

V?c C-67/08

Margarete Block

v.

Finanzamt Kaufbeuren

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Volný pohyb kapitálu – ?lánky 56 ES a 58 ES – D?dická da? – Vnitrostátní právní úprava neumož?ující zapo?ítat na d?dickou da?, která má být zaplacena v ?lenském stát?, ve kterém m?l vlastník majetku v okamžiku své smrti bydlišt?, d?dickou da? odvedenou d?dicem v jiném ?lenském stát? v p?ípad?, že je poz?stalost tvo?ena kapitálovými pohledávkami – Dvojí zdan?ní – Omezení – Neexistence“

Shrnutí rozsudku

*Volný pohyb kapitálu – Omezení – D?dická da?*

*(?lánky 56 ES a 58 ES)*

?lánky 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové právní úprav? ?lenského státu, která, pokud jde o výpo?et d?dické dan?, kterou má zaplatit d?dic s bydlišt?m v tomto ?lenském stát? z kapitálových pohledávek, jež má v??i finan?ní instituci se sídlem v jiném ?lenském stát?, neumož?uje, pokud m?l z?stavitel v okamžiku své smrti bydlišt? v prvním ?lenském stát?, zapo?tení d?dické dan? odvedené v jiném ?lenském stát? na d?dickou da?, která je splatná v prvním ?lenském stát?.

Tato da?ová nevýhoda totiž vyplývá z paralelního výkonu da?ové pravomoci ob?ma doty?nými ?lenskými státy, a to tak, že jeden z nich si zvolil vybírat z kapitálových pohledávek vnitrostátní d?dickou da? tehdy, pokud má v tomto ?lenském stát? bydlišt? v??itel, zatímco druhý z nich se rozhodl uvalit na takové pohledávky vnitrostátní d?dickou da?, pokud má v tomto posledn? uvedeném ?lenském stát? sídlo dlužník. Právo Spole?enství p?itom za sou?asného stavu svého vývoje a v situaci ohledn? platby d?dické dan?, nestanoví obecná kritéria pro rozd?lení pravomocí mezi ?lenské státy, co se tý?e vylou?ení dvojího zdan?ní v rámci Evropského spole?enství. Z toho vyplývá, že za sou?asného stavu vývoje práva Spole?enství disponují ?lenské státy – s výhradou dodržování práva Spole?enství – v dané oblasti jistou autonomií, a nemají tedy povinnost p?izp?sobit sv?j vlastní da?ový systém r?zným da?ovým systém?m jiných ?lenských stát? za ú?elem mj. vylou?ení dvojího zdan?ní, které vyplývá z paralelního výkonu da?ových pravomocí uvedených ?lenských stát?, a umožnit v d?sledku toho odpo?et d?dické dan? odvedené v jiném ?lenském stát?, než je ?lenský stát, ve kterém má d?dic bydlišt?.

Tyto úvahy nemohou být zpochybněny okolností, že právní úprava stanoví výhodnější pravidla pro započtení v případě, že zřizovatel měl v okamžiku své smrti bydliště v jiném členském státě, jelikož toto rozdílné zacházení, pokud jde o pozůstalost osoby, která neměla v okamžiku své smrti bydliště v tuzemsku, vyplývá rovněž z volby dotyčného členského státu, kterou má v rámci své daňové pravomoci ohledně místa bydliště vzhledem k kritériu jako kritéria pro určení, zda pozůstalost má „zahraniční“ charakter, a zda v důsledku toho může být daň odvedená v jiném členském státě započtena.

(viz body 28, 30–32, 34, 36 a výrok)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

12. února 2009 (\*)

„Volný pohyb kapitálu – články 56 ES a 58 ES – Daň – Vnitrostátní právní úprava neumožňující započítat na daňovou daň, která má být zaplacená v členském státě, ve kterém má vlastník majetku v okamžiku své smrti bydliště, daň odvedenou dříve v jiném členském státě v případě, že je pozůstalost tvořena kapitálovými pohledávkami – Dvojí zdanění – Omezení – Neexistence“

Ve věci C-67/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 16. ledna 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 20. února 2008, v řízení

