



ЕВРОПЕЙСКА КОМИСИЯ

Брюксел, 15.12.2011
SEC(2011) 1490 окончателен

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ НА СЛУЖБИТЕ НА КОМИСИЯТА

ОБОБЩЕНИЕ НА ОЦЕНКАТА НА ВЪЗДЕЙСТВИЕТО

придружаващ

ПРЕПОРЪКА НА КОМИСИЯТА

относно облекченията при двойното данъчно облагане на наследствата

{C(2011) 8819 окончателен}

{SEC(2011) 1488 окончателен}

{SEC(2011) 1489 окончателен}

ОБОБЩЕНИЕ

Настоящата оценка на въздействието е изготвена с цел да се анализират проблемите на дискриминация и на двойно облагане с данък върху наследствата в рамките на вътрешния пазар, и да се намери най-доброто решение, въз основа на което Комисията да направи предложение.

Повече граждани на ЕС от всякога се местят в чужбина в рамките на вътрешния пазар за работа, брак или оттегляне в пенсия, като оставят членове на семейството си в родната си страна. Други закупуват собственост и инвестират в активи в чужбина. При тези обстоятелства, налагането на данък върху наследствата при задгранично наследяване става все по-важен въпрос.

Определяне на проблема

Гражданите на ЕС и предприятията потенциално могат да се изправят пред два вида проблеми с данъците върху наследствата при трансгранични ситуации. На първо място могат да са изложени на данъчна дискриминация. На второ място, съществува риск от облагане с данък на едно и също наследство от няколко държави-членки без облекчение или само с частично облекчение за двойно данъчно облагане.

Този проблем може да доведе до общи нива на данъчно облагане, които са осезаемо по-високи от приложимите в ситуации от чисто вътрешен характер за едната или другата участваща държава-членка. Увеличената данъчна тежест може да има отрицателно влияние върху стойността на наследството и да причини големи затруднения за гражданите и предприятията, които се възползват от правото си да се движат и извършват дейност свободно в различни държави в рамките на вътрешния пазар.

Проблемите могат да възникнат не само от законите за данъци върху наследствата в държавите-членки, но и от разпоредбите на тяхното частно право във връзка с наследствата, или от комбинация от двата типа закони.

По отношение на проблема с дискриминацията, когато физическите лица наследят собственост или други активи през граници, те могат да са обект на правила за данъчно облагане на наследствата, които са по-неблагоприятни в сравнение с приложимите правила, ако няма трансграничен елемент.

По отношение на проблема с двойното или дори многократното данъчно облагане, той може да възникне основно поради различия между правилата на държавите-членки за това кой трябва да плаща данъци и какъв вид данък да се приложи. В допълнение, в много случаи това двойно данъчно облагане не може да бъде облекчено. Това е, защото вътрешните механизми за облекчение в държавите-членки не са всеобхватни и съществуват малко двустранни спогодби в тази област, и в последните години не изглежда да са водени преговори за още такива спогодби.

По отношение на мащабите на проблема, въздействието не е значително на макроравнище. Приходите на държавите-членки от вътрешни и трансгранични данъци върху наследствата възлизат общо на по-малко от 0,5% от общите приходи от данъци в държавите-членки на ЕС, така че само за трансграничните случаи стойността трябва да

е много по-ниска. При все това, на микроравнище както дискриминацията, така и двойното данъчно облагане, когато има такова, могат да имат огромно въздействие върху действително засегнатите лица, поради високия размер на данъка в резултат от прилагането им. Това е така въпреки тенденциите към по-ниски общи равнища на данъчно облагане на наследствата.

Всички граждани, предприятия и други субекти в ЕС, които подлежат на облагане с данъци върху наследствата, могат да са засегнати от тези проблеми. Предвид стабилно увеличаващата се тенденция към миграция и трансгранична собственост на активи в рамките на ЕС, може да се очаква, че броят на жалбите и отнасянията до Съда във връзка с дискриминационни аспекти на законите за данъчно облагане на наследствата в държавите-членки ще се увеличи, както и двойното данъчно облагане.

