



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Βρυξέλλες, 15.12.2011
COM(2011) 864 τελικό

**ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, ΤΟ
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ
ΕΠΙΤΡΟΠΗ**

Άρση των εμποδίων στη φορολογία διασυνοριακών κληρονομιών εντός της ΕΕ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στη στρατηγική της «Ευρώπη 2020» για έξυπνη, διατηρήσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη εντός της ΕΕ¹, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή τονίζει ότι ένα από τα στοιχεία επαναφοράς της οικονομίας της ΕΕ σε υγιή τροχιά είναι να δοθεί στους πολίτες της ΕΕ η δυνατότητα πλήρους συμμετοχής τους στην ενιαία αγορά, επιτρέποντάς τους να αποκτήσουν την αναγκαία προς το σκοπό αυτό εμπιστοσύνη.

Όλοι οι ευρωπαίοι πολίτες μπορούν ελεύθερα, εντός της ΕΕ και ανεξάρτητα από τα σύνορα, να διαβιούν, να εργάζονται, να φοιτούν και να συνταξιοδοτούνται, όπως και να αγοράζουν ιδιοκτησία ή να επενδύουν σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ. Ωστόσο, στην Πράξη για την Ενιαία αγορά² και στην «Εκθεση 2010 για την ιθαγένεια της ΕΕ»³ έχουν εντοπισθεί πολλά νομικά και πρακτικά εμπόδια που αποθαρρύνουν τους ανθρώπους από την πραγματική άσκηση αυτών των δικαιωμάτων σε διασυνοριακό επίπεδο εντός της ΕΕ, καθώς και μέτρα τα οποία θα πρέπει να ληφθούν σε ένα ευρύ φάσμα τομέων, έτσι ώστε τα δικαιώματα των πολιτών της ΕΕ να είναι πλήρως αποτελεσματικά. Η φορολογία είναι ένας από αυτούς τους τομείς. Στην ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 20ής Δεκεμβρίου 2010 για την «Κατάργηση των διασυνοριακών φορολογικών εμποδίων για τους πολίτες της ΕΕ»⁴ εξετάζονται τα πιο πιεστικά φορολογικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι πολίτες, όταν δραστηριοποιούνται διασυνοριακά εντός της ΕΕ, και περιγράφονται λύσεις στα προβλήματα αυτά.

Οι διασυνοριακά επαγόμενες κληρονομίες αποτελούν ένα από τα πεδία προβλημάτων που έχουν επισημανθεί στο πλαίσιο της ανακοίνωσης της 20ής Δεκεμβρίου 2010. Τα προβλήματα συνίστανται κατά κύριο λόγο από περιπτώσεις διπλής φορολογίας και διακριτικής φορολογικής μεταχείρισης. Η στιγμιαία εικόνα των ανησυχιών των πολιτών και των επιχειρήσεων στην εσωτερική αγορά, που δημοσιεύθηκε εφέτος τον Αύγουστο, επιβεβαίωσε ότι οι φόροι κληρονομίας συγκαταλέγονται μεταξύ των 20 κορυφαίων προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι πολίτες και οι επιχειρήσεις όταν δραστηριοποιούνται σε διασυνοριακό επίπεδο⁵.

Η ανακοίνωση για τη «Διπλή φορολογία στην ενιαία αγορά»⁶ αναγνώριζε το γεγονός ότι με τα υφιστάμενα και τα σχεδιαζόμενα νομοθετικά μέσα απάλειψης της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου δεν είναι δυνατή η αποτελεσματική αντιμετώπιση των ζητημάτων διασυνοριακών κληρονομιών, και ότι αυτός ο τομέας φορολογίας θα απαιτούσε την εξεύρεση χωριστών λύσεων.

Για τον λόγο αυτό, η παρούσα ανακοίνωση, η οποία εκδίδεται ταυτόχρονα με σχετική σύσταση⁷, που θα συνοδεύονται από υπηρεσιακά έγγραφα εργασίας⁸, εκθέτει σε γενικές γραμμές ορισμένες λύσεις στα εν λόγω προβλήματα διασυνοριακών κληρονομιών.

¹ COM(2010) 2020.

² COM (2011) 206 τελικό.

³ COM(2010) 603.

⁴ COM (2010) 769 και υπηρεσιακό έγγραφο εργασίας SEC/2010/1576.

⁵ Η ενιαία αγορά όπως την αντιλαμβάνεται ο κόσμος: ένα δείγμα των απόψεων και ανησυχιών των πολιτών και των επιχειρήσεων - Υπηρεσιακό έγγραφο εργασίας SEC(2011) 1003 τελικό.

⁶ Παραπομπή προς καταχώρηση.

⁷ Σχετική παραπομπή θα καταχωρηθεί όταν είναι διαθέσιμη

⁸ Παραπομπές στις «αρχές» και το ΙΑ θα καταχωρηθούν όταν είναι διαθέσιμες

Η προσέγγιση που υιοθετήθηκε στο πλαίσιο της εγκριθείσας σήμερα δέσμης διερμηνεύει την άποψη της Επιτροπής ότι ορισμένα διασυνοριακά φορολογικά προβλήματα μπορούν να επιλυθούν αποτελεσματικά μέσω του συντονισμού των εθνικών νομοθεσιών (όπως και μέσω της συνεργασίας στο πεδίο της επιβολής τήρησης της νομοθεσίας). Πριν από μερικά χρόνια η Επιτροπή τόνισε⁹ ότι, σε πολλές περιπτώσεις, ενδεχομένως αρκεί να τηρούν τα κράτη μέλη τους προβλεπόμενους από τις Συνθήκες κανόνες, και να υλοποιούν μονομερώς κάποιες σαφώς καθορισμένες λύσεις, ώστε να εξαλείφουν τις δυσμενείς διακρίσεις και τη διπλή φορολόγηση, αλλά και να μειώνουν το κόστος συμμόρφωσης που συνεπάγεται για τις επιχειρήσεις και τους πολίτες το γεγονός ότι εμπλέκονται σε περισσότερα του ενός φορολογικά συστήματα. Αυτού του είδους ο συντονισμός θα ενισχύει επίσης την ικανότητα των κρατών μελών να προστατεύουν τα φορολογικά τους έσοδα και να αποφεύγουν δικαστικές διαμάχες όσον αφορά τις επιμέρους διατάξεις.