**Margarete Block**

proti

**Finanzamt Kaufbeuren,**

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Ó Caoimh (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka a A. Arabadžev, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 27. listopadu 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za M. Block S. Gorskim, Rechtsanwalt,

- za Finanzamt Kaufbeuren M. Stockem, jako zmocněncem,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a M. Noort, jako zmocněnkyní,
- za polskou vládu M. Dowgielewiczem, jako zmocněncem,
- za vládu Spojeného království S. Ossowskim, jako zmocněncem, ve spolupráci s S. Ford, barrister,
- za Komisi Evropských společenství, R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 ES a 58 ES o volném pohybu kapitálu.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi M. Block, která je dcerkou po osobě zemřelé v Německu, a Finanzamt v Kaufbeuren (dále jen „Finanzamt“) ohledně výpočtu dědické daně z kapitálových pohledávek, které měl zřizovatel v těchto finančních institucích se sídlem ve Španělsku.

## **Právní rámec**

### *Právní úprava Společenství*

3 Článek 1 směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), stanoví:

„1. Aniž jsou dotčena dále uvedená ustanovení, zruší členské státy omezení pohybu kapitálu mezi rezidenty členských států. Pro zjednodušení provádění této směrnice se pohyb kapitálu řídí podle klasifikace uvedené v příloze I.

2. Převody spojené s pohybem kapitálu probíhají za stejných devizových podmínek, které platí pro běžné operace.“

4 Mezi způsoby pohybu kapitálu vyjmenovanými v příloze I směrnice 88/361/EHS je v bodě XI této přílohy uveden „osobní pohyb kapitálu“, který zahrnuje i dědictví a odkazy.

### *Vnitrostátní právní úprava*

5 Ustanovení § 1 odst. 1 bodu 1 zákona o dani dědické a darovací (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), ve znění použitelném v roce 1999 (BGBl. 1997 I, s. 378, dále jen „ErbStG“), stanoví, že tento zákon se vztahuje na nabytí dědictví jako na zdanitelná plnění.

6 Ustanovení § 2 odst. 1 bodu 1 ErbStG, nazvané „Osobní daňová povinnost“, stanoví

následující:

„1) Daňová povinnost se vztahuje

1. v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 až 3 na veškerý přecházející majetek, pokud je zřetavitel v době smrti, dárce v době poskytnutí daru nebo nabyvatel v době, kdy vznikla daňová povinnost, rezidentem. Za rezidenty se považují:

a) fyzické osoby, které mají v tuzemsku trvalé bydliště nebo místo obvyklého pobytu,

[...]

7 Ustanovení § 21 odst. 1 a 2 ErbStG, nazvané „Započetní daňové daně odvedené v zahraničí“, stanoví:

„1) Podléhá-li zahraniční majetek nabyvatel v jiném státě dani – zahraniční – odpovídající německé daňové dani, vyměněná zahraniční daň splatná nabyvatelem, která byla odvedena a nemůže být snížena, se v případech stanovených v § 2 odst. 1 bod 1 a v rozsahu, v jakém nejsou použitelná ustanovení [daňové] dohody o zamezení dvojího zdanění, na žádost započte proti německé daňové dani v rozsahu, v němž zahraniční majetek podléhá rovněž německé daňové dani. [...]

2) Za zahraniční majetek ve smyslu odstavce 1 se považuje

1. pokud byl zřetavitel v okamžiku své smrti rezidentem: veškerý majetek druhu uvedeného § 121 [zákon o oceňování (Bewertungsgesetz), ve znění použitelném v roce 1999 (BGBl. 1991 I, s. 230, dále jen ‚BewG‘)], který se nachází v jiném členském státě, jakož i veškerá užívací práva spojená s tímto majetkem;

2. pokud zřetavitel nebyl v okamžiku své smrti rezidentem: veškerý majetek, s výjimkou tuzemského majetku ve smyslu § 121 [BewG], jakož i veškerá užívací práva spojená s tímto majetkem.“

8 Ustanovení § 121 BewG, nazvané „Tuzemský majetek“, zní následovně:

„Tuzemský majetek zahrnuje:

1. tuzemský zemědělský a lesní majetek;

2. tuzemský nemovitý majetek;

