



NEPOSREDNA OBDAVČITEV: OBDAVČITEV POSAMEZNIKOV IN PODJETIJ

Zakonodaja Evropske unije področja neposredne obdavčitve ne ureja neposredno. Kljub temu pa več direktiv in sodna praksa Sodišča Evropske unije (Sodišče) pomagajo pri oblikovanju harmoniziranih standardov za obdavčitev podjetij in fizičnih oseb. Poleg tega so bili sprejeti ukrepi za preprečevanje utaje davkov in dvojne obdavčitve.

PRAVNA PODLAGA

Pogodba o EU ne vsebuje izrecnih določb za zakonodajne pristojnosti na področju neposredne obdavčitve. Zakonodaja o obdavčitvi podjetij običajno temelji na členu 115 Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU), ki Unijo pooblašča za sprejemanje direktiv o približevanju zakonov, uredb ali upravnih določb držav članic, ki neposredno vplivajo na notranji trg, to pa zahteva soglasje in postopek posvetovanja.

Člen 65 PDEU (prosti pretok kapitala) državam članicam omogoča, da razlikujejo med davčnimi zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je vložen njihov kapital. Vendar pa je Sodišče leta 1995 razsodilo (zadeva C-279/93), da se na področju davkov in socialne varnosti neposredno uporablja člen 45 PDEU. V njem je določeno, da prosto gibanje delavcev vključuje „odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva [...] v zvezi z zaposlitvijo, plačilom in drugimi delovnimi in zaposlitvenimi pogoji“. Členi 110–113 PDEU državam članicam nalagajo, da začnejo pogajanja o odpravi dvojne obdavčitve v EU. Člen 55 PDEU prepoveduje diskriminacijo med državljani držav članic pri udeležbi v kapitalu podjetij. Večina predpisov s področja neposredne obdavčitve pa ne sodi v okvir prava EU. Obsežna mreža dvostranskih sporazumov o obdavčitvi, ki so jih države članice sklenile med seboj ali s tretjimi državami, zadeva obdavčitev čezmejnih tokov prihodkov.

CILJI

Dva posebna cilja sta preprečevanje utaje davkov in odprava dvojne obdavčitve. V splošnem je lahko stopnja harmonizacije obdavčitve podjetij upravičena, da se preprečita izkrivljanje konkurence (predvsem pri odločanju o naložbah) in davčna konkurenca ter omeji manevrski prostor za kreativno računovodstvo.



DOSEŽKI

A. Obdavčitev podjetij

Predlogi o harmonizaciji davka od dohodkov pravnih oseb so predmet razprav že več desetletij (1962: Neumarkovo poročilo, 1970: van den Templovo poročilo, 1975: predlog direktive o uskladitvi davčnih stopenj med 45 in 55 %). Komisija je leta 1980 sporočila, da je poskus harmonizacije verjetno obsojen na propad (COM(80)0139), in se je osredotočila na ukrepe za dokončanje notranjega trga. V smernicah za davek od dohodkov pravnih oseb iz leta 1990 (SEC(90)0601) so bili sprejeti trije predlogi, in sicer direktiva o združitvah (90/434/EGS, zdaj 2009/133/ES), direktiva o matičnih in odvisnih družbah (90/435/EGS, zdaj 2011/96/EU) in konvencija o arbitraži (90/436/EGS). Kot primer dolgotrajnih pogajanj z državami članicami lahko vzamemo predlog direktive iz leta 1991 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med matičnimi in odvisnimi družbami v različnih državah članicah: čeprav je bil predlog dopolnjen in ga je Parlament podprl, ga je Komisija umaknila, saj v Svetu ni bilo mogoče doseči sporazuma o njem. Leta 1998 je bila kot del „Montijevega svežnja“ predložena nova različica, ki je bila sprejeta kot Direktiva 2003/49/ES.

Medtem je bil leta 1991 ustanovljen Rudingov odbor neodvisnih strokovnjakov, ki je v svojem poročilu predlagal akcijski program, s katerim bi odpravili dvojno obdavčitev, harmonizirali stopnje davka od dohodkov pravnih oseb ter zagotovili popolno preglednost davčnih olajšav, ponujenih državam članicam za spodbujanje naložb. Komisija je pripravila številne predloge, ki so bili pozneje umaknjeni.

