

PRIPOROČILA

PRIPOROČILO KOMISIJE

z dne 15. decembra 2011

o oprostitvi dvojnega obdavčevanja dediščine

(2011/856/EU)

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije in zlasti člena 292 Pogodbe,

ob upoštevanju naslednjega:

- (1) Večina držav članic ob smrti osebe uveljavlja davke, zlasti davek na dediščino in davek na nepremičnine, nekatere države članice pa dediščino in nepremičnine obdavčujejo pod drugimi davčnimi postavkami, kot je dohodek. Vsi davki, ki se uveljavljajo po smrti osebe, se v nadaljevanju imenujejo davki na dediščino.
- (2) Večina držav članic, ki uveljavlja davke na dediščino, uveljavlja tudi davke na darila med živječimi osebami.
- (3) Države članice lahko obdavčijo dediščino na podlagi različnih „povezovalnih“ dejavnikov. To storijo na podlagi osebnih vezi, kot so začasno prebivališče ali stalno prebivališče ali državljanstvo umrlega ali začasno prebivališče ali stalno prebivališče ali državljanstvo dediča ali obeh. Nekatere države članice lahko uporabijo več kot enega od teh dejavnikov ali izvajajo ukrepe proti zlorabam, ki za davčne namene vsebujejo razširjen koncept stalnega ali začasnega prebivališča.
- (4) Poleg obdavčevanja na podlagi osebnih vezi lahko države članice uveljavljajo davek na dediščino za premoženje, ki se nahaja znotraj njihove jurisdikcije. Davek se lahko obračuna na tej podlagi tudi, če ne umrli ne dedič nista imela osebnih vezi z državo, kjer se dediščina nahaja.
- (5) Vse več državljanov Unije se v času svojega življenja preseli znotraj Unije iz ene države v drugo, da bi tam živeli, študirali, delali ali živeli po upokojitvi, ter v državah, ki niso njihove matične države, kupujejo nepremičnine ali vlagajo v sredstva.
- (6) Če taka oseba po smrti zapusti zapuščino prek meje, ima lahko več kot ena država članica pravico do uveljavitve davka na dediščino za zadevna volila.
- (7) Države članice imajo malo dvostranskih konvencij za odpravo dvojnega ali večkratnega obdavčevanja dediščine.
- (8) Večina držav članic na podlagi zakonodaje ali upravnih postopkov, sprejetih enostransko na nacionalni ravni, zagotavlja oprostitev dvojnega obdavčevanja dediščine v tujini.
- (9) Vendar imajo navadno ti nacionalni sistemi za oprostitvev davka na dediščino iz tujine omejitve. Zlasti imajo lahko omejeno področje uporabe glede davkov in oseb, za katere veljajo. Ne smejo omogočati dobropisa za predhodno plačane davke na darila na isto dediščino ali za davke, ki se uveljavljajo na lokalni ali regionalni ravni in ne na državni ravni, ali za vse davke, ki jih ob smrti osebe terjajo druge države. Lahko odobrijo le oprostitvev za tuje davke, plačane za nekatero premoženje v tujini. Ne smejo odobriti oprostitve tujega davka na premoženje, ki se nahaja v državi, ki ni matična država umrlega ali dediča. Lahko izključijo tuji davek na premoženje, ki se nahaja na ozemlju države članice, ki je odobrila oprostitvev. Nacionalni sistemi za oprostitvev morda prav tako ne bodo delovali, ker ne upoštevajo neskladij med pravili davka na dediščino v drugih državah članicah, zlasti v zvezi z opredelitvijo, kaj je lokalno premoženje v primerjavi s tujim premoženjem, ter v zvezi s časovnim razporedom prenosa sredstev in datumom zapadlosti plačila davka. Končno, o oprostitvi davka lahko presoja pristojni organ in je zato ni mogoče jamčiti.
- (10) Odsotnost ustreznih načinov za oprostitvev nakopičenih davkov na dediščino lahko povzroči, da je stopnja skupnega davka precej višja od stopnje davka, ki bi se uveljavljala v notranjih zadevah ene ali druge vpletene države članice.
- (11) To lahko državljanke EU ovira, da bi v celoti izkoristili pravico do prostega čezmejnega gibanja in dela znotraj Unije. Prav tako lahko ustvari težave za selitev malih podjetij ob smrti lastnikov.

