

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 zaplacená 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 úpravě ?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 jako kritéria pro určení, zda pozůstalost má „zahraniční“ charakter, a zda v důsledku toho může být důdková 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 – Důdková daň – Vnitrostátní právní úprava neumožňující započítat na důdkovou daň, která má být zaplacená v členském státě, ve kterém měl vlastník majetku v okamžiku své smrti bydliště, důdkovou daň odvedenou dříve v jiném členském státě v případě, že je pozůstalost tvořena kapitálovými pohledávkami – Dvojitý 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 dceřinou po osobě zemřelé v Německu, a Finanzamt v Kaufbeuren (dále jen „Finanzamt“) ohledně výpočtu dědičné daně z kapitálových pohledávek, které měl zřizovatel vč finančním institucím 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 dále uvedena ustanovení, zruší členské státy omezení pohybu kapitálu mezi rezidenty členských států. Pro zjednodušení provádění této směrnice se pohyb kapitálu ření 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 dědičné 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 „Započetí dědické daně odvedené v zahraničí“, stanoví:

„1) Podléhá-li zahraniční majetek nabyvatel v jiném státě dani – zahraniční – odpovídající německé dědické 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 dědické dani v rozsahu, v němž zahraniční majetek podléhá rovněž německé dědické 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 [zákonu 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, užitné 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 přenechán k dispozici

tuzemskému právnickému nebo obchodnímu podniku, zvláště ve formě nájmu nebo pachtu;

7. hypotéky, pozemkové dluhy, pozemkové renty a jiné pohledávky nebo práva, pokud jsou zajištěny přímo nebo nepřímo nemovitostmi, které se nacházejí v tuzemsku, právy souvisejícími s nemovitostmi, které se nacházejí v tuzemsku, nebo loděmi či plavidly zapsanými do tuzemského rejstříku. Vyloučeny jsou půjčky a pohledávky, pro které byly emitovány dílčí dluhopisy;

8. pohledávky vyplývající z podílu tichého společníka v obchodním podniku a z půjčky s podílem na zisku, pokud má dlužník trvalé bydliště, místo obvyklého pobytu, sídlo nebo obchodní vedení v tuzemsku;

9. užívací práva k některé z majetkových hodnot uvedených v bodech 1 až 8.“

Spor v převodním řízení a předběžné otázky

9. Margarete Block, která má bydliště v Německu, je jedinou dědičkou po osobě zemřelé v roce 1999 v tomto stejném německém státě, ve kterém měla své poslední bydliště. Pozůstalost se skládala hlavně z kapitálového majetku, který byl částečně uložen v Německu, a to ve výši 144 255 DEM, a částečně u finančních institucí ve Španělsku ve výši odpovídající 994 494 DEM. Z posledně uvedeného majetku odvedla M. Block ve Španělsku dědičkou daň ve výši 207 565 DEM.

10. Ve svém výměru daně ze dne 14. března 2000 stanovil Finanzamt dědičkou daň, kterou má M. Block zaplatit v Německu, aniž by zohlednil dědičkou daň odvedenou ve Španělsku. Proti tomuto výměru podala M. Block stížnost, ve které požadovala, aby dědičká daň zaplacená ve Španělsku byla započtena na dědičkou daň, která má být zaplacená v Německu, a aby jí byla částka přesahující tuto daň vrácena.

11. Rozhodnutím ze dne 4. července 2003 připustil Finanzamt na základě uvedené stížnosti odpouštět španělského daňového dluhu jakožto dluhu váznoucího na dědictví, tedy odpouštět dědičké daně odvedené ve Španělsku ze základu dědičké daně splatné v Německu. Podle tohoto rozhodnutí činilo zdanitelné nabytí, po odpouštění dluhů váznoucích na pozůstalosti, jakož i osobní nezdánitelné částky, 579 000 DEM a výše dědičké daně z tohoto nabytí byla stanovena na 124 500 DEM (63 655, 84 eur).

12. Finanzgericht, který vč. projednával na základě žaloby M. Block, ve které požadovala, aby dědičká daň zaplacená ve Španělsku nebyla odpočtena ze základu daně jako dědičný dluh, ale započtena na dědičkou daň, která má být zaplacená v Německu, byl toho názoru, že započtení španělské dědičké daně podle § 21 odst. 1 ErbStG nepřichází podle odst. 2 bodu 1 tohoto ustanovení v úvahu, protože kapitálové pohledávky vůči finančním institucím se sídlem ve Španělsku nespádají pod § 121 BewG. Tyto kapitálové pohledávky tedy nejsou „zahraničním majetkem“ ve smyslu § 21 odst. 2 bodu 1 ErbStG. Ačkoli jsou dotčené kapitálové pohledávky podle Finanzgericht předmětem dvojího zdanění, nepřislouží nicméně německým finančním úřadům subvencovat jiné německé státy.

