



KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI

Bruselj, 10.12.2007
COM(2007) 785 konč.

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

**Uporaba ukrepov proti zlorabi na področju neposrednih davkov – v EU in v zvezi s
tretjimi državami**

1. UVOD

Komisija je v svojem sporočilu o usklajevanju sistemov neposrednih davkov držav članic na notranjem trgu¹ predstavila več oblik usklajevanja in sodelovanja med državami članicami, ki bi jim omogočile doseči cilje njihove davčne politike in zaščititi njihove davčne osnove ob upoštevanju njihovih obveznosti iz Pogodbe ES ter zagotoviti odpravo dvojnega obdavčevanja. Na nekaterih področjih je takšna koordinacija očitno nujna. Na drugih so možne enostranske rešitve, vendar bi bilo morda bolje poiskati skupne rešitve, tudi kadar na prvi pogled neposredni interesi držav članic ne sovpadajo. Komisija ima zakonsko obveznost zagotoviti, da države članice spoštujejo svoje obveznosti iz Pogodbe ES, vendar tudi politično odgovornost, da išče in spodbuja konstruktivne rešitve v ta namen. Glede uporabe predpisov proti izogibanju Komisija meni, da obstaja zlasti v smislu nekaterih nedavnih sodb Evropskega sodišča nujna potreba po:

- dosegi ustreznega ravnovesja med javnim interesom za preprečevanje zlorabe in potrebo po izogibanju nesorazmernim omejitvam čezmejne dejavnosti v EU ter
- boljši koordinaciji uporabe ukrepov proti zlorabi v zvezi s tretjimi državami, da bi se zaščitile davčne osnove držav članic.

V ta namen to sporočilo analizira načela, ki izhajajo iz ustrezne sodne prakse Evropskega sodišča, da bi spodbudilo splošno razpravo o ustreznih rešitvah za izzive, s katerimi se soočajo države članice na tem področju. Sporočilo naj bi zato zagotovilo okvir za nadaljnjo razpravo z državami članicami in zainteresiranimi stranmi, da se prouči obseg koordiniranih rešitev na tem področju.

Pojem „pravila proti zlorabi“ zajema široko paleto pravil, ukrepov in praks. Nekatere države članice uporabljajo splošni pojem zlorabe, ki temelji na zakonodaji ali izhaja iz sodne prakse. Druge uporabljajo posebne določbe proti zlorabi, kot so pravila o tujih odvisnih družbah (TOD) ter pravila o podkapitalizaciji, katerih cilj je zaščita domače davčne osnove pred določenimi vrstami erozije. Druge vrste posebnih določb proti zlorabi vključujejo prehod od metode izvzetja na kreditno metodo v določenih čezmejnih primerih (kadar za tuji vir prihodkov velja nizka ali preferenčna davčna stopnja) ter določbe, ki so izrecno usmerjene na pasivne naložbe v drugih državah. Veliko držav članic uporablja kombinacijo splošnih in posebnih pravil proti zlorabi. Pravila proti zlorabi so tudi predvidena v direktivah ES o davku na pravne osebe.

Kar zadeva skladnost nacionalnih ukrepov proti zlorabi s pravom ES, je treba ločiti med njihovo uporabo v Skupnosti (kjer veljajo štiri temeljne svoboščine) in njihovo uporabo glede tretjih držav (kjer velja le prosti pretok kapitala)². Uporaba pravil proti zlorabi v zvezi s tretjimi državami se zato obravnava ločeno v poglavju 4.

¹ COM(2006) 823, 19.12.2006.

² Treba je poudariti, da bi lahko uporaba nekaterih določb proti zlorabi v davčnih pogodbah s tretjimi državami posredno vplivala tudi na svobodo ustanavljanja družb, ki imajo sedež v drugi državi članici.