Η παρούσα πρωτοβουλία έχει επίσης σχεδιαστεί ως συμπλήρωμα της προτάσεως της Επιτροπής για κανονισμό «σχετικά με τη διεθνή δικαιοδοσία, το εφαρμοστέο δίκαιο, την αναγνώριση και εκτέλεση αποφάσεων και δημόσιων εγγράφων στον τομέα της κληρονομικής διαδοχής και την καθιέρωση ευρωπαϊκού κληρονομητρίου», η οποία εγκρίθηκε τον Οκτώβριο του 2009¹⁰. Με τον προταθέντα κανονισμό θα προβλέπεται ένας μηχανισμός προσδιορισμού του κράτους μέλους εκείνου, του οποίου το κληρονομικό δίκαιο θα εφαρμόζεται σε περίπτωση διασυνοριακής κληρονομιάς στην οποία, σε ενάντια περίπτωση, θα εφαρμόζονταν περισσότερα σύνολα εθνικών κανόνων, ενδεχομένως αντικρουόμενα μεταξύ τους. Το εν λόγω σχέδιο κανονισμού δεν εξετάζει τα ζητήματα φορολογίας τα οποία ανακύπτουν στις περιπτώσεις διασυνοριακών κληρονομιών.

2. ΙΣΧΥΟΝΤΕΣ ΚΑΝΟΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

Δεν υπάρχει νομοθεσία ενωσιακής εμβέλειας στο πεδίο της φορολογίας κληρονομιών¹¹ και, έτσι, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να καταρτίζουν κατά το δοκούν τους κανόνες τους στο πεδίο αυτό υπό την προϋπόθεση ότι δεν εφαρμόζουν διακρίσεις με βάση την ιθαγένεια ούτε αδικαιολόγητους περιορισμούς στην άσκηση των ελευθεριών τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη για τη λειτουργία της ΕΕ.

Όπως έχουν σήμερα, οι κανόνες των κρατών μελών σχετικά με τη φορολόγηση των κληρονομιών εμφανίζουν μεταξύ τους σημαντικές αποκλίσεις. Δεκαοκτώ κράτη μέλη επιβάλλουν ειδικούς φόρους σε περίπτωση αποβίσεως, πράγμα που δεν προβλέπεται σε εννέα κράτη μέλη (Αυστρία, Κύπρος, Εσθονία, Λετονία, Μάλτα, Πορτογαλία, Ρουμανία, Σλοβακία και Σουηδία), ενώ ορισμένα από αυτά τα εννέα κράτη μέλη φορολογούν την κληρονομική διαδοχή βάσει άλλης φορολογίας, όπως παραδείγματος χάρη της φορολογίας εισοδήματος. Τα κράτη μέλη που επιβάλλουν φόρους κληρονομιάς διαφέρουν μεταξύ τους ανάλογα με το αν φορολογούν την κληρονομική περιουσία ή τον κληρονόμο, ήτοι κατά

⁹ Ανακοίνωση της Επιτροπής «Συντονισμός των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών στην εσωτερική αγορά» COM(2006) 823 της 19ης Δεκεμβρίου 2006.

¹⁰ COM(2009)154.

¹¹ Η έννοια του φόρου κληρονομιάς νοείται ότι περιλαμβάνει τους φόρους που επιβάλλονται μετά το θάνατο ενός ατόμου, ανεξάρτητα από την ονομασία του φόρου, τον τρόπο με τον οποίο εισπράχθηκε, αν εφαρμόζοταν σε εθνικό, περιφερειακό ή τοπικό επίπεδο και αν επιβλήθηκε στην κληρονομική περιουσία ή στον κληρονόμο. Περιλαμβάνει επίσης τους φόρους επί των δωρεών όταν αυτές γίνονται ενόψει μελλοντικής κληρονομικής διαδοχής και όταν φορολογούνται σύμφωνα με τις ίδιες ή παρόμοιες διατάξεις ως κληρονομίες. Βλέπε παράρτημα I όπου παρατίθεται μη εξαντλητικός κατάλογος των σχετικών φόρων στα κράτη μέλη.

