JÁN MAZÁK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. december 9.[1]

I – Bevezetés

1. A Bizottság a kötelezettségszegés megállapítása iránt 2009. július 8-án indított jelen keresettel annak megállapítását kéri, hogy a Magyar Köztársaság, azáltal hogy a más államban fekvő lakóingatlan eladását követő magyarországi lakóingatlan-vásárlást kedvezőtlenebb bánásmódban részesíti, mint a Magyarországon fekvő lakóingatlan eladását követő magyarországi lakóingatlan-vásárlást, nem teljesítette az EK 18., az EK 39. és az EK 43. cikkből, valamint az EGT-Megállapodás 28. és 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

II – Jogi háttér

2. A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 63. §-a szerint „az ingatlan és vagyoni értékű jog átruházásából származó jövedelem után az adó mértéke 25 százalék. […] [A] […] befizetett adóból visszajár (vagy nem kell azt megfizetni) az ingatlan, vagyoni értékű jog átruházásából származó jövedelem azon része utáni adó (lakásszerzési kedvezmény), amely összeget a magánszemély saját maga vagy közeli hozzátartozója, volt házastársa részére a jövedelem megszerzésének időpontját megelőző 12 hónapon vagy az azt követő 60 hónapon belül lakáscélú felhasználásra fordított (a lakásszerzési kedvezmény alapja).” E lakásszerzési kedvezménnyel csak akkor lehet élni, ha a beruházás Magyarországon fekvő lakásra vonatkozik.

3. Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 1. §-a így rendelkezik:

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

4. Az Itv. 2. §-a szerint:

„[…] Az ajándékozási és visszterhes vagyonátruházási illetékekre vonatkozó

1 – Eredeti nyelv: angol.

rendelkezéseket a belföldi ingatlanok, illetve az ezekhez kapcsolódó vagyoni értékű jogok tekintetében kell alkalmazni, kivéve, ha nemzetközi szerződés másként rendelkezik."

5. Végül az Itv. 21. §-ának (5) bekezdése így rendelkezik:

„[…] [H]a a magánszemély vevő a másik lakástulajdonát a vásárlást megelőző vagy azt követő egy éven belül eladja, az illeték alapja a vásárolt és az eladott lakástulajdon – terhekkel nem csökkentett – forgalmi értékének a különbözete. […]"

III – A pert megelőző eljárás és a bírósági eljárás

6. A Bizottság a 2007. március 23-i levelében felhívta a magyar kormány figyelmét arra, hogy az ingatlan-átruházásra vonatkozó magyar adó- és illetékjogi rendelkezések ellentétesek lehetnek a Magyar Köztársaságnak az EK 18. cikkből, az EK 39. cikkből és az EK 43. cikkből, valamint az EGT-Megállapodás megfelelő rendelkezéseiből eredő kötelezettségeivel.

7. A Bizottság kifejtette, hogy az Szja tv. és az Itv. rendelkezései ellentétesek a személyek szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának elveivel, amennyiben a magyarországi lakóingatlan vásárlása kapcsán magasabb adó- és illetékfizetési kötelezettséget írnak elő arra az esetre, ha az ügylethez más tagállamban fekvő lakóingatlan eladása kapcsolódik, mint arra az esetre, ha az ügylethez Magyarország területén fekvő lakóingatlan eladása kapcsolódik. Ezért e rendelkezések a hátrányosan megkülönböztető jellegük folytán akadályozzák a munkavállalók és a tőke szabad mozgását, valamint a letelepedés szabadságát.

8. A magyar kormány 2007. augusztus 8-i levelében elismerte, hogy az Szja tv. 63. §-ában foglalt rendelkezések sértik a közösségi (jelenleg uniós) jogot, és kifejezte azon szándékát, hogy az adóalanyokkal szembeni egyenlő bánásmód biztosítása érdekében új szabályozást fog kialakítani. Az Itv. 21. §-ának (5) bekezdését illetően viszont a magyar kormány azt az álláspontot képviselte, hogy e rendelkezés összhangban van a szabad mozgásra vonatkozó uniós szabályokkal.

9. A Bizottság 2008. június 27-én indokolással ellátott véleményt bocsátott ki, amelyben fenntartotta a 2007. március 23-i felszólító levelében megfogalmazott, az Itv. 21. §-ának (5) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. §-ával kapcsolatos kifogásait, és megerősítette azon álláspontját, mely szerint e magyar illetékjogi rendelkezések ellentétesek az EK 18., az EK 39. és az EK 43. cikkel.

