

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

HARMONIZACIJA DAVKOV V EVROOBMOČJU

Ljubljana, avgust 2013

NINA GORENC

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Nina Gorenc, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica diplomskega dela z naslovom Harmonizacija davkov v evroobmočju, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem doc. dr. Vasjo Rantom.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v diplomskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega diplomskega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, avgust 2013

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 IMPLIKACIJE MONETARNE UNIJE IN NOTRANJEGA TRGA ZA FISKALNO POLITIKO	2
1.1 Implikacije na makro ravni	2
1.2 Implikacije na mikro ravni.....	5
1.3 Odnos med mikro in makro ravnjo	6
2 TEORETIČNI POGLED NA DAVČNO HARMONIZACIJO	7
2.1 Prednosti davčne harmonizacije	7
2.2 Slabosti davčne harmonizacije	9
3 STANJE DAVČNE HARMONIZACIJE V EVROPSKI UNIJI	10
3.1 Strategija davčne politike v Evropski uniji.....	11
3.2 Harmonizacija treh izbranih davkov v Evropski uniji.....	12
3.2.1 Harmonizacija davka na dodano vrednost.....	12
3.2.2 Harmonizacija davka od dohodka pravnih oseb.....	16
3.2.3 Harmonizacija davka od dohodka fizičnih oseb.....	19
3.2.3.1 Harmonizacija davka od dohodkov iz kapitala	21
4 HARMONIZACIJA DAVKOV V PRIHODNJE	22
SKLEP	24
LITERATURA IN VIRI	26
PRILOGE	

KAZALO TABEL

Tabela 1: Stopnje DDV-ja v državah evroobmočja, veljavne na dan 14.1.2013	15
Tabela 2: Davčne stopnje davka od dohodka pravnih oseb v državah evroobmočja	18
Tabela 3: Značilnosti dohodnine v državah evroobmočja.....	20

UVOD

Zgodba o Evropski uniji se začne z željo po miru v Evropi. Evropske države so po drugi svetovni vojni spoznale, da lahko le z večjo medsebojno ekonomsko integracijo končajo konflikte in preprečijo vojne v prihodnosti. Začetki Evropske unije segajo v leto 1951, ko je šest držav podpisalo Pogodbo o ustanovitvi Evropske skupnosti za premog in jeklo. S tem je bil narejen prvi korak k integraciji.

Nato so se države vedno bolj povezovale. Uvedle so notranji trg s prostim pretokom blaga, storitev, oseb in kapitala ter številne skupne politike. V začetku devetdesetih let prejšnjega stoletja je postal cilj Evropske unije razširitev sodelovanja tudi na monetarno področje, kar je dobilo pravno podlago z Maastrichtsko pogodbo, v praksi pa je zaživelo leta 1999, ko je evro postal uradna valuta. Do danes je evro uradna valuta 17 držav članic Evropske unije.

Eno izmed področij povezovanja, ki je pridobilo na pomenu zaradi obstoja enotnega trga in denarne unije, je tudi področje davčnih politik. Vendar se zdi, da je do popolne harmonizacije davkov v evroobmočju še daleč, saj se države niso pripravljene odpovedati suverenosti na tem področju. Hkrati imajo davki tudi velik vpliv na redistribucijo dohodka, stopnjo socialne varnosti in na obseg javnega sektorja, kar je povezano s preferencami državljanov, zato se države ne zmorejo (niti ni nujno potrebno, da bi se morale) povsem poenotiti pri tem vprašanju.

Namen diplomskega dela je pojasniti, zakaj je vprašanje harmonizacije davkov v ekonomski in monetarni uniji pomembno ter kako različni davčni sistemi vplivajo na delovanje skupnega trga.

Cilj diplomskega dela je prikazati, do katere stopnje je harmonizacija davkov v ekonomski in monetarni uniji že izvedena na področju treh ključnih davkov (davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), davka od dohodka pravnih oseb in davka od dohodka fizičnih oseb) ter kakšne so usmeritve Evropske komisije za v bodoče po posameznih vrstah davkov.

Diplomsko delo je sestavljeno iz štirih poglavij. V prvem poglavju pojasnujem, kakšne so implikacije monetarne unije in notranjega trga za fiskalno in predvsem davčno politiko. Predstavim, kakšen je vpliv javnega dolga na inflacijo, kako država ob odsotnosti lastne monetarne politike zagotavlja makroekonomsko stabilnost ter kakšen je vpliv različnih davčnih sistemov na delovanje skupnega trga. Ob koncu poglavja pojasnim tudi povezavo med temi tremi vplivi. V drugem poglavju opisujem prednosti in slabosti davčne harmonizacije. Osredotočam se predvsem na pozitivne in negativne učinke davčne konkurence na davčne prihodke nacionalnih proračunov. V tretjem poglavju razložim strategijo davčne politike v evroobmočju. Osredotočam se na tri različne davke, to so DDV, davek od dohodka pravnih oseb ter davek od dohodka fizičnih oseb. Za vsak posamezen davek opišem, do katere stopnje je že harmoniziran in kakšni so predlogi Komisije za

harmonizacijo v bodoče. Poleg tega prikažem tudi davčne stopnje po posameznih davkih za vsako državo članico evroobmočja, s čimer prikazujem, kako različni so davki med državami. V četrtem poglavju predstavim aktualne predloge in nekatere ovire na področju harmonizacije davčnih sistemov med državami članicami. V sklepu pa povzamem glavne misli in ugotovitve, do katerih sem prišla skozi diplomsko delo.

1 IMPLIKACIJE MONETARNE UNIJE IN NOTRANJEGA TRGA ZA FISKALNO POLITIKO

Monetarna unija in obstoj notranjega trga prinašata implikacije za vodenje fiskalne politike na dveh ravneh, in sicer tako na makro kot na mikro ravni. Na makro ravni mora država nadzorovati svoj javni dolg, saj preko njega vpliva na finančno in cenovno stabilnost cele monetarne unije. Ker zaradi skupne monetarne politike posamezna država nima več nadzora nad deviznim tečajem in obrestno mero, je nacionalni proračun edini instrument, s katerim se država lahko bori proti asimetričnim šokom. Na mikro ravni pa notranji trg za svoje učinkovito delovanje zahteva bolj poenoteno fiskalno politiko oz. zadostno konvergenco davčnih sistemov (De Grauwe, 2007, str. 236–237; Nello, 2012, str. 132).

1.1 Implikacije na makro ravni

Disciplina nacionalnih fiskalnih politik znotraj monetarne unije je pomembna predvsem z vidika javnega dolga. Če je javni dolg previsok, lahko ogrozi finančno in cenovno stabilnost v monetarni uniji. Cene te cenovne nestabilnosti pa ne nosi samo tista država, ki ima visok javni dolg, pač pa vse države v monetarni uniji. Pride namreč do t.i. problema zastonjkarstva (angl. *free-rider problem*) (Eijffinger & de Haan, 2008, str. 81–84).

Visoka zadolženost posamezne države članice lahko ob akomodativni denarni politiki povzroči višjo inflacijo celotne monetarne unije in tako strošek inflacije nosijo vse države članice. Ko se ta prezadolžena država odloča o višini dolga, kot strošek inflacije upošteva zgolj tisti del, ki se nanaša na njene rezidente, ignorira pa stroške inflacije za vse ostale države članice. Problem zastonjkarstva torej vodi v neučinkovita ravnotežja, saj je vsaka posamezna država članica stimulirana k previsokemu zadolževanju. Zato so v primeru, ko je višina dolga omejena, vse države skupaj v boljšem položaju (Chari & Kehoe, 2004, str. 1).

Ustanovitev monetarne unije lahko stimulira države k večjemu zadolževanju in večji nepremišljenosti pri vodenju fiskalne politike. Vlada države članice monetarne unije ima lažjo nalogo pri iskanju investitorjev za financiranje javnega dolga, saj je domači kapitalski trg veliko večji, kot je bil takrat, ko država ni bila članica monetarne unije. Pred članstvom v monetarni uniji je bil domači kapitalski trg manjši in ni bil sposoben financirati dolga v takšnem obsegu. Če se je hotela država dodatno zadolžiti, je morala vire poiskati na tujih trgih, to pa je pomenilo zadolževanje v tuji valuti. Tako se je država soočala še z valutnim tveganjem. V primeru monetarne unije pa je država manj izpostavljena temu tveganju. Kljub

temu se država še vedno zadolžuje po lastni obrestni meri, ki v primeru visoke zadolženosti vključuje tudi premijo za tveganje neizpolnjevanja obveznosti. V primeru učinkovitih kapitalskih trgov je ta premija v celoti na plečih pretirano zadolžene države. Tako so obrestne mere na dolg države previsoke in država je avtomatično prisiljena k vodenju bolj restriktivne fiskalne politike (Eijffinger & de Haan, 2008, str. 82–84).

Vendar pa se je pred pričetkom krize izkazalo, da finančni trgi verjamejo, da je dolg države članice ekonomske in monetarne unije bolj varen in je zato pribitek lahko tudi precej nižji in ne odraža realnega tveganja. To pa seveda stimulatивно vpliva na nadaljnje zadolževanje države članice. Kljub temu da Maastrichtska pogodba vključuje klavzulo o nereševanju države v primeru neizpolnitve obveznosti (angl. *no-bailout clause*), so finančni trgi vseeno verjeli, da se bodo v reševanje posamezne prezadolžene države članice vključile vse države monetarne unije, saj bi bankrot ene države vsekakor politično in ekonomsko vplival na celotno monetarno unijo. To se je v obdobju sedanje krize izkazalo za pravilno predpostavko (De Grauwe, 2007, str. 228–229).

Širjenje kapitalskih trgov ter možnost za reševanje države s strani ostalih držav članic spodbujata posamezne države članice k večjemu zadolževanju, saj je le-to cenejše. Kljub temu pa v monetarni uniji deluje še en faktor, ki negativno vpliva na dodatno zadolževanje držav. Nacionalnega dolga ni več možno financirati preko centralne banke. Financiranje dolga s tiskanjem denarja torej ni več mogoče. Težko pa je izmeriti, kateri faktorji imajo večji vpliv na zadolževanje. Na eni strani sta torej nižje valutno tveganje in možnost za reševanje s strani ostalih držav, kar zvišuje možnost zadolževanja, na drugi pa izguba možnosti tiskanja denarja, kar zavira možnost zadolževanja (Eijffinger & de Haan, 2008, str. 84).

Nevzdržno zadolževanje posamezne države članice monetarne unije ima negativne posledice za vse države v uniji. Prezadolžena država namreč zvišuje obrestne mere na kapitalskih trgih celotne monetarne unije. Če ostale države ne želijo plačevati višjih obrestnih mer in želijo imeti stabilen javni dolg, bodo prisiljene v vodenje bolj restriktivne fiskalne politike. Zato je v interesu vseh ostalih držav, da postavijo fiskalne omejitve, ki jih morajo upoštevati vse države članice monetarne unije (De Grauwe, 2007, str. 227–228).

Vztrajni javno-finančni primanjkljaj ter naraščajoč javni dolg imata lahko negativne posledice na gospodarsko rast. Vedno večje potrebe po financiranju javnega dolga namreč povečujejo realne obrestne mere, kar izriva zasebne investicije. To pa na srednji in dolgi rok znižuje gospodarsko rast (Engen & Hubbard, 2005, str. 85, 96).

Naraščajoč javni dolg pa je nevaren tudi, če se pojavi želja po monetizaciji dolga. To pomeni, da centralna banka v obtok spusti večjo količino denarja za financiranje javno-finančnega primanjkljaja, kar pa seveda poveča pritiske na inflacijo (Engen & Hubbard, 2005, str. 96).

Nacionalne vlade držav članic imajo zaradi precej neodvisne Evropske centralne banke omejen vpliv na monetarno politiko. Realne vrednosti dolga ne morejo več zniževati s

povečano inflacijo ali devalvacijo svoje valute, saj sta ta dva instrumenta v rokah Evropske centralne banke. Tako državi preostane le še možnost bankrota, kar pa bi zamajalo zaupanje v evro in destabiliziralo mednarodne finančne trge (Nello, 2012, str. 238–239).