To sporočilo se osredotoča le na področje neposrednih davkov. Treba je poudariti, da Komisija izvaja dejavno politiko glede mehanizmov proti izogibanju na področju posrednih davkov in zlasti glede DDV-ja. Na to politiko gotovo v precejšnji meri vpliva usklajevanje na področju posrednih davkov in da Direktiva 2006/112/ES³ vključuje posebna pravila in postopke, ki državam članicam omogočajo boj proti izogibanju davkom in davčnim utajam. V tem okviru Komisija tesno sodeluje z državami članicami ter je prek posebnih delovnih skupin prevzela proaktivno vlogo pri boju proti zlorabam.

2. OPREDELITVE IN KLJUČNA NAČELA, KI IZHAJAJO IZ SODNE PRAKSE EVROPSKEGA SODIŠČA

Izogibanje davkom in zloraba

Evropsko sodišče je odločilo, da oseba, za katero bi sicer veljalo pravo Skupnosti, lahko izgubi svoje pravice po pravu Skupnosti, kadar jih hoče zlorabiti. Takšni primeri predstavljajo izjemo: zloraba se zgodi samo, kadar kljub formalnemu upoštevanju pogojev, določenih s predpisi Skupnosti, ni bil dosežen namen teh predpisov ter obstaja namen pridobitve koristi z umetnim ustvarjanjem pogojev, v katerih je te koristi mogoče pridobiti⁴. Evropsko sodišče je uporabilo to doktrino zlasti pri zakonodaji Skupnosti o izvoznih nadomestilih in DDV-ju.

Evropsko sodišče je poleg tega v svoji sodni praksi o neposrednih davkih odločilo, da lahko potreba po preprečevanju izogibanja davkom predstavlja nujno zahtevo javnega interesa, ki lahko upraviči omejitev temeljnih svoboščin⁵. Pojem izogibanja davkom je vendarle omejen na „povsem umetne konstrukte, katerih cilj je izogibanje zakonodaji zadevne države članice“. Da bi bila zakonita, morajo biti nacionalna davčna pravila sorazmerna in morajo služiti posebnemu namenu preprečevanja *povsem umetnih konstruktov*.

Povsem umetni konstrukti

Spodbujeno z argumenti, ki so jih izrazile države članice, je Evropsko sodišče ugotovilo več dejavnikov, ki *sami po sebi* ne pomenijo zlorabe, tj. povsem umetnih konstruktov. Presojeno je, na primer, da golo dejstvo, da ima hčerinska družba sedež v drugi državi članici, samo po sebi ne omogoča domneve glede izogibanja davkom⁶ ter da dejstvo, da bi dejavnosti sekundarnega sedeža v drugi državi članici davčni zavezanec prav tako lahko opravljal z ozemlja svoje matične države članice, ne dopušča ugotovitve, da gre za povsem umetni konstrukt⁷. Evropsko sodišče je tudi izrecno potrdilo, da je povsem zakonito upoštevati davčne ozire pri določitvi kraja ustanovitve odvisne družbe⁸. Cilj, da bi se ohranilo lastno davčno breme čim manjše, je sam po sebi veljaven poslovni ozir, dokler ukrepi, sprejeti s tem namenom, ne privedejo do umetnih prenosov dobičkov. Dokler davčni zavezanec ni zakrivil zlorab, država članica ne sme omejiti izvajanja pravic prostega pretoka samo zaradi nižjih ravni obdavčitve v drugih državah članicah⁹, celo če zadnje ponujajo ugodne posebne davčne sisteme¹⁰. Države članice se ne morejo sklicevati na izkrivljanja glede kraja ustanovitve

³ UL L 347, 11.12.2006, str. 1–118.

⁴ Zadeva *Emsland-Stärke* C-110/99, odstavka 52–53; Zadeva *Halifax* C-255/02, odstavka 74–75.

⁵ Glej na primer Zadeva *Lankhorst*, C-324/00, odstavek 37.

⁶ Zadeva *ICI*, C-264/96, odstavek 26.

⁷ Zadeva C-196/04, odstavek 69.

⁸ Zadeva *Cadbury*, odstavek 37.

⁹ Zadeva *Eurowings*, C-294/97, odstavek 44.

