

ODPORÚČANIA

ODPORÚČANIE KOMISIE

z 15. decembra 2011

o úľave pri dvojitom zdanení dedičstva

(2011/856/EÚ)

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 292,

keďže:

- (1) Väčšina členských štátov uplatňuje po smrti osoby dane, predovšetkým daň z dedičstva a majetku, pričom niektoré členské štáty môžu zdaňovať dedičstvo a majetok v rámci iných druhov dane, ako je napríklad daň z príjmu. Všetky dane uplatňované po smrti osoby sa ďalej nazývajú daň z dedičstva.
- (2) Väčšina členských štátov, ktoré uplatňujú daň z dedičstva, uplatňuje taktiež daň z darovania medzi žijúcimi osobami.
- (3) Členské štáty môžu zdaňovať dedičstvo na základe odlišných „spájajúcich“ prvkov. Môžu tak robiť na základe osobného vzťahu, akým je pobyt, trvalý pobyt alebo štátna príslušnosť zosnulej osoby, alebo pobyt, trvalý pobyt alebo štátna príslušnosť dediča alebo oboch. Niektoré členské štáty môžu uplatňovať viac než jeden z týchto prvkov alebo môžu uplatňovať opatrenia na zabránenie zneužívaniu právnych predpisov, ktoré obsahujú rozšírený koncept trvalého pobytu alebo pobytu na daňové účely.
- (4) Členské štáty môžu okrem zdaňovania na základe osobného vzťahu uplatňovať daň z dedičstva na majetok, ktorý je umiestnený v ich jurisdikciách. Daň sa môže uplatňovať na tomto základe dokonca aj vtedy, ak zosnulá osoba ani dedič nemá osobný vzťah ku krajine, v ktorej sa majetok nachádza.
- (5) Čoraz väčší počet občanov Únie sa počas svojho života sťahuje v rámci Únie z jednej krajiny do druhej, aby tam žili, študovali, pracovali a trávili dôchodok, a v krajinách, ktoré sú iné než ich rodné krajiny, kupujú nehnuteľnosti a investujú do majetku.
- (6) Ak tieto prípady majú po smrti osoby za následok nadobudnutie dedičstva za hranicami, právo na uplatnenie dane z tohto dedičstva môže mať viac než jeden členský štát.
- (7) Členské štáty uzavreli len niekoľko dvojstranných dohovorov o poskytovaní úľavy pri dvojitom alebo viacnásobnom zdanení dedičstva.
- (8) Väčšina členských štátov prostredníctvom právnych predpisov alebo administratívnych postupov prijatých jednostranne na vnútroštátnej úrovni ustanovuje úľavu pri dvojitom zdanení v prípade dane z dedičstva zaplatenej v zahraničí.
- (9) Tieto vnútroštátne systémy poskytovania úľavy pri dani z dedičstva zaplatenej v zahraničí však vo všeobecnosti majú svoje obmedzenia. Predovšetkým môžu mať obmedzený rozsah, čo sa týka príslušných daní alebo osôb. Nemusí sa nimi umožniť zápočet už zaplatenej dane z darovania za to isté dedičstvo alebo dane uplatnenej na miestnej alebo regionálnej úrovni, a nie na vnútroštátnej úrovni, alebo všetkých daní, ktoré po smrti osoby vybrali iné krajiny. Na ich základe sa môže poskytnúť úľava pri dani zaplatenej v zahraničí len na určitý zahraničný majetok. Prostredníctvom nich sa nemusí poskytnúť úľava z hľadiska dane zaplatenej v zahraničí za majetok umiestnený v inej krajine, než je krajina dediča alebo zosnulej osoby. Môžu vylúčiť daň zaplatenú v zahraničí za majetok umiestnený v rámci územia členského štátu, ktorý poskytuje úľavu. Vnútroštátne systémy poskytovania úľavy taktiež nemusia fungovať, pretože sa v nich nezohľadnili rozdielne predpisy ostatných členských štátov o dani z dedičstva, predovšetkým predpisy týkajúce sa otázky, čo sa má považovať za miestny a čo za zahraničný majetok, a otázky načasovania prevodu majetku a dátumu splatnosti dane. Nakoniec daňová úľava môže podliehať uváženiu príslušného orgánu, a preto ju nemožno zaručiť.
- (10) Ak neexistujú primerané spôsoby poskytovania úľavy pri spoločnom zdanení dedičstva, môže to viesť k celkovým úrovňam zdanenia, ktoré sú značne vyššie než úrovne uplatňované v čisto vnútroštátnych situáciách v dotknutých členských štátoch.
- (11) Občanom EÚ to môže brániť v plnom využívaní práva na slobodný pohyb a výkon činností za hranicami v rámci Únie. Môžu taktiež nastať ťažkosti pri prevedení malých podnikov po smrti majiteľov.

