KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI

Bruselj, 19.12.2006
COM(2006) 824 konč.

SPOROČILO KOMISIJE SVETU, EVROPSKEMU PARLAMENTU IN EVROPSKEMU EKONOMSKO-SOCIALNEMU ODBORU

Davčna obravnava izgub v čezmejnih primerih

{SEC(2006) 1690}

1. ČEZMEJNA DAVČNA OLAJŠAVA ZARADI IZGUBE IN NOTRANJI TRG

1.1. Uvod

To sporočilo je predloženo v okviru Sporočila o „usklajevanju neposrednih davčnih sistemov držav članic na notranjem trgu“ in prikazuje primer območja, ki ima lahko koristi od takega usklajenega pristopa[1].

Komisija je zavezana k izboljšanju konkurenčnosti podjetij v Evropski uniji, ki jo med drugim ovira odsotnost čezmejne davčne olajšave za izgube[2].V Sporočilu Komisije iz leta 2005 „Prispevek obdavčevanja in carinskih politik k lizbonski strategiji“[3] je bil ukrep za odpravljanje tega problema naveden kot eden od ciljnih ukrepov, ki jih je možno sprejeti kratkoročno, da bi odpravili čezmejne davčne ovire, s katerimi se soočajo podjetja EU. Tak ukrep je posebno primeren glede na nedavno odločitev Sodišča Evropskih skupnosti (SES) v zadevi *Marks & Spencer*[4] V primeru odsotnosti čezmejne davčne olajšave za izgube je izravnava izgub običajno omejena na znesek dobičkov, proizvedenih v državah članicah (DČ), v katerih se izvede naložba. To izkrivlja poslovne odločitve na notranjem trgu.

To sporočilo[5] razloži osnovna načela in probleme v zvezi s čezmejno davčno olajšavo zaradi izgube. Predlaga tudi načine, kako lahko DČ omogoči čezmejne davčne olajšave za izgube, ki nastanejo:

- **v posamezni družbi** (tj. izgube, ki nastanejo v podružnici ali „stalni poslovni enoti“ družbe, ki ima sedež v drugi DČ); ali
- **v skupini družb** (tj. izgube, ki nastanejo v članici skupine, ki ima sedež v drugi DČ).

1.2. Zadeva

Čeprav družbe pričakujejo, da bodo zaslužile dobičke, lahko zaidejo v izgube. Vsi davčni sistemi v EU dejansko obravnavajo dobičke in izgube asimetrično: dobički se obdavčijo za davčno leto, v katerem se zaslužijo, davčne vrednosti izgube pa davčna uprava ne povrne, ko je povzročena izguba. Da bi se izognili „preobdavčitvi“, je treba izravnati izgubo z drugo pozitivno davčno osnovo v družbi ali v skupini družb. S tem bi se izognili pomanjkljivostim denarnega toka, ki izhajajo iz zakasnitve pri upoštevanju izgube, npr. kot prenesena izguba in izravnava s prihodnjimi dobički v primerjavi s takojšnjo izravnavo z drugo pozitivno davčno osnovo[6]. Čezmejna davčna olajšava zaradi izgube bi preprečila, da izgube končajo v različnih subjektih.

Družba z mnogimi domačimi podružnicami bo načeloma avtomatično obdavčena po neto rezultatu, to pomeni, da se bodo dobički in izgube teh podružnic upoštevali avtomatično in

---

1 COM(2006) 823 konč.
2 COM(2001) 582 konč., „Na poti do notranjega trga brez davčnih ovir“, str. 12.
3 COM(2005) 532 konč., str. 8.
4 Zadeva C-446/03 *Marks & Spencer* [2005], ni še objavljena.
5 Delovni dokument osebja Komisije SEC(2006)1690 vsebuje tehnične priloge z nadaljnjimi razlagami in ponazoritvami.
6 V zadevi C-397/98 *Metallgesellschaft* [2001] ECR I-1727 je Sodišče Evropskih skupnosti že odločilo, da so pomanjkljivosti denarnega toka, ki izhajajo iz okoliščin, kjer ni neposredne davčne olajšave za izgube, zadostne za navzkrižje z zakonodajo EU.

