

IETEIKUMI

KOMISIJAS IETEIKUMS

(2011. gada 15. decembris)

par mantojuma nodokļa dubultās uzlikšanas mazināšanu

(2011/856/ES)

EIROPAS KOMISIJA,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Savienības darbību un jo īpaši tā 292. pantu,

tā kā:

- (1) Vairums dalībvalstu piemēro nodokļus personas nāves gadījumā, jo īpaši mantojuma un īpašuma nodokli, savukārt citās dalībvalstīs mantojumiem un īpašumiem nodoklis tiek piemērots atbilstīgi cita nodokļa pozīcijām, piemēram, ienākumiem. Turpmāk tekstā visi nodokļi, kas tiek piemēroti personas nāves gadījumā, tiks dēvēti par mantojuma nodokļiem.
- (2) Vairums dalībvalstu, kuras piemēro mantojuma nodokli, piemēro nodokli arī dāvinājumiem, ko cita citai pasniedz dzīvas personas.
- (3) Dalībvalstis var piemērot mantojumiem nodokli, balstoties uz mainīgiem "vienojošiem" faktoriem. Tās var rīkoties šādi, balstoties uz personīgu saikni, piemēram, mirušās personas dzīvesvietu, pastāvīgo uzturēšanās vietu vai valsts piederību vai viņas mantinieka dzīvesvietu, pastāvīgo uzturēšanās vietu vai valsts piederību, vai abu minēto personu dzīvesvietu, pastāvīgo uzturēšanās vietu vai valsts piederību. Dažas dalībvalstis var piemērot vairākus minētos faktorus vai veikt ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumus, kas nodokļa piemērošanai ietvertu paplašinātu pastāvīgās uzturēšanās vietas vai dzīvesvietas jēdzienu.
- (4) Papildus nodokļu piemērošanai, balstoties uz personīgu saikni, dalībvalstis var piemērot mantojuma nodokli aktīviem, kas atrodas to piekritībā. Šo pamatojumu var izmantot nodokļa piemērošanai pat tādā gadījumā, ja ne mirušajai personai, ne mantiniekam nav personīgas saiknes ar atrašanās vietas valsti.
- (5) Aizvien vairāk Savienības pilsoņu dzīves laikā pārceļas no vienas Savienības valsts uz citu, lai tur dzīvotu, mācītos, strādātu un pavadītu pensijas gadus, kā arī iegādātos īpašumu un ieguldītu līdzekļus valstīs, kas nav viņu mītnes valsts.
- (6) Ja šādos gadījumos pēc personas nāves rodas pārrobežu mantojuma situācija, tiesības piemērot nodokli šiem mantojumiem var būt vairākām dalībvalstīm.
- (7) Dalībvalstis ir izstrādājušas vairākas divpusējas konvencijas par nodokļa dubultu vai daudzkrāšu neuzlikšanu mantojumam.
- (8) Vairums dalībvalstu tiesību aktos vai administratīvajā praksē, kas pieņemta vienpusēji valsts līmenī, paredz nodokļu dubultu neuzlikšanu ārvalsts mantojuma nodokļa gadījumā.
- (9) Tomēr šāda veida valsts atbrīvojuma sistēmām ārvalsts mantojuma nodokļa gadījumā parasti ir ierobežojumi. Jo īpaši to piemērošana ir ierobežota attiecībā uz konkrētajiem nodokļiem un personām. Minētās sistēmas var neļaut piemērot nodokļu atlaidi iepriekš samaksātiem dāvinājumu nodokļiem par to pašu mantojumu, nodokļiem, kas piemērojami vietējā vai reģionālā, nevis valsts līmenī, vai nodokļiem, kurus citas valstis piemēro personas nāves gadījumā. Atbilstīgi šīm sistēmām atbrīvojumu var piešķirt tikai ārvalstu nodokļiem, kas samaksāti par noteiktu īpašumu ārvalstīs. Tās neparedz atbrīvojumu attiecībā uz ārvalsts nodokli, kas maksājams par īpašumu, kurš atrodas valstī, kas nav mantinieka vai mirušās personas mītnes valsts. Šīs sistēmas var izslēgt ārvalsts nodokli par aktīviem, kas atrodas tās dalībvalsts teritorijā, kura piešķir atbrīvojumu. Dalībvalstu atbrīvojuma sistēmu piemērošana var ciest neveiksmi arī tāpēc, ka tajās nav ņemtas vērā nesakritības ar citu dalībvalstu mantojuma nodokļa noteikumiem, īpaši attiecībā uz to, kas salīdzinājumā ar ārvalsts aktīvu uzskatāms par vietēju, kā arī attiecībā uz aktīvu nodošanas un nodokļa samaksas termiņu. Visbeidzot, nodokļa atbrīvojuma piešķiršana var būt atkarīga no kompetentās iestādes, un tāpēc to nav iespējams garantēt.
- (10) Ja nav iespējama atbilstoša nodokļu kumulatīva neuzlikšana mantojumiem, tas var kļūt par iemeslu ievērojami augstākiem nodokļu piemērošanas vispārējiem līmeņiem nekā gadījumā, ja tie ir piemērojami tikai vienā vai otrā iesaistītajā dalībvalstī.
- (11) Tādējādi ES pilsoņiem var tikt liegts pilnvērtīgi izmantot viņu tiesības brīvi pārvietoties un darboties citās Savienības dalībvalstīs. Tas var arī radīt grūtības pārvietot mazus uzņēmumus to īpašnieku nāves gadījumā.

