

Vec C-67/08

Margarete Block

proti

Finanzamt Kaufbeuren

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Bundesfinanzhof)

„Voľný pohyb kapitálu – články 56 ES a 58 ES – Dedičské dane – Vnútroštátna právna úprava neumožňujúca započítať do dane z dedičstva splatnej v členskom štáte, kde mal bydlisko vlastník majetku v čase svojej smrti, daň z dedičstva zaplatenú dedičom v inom členskom štáte, ak dedičstvom sú kapitálové pohľadávky – Dvojité zdanenie – Obmedzenie – Neexistencia“

Abstrakt rozsudku

Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daň z dedičstva

(článok 56 ES a 58 ES)

Články 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu, ktorá, čo sa týka výpočtu dane z dedičstva dlžnej dedičom s bydliskom v tomto členskom štáte z kapitálových pohľadávok voči finančnej inštitúcii sídliacej v inom členskom štáte, neupravuje, ak mal poručiť bydlisko v čase svojej smrti v prvom členskom štáte, započítanie dane z dedičstva dlžnej v tomto štáte do dane z dedičstva zaplatenej v inom členskom štáte.

Toto daňové znevýhodnenie totiž vyplýva z paralelného výkonu daňovej právomoci dvoma dotknutými členskými štátmi, charakterizovanej voľbou jedného z nich, podriadiť kapitálové pohľadávky vnútroštátnej dani z dedičstva, ak má veriteľ bydlisko v tomto členskom štáte, zatiaľ čo voľbou druhého z nich je podriadiť takéto pohľadávky vnútroštátnej dani z dedičstva, ak má dlžník bydlisko v tomto poslednom uvedenom členskom štáte. Právo Spoločenstva však za svojho súčasného stavu a v situácii týkajúcej sa platby dane z dedičstva nestanovuje všeobecné kritériá na rozdelenie právomocí medzi členskými štátmi, pokiaľ ide o odstránenie dvojitého zdanenia vnútri Európskeho spoločenstva. Z toho vyplýva, že za súčasného stavu vývoja práva Spoločenstva disponujú členské štáty, s výhradou dodržiavania práva Spoločenstva, určitou autonómiou v danej oblasti, a preto nie sú povinné prispôbiť svoj vlastný daňový systém rôznym daňovým systémom iných členských štátov s cieľom najmä zamedziť dvojitému zdaneniu vyplývajúcej z paralelného výkonu daňových právomocí týmito štátmi a v dôsledku toho umožniť odpočet dane z dedičstva zaplatenej v inom členskom štáte ako v štáte, v ktorom má bydlisko dedič.

Tieto zistenia nemôžu byť spochybnené okolnosťou, podľa ktorej vnútroštátna právna úprava upravuje výhodnejšie pravidlá započítania, ak mal poručiť bydlisko v čase svojej smrti v inom členskom štáte, keďže tento rozdiel v zaobchádzaní, pokiaľ ide o dedičstvo osoby nerezidenta v čase jej smrti, vyplýva tiež z voľby dotknutým členským štátom, ktorej výkon vyplýva z jeho daňových právomocí, miesta bydliska veriteľa ako hraničného ukazovateľa na určenie „zahraničnej“ povahy dedeného majetku a v dôsledku toho na započítateľnosť dane z dedičstva

zaplatenej v inom členskom štáte.

(pozri body 28, 30 – 32, 34, 36 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 12. februára 2009 (*)

„Voľný pohyb kapitálu – Články 56 ES a 58 ES – Dedičské dane – Vnútroštátna právna úprava neumožňujúca započítať do dane z dedičstva splatnej v členskom štáte, kde mal bydlisko vlastník majetku v čase svojej smrti, daň z dedičstva zaplatenú dedičom v inom členskom štáte, ak dedičstvom sú kapitálové pohľadávky – Dvojité zdanenie – Obmedzenie – Neexistencia“

Vo veci C-67/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) zo 16. januára 2008 a doručený Súdnemu dvoru 20. februára 2008, ktorý súvisí s konaním:

Margarete Block

proti

Finanzamt Kaufbeuren,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. Ó Caoimh (spravodajca), J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka a A. Arabadjiev,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 27. novembra 2008,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- pani Block, v zastúpení: S. Gorski, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Kaufbeuren, v zastúpení: M. Stock, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: M. Muñoz Pérez, splnomocnený zástupca,
- holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a M. Noort, splnomocnené zástupkyne,

- poľská vláda, v zastúpení: M. Dowgielewicz, splnomocnený zástupca,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Ossowski, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci S. Ford, barrister,
- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 56 ES a 58 ES týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pani Blockovou, dedičkou po osobe, ktorá zomrela v Nemecku, a Finanzamt Kaufbeuren (ďalej len „Finanzamt“) vo veci výpočtu dedičskej dane z kapitálových pohľadávok, ktorými disponoval poručený voči finančným inštitúciám v Španielsku.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa článku 1 smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy [zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10):

„1. Bez toho, aby tým boli dotknuté nasledujúce ustanovenia, musia členské štáty odstrániť obmedzenia pohybu kapitálu platné pre tuzemcov členských štátov. Aby sa zjednodušilo vykonávanie tejto smernice, pohyb kapitálu sa klasifikuje v súlade s nomenklatúrou v prílohe I.

2. Prevody v súvislosti s pohybom kapitálu sa uskutočňujú za rovnakých devízových podmienok ako platby týkajúce sa bežných transakcií.“

4 Medzi pohybmi kapitálu vymenovanými v prílohe I smernice 88/361 sa v bode XI nachádzajú pohyby kapitálu osobnej povahy, ktoré zahŕňajú dedičstvá a odkazy.

Vnútroštátna právna úprava

5 § 1 ods. 1 bod 1 zákona o dani z dedičstva a darovania (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) v znení uplatnenom v roku 1999 (BGBl. 1997 I, s. 378, ďalej len „ErbStG“) stanovuje, že dedičstvá podliehajú tomuto zákonu ako zdaniteľné činnosti.

6 § 2 ods. 1 bod 1 ErbStG, nazvaný „Osobná daňová povinnosť“, znie:

„1. Daňová povinnosť sa uplatňuje:

(1) v prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3 na celý nadobudnutý majetok, ak poručený v čase smrti, darca v čase darovania alebo nadobúdateľ v čase, keď vznikla daňová povinnosť, má postavenie rezidenta. Za rezidentov sa považujú:

a) fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo zvyčajné bydlisko v tuzemsku,

...“

7 § 21 ods. 1 a 2 ErbStG, nazvaný „Započítanie zahraničnej dane z dedičstva“, stanovuje:

„1. V prípade dediča, ktorého majetok nachádzajúci sa v inej krajine bol predmetom – zahraničnej – dane rovnajúcej sa nemeckej dani z dedičstva, vyrubená zahraničná daň, ktorú dedič uhradil a nie je možné jej zníženie, sa v prípadoch uvedených v § 2 ods. 1 bode 1 na požiadanie započíta na účely nemeckej dane z dedičstva v rozsahu, v akom majetok nachádzajúci sa v inej krajine podlieha takisto nemeckej dani z dedičstva, a to za podmienky, že sa na tento prípad nevzťahuje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia...“

2. Za zahraničný majetok v zmysle odseku 1 sa považuje,

(1) ak bol poručený rezidentom v čase svojej smrti: celý majetok nachádzajúci sa v inom štáte, ktorý § 121 [zákon o ohodnocovaní (Bewertungsgesetz) v znení uplatnenom v roku 1999 (BGBl. 1991 I, s. 230, ďalej len „BewG“)] vymenúva podľa jeho povahy, ako aj všetky užívacie práva spojené s týmto majetkom,

(2) ak poručený nebol rezidentom v čase svojej smrti: celý majetok, s výnimkou nemeckého majetku v zmysle § 121 [BewG], ako aj všetky užívacie práva spojené s týmto majetkom.“

8 § 121 BewG, nazvaný „Tuzemský majetok“, znie:

„Tuzemský majetok zahŕňa:

1. tuzemský poľnohospodársky a lesný majetok;

2. tuzemský nehnuteľný majetok;