¹⁰ Zadeva *Cadbury*, odstavki 36–38.

poslovanja zaradi državne pomoči, ki ni usklajena s Pogodbo ES, in škodljive davčne konkurence, da bi sprejele enostranske ukrepe omejevanja prostega pretoka z namenom uravnovešenja njihovih učinkov¹¹. To so težave, ki jih je treba obravnavati pri viru z ustreznimi sodnimi in političnimi postopki. Jasno je, da morajo biti tudi sami ukrepi proti zlorabi skladni z določbami Pogodbe ES o državni pomoči¹². Komisija bo nadaljevala s spremljanjem uporabe pravil Pogodbe ES o državni pomoči in podporo delu, ki ga opravlja Skupina za kodeks ravnanja Sveta.

Da bi bila pravila proti zlorabi upravičena, morajo biti omejena na razmere, v katerih obstaja dodatni element zlorabe. V svoji novejši sodni praksi je Evropsko sodišče podalo jasnejša navodila glede meril za odkrivanje zlorab, tj. povsem umetnih konstruktov. V zadevi *Cadbury* je Evropsko sodišče presodilo, da se sedež šteje za dejanski, kadar temelji na oceni objektivnih dejavnikov, ki so preverljivi za tretje osebe ter se nanašajo zlasti na fizični obstoj v smislu prostorov, osebja in opreme, ustreza gospodarski resničnosti, tj. dejanskemu sedežu, katerega cilj je opravljanje dejanske gospodarske dejavnosti, in ni zgolj hčerinska družba, ki predstavlja „poštni nabiralnik“ ali „kuliso“¹³. V zadevi *Thin Cap*¹⁴ vprašanje ni bilo, ali je sedež zadevnih davčnih zavezancev dejanski, ampak ali lahko zadevna država članica naloži davčne omejitve glede finančnih ureditev med povezanimi družbami. Evropsko sodišče je potrdilo, da je dejstvo, da pogoji finančnih transakcij med povezanimi družbami, ki imajo sedež v različnih državah članicah, odstopajo od tistih, za katere bi se dogovorile nepovezane stranke, objektivni in neodvisno preverljiv element za namene določanja, ali zadevna transakcija v celoti ali deloma pomeni povsem umetni konstrukt. Zakonodaja na tej osnovi je sorazmerna pod pogojem, da je davčnemu zavezancu dana možnost zagotoviti dokaz o kakršni koli poslovni utemeljitvi zadevnih ureditev.

Odkrivanje povsem umetnega konstrukta se tako izvaja prek primerjalne analize vsebine in oblike. Uporaba ustreznih preizkusov v okviru svoboščin iz Pogodbe ES in direktiv o davku od dohodkov pravnih oseb zahteva primerjavo njihovih ciljev in namenov s tistimi, na katerih temeljijo ureditve, ki so jih med seboj sklenili upravičenci (davčni zavezanci). V zvezi z ustanavljanjem družb se gotovo naleti na težave pri določanju ravni gospodarske resničnosti in poslovnosti zadevnih ureditev. Objektivni dejavniki za določanje, ali obstaja ustrezna vsebina, vključujejo takšna preverljiva merila, kot so dejanski sedež uprave in fizična prisotnost sedeža, kakor tudi ustrezno realno poslovno tveganje. Vendar se zanesljivo ne ve, kako bi se lahko navedena merila uporabila na primer glede finančnih storitev znotraj skupine in holdingov, katerih dejavnosti na splošno ne zahtevajo znatne fizične prisotnosti.

Evropsko sodišče je pojasnilo dopustni obseg nekaterih vrst predpisov proti izogibanju in določilo več meril za oceno dejanskosti sedeža in poslovnega značaja ureditev, ki so jih med seboj sklenili davčni zavezanci. Medtem ko je uporaba načel, ki izhajajo iz sodne prakse nazadnje odvisna od dejstev posameznih zadev, Komisija vseeno meni, da bi bilo primerno raziskati praktično uporabo navedenih načel v različnih vrstah poslovnih dejavnosti in struktur¹⁵. Državam članicam torej predlaga, da se ji pri tem pridružijo, in poslovne kroge poziva, da ji predložijo svoje pripombe.