- (12) Lai gan ieņēmumi no mantojuma nodokļa veido salīdzinoši mazu kopējo nodokļu ieņēmumu daļu dalībvalstīs un pārrobežu gadījumu daļa atsevišķi ir vēl mazāka, nodokļa dubulta uzlikšana mantojumam var būtiski ietekmēt attiecīgās personas.
- (13) Nodokļa dubulta uzlikšana mantojumam šobrīd netiek vispusīgi risināta dalībvalstu vai divpusējā līmenī, pamatojoties uz Savienības tiesību aktiem. Lai nodrošinātu raitu iekšējā tirgus darbību, ir jāatbalsta vēl aptverošākas sistēmas izveide nodokļa dubultai neuzlikšanai mantojumam pārrobežu gadījumos.
- (14) Gadījumos, kad divas vai vairāk dalībvalstis piemēro mantojuma nodokli vienam un tam pašam mantojumam, ir jāparedz tiesību uzlikt nodokli vai – gluži pretēji – tiesību neuzlikt nodokli prioritārā secībā.
- (15) Parasti saskaņā ar praksi, kas dominē starptautiskā līmenī, dalībvalstīm, kurās atrodas pastāvīga uzņēmuma nekustamais īpašums un uzņēmējdarbības īpašums, kā valstīm ar visciešāko saikni ir jābūt pirmtiesībām piemērot mantojuma nodokli šādam īpašumam.
- (16) Tā kā kustamais īpašums, kas nav pastāvīga uzņēmuma uzņēmējdarbības īpašums, var bez grūtībām mainīt atrašanās vietu, tā saikne ar dalībvalsti, kurā tas atrodas personas nāves brīdī, kopumā nav tik cieša kā iespējamā mirušās personas vai mantnieka personīgā saikne ar citu dalībvalsti. Tāpēc dalībvalstij, kurā šāds kustamais īpašums atrodas, nav jāuzliek īpašumam mantojuma nodoklis, ja šādu nodokli piemēro dalībvalsts, ar kuru mirušajai personai un/vai mantniekam ir personīga saikne.
- (17) Mantojumi bieži vien ir uzkrāti visā mirušās personas mūžā. Turklāt mantojuma aktīvi parasti atrodas dalībvalstī, ar kuru mirušajai personai ir personīga saikne, nevis dalībvalstī, ar kuru tās mantniekam ir minētā saikne, ja šīs valstis atšķiras. Ja mantojumam tiek piemērots nodoklis, balstoties uz personīgo saikni ar dalībvalstu teritoriju, vairums šo dalībvalstu atsaucas uz mirušās personas, nevis mantnieka saikni, pat ja tam ir vairākas saiknes, vai piemēro nodokli tikai tādā gadījumā, ja mantniekam ir personīga saikne ar to teritoriju. Mirušās personas personīgās saiknes minētā rakstura un svarīguma dēļ, kā arī praktisku iemeslu dēļ dalībvalstīm, ar kurām mantniekam ir personīga saikne, nav dubulti jāpiemēro nodoklis, ņemot vērā faktu, ka mirušajai personai un mantniekam ir personīga saikne ar dažādām dalībvalstīm.
- (18) Lai noteiktu ciešāko personīgo saikni, strīdus attiecībā uz personīgo saikni ar vairākām dalībvalstīm var atrisināt, balstoties uz savstarpējās vienošanās procedūru, tostarp vispārpieņemtiem noteikumiem.
- (19) Tā kā iesaistītajās dalībvalstīs var atšķirties termiņš mantojuma nodokļa piemērošanai un gadījumu ar pārrobežu elementiem atrisināšanai salīdzinājumā ar vietējiem mantojuma nodokļa gadījumiem var būt nepieciešams vairāk laika, jo ir iesaistītas vairākas tiesību un/vai nodokļu sistēmas, dalībvalstīm ir jāparedz saprātīgs laika posms prasību iesniegšanai par nodokļu atvieglojumiem.
- (20) Šajā ieteikumā ir ņemtas vērā pamattiesības, kuras īpaši atzītas Eiropas Savienības Pamattiesību hartā, piemēram, tiesības uz īpašumu (17. pants), kas īpaši garantē tiesības atstāt mantojumā likumīgi iegūtu īpašumu, darījumdarbības brīvība (16. pants) un ES pilsoņu tiesības brīvi pārvietoties ES teritorijā (45. pants).