10. Mivel a magyar hatóságok az indokolással ellátott véleményre adott válaszukban lényegében fenntartották azt az álláspontjukat, mely szerint a szóban forgó magyar illetékjogi

rendelkezések összhangban vannak az uniós joggal, a Bizottság a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

IV – Elemzés

A – *A felek főbb érvei*

11. A Bizottság azt állítja, hogy a szóban forgó magyar illetékjogi rendelkezések azáltal, hogy a vagyonátruházási illeték alapjának számítása szempontjából a Magyarország területén fekvő lakóingatlan kapcsolódó eladása esetén lehetőséget biztosítanak az eladott ingatlan forgalmi értékének a vásárolt ingatlan értékéből történő levonására, míg a más tagállam területén fekvő eladott lakóingatlan esetében e levonást kizárják, ellentétesek a személyek szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának az EK 18. cikkben, az EK 39. cikkben és az EK 43. cikkben, valamint az EGT-Megállapodás 28. és 31. cikkében szabályozott alapelveivel, továbbá e szabadságok érvényesülésének akadályát képezik.

12. A Bizottság lényegében akként érvel, hogy a más tagállamban élő és ott ingatlant vásároló külföldi vagy magyar állampolgárokat az ismertetett illetékkedvezmény kizártsága visszatarthatja attól, hogy a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolják, és Magyarországon letelepedjenek.

13. A Bizottság úgy véli, hogy e személyek, akik a korábbi lakóhelyük szerinti államban adott esetben hasonló összegű illetéket fizettek, amikor ott ingatlant vásároltak, objektíve összehasonlítható helyzetben vannak azokkal a személyekkel, akik korábbi lakóingatlanukat Magyarországon vásárolták meg. Következésképpen e személyeket a magyar vagyonátruházási illeték szempontjából egyenlő bánásmódban kell részesíteni. A szóban forgó magyar jogszabály ugyanakkor – mivel a bármely más tagállamban fekvő lakóingatlanuk helyett új lakóingatlant vásárló személyeket, amennyiben ez utóbbiaknak az érintett ingatlan teljes értéke után meg kell fizetniük a vagyonátruházási illetéket, hátrányosabb helyzetbe hozza azon személyekhez képest, akik ugyanígy ingatlant vásárolnak, viszont korábbi ingatlanuk Magyarország területén van – hasonló helyzeteket eltérő módon kezel, ezáltal pedig hátrányos megkülönböztetésnek minősülhet.

14. A Bizottság szerint ez az eltérő bánásmód objektíve nem igazolható.

15. Ennek kapcsán a Bizottság nem ért egyet azzal, hogy a szóban forgó illetékszabályokat az adórendszer koherenciájának megőrzése

iránti igény igazolhatná, mivel nincs közvetlen összefüggés az érintett illetékkedvezmény és e kedvezmény kiegyenlítése között, ahogy pedig azt az e kérdéssel kapcsolatos állandó ítélkezési gyakorlat megköveteli. Pontosabban, nincs közvetlen kapcsolat a második lakóingatlan megszerzése és az abból eredő illetékfizetési kötelezettség, valamint az első ingatlan eladása és az akkor megfizetett illeték között, amennyiben ezek olyan jogügyletek, amelyek csak a magyar jogalkotó szerint kapcsolódnak egymáshoz.

16. A Bizottság szerint továbbá az alapvető szabadságoknak a jelen ügyben kifogásolt megsértése sem a magyar kormány által hivatkozott territorialitás elvével, sem pedig azon visszaélések megakadályozására szolgáló eszközként nem igazolható, amelyek a szóban forgó illetékkedvezmény alkalmazásával összefüggésben, illetve azon adminisztratív nehézségek vagy bonyodalmak alapján merülhetnek fel, amelyekkel a magyar hatóságok ennek kapcsán szembesülhetnek.

17. A Bizottság ugyanakkor elismeri, hogy a Magyar Köztársaság a szükséges adatok beszerzése érdekében előírhat sajátos követelményeket az adóalannyal szemben, e követelmények azonban semmiképp nem lehetnek az elérni kívánt célhoz képest aránytalanok.

18. A magyar kormány vitatja a Bizottság azon álláspontját, mely szerint a szóban forgó illetékszabály – amely a magyar kormány szerint egyértelműen közvetlen adónak minősül – ellentétes lenne a Szerződésnek és az EGT-Megállapodásnak a személyek szabad mozgására és a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel.

19. Ennek kapcsán a magyar kormány különösen azt hangsúlyozza, hogy a Magyarországon első alkalommal lakóingatlant vásárló és korábban más tagállamban ingatlannal rendelkező személyek nincsenek összehasonlítható helyzetben azokkal a személyekkel, akik második alkalommal, a Magyarországon fekvő lakóingatlanuk helyett vásárolnak lakóingatlant Magyarországon.

