



EVROPSKA
KOMISIJA

Bruselj, 28.1.2016
COM(2016) 26 final

2016/0011 (CNS)

Predlog

DIREKTIVA SVETA

**o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na
delovanje notranjega trga**

[...]

KAZALO

OBRAZLOŽITVENI MEMORANDUM	3
1. OZADJE PREDLOGA	3
• Razlogi za predlog in njegovi cilji	3
• Usklajenost z obstoječimi določbami politike na tem področju	3
2. PRAVNA PODLAGA, SUBSIDIARNOST IN SORAZMERNOST	4
• Pravna podlaga	4
• Subsidiarnost (za neizključno pristojnost)	4
• Sorazmernost	5
• Izbira instrumenta	5
3. REZULTATI NAKNADNIH OCEN, POSVETOVANJ Z ZAINTERESIRANIMI STRANMI IN OCEN UČINKA	5
• Posvetovanja z zainteresiranimi stranmi	5
• Ocena učinka	6
4. PRORAČUNSKE POSLEDICE	7
5. DRUGI ELEMENTI	7
• Podrobna obrazložitev specifičnih določb predloga	7
DIREKTIVA SVETA o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga	11
POGLAVJE I SPLOŠNE DOLOČBE	15
POGLAVJE II UKREPI PROTI IZOGIBANJU DAVKOM	17
POGLAVJE III KONČNE DOLOČBE	22
OCENA FINANČNIH POSLEDIC ZAKONODAJNEGA PREDLOGA	24
1. OKVIR PREDLOGA/POBUDE	24
2. UKREPI UPRAVLJANJA	24
3. OCENA FINANČNIH POSLEDIC PREDLOGA/POBUDE	24
1. OKVIR PREDLOGA/POBUDE	25
2. UKREPI UPRAVLJANJA	28
3. OCENA FINANČNIH POSLEDIC PREDLOGA/POBUDE	29

OBRAZLOŽITVENI MEMORANDUM

1. OZADJE PREDLOGA

• Razlogi za predlog in njegovi cilji

V sklepih Evropskega sveta z dne 18. decembra 2014 je navedeno, da je nujno treba okrepiti prizadevanja za boj proti izogibanju davkom in agresivnemu davčnemu načrtovanju, tako na svetovni ravni kot na ravni Evropske unije (EU). Od decembra 2014 je Komisija hitro začela izvajati prve korake za oblikovanje pristopa EU. Medtem je Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) dokončala delo glede oblikovanja svetovnih pravil in standardov za doseg te ciljev.

Ta direktiva, ki se pogosto navaja kot direktiva proti izogibanju davkom, določa pravila proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga. Gre za enega od sestavnih delov svežnja ukrepov Komisije proti izogibanju davkom in obravnava številne pomembne nove dogodke in politične prednostne naloge na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb, ki zahtevajo hiter odziv na ravni EU. Zlasti je odgovor na dokončanje projekta OECD in skupine G20 za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička (BEPS) ter na zahteve Evropskega parlamenta, več držav članic, podjetij in civilne družbe ter nekaterih mednarodnih partnerjev za odločnejši in bolj usklajen pristop EU proti zlorabam na področju davka od dohodkov pravnih oseb.

Scheme, ki jih obravnava ta direktiva, zajemajo primere, ko davčni zavezanci delujejo v nasprotju z dejanskim namenom zakonodaje in izkoriščajo razhajanja med nacionalnimi davčnimi sistemi, da bi zmanjšali znesek svoje davčne odločbe. Davčni zavezanci lahko izkoristijo nizke davčne stopnje ali dvojne odbitke ali zagotovijo, da njihovi dohodki ostanejo neobdavčeni, tako da v eni jurisdikciji zanje uveljavljajo odbitek, pri čemer se tudi v drugi jurisdikciji ne vključijo v davčno osnovo. Rezultati takih primerov izkrivljajo poslovne odločitve na notranjem trgu in bi lahko, če se ne obravnavajo na učinkovit način, ustvarili okolje nepoštenih davčnih konkurenč. Z namenom boja proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga, ta direktiva določa pravila proti izogibanju davkom na šestih specifičnih področjih: priznavanje odhodkov za obresti, izstopna obdavčitev, klavzula o menjavi, splošno pravilo o preprečevanju zlorab, pravila o nadzorovanih tujih družbah in okvir za obravnavo hibridnih neskladij.

• Usklajenost z obstoječimi določbami politike na tem področju

Ta direktiva temelji na akcijskem načrtu za pravično in učinkovito obdavčevanje dohodkov pravnih oseb, ki ga je Komisija predstavila 17. junija 2015. Določa pravno zavezujoča pravila, da se državam članicam omogoči učinkovito ukrepanje proti izogibanju davkom od dohodkov pravnih oseb na način, ki ohranja njihovo skupno konkurenčnost in spoštuje enotni trg, pogodbene svoboščine, Listino EU o temeljnih pravicah in pravo EU na splošno. V zvezi s tem upošteva dve glavni področji dela na ravni EU in na mednarodni ravni.

Prvič, v okviru projekta OECD o eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička se je večina držav članic zavezala, da bo izvajala ukrepe iz končnih poročil o eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička, ki so bila objavljena 5. oktobra 2015 in so jih voditelji držav skupine G20 potrdili novembra 2015. Toda enostransko in različno izvajanje ukrepov v zvezi z erozijo davčne osnove in preusmerjanjem dobička v državah članicah bi lahko povzročilo razdrobljenost enotnega trga zaradi razlik med nacionalnimi politikami, izkrivljanja in davčnih ovir za podjetja v EU. Poleg tega bi lahko ustvarilo nove vrzeli in neskladja, ki bi jih

lahko izkoristile družbe, ki se poskušajo izogniti obdavčenju, ter tako spodkopavalo prizadevanja držav članic za preprečevanje takšnih praks. Zato je bistvenega pomena za dobro delovanje enotnega trga, da države članice ukrepe OECD v zvezi z erozijo davčne osnove in preusmerjanjem dobička vsaj prenesejo v svoje nacionalne sisteme na skladen in usklajen način.

Drugič, Komisija je v akcijskem načrtu iz junija 2015 napovedala, da bo ponovno oživila predlog za skupno konsolidirano osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb (CCCTB), ki predstavlja celovito rešitev za vzpostavitev pravičnejšega in učinkovitejšega obdavčevanja. Poleg tega je pozvala države članice, naj med pripravo revidiranega predloga za skupno konsolidirano osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb nadaljujejo z delom glede nekaterih mednarodnih vidikov skupne osnove, povezanih s projektom OECD o eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička. Ta direktiva upošteva rezultat razprav držav članic o teh vprašanjih v Svetu.

Namen te direktive je doseči ravnovesje med potrebo po določeni stopnji enotnosti pri izvajanju rezultatov projekta o eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička po vsej EU in potrebami držav članic, da v okviru teh novih pravil upoštevajo posebne značilnosti njihovih davčnih sistemov. Besedilo tako določa na načelih temelječa pravila in prepušča podrobnosti njihovega izvajanja državam članicam, saj so v boljšem položaju za oblikovanje natančnih elementov pravil na način, ki najbolje ustreza njihovim sistemom obdavčevanja dohodkov pravnih oseb. Direktiva naj bi ustvarila enake konkurenčne pogoje z minimalno zaščito za sisteme davka od dohodkov pravnih oseb vseh držav članic.

Direktiva je splošno vključujoča, njen cilj pa je pokritost vseh davčnih zavezancev, ki so v državi članici zavezani k plačilu davka od dohodkov pravnih oseb. Njeno področje uporabe zajema tudi stalne poslovne enote zavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb, za katere ta direktiva ne velja, pri čemer se te stalne poslovne enote nahajajo v Uniji.

2. PRAVNA PODLAGA, SUBSIDIARNOST IN SORAZMERNOST

• Pravna podlaga

Zakonodaja o neposrednih davkih spada na področje uporabe člena 115 Pogodbe o delovanju EU (PDEU). V skladu s to določbo naj bi imeli pravni ukrepi približevanja iz tega člena pravno obliko direktive.

• Subsidiarnost (za neizključno pristojnost)

Ta predlog je skladen z načelom subsidiarnosti. Narava zadevnega področja zahteva skupno pobudo za celoten notranji trg.

Namen pravil iz te direktive je preprečiti prakse čezmejnega izogibanja davkom in zagotoviti skupen okvir za izvajanje rezultatov projekta o eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička v okviru nacionalne zakonodaje držav članic na usklajen način. Teh ciljev ni mogoče zadovoljivo doseči z ukrepi držav članic, ki jih sprejmejo vsaka zase. Tak pristop bi dejansko samo ohranil ali celo poslabšal obstoječo razdrobljenost na notranjem trgu ter ohranil sedanje neučinkovitosti in izkrivljanja, ki so posledica vzporednega delovanja spektra ločenih ukrepov. Če je cilj sprejeti rešitve, ki delujejo za notranji trg kot celoto (npr. odprava neskladij zaradi razhajanj med nacionalnimi davčnimi sistemi), in izboljšati njegovo (notranjo in zunanjo) odpornost proti agresivnemu davčnemu načrtovanju, potem je primerno nadaljevati s pobudami, usklajenimi na ravni EU.

Poleg tega bi imela pobuda EU dodano vrednost, če se primerja s tem, kaj se lahko doseže s številnimi nacionalnimi izvedbenimi metodami. Glede na to, da imajo predvidena pravila proti zlorabam čezmejno razsežnost, morajo vsi predlogi zagotavljati ravnovesje med različnimi interesi znotraj notranjega trga ter za opredelitev skupnih ciljev in rešitev upoštevati celotno sliko. To se lahko doseže samo, če se zakonodaja pripravi na centralni ravni. Nazadnje, če se ukrepi za izvajanje priporočil v zvezi z erozijo davčne osnove in preusmerjanjem dobička sprejmejo v skladu s pravnim redom Unije, to davčnim zavezancem omogoča pravno varnost, da spoštujejo zakonodajo EU.

Tak pristop je torej skladen z načelom subsidiarnosti iz člena 5 Pogodbe o Evropski uniji.

- **Sorazmernost**

Predvideni ukrepi ne presegajo tega, kar je potrebno za zagotovitev minimalne potrebne ravni zaščite za notranji trg. Direktiva zato ne predpisuje popolne uskladitve, temveč le minimalno zaščito za sisteme davka od dohodkov pravnih oseb držav članic. Direktiva tako zagotavlja nujno stopnjo usklajevanja v Uniji za namene uresničitve njenih ciljev. S tega vidika predlog ne presega tistega, kar je potrebno za doseg njegovih ciljev in je zato skladen z načelom sorazmernosti.

- **Izbira instrumenta**

Gre za predlog direktive, ki je edini razpoložljivi instrument v skladu s pravno podlago, tj. členom 115 PDEU.

3. REZULTATI NAKNADNIH OCEN, POSVETOVANJ Z ZAINTERESIRANIMI STRANMI IN OCEN UČINKA

- **Posvetovanja z zainteresiranimi stranmi**

O temah, obravnavanih v tej direktivi, se je več let razpravljalo z zainteresiranimi stranmi v okviru predlagane direktive za skupno konsolidirano osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb. Delegati držav članic so redno prispevali svoje pripombe v okviru tehnične delovne skupine za davčna vprašanja pri Svetu. Od marca 2011, ko je kolegij sprejel predlog za skupno konsolidirano osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb, se je delovna skupina med vsakim predsedovanjem večkrat sestala, da bi podrobno obravnavala tehnična vprašanja in vprašanja glede politike. Poleg tega so službe Komisije navezale stik z vsemi glavnimi zainteresiranimi stranmi v gospodarstvu in pridobile njihova mnenja o različnih temah v predlogu. Podobno se je o mnogih – predvsem tehničnih – temah direktive razpravljalo na akademskih konferencah, kjer so sodelovale službe Komisije.