- (12) Hoci príjmy z dane z dedičstva majú na celkových daňových príjmoch členských štátov relatívne nízky podiel a samotné cezhraničné prípady predstavujú oveľa menší podiel, v prípade dotknutých jednotlivcov môže mať dvojité zdanenie dedičstva významný dosah.
- (13) Otázka dvojitého zdanenia dedičstva nie je v súčasnosti jednotne vyriešená na vnútroštátnej ani dvojstrannej úrovni či na základe právnych predpisov Únie. Na zabezpečenie bezproblémového fungovania vnútorného trhu by sa mal podporiť jednotnejší systém poskytovania úľavy pri dvojitom zdanení dedičstva v cezhraničných prípadoch.
- (14) Malo by sa zaviesť poradie priority pri právach na zdanenie alebo naopak, na poskytnutie úľavy v prípade, keď daň z dedičstva na to isté dedičstvo uplatňujú dva alebo viaceré členské štáty.
- (15) Vo všeobecnosti a v súlade s postupmi, ktoré sa prevažne používajú na medzinárodnej úrovni, by členský štát, v ktorom sa nachádza nehnuteľný majetok a obchodný majetok stálej prevádzkarne, mal ako štát s najužším vzťahom mať primárne právo na uplatnenie dane z dedičstva na takýto majetok.
- (16) Umiestnenie hnutelného majetku, ktorý nie je obchodným majetkom stálej prevádzkarne, sa môže ľahko zmeniť, a preto je jeho vzťah k členskému štátu, v ktorom sa v čase úmrtia osoby nachádza, vo všeobecnosti značne menej užší než osobné vzťahy, ktoré môže mať zosnulá osoba alebo dedič k inému členskému štátu. Členský štát, v ktorom sa nachádza takýto hnutelný majetok, by mal tento majetok oslobodiť od platenia dane z dedičstva, ak takúto daň uplatňuje členský štát, ku ktorému má zosnulá osoba a/alebo dedič osobný vzťah.
- (17) Dedičstvo sa často nahromadí počas života zosnulej osoby. Okrem toho majetok, ktorý je súčasťou dedičstva, sa s väčšou pravdepodobnosťou nachádza v členskom štáte, ku ktorému mala zosnulá osoba osobné vzťahy, než v členskom štáte, ku ktorému má takéto vzťahy dedič, pokiaľ nejde o ten istý členský štát. Väčšina členských štátov, ak sa dedičstvo zdaňuje na základe osobných vzťahov k ich územiu, sa odvoláva skôr na vzťahy zosnulej osoby než na vzťahy dediča, i keď niekoľko členských štátov zdaňuje tiež alebo zdaňuje len vtedy, ak osobný vzťah k ich územiu má dedič. Vzhľadom na uvedenú povahu a význam osobných vzťahov zosnulej osoby, ako aj z praktických dôvodov by mal pri dvojitom zdanení vzhľadom na skutočnosť, že zosnulá osoba a dedič majú osobné vzťahy k rôznym členským štátom, poskytnúť úľavu členský štát, ku ktorému má osobné vzťahy dedič.
- (18) Konflikt osobných vzťahov k niekoľkým členským štátom by sa mohol vyriešiť na základe postupu vzájomnej dohody, v rámci ktorého sa použijú rozlišovacie pravidlá na určenie najužšieho osobného vzťahu.
- (19) Načasovanie uplatňovania dane z dedičstva sa v dotknutých členských štátoch môže líšiť a vyriešenie prípadov s cezhraničnými prvkami môže v porovnaní s vnútroštátnymi prípadmi dane z dedičstva trvať podstatne dlhšie vzhľadom na to, že bude treba posúdiť viac než jeden právny a/alebo daňový systém, preto členské štáty by mali pre žiadosti o daňovú úľavu stanoviť primeranú časovú lehotu.
- (20) Týmto odporúčaním sa podporujú základné práva uznané predovšetkým v Charte základných práv Európskej únie, ako napríklad vlastnícke právo (článok 17), ktorým sa osobitne zaručuje právo odkázať oprávnené nadobudnutý majetok, sloboda podnikania (článok 16) a sloboda pohybu občanov EÚ v rámci EÚ (článok 45),

PRIJALA TOTO ODPORÚČANIE:

1. Predmet úpravy

1.1. V tomto odporúčaní sa stanovuje spôsob, akým členské štáty môžu uplatňovať opatrenia alebo zlepšovať existujúce opatrenia na poskytnutie úľavy pri dvojitom alebo viacnásobnom zdanení, ktoré nastáva v dôsledku uplatňovania dane z dedičstva v dvoch alebo vo viacerých členských štátoch (ďalej len „dvojité zdanenie“).

