

Sprawa C-67/08

Margarete Block

przeciwko

Finanzamt Kaufbeuren

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Bundesfinanzhof)

Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 56 WE, 58 WE – Prawo spadkowe – Uregulowanie krajowe niepozwalające na zaliczenie na poczet podatku od spadku należnego w państwie członkowskim, w którym zamieszkiwał w chwili śmierci, podatku od spadku zapłaconego przez spadkobiercę w innym państwie członkowskim, gdy przedmiotem spadku są wierzytelności kapitałowe – Podwójne opodatkowanie – Ograniczenie – Brak

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Podatek od spadków

(art. 56 WE, 58 WE)

Wykładni art. 56 WE i 58 WE należy dokonywać w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie istnieniu uregulowania państwa członkowskiego, które w zakresie obliczania podatku od spadku należnego od spadkobiercy zamieszkałego w tym państwie członkowskim nie przewiduje z tytułu wierzytelności kapitałowych w instytucjach finansowych znajdujących się w innym państwie członkowskim, na wypadek gdy osoba, której spadek został otwarty, zamieszkiwała w chwili śmierci w pierwszym państwie członkowskim, zaliczenia należnego w nim podatku od spadku na poczet podatku od spadku pobranego w innym państwie członkowskim.

W istocie owa niekorzystna sytuacja podatkowa wynika z równoległego wykonywania przez dane dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowej, którą cechuje wybór przez jedno z nich objęcia wierzytelności kapitałowych krajowym podatkiem od spadku, gdy wierzyciel zamieszkuje w tym państwie członkowskim, podczas gdy drugie wybrało objęcie takich wierzytelności krajowym podatkiem od spadku, gdy dłużnik zamieszkuje w tym ostatnim państwie członkowskim. Tymczasem prawo wspólnotowe w obecnym kształcie i w sytuacji związanej z podatnościami z tytułu podatku od spadków nie przewiduje ogólnych kryteriów służących rozgraniczeniu kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Wspólnoty Europejskiej. Wynika z tego, że w obecnym stanie rozwoju prawa wspólnotowego państwa członkowskie korzystają, z zastrzeżeniem poszanowania prawa wspólnotowego, z pewnej autonomii w tej dziedzinie oraz że wobec tego nie mają obowiązku dostosowywać własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich, w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania wynikającego z równoległego wykonywania przez rzeczne państwa ich kompetencji podatkowych i pozwolenia w konsekwencji na odliczenie podatku od spadku zapłaconego w państwie członkowskim innym niż państwo rezydencji spadkobiercy.

Te rozważania nie mogą zostać podważone przez okoliczności, iż uregulowanie krajowe przewiduje korzystniejsze reguły zaliczenia, gdy osoba, której spadek został otwarty,

zamieszkiwa?a w chwili swej ?mierci w innym pa?stwie cz?onkowskim, gdy owa ró?nica traktowania, je?li chodzi o spadek po osobie nieb?d?cej w chwili swojej ?mierci rezydentem, wynika równie? z wyboru danego pa?stwa cz?onkowskiego – którego dokonanie nale?y do jego kompetencji podatkowych – w zakresie miejsca zamieszkania wierzyciela jako kryterium ??cz?cego dla ustalenia „zagranicznego” charakteru majątku spadkowego, a zatem mo?liwo?ci zaliczenia podatku od spadku zap?aconego w innym pa?stwie cz?onkowskim.

(por. pkt 28, 30–32, 34, 36; sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 12 lutego 2009 r. (*)

Swobodny przep?yw kapita?u – Artyku?y 56 WE, 58 WE – Prawo spadkowe – Uregulowanie krajowe niepozwalaj?ce na zaliczenie na poczet podatku od spadku nale?nego w pa?stwie cz?onkowskim, w którym zamieszkiwa? w?a?ciciel dóbr w chwili ?mierci, podatku od spadku zap?aconego przez spadkobierc? w innym pa?stwie cz?onkowskim, gdy przedmiotem spadku s? wierzytelno?ci kapita?owe – Podwójne opodatkowanie – Ograniczenie – Brak

W sprawie C?67/08

maj?cej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 16 stycznia 2008 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 20 lutego 2008 r., w post?powaniu:

Margarete Block

przeciwko

Finanzamt Kaufbeuren,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: A. Rosas, prezes izby, A. Ó Caoimh (sprawozdawca), J.N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka i A. Arabadjiev, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 listopada 2008 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu M. Block przez S. Gorskiego, Rechtsanwalt,

- w imieniu Finanzamt Kaufbeuren przez M. Stocka, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoz Páez, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz M. Noort, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Zjednoczonego Królestwa przez S. Ossowskiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez S. Ford, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 WE i art. 58 WE odnoszących się do swobodnego przepływu kapitału.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy M. Block, spadkobierczynią osoby zmarłej w Niemczech, a Finanzamt Kaufbeuren (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie obliczenia podatku od spadku należnego od wierzytelności kapitałowych, które spadkodawca posiada w instytucjach finansowych w Hiszpanii.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Zgodnie z art. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [później uchylonego przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5):
 - „1. Z zastrzeżeniem następujących przepisów państwa członkowskie znoszą ograniczenia w zakresie przepływów kapitału, dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. W celu ułatwienia stosowania niniejszej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą, zawartą w załączniku I.
 2. Przelewy w odniesieniu do przepływów kapitału odbywają się na tych samych warunkach kursowych, jakie obowiązują przy realizacji płatności w transakcjach bieżących”.
- 4 Półród kategorii przepływów kapitału wymienionych w załączniku I do dyrektywy 88/361, w tytule XI zamieszczono „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, obejmujące spadki i zapisy.

Uregulowania krajowe

5 Paragraf 1 pkt 1 ppkt 1 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ustawy o podatku od spadków i darowizn) w brzmieniu mającym zastosowanie w roku 1999 (BGBl. 1997 I, s. 378, zwanej dalej „ErbStG”) stanowi, że spadki podlegają przepisom tej ustawy w zakresie podatkowym.

6 Paragraf 2 pkt 1 ppkt 1 ErbStG, zawarty w tytule „Osobiste zobowiązania podatkowe”, stanowi:

„1) Obowiązek podatkowy ma zastosowanie

1. w przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1 ppkt 1–3, do wszystkich przeniesień majątku, gdy zmarły w chwili śmierci, darczyńca w chwili dokonania darowizny lub nabywca w chwili powstania obowiązku podatkowego był rezydentem. Za rezydentów uważa się:

a) osoby fizyczne zamieszkałe lub mające zwyczajowe miejsce pobytu na terytorium krajowym, [...]”.

7 Paragraf 21 pkt 1 i 2 ErbStG, zawarty w tytule „Opodatkowanie spadków zagranicznych”, stanowi:

„1) W przypadku spadkobierców, którzy są opodatkowani zagranicą z tytułu zagranicznego majątku podatkiem odpowiadającym niemieckiemu podatkowi od spadków, należne od spadkodawcy zagraniczne podatki o ustalonej wysokości, zapłacone i niepodlegające obniżeniu, zalicza się na poczet niemieckiego podatku od spadków w przypadkach, o których mowa w § 2 pkt 1 ppkt 1, o ile nie mają zastosowania postanowienia konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeżeli majątek zagraniczny podlega również opodatkowaniu niemieckim podatkiem od spadków [...].

2) Za majątek zagraniczny w rozumieniu ust. 1 uważa się,

1. jeżeli spadkodawca w chwili śmierci był rezydentem: wszystkie składniki majątku znajdujące się w innym państwie, wymienione w § 121 [Bewertungsgesetz (ustawy w sprawie oszacowania)], w brzmieniu z 1999 r. (BGBl. 1991 I, s. 230, zwanej dalej „BewG”) oraz wszystkie prawa do czerpania pożytków z tych składników majątku;

2. jeżeli spadkodawca w chwili śmierci nie był rezydentem: wszystkie składniki majątku, z wyjątkiem majątku niemieckiego w rozumieniu § 121 [BewG], oraz wszystkie prawa do czerpania pożytków z tych składników majątku”.