20. A fentiekkel szemben azok a személyek minősülnek egymás tekintetében azonos helyzetben lévőnek, akik első alkalommal vásárolnak Magyarország területén ingatlant, míg azok, akik a Magyarország területén már meglévő ingatlan helyett vásárolnak újabb magyarországi ingatlant, a maguk részéről vannak egymással hasonló helyzetben. A magyar illetékszabályok pedig mindkét említett csoport tagjait egyenlő bánásmódban részesítik, függetlenül az állampolgárságtól vagy a lakóhelytől. A szóban forgó illetékkedvezmény tehát nem eredményez hátrányosan megkülönböztető bánásmódot.

21. A magyar kormány ezzel összefüggésben kiemeli, hogy a Magyarországon első alkalommal lakóingatlant vásárolni szándékozó személyek, valamint az olyan ingatlan eladásával egyidejűleg Magyarországon új

ingatlant vásárló személyek közötti különbségtétel, amelynek vonatkozásában már kiszabták a vagyonátruházási illetéket, objektíve igazolható arra tekintettel, hogy a vagyonátruházással kapcsolatban Magyarország adóztatási joghatósága a saját területére korlátozódik. Továbbá, mint az a Bíróság Schumacker-ügyben hozott ítéletére épülő ítélkezési gyakorlatból kitűnik, nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek, ha valamely tagállam a külföldi illetőséggel rendelkező személyeknek nem ad meg bizonyos, a belföldieknek járó adókedvezményt, mivel az adózók e két kategóriája nincs összehasonlítható helyzetben.[2]

22. Azon kérdéssel összefüggésben, hogy a szóban forgó magyar jogszabály a Szerződésnek a Bizottság által hivatkozott cikkei szerinti szabad mozgáshoz való jog korlátozását képezi-e, a magyar kormány emlékeztet arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Szerződés nem biztosítja az uniós polgárok számára, hogy tevékenységüknek a korábbi lakóhelyük szerinti tagállamtól eltérő más tagállamba történő áthelyezése az adóztatás vonatkozásában semleges lesz. Tekintettel a tagállamok adórendszerei közötti eltérésekre, az ilyen áthelyezés a körülményektől függően a közvetett adózás szempontjából az uniós polgár előnyére vagy hátrányára is szolgálhat.[3]

23. Mindenesetre a magyar kormány szerint, még ha a szóban forgó jogszabályt a szabad mozgáshoz való jog korlátozásának is kellene tekinteni, ez a territorialitás adójogi elve, valamint a nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége alapján objektíve igazolható. Az utóbbi indok kapcsán azt a követelményt, hogy „közvetlen összefüggésnek" kell fennállnia az érintett illetékkedvezmény és e kedvezmény ellensúlyozása között, nem lehet olyan szorosan értelmezni, mint azt a Bizottság állítja, mivel nem szükséges, hogy a második tulajdonszerzés alkalmával biztosított illetékkedvezmény pontosan megfeleljen az első tulajdonszerzés alkalmával kiszabott illetéknek.

24. A magyar kormány végül hangsúlyozza, hogy a más tagállamban történő vagyonátruházás alkalmával kiszabható illeték figyelembevételének kötelezettsége túlzottan bonyolulttá tenné a magyar adórendszert, és komoly adminisztratív nehézségeket vetne fel, mivel gyakorlatilag nem lehet ellenőrizni, hogy Magyarországon kívüli ingatlanvásárlás alkalmával kiszabhattak-e, illetve milyen mértékben szabhattak ki hasonló vagyonátruházási illetéket, valamint hatékonyan megakadályozni a szóban forgó illetékkedvezménnyel való visszaélést. Másrészt, a Bizottság állításával ellentétben, a szóban forgó illetékszabály nem a költségvetési bevételek csökkenésének elkerülését szolgálja.

2 – A C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 34. pontja.

3 – A magyar kormány többek között a C-403/03. sz. Schempp-ügyben 2005. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-6421. o.) 45. pontjára hivatkozik.

B – *Értékelés*

25. Elöljáróban: véleményem szerint – ellentétben azzal, amit a Bizottság a keresetében állított – nincs okunk megkérdőjelezni a jelen ügy tárgyát képező ingatlanvagyon-átruházási illeték jellegét illetően a magyar kormány által kialakított azon minősítést, hogy egyfajta közvetlen adóról van szó, amennyiben ezt az illetéket kétségkívül az a személy köteles megfizetni, aki az ezzel járó gazdasági terhet is viseli.[4]