Анализ на субсидиарността

В светлината на отговорността на Комисията за гарантиране на доброто функциониране на вътрешния пазар и насърчаване на общия интерес на Съюза, е уместно тя да разгледа и обмисли действие, когато не може да се намери разрешение на трансграничните данъчни проблеми на национално равнище.

В момента не съществуват хармонизирани правила на равнището на ЕС в областта на облагането на наследствата. Предвид липсата на такива правила, данъчното облагане на наследствата попада в компетентността на държавите-членки. При упражняване на своята компетентност обаче те трябва да спазват основните свободи, залегнали в законодателството на ЕС, и следователно нямат право да дискриминират въз основа на гражданство или да налагат неоправдани ограничения върху упражняването на тези свободи. Съдът на Европейския съюз е потвърдил прилагането на тези принципи по отношение на данъците върху наследствата в редица разгледани неотдавна дела. При все това Съдът е посочил също, че държавите-членки не са задължени да премахнат двойното данъчно облагане, произтичащо от паралелното упражняване на техните данъчни права.

Предвид скорошното увеличаване на броя съдебни дела и жалби, разследвания и отговори на съответните обществени консултации, изглежда необходимо Комисията да разгледа какъв вид действие би допълнило и подкрепило откритите производства за установяване на неизпълнение на задължение, и в същото време да предложи подходящи решения по отношение на двойното данъчно облагане при трансгранични наследявания.

Цели

Общата цел на инициативата е да позволи на гражданите да упражняват правото си на свободно движение и извършване на дейности в рамките на вътрешния пазар и да не бъдат обезсърчавани поради пречки, свързани с трансграничното данъчно облагане при наследяване. За тази цел инициативата ще е насочена към:

насърчаване на премахването на дискриминацията в областта на данъчното облагане на наследствата; и

намаляване на двойното данъчно облагане при наследяване в рамките на ЕС,

по-конкретно, за избягняване на прекомерно високата данъчна тежест или дори цялостно данъчно облагане, което води до конфискация.

Варианти за политика

Варианти за политика А с цел избягването на данъчната дискриминация, свързана с трансграничните наследявания

Вариант за политика А1 – Запазване на сегашната ситуация

Вариант за политика А2 – Публикуване на принципи за недискриминационни данъчни системи за наследствата Съгласно този вариант може да бъде публикуван работен документ на службите на Комисията, в който да бъдат събрани принципите, извлечени от съдебната практика във връзка с данъците върху наследствата, въз основа на които следва да бъдат разработени данъчните системи за наследствата. След публикуването на тези принципи гражданите на ЕС ще са по-добре информирани относно правилата, които трябва да спазват държавите-членки при трансгранично облагане на наследства. Документът може също така да помогне на държавите-членки да приведат своите разпоредби относно данъците върху наследствата в съответствие със законодателството на ЕС.

Вариант за политика А3 – Задължителни правила за премахване на дискриминационните характеристики на националните законодателства за данъци върху наследствата в държавите-членки Съгласно този вариант, Комисията би могла да предложи принципите, заложи в съответната европейска съдебна практика, за приемане като задължителни правила на равнището на ЕС.

Варианти за политика Б за справяне с необлекченото двойно данъчно облагане на трансграничните наследявания

Вариант за политика Б1 - Запазване на сегашната ситуация

Вариант за политика Б2 – Препоръка на Комисията за (едностранни) национални разпоредби, предназначени да облекчат двойното данъчно облагане на наследствата Комисията може да идентифицира елементите, които биха направили взаимодействието между националните данъчни правила по-съгласувано, с цел да се премахне двойното данъчно облагане по цялостен начин и да се приканят държавите-членки да внесат промени в техните закони на тази основа.