8 Artykuł 121 BewG, zawarty w tytule „Majątek wewnętrzny”, stanowi:

„Majątek wewnętrzny obejmuje:

1. wewnętrzny majątek rolny i leśny;

2. wewnętrzny majątek nieruchomy;

3. wewn?trzny maj?tek z dzia?alno?ci gospodarczej. Za takowy uwa?a si? maj?tek s?u??cy wykonywaniu dzia?alno?ci przemys?owej lub handlowej na terytorium krajowym, gdy na terytorium krajowym utrzymywany jest w tym celu sta?y zak?ad lub wyznaczono sta?ego przedstawiciela;
4. akcje spó?ek kapita?owych, gdy spó?ka ma siedzib? lub zarz?d na terytorium krajowym, a wspólnik posiada samodzielnie lub wraz z innymi osobami z nim zwi?zanymi w rozumieniu § 1 pkt 2 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen [ustawy podatkowej w sprawie zwi?zków z zagranic? (Außensteuergesetz)] [...], bezpo?rednio lub po?rednio, co najmniej 10% kapita?u zak?adowego spó?ki;
5. wynalazki, wzory u?ytkowe i typograficzne nieobj?te pkt 3, zarejestrowane w ksi?dze lub rejestrze krajowym;
6. sk?adniki gospodarcze nieobj?te pkt 1, 2 i 5, udost?pnione do krajowego wykorzystania przemys?owego lub handlowego, w szczególno?ci w postaci wynajmu lub dzier?awy;
7. hipoteki, po?yczki gruntowe, dzier?awy gruntowe i inne wierzytelno?ci lub prawa gwarantowane bezpo?rednio lub po?rednio nieruchomo?ciami znajduj?cymi si? na terytorium krajowym, prawami podobnymi do praw z nieruchomo?ci znajduj?cych si? na terytorium krajowym lub ?odzi i statków wpisanych do rejestru krajowego. Wy??czone s? z nich bony i inne tytu?y z emisji obligacji ??cznych;
8. wierzytelno?ci wynikaj?ce z udzia?u w dzia?alno?ci gospodarczej jako wspólnik niejawn? lub po?ytczek parytetowych, gdy d?u?nik ma miejsce zamieszkania lub pobytu, siedzib? b?d? zarz?d na terytorium krajowym;
9. prawo do korzystania ze sk?adników aktywów wskazanych w pkt 1–8”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

- 9 M. Block, zamieszka?a w Niemczech, jest wy??czn? spadkobierczyni? osoby zmar?ej w roku 1999 w tym pa?stwie cz?onkowskim, gdzie znajdowa?o si? jej ostatnie miejsce zamieszkania. Spadek sk?ada? si? zasadniczo z kapita?u ulokowanego cz??ciowo w Niemczech, w wysoko?ci 144 255 DEM, a w pozosta?ej cz??ci w instytucjach finansowych znajduj?cych si? w Hiszpanii, w wysoko?ci stanowi?cej równowarto?? 994 494 DEM. W odniesieniu do maj?tku znajduj?cego si? w Hiszpanii M. Block zap?aci?a w Hiszpanii tytu?em podatku od spadków kwot? w wysoko?ci 207 565 DEM.
- 10 W decyzji podatkowej z dnia 14 marca 2000 r. Finanzamt ustali? podatek od spadku nale?ny w Niemczech od M. Block bez uwzgl?dnienia podatku od spadku zap?aconego w Hiszpanii. M. Block wnios?a odwo?anie od tej decyzji, w którym ??da?a, by podatek od spadku zap?acony w Hiszpanii zosta? zaliczony na poczet podatku od spadku nale?nego w Niemczech i by kwota przewy?szaj?ca ten ostatni zosta?a zwrócona.

11 Decyzję z dnia 4 lipca 2003 r. Finanzamt w następstwie tego odwołania wyraził zgodę na odliczenie hiszpańskiego dźugu podatkowego z tytułu zobowiązań spadkowych, tj. odliczenie podatku od spadków zapłaconego w Hiszpanii od podstawy podatku spadkowego należnego w Niemczech. W świetle tej decyzji podlegające opodatkowaniu nabycie po odliczeniu zobowiązań wynikających z zapisów testamentowych oraz ulgi osobistej wynosiło 579 000 DEM, a kwota podatku od spadku związana z tym nabyciem została ustalona na 124 500 DEM (63 655,84 EUR).