3. tuzemský podnikový majetek. Za takový majetek se považuje majetek, který slouží k průmyslové nebo obchodní činnosti v tuzemsku, pokud se k tomuto účelu využívá stále provozovny v tuzemsku nebo pokud byl ustanoven stálý zástupce;

4. podíly v kapitálových společnostech, pokud má společnost své sídlo nebo obchodní vedení v tuzemsku a pokud společník buď sám nebo s jinými s ním spojenými osobami ve smyslu § 1 odst. 2 zákona o zdanění ve vztazích se zahraničním prvkem [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] [...], drží přímo nebo nepřímo alespoň desetinu základního kapitálu nebo základního jmění společnosti;

5. vynálezy, užité vzory a topografie, které nespádají pod bod 3, které jsou zapsané v tuzemských knihách nebo registrech;

6. hospodářský majetek, který nespadá pod body 1, 2 a 5 a který byl ponechán k dispozici

tuzemskému pr?myslovému nebo obchodnímu podniku, zvlášt? ve form? nájmu nebo pachtu;

7. hypotéky, pozemkové dluhy, pozemkové renty a jiné pohledávky nebo práva, pokud jsou zajišt?ny p?ímo nebo nep?ímo nemovitostmi, které se nacházejí v tuzemsku, právy souvisejícími s nemovitostmi, které se nacházejí v tuzemsku, nebo lod?mi ?i plavidly zapsanými do tuzemského rejst?íku. Vylou?eny jsou p?j?ky a pohledávky, pro které byly emitovány díl?í dluhopisy;

8. pohledávky vyplývající z podílu tichého spole?níka v obchodním podniku a z p?j?ky s podílem na zisku, pokud má dlužník trvalé bydlišt?, místo obvyklého pobytu, sídlo nebo obchodní vedení v tuzemsku;

9. užívací práva k n?které z majetkových hodnot uvedených v bodech 1 až 8.“

### **Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky**

9 Margarete Block, která má bydlišt? v N?mecku, je jedinou d?di?kou po osob? zem?elé v roce 1999 v tomto stejném ?lenském stát?, ve kterém m?la své poslední bydlišt?. Poz?stalost se skládala hlavn? z kapitálového majetku, který byl ?áste?n? uložen v N?mecku, a to ve výši 144 255 DEM, a ?áste?n? u finan?ních institucí ve Špan?lsku ve výši odpovídající 994 494 DEM. Z posledn? uvedeného majetku odvedla M. Block ve Špan?lsku d?dickou da? ve výši 207 565 DEM.

10 Ve svém vým?ru dan? ze dne 14. b?ezna 2000 stanovil Finanzamt d?dickou da?, kterou má M. Block zaplatit v N?mecku, aniž by zohlednil d?dickou da? odvedenou ve Špan?lsku. Proti tomuto vým?ru podala M. Block stížnost, ve které požadovala, aby d?dická da? zaplacená ve Špan?lsku byla zapo?tena na d?dickou da?, která má být zaplacená v N?mecku, a aby jí byla ?ástka p?esahující tuto da? vrácena.

11 Rozhodnutím ze dne 4. ?ervence 2003 p?ipustil Finanzamt na základ? uvedené stížnosti odpo?et špan?lského da?ového dluhu jakožto dluhu váznoucího na d?dictví, tedy odpo?et d?dické dan? odvedené ve Špan?lsku ze základu d?dické dan? splatné v N?mecku. Podle tohoto rozhodnutí ?inilo zdanitelné nabytí, po odpo?tu dluh? váznoucích na poz?stalosti, jakož i osobní nezdanitelné ?ástky, 579 000 DEM a výše d?dické dan? z tohoto nabytí byla stanovena na 124 500 DEM (63 655, 84 eur).