takoj. V mnogih drugih okoliščinah je davčna olajšava za izgube možna le, če zanjo obstaja dovoljenje s posebno določbo, ki jo je sprejela zadevna DČ:

	Domače davčne olajšave	**Čezmejne davčne olajšave**
V eni družbi („stalna poslovna enota“)	na voljo avtomatično	na voljo v večini primerov
V skupini družb („matične“ in „odvisne družbe“)	na voljo po posebnih pravilih v večini DČ	načeloma **niso** na voljo, z zelo malo izjemami

1.3. Notranji trg in vpliv na poslovne odločitve

Različne obravnave čezmejnih izgub DČ imajo vpliv na delovanje notranjega trga. Zadeve čezmejnih davčnih olajšav zaradi izgube vplivajo na poslovne odločitve, ali vstopiti na novi trg in kako. Pomanjkanje (ali omejitev) čezmejnih davčnih olajšav zaradi izgube oblikuje oviro za vstop na druge trge, kar utrdi umetno delitev notranjega trga vzdolž nacionalnih meja.

Kot posledica tega imajo družbe v velikih DČ, ki lahko dosežejo večje ekonomije obsega in povezanosti z lastnim nacionalnim trgom, prednost pred možnimi konkurenti iz manjših DČ, tudi če so slednji bolj inovativni in učinkoviti. Večje družbe imajo navadno več dejavnosti v različnih DČ kot manjše družbe, kar zagotavlja, da lahko večje družbe enostavneje absorbirajo izgube. Podobno imajo DČ z večjimi domačimi trgi prednost, ker je bolj verjetno, da družbe že imajo naložbe na teh trgih in tako lahko izravnajo vsako izgubo pri določenih dejavnostih s pozitivno davčno osnovo drugih. Zadeva ima posebni pomen za MSP v zvezi z začetnimi izgubami, ki izhajajo iz novih naložb v tujini[7]. Pomanjkanje ali omejena dostopnost čezmejnih davčnih olajšav zaradi izgube zato:

- daje prednost domačim naložbam in deluje zaviralno na naložbe v drugih DČ;
- daje prednost čezmejnim naložbam v večjih DČ;
- pri čezmejnih naložbah daje prednost večjim družbam v primerjavi z MSP; ter
- vpliva na izbiro med stalno poslovno enoto in odvisno družbo kot obliko obrata.

Ta izkrivljanja vodijo k višjim cenam za podjetja in potrošnike in s tem k izgubi blaginje. Kjer ima omejena dostopnost davčnih olajšav zaradi izgube za posledico oslabljeno konkurenco na trgih DČ, bodo dominantne družbe dolgoročno utrpele škodo, ker so izpostavljene manj intenzivnemu pritisku k inovacijam in večanju učinkovitosti.

[7] Posebne težave, s katerimi se soočajo MSP v zvezi s čezmejno gospodarsko dejavnostjo (pomanjkanje čezmejnih davčnih olajšav zaradi izgube in visoki stroški skladnosti), so opredeljene v Sporočilu Komisije o osnutku možnega pilotnega programa obdavčevanja po pravilih matične države (COM(2005) 702 konč.).

1.4. Čezmejna davčna olajšava zaradi izgube in sodna praksa Sodišča Evropskih skupnosti (SES)

SES se je v zadevah *Futura*[8] in *AMID*[9] ukvarjalo z izravnavo čezmejne izgube v zvezi s **stalnimi poslovnimi enotami**.

V zadevi *Futura* je Sodišče gledalo na primer z vidika **države gostiteljice** stalne poslovne enote in ugotovilo, da lahko načelo teritorialnosti upraviči omejevanje zneska prenesene izgube, ki je na voljo v navedeni državi, na izgube, ki imajo gospodarsko povezavo z dohodkom, ki se tam zasluži.

