga kormány állítja – elméleti jellegű, vagy hogy az alapeljárásban való ítélethozatal szempontjából nem bír jelentőséggel.

48. Megítélésem szerint az elzeterjesztett döntéshozatalra elterjesztett kérdést a fentiek alapján elfogadhatónak kell tekinteni.

2. Az ügy érdeméről

49. A kérdést elterjesztő bíróság az általa feltett kérdéssel alapvetően arra keres választ, hogy ellentétes-e a közösségi joggal, különösen a Szerződésnek az uniós polgárok más tagállamban való letelepedéshez való jogára és a tőke mozgás szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel az öröklési illetéknek az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozása, amely szerint – az adott tagállamban fekvő ingatlan dolog öröklése után fizetendő illeték alapjának meghatározása során – figyelembe lehet venni bizonyos terheket, mint például az ingatlan dolgot terhelő tartozásokat, amelyeket jelzálogjog biztosít, ha az örökhagyó lakóhelye halálakor az adott tagállamban volt (öröklési illeték), azonban ezen terheket nem lehet figyelembe venni, ha más tagállamban rendelkezett illetéssel(17) (vagyonátruházási illeték).

50. A kérdés vizsgálatát – a jelen eljárásban részt vevő felek javaslata, valamint a Bíróságnak az öröklés útján való vagyonszerzés után fizetendő illetékekkel kapcsolatos irányadó ítélkezési gyakorlata értelmében – a tőke mozgás szabadságával összefüggésben kezdem(18).

51. Elzeterjesztően azt is meg kell jegyezni, hogy – ahogyan azt a Bizottság helyesen megállapította – a jelen ügy körülményei tekintetében az EK 58. és EK 56. cikk együttes rendelkezése a jelentősebb, nem pedig az EK 57. cikk, ahogy azt az elterjesztett kérdés sugallja.

52. Elzeterjesztően emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat alapján a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azonban azok a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni e hatáskörüket(19).

53. Közelebbre, a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései tárgyi hatályának a jelenlegihez hasonló helyzetre való alkalmazhatósága tekintetében – amelyet tulajdonképpen a jelen eljárásban a felek nem vontak kétségbe – az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az öröklés tőke mozgásnak minősül az EK 56. cikk (korábban az EK Szerződés 73b. cikke) értelmében, kivéve azon eseteket, amikor a tőke mozgás összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak(20).

54. Elegendő-e tekintetben azt megjegyezni, hogy a Hof van Beroep te Gent előtt folyamatban lévő ügy által érintett helyzet egyértelműen nem tisztán belföldi vonatkozású, tekintettel arra, hogy valamely ingatlan olyan személytől történő öröklésének az adóztatására vonatkozik, aki a halála időpontjában egy Belgiumtól, vagyis az ingatlan fekvésétől eltérő tagállamban rendelkezett illetékességgel.

55. Következésképpen az alapeljárásban szereplő öröklés a Szerződésnek a tőke szabad

mozgására vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik.

56. Erre tekintettel meg kell vizsgálni, hogy a jelenlegihez hasonló nemzeti szabályozás kimeríti-e a t?ke szabad mozgásának tiltott korlátozását.

57. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bíróság a Barbier-ügyben – amely szintén egy ingatlan külföldi illetékesség? személyt?l öröklés útján történ? megszerzésének adózására vonatkozott – úgy ítélte meg, hogy az EK 56. cikk szerint tiltott, t?kemozgást korlátozó intézkedések közé tartoznak azok, amelyek csökkentik a hagyaték fekvési helye szerinti, a szóban forgó hagyaték öröklését megadóztató tagállamtól eltér? tagállamban lakó személy hagyatékának értékét(21).

58. A jelen ügyben nem vitatott, hogy – ahogyan azt az örökösök, illetve a Bizottság állítják – az olyan szabályozás, mely szerint az alapeljárásban szerepl?höz hasonló tartozás levonása az ingatlan külföldi illetékesség? személyt?l való öröklése esetén nem lehetséges, a hagyaték értékének csökkenését eredményezi annyiban, amennyiben azt vonja maga után, hogy a hagyaték Belgiumban magasabb illetékfizetési kötelezettség alá esik, mint amelyet akkor kellene fizetni, ha az ingatlant a halála id?pontjában az ingatlan fekvési helye szerinti tagállam területén illetékességgel rendelkező személyt?l örökölnék.