Вариант за политика Б3 – Препоръка на Комисията за облекчение при двойно данъчно облагане чрез двустранни споразумения между държавите-членки, предназначени да облекчат двойното данъчно облагане на наследствата Комисията може да препоръча държавите-членки да създадат пълна мрежа от двустранни договори за двойното данъчно облагане на наследствата, основани или върху Модела на данъчна конвенция на ОИСР относно данъците върху наследствата от 1982 г. (***Вариант за политика Б3.а***) или върху алтернативен модел, като например

модел за договор на ЕС (**Вариант за политика Б3.б**), или да включат разпоредби за данъците върху наследствата в обхвата на съществуващите двустранни договори за данъци върху доходите (**Вариант за политика Б3.в**). Първият подвариант (Б3.а) от самото начало беше счетен за по-малко подходящ, тъй като съответният модел на ОИСР не е изменян, с цел да се преодолеят идентифицираните недостатъци, и следователно няма да разреши всички проблеми по ефективен начин. Друга причина, поради която сегашният модел не би бил идеална изходна точка, е фактът, че ОИСР в момента разглежда неговото актуализиране.

Вариант за политика Б4 – Обвързващи правила, уреждащи двустранните споразумения: приемане в законодателството на ЕС на а) единна основа за определяне на данъчното задължение, като например местоположението на активите или местопребиваването на починалия и т.н. в двустранните отношения, или б) минимални стандартни общи правила за двустранните спогодби. Въпреки че беше предложено от някои участници, съставянето на тези правила ще отнеме диспропорционални усилия, тъй като те ще трябва да се приемат единодушно и е малко вероятно този вариант да разреши проблема докато държавите-членки не са готови на първо място да сключат двустранни споразумения относно данъците върху наследствата.

Вариант за политика Б5 – Многостранна спогодба на равнището на ЕС относно двойното данъчно облагане Както беше предложено от някои участници и коментатори, държавите-членки могат да сключат многостранна спогодба за двойното данъчно облагане на имущества и наследявания. При все това този вариант от самото начало беше счетен за по-малко подходящ, тъй като е малко вероятно държавите-членки да постигнат съгласие по такава спогодба, предвид предишен неуспешен опит за подобно решение във връзка с данъка върху доходите. Освен това ако Комисията предложи такава спогодба, това може да се осъществи единствено във вид на директива, което спада към вариант за политика Б.6.

Вариант за политика Б6 – Обвързващо законодателство на ЕС Обвързващ инструмент за целия ЕС във вид на директива може да предвиди i) единна хармонизирана основа за данъчно облагане, например данъчно облагане само в мястото, където се намират активите или починалият (**Вариант за политика Б6.а**); ii) съчетание от общи определения и единна хармонизирана основа (**Вариант за политика Б6.б**); iii) облекчение само на двойното данъчно облагане чрез обвързваща едностранна разпоредба за облекчение заедно с обвързващ механизъм за разрешаване на спорове без да се правят промени в правилата за данък върху наследствата на държавите-членки (**Вариант за политика Б6.в**); iv) съчетаване на характеристики на варианти за политика Б6.а, б и в, т.е. единна хармонизирана основа, общи определения и обвързващ механизъм за разрешаване на спорове (**Вариант за политика Б6.г**). Първият подвариант (Б6.а) беше счетен за неподходящ сам по себе си, тъй като би бил неефикасен, освен ако е комбиниран с общи определения, като например определение на активите, и с правила, които се прилагат при двойно местопребиваване/двойна връзка, както се предлага в друг подвариант (Б6.б).

Оценка на най-значимите въздействия

BG

BG

Анализирани са следните въздействия:

Основни свободи

Разходи за данъкоплатците и за данъчните администрации

Социален ефект

Икономически ефект

По отношение на социалния и икономическия ефект насочваме вниманието върху засегнатите лица, тъй като на макроравнище е малко вероятно въздействието от приемането на решения за решаване на проблемите, свързани с данъчното облагане на трансгранични наследявания, да е значително, като се има предвид ниският дял, който данъците върху наследствата представляват от общите приходи на държавите-членки.