V zadevi *AMID,* ki zavzema vidik **matične države**, je Sodišče ugotovilo, da je belgijska družba s stalno poslovno enoto v Luksemburgu glede davčnih olajšav zaradi izgube v istem položaju kot belgijska družba s poslovno enoto (podružnico) v Belgiji[10] in da dejstvo, da so dobički luksemburške stalne poslovne enote v skladu z belgijskim sporazumom o dvojnem obdavčevanju (double tax agreement – DTA) oproščeni davkov, glede primerljivosti vsebin nič ne spremeni. Različne obravnave navedenih dveh družb glede odbitka izgub so, ker niso utemeljene, v nasprotju s svobodo ustanavljanja in ne morejo biti sprejete[11].

Zadeva čezmejnih davčnih olajšav zaradi izgube **med družbami** je bila prvič predmet sodbe SES v zadevi *Marks & Spencer.* SES je dosodilo, da zavrnitev dovoljenja matični družbi iz Združenega kraljestva, da bi izgube svojih tujih odvisnih družb v EU, ki ne poslujejo v Združenem kraljestvu, nadomestila s svojimi dobički, krši svobodo ustanavljanja, ki je določena v Pogodbi ES. Poslovne izgube so navsezadnje vodile k popolni ustavitvi dejavnosti večine odvisnih družb.

Združeno kraljestvo je predložilo mnoge utemeljitve za to omejitev: (a) potrebo po uravnoteženi dodelitvi davčnih pooblastil med DČ, (b) potrebo po preprečevanju dvakratnega upoštevanja izgub in (c) tveganje izogibanja davkov. SES je sprejelo, da ti trije dejavniki skupaj lahko upravičijo določbe, ki omejujejo svobodo ustanavljanja[12]. Vendar je ugotovilo, da skupinska shema olajšav Združenega kraljestva ne spoštuje načela sorazmernosti, kjer so bile izčrpane možnosti upoštevanja izgub v državi, kjer ima sedež.

2. IZGUBE V ENI DRUŽBI – VPRAŠANJE IZGUB, KI NASTANEJO V STALNIH POSLOVNIH ENOTAH

Izgube v družbi se lahko opredelijo kot izgube, ki so nastale v odvisnih delih družbe, npr. v ločenih oddelkih, podružnicah ali stalnih poslovnih enotah.

2.1. Davčna obravnava izgub v domačih primerih

V vseh DČ se davčna olajšava za izgube, ki izhaja iz domačih dejavnosti v enotni družbi, dodeli avtomatično, kar zagotavlja, da se izgube v družbi upoštevajo takoj. Ker bo družba obdavčena po neto rezultatu vseh domačih dejavnosti podružnic, bo davčna olajšava

---

8 Zadeva C-250/95 *Futura* [1997] I-2492.
9 Zadeva C-141/99 *AMID* [2000] I-11621.
10 Zadeva C-141/99 *AMID* [2000] I-11621, odstavka 28 in 29.
11 Prav tam, odstavka 30 in 31.
12 Zadeva C-446/03 *Marks & Spencer* [2005], odstavek 51.

avtomatično ponovno odpravljena, ko bo del družbe, ki prinaša izgubo, začel poslovati z dobičkom.

2.2. Davčna obravnava izgub v čezmejnih primerih

Družba bo navadno obdavčena kot nerezident glede na rezultate stalne poslovne enote v DČ, v kateri se stalna poslovna enota nahaja. Po zakonodaji ES mora biti stalni poslovni enoti dodeljena ista obravnava po nacionalni zakonodaji kot rezidenčnim subjektom: na primer prenos izgube naprej ali nazaj, v predhodno obračunsko obdobje[13].