59. Ebb?l következik, hogy a szóban forgó öröklési illetékre vonatkozó nemzeti szabályozás – annyiban, amennyiben egyes tartozások levonhatóságát attól teszi függ?vé, hogy a szóban forgó ingatlant az adott tagállamban illetékességgel rendelkező személyt?l örökölték-e – f?szabály szerint akadályozza a t?ke szabad mozgását.

60. Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy ez a korlátozás a Szerz?dés rendelkezéseire tekintettel igazolható-e.

61. A belga kormány alapvet?en két f? évrre hivatkozik annak alátámasztására, hogy a szabályozás összhangban van a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, és a különbségtétel, amelyen alapul, igazolható. Els?dlegesen – a Bíróság Schumacker-ügyben(22) kialakított ítélkezési gyakorlata alapján – el?adja, hogy a szóban forgó eltér? bánásmód a belföldi és a külföldi illetékesség?ek helyzetének objektív különböz?ségén alapul. Másodsorban, és ehhez az érveléshez szorosan kapcsolódva, rámutat arra, hogy az adóztatási joghatóság megosztására vonatkozó szabályok alapján az elhunyt illetékessége szerinti tagállamnak – amelynek kizárólagos lehet?sége van az elhunyt gazdasági helyzetének teljes egészében való értékelésére – kell a hagyatékkal kapcsolatos valamennyi aktívát és tartozást figyelembe vennie, beleértve a szóban forgóhoz hasonló tartozásokat is.

62. Ebben a tekintetben helyes, ahogyan a belga kormány megállapította, hogy a Bíróság a Schumacker-ügyekben kifejtett ítélkezési gyakorlatában elfogadta – ezáltal elismerve az illetékesség kritériumának kapcsolóelvet betölt? szerepét az adóztatási joghatóság megosztását illet?en –, hogy a közvetlen adók tekintetében általában nem összehasonlítható a belföldi és a külföldi illetékességgel rendelkezők helyzete, azaz az adójogban el?fordulhat, hogy az adóalany illetékessége olyan tényez?t jelent, amely igazolja a belföldi és a külföldi illet?ség? adófizet?k tekintetében eltér? bánásmódot el?író nemzeti szabályozást(23).

63. Hasonlóképpen, az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja kifejezetten el?írja, hogy az „[EK] 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”.

64. A Bíróság azonban ismételten hangsúlyozta, hogy a fenti rendelkezést a t?kemozgás

szabadságának elvét?I való eltérésként szigorúan kell értelmezni, és 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(24).

65. Ugyancsak, magát az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjában el?írt eltérést korlátozza az EK 58. cikk (3) bekezdése, amely szerint az EK 58. cikk (1) bekezdésében említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad t?kemozgásra és fizetési m?veletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül”.

66. Különbséget kell tehát tenni az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében megengedett egyenl?tlen bánásmód és az EK 58. cikk (3) bekezdése által tiltott önkényes megkülönböztetés között. E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint valamely nemzeti rendelkezés csak akkor egyeztethet? össze a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel, ha az eltér? bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással tárgyilagosan nem összehasonlíthatóak, vagy ha azt nyomós közérdek igazolja(25).

67. Egy adott nemzeti adózási intézkedéssel összefüggésben tárgyilagosan összehasonlítható helyzetek meghatározását illet?en(26) az ítélkezési gyakorlatból többek között kit?nik, hogy amennyiben valamely tagállam úgy döntött, hogy az adónak egy bizonyos formáját alkalmazza mind a belföldi, mind a külföldi illetékességgel rendelkezőkre, akkor a belföldi és a külföldi illetékességgel rendelkezőket összehasonlíthatónak kell tekinteni az ezen adónemmel kapcsolatos bármely levonás szempontjából(27). A Bíróság ugyanebben az összefüggésben szintén jelent?snek ítélte annak meghatározását, hogy azon költségek, terhek, illetve kötelezettségek, amelyeknek egy meghatározott adó tekintetében való levonhatósága vagy figyelembevétele szóban forog, valamilyen módon „közvetlenül összefüggenek?e” a megadóztatott jövedelemmel, vagyonnal, vagy adóköteles ügylettel(28).