3. majetok na tuzemské využitie. Za takýto majetok sa považuje majetok, ktorý slúži na výkon priemyselnej alebo obchodnej činnosti v tuzemsku, ak sa na tento účel využíva stále zariadenie v tuzemsku alebo bol určený stály zástupca;

4. akcie v kapitálových spoločnostiach, ak spoločnosť má sídlo alebo svoje obchodné riadenie v tuzemsku a spoločník ovláda sám alebo so stranami, ktoré sú s ním spojené v zmysle § 1 ods. 2 daného zákona o vzťahoch so zahraničím [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] priamo alebo nepriamo aspoň desiatinu počiatočného kapitálu alebo základného imania spoločnosti;

5. vynálezy, úžitkové vzory a topografie, na ktoré sa nevzťahuje bod 3, ktoré sú zaregistrované v tuzemskej knihe alebo registri;

6. hospodárske veci, na ktoré sa nevzťahujú body 1, 2 a 5 a ktoré sú k dispozícii na tuzemské priemyselné alebo obchodné využitie osobitne vo forme nájmu a árendy;

7. hypotéky, pozemkové dlhy, pozemkové renty a iné pohľadávky alebo práva, ak sú zabezpečené priamo alebo nepriamo nehnuteľnosťami v tuzemsku, právami spojenými s nehnuteľnosťami v tuzemsku alebo ložami zaregistrovanými v tuzemskom registri. Vylúčené sú poukážky a emisné listy spojených záväzkov;

8. pohľadávky vyplývajúce z úasti tichého spoločníka na obchodnom prevádzkovaní a zo zdieľaných pôžičiek, ak dlžník má svoje bydlisko, zvyčajné bydlisko, svoje sídlo alebo obchodné

riadenie v tuzemsku;

9. užívacie práva spojené s jednou z hodnôt uvedených v bodoch 1 až 8.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Pani Block, ktorá má pobyt v Nemecku, je jedinou dedičkou po osobe, ktorá zomrela v roku 1999 v tom istom nemeckom štáte, kde sa nachádzalo miesto jej posledného bydliska. Dedičstvo bolo v podstatnej miere tvorené dedičstvom spočívajúcim v kapitále sčasti umiestnenom v Nemecku vo výške 144 255 DEM a sčasti vo finančných inštitúciách sídliajúcich v Španielsku vo výške 994 494 DEM. Ťo sa týka tohto posledného uvedeného dedičstva, pani Block zaplatila v Španielsku daň z dedičstva vo výške 207 565 DEM.

10 Vo svojom platobnom výmere zo 14. marca 2000 Finanzamt vyrubil pani Blockovej daň z dedičstva splatnú v Nemecku bez toho, aby prihliadol na daň z dedičstva zaplatenú v Španielsku. Pani Block podala proti tomuto výmeru sťažnosť, ktorou žiadala, aby daň z dedičstva zaplatená v Španielsku bola započítaná do dane z dedičstva, ktorá sa má zaplatiť v Nemecku, a aby jej z tohto dôvodu bola vrátená suma prevyšujúca túto daň.

11 Rozhodnutím zo 4. júla 2003 Finanzamt v nadväznosti na sťažnosť povolil odpočet španielskeho daňového dlhu ako dedičského záväzku, a to odpočet dane z dedičstva zaplatenej v Španielsku zo zdaniteľného základu dane z dedičstva splatnej v Nemecku. Podľa tohto rozhodnutia nadobudnuté dedičstvo po odpočítaní dlhov spojených s dedičstvom a osobnej nezdaniteľnej položky predstavovalo sumu 579 000 DEM a suma dane z tohto nadobudnutého dedičstva bola stanovená na 124 500 DEM (63 655,84 eura).

