

ZALECENIA

ZALECENIE KOMISJI

z dnia 15 grudnia 2011 r.

dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spadków

(2011/856/UE)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 292,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Większość państw członkowskich nakłada podatki w przypadku śmierci danej osoby, szczególnie podatek od spadków i podatek od majątku, podczas gdy niektóre państwa członkowskie mogą opodatkowywać spadki i majątek w ramach innych podatków, takich jak podatki dochodowe. Wszystkie podatki nakładane w przypadku śmierci danej osoby określa się dalej jako podatki od spadków.
- (2) Większość państw członkowskich, które nakładają podatki od spadków, nakłada również podatki od darowizn dokonywanych pomiędzy żyjącymi osobami.
- (3) Państwa członkowskie mogą opodatkowywać spadki w zależności od zróżnicowanych czynników dotyczących powiązań. Mogą nakładać podatki na podstawie powiązań osobistych, takich jak miejsce stałego zamieszkania, miejsce pobytu stałego lub obywatelstwo osoby zmarłej, miejsce stałego zamieszkania, miejsce pobytu stałego lub obywatelstwo spadkobiercy albo miejsce stałego zamieszkania, miejsce pobytu stałego lub obywatelstwo osoby zmarłej i spadkobiercy. Niektóre państwa członkowskie mogą stosować więcej niż jeden z przedstawionych czynników, mogą również stosować środki służące zwalczaniu nadużyć, co skutkuje rozszerzonym pojęciem miejsca pobytu stałego lub miejsca stałego zamieszkania do celów podatkowych.
- (4) Oprócz opodatkowania w oparciu o powiązania osobiste, państwa członkowskie mogą nakładać podatek od spadków na majątek, który znajduje się w obrębie ich jurysdykcji. W ten sposób podatek może zostać nałożony nawet wtedy, gdy ani w przypadku osoby zmarłej, ani spadkobiercy nie występują powiązania osobiste z państwem, w którym majątek ten się znajduje.
- (5) Coraz więcej obywateli Unii w trakcie swojego życia przemieszcza się z jednego państwa do drugiego, aby mieszkać, studiować, pracować bądź spędzić emeryturę, w związku z czym nabywają nieruchomości oraz inwestują w aktywa znajdujące się w państwach, które nie są ich państwem macierzystym.
- (6) Jeżeli w wyniku tego nastąpi, w przypadku śmierci określonej osoby, transgraniczne nabycie spadku, więcej niż jedno państwo członkowskie może rościć prawo do nałożenia podatku od spadków.
- (7) Państwa członkowskie zawarły niewiele dwustronnych konwencji dotyczących zapobiegania podwójnemu lub wielokrotnemu opodatkowaniu spadków.
- (8) Większość państw członkowskich zapobiega podwójnemu opodatkowaniu spadków zagranicznych w ramach przepisów lub praktyki administracyjnej przyjętych jednostronnie na poziomie krajowym.
- (9) Jednakże krajowe mechanizmy odliczenia zagranicznego podatku od spadków mają pewne ograniczenia. W szczególności ograniczenia te dotyczą kategorii podatków i podmiotów, na które są one nakładane. Krajowe mechanizmy mogą nie zezwalać na odliczenie uprzednio uiszczonych podatków od darowizn w odniesieniu do tej samej rzeczy lub prawa stanowiącego przedmiot spadku albo na odliczenie podatków nałożonych na poziomie lokalnym lub regionalnym, nie zaś na poziomie krajowym, albo na odliczenie wszystkich podatków nałożonych w przypadku śmierci przez inne państwa. Mechanizmy krajowe mogą przyznawać ulgę jedynie w odniesieniu do podatków zagranicznych uiszczonych od określonego zagranicznego majątku. Mogą one nie przyznawać ulgi w odniesieniu do zagranicznego podatku od nieruchomości znajdującej się w państwie innym niż państwo spadkobiercy lub osoby zmarłej. Mogą one wyłączyć zagraniczny podatek od majątku położonego na terytorium państwa członkowskiego przyznającego ulgę. Krajowe mechanizmy odliczenia mogą zawodzić również w przypadku, gdy okażą się rozbieżne z przepisami dotyczącymi podatku od spadków w innych państwach członkowskich, w szczególności w kontekście tego, co należy uznać za majątek krajowy w porównaniu z majątkiem zagranicznym oraz w odniesieniu do momentu przeniesienia własności składników majątku oraz momentu powstania obowiązku podatkowego. Przyznanie ulgi podatkowej może również podlegać uznaniu właściwego organu, a zatem nie stanowi gwarancji.
- (10) Brak odpowiednich sposobów zapobiegania kumulatywnemu opodatkowaniu spadków może prowadzić do tego, iż całkowity poziom opodatkowania będzie znacznie wyższy niż w przypadkach podlegających wyłącznie wewnętrznym regulacjom poszczególnych państw członkowskich.
- (11) Może to utrudniać obywatelom UE pełne korzystanie z prawa swobodnego przemieszczania się i działania ponad granicami w obrębie Unii. Może również powodować trudności w przypadku przeniesienia własności małych przedsiębiorstw w związku ze śmiercią ich właścicieli.