Delež dolga posameznih držav članic monetarne unije je bil ob začetku krize tako visok, da so bili ob nezmožnosti ustvarjanja inflacije ter devalvacije valute pritiski na bankrot prezadolženih držav zelo veliki. Trenutna finančna kriza je najbolj prizadela Grčijo, ki se ni mogla več zadolževati na trgu, zato je kot prva zaprosila za mednarodno pomoč. Za njo pa so se zvrstile še nekatere druge evropske države, za katere je značilen visok javni dolg ter javno-finančni primanjkljaj (Baldwin & Wyplosz, 2012, str. 532–533).

Kljub centralizirani monetarni politiki so bile države do poglobitve dolžniške krize evroobmočja pri vodenju ostalih ekonomskih politik precej samostojne. Najpomembnejša politika, ki jo posamezne države vodijo dokaj neodvisno od drugih, je fiskalna politika. Samostojno namreč odločajo o višini davkov in s tem svojih prihodkov, na drugi strani pa tudi o svoji porabi. S spreminjanjem davkov in potrošnje pa lahko države povzročijo velike asimetrične šoke v monetarni uniji¹ (De Grauwe, 2007, str. 30–31).

Tudi poslovni cikli držav medsebojno niso popolnoma usklajeni, kar pomeni, da ekonomska politika, ki je ustrezna za eno državo, lahko negativno vpliva na drugo. Državi, ki se v določenem obdobju sooča z gospodarskim razcvetom, prihodki naraščajo, medtem ko se njeni odhodki nižajo zaradi manjših potreb po socialnih transferih in subvencijah. Obratno se dogaja v državi, ki je v recesiji. Prva država potrebuje restriktivno monetarno politiko, druga ekspanzivno. Ker pa Evropska centralna banka izvaja monetarno politiko na območju celotnega evroobmočja, se ne more prilagajati potrebam vsake posamezne države (Eijffinger & de Haan, 2008, str. 127–128).

Države za spopadanje z asimetričnimi šoki nimajo več orodij monetarne politike (obrestne mere, devizni tečaj), zato je to breme v celoti preloženo na fiskalno politiko. Vendar obstajata dva načina reševanja teh neravnotežij. Prvi način je reševanje s pomočjo transferjev iz skupnega evropskega proračuna, v drugem primeru pa države same, z nacionalnim proračunom, regulirajo ta neravnotežja (Eijffinger & de Haan, 2008, str. 128; Baldwin & Wyplosz, 2012, str. 466).

V prvem primeru se neravnotežja odpravljajo s pomočjo transferjev iz skupnega proračuna. Skupni proračun ima torej stabilizacijsko funkcijo, saj se iz njega izplačujejo transferji tisti državi, ki se v določenem obdobju spopada z zmanjšano ekonomsko aktivnostjo. Ko se v isti situaciji znajde druga država članica, je tudi ta deležna pomoči iz skupnega proračuna. Vendar ta način izravnavanja asimetričnih šokov ni v uporabi v evroobmočju. Zahteval bi

¹ "Stopinje prostosti" držav članic monetarne unije na področju fiskalne politike se z zaostrovanjem dolžniške krize evroobmočja hitro zmanjšujejo, saj je Evropska unija sprejela več novih zakonodajnih paketov, ki v prihodnosti bistveno bolj omejujejo samostojnost držav članic pri makroekonomskem upravljanju.

namreč povečanje evropskega proračuna, ki zaenkrat še ni dovolj velik, da bi lahko zagotavljala takšne transferje (Eijffinger & de Haan, 2008, str. 128).

V drugem primeru pa je nacionalni proračun tisti instrument, ki ga države uporabljajo za spopadanje z asimetričnimi šoki. Proračun igra vlogo avtomatskega stabilizatorja. V obdobju gospodarskega razcveta se prihodki države povečujejo, saj potrošnja raste, dobički podjetij so večji, hkrati pa je manj brezposelnih in posledično manj potreb po izplačilu državnih subvencij ali socialnih pomoči, kar znižuje državne izdatke. Zato država v tem obdobju lahko ustvarja presežke, ki jih nato porabi, ko nastopi kriza. Takrat se njeni prihodki znižajo, izdatki pa se povišajo, saj mora izplačevati več socialne pomoči in subvencij. V tem obdobju država ustvarja primanjkljaj, ki je financiran s strani presežkov, ustvarjenih v obdobju visoke gospodarske rasti. Države članice evroobmočja naj bi se z asimetričnimi šoki spopadale po tem načinu, k čemur jih zavezuje tudi Pakt stabilnosti in rasti (De Grauwe, 2007, str. 236; Baldwin & Wyplosz, 2012, str. 467–468).

Znotraj monetarne unije morajo torej nacionalne fiskalne politike poiskati ustrezno ravnotežje med dvema nasprotujočima si ciljema. Prvi je ta, da mora država nadzorovati svoj javni dolg in primanjkljaj, saj z nevzdržnim zadolževanjem negativno vpliva na vse ostale države članice monetarne unije. Drugi pa je ta, da se mora država zaradi nemogućnosti vplivanja na devizni tečaj in obrestne mere s svojim nacionalnim proračunom spopadati z asimetričnimi šoki in za to potrebuje določeno stopnjo fleksibilnosti. Zato je Evropska unija uvedla Pakt stabilnosti in rasti, ki naj bi vzpostavil ravnotežje med tema dvema ciljema (De Grauwe, 2007, str. 236–237).

1.2 Implikacije na mikro ravni

Z vzpostavitvijo skupnega trga v letu 1993 so države Evropske unije odpravile notranje meje in omogočile prost pretok blaga, storitev, oseb in kapitala. Ena izmed glavnih ovir pri nemotenem delovanju skupnega trga so zagotovo tudi različni davčni sistemi med državami članicami Evropske unije. Zato je Evropska unija postopoma začela preučevati možnosti harmonizacije najprej neposrednih in nato še posrednih davkov (Lenartova, b.l., str. 2).

Različni davčni sistemi med državami članicami Evropske unije zavirajo prosto delovanje skupnega trga na dva načina. Zaradi različnih davkov namreč pride do izkrivljanja cen, kar negativno vpliva na konkurenčnost. To velja predvsem pri DDV-ju, saj zaradi prostega pretoka blaga in storitev potrošniki raje kupujejo v državah z nižjim davkom, kar postavlja ponudnike v državah z visokim davkom v slabši položaj, saj lahko razliko v ceni povzroča zgolj DDV. Druga pomembna slabost različnih davčnih sistemov pa je, da se morajo davčne razlike odpraviti na meji, kar pomeni, da še vedno potrebujemo organe, ki bodo to kontrolirali. Poslovanje znotraj različnih davčnih sistemov je torej bolj kompleksno in zato povzroča tudi višje stroške (Nello, 2012, str. 132).

Zaradi možnosti prostega pretoka oseb znotraj Evropske unije je pričakovati, da bo prišlo do večje mobilnosti dela, saj bodo posamezniki strmeli k selitvi v tisto državo, kjer so plače za enako delo višje. Neto dohodek, ki ga prejme delavec, je odvisen od višine obdavčitve dela v posamezni državi, zato je tudi davčni sistem eden izmed faktorjev, ki vplivajo na mobilnost dela. Prav tako pa visoki davki zvišujejo stroške dela; pri višjih davkih je namreč neto dohodek nižji, kar privede do pritiskov k zvišanju bruto plače s strani zaposlenih. Višji stroški dela pa zmanjšujejo konkurenčnost podjetij in znižujejo njihovo profitabilnost (Wolowiec & Sobon, 2011, str. 38–40).

Države članice monetarne unije nimajo poenotenega sistema davka od dohodka pravnih oseb, kar zavira oz. izkrivlja prost pretok kapitala. Davki imajo namreč lahko velik vpliv na odločitev, kje in koliko investirati. Za doseganje učinkovitosti bi se morala podjetja za investicije odločati na podlagi nižjih produkcijskih stroškov in ne na podlagi nižjih davkov. Vendar pa so zaradi različnih davčnih sistemov tokovi kapitala med državami odvisni tudi od tega, kje investicija doseže višji donos po davkih (Bond, Chennells, Devereux, Gammie, & Troup, 2000, str. 41–42).

Odprava različnih davčnih sistemov bi torej znižala transakcijske stroške ter odpravila problem dvojnega obdavčevanja in davčnih distorzij na skupnem trgu. Evropska unija se je zaenkrat osredotočila predvsem na harmonizacijo posrednih davkov. Ta odločitev temelji na predpostavki, da so blago in storitve bolj mobilne in zato bolj podvržene razlikam v nacionalnih davčnih sistemih. Poleg tega je tudi politični konsenz pri harmonizaciji posrednih davkov lažje dosegljiv kot pri predlogih za harmonizacijo neposrednih davkov (Desai, 2003, str. 1; Nello, 2012, str. 132).

1.3 Odnos med mikro in makro ravno

V primeru mobilnih produkcijskih faktorjev, kot to velja za Evropsko unijo, lahko pride do davčne konkurence med državami, kar vodi v pritiske po zniževanju davkov (angl. *race to the bottom*). Države se borijo, da bi investitorji in potrošniki ostali znotraj njihovih meja in še naprej plačevali davke v isti državi. Eden izmed možnih načinov ohranjanja investitorjev in potrošnikov je tudi zniževanje davčnih stopenj. S tem ko država zniža davčno stopnjo, se ji res znižajo davčni prejemki od istih virov, vendar obenem pridobi druge vire, ki se priselijo v to državo iz drugih, davčno manj ugodnih držav, medtem ko davčno manj ugodne države beležijo padec davčnih prihodkov (Troeger, 2013, str. 8).

V primeru da ne pride do sočasnega znižanja javno-finančnih odhodkov, to lahko privede do večjega javno-finančnega primanjkljaja in javnega dolga v monetarni uniji in višjih obrestnih mer na finančnih trgih. Višje obrestne mere pa lahko povzročijo pritiske na Evropsko centralno banko k vodenju bolj ohlapne monetarne politike, kar lahko privede do višje inflacije. Zato je v interesu monetarne unije, da se na makro ravni omeji prekomerno zadolževanje držav članic in hkrati na mikro ravni prepreči negativne učinke pretirane davčne konkurence, ki bi lahko vodila v nevzdržno fiskalno politiko, zaradi posledic, ki jih ima

takšno obnašanje držav članic na celotno monetarno unijo (De Grauwe, 2007, str. 227–228; Troeger, 2013, str. 8).

2 TEORETIČNI POGLED NA DAVČNO HARMONIZACIJO

Davčna harmonizacija lahko zajema različna področja. Večinoma se davčno harmonizacijo razume kot harmonizacijo davčnih stopenj, kar države dojemajo kot velik poseg v njihovo nacionalno fiskalno suverenost, zato temu po navadi nasprotujejo. Davčna harmonizacija se lahko nanaša tudi na harmonizacijo davčne osnove. To pomeni, da se davčna osnova izračunava v vseh državah enako, torej po določenih skupnih pravilih. Pri taki vrsti harmonizacije različne davčne obremenitve izhajajo izključno iz različnih davčnih stopenj. Zadnja možnost pa je popolna harmonizacija davčnih sistemov. To pomeni popolno poenotenje davčne zakonodaje, davčnih stopenj in davčnih osnov (Zipfel, 2007, str. 8).

Davki imajo velik vpliv na delovanje skupnega trga. Razlike v davčnih sistemih lahko spremenijo smer trgovinskih tokov ter tok produkcijskih faktorjev. Države članice običajno zanemarjajo posledice, ki jih ima njihov davčni sistem na skupni trg. Velikost teh posledic je odvisna predvsem od stopnje ekonomske integracije. Največje posledice povzročajo različne stopnje obdavčenja blaga in storitev ter kapitala (Eijffinger & de Haan, 2008, str. 95).

V območju, ki ima visoko mobilnost faktorjev in je pod vplivom davčne konkurence, se lahko zgodi, da so davčne stopnje neučinkovito nizke. Harmonizacija davkov bi torej v tem primeru privedla do višje blaginje, kljub temu pa se države še vedno niso pripravljene odpovedati samostojni davčni politiki (Hammelgarn & Nicodeme, 2009, str. 2).

