



## NEPOSREDNA OBDAVČITEV: OBDAVČEVANJE 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.

### PРАВNA 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 v zadevi C-279/93 razsodilo, 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 od 110 do 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 specifična cilja sta preprečevanje utaje davkov in odprava dvojne obdavčitve. Na splošno je lahko stopnja harmonizacije obdavčitve podjetij upravičena, da se prepreči izkrivljanje konkurence (predvsem pri odločanju o naložbah) in davčna konkurenca ter omeji manevrski prostor za kreativno računovodstvo.



## DOSEŽKI

### A. Obdavčevanje podjetij

O predlogih za uskladitev davka od dohodkov pravnih oseb se razpravlja 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 dejala, da je poskus harmonizacije verjetno obsojen na propad (COM(80)0139), in se je raje 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.

Leta 1996 je Komisija predstavila tudi nov pristop k obdavčevanju. 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 tudi skupino za kodeks ravnanja („skupina Primarolo“), ki naj bi preučila primere nepoštenih obdavčitve dohodka podjetij. Komisija je leta 2001 pripravila analitično študijo o obdavčitvi dohodka podjetij v Evropski skupnosti (SEC(2001)1681). V svojem spremnem sporočilu (COM(2001)0582) je ugotovila, da je glavna težava, s katero se soočajo podjetja, da se morajo na notranjem trgu prilagajati različnim nacionalnim predpisom. Leta 2004 je bila ustanovljena delovna skupina, rezultati njenega dela pa so bili vključeni v [predlog Komisije](#). Predlagana skupna konsolidirana osnova za davek od dohodkov pravnih oseb (CCCTB) bi pomenila, da imajo podjetja na voljo sistem z eno samo kontaktno točko, kjer bodo lahko oddala zahteve za povračilo davka. Lahko bi tudi konsolidirala 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 zakonodajno 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. Odločila se je za dvostopenjski postopek ter v dveh medsebojno povezanih zakonodajnih predlogih ločila skupno osnovo in konsolidacijske elemente: o [skupni osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb](#) in o [skupni konsolidirani osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb \(CCCTB\)](#). Z novim predlogom bi bila uvedba CCCTB obvezna, hkrati pa bi predlog vseboval določbe za postopno uvajanje. Prenovljeni predlog, ki je prilagojen tako, da upošteva dosedanje delo Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), bi lahko obravnaval tudi izogibanje davkom tako, da bi zmanjšal regulativne vrzeli med nacionalnimi sistemi in tako odpravil skupne ureditve, ki omogočajo izogibanje davkom.

Komisija je septembra 2023 sprejela predlog z naslovom *Business in Europe: Framework for Income Taxation* ali BEFIT (Podjetja v Evropi: okvir za obdavčitev dohodkov), s katerim bo vzpostavljen enotni pravilnik o obdavčevanju dohodkov



pravnih oseb v Evropski uniji, ki bo temeljil na dodelitvi s formulo in skupni davčni osnovi. Predlog bo nadomestil predlog o skupni konsolidirani osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb, ki je v obravnavi. Zmanjšal bo stroške izpolnjevanja obveznosti za podjetja, ki poslujejo v več kot eni državi članici, nacionalnim davčnim organom pa olajšal odločanje o tem, kateri davki so upravičeni. Predlog bi moral začeti veljati 1. julija 2028, potem ko ga bo sprejel Svet. Komisija je septembra 2023 objavila tudi dva druga predloga direktiv Sveta: predlog o določanju transfernih cen in predlog o sistemu davčnih pravil države sedeža za mala in srednja podjetja. Ta predloga bi morala začeti veljati januarja 2026, potem ko ju bo sprejel Svet.

