



KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI

Bruselj, 19.12.2006  
COM(2006) 823 konč.

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

**Usklajevanje sistemov neposrednih davkov držav članic na notranjem trgu**

## KAZALO

1.	Uvod.....	3
2.	Ključna načela za usklajene davčne sisteme.....	4
2.1.	Ključna načela.....	4
2.2.	Odpravljanje diskriminacije in dvojnega obdavčevanja .....	5
2.3.	Preprečevanje neobdavčevanja in zlorabe .....	6
2.4.	Zniževanje stroškov usklajevanja in poenostavitev postopkov .....	6
3.	Iskanje usklajenih rešitev .....	6
4.	Sklep.....	8

## 1. UVOD

Države članice se soočajo z novimi izzivi. Glavni namen nacionalnih davčnih sistemov je zagotavljanje ustrezne ravni prihodkov za financiranje javne porabe. Globalizacija podjetij in zasebnih dejavnosti je konkurenčnost davčnih sistemov postavila pod pritisk. Glede na sedanje stanje zakonodaje Skupnosti so države članice v glavnem svobodne pri oblikovanju svojih sistemov neposrednih davkov, tako da ustrezajo ciljem in zahtevam njihove notranje politike. Obravnavanje medsebojnega vpliva več davčnih sistemov je izziv za notranji trg. Poleg tega davčni sistemi predstavljajo temeljne demokratične možnosti kar zadeva način nepristranskega zbiranja takšnih sredstev ter razdelitve prihodkov. Vendar lahko nacionalna davčna pravila, oblikovana izključno ali v glavnem glede na domači položaj, povzročijo neusklajeno davčno obravnavo, kadar se uporabljajo v čezmejnem okviru.

Davkoplačevalci, tako posamezniki kakor tudi pravne osebe, ki so v čezmejnem položaju, so lahko prizadeti zaradi diskriminacije, dvojnega obdavčevanja ali imajo lahko dodatne stroške usklajevanja<sup>1</sup>. To odvrča posameznike, ki želijo delati ali vlagati v drugih državah članicah. Poleg tega ovira čezmejno ustanavljanje, dejavnosti in vlaganje družb ter jim onemogoča polno izkoriščanje notranjega trga<sup>2</sup>. Enostransko ukrepanje držav članic ali obstoječe dvostranske davčne pogodbe samo delno rešujejo te težave. Davčne ovire za čezmejne dejavnosti in naložbe so bile in so še vedno vzrok za veliko pravnih sporov v zadnjih nekaj letih, ker so davkoplačevalci skušali izpodbijati pravila držav članic na podlagi pravic iz Pogodbe<sup>3</sup>.

Komisija meni, da je eden od sistematičnih načinov za reševanje obstoječih davčnih ovir za pravne osebe kot davkoplačevalce, ki delujejo v več državah članicah, da se večnacionalnim skupinam zagotovi skupna konsolidirana osnova za davek od dobička pravnih oseb (CCCTB) za njihove dejavnosti v EU. Zato je Komisija napovedala, da namerava v letu 2008 predstaviti celovit zakonodajni predlog za CCCTB. Vendar so še vedno potrebni bolj usmerjeni ukrepi za kratkoročno do srednjeročno reševanje najbolj nujnih težav. Poleg tega bodo nekatere težave ostale tudi, če bo uvedena CCCTB, na primer, ker CCCTB ne bo vključevala posameznikov kot davkoplačevalcev, ker ni nujno, da bo veljala za vse pravne osebe kot davkoplačevalce in/ali za vse države članice, in ker bo treba obravnavati medsebojni vpliv med CCCTB ter drugimi vidiki sistemov neposrednih davkov.

Zaradi tega je še vedno treba zagotoviti, da nepoenoteni nacionalni davčni sistemi ustrezno delujejo skupaj, da se premagajo zgoraj navedene ovire ter poleg tega preprečijo slabšanja davčne osnove držav članic. Vedno bolj očitno postaja, da lahko neusklajenost med sistemi

---

<sup>1</sup> Glavne davčne ovire za družbe, ki opravljajo čezmejne gospodarske dejavnosti na notranjem trgu, so opisane v študiji „Obdavčevanje podjetij na notranjem trgu“ (SEC(2001)1681, 23.10.2001, del III, strani 223-305).