IR PIEŅĒMUSI ŠO IETEIKUMU.

1. Priekšmets

1.1. Šajā ieteikumā ir izklāstīts, kā dalībvalstis var veikt pasākumus vai uzlabot pašreizējos pasākumus, lai atbrīvotu no nodokļa dubultas vai daudzkārs uzlikšanas, ko izraisa mantojuma nodokļa piemērošana divās vai vairākās dalībvalstīs (turpmāk "nodokļa dubulta uzlikšana").

1.2. Pēc analogijas šis ieteikums ir attiecināms uz dāvinājuma nodokli, ja dāvinājumiem tiek uzlikti nodokļi saskaņā ar tiem pašiem vai līdzīgiem noteikumiem kā mantojumiem.

2. Definīcijas

Šajā ieteikumā piemēro šādas definīcijas:

a) "mantojuma nodoklis" ir jebkurš nodoklis, kas piemērots valsts, federālā, reģionālā vai vietējā līmenī personas nāves gadījumā neatkarīgi no nodokļa nosaukuma, nodokļa piemērošanas veida un personas, kurai nodoklis tiek piemērots, tostarp īpašuma nodoklis, mantojuma nodoklis, īpašnieka maiņas nodoklis, nodeva par īpašuma tiesību maiņu, zīmog-nodeva, ienākumu nodoklis un kapitāla pieauguma nodoklis;

b) "nodokļa atvieglojums" ir tiesību aktos un/vai vispārējos administratīvos norādījumos vai vadlīnijās ietverts noteikums, saskaņā ar kuru dalībvalsts piešķir citā dalībvalstī maksājama mantojuma nodokļa atvieglojumu, kreditējot ārvalsts nodokli pret dalībvalstī maksājamo nodokli, atbrīvojot mantojumu vai tā daļu no nodokļa uzlikšanas konkrētajā dalībvalstī, atzīstot samaksāto ārvalsts nodokli vai citādi atturoties no mantojuma nodokļa piemērošanas;

- c) "aktīvi" ir jebkurš kustamais un/vai nekustamais īpašums un/vai tiesības, uz kurām ir attiecināms mantojuma nodoklis;
- d) "personīgā saikne" ir mirušās personas vai mantinieka saikne ar dalībvalsti, kuras pamatā var būt pastāvīga uzturēšanās vieta, dzīvesvieta, pastāvīgā dzīvesvieta, vitālo interešu centrs, ierastā mītnes zeme, valsts piederība vai faktiskā vadības atrašanās vieta.