Rezultati poslovne enote so potem del skupnih rezultatov družbe v DČ, v kateri je sedež. Sporazumi o dvojnem obdavčevanju dajejo DČ gostiteljici primarne pravice za obdavčitev dobičkov poslovne enote. DČ, v kateri je sedež, bo imela navadno samo sekundarne pravice za obdavčitev teh dobičkov. Izbira metode DČ za odpravljanje dvojnega obdavčevanja je odvisna od tega, katera od dveh metod, opisanih v členu 23 Konvencije vzorcev OECD (kreditna metoda ali metoda izvzetja) je bila sprejeta v sporazumih o dvojnem obdavčevanju z drugo DČ.

a) Kreditna metoda

Kreditna metoda upošteva svetovni prihodek v državi, kjer ima družba sedež. Davki, plačani v tujini, se odbijejo od dela domačega davka, ki je odmerjen na prihodek, obdavčen v tujini. Zato kreditna metoda na podoben način deluje na obravnavo izgub domačih poslovnih enot. Kakršna koli izguba se bo upoštevala pri določitvi svetovnega prihodka.

b) Metoda izvzetja …

Metoda izvzetja na splošno izključuje tuji dohodek, ki je obdavčen v izvorni državi, iz davčne osnove sedeža družbe.

(1) … brez odbitka izgub

Ker se rezultati stalne poslovne enote na ravni sedeža družbe ne upoštevajo, ni na voljo davčnih olajšav. Sedem DČ uporablja ta pristop.

(2) … z (začasnim) odbitkom izgub

Trenutno pet DČ zagotavlja odbitek izgub, ki so jih utrpele stalne poslovne enote, ki se nahajajo v drugi DČ, čeprav so dobički izvzeti. Te izgube se ponovno zajamejo, ko stalna poslovna enota ponovno postane dobičkonosna (na ta način je zagotavljena davčna kohezija).

2.3. Svoboda ustanavljanja in izgube v eni družbi

Kjer se izgube, ki nastanejo v stalnih poslovnih enotah, ne smejo izravnati z dobički sedeža družbe (izravnava „navpično navzgor“), se pojavlja razlika pri obravnavi v primerjavi s čisto domačim primerom. Zato je manj privlačno izvajati svobodo ustanavljanja in družba lahko opusti ustanavljanje stalnih poslovnih enot v drugi DČ. Taka razlika v obravnavi postavlja oviro svobodi ustanavljanja, kar je prepovedano s členom 43 Pogodbe ES. SES v zadevi

---

[13] Npr. zadeva C-311/97 *Royal Bank of Scotland* [1999] ECR I-2651.

AMID izrecno navaja, da je položaj družbe s poslovno enoto v tujini primerljiv s položajem družbe brez nje[14].

Potreba po preprečevanju, da se izgube upoštevajo dvakrat, se lahko obravnava z mehanizmom ponovnega zajetja. Medtem ko se v domačih primerih ponovno zajetje izgub dogaja avtomatično, je treba v čezmejnih primerih namerno zagotoviti tak mehanizem ponovnega zajetja. Dejstvo, da pet DČ to že izvaja, kaže, da je sistem z odbitkom izgub in ponovnim zajetjem iz dobičkov v prihodnosti izvedljiv.

Tveganje izogibanja davkov je zelo omejeno na izgube, ki nastanejo v stalni poslovni enoti, ker se izgube upoštevajo samo na ravni sedeža družbe (izravnava „navpično navzgor“).