- (12) Medtem ko prihodki iz davkov na dediščino predstavljajo razmeroma nizek delež vseh davčnih prihodkov držav članic, čezmejni primeri pa predstavljajo še veliko manjši delež, ima lahko dvojna obdavčitev dediščine velike posledice za prizadete posameznike.
- (13) Vprašanje dvojne obdavčitve dediščine se trenutno ne rešuje celovito na nacionalni ali dvostranski ravni ali na podlagi prava Unije. Za zagotovitev nemotenega delovanja notranjega trga je treba spodbujati celovitejši sistem za odobritev oprostitve dvojne obdavčitve davka v čezmejnih primerih.
- (14) Določiti je treba prednostni vrstni red pravic do obdavčitve ali, nasprotno, odobriti oprostitve v primerih, kadar dve ali več držav članic uveljavlja davek na dediščino za isto dediščino.
- (15) Kot splošno pravilo in v skladu s prakso, ki se večinoma izvaja na mednarodni ravni, morajo države članice, v katerih se nahajajo nepremičnine in poslovna lastnina podjetja s sedežem v tej državi, kot države z najtesnejšo vezjo, imeti primarno pravico do uveljavljanja davka na dediščino za tako premoženje.
- (16) Ker je premičnine, ki niso poslovna lastnina podjetja s stalnim sedežem, enostavno preseliti, je njihova povezava z državo članico, v kateri se nahajajo v času smrti, precej manj tesna, kot so osebne vezi, ki jih je imela umrla oseba ali ki jih ima njen dedič v drugi državi članici. Države članice, v katerih se nahajajo takšne premičnine, zato ne smejo uveljavljati davka na dediščino za te premičnine, če davek na dediščino za te premičnine uveljavi država članica, v kateri ima umrli in/ali njegov dedič osebne vezi.
- (17) Dediščina se je pogosto kopičila skozi celotno življenje umrlega. Poleg tega se premoženje, vključeno v dediščino, verjetneje nahaja v državi članici, v kateri je imel umrli osebne vezi, kot v državi članici, v kateri ima osebne vezi dedič, če sta to različni državi. Večina držav članic se pri obdavčevanju dediščine na podlagi osebnih vezi z njihovim ozemljem sklicuje na vezi umrlega in ne na vezi dediča, čeprav nekatere države članice uveljavljajo davek tudi, če ima dedič osebno vez na njihovem ozemlju, ali samo, če ima dedič takšno vez. Zaradi omenjene narave in pomembnosti osebnih vezi umrlega ter iz praktičnih razlogov mora država članica, v kateri ima dedič osebne vezi, odpraviti dvojno obdavčevanje zaradi dejstva, da imata umrli in dedič osebne vezi v različnih državah članicah.
- (18) Spore v zvezi z osebnimi vezmi v več državah članicah je mogoče rešiti na podlagi postopka o vzajemnem sporazumu, ki vključuje pravila za obravnavo nejasnih primerov, da se določijo najtesnejše osebne vezi.
- (19) Ker se čas uveljavljanja davka na dediščino v vpletenih državah članicah lahko razlikuje in lahko zadeve s čezmejnimi elementi zahtevajo precej daljšo obravnavo kot notranje zadeve davka na dediščino, saj je treba upoštevati več kot en pravni in/ali davčni sistem, morajo države članice odobriti razumen rok za vložitev vloge za oprostitev davka.
- (20) To priporočilo spodbuja temeljne pravice, ki so priznane zlasti v Listini Evropske unije o temeljnih pravicah, kot so lastninska pravica (člen 17), ki posebej jamči pravico zapustiti zakonito pridobljeno lastnino, svoboda gospodarske pobude (člen 16) in pravica državljanov EU do prostega gibanja na ozemlju EU (člen 45) –