¹¹ Glej na primer pripombo generalnega pravobranilca Légera v Zadevi *Cadbury*, odstavki 55–60.

¹² Glej obvestilo Komisije z dne 11. novembra 1998, UL C 384/98, zlasti odstavek 13.

¹³ Odstavka 67–68.

¹⁴ Zadeva C-524/04.

¹⁵ V zvezi s tem bi bilo tudi koristno preučiti pripravo nepopolnega popisa tipičnih razmer, ki na splošno kažejo na prisotnost umetnega konstrukta – kot na primer sekundarni sedež, domnevno ustanovljen z

Iz zadev *Cadbury* in *Thin Cap* izhaja, da za namene določanja, ali transakcija pomeni povsem umetni konstrukt, nacionalna pravila proti zlorabi lahko obsegajo merila „varnega pristana“ za določitev okoliščin, v katerih je možnost zlorabe največja. Komisija dejansko deli mnenje z generalnim pravobranilcem Geelhoedom, ki je v zadevi *Thin Cap* pripomnil, da določitev razumnih meril glede domneve prispeva k uravnoteženi uporabi nacionalnih ukrepov proti zlorabi, ker krepi zakonsko varnost davčnih zavezancev ter učinkovitost davčnih organov¹⁶.

Da pa dejanski sedeži in transakcije ne bi bili neupravičeno kaznovani, je nujno, da ima davkoplačevalec, kadar se domneva o obstoju povsem umetnega konstrukta, priložnost, ne da bi zanj veljale nepotrebne upravne omejitve, predložiti dokaz o kakršni koli poslovni utemeljitvi zadevnega konstrukta. Samo pristop glede na posamezni primer omogoča določitev obsega predložitve dokaza davčnega zavezanca, da transakcije, ki jih je izvedel, pomenijo zakonito trgovanje. Glede tega Komisija meni, da dokaznega bremena ne sme nositi samo davčni zavezanec in da je treba upoštevati njegovo splošno zmožnost prilagoditve ter vrsto zadevnega konstrukta. Prav tako je za zagotovitev načela sorazmernosti zelo pomembno, da je rezultat zadevne ocene davčnega organa lahko predmet neodvisnega sodnega nadzora. Poleg tega morajo biti prilagoditve obdavčljivega dohodka, ki izhajajo iz uporabe pravil proti zlorabi, izrecno omejene na zneske, ki gredo na račun povsem umetnega konstrukta. To v primeru transakcij znotraj skupine pomeni upoštevanje tržnega načela, tj. upoštevanje tržnih pogojev, o katerih bi se dogovorile nepovezane stranke. Vendar to po mnenju Komisije ne bi smelo preprečiti izrekanja kazni držav članic davčnim zavezancem, ki so uporabili mehanizme zlorab za izogibanje davkom.

3. UPORABA PRAVIL PROTI ZLORABI ZNOTRAJ EU/EGS

Splošno

Države članice morajo biti zmožne upravljati učinkovite davčne sisteme in zaščititi svoje davčne osnove, da jih ne bi neupravičeno ogrozila neobdavčevanje iz malomarnosti in zloraba. Hkrati je pomembno zagotoviti, da ni neupravičenih ovir za izvajanje pravic, ki pripadajo posameznikom in gospodarskim subjektom v skladu z določbami zakonodaje Skupnosti. Ukrepi proti zlorabi morajo zato biti natančno usmerjeni na povsem umetne konstrukte, oblikovane za izogibanje nacionalne zakonodaje (ali pravil Skupnosti, kakor so prenesena v nacionalno zakonodajo). Za to gre tudi pri uporabi pravil proti zlorabi v zvezi z državami EGP (razen za primere, kjer ni ustrezne izmenjave informacij z zadevno državo EGP). Da bi se zagotovilo, da takšna pravila niso nesorazmerna s ciljem oviranja zlorab, in da se zjamči pravna varnost, je treba določiti varovalke, ki bodo davčnim zavezancem dale možnost, da zagotovijo dokaze o kakršni koli poslovni utemeljitvi njihovih ureditev.