Относно възможните решения на проблема с данъчната дискриминация при трансграничните наследявания (вариант за политика А), както публикуването на набор от принципи, така и въвеждането на задължителни правила могат да подобрят спазването на основните свободи; и в случая на задължителни правила да доведат до по-висока степен на правна сигурност, което може да намали необходимостта от съдебни действия. По тези причини и двете решения могат също така да намалят разходите за данъкоплатците и за данъчните администрации. Що се отнася до социалния и икономическия ефект, и двата варианта следва да засилят увереността в последициите от трансграничното движение и доверието във вътрешния пазар.

По отношение на вариантите за политика за справяне с необлекченото двойно данъчно облагане на наследствата (вариант за политика Б), вариантът да не се направи нищо би означавал, че двойното данъчно облагане ще продължи да се прилага, което ще затрудни упражняването на основните свободи. Липсата на облекчение може да е скъпоструваща в индивидуалните случаи. Във връзка със социалния ефект, липсата на всеобхватни решения най-вероятно ще окаже въздействие върху средните класи, тъй като заможните хора вероятно имат данъчни съветници, които им помагат при планирането на данъците, а за по-бедните лица е по-малко вероятно да получат наследство отвъд граници. Икономическият ефект от такова двойно данъчно облагане към момента не изглежда да засяга голям процент граждани, но може да засегне сериозно онези граждани, които се възползват от правото си да извършват трансгранична дейност.

Както вариантът за препоръка на Комисията за действия, предприети от държавите-членки във връзка с национални механизми за облекчение (вариант за политика Б.2), така и избягването на двойното данъчно облагане чрез двустранни споразумения между държавите-членки (вариант за политика Б.3) могат да спомогнат за намаляването на броя на случаи, в които трансгранични наследявания се облагат с данъци два пъти. Това ще улесни упражняването на основните свободи. Разширяване на равнището на облекчаване на двойното данъчно облагане при случаи на трансгранични наследявания би означавало намаляване на разходите за данъкоплатците и с времето може да е от полза за все по-голям брой данъкоплатци, които се възползват от правото си да извършват трансгранична дейност.

Обвързващо законодателство на ЕС, което да задължи държавите-членки или да разработят собствените си данъчни системи по начин, чрез който да се избягва възможността за двойно данъчно облагане, или да предоставят облекчение при двойно данъчно облагане, вероятно ще доведе до по-сигурни резултати, отколкото останалите варианти.

Сравнение на вариантите за политика

За да се направи оценка на вариантите за политика за премахване на дискриминацията (вариант за политика А), бяха използвани следните критерии:

Стимули: стимули за държавите-членки, за да променят дискриминационните си правила

Ефективност: по отношение на постигането на целта за прилагане на законодателството на ЕС и повишаване на сигурността по отношение на видовете разпоредби, които са дискриминационни

Пропорционалност: мерките на ЕС да не надхвърлят необходимото за постигане на целта

Ефикасност: в каква степен могат да бъдат постигнати целите при дадено равнище на ресурси/най-малко разходи

Гъвкавост: лесното адаптиране, така че да са отразени промените в съдебната практика и националното законодателство

Следната таблица предоставя сравнение на оценяването на вариантите за политика като отрицателен, неутрален или положителен.

Сравнение на варианти за политика А

Критерии	A1 – Настоящо положение	A2 – Публикуване на набор от принципи	A3 - Законодателство
Стимули за промяна на закона	0	+	+
Ефективност	0	+	+
Пропорционалност	+	+	0
Ефикасност	-	+	0
Гъвкавост	неприложимо	+	0

Заклучение: Предпочитаният вариант за политика е А.2, защото чрез подкрепяне на

действията на Комисията по производства за установяване на неизпълнение на задължение ще се разрешат сегашните проблеми с данъчната дискриминация по ефикасен, гъвкав и икономически ефективен начин.