SPREJELA NASLEDNJE PRIPOROČILO:

1. Zadeva

- 1.1 To priporočilo določa, kako lahko države članice izvajajo ukrepe ali izboljšajo obstoječe ukrepe, da odpravijo dvojno ali večkratno obdavčitev zaradi uveljavljanja davkov na dediščino v dveh ali več državah članicah (v nadaljnjem besedilu: dvojno obdavčevanje).

- 1.2 To priporočilo se po analogiji nanaša na davke na darila, kadar se darila obdavčijo po enakih ali podobnih pravilih kot dediščina.

2. Opredelitve

Za namen tega priporočila veljajo naslednje opredelitve:

- (a) „davek na dediščino“ pomeni vsak davek, ki se ob smrti osebe obračuna na nacionalni, zvezni, regionalni ali lokalni ravni, ne glede na ime davka ali način obračuna davka in osebo, za katere davek velja, vključno zlasti z davkom na nepremičnine, davkom na dediščino, davkom ob prenosu, dajatvijo ob prenosu, kolkovino, davkom od dohodkov in davkom na kapitalske dobičke;

- (b) „oprostitev davka“ pomeni določbo v zakonodaji in/ali splošnih upravnih navodilih ali smernicah, na podlagi katere država članica odobri oprostitve plačila za davek na dediščino, plačan v drugi državi članici, tako da ta v tujini plačan davek šteje v dobropis za plačilo davka, ki ga je treba plačati tej državi članici, pri čemer dediščino ali dele dediščine oprosti obdavčitve v tej državi članici, ker prizna davek, plačan v drugi državi članici, ali se kako drugače odpove uveljavljanju davka na dediščino;

(c) „premoženje“ pomeni vse premoženje in/ali nepremičnine in/ali pravice, za katere velja davek na dediščino;

(d) „osebna vez“ pomeni vez umrlega ali dediča v državi članici, ki lahko temelji na stalnem prebivališču, začasnem prebivališču, prebivališču, središču pomembnih interesov, običajnemu bivališču, državljanstvu ali dejanskem sedežu delovanja.

Za namene točke (a) se predhodno plačan davek na darilo za isto premoženje obravnava kot davek na dediščino za namene odobritve davčnega dobropisa.

Izrazi „sedež“, „nepremičnina“, „premoženje“, „stanovalec“, „stalno prebivališče/oseba s stalnim prebivališčem“, „državljan/državljanstvo“, „običajno bivališče“ in „prebivališče“ imajo pomen, ki se zanje uporablja v domači zakonodaji države članice, ki uporablja izraz.

3. Splošni cilj

Priporočeni ukrepi so namenjeni reševanju primerov dvojnega obdavčevanja, tako da skupna stopnja davka na zadevno dediščino ne preseže stopnje, ki bi veljala, če bi imela davčno jurisdikcijo nad celotno dediščino samo država članica z najvišjo davčno stopnjo med vsemi vpletenimi državami članicami.

4. Zagotovitev oprostitve davka

Pri uporabi davkov na dediščino morajo države članice odobriti oprostitev davka v skladu s točkami 4.1 do 4.4.

4.1 Oprostitev davka za nepremičnine in premoženje sedeža podjetja

Pri uveljavljanju davkov na dediščino mora država članica dovoliti oprostitev davka na dediščino, ki ga uveljavlja druga država članica za naslednje premoženje:

(a) nepremičnine v tej drugi državi članici;

(b) premoženje, ki so poslovna lastnina sedeža podjetja v tej drugi državi članici.

4.2 Oprostitev davka za druge oblike premoženja

V zvezi s premoženji, ki niso poslovna lastnina, kot je opredeljena v točki 4.1(b), država članica, v kateri nimata

ne umrli ne dedič osebni vezi, ne sme uveljaviti davka na dediščino, če tak davek uveljavlja druga država članica na podlagi osebni vezi umrlega in/ali dediča v tej drugi državi članici.