Lai piešķirtu nodokļu atlaidi, saskaņā ar a) apakšpunktu iepriekš samaksātu dāvinājuma nodokli par to pašu aktīvu uzskata par mantojuma nodokli.

Termini "pastāvīgais uzņēmums", "nekustamais īpašums", "kustamais īpašums", "iedzīvotājs", "pastāvīgā uzturēšanās vieta", "valsts piederīgais/piederība", "ierastā mītnes zeme" un "pastāvīgā dzīvesvieta" ir lietoti nozīmē, kas piemērojama saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību aktiem, kuros attiecīgais termins ir lietots.

3. Vispārējais mērķis

Ieteikto pasākumu mērķis ir atrisināt nodokļa dubultas uzlikšanas gadījumus, lai kopējais nodokļa līmenis attiecībā uz konkrētu mantojumu nepārsniegtu līmeni, kas būtu piemērojams gadījumā, ja visas mantojuma daļas būtu piekritīgas dalībvalstij, kurā ir visaugstākais nodokļa līmenis iesaistīto dalībvalstu vidū.

4. Nodokļa atvieglojuma nodrošināšana

Piemērojot mantojuma nodokli, dalībvalstu pienākums ir piešķirt nodokļa atvieglojumu saskaņā ar 4.1.–4.4. apakšpunktu.

4.1. Nodokļa atvieglojums attiecībā uz pastāvīga uzņēmuma nekustamo un kustamo īpašumu

Piemērojot mantojuma nodokli, dalībvalstij ir jāparedz nodokļa atvieglojums mantojuma nodoklim, kuru cita dalībvalsts piemēro šādiem aktīviem:

- a) nekustamam īpašumam, kas atrodas citā dalībvalstī;
- b) kustamam īpašumam, kas ir pastāvīga uzņēmuma uzņēmējdarbības īpašums, kurš atrodas citā dalībvalstī.

4.2. Nodokļa atvieglojums attiecībā uz citiem kustamā īpašuma veidiem

Attiecībā uz kustamo īpašumu, kas nav 4.1. apakšpunkta b) punktā minētais uzņēmējdarbības īpašums, dalībvalstij,

ar kuru ne mirušajai personai, ne mantiniekam nav personīgas saiknes, jāatturas no mantojuma nodokļa piemērošanas, ja šo nodokli piemēro cita dalībvalsts, pamatojoties uz mirušās personas un/vai mantinieka personīgo saikni ar minēto citu dalībvalsti.

4.3. Nodokļa atvieglojums gadījumos, kad mirušajai personai ir bijusi personīga saikne ar dalībvalsti, kas nav dalībvalsts, ar kuru mantiniekam ir personīga saikne

Saskaņā ar 4.1. apakšpunktu gadījumos, kad vairāk nekā viena dalībvalsts var piemērot mantojumam nodokli, balstoties uz to, ka mirušajai personai ir bijusi personīga saikne ar vienu dalībvalsti, bet mantiniekam ir personīga saikne ar citu dalībvalsti, otrajai dalībvalstij ir jāpiešķir nodokļa atvieglojums attiecībā uz nodokli, kas samaksāts par mantojumu dalībvalstī, ar kuru mirušajai personai ir bijusi personīga saikne.