πόσον επιβάλλουν φορολογία με γνώμονα την προσωπική συνάφεια του κληρονόμου ή του κληρονομούμενου, ή και των δύο, προς το οικείο κράτος μέλος. Χαρακτηρίζουν ενδεχομένως ως προσωπικό σύνδεσμο τη διαμονή, την κατοικία ή την υπηκοότητα του θανόντος ή του κληρονόμου¹², ορισμένα δε κράτη μέλη χρησιμοποιούν ως κριτήριο περισσότερους του ενός από τους παράγοντες αυτούς. Το νόημα των όρων αυτών ενδέχεται επίσης να διαφέρει ανάλογα με το κράτος μέλος. Επιπλέον, τα περισσότερα κράτη μέλη επιβάλλουν φόρο κληρονομιάς σε περιουσιακά στοιχεία κείμενα εντός της περιμέτρου δικαιοδοσίας τους ακόμη και αν ούτε ο αποβιώσας ούτε ο κληρονόμος δεν έχουν κάποιο προσωπικό σύνδεσμο με την εν λόγω δικαιοδοσία. Ενώ οι πραγματικοί συντελεστές φορολογίας κληρονομιών μπορεί να είναι χαμηλοί στην περίπτωση κληρονομιών επαγομένων σε κληρονόμους που έχουν στενό σύνδεσμο με τον αποβιώσαντα, οι συντελεστές μπορούν να φθάνουν το 60-80% σε μερικά κράτη μέλη, στις περιπτώσεις που ο αποβιώσας και ο έλκων κληρονομικά δικαιώματα δεν έχουν συγγένεια. Μερικά από τα εννέα κράτη μέλη τα οποία δεν επιβάλλουν φόρους κληρονομιών κατάργησαν τους φόρους αυτούς τα τελευταία χρόνια. Αυτό μπορεί να έγινε εξαιτίας ορισμένων μειονεκτημάτων που παρουσιάζουν οι φόροι αυτοί. Ένα από αυτά είναι ότι οι εύποροι συχνά αποφεύγουν τους φόρους αυτούς χρησιμοποιώντας φορολογικό προγραμματισμό, κατά τρόπο που το φοροδοτικό βάρος να μετακυλίεται στους λιγότερο πλούσιους. Ένα άλλο μειονέκτημα είναι η εντύπωση που έχει ο κόσμος, ότι δηλαδή η φορολόγηση αιτία θανάτου είναι άδικη με την έννοια ότι φορολογείται έτσι περιουσία η οποία έχει ήδη φορολογηθεί. Η παρούσα πρωτοβουλία δεν θέτει ωστόσο υπό αμφισβήτηση την ύπαρξη φόρων κληρονομιάς, αλλά επικεντρώνεται στις δυσχέρειες τις οποίες μπορεί να αντιμετωπίζουν οι πολίτες της Ένωσης όταν κληρονομούν διασυννοριακά.

3. ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΙ Η ΕΚΤΑΣΗ ΤΟΥΣ

Μελέτες αποδεικνύουν ότι όλο και περισσότεροι πολίτες της ΕΕ μετακινούνται από τη μία χώρα στην άλλη εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά τη διάρκεια της ζωής τους για να ζήσουν, να σπουδάσουν, να εργαστούν και να περάσουν τα χρόνια της σύνταξής τους. Ο αριθμός των πολιτών της ΕΕ-27 που κατοικούν σε κράτος μέλος άλλο από αυτό της καταγωγής τους ανερχόταν σε περίπου 12,3 εκατομμύρια το 2010, αύξηση κατά 3 εκατ. άτομα σε σύγκριση με το 2005.¹³ Από μελέτες προκύπτει επίσης ότι η διασυννοριακή ακίνητη ιδιοκτησία στην ΕΕ αυξήθηκε μέχρι και 50% μεταξύ του 2002¹⁴ και του 2010, και ότι υπάρχει επίσης εντυπωσιακή τάση αύξησης των διασυννοριακών επενδύσεων χαρτοφυλακίου¹⁵.

Δεδομένων αυτών των στατιστικών στοιχείων, είναι πιθανό ότι στο μέλλον θα κληρονομούνται περισσότερα περιουσιακά στοιχεία διασυννοριακά και, ως εκ τούτου, θα ανακύπτουν περισσότερα ζητήματα φόρου κληρονομιάς. Επί του παρόντος, ο αριθμός των δυνητικών περιπτώσεων διασυννοριακών κληρονομιών ανέρχεται, σύμφωνα με συντηρητικούς

¹² Ένα φυσικό πρόσωπο μπορεί να έχει την «κατοικία» του (δηλαδή να θεωρείται μόνιμος κάτοικος, λόγω των ισχυρών δεσμών) σε μια χώρα και ταυτόχρονα να έχει τη «συνήθη διαμονή» του σε άλλη χώρα και να είναι υπήκοος τρίτης χώρας.

¹³ Δεδομένα της Eurostat και της μελέτης Copenhagen Economics Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve problems of Double Inheritance Taxation in the EU, Αύγουστος 2010.

¹⁴ Για λεπτομέρειες σχετικά με τις εν λόγω άλλες μελέτες, βλ. τη μελέτη Copenhagen Economics Study for details of these other studies – σ. 63 - 64

¹⁵ Βλέπε Εκτίμηση επιπτώσεων των λύσεων φορολογικών προβλημάτων διασυννοριακών κληρονομιών - η σχετική παραπομπή θα καταχωρηθεί όταν θα είναι διαθέσιμη σελ. Χ?

υπολογισμούς, σε 290 000 έως 360 000 κατ' έτος¹⁶. Οι κλαδικοί φορείς των ΜΜΕ τονίζουν συχνά τα ιδιαίτερος επιβαρυντικά αποτελέσματα της επιβολής φόρων κληρονομιάς στις μικρές επιχειρήσεις, και διαβεβαιώνουν ότι η εφαρμογή διπλής φορολογίας θα επιδείνωνε περαιτέρω τα ήδη υπάρχοντα προβλήματα¹⁷. Υπάρχουν ήδη αποδείξεις της σημειούμενης αύξησης των προβλημάτων φορολογίας των διασυνοριακών κληρονομιών κατά τα τελευταία έτη. Στη διάρκεια της τελευταίας δεκαετίας, η Επιτροπή έχει γίνει, στον τομέα αυτόν, αποδέκτης πολύ περισσότερων παρά ποτέ καταγγελιών και αιτήσεων πολιτών της ΕΕ. Επιπλέον, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής: «το Δικαστήριο»), το οποίο προ του 2003 δεν είχε απασχοληθεί με καμία υπόθεση φόρου κληρονομιάς, χρειάστηκε, έκτοτε, να εκδώσει αποφάσεις σε δέκα τέτοιες υποθέσεις. Σε καταστάσεις διασυνοριακής φύσεως ενδέχεται να ανακύπτουν οι εξής δυσχέρειες:

- (1) Είναι δυνατόν τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν διακρίσεις μεταξύ διασυνοριακής κληρονομικής διαδοχής και κληρονομικής διαδοχής άνευ οιασδήποτε διασυνοριακού στοιχείου. Με άλλα λόγια, ενδέχεται να εφαρμόζουν, στις περιπτώσεις που τα περιουσιακά στοιχεία, οι κληρονομούμενοι ή/και οι κληρονόμοι είναι ή ήταν εγκατεστημένοι σε άλλες χώρες, υψηλότερο φορολογικό συντελεστή από αυτόν που θα εφαρμόζαν σε περιπτώσεις που αφορούν καθαρά την ημεδαπή δηλαδή, στην περίπτωση που η κληρονομική περιουσία ευρίσκεται εντός της επικράτειας του φορολογούντος κράτους μέλους και κληρονομείται από θανόντα κάτοικο της ημεδαπής σε κληρονόμους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους).
- (2) Στις περιπτώσεις που δύο ή περισσότερες χώρες έχουν φορολογικά δικαιώματα πάνω στην ίδια κληρονομιά, είναι πιθανό να προκύπτουν καταστάσεις μη αποφυγής της διπλής ή της πολλαπλής φορολογίας και, σε αντίθεση με την περίπτωση της φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου, υπάρχουν σε ισχύ λίγες εθνικές ή διεθνείς διευθετήσεις που αποσκοπούν στην αποφυγή τέτοιας διπλής/πολλαπλής φορολογίας με αποτελεσματικό τρόπο.

Η εφαρμογή διακρίσεων απαγορεύεται βάσει των αρχών της Συνθήκης ΕΕ, και το Δικαστήριο έχει ήδη προβεί στη διαπίστωση πτυχών δυσμενούς φορολογικής μεταχείρισης στη νομοθεσία φορολογίας κληρονομιών των κρατών μελών σε οκτώ από τις δέκα υποθέσεις που έχουν εξετασθεί από το 2003. Μπορεί ωστόσο να υπάρχουν πολυάριθμες περιπτώσεις εφαρμογής διακρίσεων, οι οποίες δεν έχουν αχθεί μέχρι το Δικαστήριο, ιδίως επειδή οι υποθέσεις ενώπιον δικαστηρίου μπορούν να συνεπάγονται υψηλό κόστος για τους φορολογούμενους. Πάντως, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η διπλή φορολόγηση που οφείλεται στην παράλληλη άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας δύο ή περισσότερων κρατών μελών δεν συνιστά παράβαση των κανόνων της Συνθήκης¹⁸.

¹⁶ Εκτίμηση επιπτώσεων των λύσεων φορολογικών προβλημάτων διασυνοριακών κληρονομιών – η σχετική παραπομπή θα καταχωρηθεί όταν θα είναι διαθέσιμη – σελ. Χ? Παρακαλούμε σημειώστε ότι η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε είναι πιθανόν να υποτιμά τα πραγματικά αριθμητικά στοιχεία, επειδή στα παρατιθέμενα στοιχεία δεν ήταν δυνατό να λαμβάνονται υπόψη παρά μόνον οι διασυνοριακές περιπτώσεις κληρονομικής διαδοχής ακινήτων και όχι άλλων περιουσιακών στοιχείων, όπως για παράδειγμα οι τραπεζικές αποταμιεύσεις.

¹⁷ Βλέπε European Family Businesses – GEEF contribution to the Commission's Consultation on possible approaches to tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU - <http://www.efb-geef.eu/documents/EFB-EEF%20contribution%20to%20EU%20consultation%20on%20inheritance%20tax.pdf>

¹⁸ Η υπόθεση Block (C-67/08)

