

SL

SL

SL



EVROPSKA KOMISIJA

Bruselj, 16.3.2011
SEC(2011) 316 konč.

DELOVNI DOKUMENT SLUŽB KOMISIJE

POVZETEK OCENE UČINKA

Spremni dokument k

predlogu

DIREKTIVE SVETA

o skupni konsolidirani osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb (CCCTB)

{COM(2011) 121 konč.}
{SEC(2011) 315 konč.}

1. OPREDELITEV PROBLEMA

Globalizacija je preoblikovala gospodarstvo. Poleg geografije proizvodnje se je zelo spremenila tudi notranja organizacija družb, ki poslujejo na mednarodnih trgih. Vedno večje povezovanje trgov pa se pri področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb ustavi. Trg EU s 27 različnimi davčnimi sistemi, ki se uporabljajo vzporedno in se pogosto ne ujemajo, dejansko ostaja zelo razdrobljen. Zato je EU v primerjavi s svojima velikima trgovinskima partnericama Združenimi državami in Japonsko, ki ju podjetja vsako posebej obravnavajo kot enotni trg, v bistveno slabšem položaju.

Družbe zdaj poslujejo na podlagi shem, ki so strukturirane tako, da podpirajo večji pretok kapitala in pogoste čezmejne transakcije med povezanimi družbami. Zato so koncepti, ki so opredeljeni za davčne namene, na primer vir in rezidenčnost, ter se tradicionalno uporabljajo za potrebe sorazmerno zaprtih gospodarstev, pogosto neustrezni za obravnavanje izzivov trgovinske dejavnosti na povezanem trgu. Obstoj heterogenih davčnih predpisov, ki se pogosto spreminjajo, pomeni oviro za podjetja, ki konkurirajo na mednarodnih trgih. Poleg tega postajajo nacionalni davčni sistemi vse bolj ranljivi za mehanizme izogibanja plačilu davka. Dejansko se zaradi velike mobilnosti produktivnih dejavnikov premikanje dohodka („income shifting“) in izkoriščanje ugodnosti iz davčnih sporazumov („treaty shopping“) naravno spodbujata.

Glede na navedeno se družbe, ki v EU čezmejno poslujejo, srečujejo s številnimi davčnimi ovirami, kot so:

- I. *dodatni stroški usklajevanja*, ki nastanejo zaradi usklajevanja z različnimi nacionalnimi davčnimi sistemi in pravili za transferne cene. Glede na dokazila iz študije o obdavčevanju podjetij, ki jo je Komisija objavila leta 2001, znašajo stroški davčnega usklajevanja med 2 % in 4 % prihodkov od davka od dohodkov pravnih oseb. Za EU-27 to pomeni povprečno vrednost več kot 10 milijard EUR v letu 2008;
- II. *dvojna obdavčitev*, ki se zgodi, če se za isti prihodek naloži plačilo primerljivih davkov v dveh ali več državah;
- III. *prevelika obdavčitev*, ki se zgodi, če čezmejne dejavnosti ustvarijo davčne obveznosti, ki v povsem nacionalnem okviru ne bi nastale (npr. povezane družbe iz različnih držav članic ali njihove stalne poslovne enote niso upravičene do porazdelitve izgube, medtem ko se s konsolidacijo izgube za družbe, ki imajo enote le v eni državi članici, zmanjšajo njihovi obdavčljivi dobički in davčna obremenitev).

2. ANALIZA SUBSIDIARNOSTI

Sedanji okvir s 27 različnimi nacionalnimi sistemi obdavčevanja podjetij ovira pravilno delovanje notranjega trga. Države članice za to težavo ne morejo zagotoviti celovite rešitve. Z neusklajenim ukrepom, ki bi ga načrtovala in izvedla vsaka posamezna država članica, bi se ponovil sedanji položaj, saj bi morali davčni zavezanci še vedno sodelovati s toliko davčnimi upravami, kot je ureditev, v katerih so zavezani za davek. Ukrepanje Skupnosti je potrebno zaradi vzpostavitve pravnega okvira s skupnimi pravili. Komisija je prevzela pobudo ob upoštevanju, da v skladu z načelom subsidiarnosti države članice ohranijo suverenost pri

določanju svojih stopenj davka od dohodkov pravnih oseb. Zato lahko prosto določajo želen obseg in sestavo svojih davčnih prihodkov.