4.3 Oprostitev davka v primerih, ko je imel umrli osebne vezi v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima osebne vezi dedič

Ob upoštevanju točke 4.1 mora v primerih, ko lahko več kot ena država članica uveljavlja davek na dediščino na podlagi osebni vezi umrlega v eni državi članici in osebni vezi dediča v drugi državi članici, druga država članica odobriti oprostitev davka, plačanega za dediščino v državi članici, v kateri je imel umrli osebne vezi.

4.4 Oprostitev davka v primeru več osebni vezi ene osebe

Kadar se na podlagi določb različnih držav članic šteje, da ima oseba osebne vezi v več kot eni državi članici, ki uveljavlja davek, morajo pristojni organi zadevnih držav članic na podlagi medsebojnega sporazuma v skladu s postopkom iz točke 6 ali drugače določiti državo članico, ki mora odobriti oprostitev davka, če se davek na dediščino uveljavlja v državi, v kateri ima oseba tesnejše osebne vezi.

4.4.1 Tesnejša osebna vez posameznika se lahko določi, kot sledi:

(a) lahko se šteje, da ima tesnejše osebne vezi v državi članici, v kateri ima prebivališče;

(b) če država članica iz točke (a) ne uveljavlja davka ali če ima posameznik prebivališče v več kot eni državi članici, se lahko šteje, da ima tesnejše osebne vezi v državi članici, v kateri ima tesnejše osebne in poslovne vezi (središče pomembnih interesov);

(c) če država članica iz točke (b) ne uveljavlja davka ali če države članice, v kateri ima posameznik središče pomembnih interesov, ni mogoče določiti ali če nima prebivališča v nobeni državi članici, se lahko šteje, da ima najtesnejše osebne vezi v državi članici, v kateri ima običajno bivališče;

- (d) če država članica iz točke (c) ne uveljavlja davka ali če ima posameznik običajno bivališče v več kot eni državi članici ali če nima običajnega bivališča v nobeni državi članici, se lahko šteje, da ima tesnejše osebne vezi v državi članici, katere državljan je.
- 4.4.2 Če oseba ni posameznik, ampak na primer dobrodelna ustanova, se lahko šteje, da ima tesne osebne vezi v državi članici, v kateri ima sedež njena dejanska uprava.
5. Rok za oprostitev davka
- Države članice morajo dovoliti razumen rok za oprostitev davka, npr. deset let od roka, do katerega je treba plačati davke na dediščino, ki jih uveljavljajo.
6. Postopek medsebojnega sporazuma
- Kadar je to potrebno za uresničitev splošnega cilja iz točke 3, morajo države članice uporabljati postopek medsebojnega sporazuma za reševanje vseh sporov v zvezi z dvojnimi obdavčevanjem, vključno s spornimi opredelitvami premičnin in nepremičnin ali lokacije sredstev ali določitev države članice, ki mora odobriti oprostitev davka v zadevnem primeru.
7. Nadaljnje ukrepanje
- 7.1 Države članice morajo še naprej preučevati možnosti za izboljšanje sodelovanja davčnih organov, vključno na lokalni in regionalni ravni, da pomagajo davkoplačevalcem, ki so predmet dvojnega obdavčevanja.
- 7.2 Države članice morajo sprejeti usklajeno stališče v razpravah v Organizaciji za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) o davkih na dediščino.
- 7.3 Komisija bo spremljala napredek pri izvajanju Priporočila v državah članicah ter bo objavila poročilo o stanju na področju čezmejne oprostitve davkov na dediščino znotraj Unije tri leta po sprejetju Priporočila.
8. Naslovniki
- To priporočilo je naslovljeno na države članice.
- V Bruslju, 15. decembra 2011
- Za Komisijo
Algirdas ŠEMETA
Član Komisije