За да се направи оценка на вариантите за политика за намаляване на двойното данъчно облагане (варианти за политика Б), бяха използвани следните критерии:

Ефективност: във връзка с постигането на целта за намаляване на двойното данъчно облагане и гарантиране на сигурността в това отношение

Пропорционалност: мерките на ЕС/уеднаквяването в рамките на ЕС да не надхвърлят необходимото за постигане на целта

Ефикасност, по-конкретно лесно прилагане: в каква степен могат да бъдат постигнати целите при дадено равнище на ресурси/ най-малко разходи, по-конкретно по отношение на лесното прилагане

Гъвкавост: по отношение на обхвата, лесното адаптиране, така че да са отразени промените в законите и практиките

Сравнение на варианти за политика Б

Критерии	<u>Б1</u>	<u>Б2</u>	<u>Б3.б</u>	<u>Б3.в</u>	<u>Б6.б</u>	<u>Б6.в</u>	<u>Б6.г</u>
	Без промяна	Подобрено едностранно облачение	Договори за данък върху наследствата, основани на модел на ЕС	Договори за данък върху доходите с разпоредби за наследствата	Обвързващи общи определения и основа	Обвързващо обкелчение и разрешаване на спорове	Б6.б + Б6.в
Ефективност	-	+	+	+	++	++	++
Пропорционалност	0	+	+	+	--	-	--
Ефикасност/лесно приложение	0	++	--	--	--	-	--
Гъвкавост	неприложимо	++	-	-	--	-	--

Заклучение: Предпочитаният вариант за политика е **Б.2**, като ефективен и наистина пропорционален начин за избягване на двойното данъчно облагане. Останалите варианти ще са значително по-малко икономически ефективни и ще отнемат повече време, и не е ясно доколко те са политически приложими. Вариант Б6.в може да се разглежда на по-късен етап, ако е необходимо, в светлината на преглед на прилагането на вариант Б2. Предпочитането на вариант Б2 пред варианти Б3.б и Б3.в, които засягат решения за двустранни действия на държавите-членки, се основава също на факта, че не изглежда държавите-членки да смятат за приоритет сключването или преразглеждането на договори за двойно данъчно облагане на наследствата.

Предпочитаният вариант

Предпочитаният вариант, който представлява съчетание от варианти за политика А2 и Б2, е накратко следният:

Принципите, произтичащи от съдебната практика в областта на данъците върху наследствата, които следва да залегнат в основата на системите за данъчно облагане на наследствата могат да бъдат събрани в единен публикуван документ. Идеята е да се повиши осведомеността на гражданите на ЕС относно правилата, които държавите-членки трябва да спазват, когато облагат с данъци трансгранични наследявания. Документът може също така да помогне на държавите-членки да приведат своите правила за данък върху наследствата в съответствие със законодателството на ЕС. В него могат например да бъдат посочени видовете правила, които Съдът е идентифицирал като нарушения на основните свободи.

В допълнение, Комисията може да приеме препоръка (съгласно член 292 от ДФЕС), която да идентифицира елементите за пълно премахване на двойното данъчно облагане, като същевременно не изисква от държавите-членки да променят съществените си правила за данък върху наследствата. В него ще има предложение държавите-членки да направят промени в националните си механизми за облекчение при двойно данъчно облагане на тази основа. Крайната цел ще бъде да се гарантира, че цялостната данъчна тежест при трансграничните наследявания няма да бъде по-висока от тази при вътрешни ситуации като се подобри функционирането на вече съществуващите механизми за едностранни облекчения.

Мониторинг и оценяване

Комисията може да изготвя редовно доклади за оценяване, съдържащи данни за трансграничната миграция; собственост на трансгранични активи (в това число финансови активи и недвижимо имущество); националните ставки на данъците върху наследствата, както измененията на националните закони в държавите-членки с оглед на премахването на дискриминацията и намаляването на двойното данъчно облагане; развитието на двустранните споразумения; и свързаните с тези въпроси дела от съдебната практика.

Естествено не се засяга правото Комисията да представи законодателно предложение в бъдеще, ако това се смята за подходящо.