MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. március 17.[1]

C-123/15. sz. ügy

Max-Heinz Feilen
kontra
Finanzamt Fulda

(a Bundesfinanzhof [szövetségi adóügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal — Adóztatás — A tőke szabad mozgása — Öröklési illeték — Olyan tagállami szabályozás, amely az öröklési illeték mérséklését írja elő, ha a hagyaték olyan vagyont tartalmaz, amely ugyanebben a tagállamban a megelőző tíz évben öröklési illetékkel terhelt öröklés tárgya volt — Másik tagállamban örökölt és adóztatott hagyaték”

1. A Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) által előterjesztett jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének és az EUMSZ 65. cikknek az értelmezésére irányul. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet M.-H. Feilen és a Finanzamt Fulda (fuldai adóhivatal) között folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelynek tárgya, hogy az utóbbi elutasította M.-H. Feilennek az édesanyja hagyatéka után fizetendő öröklési illeték csökkentésére irányuló kérelmét.

I – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

2. A 88/361/EGK irányelv[2] 1. cikkének (1) bekezdése értelmében:

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

3. A 88/361/EGK irányelv tőkemozgások nómenklatúráját felsoroló I. mellékletének „Személyes tőkemozgások” című XI. kategóriájában szerepelnek az örökségek és hagyatékok.

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — A Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló 1988. június 24-i tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.).

B – *A német jog*

4. Az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvénynek (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) [3] a 2007. adóévben alkalmazandó rendelkezései a következők.

5. Az ErbStG 1. §-ának (1) bekezdése előírja, hogy adóköteles ügyletként az öröklés illetékköteles.

6. Az ErbStG 2. §-a (1) bekezdésének 1–3. pontja értelmében illetékfizetési kötelezettség keletkezik:

„1. Az 1. § (1) bekezdésének 1–3. pontjában szabályozott esetekben, ha a halála időpontjában az örökhagyó, […] vagy a vagyonszerző az illetékkötelezettség keletkezésének időpontjában belföldi illetőségű személy, az egész vagyonra. Belföldi illetőséggel rendelkezőnek minősülnek:

a) azok a természetes személyek, akiknek lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye belföldön található,

[…]

3. minden egyéb esetben arra a vagyonrészre nézve, amely az értékbecslésről szóló törvény (Bewertungsgesetz) 121. §-a alapján belföldi vagyonba tartozik.”

7. Az ErbStG 15. §-a határozza meg az illetékcsoportokat. Az (1) bekezdése a következőképpen szól:

„A vagyonszerzőnek az örökhagyóhoz vagy az ajándékozóhoz fűződő személyes viszonya alapján a következő három illetékcsoport különböztethető meg:

I. illetékcsoport:

1. a házastárs és az élettárs,

2. a gyermekek és nevelt gyermekek.”

8. Az ErbStG 27. §-a az alábbiak szerint szabályozza az illetékkedvezményt:

„(1) Amennyiben az I. illetékcsoportba tartozó személyek haláleset folytán olyan vagyont szereznek, amelyet a vagyonszerzést megelőző utolsó tíz évben az említett illetékcsoportba tartozó személyek már megszereztek, és amely után e törvény alapján illetéket kellett megállapítani, úgy – a (3) bekezdésre is figyelemmel – az alábbiak szerint mérséklődik az e vagyon után fizetendő illeték összege:

… százalékkal	ha az illetékfizetési kötelezettség keletkezésének két időpontja között eltelt idő
50	nem több, mint 1 év
45	több, mint 1 év, de nem több, mint 2 év
40	több, mint 2 év, de nem több, mint 3 év
35	több, mint 3 év, de nem több, mint 4 év
30	több, mint 4 év, de nem több, mint 5 év

3 — A legutóbb a költségvetés különböző kiegészítő intézkedéseiről szóló 2003. december 29-i törvénnyel (Haushaltsbegleitgesetz, *Bundesgesetzblatt* I, 3076. o.) módosított törvény 1997. február 27-én kihirdetett változatának (*Bundesgesetzblatt* I, 378. o.; a továbbiakban: ErbStG) rendelkezései.

25	több, mint 5 év, de nem több, mint 6 év
20	több, mint 6 év, de nem több, mint 8 év
10	több, mint 8 év, de nem több, mint 10 év

(2) […]

(3) Az (1) bekezdés alapján nyújtott illetékkedvezmény nem haladhatja meg az (1) bekezdésben említett százalékos mértékeknek a korábbi vagyonszerző által ugyanazon vagyon megszerzése után megfizetett illetékre történő alkalmazása mellett kiszámított összeget.”

II – Az alapeljárás tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9. A németországi lakóhellyel rendelkező M.-H. Feilen a 2007-ben, ugyanezen tagállamban található utolsó lakóhelyén elhunyt édesanyjának egyedüli örököse. Az édesanya hagyatéka lényegében a 2004-ben Ausztriában elhunyt lánya után örökölt örökségrészéből állt, leánya haláláig az édesanya is Ausztriában lakott. Mivel a leány hagyatékát csak az anya halála után osztották fel, e hagyaték után M.-H. Feilen 11 961,91 euró összegű öröklési illetéket fizetett.

10. M.-H. Feilen az anya utáni vagyonszerzésére vonatkozó, Németországban elkészített öröklésiilleték-bevallásban egyrészt hagyatéki tartozásként szerepeltette az Ausztriában megfizetett öröklési illetéket, másrészt németországi illetékkedvezményt kért az ErbStG 27. §-a alapján. 2009. október 28-án kelt határozatában a fuldai adóhivatal levonta ugyan az adóalapból az osztrák öröklési illetéket, elutasította azonban az illetékkedvezmény biztosítását.

11. A Finanzgericht (adóügyi bíróság) azzal az indokkal utasította el a M.-H. Feilen által a fuldai adóhivatal határozatával szemben benyújtott keresetet, hogy az ErbStG 27. §-ának (1) bekezdése az e törvény alapján öröklési illetékkel terhelt korábbi öröklés jogcímén történő vagyonszerzést feltételez, ilyen pedig a jelen esetben nem áll fenn, mivel az anya korábbi, a lánya után megvalósult öröklése után nem német öröklési illeték került megállapításra.[4]

12. A felülvizsgálati kérelmet elbíráló, kérdést előterjesztő bíróság, kétségeit fejezi ki aziránt, hogy az ErbStG 27. §-a összeegyeztethető-e az uniós joggal.

13. Először is megállapítja, hogy az alapeljárás felperesét megillető öröklés az uniós jognak a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései hatálya alá tartozik. Az öröklések ugyanis, amely az elhunyt személy által hátrahagyott vagyon egy vagy több személyre történő átszállását jelentik, a 88/361 irányelv I. melléklete XI. kategóriájának hatálya alá tartoznak, és így az EUMSZ 63. cikk értelmében vett tőkemozgásoknak minősülnek, kivéve azt az esetet, amikor az öröklés alkotóelemei kizárólag egyetlen tagállamot érintenek.[5] Márpedig e bíróság szerint M.-H. Feilen öröklése nem tekinthető tisztán belföldi ügyletnek, mivel olyan vagyont örökölt édesanyja után, amely lényegében az édesanya Ausztriában elhunyt lánya után örökölt örökségrészéből, tehát külföldi vagyonból állt.

4 — Az anya és a lánya, a leány halálának időpontjában nem rendelkezett az ErbStG 2. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti vett németországi lakóhellyel, és a leány hagyatéka az ErbStG 2. §-a (3) bekezdése értelmében kizárólag külföldi hagyatéknak minősül (a „belföldi” hagyatékkal ellentétben).

5 — Welte-ítélet (C-181/12, EU:C:2013:662).

14. Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy az ErbStG 27. §-ának (1) bekezdése szerinti illetékkedvezmény biztosításának megtagadása korlátozhatja a tőkemozgást, mivel csökkenti a külföldi öröklési illeték hatálya alá tartozó vagyont tartalmazó hagyaték értékét.[6] Ugyanakkor ezzel összefüggésben kétségeit fejezi ki e bíróság, a Block-ítéletet (C-67/08, EU:C:2009:92) figyelembe véve, amely egy kettős adóztatás vonatkozású helyzetben kizárta a tőkemozgás ErbStG-ből eredő korlátozását azzal az indokkal, hogy a tagállamok nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam különböző adórendszereihez igazítani, és – az uniós jog tiszteletben tartása mellett – e tárgyban bizonyos autonómiával rendelkeznek.

15. Harmadszor, a kérdést előterjesztő bíróság e korlátozás esetleges igazolhatóságát vizsgálja. Ennek keretében azt kérdezi egyrészről, hogy az ErbStG 27. §-ának (1) bekezdése az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében lehetővé tett eltérő bánásmódot, vagy az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése által tiltott önkényes megkülönböztetést teremt-e meg, másrészről, hogy ezt a korlátozást igazolja-e a német adórendszer koherenciájának megőrzésére irányuló közérdeken alapuló nyomós indok.

16. E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az EUMSZ 65. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti szabad tőkemozgással az olyan tagállami szabályozás, amely a bizonyos illetékcsoportba tartozó személyek által haláleset folytán történő vagyonszerzés esetén az öröklési illeték mérséklését írja elő, ha a hagyaték olyan vagyont tartalmaz, amelyet az adott illetékcsoportba tartozó személyek e vagyonszerzést megelőző utolsó tíz évben szereztek meg, és e korábbi vagyonszerzés tekintetében öröklési illetéket állapított meg a tagállam, miközben az illetékkedvezmény kizárt, ha a korábbi vagyonszerzés tekintetében valamely más tagállam állapított meg öröklési illetéket?”

III – A Bíróság előtti eljárás

17. M.-H. Feilen, a német, a spanyol kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A Bíróság valamennyi felet meghallgatta a 2016. január 27-én tartott tárgyaláson, kivéve a spanyol kormányt.

IV – Értékelés

A – *A felek észrevételeinek összefoglalása*

18. M.-H. Feilen azt javasolja a Bíróságnak, hogy a feltett kérdésre igenlő választ adjon. Megállapítja, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az öröklések ténylegesen a szabad tőkemozgás hatálya alá tartoznak. Úgy véli másrészt, hogy az alapeljárásban tárgyalt helyzet nem hasonlítható a Block-ítéletben (C-67/08, EU:C:2009:92) szereplő helyzethez, mivel a jelen esetben nincs szó kumulatív hatást kiváltó párhuzamos adóztatásról, hanem kizárólag a korábbi öröklés tagállami bevonásáról. Emellett fenntartja, hogy a korlátozást nem igazolja közérdeken alapuló kényszerítő indok, azaz a német adórendszer koherenciájának megőrzése, tekintve, hogy nincs közvetlen kapcsolat egy adókedvezmény (az öröklési illeték csökkentésének engedélyezése) és egy adóteher (a korábbi öröklés megadóztatása) között. Az öröklési illeték csökkentését ugyanis nem a korábban teljesített nemzeti adóbevételek alapján engedélyezik.

6 — Bizottság kontra Németország ítélet (C-211/13, EU:C:2014:2148, 41. pont).

19. Ezzel szemben a német kormány azt javasolja a Bíróságnak, hogy a feltett kérdésre nemleges választ adjon.

20. Úgy véli ugyanis, hogy a szóban forgó nemzeti rendelkezés nem valósítja meg a tőkemozgások korlátozását, mivel a külföldi vagyonból álló hagyaték értékének csökkentése nem az említett rendelkezés alkalmazásából, és így a németországi adóztatásból következik, hanem abból, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság párhuzamosan gyakorolták adóztatási joghatóságukat. A német kormány tehát úgy véli, hogy a Block-ítéletben (C-67/08, EU:C:2009:92) alkalmazott megoldás a jelen ügyben is átültethető, abban az értelemben, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság még akkor sem köteles saját adórendszerét módosítani annak érdekében, hogy a más tagállamban megfizetett öröklési illetéket figyelembe lehessen venni, még akkor sem, ha ez egy hagyaték kettős megadóztatásához vezet is.

21. A német kormány másodlagosan arra hivatkozik, hogy az ErbStG 27. §-ának (1) bekezdése által a korábban Németországban megadóztatott hagyaték és a korábban másik tagállamban megadóztatott hagyaték között alkalmazott úgynevezett különbségtétel nem vezet tiltott hátrányos megkülönbözetéshez, tekintve, hogy a nemzeti és a határon túli helyzetek objektív módon nem összevethetők, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság a két esetben nem ugyanazokkal az adóztatási jogokkal rendelkezik.

22. A spanyol kormány szintén azt javasolja, hogy a feltett kérdésre nemleges választ adjon a Bíróság. Hangsúlyozza, hogy van olyan, közérdeken alapuló nyomós indok, egészen pontosan a német adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége, amely igazolja az ErbStG 27. §-a által a vagyon megadóztatásának helyével összefüggésben alkalmazott különbségtételt.

23. Az Egyesült Királyság Kormánya egyetért ezzel. Véleménye szerint a szóban forgó német szabályozás nem korlátozza a szabad tőkemozgást, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság nem állapított meg magasabb öröklési illetéket az alapeljárás felperese édesanyjának külföldön található vagyona után, mint a kizárólag Németországban található javak utáni öröklési illeték. Az Egyesült Királyság Kormánya szerint ugyanis ez a jogszabály csak akkor ír elő magasabb öröklési illetéket, ha a vagyon, földrajzi helyzetétől függetlenül, tíz éve nem esett németországi öröklési illetékfizetési kötelezettség alá. Ilyen körülmények között úgy véli, hogy a jelen ügyben és a Block-ítéletben (C-67/08, EU:C:2009:92) tárgyalt helyzet hasonló, mivel kettős adóztatás ered abból, hogy a két tagállam párhuzamosan gyakorolta adóztatási joghatóságát.

24. Az Egyesült Királyság Kormánya fenntartja azt is, hogy a szabad tőkemozgás úgynevezett korlátozását a német adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolja, és így a többi kormányhoz hasonlóan azt az álláspontot képviseli, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn az adókedvezmény és egy meghatározott adóteher között.

25. A *Bizottság* azt javasolja, hogy a Bíróság az előterjesztett kérdésre igenlő választ adjon.

26. A Bizottság úgy véli, hogy az ErbStG 27. §-a korlátozza a tőkemozgást, mivel az egymást követő többszörös, Németországban már megadóztatott „belföldi” vagyonszerzés támogatásával elősegíti a más tagállamokból származó hagyatéki vagyon értékének csökkenését.[7] Tekintve, hogy ez utóbbi után magasabb adót kell fizetni, mint a „belföldi” vagyon után, az elhunyt és az örökös számára kevésbé csábítóak a más tagállamban történő befektetések, azok fenntartása és németországi örökösre történő átruházása. Ezzel összefüggésben a Bizottság megjegyzi, hogy a Block-ítéletben (C-67/08, EU:C:2009:92) alkalmazott megoldást nem lehet átvenni, mivel nem összehasonlítható a jelen ügy tényeivel.

7 — A Jäger-ítéletre (C-256/06, EU:C:2008:20, 30. és az azt követő pontok) hivatkozik.

27. Végül a Bizottság úgy véli, hogy a szóban forgó intézkedést nem igazolható az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján. Ténylegesen nem áll fenn semmiféle olyan ténybeli különbség, amely igazolhatná a belföldi és a külföldi vagyon után fizetendő öröklési illetékek közötti adózási egyenlőtlenséget, mivel az illetékek számítása ebben a két esetben a hagyaték részét képező vagyontárgyak értéke alapján történik. Azt, hogy adókedvezmény csak belföldi vagyon esetén adható, nem indokolhatja az ErbStG 27. §-ának célkitűzése, amely a családi vagyon rövid időn belüli többszöri átszállás miatti jelentős csökkenésének elkerülésére irányul, függetlenül a vagyon földrajzi helyzetétől.