2.1 Prednosti davčne harmonizacije

Ena izmed prednosti davčne harmonizacije je znižanje stroškov, tako za nacionalne davčne urade kot za podjetja. Države imajo zaradi različnih davčnih sistemov večje stroške pri pobiranju davkov. Nacionalni davčni organi imajo težave pri pobiranju davkov na tiste aktivnosti, ki se dogajajo med različnimi državami članicami. Povečana mobilnost faktorjev znotraj Evropske unije pa ekonomskim subjektom še dodatno olajša možnost davčnih utaj, saj je obdavčenje dohodkov iz drugih držav veliko težje in se mu zato lažje izognejo. Tudi podjetja bi zaradi davčne harmonizacije lahko znižala svoje stroške. Če neko multinacionalno podjetje sedaj posluje znotraj vseh držav članic Evropske unije, mora upoštevati 28 različnih davčnih sistemov, medtem ko bi po uvedbi popolne davčne harmonizacije znotraj celotne Evropske unije moralo upoštevati zgolj eno zakonodajo (Desai, 2003, str. 3; Zipfel, 2007, str. 5).

Druga prednost davčne harmonizacije je odprava distorzij na notranjem trgu. Ker velja znotraj Evropske unije prost pretok blaga, storitev, oseb in kapitala, obstaja velika verjetnost, da bodo zaradi visokih davkov v eni državi in nizkih v drugi prebivalci zelo motivirani za

potrošnje, delo ali investiranje v državo z nižjimi davki. Če ima ena država visoko obdavčitev potrošnje, njena sosedna pa nizko, so prebivalci države z visokimi davki stimulirani k opravljanju potrošnje v sosednji državi. Podobno je pri obdavčitvi dela. Delavci bodo bolj stimulirani za delo v državi z nižjim davkom od dohodka fizičnih oseb. To še posebej velja za tisti segment trga dela, ki je zelo mobilen, kot na primer managerji in drugi vodilni oz. visoko usposobljeni kadri. Enako velja pri obdavčitvi kapitala. Varčevalci in investitorji raje investirajo v državo z nižjimi davki. Visok davek od dohodka pravnih oseb pa spodbuja ustanavljanje podjetij v državah z nižjim davkom (Tanzi & Zee, 1998, str. 6).

Različni davčni sistemi v državah članicah torej lahko povzročajo distorzije na notranjem trgu. Zaradi razlik v višini obdavčitve pride do selitve produkcijskih faktorjev iz držav z visokimi davki v tiste z nižjimi. Harmonizacija davkov med državami članicami bi torej preprečila tiste premike, ki so posledica zgolj razlik v višini obdavčitve, saj so ti premiki zaradi prostega pretoka blaga, storitev, oseb in kapitala postali enostavnejši in cenejši (Bond et al., 2000, str. 41–42).

Zaradi različnega davka od dohodka pravnih oseb se distorzije pri alokaciji resursov kažejo predvsem v tem, da podjetja ne selijo svoje proizvodnje vedno v države z nižjimi proizvodnimi stroški, pač pa namesto tega v države z nižjimi davki. Nižji davki namreč lahko odtehtajo višje produkcijske stroške. Ravno zaradi različne davčne obravnave podjetij med državami se lahko zgodi, da bo na dolgi rok na skupnem trgu proizvajalo in preživelo podjetje, ki je sicer manj učinkovito, vendar tudi manj obdavčeno. Kljub temu se moramo zavedati, da davčne razlike niso edine, ki vplivajo na odločitve podjetij. Podjetja namreč upoštevajo tudi druge faktorje, kot so lokalna infrastruktura, izobraženost in usposobljenost delovne sile, poslovno in pravno okolje. Kjer so ti drugi faktorji zelo primerljivi med državami, postanejo davčne razlike eden izmed pomembnejših faktorjev odločitve. Vendar za izkoriščanje davčnih prednosti ni nujno, da podjetje dejansko preseli svojo proizvodnjo oz. ekonomsko aktivnost v drugo državo. Multinacionalke lahko izkoriščajo davčne ugodnosti tudi zgolj s prestavljanjem dobička na račun transfernih cen (Zipfel, 2007, str. 5; Bond et al., 2000, str. 42–43).

Zaradi razlik v DDV-ju se morajo podjetja, ki poslujejo na notranjem trgu Evropske unije, prilagajati različnim nacionalnim davčnim sistemom. To lahko negativno vpliva na trgovino med državami članicami, saj različni davčni sistemi povzročajo določene fiksne stroške v obliki trgovinskih ovir, in se zato predvsem majhna in srednja podjetja težje vključijo v trgovino med državami članicami. Hkrati pa tudi potrošniki raje opravljajo nakupe v državi z nižjim davkom. To je zlasti pomembno pri nakupih preko interneta, kjer je do določenega zneska blago obdavčeno v skladu z davčno stopnjo države izvoznice (Institute for Fiscal Studies, 2011, str. 52, 155–156).

Razlike v višini obdavčitve dohodkov fizičnih oseb spodbujajo delavce k preseljevanju znotraj Evropske unije. Skupni trg omogoča vsem rezidentom Evropske unije prost pretok znotraj celotne unije. Tako lahko delavci izkoriščajo razlike v višini plač in višini obdavčitve

med državami. Kljub temu se ljudje vseeno ne odločajo zlahka za preseljevanje. Glavni razlogi, ki zavirajo mobilnost, so predvsem jezikovna raznolikost znotraj Evropske unije, saj je v vsakodnevnem delovnem okolju poznavanje nacionalnega jezika zelo pomembno, razlike so tudi v nacionalni zakonodaji glede profesionalnih kvalifikacij, hkrati pa je tudi služba v javnem sektorju nerezidentom določene države veliko težje dostopna kot njenim rezidentom. Dodatna ovira je v nedostopnosti informacij o prostih delovnih mestih v drugih državah Evropske unije. Nacionalni zavodi za zaposlovanje so namreč v šibko pomoč iskalcem zaposlitve iz drugih držav članic (Organisation for Economic Co-operation and Development (v nadaljevanju OECD), 2012, str. 63–73).

Delavci, ki se začasno ali stalno preselijo v drugo državo članico Evropske unije zaradi dela, se morajo spopadati z različnimi težavami, ki jim jih povzročajo razlike v davčnih sistemih. Ne morejo koristiti vseh davčnih olajšav, ki sicer pripadajo domačim delavcem, podvrženi so tudi problemu dvojnega obdavčevanja, saj bilateralni dogovori med državami ne razrešijo vedno tega problema v celoti. Hkrati pa imajo tudi težave pri pridobivanju informacij o davčnih pravilih drugih držav članic Evropske unije (Evropska komisija, 2010, str. 3).

Kljub razlikam v višini obdavčitve se torej ekonomski subjekti ne odločijo vedno za spreminjanje svojih ekonomskih aktivnosti. Če so namreč davčne razlike majhne, je mobilnost faktorjev manj verjetna, saj lahko povzroči več stroškov kot koristi. Zato je potrebno biti pozoren, da ne dajemo pretiranega pomena razlikam v višini obdavčitve. To velja predvsem za obdavčitev dela, medtem ko je obdavčitev kapitala in potrošnje (npr. nakup preko interneta) bolj podvržena davčni konkurenci. Poglobljanje ekonomske integracije pa bo zagotovo znižalo te stroške in bo zato mobilnost še cenejša kot danes (Eijffinger & de Haan, 2008, str. 100).

Tretja prednost davčne harmonizacije pa je izogib davčnim vojnám med državami in pritiskom po neučinkovitem zniževanju davkov (angl. *race to the bottom*). Nižji davki namreč pomenijo nižje prihodke, s tem pa se zniža tudi stopnja blaginje, ki jo država lahko nudi svojim državljanom (Razin & Sadka, 2011).

2.2 Slabosti davčne harmonizacije

Davčna konkurenca povzroča zniževanje davčnih stopenj v vseh državah, zato nobena država ne pridobi davčne prednosti pred drugimi državami. Dogovor o davčni harmonizaciji med državami članicami pa bi bil lahko precej podoben kartelnemu določanju cen (Does Europe Need to Harmonize Tax Rates, 2013).

V večini primerov so države z visoko stopnjo blaginje in posledično višjimi davki tiste države, ki so bogate že skozi daljše obdobje. Te države lahko investitorjem ponudijo boljšo infrastrukturo, izkušeno in usposobljeno delovno silo, boljše poslovno, pravno in socialno okolje ter boljše javne storitve. To pa tem državam dopušča, da imajo višje davčne stopnje in

kljub temu ohranjajo mobilne faktorje znotraj svojih meja. Vendar pa tudi v teh primerih obstaja omejitev. Če bi bile razlike v davkih previsoke, bi se kapital in delovna sila preselila v davčno bolj ugodne države (Baldwin & Krugman, 2004, str. 2).

Če bi države članice z davčno harmonizacijo določile enake davčne stopnje v vseh državah, bi to imelo tudi določene slabe posledice. Identične davčne stopnje bi namreč povzročile še večji premik podjetij in rezidentov iz manj razvitih v bolj razvite države. Periferne države namreč ne bi imele več nobene konkurenčne prednosti, saj bi bili davki v razvitih državah enaki, hkrati pa bi bile te države sposobne ponuditi boljše pravno in poslovno okolje, kvalitetnejšo delovno silo ter boljše javne storitve. To bi torej povzročilo še večjo koncentracijo podjetij v bolj razvitih državah, medtem ko ne bi bilo več investitorjev, ki bi bili pripravljeni investirati v manj razvitih državah (Does Europe Need to Harmonize Tax Rates, 2013).

Tako kot vsaka druga konkurenca tudi davčna konkurenca daje pozitivne rezultate. Zaradi nje se države trudijo, da je njihov javni sektor bolj učinkovit in zato država potrebuje manj davčnih prihodkov. Tako so davčne stopnje v državi nižje, njeni rezidenti pa plačujejo nižje davke. Davčna konkurenca je torej zelo močno orodje za liberalizacijo ekonomije in skrbi za to, da so davčni sistemi držav bolj učinkoviti (Mitchell, b.l., str. 1–2).

Največji vpliv davčne konkurence se v državah Evropske unije kaže predvsem na dveh področjih, in sicer:

- z znižanjem davčnih stopenj pri davku od dohodka fizičnih oseb, ki sta jih sprejela Reagan in Thatcherjeva, so se države po vsem svetu lotile postopnega zniževanja tega davka;
- davčna konkurenca je povzročila tudi znižanje davka od dohodka pravnih oseb v državah zahodne Evrope.

Kljub tem rezultatom pa ne moremo trditi, da je davčna konkurenca edina, ki je povzročila te spremembe. Na to so vplivali tudi drugi faktorji, je pa davčna konkurenca zagotovo ena izmed njih (Mitchell, b.l., str. 2).

Davčna konkurenca torej sili države v učinkovite davčne sisteme z nižjimi davčnimi stopnjami, kar pozitivno vpliva na gospodarsko rast. OECD je ocenil, da je povečanje povprečne tehtane davčne stopnje za 10 odstotnih točk med leti 1962–1997 (obdobje 35 let) znižalo rast BDP za 0,5% letno (OECD, 1997, str. 10).

3 STANJE DAVČNE HARMONIZACIJE V EVROPSKI UNIJI

Ko se je v Evropski uniji prvič pojavila ideja o harmonizaciji davkov, je bila s tem mišljena harmonizacija nacionalnih davčnih sistemov. Ob uresničevanju te ideje se je pojavilo veliko ovir, ki so pokazale, da bo takšna harmonizacija težko izvedljiva. Glavne ovire pri harmonizaciji nacionalnih davčnih sistemov v Evropski uniji so politična nepripravljenost na

odpoved suverenosti pri vodenju fiskalne politike, ekonomske ovire, ki izhajajo predvsem iz neenakosti stopenj ekonomskega razvoja držav članic ter socialni razlogi, ki temeljijo na zgodovinsko različnih socialnih sistemih in politikah posameznih držav članic. Zaradi tega se je kasneje Evropska unija preusmerila od harmoniziranja nacionalnih davčnih sistemov k harmonizaciji davčne zakonodaje in pravil, ki bi zagotavljala učinkovito delovanje skupnega trga (Lenartova, b.l., str. 1).