3. CILJI POBUDE EU

Poseben cilj politike pobude EU je odprava preostalih davčnih ovir na notranjem trgu, kot so navedene zgoraj, in sicer dodatnih stroškov usklajevanja, povezanih z mednarodno dejavnostjo, ter pojavov dvojne obdavčitve in prevelike obdavčitve. Tako se lahko z manjšimi davčnimi izkrivljanji pri odločitvah o naložbah in večjimi možnostmi za čezmejne naložbe doseže splošni cilj izboljšanja gospodarske učinkovitosti pri razporeditvi kapitala za proizvodnjo v EU. Takšno predvideno izboljšanje v smislu enostavnosti in učinkovitosti sistema davka od dohodkov pravnih oseb v EU lahko bistveno prispeva k doseganju ciljev strategije EU 2020 in krepitvi notranjega trga v skladu s pobudami, izraženimi v Aktu za enotni trg.

Operativni cilj je uvedba sklopa skupnih pravil za izračun davčne osnove za zadevne družbe v EU.

Poudariti je treba, da učinki na velikost in porazdelitev osnov za davek od dobička pravnih oseb po vsej EU kot taki niso cilj pobude politike. Zato cilji v smislu porazdelitve prihodkov ali nevtralnosti prihodkov za države članice niso opredeljeni.

4. MOŽNOSTI POLITIKE

V poročilu so obravnavani štirje glavni scenariji politike, ki se primerjajo s scenarijem „neukrepanja“ ali „obstoječega stanja“ (možnost 1):

- sprejetje *neobvezne skupne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb (CCTB)*, tj. da se za zadevne družbe 27 različnih ureditev davka od dohodkov pravnih oseb nadomesti s skupno davčno osnovo, ki se izračuna na podlagi enotnega sklopa pravil (možnost 2);
- *obvezna uvedba skupne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb (CCTB)* za vse družbe s sedežem v EU (možnost 3);
- v okviru *neobvezne skupne konsolidirane osnove za davek od dohodkov pravnih oseb (CCCTB)* bi lahko družbe izbrale skupno (npr. izračunano na podlagi enotnega sklopa davčnih predpisov) konsolidirano davčno osnovo po vsej EU, ki bi nadomestila sedanjih 27 različnih ureditev davka od dohodkov pravnih oseb, in ločen računovodski mehanizem (možnost 4);
- enaka pravila bi bila obvezna za vse družbe s sedežem v EU v okviru *obvezne skupne konsolidirane davčne osnove (CCCTB)* (možnost 5).

Pri vseh možnostih bi se skupna pravila uvedla le za izračun davčnih osnov, medtem ko bi države članice ohranile suverenost na področju davkov, saj bi same odločale o davčnih stopnjah, ki jih bodo uporabljale.

5. OCENA UČINKOV

5.1. Učinek na velikost in porazdelitev davčne osnove

Možnosti politike vključujejo spremembe v velikosti in porazdelitvi osnov za davek od dohodkov pravnih oseb med državami, ki bi jih bilo treba ovrednotiti, čeprav takšni učinki kot taki niso cilji analiziranih davčnih reform. Pomembno je, da se ne oblikujejo splošni sklepi o končnem učinku na prihodke ali proračunsko stanje različnih držav članic, saj bodo ti nazadnje odvisni od odločitev nacionalne politike v zvezi z morebitnimi prilagoditvami kombinacije različnih davčnih instrumentov ali uporabljenih davčnih stopenj.

Ugotovitve kažejo, da bi lahko z uvedbo določb o skupni davčni osnovi brez povezave s čezmejno konsolidacijo izgube (CCTB) v povprečju in za večino družb s sedežem v EU davčne osnove postale širše od sedanjih. Vendar se zdi, da je obseg tega povečanja odvisen predvsem od pravil o amortizaciji, ki se uporabljajo. V vsakem primeru bi skupna davčna osnova zmanjšala sedanjo veliko raznolikost davčnih osnov v evropskih državah.

Določbe o CCCTB bi omogočile čezmejno konsolidacijo dobičkov in izgub. Izračuni za vzorec multinacionalnih skupin iz EU na podlagi zbirk podatkov Amadeus in ORBIS kažejo, da bi lahko imelo v povprečju vsako leto približno 50 % nefinančnih in 17 % finančnih multinacionalnih skupin iz zadevnega vzorca koristi zaradi takojšnje čezmejne kompenzacije izgube. Ponderiranje ločenih rezultatov za različne sektorje je pokazalo, da bi bila za vključene skupine po scenariju CCCTB davčna osnova v povprečju približno 3 % nižja kot po scenariju „obstoječega stanja“¹.

