



ЕВРОПЕЙСКА КОМИСИЯ

Брюксел, 15.12.2011
C(2011) 8819 окончателен

ПРЕПОРЪКА НА КОМИСИЯТА

от 15.12.2011 година

относно облекченията при двойното данъчно облагане на наследствата

ПРЕПОРЪКА НА КОМИСИЯТА

от 15.12.2011 година

относно облекченията при двойното данъчно облагане на наследствата

ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ,

Като взе предвид Договора за функционирането на Европейския съюз, и по-специално член 292 от него

като има предвид, че:

- (1) Повечето държави-членки налагат данъци при смъртта на лице, по-конкретно данъци върху наследствата и имотите, докато някои държави-членки могат да облагат наследствата и имотите в рамките на други данъци, като например данъка върху дохода. Всички данъци, които се налагат след смъртта на едно лице, ще бъдат наричани тук „данъци върху наследствата“.
- (2) Повечето държави-членки, които налагат данъци върху наследствата, налагат и данъци върху даренията между живи лица.
- (3) Държавите-членки могат да облагат с данъци наследства въз основа на различни „свързващи“ фактори. Могат да налагат тези данъци въз основа на лична връзка, като например място на пребиваване, местоживеене или гражданство на починалия, или място на пребиваване, местоживеене или гражданство на наследника, или и двете. Някои държави-членки могат да прилагат повече от един от тези фактори или да прилагат мерки за предотвратяване на злоупотребите, които предполагат използването на разширено понятие за местоживеене или място на пребиваване за целите на данъчното облагане.
- (4) Освен данъчното облагане въз основа на лична връзка, държавите-членки могат да облагат с данък върху наследствата активи, които се намират в техните юрисдикции. Данъкът може да се налага на тази основа дори ако нито починалият, нито неговият наследник има лична връзка с държавата, в която се намират активите.
- (5) Все повече граждани на Съюза се местят през живота си от една държава в друга в рамките на Съюза, за да живеят, учат, работят или да се оттеглят в пенсия и закупуват собственост, и инвестират в активи в държави, различни от тяхната родна страна.
- (6) Ако тези случаи водят до трансгранични наследявания при смъртта на физическо лице, е възможно две или повече държави-членки да имат правото да облагат наследеното с данъци върху наследствата.

- (7) Държавите-членки са сключили малко двустранни спогодби за избягване на двойното или многократното данъчно облагане на наследствата.
- (8) Повечето държави-членки предвиждат чрез законодателни разпоредби или едностранно приети на национално равнище административни практики облекчение по отношение на чуждестранни данъци върху наследствата при двойното данъчно облагане.
- (9) При все това тези национални системи за облекчение при данъчно облагане на чуждестранни наследства като цяло имат ограничения. По-конкретно те могат да имат ограничен обхват по отношение на обхванатите данъци и лица. Може да не разрешават право на приспадане на вече платени данъци върху даренията за едно и също наследство или на данъци, които се налагат по-скоро на местно или регионално, отколкото на национално равнище, или за всички данъци, които се удържат от други страни при случай на смърт. Те може да предоставят облекчение единствено при чуждестранни данъци, платени върху някои видове чуждестранна собственост. Те може да не предоставят облекчение при чуждестранни данъци, платени върху собственост, която се намира в страна, различна от страната на наследника или на починалия. Те може да изключват чуждестранни данъци върху активи, разположени върху територията на държавата-членка, която предоставя облекчение. Националните системи за облекчение могат също да са неуспешни, тъй като не отчитат несъответствията при правилата за данъчно облагане на наследствата в други държави-членки, по-конкретно по отношение на това кои активи се смятат за местни в сравнение с чуждестранните и на момента на прехвърляне на активите и датата, на която е дължим данъкът. Накрая трябва да се отбележи, че данъчното облекчение може да се предоставя по решение на компетентния орган, и следователно да не бъде гарантирано.
- (10) Липсата на подходящи начини за избягване на кумулиране на данъчно облагане на наследствата може да доведе до общи нива на данъчно облагане, които са значително по-високи от тези, приложими в ситуации от чисто вътрешен характер за една или друга засегната държава-членка.
- (11) Това може да представлява пречка гражданите на ЕС да се възползват изцяло от правото си свободно да се движат и извършват дейност в рамките на Съюза. Може също така да предизвика затруднения за предаването на малки предприятия след смъртта на собствениците.
- (12) Докато приходите от данъците върху наследствата представят сравнително нисък дял от общите приходи от данъци за държавите-членки, а само трансграничните случаи са още по-малко, двойното облагане с данъци върху наследствата може да има много голямо въздействие върху засегнатите лица.
- (13) В момента проблемът с двойното облагане с данъци върху наследствата не се урежда изчерпателно нито на национално или на двустранно равнище, нито на основата на законодателството на Съюза. За да се гарантира доброто функциониране на вътрешния пазар, следва да се насърчи създаването на всеобхватна система за облекчение при двойно облагане с данъци върху наследствата в трансгранични случаи.