Države članice so v večini članice OECD ter so sodelovale v dolgi in podrobnih razpravah o ukrepih proti eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička, vključno o določitvi tehničnih podrobnosti, med letoma 2013 in 2015. OECD je organiziral obsežna javna posvetovanja z zainteresiranimi stranmi o vsakem od ukrepov proti eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička. Poleg tega je Komisija tako interno kot tudi s strokovnjaki OECD razpravljala o več temah v zvezi z erozijo davčne osnove in preusmerjanjem dobička (npr. zakonodaja o nadzorovanih tujih družbah), zlasti kadar je Komisija dvomila o združljivosti nekaterih zamisli in/ali predlaganih rešitev s pravom EU.

V drugi polovici leta 2014 je italijansko predsedstvo Sveta sprožilo zamisel o časovnem načrtu EU za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička. Svet je razpravljal o predlogu za skupno konsolidirano osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb,

pri čemer se je zlasti osredotočil na njegove mednarodne vidike in elemente, povezane s preprečevanjem erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička. V tem pogledu je predsedstvo spodbujalo skladnost z vzporednimi pobudami OECD ob spoštovanju prava EU. Ta pristop je potrdila delovna skupina na visoki ravni za davčna vprašanja in naslednja predsedstva so z njim nadaljevala. Razprave o časovnem načrtu EU za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička so se nadaljevale tudi v letu 2015. Cilj je bil prispevati k razpravi OECD in ustvariti razmere za nemoteno izvajanje prihodnjih priporočil OECD ob upoštevanju posebnosti EU.

Elementi tega predloga direktive so bili na splošno predstavljeni in obravnavani z delegacijami držav članic ter predstavniki gospodarstva in nevladnih organizacij na srečanju platforme o dobrem davčnem upravljanju 30. novembra 2015.

• **Ocena učinka**

OECD je po objavi poročila o *ukrepih proti eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička* v začetku leta 2013 in potrditvi tako imenovanega *akcijskega načrta za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička* s strani voditeljev držav skupine G20 septembra 2013 začel dvoletno obdobje intenzivnega dela, ki se je zaključilo novembra 2015 z dokončanjem 13 poročil. Ta poročila določajo nove ali okrepljene mednarodne standarde in konkretne ukrepe za pomoč državam pri preprečevanju erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička. V tem okviru so članice OECD in skupine G20 zavezane k upoštevanju tega celovitega svežnja in njegovemu doslednemu izvajanju.

Številne države članice, ki so članice OECD, so se zavezale, da bodo rezultate projekta za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička čim prej prenesle v nacionalno zakonodajo. Ob upoštevanju tega je sedaj ključnega pomena, da se doseže hiter napredek pri dogovoru o pravilih za usklajevanje izvajanja sklepov glede preprečevanja erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička v EU. Zaradi velike nevarnosti razdrobitve notranjega trga, do katere bi lahko prišlo zaradi neusklajenih enostranskih ukrepov držav članic, je Komisija v tem predlogu opredelila skupne minimalne rešitve za izvajanje. Komisija si je prizadevala, da bi hkrati ustrezno upoštevala, da je treba ukrepati hitro in da se je nujno treba izogniti temu, da delovanje notranjega trga ovirajo enostranski ukrepi, ki jih sprejmejo posamezne države članice (ne glede na to, ali so članice OECD ali ne) same, ali pa popolna odsotnost ukrepanja drugih držav članic. Preučena je bila tudi možnost, da se predlaga nezavezujoče ukrepe, ampak je bila zavrnjena, ker ni primerna za zagotovitev usklajenega pristopa.

Ločen delovni dokument služb Komisije, ki je priložen osnutku direktive, vsebuje najnovejšo analizo in dokaze ter obsežen pregled obstoječih znanstvenih študij in ekonomskih dokazov na področju erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička. Navedeno temelji na nedavnih študijah, ki so jih med drugim pripravili OECD, Evropska komisija in Evropski parlament. Delovni dokument služb Komisije opozarja na dejavnike in najpogostejše opredeljene mehanizme, ki so v skladu s poročili OECD povezani z agresivnim davčnim načrtovanjem. V njem so povzete ugotovitve poglobljenega pregleda ključnih mehanizmov agresivnega davčnega načrtovanja na podlagi analize posameznih držav članic, ki je bila izvedena v imenu Komisije leta 2015. Delovni dokument služb Komisije navaja, kako direktiva dopolnjuje druge pobude za izvajanje rezultatov poročil OECD za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička v EU ter prispeva k skupni minimalni ravni zaščite proti izogibanju davkom.

Ob upoštevanju tega ozadja ocena učinka tega predloga ni bila izvedena, in sicer iz naslednjih razlogov: obstaja močna povezava z delom OECD v zvezi z erozijo davčne osnove in

preusmerjanjem dobička, delovni dokument služb Komisije vsebuje veliko dokazov in analiz, zainteresirane strani so bile obširno vključene v posvetovanja o tehničnih vidikih predlaganih pravil v okviru predhodne stopnje, zlasti pa je sedaj v zvezi s to mednarodno prednostno nalogo politike potrebno takojšnje usklajeno ukrepanje na ravni EU.

4. PRORAČUNSKÉ POSLEDICE

Ta predlog direktive nima proračunskih posledic za EU.

5. DRUGI ELEMENTI

- **Podrobna obrazložitev specifičnih določb predloga**

Direktiva je splošno vključujoča, njen cilj pa je pokritost vseh davčnih zavezancev, ki so v državi članici zavezani k plačilu davka od dohodkov pravnih oseb. Njeno področje uporabe zajema tudi stalne poslovne enote zavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb, za katere ta direktiva ne velja, pri čemer se te stalne poslovne enote nahajajo v Uniji.

Scheme, ki jih obravnava ta direktiva, zajemajo primere, ko davčni zavezanci delujejo v nasprotju z dejanskim namenom zakonodaje in izkoriščajo razhajanja med nacionalnimi davčnimi sistemi, da bi zmanjšali znesek svoje davčne odločbe. Davčni zavezanci lahko izkoristijo nizke davčne stopnje ali dvojne odbitke ali zagotovijo, da njihovi dohodki ostanejo neobdavčeni, tako da v eni jurisdikciji zanje uveljavljajo odbitek, pri čemer se tudi v drugi jurisdikciji ne vključijo v davčno osnovo. Rezultati takih primerov izkrivljajo poslovne odločitve na notranjem trgu in bi lahko, če se ne obravnavajo na učinkovit način, ustvarili okolje nepoštenih davčnih konkurenč. Z namenom boja proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga, ta direktiva določa pravila proti izogibanju davkom na šestih specifičnih področjih: priznavanje odhodkov za obresti, izstopna obdavčitev, klavzula o menjavi, splošno pravilo o preprečevanju zlorab, pravila o nadzorovanih tujih družbah in okvir za obravnavo hibridnih neskladij.

- **Priznavanje odhodkov za obresti**

Večnacionalne skupine svoje subjekte, ki se nahajajo v jurisdikcijah z visokimi davki, pogosto financirajo z dolgom in poskrbijo, da te družbe nato plačajo umetno zvišane obresti odvisnim družbam, ki so rezidentke v jurisdikcijah z nizkimi davki. Na ta način se davčna osnova skupine (ali natančneje subjektov, ki plačajo umetno zvišane obresti) zmanjša v jurisdikcijah z visokimi davki in poveča v državi z nizkimi davki, v kateri se prejme plačilo obresti. Končni rezultat je znižanje davčne osnove za multinacionalno skupino kot celoto.

Cilj predlaganega pravila je preprečevanje takšnega ravnanja z omejitvijo zneska obresti, ki se davčnemu zavezancu prizna kot odhodek v davčnem letu. Poleg tega se pričakuje tudi zmanjšanje nenaklonjenosti uporabi lastniškega financiranja. V ta namen se bodo neto stroški za obresti priznavali le do določenega deleža glede na bruto dobiček iz poslovanja davčnega zavezanca. Glede na to, da ta direktiva določa minimalno raven zaščite za notranji trg, naj bi se stopnja za priznavanje odhodkov določila pri vrhu lestvice (10–30 %), ki jo priporoča OECD. Države članice lahko nato uvedejo strožja pravila.

Čeprav na splošno velja, da bi se morale omejitve glede priznavanja odhodkov za obresti uporabljati tudi za finančna podjetja, tj. finančne institucije in zavarovalnice, pa je splošno priznано tudi, da imata ta dva sektorja posebne značilnosti, ki zahtevajo bolj prilagojen pristop. To je predvsem zato, ker v nasprotju z drugimi sektorji gospodarstva v primeru

finančnih podjetij finančni stroški in prihodki nastanejo ali se obračunajo kot del njihove osrednje dejavnosti. Glede na to, da razprave na tem področju v Uniji in na mednarodni ravni še niso dovolj napredovale, v finančnem in zavarovalniškem sektorju še ni bilo mogoče določiti posebnih pravil. Vendar pa je treba pojasniti, da je kljub začasni izključitvi teh finančnih podjetij, končni cilj vzpostaviti pravilo o omejitvi obresti s širokim področjem uporabe brez izjem.

- Izstopna obdavčitev

Davčni zavezanci lahko poskušajo znižati znesek svoje davčne odločbe s prenosom svojega davčnega rezidentstva in/ali sredstev v jurisdikcijo z nizkimi davki. Take prakse izkrivljajo trg, saj povzročajo erozijo davčne osnove v državi odhoda in preusmerjajo prihodnje dobičke, da bi bili obdavčeni v namembni jurisdikciji z nizkimi davki. Če davčni zavezanci prenesejo svoje davčno rezidentstvo iz posamezne države članice, ta država v prihodnosti ne bo mogla uveljavljati pravice do obdavčitve prihodkov teh davčnih zavezancev, ki so morda že bili ustvarjeni, vendar še niso bili realizirani. Enaka težava nastopi, če davčni zavezanci prenesejo sredstva (brez odsvojitve) iz države članice in ta sredstva vključujejo nerealizirane dobičke.

Izstopna obdavčitev je namenjena preprečevanju erozije davčne osnove v državi izvora, ko se sredstva, ki vključujejo nerealizirane dobičke, brez spremembe lastništva prenesejo iz davčne jurisdikcije zadevne države. Ker mora biti uporaba izstopne obdavčitve v Uniji v skladu s temeljnimi svoboščinami in sodno prakso Sodišča Evropske unije, ta direktiva upošteva tudi pravni vidik EU glede izstopne obdavčitve, in sicer tako da davčnim zavezancem omogoča odlog plačila zneska davka v okviru določenega večletnega obdobja in plačilo po obrokih.

- Klavzula o menjavi

Zaradi težav, povezanih z zagotavljanjem olajšave v obliki odbitka za davke, plačane v tujini, se države vedno pogosteje odločajo za izvzetje tujega dohodka iz obdavčitve. Nenamerna negativna posledica tega pristopa je, da lahko spodbuja vstop neobdavčenega ali nizko obdavčenega dohodka na notranji trg in nato njegovo kroženje – v številnih primerih neobdavčeno – v Uniji, pri čemer se uporabljajo instrumenti, ki so na voljo v okviru prava Unije.