Ob sprejemanju Rimske pogodbe je vladalo prepričanje, da je za delovanje skupnega trga dovolj, če se harmonizira posredne davke in odstrani trgovinske omejitve. Harmonizacija neposrednih davkov se takrat ni zdela smiselna, saj naj ne bi vplivala na delovanje skupnega trga. Potreba po tem se je pokazala šele, ko se je Evropska unija širila in vse bolj integrirala, saj so prebivalci postajali vse bolj mobilni, multinacionalna podjetja pa so se vse bolj širila znotraj različnih držav Evropske unije. Tako so tokovi kapitala in dobičkov teh multinacionalnih podjetij postajali vse večji in problem obdavčitve teh tokov je postajal vse bolj pomemben (Wolowiec & Sobon, 2011, str. 36).

Na eni strani imamo torej države, ki se ne želijo odpovedati neodvisni davčni politiki in s tem pravici do lastnega določanja davčnih stopenj, na drugi strani pa davki izkrivljajo sistem skupnega trga in je prav zaradi tega harmonizacija davkov nujna. V Evropski uniji torej poteka tehtanje med tema dvema argumentoma, kar je tudi glavni razlog za počasno vpeljevanje harmonizirane davčne politike (Eijffinger & de Haan, 2008, str. 97–98).

Evropska komisija se je zato odločila za postopno uvajanje določene stopnje davčne harmonizacije in ne za enotno davčno politiko znotraj celotnega evroobmočja. Evropska komisija je najprej začela s postopkom delne davčne harmonizacije pri posrednih davkih (DDV in trošarine), nato pa še pri neposrednih davkih (predvsem davek od dohodka pravnih oseb) (Lenartova, b.l., str. 2).

3.1 Strategija davčne politike v Evropski uniji

Davčna politika Evropske unije ima zastavljene tri splošne cilje (Evropska komisija, 2001, str. 6–7):

- osredotočiti se mora na odstranjevanje davčnih ovir za nemoteno delovanje skupnega trga, zato morajo davčni sistemi postati enostavnejši in bolj transparentni;
- davčni sistemi morajo prispevati k večji učinkovitosti trga blaga in storitev, dela ter kapitala – to pomeni, da se morajo zmanjšati neučinkovitosti, ki izhajajo iz različnih davčnih sistemov, in da morajo davčni sistemi postati bolj dostopni plačnikom davkov;
- davčna politika Evropske unije bo šla v smeri zniževanja nominalnih davčnih stopenj, hkrati pa bo širila davčno osnovo.

Evropska komisija meni, da za dosego teh ciljev ni potrebe po popolni davčni harmonizaciji. Države članice morajo zgolj upoštevati pravila, ki so določena na ravni Evropske unije,

znotraj teh pravil pa se države lahko samostojno odločajo o davčnem sistemu, ki se jim zdi za njih najbolj primeren in ustreza njihovim preferencam. Kljub temu načelu pa je po mnenju Evropske komisije višja stopnja harmonizacije zelo pomembna pri posrednih davkih, saj ti močno vplivajo na delovanje skupnega trga. Lahko namreč povzročajo distorzije na skupnem trgu in izkrivljajo konkurenco (Evropska komisija, 2001, str. 8).

Eden izmed pomembnih ciljev Evropske unije je tudi nadaljevanje boja proti škodljivi davčni konkurenci, tako na ravni Evropske unije, kot tudi na ravni držav znotraj OECD. Kljub temu se Evropska komisija zaveda, da je določena stopnja davčne konkurence dobra, saj prispeva k znižanju davkov na bolj učinkovito raven. Evropska komisija bo torej še naprej spodbujala sodelovanje med davčnimi upravami držav članic, saj bo večje sodelovanje omogočilo lažji nadzor in bolj učinkovit boj proti davčnim goljufijam (Evropska komisija, b.l.c).

Znotraj Evropske unije prihaja do velikih razlik med davčnimi obremenitvami. V letu 2011 so bili davčni prihodki (izraženi v deležu BDP) najnižji v Litvi, in sicer 26,0% BDP, najvišji pa na Danskem, kjer so znašali 47,7% BDP. Razlika je torej znašala več kot 20 odstotnih točk oz. davčno breme je bilo na Danskem višje za 83% kot v Litvi. Razlike znotraj evroobmočja so nekoliko nižje. Davčni prihodki so bili najnižji na Slovaškem, kjer so znašali 28,5% BDP, najvišji pa v Belgiji, in sicer 44,1% BDP. Do tako velikih razlik prihaja predvsem zaradi različnih socialnih politik, kot sta na primer pokojninsko in zdravstveno zavarovanje (Evropska komisija, 2013a, str. 23).

3.2 Harmonizacija treh izbranih davkov v Evropski uniji

V nadaljevanju diplomskega dela predstavljam pregled sedanjega stanja harmonizacije za DDV, za davek od dohodka pravnih oseb ter za davek od dohodka fizičnih oseb, saj so ti davki vsebinsko med najpomembnejšimi in predstavljajo večji del davčnih prihodkov v vseh državah evroobmočja. Priloga 1 prikazuje vrednost pobranega DDV-ja, njegov delež v BDP in delež v celotnih pobranih davkih za vsako posamezno državo evroobmočja. Priloga 2 prikazuje vrednost pobranega davka od dohodka pravnih oseb, njegov delež v BDP in delež v celotnih pobranih davkih za vsako posamezno državo evroobmočja. Priloga 3 prikazuje vrednost pobranega davka od dohodka fizičnih oseb, njegov delež v BDP in delež v celotnih pobranih davkih za vsako posamezno državo evroobmočja. Vsi podatki iz teh treh prilog se nanašajo na leto 2011. V nadaljevanju preverim, do katere mere je harmonizacija posameznega davka že izpeljana, predstavim kakšni so načrti Evropske unije v prihodnje ter kako različne so davčne stopnje med državami pri posameznem davku.

3.2.1 Harmonizacija davka na dodano vrednost

Prvi korak k harmonizaciji DDV-ja v Evropski uniji je bil narejen v letu 1967 s sprejetjem prve direktive za DDV. Ta direktiva je določila, da morajo vse države zamenjati svoje obstoječe davke na potrošnjo z enotnim sistemom, kar je omogočalo večjo transparentnost pri trgovini med državami članicami (Evropski parlament, 2009, str. 399).

Proces harmonizacije se je nadaljeval s sprejemanjem novih direktiv. Ena izmed pomembnejših je šesta direktiva (znana pod oznako 77/388/EEC), ki je bila sprejeta v letu 1977. Glavni cilj te direktive je bila zagotovitev, da imajo države v splošnem enako osnovo za DDV, kar pomeni, da obračunavajo DDV od istih transakcij (Evropski parlament, 2009, str. 399).

Po šesti direktivi so bile sprejete še številne nove, s katerimi je Evropska unija želela odpraviti anomalije na področju tega davka. Leta 2007 je prišla v veljavo direktiva 2006/112/EC, ki je združila različne dopolnitve šeste direktive. Tako so te dopolnitve sedaj pod okriljem ene direktive, kar je poenostavilo in razjasnilo zakonodajo na področju DDV (Evropski parlament, 2009, str. 400).

Evropska zakonodaja glede DDV-ja večinoma temelji na direktivah. Te direktive zavezujejo vse države članice, na katere je direktiva naslovljena, vendar pa ima vsaka od teh držav pravico do lastne izbire načina implementacije ciljev direktive v svojo zakonodajo. Direktiva 2006/112/EC je najpomembnejši del zakonodaje Evropske unije, ki ureja področje DDV-ja (Evropska komisija, b.l.e).

Zakonodaja Evropske unije določa štiri različne načine davčnega obravnavanja blaga in storitev. Loči med:

- izvzeto iz sistema (neprave oprostitve);
- stopnja 0%;
- znižana stopnja;
- standardna stopnja.

V nadaljevanju opisujem razlike med temi obravnavami ter primere, v katerih se uporabljajo.

Določeno blago in storitve so lahko izvzeti iz davčnega sistema. To pomeni, da na končno ceno teh izdelkov ni apliciran DDV, hkrati pa si tudi prodajalec na strani nabav za te izdelke ne more izračunavati odbitnega DDV-ja in ga torej ne dobi povrnjenega s strani države. To pomeni, da prodajalec DDV na strani nabav vkalkulira v končno ceno izdelka. Kupec torej v tem primeru vseeno plača določen »skriti« DDV. V to skupino blaga in storitev so vključene predvsem storitve v javnem interesu, to so zdravstvene storitve ter storitve izobraževanja (Evropska komisija, b.l.d).

Določene vrste blaga in storitev so obdavčene z stopnjo 0%. To pomeni, da se pri prodaji končnemu kupcu na ceno izdelka aplicira stopnja 0%, hkrati pa si lahko prodajalec na strani nabav odbije vstopni DDV. Končna cena torej ne vsebuje popolnoma nič DDV-ja. Ta stopnja se uporablja pri izvozu v tretje države ter tudi za intrakomunitarno dobavo (Evropska komisija, b.l.d).

Države članice lahko uporabljajo največ dve znižani stopnji, ki ne smeta biti nižji od 5%. Znižana stopnja je lahko znotraj celotne EU aplicirana samo na tisto blago in storitve, ki je

določeno v Aneksu III direktive 2006/112/EC. Z direktivo 2009/47/EC pa se je ta seznam še razširil. Ta seznam obsega vrste blaga in storitev, kot so hrana in pijača (razen alkohola), zdravstvena in zobozdravstvena nega ter termalno zdravljenje, knjige, kulturni dogodki ipd. Celoten seznam blaga in storitev, za katere se lahko uporablja znižana davčna stopnja prikazuje Priloga 4 (Council directive 2006/112/EC, Official Journal of the European Union L 347/1; Council directive 2009/47/EC, Official Journal of the European Union L 116/18).

Državam članicam je dovoljena tudi uporaba super znižane stopnje na produkte, določene v Aneksu III, vendar samo tistim državam, ki so morale zaradi direktive zvišati svojo standardno stopnjo za več kot 2%, da so dosegle vsaj 15% standardno stopnjo DDV. To možnost izkoriščajo Francija, Irska, Italija, Luksemburg in Španija. Večinoma je ta stopnja aplicirana na produkte, kot so knjige, časopisi in hrana (Institute for Fiscal Studies, 2011, str. 39; Evropska komisija, 2013b, str. 11).

Standardna stopnja DDV velja za vso blago in storitve, ki niso obdavčeni z znižano stopnjo ali oproščeni. Ta stopnja ne sme biti nižja od 15% in mora biti enaka tako za blago kot za storitve. Omejitev 15% velja do konca leta 2015 (Council directive 2006/112/EC, Official Journal of the European Union L 347/1; Council directive 2010/88/EU, Official Journal of the European Union L 326/1).

Evropska unija je torej na področju DDV-ja naredila strukturno harmonizacijo, s tem ko je uvedla enoten sistem davka na potrošnjo, harmonizirala davčno osnovo, saj je določila, katere transakcije so obdavčene s sistemom DDV-ja, hkrati pa naredila tudi korak proti harmonizaciji davčnih stopenj, s tem ko je določila najnižje davčne stopnje. Kljub temu pa še vedno prihaja do razlik med državami Evropske unije, kar negativno vpliva na delovanje skupnega trga.