4.4. Nodokļa atvieglojums vairāku vienas personas personīgo saikņu gadījumos

Ja, balstoties uz dažādu dalībvalstu noteikumiem, tiek uzskatīts, ka personai ir personīga saikne ar vairākām dalībvalstīm, kuras piemēro nodokli, tad attiecīgo dalībvalstu kompetento iestāžu pienākums ir, savstarpēji vienojoties, saskaņā ar 6. punktā noteikto procedūru vai citādi noteikt dalībvalsti, kuras pienākums ir piešķirt nodokļa atvieglojumu, ja mantojuma nodoklis tiek piemērots valstī, ar kuru personai ir ciešāka personīga saikne.

4.4.1. Individīda ciešāku personīgo saikni var noteikt šādā veidā:

- a) var uzskatīt, ka viņam ir ciešāka personīgā saikne ar dalībvalsti, kurā viņam ir pieejama pastāvīga dzīvesvieta;
- b) ja a) daļā minētā dalībvalsts nepiemēro nodokli vai indivīdam ir pieejama pastāvīga dzīvesvieta vairākās dalībvalstīs, tad var uzskatīt, ka viņam ir ciešāka personīgā saikne ar dalībvalsti, ar kuru viņam ir ciešākas personīgās un ekonomiskās attiecības (vitālo interešu centrs);
- c) ja b) daļā minētā dalībvalsts nepiemēro nodokli vai ja nav iespējams noteikt dalībvalsti, kurā atrodas indivīda vitālo interešu centrs, vai arī ja viņam nav pieejama pastāvīga dzīvesvieta nevienā dalībvalstī, tad var uzskatīt, ka viņam ir ciešāka personīgā saikne ar dalībvalsti, kas ir viņa ierastā mītnes zeme;

- d) ja c) daļā minētā dalībvalsts nepiemēro nodokli vai individuāla ierastā mītnes zeme ir vairākās dalībvalstīs vai nav neviena dalībvalsts, tad var uzskatīt, ka viņam ir ciešāka personīgā saikne ar dalībvalsti, kurā viņš ir valsts piederīgais.
- 4.4.2. Ja persona nav indivīds, bet, piemēram, labdarības organizācija, par tās ciešāko personīgo saikni var uzskatīt saikni ar dalībvalsti, kura ir tās faktiskā vadības atrašanās vieta.
5. Nodokļa atvieglojuma piemērošanas termiņš
- Dalībvalstīm ir jāpieļauj nodokļa atbrīvojuma piemērošana saprātīgā laika posmā, piemēram, desmit gadus no termiņa, līdz kuram jāsamaksā dalībvalstu piemērotais mantojuma nodoklis.
6. Savstarpējās vienošanās procedūra
- Ja tas nepieciešams 3. punktā izklāstītā vispārējā mērķa sasniegšanai, dalībvalstīm ir jāpiemēro savstarpējās vienošanās procedūra, lai atrisinātu jebkādus strīdus, kas saistīti ar nodokļa dubultu uzlikšanu, tostarp kustamā un nekustamā īpašuma pretrunīgajām definīcijām, aktīvu atrašanās vietu vai tās dalībvalsts noteikšanu, kuras pienākums ir piemērot nodokļa atvieglojumu konkrētajā gadījumā.
7. Turpmākie pasākumi
- 7.1. Dalībvalstīm ir jāturpina meklēt iespējas uzlabot nodokļa iestāžu sadarbību, tostarp vietējā un reģionālā līmenī, lai palīdzētu nodokļa maksātājiem, uz kuriem attiecas nodokļa dubultā uzlikšana.
- 7.2. Dalībvalstīm ir arī jāpieņem saskaņota nostāja Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) sarunās par mantojuma nodokli.
- 7.3. Komisija dalībvalstīs veiks turpmākos ar šo ieteikumu saistītos pasākumus un publicēs ziņojumu par situāciju pārrobežu atvieglojuma jomā attiecībā uz mantojuma nodokli Savienībā trīs gadus pēc ieteikuma pieņemšanas.
8. Adresāti
- Šis ieteikums ir adresēts dalībvalstīm.
- Briselē, 2011. gada 15. decembrī
- Komisijas vārdā –
Komisijas loceklis
Algirdas ŠEMETA*