26. A Bizottság által ezzel összefüggésben hivatkozott Európai Közösség kontra Belgium ügyben hozott ítélettel kapcsolatban elegendő megjegyezni, hogy ez az ügy először is másféle illetékre, mégpedig bejegyzési illetékre vonatkozott, másodszor pedig a Bíróság az előterjesztett kérdések megválaszolása szempontjából lényegében azt a közvetett adói minősítést vette alapul, amelyet az ezen ügy tárgyát képező illetékkel kapcsolatban a nemzeti bíróság alakított ki.[5]

27. A fentiekre tekintettel emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, jóllehet a közvetlen adózás a tagállamok hatáskörébe tartozik, a tagállamok kötelesek e hatáskört a közösségi joggal összhangban gyakorolni.[6]

28. Meg kell tehát vizsgálni, hogy a visszterhes vagyonátruházás esetén fizetendő illetékre vonatkozó magyar jogszabályi rendelkezések, különösen pedig az Itv.-nek a 21. §-a (5) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. §-a a személyek szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának az EK 18. cikkel, az EK 39. cikkel és az EK 43. cikkel, valamint az EGT-Megállapodás 28. cikkével és 31. cikkével ellentétes korlátozását képezik-e, ahogy azt a Bizottság állítja.

29. Először is azon kifogással kapcsolatban, mely szerint a Magyar Köztársaság nem teljesítette az EK 18. cikkből, az EK 39. cikkből és az EK 43. cikkből eredő kötelezettségeit, meg kell jegyezni, hogy az EK 18. cikk, amely általános megfogalmazásban biztosítja minden uniós polgárnak a tagállamok területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogot, a munkavállalók szabad mozgása tekintetében az EK 39. cikkben, a letelepedés szabadsága tekintetében pedig az EK 43. cikkben jut konkrét kifejezésre. Ezért először azt kell eldönteni, hogy a szóban forgó illetékszabály ellentétes-e az EK 39. cikkel és az EK 43. cikkel,

4 – A közvetlen és közvetett adók közötti ezen általánosan elfogadott elhatárolást illetően lásd Stix-Hackl főtanácsnoknak a C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyre vonatkozó indítványának (2006. október 3-i ítélet; EBHT 2006., I-9373. o.) 54. és 55. pontját.

5 – A C-199/05. sz. ügyben 2006. október 26-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-10485. o.), különösen annak 17. pontja.

6 – Lásd például a C-152/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-39. o.) 16. pontját; a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 29. pontját; a C-345/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2006. október 26-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-10633. o.) 10. pontját, valamint a C-104/06. sz., Bizottság kontra Svédország ügyben 2007. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-671. o.) 12. pontját.

és csak ezt követően, második lépésben kell e szabályt az EK 18. cikk alapján vizsgálni.[7]

30. Ebben az összefüggésben mindjárt az elején emlékeztetni kell arra, hogy a munkavállalók szabad mozgására vonatkozó jogát gyakorló vagy a letelepedés szabadságával élő és korábban a lakóhelyétől eltérő tagállamban kereső tevékenységet folytató bármely tagállami állampolgár, lakóhelyétől vagy állampolgárságától függetlenül, az EK 39. cikk, vagy az esettől függően az EK 43. cikk hatálya alá tartozik.[8]

31. Ezt követően meg kell jegyezni, hogy a Szerződés munkavállalók szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek célja, hogy az uniós polgárok számára megkönnyítse az Unió területén belül bármilyen szakmai tevékenység gyakorlását, és azokkal ellentétes minden olyan intézkedés, amely az állampolgárokat hátrányosan érinti akkor, ha másik tagállam területén kívánnak gazdasági tevékenységet gyakorolni.[9]

32. Ezáltal a munkavállalók szabad mozgására és a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések különösen annak biztosítására irányulnak, hogy a külföldi állampolgárok és társaságok a fogadó tagállamban ugyanolyan bánásmódban részesüljenek, mint ez utóbbi állam állampolgárai.[10]

33. A jelen ügyben vizsgált illetékszabályt, pontosabban az Itv. 21. §-ának (5) bekezdését a Bizottság azon az alapon kifogásolja, hogy e szabály annak meghatározása érdekében, hogy a magyarországi lakóingatlan vásárlója a visszterhes vagyonátruházási illeték alapjának számítása során levonhatja-e az érintett ingatlan vásárlását megelőző vagy azt követő egy éven belül eladott másik lakóingatlan forgalmi értékét, különbséget tesz azon az alapon, hogy a korábbi tulajdont képező és eladott ingatlan Magyarországon található-e vagy sem. A Bizottság szerint a szóban forgó illetékszabály a Magyarországon fekvő ingatlant eladó akár külföldi, akár magyar állampolgár illetékkötelezettek, valamint a Magyarország területén kívül fekvő ingatlant eladó illetékkötelezettek közötti eltérő adójogi bánásmód következtében hátrányosan megkülönböztető jellegű, és az utóbbi illetékkötelezetteket visszatarthatja attól, hogy a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolják, vagy a letelepedés szabadságával éljenek.