12 Finanzgericht, který v?c projednával na základ? žaloby M. Block, ve které požadovala, aby d?dická da? zaplacená ve Špan?lsku nebyla odpo?tena ze základu dan? jako d?dický dluh, ale zapo?tena na d?dickou da?, která má být zaplacená v N?mecku, byl toho názoru, že zapo?tení špan?lské d?dické dan? podle § 21 odst. 1 ErbStG nep?ichází podle odst. 2 bodu 1 tohoto ustanovení v úvahu, protože kapitálové pohledávky v??i finan?ním institucím se sídlem ve Špan?lsku nespádají pod § 121 BewG. Tyto kapitálové pohledávky tedy nejsou „zahrani?ním majetkem“ ve smyslu § 21 odst. 2 bodu 1 ErbStG. A?koli jsou dot?ené kapitálové pohledávky podle Finanzgericht p?edm?tem dvojího zdan?ní, nep?ísluší nicmén? n?meckým finan?ním ú?ad?m subvencovat jiné ?lenské státy.

13 Bundesfinanzhof, který projednává opravný prost?edek „Revision“, konstatuje, že z d?vodu neexistence harmonizace pojmu „zahrani?ní majetek“ na úrovni Spole?enství dochází ke dvojímu zdan?ní M. Block, jelikož p?i uložení d?dické dan? z kapitálových pohledávek vychází Spolková republika N?mecko z kritéria bydlišt? v??itele, zatímco Špan?lské království z kritéria bydlišt? dlužníka.

14 P?edkládající soud se ptá, zde je toto dvojí zdan?ní v rozporu s právem Spole?enství. Na jedné stran?, kdyby se celý majetek z?stavitele nacházel v N?mecku, byla by uložena pouze n?mecká d?dická da?. Na druhé stran? vazba zdan?ní na kritérium bydlišt? v??itele není mén?

rozumná než vazba na kritérium bydliště dlužníka, jelikož zdědný majetek náleží vřiteli.

15 Krom toho v případě, že by toto dvojí zdanění představovalo omezení volného pohybu kapitálu, dotazuje se uvedený soud, zda by bylo odvodno ?l. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy o ES, nyní ?l. 58 odst. 1 písm. a) ES, tak jak byl vyložen v prohlášení ?l. 7 týkajícím se ?l. 73d Smlouvy o založení Evropského společenství, připojeném ke Smlouvě o EU (Úř. vst. 1992, C 191, s. 95), podle něhož „[k]onference potvrzuje, že právo členských států použít příslušná ustanovení svých daňových předpisů, jak je uvedeno v ?l. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy o založení Evropského společenství, se týká výhradně ustanovení platných na konci roku 1993. Toto prohlášení se nicméně vztahuje pouze na pohyb kapitálu mezi členskými státy a platby uskutečněné mezi členskými státy“. Ustanovení § 21 ErbStG přitom existovala již před rokem 1993 a vyhlášení nového znění tohoto zákona v roce 1997 není konstitutivním aktem zákonodárce, který by se rovnal novému vyhlášení.

16 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Umožňují ustanovení ?l. 73d odst. 1 písm. a) a odst. 3 Smlouvy o ES (nyní ?l. 58 odst. 1 písm. a) a odst. 3 ES), aby podle § 21 odst. 1 a 2 bodu 1 [ErbStG] ve spojení s § 121 [BewG] (věcné omezení) bylo vyloučeno započtení španělské dědické daně na německou dědickou daň ještě i u dědických případech z roku 1999?

2) Je nutno ?l. 73b odst. 1 Smlouvy o ES (nyní ?l. 56 odst. 1 ES) vykládat v tom smyslu, že dědická daň, kterou jiný členský stát Evropské unie vybere při dědickém nabytí kapitálových pohledávek zřstavitele, který žil naposledy v Německu, vří finančním institucím v jiném členském státě dědicem, který rovněž žije v Německu, musí být započtena na německou dědickou daň?

3) Má pro rozhodnutí, který ze zúčastněných států je povinen zabránit dvojímu zdanění, význam vhodnost různých hraničních úrovnatelných vnitrostátních daňových právních řádů, a pokud ano, je vazba na bydliště vřitele vhodnější než vazba na sídlo dlužníka?“

### **K předběžným otázkám**

17 Podstatou otázek předkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společně, je, zda musí být články 56 ES a 58 ES vykládány v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jaká je dotčená v původním řízení, která, pokud jde o výpočet dědické daně, kterou má zaplatit dědic s bydlištěm v tomto členském státě z kapitálových pohledávek, jež má vří finanční instituci se sídlem v jiném členském státě, neumožňuje, pokud měl zřstavitel v okamžiku své smrti bydliště v prvním členském státě, započtení dědické daně odvedené v jiném členském státě na dědickou daň, která je splatná v prvním členském státě.