Proti takšnim praksam se navadno uporabljajo klavzule o menjavi. To pomeni, da je davčni zavezanec dolžan plačati davek (namesto, da bi bil oproščen plačila), pri čemer se mu za davek, plačan v tujini, prizna olajšava. Na ta način se družbe odvrta od preusmerjanja dobička iz jurisdikcij z visokimi davki v območja z nizkimi davki, razen če za te prenose obstajajo zadostni poslovni razlogi.

Prag za nizke davke

Komisija je v predlog direktive o skupni konsolidirani osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb vključila klavzulo o menjavi, da se zajamejo primeri, ko se je za prihodke, ki pritekajo na notranji trg iz tretje države, uveljavil davek na dobiček v tretji državi po zakonsko določeni stopnji davka od dohodkov pravnih oseb, ki je nižja od 40 odstotkov povprečne zakonsko določene stopnje davka od dohodkov pravnih oseb v Uniji. To pravilo bi zagotovilo, da prihodek, ki izvira iz tretje države, vstopi v Unijo po tem, ko je bil obdavčen po stopnji, ki je najmanj enaka najnižji stopnji obdavčitve, ki bi se zanj uporabila, če bi nastal v državi članici. V ta namen predlog za skupno konsolidirano osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb za primerjavo določa povprečje zakonsko določenih stopenj davka od dohodkov pravnih oseb v Uniji.

Ker ta direktiva ne vzpostavlja samostojnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb in ne vključuje mehanizma za usklajevanje davčnih osnov družb v skupini po vsej Uniji na tak način, kot je to urejeno v predlogu za skupno konsolidirano osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb, bi bilo logično, da se kot referenca uporabi zakonsko določena stopnja davka od dohodkov pravnih oseb v državi članici davčnega zavezanca, ki prejme tuje dohodke – vsaj do uresničitve načrtov za oživitve skupne konsolidirane osnove za davek od dohodkov pravnih oseb v skladu z napovedjo Komisije.

Predlagana shema upošteva dejstvo, da v Uniji stopnje davka od dohodkov pravnih oseb niso usklajene. Zaradi ciljne obravnave praks izogibanja davkom bi bilo treba prag v vsakem primeru določiti tako, da bi zajel primere, ko je stopnja obdavčitve nižja od 50 odstotkov v primerjavi z državo davčnega zavezanca prejemnika. Vendar hkrati prag ne bi smel biti določen tako nizko, da bi bil ukrep nesmiseln, ker bi zajel samo najbolj agresivne davčne jurisdikcije. Ob upoštevanju navedenega bi test, če je zakonsko določena stopnja davka od dohodkov pravnih oseb v državi, kjer je subjekt rezident, ali v državi, kjer se nahaja stalna poslovna enota, nižja od 40 odstotkov zakonsko določene stopnje davka od dohodkov pravnih oseb v državi članici davčnega zavezanca, predstavljal ravnotežje med priznavanjem razpona za pošteno davčno konkurenco in potrebo po preprečevanju praks izogibanja davkom.

Poleg tega bi zaradi uporabe klavzule o menjavi dohodka, ki izvira iz tretjih držav in priteka v Unijo, država članica davčnega zavezanca obdavčila po isti stopnji kot dohodek domačega izvora, kar bi zagotovilo enako obravnavo med plačili iz Unije in tistimi iz tretjih držav. Na ta način bi države članice še naprej izpolnjevale svoje obveznosti v skladu z evropskim in mednarodnim pravom.

- Splošno pravilo o preprečevanju zlorab

Sheme davčnega načrtovanja so zelo kompleksne, pri čemer se davčna zakonodaja običajno ne razvija dovolj hitro, da bi vključevala vse potrebne posebne zaščite za preprečevanje takih shem. Zato je v okviru davčnega sistema koristno splošno pravilo o preprečevanju zlorab; omogoča namreč, da se prakse davčnih zlorab zajamejo kljub odsotnosti posebnega pravila proti izogibanju davkom.

Splošno pravilo o preprečevanju zlorab je zasnovano za odpravo vrzeli, ki lahko obstajajo v posebnih pravilih države za preprečevanje zlorab, kar zadeva utajo davkov. Organom bi omogočilo, da davčnim zavezancem ne dovolijo izkoriščanja nepoštenih davčnih ureditev. V skladu s pravnim redom Unije je predlagano splošno pravilo o preprečevanju zlorab zasnovano tako, da v primeru njegove uporabe znotraj Unije odraža preskuse Sodišča Evropske unije glede pristnosti.

- Pravila o nadzorovanih tujih družbah

Davčni zavezanci z nadzorovanimi odvisnimi družbami v jurisdikcijah z nizkimi davki lahko uporabljajo prakse davčnega načrtovanja, s katerimi preusmerijo velike zneske dobička iz (visoko obdavčene) matične družbe v odvisne družbe, za katere se uporablja nizka obdavčitev. Učinek je zmanjšanje celotne davčne obveznosti skupine. Prej navedena analiza glede praga nizke obdavčitve velja tudi za pravila o nadzorovanih tujih družbah.

Dohodek, ki se preusmeri v odvisno družbo, je običajno mobilni pasivni dohodek. Pri običajni shemi bi se na primer najprej znotraj skupine lastništvo neopredmetenih sredstev (npr. intelektualna lastnina) preneslo na nadzorovano tujo družbo, temu pa bi sledilo preusmerjanje velikih zneskov dohodka v obliki licenčnin v zameno za pravico do uporabe

sredstev, ki jih ima v lasti in jih upravlja nadzorovana tuja družba. Take prakse preusmerjanja dobička jasno vplivajo na delovanje notranjega trga, zlasti kadar se dohodek preusmerja iz EU v tretje države z nizkimi davki.

Pravila o nadzorovanih tujih družbah dohodek nizko obdavčene nadzorovane tuje družbe ponovno pripišejo njeni matični družbi. Posledično se matični družbi zaračuna davek na ta dohodek v državi, kjer je rezidentka – običajno je to država z visokimi davki. Namen zakonodaje o nadzorovanih tujih družbah je torej odpraviti spodbudo za preusmerjanje dohodka, da bi bil ta obdavčen po nizki stopnji v drugi jurisdikciji.

- Okvir za obravnavo hibridnih neskladij

Hibridna neskladja so posledica razlik v pravni opredelitvi plačil (finančni instrumenti) ali subjektov, ko vzajemno delujeta dva pravna sistema. Takšna neskladja lahko pogosto vodijo do dvojnih odbitkov (tj. odbitka v obeh državah) ali odbitka prihodkov v eni državi brez njihove vključitve v drugi. Davčni zavezanci, zlasti tisti v čezmejnih strukturah, pogosto izkoriščajo takšne razlike med nacionalnimi davčnimi sistemi in zmanjšujejo svojo celotno davčno obveznost v Uniji.

Zadevni problem sta preučili skupina za kodeks ravnanja na področju podjetniškega obdavčevanja in OECD. Ta direktiva določa, da pravno opredelitev hibridnega instrumenta ali subjekta s strani države članice, v kateri nastanejo plačilo, stroški ali izguba, odvisno od primera, uporabi tudi druga država članica, ki je vključena v zadevno neskladje, s čimer se zagotovi, da države članice uvedejo pravila za učinkovito preprečevanje teh neskladij.

Predlog

DIREKTIVA SVETA

o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga

SVET EVROPSKE UNIJE JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije, zlasti člena 115 Pogodbe,

ob upoštevanju predloga Evropske komisije,

po posredovanju osnutka zakonodajnega akta nacionalnim parlamentom,

ob upoštevanju mnenja Evropskega parlamenta¹,

ob upoštevanju mnenja Evropskega ekonomsko-socialnega odbora²,

v skladu s posebnim zakonodajnim postopkom,

ob upoštevanju naslednjega:

- (1) Sedanje politične prednostne naloge na področju mednarodnega obdavčevanja so osredotočene na zagotovitev, da se davek plača tam, kjer se ustvarijo dobički in vrednost. Zato je nujno, da se ponovno vzpostavi zaupanje v pravičnost davčnih sistemov in vladam omogoči, da učinkovito uveljavljajo svojo davčno suverenost. Ti novi politični cilji so bili pretvorjeni v konkretna priporočila za ukrepe v okviru pobude proti eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička (BEPS) Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD). Komisija je zaradi potrebe po bolj pravični obdavčitvi v svojem sporočilu z dne 17. junija 2015 predstavila akcijski načrt za pravično in učinkovito obdavčevanje dohodkov pravnih oseb v Evropski uniji³ (v nadaljnjem besedilu: akcijski načrt).
- (2) Večina držav članic, ki so članice OECD, se je zavezala k izvajanju rezultatov 15 ukrepov za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička, ki so bili objavljeni 5. oktobra 2015. Za dobro delovanje notranjega trga je zato bistveno, da države članice najmanj izpolnijo svoje zaveze v okviru projekta o eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička, v širšem smislu pa sprejmejo ukrepe za preprečevanje praks izogibanja davkom ter zagotavljanje pravičnega in učinkovitega obdavčevanja v Uniji na dovolj dosleden in usklajen način. Na trgu, kjer so gospodarstva močno povezana, obstaja potreba po skupnih strateških pristopih in usklajenem ukrepanju, da se izboljša delovanje notranjega trga in kar najbolj poveča pozitivne učinke pobude za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička. Poleg tega lahko samo skupni okvir prepreči razdrobljenost trga ter odpravi obstoječa neskladja in izkrivljanja trga. Nenazadnje bi nacionalni izvedbeni ukrepi, ki

¹ UL C , , str. .

² UL C , , str. .

³ Sporočilo Komisije Evropskemu parlamentu in Svetu – Pravičen in učinkovit sistem obdavčevanja dohodkov pravnih oseb v Evropski uniji: pet ključnih področij za ukrepanje, COM(2015) 302 final z dne 17. junija 2015.

upoštevajo skupen pristop po vsej Uniji, davčnim zavezancem zagotovili pravno varnost v smislu skladnosti teh ukrepov s pravom Unije.