34. Ezzel összefüggésben meg kell jegyezni, hogy a Bizottság – amelynek feladata, hogy a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset esetében a közösségi jog/uniós jog állítólagos megsértésének fennállását

7 – Lásd ezzel kapcsolatban a 6. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 13. és 14. pontját, valamint a 6. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 18. és 19. pontját.

8 – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 20. pontját; a C-152/03. sz. Ritter-Coulais ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1711. o.) 31. pontját; a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7409. o.) 28. pontját, valamint a C-212/05. sz. Hartmann-ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6303. o.) 17. pontját.

9 – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Svédország ügyben hozott ítélet 17. pontját; a C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-4921. o.) 94. pontját; a C-232/01. sz. van Lent ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-11525. o.) 15. pontját, valamint a C-387/01. sz. Weigel-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4981. o.) 52. pontját.

10 – Lásd például a C-298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-10451. o.) 33. pontját, valamint a 6. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Svédország ügyben hozott ítélet 19. pontját.

bizonyítsa[11] – beadványai nem voltak egyértelműek a tekintetben, hogy a Bizottság a kifogásolt, magyar illetékszabály szerinti megkülönböztetésről úgy véli-e, hogy az a lakóhelyen alapuló hátrányos megkülönböztetést eredményez. Így a Bizottság egyrészt azt állította, hogy a vitatott jogszabály a más tagállamban lakóhellyel rendelkező személyeket konkrétan visszatartja attól, hogy például munkavállalás útján Magyarországon telepedjenek le. Másrészt a Bizottság kifejezetten elutasította a Schumacker-ügyben kialakított ítélkezési gyakorlatra[12] vonatkozóan a magyar kormány által előadott hivatkozást, kifejtve ezzel összefüggésben, hogy a szóban forgó illetékszabály szerinti különbségtétel nem a lakóhelyen alapul, mivel a jelen ügy olyan illetékkötelezettekre vonatkozik, akik vagy magyarországi lakóhellyel rendelkeznek, vagy a közeljövőben azzal fognak rendelkezni.

35. Mindazonáltal a Bizottság okfejtése szerint a hátrányos megkülönböztetés láthatóan általánosságban abból ered, hogy a lakóhely más tagállamból Magyarországra történő áthelyezése a lakóhely Magyarország területén belüli áthelyezésével összehasonlítva adójogilag hátrányosabb bánásmódban részesül. A Bizottság lényegében úgy véli, hogy az (adójogi) egyenlőség elve alapján az előbbi, határokon átnyúló tényállást ugyanolyan adójogi bánásmódban kellene részesíteni, mint az utóbbi, határokon belüli tényállást, vagyis az előbbi tényállásnak is a jelen ügy tárgyát képező illetékkedvezményhez való jogosultságot kellene keletkeztetnie.

36. Mint azt a jelen eljárásban részt vevő mindkét fél ezzel összefüggésben ténylegesen elismerte, az, hogy a Bizottság álláspontja, ezáltal pedig a kötelezettségszegés megállapítása iránti jelen kereset megalapozott-e, attól függ, hogy a fent említett helyzetek – vagyis egyrészt a Magyarországon fekvő ingatlant eladó illetékkötelezett helyzete, másrészt pedig a Magyarország területén kívül fekvő ingatlant eladó illetékkötelezett helyzete – a szóban forgó illetékkedvezményt (vagyis az eladott ingatlan forgalmi értékének a vagyonátruházási illeték alapjából történő levonhatóságát) illetően objektíve összehasonlítható-e.

37. Ez következik ugyanis abból, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint hátrányos megkülönböztetés csak abból eredhet, ha összehasonlítható helyzetekre eltérő szabályokat, illetve eltérő helyzetekre azonos szabályokat alkalmaznak.[13]

38. Ennek megfelelően az adóalanyok egyik csoportjával szemben az adóalanyok másik csoportjához képest alkalmazott hátrányos megkülönböztetésre csak

11 – Lásd többek között a C-194/01. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4579. o.) 34. pontját, valamint a 272/86. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1988. szeptember 22-én hozott ítélet (EBHT 1988., 4875. o.) 17. pontját.

12 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 34. pontja.