68. Fentiekre tekintettel a jelen ügyben el?ször is meg kell jegyezni, hogy a WS alapján a Belgiumban fekv? ingatlannal kapcsolatos öröklési illeték szempontjából mind a belföldi, mind a külföldi illet?ség?ek hagyatéka illetékfizetési kötelezettség alá esik. Habár formailag a belföldi illetékesség?ek tekintetében „öröklési illetéket”, a külföldi illetékesség?ek tekintetében pedig „vagyonátruházási illetéket” vetnek ki, álláspontom szerint ez nem befolyásolja azt a tényt, miszerint az öröklési illetékre vonatkozó belga jogi szabályozás f?szabály szerint hasonlóan kezeli a belföldi, illetve a külföldi illet?ség?eket a Belgium területén fekv? ingatlannal kapcsolatos öröklési illeték fizetési kötelezettsége tekintetében.

69. Másodszor, bár formailag az alkalmazandó öröklési illetéket egy külföldi illet?ség? személy hagyatékának részét képez? ingatlan értéke alapján szabják ki, az a tény, hogy az örökséget az örökösöknél adóztatják meg, nem hagyható figyelmen kívül. Az ügy nem kizárólag az örökhagyó személyes helyzetére, valamint – a belga kormány által hivatkozott illet?ségi elvnek megfelelen – a lakóhelye szerinti tagállamnak az örökhagyó valamennyi személyes körülményének és kötelezettségének figyelembevételére vonatkozó kötelezettségére vonatkozik, hiszen az örökösök azok, akik a WS alapján adóalanynak min?sülnek, és akik örökrészük arányában az adó megfizetésére kötelesek.

70. Különösen olyan esetben, amikor az örökösök maguk Belgiumban rendelkeztek illetékességgel, és akikre az ingatlan külföldi illetőségűtől történő öröklése miatt kétségtelenül ugyanaz a levonást meg nem engedő szabály alkalmazandó, joggal merül fel a kérdés, hogy az elhunyt illetékessége szerinti tagállam valóban megfelelőbb helyzetben van-e a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló kötelezettségek figyelembevételére. Ezenkívül – ahogy a Bizottság rámutatott – a szóban forgó tartozás fennállására vonatkozó bizonyítási teher minden esetben az örökösökre hárul, függetlenül attól, hogy az a személy, akinek a hagyatékával a tartozás kapcsolatos, belföldi illetőségű volt-e, vagy sem.

71. Végül meg kell jegyezni, hogy az alapeljárásban szereplő tartozás – a felek és a kérdést elterjesztő bíróság által szolgáltatott információk értelmében – zálogjogi felhatalmazással biztosított, ami lehetővé teszi a megörökölt ingatlan ennek megfelelő jelzáloggal való megterhelését.

72. Habár, ahogyan a belga kormány hangsúlyozta, az ingatlan és a szóban forgó kötelezettség között a jelen ügyben fennálló kapcsolat technikailag nyilvánvalóan különbözik például a Barbier-ügyben(29) szereplő, a hagyaték és a tulajdonjog átruházására vonatkozó kötelezettség közötti kapcsolattól, a jelen ügygel összefüggésben nem találom relevánsnak ezt a különbséget, továbbá megítélésem szerint az nem jogosítja fel a Bíróságot a jelen ügynek az említett üggyel való megkülönböztetésére sem. Mindez nem befolyásolja azt a tényt, hogy a jelen ügyben fennáll a kapcsolat, amelynek alapja, hogy az illetékfizetési kötelezettséggel érintett szóban forgó ingatlant bármikor meg lehet terhelni a biztosított tartozás összegével(30).

73. A fenti megfontolások értelmében nem állapítható meg, hogy a pusztán tény, miszerint az örökös halála időpontjában nem rendelkezett illetékességgel a hagyaték részeit képező ingatlan fekvése szerinti tagállamban, a kérdést elterjesztő bíróság elttihez hasonló esetben tárgyilagosan igazolná a szóban forgóhoz hasonló tartozás levonásának örökösötől való megtagadását abban az esetben, ha az azonos helyzetben lévő, de belföldi illetőségű személytől öröklő örökös ugyanakkor jogosult az adott adókedvezmény igénybevételére.

74. Végül, a belga kormány által elterjesztett érvelés tekintetében – amely szerint a szóban forgó tartozások figyelembevétele kétszeres levonáshoz vezethet – megállapítható, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a közösségi állampolgárt nem lehet megfosztani a Szerződés rendelkezéseire való hivatkozás lehetőségétől azzal az indokkal, hogy kihasználja a lakóhelyétől eltérő tagállam jogszabályai alapján biztosított adókedvezményeket(31).