Različni sistemi DDV-ja v Evropski uniji vplivajo na trgovinske tokove na skupnem trgu ter povzročajo dodatne stroške. Ločimo štiri različne vplive (Institute for Fiscal Studies, 2011, str. 159–160):

- različni sistemi DDV-ja povzročajo dodatne stroške pri prodaji med državami članicami. Izvozna podjetja se morajo pri prodaji v drugo državo znotraj Evropske unije namreč prilagoditi njihovem davčnemu sistemu, to pa povzroča dodatne administrativne stroške. Ti stroški spoznavanja drugih davčnih sistemov in prilagajanja tem razlikam so namreč všteti v končno ceno produktov, kar pa zmanjšuje notranjo trgovino med državami članicami;
- razlike v sistemu DDV-ja vplivajo tudi na odločitev podjetij, ali bodo imela v določeni državi podružnico ali pa bodo v to državo zgolj izvažala preko matične družbe. Na to odločitev vplivajo predvsem razlike v davčnih stopnjah, način vračila DDV-ja ter administrativna zapletenost nacionalnega sistema DDV;
- različne davčne stopnje lahko vplivajo tudi na strukturo povpraševanja. Na obmejnih področjih se namreč potrošniki lahko odpravijo na nakup v sosednjo državo, kjer so

določeni izdelki obdavčeni z bistveno nižjo davčno stopnjo. V panogah, kjer je nakup z lahkoto opravljen na daljavo (npr. knjige, programska oprema) pa so v državah z višjo davčno stopnjo dražji in zato manj konkurenčni pri prodaji kot v državah z nižjo davčno stopnjo;

- mnoga majhna in srednja podjetja se zaradi različnih davčnih sistemov držav članic ne odločajo za vstop na trg drugih držav članic. Podjetja so namreč soočena z novimi pravili, ki zahtevajo kompleksno znanje. Manjša podjetja pa si težje privoščijo vrhunske davčne svetovalce in to za njih predstavlja veliko oviro pri vstopu na tuje trge. Različni sistemi DDV-ja torej vplivajo tudi na strukturo ponudnikov.

Tabela 1: Stopnje DDV-ja v državah evroobmočja, veljavne na dan 14.1.2013

Država	Super znižana davčna stopnja (%)	Znižana davčna stopnja (%)	Standardna davčna stopnja (%)
Avstrija	/	10,0	20,0
Belgija	/	6,0/12,0	21,0
Ciper	/	5,0/8,0	18,0
Estonija	/	9,0	20,0
Finska	/	10,0/14,0	24,0
Francija	2,1	5,5/7,0	19,6
Grčija	/	6,5/13,0	23,0
Irska	4,8	9,0/13,5	23,0
Italija	4,0	10,0	21,0
Luksemburg	3,0	6,0/12,0	15,0
Malta	/	5,0/7,0	18,0
Nemčija	/	7,0	19,0
Nizozemska	/	6,0	21,0
Portugalska	/	6,0/13,0	23,0
Slovaška	/	10,0	20,0
Slovenija	/	8,5	20,0
Španija	4,0	10,0	21,0
Povprečna vrednost	/	8,8	20,4
Standardni odklon	/	1,8	2,2

Vir: Evropska komisija, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 2013.

Kot je razvidno iz Tabele 1, povprečna standardna stopnja DDV v evroobmočju znaša 20,4%, standardni odklon pa 2,2%. Najnižjo standardno davčno stopnjo uporabljajo v Luksemburgu, kjer le-ta znaša 15%, najvišjo pa imajo na Finskem, kjer se je z januarjem 2013 zvišala na 24%. Najvišja standardna davčna stopnja v evroobmočju je torej za 60% višja od najnižje. Povprečna znižana davčna stopnja znaša 8,8%, standardni odklon pa 1,8%. Osem držav uporablja samo eno znižano davčno stopnjo, devet držav pa ima dve znižani stopnji. Pet držav

dodatno uporabljata še super znižano davčno stopnjo. Večinoma je ta stopnja aplicirana na knjige, časopis in hrano.

3.2.2 Harmonizacija davka od dohodka pravnih oseb

Znotraj Evropske unije se že nekaj časa razmišlja o harmonizaciji davka od dohodka pravnih oseb. Neumarkovo poročilo iz leta 1962 in van den Templovo poročilo iz leta 1970 sta predlagala vsak svoj način za harmonizacijo tega davka. V letu 1975 je Evropska komisija objavila osnutek direktive, ki je predlagala uvedbo skupnega sistema z usklajenimi davčnimi stopnjami med 45 in 55%. Vsi ti predlogi so bili zavrženi (Evropski parlament, 2009, str. 409).

Zato se je kasneje Evropska komisija raje osredotočila na posamezne dele tega problema in začela z bolj ozko zasnovanimi rešitvami. Tako so bili v letu 1990 sprejeti trije pomembni predlogi, in sicer direktiva 90/434/EEC o skupnem sistemu obdavčitve za združitve kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic, direktiva 90/435/EEC o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, ki zmanjšuje možnost dvojnega obdavčevanja dividend, izplačanih s strani podružnice v eni državi članici, matični družbi v drugi državi in konvencija 90/436/EEC o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (Evropski parlament, 2009, str. 410).

Ta pristop se je nadaljeval s sprejetjem Kodeksa ravnanja za obdavčitev podjetij v letu 1997. Kodeks je bil vpeljan z namenom omejitve škodljive davčne konkurence na področju obdavčitve podjetij. S sprejetjem Kodeksa so se države zavezale, da ne bodo uvajale novih ukrepov, ki bi lahko bili davčno škodljivi in da bodo skušale omejiti škodljive posledice obstoječih ukrepov. Vendar ta kodeks ni zakonsko obvezujoč, države so se namreč lahko prostovoljno odločile za upoštevanje njegovih načel (Bond et al., 2000, str. 55–58).

Evropska komisija je nato v letu 2002 pripravila štiri predloge o načinu harmoniziranja davka od dohodka pravnih oseb. Države članice so lahko izbirale med naslednjimi možnostmi:

- evropski sistem davka od dohodka pravnih oseb (popolna harmonizacija davčne osnove in davčne stopnje);
- obvezna, popolna harmonizacija davčne osnove;
- neobvezna skupna konsolidirana davčna osnova;
- sistem obdavčitve v domači državi, kjer so podružnice obdavčene v skladu z davčnim sistemom države matične družbe.

Za majhna in srednja podjetja je bil najbolj sprejemljiv predlog obdavčitve vseh podružnic v skladu z davčnim sistemom matične države, za velika podjetja pa sistem neobvezne skupne konsolidirane davčne osnove. V letu 2004 so zato ustanovili delovno skupino, ki je vključevala strokovnjake iz vseh takratnih (25) držav članic, njena naloga pa je bila preučitev predloga skupne konsolidirane davčne osnove (Evropski parlament, 2009, str. 410).

V letu 2011 so se države članice preko Pakta konkurenčnosti osredotočile na iskanje bolj učinkovitih rešitev za spopadanje s krizo. Ime pakta je bilo kmalu spremenjeno v Pakt za evro, njegov namen pa je bil okrepiti koordinacijo ekonomskih politik med državami članicami. Marca 2011 so vse države evroobmočja sprejele ta pakt. Poleg njih pa tudi nekaj držav članic Evropske unije, ki še niso uvedle evra. Eden izmed ciljev pakta je tudi vpeljava skupne davčne osnove za dohodek pravnih oseb, zato je Evropska komisija predlagala skupen mehanizem za izračunavanje davčne osnove v vseh državah članicah Evropske unije, ki ga imenuje skupna konsolidirana osnova za davek od dohodkov pravnih oseb (angl. *Common Consolidated Corporate Tax Base*, v nadaljevanju CCCTB) (Danko, 2012, str. 214–216).

V sistemu CCCTB vsaka multinacionalka izračuna svoj dobiček, ustvarjen znotraj EU. Nato se ta dobiček razdeli po državah na podlagi števila zaposlenih, plač, sredstev podjetja ter ustvarjenih prihodkov v tej državi. Ko se določi dobiček v posamezni državi, pa je ta obdavčen z davčno stopnjo te države. CCCTB bi tako tudi znižal stroške podjetij, saj bi znotraj celotne Evropske unije veljal samo en računovodski standard, in ne več 28 nacionalnih, hkrati pa se podjetjem tudi ne bi bilo več potrebno ukvarjati s transfernimi cenami znotraj Evropske unije. Evropska komisija ocenjuje stroške izračunavanja transfernih cen v višini 3% prihodkov, ki jih ustvari podjetje, vendar pa je težko natančno oceniti, koliko bi se ti stroški zmanjšali, saj bi podjetja še vedno morala izračunavati transferne cene za svoje podružnice zunaj Evropske unije (Bettendorf, Devereux, van der Horst, Loretz, & de Mooij, 2009, str. 1).

Trenutni davčni sistem podjetjem omogoča prestavljanje dobičkov iz bolj obdavčenih v manj obdavčene države. To povzroča večjo davčno konkurenco med državami, zato države znižujejo davčne stopnje. Bo pa tudi sistem CCCTB podjetjem omogočal, da se izognejo državam z višjimi davčnimi stopnjami, saj bodo podjetja lahko selila svoje produktivne faktorje in tako zmanjšala delež dobička, ki naj bi bil obdavčen v državi z višjo davčno stopnjo. To torej pomeni, da davčna konkurenca ne bo izginila, pač pa bo le začela delovati v drugi obliki (Bettendorf et al., 2009, str. 2).

Zaenkrat pa znotraj evroobmočja še vedno prihaja do razlik pri tvorjenju davčne osnove za davek od dohodka pravnih oseb. Do tega prihaja predvsem zaradi različnih davčnih olajšav. Višina olajšave za raziskave in razvoj je po državah različna (npr. v Avstriji znaša 10%, v Sloveniji pa 100%), prav tako je različna tudi investicijska olajšava. V nekaterih državah poznajo tudi nižje davčne stopnje za majhna in srednja podjetja (npr. v Belgiji). Države imajo tudi različne olajšave za zaposlovanje (invalidov, mladih,...). V Estoniji pa poznajo celo 0% davčno stopnjo na zadržane dobičke. Poleg različnih davčnih olajšav pa lahko podjetja zmanjšajo davčno osnovo tudi iz naslova pokrivanja davčne izgube iz preteklih let. V nekaterih državah lahko davčno izgubo prenašajo neomejeno časovno obdobje, v drugih pa je to omejeno na nekaj let (npr. 5 let na Cipru). Druga možna omejitev pri prenosu davčne izgube pa je v procentu davčne osnove, kar pomeni, da lahko npr. v Sloveniji po 1.1.2013 iz naslova pokrivanja davčne izgube davčno osnovo znižamo zgolj za 50% le-te. Vendar pa se tudi ta odstotek med državami razlikuje (Evropska komisija, 2013a).

Tabela 2 prikazuje zakonske in efektivne davčne stopnje pri davku od dohodka pravnih oseb za države evroobmočja. Davčne stopnje veljajo za leto 2012. Tabela prikazuje osnovne zakonske davčne stopnje, kar pomeni, da ne vključuje izjem. Nekatere države namreč poznajo izjeme, kot je na primer progresivna davčna stopnja (davčna stopnja je nižja pri obdavčitvi nizkih dobičkov majhnih in srednjih podjetij).

Tabela 2: Davčne stopnje davka od dohodka pravnih oseb v državah evroobmočja

Država	Davčna stopnja (%)	Efektivna davčna stopnja (%)
Avstrija	25,0	21,6
Belgija	34,0	28,1
Ciper	10,0	n.p.
Estonija	21,0	n.p.
Finska	24,5	22,0
Francija	35,0	29,8
Grčija	20,0	16,1
Irska	12,5	11,1
Italija	30,3	23,0
Luksemburg	28,8	23,8
Malta	35,0	n.p.
Nemčija	30,9	27,0
Nizozemska	25,0	19,1
Portugalska	29,5	25,2
Slovaška	19,0	15,9
Slovenija	18,0	15,7
Španija	35,3	30,0
Povprečna vrednost	25,5	22,0
Standardni odklon	7,9	5,8

Vir: K. Bilicka & M. Devereux, CBT Corporate tax ranking 2012, 2012; Evropska komisija, Taxation trends in the European Union; Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2013.