28. A Bizottság szerint a jelen ügyben a német adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességére alapított igazolás sem elképzelhető, mivel az adóteher nem ugyanazt az adózót érinti, mint aki az adókedvezményben részesül,[8] az öröklés után kirótt illeték megfizetésére kötelezett személy az alapeljárás felperese volt, az első, Ausztriában történt öröklésnél az elhunyt jogutódjaként, a második, németországi öröklésnél pedig saját személyében.

B – *Elemzés*

1. Az alapügyben szereplő öröklés az uniós jog, egészen pontosan a szabad tőkemozgás hatálya alá tartozik-e?

29. Amint azt maga a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügy bíróság) megjegyzi az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban, az említett kérdésre egyértelműen igenlő választ kell adni.

30. Mindjárt az elején emlékeztetni kell arra, az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.[9]

31. Szintén az állandó ítélkezési gyakorlatból ered, hogy „az öröklés, amely az elhunyt személy hagyatékának egy vagy több személyre történő átszállását jelenti, és amely a 88/361 irányelv I. mellékletének »Személyes tőkemozgások« című XI. része alá tartozik, tőkemozgásnak minősül az [EUMSZ 63.] cikk értelmében, azon eseteket kivéve, amikor a tőkemozgás összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak”[10].

32. Tekintettel a külföldi (ausztriai) vagyonszerzésre, a M.-H. Feilent illető öröklés semmiképp sem tekinthető tisztán belföldi ügyletnek.

33. Ebből következően ezután azt kell megvizsgálni, hogy akadályozza-e a tőkemozgást az olyan nemzeti jogszabály, mint amilyen az alapügyben szerepel.

8 — A Bizottság a Welte-ítéletből (C-181/12, EU:C:2013:662, 60. pont) indult ki.

9 — Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-334/02, EU:C:2004:129, 21. pont); Bizottság kontra Görögország ítélet (C-155/09, EU:C:2011:22, 39. pont); Bizottság kontra Ausztria ítélet (C-10/10, EU:C:2011:399, 23. pont).

10 — Lásd többek között: Barbier-ítélet (C-364/01, EU:C:2003:665, 58. pont); van Hilten-van der Heijden-ítélet (C-513/03, EU:C:2006:131, 40–42. pont); Scheunemann-ítélet (C-31/11, EU:C:2012:481, 22. pont); Welte-ítélet (C-181/12, EU:C:2013:662, 20. pont). Egyéb, öröklési (illetve ajándékozási) tárgyú példákkal kapcsolatosan lásd többek között: Geurts és Vogten ítélet (C-464/05, EU:C:2007:631); Jäger-ítélet (C-256/06, EU:C:2008:20); Eckelkamp és társai ítélet (C-11/07, EU:C:2008:489); Arens-Sikken ítélet (C-43/07, EU:C:2008:490); Block-ítélet (C-67/08, EU:C:2009:92); Mattner-ítélet (C-510/08, EU:C:2010:216); Missionswerk Werner Heukelbach ítélet (C-25/10, EU:C:2011:65); Halley ítélet (C-132/10, EU:C:2011:586); Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-127/12, EU:C:2014:2130); Welte-ítélet (C-181/12, EU:C:2013:662); Bizottság kontra Németország ítélet (C-211/13, EU:C:2014:2148); Q-ítélet (C-133/13, EU:C:2014:2460); Grünewald-ítélet (C-559/13, EU:C:2015:109). Lásd még a következő folyamatban lévő ügyeket: a Bíróság előtti Hünnebeck-ügy (C-479/14) (az indítványom [C-479/14, EU:C:2016:100] ismertetésére 2016. február 18-án került sor); a Bíróság előtti Sparkasse Allgäu ügy (C-522/14) (lásd: Szpunar főtanácsnok Sparkasse Allgäu ügyre vonatkozó indítványa [C-522/14, EU:C:2015:786]).

2. Korlátozza-e az ErbStG 27. §-ának (1) bekezdése a szabad tőkemozgást?

34. A szabad tőkemozgás korlátozása akkor áll fenn, ha objektíven összehasonlítható helyzeteket adózás szempontjából eltérően kezelnek.

35. Emlékeztetek arra, hogy az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja kimondja, hogy az EUMSZ 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek. A tőkemozgás szabadságának alapelvétől való ezen eltérést szigorúan kell értelmezni, és az nem szolgálhat az EUMSZ 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül. Az egyenlőtlen bánásmód csak akkor tekinthető összeegyeztethetőnek a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel ha: először is az egyenlőtlen bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik, vagy másodszor közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható. [11]

36. A jelen esetben az eltérő adójogi bánásmód egyértelmű.

37. A Bundesfinanzhofhoz (szövetségi adóügyi bíróság) hasonlóan azon elvből kiindulva, miszerint a szóban forgó rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy adókedvezmény csak akkor adható, ha a korábbi szerzés után Németországban kellett adózni, megállapítom, hogy ez a szabályozás a Németországban haláleset miatti korábbi tulajdonszerzés folytán öröklési illetékkel terhelt „belföldi vagyon” egymást követő többszöri (az „I. illetékcsoportba” tartozó személyek általi) megszerzését támogatja, [12] ellentétben azon „külföldi vagyon” egymást követő többszöri megszerzésével, amelyek esetében a korábbi tulajdonszerzés után Németország helyett más tagállamban keletkezett az illetékfizetési kötelezettség.

38. Mielőtt eldöntenénk, hogy megvalósul-e a tőke szabad mozgásának korlátozása, érdemes felidézni a Bíróság néhány olyan ítéletét, amelyekre a felek gyakran hivatkoznak, mivel ezek az ítéletek az öröklési illetékre vonatkozó német jogi szabályozással foglalkoznak.

39. A Jäger-ítéletben (C-256/06, EU:C:2008:20, 32. pont) [13] a Bíróság úgy határozott, hogy a „[j]elen esetben az alapügyben érintett nemzeti rendelkezéseknek – mivel azt eredményezik, hogy a más tagállamban fekvő termőföldet és erdőt is magában foglaló hagyaték Németországban magasabb öröklési illeték alá esik, mint amit akkor kellene fizetni, ha a hagyaték tárgyai kizárólag ez utóbbi állam területén feküdnének – az a hatásuk, hogy korlátozzák a tőkemozgást, csökkentve az ilyen, német területen kívül található ingatlant magában foglaló hagyaték értékét”.

40. A Bíróság a ErbStG-ben foglalt német szabályozást már korábban is vizsgálta a Welte-ítéletben (C-181/12, EU:C:2013:662, 25. pont) és a Bizottság kontra Németország ítéletben (C-211/13, EU:C:2014:2148, 43. pont), amely szabályozás, tekintve hogy az érintett ingatlan illetékalapja vonatkozásában irányadó illetékmentességet az örökhagyónak és az örökösnek a hagyaték megnyílása

11 — Lásd: Verkooijen-ítélet (C-35/98, EU:C:2000:294, 43. pont); Manninen-ítélet (C-319/02, EU:C:2004:484, 29. pont); Hollmann-ítélet (C-443/06, EU:C:2007:600, 45. pont).

12 — Az ErbStG 15. §-ának (1) bekezdése szerint az örökhagyó „I. illetékcsoportba tartozó” rokonai a házastárs és az élettárs, a gyermekek és nevelt gyermekek, a gyermekek és nevelt gyermekek leszármazottai, haláleset folytán történő vagyonszerzés esetén a felmenők.