13 – Ezzel kapcsolatban lásd például a C-383/05. sz. Talotta-ügyben 2007. március 22-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2555. o.) 18. pontját, valamint a C-182/06. sz., Lakebrink és Peters-Lakebrink ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6705. o.) 27. pontját.

akkor lehet hivatkozni, ha e csoportok helyzete az érintett adójogszabályokat illetően összehasonlítható.[14]

39. A jelen ügy kapcsán tehát Magyarország csak akkor köteles a szóban forgó illetékkedvezményt a Magyarország területén kívül fekvő lakóingatlant eladó illetékkötelezettek számára biztosítani, ha ezen illetékkötelezettek helyzetét a szóban forgó vagyonátruházási illeték vonatkozásában objektíve összehasonlíthatónak kell tekinteni a Magyarország területén fekvő ingatlant eladó illetékkötelezettek helyzetével.[15]

40. Ezzel összefüggésben meg kell jegyezni, hogy az objektív összehasonlíthatóság jelen ügyben felmerülő kérdésének megválaszolása során irányadónak tekintendő megfelelő megközelítéssel kapcsolatban a Bizottság mind az írásbeli beadványaiban, mind pedig a tárgyaláson annak kijelentésére szorítkozott, hogy véleménye szerint nincs objektív különbség az első alkalommal Magyarországon lakóingatlant vásárló illetékkötelezett, valamint az első alkalommal az Unión belül máshol lakóingatlant vásárló illetékkötelezett között.

41. Azonkívül, hogy ez az érv önmagában aligha meggyőző, úgy vélem, hogy a Bizottság által a jelen ügyben lefolytatott elemzés olyan feltételezésen alapul, amely nem veszi kellően figyelembe, hogy az uniós jog fejlődésének és a közvetlen adózással kapcsolatos nemzeti jogszabályok harmonizációjának jelenlegi szakaszában a Közösség/az Unió nem fogható fel olyan egységes „adóövezetként" vagy adójogi szuverenitásként, amely az adóköteles személyek vagy vagyontárgyak elhelyezkedését, illetve azoknak e területen belüli mozgását a közvetlen adókért való felelősség szempontjából irrelevánssá tenné.

42. A valóságban ugyanakkor a közvetlen adóztatás szempontjából a Közösség/az Unió egymás mellett létező nemzeti adórendszerek és adójogi szuverenitások olyan mozaikjaként jelenik meg, amelyben a territorialitás adójogi elvének megfelelően a saját területükön gyakorolt tevékenységek vonatkozásában főszabály szerint az egyes tagállamok határozzák meg adórendszerük szervezetét és kialakítását, valamint gyakorolják adóztatási hatásköreiket.[16]

43. Még ha az adójogi szuverenitás alá is van rendelve a közösségi/uniós jogból eredő követelményeknek, különösen az alapvető szabadságoknak, és még ha a nemzeti adóztatási hatáskörök megoszlását bizonyos mértékben koordinálják is nemzetközi megállapodások, ez nem változtat azon, hogy az olyan területi vonatkozások, mint például a lakóhely vagy

14 – Ugyanezzel kapcsolatban lásd a 3. lábjegyzetben hivatkozott Schempp-ügyben hozott ítélet 29. pontját, valamint a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-9569. o.) 33. pontját.

15 – *A contrario* vö. a 2. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 34. pontjával.

16 – Ebben az összefüggésben lásd a C-67/08. sz. Block-ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-883. o.) 28–30. pontját; a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 23. pontját; a territorialitás adójogi elvével kapcsolatban lásd a C-524/04. sz. Test Claimants ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-2107. o.) 75. pontját, valamint a C-250/95. sz. Futura Participations ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2471. o.) 22. pontját.

az ingatlan fekvési helye, objektíve relevánsak lehetnek az adóztatási hatáskörök tagállamok általi gyakorlása során.

44. Kétségtelen azonban, hogy a problémát annak eldöntése képezi, hogy valamely adójogszabály konkrét esetében alapítható-e ilyen szempontra, illetve más szavakkal, hogy két adóalany helyzete az adóalany lakóhelyével vagy az ingatlan elhelyezkedéssel kapcsolatos különbség ellenére objektíve összehasonlítható-e. E kérdést mindenképp azon konkrét nemzeti adójogszabály céljából és tartalmából kiindulva kell vizsgálni és eldönteni, amely az említett különbséget teszi.[17]

45. Ennek kapcsán a jelen ügyben figyelembe kell venni, hogy a szóban forgó illeték nem más, mint a visszterhes vagyonátruházásra kiszabott illeték. Az ingatlanokkal kapcsolatban nem szokatlan, ténylegesen pedig – mint azt a magyar kormány kifejtette – a territorialitás adójogi elvével összhangban van, ha az ilyen illetékfizetési kötelezettséget az ingatlan fekvési helyétől mint kapcsolóelvtől teszik függővé. Ezért maga e kritérium objektíve összhangban van a szóban forgó illetékfajtával.

