



ЕВРОПЕЙСКА КОМИСИЯ

Брюксел, 15.12.2011 г.  
SEC(2011) 1488 final

**РАБОТЕН ДОКУМЕНТ НА СЛУЖБИТЕ НА КОМИСИЯТА**

**Недискриминационни режими за данъчно облагане при наследяване - принципи,  
произтичащи от съдебната практика на ЕС**

*придружаващ*

**ПРЕПОРЪКА НА КОМИСИЯТА**

**относно облекченията при двойното данъчно облагане на наследствата**

{C(2011) 8819 final}  
{SEC(2011) 1489 final}  
{SEC(2011) 1490 final}

Настоящият документ е работен документ на службите на Европейската Комисия и има само информативен характер. Това не е официална настояща или бъдеща позиция на Комисията по разглеждания въпрос.

## 1. ВЪВЕДЕНИЕ И КОНТЕКСТ

Осемнадесет държави-членки на ЕС начисляват данък след смъртта на лице, докато девет (Австрия, Кипър, Естония, Латвия, Малта, Португалия, Румъния, Словакия и Швеция) не налагат нито данък върху имуществото, нито данък върху наследствата, въпреки че някои от тях облагат наследствата в рамките на други данъчни разпоредби.

Някои държави-членки облагат с данък върху наследствата наследниците, така че данъчното събитие възниква със забогатяването на получателя, докато други държави-членки налагат данък въз основа на имуществото и в този случай възникването на данъчното събитие е свързано с прехвърлянето на собствеността. В настоящия документ терминът „данък върху наследствата“ се използва както за данъците върху имуществото, така и за данъците, с които се облагат получателите след смъртта на дадено лице.

За улеснение в настоящия документ терминът „данък върху наследствата“ включва и данъците върху даренията. Често дарения се правят с цел да се избегне очаквано наследяване и такива дарения се облагат в много държави-членки в рамките на същите разпоредби като наследствата. Освен това, в съдебната практика на Съда на Европейския съюз (наричан по-долу „Съдът“) данъците върху наследствата и тези върху даренията се разглеждат в съответствие с едни и същи критерии.

Изготвената от Комисията оценка на въздействието на предложените решения на проблемите, свързани с трансграничното облагане при наследяване<sup>1</sup> показва, че все повече граждани на ЕС се местят през живота си от една държава в друга в рамките на Европейския съюз, за да живеят, работят или да се оттеглят в пенсия и закупуват собственост, и инвестират в активи в държави, различни от тяхната родна страна.

В изготвената от Комисията оценка на въздействието се посочва също така, че при трансгранични ситуации гражданите и предприятията могат да срещнат два вида проблеми, свързани с облагането при наследяване, а именно дискриминационно прилагане на правилата на дадена държава-членка за облагане при наследяване или двойно или дори многократно облагане на едно и също наследство без данъчно облекчение. Тези проблеми могат да попречат на гражданите на ЕС да се възползват пълноценно от правото си свободно да се движат и извършват дейност в различни държави в рамките на Европейския съюз и могат също така да предизвикат затруднения при прехвърлянето на малки предприятия след смъртта на собствениците.

В настоящия документ се разглежда проблемът за дискриминацията. Проблемът за двойното данъчно облагане се разглежда в препоръката, приета от Комисията в дена на публикуването на настоящия документ<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Оценка на въздействието на предложените решения на проблемите, свързани с трансграничното облагане при наследяване — *препратката ще бъде добавена допълнително*

<sup>2</sup> Вж. Препоръка на Комисията относно облекченията при двойното данъчно облагане на наследствата – *препратката ще бъде добавена при наличност*

Понастоящем съгласно законодателството на ЕС държавите-членки и техните политически подразделения имат широка свобода да разработват данъчните си системи и да си предоставят помежду си данъчни правомощия.