Po mnenju Komisije bi bilo obžalovanja vredno, če bi države članice, da bi se izognile kakršni koli obtožbi glede diskriminacije, uporabo ukrepov proti zlorabi, pripravljenih za oviranje čezmejnega izogibanja davkom, razširile na povsem domače razmere, kjer ne obstaja nikakršna nevarnost zlorab. Takšne enostranske rešitve samo ogrožajo konkurenčnost

namenom zagotavljanja blaga ali storitev iz druge jurisdikcije brez kakršnega koli dokaza ali fizičnega postopka, ali bolj na splošno, vrste konstruktov, ki služijo poslovnemu namenu (ali ki bi bile lahko celo v nasprotju s splošnimi poslovnimi interesi, če niso bile celo oblikovane za izogibanje davkom).

¹⁶

Odstavek 66.

gospodarstev držav članic in niso v interesu notranjega trga. Kakor je v zadevi *Thin Cap*¹⁷ pripomnil generalni pravobranilec Geelhoed, je takšna razširitev „*precej nesmiselna in dejansko škodljiva za gospodarsko učinkovitost*.“ Poleg tega je vredno razprave, ali lahko takšne razširitve omejitvene ukrepe uspešno uskladijo z zahtevami iz Pogodbe ES držav članic.

Pomanjkanje usklajenega vzajemnega delovanja davčnih sistemov držav članic bi lahko povzročilo nenamerno neobdavčenje in omogočilo zlorabo ter s tem ogrozilo njihovo poštenost in uravnoteženost. *Slaba usklajenost* lahko na primer nastane v zvezi z obravnavo dolgov in lastnih sredstev. Ena država članica lahko transakcijo šteje za dokapitalizacijo in zato oprosti davka prihodek, ki iz nje izhaja (kot razdeljevanje dobička), medtem ko druga država članica lahko enako transakcijo šteje za posojilo in omogoči davčno olajšavo za plačila, ki iz njega izhajajo (kot obresti). Iz tega lahko izhaja odbitek v eni državi članici, ne da bi obstajal ustrezen davek v drugi državi članici. Enako velja za hibridne subjekte, tj. subjekte, ki se v eni državi članici obravnavajo kot pravna oseba, v drugi pa kot oseba, ki ni pravna (transparentna). Ta različna obravnava lahko povzroči dvojno oprostitvev ali dvojni odbitek. Takšne težave se najboljše obravnavajo pri viru, z zmanjšanjem primerov slabe usklajenosti. Če to ni mogoče, je primerno izboljšati upravno sodelovanje za odkrivanje razmer, v katerih se takšna slaba usklajenost zlorablja. Komisija predlaga, da se o teh vprašanjih bolj natančno razpravlja z državami članicami, da se preuči obseg možnih usklajenih rešitev na tem področju.

Upravno sodelovanje glede mehanizmov davčne utaje in posebni primeri zlorabe so lahko izredno pomembni za zagotavljanje učinkovitosti ukrepov proti zlorabi. Mehanizmi izogibanja davkom so pogosto zelo zapleteni in lahko vključujejo operacije v več različnih državah članicah in tretjih državah, kar državam članicam zelo oteži odkrivanje takšnih mehanizmov in boj z njimi na lastno pobudo. Poleg tega ciljni ukrepi proti zlorabi vključujejo visoko dokazno breme za davčne uprave, kar povzroči, da je sodelovanje med njimi pomembnejše. Zdi se, da bi bila *izmenjava najboljše prakse*, razvite na nacionalni ravni, med državami članicami koristna.