18 Podle ustálené judikatury zakazuje ?l. 56 odst. 1 ES obecně omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy (rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Federconsumatori a další, C-463/04 a C-464/04, Sb. rozh. s. I-10419, bod 19 a uvedená judikatura).

19 Jelikož pojem „pohyb kapitálu“ ve smyslu ?l. 56 odst. 1 ES není ve Smlouvě o ES definován, Soudní dvůr již dříve přiznal informativní povahu klasifikaci v příloze I připojené ke směrnicí Rady 88/361/EHS, i když byla přijata na základě ?l. 69 a 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (poté články 69 a 70 odst. 1 Smlouvy o ES, zrušené Amsterodamskou smlouvou), přičemž podle této pododstavce úvodu této přílohy není klasifikace úplným seznamem pro definování pojmu „pohyb kapitálu“ (viz zejména rozsudky ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 39, jakož i ze dne 17. ledna 2008, Jäger, C-256/06, Sb. rozh. s. I-123, bod

24).

20 V tomto ohledu Soudní dvůr, který zejména připomněl, že dlužník, jež spočívá v přechodu majetku zřetveného zeměelou osobou na jednu či více osob, spadá do bodu XI přílohy I směrnice 88/361, nazvaného „Osobní pohyb kapitálu“, rozhodl, že dlužník, ať již se týká peněžních částek, nemovitostí nebo movitých věcí, představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 56 ES, s výjimkou případů, kdy jsou prvky zakládající dlužní omezeny hranicemi jediného členského státu (viz zejména rozsudky ze dne 11. prosince 2003, Barbier, C-364/01, Recueil, s. I-15013, bod 58; ze dne 11. září 2008, Arens-Sikken, C 43/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 30, a Eckelkamp, C-111/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 39, jakož i ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, Sb. rozh. s. I-0000, body 30 a 31).

21 Situace, kdy osoba s bydlištěm v Německu zanechá v okamžiku své smrti jiné osoby s bydlištěm rovněž v tomto členském státě jako dlužní kapitálové pohledávky, které má vůči finanční instituci se sídlem ve Španělsku, u kterých byla uložena dlužná daň jak v Německu, tak ve Španělsku, nepředstavuje v žádném případě vnitrostátní situaci.

22 V důsledku toho je dlužník ve věci v převodním řízení pohybem kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES.

23 Je proto třeba prozkoumat, zda, jak tvrdí M. Block, představuje taková vnitrostátní úprava, jaká je předmětem převodního řízení, omezení pohybu kapitálu.

24 Co se týče případu dlužník, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 56 odst. 1 ES jako omezení pohybu kapitálu jsou také ta, jejichž následkem se snižuje hodnota dlužní osoby s bydlištěm v jiném státě, než je členský stát, v němž se dotyčný majetek nachází a který dlužník tohoto majetku (výše uvedené rozsudky van Hilten/van der Heijden, bod 44; Jäger, bod 31; Arens-Sikken, bod 37, a Eckelkamp, bod 44).

25 Je nicméně nesporné, že vnitrostátní právní úprava, jaká je předmětem převodního řízení, v rozsahu, v jakém stanoví výpočet dlužné daně, kterou má zaplatit dlužník s bydlištěm v Německu z kapitálových pohledávek, které vlastnila osoba, jež zemřela v okamžiku své smrti bydlištěm rovněž v tomto členském státě, obsahuje stejná pravidla pro zdanění dlužní nezávisle na tom, zda finanční instituce, která uvedené pohledávky dluží, má sídlo v Německu, nebo v jiném členském státě.