12 Rozpatrując skargę M. Block, w której twierdziła ona, by podatek od spadku zapłacony w Hiszpanii, zamiast zostać odliczony od podstawy podatku z tego samego tytułu co zobowiązania spadkowe, został zaliczony na poczet podatku od spadku należnego w Niemczech, Finanzgericht uznał, że zaliczenie podatku od spadku przewidziane w § 21 pkt 1 ErbStG było wyłączone na podstawie pkt 2 ppkt 1 tego przepisu, gdyż wierzytelności kapitałowe w instytucjach finansowych znajdujących się w Hiszpanii nie były objęte § 121 BewG. Rzeczne wierzytelności kapitałowe nie stanowiły zatem „majątku zagranicznego” w rozumieniu § 21 pkt 2 ppkt 1 ErbStG. Zdaniem Finanzgericht, jeżeli rozpatrywane nawet wierzytelności kapitałowe stanowiły przedmiot podwójnego opodatkowania, to do niemieckich władz podatkowych nie należało subwencjonowanie innych państw członkowskich.

13 Rozpatrując apelację „Revision”, Bundesfinanzhof stwierdził, że ze względu na brak harmonizacji wspólnotowej w zakresie pojęcia „majątek zagraniczny” M. Block została podwójnie opodatkowana, gdyż w celu ustalenia podatku od spadków dotyczącego wierzytelności kapitałowych Republika Federalna Niemiec przyjmuje kryterium rezydencji wierzyciela, podczas gdy Królestwo Hiszpanii przyjmuje kryterium rezydencji dźużnika.

14 Sąd krajowy zapytuje, czy to podwójne opodatkowanie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym. Po pierwsze bowiem, gdyby cały majątek spadkodawcy znajdował się w Niemczech, od spadku wymagalny byłby wyłącznie niemiecki podatek. Po drugie, co się tyczy elementu wyłączonego opodatkowania, kryterium miejsca zamieszkania wierzyciela nie jest mniej racjonalne niż kryterium miejsca zamieszkania dźużnika, gdyż odziedziczony majątek należy do wierzyciela.

15 Ponadto na wypadek gdyby podwójne opodatkowanie stanowiło ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, sąd ten zapytuje, czy jest to uzasadnione brzmieniem art. 73d ust. 1 lit. a) WE (obecnie art. 58 ust. 1 lit. a) WE), którego wykładni dokonano w deklaracji w sprawie art. 73d Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, stanowiącej załącznik do traktatu UE (Dz.U. 1992, C 191, s. 95), w świetle której „[k]onferencja potwierdza, że prawo państwa członkowskiego do stosowania odpowiednich przepisów jego prawa podatkowego, określone w artykule 73d ust. 1 lit. a) niniejszego traktatu, będzie dotyczyło wyłącznie odpowiednich przepisów, które będą istniały na koniec 1993 r. Jednakże niniejsza deklaracja stosuje się wyłącznie do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami wykonanych pomiędzy państwami członkowskimi”. Zapisy § 21 ErbStG poprzedzają przepisy z 1993 r., gdyż promulgacja w 1997 r. nowej wersji tej ustawy nie stanowi konstytucyjnego aktu ustawodawcy oznaczającego nową publikację.

16 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 73d ust. 1 lit. a) i art. 73d ust. 3 traktatu WE (obecnie art. 58 ust. 1 lit. a) WE i art. 58 ust. 3 WE) zezwalają na wyłączenie zaliczenia hiszpańskiego podatku od spadków na poczet niemieckiego podatku od spadków zgodnie z § 21 pkt 1 i § 21 pkt 2 ppkt 1 [ErbStG] w związku z § 121 [BewG] (ograniczenie przedmiotowe) nawet w odniesieniu do spadków otwartych w 1999 r.?

2) Czy art. 73b ust. 1 traktatu WE (obecnie art. 56 ust. 1 WE) należy interpretować w taki sposób, że podatek od spadków pobrany przez inne państwo członkowskie Unii Europejskiej w związku z nabyciem roszczeń majątkowych wobec instytucji kredytowych w tym państwie przysługujących spadkodawcy, który miał ostatnie miejsce zamieszkania w Niemczech, przez spadkobiercę, który ma również miejsce zamieszkania w Niemczech, powinien zostać zaliczony na poczet niemieckiego podatku od spadków?