13 — Lásd: O’Shea, T., „ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules”, *Tax Notes International*, 2008. február 11., 468. és az azt követő oldalak.; Michel, V., „Impôt sur les successions et situation du bien imposé”, *Europe*, 2008. március, 16. o.; Leistentritt, M., „Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr”, *European Law Reporter (ELR)*, 7–8/2008, 271. és az azt követő oldalak; Kemmeren, E., „The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands”, *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Linde Verlag, Bécs, 2013., 147–164. o.

időpontjában fennálló lakóhelyétől teszi függővé, a belföldi lakóhellyel nem rendelkező személyek közötti, ilyen ingatlant érintő öröklést súlyosabb adóteherrel sújtja, mint a legalább egy belföldi illetőségű személyt érintő öröklés esetén, és ekképpen az említett hagyaték értékének csökkenését eredményezi. [14]

41. Ezekben az ügyekben az elhunyt lakóhelye szerinti állam magasabb öröklési illetéket állapított meg a külföldön található vagyonra, mint amit akkor kellene fizetni, ha a hagyaték tárgyai kizárólag az elhunyt lakóhelye szerinti (a két vagyont megadóztató) tagállam területén feküdnének, [15] vagy németországi ingatlanra vonatkozó ajándékozás esetén az illetékmentességet, illetve az illetékalapot eltérően számította attól függően, hogy az ajándékozó vagy a megajándékozott Németországban rendelkezik-e lakóhellyel (mivel mindkét esetben ajándékozási illetéket kell fizetni). [16]

42. Ebben a három ítéletben a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy nem áll fenn objektív különbség azon helyzetek között, amelyekben Németországban lakóhellyel nem rendelkező személyek érintettek, illetve amelyekben legalább az egyik személy az említett államban lakik, és azon esetek között sem, amelyek Németországban található, illetve más tagállamban elhelyezkedő vagyontárgyak örökléséről szól, mivel a Németországban található ingatlanok után fizetendő öröklési illetékeket az ErbStG alapján ezen ingatlan értéke, valamint és az elhunyt és az örököse közötti személyes kapcsolat alapján kell kiszámítani. Márpedig e két kritérium közül egyik sem függ a felek lakóhelyétől, vagy a vagyon elhelyezkedésétől. Nincs olyan objektív különbség ezen esetek között, amely a szerződéssel összeegyeztethetővé tenné az ilyen esetekre alkalmazott eltérő adójogi bánásmódot.

43. A felek közül többen is hivatkoztak a Block-ítéletre (C-67/08, EU:C:2009:92), a német kormány és az Egyesült Királyság pedig úgy vélte, hogy az *mutatis mutandis* alkalmazható a jelen ügyben. Ebben az ügyben Block, németországi lakos német öröklési illetéket volt köteles fizetni az általa örökölt, Spanyolországban található javak után anélkül, hogy ebből levonhatta volna a Spanyolországban már megfizetett illeték összegét, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Spanyol Királyság között nem áll fenn az örökléssel összefüggő kettős adóztatás elkerülését szolgáló egyezmény.

44. A Bíróság ebben az ügyben megállapította a tőkemozgás korlátozásának hiányát, mivel úgy ítélte meg, hogy az olyan jogi értelemben vett kettős adóztatás, mint ami ezen ügy tárgya volt, abból adódott, hogy a két tagállam párhuzamosan gyakorolta adóztatási joghatóságát.

45. Véleményem szerint a jelen ügyet meg kell különböztetni a fent hivatkozott ítéletektől.

46. Egyrészről a jogi értelemben vett kettős adóztatást, amelyre a Block-ítélet (C-67/08, EU:C:2009:92) épül, az eltérő adójogi bánásmód hiánya jellemzi, mivel a német szabályozás valamennyi adóalanyt egyformán kezelte. Block valóban kevesebb adót fizetett volna, ha a teljes vagyon Németországban helyezkedett volna el, de nem a németországi szabályozás miatt érte hátrány. Ez ugyanis abból eredt, hogy a két tagállam párhuzamosan gyakorolta adóztatási joghatóságát. [17]

14 — Az ErbStG és az uniós jog összeegyeztethetőségének tárgyában lásd többek között: Fraberger, F., „Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht”, SWI 1998.; 30. o., Tumpel, M., „Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer”, SWI 2000., 2. o.; Fellner, K., „Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?”, RdW 2005., 44. o., Fellner, K., „Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?”, SWK 2006., 57. o.; Fraberger, F., Burgstaller, E. és Haslinger, K., „Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer”, taxlex 2007., 707., illetve különösen 715. o.; valamint Petritz, M., „ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer”, RdW 2008/125, 174. o.

15 — Jäger-ítélet (C-256/06, EU:C:2008:20, 32. pont) és Mazák főtanácsnok Jäger-ügyre vonatkozó indítványa (C-256/06, EU:C:2007:500, 35. o.).

16 — Welte-ítélet (C-181/12, EU:C:2013:662, 25. pont) és a Bizottság kontra Németország ítélet (C-211/13, EU:C:2014:2148, 43. pont).

17 — Kerckhaert és Morres ítélet (C-513/04, EU:C:2006:713, 20. pont),; Damseaux-ítélet (C-128/08, EU:C:2009:471, 26. és az követő pontok).

47. Másrészt, a Jäger-ítélet (C-256/06, EU:C:2008:20), a Welte-ítélet (C-181/12, EU:C:2013:662) és a Bizottság kontra Németország ítélet (C-211/13, EU:C:2014:2148) alapját képező ügyekkel ellentétben a jelen ügyet a helyzetek – egy olyan, Németországban lakóhellyel rendelkező adóalany helyzete, aki az elmúlt tíz évben Németországban már megadóztatott vagyont örököl, és egy másik, szintén Németországban lakó adóalany helyzete, aki ugyanezen időszakban más tagállamban megadóztatott vagyont örököl – objektív összehasonlíthatóságának hiánya jellemzi.

48. Ezen a ponton megismételném néhány észrevételemet, amelyet az összehasonlíthatóság kérdésében a Timac Agro Deutschland ügyben ismertetett indítványomban (C-388/14, EU:C:2015:533, 37–40. pont) tettem:

„37. [...] a belföldiek és külföldiek helyzete nem hasonlítható össze egy tagállam adózási rendszere tekintetében, ha ez a tagállam a külföldiek adóztatására nem jogosult, vagy ezzel a jogosultsággal nem él[18].

38. Ugyanez a feltétel ad magyarázatot a Bíróság által a Nordea Bank Danmark ítéletben (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. pont) kifejtett azon vélelemre, amely szerint »*valamely belföldi illetőségű társaság nyeresége kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozott intézkedések szempontjából* egy másik tagállamban [...] található állandó telephelyek helyzete nem hasonlítható a belföldi állandó telephelyek helyzetéhez« (kiemelés tőlem) [19].

39. Az elképzelés nem új. Így a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítéletben (C-374/04, EU:C:2006:773) a Bíróság már megállapította, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalat természetes személy részvényesei nem részesülhetnek az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalat természetes személy részvényeseiével azonos adójóváírásban az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok által fizetett osztalékok tekintetében, amikor e külföldre fizetett osztalékokat semmilyen brit adó nem terheli. A Bíróság ítéletében kifejtette, hogy más lenne a helyzet, ha egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény vagy egy egyoldalú döntés alapján az Egyesült Királyság fenntartotta volna azt a jogot, hogy a külföldre fizetett osztalékokra brit személyi jövedelemadót vessen ki.

40. A fenti megállapításokra tekintettel a Bíróság megállapította, hogy »nem ellentétes az EUMSZ 49. és az EUMSZ 63. cikkel, ha valamely tagállam az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék tekintetében az osztalékban részesülő, szintén e tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok számára az osztalékfizető társaság által a felosztott nyereség után megfizetett adó hányadának megfelelő adójóváírást tesz lehetővé, míg azt nem teszi lehetővé az ilyen osztalékban részesülő, más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok számára, amelyek az előbbi tagállamban nem adókötelesek ezen osztalék tekintetében«[20].”