1.2. Toto odporúčanie sa analogicky vzťahuje aj na daň z darovania, pokiaľ sa darovanie zdaňuje podľa rovnakých alebo podobných pravidiel ako dedičstvo.

2. Vymedzenie pojmov

Na účely tohto odporúčania sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

a) „daň z dedičstva“ je akákoľvek daň vyberaná na vnútroštátnej, federálnej, regionálnej alebo miestnej úrovni po smrti osoby bez ohľadu na názov dane, spôsob, akým sa táto daň vyberá, a osobu, na ktorú sa táto daň vzťahuje, predovšetkým vrátane dane z majetku, dane z dedičstva, dane z prevodu, poplatkov za prevod, kolkových poplatkov, dane z príjmu alebo z kapitálových výnosov;

b) „daňová úľava“ je ustanovenie obsiahnuté v právnych predpisoch a/alebo v administratívnych pokynoch alebo usmerneniach, pomocou ktorého členský štát poskytuje úľavu pri dani z dedičstva zaplatenej v inom členskom štáte, a to započítaním dane zaplatenej v zahraničí v rámci dane splatnej v tomto členskom štáte, oslobodením dedičstva alebo jeho častí od zdanenia v tomto členskom štáte na základe uznania dane zaplatenej v zahraničí alebo upustením od uloženia dane z dedičstva iným spôsobom;

- c) „majetok“ je akýkoľvek hnutelný a/alebo nehnuteľný majetok a/alebo práva, ktoré sú predmetom dane z dedičstva;
- d) „osobný vzťah“ je vzťah zosnulej osoby alebo dediča k členskému štátu, ktorý môže byť založený na trvalom pobyte, pobyte, stálom byte, stredisku životných záujmov, obvyklom pobyte, štátnej príslušnosti alebo mieste skutočného vedenia.

Na účely písmena a) sa predtým zaplatená daň z darovania za ten istý majetok považuje za daň z dedičstva na účely udelenia zápočtu dane.

Pojmy „stála prevádzkareň“, „nehnutelný majetok“, „hnuteľný majetok“, „osoba s pobytom“, „trvalý pobyt/osoba s trvalým pobytom“, „štátny príslušník/štátna príslušnosť“, „obvyklý pobyt“ a „stály byt“ majú význam uplatňovaný vo vnútroštátnych právnych predpisoch členského štátu, ktorý tento pojem uplatňuje.

3. Všeobecný cieľ

Cieľom odporúčaných opatrení je vyriešiť prípady dvojitého zdanenia, aby celková sadzba dane v prípade daného dedičstva nebola vyššia ako sadzba, ktorá by sa uplatňovala vtedy, ak by daňovú právomoc nad celým dedičstvom mal len členský štát s najvyššou sadzbuou dane zo všetkých dotknutých členských štátov.

4. Ustanovenia daňovej úľavy

Členské štáty by mali pri uplatňovaní dane z dedičstva poskytnúť daňovú úľavu v súlade s odsekmi 4.1 až 4.4.

4.1. Daňová úľava vo vzťahu k nehnuteľnému majetku a hnutelnému majetku stálej prevádzkarne

Členský štát by mal pri uplatňovaní dane z dedičstva poskytnúť daňovú úľavu pri dani z dedičstva uplatňovanej v inom členskom štáte v prípade tohto majetku:

- a) nehnuteľný majetok umiestnený v tomto inom členskom štáte;
- b) hnutelný majetok, ktorý je obchodným majetkom stálej prevádzkarne umiestnenej v tomto inom členskom štáte.

4.2. Daňová úľava vo vzťahu k iným druhom hnutelného majetku

Vo vzťahu k hnutelnému majetku, ktorý je iný než obchodný majetok podľa odseku 4.1 písm. b), by členský

štát, ku ktorému nemá zosnulá osoba ani dedič osobný vzťah, nemal uplatňovať daň z dedičstva v prípade, že túto daň uplatňuje iný členský štát z dôvodu osobného vzťahu zosnulej osoby a/alebo dediča k tomuto inému členskému štátu.