3) Czy dla rozstrzygnięcia, które z zainteresowanych państw powinno wyeliminować podwójne opodatkowanie, ma znaczenie zasadność różnych kryteriów używanych w krajowym prawie podatkowym, a jeżeli tak – czy kryterium miejsca zamieszkania wierzyciela jest bardziej zasadne niż kryterium miejsca siedziby dłużnika?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

17 Swymi pytaniami, które należy zbadać przede wszystkim, sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 56 WE i 58 WE należy dokonywać w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie istnieniu takiego jak rozpatrywane przed sądem krajowym uregulowania państwa członkowskiego, które w zakresie obliczania podatku od spadku należy od spadkobiercy zamieszkałego w tym państwie członkowskim z tytułu wierzytelności kapitałowych posiadanych w instytucjach finansowych znajdujących się w innym państwie członkowskim nie przewiduje, gdy osoba której spadek został otwarty, zamieszkiwała w chwili jej śmierci w pierwszym państwie członkowskim, zaliczenia należy do podatku od spadku na poczet podatku od spadku zapłaconego w innym państwie członkowskim.

18 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 56 ust. 1 WE w sposób ogólny zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi (zob. wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawach połączonych C-463/04 i C-464/04 *Federconsumatori* i in., Zb.Orz. str. I-10419, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Ponieważ w traktacie WE brak jest definicji pojęcia „przepływ kapitału” w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE, Trybunał przyznaje wcześniej charakter wskazujący nomenklaturze stanowiący załącznik I do dyrektywy 88/361/EWG, choć została ona przyjęta na podstawie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu EWG (po zmianie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu WE, uchylone przez traktat z Amsterdamu), ponieważ zgodnie z akapitem trzecim wprowadzenia do tego załącznika zawarta w nim nomenklatura nie wyczerpuje pojęcia przepływu kapitału (zob. w szczególności wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 *Van Hilten-van der Heijden*, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 39; z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-256/06 *Jäger*, Zb.Orz. s. I-123, pkt 24).

20 Przypominając tym zakresie, że dziedziczenie, które polega na przeniesieniu na jedną osobę lub więcej osób majątku pozostawionego przez osobę zmarłą objęte jest tytułem XI załącznika I do dyrektywy 88/361 zatytułowanym „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, Trybunał orzekł, iż dziedziczenie kwot pieniężnych, nieruchomości i majątku ruchomego stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 56 WE, z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego (zob. wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 *Barbier*, Rec. s. I-15013, pkt 58; wyroki z dnia 11 września 2008 r.: w sprawie C-43/07 *Arens-Sikken*, Zb.Orz. s. I-6887, pkt 30; w sprawie

C?11/07 Eckelkamp, Zb.Orz. s. I?6845, pkt 39; wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C?318/07 Persche, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 30 i 31).

21 Sytuacja, w której osoba mająca w chwili śmierci miejsce zamieszkania w Niemczech pozostawia w spadku innym osobom, mającym miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim, wierzytelności kapitałowe w instytucji finansowej znajdującej się w Hiszpanii, opodatkowane podatkiem od spadku zarówno w Niemczech, jak i w Hiszpanii, w żaden sposób nie stanowi sytuacji czysto wewnętrznej.

22 W konsekwencji dziedziczenie, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE.

23 Należy najpierw zbadać, czy – jak to utrzymuje M. Block – uregulowanie krajowe, takie jak rozważane przed sądem krajowym, stanowi ograniczenie przepływu kapitału.

24 Orzecznictwo Trybunału potwierdziło, że w odniesieniu do dziedziczenia środkami zakazanymi w art. 56 ust. 1 WE, stanowiłymi ograniczenia w przepływie kapitału, są takie środki, które powodują zmniejszenie wartości spadku po osobie mającej miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż to, w którym znajdują się dane dobra i w którym są one opodatkowane (ww. wyroki: w sprawie Van Hilten-van der Heijden, pkt 44; w sprawie Jäger, pkt 31; w sprawie Eckelkamp, pkt 44).

25 Jest jednak bezsporne, że rozpatrywane przed sądem krajowym uregulowanie krajowe, w zakresie w jakim określa oszacowanie podatku od spadku należnego od spadkobiercy zamieszkałego w Niemczech z tytułu wierzytelności kapitałowych posiadanych przez osobę, która w chwili swej śmierci również zamieszkiwała w tym państwie członkowskim, przewiduje identyczne reguły opodatkowania spadków, niezależnie od tego, czy będąca dłużnikiem instytucja finansowa znajduje się w Niemczech, czy w innym państwie członkowskim.