- (12) Podczas gdy dochody z podatków od spadków stanowią stosunkowo małą część całkowitych dochodów podatkowych państw członkowskich, zaś przypadki o charakterze transgranicznym jeszcze mniejszą, podwójne opodatkowanie spadków może mieć duży wpływ na podmioty, których dotyczy.
- (13) Podwójne opodatkowanie spadków nie jest obecnie kompleksowo uregulowane ani na szczeblu krajowym lub dwustronnym, ani na szczeblu prawodawstwa Unii. W celu zapewnienia sprawnego funkcjonowania rynku wewnętrznego należy wspierać bardziej kompleksowy system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spadków w przypadkach o charakterze transgranicznym.
- (14) Należy określić reguły pierwszeństwa w odniesieniu do prawa opodatkowania lub, przeciwnie, przyznania ulgi w przypadkach, gdy co najmniej dwa państwa członkowskie nakładają podatki od spadków na ten sam przedmiot spadku.
- (15) Należy przyjąć jako zasadę ogólną, pozostającą w zgodzie z przeważającą międzynarodową praktyką, że państwa członkowskie, w których znajduje się nieruchomości lub majątek należący do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, mają pierwszeństwo, jako państwa o najściślejszym powiązaniu, w nałożeniu na nieruchomości lub majątek podatku od spadków.
- (16) Ponieważ ruchomości, które nie stanowią majątku należącego do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, mogą łatwo zmienić położenie, ich powiązanie z państwem członkowskim, w którym znajdowały się w chwili śmierci, jest, co do zasady, znacznie mniej ścisłe niż powiązanie osobiste, które istnieje pomiędzy osobą zmarłą lub spadkobiercą i innym państwem członkowskim. Państwo członkowskie, w którym znajduje się taka ruchomość, nie powinno zatem nakładać na nią swojego podatku od spadków, pod warunkiem że taki podatek jest nałożony przez państwo członkowskie, z którym osoba zmarła i/lub spadkobierca posiada powiązanie osobiste.
- (17) Przedmioty stanowiące spadek były często gromadzone na przestrzeni całego życia osoby zmarłej. Ponadto jeżeli mamy do czynienia z różnymi państwami członkowskimi, bardziej prawdopodobne jest, że majątek wchodzący w skład spadku znajdzie się w państwie członkowskim, z którym osoba zmarła posiadała powiązanie osobiste, niż w państwie członkowskim, z którym takie powiązanie posiada spadkobierca. W przypadku opodatkowania spadków na podstawie powiązań osobistych z danym państwem, większość państw członkowskich odwołuje się do powiązań istniejących między danym państwem i osobą zmarłą niż między państwem i spadkobiercą, chociaż kilka państw członkowskich również lub wyłącznie nakłada podatek, jeżeli istnieje powiązanie osobiste między spadkobiercą i terytorium ich państwa członkowskiego. W związku z przedstawionym charakterem oraz wagą powiązań osobistych osoby zmarłej, jak również ze względów praktycznych, w przypadku gdy osoba zmarła i spadkobierca posiadają powiązania osobiste z różnymi państwami członkowskimi, aby uniknąć podwójnego opodatkowania państwo członkowskie, z którym powiązanie posiada spadkobierca, powinno odstąpić od nałożenia podatku.
- (18) Konflikt, który rodzi istnienie osobistych powiązań z kilkoma państwami członkowskimi, mógłby być rozwiązany na podstawie procedury wzajemnego porozumienia przy wykorzystaniu dodatkowych kryteriów mających na celu ustalenie najściślejszego powiązania osobistego.
- (19) Ponieważ moment nałożenia podatku od spadków może się różnić w zależności od zaangażowanych państw członkowskich i rozstrzygnięcie przypadków z elementami transgranicznymi może trwać, w związku z potrzebą uwzględnienia więcej niż jednego systemu prawnego i/lub podatkowego, znacznie dłużej w porównaniu z krajowymi przypadkami dotyczącymi podatku od spadków, państwa członkowskie powinny zezwolić na składanie wniosków o przyznanie ulgi podatkowej przez odpowiedni okres czasu.
- (20) Niniejsze zalecenie wspiera prawa podstawowe uznane w szczególności w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej, takie jak prawo własności (art. 17), które wyraźnie gwarantuje prawo do przekazania w drodze spadku mienia nabytego zgodnie z prawem, wolność prowadzenia działalności gospodarczej (art. 16) oraz swobodę przemieszczania się w obrębie UE jej obywateli (art. 45),

PRZYJMUJE NINIEJSZE ZALECENIE:

1. Przedmiot

1.1. Niniejsze zalecenie określa, w jaki sposób państwa członkowskie mogą stosować lub ulepszyć istniejące środki w celu zapobiegania podwójnemu lub wielokrotnemu opodatkowaniu spowodowanemu nałożeniem podatków od spadków przez co najmniej dwa państwa członkowskie (zwane dalej: podwójnym opodatkowaniem).