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

Med finančno krizo leta 2008 je bila vsa pozornost usmerjena v boj proti izogibanju davkom in enako obdavčevanje vseh podjetij. To naj bi med drugim dosegli tudi z večjo preglednostjo, kot je bilo poudarjeno v svežnju ukrepov za davčno preglednost iz marca 2015, ki je zajemal 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](#). Komisija je leta 2015 sprejela [akcijski načrt za pravičen in učinkovit sistem obdavčevanja dohodkov pravnih oseb](#) v Evropski uniji, 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. Januarja 2016 je 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). Aprila 2016 je 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. Junija 2017 pa je Komisija na zahtevo za zakonodajni predlog iz [resolucije Parlamenta](#) (TAXE 2) predlagala nova pravila o preglednosti za posrednike (npr. svetovalna podjetja, banke, odvetnike, davčne svetovalce), ki oblikujejo ali prodajo potencialno škodljive davčne mehanizme. Svet je ta predlog sprejel maja 2018, decembra 2017 pa je objavil prvi seznam EU z jurisdikcijami, ki niso pripravljene sodelovati. Ta seznam se redno posodablja.

Zaradi prehoda na digitalno gospodarstvo postaja povezava med krajem ustvarjanja vrednosti in krajem plačevanja davka vse šibkejša. Pred desetimi leti je skupina G20 začela razprave o reformi mednarodnega obdavčevanja dohodkov pravnih oseb, ki jo podpira Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj. 8. oktobra 2021 so se člani vključujočega okvira za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička, ki je projekt OECD/G20, dogovorili, da bodo za reševanje davčnih izzivov, ki izhajajo iz digitalizacije gospodarstva, uporabili rešitev z dvema stebroma. Na ta način bi za največja in najbolj dobičkonosna multinacionalna podjetja veljala minimalna davčna stopnja v višini 15 %, dobiček pa bi se prerazporedil v države po vsem svetu na naslednji način:

Prvi steber je kraj obdavčitve, kjer se ustvarja vrednost in kjer imajo stranke sedež, ne glede na njihovo fizično prisotnost v državi. V ta namen je Komisija 22. decembra 2021



predlagala „[naslednjo generacijo virov lastnih sredstev EU](#)“, del katere je vir lastnih sredstev v višini 15 % deleža preostalih dobičkov podjetij, ki so zajeta v področje uporabe; ti preostali dobički se prerazporedijo državam članicam EU. Predlogi ne vsebujejo izčrpnih podrobnosti, tudi zato, ker OECD še vedno obravnava praktične vidike pri izvajanju tega stebra. Kljub temu pa je OECD oktobra 2023 [objavila](#) večstransko [konvencijo za izvajanje zneska A prvega stebra](#). Ta je odraz soglasja, ki so ga dosegle članice vključujočega okvira. Prvi steber še ni bil podpisan, veljati pa bo začel šele, ko bo vsaj 30 jurisdikcij, ki predstavljajo kritično maso multinacionalnk, vključenih v področje uporabe, ratificiralo večstransko konvencijo za izvajanje zneska A prvega stebra.

Drugi steber je globalni minimalni davek v višini 15 %. Komisija je v ta namen 22. decembra 2021 objavila predlog [direktive Sveta o zagotavljanju globalne minimalne davčne stopnje za mednarodne skupine](#).

Komisar Paolo Gentiloni je pripomnil, da so osnutki predlogov „povsem skladni s končno različico vzorčnih pravil OECD, ki določajo podrobnosti za uporabo novega okvira. To pomeni, da ni čezmernega prenašanja ali odstopanj od mednarodnega sporazuma [...]“.

EU je [direktivo o drugem stebru](#) sprejela konec leta 2022, države članice pa morajo pravila prenesti do 31. decembra 2023. Sprejetje direktive pomeni, da so pravila o minimalni obdavčitvi postala del prava Unije.

## C. 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 nekdaj 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 in podala 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 (v zadevi C-112/91) razsodilo, da posamezna država članica nadržavljanov iz druge države članice pri obračunavanju neposrednih davkov ne sme obravnavati slabše kakor lastnih državljanov (gl. 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, vendar je ta predlog umaknila in ga nadomestila z novim, da bi zagotovila minimalno raven 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, leta 2014 pa jo je 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. Vloga Parlamenta je tudi spodbuditi Komisijo, naj predloži nove zakonodajne predloge za pravičnejšo, okolju prijaznejšo in učinkovitejšo obdavčitev.