Povprečna davčna stopnja evroobmočja je v letu 2012 znašala 25,5%, standardni odklon pa 7,9%. Davčna stopnja na dohodek pravnih oseb je bila najnižja na Cipru, kjer je znašala 10%, najvišja pa v Španiji, kjer je znašala 35,3%. Najvišja davčna stopnja v evroobmočju je bila torej za 250% višja od najnižje. Povprečna efektivna davčna stopnja pa je v letu 2012 znašala 22,0%, najnižja je bila na Irskem (11,1%), najvišja pa v Španiji (30,0%). Efektivna davčna stopnja je bila torej v primerjavi z zakonsko določeno stopnjo v povprečju nižja za 3,5 odstotne točke. Vendar pa ta podatek o povprečni efektivni davčni stopnji ne vključuje efektivne davčne stopnje za Ciper, Estonijo in Malto.

Efektivna davčna stopnja je torej v vseh državah evroobmočja, za katere sem pridobila podatke, nižja od zakonsko določene. Efektivna davčna stopnja se definira kot razmerje med

plačanimi davki in najširšo možno davčno osnovo. Efektivna davčna stopnja je praviloma nižja od zakonske, zaradi različnih davčnih olajšav in oprostitev, ki jih zavezanci lahko koristijo pri obračunu davka, in zaradi različnih možnih subvencij, ki jih podjetja prejmejo od države (Pojem dneva: Efektivna davčna stopnja, 2007).

3.2.3 Harmonizacija davka od dohodka fizičnih oseb

Evropska komisija je leta 2001 v svojem poročilu Evropskemu svetu in Evropskemu parlamentu zapisala, da je po njenem mnenju davek od dohodka fizičnih oseb lahko popolnoma prepuščen v presojo posameznim državam članicam tudi v bodoče, ko bo unija dosegla višjo stopnjo integracije. Komisija torej ni dala nobenih predlogov za harmonizacijo tega davka. Kljub temu pa morajo države spoštovati nediskriminacijo in prost pretok delavcev znotraj Evropske unije. Potrebna pa je tudi določena stopnja sodelovanja, predvsem pri čezmejnih delavcih, zato da se prepreči možnost dvojnega obdavčevanja ali pa nenamerne neobdavčitve (Evropska komisija, 2001, str. 8).

Čezmejni delavci (angl. *cross-border workers*) so delavci, ki delajo v eni državi EU, živijo pa v drugi. Na področju obdavčitve teh delavcev ne obstajajo nobena pravila na ravni celotne skupnosti. Se pa države, ki imajo medsebojno veliko primerov delavcev, ki dnevno prečkajo mejo, pogosto odločijo za sklenitev bilateralnega sporazuma glede obdavčitve teh delavcev. Ker je končni rezultat teh sporazumov odvisen od medsebojnih pogajanj med državama, so si sporazumi med seboj lahko zelo različni. Tako je lahko dohodek delavca obdavčen samo v eni državi, lahko pa tudi v obeh. Če je dohodek obdavčen v obeh državah, je tisti del davka, ki je plačan v državi zaposlovalki, upoštevan tudi v domači državi. Tako se države izognejo dvojnemu obdavčevanju (Evropska komisija, b.l.a).

Harmonizacija davka od dohodka fizičnih oseb je še toliko težja zato, ker večina držav največ davčnih prihodkov ustvari prav iz tega vira. Politika se ni pripravljena odpovedati suverenosti pri tako veliki masi davčnih prihodkov. Hkrati pa ta vrsta davka zelo vpliva na redistribucijo dohodka in je torej določanje oz. spreminjanje davčnih stopenj tudi močno politično orodje pri negovarjanju volivcev. Ta davek ima tudi manjši vpliv na delovanje notranjega trga. Ker ne vpliva na notranjo trgovino med državami članicami, zaenkrat ni prioriteta Evropske komisije. Harmonizacijo tega davka bo dodatno oteževalo tudi dejstvo, da socialni sistemi nekaterih držav temeljijo na plačevanju prispevkov, drugih pa na plačevanju davkov in so torej socialne pravice (npr. zdravstveno zavarovanje) financirane s strani drugih standardnih davkov (Wolowiec & Sobon, 2011, str. 43–44).

Davek od dohodka fizičnih oseb je med državami evroobmočja precej različen. Države imajo namreč zelo različne davčne olajšave. Večina držav ima splošno olajšavo vsaj v takšni višini, da je dohodek do višine praga revščine neobdavčen. Olajšave na vzdrževane družinske člane se med državami razlikujejo, predvsem glede višine. V določenih državah (npr. v Estoniji) je možno znižati davčno osnovo tudi za plačane obresti po kreditu, ki je bil najet za reševanje stanovanjskega problema. Poleg različnih olajšav pa imajo države tudi različne davčne

stopnje ter različno število in višino davčnih razredov. Vendar pa ne prihaja do razlik samo med državami, pač pa se davčni sistem lahko pogosto spreminja tudi znotraj države. To je predvsem posledica spremenjenih ekonomskih in socialnih razmer, preferenc vladajoče politične opcije in stopnje poslovnega cikla (Wolowiec & Sobon, 2011, str. 38; Evropska komisija, 2013a).

Tabela 3 prikazuje število davčnih razredov, začetno vrednost najvišjega davčnega razreda in njegovo mejno davčno stopnjo ter efektivno davčno stopnjo po državah evroobmočja. Efektivna davčna stopnja predstavlja delež davka od dohodka fizičnih oseb v bruto plači in velja za samsko osebo, brez otrok, s plačo, ki je enaka povprečni plači v tej državi. Podatki se nanašajo na leto 2012. Davčne stopnje, ki so navedene v tabeli, veljajo na ravni centralne države in ne vključujejo morebitnih dodatnih stopenj, določenih s strani lokalne ravni. Edini državi, ki imata še dodatno lokalno davčno stopnjo, sta Finska in Španija.

Tabela 3: Značilnosti dohodnine v državah evroobmočja

Država	Najvišja zakonska mejna davčna stopnja (%)	Znesek, nad katerim velja najvišja mejna davčna stopnja (EUR)	Število davčnih razredov	Efektivna davčna stopnja (%)
Avstrija	50,0	60.000	4	15,9
Belgija	50,0	36.300	5	28,8
Ciper	38,5	60.000	4	n.p.
Estonija	21,0	Enotna davčna stopnja	/	17,1
Finska	29,8	70.300	4	21,8
Francija	45,0	150.000	6	14,6
Grčija	45,0	100.000	8	8,9
Irska	41,0	32.801	2	14,8
Italija	43,0	75.000	5	21,3
Luksemburg	39,0	41.793	18	15,5
Malta	35,0	19.501	4	n.p.
Nemčija	45,0	250.731	5	19,2
Nizozemska	52,0	56.491	4	16,5
Portugalska	46,5	153.300	8	10,7
Slovaška	19,0	Enotna davčna stopnja	/	9,4
Slovenija	41,0	15.681	3	11,0
Španija	30,5	300.000	7	17,5

Vir: OECD, Taxing wages 2013, 2013; Evropska komisija, Taxation trends in the European Union; Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2013.

Iz tabele je razvidno, da prihaja do velikih razlik med državami. Estonija in Slovaška uporabljata enotno davčno stopnjo, kar pomeni da so vse višine dohodkov obdavčene z isto davčno stopnjo, in sicer na Slovaškem z 19%, v Estoniji pa z 21%. Kot sem že predhodno navedla, imata Finska in Španija poleg davčne stopnje, določene s strani centralne države, še

davčno stopnjo, ki je določena lokalno. Na Finskem je tako povprečna lokalna davčna stopnja 19,25%, kar pomeni da je skupna davčna stopnja v najvišjem davčnem razredu v povprečju enaka 49%. V Španiji pa je najvišja lokalna davčna stopnja (predlagana s strani centralne države) 21,5%, skupaj torej znaša davčna stopnja v najvišjem razredu 52%. Posebej bi izpostavila še Luksemburg, kjer so v letu 2012 uporabljali 18 davčnih razredov, kar močno presega povprečje ostalih držav. Povprečna efektivna davčna stopnja v evroobmočju je v letu 2012 znašala 16,2%, vendar ta izračun ne vključuje podatka o efektivni davčni stopnji na Cipru in Malti. Sicer je bila najvišja efektivna davčna stopnja v Belgiji, kjer je znašala 28,8%, najnižja pa v Grčiji, kjer je znašala 8,9%.

3.2.3.1 Harmonizacija davka od dohodkov iz kapitala

Pomemben del dohodkov fizičnih oseb predstavljajo dohodki iz kapitala. Obdavčitev obresti, dividend in kapitalskih dobičkov, ki jih prejema fizične osebe, na ravni Evropske unije niso harmonizirani, obenem pa Evropska komisija tega zaenkrat niti ne načrtuje. Ker v Evropski uniji velja prost pretok kapitala, ga države članice ne smejo omejevati, kar pomeni, da morajo biti dohodki iz drugih držav članic obdavčeni enako kot domači. Prepovedano je torej aplicirati višje davčne stopnje na dohodke iz kapitala, ki so ustvarjeni v tujini. Kljub temu pa ostaja problem dvojnega obdavčevanja teh dohodkov, kar je po mnenju Komisije glavna ovira pri investiranju posameznikov v druge države članice (Evropska komisija, b.l.i).

Pri dohodkih iz naslova obresti in dividend ima pravico do obdavčitve tako država vira kot tudi država rezidentstva. Države imajo med seboj sklenjene mednarodne pogodbe, v katerih je določeno, po kateri davčni stopnji se lahko dohodek obdavči v državi vira. Najpogostejši metodi za preprečitev dvojnega obdavčevanja, ki ju uporablja Slovenija v svojih mednarodnih pogodbah, sta metoda izvzetja s progresijo (ta metoda se uporablja zelo redko in ne velja za nobeno izmed držav evroobmočja) ter metoda navadnega odbitka. Po tej metodi se slovenskim rezidentom pri izračunu dohodnine od dohodkov, prejetih v tuji državi, upošteva odbitek tistega davka, ki so ga rezidenti že plačali državi vira ob izplačilu dohodka. Ta metoda velja za vse države evroobmočja (Davčna uprava Republike Slovenije, b.l.).

Mednarodne pogodbe določajo tudi dva načina obdavčitve nerezidentov Slovenije, ki dosegajo dohodke od obresti in kapitala v Sloveniji (država vira). Prva možnost je neobdavčenje v Sloveniji, ker je po mednarodni pogodbi dogovorjeno, da bo dohodek obdavčen zgolj v državi rezidentstva. Druga možnost pa je obdavčenje v Sloveniji, vendar po nižji stopnji. Ta stopnja se giblje med 5% in 15% (Davčna uprava Republike Slovenije, b.l.).

Dohodek od obresti je ena izmed najbolj mobilnih davčnih osnov, zato je v tem primeru davčna konkurenca še toliko bolj pomembna in ima večji vpliv. Svet Evropske unije je zato izdal direktivo 2003/48/EC, ki zagotavlja ustrezno delovanje notranjega trga in zmanjšuje problem davčnih utaj. Direktiva je bila sprejeta junija 2003, v veljavo pa je stopila s 1.7.2005, kar je bilo naknadno določeno z odločitvijo Evropskega sveta 2004/587/EC (Evropska komisija, b.l.h).

S to direktivo so se države zavezale k avtomatični izmenjavi podatkov o obrestih nerezidentov. Pristojni organi države, v kateri je nastal dohodek, morajo o višini obresti poročati državi rezidentki. To poročanje poteka avtomatično, vsaj enkrat letno v roku šestih mesecev po koncu davčnega obdobja v državi rezidentki. Avstrija, Belgija in Luksemburg so bili za določeno prehodno obdobje izvzeti in niso bili obvezani poročati o obrestih, ki so jih rezidenti ostalih držav članic pridobili v njihovi državi (Council directive 2003/48/EC, Official Journal of the European Union L 157/38).

Direktiva je omogočila močnejše sodelovanje med davčnimi organi držav članic, zaradi česar so države bolj učinkovite pri pobiranju davkov. S pomočjo te direktive se države tudi lažje borijo proti davčnim utajam. S to direktivo so države vzpostavile sistem obdavčenja obresti, ki jih rezidenti zaslužijo v tujini, po davčnih načelih države rezidenstva (Hammeln & Nicodeme, 2009, str. 4).