12 Finanzgericht, ktorý rozhodoval o žalobe pani Blockovej, ktorou sa domáhala, aby dedičská daň zaplatená v Španielsku bola namiesto odpočítania zo zdaniteľného základu z rovnakého dôvodu ako dlh z dedičstva započítaná do dane z dedičstva zaplatenej v Nemecku, sa domnieval, že započítanie španielskej dane z dedičstva upravené v § 21 ods. 1 ErbStG bolo vylúčené odsekom 2 bodom 1 tohto paragrafu, pretože na kapitálové pohľadávky voči finančným inštitúciám v Španielsku sa nevzťahuje § 121 BewG. Tieto kapitálové pohľadávky preto nepredstavujú „zahraničný majetok“ v zmysle § 21 ods. 2 bodu 1 ErbStG. Podľa Finanzgericht, hoci dotknuté kapitálové pohľadávky sú predmetom dvojitého zdanenia, napriek tomu nie je úlohou nemeckých finančných úradov subvenciami podporovať iné nemecké štáty.

13 Bundesfinanzhof, ktorý rozhodoval o opravnom prostriedku „revision“, konštatuje, že z dôvodu neexistencie harmonizácie Spoločenstva týkajúcej sa pojmu „zahraničný majetok“ sa na prípad pani Blockovej vzťahuje dvojité zdanenie, keďže na určenie preddavku dedičskej dane z kapitálových pohľadávok zastáva Spolková republika Nemecko kritérium bydliska veriteľa, zatiaľ čo Španielske kráľovstvo zastáva kritérium bydliska dlžníka.

14 Vnútroštátny súd sa pýta, či toto dvojité zdanenie nie je v rozpore s právom Spoločenstva. Na jednej strane, ak by sa celý majetok poručeného nachádzal v Nemecku, vymáhateľná by bola nemecká daň z dedičstva. Na druhej strane, pokiaľ ide o spojenie zdanenia, kritérium bydliska veriteľa nie je menej rozumné ako kritérium bydliska dlžníka, lebo dedený majetok patrí veriteľovi.

15 Okrem toho za predpokladu, že by toto dvojité zdanenie predstavovalo obmedzenie voľného pohybu kapitálu, uvedený súd sa pýta, či by bolo odôvodnené článkom 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy ES [teraz článok 58 ods. 1 písm. a) ES] tak, ako je vykladaný vo vyhlásení 7 o článku 73d Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva pripojenom k Zmluve o EÚ (Ú. v. ES 1992, C 191, s. 95), podľa ktorého „Konferencia potvrdzuje, že právo členských štátov uplatniť relevantné ustanovenia ich daňovej legislatívy uvedené v článku 73d ods. 1 písm. a) Zmluvy o založení

Európskeho spoločenstva sa týka výlučne ustanovení, ktoré existujú ku koncu roka 1993. Toto vyhlásenie sa však vzťahuje len na pohyb kapitálu a platobný styk medzi členskými štátmi“ [*neoficiálny preklad*]. Keže ustanovenia § 21 ErbStG pochádzajú pred roka 1993, vyhlásenie nového znenia tohto zákona v roku 1997 nie je konštitutívnym aktom zákonodarcu rovnajúcim sa novému uverejneniu.

16 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Umožňujú ustanovenia článku 73d ods. 1 písm. a) a ods. 3 Zmluvy ES [teraz článok 58 ods. 1 písm. a) a ods. 3 ES] vylúčiť započítanie španielskej dane z dedičstva do nemeckej dane z dedičstva podľa § 21 ods. 1 a 2 bodu 1 ErbStG (zákon o dani z dedičstva a darovania) v spojení s § 121 BewG (vecné obmedzenie) ešte aj v prípadoch dedenia v roku 1999?

2. Má sa článok 73b ods. 1 Zmluvy ES (teraz článok 56 ods. 1 ES) vykladať v tom zmysle, že daň z dedičstva, ktorú vyberie iný členský štát Európskej únie z kapitálových pohľadávok poručená naposledy bývajúcemu v Nemecku voči úverovým inštitúciám v tomto inom členskom štáte, ktoré nadobudne dedič taktiež bývajúcí v Nemecku, musí byť započítaná do nemeckej dane z dedičstva?