- (14) Следва да се предвиди ред на приоритети за данъчни права или обратно, за предоставяне на данъчно облекчение в случаите, в които две или повече държави-членки облагат с данъци върху наследствата едно и също наследство.
- (15) По принцип и в съответствие с преобладаващата практика на международно равнище, държавите-членки, в които се намират недвижимото имущество и стопанската собственост на даден постоянен обект, следва да имат, в качеството си на държава с най-близка връзка, основно право да облагат с данък върху наследствата такава собственост.
- (16) Тъй като движимото имущество, което не представлява стопанската собственост на постоянния обект, може лесно да смени местонахождението си, връзката му с държавата-членка, където се намира в момента на смъртта, като цяло е значително по-малко близка, отколкото личните връзки, които починалият или наследникът могат да имат с друга държава-членка. Държавата-членка, в която се намира такова движимо имущество, следва съответно да освободи имуществото от облагане с данъци върху наследствата, ако такова облагане се прилага от държавата-членки, с която починалият и/или наследникът има/т лична връзка.
- (17) Наследствата са често натрупвани в течение на целия живот на починалия. Освен това е по-вероятно активите в едно наследство да се намират в държавата-членка, с която починалият има лични връзки, отколкото в държавата-членка, с която наследникът има такива връзки, ако тя е различна. Когато облагат с данък наследства въз основа на лични връзки с тяхната територия, повечето държави-членки се позовават на връзките на починалия, отколкото на тези на наследника, въпреки че има държави, които налагат данък и в случаите, когато, или само когато наследникът има лична връзка с тяхната територия. Поради горепосочените характер и значение на личните връзки на починалия, както и по практични съображения, двойното данъчно облагане, дължащо се на факта, че починалият и наследникът имат лични връзки с различни държави-членки, следва да се облекчи от държавата-членка, с която наследникът има лични връзки.
- (18) Конфликтите относно лични връзки с различни държави-членки могат да се разрешат въз основа на процедура за взаимно съгласие, съдържаща правила за определяне на най-близката лична връзка.
- (19) Тъй като моментът на облагане с данък върху наследствата може да е различен в различните засегнати държави-членки и случаите с трансграничен характер могат да отнемат значително повече време за разрешаване, в сравнение с вътрешни случаи с данъци върху наследствата, поради необходимостта от използване на две или повече законодателни и/или данъчни системи, държавите-членки следва да позволят подаването на искания за данъчно облекчение в разумен период от време.
- (20) Настоящата препоръка насърчава основните права, признати по-конкретно в Хартата на основните права на Европейския съюз, като например правото на собственост (член 17), което конкретно гарантира правото да се завещае законно придобита собственост, свободата на стопанска инициатива (член 16) и

свободата на гражданите на ЕС да се движат свободно в рамките на ЕС (член 45),

ПРЕПОРЪЧВА:

1. Предмет

- 1.1. Настоящата препоръка посочва как държавите-членки могат да прилагат мерки или да подобрят съществуващите такива, с цел избягване на двойно или многократно данъчно облагане, предизвикано от налагането на данъци върху наследствата от две или повече държави-членки (наричано по-нататък: двойно данъчно облагане).
- 1.2. Настоящата препоръка е свързана по аналогия с данъците върху даренията, когато даренията се облагат с данъци съгласно еднакви или сходни правила като наследствата.

2. Определения

За целта на настоящата препоръка се прилагат следните определения:

- а) „данък върху наследствата“ означава всеки данък, който се удържа на национално, федерално, регионално или местно равнище след смъртта, независимо от името на данъка, от начина, по който той се удържа и от лицето, което се облага с него, а именно данък върху имуществото, данък върху наследствата, данък върху прехвърлянето, гербов налог, данък върху приходите и върху капиталовите печалби;
- б) „данъчно облекчение“ означава разпоредба като част от законодателството и/или от общи административни инструкции или указания, според която държава-членка предоставя облекчение по отношение на данъка върху наследствата, платен в друга държава-членка, като приспада данъка, платен в чужбина от данъка, дължим на нейна територия, като освобождава наследството или части от него от данъчно облагане в посочената държава-членка чрез признаване на платения в чужбина данък, или като се въздържа по други начини от налагане на данък върху наследствата;
- в) „активи“ означава всяко движимо и/или недвижимо имущество и/или права, които подлежат на облагане с данък върху наследствата;
- г) „лична връзка“ се отнася до връзката на починалия или наследника с държава-членка, която може да се основава на местоживееене, място на пребиваване, постоянно местоживееене, център на основни интереси, обичайно местопребиваване, гражданство или център на ефективно управление;

За целите на буква а) вече платен данък за дарение върху същия актив се смята за данък върху наследствата за целите на предоставянето на данъчен кредит.

Термините „постоянен обект“, „недвижимо имущество“, „движимо имущество“, „пребиваващ“, „с местоживееене“, „гражданин/ гражданство“, „обичайно местопребиваване“ и „постоянен адрес“ имат значението, приложимо съгласно националните закони в държавата-членка, прилагаща термина.