- (3) Določiti je treba pravila, da se okrepi povprečna raven zaščite proti agresivnemu davčnemu načrtovanju na notranjem trgu. Ker bi bilo treba ta pravila vključiti v 28 različnih sistemov davka od dohodkov pravnih oseb, bi morala biti omejena na splošne določbe in izvajanje prepustiti državam članicam, saj so v boljšem položaju za oblikovanje posebnih elementov teh pravil na način, ki najbolj ustreza njihovim sistemom davka od dohodkov pravnih oseb. Ta cilj bi lahko dosegli z vzpostavitvijo minimalne ravni zaščite za nacionalne sisteme davka od dohodkov pravnih oseb v vsej Uniji. Zato je treba uskladiti odzive držav članic pri izvajanju rezultatov 15 ukrepov za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička, pri čemer je cilj izboljšati učinkovitost notranjega trga kot celote pri preprečevanju praks izogibanja davkom. Določiti je torej treba skupno minimalno raven zaščite za notranji trg na posameznih področjih.
- (4) Vzpostaviti je treba pravila, ki veljajo za vse davčne zavezance, zavezane k plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v državi članici. Ta pravila bi se morala uporabljati tudi za stalne poslovne enote zadevnih zavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb, ki se lahko nahajajo v drugih državah članicah. Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb so lahko rezidenti za davčne namene v državi članici ali ustanovljeni v skladu z zakonodajo države članice. Ta pravila bi se morala uporabljati tudi za stalne poslovne enote subjektov, ki so rezidenti za davčne namene v tretji državi, če se te nahajajo v eni ali več državah članicah.
- (5) Določiti je treba pravila za preprečevanje erozije davčne osnove na notranjem trgu in preusmerjanja dobička iz notranjega trga. Za podporo pri doseganju tega cilja so potrebna pravila na naslednjih področjih: omejitve glede priznavanje odhodkov za obresti, izstopna obdavčitev, klavzula o menjavi, splošno pravilo o preprečevanju zlorab, pravila o nadzorovanih tujih družbah in okvir za obravnavo hibridnih neskladij. Če uporaba teh pravil povzroča dvojno obdavčitev, bi bilo treba davčnim zavezancem zagotoviti olajšavo v obliki odbitka za davek, plačan v drugi državi članici ali tretji državi, odvisno od primera. Namen pravil torej ne bi smel biti samo preprečevanje praks izogibanja davkom, ampak tudi izogibanje ustvarjanju drugih ovir na trgu, kot je na primer dvojna obdavčitev.
- (6) Čezmejne skupine družb so v okviru prizadevanj, da bi zmanjšale svojo celotno davčno obveznost, vse bolj uporabljale preusmerjanje dobička, pogosto v obliki plačil umetno zvišanih obresti, iz jurisdikcij z visokimi davki v države z nižjimi davki. Pravilo o omejitvi obresti je nujno za preprečevanje takšnih praks, saj omejuje priznavanje odhodkov za neto finančne stroške davčnih zavezancev (tj. znesek, za katerega finančni odhodki presegajo finančne prihodke). Zato je treba določiti razmerje za pravico do priznavanja odhodkov, ki se nanaša na dohodke davčnega zavezanca pred obrestmi, davki in amortizacijo (EBITDA). Finančni prihodki, ki so oproščeni davka, se ne bi smeli pobotati s finančnimi stroški. Razlog je, da bi bilo treba pri določanju tega, koliko odhodkov za obresti se lahko prizna, upoštevati samo obdavčljivi dohodek. Za olajšanje dela davčnim zavezancem, pri katerih je tveganje v zvezi z erozijo davčne osnove in preusmerjanjem dobička majhno, bi bilo treba vedno zagotoviti priznavanje odhodkov za neto obresti do določenega najvišjega zneska, ki se uporabi, če bi bili priznani odhodki v tem primeru višji od deleža na podlagi dohodkov pred obrestmi, davki in amortizacijo. Če je davčni zavezanec del skupine, ki vloži zakonsko predpisane konsolidirane računovodske izkaze, bi bilo treba za namene dodelitve pravice do priznavanja odhodkov za višje zneske neto finančnih stroškov

davčnim zavezancem upoštevati zadolženost celotne skupine. Pravilo o omejitvi obresti bi bilo treba v zvezi z neto finančnimi stroški davčnega zavezanca uporabiti brez razlikovanja na podlagi tega, ali stroški izvirajo iz dolgov na nacionalni ravni, čezmejni ravni znotraj Unije ali v tretji državi. Čeprav na splošno velja, da bi se morale omejitve glede priznavanja odhodkov za obresti uporabljati tudi za finančna podjetja, tj. finančne institucije in zavarovalnice, pa je splošno priznано tudi, da imata ta dva sektorja posebne značilnosti, ki zahtevajo bolj prilagojen pristop. Ker razprave na tem področju v Uniji in na mednarodni ravni še niso dovolj napredovale, v finančnem in zavarovalniškem sektorju še ni mogoče določiti posebnih pravil.

- (7) Namen izstopnih davkov je zagotovitev, da v primeru, ko davčni zavezanec prenese sredstva ali svoje davčno rezidentstvo iz davčne jurisdikcije države, ta država obdavči ekonomsko vrednost morebitnega kapitalskega dobička, ustvarjenega na njenem ozemlju, tudi če ta dobiček v času izstopa še ni bil realiziran. Zato je treba določiti primere, v katerih za davčne zavezance veljajo pravila o izstopnem davku in se obdavčijo njihovi nerealizirani kapitalski dobički, ki so vključeni v njihova prenesena sredstva. Za izračun zneskov je ključno, da se določi tržna vrednost prenesenih sredstev, ki temelji na neodvisnem tržnem načelu. Znotraj Unije je treba obravnavati uporabo izstopne obdavčitve in nazorno predstaviti pogoje za skladnost s pravom Unije. V teh primerih bi morali imeti davčni zavezanci pravico, da znesek ocenjenega izstopnega davka plačajo takoj ali da odložijo plačilo zneska davka, po potrebi v povezavi z obrestmi in jamstvom, na določeno število let in svojo davčno obveznost plačajo po obrokih. Izstopni davek se ne bi smel zaračunati, če je prenos sredstev začasen in je predvideno, da se bodo sredstva vrnila v državo članico prenosnika, če se prenos opravi zaradi izpolnjevanja bonitetnih zahtev ali zaradi upravljanja likvidnosti, ali če gre za posle financiranja vrednostnih papirjev ali sredstva, ki so dana kot zavarovanje s premoženjem.
- (8) Zaradi težav, povezanih z zagotavljanjem olajšave v obliki odbitka za davke, plačane v tujini, se države vedno pogosteje odločajo za izvzetje tujega dohodka iz obdavčitve v državi rezidentstva. Nenamerna negativna posledica tega pristopa pa je, da lahko spodbuja primere, ko neobdavčen ali nizko obdavčen dohodek vstopi na notranji trg in nato kroži – v številnih primerih neobdavčen – v Uniji, pri čemer se uporabljajo instrumenti, ki so na voljo v okviru prava Unije. Proti takšnim praksam se navadno uporabljajo klavzule o menjavi. Zato je treba določiti klavzulo o menjavi, ki je usmerjena proti nekaterim vrstam tujega dohodka, na primer razdelitvam dobička, prihodkom od odsvojitve delnic in dobičkom stalne poslovne enote, ki so oproščeni davka v Uniji in izvirajo iz tretjih držav. Ta dohodek bi moral biti, če je bil v tretji državi obdavčen pod določeno stopnjo, obdavčljiv v Uniji. Ker klavzula o menjavi ne zahteva nadzora nad nizko obdavčenim subjektom in zato dostop do zakonsko predpisanih računovodskih izkazov subjekta morda ni na voljo, je lahko izračun efektivne davčne stopnje zelo zapleten. Zato bi morale države članice, kadar uporabijo klavzulo o menjavi, uporabiti zakonsko določeno davčno stopnjo. Države članice, ki uporabijo klavzulo o menjavi, bi morale za davek, plačan v tujini, zagotoviti olajšavo v obliki odbitka, da se prepreči dvojna obdavčitev.
- (9) Splošna pravila o preprečevanju zlorab se v davčne sisteme vključijo za boj proti praksam davčne zlorabe, ki še niso bile urejene s posebnimi določbami. Vloga splošnih pravil o preprečevanju zlorab je torej odpraviti vrzeli, ki ne bi smele vplivati na uporabo posebnih pravil proti zlorabi. V Uniji bi bilo treba uporabo splošnih pravil o preprečevanju zlorab omejiti na ureditve, ki so „povsem umetne“ (nepristne); drugače pa bi moral davčni zavezanec imeti pravico, da izbere davčno najbolj

učinkovito strukturo za svoje poslovne dejavnosti. Poleg tega je pomembno zagotoviti, da se splošna pravila o preprečevanju zlorab v domačih primerih znotraj Unije in v razmerju do tretjih držav uporabljajo na enoten način, tako da se področje in rezultati njihove uporabe v domačih in čezmejnih primerih ne razlikujejo.

- (10) Učinek pravil o nadzorovanih tujih družbah je, da se dohodek nizko obdavčene nadzorovane družbe ponovno pripiše njeni matični družbi. Matično družbo se nato obdavči za ta pripisani dohodek v državi, kjer je rezidentka za davčne namene. Glede na prednostne naloge politike zadevne države se lahko pravila o nadzorovanih tujih družbah uporabljajo za celotno nizko obdavčeno odvisno družbo ali pa samo za dohodek, ki je bil umetno preusmerjen v odvisno družbo. Zaželeno je, da se obravnavajo tako primeri v tretjih državah kot v Uniji. Zaradi spoštovanja temeljnih svoboščin bi moral biti učinek pravil znotraj Unije omejen na ureditve, katerih posledica je umetno preusmerjanje dobičkov iz države članice matične družbe v nadzorovano tujo družbo. V tem primeru bi bilo treba zneske dohodka, pripisane matični družbi, prilagoditi ob upoštevanju neodvisnega tržnega načela, tako da država matične družbe obdavči zneske dohodka nadzorovane tuje družbe samo, če niso skladni s tem načelom. Področje uporabe pravil o nadzorovanih tujih družbah bi moralo izključevati finančna podjetja, ki imajo davčno rezidentstvo v Uniji, vključno s stalnimi poslovnimi enotami takšnih družb, ki se nahajajo v Uniji. Razlog za navedeno je, da bi morale biti možnosti za legitimno uporabo pravil o nadzorovanih tujih družbah v Uniji omejene na umetne primere brez ekonomske substance, kar bi pomenilo, da močno reguliranega finančnega in zavarovalniškega sektorja ta pravila zelo verjetno ne bi zajela.
- (11) Hibridna neskladja so posledica razlik v pravni opredelitvi plačil (finančni instrumenti) ali subjektov, pri čemer te razlike postanejo očitne pri vzajemnem delovanju pravnih sistemov dveh jurisdikcij. Posledica takih neskladij je pogosto dvojni odbitek (tj. odbitek v obeh državah) ali odbitek dohodka v eni državi brez njegove vključitve v davčno osnovo v drugi državi. Da bi to preprečili, je treba določiti pravila, v skladu s katerimi bi morala v primeru neskladja ena od obeh jurisdikcij podati pravno opredelitev hibridnega instrumenta ali subjekta, druga jurisdikcija pa bi jo morala sprejeti. Čeprav so se države članice v okviru skupine za kodeks ravnanja na področju podjetniškega obdavčevanja dogovorile o smernicah v zvezi z davčno obravnavo hibridnih subjektov⁴ in hibridnih stalnih poslovnih enot⁵ znotraj Unije ter v zvezi z davčno obravnavo hibridnih subjektov v odnosih s tretjimi državami, je treba kljub temu sprejeti zavezujoča pravila. Poleg tega pa je treba omejiti področje uporabe teh pravil na hibridna neskladja med državami članicami. Hibridna neskladja med državami članicami in tretjimi državami je treba dodatno preučiti.
- (12) Pojasniti je treba, da izvajanje pravil proti izogibanju davkom iz te direktive ne bi smelo vplivati na obveznosti davčnih zavezancev, da spoštujejo neodvisno tržno načelo, ali pravico države članice, da davčno obveznost prilagodi navzgor v skladu z neodvisnim tržnim načelom, kjer je to primerno.
- (13) Opravljeno je bilo posvetovanje z Evropskim nadzornikom za varstvo podatkov v skladu s členom 28(2) Uredbe (EU) št. 45/2001 Evropskega parlamenta in Sveta⁶. Za obdelavo osebnih podatkov v okviru te direktive se uporabljata pravica do varstva

⁴ Kodeks ravnanja (obdavčitev podjetij) – poročilo Svetu, 16553/14, FISC 225 z dne 11. decembra 2014.

⁵ Kodeks ravnanja (obdavčitev podjetij) – poročilo Svetu, 9620/15, FISC 60 z dne 11. junija 2015.

⁶ Uredba (ES) št. 45/2001 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 18. decembra 2000 o varstvu posameznikov pri obdelavi osebnih podatkov v institucijah in organih Skupnosti in o prostem pretoku takih podatkov (UL L 8, 12.1.2001, str. 1).

osebnih podatkov v skladu s členom 8 Listine EU o temeljnih pravicah ter Direktiva 95/46/ES Evropskega parlamenta in Sveta⁷.