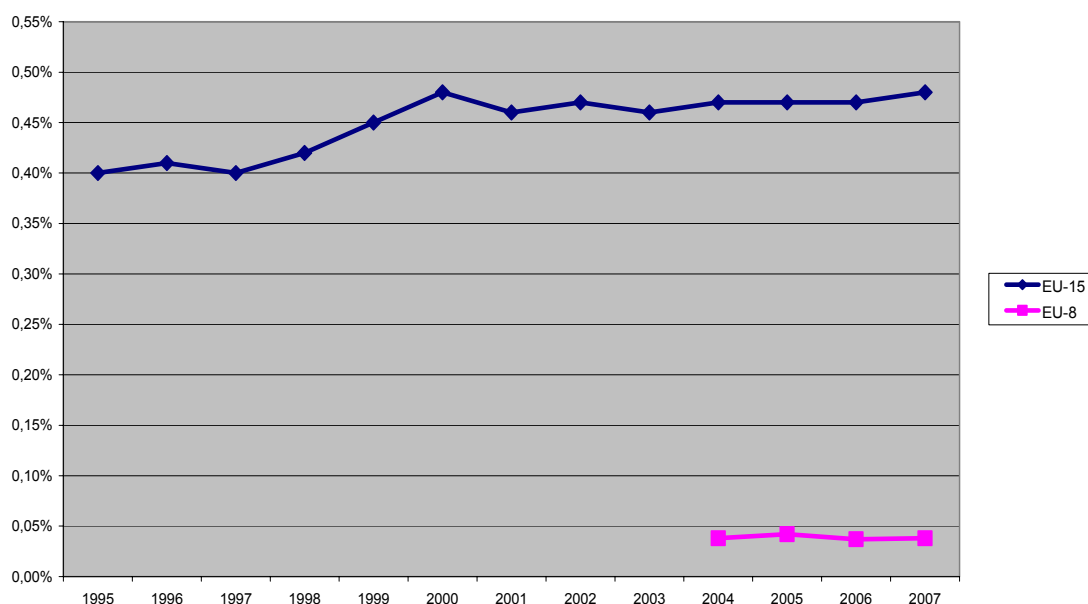
Υπό τις συνθήκες αυτές, οι δικαιούχοι διασυνοριακής κληρονομικής διαδοχής μπορεί δυνητικά να αντιμετωπίζουν προβλήματα φορολογικής φύσεως τα οποία συνεπάγονται υπερβολικά υψηλά επίπεδα φορολόγησης της κληρονομιάς. Σε ορισμένες περιπτώσεις διασυνοριακής κληρονομικής διαδοχής, ο συνολικός λογαριασμός της εφορίας μπορεί, δυνητικά, να είναι τόσο υψηλός, που ο κληρονόμος να χρειαστεί να συνάψει δάνειο ή να πωλήσει το κληρονομηθέν ακίνητο προκειμένου να καταβάλει το ποσό των φόρων. Ως προς τούτο, μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι η σώρευση φόρων επιβαλλόμενων από περισσότερα κράτη μέλη ενδέχεται να οδηγεί σε αποτελέσματα τα οποία, σε ορισμένα τουλάχιστον κράτη μέλη, θεωρούνται ότι συνιστούν δήμευση και συνεπώς ότι είναι παράνομα, εάν τα αποτελέσματα αυτά είχαν προκληθεί από τις διατάξεις του οικείου κράτους μέλους και μόνον. Το παρακάτω παράδειγμα διπλής φορολογίας διασυνοριακής κληρονομιάς βασίζεται σε υπόθεση που μας υποβλήθηκε μέσω της υπηρεσίας της Επιτροπής «Η Ευρώπη σου-συμβουλές»¹⁹:

Παράδειγμα: Ένας Ολλανδός πολίτης που σταδιοδρομεί στη Γαλλία κληρονόμησε ένα ακίνητο στη Γαλλία από τον εκλιπόντα σύντροφό του που ήταν επίσης Ολλανδός πολίτης ο οποίος είχε ζήσει στη Γαλλία τα προηγούμενα 6 χρόνια. Η σχέση τους δεν είχε επισημοποιηθεί. Ο Ολλανδός πολίτης χρειάστηκε να πληρώσει τον γαλλικό φόρο κληρονομιάς λαμβανομένης υπόψη της διαμονής του στη Γαλλία και του γεγονότος ότι το εν λόγω ακίνητο βρίσκεται στη Γαλλία. Ωστόσο, όφειλε επίσης να καταβάλει φόρο κληρονομιάς στις Κάτω Χώρες, επειδή ο σύντροφός του θεωρείτο ότι είχε την κατοικία του στο κράτος αυτό. Για τους σκοπούς του φόρου κληρονομιάς, οι Ολλανδοί υπήκοοι θεωρούνται ότι εξακολουθούν να διαμένουν επί του εθνικού εδάφους για τα 10 έτη που έπονται της ημερομηνίας κατά την οποία εγκαταλείπουν τις Κάτω Χώρες για να ζήσουν στο εξωτερικό. Ο φόρος που επέβαλε η Γαλλία ανερχόταν σχεδόν στο 60% της καθαρής περιουσίας. Ο φόρος που επέβαλαν οι Κάτω Χώρες ανερχόταν σε ένα επιπλέον 12,5%. Σύμφωνα με τη νομοθεσία που εφαρμόζεται από τις Κάτω Χώρες, οι ξένοι φόροι είναι εκπεστέοι ως παθητικό της κληρονομούμενης περιουσίας και, ως εκ τούτου, τα τέλη που εισπράχθηκαν από τη Γαλλία οδήγησαν σε μείωση της φορολογητέας βάσης στην Ολλανδία. Παρ' όλα αυτά, η διπλή φορολογία δεν εξαλείφθηκε πλήρως και ο συνολικός οφειλόμενος φόρος για το εν λόγω ακίνητο ήταν υψηλότερος από αυτόν που θα οφειλόταν εάν η κληρονομιά είχε περιοριστεί σε ένα από τα εν λόγω δύο κράτη μέλη.

Αν και σε ατομικό επίπεδο οι πολίτες μπορεί να θίγονται σε μεγάλο βαθμό από τη διπλή φορολογία, τα έσοδα από τους φόρους εγχώριων και διασυνοριακών κληρονομιών συνιστούν πολύ μικρό μερίδιο - λιγότερο από το 0,5% - των συνολικών φορολογικών εσόδων στα κράτη μέλη. Μόνες τους, οι διασυνοριακές περιπτώσεις πρέπει να αντιπροσωπεύουν πολύ λιγότερο μερίδιο από αυτό ποσοστό .

¹⁹ Παράθεση άλλων παραδειγμάτων που αντλήθηκαν από την πραγματικότητα υπάρχει στην Εκτίμηση επιπτώσεων των λύσεων φορολογικών προβλημάτων διασυνοριακών κληρονομιών, σ. 21-22.