Komisija je leta 1996 predstavila tudi nov pristop k obdavčitvi. Na področju obdavčitve podjetij je bil glavni rezultat kodeks ravnanja na področju podjetniškega obdavčevanja, ki je bil leta 1998 sprejet kot resolucija Sveta. Svet je ustanovil skupino za kodeks ravnanja (znano kot „skupina Primarolo“), ki naj bi preučila primere nepoštene obdavčitve dohodka podjetij. Komisija je leta 2001 pripravila analitično študijo obdavčitve dohodka podjetij v Evropski skupnosti (SEC(2001)1681). V spremnem sporočilu (COM(2001)0582) je ugotovila, da je glavna težava, s katero se soočajo podjetja ta, da se morajo na notranjem trgu prilagajati različnim nacionalnim predpisom. Komisija je predlagala več pristopov o tem, kako bi podjetjem zagotovila konsolidirano davčno osnovo za njihove dejavnosti v EU: obdavčevanje po pravilih matične države, neobvezno skupno konsolidirano davčno osnovo, evropski davek za podjetja oziroma obvezno in popolnoma harmonizirano davčno osnovo. Leta 2004 je bila ustanovljena delovna skupina, rezultati njenega dela pa so bili vključeni v predlog Komisije ([COM\(2011\)0121](#)). Predlagana „skupna konsolidirana osnova za davek od dohodkov pravnih oseb“ (CCCTB) bi pomenila, da bi imela podjetja na voljo sistem z eno samo kontaktno točko, kjer bi lahko oddala zahteve za povračilo davka. Konsolidirala bi lahko tudi vse svoje dobičke in izgube v EU. Države članice bi ohranile vso pristojnost za določanje lastnih stopenj davka od dohodkov pravnih oseb. Evropski parlament je že aprila 2012 sprejel zakonodajo resolucijo o tem predlogu. Komisija je junija 2015 predstavila strategijo za ponovno predložitev predloga CCCTB v letu 2016, s čimer je želela dati nov zagon pogajanjem v Svetu. Komisija se je odločila za dvostopenjski postopek, pri čemer je ločila skupno osnovo in konsolidacijske elemente, z dvema medsebojno povezanima zakonodajnim predlogoma: o [skupni osnovi za davek od](#)



[dohodkov pravnih oseb](#) in o [skupni konsolidirani osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb \(CCCTB\)](#). Z novim predlogom naj bi CCCTB obvezno uvedli, hkrati pa bi vseboval določbe za postopno uvajanje. Prenovljeni predlog, ki je prilagojen tako, da upošteva dosedanje delo Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), bi lahko poleg tega obravnaval izogibanje davkom, tako da bi zmanjšal regulativne vrzeli med nacionalnimi sistemi in tako odpravil skupne ureditve, ki omogočajo izogibanje davkom. Komisija je marca 2018 predlagala [dve direktivi Sveta](#), ki naj bi zagotovili pravično obdavčitev družb, ki ponujajo digitalne storitve.

B. Pravična obdavčitev, davčna preglednost in ukrepi za boj proti izogibanju davkom in škodljivi davčni konkurenci

Med finančno krizo leta 2008 se je pozornost namenjala boju proti izogibanju davkom in enaki obdavčitvi vseh podjetij. To naj bi se med drugim doseglo tudi z večjo preglednostjo, kot je poudarjeno v svežnju ukrepov za davčno preglednost iz marca 2015, ki vsebuje Direktivo Sveta o avtomatični izmenjavi podatkov med državami članicami v zvezi z davčnimi stališči (Direktiva (EU) 2015/2376) in sporočilo o davčni preglednosti za preprečevanje davčnih utaj in izogibanja davkom ([COM\(2015\)0136](#)). Komisija je leta 2015 sprejela akcijski načrt za pravičen in učinkovit sistem obdavčevanja dohodkov pravnih oseb v Evropski uniji ([COM\(2015\)0302](#)), ki je vseboval določbe za reformo okvira za davek od dohodkov pravnih oseb, da bi se spoprijeli z davčnimi zlorabami, zagotovili trajnostne prihodke in podprli izboljšano okolje za podjetja na notranjem trgu. Komisija je januarja 2016 predlagala sveženj ukrepov za boj proti izogibanju davkom, ki med drugim vsebuje predlog direktive Sveta o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (sprejet julija 2016). Komisija je aprila 2016 predlagala spremembo Direktive 2013/34/EU v zvezi z obveznostjo nekaterih podjetij in podružnic glede razkritja davčnih informacij v zvezi z dohodki. V skladu s predlogom morajo multinacionalna podjetja javno razkriti nekatere informacije, ki so jih predložila davčnim organom. Komisija je junija 2017 predlagala nova pravila o preglednosti za posrednike (npr. svetovalna podjetja, banke, odvetniki, davčni svetovalci), ki oblikujejo ali prodajo potencialno škodljive davčne mehanizme, na podlagi zahteve za zakonodajni predlog v [resoluciji Parlamenta](#) (TAXE 2). Svet je ta predlog sprejel maja 2018. Svet je decembra 2017 objavil prvi seznam EU z jurisdikcijami, ki niso pripravljene sodelovati. Seznam se bo redno posodabljal.

Davčni sistemi držav članic morajo biti v skladu s predpisi EU za državno pomoč. Evropski parlament je v zvezi s potekajočimi preiskavami Komisije o davčnih stališčih za posamezna podjetja ustanovil začasni Posebni odbor za davčna stališča in druge ukrepe podobne narave ali s podobnim učinkom ([odbor TAXE](#)) ter kasneje še [odbor TAXE 2](#). Mandat Odbora TAXE 2 se je končal avgusta 2016.

C. Obdavčitev malih in srednjih podjetij

Komisija si od leta 2001 prizadeva za program obdavčevanja po pravilih matične države, v katerih bodo lahko mala in srednja podjetja svoj dobiček (tudi dobiček, ustvarjen v drugih državah članicah) izračunavala v skladu z njihovimi (poznanimi) pravili matične države. Ustanovljena je bila skupina strokovnjakov za odpravljanje davčnih ovir za čezmejne naložbe v tvegani kapital, ki je leta 2010 objavila poročilo.