1.2. Niniejsze zalecenie odnosi się przez analogię do podatków od darowizn, w przypadku gdy darowizny podlegają opodatkowaniu na mocy takich samych lub podobnych przepisów jak spadki.

2. Definicje

Do celów niniejszego zalecenia stosuje się poniższe definicje:

- a) „podatek od spadków” oznacza każdy podatek na poziomie krajowym, federalnym, regionalnym lub lokalnym nałożony w przypadku śmierci, bez względu na jego nazwę, sposób nałożenia oraz osobę podlegającą opodatkowaniu, w tym w szczególności podatek od majątku, podatek od spadków, podatek od przeniesienia własności aktywów, podatek od przysporzenia, opłatę skarbową, podatek dochodowy i podatek od dochodów kapitałowych;
- b) „ulga podatkowa” oznacza przepis zawarty w akcie prawnym lub ogólnych instrukcjach albo wytycznych administracyjnych, na mocy którego państwo członkowskie przyznaje ulgę w odniesieniu do podatku od spadków uiszczanego w innym państwie członkowskim poprzez odliczenie podatku zagranicznego od podatku należnego w państwie członkowskim, zwolnienie spadku lub jego części od opodatkowania w państwie członkowskim z tytułu uznania uiszczanego podatku zagranicznego albo w inny sposób, w wyniku którego odstąpi się od nałożenia podatku od spadków;

- c) „majątek” oznacza każde mienie ruchome lub nieruchomości oraz prawa, które objęte są podatkiem od spadków;
- d) „powiązanie osobiste” oznacza związek między osobą zmarłą lub spadkobiercą i państwem członkowskim, którego podstawą może być miejsce pobytu stałego, miejsce stałego zamieszkania, miejsce stałego przebywania, ośrodek interesów życiowych, miejsce zwyczajowego przebywania, obywatelstwo lub ośrodek faktycznego zarządzania.

Do celów lit. a) podatek od darowizny uprzednio uiszczony w odniesieniu do takiego samego przedmiotu majątku uważa się za podatek od spadków do celów przyznania ulgi podatkowej.

Pojęciom „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”, „mienie nieruchomości”, „mienie ruchome”, „rezydent”, „miejsce pobytu stałego/posiadanie miejsca pobytu stałego”, „obywatel/obywatelstwo”, „miejsce zwyczajowego przebywania” oraz „miejsce stałego przebywania” nadaje się znaczenia mające zastosowanie na mocy prawa krajowego państwa członkowskiego stosującego pojęcie.

3. Cel ogólny

Zalecane środki mają na celu rozwiązanie przypadków podwójnego opodatkowania, tak aby całkowity poziom podatku od określonego spadku nie był wyższy od poziomu, który miałyby zastosowanie, jeżeli prawo do opodatkowania całego spadku miałyby wyłącznie państwo członkowskie z najwyższym poziomem opodatkowania spośród zaangażowanych państw członkowskich.

4. Ulga podatkowa

Nakładając podatki od spadków, państwa członkowskie powinny przyznać ulgę podatkową zgodnie z pkt 4.1–4.4.

4.1. Ulga podatkowa w odniesieniu do mienia nieruchomego i ruchomego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej

Nakładając podatki od spadków, państwo członkowskie powinno przyznać ulgę podatkową od podatku od spadków nałożonego przez inne państwo członkowskie w odniesieniu do następujących składników majątku:

- a) mienie nieruchome położone w tym innym państwie członkowskim;
- b) mienie ruchome stanowiące majątek stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, które znajduje się w tym innym państwie członkowskim.

4.2. Ulga podatkowa w odniesieniu do innych rodzajów mienia ruchomego

W odniesieniu do mienia ruchomego innego niż majątek, o którym mowa w pkt 4.1 lit. b), państwo członkowskie, z którym powiązania osobistego nie miała ani osoba

zmarła, ani spadkobierca, powinno odstąpić od nałożenia podatku od spadków, pod warunkiem że podatek taki jest nałożony przez inne państwo członkowskie w wyniku istnienia powiązania osobistego osoby zmarłej lub spadkobiercy z tym państwem.