3. Je pre rozhodnutie o tom, ktorý zo zúčastnených štátov má zabrániť dvojitému zdaneniu, podstatná relevantnosť rôznych hraničných ukazovateľov vo vnútroštátnych daňových právnych poriadkoch, a ak je to tak, je spojitosť s bydliskom veriteľov vo veci samej vecne objektívnejšia ako spojitosť so sídlom dlžníka?“

O prejudiciálnych otázkach

17 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či články 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá, čo sa týka výpočtu dane z dedičstva dlžnej dedičom s bydliskom v tomto členskom štáte z kapitálových pohľadávok voči finančnej inštitúcii sídlacej v inom členskom štáte, neupravuje, ak mal poručený bydlisko v čase svojej smrti v prvom členskom štáte, započítanie dane z dedičstva dlžnej v tomto štáte do dane z dedičstva zaplatenej v inom členskom štáte.

18 Podľa ustálenej judikatúry článok 56 ods. 1 ES vo všeobecnosti zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi (rozsudok zo 6. decembra 2007, *Federconsumatori a i.*, C-463/04 a C-464/04, Zb. s. I-10419, bod 19 a citovaná judikatúra).

19 Pri neexistencii definície pojmu „pohyb kapitálu“ v Zmluve ES v zmysle článku 56 ods. 1 ES Súdny dvor uznal indikatívnu hodnotu nomenklatúry, ktorá tvorí prílohu I smernice 88/361, aj keď bola schválená na základe článkov 69 a 70 ods. 1 Zmluvy EHS (teraz články 69 a 70 ods. 1 Zmluvy ES, zrušené Amsterdamskou zmluvou), keďže v súlade s tretím pododsekom úvodu tejto prílohy nomenklatúra, ktorú obsahuje, nepredstavuje úplný zoznam vysvetlení pojmu pohybu kapitálu (pozri najmä rozsudky z 23. februára 2006, *van Hilten/van der Heijden*, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 39, ako aj zo 17. januára 2008, *Jäger*, C-256/06, Zb. s. I-123, bod 24).

20 V tejto súvislosti Súdny dvor pripomenul najmä to, že na dedenie, ktoré pozostáva z prechodu majetku zanechaného zosnulou osobou na jednu alebo viac osôb, sa vzťahuje bod XI prílohy I smernice 88/361, nazvaný „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, a rozhodol, že dedenie, či už sa týka sumy peňazí, nehnuteľností alebo hnutelých vecí, predstavuje pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ES, s výnimkou prípadov, keď sú jeho podstatné prvky obmedzené na jediný členský štát (pozri najmä rozsudky z 11. decembra 2003, *Barbier*, C-364/01, Zb. s. I-15013, bod

58; z 11. septembra 2008, Arens/Sikken, C-43/07, Zb. s. I-6887, bod 30, a Eckelkamp, C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 39, ako aj z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, zatiaľ neuvverejnený v Zbierke, body 30 a 31).

21 Situácia, v ktorej osoba s bydliskom v Nemecku v prípade svojej smrti zanechá ako dedičstvo inej osobe tiež s bydliskom v tomto členskom štáte kapitálové pohľadávky voči finančnej inštitúcii sídliacej v Španielsku, ktoré je predmetom preddavku na základe dane z dedičstva tak v Nemecku, ako aj v Španielsku, nie je v nijakom prípade istou vnútroštátnou záležitosťou.

22 Z tohto dôvodu dedenie, o aké ide vo veci samej, predstavuje pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES.

23 Preto je potrebné preskúmať, či vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje, ako tvrdí pani Block, obmedzenie pohybu kapitálu.

24 Pokiaľ ide o dedičstvá, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 56 ods. 1 ES z dôvodu, že sú obmedzeniami pohybu kapitálu, zahŕňajú opatrenia, ktorých účinkom je zníženie hodnoty dedičstva osoby s bydliskom v štáte odlišnom od členského štátu, kde sa nachádza predmetný majetok a ktorý zďakuje dedenie predmetného majetku (rozsudky van Hilten/van der Heijden, už citovaný, bod 44; Jäger, už citovaný, bod 31; Arens/Sikken, už citovaný, bod 37, a Eckelkamp, už citovaný, bod 44).

25 Napriek tomu platí, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, v rozsahu, v akom upravuje výpočet dane z dedičstva dlžnej dedičom, ktorý má bydlisko v Nemecku, z kapitálových pohľadávok voči osobe, ktorá v prípade svojej smrti mala bydlisko tiež v tomto členskom štáte, upravuje rovnaké pravidlá zdanenia dedičstva, či už finančná inštitúcia ako dlžník týchto pohľadávok má sídlo v Nemecku, alebo v inom členskom štáte.