D. Obdavčitev posameznikov

1. Davek od dohodkov

Obdavčitev posameznikov, ki delajo ali prejemajo pokojnino v eni od držav članic, živijo pa v drugi državi članici ali imajo tam vzdrževane družinske člane, je bila že od nekdanj sporna tema. Dvostranski sporazumi sicer v splošnem preprečujejo dvojno obdavčitev, ne razrešujejo pa na primer vprašanj, kot je uporaba različnih davčnih olajšav, ki so na voljo v državi rezidentstva, za dohodek v državi zaposlitve. Da bi zagotovila enako obravnavo rezidentov in nerezidentov, je Komisija pripravila predlog direktive o harmonizaciji določb o davku od dohodkov ob upoštevanju prostega gibanja (COM(1979)0737), na podlagi katerega bi uvedla pravilo obdavčitve v državi rezidentstva. Potem ko je Svet predlog zavrnil, ga je Komisija umaknila, podala pa je priporočilo o načelih, ki naj bi se uporabljala za davčno obravnavo dohodka nerezidentov. Poleg tega so bili proti nekaterim državam članicam uvedeni postopki zaradi diskriminacije zaposlenih iz drugih držav. Sodišče je leta 1993 razsodilo (v zadevi C-112/91), da posamezna država članica nedržavljanov iz druge države članice pri obračunavanju neposrednih davkov ne sme obravnavati slabše kakor lastnih državljanov (glej zadevo C-279/93). Tako se je na splošno vključevanje na področju neposredne obdavčitve posameznikov razvijalo bolj na osnovi sodb Sodišča kot pa z običajnimi zakonodajnimi predlogi. Svet je oktobra 2017 sprejel direktivo (Direktiva (EU) 2017/1852) za izboljšanje obstoječih mehanizmov za reševanje sporov glede dvojne obdavčitve v Evropski uniji.

2. Obdavčitev bančnih in drugih obresti, izplačanih nerezidentom

Davkoplačevalci morajo načeloma navesti prihodek od obresti. V praksi pa prosti pretok kapitala in bančna tajnost ponujata priložnosti za izogibanje davkom. Nekatere države članice so uvedle pri viru odtegnjeni davek na obresti. Komisija je leta 1989 predlagala vzpostavitev skupnega sistema pri viru odtegnjenega davka na obresti s 15-odstotno davčno stopnjo. Ta predlog je bil potem umaknjen in nadomeščen z novim predlogom o zagotavljanju minimalne ravni učinkovite obdavčitve dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (z 20-odstotno davčno stopnjo). Po dolgotrajnih pogajanjih je bil dosežen kompromis in sprejeta je bila Direktiva Sveta 2003/48/ES o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti. Medtem jo je že nadomestila obsežnejša Direktiva 2014/107/EU, ki skupaj z Direktivo 2011/16/EU predvideva celovito izmenjavo informacij med davčnimi organi.

VLOGA EVROPSKEGA PARLAMENTA

Pri predlogih davčne zakonodaje je vloga Evropskega parlamenta praviloma omejena na postopek posvetovanja. V svojih resolucijah je izrazil široko podporo vsem predlogom Komisije na področju obdavčitve podjetij in neposredne obdavčitve posameznikov, pri čemer pa se je zavzel za razširitev področja uporabe.

Parlament pripravlja tudi letna davčna poročila. [Prvo tako poročilo](#), ki je bilo pripravljeno na [delavnici](#), je bilo sprejeto februarja 2012. Zadeva predvsem vprašanja dvojne obdavčitve. [Poročilo za leto 2015](#) pa obsoja agresivno davčno politiko in zagovarja



skupni pristop, ki bi omogočil učinkovitejši boj proti davčnim goljufijam, izogibanju davkom ter zagotovil boljše delovanje enotnega trga.

Kot nadaljnje ukrepanje na podlagi dela začasnega Posebnega odbora za davčna stališča in druge ukrepe podobne narave ali s podobnim učinkom je Parlament sprejel dve resoluciji ([TAXE](#) in [TAXE 2](#)).

Evropski parlament je leta 2016 po razkritju panamskih dokumentov (Panama Papers' leak) ustanovil Preiskovalni odbor (Odbor PANA) za preučitev domnevnih kršitev in nepravilnosti pri uporabi prava EU, povezanih s pranjem denarja, izogibanjem davkom in davčno utajo. Odbor PANA je oktobra 2017 sprejel [končno poročilo o preiskavi](#). Parlament je decembra 2017 sprejel [priporočilo](#) Svetu in Komisiji na podlagi dela Preiskovalnega odbora.

Parlament je marca 2018 ustanovil Posebni odbor o finančnem kriminalu, davčni utaji in izogibanju davkom (TAX3) z nekoliko razširjenim mandatom. Po delu odbora TAX3 je Parlament marca 2019 sprejel [poročilo](#).

Dražen Rakić
05/2019