<sup>2</sup> Komisija je v podrobni gospodarski študiji (SEC [2001] 1681, priloženi k Sporočilu „Na poti do notranjega trga brez davčnih ovir“, COM [2001] 582), opredelila številne davčne ovire za čezmejno trgovanje na notranjem trgu in nekaj ukrepov, ki bi jih bilo treba sprejeti za odpravo teh ovir. Strokovna skupina „FISCO“ je druge davčne ovire odkrila tudi na področju finančnih storitev (glej Sporočilo o obračunu in poravnavi v Evropski uniji – pot naprej COM [2004] 312), ki svetuje glede odprave ovir davčnega usklajevanja pri obračunu in poravnavi čezmejnih transakcij vrednostnih papirjev znotraj EU.

<sup>3</sup> Trenutne omejitve nacionalnih davčnih politik na integriranem notranjem trgu so bile prikazane v številnih sklepih Sodišča Evropskih skupnosti (samo za leto 2006 glej sodbe Sodišča v zadevah C-520/02 *Turpeinen*, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-386/04 *Centro di Musicologia Stauffer*, C-290/04 *Scorpio*, C-346/04 *Conijn*, C-152/03 *Ritter-Coulais*, C-471/04 *Keller Holding* in C-365/04 *Bouanich*).

neposrednih davkov povzroči tudi nenamerno neobdavčevanje ali zlorabe in torej manjše davčne prihodke, ki vplivajo na sposobnost držav članic za upravljanje učinkovitih in uravnoteženih davčnih sistemov. To lahko vpliva na trajnostno financiranje socialnih modelov držav članic<sup>4</sup>.

Zato je namen tega sporočila usklajevanje in izboljševanje delovanja nepoenotenih sistemov neposrednih davkov. S poenotenjem se ustvari skupna zakonodaja Skupnosti, ki nadomesti nacionalne zakone, z usklajevanjem pa se nadgrajujejo nacionalni sistemi, da postanejo skladni s Pogodbo in drug z drugim. Cilj usklajevanja ni nadomeščanje obstoječih nacionalnih davčnih sistemov z enotnim sistemom Skupnosti, ampak zagotavljanje, da lahko takšni nacionalni sistemi brežhibno delujejo skupaj.

Kakor je Komisija poudarila v svojem prispevku na vrhu v Hampton Courtu, se je treba intenzivneje posvetiti izboljšanju delovanja trenutnih davčnih sistemov v EU. Izboljšano sodelovanje med državami članicami in boljše usklajevanje njihovih pravil bo znatno izboljšalo delovanje njihovih davčnih sistemov. Države članice bodo lažje dosegale cilje svoje davčne politike in zaščitile svoje davčne osnove, poleg tega pa bodo zagotovile odpravljanje diskriminacije in dvojnega obdavčevanja posameznikov in podjetij. Tako bodo davčni sistemi bolj učinkovito prispevali k uspehu notranjega trga, izboljšani rasti in zaposlovanju ter večji konkurenčnosti evropskih podjetij na svetovni ravni v skladu s prenovljeno lizbonsko strategijo<sup>5</sup>.

## **2. KLJUČNA NAČELA ZA USKLAJENE DAVČNE SISTEME**

### **2.1. Ključna načela**

Skladna in usklajena davčna obravnava pomeni:

- odpraviti diskriminacijo in dvojno obdavčevanje,
- preprečiti nenamerno neobdavčevanje in zlorabe ter
- znižati stroške usklajevanja, povezane z upoštevanjem več kot enega davčnega sistema.