26 M. Block twierdzi jednak, iż rzeczne uregulowanie krajowe ogranicza swobodny przepływ kapitału, gdyż wszystkie dobra spadkowe osoby znajdującej się w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym osoba ta zamieszkiwała w chwili swej śmierci, nie dają prawa od zaliczenia pobranego w tym innym państwie członkowskim podatku spadkowego. Gdy bowiem, jak w sprawie przed sądem krajowym, wążciciel rzeczonych dóbr zamieszkiwał w chwili swej śmierci w Niemczech, pojęcie „majątek zagraniczny” w rozumieniu § 21 ErbStG, dające prawo do takiego zaliczenia, nie obejmuje na mocy pkt 2 ppkt 1 tego przepisu pewnych składników majątku, takich jak wierzytelności kapitałowe, nawet gdy – z punktu widzenia gospodarczego – jest oczywiste, że znajdują się one zagranicą. Wynika z tego przeszkoda sprzeczna z art. 56 ust. 1 WE, w zakresie w jakim podwójne opodatkowanie zniechęcałoby zarówno wążcicieli, jak i ich spadkobierców do inwestowania w pewnych państwach członkowskich.

27 W tym zakresie należy bez wątplenia stwierdzić, że jak podnosi M. Block, okoliczności, iż dobra spadkowe, takie jak wierzytelności kapitałowe, są w Niemczech wyłączone z pojęcia majątku zagranicznego, dającego prawo, w świetle uregulowania krajowego, do zaliczenia na poczet podatku od spadku należnego w tym państwie członkowskim podatku zapłaconego zagranicą, prowadzi, w sytuacji gdy wierzytelności są w instytucji finansowej znajdującej się w innym państwie członkowskim, które pobrało podatek od spadku od nich, w niniejszym przypadku w Królestwa Hiszpanii, do większego obciążenia podatkowego, niż gdyby te wierzytelności przysługiwały przeciwko instytucji finansowej znajdującej się w Niemczech.

28 Jednakże, jak słusznie podnosisz rzędy, które przedstawiły uwagi na piśmie przed Trybunałem, oraz Komisja Wspólnot Europejskich, ta niekorzystna sytuacja podatkowa wynika z

równoległego wykonywania przez rzeczone dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowej, który cechuje wybór przez jedno z nich, Republiki Federalnej Niemiec, objęcia wierzytelności kapitałowych niemieckim podatkiem od spadku, gdy wierzyciel zamieszkuje w tym państwie członkowskim, podczas gdy drugie, to jest Królestwo Hiszpanii, wybrało objęcie takich wierzytelności hiszpańskim podatkiem od spadku, gdy dłużnik zamieszkuje w tym ostatnim państwie członkowskim (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. s. I-10967, pkt 20; a także z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 43).

29 W tym zakresie należy przypomnieć, że konwencje zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu, takie jak te, które zostały przewidziane w art. 293 WE, służą zniesieniu lub zagodzeniu niekorzystnych dla funkcjonowania wspólnego rynku skutków współistnienia przywołanych w poprzednim punkcie krajowych systemów podatkowych (ww. wyroki: w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 21; w sprawie Columbus Container Services, pkt 44).

30 Prawo wspólnotowe w obecnym kształcie i w sytuacji, z jaką mamy do czynienia przed sądem krajowym, nie przewiduje ogólnych kryteriów służących rozgraniczeniu kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Wspólnoty Europejskiej. W rzeczywistości bowiem, poza dyrektywą Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6), konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powołanych (Dz.U. L 225, s. 10) oraz dyrektywą Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłaconych odsetek (Dz.U. L 157, s. 38), do chwili obecnej w ramach prawa wspólnotowego nie zostały przyjęte żadne przepisy ujednolicające lub harmonizujące mające na celu unikanie przypadków podwójnego opodatkowania (zob. ww. wyroki: w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 22; w sprawie Columbus Container Services, pkt 45).