18 — Ezt a gondolatot erősítette meg a Timac Agro Deutschland ítélet (C-388/14, EU:C:2015:829) 65. pontjában, amely szerint „mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság nem rendelkezik adóztatási joghatósággal az ilyen állandó [külföldi] telephely nyeresége tekintetében, mivel a telephely veszteségének levonása többé nem lehetséges Németországban, az ausztriai állandó telephely helyzete nem hasonlítható a németországi állandó telephely helyzetéhez a belföldi társaság nyeresége kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében a Németországi Szövetségi Köztársaság által hozott intézkedések szempontjából”.

19 — Lásd: Timac Agro Deutschland ítélet (C-388/14, EU:C:2015:829), 27. és 64. pont.

20 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet (C-374/04, EU:C:2006:773, 74. pont). Olyan közelmúltbeli ügyre, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a helyzetek közötti objektív különbség abból eredt, hogy valamely tagállam a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény megkötését követően lemondott adójogi joghatóságának a másik tagállamban letelepedett társaságok által kifizetett osztalékok vonatkozásában történő gyakorlásáról, lásd: Kronos International ítélet (C-47/12, EU:C:2014:2200, 80–82. pont).

49. Arra a következtetésre jutottam, hogy „mivel nincs adóelőny, ha nincs adóztatási joghatóság[21], a Timac Agróhoz hasonló társaság helyzete számomra nem tűnik összehasonlíthatónak egy Németországban letelepedett és ugyanebben a tagállamban állandó telephellyel rendelkező társaság helyzetével”[22] (az említett indítvány 74. pontja).

50. Más szóval a nemzeti és a határon átnyúló helyzetek objektív összehasonlíthatóságának meghatározásakor döntő szempont, hogy ebben a két helyzetben fennáll-e a szóban forgó tagállam adóztatási joga.[23]

51. Ezeket a következtetéseket a jelen ügyben is alkalmazni lehet. Ugyanis, amint arra a német kormány helyesen rámutatott, egy tisztán nemzeti helyzetben valamennyi, a korábbi és a második, tulajdonszerzésre irányuló ügylet a német adóztatási joghatósághoz tartozik. Ezzel szemben, egy határon átnyúló helyzetben, mint ami a jelen alapeljárásban is szerepel, a Németországi Szövetségi Köztársaságnak nincs és nem is volt a korábbi tulajdonszerzés megadóztatására joga, adóztatási joghatósága csak a második tulajdonszerzésre terjed ki. E hatásköre gyakorlása során, amely magában foglalja az ErbStG 27. §-a szerinti csökkentéseket, a Németországi Szövetségi Köztársaság nem köteles tehát figyelembe venni azokat (a korábbi) vagyonszerzéseket, amelyek nem tartoztak adóztatási joghatóságába.

52. Más szóval, a Németországi Szövetségi Köztársaság nem részesíti előnyben az öröklési illeték szempontjából a nemzeti területen található vagyont a külföldön találhatóhoz képest, mindkettőre egyforma adót alkalmaz. A jelen esetben a külföldi vagyont nem adóztatja meg.

53. Mivel a helyzetek összehasonlíthatósága hiányzik, az eltérő adójogi bánásmód nem valósítja meg a szabad tőkemozgás korlátozását.

3. Harmadlagosan: az igazolás megléte

54. Abban az esetben, ha a Bíróság megállapítja a helyzetek összehasonlíthatóságát, és így a korlátozás fennállását, ez utóbbit véleményem szerint mindenképpen közérdeken alapuló nyomós indok igazolja.

55. A továbbiakban az írásbeli észrevételekben és a tárgyaláson hivatkozott, egyrészt a német adórendszer koherenciájára, másrészt az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása biztosításának követelményére vonatkozó két indokot elemzem.

a) Az adórendszer koherenciája

56. A Bíróság korábban már elismerte, hogy az adórendszer koherenciájának megőrzése igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását.[24]

21 — A Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087) 24. pontjában megfogalmazott és korábban a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítéletben (C-374/04, EU:C:2006:773) alkalmazott elv szerint.

22 — Ez az indítvány csupán az 1999-es adóév vonatkozásában volt érvényes (a Timac Agro Deutschland ítélet [C-388/14, EU:C:2015:829] alapját képező ügyben a második, előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés), mivel a korábbi években az adóügyi hatáskör alkalmazása és így az összehasonlíthatóság gyakorlata működött (az első, előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés). Az említett ítélet 28. cikkében a Bíróság (indítványommal egyetértve) megállapította, hogy fennállt a „hasonlóság”, és így a helyzetek összehasonlíthatósága, amikor ugyanazt az illetékkedvezményt kapták a külföldi és a belföldi telephelyek.

23 — Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. pont); Timac Agro Deutschland ítélet (C-388/14, EU:C:2015:829, 65. pont).

24 — Bachmann-ítélet (C-204/90, EU:C:1992:35, 21. pont); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588, 43. pont); Bizottság kontra Belgium ítélet (C-250/08, EU:C:2011:793, 77. pont); Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-253/09, EU:C:2011:795, 78. pont); K-ítélet (C-322/11, EU:C:2013:716, 71. pont).

57. Ezzel összefüggésben a Bíróság megkövetelte, hogy ugyanazon adófizetőnél és egyazon adónemnél a szóban forgó adórendszer közvetlen kapcsolatot hozzon létre az adott adóelőny és valamely meghatározott adóteher között.[25] Ezt a három feltételt fogom vizsgálni, amelyek közül a legjelentősebb az adókedvezmény és az adóteher közötti közvetlen kapcsolat.

i) Közvetlen kapcsolat az adott adókedvezmény és valamely meghatározott adóteher között

58. A német jogalkotó az ErbStG 27. §-ának elfogadásával méltányossági okokból olyan intézkedést alkalmazott, amelynek értelmében a német adóhatóság lemond a tulajdonszerzés után járó öröklési illeték egy részéről azzal az indokkal, hogy ugyanezen vagyon után egy korábbi, tíz éven belüli tulajdonszerzéssel kapcsolatban már érvényesített öröklési illetéket; a csökkentés mértéke pedig az eltelt évek számával fordítottan arányos.

59. Az ErbStG 27. §-a annak előírásával, hogy a második tulajdonszerzéskor az öröklési illetéket csökkenteni kell, részben azt kívánja elérni, hogy elkerülhető legyen az időben közeli öröklés útján átszállt vagyon kétszeres megadóztatása Németországban. Ez a kettős megadóztatás természetesen csak akkor valósulhat meg, ha az első adófizetés is Németországban volt.

60. Másként kifejezve, illetve amint azt a spanyol kormány és az Egyesült Királyság Kormánya is kiemelte, a csökkentéssel járó adókedvezmény célja a korábbi tulajdonszerzéskor fellépő adóhátrány kiegyenlítése. Ez az adókedvezmény ahhoz a tényhez járul, hogy az első vagyonszerzéskor Németországban megfizetett adó csökkentette a második vagyonszerzés értékét.

61. Egyetértek tehát a Bundesfinanzhoffal (szövetségi adóügyi bíróság), amely az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában úgy véli, hogy „az adóteher (a korábbi vagyonszerzés megadóztatása) és az adócsökkentés (a következő vagyonszerzéssel kapcsolatos adófizetés időpontjában) között kapcsolat áll fenn”[26].

62. Ezzel összefüggésben párhuzam vonható a jelen ügy, valamint a Bizottság kontra Belgium ítélet (C-250/08, EU:C:2011:793) és a Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-253/09, EU:C:2011:795) alapjául szolgáló ügyekkel.