Pobude za usklajevanje so lahko različnih oblik in lahko segajo od usklajenega enostranskega ukrepanja držav članic do skupinskega ukrepanja v obliki instrumenta Skupnosti. V nekaterih primerih lahko zadošča, da države članice enostransko izvajajo skupno dogovorjene rešitve, npr. spremembe notranjih predpisov za odpravljanje diskriminacije. V drugih primerih je lahko enostransko ukrepanje nezadostno in je potrebno dvostransko ukrepanje z določbami davčne pogodbe ali skupinsko ukrepanje z instrumentom Skupnosti. To je potrebno zlasti, kadar se pojavi dvojno obdavčevanje ali nenamerno neobdavčevanje zaradi slabe usklajenosti pravil držav članic. Potrebna je tudi boljša uskladitev ureditev med državami članicami in tretjimi državami na nekaterih področjih, zlasti v zvezi z ukrepi za preprečevanje izogibanja, da se zaščitijo davčne osnove držav članic.

---

<sup>4</sup> COM(2005) 525 konč., 3.11.2005, Evropske vrednote v globaliziranem svetu: Prispevek Komisije k oktobrskemu srečanju predsednikov držav in vlad.

<sup>5</sup> COM(2005) 532 konč., 25.11.2005, Prispevek obdavčevanja in carinskih politik k Lizbonski strategiji.

Glavna skrb držav članic, zlasti glede na veliko povečanje števila pravnih sporov, ki so jih v zadnjih letih sprožili davkoplačevalci, je zagotoviti, da so njihova davčna pravila skladna z zahtevami zakonodaje Skupnosti. Te pobude morajo državam članicam pomagati pri odpravljanju diskriminacije, zagotavljanju izpolnjevanja njihovih obveznosti iz Pogodbe in omejevanju motenj, ki lahko nastanejo zaradi pravnih sporov.

## **2.2. Odpravljanje diskriminacije in dvojnega obdavčevanja**

Odpraviti davčno diskriminacijo je temeljna zahteva zakonodaje Skupnosti. Države članice lahko obravnavajo čezmejne položaje drugače kot domače, samo če je to upravičeno zaradi različnih okoliščin davkoplačevalcev. Z leti se je izkazalo, da je veliko vidikov v pravilih držav članic v nasprotju s Pogodbo, vključno s pravili o obdavčevanju dobička (npr. izstopni davki), obdavčevanju dividend (npr. davčni odtegljaji), skupinskem obdavčevanju (npr. odsotnost čezmejnega pokrivanja izgub), obdavčevanju podružnic in pravili za preprečevanje izogibanja. Kljub precej obsežni sodni praksi Sodišča Evropskih skupnosti (SES) ni vedno lahko razumeti, kako se široko izražene pravice iz Pogodbe uporabljajo na zapletenem področju davčne zakonodaje. Večina sodne prakse je nedavne, še vedno se razvija in v glavnem zadeva posebne davčne določbe posameznih držav članic. Davkoplačevalcem, davčnim službam in nacionalnim sodiščem ni vedno lahko razumeti vseh posledic odločitev Sodišča ali jih postaviti v širši okvir.

Po mnenju Komisije so pri načelih, ki izhajajo iz sodne prakse, in pri tem, kako zadevajo glavna področja neposrednega obdavčevanja, potrebna navodila. Taka navodila bodo spodbudila večjo pravno varnost, ki bo koristila davkoplačevalcem, davčnim organom in nacionalnim sodiščem.

Vendar pa je to le izhodišče. Treba je poiskati rešitve, ki bodo zagotovile skladno čezmejno davčno obravnavo. Izkušnje kažejo, da nediskriminacijske obveznosti ni vedno mogoče izvajati skladno ali najbolje z enostranskimi ukrepi. Države članice so v nekaterih primerih ukrepale enostransko in ukinile domače davčne prednosti ali razširile zahteve za čezmejne položaje na domače položaje v okoliščinah, v katerih to ni bilo zaželeno v smislu davčne politike. To je v nasprotju z interesi notranjega trga in ogroža konkurenčnost gospodarstev držav članic<sup>6</sup>. Komisija predlaga predstavitev številnih pobud za pomoč državam članicam pri iskanju usklajenih rešitev, ki jim bodo omogočile, da dosežejo svoje cilje glede davčne politike in pri tem izpolnjujejo zahteve zakonodaje Skupnosti.