Inheritance tax revenues as a share of total tax revenues, EU-15, 1995-2007 and 8 new Member States, 2004-2007



Σημείωση: Τα οκτώ νέα κράτη μέλη του δείγματος είναι: Κύπρος, Τσεχική Δημοκρατία, Εσθονία, Ουγγαρία, Λιθουανία, Μάλτα, Σλοβακία και Σλοβενία. Για τα άλλα τέσσερα κράτη μέλη δεν υπήρχαν διαθέσιμα στοιχεία.

Πηγή: Copenhagen Economics Study με βάση τον κατάλογο εθνικών φορολογιών: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5985_en.htm.

4. ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Η Επιτροπή πιστεύει ότι τα φορολογικά προβλήματα των διασυνοριακών κληρονομιών μπορούν να βρουν λύση χωρίς οποιαδήποτε εναρμόνιση των κανόνων των κρατών μελών περί φορολογίας των κληρονομιών, οι οποίοι κατ' αυτόν τον τρόπο θα εξακολουθήσουν να αποτελούν θέμα επιλογής της ασκούμενης από κάθε κράτος μέλος πολιτικής. Ενδεχομένως θα αρκεί να εξασφαλιστεί απλώς ότι οι κανόνες των κρατών μελών αλληλεπιδρούν πιο συνεκτικά μεταξύ τους, έτσι ώστε να μειώνονται οι πιθανότητες για διπλή, ή ακόμη και πολλαπλή, φορολόγηση των κληρονομιών. Εκτός αυτού, τα κράτη μέλη οφείλουν εν πάση περιπτώσει, δυνάμει των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνονται από τις Συνθήκες, να απέχουν από την επιβολή φορολογίας κληρονομιών η οποία θα εισήγαγε δυσμενείς διακρίσεις στις περιπτώσεις διασυνοριακού χαρακτήρα. Η βελτιωμένη γνώση των εφαρμοστέων κανόνων από όλους τους εμπλεκόμενους θα μπορούσε επίσης να συμβάλει στη συμμόρφωση με αυτές τις ελευθερίες.

Σχετικά με τη διπλή φορολογία, η συνοδευτική σύσταση της Επιτροπής υποδεικνύει τον τρόπο με τον οποίο τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να συνεργάζονται για να παρέχουν πλήρη απαλλαγή από τη διπλή φορολογία στις διασυνοριακές κληρονομίες μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Δεδομένου ότι τα κράτη μέλη έχουν λίγες διμερείς συμφωνίες για την εξάλειψη της

διπλής φορολογίας των κληρονομιών²⁰ και φαίνεται ότι δεν έχουν λάβει την πρωτοβουλία να διαπραγματευθούν περισσότερες τέτοιες συμφωνίες, η σύσταση εστιάζει αντ' αυτού στη βελτίωση των υφιστάμενων στα κράτη μέλη εθνικών μέτρων αποφυγής της διπλής φορολογίας κληρονομιών. Βραχυπρόθεσμα, χωρίς να αποκλείεται κατ' ουδένα τρόπο η σύναψη, στο μέλλον, διμερών ή πολυμερών ρυθμίσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας, η Επιτροπή επιθυμεί να ενθαρρύνει μια ευρύτερη και πιο ευέλικτη εφαρμογή αυτών των υφιστάμενων εθνικών λύσεων στο ζήτημα της διπλής φορολογίας.

Στη σύσταση παρατίθενται λύσεις στις περιπτώσεις κατά τις οποίες περισσότερα του ενός κράτη μέλη έχουν φορολογικά δικαιώματα με βάση τον τόπο στον οποίο ευρίσκονται τα περιλαμβανόμενα στην κληρονομία περιουσιακά στοιχεία ή με βάση τους προσωπικούς δεσμούς του εκλιπόντος ή/και του κληρονόμου του με τα εν λόγω κράτη. Επιπροσθέτως, η σύσταση εξετάζει την περίπτωση πολλαπλών προσωπικών δεσμών, οφειλόμενων είτε στις διαφορετικές προσωπικές καταστάσεις του εκλιπόντος και του κληρονόμου του, είτε στο γεγονός ότι ένα άτομο έχει προσωπικούς δεσμούς με περισσότερα από ένα κράτη μέλη (διαμένει, παραδείγματος χάρη, σε ένα κράτος μέλος και έχει την κατοικία του σε ένα άλλο).

Τα κράτη μέλη καλούνται να θέσουν σε εφαρμογή τις υποδεικνυόμενες λύσεις είτε ενσωματώνοντάς τες στη νομοθεσία τους είτε με τη θέσπιση διοικητικών μέτρων τα οποία μπορούν να συνεπάγονται την υιοθέτηση μιας πιο ελαστικής ερμηνείας των υφιστάμενων διατάξεων. Ο απώτερος στόχος τέτοιων μέτρων είναι να εξασφαλίζεται ότι η συνολική φορολογική επιβάρυνση μιας διασυννοριακής κληρονομιάς δεν είναι υψηλότερη από την επιβάρυνση αντίστοιχης κληρονομιάς στο εσωτερικό του ενός ή του άλλου από τα εμπλεκόμενα κράτη μέλη. Ενώ από τη μία πλευρά οι λύσεις αυτές είναι απίθανο να έχουν μείζονος σημασίας δημοσιονομικές επιπτώσεις στα έσοδα των κρατών μελών, δεδομένου του χαμηλού μεριδίου που αντιπροσωπεύουν οι φόροι κληρονομιών στα συνολικά έσοδα των κρατών μελών, από την άλλη, ο θετικός αντίκτυπος για τα ενδιαφερόμενα άτομα θα μπορούσε να είναι αξιοσημείωτος.

