

PRIPOROČILO KOMISIJE
z dne 6. decembra 2012
o agresivnem davčnem načrtovanju
(2012/772/EU)

EVROPSKA KOMISIJA JE –

umetne kapitalske tokove in gibanje davkoplačevalcev znotraj notranjega trga in s tem ovirajo njegovo pravilno delovanje in zmanjšujejo davčne osnove držav članic.

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije, zlasti člena 292 Pogodbe,

ob upoštevanju naslednjega:

- (1) Države po svetu davčno načrtovanje običajno obravnavajo kot legitimno prakso. Sčasoma pa so strukture davčnega načrtovanja postale vse bolj kompleksne. Oblikujejo se v več jurisdikcijah in povzročijo, da se obdavčljivi dobički prenesejo v države z ugodnejšimi davčnimi režimi. Ključna značilnost zadevnih praks je, da zmanjšujejo davčno odgovornost s popolnoma zakonitimi ureditvami, ki pa so v nasprotju z namenom zakona.
- (2) Agresivno davčno načrtovanje izkorišča tehnične podrobnosti davčnega sistema ali neskladja med dvema ali več davčnimi sistemi z namenom zmanjševanja davčne odgovornosti. Ima lahko najrazličnejše oblike. Med njegovimi posledicami so dvojni odbitki (npr. ista izguba se odbije tako v državi vira kot tudi v državi prebivališča) in dvojno obdavčevanje (npr. dohodek, ki ni obdavčen v državi vira, je oproščen davka v državi prebivališča).
- (3) Države članice kljub znatnim prizadevanjem s težavo ščitijo svoje davčne osnove pred zmanjševanjem zaradi agresivnega davčnega načrtovanja. Nacionalne določbe na tem področju pogosto niso popolnoma učinkovite, zlasti zaradi čezmejne razsežnosti mnogih struktur davčnega načrtovanja in vse večje mobilnosti kapitala in oseb.
- (4) Da bi omogočili boljše delovanje notranjega trga, je treba vse države članice spodbujati, da sprejmejo isti splošni pristop k agresivnemu davčnemu načrtovanju, ki bi pripomogel k zmanjšanju obstoječih izkrivljanj.
- (5) V ta namen je treba obravnavati primere, v katerih davkoplačevalec pridobi davčne ugodnosti s predstavitvijo svojih davčnih zadev tako, da dohodke ne obdavči nobena od zadevnih davčnih jurisdikcij (dvojno neobdavčenje). Če se takšne prakse nadaljujejo, lahko povzročijo
- (6) Komisija je leta 2012 izvedla javno posvetovanje o dvojnem neobdavčevanju na notranjem trgu. Ker vseh problemov, obravnavanih v posvetovanju, ni mogoče rešiti z eno samo rešitvijo, je primerno, da se najprej obravnava problem, ki je povezan z nekaterimi pogosto uporabljenimi strukturami davčnega svetovanja, ki izkoriščajo razhajanja med dvema ali več davčnimi sistemi in pogosto povzročijo dvojno neobdavčenje.
- (7) Države se v konvencijah o dvojnem obdavčevanju pogosto obvežejo, da ne bodo obdavčile nekaterih postavk dohodkov. Pri tem ni nujno, da upoštevajo, ali so takšne postavke obdavčene v drugi podpisnici konvencije in ali zato obstaja tveganje za dvojno neobdavčenje. Takšno tveganje lahko obstaja tudi, če države članice enostransko oprostijo davka postavke tujih dohodkov, ne glede na to, ali so obdavčeni v državi vira. V tem priporočilu je treba obravnavati oba primera.
- (8) Ker so strukture davčnega načrtovanja vse bolj kompleksne in nacionalni zakonodajalci pogosto nimajo dovolj časa za odzivanje, se posebni ukrepi za preprečevanje zlorab pogosto izkažejo za nezadostne in ne morejo uspešno obravnavati novih struktur agresivnega davčnega načrtovanja. Takšne strukture lahko zmanjšujejo nacionalne davčne prihodke in ovirajo delovanje notranjega trga. Zato je ustrezno priporočiti, da države članice sprejmejo skupni splošni predpis o preprečevanju zlorab, ki bi moral preprečiti tudi kompleksnost več različnih predpisov. V tem kontekstu je treba upoštevati omejitve, določene v zakonodaji Unije, glede predpisov o preprečevanju zlorab.
- (9) Da bi ohranili avtonomno uporabo obstoječih aktov Unije na zadevnem področju, se to priporočilo ne uporablja na področju Direktive Sveta 2009/133/ES⁽¹⁾, Direktive Sveta 2011/96/EU⁽²⁾ in Direktive Sveta 2003/49/ES⁽³⁾. Komisija trenutno proučuje možnost revizije navedenih direktiv z namenom izvajanja načel, navedenih v tem priporočilu –

⁽¹⁾ UL L 310, 25.11.2009, str. 34.

⁽²⁾ UL L 345, 29.12.2011, str. 8.

⁽³⁾ UL L 157, 26.6.2003, str. 49.

SPREJELA NASLEDNJE PRIPOROČILO:

1. Vsebina in področje uporabe

V tem priporočilu je obravnavano agresivno davčno načrtovanje na področju neposrednega obdavčevanja.

Ne uporablja se na področju aktov Unije, katerih uporabo bi lahko oviralo.

2. Opredelitev pojmov

V tem priporočilu se uporabljajo naslednje opredelitve pojmov:

(a) „davek“ pomeni dohodnino, davek od dohodka pravnih oseb in, kadar je to ustrezno, davek na kapitalski dobiček kot tudi davčni odtegljaj, ki je enakovreden kateremu koli od navedenih davkov;

(b) „dohodek“ pomeni vse postavke, ki so kot take opredeljene v domači zakonodaji države članice, ki uporablja ta izraz in, kadar je to ustrezno, postavke, opredeljene kot kapitalski dobiček.