26 Margarete Block nicméně tvrdí, že uvedená vnitrostátní právní úprava omezuje volný pohyb kapitálu, jelikož ne u každého majetku, který je předmětem dlužní a který se nachází v jiném členském státě než ve státě, ve kterém zemřel zřetvitel v okamžiku své smrti bydlištěm, vzniká nutný nárok na započtení dlužné daně odvedené v jiném členském státě. Pokud totiž, jako v převodním řízení, zemřel vlastník uvedeného majetku v okamžiku své smrti bydlištěm v Německu, nezahrnuje pojem „zahraniční majetek“ ve smyslu § 21 ErbStG, u nějž je nárok na takové započtení, podle odst. 2 bodu 1 tohoto ustanovení některé části majetku, jako jsou kapitálové pohledávky, a to ani tehdy, pokud se z ekonomického hlediska zjevně nacházejí v zahraničí. Z toho vyplývá omezení, které je v rozporu s čl. 56 odst. 1 ES, jelikož riziko dvojího zdanění odrazuje jak vlastníky, tak dlužní od investování v určitých členských státech.

27 V tomto ohledu je třeba nepochybně konstatovat, že, jak uvádí M. Block, skutečnost, že taková pozstalost, jako jsou kapitálové pohledávky, nespadá v Německu pod pojem „zahraniční majetek“, od kterého se odvíjí podle vnitrostátní právní úpravy nárok na započtení dlužné daně odvedené v zahraničí na dlužnou daň splatnou v tomto členském státě, vede k tomu, že pokud se jedná o pohledávky vůči finanční instituci se sídlem v jiném členském státě, v daném případě Španělském království, který z nich vybral dlužnou daň, je daňová zátěž vyšší než v případě

pohledávek v?i finan?ní instituci se sídlem v N?mecku.

28 Nicmén?, jak správn? uvedly všechny vlády, které p?edložily Soudnímu dvoru písemná vyjád?ení, jakož i Komise Evropských spole?enství, tato da?ová nevýhoda vyplývá z paralelního výkonu da?ové pravomoci ob?ma doty?nými ?lenskými státy, a to tak, že jeden z nich, Spolková republika N?mecko, si zvolil vybírat z kapitálových pohledávek n?meckou d?dickou da? tehdy, pokud má v tomto ?lenském stát? bydlišt? v?itel, zatímco druhý z nich, tedy Špan?lské království, se rozhodl uvalit na takové pohledávky špan?lskou d?dickou da?, pokud má v tomto posledn? uvedeném ?lenském stát? sídlo dlužník (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. listopadu 2006, Kerckhaert a Morres, C?513/04, Sb. rozh. s. I?10967, bod 20, jakož i ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C?298/05, Sb. rozh. s. I?10451, bod 43).

29 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že smlouvy o zamezení dvojího zdan?ní, tak jak jsou uvedeny v ?lánku 293 ES, slouží k vylou?ení nebo ke zmírn?ní negativních dopad? na fungování vnit?ního trhu vyplývajících z koexistence vnitrostátních da?ových soustav zmín?né v p?edcházejícím bod? (výše uvedený rozsudek Kerckhaert a Morres, bod 21, jakož i Columbus Container Services, bod 44).

30 Právo Spole?enství p?itom za sou?asného stavu svého vývoje a v takové situaci, jaká je v p?vodním ?ízení, nestanoví obecná kritéria pro rozd?lení pravomocí mezi ?lenské státy, co se tý?e vylou?ení dvojího zdan?ní v rámci Evropského spole?enství. Krom? sm?rnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. ?ervence 1990 o spole?ném systému zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? (Ú?. v?st. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), úmluvy ze dne 23. ?ervence 1990 o zamezení dvojího zdan?ní v souvislosti s úpravou zisk? sdružených podnik? (Ú?. v?st. L 225, s. 10) a sm?rnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. ?ervna 2003 o zdan?ní p?íjm? z úspor v podob? úrokových plateb (Ú?. v?st. L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369) nebyl v právu Spole?enství do sou?asnosti p?ijat žádný jednotící nebo harmoniza?ní p?edpis sm??ující k vylou?ení situací dvojího zdan?ní (viz výše uvedené rozsudky Kerckhaert a Morres, bod 22, jakož i Columbus Container Services, bod 45).