3. Обща цел

Препоръчаните мерки целят разрешаването на случаи на двойно данъчно облагане с оглед общото ниво на данъчно облагане върху дадено наследство да не надвишава нивото, което би било приложимо, ако само държавата-членка с най-високо ниво на данъчно облагане от държавите-членки в конкретната ситуация има данъчна юрисдикция върху всички части от наследството.

4. Предоставяне на данъчно облекчение

Когато налагат данъци върху наследствата, държавите-членки следва да предоставят данъчно облекчение в съответствие с точки 4.1—4.4.

4.1. Данъчно облекчение по отношение на недвижимо и движимо имущество на постоянен обект

Когато налагат данъци върху наследствата, държавите-членки следва да позволят прилагане на данъчно облекчение за данъци върху наследствата, наложени в друга държава-членка върху следните активи:

- а) недвижимо имущество, което се намира в посочената друга държава-членка;
- б) движимо имущество, което е стопанска собственост на постоянен обект, разположен в тази друга държава-членка.

4.2. Данъчно облекчение по отношение на други видове движимо имущество

По отношение на движимото имущество, различно от стопанската собственост, посочена в параграф 4.1., буква б), държава-членка, с която нито починалият, нито наследникът има лична връзка, следва да се въздържа от налагане на данък върху наследствата, при условие че такъв данък се налага от друга държава-членка поради лична връзка на починалия и/или на наследника с тази друга държава-членка.

4.3. Данъчно облекчение в случаи, в които починалият е имал лична връзка с държава-членка, различна от тази, с която наследникът има лична връзка

Съгласно параграф 4.1, в случаите, когато е възможно две или повече държави-членки да приложат данъчно облагане на наследство въз основа на факта, че починалият е имал лични връзки с една държава-членка, а наследникът има лични връзки с друга държава-членка, втората държава-членка следва да предостави данъчно облекчение за данъка, платен върху наследството в държавата-членка, с която починалият е имал лични връзки.

4.4. Данъчно облекчение в случаи на множество лични връзки на едно и също лице

Когато, въз основа на разпоредби на различни държави-членки, се смята, че дадено лице има лична връзка с две или повече държави-членки, налагащи данък, компетентните власти на въпросните държави-членки следва да определят с взаимно съгласие, в съответствие с процедурата, посочена в точка 6 или по друг начин, държавата-членка, която следва да предостави данъчно облекчение, ако данъкът върху наследствата се налага в държава, с която лицето има по-близка лична връзка.

4.4.1. По-близка лична връзка на физическо лице може да се определи по следните начини:

- а) може да се смята, че лицето има по-близка лична връзка с държавата-членка, в която разполага с постоянен дом;
- б) ако държавата-членка, посочена в буква а), не налага данък или ако лицето разполага с постоянен дом в две или повече държави-членки, може да се смята, че лицето има по-близка лична връзка с държавата-членка, с която неговите лични и икономически отношения са по-близки (център на основни интереси);
- в) ако държавата-членка, посочена в буква б), не налага данък или не може да се определи държавата-членка, в която е центърът на основни интереси на лицето, или ако то не разполага с постоянен дом в нито една държава-членка, може да се смята, че лицето има по-близка лична връзка с държавата-членка, в която обичайно пребивава.
- г) ако държавата-членка, посочена в буква в), не налага данък или ако лицето пребивава обичайно в две или повече държави-членки или в нито една държава-членка, може да се смята, че лицето има по-близка лична връзка с държавата-членка, на която е гражданин.

4.4.2. В случай на лице, различно от физическо лице, като например благотворителна организация, може да се смята, че по-близката лична връзка е с държавата-членка, в която се намира неговото ефективно управление.

5. Период на прилагане на данъчното облекчение

Държавите-членки следва да предоставят право на данъчно облекчение в разумен срок, напр. десет години от крайния срок за плащане на наложените от тях данъци върху наследствата.

6. Процедура за взаимно съгласие

Когато е необходимо с оглед на постигането на общата цел, посочена в точка 3, държавите-членки следва да използват процедура за взаимно съгласие за разрешаване на спорове, свързани с двойното данъчно облагане, включително различия в определенията на движимо и недвижимо имущество или на разположение на активите, или при определянето на държавата-членка, която да предостави данъчно облекчение в определен случай.

7. Последващи действия

- 7.1. Държавите-членки следва да продължат да работят върху възможни начини за подобряване на сътрудничеството между данъчните органи, включително на местно и на регионално равнище, за да съдействат на данъкоплатците, които подлежат на двойно данъчно облагане.
- 7.2. Държавите-членки следва също да приемат координирана позиция при обсъжданията в рамките на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) във връзка с данъците върху наследствата.
- 7.3. Комисията ще проследи прилагането на препоръката в държавите-членки и ще публикува доклад относно текущото състояние на трансграничното облекчение при данъци върху наследствата в рамките на Съюза три години след приемането на препоръката.

8. Адресати

Адресати на настоящата препоръка са държавите-членки.

Съставено в Брюксел на 15.12.2011 година.

За Комисията
Algirdas ŠEMETA
Член на Комисията

Заверено копие
За Генералния секретар,

Jordi AYET PUIGARNAU
Началник на Канцеларията