V okviru CCCTB se postavlja vprašanje, kako bi se skupna davčna osnova porazdelila med države članice, v katerih poslujejo multinacionalne skupine, zaradi česar je treba opredeliti priložnostne mehanizme porazdelitve. Ocena obdavčljivih dobičkov multinacionalnih skupin, izdelana na podlagi podatkov iz finančnih poročil, je pokazala, da bi se s formulo z enako ponderiranimi faktorji, tj. stroški za zaposlene, sredstva in prodaja glede na destinacijo, osnove povečale predvsem v državah članicah iz Srednje in Vzhodne Evrope ter v Nemčiji, Španiji, Franciji, Grčiji in Italiji. Rezultati raziskave kažejo, da bi imela sprememba ponderiranja porazdelitvenih faktorjev majhen učinek na sorazmerno porazdelitev davčne osnove med državami.

5.2. Učinek na stroške usklajevanja

Na podlagi dokazov iz raziskave so glavni stroški usklajevanja za multinacionalne družbe neposredno ali posredno povezani s transfernimi cenami (dokumentacija v zvezi s transfernimi cenami, potrdila in sklepi ter postopki medsebojnih sporazumov). Poleg tega so se stroški usklajevanja zaradi transfernih cen sčasoma povečali, predvsem zaradi dveh dejavnikov: (i) zahteve davčnih organov po vse zahtevnejši dokumentaciji, skupaj z revizijami davčnih organov, ter (ii) prilagoditve in spremembe vrste in obsega poslovanja po svetu².

¹ Na splošno je v uporabljenem vzorcu skupni učinek novih določb o davčni osnovi brez povezave s konsolidacijo (kar lahko razširi davčno osnovo) in uvedbe takojšnje čezmejne konsolidacije izgube (ki lahko skrči davčno osnovo) pri scenariju CCCTB takšen, da ohranja skupne davčne osnove približno stalne v primerjavi s sedanjimi (za zadevne družbe).

² Raziskava družbe Ernst & Young o *transfernih cenah*.

V skladu s študijo, ki jo je izdelala družba Deloitte, se pričakuje, da se bo s CCCTB znatno prihranilo pri času in stroških usklajevanja v primerih, ko multinacionalna družba ustanovi novo odvisno družbo v drugi državi članici. Davčni strokovnjaki, ki so sodelovali pri študiji, so ocenili, da veliko podjetje za odprtje nove odvisne družbe v drugi državi članici povprečno porabi več kot 140 000 EUR (0,23 % prometa) za stroške v zvezi z davki. CCCTB bi te stroške zmanjšala za 87 000 EUR ali 62 %. Prihranki so še večji pri srednje velikem podjetju, saj se pričakuje, da bi se stroški znižali s 128 000 EUR (0,55 % prometa) na 42 000 EUR, tj. zmanjšanje za 67 %. Dodatni dokazi, ki so bili zbrani iz vzorca obstoječih evropskih multinacionalnih družb (študija družbe PwC), kažejo na zmernejše, vendar še vedno veliko zmanjšanje stroškov usklajevanja pri ponavljajočih se obveznostih v zvezi z davki. Pričakovani prihranki zaradi uvedbe CCCTB znašajo 8 odstotnih točk časa usklajevanja.

5.3. Učinki na celotno gospodarstvo

Za oceno učinkov različnih reform na celotno gospodarstvo je bil uporabljen izračunljivi model splošnega ravnovesja CORTAX. Model, zasnovan za spodbujanje sprememb davčne politike v državah članicah EU, je bil za namene te ocene učinka razširjen in izboljšan³. Vendar kot vsak model splošnega ravnovesja tudi CORTAX vključuje poenostavljene predpostavke in specifikacije, ki so lahko sporne in ne morejo odpraviti negotovosti o moči nekaterih učinkov davčnih politik. Še pomembneje pa je, da CORTAX ne zajema dolgoročnih dinamičnih dobičkov, ki nastanejo z dodatnim povezovanjem na notranjem trgu, npr. v smislu povečanja števila mednarodno dejavnih družb. Pričakuje se, da bo odprava čezmejnih davčnih ovir zmanjšala izkrivljanje pri razporeditvi kapitala, ker bo povečala nadomestljivost domačih in čezmejnih naložb na eni strani ter na drugi izboljšala privlačnost celotne EU za multinacionalne vlagatelje. Pričakuje se, da se bosta zaradi večje razporeditvene učinkovitosti povečala produktivnost in število zaposlitev, kar izhaja tudi iz ekonomije obsega, ki se lahko izkoristi na večjem trgu.