Običajni vrsti pravil proti zlorabi v davčni zakonodaji držav članic

Pravila o tujih odvisnih družbah (TOD). 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 nižjo ravnijo obdavčitve ter – kot je priznalo Evropsko sodišče – pravila o TOD bi na splošno lahko omogočila doseg tega namena. Pravila o TOD, katerih področje uporabe je na splošno opredeljeno na podlagi meril v zvezi z nadzorom, dejansko ravnijo obdavčitve, dejavnostjo in vrsto prihodka TOD, običajno določajo, da se lahko dobiček TOD pripiše domači nadrejeni družbi in obdavči pri njej. V skladu s pravili o TOD za dobiček tuje odvisne družbe velja drugačen način davčne obravnave samo zaradi tega, ker ima TOD sedež v drugi državi. Ta različna obravnava pomeni diskriminacijo, razen če jo upravičuje objektivna pomembna razlika v razmerah, ki jo je treba upoštevati. Enako vključevanje dobička tuje odvisne družbe v obdavčljivi dobiček nadrejene družbe, registrirane po domačem pravu, pomeni oviranje slednje pri ustanavljanju odvisnih družb v drugi državi članici.

¹⁷

Odstavek 68.

Namesto da bi se pravila o TOD v celoti odpravila ali bi se odrekli njihovi uporabi v EU/EGP, je treba zagotoviti, da so pravila TOD ciljno usmerjena samo na povsem umetne konstrukte. Njihovo področje uporabe se lahko omeji z različnimi izjemami, kot so sprejemljiva politika porazdelitve, oproščene dejavnosti (dejanske industrijske ali trgovinske dejavnosti), javna kotacija idr., vendar pa je pomembno predvsem to, da ima davčni zavezanec dana možnost, da v skladu s sodnim nadzorom dokaže, da transakcije, ki jih je izvedel, pomenijo zakonito trgovanje.

Omejitve dopustnega obsega pravil glede vrste TOD ne posegajo v uporabo pravil o transfernih cenah, ki se lahko uporabljajo bolj splošno z usmerjanjem na nekomercialne dogovore o cenah med povezanimi podjetji. Pravila o TOD lahko zato še naprej opravljajo koristno funkcijo kot dodatek k pravilom o sedežu podjetja in transfernih cenah, ker pomenijo sredstvo za boj proti bolj umetnim vrstam davčnih konstruktov, tj. preusmerjanju (na papirju) dobička na odvisne družbe, ki dejansko nimajo sedeža v drugi državi članici ali državi EGP. Vendar morajo države članice zagotoviti, da se takšni ukrepi ne uporabljajo za sekundarne sedeže v drugi državi članici ali v državah EGP, ki dejansko opravljajo poslovne dejavnosti ter ne presegajo okvirov tistega, kar je potrebno za doseg njihovega zastavljenega cilja obravnave umetnega preusmerjanja dobička.

Pravila o podkapitalizaciji. Obstaja več različnih pristopov k oblikovanju pravil o podkapitalizaciji, ki odražajo različne poglede in pravne tradicije držav članic. Vendar je ozadje teh pravil podobno. Financiranje s posojili in lastniško financiranje ne vključujeta enakih davčnih posledic. Financiranje družbe s kapitalskim vložkom običajno privede do razdelitve dobička delničarjem v obliki dividend, vendar samo po obdavčenju takšnega dobička na ravni odvisne družbe. Financiranje s posojili ima za posledico plačilo obresti posojilodajalcem (ki so lahko tudi delničarji), vendar takšna plačila na splošno zmanjšajo obdavčljivi dobiček odvisne družbe. Dividende in obresti imajo prav tako lahko različne davčne posledice. Različna obravnava financiranja s posojili in lastniškega financiranja v skladu z nacionalno davčno zakonodajo (in na dvostranski ravni), povzroči, da so pravice pobiranja davkov države vira glede obresti šibkejše kot glede dividend, kar povzroči, da je financiranje s posojili v čezmejnem okviru dosti bolj privlačno in lahko zato privede do erozije davčne osnove v državi odvisne družbe.