Те трябва все пак да упражняват тази компетентност в съответствие със законодателството на ЕС. Това означава, че в данъчните си системи държавите-членки трябва да спазват основните свободи, а именно правилата, свързани със свободното движение на лица, работници, услуги и капитали, както и свободата на установяване (в съответствие с членове 21, 45, 56, 63 и 49 от Договора за функционирането на Европейския съюз — ДФЕС), както и основните принципи за недискриминация на основание гражданство (член 18 от ДФЕС)<sup>3</sup>.

Съгласно член 21 от ДФЕС всеки гражданин на ЕС има право свободно да се движи и да пребивава на територията на държавите-членки. В широкия смисъл на определението тази свобода означава възможност за гражданите на дадена държава-членка (независимо от това дали те извършват икономическа дейност или не) да пътуват до друга държава-членка и да пребивават там постоянно или временно. Член 18 от ДФЕС гарантира, че гражданите, които упражняват това си право на свободно движение, не могат да бъдат дискриминирани единствено въз основа на гражданството си.

Принципът на свободата на установяване е заложен в членове 49—55 от ДФЕС. Тези разпоредби позволяват на стопанския субект — частно лице или дружество — да извършва непрекъснато и устойчиво стопанска дейност в една или повече държави-членки. Разпоредбите се отнасят и за акционер, който притежава значително количество акции/значителен дял от капитала, които му предоставят правото да контролира дейността на дружеството.

Свободното движение на капитали, заложено в член 63 от ДФЕС, е основната свобода в областта на данъчното облагане при наследяване, тъй като решенията на Съда в областта на данъчното облагане при наследяване се основават предимно на тази свобода. Съдът многократно потвърди, че наследяване, при което на едно или повече лица се прехвърлят активи на починало лице, е движение на капитал по смисъла на член 63 от ДФЕС, с изключение на случаите, когато всичките му елементи са в рамките на една и съща държава-членка.

От голямо значение за вътрешния пазар е държавите-членки да не създават пречки пред упражняването на основните свободи като третират по различен начин случаите на трансгранично наследяване и националните случаи на наследяване. Принципът на недискриминация е основен елемент от свободите, предвидени в Договора. В съответствие с утвърдената съдебна практика дискриминацията може да е резултат от различно третиране на съпоставими ситуации или еднакво третиране на различни ситуации. За да може даден национален режим, който предвижда различно третиране, да бъде съвместим със свободите, предвидени в Договора, той трябва да се отнася за ситуации, които не са обективно съпоставими или трябва да бъде основан на

---

<sup>3</sup> Освен това, всяко предимство, предоставяно изборително, под формата на различно данъчно третиране на активи на дружество, които са част от наследство, следва да е съобразено с правилата на ЕС в областта на конкуренцията.

императивни съображения от общ интерес. Освен това въпросният национален режим не може в никакъв случай да предвижда по-големи ограничения, от тези, които са необходими за постигане на преследваната цел, тоест трябва да се спази принципът на пропорционалност.

През последните години проблемът с данъчната дискриминация, свързана с трансграничните наследявания, ставаше все по-очевиден. Въз основа на получените жалби и на своите разследвания Комисията счете за необходимо да започне производството за установяване на нарушение срещу няколко държави-членки по различни аспекти на тяхното законодателство.

Освен това от 2003 г. до момента Съдът разгледа правила на държави-членки по отношение на данъка върху наследството в десет случая, отнесени към него от национални съдилища. В осем от десетте дела съдът реши, че националните правила на съответните държави-членки по отношение на данъка върху наследството и данъка върху даренията нарушават правилата на ЕС за свободно движение на капитали и/или свободата на установяване.

Съдът разгледа също така правила относно данъка върху наследствата и по друго дело, при което се наблюдава по-високо облагане при наследяване за завещание в полза на благотворителни организации в други държави-членки.

Решенията на Съда по посочените дела внесоха определена яснота и сигурност по тези въпроси. В много случаи обаче може да не е напълно ясно какви могат да бъдат последиците от решения, отнасящи се до законодателството на една държава-членка, върху законодателството на друга държава-членка. Освен това, когато държави-членки въведат нови данъчни правила в резултат на решение на Съда, те могат да го направят по съвсем различни начини.