Ker v Evropski uniji velja prost pretok kapitala, je pomembno, da države članice enako obravnavajo tako domače kot tuje investitorje. Če bi bile dividende, prejete v tujini, doma podvržene višjim davčnim stopnjam, bi to povzročilo distorzije na trgu. Investitorji bi namreč poleg donosov v tujini morali upoštevati tudi različne davčne stopnje (Næss-Schmidt, Sunesen, Hansen, & Jensen, 2012).

Zato je Evropsko sodišče državam članicam naložilo, da tuje dividende ne smejo biti bolj obdavčene od domačih. To pomeni, da države ne smejo aplicirati višjih davčnih stopenj na tiste dividende, ki jih njihovi rezidenti pridobijo v tujini, hkrati pa ne smejo aplicirati višjih davčnih stopenj niti na tiste dividende, ki jih domača podjetja izplačujejo nerezidentom. Evropska komisija pa je tista, ki je zadolžena za nadzor, da države res spoštujejo ta pravila in ne diskriminirajo tujih dividend v primerjavi z domačimi (Evropska komisija, b.l.g).

4 HARMONIZACIJA DAVKOV V PRIHODNJE

V obdobju krize so se močno povečala ugibanja, kako naj Evropska unija preoblikuje organizacijsko shemo, da bo bolj učinkovita pri spopadanju s krizo. Vedno glasnejša so polemiziranja glede oblikovanja fiskalne unije. Monetarna unija je brez fiskalne unije lahko zelo draga za svoje države članice, na drugi strani pa obstaja tudi tveganje za izgubo kredibilnosti na dolgi rok. Fiskalna unija namreč pomaga pri preprečevanju makroekonomskih, fiskalnih in bančnih kriz, saj ima vzpostavljene mehanizme za reševanje krize, ki bi v primeru makroekonomskih šokov zagotavljali fiskalne transferje za zagotovitev makroekonomske stabilnosti, je proračunsko integrirana, kar preprečuje nastanek presežnih deficitov, med državami pa neprestano poteka fiskalno usklajevanje in strožje usklajevanje pri vodenju ekonomskih politik. Kljub temu pa se zdi, da je rešitev še daleč. Države se namreč ne morejo uskladiti, kako bi rešile ta problem in kako bi fiskalna unija izgledala v praksi (Dhéret, Nicoli, & Zuleeg, 2012, str. 6, 11–13).

Harmonizacija davkov bi imela tako pozitivne kot negativne posledice za države evroobmočja. Ker se produkcijski faktorji selijo iz bolj obdavčenih držav v tiste z nižjimi davki, prihaja med državami do konkurence, ki države prisili v zniževanje davčnih stopenj, če želijo privabiti produkcijske faktorje nazaj. Zniževanje davčnih stopenj samo po sebi ni slabo, vendar pa lahko privede do tega, da država ne more več zagotavljati tako obsežnega javnega sektorja, kot si ga njeni državljani želijo. Zato bi bilo smiselno, da vsaka država obdrži tak davčni sistem, kot ji ustreza, in tako svojim državljanom nudi javne storitve v takem obsegu, kot jih državljani želijo (Does Europe Need to Harmonize Tax Rates, 2013).

Ena izmed rešitev na področju davčne harmonizacije v evroobmočju je izpeljava davčne harmonizacije do te stopnje, da se uvedejo najnižje davčne stopnje pri posameznih davkih, navzgor pa omejitve ne bi obstajale. Najnižja meja bi bila določena glede na povprečen davek v najnižje obdavčenih državah, saj bi to pomenilo, da državam z nižjimi davki le-teh ne bi bilo potrebno zviševati in bi tako ohranile konkurenčno prednost pred ostalimi, državam z visokimi davki pa bi bilo zagotovljeno, da ne bo prišlo do davčne vojne s perifernimi državami in bi zato lahko ohranile obstoječo raven javnih storitev in socialnega sistema (Baldwin & Krugman, 2004, str. 21).

Nekatere države pa se celo zavzemajo za uvedbo evropskega davka. To je davek, ki bi veljal za celotno Evropsko unijo in bi se stekal v proračun Evropske unije. Primer takšnega davka je davek na finančne transakcije, ki je bil uveden v letošnjem letu. Vendar to še ni pravi evropski davek, saj so se v tem primeru države lahko same odločile, ali ga bodo sploh uvedle. Hkrati tudi pobrana vsota ne gre v celoti v evropski proračun. En del ostane prihodek nacionalnega proračuna, drugi del pa se izteka v proračun Evropske unije. Se pa za ta del ustrezno zmanjša prispevek posamezne države v evropski proračun. Najnižje davčne stopnje pri davku na finančne transakcije so določene s strani Evropske unije, vendar pa ima vsaka država proste roke pri morebitnem povišanju davčnih stopenj (Mitchell, b.l., str. 34; Evropska komisija, b.l.b).

Razlog za počasno napredovanje pri dogovorih o harmonizaciji davkov na ravni Evropske unije je tudi v tem, da morajo vse države soglasno podpreti posamezen predlog, preden je ta lahko sprejet. Evropska komisija si prizadeva to pravilo spremeniti vsaj za tiste davčne predloge, ki bi zagotavljali pravilno delovanje notranjega trga ali se borili proti davčnim utajam. Za področje davčne harmonizacije Evropska komisija do sedaj še ni podala tega predloga, zato še vedno velja, da se morajo vse države članice strinjati s posameznim ukrepom davčne harmonizacije. Soglasje med 28 članicami Evropske unije pa je težko doseči, še posebej pri tako pomembni temi, ki ima velik vpliv na prihodke nacionalnih proračunov (Evropska komisija, b.l.f).

SKLEP

Z vstopom v ekonomsko in monetarno unijo se vsaka država odpove vodenju lastne monetarne politike. Vodenje le-te namreč prepusti Evropski centralni banki. Vsi instrumenti monetarne politike so torej v rokah centralne banke, državam članicam pa so ostali zgolj še instrumenti fiskalne politike. Z Maastrichtsko pogodbo ter Paktom stabilnosti in rasti je postavljen tudi okvir za vzdržnost položaja javnih financ. Kljub tem okvirom pa ima vsaka država članica dokaj proste roke pri vodenju fiskalne politike za doseganje teh ciljev.

Vzdržnost javnih financ vsake posamične članice ekonomske in monetarne unije je pomembna predvsem zaradi vpliva, ki ga ima javni dolg na inflacijo. Previsok javni dolg lahko resno ogrozi cenovno stabilnost v monetarni uniji, kar povzroča stroške vsem državam članicam. Hkrati pa mora biti fiskalna politika dovolj fleksibilna, da se lahko učinkovito spopade z asimetričnimi šoki.

Na drugi strani pa skupen trg od držav članic Evropske unije zahteva bolj enotne davčne sisteme. Različni davčni sistemi namreč povzročajo davčne distorzije in zavirajo prosto delovanje skupnega trga. Zato se je Evropska komisija usmerila k iskanju rešitev za učinkovito delovanje skupnega trga in predlagala postopno vpeljavo ustrezne stopnje davčne harmonizacije na skupnem trgu. Vendar je politična nepripravljenost na harmonizacijo davčnih sistemov precej velika in zato ta proces poteka zelo počasi. Davčna harmonizacija bi namreč res pripeljala do nekaterih pozitivnih učinkov, vendar pa bi hkrati države lahko občutile tudi določene negativne posledice.

Prednosti davčne harmonizacije so predvsem v znižanju administrativnih stroškov, tako s strani davčnih organov, ki pobirajo davke, kot tudi s strani davčnih zavezancev, ki se jim ne bi bilo potrebno več ukvarjati z različnimi davčnimi sistemi. Davčna harmonizacija bi odpravila tudi davčno konkurenco, kar pomeni, da ne bi bilo več pritiska na države po zniževanju davčnih stopenj. Zaradi nižjih davčnih prihodkov države morda ne bi bile več sposobne financirati javnih storitev in socialnih transferjev do tiste mere, ki si jo njeni državljani želijo. Hkrati pa bi odpravili tiste selitve produkcijskih faktorjev znotraj skupnega trga, ki so posledica zgolj razlik v višini obdavčitve.

Na drugi strani bi davčna harmonizacija in odprava davčne konkurence pomenila manjši pritisk na države po večji učinkovitosti pri porabi davčnih prihodkov. V primeru identičnih davčnih stopenj med vsemi državami evroobmočja bi tiste države, ki imajo danes nižje davčne stopnje, izgubile to konkurenčno prednost. To so praviloma tiste države, ki so revnejše oz. manj razvite in morajo za to, da privabijo investitorje, ponuditi nižje davčne stopnje kot bolj razvite države. Ker bolj razvite države investitorjem lahko ponudijo boljše poslovno okolje, bi to pomenilo, da bi se investitorji začeli umikati iz manj razvitih držav, saj te države ne bi imele več nobene konkurenčne prednosti v primerjavi z razvitimi državami.

Na področju DDV-ja je harmonizacija izvedena do te mere, da vse države članice pri izvozu v drugo državo članico na prodajo aplicirajo stopnjo 0%. Direktiva 2006/112/EC določa, da lahko države uporabljajo eno standardno davčno stopnjo, ki mora biti višja od 15% ter dve nižani davčni stopnji, ki morata biti višji od 5%. Različni sistemi DDV-ja znotraj Evropske unije vplivajo predvsem na notranjo trgovino.

Na področju davka od dohodka pravnih oseb je Evropska komisija predlagala vpeljavo skupnega mehanizma za izračunavanje davčne osnove. Na podlagi tega mehanizma bi podjetja izračunala svoj dobiček, ustvarjen na področju celotne Evropske unije. Nato se ta dobiček razdeli po državah na podlagi nekaterih kazalcev (prihodki, število zaposlenih) in se v vsaki državi obdavči po davčni stopnji, ki velja v tisti državi. Ta mehanizem bi torej harmoniziral davčno osnovo in ne davčne stopnje.

Pri davku od dohodka fizičnih oseb pa Evropska komisija zaenkrat še ni predlagala nobenih ukrepov in je tako obdavčitev popolnoma prepuščena posameznim državam članicam. Kljub temu morajo države spoštovati nediskriminacijo ter prost pretok delavcev znotraj unije. Poleg tega morajo države spoštovati tudi določena pravila, da preprečijo možnost dvojnega obdavčevanja ali nenamerne neobdavčitve.

Glavne ovire pri harmonizaciji davkov v evroobmočju so torej politična nepripravljenost na odpoved suverenosti pri vodenju davčne politike, neenakost ekonomskega razvoja držav članic ter socialni razlogi, ki temeljijo na zgodovinsko različnih socialnih sistemih. Na drugi strani pa je harmonizacija davkov nujna, saj sedanji sistem izkrivlja delovanje notranjega trga. V Evropski uniji torej trenutno poteka tehtanje med temi argumenti, kar je tudi glavni razlog za počasno izvajanje davčne harmonizacije.