75. Mivel a jelen ügyben nem hivatkoztak olyan nyomós közérdekre sem, amely a szóban forgó szabályozást igazolhatná, arra kell következtetni, hogy az adójogi bánásmód különbözősége az EK 58. cikk (3) bekezdése és a fent említett ítélkezési gyakorlat(32) alapján önkényes megkülönböztetést valósít meg, és ezért összeegyeztethetetlen a Szerződésnek a tiszta szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel.

76. A fentiek alapján világos, hogy az elterjesztett kérdést a Szerződésnek az uniós polgárok más tagállamban való letelepedésére vonatkozó rendelkezéseivel kapcsolatos részében nem szükséges vizsgálni(33).

77. Következésképpen, véleményem szerint az elterjesztett kérdésre azt kell válaszolni, hogy a Szerződés tiszta szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely alapján – az adott tagállam területén fekvő ingatlan öröklése esetén fizetendő illeték alapjának megállapítása során – figyelembe vesznek bizonyos terheket, mint például az örökölt ingatlan dolgot terhelő tartozásokat, amelyeket jelzálogjog biztosít, amennyiben az örökös halála időpontjában illetékességgel rendelkezett az

adott tagállamban, azonban nem veszik figyelembe ezen terheket, ha az elhunyt más tagállamban rendelkezett illetékességgel.

V – Véggövetkeztetések

78. A fenti indokok alapján azt javasolom, hogy a Bíróság a Hof van Beroep te Gent által elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdésre a következ? választ adja:

A Szerzdés tke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel ellentétes az alapeljárásban szereplhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely alapján – az adott tagállam területén fekv? ingatlan öröklése esetén fizetend? illeték alapjának megállapítása során – figyelembe vesznek bizonyos terheket, mint például az öröklött ingatlan dolgot terhel? tartozásokat, amelyeket jelzálogjog biztosít, amennyiben az örökhagyó halála id?pontjában illetékességgel rendelkezett az adott tagállamban, azonban nem veszik figyelembe ezen terheket, ha az elhunyt más tagállamban rendelkezett illetékességgel.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A Bíróság eltt folyamatban lév? Arens-Sikken-ügy.

3 – A C?364/01. sz. Barbier-ügyben 2003. december 11?én hozott ítélet (EBHT 2003., I?15013. o.).

4 – A C?513/03. sz. Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23?án hozott ítélet (EBHT 2006., I?1957. o.).

5 – HL 1988. L 178., 5. o.; magyar nyelv? különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.

6 – Hivatkozás a 3. lábjegyzetben.

7 – Különösen a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28?án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.), a C?307/97. sz. Saint-Gobain-ügyben 1999. szeptember 21?én hozott ítélet (EBHT 1999., I?6161.o.), valamint a 3. lábjegyzetben hivatkozott Barbier-ügyben hozott ítélet.

8 – A 3. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 62. pontja.

9 – Ebben a tekintetben a C?181/04–C?183/04. sz., Elmeka egyesített ügyekben 2006. szeptember 14?én hozott ítéletre (EBHT 2006., I?8167. o.) hivatkoztak.

10 – A 45/76. sz. Comet-ügyben 1976. december 16?án hozott ítélet (EBHT 1976., 2043. o.) 19. pontjára való hivatkozással.

11 – Hivatkozás a 3. lábjegyzetben.

12 – A C?512/03. sz. Blanckaert-ügyben 2005. szeptember 8?án hozott ítélet (EBHT 2005., I?7685. o.) 42. pontja.

13 – Lásd ebben az értelemben többek között a C?275/06. sz. Promusicae-ügyben 2008. január 29?én hozott ítélet (EBHT 2008., I?0271. o.) 36. pontját; a C?236/98. sz. Jämställdhetsombudsmannen-ügyben 2000. március 30?án hozott ítélet (EBHT 2000., I?2189. o.) 30. pontját és a C?261/95. sz. Palmisani-ügyben 1997. július 10?én hozott ítélet (EBHT 1997., I?4025. o.) 18. pontját.