Štiri različne možnosti politike, tj. neobvezna CCTB, obvezna CCTB, neobvezna CCCTB in obvezna CCCTB, so se primerjale s scenarijem „obstoječega stanja“. Pri *neobveznih* scenarijih se predvideva, da vse multinacionalne družbe, vendar nobena domača družba, izberejo alternativne davčne sisteme, medtem ko morajo pri *obveznem* scenariju tudi domače družbe uporabljati nove davčne določbe. Na podlagi te predpostavke bi se lahko pri neobveznih scenarijih izboljšanje blaginje ovrednotilo prenizko, ker se lahko pričakuje, da bi multinacionalne družbe novi sistem v praksi izbrale le, če to ne bi povzročilo manjših neto dobičkov, kot so dobički v okviru različnih nacionalnih davčnih sistemov. Pri vseh scenarijih se predvideva, da so pred prilagoditvijo davčne stopnje prihodki od davkov od dohodkov pravnih oseb stalni, tako da je državni proračun uravnotežen, preden se družbe odzovejo na novo okolje politike.

Pomemben gospodarski mehanizem pri analizi izračunljivega modela splošnega ravnovesja za CCTB je ravnotežje med nizko dejansko mejno davčno stopnjo (posledica ozke osnove in visoke zakonske davčne stopnje), ki zmanjšuje izkrivljanja pri naložbah, ter nizko zakonsko stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb (povezana s široko osnovo), ki zmanjšuje premikanje dobička multinacionalnih družb na zunanje lokacije in izboljšuje privlačnost

³ Pri razširitvi gre za vključitev (i) *davčnih oaz*, s katerimi se zajamejo možnosti za premikanje dobička iz EU, (ii) *verjetnosti izgub*, s čimer se natančno ovrednotijo gospodarski učinki konsolidacije izgube, in (iii) *izbire dislociranih lokacij* za prikaz inframejnih izbir družb glede tega, *kje* vlagati, pred sprejetjem odločitve o tem, *koliko* vložiti.

lokacije v primeru izbire dislociranih naložb. Ugotovljeno je bilo, da bi razširitev osnove, ki jo zajema nova opredelitev skupne davčne osnove, in posledično znižanje stopnje zmanjšala skupno blaginjo v EU⁴.

Na drugi strani je glavni pozitiven učinek reforme CCTB povezan s predvidenim zmanjšanjem stroškov usklajevanja. Na splošno se z obvezno CCTB blaginja na evropski ravni ne bi bistveno spremenila, medtem ko uvedba CCTB, ki bi bila neobvezna za multinacionalne družbe, kaže na rahlo izboljšanje blaginje.

Učinki CCCTB na blaginjo so v primerjavi s CCTB ugodnejši pri vseh analiziranih scenarijih. Splošen končni učinek je majhno pozitivno neto izboljšanje blaginje za približno 0,02 % BDP skupno za celotno EU, kar pomeni približno 2,4 milijarde EUR (podatki za leto 2009). Razločevanje učinkov različnih elementov reform kaže, da:

- je največji delež pozitivnega gospodarskega učinka konsolidacije in porazdelitve po formuli povezan z nižjimi stroški usklajevanja;
- ima premik z ločenega računovodenja na porazdelitvi po formuli zanemarljiv učinek na BDP in blaginjo. Gre za rezultat različnih učinkov, ki se izravnavajo: manjša spodbuda za premikanje dobičkov in kapitala iz držav z visokimi davki, vendar dodatna izkrivljanja pri razporeditvi faktorjev formule v gospodarstva z nizkimi davki;
- konsolidacija izgube lahko skrči davčne osnove. Torej bo glede na predpostavke modela morda potrebno, da se zaradi uravnoteženja državnega proračuna stopnje davka od dohodkov pravnih oseb nekoliko povečajo. S kombinacijo manjše davčne obremenitve zaradi konsolidacije izgube in večje davčne obremenitve zaradi višjih stopenj se lahko na splošno povišajo stroški kapitala. Posledično se lahko naložbe nekoliko zmanjšajo, vendar se zaposlenost poveča zaradi nižjih stroškov dela. Skupno bi se torej BDP nekoliko znižal, medtem ko je neto učinek na blaginjo zanemarljiv.