Σχετικά με τις φορολογικές διακρίσεις, στο συνοδευτικό υπηρεσιακό έγγραφο εργασίας της Επιτροπής²¹ εκτίθενται οι αρχές που περιλαμβάνονται στη νομολογία της ΕΕ για την απαλλαγμένη διακρίσεων φορολόγηση των κληρονομιών, με σκοπό να επεξηγηθεί και να καταστεί εναργής η λειτουργία των θεμελιωδών ελευθεριών. Έτσι, οι ευρωπαίοι πολίτες θα έχουν περισσότερη επίγνωση των κανόνων που οφείλουν να τηρούν τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της φορολόγησης των διασυννοριακών κληρονομιών. Το έγγραφο αυτό θα μπορεί επίσης να συνδράμει τα κράτη μέλη στο έργο της ευθυγράμμισης των διατάξεών τους για τον φόρο κληρονομιάς με το ενωσιακό δίκαιο²² και κατ' αυτόν τον τρόπο θα στηρίζει και θα συμπληρώνει τις συνεχιζόμενες ενέργειες της Επιτροπής κατά παραβάσεων που συνιστούν οι διατάξεις φορολογίας κληρονομιών που επιβάλλουν διακρίσεις. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι πολίτες της ΕΕ θα έχουν στο μέλλον λιγότερες πιθανότητες να αντιμετωπίζουν προβλήματα διακριτικής φορολογικής μεταχείρισης.

²⁰ Το παράρτημα II της παρούσας ανακοίνωσης παρουσιάζει μια επισκόπηση των υφιστάμενων συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας κληρονομιών.

²¹ Η σχετική παραπομπή θα προστεθεί όταν θα είναι διαθέσιμη

²² Σημειώτεον ότι, στις περιπτώσεις που μια κληρονομιά καλύπτει περιουσιακά στοιχεία επιχειρήσεων και παρέχεται ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα με τη μορφή διαφοροποιημένης μεταχείρισης από την άποψη του φόρου κληρονομιάς, ένα τέτοιο μέτρο θα πρέπει επίσης να είναι σύμφωνο με τους ενωσιακούς κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις οι οποίοι δεν εξετάζονται λεπτομερώς στο υπηρεσιακό έγγραφο εργασίας.

Οι προτεινόμενες λύσεις θα έχουν επίσης εφαρμογή και θα ευνοούν όσους κληρονομούν ΜΜΕ διασυννοριακά.

Μολονότι η Επιτροπή δεν προτείνει επί του παρόντος κανένα συγκεκριμένο νομοθετικό μέτρο αναφορικά με τη διπλή φορολογία, ενδέχεται να το πράξει σε μεταγενέστερο στάδιο αν αυτό αποδειχθεί αναγκαίο. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή θα παρακολουθεί προσεκτικά τις νομοθεσίες και τις πρακτικές των κρατών μελών στο πλαίσιο της φορολόγησης των κληρονομιών, ώστε να αξιολογεί τις όποιες αλλαγές σημειώνονται ως αποτέλεσμα των λύσεων που προτείνονται σήμερα, αλλά και κατά πόσον με τις αλλαγές αυτές αντιμετωπίζονται αποτελεσματικά τα εκτεθέντα προβλήματα.

5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ

Οι φορολογικοί κανόνες στον τομέα των κληρονομιών δεν είχαν καταρτιστεί ώστε να αντιμετωπίζεται η σημερινή πραγματικότητα στο πλαίσιο της οποίας οι πολίτες αλλάζουν πλέον συχνότερα τη χώρα διαμονής τους και προβαίνουν σε αγορές και επενδύσεις στην αλλοδαπή. Πρέπει να εξευρεθούν οι κατάλληλες λύσεις για την αντιμετώπιση των φορολογικών προβλημάτων των διασυννοριακών κληρονομιών, τα οποία προβλήματα, αν δεν ληφθεί κανένα μέτρο, μάλλον θα αυξάνουν στο μέλλον. Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο η Επιτροπή:

- εξέδωσε σύσταση για ένα ολοκληρωμένο σύστημα απαλλαγής από τη διπλή φορολογία των διασυννοριακών κληρονομιών εντός της ΕΕ, και θα κάνει έναρξη συζητήσεων με τα κράτη μέλη προκειμένου να εξασφαλιστεί η κατάλληλη συνέχεια της σύστασης αυτής·
- είναι έτοιμη να συνδράμει τα κράτη μέλη στο έργο της ευθυγράμμισης της νομοθεσίας των περί φόρων κληρονομιών με τα οριζόμενα από τη Συνθήκη ΕΕ όπως επίσης, στο πλαίσιο του ρόλου της ως θεματοφύλακα των Συνθηκών, θα λάβει τα μέτρα εκείνα που θεωρεί αναγκαία για έμπρακτη άρση των χαρακτηριστικών των κανόνων φορολογίας των κληρονομιών στα κράτη μέλη, τα οποία προβλέπουν διακρίσεις·
- θα καταρτίσει έκθεση αξιολόγησης σε τρία χρόνια, η οποία θα βασίζεται στην παρακολούθηση των πρακτικών των κρατών μελών και στις ενδεχόμενες αλλαγές που επήλθαν ως αποτέλεσμα των πρωτοβουλιών που παρουσιάζονται σήμερα·
- μπορεί, εάν η έκθεση καταδεικνύει ότι εξακολουθούν να υπάρχουν τα διασυννοριακά προβλήματα φόρου κληρονομιάς και, σε συνάρτηση με τα αποτελέσματα μιας εκτίμησης επιπτώσεων, να υποβάλει κατάλληλη πρόταση για την εξάλειψη αυτών των εμποδίων.