Освен това, решения на Съда, отнасящи се за конкретни случаи, може да не сочат достатъчно ясно на гражданите на ЕС кои принципи трябва да спазват държавите-членки при трансгранично облагане при наследяване.

Следователно изглежда целесъобразно да се определят принципите на недискриминация, които произтичат от съдебната практика и които следва да се отразят в данъчните системи, свързани с наследствата. Това може да подобри прилагането на основните свободи, като повиши осведомеността на гражданите на ЕС по отношение на правилата, които държавите-членки трябва да спазват при трансграничното облагане при наследяване. Документът може също така да помогне на държавите-членки да приведат своите разпоредби относно данъците върху наследствата в съответствие със законодателството на ЕС.

Следващите глави дават обща представа за основните решения на Съда, свързани с данъчното облагане при наследяване и дарение, както и основните принципи, произтичащи от тази съдебна практика.

Следва да посочим като отправна точка, че докато по принцип местните и чуждестранните лица могат да бъдат третирани различно по отношение на прякото данъчно облагане, когато това е оправдано от различието в обстоятелствата, Съдът стигна до заключението в повечето от решенията си, отнасящи се до данъка върху наследствата, че местните и чуждестранните лица следва да бъдат третирани еднакво.

## 2. ОБЩ АНАЛИЗ НА СЪОТВЕТНАТА СЪДЕБНА ПРАКТИКА

### 2.1 Дела, по които Съдът е стигнал до заключението, че законите на държавите-членки, отнасящи се до данъчното облагане при наследяване и дарение, са несъвместими със законодателството на ЕС

#### 2.1.1. Дело *Barbier* (C-364/01)

Съдът постанови по посоченото дело, че при облагане с данък върху наследствата държава-членка не може да прилага правила, които позволяват приспадане за данъчни цели от стойността на имущество, в случай че починалият е живял в тази държава-членка в момента на смъртта си, а да откаже това право, ако починалият е живял преди смъртта си в друга държава-членка.

По посоченото дело Съдът постанови, че наследяването влиза в обхвата на разпоредбите за свободното движение на капитали, след като неговите съставни елементи са с трансграничен характер. Може да се отбележи, че не е необходимо да се разглежда въпросът за това дали самите лица действително се занимават с трансгранична икономическа дейност, за да може разпоредбите за свободно движение на капитали да се прилагат към наследствата.

По посоченото дело Съдът постанови, че ако при оценката на стойността на недвижима собственост, разположена в дадена държава-членка, данъчното третиране е различно в зависимост от това, дали починалият е бил местно или чуждестранно лице в посочената държава-членка към момента на смъртта си, това противоречи на законодателството на ЕС. В посочения случай стойността на дълг, свързан с имущество, е трябвало да бъде взета предвид за данъчни цели, независимо от държавата на местоживеене на починалия.

Освен това Съдът създаде важно правило, с цел да се установи дали национални разпоредби могат да доведат до ограничаване на свободното движение на капитали в областта на данъчното облагане при наследяване. На държавите-членки се забранява да прилагат мерки, с които стойността на имущество, собственост на лице, което е местно лице в друга държава-членка, се намалява в по-голяма степен отколкото стойността на имущество, собственост на лице, което е местно лице за самата държава-членка. Съдът следваше този ред на мисли във всички следващи решения в областта на данъка върху наследствата и даренията.

Съдът уточни също така, че при оценяването на съвместимостта на национално законодателство относно облагането при наследяване със законодателството на ЕС, съществуването на данъчно предимство, предоставено едностранно от държава-членка, различна от държавата по местоживеене, не се взема предвид. Този ред на мисли се следваше и при следващите решения.

Съдът не разгледа делото конкретно във връзка с правото на свободно движение на лица, залегнало в Договорите. Съдът обаче постанови, че данъците върху наследствата са сред съображенията, които гражданин на дадена държава-членка би могъл

основателно да вземе предвид, когато решава дали да се ползва или не от свободата на движение, закрепена в Договора.