Parlament je v prejšnjih letnih davčnih poročilih ([prvo](#) je bilo sprejeto februarja 2012) obravnaval vprašanja dvojnega obdavčevanja in boja proti agresivni davčni politiki ter se zavzel za skupni pristop za učinkovit boj proti davčnim goljufijam in izogibanju davkom ter za boljši okvir za pravilno delovanje enotnega trga.

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 ustanovil preiskovalni odbor (odbor PANA) za preučitev domnevnih kršitev in nepravilnosti pri uporabi prava EU, povezanih s pranjem denarja, izogibanjem davkom in utajo davkov. Odbor PANA je oktobra 2017 sprejel [končno poročilo o preiskavi](#). Parlament je decembra 2017 sprejel [priporočilo](#) Svetu in Komisiji na podlagi dela preiskovalnega odbora.

Marca 2018 je Parlament ustanovil Posebni odbor o finančnem kriminalu, davčni utaji in izogibanju davkom (TAX3) z nekoliko razširjenimi pristojnostmi, na podlagi dela odbora TAX3 pa je Parlament marca 2019 sprejel [resolucijo](#).

[Pododbor za davčne zadeve](#) (FISC) je pododbor [Odbora za ekonomske in monetarne zadeve](#) (ECON). Ustanovljen je bil septembra 2020, da bi nadaljeval boj proti izogibanju davkom, ki ga je Parlament začel v prejšnjem parlamentarnem obdobju. Njegov cilj je spodbujati pravično obdavčitev na nacionalni ravni, ravni Unije in svetovni ravni. Glede na izzive, ki nas čakajo pri spodbujanju trajnostnega gospodarskega okrevanja v skladu z zelenim dogovorom, želi pododbor prispevati k preprostejši, učinkovitejši in bolj



trajnostni davčni politiki EU. Odbori in pododbor so pripravili več resolucij Parlamenta, na primer:

- resolucijo z dne 15. februarja 2022 [o nacionalnih davčnih reformah](#), ki med drugim pozdravlja zgodovinski dogovor OECD in skupine G20 o reformi mednarodnega davčnega sistema za pravičnejšo porazdelitev dobička in pravice do obdavčitve med državami, kar zadeva največja multinacionalna podjetja (delna prerasporeditev pravic do obdavčitve v države, v katerih je vrednost ustvarjena, in določitev najnižje globalne efektivne davčne stopnje v višini 15 %);
- resolucijo z dne 21. oktobra 2021 z naslovom [Pandorini dokumenti: vpliv na prizadevanja v boju proti pranju denarja, davčnim utajam in izogibanju davkom](#), kjer poziva EU, naj odpravi vrzeli, ki trenutno omogočajo množično izogibanje davkom, pranje denarja in utaje davkov. Prav tako poziva Komisijo, naj sproži sodni postopek proti državam članicam EU, ki veljavne zakonodaje EU na tem področju ne izvajajo ustrezno;
- resolucijo z dne 7. oktobra 2021 [o reformi politike EU o škodljivih davčnih praksah](#), v kateri med drugim poziva k reviziji meril, upravljanja in področja uporabe kodeksa ravnanja za obdavčitev podjetij (ki je v skladu z resolucijo iz leta 1997 glavni instrument Unije za preprečevanje škodljive davčne konkurence). V njej navaja tudi, da bi bilo treba kodeks ravnanja revidirati po demokratičnem, preglednem in odgovornem postopku, v katerem bi sodelovali skupina strokovnjakov iz civilne družbe, Komisija in Parlament.

Za več informacij o tej temi obiščite spletišče [Pododbora za proračunski nadzor \(FISC\)](#).

Jost Angerer  
10/2023