Η Επιτροπή καλεί το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, τα εθνικά κοινοβούλια και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή να εξετάσουν την παρούσα ανακοίνωση και τα συναφή έγγραφα, και να υποστηρίξουν πλήρως την παρούσα πρωτοβουλία.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι. ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΩΝ ΣΤΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ
ΦΟΡΩΝ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ

Χώρα	Φόροι/λοιπά τέλη	
Βέλγιο	Droits de succession et de mutation par décès / Rechten van successie en van overgang bij overlijden, (Φόρος κληρονομίας και τέλος μεταβίβασης αιτία θανάτου)	
Βουλγαρία	Данък върху наследствата (Φόρος κληρονομίας)	
Τσεχική Δημοκρατία	Daň dědická (Φόρος κληρονομίας)	
Δανία	Afgift af dødsboer og gaver (Φόρος επί ακινήτων αποθανόντων και φόρος δωρεών)	
Γερμανία	Erbschaftsteuer (Φόρος κληρονομίας)	
Εσθονία	Κανένας φόρος κληρονομίας	Διάφορες επιβαρύνσεις, όπου περιλαμβάνονται, σε ορισμένες περιπτώσεις, φόρος εισοδήματος και κερδών κεφαλαίου
Ιρλανδία	Inheritance and gift tax (Φόρος κληρονομίας και δωρεών)	
Ελλάδα	Φόρος κληρονομίας, δωρεών και γονικών παροχών	
Ισπανία	Impuesto sobre sucesiones y donaciones (Τέλος κληρονομικής διαδοχής και δωρεών)	
Γαλλία	Droits de mutation entre vifs (δωρεές) et par décès (αιτία θανάτου), (Τέλος κληρονομικής διαδοχής – Τέλος μεταβίβασης)	
Ιταλία	Imposta sulle successioni e donazioni (Τέλος κληρονομικής διαδοχής και δωρεών)	
Κύπρος	Κανένας φόρος κληρονομίας	Αποθανόντων Προσώπων –(Φόρος εγγείων μεταβιβάσεων)
Λετονία	Κανένας φόρος κληρονομίας	
Λιθουανία	Paveldimo turto mokesčio (Φόρος κληρονομίας)	
Λουξεμβούργο	Droits de succession (Φόρος κληρονομίας)	
Ουγγαρία	Öröklési illeték (Φόρος κληρονομίας)	
Μάλτα	Φόρος κληρονομίας	Τέλος μεταβίβασης σε ορισμένες περιπτώσεις
Κάτω Χώρες	Schenk- en erfbelasting (Φόρος κληρονομίας και δωρεών)	
Αυστρία	Κανένας φόρος κληρονομίας	Stiftungseingangssteuer, Grundwerbsteuer (Φόρος εγγείων μεταβιβάσεων και εισφορών σε ιδιωτικά ιδρύματα)
Πολωνία	Podatek od spadków i darowizn (Φόρος κληρονομίας και δωρεών)	
Πορτογαλία	Κανένας φόρος κληρονομίας	Imposto do selo (Τέλος χαρτοσήμου)
Ρουμανία	Κανένας φόρος κληρονομίας	
Σλοβενία	Davek na dediščine in darila (Φόρος κληρονομίας και δωρεών)	
Σλοβακία	Κανένας φόρος κληρονομίας	
Φινλανδία	Perintövero/Arvsskatt (Φόρος κληρονομίας)	
Σουηδία	Κανένας φόρος κληρονομίας	Διάφορες επιβαρύνσεις, όπου περιλαμβάνονται, σε ορισμένες περιπτώσεις, φόρος εισοδήματος και κερδών

	κεφαλαίου
HB	Inheritance tax (Φόρος κληρονομιάς)

Πηγή : Βάση δεδομένων «Taxes in Europe» (2011) και Διεθνές Γραφείο Φορολογικής Τεκμηρίωσης (IBFD) (2011)

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΕΕ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΠΛΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ**

	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	IE	EL	ES	FR	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
BE									√																	√	
BG																											
CZ																			√*								
DK					√						√														√	√	
DE				√				√		√*																√	
EE																											
IE																											√
EL					√				√		√														√		
ES									√		√																
FR	√				√*				√		√								√		√				√	√	√
IT				√				√		√																√	√
CY																											
LV																											
LT																											
LU																											
HU																			√							√	
MT																											
NL																			√*						√	√	√
AT			√*							√						√		√*								√	
PL																											
PT										√																	
RO																											
SI																											
SK																											
FI				√				√		√								√								√	
SE	√			√	√				√	√					√			√	√						√		√
UK							√			√	√							√								√	

Σημείωση: √ σημαίνει ότι ισχύει ήδη πριν από την 1η Ιανουαρίου 2000· √* σημαίνει νέα σύμβαση μετά την 1η Ιανουαρίου 2000. Οι συμβάσεις μεταξύ των Σκανδιναβικών χωρών αποτελούν μέρος μιας πολυμερούς συμφωνίας που υπέγραψαν οι Σκανδιναβικές χώρες το 1983: Nordiska skatteavtalet (Σκανδιναβική σύμβαση), η οποία υπεγράφη στο Ελσίνκι στις 22 Μαρτίου 1983. Κάθε σύμβαση εμφανίζεται στον πίνακα δύο φορές, παραδείγματος χάρη μια σύμβαση μεταξύ UK και SE σημειώνεται τόσο στη σχέση SE-UK όσο και στη σχέση UK-SE.

Πηγή: Copenhagen Economics στη βάση του Γραφείου Φορολογικής Τεκμηρίωσης (IBF), βάση δεδομένων των φορολογικών συμβάσεων.