### 2.1.2. Делото *Maria Geurts* (C-464/05)

По това дело Съдът счита за дискриминационно собственикът на семейно предприятие и след смъртта му – неговите наследници, да бъде/ат третиран/и по различен начин в зависимост от това дали предприятието е наемало работници от въпросната държава-членка или от друга държава-членка.

Въпросното национално законодателство е предоставило освобождаване от данък върху наследствата за дялове в семейни предприятия, притежавани от близки роднини, при условие че предприятието наема минимален брой работници в посочената държава-членка.

По това дело Съдът разгледа съответното законодателство единствено от гледна точка на принципа за свобода на установяване. Тази гледна точка е избрана, тъй като законодателството се е прилагало само в случаите, когато поне 50 % от капиталовия дял на съответното дружество е бил собственост в продължение на трите години, предхождащи смъртта, от починалия или от починалия съвместно с най-близките членове на неговото семейство. Съдът реши, че толкова голям дял дава възможност на посочените лица да оказват влияние върху решенията на въпросното дружество и да вземат решения по отношение на дейността му. Съдът постанови също така, че всяко ограничение на свободното движение на капитали в резултат на прилагането на посоченото законодателство ще представлява неизбежна последица от влиянието му върху трансграничното установяване.

Съдът постанови, че дадена държава-членка не може да откаже освобождаване при наследяване на семейно предприятие, което наема поне пет работника в друга държава-членка като в същото време разрешава такова освобождаване от данък върху наследствата, ако петте работника са наети в същата държава-членка.

### 2.1.3. Дело *Jäger* (C-256/06)

Съдът постанови по това дело, че имоти, които се намират в чужбина не трябва да се оценяват по по-неблагоприятен начин в сравнение с местни имоти.

Делото *Jäger* се отнася до прилагането на по-неблагоприятно данъчно третиране от страна на държава-членка по местоживееене в сравнение с активи, разположени в друга държава-членка.

Съдът постанови, че разпоредбите относно свободното движение на капитали забраняват законови разпоредби на държавите-членки, които позволяват прилагането на специална процедура на оценяване и частично освобождаване на активи, разположени в посочената държава-членка, за разлика от активи, разположени в други държави-членки, които се оценяват в съответствие с нормалните правила за справедлива пазарна стойност. Доколкото изчисляването на данъка е пряко свързано

със стойността на активите, обективно не съществува разлика в ситуацията, която да обоснове нееднаквото данъчно третиране.

#### 2.1.4. Дело *Eckelkamp* (C-11/07) и дело *Arens-Sikken* (C-43/07)

По тези дела Съдът счете за несъвместимо със законодателството на ЕС прилагането на различни правила за определяне на данъка върху наследствата и данъка върху прехвърлянето, начислени върху активи, в зависимост от това дали починалия е живял в посочената държава-членка или в чужбина в момента на смъртта си.

По дело *Eckelkamp* Съдът реши, че е незаконосъобразно държава-членка да не позволява приспадане от стойността на недвижимата вещ на ипотечните тежести върху тази недвижимата вещ единствено поради обстоятелството, че към момента на смъртта си лицето, чието наследство е открито, е местно лице за друга държава-членка.

По делото *Arens-Sikken* Съдът реши, че противоречи на законодателството на ЕС разпоредба, която позволява на наследник да приспадне задълженията, свързани с наследения недвижим имот единствено когато лицето, чието наследство е открито, е пребивавало към момента на смъртта си в държавата-членка, в която е разположен недвижимият имот, който е предмет на наследяване.

И двете дела се отнасят до метода на оценка на данъка върху наследствата и до ситуации, сходни с тази по делото *Barbier*.

По делото *Eckelkamp* Съдът реши, че отказването на право на приспадане на задължения и пасиви е нарушение на разпоредбите относно свободното движение на капитали. Въпросната държава-членка отказва да вземе предвид задълженията и пасивите, свързани с наследеното имущество при определяне на дължимия данък върху наследствата когато наследодателят към момента на смъртта си не е бил местно лице в тази държава. Тя обаче би предоставила право на приспадане на тези задължения и пасиви, ако наследодателят е бил местно лице към момента на смъртта си. Съдът постанови, че след като определянето на данъка върху наследствата и на данъка върху прехвърлянето по силата на въпросното законодателство е пряко свързано със стойността на недвижимата вещ, не съществува разлика в ситуацията, която да обоснове нееднакво данъчно третиране по отношение на недвижимата вещ, разположена във въпросната държава-членка в зависимост от това за коя държава е бил местно лице починалият към момента на смъртта си.