26 Pani Block však tvrdí, že táto vnútroštátna právna úprava obmedzuje voľný pohyb kapitálu, keďže všetky dedičské veci osoby, ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte ako v štáte, v ktorom mala táto osoba bydlisko v prípade svojej smrti, nepriznávajú nevyhnutne právo na započítanie dane z dedičstva zaplatenej v tomto inom členskom štáte. Ak totiž, ako vo veci samej, mal vlastník týchto vecí v prípade svojej smrti bydlisko v Nemecku, pojem „zahraničný majetok“ v zmysle § 21 ErbStG priznávajúci právo na takéto započítanie nezahŕňa podľa odseku 2 bodu 1 tohto paragrafu niektoré prvky majetku, ako sú kapitálové pohľadávky, aj keď tie sa z hospodárskeho hľadiska zjavne nachádzajú v zahraničí. Z toho vyplýva rozpor s článkom 56 ods. 1 ES v rozsahu, v akom by nebezpečenstvo dvojitého zdanenia odradilo tak vlastníkov, ako aj ich dedičov od investovania v niektorých členských štátoch.

27 V tejto súvislosti treba nepochybne konštatovať, že, ako uvádza pani Block, skutočnosť, že dedičské veci ako kapitálové pohľadávky sú v Nemecku vylúčené z pojmu „zahraničného majetku“ priznávajúceho podľa vnútroštátnej právnej úpravy právo na započítanie dane z dedičstva dlžnej v tomto členskom štáte do dane zaplatenej v zahraničí, vedie, ak sú tu pohľadávky voči finančnej inštitúcii sídliacej v inom členskom štáte, ktorý vybral daň z dedičstva z týchto pohľadávok, v predmetnej veci Španielske kráľovstvo, k vyššiemu daňovému zaťaženiu, ako keby tie isté pohľadávky existovali vo finančnej inštitúcii sídliacej v Nemecku.

28 Napriek tomu, ako správne uviedli všetky vlády, ktoré predložili Súdnemu dvoru písomné pripomienky, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev, toto daňové znevýhodnenie vyplýva z paralelného výkonu daňovej právomoci dvoma dotknutými členskými štátmi, charakterizovanej voľbou jedného z nich, konkrétne Spolkovej republiky Nemecko, podriaďujúcej kapitálové pohľadávky nemeckej dani z dedičstva, ak má veriteľ bydlisko v tomto členskom štáte, zatiaľ čo voľbou druhého z nich, konkrétne Španielskeho kráľovstva, je podriaďujúcej takéto pohľadávky španielskej

dani z dedičstva, ak má dlžník bydlisko v tomto poslednom uvedenom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, bod 20, ako aj zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 43).

29 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, aké uvádza článok 293 ES, slúžia na odstránenie alebo zmiernenie negatívnych účinkov na fungovanie vnútorného trhu, ktoré vyplývajú z koexistencie vnútroštátnych daňových systémov, spomenutej v predchádzajúcom bode (rozsudky Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 21, ako aj Columbus Container Services, už citovaný, bod 44).

30 Právo Spoločenstva však za svojho súčasného stavu a v situácii, akou je situácia vo veci samej, nestanovuje všeobecné kritériá na rozdelenie právomocí medzi členskými štátmi, pokiaľ ide o odstránenie dvojitého zdanenia vnútri Európskeho spoločenstva. Odhliadnuc od smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), dohovoru z 23. júla 1990 o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade opravy ziskov združených podnikov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 225, s. 10) a smernice Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. ES L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369), totiž v rámci práva Spoločenstva doposiaľ nebolo prijaté žiadne opatrenie na zjednotenie alebo harmonizáciu smerujúce k zamedzeniu situácií dvojitého zdanenia (pozri rozsudky Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 22, ako aj Columbus Container Services, už citovaný, bod 45).