Odpravo dvojnega obdavčevanja na notranjem trgu izrecno obravnava člen 293 Pogodbe ES. Mednarodno dvojno obdavčevanje je velika ovira za čezmejno dejavnost in naložbe znotraj EU. Zato je njegova odprava osnovni cilj in načelo kakršnih koli usklajenih rešitev. Mednarodno dvojno obdavčevanje nastane po definiciji zaradi tega, ker za davkoplačevalca velja več kot ena davčna jurisdikcija. To je klasičen primer ovire za notranji trg, ki nastane zaradi neusklajenosti med nacionalnimi davčnimi sistemi in se lahko odpravi samo s sodelovanjem med državami članicami.

---

<sup>6</sup> Glej točko 68 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Geelhoeda z dne 29. junija 2006, C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation proti Commissioners of Inland Revenue: „Takšna razširitev zakonodaje na razmere, povsem nepovezane z njeno utemeljitvijo, ki ima zgolj formalističen namen in dodatno upravno bremeni domače gospodarske družbe in davčne organe, je precej nesmiselna in dejansko škodljiva za gospodarsko učinkovitost. Zato je škodljiva za notranji trg“.

### **2.3. Preprečevanje neobdavčevanja in zlorabe**

Vrzeli med davčnimi sistemi zaradi neuskklajenosti lahko povzročijo tudi nenamerno neobdavčevanje in dajejo priložnost za zlorabo. Neobdavčevanje in zloraba sta enako škodljiva za interese notranjega trga, ker ogrožata pravičnost in ravnovesje davčnih sistemov držav članic. Ta težava se lahko rešuje tudi z boljšo usklajenostjo pravil držav članic in izboljšanim sodelovanjem, kar zadeva njihovo izvajanje. To bo bistveni sestavni del pobud Komisije, ki predlaga, da to področje v bližnji prihodnosti prouči skupaj z državami članicami v delovni skupini, odvisno od razvoja zadevne sodne prakse SES.

### **2.4. Zniževanje stroškov usklajevanja in poenostavitev postopkov**

Če obstaja več davčnih sistemov, to pomeni, da obstaja tudi več sklopov zahtev glede skladnosti. Potreba po razbremenitvi večnacionalnih družb, ki morajo upoštevati tudi do 25 sistemov držav članic, in pravila glede oblikovanja transernih cen za delitev davčne osnove med njimi so bili ključni dejavniki odločitve Komisije pri prizadevanju za CCCTB za gospodarske družbe. Hkrati si je Komisija z delom, ki ga je opravil Skupni forum za transferne cene, prizadevala proučiti okvir za zmanjšanje bremen v zvezi s skladnostjo transernih cen. Zaželeno je bolj splošno proučiti načine, na katere se lahko zmanjšajo stroški čezmejnega usklajevanja in poenostavijo postopki za davkoplačevalce, vključno z malimi in srednjimi podjetij ter posamezniki, in sicer z izboljšanim upravnim sodelovanjem med državami članicami.

## **3. ISKANJE USKLAJENIH REŠITEV**

Komisija meni, da se zgoraj navedeni cilji lahko najbolje – in včasih izključno – dosežejo z usklajevanjem med državami članicami. Komisija je danes objavila dve sporočili na posameznih področjih, na katerih se ji zdi potrebno usklajeno delovanje.

Prvo sporočilo zadeva področje izstopnih davkov. Na področju izstopnih davkov, ki vključuje davke na prenose sredstev v drugo jurisdikcijo, je očitno, da je potrebna ustrezna uskladitev davčnih pravil držav članic, okrepljena z učinkovitim sodelovanjem pri izvajanju. Iz nediskriminacijskega načela, kot ga razlaga sodna praksa SES, sledi, da se čezmejni položaji ne smejo obravnavati manj ugodno kot primerljivi domači položaji. Pri izstopnih davkih je SES izključilo možnost takojšnjega pobiranja takšnih davkov na nerealizirane dobičke v čezmejnih položajih, če ni takšnega obdavčenja v primerljivih domačih položajih<sup>7</sup>. Poleg tega je SES odredilo, da se odlog plačila davkov ne sme opraviti pod določenimi pogoji, kot so zahteva po bančni garanciji ali imenovanje davčnega zastopnika. Vendar pa brez ustreznega usklajevanja in učinkovitega sodelovanja pri izvajanju obstaja tveganje, da se bo kakršen koli dobiček, ustvarjen pri odprodaji sredstev, izognil obdavčitvi ali pa bo dvojno obdavčen zaradi slabe usklajenosti pravic pobiranja davkov, predvidenih z domačimi določbami in določbami dvostranskih davčnih pogodb, ali zaradi tega, ker ni potrebnih informacij ali načinov pobiranja za ustrezno izterjavo davčnih terjatev. V Sporočilu o izstopnih davkih je Komisija predstavila več posameznih predlogov v zvezi s tem, kako lahko države članice bolje uskladijo svoja pravila na tem področju, da bi odpravile nezakonito diskriminacijo in se izognile dvojnemu obdavčevanju ali dvojnemu neobdavčevanju. Opredelila je tudi določena