31 Wynika z tego, że w obecnym stanie rozwoju prawa wspólnotowego państwa członkowskie korzystają, z zastrzeżeniem poszanowania prawa wspólnotowego, z pewnej autonomii w tej dziedzinie oraz że wobec tego nie mają obowiązku dostosowywania własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich, w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania wynikającego z równoległego wykonywania przez rzeczone państwa ich kompetencji podatkowych i pozwolenia w konsekwencji na odliczenie, w sprawie takiej jak rozpatrywana przed sądem krajowym, podatku od spadku zapłaconego w państwie członkowskim innym niż państwo rezydencji spadkobiercy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Columbus Container Services, pkt 51).

32 Te rozważania nie mogą zostać podważone przez podniesioną przez M. Block w jej uwagach przedstawionych na piśmie okoliczność, w myśl której § 21 ErbStG przewiduje korzystniejsze reguły zaliczenia, gdy osoba, której spadek został otwarty, zamieszkiwała w chwili swej śmierci w innym państwie członkowskim niż Republika Federalna Niemiec, gdy pkt 2 ppkt 2 tego przepisu definiuje w takim przypadku pojęcie „majątek zagraniczny” w sposób szerszy niż mający zastosowanie do sytuacji takiej jak sytuacja skarżącej w sprawie przed sądem krajowym.

33 Niewątpliwie, jak na rozprawie potwierdziły rząd niemiecki i Komisja, na wypadek gdy osoba, której spadek został otwarty, zamieszkiwała w chwili swej śmierci w państwie członkowskim innym niż Republika Federalna Niemiec, uregulowanie krajowe przewidywało w zakresie obliczenia podatku od spadku należnego w Niemczech od zamieszkałego tam spadkobiercy z tytułu wierzytelności kapitałowych posiadanych przez tę osobę w instytucjach

finansowych znajdujących się w tym innym państwie członkowskim zaliczenie podatku od spadku zapadłego w tym ostatnim państwie od tychże wierzytelności, jako że są one objęte w takim przypadku pojęciem majątku zagranicznego na podstawie § 21 pkt 2 ppkt 2 ErbStG.

34 Jednakże ta różnica traktowania, gdy chodzi o spadek po osobie niebędącej w chwili swojej śmierci rezydentem, wynika również z wyboru danego państwa członkowskiego – którego dokonanie należy, zgodnie z orzecznictwem przywołanym w pkt 28–31 niniejszego wyroku, do kompetencji podatkowych – w zakresie miejsca zamieszkania wierzyciela jako kryterium decydującego dla ustalenia „zagranicznego” charakteru majątku spadkowego, a zatem możliwości zaliczenia w Niemczech podatku od spadku zapadłego w innym państwie członkowskim.

35 Ponadto w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału traktat nie gwarantuje obywatelowi Unii, że przeniesienie jego miejsca zamieszkania do państwa członkowskiego innego niż to, w którym zamieszkiwał dotychczas, będzie neutralne z podatkowego punktu widzenia. Z uwzględnieniem różnic w uregulowaniach państw członkowskich w tej dziedzinie takie przeniesienie może, w zależności od przypadku, być mniej lub bardziej korzystne dla obywatela (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfors, Zb.Orz. s. I-7183, pkt 34; z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Zb.Orz. s. I-6421, pkt 45).

36 W konsekwencji na przedstawione pytania należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 56 WE i art. 58 WE należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie istnieniu takiego jak rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym uregulowania państwa członkowskiego, które w zakresie obliczania podatku od spadku należnego od spadkobiercy zamieszkałego w tym państwie członkowskim nie przewiduje z tytułu wierzytelności kapitałowych w instytucjach finansowych znajdujących się w innym państwie członkowskim, na wypadek gdy osoba której spadek został otwarty, zamieszkiwała w chwili śmierci w pierwszym państwie członkowskim, zaliczenia należnego w nim podatku od spadku na poczet podatku od spadku pobranego w innym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Wykładać art. 56 WE i 58 WE należy dokonywać w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie istnieniu takiego jak rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym uregulowania państwa członkowskiego, które w zakresie obliczania podatku od spadku należnego od spadkobiercy zamieszkałego w tym państwie członkowskim nie przewiduje z tytułu wierzytelności kapitałowych w instytucjach finansowych znajdujących się w innym państwie członkowskim, na wypadek gdy osoba której spadek został otwarty, zamieszkiwała w chwili śmierci w pierwszym państwie członkowskim, zaliczenia należnego w nim podatku od spadku na poczet podatku od spadku pobranego w innym państwie członkowskim.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.