14 – Lásd ebben az értelemben többek között a 13. lábjegyzetben hivatkozott Promusicae-ügyben

- hozott ítélet 37. pontját, valamint a C?217/05. sz. Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio ügyben 2006. december 14?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?11987. o.) 16. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.
- 15 – Lásd ebben az értelemben többek között a 13. lábjegyzetben hivatkozott Palmisani-ügyben hozott ítélet 28. pontját; a C?453/00. sz., Kühne & Heitz ügyben 2004. január 13?án hozott ítélet (EBHT 2004., I?837. o.) 24. pontját; valamint a 10. lábjegyzetben hivatkozott Comet-ügyben hozott ítélet 18. pontját.
- 16 – Ezen túl az alapügy tárgyát képez? jogvita – ahogyan az örökösök érveltek – a bizalomvédelem elvének kérdéskörét is felvetheti.
- 17 – Azaz, ha az örökhagyó halálakor az érintett ingatlan fekvési helye szerinti tagállamtól eltér? tagállamban rendelkezett illetékességgel.
- 18 – Lásd ebben az értelemben többek között a 3. lábjegyzetben hivatkozott Barbier-ügy 57., 58. és 75. pontját. A következ?kben kifejtett értékelés, tekintve, hogy a két ügy felépítése hasonló, követi a 2. lábjegyzetben hivatkozott Arens-Sikken ügyben tett indítványomét, amelyre szükség szerint hivatkozom.
- 19 – Lásd többek között a C?319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7?én hozott ítélet (EBHT 2004., I?7477. o.) 19. pontját; a C?386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?8203. o.) 15. pontját; valamint a C?347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29?én hozott ítélet (EBHT 2007., I?2647. o.) 21. pontját.
- 20 – Lásd ebben az értelemben többek között a C?256/06. sz. Jäger-ügyben 2008. január 17?én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tetté közzé) 25. pontját, valamint a 4. lábjegyzetben hivatkozott van Hilten-van der Heijden-ügyben hozott ítélet 42. pontját.
- 21 – Lásd ebben az értelemben a 3. lábjegyzetben hivatkozott Barbier-ügyben hozott ítélet 62. pontját; a 4. lábjegyzetben hivatkozott van Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet 44. pontját; valamint legutóbb a 20. lábjegyzetben hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 30. pontját.
- 22 – A C?279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14?én hozott ítélet (EBHT 1995., I?225. o.)
- 23 – Lásd ebben az értelemben a 22. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 31. és 33. pontját.
- 24 – Lásd például a C?446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13?án hozott ítélet (EBHT 2005., I?10837. o.) 37. pontját, a 19. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 28. pontját; valamint a 20. lábjegyzetben hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 40. pontját.
- 25 – Lásd ebben az értelemben többek között a 19. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontját; a C?35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6?án hozott ítélet (EBHT 2000., I?4071. o.) 43. pontját; a C?376/03. sz. D.-ügyben 2005. július 5?én hozott ítélet (EBHT 2005., I?5821. o.) 25. pontját; valamint a 12. lábjegyzetben hivatkozott Blanckaert?ügyben hozott ítélet 42. pontját.
- 26 – Ebben a tekintetben részletesebben lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Arens-Sikken ügyben ismertetett indítványom 73–77. pontját.
- 27 – Lásd ebben az értelemben a 7. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország

ügyben hozott ítélet 20. pontját; a C?170/05. sz. Denkavit-ügyben 2006. december 14?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?11949. o.) 35. pontját; valamint Lenz f?tanácsnok C?250/95. sz. Futura Participations és Singer ügyben 1996. november 5?én ismertetett indítványának (EBHT 1997., I?2471. o.) 38. és 39. pontját.

28 – Lásd ebben az értelemben többek között a C?234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12?én hozott ítélet (EBHT 2003., I?5933. o.) 27. és 28. pontját; a C?265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?923. o.) 40. pontját; valamint a 20. lábjegyzetben hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 44. pontját.

29 – Hivatkozás a 3. lábjegyzetben.

30 – Lásd ebben a tekintetben a 2. lábjegyzetben hivatkozott, Arens-Sikken ügyben ismertetett indítványom 79. pontját, valamint annak 35. lábjegyzetét.

31 – Többek között a 3. lábjegyzetben hivatkozott Barbier-ügy 71. pontja. Lásd ebben a tekintetben részletesebben a 2. lábjegyzetben hivatkozott Arens-Sikken ügyben ismertetett indítványom 66. és 86–89. pontját is.

32 – Lásd a fenti 67. pontot.

33 – Lásd ebben az értelemben a 3. lábjegyzetben hivatkozott Barbier-ügy 75. pontját.