По делото *Arens-Sikken* преживялата съпруга наследява чрез делба чрез завещание от възходящ, като трябва да изплати на всяко от децата си парична сума, която се равнява на техния дял от имота. Тези задължения, свързани с превишаване на полученото на преживялата съпруга към децата ѝ не са взети предвид при определяне на данъка ѝ при прехвърляне на недвижим имот. Ако към момента на смъртта си наследодателят е бил местно лице за въпросната държава-членка, това приспадане би било предоставено. Съдът постанови, че такова различно третиране е несъвместимо със свободното движение на капитали.

### 2.1.5. Дело *Mattner* (C-510/08)

Съдът обяви за несъвместима със свободното движение на капитали разпоредба за данъчно облагане на дарение (и наследство), в съответствие с която данъчното облекчение за децата на дарителя в случай, когато всички страни са чуждестранни лица е по-ниско от това при случай, когато една от страните е местно лице.

По това дело Съдът разшири обхвата на правото, което бе раздал в областта на данъка върху наследствата, и го приложи и по отношение на националното данъчно законодателство във връзка с даренията.

Въпросното дело се отнася до дарение на земя, разположена в облагащата държава-членка. Както дарителят, така и надареният — детето на дарителя, са пребивавали в друга държава-членка.

Въпросното национално законодателство прави разлика между случаите, при които данъкоплатецът е предмет на ограничено облагане с данък върху наследството, тоест когато и дарителят и надареният са пребивавали в друга държава-членка към момента на дарението, и случаите, при които данъкоплатецът е предмет на неограничено облагане с данък върху наследството, тоест когато поне едно от лицата е пребивавало в облагащата държава-членка. При последната ситуация законодателят предвижда сравнително високо данъчно облекчение при дарение между родител и дете, докато при предходната ситуация облекчението е много по-ниско.

Съдът не намери обективна разлика между двете ситуации, която да обоснове различното третиране. Освен това Съдът разгледа редица представени аргументи, а именно необходимостта да се предотврати двукратното ползване на едно и също данъчно облекчение от един и същ данъкоплатец и да се предотврати заобикалянето на ограниченията чрез многократни дарения, както и последователността в националната данъчна система. Съдът обаче не прие нито един от тези аргументи.

### 2.1.6. Делото *Halley* (C-132/10)

По това дело Съдът реши, че е дискриминация да се определят различни давностни срокове за оценка на поименните акции за целите на данъка върху наследството в зависимост от това къде е било разположено мястото на действително управление на дружеството, което ги е издало, акционер на което е било починалото лице — в облагащата държава-членка или в друга държава-членка.

В случая имуществото включва поименните акции от дружество, чието място на действително управление е в държава-членка различна от облагащата държава и които са прехвърлени чрез наследяване на наследник в облагащата държава.

Националното законодателство на облагащата държава-членка предвижда възможност данъчните органи да изискат експертна оценка на някои активи, разположени в посочената държава-членка с цел да се установи дали стойността им е била занижена в данъчната декларация за наследяване. Сроктът, в който данъчните органи могат да внесат искане за извършване на експертиза и за евентуална корекция към завишаване



на размера на дължимия данък е определен на 2 години, считано от датата, на която е направена данъчната декларация за наследство.

В случай обаче, когато става дума за акции от дружество, чието място на действително управление е извън територията на облагащата държава-членка, не е било възможно извършване на експертиза и данъчните органи са могли да повдигнат жалба за недостатъчност на оценката с последващо увеличение на данъка върху наследството и съответните лихви и глоби в по-дълъг срок – до 10 години.