---

<sup>7</sup> Zadeva C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant proti Ministère de l'économie, des Finances et de l'Industrie, UL C 94, 17.4.2004, str. 5.

področja, ki jih je treba še bolj podrobno obdelati. Sporočilo je pomembno za pravne osebe in posameznike, ki plačujejo davke.

Drugo sporočilo zadeva čezmejno pokrivanje izgub za gospodarske družbe in skupine. Če takega pokrivanja ni, obstaja tveganje, da dobički in izgube kapitalsko povezanih družb ali različnih enot posamezne družbe obtičijo v različnih jurisdikcijah, zaradi česar skupina ali gospodarska družba plača davek na znesek, ki presega njene skupne rezultate na ravni EU. To očitno omejuje čezmejno poslovanje ter ogroža konkurenčnost gospodarskih družb in skupin EU. CCCTB bo, če bo sprejeta, zagotovila celovito konsolidacijo rezultatov na ravni EU za skupine, ki jih zajema ta režim. Sporočilo je namenjeno bolj bližnji uskladitvi pravil držav članic. Temelji na nedavni sodni praksi SES, zlasti sodbi SES v primeru Marks & Spencer, in podpira minimalni standard za čezmejno pokrivanje izgub, ki vključuje pokrivanje izgub hčerinskih družb na ravni matične družbe.

Sodelovanje med državami članicami je očitno nujno na takih področjih, kot je zgoraj navedeno področje, na katerih slaba usklajenost sistemov držav članic povzroča dvojno obdavčevanje ali dvojno neobdavčevanje. Vendar je tudi takrat, kadar države članice lahko uresničijo rešitve z enostranskimi ukrepi, morda priporočljivo poiskati skupne rešitve. Komisija meni, da so eno teh področij pravila za preprečevanje izogibanja, kot so pravila o tujih odvisnih družbah<sup>8</sup>. Kot je pokazala nedavna sodna praksa, je to občutljivo področje, kjer je treba poiskati ustrezno ravnovesje med interesom za učinkovito preprečevanje zlorabe v EU in potrebo po izogibanju nesorazmernim omejitvam čezmejne dejavnosti, ki so v nasprotju z zakonodajo Skupnosti. Nujno je potrebna tudi boljša usklajenost uporabe takih pravil v zvezi s tretjimi državami, da se zaščitijo davčne osnove držav članic.

Komisija načrtuje, da bo naslednje leto izdala nadaljnje sporočilo o pravilih za preprečevanje zlorabe. Kot je pojasnjeno zgoraj, je treba na tem področju nujno poiskati uravnovešene rešitve, ki ustrezajo potrebam držav članic in so skladne z zahtevami zakonodaje Skupnosti.