31 Z toho vyplýva, že za súčasného stavu vývoja práva Spoločenstva disponujú členské štáty, s výhradou dodržiavania práva Spoločenstva, určitou autonómiou v danej oblasti, a preto nie sú povinné prispôbiť svoj vlastný daňový systém rôznym daňovým systémom iných členských štátov s cieľom najmä zamedziť dvojitému zdaneniu vyplývajúcej z paralelného výkonu daňových právomocí týmito štátmi a v dôsledku toho umožniť odpoveť vo veci, ako je vec sama, dane z dedičstva zaplatenej v inom členskom štáte ako v štáte, v ktorom má bydlisko dedič (pozri v tomto zmysle rozsudok Columbus Container Services, už citovaný, bod 51).

32 Tieto zistenia nemôžu byť spochybnené okolnosťou uvádzanou pani Blockovou v jej písomných pripomienkach, podľa ktorej § 21 ErbStG upravuje výhodnejšie pravidlá započítania, ak mal poručiť bydlisko v záse svojej smrti v inom členskom štáte ako v Spolkovej republike Nemecko, keďže odsek 2 bod 2 tohto paragrafu definuje v takomto prípade pojem „zahraničný majetok“ širšie, ako sa uplatní na situáciu, v akej sa nachádza žalobkyňa vo veci samej.

33 Iste, ako to potvrdili nemecká vláda a Komisia na pojednávaní, ak mal poručiť bydlisko v záse svojej smrti v inom členskom štáte ako v Spolkovej republike Nemecko, vnútroštátna právna úprava upravuje, čo sa týka výpočtu dane z dedičstva dlžnej v Nemecku dedičom, ktorý má bydlisko v tomto štáte, z kapitálových pohľadávok tejto osoby voči finančnej inštitúcii sídliacej v tomto inom členskom štáte, započítanie dane z dedičstva zaplatenej v tomto poslednom uvedenom štáte z rovnakých pohľadávok, pričom na tie sa v takom prípade vzťahuje pojem „zahraničný majetok“ podľa § 21 ods. 2 bodu 2 ErbStG.

34 Napriek tomu tento rozdiel v zaobchádzaní, pokiaľ ide o dedičstvo osoby nerezidenta v záse jej smrti, vyplýva tiež z voľby dotknutým členským štátom, ktorej výkon vyplýva v súlade s judikatúrou citovanou v bodoch 28 až 31 tohto rozsudku z jeho daňových právomocí, miesta bydliska veriteľa ako hraničného ukazovateľa na určenie „zahraničnej“ povahy dedeného majetku a v dôsledku toho na započítanie dane z dedičstva zaplatenej v inom členskom štáte v Nemecku.

35 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Zmluva nezabezpečuje občanovi Únie, že prenesenie bydliska do iného členského štátu ako toho, kde mal doposiaľ bydlisko, je z hľadiska zdanenia bezvýznamné. Vzhľadom na rozdiely právnych úprav členských štátov v tejto oblasti môže byť takéto prenesenie podľa okolností viac alebo menej výhodnejšie pre občana (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. júla 2004, Lindfors, C-365/02, Zb. s. I-7183, bod 34, a z 12. júla 2005, Schempp, C-403/03, Zb. s. I-6421, bod 45).

36 V dôsledku toho treba odpovedať na položené otázky tak, že články 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá, čo sa týka výpočtu dane z dedičstva dlžnej dedičom s bydliskom v tomto členskom štáte z kapitálových pohľadávok voči finančnej inštitúcii sídliacej v inom členskom štáte, neupravuje, ak mal porušiť bydlisko v čase svojej smrti v prvom členskom štáte, započítanie dane z dedičstva dlžnej v tomto štáte do dane z dedičstva zaplatenej v inom členskom štáte.

O trovách

37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Články 56 ES a 58 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá, čo sa týka výpočtu dane z dedičstva dlžnej dedičom s bydliskom v tomto členskom štáte z kapitálových pohľadávok voči finančnej inštitúcii sídliacej v inom členskom štáte, neupravuje, ak mal porušiť bydlisko v čase svojej smrti v prvom členskom štáte, započítanie dane z dedičstva dlžnej v tomto štáte do dane z dedičstva zaplatenej v inom členskom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.