- (14) Glede na to, da je glavni cilj te direktive izboljšati odpornost notranjega trga kot celote proti praksam čezmejnega izogibanja davkom, tega ni mogoče zadovoljivo doseči s posamičnim delovanjem držav članic. Nacionalni sistemi davka od dohodkov pravnih oseb so različni in nepovezani ukrepi držav članic bi le ohranili obstoječo razdrobljenost notranjega trga na področju neposredne obdavčitve. Tak pristop bi omogočil nadaljevanje neučinkovitosti in izkrivljanja zaradi vzajemnega delovanja različnih nacionalnih ukrepov. Posledica bi bila pomanjkanje usklajenosti. Zaradi dejstva, da veliko neučinkovitosti na notranjem trgu povzroča predvsem težave, ki so čezmejne narave, bi bilo popravne ukrepe bolje sprejeti na ravni Unije. Zato je ključno sprejetje rešitev, ki delujejo za notranji trg kot celoto, kar se lahko bolje doseže na ravni Unije. Unija lahko zato sprejme ukrepe v skladu z načelom subsidiarnosti iz člena 5 Pogodbe o Evropski uniji. V skladu z načelom sorazmernosti iz navedenega člena ta direktiva ne presega tistega, kar je potrebno za doseganje navedenega cilja. Cilj te direktive je z določitvijo minimalne ravni zaščite za notranji trg doseči potrebno minimalno stopnjo usklajenosti v Uniji za uresničevanje njenih ciljev.
- (15) Komisija bi morala oceniti izvajanje te direktive tri leta po začetku njene veljavnosti in o tem poročati Svetu. Države članice bi morale Komisiji predložiti vse informacije, ki so potrebne za zadevno oceno –

SPREJEL NASLEDNJO DIREKTIVO:

POGLAVJE I

SPLOŠNE DOLOČBE

Člen 1

Področje uporabe

Ta direktiva se uporablja za vse davčne zavezance, ki so zavezani k plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v eni ali več državah članicah, vključno s stalnimi poslovnimi enotami subjektov, ki so za davčne namene rezidenti tretje države, v eni ali več državah članicah.

Člen 2

Opredelitve pojmov

V tej direktivi se uporabljajo naslednje opredelitve pojmov:

- (1) „stroški izposojanja“ pomenijo odhodke za obresti in druge enakovredne stroške, ki jih ima davčni zavezanec v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev, vključno z morebitno razliko med izposojenimi finančnimi sredstvi in zneskom ob zapadlosti, obrestmi pri zakupni pogodbi, če je ekonomski lastnik upravičen do priznavanja odhodkov za takšne obresti, in stroški, nastalimi v povezavi z zbiranjem finančnih sredstev;

⁷

Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta 95/46/ES z dne 24. oktobra 1995 o varstvu posameznikov pri obdelavi osebnih podatkov in o prostem pretoku takih podatkov (UL L 281, 23.11.1995, str. 31).

- (2) „preseženi stroški izposojanja“ pomenijo znesek, za katerega stroški izposojanja davčnega zavezanca presegajo prihodke od obresti ali druge enakovredne obdavčljive prihodke od finančnih sredstev, ki jih prejme davčni zavezanec;
- (3) „finančno sredstvo“ pomeni finančni instrument, kot je opredeljen v točki (15) člena 4(1) Direktive 2014/65/EU Evropskega parlamenta in Sveta⁸, ter vloge in strukturne vloge, terjatve iz naslova posojil in zavarovalne naložbene produkte;
- (4) „finančno podjetje“ pomeni katerega koli od naslednjih subjektov:
- (a) kreditno institucijo ali investicijsko podjetje, kot je opredeljeno v točki (1) člena 4(1) Direktive 2004/39/ES Evropskega parlamenta in Sveta⁹;
 - (b) zavarovalnico, kot je opredeljena v točki (1) člena 13 Direktive 2009/138/ES Evropskega parlamenta in Sveta¹⁰;
 - (c) pozavarovalnico, kot je opredeljena v točki (4) člena 13 Direktive 2009/138/ES;
 - (d) institucijo za poklicno pokojninsko zavarovanje, ki sodi na področje uporabe Direktive 2003/41/ES Evropskega parlamenta in Sveta¹¹, razen če se je država članica odločila, da navedene direktive v celoti ali delno ne bo uporabljala za to institucijo v skladu s členom 5 navedene direktive, ali imenovanega upravitelja premoženja institucije za poklicno pokojninsko zavarovanje iz člena 19(1) Direktive 2003/41/ES;
 - (e) alternativni investicijski sklad, ki ga upravlja upravitelj alternativnih investicijskih skladov, kot je opredeljen v točki (b) člena 4(1) Direktive 2011/61/EU Evropskega parlamenta in Sveta¹²;
 - (f) kolektivne naložbene podjeme za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) v smislu člena 1(2) Direktive 2009/65/ES Evropskega parlamenta in Sveta¹³;
 - (g) centralno nasprotno stranko, kot je opredeljena v točki (1) člena 2 Uredbe (EU) št. 648/2012¹⁴;
 - (h) centralno depotno družbo, kot je opredeljena v točki (1) člena 2(1) Uredbe (EU) št. 909/2014 Evropskega parlamenta in Sveta¹⁵;

⁸ Direktiva 2014/65/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. maja 2014 o trgih finančnih instrumentov ter spremembi Direktive 2002/92/ES in Direktive 2011/61/EU (UL L 173, 12.6.2014, str. 349).

⁹ Direktiva 2004/39/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 21. aprila 2004 o trgih finančnih instrumentov in o spremembah direktiv Sveta 85/611/EGS, 93/6/EGS in Direktive 2000/12/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter o razveljavitvi Direktive Sveta 93/22/EGS (UL L 145, 30.4.2004, str. 1).

¹⁰ Direktiva 2009/138/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 25. novembra 2009 o začetku opravljanja in opravljanju dejavnosti zavarovanja in pozavarovanja (Solventnost II) (UL L 335, 17.12.2009, str. 1).

¹¹ Direktiva 2003/41/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 3. junija 2003 o dejavnostih in nadzoru institucij za poklicno pokojninsko zavarovanje (UL L 235, 23.9.2003, str. 10).

¹² Direktiva 2011/61/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 8. junija 2011 o upraviteljih alternativnih investicijskih skladov in spremembah direktiv 2003/41/ES in 2009/65/ES ter uredb (ES) št. 1060/2009 in (EU) št. 1095/2010 (UL L 174, 1.7.2011, str. 1).

¹³ Direktiva 2009/65/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. julija 2009 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o kolektivnih naložbenih podjetjih za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) (UL L 302, 17.11.2009, str. 32).

¹⁴ Uredba (EU) št. 648/2012 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 4. julija 2012 o izvedenih finančnih instrumentih OTC, centralnih nasprotnih strankah in repozitorijih sklenjenih poslov (UL L 201, 27.7.2012, str. 1).

- (5) „prenos sredstev“ pomeni operacijo, s katero se pravica do obdavčitve prenesenih sredstev prenese na drugo državo članico ali tretjo državo, medtem ko sredstva ostanejo v dejanskem lastništvu istega davčnega zavezanca, z izjemo začasnih prenosov sredstev, če je predvideno, da se bodo sredstva vrnila v državo članico prenosnika;
- (6) „prenos davčnega rezidenstva“ pomeni operacijo, s katero davčni zavezanec preneha biti rezident za davčne namene v državi članici, medtem ko pridobi davčno rezidentstvo v drugi državi članici ali tretji državi;
- (7) „prenos stalne poslovne enote“ pomeni operacijo, s katero preneha davčna prisotnost davčnega zavezanca v državi članici, medtem ko je pridobil tako prisotnost v drugi državi članici ali tretji državi, ne da bi v zadevni državi članici ali tretji državi postal rezident za davčne namene.

Člen 3

Minimalna raven zaščite

Ta direktiva ne izključuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so namenjene varovanju višje ravni zaščite za domače davčne osnove za dohodke pravnih oseb.

POGLAVJE II

UKREPI PROTI IZOGIBANJU DAVKOM

Člen 4

Pravilo o omejitvi obresti

- 1. Stroški izposojanja se vedno priznajo v obsegu, v katerem davčni zavezanec prejme obresti ali druge obdavčljive prihodke od finančnih sredstev.
- 2. Preseženi stroški izposojanja se priznajo v davčnem letu, v katerem nastanejo, le do 30 odstotkov dobička davčnega zavezanca pred obrestmi, davki in amortizacijo ali do zneska 1 000 000 EUR, odvisno od tega, kateri znesek je višji. Dobiček pred obrestmi, davki in amortizacijo se izračuna tako, da se obdavčljivemu dohodku ponovno prištejejo za davek prilagojeni zneski odhodkov za neto obresti in drugi stroški, ki so enakovredni obrestim, ter za davek prilagojeni zneski za amortizacijo.
- 3. Z odstopanjem od odstavka 2 se lahko davčnemu zavezancu prizna pravica do popolnega priznanja preseženih stroškov izposojanja, če lahko davčni zavezanec dokaže, da je njegov lastniški delež glede na njegovo bilančno vsoto enak ali višji kot je enakovredno razmerje skupine.

Prvi pododstavek se uporablja v skladu z naslednjimi pogoji:

- (a) za razmerje lastniškega deleža davčnega zavezanca glede na njegovo bilančno vsoto se šteje, da je enako enakovrednemu razmerju skupine, če je razmerje

¹⁵

Uredba (EU) št. 909/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. julija 2014 o izboljšanju ureditve poravnave vrednostnih papirjev v Evropski uniji in o centralnih depotnih družbah ter o spremembi direktiv 98/26/ES in 2014/65/EU ter Uredbe (EU) št. 236/2012 (UL L 257, 28.8.2014, str. 1).

lastniškega kapitala davčnega zavezanca glede na njegovo bilančno vsoto manjše za največ 2 odstotni točki;

- (b) skupino sestavljajo vsi subjekti, ki so vključeni v revidirane konsolidirane računovodske izkaze, ki so bili pripravljene v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja ali nacionalnim sistemom finančnega poročanja države članice ali splošno sprejetimi računovodskimi načeli Združenih držav Amerike;
 - (c) vsa sredstva in obveznosti se vrednotijo po enaki metodi kot v konsolidiranih računovodskih izkazih;
 - (d) lastniški kapital in bilančna vsota davčnega zavezanca se zmanjšata s prispevki v šestih mesecih pred zadevnim datumom bilance stanja, če se ti prispevki ujemajo z umiki ali razdelitvami v šestih mesecih, ki sledijo zadevnemu datumu bilance stanja;
 - (e) plačila povezanim podjetjem ne presegajo 10 odstotkov neto izdatkov skupine za obresti skupaj.
4. Dobiček pred obrestmi, davki in amortizacijo v davčnem letu, ki ni v celoti absorbiran s stroški izposojanja, ki jih je imel davčni zavezanec v zadevnem ali predhodnih davčnih letih, se lahko prenese naprej na prihodnja davčna leta.
5. Stroški izposojanja, ki jih v tekočem davčnem letu ni mogoče priznati v skladu z odstavkom 2, se priznajo v višini do 30 odstotkov dobička pred obrestmi, davki in amortizacijo v naslednjih davčnih letih na enak način kot stroški izposojanja za zadevna leta.
6. Odstavki 2 do 5 se ne uporabljajo za finančna podjetja.