Съдът постанови, че такова законодателство противоречи на разпоредбите за свободно движение на капитали, тъй като прилагането на по-дълъг давностен период по отношение на наследниците на акции в дружество, чието място на действително управление е извън територията на облагащата държава, може да разубеди местни лица от облагащата държава-членка да инвестират или да запазят инвестициите си в активи, разположени извън въпросната държава-членка. Наследниците на тези местни лица ще живеят в несигурност по отношение на възможността от данъчна корекция по отношение на дължим данък през по-дълъг период от време.

Съдът не намери каквото и да било основание за такова ограничение на свободното движение на капитали, по-специално по отношение на факта, че периодът от десет години не се основава на време, действително необходимо за ефективно прибягване до средствата на взаимната помощ между данъчните администрации или други алтернативни способи на разследване на стойността на въпросните акции.

## **2.2 Дела, при които Съдът приема, че законодателствата на държавите-членки по отношение на данъчното облагане при наследяване са съвместими със законодателството на ЕС**

### **2.2.1. Дело *Van Hilten-van Der Heijden* (C-513/03)**

По това дело Съдът реши, че разпоредбите относно свободното движение на капитали не забраняват правило, с което имущество на гражданин на дадена държава-членка, който умира в рамките на 10 години след като е престанал да пребивава в посочената държава-членка, се облага по начина по който би било обложено, ако гражданинът е продължил да пребивава в посочената държава-членка. В случая важен е елементът, че посоченото правило не прави разлика между местно и чуждестранно лице.

Съгласно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между засегнатите две държави имуществото на гражданин на дадена държава-членка, който умира в рамките на 10 години след като е престанал да пребивава в посочената държава-членка, е трябвало да се обложи по начина по който би било обложено, ако гражданинът е продължил да пребивава в посочената държава-членка. Освен това съгласно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане облагащата държава приспада от дължимия данък сума в размер на данъка, който лицето дължи в другата държава, тъй като пребивава там.

Съдът не е счел въпросните разпоредби за дискриминационни тъй като, за разлика от случая по делото *Barbier*, в тях не се предвижда различно третиране в зависимост от това къде пребивават данькоплатците. Напротив, в разпоредбите на спогодбата се предвижда еднакво третиране на имущество на местни граждани, които са променили местопребиваването си и живеят в чужбина и тези, които са останали във въпросната държава-членка.

Според Съда такова законодателство не разубеждава нито граждани, които вече пребивават в чужбина да инвестират в облагащата държава-членка, нито граждани, които остават в облагащата държава-членка да инвестират в друга държава-членка. Законодателството също така не намалява стойността на имуществото на местно лице, което вече пребивава в чужбина. Както посочва Съдът след като не съществува хармонизиране в тази област, държавите-членки имат право сами да дефинират критериите за определяне на своите данъчни правомощия. Така с цел борба срещу злоупотребите те могат да дадат по-широко определение на понятието местопребиваване, както е в случая.

### 2.2.2. Дело *Block* (C-67/08)

По това дело Съдът реши, че дадена държава-членка не е задължена да избегне двойното данъчно облагане при наследяване, възникнало в резултат на едновременното упражняване на данъчен суверенитет от страна на държави-членки, например като предоставя право на приспадане на платения в другата държава членка данък върху наследството от дължимия в тази държава данък върху наследството.

По делото *Block* Съдът трябваше да се произнесе по въпроса за съвместимостта с разпоредбите относно свободното движение на капитали на национална правна уредба, която не предвижда приспадане на платения от наследника в другата държава членка данък върху наследството от дължимия в тази държава данък върху наследството.

Това дело се различава от вече разгледаните дела по това, че не се отнася единствено до данъчния режим при наследяване на една единствена държава-членка, а засяга последиците от едновременното упражняване на данъчните правомощия на две държави-членки.

В случая и наследникът и починалият са местни лица на една и съща държава-членка, но движимите вещи от имуществото се намират в друга държава-членка и са обложени там, както и в държавата, за която наследникът е местно лице.