LITERATURA IN VIRI

1. Baldwin, R. E., & Krugman, P. (2004). Agglomeration, integration and tax harmonisation. *European Economic Review*, 48, 1–23.
2. Baldwin, R., & Wyplosz, C. (2012). *The Economics of European Integration* (4th ed.). London: McGraw-Hill Higher Education.
3. Bettendorf, L., Devereux, M. P., van der Horst, A., Loretz, S., & de Mooij, R. A. (2009, september). Corporate Tax Harmonization in the EU. Najdeno 11. junija 2013 na spletnem naslovu http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP0932.pdf
4. Bilicka, K., & Devereux, M. (2012, junij). CBT Corporate tax ranking 2012. *Oxford University Centre for Business Taxation*. Najdeno 11. junija 2013 na spletnem naslovu <http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/reports/CBT%20Tax%20Ranking%202012.pdf>
5. Bond, S., Chennells, L., Devereux, M. P., Gammie, M., & Troup, E. (2000). *Corporate Tax Harmonization in Europe: A Guide to the Debate*. London: The Institute for Fiscal Studies.
6. Chari, V. V., & Kehoe, P. J. (2004, januar). On the Desirability of Fiscal Constraints in a Monetary Union. *NBER Working Paper No. 10232*. Najdeno 15. maja 2013 na spletnem naslovu http://www.nber.org/papers/w10232.pdf?new_window=1
7. Council directive 2003/48/EC. *Official Journal of the European Union* L 157/38.
8. Council directive 2006/112/EC. *Official Journal of the European Union* L 347/1.
9. Council directive 2009/47/EC. *Official Journal of the European Union* L 116/18.
10. Council directive 2010/88/EU. *Official Journal of the European Union* L 326/1.
11. Danko, Z. (2012, 6. avgust). Corporate tax harmonization in the European Union. *MPRA Paper No. 40350*. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://mpra.ub.uni-muenchen.de/40350/1/MPRA_paper_40350.pdf
12. Davčna uprava Republike Slovenije. (b.l.). Mednarodna obdavčitev. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/delovna_podrocja/mednarodno_obdavcevanje/brosura_mednarodna_obdavcitev/
13. De Grauwe, P. (2007). *Economics of Monetary Union* (7th ed.). Oxford: Oxford University Press.
14. Desai, S. R. (2003). Taxation without Harmonization in the European Union. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu <http://aei.pitt.edu/2857/1/106.pdf>
15. Dhéret, C., Nicoli, F., & Zuleeg, F. (2012). *The Implications of an EU Fiscal Union for Local and Regional Authorities*. b.k.: European Union.
16. *Does Europe Need to Harmonize Tax Rates?* Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://www.cepr.org/Pubs/bulletin/076/europe_harmonize_tax_rates.htm
17. Eijffinger, S. C. W., & de Haan, J. (2008). *European Monetary and Fiscal Policy*. Oxford: Oxford University Press.
18. Engen, E. M., & Hubbard, R. G. (2005). Federal Government Debt and Interest Rates. *NBER Macroeconomics Annual 2004*, 19, 83–160.

19. Evropska komisija (2001, 23. maj). *Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead*. Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru. Bruselj: Evropska komisija, 2001.
20. Evropska komisija (2010). *Removing cross-border tax obstacles for EU citizens*. Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru. Bruselj: Evropska komisija, 2010.
21. Evropska komisija. (2013a). *Taxation trends in the European Union; Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Luksemburg: Publications Office of the European Union.
22. Evropska komisija. (2013b). VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
23. Evropska komisija. (b.l.a). Cross-border workers. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/crossborder_workers/index_en.htm
24. Evropska komisija. (b.l.b). Davek na finančne transakcije – kako ga pobrati. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/news/economy/130214_sl.htm
25. Evropska komisija. (b.l.c). EU Tax Policy Strategy. Najdeno 7. junija 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm
26. Evropska komisija. (b.l.d). Exemptions. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/exemptions/index_en.htm
27. Evropska komisija. (b.l.e). Existing EU legal framework. Najdeno 11. junija 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legal_framework/index_en.htm
28. Evropska komisija. (b.l.f). Taxation and Qualified Majority Voting. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/conference/index_en.htm
29. Evropska komisija. (b.l.g). Taxation of dividends received by individuals. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/taxation_securities/taxation_dividend/index_en.htm
30. Evropska komisija. (b.l.h). Taxation of Savings Income. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/index_en.htm
31. Evropska komisija. (b.l.i). Taxation of securities income received by individuals. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/taxation_securities/index_en.htm
32. Evropski parlament. (2009). *Fact Sheets on the European Union*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.
33. Hammelgarn, T., & Nicodeme, G. (2009). *Taxation papers: Tax Co-ordination in Europe: Assessing the First Years of the EU-Savings Taxation Directive*. Najdeno 10.

- maja 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_18.pdf
34. Institute for Fiscal Studies. (2011, 1. december). A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf
 35. Lenartova, G. (b.l.). *Tax Harmonization in European Union*. Bratislava: University of Economics in Bratislava.
 36. Mitchell, D. J. (b.l.). The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu <http://www.adamsmith.org/sites/default/files/images/stories/tax-competition.pdf>
 37. Næss-Schmidt, S., Sunesen, E. R., Hansen, M., & Jensen, H. N. (2012, 22. junij). Taxation of Cross-border Dividend Payments within the EU. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/venture_capital/tax_crossborder-dividend-paym.pdf
 38. Nello, S. S. (2012). *The European Union: Economics, Policies and History* (3rd ed.). New York: McGraw-Hill Higher Education.
 39. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (1997). *Taxation and Economic Performance*. Paris: OECD.
 40. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2012). *Mobility and migration in Europe*. b.k.: OECD Publishing.
 41. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2013). *Taxing wages 2013*. b.k.: OECD Publishing.
 42. Pojem dneva: Efektivna davčna stopnja. (2007, 5. januar). *Finance*. Najdeno 11. junija 2013 na spletnem naslovu http://www.finance.si/171913/Efektivna_dav_na_stopnja
 43. Razin, A., & Sadka, E. (2011, 21. januar). Revisiting the debate on tax competition vs. tax coordination. *Vox*. Najdeno 11. junija 2013 na spletnem naslovu <http://www.voxeu.org/article/tax-competition-vs-tax-coordination-revisiting-debate>
 44. Tanzi, V., & Zee, H. H. (1998, avgust). Consequences of the Economic and Monetary Union for the Coordination of Tax Systems in the European Union: Lessons from the U.S. Experience. *IMF Working Paper*. Najdeno 10. maja 2013 na spletnem naslovu <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp98115.pdf>
 45. Troeger, V. (2013, februar). Tax Competition and the Myth of the »Race to the Bottom«. Najdeno 11. junija 2013 na spletnem naslovu http://www.chathamhouse.org/sites/default/files/public/Research/InternationalEconomics/0213bp_troeger.pdf
 46. Wolowiec, T., & Sobon, J. (2011). EU Integration and Harmonization of Personal Income Taxation. *Contemporary Economics*, 5(1), 36–46.
 47. Zipfel, F. (2007, 25. september). One Europe, one Tax? Plans for a Common Consolidated Corporate Tax Base. Najdeno 6. junija 2013 na spletnem naslovu http://www.dbresearch.in/PROD/DBR_INTERNET_EN-PROD/PROD0000000000216084.PDF

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Pomembnost DDV-ja po državah evroobmočja	1
Priloga 2: Pomembnost davka od dohodka pravnih oseb po državah evroobmočja	2
Priloga 3: Pomembnost davka od dohodka fizičnih oseb po državah evroobmočja	3
Priloga 4: Seznam blaga in storitev, za katere se lahko uporablja znižana stopnja DDV	4

Priloga 1: Pomembnost DDV-ja po državah evroobmočja

Tabela 1: Pomembnost DDV-ja po državah evroobmočja

Država	Vrednost (v mio EUR)	Delež v BDP (v %)	Delež od celotnih davkov (v %)
Avstrija	23.447	7,8	18,5
Belgija	26.021	7,0	16,0
Ciper	1.517	8,4	24,0
Estonija	1.363	8,5	26,0
Finska	16.915	8,9	20,6
Francija	140.506	7,0	16,0
Grčija	15.027	7,2	22,3
Irska	9.782	6,2	21,3
Italija	98.557	6,2	14,7
Luksemburg	2.690	6,3	17,0
Malta	520	7,9	23,7
Nemčija	189.920	7,3	18,9
Nizozemska	41.610	6,9	18,0
Portugalska	14.235	8,3	25,1
Slovaška	4.711	6,8	23,9
Slovenija	3.049	8,4	22,6
Španija	57.376	5,4	17,2
Povprečna vrednost	38.073	7,3	20,3

Vir: Evropska komisija, *Taxation trends in the European Union; Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2013.*

Priloga 2: Pomembnost davka od dohodka pravnih oseb po državah evroobmočja

Tabela 2: Pomembnost davka od dohodka pravnih oseb po državah evroobmočja

Država	Vrednost (v mio EUR)	Delež v BDP (v %)	Delež od celotnih davkov (v %)
Avstrija	6.971	2,3	5,5
Belgija	11.037	3,0	6,8
Ciper	1.228	6,8	19,4
Estonija	201	1,3	3,8
Finska	5.153	2,7	6,3
Francija	45.513	2,3	5,2
Grčija	4.391	2,1	6,5
Irska	3.793	2,4	8,3
Italija	35.789	2,3	5,3
Luksemburg	2.148	5,0	13,5
Malta	389	5,9	17,8
Nemčija	66.220	2,6	6,6
Nizozemska	13.322	2,2	5,8
Portugalska	5.508	3,2	9,7
Slovaška	1.666	2,4	8,4
Slovenija	611	1,7	4,5
Španija	19.852	1,9	5,9
Povprečna vrednost	13.164	2,9	8,2

Vir: Evropska komisija, *Taxation trends in the European Union; Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2013.*

Priloga 3: Pomembnost davka od dohodka fizičnih oseb po državah evroobmočja

Tabela 3: Pomembnost davka od dohodka fizičnih oseb po državah evroobmočja

Država	Vrednost (v mio EUR)	Delež v BDP (v %)	Delež od celotnih davkov (v %)
Avstrija	29.299	9,7	23,2
Belgija	45.974	12,4	28,2
Ciper	752	4,2	11,9
Estonija	846	5,3	16,1
Finska	24.181	12,8	29,4
Francija	156.871	7,9	17,9
Grčija	9.891	4,7	14,6
Irska	14.701	9,2	32,0
Italija	181.781	11,5	27,1
Luksemburg	3.517	8,3	22,2
Malta	419	6,4	19,1
Nemčija	218.150	8,4	21,8
Nizozemska	48.370	8,0	20,9
Portugalska	10.516	6,1	18,5
Slovaška	1.741	2,5	8,8
Slovenija	2.017	5,6	15,0
Španija	79.076	7,4	23,7
Povprečna vrednost	48.712	7,7	20,6

Vir: Evropska komisija, *Taxation trends in the European Union; Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2013.*

Priloga 4: Seznam blaga in storitev, za katere se lahko uporablja znižana stopnja DDV

Znižana stopnja DDV se lahko aplicira na naslednje vrste blaga in storitev (Council directive 2006/112/EC, Official Journal of the European Union L 347/1; Council directive 2009/47/EC, Official Journal of the European Union L 116/18):

- hrana in pijača (razen alkoholnih pijač) za prehrano ljudi in živali;
- oskrba z vodo;
- farmacevtski izdelki;
- medicinska oprema, pripomočki in druge naprave, ki se uporabljajo za lajšanje ali zdravljenje invalidnosti, za izključno osebno rabo invalidne osebe, skupaj z vzdrževanjem;
- prevoz potnikov;
- dobava (skupaj s knjižnično izposajo) knjig, časopisov in periodičnih publikacij;
- vstopnine za prireditve, gledališča, cirkuse, sejme, zabavišča, koncerte, muzeje, živalske vrtove, kinodvorane, razstave in podobne kulturne dogodke;
- sprejem radijskih in televizijskih programov;
- opravljanje storitev ali avtorski honorarji pisateljev, skladateljev in izvajalskih umetnikov;
- dobava, gradnja, obnova in adaptacija stanovanj, ki so del socialne politike;
- obnova in popravila zasebnih stanovanj;
- čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev;
- dobave blaga in opravljanje storitev, ki so običajno namenjene za uporabo v kmetijski proizvodnji, razen opreme, kot so kmetijski stroji ali objekti;
- hotelske in ostale počitniške nastanitve;
- restavracijske storitve in storitve cateringa;
- vstopnine za športne prireditve;
- uporaba športnih objektov;
- dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih opravijo organizacije, ki jih države članice priznavajo za dobrodelne in ki delujejo na področju socialnega varstva, če te transakcije niso oproščene;
- opravljanje storitev s strani podjetij, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo in upepelitvijo;
- zdravstvena in zobozdravstvena nega ter termalno zdravljenje, razen če te storitve niso oproščene;
- opravljanje storitev, izvedenih v okviru čiščenja cest, odvažanja smeti in predelave odpadkov;
- manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjskega perila;
- storitve domačega varstva (varstvo otrok, skrb za ostarele);
- frizerske storitve.