Popolna odprava pravil o podkapitalizaciji ali izključitev dogovorov s posojilodajalci s stalnim bivališčem v drugi državi članici ali državi EGP iz njihovega področja uporabe, bi omogočila odpravo razlik v obravnavi med odvisnimi družbami glede na sedež njihove nadrejene družbe v EU/EGP. Komisija je mnenja, da morajo države članice vendarle biti zmožne zaščititi svoje davčne osnove pred umetno erozijo zaradi konstruktov financiranja s posojili tudi v EU/EGP. Po zadevi *Lankhorst* so se nekatere države članice poskušale izogniti kakršni koli obtožbi glede diskriminacije z razširitvijo uporabe svojih pravil o podkapitalizaciji na transakcije v čisto nacionalnem okviru. Kot je navedeno zgoraj, to ni zaželen razvoj.

V zadevi *Thin Cap* je Evropsko sodišče priznalo, da pravila za preprečevanje podkapitalizacije niso sama po sebi nedopustna. Vendar mora biti njihova uporaba omejena na povsem umetne konstrukte. To se lahko doseže z zagotavljanjem, da pogoji ureditev glede financiranja s posojili med povezanimi družbami ne presegajo okvira ureditev, ki bi jih med seboj sklenile nepovezane strani, ali da temeljijo na veljavnih poslovnih razlogih. Komisija meni, da načela, ki jih je Evropsko sodišče navedlo v zvezi s pravili o podkapitalizaciji, veljajo tudi za pravila o transfernih cenah, ki so bistvena za obstoj posameznih nacionalnih davčnih sistemov. Države članice lahko uveljavijo učinkovite davčne sisteme, samo če

zagotovijo, da ne pride do erozije njihovih davčnih osnov zaradi neposlovnih ureditev med povezanimi družbami.

4. UPORABA PRAVIL PROTI ZLORABI V ZVEZI S TRETJIMI DRŽAVAMI

Pravila o tujih odvisnih družbah določajo davčno obravnavo dobička tuje družbe, ki jo nadzoruje družba, registrirana po domačem pravu. Glede na to, da so takšna pravila usmerjena na delničarje rezidente in da zato vplivajo samo nanje, kar gotovo vpliva na tujo družbo (običajno nadrejeno družbo v poslovni skupini), zadevajo predvsem zmožnost družb (in po potrebi, posameznikov), da ustanovijo svoj sedež prek odvisne družbe v drugi državi članici. Podobno so pravila o podkapitalizaciji držav članic usmerjena izrecno na ureditve financiranja s posojili znotraj iste skupine, tj. uporabljajo se le v razmerah, kadar ima tuji delničar pomemben delež v odvisni družbi, registrirani po domačem pravu. Kar zadeva pravila o podkapitalizaciji, ta jasno zadevajo svobodo ustanavljanja, in tako kot v primeru pravil o TOD, je zato treba njihovo uporabo preučiti izrecno z vidika uporabe člena 43 Pogodbe ES¹⁸.

Glede na to, da zakonodaja Skupnosti od držav članic ne zahteva, da morajo preprečiti vsakršno diskriminacijo v zvezi s stalno nastanitvijo njihovih državljanov zunaj Skupnosti, ali stalno nastanitvijo državljanov tretjih držav v državi članici¹⁹, se vprašanje diskriminacije ne zastavlja v primeru odvisne družbe ali posojilodajalca/delnika s stalnim bivališčem v tretji državi. Države članice zato ne smejo biti ovirane pri uporabi pravil o TOD in podkapitalizaciji v zvezi s tretjimi državami. Zakonodaja Skupnosti ne postavlja nobenih posebnih zahtev glede legitimnosti uporabe zadevne zakonodaje zunaj EU²⁰.

Vendar, če uporaba navedenih pravil ni omejena na razmere in transakcije med družbami v poslovni skupini (ali drugače povezanima stranema, od katerih ena gotovo vpliva na drugo) in je to dokazano, je treba pravila uskladiti s členom 56 Pogodbe ES ter se morajo tudi v zvezi s tretjimi državami uporabljati samo za povsem umetne konstrukte (z izjemo razmer, kjer ni ustrezne izmenjave informacij v zvezi z zadevno tretjo državo).