Slabo usklajenost lahko na primer povzroči tudi način, na katerega države članice opredeljujejo dolg in kapital. Posamezna država članica lahko transakcijo obravnava kot prispevek v kapital in ne posojilo, in zato dohodka od kapitala ne šteje za obdavčljivega, druga država članica pa lahko posojilo obravnava kot dolg in omogoča, da so plačane obresti odbitek za družbo, ki jih plačuje. Zaradi tega lahko v eni državi pride do odbitka brez ustreznega obdavčenja v drugi državi članici. Drugo področje zadeva uporabo hibridnih subjektov, tj. subjektov, ki se v eni državi članici obravnavajo kot pravna oseba (nepregledna) v drugi pa kot oseba, ki ni pravna (transparentna); ta različna obravnava v državah članicah lahko povzroči dvojno oprostitvev ali dvojni odbitek. Komisija se tudi dejavno ukvarja s potrebo po pobudah na drugih področjih, kot so davčni odtegljaji, obdavčevanje podružnic in davki na dedno posest. Z državami članicami, akterji na trgu in drugimi zainteresiranimi stranmi, če je to ustrezno, bi rada proučila nadaljnja področja, kjer so take pobude še posebej potrebne.

Komisija meni, da poleg takih posebnih pobud boljša usklajenost davčnih sistemov držav članic vključuje potrebo po bolj splošni rešitvi za davkoplačevalce, ki so dvojno obdavčeni zaradi nasprotij pri pravicah pobiranja davkov. Konvencija o arbitraži, katere delovanje si

---

<sup>8</sup> Glavni namen pravil o tujih odvisnih družbah je preprečiti družbam, registriranim po domačem pravu, da se izognejo domačim davkom, tako da dobiček preusmerijo v odvisne družbe v državah z (bistveno) nižjo ravnijo obdavčitve. Pravila o tujih odvisnih družbah praviloma določajo, da se lahko dobiček tuje odvisne družbe pripiše domači nadrejeni družbi in obdavči pri njej, tako kot njen lastni dobiček.

Komisija prizadeva izboljšati, je omejena na spore v zvezi s transfernimi cenami. Komisija predlaga, da bi z državami članicami proučile okvir za učinkovit in splošen zavezujoč mehanizem za reševanje sporov, s katerim bi se bolj splošno reševale težave z mednarodnim dvojnimi obdavčevanjem v EU. Tak mehanizem bi resnično koristil davkoplačevalcem v čezmejnih položajih, zlasti posameznikom ter malim in srednjim podjetjem.

#### 4. SKLEP

Ustrežno usklajevanje in sodelovanje med državami članicami jim lahko omogočita, da dosežejo cilje svojih davčnih politik in zaščitijo svoje davčne osnove ter hkrati zagotovijo odpravo diskriminacije in dvojnega obdavčevanja ter zmanjšanje stroškov usklajevanja. Davčni sistemi bodo tako bolje prispevali k uspehu notranjega trga in pripomogli h krepitvi konkurenčnosti evropskih podjetij na svetovni ravni v skladu s prenovljeno lizbonsko strategijo.

Komisija je pripravljena pomagati državam članicam pri razvoju načel za usklajene rešitve, določenih v tem sporočilu, ter pri izboljševanju praktičnih načinov upravnega sodelovanja. Zlasti predlaga, da se pripravi vrsta pobud, ki zajemajo ključna področja neposrednega obdavčevanja, kot so zgoraj opisana področja, in bolj splošna pobuda, namenjena učinkovitemu odpravljanju mednarodnega dvojnega obdavčevanja znotraj EU.

Uspeh teh pobud bo odvisen od pripravljenosti držav članic, da sodelujejo in vlagajo v usklajene rešitve. Neukrepanje bi lahko samo še bolj zmanjšalo sposobnost držav članic, da zaščitijo svoje davčne prihodke, in povzročilo nadaljnje pravne spore v zvezi s posameznimi določbami. Komisija zato poziva države članice, naj proučijo predloge v tem sporočilu in v sporočilih o čezmejnih izgubah in izstopnih davkih, predstavljenih danes, ter sodelujejo z njo, da se hitro in učinkovito rešijo sprožena vprašanja.

Ta pobuda je zasnovana tako, da takoj koristi vsem davkoplačevalcem v čezmejnih položajih, pomaga pri vzpostavitvi notranjega trga skupaj s pobudami, ki so že bile sprožene, predvsem oblikovanje CCCTB. Komisija poziva države članice, akterje na trgu in institucije EU, naj sprejmejo možnosti, ki jih ponuja ta pobuda.

Komisija poziva Svet, Evropski parlament in Ekonomsko-socialno odbor, naj podajo mnenje o tem sporočilu.