Člen 5

Izstopna obdavčitev

1. Davčni zavezanec je zavezan plačilu davka na znesek, ki je enak tržni vrednosti prenesenih sredstev ob izstopu, zmanjšanih za njihovo vrednost za davčne namene, v vsakem od naslednjih primerov:
- (a) davčni zavezanec prenese sredstva s svojega sedeža na svojo stalno poslovno enoto v drugi državi članici ali tretji državi;
 - (b) davčni zavezanec prenese sredstva s svoje stalne poslovne enote v državi članici na svoj sedež ali drugo stalno poslovno enoto v drugi državi članici ali tretji državi;
 - (c) davčni zavezanec prenese svoje davčno rezidentstvo v drugo državo članico ali tretjo državo, razen za tista sredstva, ki so še naprej dejansko povezana s stalno poslovno enoto v prvi državi članici;
 - (d) davčni zavezanec prenese svojo stalno poslovno enoto iz države članice.
- Za namene točke (c) prvega pododstavka se vsak naknaden prenos sredstev v tretjo državo iz stalne poslovne enote, ki se nahaja v prvi državi članici in s katero so sredstva dejansko povezana, šteje za odsvojitve po tržni vrednosti.
2. Davčni zavezanec lahko odloži plačilo izstopnega davka iz odstavka 1, tako da ga plača po obrokih v obdobju vsaj 5 let, v vsakem od naslednjih primerov:

- (a) davčni zavezanec prenese sredstva s svojega sedeža na svojo stalno poslovno enoto v drugi državi članici ali tretji državi, ki je pogodbenica Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (v nadaljevanju: Sporazum EGP);
 - (b) davčni zavezanec prenese sredstva s svoje stalne poslovne enote v državi članici na svoj sedež ali drugo stalno poslovno enoto v drugi državi članici ali tretji državi, ki je pogodbenica Sporazuma EGP;
 - (c) davčni zavezanec prenese svoje davčno rezidentstvo v drugo državo članico ali tretjo državo, ki je pogodbenica Sporazuma EGP;
 - (d) davčni zavezanec prenese svojo stalno poslovno enoto v drugo državo članico ali tretjo državo, ki je pogodbenica Sporazuma EGP.
3. Če davčni zavezanec odloži plačilo v skladu z odstavkom 2, se lahko v skladu z zakonodajo države članice davčnega zavezanca ali stalne poslovne enote zaračunajo obresti v obsegu, ki je potreben za ohranitev vrednosti ocenjene davčne obveznosti.
- Če obstaja dokazljivo in dejansko tveganje neizterjave, se lahko od davčnih zavezancev tudi zahteva zagotovitev jamstva, ki je pogoj za odložitev plačila v skladu z odstavkom 2.
- Drugi pododstavek se ne uporablja, če zakonodaja v državi članici davčnega zavezanca ali stalne poslovne enote določa možnost izterjave davčnega dolga prek drugega davčnega zavezanca, ki je član iste skupine in je rezident za davčne namene v zadevni državi članici.
4. Odlog plačila v skladu z odstavkom 2 se nemudoma odpravi, davčni dolg pa postane izterljiv v naslednjih primerih:
- (a) prenesena sredstva se odsvojijo;
 - (b) prenesena sredstva se naknadno prenesejo v tretjo državo;
 - (c) davčno rezidentstvo ali stalna poslovna enota davčnega zavezanca se naknadno prenese v tretjo državo;
 - (d) davčni zavezanec gre v stečaj ali preneha poslovati.
5. Če gre za prenos sredstev, davčnega rezidentstva ali stalne poslovne enote v drugo državo članico, ta država članica sprejme tržno vrednost, ki jo je kot začetno vrednost sredstev za davčne namene določila država članica davčnega zavezanca ali stalne poslovne enote.
6. Za namene odstavkov 1 do 5 je „tržna vrednost“ znesek, za katerega je mogoče sredstvo zamenjati ali pobotati vzajemne obveznosti med zainteresiranimi nepovezanimi kupci in prodajalci z neposredno transakcijo.
7. Ta člen se ne uporablja začasne prenose sredstev, če je predvideno, da se bodo sredstva vrnila v državo članico prenosnika.

Člen 6

Klavzula o menjavi

1. Države članice davčnega zavezanca ne oprostito davka na tuje dohodke, ki jih je davčni zavezanec prejel iz naslova razdelitve dobička od subjekta v tretji državi ali kot prihodek od odsvojitve delnic v subjektu v tretji državi ali kot dohodek od stalne poslovne enote, ki se nahaja v tretji državi, kjer subjekt ali stalna poslovna enota

bodisi v državi, v kateri je subjekt rezident, bodisi v državi, v kateri se nahaja stalna poslovna enota, plača davek na dobiček po zakonsko določeni stopnji davka od dohodkov pravnih oseb, ki je nižja od 40 odstotkov zakonsko določene davčne stopnje, ki bi se zaračunala na podlagi veljavnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb v državi članici davčnega zavezanca. V teh okoliščinah davčni zavezanec plača davek na tuje dohodke z odbitkom davka, plačanega v zadevni tretji državi, od njegove davčne obveznosti v državi rezidentstva za davčne namene. Odbitek ne presega zneska davka, kot je bil odmerjen pred odbitkom, ki se nanaša na dohodek, ki se lahko obdavči.

2. Odstavek 1 se ne uporablja za naslednje vrste izgub:

- (a) izgube, ki jih utрпи stalna poslovna enota davčnega zavezanca rezidenta s sedežem v tretji državi;
- (b) izgube pri odsvojitvi delnic subjekta, ki je davčni rezident v tretji državi.

Člen 7

Splošno pravilo o preprečevanju zlorab

- 1. Nepristne sheme ali niz takih shem, vzpostavljen z bistvenim namenom pridobiti davčno ugodnost, ki izničuje cilj ali namen davčnih določb, ki se sicer uporabljajo, se ne upošteva za namene izračuna obveznosti za davek od dohodkov pravnih oseb. Shema lahko obsega več kakor en korak ali del.
- 2. Za namene odstavka 1 se shema ali niz shem šteje za nepristnega, kolikor se ne uresničuje iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko realnost.
- 3. Če se shema ali niz shem ne upošteva v skladu z odstavkom 1, se davčna obveznost izračuna glede na ekonomsko substanco v skladu z nacionalno zakonodajo.

Člen 8

Zakonodaja glede nadzorovanih tujih družb

- 1. Davčna osnova davčnega zavezanca vključuje nerazdeljeni dohodek subjekta, če so izpolnjeni naslednji pogoji:
 - (a) davčni zavezanec ima sam ali s povezanimi podjetji v skladu z veljavnim sistemom davka od dohodkov pravnih oseb neposredni ali posredni delež z več kot 50 odstotki glasovalnih pravic ali ima več kot 50 odstotkov kapitala ali je upravičen do več kot 50 odstotkov dobička zadevnega subjekta;
 - (b) v skladu s splošno ureditvijo v državi subjekta se za dobičke uporablja dejanska stopnja davka od dohodkov pravnih oseb, ki je nižja od 40 odstotkov dejanske davčne stopnje, ki bi se zaračunala na podlagi veljavnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb v državi članici davčnega zavezanca;
 - (c) več kot 50 odstotkov dohodka, ki ga prejme subjekt, spada v eno izmed naslednjih kategorij:
 - (i) obresti ali drug dohodek iz finančnih sredstev;
 - (ii) licenčnine ali drug dohodek, ki izhaja iz intelektualne lastnine ali tržljivih dovoljenj;
 - (iii) dividende in dohodek od odsvojitve deležev;
 - (iv) dohodek od finančnega zakupa;

- (v) dohodek od nepremičnin, razen če država članica davčnega zavezanca ni upravičena do obdavčitve dohodka v skladu s sporazumom, sklenjenim s tretjo državo;
 - (vi) dohodek od zavarovalniških, bančnih in drugih finančnih dejavnosti;
 - (vii) dohodek od storitev, opravljenih za davčnega zavezanca ali njegova povezana podjetja;
- (d) subjekt ni družba, katere glavni razred delnic je vključen v redno trgovanje na eni ali več priznanih borzah.

Točka (c) prvega pododstavka se uporablja za finančna podjetja samo, če več kot 50 odstotkov dohodka subjekta v teh kategorijah izhaja iz transakcij z davčnim zavezancem ali njegovimi povezanimi podjetji.

2. Države članice ne uporabijo odstavka 1, če je subjekt davčni rezident v državi članici ali tretji državi, ki je pogodbenica Sporazuma EGP, ali v zvezi s stalno poslovno enoto subjekta iz tretje države, ki se nahaja v državi članici, razen če je ustanovitev subjekta povsem umetna ali v kolikor subjekt pri izvajanju svoje dejavnosti sodeluje v nepristnih shemah, pri katerih je bistven namen za njihovo vzpostavitev pridobiti davčno ugodnost.

Odstavek 1 se ne uporablja za finančna podjetja, ki so davčni rezidenti v državi članici ali tretji državi, ki je pogodbenica Sporazuma EGP, ali v zvezi z njihovimi stalnimi poslovnimi enotami v eni ali več državah članicah.

Za namene prvega pododstavka se šteje, da je shema ali niz shem nepristen, v kolikor subjekt ne bi imel sredstev ali ne bi prevzel tveganj, ki ustvarjajo njegov celotni dohodek ali del njegovega dohodka, če ne bi bil pod nadzorom družbe, v kateri osebe opravlja pomembne naloge, ki so povezane s temi sredstvi in tveganji, ter ima ključno vlogo pri ustvarjanju dohodka nadzorovane družbe.

Če subjekt sodeluje v nepristnih shemah, se dohodek, ki se vključi v davčno osnovo obvladujoče družbe, omeji na zneske, ustvarjene s sredstvi in tveganji, povezanimi s pomembnimi nalogami, ki jih izvaja osebe obvladujoče družbe. Opredelitev dohodka nadzorovane tuje družbe se izračuna v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Člen 9

Izračun dohodka nadzorovane tuje družbe

1. Dohodek, ki se vključi v davčno osnovo, se izračuna v skladu s pravili zakona o davku od dohodkov pravnih oseb države članice, v kateri je davčni zavezanec rezident za davčne namene. Izgube subjekta se ne vključijo v davčno osnovo, ampak se prenesejo naprej in upoštevajo pri uporabi člena 8 v naslednjih davčnih letih.
2. Dohodek, ki se vključi v davčno osnovo, se izračuna sorazmerno glede na pravico davčnega zavezanca do udeležbe pri dobičku subjekta.
3. Dohodek se vključi v davčno leto, v katerem se konča davčno leto subjekta.
4. Če subjekt razdeli dobiček davčnemu zavezancu, se zneski dohodka, ki so bili predhodno vključeni v davčno osnovo v skladu s členom 8, odbijejo od davčne osnove pri izračunu zneska dolgovanega davka na razdeljeni dobiček, s čimer se zagotovi, da ne pride do dvojne obdavčitve.
5. Če davčni zavezanec odsvoji svoj delež v subjektu, se del prihodkov iz naslova odsvojitve, ki je bil prej vključen v davčno osnovo v skladu s členom 8 in še ni bil

razdeljen, odbije od davčne osnove pri izračunu zneska dolgovanega davka na zadevne prihodke, s čimer se zagotovi, da ne pride do dvojne obdavčitve.