46. Ezt követően meg kell jegyezni, hogy Magyarország az Itv. 21. §-a vitatott (5) bekezdésének elfogadásával a vagyonátruházás vonatkozásában fennálló adóztatási hatásköreinek oly módon történő gyakorlása mellett döntött, hogy az említett rendelkezésben meghatározott feltételek fennállása esetén a második lakóingatlan megvásárlása után csak a megvásárolt ingatlan forgalmi értéke és az eladott ingatlan forgalmi értéke közötti különbözet alapján kell illetéket fizetni. Nem vitatott, hogy e döntés jogszerű, és Magyarország adójogi szuverenitásának keretein belül marad, mint ahogy az is jogszerű lenne, ha Magyarország a lakóingatlan átruházása esetére egyáltalán nem írna elő illetékfizetési kötelezettséget, vagy fordítva, az illeték alapjaként minden egyes ingatlanvásárlás alkalmával a megvásárolt ingatlan forgalmi értékét venné figyelembe, levonási lehetőség nélkül.

47. Még ha az e mechanizmus alapján biztosított levonás – mint azt a Bizottság szemléltette – nem is feltétlenül felel meg az első lakóingatlan-vásárlás alkalmával kiszabott illetéknek, ez nem változtat azon, hogy az érintett illetékkötelezettnek a szóban forgó illetékszabály alapján ezen ingatlan vonatkozásában már meg kellett fizetnie a magyar vagyonátruházási illetéket.

17 – Ezzel kapcsolatban lásd a 14. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 33. pontját; a C-391/97. sz. Frans Gschwind ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-5451. o.) 26. pontját; lásd továbbá a C-127/07. sz., Arcelor Atlantique et Lorraine és társai ügyben 2008. december 16-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-9895. o.) 26. pontját. Ebből következik, hogy a Bíróság által a közvetlen adóztatás területén ezzel összefüggésben kialakított ítélkezési gyakorlatot, így például a magyar kormány által hivatkozott, a 2. lábjegyzetben megjelölt Schumacker-ügyben hozott ítéletet, vagy a Bizottság által alapul vett C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítéletet (EBHT 2004., I-7477. o.) mindig az adott ügy körülményeire, különösen pedig a vizsgált konkrét adóra tekintettel kell értelmezni, és nem lehet minden további nélkül átvinni a jelen ügy tárgyát képező illetékszabályra.

48. A fentiek alapján, ha Magyarország köteles lenne figyelembe venni a más tagállamban vásárolt és eladott lakóingatlan forgalmi értékét, ennek megfelelően pedig az olyan ingatlan-átruházást, amely Magyarország számára nem keletkeztetett vagyonátruházási illetékbevételt, ez a Magyarország által a lakóingatlanok átruházása tekintetében jogszerűen[18] választott adóztatás szintjébe és mértékébe történő komoly beavatkozást eredményezne.

49. Álláspontom szerint ezért a magyar kormány helyesen állította, hogy a Magyarország területén lakóingatlant vásárló és eladó illetékkötelezett helyzete a szóban forgó illetékszabály tartalmát és célját illetően objektíve különbözik annak az illetékkötelezettnek a helyzetétől, aki más tagállamban vásárolt és adott el lakóingatlant, mivel az első esetben az ingatlanvásárlás Magyarországon illetékkötelezettség alá tartozik, míg a második helyzet szerinti ingatlanátruházás a territorialitás adójogi elve alapján nem tartozik magyarországi illetékkötelezettség alá.

50. Más szavakkal, Magyarország adóztatási hatásköre szempontjából – amely hatáskör a territorialitás adójogi elve alapján a vagyonátruházási illetékkel kapcsolatban a saját területén gyakorolt tevékenységekre korlátozódik – a kizárólag a határokon belüli tényállás kapcsán érintett illetékkötelezettek és a határokon átnyúló tényállás kapcsán érintett illetékkötelezettek egyenlő bánásmódban részesülnek, amennyiben az első alkalommal Magyarországon fekvő lakóingatlant vásárló bármely személy az érintett ingatlan teljes forgalmi értéke után köteles illetéket fizetni, míg az ezt követő második alkalommal Magyarországon fekvő ingatlant vásárló bármely személynek joga van ahhoz, hogy az Itv. 21. §-ának (5) bekezdésében meghatározott további feltételek fennállása esetén a megvásárolt ingatlan és az eladott (első) ingatlan forgalmi értéke közötti különbözet után kelljen illetéket fizetnie.

51. Az eddigiekből következik, hogy a Bizottság állításaival ellentétben az Itv. 21. §-ának (5) bekezdésével együtt értelmezett 2. §-a nem eredményez hátrányos megkülönböztetést, amikor a vagyonátruházási illeték alapjának meghatározása során csak azzal a feltétellel teszi lehetővé az eladott lakóingatlan forgalmi értékének figyelembevételét, hogy ez az ingatlan Magyarországon található.