6. PRIMERJAVA MOŽNOSTI

Odprava vseh treh vrst ovir, opredeljenih v zvezi z davkom od dobička pravnih oseb, ki je mogoča v okviru možnosti politike CCCTB, bi podjetjem omogočila, da sprejemajo preudarnejše gospodarske odločitve, kar bi izboljšalo splošno gospodarsko učinkovitost v EU. Na podlagi količinsko opredeljenih gospodarskih učinkov neobvezna CCCTB in obvezna CCCTB zaradi prihrankov, ki jih lahko ustvarita pri stroških usklajevanja, pomenita boljšo izbiro v primerjavi z drugimi možnostmi. Vendar makroekonomski podatki kažejo, da je neobvezna CCCTB na splošno najboljša možnost politike med vsemi analiziranimi scenariji.

Analizirane reforme so dolgoročno potencialno povezane s pomembnimi dinamičnimi učinki. Glavni način za uresničitev teh učinkov je zmanjšanje negotovosti in stroškov (dejanskih in

⁴ V modelu se je s politiko razširjanja osnove, ki znižuje stopnjo, blaginja izboljšala, če so jo ločeno uporabile posamezne države, zlasti države z visokimi davki, za katere so značilni pogosti premiki dobička. Vendar splošno izvajanje takšne politike na evropski ravni zmanjšuje koristne učinke nižjih stopenj davka od dohodkov pravnih oseb. Primerjalna prednost lokacije države se dejansko ne izboljša, če tudi vse druge države članice znižajo svoje davčne stopnje. Učinek se pokaže le v primeru izbire lokacije v primerjavi s tretjimi državami. Večstranska politika razširjanja osnove in znižanja stopnje bi torej manj verjetno izboljšala blaginjo kot enostranska politika.

ugotovljenih), ki jih imajo družbe, delujoče v več ureditvah. Končni učinek bo večje čezmejno vlaganje v EU, ki bo doseženo z dodatno širitvijo evropskih in tujih multinacionalnih družb ter z novim vlaganjem izključno domačih družb v drugih državah članicah. Če sedanje razdrobljeno okolje sistemov obdavčevanja pravnih oseb deluje kot ovira pri vstopu na mednarodne trge, bi zlasti mala in srednje velika podjetja (MSP) zaradi enakih konkurenčnih pogojev, ki bi jih ustvarile analizirane reforme, imela veliko prednost. Odprava dodatnih stroškov usklajevanja, povezanih z obveznostjo upoštevanja različnih davčnih predpisov, in uvedba načela „vse na enem mestu“ v davčni upravi bi verjetno povečali zmožnost malih in srednje velikih podjetij za širjenje čez meje.

7. SPREMLJANJE IN VREDNOTENJE

Predlagano posredovanje politike bo vplivalo na številne spremenljivke, ki jih je treba spremljati. Na mikroekonomski ravni je treba oceniti učinke možnosti politike na stroške družb, ki jih imajo zaradi usklajevanja v zvezi z davki, in na njihove odločitve glede čezmejnih naložb. Za odpravo znanih težav pri pridobivanju zanesljivih ocen dejanskih in ugotovljenih stroškov usklajevanja je treba izvesti priložnostne raziskave, pri čemer je treba posebno pozornost nameniti reprezentativnosti izbranih vzorcev. Naklonjenost MSP do širjenja v tujino je lahko zelo dober pokazatelj pričakovanih dolgoročnih učinkov možnosti politike. Takšni učinki se lahko izmerijo z raziskavami med zadevnimi družbami in analizami opazovanih sprememb pri dejanskih odločitvah o naložbah.

Na makroekonomski ravni je treba v skladu s splošnimi cilji izboljšanja razporeditve kapitala za proizvodnjo v EU zbrati dokaze o tokovih tujih neposrednih naložb, usmerjenih v EU in med državami EU.

Ocena posledic uporabe zakonodajnega ukrepa bi se lahko izvedla pet let po začetku veljavnosti zakonodajnih ukrepov, na podlagi katerih se bo izvajala Direktiva. Komisija bi potem Evropskemu parlamentu in Svetu predložila poročilo o tehničnem delovanju te direktive.

Vsebina takšnega poročila bi se spreminjala glede na obseg uporabe Direktive, kot bi jo končno sprejel Svet.

Preglednica 1: Razvrstitev možnosti politike (1 = najboljša možnost)

	Možnost 1: obstoječe stanje	Možnost 2: neobvezna CCTB	Možnost 3: obvezna CCTB	Možnost 4: neobvezna CCCTB	Možnost 5: obvezna CCCTB
Študija družbe PwC (stroški usklajevanja)	2	3		1	
Študija družbe Deloitte (stroški usklajevanja)	3	2		1	
Študija CORTAX (makroekonomske spremenljivke)	4	3	5	1(2)	2(1)