63. A magyar jogban a magyarországi lakóingatlanok megvásárlása után arányos adót vetnek ki oly módon, hogy a második (és azt követő) vásárláskor fizetendő adóból levonásra kerül az előző vásárláskor megfizetett adó összege, így csak az árkülönbözet után (kicsit a hozzáadottérték-adóhoz [héa] hasonlóan) kell az adót megfizetni. Ezzel szemben a más tagállamban megvalósított első vásárlás esetén a magyar adó a magyarországi második vásárlás teljes összege után fizetendő. Noha a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a korlátozás fennáll, azonban azt is kimondta, hogy ezt a magyar adórendszer koherenciája igazolja, amennyiben kapcsolat áll fenn a második vásárlás alkalmával nyújtott adókedvezmény és az első adóteher között.[27]

25 — Papillon-ítélet (C-418/07, EU:C:2008:659, 44. pont); Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet (C-303/07, EU:C:2009:377, 72. pont); Bizottság kontra Belgium ítélet (C-250/08, EU:C:2011:793, 71. pont); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, 57. pont); K-ítélet (C-322/11, EU:C:2013:716, 66. pont).

26 — Mengozzi főtanácsnok a Welte-ügyre vonatkozó indítványában (C-181/12, EU:C:2013:384, 71. pont) a „közvetlen és logikus szimmetriáról” beszél.

27 — Lásd: Steichen, A., *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint Paul, 2015., 90. o.

64. A Bíróság ugyanezt az érvelést fogadta el az ugyanezen a napon kihirdetett, a hasonló belga adórendszerre vonatkozó Bizottság kontra Belgium ítéletében (C-250/08, EU:C:2011:793). A Bíróság az említett ítélet 73. pontjában kimondta: „meg kell állapítani, hogy mivel a Belga Királyságnak nincs adóztatási joga azon adásvételi ügylet tekintetében, amelyben korábban más tagállamban olyan személy vett részt, aki a Flamand Régióban kíván új állandó lakóhelyet létesíteni, ezen adókedvezmény szerkezete szimmetrikus logikát tükröz”[28].

65. A jelen ügyben nem a Németországban fizetett öröklési illetékek, hanem az első, ausztriai öröklési illetékek csökkentették a második öröklés értékét. A második öröklés után fizetendő német öröklési illeték százalékos csökkentésére csak azért került sor, mivel ez ahhoz az összeghez kapcsolódik, mely alapján az első vagyonszerzéssel összefüggésben az öröklési illetéket számították. A két öröklés után fizetendő illetékek – legalábbis értékben, ha nem is fizikai értelemben – ugyanarra a vagyonra vonatkoznak, még ha a vagyon fizikai azonosítása természetesen könnyebb, ha a két vagyonszerzés között rövidebb idő telik el.

ii) A kedvezménynek és a tehernek ugyanarra az adóra kell vonatkoznia

66. Ez a feltétel[29] a jelen ügyben természetesen teljesül, hiszen mind a kedvezmény, mind az adóteher az öröklési illetéket érinti.

iii) Az adóalanynak azonosnak kell lennie

67. Ez a feltétel ebben a formában ritkán követelmény.[30] A Bíróság még azt is megjegyezte, hogy „a jelen esetben az adó és az adózó azonosságára vonatkozó e két [utolsó] feltétel [bizonyos ítéletekben] elegendő [volt] az ilyen[, azaz az adókedvezmény és az adóteher közötti] kapcsolat fennállásának megállapításához”[31].

68. A Bizottság kontra Belgium ítéletben (C-250/08, EU:C:2011:793) a Bíróság, miután megállapította a kedvezmény és az adóteher között fennálló kapcsolatot, a 75. pontban megjegyzi, hogy „ugyanis egyrészt megegyezik az illetékkötelezett személye, aki az érintett illetéket már megfizette, és jogosult a levonásra, másrészt pedig megegyezik az illeték, amelynek keretében a kedvezményt nyújtják”. Így ezek az elemek igazolják az említett ítélet 71. pontjában bemutatott közvetlen kapcsolatot, mint az adórendszer koherenciáján alapuló igazolás sikerének egyetlen feltételét.

69. A jelen ügyben megjegyzem, hogy – még ha a közvetlen kapcsolat kétségkívül megállapítható is – az az adóalany, akinek a második vagyonszerzés után öröklési illetéket kell fizetnie, nyilvánvalóan nem egyezik meg azzal, aki az első után volt köteles illetéket fizetni, mivel ez utóbbi szükségszerűen elhalálozott.

28 — Ezen érvelés alapján juthatott volna a Bíróság arra a következtetésre, hogy a szóban forgó helyzetek nem összehasonlíthatók. Lásd analógia útján: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588, 42. pont). Ugyanakkor megjegyzem, a Bíróságnak ezekben az ügyekben határozhatott volna úgy, hogy a valóságban nem összehasonlíthatók az esetek, így kizárt a személyek szabad mozgásának korlátozása, és nincs szükség az esetleges igazolások vizsgálatára (lásd: a jelen indítvány 34–53. pontja).

29 — Lásd: Baars-ítélet (C-251/98, EU:C:2000:205, 40. pont); Verkooijen-ítélet (C-35/98, EU:C:2000:294, 57. pont); Lenz-ítélet (C-315/02, EU:C:2004:446, 36. pont).

30 — Bosal-ítélet (C-168/01, EU:C:2003:479, 35. pont); Lenz-ítélet (C-315/02, EU:C:2004:446, 36. pont).

31 — K-ítélet (C-322/11, EU:C:2013:716, 70. pont).

70. Ennek megfelelően azt javaslom, hogy a Bíróság ezt a feltételt rugalmasan értelmezze, épp úgy, ahogyan azt Kokott főtanácsnok a Manninen-ügyre vonatkozó indítványában már javasolta (C-319/02, EU:C:2004:164), rámutatva, hogy „az adórendszer koherenciáját biztosító összefüggés kivételes esetben akkor is megvalósul, ha az egyik adóalanynál jelentkező teher más adóalanynál jelentkező tehermentesítéssel egyenlítődik ki” [32].

71. Két tényező alapján gondolom úgy, hogy a jelen esetben kivételes feltételek állnak fenn. Mindenekelőtt, a szabályozás ugyanarra az öröklésiilleték-köteles tárgyra vonatkozik. A jelen ügyben Feilen asszony lányának azon javairól van szó, amelyeket az édesanya örökölt, és amelyek az édesanyja halálát követően M.-H. Feilenre szálltak. Emellett, bár az adóalanyok eltérőek, szükségképpen egy család tagjai, a német szabályozás célja pedig egyértelműen annak figyelembevétele volt, hogy a generációkon keresztül közeli családtagok között öröklődő vagyon általában csak bizonyos időtartam elteltével váljon újra öröklési illeték tárgyává. Valójában a német jogi szabályozás azt kívánja elkerülni, hogy jogilag és ténylegesen egy vagyon rövid időn belül ne csökkenjen egy második, aránytalan adóteher miatt. Márpedig a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az adórendszer koherenciáját (egészen pontosan az adókedvezmény és az adóteher közötti közvetlen kapcsolat meglétét) a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani. [33]

72. Egyébiránt és a teljesség kedvéért megjegyzem, hogy a szóban forgó szabályozás célját nem valósítja meg szükségszerűen az, hogy a német adócsökkentés kiterjed a jelen ügyben szereplőhöz hasonló helyzetekre is, amikor az öröklési illetéket korábbi, tíz éven belüli, közeli hozzátartozók közötti öröklés után más tagállamban fizették meg.