4.3. Ulga podatkowa w przypadkach, w których osoba zmarła posiadała powiązanie osobiste z państwem członkowskim innym niż to, z którym powiązanie takie posiada spadkobierca

Z zastrzeżeniem pkt 4.1, w przypadkach, w których więcej niż jedno państwo członkowskie może opodatkować spadek w związku z tym, że osoba zmarła posiadała powiązanie osobiste z jednym państwem członkowskim, a spadkobierca posiada powiązanie osobiste z innym państwem członkowskim, to inne państwo członkowskie powinno przyznać ulgę podatkową z tytułu podatku od spadków uiszczanego w państwie członkowskim, z którym powiązanie osobiste posiadała osoba zmarła.

4.4. Ulga podatkowa w przypadkach licznych powiązań osobistych jednej osoby

W przypadku gdy na podstawie przepisów różnych państw członkowskich uznaje się, że dana osoba posiada powiązanie osobiste z więcej niż jednym państwem członkowskim nakładającym podatek, właściwe organy zaangażowanych państw członkowskich powinny ustalić w drodze wzajemnego porozumienia zgodnie z procedurą, o której mowa w pkt 6, lub w inny sposób, które państwo członkowskie powinno przyznać ulgę podatkową, jeżeli podatek od spadków jest nałożony w państwie, z którym osoba ma ściślejsze powiązanie osobiste.

4.4.1. Ściślejsze powiązanie osobiste można ustalić w następujący sposób:

- a) można uznać, że osoba posiada ściślejsze powiązanie osobiste z państwem członkowskim, w którym znajduje się jej miejsce stałego przebywania;
- b) jeżeli państwo członkowskie, o którym mowa w lit. a), nie nakłada podatku lub jeżeli osoba posiada miejsce stałego przebywania w więcej niż jednym państwie członkowskim, można uznać, że osoba posiada ściślejsze powiązanie osobiste z państwem członkowskim, z którym łączy ją bliższe związki o charakterze osobistym i gospodarczym (ośrodek interesów życiowych);
- c) jeżeli państwo członkowskie, o którym mowa w lit. b), nie nakłada podatku lub jeżeli nie można ustalić, w którym państwie członkowskim osoba posiada ośrodek interesów życiowych, lub jeżeli osoba nie posiada miejsca stałego przebywania w żadnym państwie członkowskim, można uznać, że posiada ona ściślejsze powiązanie osobiste z państwem członkowskim, w którym ma miejsce zwyczajowego przebywania;

d) jeżeli państwo członkowskie, o którym mowa w lit. c), nie nakłada podatku lub jeżeli osoba posiada miejsce zwyczajowego przebywania w więcej niż jednym państwie członkowskim lub nie posiada takiego miejsca w żadnym państwie członkowskim, można uznać, że osoba posiada ściślejsze powiązanie osobiste z państwem członkowskim, którego jest obywatelem.

4.4.2. W przypadku podmiotów innych niż osoba fizyczna, takich jak organizacje charytatywne, można uznać, że posiadają one ściślejsze powiązanie osobiste z państwem członkowskim, w którym znajduje się ich miejsce faktycznego zarządzania.

5. Okres stosowania ulgi podatkowej

Państwa członkowskie powinny zezwolić na stosowanie ulgi podatkowej w odpowiednim okresie czasu, np. przez 10 lat od upływu terminu, w którym podatki od spadków, które nakładają, muszą zostać uiszczone.

6. Procedura wzajemnego porozumienia

Jeżeli jest to konieczne dla osiągnięcia ogólnego celu, o którym mowa w pkt 3, państwa członkowskie powinny stosować procedurę wzajemnego porozumienia, tak aby rozstrzygnąć spory związane z podwójnym opodatkowaniem, w tym wynikające z różnych definicji mienia ruchomego i nieruchomego, miejsca położenia majątku lub ustalenia państwa członkowskiego, które w danym przypadku powinno przyznać ulgę podatkową.

7. Działania następcze

7.1. Państwa członkowskie powinny kontynuować prace poświęcone możliwym sposobom ulepszenia współpracy organów podatkowych, w tym na szczeblu lokalnym i regionalnym, w celu pomocy podatnikom podlegającym podwójnemu opodatkowaniu.

7.2. Państwa członkowskie powinny także przyjąć skoordynowane stanowisko w ramach prowadzonych na forum Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) rozmów w sprawie podatków od spadków.

7.3. Komisja przy udziale państw członkowskich będzie prowadzić dalsze działania związane z zaleceniem i opublikuje, trzy lata po przyjęciu zalecenia, sprawozdanie na temat sytuacji w zakresie transgranicznych odliczeń w odniesieniu do podatków od spadków w obrębie Unii.

8. Adresaci

Niniejsze zalecenie skierowane jest do państw członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia 15 grudnia 2011 r.

W imieniu Komisji
Algirdas ŠEMETA
Członek Komisji