52. A Bizottság azon állításával kapcsolatban, mely szerint ezen illetékszabály azáltal, hogy a benne foglalt illetékkedvezményt megtagadja azon illetékkötelezettektől, akik lakóhelyüket Magyarországra helyezik át, mégis a személyek szabad mozgásának korlátozását képezi, meg kell jegyezni, hogy a Bíróság már megállapította, hogy a Szerződés nem biztosítja az uniós polgárok számára, hogy tevékenységüknek a korábbi lakóhelyük szerinti tagállamtól eltérő más tagállamba történő áthelyezése az adóztatás vonatkozásában semleges lesz. Tekintettel a tagállamok adórendszerei közötti eltérésekre, az ilyen áthelyezés a körülményektől függően az adózás

18 – Lásd a fenti 46. pontot.

szempontjából az uniós polgár előnyére vagy hátrányára is szolgálhat.[19]

53. Ezzel összefüggésben a szóban forgó konkrét illetékszabály azon személyekre gyakorolt lehetséges „elrettentő hatása", akik a szabad mozgáshoz való jogukat kívánják gyakorolni, főszabály szerint nem különbözik attól, ami egyszerűen abból eredhet, hogy adott tagállamban bármilyen közvetlen adó létezik, vagy olyan viszonylag magas adómérték folytán merülhet fel, amelyet egyébként a tagállam az adójogi szuverenitásának gyakorlása keretében szabadon állapíthat meg. A lényeg, hogy az ilyen korlátozó hatás a jelen ügyhöz hasonló körülmények között inkább a tagállami adórendszerek közötti eltéréseknek, semmint a határokon átnyúló tényállások esetében alkalmazott azon kedvezőtlen adójogi bánásmódnak a következménye, amely önmagában szerves részét képezi az érintett tagállam adójogi jogszabályainak, vagyis e hatást a különböző nemzeti adórendszerek egymás mellett létezésének következményeként el kell fogadni.[20]

19 – Ezzel kapcsolatban lásd a 16. lábjegyzetben hivatkozott Block-ügyben hozott ítélet 34. és 35. pontját; a 3. lábjegyzetben hivatkozott Schempp-ügyben hozott ítélet 45. pontját, valamint a C-365/02. sz. Lindfors-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7183. o.) 34. pontját.

20 – Ezzel kapcsolatban lásd a 16. lábjegyzetben hivatkozott Block-ügyben hozott ítélet 28. pontját, a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-10967. o.) 20. pontját, valamint a 10. lábjegyzetben hivatkozott Columbus Container Services ügyben hozott ítélet 43. pontját is. Így a jelen ügyben például, ha az a tagállam, amelyben a jogalany az első lakóingatlanát megvásárolta, minden lakóingatlan-vásárlás vonatkozásában, ideértve a második vásárlást is, teljes körű és a Magyarországon irányadónál magasabb mértékű illetékkötelezettséget ír elő, a Bizottság érvelésének logikája szerint e jogalany a szóban forgó magyar illetékszabály ellenére még ösztönözve is érezheti magát arra, hogy inkább Magyarországon telepedjék le, és ott vásároljon második lakóingatlant, mint hogy az érintett tagállamon belül mozogjon.

54. Anélkül, hogy szükséges lenne megvizsgálni, hogy a szóban forgó illetékszabály az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével vagy az adóügyi visszaélések megakadályozásával is igazolható-e, a fentiekből következik először is, hogy az Itv. 21. §-ának (5) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. §-ában foglalt rendelkezések nem ellentétesek az EK 39. cikkel és az EK 43. cikkel.

55. Másodszor, a gazdaságilag inaktív személyek vonatkozásában a fentiekkel azonos okokból az EK 18. cikkre vonatkozó kifogással kapcsolatban is ugyanez a következtetés vonható le.

56. Harmadszor, amennyiben a Bizottság azt is kifogásolja, hogy a Magyar Köztársaság nem teljesítette az EGT-Megállapodás 28. cikkéből és 31. cikkéből eredő azon kötelezettségeit, amelyek lényegében megegyeznek az EK 39. cikkben és az EK 43. cikkben előírt kötelezettségekkel, és amelyekkel kapcsolatban a Bizottság nem terjesztett elő külön érvelést, e kifogást a fentiekben kifejtettekkel azonos indokok alapján el kell utasítani.

57. Az eddigiek alapján arra a következtetésre jutottam, hogy a kötelezettségszegés megállapítása iránti jelen keresetet el kell utasítani.

V – Végkövetkeztetések

58. A fentiek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság:

(1) a keresetet mint megalapozatlant utasítsa el;

(2) az Európai Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.