73. Amint arra az Egyesült Királyság Kormánya rámutatott, előfordulhat ugyanis, hogy más tagállam jelentősen alacsonyabb öröklési illetéket alkalmaz, mint a Németországi Szövetségi Köztársaság. Ha a Németországi Szövetségi Köztársaság köteles lett volna engedélyezni a szóban forgó adócsökkentést, kizárólag abból az indokból, hogy ugyanezen javak után tíz éven belül más tagállamban már megfizetésre került öröklési illeték, a Németországi Szövetségi Köztársaság arra is köteles lehetett volna, hogy a második öröklés kapcsán nagyobb összegű adócsökkentést engedélyezzen, mint amekkora az első öröklés során fizetett illeték volt.

b) Az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának fenntartása

74. A szabad tőkemozgás korlátozása az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével is igazolható. [34]

75. Elismerem, hogy némi nehézséget okoz számomra ezen, a Bíróság ítélkezési gyakorlatában némiképp különleges helyet elfoglaló igazolás pontos behatárolása.

76. Mindenekelőtt ez a legújabb azon igazolások közül, amelyeket a Bíróság a közvetlen adózással összefüggő, valamely alapvető mozgási szabadságot korlátozó vagy sértő intézkedések indokaként elfogadott.

32 — 61. pont. Lásd: Hintsanen, L., és Pettersson, K., The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case, IBFD, 2006. április, 130. o., 132. és az azt követő oldalak („rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief”).

33 — Papillon-ítélet (C-418/07, EU:C:2008:659, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); K-ítélet (C-322/11, EU:C:2013:716, 69. pont).

34 — Lásd: Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-172/13, EU:C:2015:50, 24. pont), hivatkozással a Marks & Spencer ítéletre (C-446/03, EU:C:2005:763, 51. pont), az Oy AA ítéletre (C-231/05, EU:C:2007:439 51., 57. és 60. pont);, és az A-ítéletre (C-123/11, EU:C:2013:84 46. pont). Lásd még: X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89, 28. és az azt követő pontok).

77. Ez az egyetlen olyan indok, amelyet még akkor is elfogadott a Bíróság a Marks & Spencer ítéletben (C-446/03, EU:C:2005:763, 43. és az azt követő pontok), amikor, legalábbis ebben a formában, egyik fél sem hivatkozott rá.

78. Kezdetben a Bíróság csak akkor vette figyelembe, ha valamely ügyben két más igazoló ok is szerepelt, nevezetesen az adókikerüléssel szembeni küzdelem szükségessége, és azon kockázat elkerülésének szükségessége, hogy egy adófizető kétszer is részesüljön ugyanabban az adókedvezményben.

79. Ezt követően a Bíróság csak a két első érv együttes meglétét követelte meg (Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, többek között a 60. pont), majd az X Holding ítéletben (C-337/08, EU:C:2010:89, 28. és az azt követő pontok) úgy határozott, hogy az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának megőrzése egymagában is igazoló okként szolgál.

80. Ezen igazoló ok meghatározása kapcsán a Bíróság számos ítélete lehetővé teszi a tagállamok számára annak megakadályozását, hogy az adóalanyok több nemzeti adórendszer között válasszanak, ami sértené a tagállamok adóztatási joghatóságuk gyakorlásához való jogát: [35]

– a „loss shopping” jogszerű megelőzése volt a Marks & Spencer ítéletben (C-446/03, EU:C:2005:763) az, amelynek kapcsán annak bizonyítása, hogy a Marks & Spencernek nem volt lehetősége arra, hogy külföldi leányvállalatai veszteségeinek csökkentése érdekében több nemzeti adórendszer közül válasszon, azt eredményezte, hogy Bíróság a brit jogi szabályozást aránytalannak minősítette (többek között az 53. és az azt követő pontokban);

– így történt az Oy AA ítéletben (C-231/05, EU:C:2007:439), amelyben ez a választás az adófizető számára a cégcsoporton belüli pénzügyi juttatások csökkentését eredményezhette volna;

– így történt a Lidl Belgium ítéletben (C-414/06, EU:C:2008:278, 52. pont), ahol az adófizető „választhat[ott], hogy az említett állandó telephely veszteségét a székhelye szerinti tagállamban vagy valamely másik tagállamban számolja el” [36];

– így történt a Papillon-ítéletben is (C-418/07, EU:C:2008:659), amelyben a Bíróság a 39. pontban megállapította, hogy „a szóban forgó csoporthoz tartozó társaságok nyereségeinek és veszteségeinek figyelembevételére vonatkozó kérdés csak az ugyanazon tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok esetében merül fel”, és „az egy és ugyanazon tagállamban felmerült veszteségek figyelembevételére vonatkozik”. Mivel nem lehetett választani több adórendszer között, a Bíróság az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztását nem fogadta el igazoló okként;

– így történt az SGI-ítéletben (C-311/08, EU:C:2010:26) is, amelynek 63. pontjában a Bíróság kifejtette, hogy „mivel az egymással kölcsönös függőségi viszonyban lévő társaságok önkényes választásától függően a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt nyújtó társaság szerinti tagállama, mint az e társaság székhelye szerinti állam, adott esetben kénytelen lenne a kedvezményezett társaság székhelye szerinti tagállam javára lemondani a társaság jövedelmének megadóztatásra vonatkozó jogáról”.

– szintén így történt az X Holding ítéletben (C-337/08, EU:C:2010:89), amelyben a Holland Királyság igazolta azon jogszabályát, amely megakadályozta, hogy egy társaság saját maga döntsön abban a kérdésben, hogy külföldön található leányvállalatával együtt alkosson-e egy adózási egységet, és emellett ugyanilyen szabadon egyik évről a másodikra szétváljon, attól függően, hogy a saját, vagy a

35 — Az Argenta Spaarbank ítéletben (C-350/11, EU:C:2013:447, 55. pont) a Bíróság a „tagállamok egyikében adóköteles jövedelmeknek a másik tagállamba történő áttételéről” beszél.

36 — Az A-ítéletben (C-123/11, EU:C:2013:84, 48–55. pont) a különböző adórendszerek közötti választás lehetőségének hiánya arra indította a Bíróságot, hogy elutasítsa az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására épülő indoklást.

leányvállalata székhelye szerinti adórendszer biztosít-e kedvezményt a számára. „Ezen előnynek [tudniillik az adózási egység létrehozásának] a több országra kiterjedő helyzetekre történő bármely kiterjesztése azzal a következménnyel járna, hogy lehetővé válik az anyavállalatok számára, hogy *szabadon megválasszák* azt a tagállamot, amelyben a külföldi leányvállalatuk veszteségét elszámolják” (kiemelés tőlem, az említett ítélet 41. pontja); és

– végül így történt a Bíróság teljes, a tőkekivonási adóra vonatkozó ítélkezési gyakorlatában, a National Grid Indus ítélettől (C-371/10, EU:C:2011:785) kezdve, amelyben az alapelgondolás természetesen az volt, hogy egy adóalany a nyereségadó kikerülése érdekében dönthet-e adózási illetőségének olyan országba történő áthelyezéséről, ahol ilyen adó nem létezik, vagy alacsonyabb összegű.

81. Noha az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása továbbra is az adóalany azon lehetőségére épül, hogy egyik nemzeti adórendszerrel szemben a másikat válassza, ugyanakkor nem látom, a jelen esetben ezt hogyan lehetne alkalmazni. Sem M.-H. Feilennek, sem az édesanyjának nem állt módjában, hogy áthelyezze Ausztriából Németországba, vagy fordítva, az egyik vagy a másik öröklést érintő adóztatási joghatóságot. Másrészt, a jelen esetben kétségtelen, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság az Osztrák Köztársasággal szemben elveszítheti adóztatási joghatósága egy részét.