Съдът постановява, че използването на различни свързващи критерии за изчисляването на данъка върху наследството при вземанията от вложения не противоречи на законодателството на ЕС, тъй като на настоящия етап от развитие на това законодателство на равнището на ЕС не съществуват общи критерии за разпределяне на компетентност между държавите-членки във връзка с премахването на двойното данъчно облагане в Европейския съюз.

Следователно държавите-членки имат право сами да определят своите правила по отношение на прякото данъчно облагане, включително свързващите фактори, в съответствие с които облагат лица и доходи на своята територия.

Освен това те не са задължени да адаптират своите данъчни системи към различните данъчни системи на другите държави-членки с цел да премахнат двойното данъчно облагане, предизвикано от едновременното упражняване от страна на тези държави-членки на техния данъчен суверенитет. По-специално те не са задължени да предвиждат право на приспадане на платения в другата държава членка данък върху наследството от дължимия в тази държава данък върху наследството.

### **2.3. Други релевантни дела – Данъчно третиране на чуждестранни благотворителни организации**

По дело *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10) Съдът реши, че държава-членка, която предоставя някои данъчни предимства при облагане на наследства на благотворителни организации — местни лица, трябва да прилага същото данъчно третиране за чуждестранни благотворителни организации, когато последните отговарят на условията на посочената държава-членка за предоставяне на данъчни предимства.

Съдът е разгледал преди това разпоредбите за данъчно третиране от страна на държавите-членки на благотворителни организации, разположени в други държави-членки, както и на даренията за тези организации. В дело *Stauffer* (C-386/04) се разглежда първият случай, а в дело *Persche* (C-318/07) – вторият случай. И по двете дела Съдът реши, че националните данъчни разпоредби, които позволяват различно третиране на чуждестранните благотворителни организации, са несъвместими с разпоредбите относно свободното движение на капитали.

По дело *Missionswerk Werner Heukelbach* Съдът приложи принципите за недискриминация, разгледани по посочените предходни дела, и по отношение на законодателството на държавите-членки в областта на облагането при наследяване. Делото се отнася за прилагането на намалена ставка на данъка върху наследствата при завещание в полза на организация с нестопанска цел. Съгласно въпросното национално законодателство намалената ставка се прилага само по отношение на организация, чието място на дейност е в облагащата държава членка или в държавата членка, в която завещателят действително е пребивавал или в която е било работното му място към момента на смъртта му или преди това.

Съдът постанови, че член 63 изключва законодателство, съгласно което неправителствена организация, призната като такава в държавата-членка по установяване, изпълнява също условията, които се отнасят до аналогични организации, наложени от облагащата държава-членка. Фактът, че мястото на дейност на чуждестранна благотворителна организация не се намира в посочената държава-членка или в държавата членка, в която завещателят действително е пребивавал или в която е било работното му място, е счетен за несъществен.

### 3. Принципи, произтичащи от съдебната практика

Въз основа на съответната съдебна практика могат да бъдат дефинирани принципи, които могат да бъдат групирани както следва:

#### Географски връзки на активите, които са част от трансгранично наследство

1. Разпоредбите на държавите-членки по отношение на облагането при наследяване нарушават разпоредбите относно свободното движение на капитали, ако предвиждат различно данъчно третиране на активи, които са част от наследството, в зависимост от това дали въпросните активи са свързани с националната територия, а именно – намират се там. Това наред с другото означава:

- а) Методите на оценяване не могат да бъдат по-неблагоприятни за активи, разположени в чужбина.
- б) Не следва да има ограничение на правото на приспадане на задължения/пасиви, свързани с активи, разположени в чужбина, ако няма ограничения за местните активи.
- в) Разпоредбите на държавите-членки по отношение на данъка върху наследствата не могат да предвиждат по-висока ставка на данъка върху наследствата за наследени активи, намиращи се в чужбина.
- г) Държавите-членки нямат право да определят различен давностен срок за преоценяване на поименни акции за целите на облагането при наследяване в зависимост от това къде се намира мястото на действително управление на дружеството, което ги е издало.