3. Omejitev uporabe predpisov, namenjenih preprečevanju dvojnega obdavčevanja

3.1 Kadar se države članice v konvencijah o dvojnem obdavčevanju, ki so jih sklenile med seboj ali s tretjimi državami, obvežejo, da določene postavke dohodkov ne bodo obdavčile, bi morale zagotoviti, da takšna obveza velja le, kadar postavko obdavči druga podpisnica zadevne konvencije.

3.2 Da bi države članice lahko uveljavile točko 3.1, so pozvane, da v konvencije o dvojnem obdavčevanju vključijo ustrezno določbo. Takšna določba bi se lahko glasila:

„Kadar ta konvencija določa, da je postavka dohodkov obdavčljiva ali je lahko obdavčena le v eni od držav podpisnic, je obdavčenje te postavke v drugi državi podpisnici izključeno le, če je ta postavka obdavčena v prvi državi podpisnici.“

V primeru večstranskih konvencij se izraz „druga država podpisnica“ lahko nadomesti z izrazom „druge države podpisnice“.

3.3 Kadar države članice, da bi preprečile dvojno obdavčevanje z enostranskimi nacionalnimi predpisi, določijo davčno oprostitev za določeno postavko dohodkov, ki izvira iz druge države, v kateri ta postavka ni obdavčena, so države članice pozvane, naj zagotovijo, da je ta postavka obdavčena.

3.4 Za namene točk 3.1, 3.2 in 3.3 za postavko dohodkov velja, da je obdavčena, kadar jo zadevna davčna zakonodaja obravnava kot obdavčljivo in ni oproščena davka niti ni upravičena do celotnega davčnega odbitka ali nične stopnje obdavčitve.

4. Splošni predpis o preprečevanju zlorab

4.1 Da bi države članice preprečile prakse agresivnega davčnega svetovanja, ki ne spadajo na področje uporabe posebnih predpisov o preprečevanju zlorab, bi morale sprejeti splošni predpis o preprečevanju zlorab, prilagojen domačim in čezmejnimi okoliščinam znotraj Unije ter primerom, pri katerih so vključene tretje države.

4.2 Da bi države članice lahko uveljavile točko 4.1, so pozvane, da v svojo nacionalno zakonodajo vključijo naslednjo določbo:

„Umetna ureditev ali umeten niz ureditev, ki je bil uveden z bistvenim namenom preprečevanja obdavčenja in pomeni davčno ugodnost, se ne upošteva. Nacionalni organi te ureditve za davčne namene obravnavajo s sklicevanjem na njihovo gospodarsko vsebino.“

4.3 Za namene točke 4.2 ureditev pomeni vsako transakcijo, shemo, ukrep, operacijo, sporazum, odobritev, dogovor, obljubo, obvezo ali dogodek. Ureditev lahko obsega več kot en korak ali del.

4.4 Za namene točke 4.2 je ureditev ali niz ureditev umeten, kadar nima komercialne vsebine. Pri ugotavljanju, ali je ureditev ali niz ureditev umeten, so nacionalni organi pozvani, da proučijo, ali vključuje enega ali več naslednjih primerov:

(a) pravne značilnosti posameznih korakov, iz katerih je sestavljena ureditev, niso skladne s pravno vsebino celotne ureditve;

(b) ureditev ali niz ureditev se izvaja na način, ki običajno ne bi bil uporabljen pri razumnem poslovanju;

(c) ureditev ali niz ureditev vključuje elemente, ki se izenčujejo ali izključujejo;

(d) izpeljane transakcije so krožne;

(e) ureditev ali niz ureditev pomeni znatno davčno ugodnost, vendar se ta ne odraža v poslovnih tveganjih davkoplačevalca ali njegovih gotovinskih tokovih;

(f) pričakovani dobiček pred obdavčenjem je zanemarljiv v primerjavi z zneskom pričakovane davčne ugodnosti.

4.5 Za namene točke 4.2 je namen ureditve ali niza ureditev preprečevanje obdavčenja, kadar je, ne glede na subjektivne namene davkoplačevalca, v nasprotju s ciljem, duhom in namenom davčnih predpisov, ki bi jih bilo drugače treba spoštovati.

4.6 Za namene točke 4.2 namen velja za bistven, kadar se vsak drug namen, ki je ali bi bil lahko pripisan ureditvi ali nizu ureditev, zdi kvečjemu zanemarljiv ob upoštevanju vseh okoliščin primera.

4.7 Pri ugotavljanju, ali ureditev ali niz ureditev pomeni davčno ugodnost iz točke 4.2, so davčni organi pozvani, da znesek davka, ki bi ga ob upoštevanju zadevnih ureditev moral plačati davkoplačevalec, primerjajo z zneskom, ki bi ga isti davkoplačevalec dolgoval v istih okoliščinah, če teh ureditev ne bi bilo. V tem kontekstu je koristno proučiti, ali gre za naslednje primere:

(a) znesek ni vključen v davčno osnovo;

(b) davkoplačevalec je upravičen do odbitka;

(c) nastane izguba za davčne namene;

(d) davčnega odtegljaja ni treba plačati;

(e) tuji davek je izravnán.

5. Nadaljnji ukrepi

Države članice morajo Komisijo obvestiti o ukrepih, sprejetih za izpolnjevanje tega priporočila, in vseh spremembah takšnih ukrepov.

Komisija bo objavila poročilo o izvajanju tega priporočila v treh letih po njegovem sprejetju.

6. Naslovniki

To priporočilo je naslovljeno na države članice.

V Bruslju, 6. decembra 2012

Za Komisijo
Algirdas ŠEMETA
Član Komisije