82. Egyébiránt a Bíróság gyakran elutasította az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására vonatkozó igazolást, amikor, mint a Papillon-ítéletben (C-418/07, EU:C:2008:659), egyetlen adórendszer szerepelt:

– ez volt a helyzet az Amurta-ítéletben (C-379/05, EU:C:2007:655, 59. pont), amelyben a Bíróság úgy ítélkezett, hogy „ha valamely tagállam úgy döntött, hogy nem adóztatja a területén illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok ilyen jövedelmeit, nem hivatkozhat a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzéséhez fűződő követelményre a más tagállamban illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok adóztatásának igazolása érdekében”, valamint a Santander Asset Management SGIIC és társai ítéletben (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 48. pont), amelyben úgy ítélte meg, hogy „ha valamely tagállam úgy döntött, hogy nem adóztatja a belföldi illetőségű kedvezményezett áékbv-k belföldi eredetű osztalékait, nem hivatkozhat a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzéséhez fűződő követelményre a külföldi illetőségű kedvezményezett áékbv-k ilyen jövedelmei adóztatásának igazolása érdekében”[37];

– a Rewe Zentralfinanz ítéletében (C-347/04, EU:C:2007:194, 43. pont) a Bíróság úgy határozott, hogy „[ö]nmagában a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyára alapított érv tehát nem igazolja valamely tagállam azon gyakorlatát, amely alapján rendszeresen megtagadja valamely adókedvezmény biztosítását a belföldi illetőségű anyavállalat részére azon indokkal, hogy az nemzetközileg fejt ki gazdasági tevékenységet, ami pedig nem keletkeztet közvetlenül az ezen államot megillető adóbevételeket”;

– ugyanez az érvelés található a Groupe Steria ítéletben (C-386/14, EU:C:2015:524, 29. pont), amelyben a Bíróság megállapította, hogy „[e]z az eltérő bánásmód csak a belföldi illetőséggel rendelkező anyavállalatok által kapott, külföldről származó osztalékra vonatkozik, ily módon *egy és ugyanazon tagállam* adóztatási joghatósága érintett” (kiemelés tőlem).

37 — Lásd még: Bizottság kontra Belgium ítélet (C-387/11, EU:C:2012:670, 76–79. pont); Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 99. pont).

83. Ezen az ítéletek ismeretében, amelyekben a Bíróság nem fogadta el az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességét egy korlátozó adózási intézkedés igazolásaként, nem találok okot annak a jelen ügyben való elfogadására, ahol egyedül a német adórendszer érintett, amely teljesen kimaradt az első öröklésből, és azt csak a másodiknál kellett alkalmazni.

84. Ugyanakkor néhány másik ítéletben, többek között a Philips Electronics UK ítéletben (C-18/11, EU:C:2012:532) és a Nordea Bank Danmark ítéletben (C-48/13, EU:C:2014:2087), bár a Bíróság nem fogadta el a szóban forgó igazolást, úgy tűnik, hogy tágabb módon határozta azt meg: „a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetősége közötti szimmetria [megőrzése]” (Philips Electronics UK ítélet, C-18/11, EU:C:2012:532, 24. pont), ez a kifejezés a Nordea Nordea Bank Danmark ítéletben is megjelenik (C-48/13, EU:C:2014:2087, 32. és az azt követő pontok).

85. Ezen jóval tágabb értelmezés alapján, amely már nem követeli meg, hogy az adóalany „választhasson” az egyes adórendszerek közül, a jelen ügyben lehetne azt is állítani, hogy, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság egyáltalán nem rendelkezett adóztatási joghatósággal az első öröklés utáni adó megállapítására, természetesen nem köteles ezt a második örökléssel összefüggésben figyelembe venni. Ugyanakkor úgy vélem, hogy logikusan ennek az érvelésnek inkább a helyzetek összehasonlíthatóságának vizsgálatában lenne a helye, ahogy azzal a fentiekben az igazolások vizsgálatát megelőzően foglalkoztam.

86. Hangsúlyozható még az is, hogy 2004-ben, amikor az édesanya volt a lánya után az örököstárs, majd 2007-ben, amikor a felperes örökölt édesanyja után, a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között létrejött, az öröklési illeték területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló 1954. október 4-i egyezmény rendelkezései még mindig hatályban voltak. Ebben az egyezményben a két tagállam megállapodott adóztatási joguk megfelelő megosztásáról. Ezen egyezmény 5. cikkének (1) bekezdése szerint az öröklés után az a tagállam állapíthatja meg az adót, amelyikben halála időpontjában az elhunyt lakóhelye volt, amennyiben a hagyatékban nem szerepel ingatlan vagy vállalkozás vagyona.

87. Ennek megfelelően az Osztrák Köztársaság volt jogosult az édesanya leánya utáni öröklés útján való tulajdonszerzésének megadóztatására, mivel a lány az Osztrák Köztársaságban lakott 2004-ben bekövetkezett halála időpontjában. A Németországi Szövetségi Köztársaság az édesanya utáni öröklést adóztathatta meg, mivel ez utóbbi Németországban lakott 2007-ben. Az adóztatási jog ilyen egyértelmű és megfelelő megosztását kétségbe vonná, ha a Németországi Szövetségi Köztársaságnak a második, 2007-es öröklés folyamán részben le kellett volna mondania adóztatási jogáról, és ennek következtében csökkentenie kellett volna az öröklési illetéket, azzal az indokkal, hogy az Osztrák Köztársaság gyakorolta adóztatási jogát a lány utáni 2004-es öröklés folyamán.

88. Mindezek alapján valóban a Németországi Szövetségi Köztársaság által emlegetett adóztatási joghatóság „kiegyensúlyozott” megosztásáról van szó? Nem inkább a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között létrejött adóztatási joghatóság (egyszerű) megosztásának egyszerű gyakorlásáról, amely bizonyos módon megelőzi az adóztatási joghatóság gyakorlását, ami egyébként bizonyítja, hogy az adóztatási joghatóság megosztása a kapcsolódó tényezők alapján megvalósítható, amelyek normális esetben a nemzetiség vagy a lakóhely szerinti megkülönböztetéshez vagy korlátozásokhoz vezetnek (lásd: Gilly-ítélet, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

38 — Az F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt ítélet (C-589/13, EU:C:2015:612) 71. pontja a következőképpen erősíti meg ezt az érvelést: „mivel az Osztrák Köztársaság [a kettős adóztatást megelőző] egyezményekben lemondott adóztatási joghatóságának gyakorlásáról az e két másik tagállami illetőségű személyeknek nyújtott támogatások vonatkozásában, nem hivatkozhat az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására az e személyeknek támogatást nyújtó alapítványok különös adóztatása érdekében, mivel e személyek nem tartoznak az adóztatási joghatósága alá. E tagállam szabadon fogadta tehát el az adóztatási joghatóság megosztását, amint az magukból a kettős adóztatás elkerülésére a Belga Királysággal és a Németországi Szövetségi Köztársasággal általa kötött egyezmények rendelkezéseiből is következik”.

89. Végezetül, még ha valóban arról is van szó, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság a közöttük létrejött egyezmény szerint gyakorolta az adóztatási joghatóság megosztását, kétlem, hogy az adóztatási joghatóság (kiegyensúlyozott) megosztásával kellene foglalkozni annak megállapításához, hogy az olyan (német) szabályozás, mint amilyen a jelen ügyben szerepel, nem összeegyeztethetetlen az Európai Unió jogával.

V – Végkövetkeztetések

90. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) által előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

Nem ellentétes az EUMSZ 65. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti szabad tőkemozgással az olyan tagállami szabályozás, amely a bizonyos illetékcsoportba tartozó személyek által haláleset folytán történő vagyonszerzés esetén az öröklési illeték mérséklését írja elő, ha a hagyaték olyan vagyont tartalmaz, amelyet az adott illetékcsoportba tartozó személyek e vagyonszerzést megelőző utolsó tíz évben szereztek meg, amennyiben e korábbi vagyonszerzés tekintetében öröklési illetéket állapított meg a tagállam, miközben az illetékkedvezmény kizárt, ha a korábbi vagyonszerzés tekintetében valamely más tagállam állapított meg öröklési illetéket.