

BLOCK

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 12 lutego 2009 r.*

W sprawie C-67/08

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 16 stycznia 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 lutego 2008 r., w postępowaniu:

Margarete Block

przeciwko

Finanzamt Kaufbeuren,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Ó Caoimh (sprawozdawca), J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka i A. Arabadjiev, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 listopada 2008 r.,

rozważywszy 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. Lumme oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoz Péreza, 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 rządu 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,

podjąwszy, 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 Pośród 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”, stanowił:

„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, jeśli majątek zagraniczny podlega również opodatkowaniu niemieckim podatkiem od spadków [...].

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

1. jeśli 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. jeśli 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. wewnętrzny majątek z działalności gospodarczej. Za takowy uważa się majątek służący wykonywaniu działalności przemysłowej lub handlowej na terytorium krajowym, gdy na terytorium krajowym utrzymywany jest w tym celu stały zakład lub wyznaczono stałego przedstawiciela;

4. akcje spółek kapitałowych, gdy spółka ma siedzibę lub zarząd na terytorium krajowym, a wspólnik posiada samodzielnie lub wraz z innymi osobami z nim związanymi w rozumieniu § 1 pkt 2 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen [ustawy podatkowej w sprawie związków z zagranicą (Außensteuergesetz)] [...], bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 10% kapitału zakładowego spółki;

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 9 M. Block, zamieszkała w Niemczech, jest wyłączną spadkobierczynią osoby zmarłej w roku 1999 w tym państwie członkowskim, gdzie znajdowało się jej ostatnie miejsce zamieszkania. Spadek składał się zasadniczo z kapitału ulokowanego częściowo w Niemczech, w wysokości 144 255 DEM, a w pozostałej części w instytucjach finansowych znajdujących się w Hiszpanii, w wysokości stanowiącej równowartość 994 494 DEM. W odniesieniu do majątku znajdującego się w Hiszpanii M. Block zapłaciła w Hiszpanii tytułem podatku od spadków kwotę w wysokości 207 565 DEM.
- 10 W decyzji podatkowej z dnia 14 marca 2000 r. Finanzamt ustalił podatek od spadku należny w Niemczech od M. Block bez uwzględnienia podatku od spadku zapłaconego w Hiszpanii. M. Block wniosła odwołanie od tej decyzji, w którym żądała, by podatek od spadku zapłacony w Hiszpanii został zaliczony na poczet podatku od spadku należnego w Niemczech i by kwota przewyższająca ten ostatni została zwrócona.
- 11 Decyzją z dnia 4 lipca 2003 r. Finanzamt w następstwie tego odwołania wyraził zgodę na odliczenie hiszpańskiego długu 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 żądała 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, jeśli rozpatrywane nawet wierzytelności kapitałowe stanowią przedmiot podwójnego opodatkowania, to do niemieckich władz podatkowych nie należy subwencjonowanie innych państw członkowskich.

- 13 Rozpatrując apelację „Revision”, Bundesfinanzhof stwierdzi, 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 dłużnika.
- 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 łączącego opodatkowania, kryterium miejsca zamieszkania wierzyciela nie jest mniej racjonalne niż kryterium miejsca zamieszkania dłużnika, 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 ustęp 1 lit. a) niniejszego traktatu, będzie dotyczyć wyłącznie odpowiednich przepisów, które będą istniały na koniec 1993 r. Jednakże niniejsza deklaracja stosuje się wyłącznie do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i płatności 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 jeśli tak — czy kryterium miejsca zamieszkania wierzyciela jest bardziej zasadne niż kryterium miejsca siedziby dłużnika?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 17 Swymi pytaniami, które należy zbadać łącznie, 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 należnego 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 należnego w nim 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. s. 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 przyznał już wcześniej charakter wskazujący nomenklaturze stanowiącej 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, stanowiącymi 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 bezsprzeczne, 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 jednakże, iż rzeczony uregulowanie krajowe ogranicza swobodny przepływ kapitału, gdyż wszystkie dobra spadkowe osoby znajdujące 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, właściciel 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 właścicieli, jak i ich spadkobierców do inwestowania w pewnych państwach członkowskich.
- 27 W tym zakresie należy bez wątpienia stwierdzić, że jak podnosi M. Block, okoliczność, 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 podnoszą rządy, które przedstawiły uwagi na piśmie przed Trybunałem, oraz Komisja Wspólnot Europejskich, ta niekorzystna sytuacja podatkowa wynika z równoległego wykonywania przez rzezczone dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowej, którą cechuje wybór przez jedno z nich, Republikę Federalną 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 złagodzeniu niekorzystnych dla funkcjonowania wspólnego rynku skutków współlistnienia 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), konwencją z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych (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 wypłacanych odsetek (Dz.U. L 157, s. 38), do chwili obecnej w ramach prawa wspólnotowego nie zostały przyjęte żadne przepisy ujednociające 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 dostosowywać własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich, w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania wynikającego z równoległego wykonywania przez rzeczono 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, gdyż 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 zapłaconego 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 swej 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 łączącego dla ustalenia „zagranicznego” charakteru majątku spadkowego, a zatem możliwości zaliczenia w Niemczech podatku od spadku zapłaconego 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:

Wykładni 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