3. IZGUBE V SKUPINI DRUŽB – VPRAŠANJE IZGUB, KI NASTANEJO V TUJIH ODVISNIH DRUŽBAH

3.1. Temelj za davčno olajšavo zaradi izgube v skupini družb

Družbe, ki imajo po civilnem pravu pravno osebnost, so na splošno predmet skupnega davka od dobička pravnih oseb v vseh DČ. Ustanovitev družbe ima za posledico ločen subjekt, iz pravnega in davčnega vidika. Skupina družb po zakonu o delniških družbah ni pravna oseba, niti ni taka skupina priznana kot enoten samostojen obdavčljiv subjekt. Zato se v skupini družb avtomatično upošteva izgube na enak način kot v družbi. Vendar se lahko skupina družb iz gospodarskega vidika upošteva kot enotna gospodarska enota. Mnogo DČ je uvedlo domač sistem za skupinsko obdavčevanje, da bi se skupina obravnavala kot enotna gospodarska enota. Vendar ima samo omejeno, čeprav naraščajoče število DČ, sisteme davčnih olajšav, ki se uporabljajo tudi pri čezmejnih primerih[15].
Odsotnost sheme domače obdavčitve za skupine izkrivlja odločitve o naložbah v glavnem glede pravne oblike naložbe (prednost daje ustanovitvi podružnice pred odvisno družbo), ne pa odločitve glede lokacije naložbe. Odsotnost čezmejnih davčnih olajšav zaradi izgube za skupine družb pa lahko izkrivlja oboje, poslovne odločitve glede pravne oblike in lokacije naložbe.

3.2. Domače davčne olajšave za izgube v skupini družb

Šest DČ ne zagotavlja domačega sistema skupinskega obdavčevanja. Sheme, ki jih uporablja ostalih devetnajst DČ, se lahko na splošno razvrstijo v naslednje tri kategorije:

(a) sistem „prenos izgub znotraj skupine“ (sedem DČ);

(b) „združevanje“ davčnih rezulatatov skupine (enajst DČ); ali

(c) popolna konsolidacija davkov (ena DČ).

Izraz „prenos izgub znotraj skupine“ pokriva oboje, „skupinsko davčno olajšavo“ in „prispevek znotraj skupine“. Obe vrsti sistema omogočata dokončen prenos dohodka med družbami, da se olajšajo izgube z dobičkom v skupini. Pod „skupinsko olajšavo“ se izguba enega člana skupine lahko prenese (ali „odstopi“) na dobičkonosnega člana skupine. V okviru sistema „prispevka znotraj skupine“ se lahko dobički enega člana skupine prenesejo na člana skupine, ki posluje z izgubo. Glede na to, da se sistem „prispevka znotraj skupine“ uporablja

---

14 Zadeva C-141/99 *AMID* [2000] I-11621, odstavek 25 ff.

15 Danska in Francija uporabljata take sheme že več let. Italija in Avstrija sta jih uvedli leta 2004 oz. 2005.

za zmanjševanje izgub, ima enak gospodarski učinek kot sistem „prenos izgub znotraj skupine“.

Sistem „združevanja“ vključuje združevanje vseh posameznih davčnih rezultatov (tj. dobičke in izgube) članov skupine na ravni matične družbe. To „združevanje“ ni nujno povezano z obstojem izgub, čeprav je to glavni razlog za uporabo takega sistema. „Popolna konsolidacija davkov“ presega sistem „združevanja“, ker se za davčne namene pravna osebnost članov skupin in vsi prenosi znotraj skupine ne upoštevajo. Rezultati skupine so določeni na osnovi enega samega izkaza poslovnega izida.

Vse metode zagotavljajo popolno navpično navzgor/navzdol (tj. med matično družbo in odvisno družbo) in vodoravno (tj. med odvisnimi družbami) nadomestilo izgube znotraj skupine. To pomeni, da dobički posameznih članov skupine ne bodo obdavčeni, če skupina izkazuje splošno neto izgubo, bodo pa izravnani z izgubami članov druge skupine. Vse metode imajo učinek zagotavljanja takojšnjih olajšav s preprečevanjem, da izgube končajo v različnih subjektih. Zaradi avtomatskega ponovnega zajetja je olajšava na splošno začasna, dokler odvisna družba, ki prinaša izgubo, ne postane ponovno dobičkonosna. Olajšava je stalna samo tam, kjer so izgube dokončne.