4.3. Daňová úľava v prípade, keď zosnulá osoba mala osobný vzťah k členskému štátu, ktorý je iný než štát, ku ktorému má osobný vzťah dedič

S výhradou odseku 4.1 v prípade, keď viac než jeden členský štát môže uplatňovať zdanenie dedičstva na základe osobných vzťahov zosnulej osoby k jednému členskému štátu a osobných vzťahov dediča k druhému členskému štátu, potom tento druhý členský štát by mal poskytnúť daňovú úľavu pri dani z dedičstva zaplatenej v členskom štáte, ku ktorej mala zosnulá osoba osobný vzťah.

4.4. Daňová úľava v prípade viacnásobných osobných vzťahov jednej osoby

V prípade, keď sa na základe ustanovení rôznych členských štátov usudzuje, že osoba má osobný vzťah k viac než jednému zdaňujúcemu členskému štátu, príslušné orgány dotknutých členských štátov by mali po vzájomnej dohode v súlade s postupom uvedeným v odseku 6 alebo inak určiť členský štát, ktorý by mal poskytnúť daňovú úľavu, ak sa daň z dedičstva uplatňuje v štáte, ku ktorému má osoba užší osobný vzťah.

4.4.1. Užší osobný vzťah osoby by sa mohol určiť takto:

- a) mohlo by sa usudzovať, že má užší osobný vzťah k členskému štátu, v ktorom má k dispozícii stály byt;
- b) ak členský štát uvedený v písmene a) daň nevyberá alebo ak má osoba k dispozícii stály byt vo viac než jednom členskom štáte, mohlo by sa usudzovať, že má užší osobný vzťah k členskému štátu, ku ktorému má užšie osobné a hospodárske vzťahy (stredisko životných záujmov);
- c) ak členský štát uvedený v písmene b) daň nevyberá alebo ak nemožno určiť, v ktorom členskom štáte má táto osoba stredisko svojich životných záujmov, alebo ak nemá k dispozícii stály byt v žiadnom členskom štáte, mohlo by sa usudzovať, že má užší osobný vzťah k členskému štátu, v ktorom má obvyklý pobyt;

- d) ak členský štát uvedený v písmene c) daň nevyberá alebo ak má osoba obvyklý pobyt vo viac než jednom členskom štáte alebo v žiadnom členskom štáte, mohlo by sa usudzovať, že má užší osobný vzťah k členskému štátu, ktorého je štátnym príslušníkom.
- 4.4.2. V prípade inej osoby, než je uvedená osoba, ako napríklad charitatívna organizácia, by sa mohlo usudzovať, že má užší osobný vzťah k členskému štátu, v ktorom sa nachádza jej miesto skutočného vedenia.
5. Načasovanie uplatňovania daňovej úľavy
- Členské štáty by mali poskytnúť daňovú úľavu počas primeraného obdobia, napr. 10 rokov od časovej lehoty na zaplatenie dane z dedičstva, ktorú uplatňujú.
6. Postup vzájomnej dohody
- Ak je to potrebné na dosiahnutie všeobecného cieľa uvedeného v bode 3, členské štáty by mali vykonať postup vzájomnej dohody na vyriešenie akýchkoľvek sporov spojených s dvojítm zdanením vrátane rozporných vymedzení hnutel'ného a nehnuteľného majetku alebo umiestnenia majetku alebo určenia členského štátu, ktorý by mal v danom prípade poskytnúť daňovú úľavu.
7. Následné opatrenia
- 7.1. Členské štáty by naďalej mali hľadať možné spôsoby zlepšenia spolupráce daňových orgánov aj na miestnej a regionálnej úrovni s cieľom pomôcť daňovníkom, na ktorých sa vzťahuje dvojité zdanenie.
- 7.2. Členské štáty by taktiež mali v diskusiách v rámci Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) prijať koordinované stanovisko k dani z dedičstva.
- 7.3. Komisia bude spoločne s členskými štátmi sledovať opatrenia v rámci tohto odporúčania a tri roky po prijatí odporúčania uverejní správu o aktuálnom stave poskytovania úľavy pri dani z dedičstva v cezhraničných situáciách v Únii.
8. Adresáti
- Toto odporúčanie je určené členskými štátom.
- V Bruseli 15. decembra 2011
- Za Komisiu
Algirdas ŠEMETA
člen Komisie