2. Основните принципи могат също така да забранят наред с другото данъчно третиране на наследствата, което:

- а) е по-неблагоприятно за наследени акции вписани на чуждестранните борси или притежаване на акции в дружество, установено в чужбина, отколкото за акции вписани в регистъра на национални борси или притежаване на акции в национално дружество;
- б) третира по-добре плащания, направени от националните пенсионноосигурителни дружества като част от наследство в сравнение с плащания, извършени в същата ситуация от чуждестранни застрахователи;
- в) е по-неблагоприятно за публични дългови ценни книжа, издадени от други държави-членки отколкото за такива ценни книжа, издадени от облагащата държава-членка.

## **Местопребиваване на лице, което е страна по трансгранично наследяване**

2. Разпоредбите на държавите-членки по отношение на облагането при наследяване противоречат на законодателството на ЕС, ако предвиждат по-големи данъчни облекчения за местни лица отколкото за чуждестранни лица по отношение на дарения и наследства, когато местните и чуждестранните лица са в съпоставима ситуация.

В зависимост от случая това може да означава наред с другото, че държавите-членки не могат да предвиждат по-малки данъчни облекчения при наследяване единствено въз основа на факта, че починалият и наследникът не са били/не са местни лица за държавата-членка, предоставяща такова облекчение.

3. По отношение на определянето на стойността на наследените активи, предоставянето на право на приспадане единствено в случаите, когато починалият е бил местно лице на облагащата държава-членка, противоречи на законодателството на ЕС.

Това може да означава също така наред с другото, че разпоредбите на държавите-членки по отношение на данъка върху наследствата не съответстват на законодателството на ЕС, ако ограничават правото на приспадане на задължения и пасиви, свързани с активите, наследени от чуждестранно лице, като в същото време не прилагат такива ограничения по отношение на активите, наследени от местни лица.

4. По-общо казано и при липса на обективно основание, разпоредбите на държавите-членки са несъвместими със свободното движение на капитали, ако предвиждат по-неблагоприятно данъчното третиране при наследяване за чуждестранни наследници и наследодатели.

## **Данъчно третиране при наследяване на предприятия като МСП**

5. Държавите-членки не могат да предвиждат преференциално данъчно третиране при наследяване на предприятие при условие че дейността се извършва/ще продължи да се извършва в рамките на националната територия.
6. Държавите-членки не могат да предвиждат по-неблагоприятно данъчно третиране при наследяване на предприятие единствено поради това, че наетите лица са в чужбина.
7. Данъчните облекчения при наследяване на предприятия като освобождавания или специално облекчение при прехвърляне на семейно предприятие, собственост на близки роднини при смърт следва да се предоставят по един и същ начин на наследници, които не са местни лица за държавата-членка и да предвиждат същите облекчения като за наследници местни лица.

## Данъчно третиране при наследяване от страна на благотворителни организации

8. Данъчните разпоредби на държавите-членки във връзка с наследствата не могат да предвиждат по-неблагоприятно данъчно третиране при наследяване за завещания в полза на благотворителни организации единствено въз основа на факта, че благотворителната организация е установена в държава-членка различна от облагащата държава-членка.

### **4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Много принципи във връзка с недискриминацията в областта на данъчното облагане при наследяване вече са определени в съдебната практика. В бъдеще на Съда може да се наложи да разгледа други ситуации, които още не е разглеждал, при които прилаганото законодателство третира различно национални ситуации и ситуации с трансграничен елемент. Вече е ясно обаче, че различното третиране на определено национални ситуации и на ситуации с трансграничен елемент е несъвместимо със законодателството на ЕС при липса на обективно релевантна разлика между тези ситуации или поради императивни съображения от общ интерес.

Гражданите на ЕС имат право да искат компенсация, ако открият несъвместимост между правилата на дадена държава-членка в областта на данъка върху наследствата и законодателството на ЕС.

От своя страна Комисията има право, в качеството си на пазител на Договорите, да предприеме съответните стъпки, когато разкрие нарушение на законодателството на ЕС в областта на данъчното облагане при наследяване и дарение.