Enostavno razširjanje ureditev, ki se uporabljajo pri domačih primerih, na čezmejne primere ne bi predstavljalo popolne rešitve, čeprav bi pomenilo izboljšanje trenutnega stanja. V domačih primerih je ponovno zajetje izgub avtomatsko: razširjanje take sheme na čezmejne primere bi zato potrebovalo določen mehanizem za ponovno zajetje. Morda bi bilo tudi tehnično problematično razširjati vse vidike domačega sistema za davčne olajšave zaradi izgube na čezmejne primere. Vse DČ s sistemom čezmejnih davčnih olajšav zaradi izgube uporabljajo različna pravila v čezmejnih in domačih primerih.

3.3. Opredelitev obsega ciljno usmerjenega ukrepa

3.3.1. Razmejitev do skupne konsolidirane davčne osnove podjetij (SKDOP)

Kakršen koli ciljno usmerjen ukrep za uvedbo čezmejnih davčnih olajšav zaradi izgube predstavlja vmesno rešitev do sprejetja SKDOP. Bilo bi ga enostavneje razviti in izvajati, vendar bi bil po obsegu bolj ozek kot SKDOP za celotno EU. Ciljno usmerjen ukrep ne bi zahteval usklajevanja davčnih sistemov ali davčne osnove. V nasprotju s SKDOP, ki temelji na „večstranskem“ ali „skupnem“ pristopu, bi bil ciljno usmerjen ukrep teoretično lahko oblikovan samo z namenom, da zahteva izvajanje in delovanje ene DČ („enostransko“). Vendar bi bil najustreznejši pristop usklajeni ukrep matične države in tuje države vlagateljice.

3.3.2. Posledice sodbe v zadevi C-446/03 Marks & Spencer

Iz sodbe se lahko izpeljejo naslednja načela in smernice: prvič, država matične družbe bi dodelila stalno davčno olajšavo zaradi izgube le v primeru dokončnih izgub, da bi zaščitila uravnoteženo dodelitev davčnih pooblastil. Drugič, potreba po preprečevanju, da bi družbe upoštevale izgube dvakrat, se lahko uresniči, če postane olajšava pogojena s tem, da odvisna družba izčrpa neposredne možnosti za davčno olajšavo zaradi izgube, ki so na voljo v DČ, v kateri je sedež. Tretjič, tveganje izogibanja davkov narašča, če skupina družb svobodno določa, kdaj in kje želi, da se upoštevajo njene izgube (in dobički) za davčne namene. Ta problem je tem večji, čim več izbire ima družba pri izravnavi izgub vodoravno ali navpično navzdol. Družbe bi seveda želele razdeliti izgubo družbam, ki imajo najvišjo davčno vrednost.

Komisija je prepričana, da se te zadeve lahko v veliki meri rešijo z omejevanjem čezmejnih olajšav na primere „navpično navzdol“. Skupaj z določbo o ponovni obdavčitvi in zahtevo, da se najprej uporabi kakršna koli olajšava, ki je trenutno na voljo odvisni družbi, bi zmanjšali tveganje izogibanja davkov.

3.3.3. Temeljni okvir – vodilna načela za ciljno usmerjen ukrep

Ciljno usmerjen ukrep, ki se nanaša na čezmejne davčne olajšave zaradi izgube, mora zagotoviti, da se skupine, ki poslujejo v mnogih DČ, obravnavajo v največji možni meri na enak način kot skupine, ki poslujejo z eno DČ. Zlasti mora omogočiti, da se izgube izravnajo z davčno osnovo za leto, v katerem so nastale. Ciljno usmerjen ukrep tako:

(a) mora omogočiti učinkovit in takojšen enkratni odbitek izgub;

(b) mora omogočiti, da se izgube upoštevajo najmanj na ravni matične družbe („izravnava „navpično navzgor“);

(c) običajno ne sme imeti za posledico dokončne premestitve dohodka iz ene DČ v drugo, razen če so izgube dokončne in ni možnosti olajšav v državi, kjer so take izgube nastale;

(d) najprej izčrpa domače možnosti za trenutne davčne olajšave zaradi izgube; ter

(e) ne nudi možnosti za zlorabo.