31 Z toho vyplývá, že za sou?asného stavu vývoje práva Spole?enství disponují ?lenské státy – s výhradou dodržování práva Spole?enství – v dané oblasti jistou autonomií, a nemají tedy povinnost p?izp?sobit sv?j vlastní da?ový systém r?zným da?ovým systém?m jiných ?lenských stát? za ú?elem mj. vylou?ení dvojího zdan?ní, které vyplývá z paralelního výkonu da?ových pravomocí uvedených ?lenských stát?, a umožnit v d?sledku toho v takovém p?ípad?, o jaký jde v p?vodním ?ízení, odpo?et d?dické dan? odvedené v jiném ?lenském stát?, než je ?lenský stát, ve kterém má d?dic bydlišt? (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Columbus Container Services, bod 51).

32 Tyto úvahy nemohou být zpochybn?ny okolností, kterou uvádí M. Block ve svém písemném vyjád?ení, podle které § 21 ErbStG stanoví výhodn?jší pravidla pro zapo?tení v p?ípad?, že z?stavitel m?l v okamžiku své smrti bydlišt? v jiném ?lenském stát?, než je Spolková republika N?mecko, protože odst. 2 bod 2 tohoto ustanovení definuje v takovém p?ípad? pojem „zahrani?ní majetek“ ší?e než v p?ípad? žalobkyn? v p?vodním ?ízení.

33 Jak potvrdila n?mecká vláda a Komise p?i jednání, vnitrostátní právní úprava sice stanoví v p?ípad?, že z?stavitel m?l v okamžiku smrti bydlišt? v jiném ?lenském stát?, než je Spolková republika N?mecko, pokud jde o výpo?et d?dické dan?, kterou má v N?mecku zaplatit d?dic, který má v tomto stát? bydlišt?, z kapitálových pohledávek uvedené osoby, které má v?i finan?ní instituci se sídlem v tomto jiném ?lenském stát?, že se na tyto pohledávky zapo?ítá d?dická da? odvedená v tomto posledn? uvedeném stát?, protože tyto pohledávky spadají v takovém p?ípad? pod pojem „zahrani?ní majetek“ podle § 21 odst. 2 bodu 2 ErbStG.



34 Nicméně toto rozdílné zacházení, pokud jde o pozůstalost osoby, která neměla v okamžiku své smrti bydliště v tuzemsku, vyplývá rovněž z volby dotyčného členského státu, kterou má na základě judikatury uvedené výše v bodech 28 až 31 v rámci své daňové pravomoci, ohledně místa bydliště vyšetřitele jako kritéria pro určení, zda pozůstalost má „zahraniční“ charakter, a zda v důsledku toho může být důdická daň odvedená v jiném členském státě započtena v Německu.

35 Krom toho podle ustálené judikatury Soudního dvora Smlouva nezarouje občanu Unie, že přemístění jeho bydliště do jiného členského státu, než je stát, v němž měl do té doby bydliště, je daňově neutrální. Vzhledem k rozdílným mezi právními úpravami členských států v této oblasti může být takové přemístění případ od případu pro občana více či méně výhodné (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. července 2004, Lindfors, C-365/02, Sb. rozh. s. I-7183, bod 34, a ze dne 12. července 2005, Schempp, C-403/03, Sb. rozh. s. I-6421, bod 45).

36 V důsledku toho je třeba na položené otázky odpovědět tak, že články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové právní úpravě členského státu, jaká je dotčená ve věci v původním řízení, která, pokud jde o výpočet důdické daně, kterou má zaplatit důdic s bydlištěm v tomto členském státě z kapitálových pohledávek, jež má v její finanční instituci se sídlem v jiném členském státě, neumožňuje, pokud měl zřizovatel v okamžiku své smrti bydliště v prvním členském státě, započtení důdické daně odvedené v jiném členském státě na důdickou daň, která je splatná v prvním členském státě.

#### **K nákladům řízení**

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložением jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

**Články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové právní úpravě členského státu, jaká je dotčená ve věci v původním řízení, která, pokud jde o výpočet důdické daně, kterou má zaplatit důdic s bydlištěm v tomto členském státě z kapitálových pohledávek, jež má v její finanční instituci se sídlem v jiném členském státě, neumožňuje, pokud měl zřizovatel v okamžiku své smrti bydliště v prvním členském státě, započtení důdické daně odvedené v jiném členském státě na důdickou daň, která je splatná v prvním členském státě.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.