Člen 10 *Hibridna neskladja*

Če dve državi članici uporabljata različno pravno opredelitev za istega davčnega zavezanca (hibridni subjekt), vključno z njegovimi stalnimi poslovnimi enotami v eni ali več državah članicah, ter to povzroči, da se isto plačilo, stroški ali izgube odbijejo tako v državi članici, v kateri je vir plačila ali so nastali stroški ali izgube, kot v drugi državi članici, ali da se v državi članici, v kateri je vir plačila, to odbije brez ustrezne vključitve istega plačila v drugi državi članici, slednja uporabi pravno opredelitev hibridnega subjekta s strani države članice, v kateri je vir plačila ali so nastali stroški ali izgube.

Če dve državi članici uporabljata različno pravno opredelitev za isto plačilo (hibridni instrument) in to povzroči, da se v državi članici, v kateri je vir plačila, to odbije brez ustrezne vključitve istega plačila v drugi državi članici, slednja uporabi pravno opredelitev hibridnega instrumenta s strani države članice, v kateri je vir plačila.

POGLAVJE III

KONČNE DOLOČBE

Člen 11 *Pregled*

1. Komisija oceni izvajanje te direktive tri leta po začetku njene veljavnosti in o tem poroča Svetu.
2. Države članice Komisiji predložijo vse informacije, ki so potrebne za oceno izvajanja te direktive.

Člen 12 *Prenos*

1. Države članice sprejmejo in objavijo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s to direktivo, najpozneje do [...]. Besedila navedenih predpisov takoj sporočijo Komisiji.
Uporabljajo jih od [...].
Države članice se v sprejetih predpisih sklicujejo na to direktivo ali pa sklic nanjo navedejo ob njihovi uradni objavi. Način sklicevanja določijo države članice.
2. Države članice sporočijo Komisiji besedila temeljnih določb predpisov nacionalnega prava, sprejetih na področju, ki ga ureja ta direktiva.

Člen 13
Začetek veljavnosti

Ta direktiva začne veljati dvajseti dan po objavi v *Uradnem listu Evropske unije*.

Člen 14
Naslovniki

Ta direktiva je naslovljena na države članice.

V Bruslju,

Za Svet
Predsednik

OCENA FINANČNIH POSLEDIC ZAKONODAJNEGA PREDLOGA

1. OKVIR PREDLOGA/POBUDE

- 1.1. Naslov predloga/pobude
- 1.2. Zadevna področja v strukturi ABM/ABB
- 1.3. Vrsta predloga/pobude
- 1.4. Cilji
- 1.5. Utemeljitev predloga/pobude
- 1.6. Trajanje ukrepa in finančnih posledic
- 1.7. Načrtovani načini upravljanja

2. UKREPI UPRAVLJANJA

- 2.1. Pravila o spremljanju in poročanju
- 2.2. Upravljavski in kontrolni sistem
- 2.3. Ukrepi za preprečevanje goljufij in nepravilnosti

3. OCENA FINANČNIH POSLEDIC PREDLOGA/POBUDE

- 3.1. Zadevni razdelki večletnega finančnega okvira in odhodkovne proračunske vrstice
- 3.2. Ocenjene posledice za odhodke
 - 3.2.1. *Povzetek ocenjenih posledic za odhodke*
 - 3.2.2. *Ocenjene posledice za odobritve za poslovanje*
 - 3.2.3. *Ocenjene posledice za odobritve za upravne zadeve*
 - 3.2.4. *Skladnost z veljavnim večletnim finančnim okvirom*
 - 3.2.5. *Udeležba tretjih oseb pri financiranju*
- 3.3. Ocenjene posledice za prihodke

OCENA FINANČNIH POSLEDIC ZAKONODAJNEGA PREDLOGA

1. OKVIR PREDLOGA/POBUDE

1.1. Naslov predloga/pobude

Predlog direktive Sveta o določitvi pravil za boj proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga

1.2. Zadevna področja v strukturi ABM/ABB¹⁶

14

14.03

1.3. Vrsta predloga/pobude

☒ Predlog/pobuda se nanaša na **nov ukrep**.

☐ Predlog/pobuda se nanaša na **nov ukrep na podlagi pilotnega projekta / pripravljalnega ukrepa**¹⁷.

☐ Predlog/pobuda se nanaša na **podaljšanje obstoječega ukrepa**.

☐ Predlog/pobuda se nanaša na **obstoječ ukrep, preusmerjen v nov ukrep**.

1.4. Cilji

1.4.1. Večletni strateški cilji Komisije, ki naj bi bili doseženi s predlogom/pobudo

Delovni program Komisije za leto 2015 kot eno od prednostnih nalog navaja pravičnejši pristop k obdavčevanju. Na podlagi tega je eno ključnih področij za ukrepanje v delovnem programu Komisije za leto 2016 izboljšati pravni okvir za obdavčitev dobička družb s predlaganjem ukrepov proti nesprejemljivemu davčnemu načrtovanju, preusmerjanju dobička in eroziji davčne osnove.

1.4.2. Specifični cilji in zadevne dejavnosti v strukturi ABM/ABB

Specifični cilj

Z usklajenimi ukrepi vzpostaviti minimalno raven zaščite notranjega trga pred najpomembnejšimi strategijami davčnega načrtovanja, ki neposredno vplivajo na delovanje trga.

Zadevne dejavnosti v strukturi ABM/ABB

ABB 3.

¹⁶ ABM: upravljanje po dejavnostih; ABB: oblikovanje proračuna po dejavnostih.

¹⁷ Po členu 54(2)(a) oz. (b) finančne uredbe.

1.4.3. *Pričakovani rezultati in posledice*

Navedite, kakšne posledice naj bi imel(-a) predlog/pobuda za upravičence/ciljne skupine.

Obdavčenje bo izvedeno v jurisdikciji, v kateri se ustvarita dobiček in vrednost. To bo povečalo pravičnost pri dodeljevanju davčnega bremena med družbami v EU. Skupine družb, ki poslujejo na mednarodni ravni, tako ne bodo več imele prednosti zaradi možnosti davčnega načrtovanja, ki niso na voljo davčnim zavezancem (zlasti MSP), ki poslujejo samo na domačem trgu.

Davčne osnove držav članic bodo boljše zaščitene pred praksami erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička.

Zaupanje javnosti, državljanov in davčnih zavezancev na splošno v pravičnost davčnih sistemov bo okrepljena.

1.4.4. *Kazalniki rezultatov in posledic*

Navedite, s katerimi kazalniki se bo spremljalo izvajanje predloga/pobude.

Za predlog bodo veljale zahteve iz člena 11 (pregled) in člena 12 (prenos).

1.5. **Utemeljitev predloga/pobude**

1.5.1. *Potrebe, ki jih je treba zadovoljiti kratkoročno ali dolgoročno*

Boljša zaščita notranjega trga pred najpomembnejšimi strategijami davčnega načrtovanja, ki neposredno vplivajo na delovanje trga.

Dogovor o skupnem pristopu EU k izvajanju rezultatov projekta o eroziji davčne osnove in preusmerjanju dobička.

1.5.2. *Dodana vrednost ukrepanja EU*

Zagotovitev doslednosti in preprečevanje neskladij s skupnimi pravili in postopki v vseh državah članicah. Razhajanja in vrzeli pri izvajanju s strani držav članic bi lahko ogrozili uspešnost celotnega projekta.

1.5.3. *Spoznanja iz podobnih izkušenj v preteklosti*

Svet je že leta 1990 sprejel dve od tako imenovanih direktiv o davku od dohodkov pravnih oseb, da bi odpravil ovire za delovanje notranjega trga. Dodatna zakonodaja na področju obdavčevanja družb, in sicer ravno v zvezi s čezmejnimi poslovanjem v EU, je bila sprejeta konec devetdesetih let prejšnjega stoletja.

1.5.4. *Skladnost in možnosti sinergij z drugimi ustreznimi instrumenti*

Ta predlog je del svežnja, ki vključuje več pobud. Zaradi vzporednega učinkovanja ukrepov iz tega svežnja in predlogov iz svežnja ukrepov za preglednost iz marca 2015 ter akcijskega načrta iz junija 2015 bi lahko nastali pozitivni učinki sinergij.

1.6. Trajanje ukrepa in finančnih posledic

☐ Časovno omejen(-a) predlog/pobuda:

- ☐ trajanje predloga/pobude od [D. MMMM] LLLL do [D. MMMM] LLLL,
- ☐ finančne posledice med letoma LLLL in LLLL.

☒ Časovno neomejen(-a) predlog/pobuda:

izvajanje z obdobjem uvajanja med letoma LLLL in LLLL,

ki mu sledi izvajanje predloga/pobude v celoti.

1.7. Načrtovani načini upravljanja¹⁸

☐ Neposredno upravljanje – Komisija.

- ☐ z lastnimi službami, vključno z zaposlenimi v delegacijah Unije,
- ☐ prek izvajalskih agencij.

☐ Deljeno upravljanje z državami članicami.

☐ Posredno upravljanje s poverjanjem nalog izvrševanja proračuna:

- ☐ tretjim državam ali organom, ki jih te imenujejo,
- ☐ mednarodnim organizacijam in njihovim agencijam (navedite),
- ☐ EIB in Evropskemu investicijskemu skladu,
- ☐ organom iz členov 208 in 209 finančne uredbe,
- ☐ subjektom javnega prava,
- ☐ subjektom zasebnega prava, ki opravljajo javne storitve, kolikor ti subjekti zagotavljajo ustrezna finančna jamstva,
- ☐ subjektom zasebnega prava države članice, ki so pooblaščen za izvajanje javno-zasebnih partnerstev in ki zagotavljajo ustrezna finančna jamstva,
- ☐ osebam, pooblaščenim za izvajanje določenih ukrepov SZVP v skladu z naslovom V PEU in opredeljenim v zadevnem temeljnem aktu.
- *Pri navedbi več kot enega načina upravljanja je treba to natančneje obrazložiti v oddelku „opombe“.*

Opombe

Gre za zakonodajni predlog, tako da Komisija nima nalog v zvezi z upravljanjem ali izvrševanjem proračuna.

¹⁸

Pojasnila o načinih upravljanja in sklici na finančno uredbo so na voljo na spletišču BudgWeb: http://www.cc.cec/budg/man/budgmanag/budgmanag_en.html.

2. UKREPI UPRAVLJANJA

2.1. Pravila o spremljanju in poročanju

Navedite pogostost in pogoje.

Ne obstajajo.

2.2. Upravljavski in kontrolni sistem

2.2.1. Ugotovljena tveganja

Ne obstajajo.

2.2.2. Podatki o vzpostavljenem sistemu notranje kontrole

Ne obstajajo.

2.2.3. Ocena stroškov in koristi kontrol ter ocena pričakovane stopnje tveganja napak

Ni relevantno.

2.3. Ukrepi za preprečevanje goljufij in nepravilnosti

Navedite obstoječe ali načrtovane preprečevalne in zaščitne ukrepe.

Ni relevantno.

3. OCENA FINANČNIH POSLEDIC PREDLOGA/POBUDE

3.1. Zadevni razdelki večletnega finančnega okvira in odhodkovne proračunske vrstice

- Obstoječe proračunske vrstice

Po vrstnem redu razdelkov večletnega finančnega okvira in proračunskih vrstic.

Razdelek večletnega finančnega okvira	Proračunska vrstica	Vrsta odhodkov	Prispevek			
	številka brez [poimenovanje.....]	dif./nedif. ¹⁹	držav Efte ²⁰	držav kandidatk ²¹	tretjih držav	po členu 21(2)(b) finančne uredbe
	brez	dif./nedif.	DA/NE	DA/NE	DA/NE	DA/NE

- Zahtevane nove proračunske vrstice

Po vrstnem redu razdelkov večletnega finančnega okvira in proračunskih vrstic.