3.4. Možnosti za čezmejno davčno olajšavo zaradi izgube

V teoriji obstajajo tri možnosti, ki zagotavljajo tako minimalno raven nadomestila izgub. Te možnosti se ne razlikujejo glede upoštevanja izgub, ampak se razlikujejo glede obravnavanja prihodnjih dobičkov odvisne družbe na ravni matične družbe.

Davčno leto izgube	**Odbitek izgube v letu izgube**		
Naslednje davčno leto	**Možnost 1** dokončen prenos izgub prihodnji dobički se ne upoštevajo	**Možnost 2** začasen prenos izgub zajetje odbite izgube	**Možnost 3** trenutna obdavčitev rezultatov odvisne družbe upoštevanje rezultatov subjekta, ki prinaša izgubo, za določeno obdobje

3.4.1. Možnost 1: Dokončen prenos izgub („prenos izgub znotraj skupine“)

Ta shema bi vodila k dokončnemu prenosu izgub (znotraj sheme „skupinska olajšava“, kot npr. v zadevi *Marks & Spencer*) ali dobičkov (znotraj sheme „prispevka znotraj skupine“) brez zajetja, razen če so bili uvedeni kompenzacijski ukrepi. En način za preprečevanje vpliva na prihodke od davkov DČ, v katerih ima sedež družba, ki absorbira izgube, bi bila uvedba klirinškega sistema, da bi DČ družbe, ki se je odpovedala izgubi, povrnila škodo DČ, ki je absorbirala izgubo. Sistem bi moral upoštevati vsako pomembno razliko med davčnimi

stopnjami, ki so v uporabi, in pravili za obračunavanje davkov. Posebno pozornost bi bilo treba posvetiti tudi vprašanjem načrtovanja davkov.

3.4.2. Možnost 2: Začasen prenos izgub („metoda odbitka/ponovnega pribitka“)

Po tej shemi se izguba, nastala v odvisni družbi v drugi DČ, ki se je odbila od rezultatov matične družbe, pozneje ponovno zajame, ko odvisna družba ponovno posluje z dobičkom. Posledica tega je začasen prenos izgub. To je bil pristop, izbran v predlogu za direktivo[16] iz leta 1990.

Prednost te metode je, da se relativno enostavno izvaja. Najprej se izgube odbijejo in kasneje, ko odvisna družba ponovno posluje z dobičkom, se izguba, ki je bila predhodno odbita, ponovno zajame z ustrezno dodatno davčno obremenitvijo na ravni matične družbe. Ta mehanizem mora zato omogočati takojšnjo, začasno olajšavo na ravni matične družbe in se s tem izogniti pomanjkljivostim denarnega toka, do katerih bi sicer prišlo.

3.4.3. Možnost 3: Trenutna obdavčitev rezultatov odvisne družbe („sistem konsolidiranih dobičkov“)

Po tem sistemu se za dano davčno leto upoštevajo dobički in izgube izbranih ali vseh članov skupine v določenem časovnem obdobju na ravni matične družbe. Konsolidirane odvisne družbe se obravnavajo na enak način kot stalne poslovne enote. Kreditna metoda bi se uporabljala za odpravljanje dvojnega obdavčevanja. Davek, ki ga plača odvisna družba državi, v kateri ima sedež, bi se pripisal v dobro davku, ki se plačuje v DČ matične družbe glede na dohodek odvisne družbe. Razdeljevanje dobička med člani skupine se ne bi upoštevalo.

Uporaba take sheme ni povezana ali omejena z obstojem izgub (čeprav bo to glavni razlog za uporabo). Ko je bila odvisna družba enkrat izvoljena za sodelovanje v taki shemi, se bo zato ta shema navadno uporabljala za določeno obdobje, tj. 3, 5 ali več let.