13. Bundesfinanzhof, který projednává opravný prostředek „Revision“, konstatuje, že z důvodu neexistence harmonizace pojmu „zahraniční majetek“ na úrovni Společenství dochází ke dvojímu zdanění M. Block, jelikož při uložení dědičké daně z kapitálových pohledávek vychází Spolková republika Německo z kritéria bydliště věitele, zatímco Španělské království z kritéria bydliště dlužníka.

14. Předkládající soud se ptá, kde je toto dvojí zdanění v rozporu s právem Společenství. Na jedné straně, kdyby se celý majetek zůstavitele nacházel v Německu, byla by uložena pouze německá dědičká daň. Na druhé straně vazba zdanění na kritérium bydliště věitele není méně

rozumná než vazba na kritérium bydliště dlužníka, jelikož zdědčný majetek náleží vříteli.

15 Krom toho v případě, že by toto dvojí zdanění představovalo omezení volného pohybu kapitálu, dotazuje se uvedený soud, zda by bylo odvodno čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy o ES, nyní čl. 58 odst. 1 písm. a) ES, tak jak byl vyložen v prohlášení č. 7 týkajícím se čl. 73d Smlouvy o založení Evropského společenství, připojeném ke Smlouvě o EU (Úč. 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 čl. 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 čl. 73d odst. 1 písm. a) a odst. 3 Smlouvy o ES (nyní čl. 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 případů z roku 1999?

2) Je nutno čl. 73b odst. 1 Smlouvy o ES (nyní čl. 56 odst. 1 ES) vykládat v tom smyslu, že dědická daň, kterou jiný členský stát Evropské unie vybere při dědickém nabytí kapitálových pohledávek zřizovatele, který žil naposledy v Německu, vřít 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 urřovatelů vnitrostátních daňových právních řádů, a pokud ano, je vazba na bydliště vřítitele 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 dotčaná 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 vřít finanční instituci se sídlem v jiném členském státě, neumožňuje, pokud měl zřizovatel 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 čl. 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 čl. 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 čl. 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 připomíná, že dědění, jež spočívá v přechodu majetku zřetaveného zeměelou osobou na jednu či více osob, spadá do bodu XI přílohy I směrnice 88/361, nazvaného „Osobní pohyb kapitálu“, rozhodl, že dědění, 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 dědictví 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-11/07, 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 Nemecku zanechá v okamžiku své smrti jiné osobě s bydlištěm rovněž v tomto členském státě jako dědictví kapitálové pohledávky, které má vůči finanční instituci se sídlem ve Španělsku, u kterých byla uložena dědická daň jak v Nemecku, tak ve Španělsku, nepředstavuje v žádném případě isté vnitrostátní situaci.

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

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

24 Co se týče případu dědění, 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 dědictví osoby s bydlištěm v jiném státě, než je členský stát, v němž se dotyčný majetek nachází a který zdaňuje dědění 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 původního řízení, v rozsahu, v jakém stanoví výpočet dědické daně, kterou má zaplatit dědic s bydlištěm v Nemecku z kapitálových pohledávek, které vlastnila osoba, jež měla v okamžiku své smrti bydliště rovněž v tomto členském státě, obsahuje stejná pravidla pro zdanění dědictví nezávisle na tom, zda finanční instituce, která uvedené pohledávky dluží, má sídlo v Nemecku, 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 dědění a který se nachází v jiném členském státě než ve státě, ve kterém měl zřetavitel v okamžiku své smrti bydliště, vzniká nutný nárok na započtení dědické daně odvedené v jiném členském státě. Pokud totiž, jako v původním řízení, měl vlastník uvedeného majetku v okamžiku své smrti bydliště v Nemecku, 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 dědice 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 Nemecku pod pojem „zahraniční majetek“, od kterého se odvíjí podle vnitrostátní právní úpravy nárok na započtení dědické daně odvedené v zahraničí na dědickou 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 dědickou 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 ?látku 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 vzhledem 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 nezaručuje 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 rozdílu 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-77183, 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 zahraniční 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 předložením 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 zahraniční 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.