Razdelek večletnega finančnega okvira	Proračunska vrstica	Vrsta odhodkov	Prispevek			
	številka brez	dif./nedif.	držav Efte	držav kandidatk	tretjih držav	po členu 21(2)(b) finančne uredbe
	brez		DA/NE	DA/NE	DA/NE	DA/NE

¹⁹ Dif. = diferencirana sredstva / nedif. = nediferencirana sredstva.

²⁰ Efta: Evropsko združenje za prosto trgovino.

²¹ Države kandidatke in po potrebi potencialne države kandidatke z Zahodnega Balkana.

3.2. Ocenjene posledice za odhodke

[Ta oddelek bi bilo treba izpolniti s **preglednico o proračunskih podatkih upravne narave** (drugi dokument v prilogi k tej oceni finančnih posledic) in prenesti na CISNET za namene posvetovanj med službami.]

3.2.1. Povzetek ocenjenih posledic za odhodke

v mio. EUR (na tri decimalna mesta natančno)

Razdelek večletnega finančnega okvira	Številka	ni relevantno.....]
--	----------	-------------------------

GD: TAXUD			Leto N ²²	Leto N + 1	Leto N + 2	Leto N + 3	Vstavite ustrezno število let glede na trajanje posledic (gl. točko 1.6)			SKUPAJ
• Odobritve za poslovanje										
Številka proračunske vrstice	obveznosti	(1)								
	plačila	(2)								
Številka proračunske vrstice	obveznosti	(1a)								
	plačila	(2a)								
Odobritve za upravne zadeve, ki se financirajo iz sredstev določenih programov ²³										
Številka proračunske vrstice		(3)								
Odobritve za	obveznosti	= 1 + 1a + 3								

²²

Leto N je leto začetka izvajanja predloga/pobude.

²³

Tehnična in/ali upravna pomoč ter odhodki za podporo izvajanja programov in/ali ukrepov EU (prej vrstice BA), posredne raziskave, neposredne raziskave.

GD TAXUD SKUPAJ	plačila	= 2 + 2a + 3								
------------------------	---------	--------------------	--	--	--	--	--	--	--	--

• Odobritve za poslovanje SKUPAJ	obveznosti	(4)								
	plačila	(5)								
• Odobritve za upravne zadeve, ki se financirajo iz sredstev določenih programov, SKUPAJ		(6)								
Odobritve iz RAZDELKA Ni relevantno večletnega finančnega okvira SKUPAJ	obveznosti	= 4 + 6								
	plačila	= 5 + 6								

Če ima predlog/pobuda posledice za več razdelkov:

• Odobritve za poslovanje SKUPAJ	obveznosti	(4)								
	plačila	(5)								
• Odobritve za upravne zadeve, ki se financirajo iz sredstev določenih programov, SKUPAJ		(6)								
Odobritve iz RAZDELKOV od 1 do 4 večletnega finančnega okvira SKUPAJ (referenčni znesek)	obveznosti	= 4 + 6								
	plačila	= 5 + 6								

Razdelek večletnega finančnega okvira	5	„Upravni odhodki“
--	----------	-------------------

v mio. EUR (na tri decimalna mesta natančno)

		Leto N	Leto N + 1	Leto N + 2	Leto N + 3	Vstavite ustrezno število let glede na trajanje posledic (gl. točko 1.6)			SKUPAJ
GD: TAXUD									
• Človeški viri									
• Drugi upravni odhodki									
GD TAXUD SKUPAJ	odobritve								

Odobritve iz RAZDELKA 5 večletnega finančnega okvira SKUPAJ	(obveznosti skupaj = plačila skupaj)								
--	---	--	--	--	--	--	--	--	--

v mio. EUR (na tri decimalna mesta natančno)

		Leto N ²⁴	Leto N + 1	Leto N + 2	Leto N + 3	Vstavite ustrezno število let glede na trajanje posledic (gl. točko 1.6)			SKUPAJ
Odobritve iz RAZDELKOV od 1 do 5 večletnega finančnega okvira SKUPAJ	obveznosti								
	plačila								

3.2.2. Ocenjene posledice za odobritve za poslovanje

- ☒ Za predlog/pobudo niso potrebne odobritve za poslovanje.
- ☐ Za predlog/pobudo so potrebne odobritve za poslovanje, kot je pojasnjeno v nadaljevanju:

odobritve za prevzem obveznosti v mio. EUR (na tri decimalna mesta natančno)

Cilji in realizacije			Leto N	Leto N + 1	Leto N + 2	Leto N + 3	Vstavite ustrezno število let glede na trajanje posledic (gl. točko 1.6)										SKUPAJ	
	REALIZACIJE																	
	↓	vrsta ²⁵	povprečni stroški	število	stroški	število	stroški	število	stroški	število	stroški	število	stroški	število	stroški	število	stroški	število realizacij skupaj
SPECIFIČNI CILJ št. 1 ²⁶ ...																		
– realizacija																		
– realizacija																		
– realizacija																		
Seštevek za specifični cilj št. 1																		
SPECIFIČNI CILJ št. 2 ...																		
– realizacija																		
Seštevek za specifični cilj št. 2																		
STROŠKI SKUPAJ																		

²⁵

Realizacije so dobavljeni proizvodi in opravljene storitve (npr. število financiranih izmenjav študentov, število kilometrov novozgrajenih cest ...).

²⁶

Kakor je opisan v točki 1.4.2 „Specifični cilji ...“.

3.2.3. Ocenjene posledice za odobritve za upravne zadeve

3.2.3.1. Povzetek

- ☒ Za predlog/pobudo niso potrebne odobritve za upravne zadeve.
- ☐ Za predlog/pobudo so potrebne odobritve za upravne zadeve, kot je pojasnjeno v nadaljevanju:

v mio. EUR (na tri decimalna mesta natančno)

	Leto N ²⁷	Leto N + 1	Leto N + 2	Leto N + 3	Vstavite ustrezno število let glede na trajanje posledic (gl. točko 1.6)	SKUPAJ
--	-------------------------	---------------	---------------	---------------	---	--------

RAZDELEK 5 večletnega finančnega okvira								
Človeški viri								
Drugi upravni odhodki								
Seštevek za RAZDELEK 5 večletnega finančnega okvira								

Odobritve zunaj RAZDELKA 5 ²⁸ večletnega finančnega okvira								
Človeški viri								
Drugi upravni odhodki								
Seštevek za odobritve zunaj RAZDELKA 5 večletnega finančnega okvira								

SKUPAJ								
---------------	--	--	--	--	--	--	--	--

Potrebe po odobritvah za človeške vire in druge upravne odhodke se krijejo z odobritvami GD, ki so že dodeljene za upravljanje ukrepa in/ali so bile prerazporejene znotraj GD, po potrebi skupaj z dodatnimi viri, ki se lahko pristojnemu GD dodelijo v okviru postopka letne dodelitve virov glede na proračunske omejitve.

²⁷

Leto N je leto začetka izvajanja predloga/pobude.

²⁸

Tehnična in/ali upravna pomoč ter odhodki za podporo izvajanja programov in/ali ukrepov EU (prej vrstice BA), posredne raziskave, neposredne raziskave.

3.2.3.2. Ocenjene potrebe po človeških virih

- ☒ Za predlog/pobudo niso potrebni človeški viri.
- ☐ Za predlog/pobudo so potrebni človeški viri, kot je pojasnjeno v nadaljevanju:

ocena, izražena v ekvivalentu polnega delovnega časa

	Leto N	Leto N + 1	Leto N + 2	Leto N + 3	Vstavite ustrezno število let glede na trajanje posledic (gl. točko 1.6)		
•							
• Delovna mesta v skladu s kadrovskim načrtom (uradniki in začasni uslužbenci)							
• XX 01 01 01 (sedež in predstavništva Komisije)							
• XX 01 01 02 (delegacije)							
• XX 01 05 01 (posredne raziskave)							
• 10 01 05 01 (neposredne raziskave)							
• • Zunanji sodelavci (v ekvivalentu polnega delovnega časa: EPDČ) ²⁹							
•							
• XX 01 02 01 (PU, NNS, ZU iz splošnih sredstev)							
• XX 01 02 02 (PU, LU, NNS, ZU in MSD na delegacijah)							
• XX 01 04 yy ³⁰	• – na sedežu						
•	• – na delegacijah						
• XX 01 05 02 (PU, NNS, ZU za posredne raziskave)							
• 10 01 05 02 (PU, NNS, ZU za neposredne raziskave)							
• Druge proračunske vrstice (navedite)							
• SKUPAJ							

XX je zadevno področje ali naslov.

Potrebe po človeških virih se krijejo z osebjem GD, ki je že dodeljeno za upravljanje ukrepa in/ali je bilo prerezporejeno znotraj GD, po potrebi skupaj z dodatnimi viri, ki se lahko pristojnemu GD dodelijo v okviru postopka letne dodelitve virov glede na proračunske omejitve.

²⁹ PU = pogodbeni uslužbenec; LU = lokalni uslužbenec; NNS = napoteni nacionalni strokovnjak; ZU = začasni uslužbenec; MSD = mladi strokovnjak na delegaciji.

³⁰ Dodatna zgornja meja za zunanje sodelavce v okviru odobritev za poslovanje (prej vrstice BA).

Opis nalog:

Uradniki in začasni uslužbenci	
Zunanji sodelavci	

3.2.4. Skladnost z veljavnim večletnim finančnim okvirom

- ☒ Predlog/pobuda je v skladu z veljavnim večletnim finančnim okvirom.
- ☐ Za predlog/pobudo je potrebna sprememba zadevnega razdelka večletnega finančnega okvira.

Pojasnite zahtevano spremembo ter navedite zadevne proračunske vrstice in ustrezne zneske.

[...]

- ☐ Za predlog/pobudo je potrebna uporaba instrumenta prilagodljivosti ali sprememba večletnega finančnega okvira.

Pojasnite te zahteve ter navedite zadevne razdelke in proračunske vrstice ter ustrezne zneske.

[...]

3.2.5. Udeležba tretjih oseb pri financiranju

- V predlogu/pobudi ni načrtovano sofinanciranje tretjih oseb.
- ~~V predlogu/pobudi je načrtovano sofinanciranje, kot je ocenjeno v nadaljevanju:~~

odobritve v mio. EUR (na tri decimalna mesta natančno)

	Leto N	Leto N + 1	Leto N + 2	Leto N + 3	Vstavite ustrezno število let glede na trajanje posledic (gl. točko 1.6)			Skupaj
Navedite organ, ki bo sofinanciral predlog/pobudo								
Sofinancirane odobritve SKUPAJ								

3.3. Ocenjene posledice za prihodke

- ☒ Predlog/pobuda nima finančnih posledic za prihodke.
- ☐ Predlog/pobuda ima finančne posledice, kot je pojasnjeno v nadaljevanju:
 - ☐ za lastna sredstva,
 - ☐ za razne prihodke.

v mio. EUR (na tri decimalna mesta natančno)

Prihodkovna proračunska vrstica	Odobritve na voljo za tekoče proračunsko leto	Posledice predloga/pobude ³¹						
		Leto N	Leto N + 1	Leto N + 2	Leto N + 3	Vstavite ustrezno število let glede na trajanje posledic (gl. točko 1.6)		
Člen								

Za razne namenske prejemke navedite zadevne odhodkovne proračunske vrstice.

Ni relevantno.

Navedite metodo za izračun posledic za prihodke.

Ni relevantno.

³¹

Pri tradicionalnih lastnih sredstvih (carine, prelevmani na sladkor) se navedejo neto zneski, tj. bruto zneski po odbitku 25 % stroškov pobiranja.