Sistem konsolidiranih dobičkov se lahko oblikuje tako, da zajema:

– eno ali več odvisnih družb, izbranih po presoji davkoplačevalca – **izbirna shema** ali

– vse odvisne družbe skupine – **celovita shema.**

Med tema dvema shemama bi izbirna shema zahtevala manj dokumentacije, vendar bi lahko bila bolj dovzetna za agresivne tehnike načrtovanja davkov, ki združujejo stroške v odvisnih družbah, izbranih za konsolidacijo. Pri celoviti shemi bo celotno finančno stanje skupine predmet obdavčitve v državi, kjer ima matična družba sedež. Kreditna metoda bo pomagala pri odpravljanju možnosti za arbitražo davka, ki temelji na izračunu davčne osnove in davčnih stopenj. Glavna pomanjkljivost bi bili povečani stroški skladnosti zaradi potrebe po ponovnem izračunu dohodka vseh članov skupine po pravilih matične družbe DČ[17].

---

16 COM(90) 595 konč. Predlog umaknjen UL C 5, 9.1.2004, str. 20.

17 Obdavčevanje po pravilih matične države bi za skupine MSP lahko rešilo glavne pomanjkljivosti.

4. SKLEPNA UGOTOVITEV

Komisija poudarja potrebo po učinkovitih sistemih za zagotavljanje čezmejnih davčnih olajšav zaradi izgube v EU. Omejena dostopnost čezmejnih davčnih olajšav zaradi izgube je ena najpomembnejših ovir za izvajanje čezmejnega poslovanja in učinkovit notranji trg. Uvajanje sistemov za čezmejne davčne olajšave zaradi izgube bo zlasti koristilo MSP, ki trenutno trpijo zaradi pomanjkanja takih olajšav. Poleg tega bo odpravljena glavna ovira za prodor bolj konkurenčnih podjetij EU na svetovni trg.

Izgube znotraj družbe

Komisija močno spodbuja DČ, ki ne dovolijo, da bi se upoštevale izgube stalnih poslovnih enot v drugi DČ, da pregledajo svoje davčne sisteme, da bi spodbudile svobodo ustanavljanja, določeno v Pogodbi ES.

Izgube znotraj skupine družb

Komisija spodbuja DČ, da uvedejo in vzdržujejo domače davčne sisteme, ki davčne olajšave zaradi izgube znotraj skupine družb obravnavajo na enak način kot davčne olajšave znotraj enotne družbe. To bi preprečilo izkrivljanja in povečalo privlačnost zadevne države kot lokacije za naložbe ter tako pomagalo pri uresničevanju ciljev lizbonske strategije.

Komisija poudarja, da bi morale biti čezmejne davčne olajšave znotraj skupine družb v večji meri na voljo za razvoj podjetij na enotnem trgu in po vsem svetu.

To sporočilo predstavlja tri možne pristope za ponudbo čezmejnih davčnih olajšav zaradi izgube. Ustrezni ukrepi morajo biti usklajeni, da bi povečali koristi za notranji trg in odpravili nepotrebno podvojevanje dela v 25 DČ.

Komisija vabi Svet, Evropski parlament in Evropski ekonomsko-socialni odbor, da proučijo predloge, določene v tem sporočilu, da bi spodbudili DČ k:

- pregledu obstoječih nacionalnih sistemov, da bi zagotovile davčne olajšave zaradi izgube znotraj družbe v čezmejnih primerih;
- hitri izvedbi ene ali več možnih rešitev, predstavljenih v tem sporočilu, za obravnavo izgub, ki so nastale znotraj skupin družb; ter
- razmisleku, kako bi lahko uporabili predloge iz tega sporočila v domačih in čezmejnih primerih z izboljšanjem obstoječih shem davčnih olajšav zaradi izgube in z uvajanjem novih.