Direktive o davku od dohodkov pravnih oseb se uporabljajo samo za družbe, ustanovljene v državah članicah, njihov splošni namen pa je *znotraj Skupnosti* ustvariti razmere, podobne tistim na notranjem trgu, z odpravo davčnih ovir za čezmejne reorganizacije in plačila dividend, obresti in avtorskih honorarjev. Zdi se, da njihovo področje uporabe izključuje, na primer, omogočanje konstruktov, namenjenih izogibanju davčnim odtegljajem od plačil neevropskim subjektom, kadar te prakse nimajo nikakršnega poslovnega namena. V tem smislu je treba poudariti, da se da takšno delovanje najlažje preprečiti z uporabo če že ne enotnih, pa vsaj usklajenih ukrepov za preprečevanje izogibanja.

Komisija meni, da bi države članice zlasti glede uporabe svojih pravil za preprečevanje izogibanja v mednarodnih mehanizmi izogibanja davkom z namenom zaščite svojih davčnih osnov morale poskusiti izboljšati usklajevanje ukrepov proti zlorabi v zvezi s tretjimi državami. Takšno usklajevanje lahko učinkovito vključuje upravno sodelovanje (npr.

¹⁸ Zadeva *Lasertec*, C-492/04, odstavek 20.

¹⁹ Kot je Evropsko sodišče navedlo v *ICI*: „(...) kadar odloča o zadevi v zvezi z razmerami, ki so zunaj področja uporabe zakonodaje Skupnosti, se od nacionalnega sodišča v skladu z zakonodajo Skupnosti ne zahteva, da razlaga svojo zakonodajo na način, ki je skladen z zakonodajo Skupnosti, ali da pušča zadevno zakonodajo neizvedeno (...)“, odstavek 34.

²⁰ Njena uporaba pa je lahko v nasprotju z zadevnim sporazumom o dvojnem obdavčevanju.

izmenjava informacij in dobre prakse). Komisija bo tudi po potrebi spodbudila države članice, da okrepijo sodelovanje s svojimi partnerji zunaj EU.

5. SKLEPNE UGOTOVITVE

Evropsko sodišče je na tem področju izreklo več pomembnih sodb, v katerih je pojasnilo omejitve glede zakonite uporabe pravil za preprečevanje izogibanja. Sodbe bodo nedvomno imele velik vpliv na obstoječa pravila, ki so bila oblikovana brez upoštevanja teh omejitev.

Zato morajo države članice opraviti splošni pregled svojih pravil za preprečevanje izogibanja. Komisija je pripravljena podpreti države članice in jim pomagati pri izvedbi takšnih pregledov. Po mnenju Komisije je Evropsko sodišče določilo zelo jasna merila za posamezna dejstva, vendar obstajajo možnosti za splošnejše preverjanje praktične uporabe navedenih načel zunaj razmer, v katerih so nastala. Komisija zato poziva države članice in druge zainteresirane strani k sodelovanju pri pospeševanju boljšega razumevanja posledic davčnih sistemov držav članic. Poleg tega želi Komisija v tesnem sodelovanju z državami članicami podrobneje preučiti možne usklajene rešitve, ki bi omogočile:

- razvoj skupnih opredelitev za zlorabo in povsem umetne konstrukte (za zagotovitev smernic o uporabi navedenih pojmov na področju neposrednih davkov);
- izboljšanje upravnega sodelovanja za učinkovitejše odkrivanje zlorabe in mehanizmov davčne utaje ter boj z njimi;
- izmenjavo dobre prakse, ki je usklajena z zakonodajo ES, zlasti z namenom zagotovitve sorazmernih ukrepov proti zlorabi;
- zmanjšanje možne slabe usklajenosti, ki izhaja iz nenamerne neobdavčevanja ter
- zagotovitev boljše koordinacije ukrepov proti zlorabi v zvezi s tretjimi državami.

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