

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**VKLJUČENOST SLOVENIJE V PROJEKT PREPREČEVANJA
EROZIJE DAVČNE OSNOVE IN PREUSMERJANJA DOBIČKA TER
IMPLIKACIJE ZA PODJETJA**

Ljubljana, februar 2022

ŽAN KOGOVŠEK

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Žan Kogovšek, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Vključenost Slovenije v projekt preprečevanja erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička ter implikacije za podjetja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem, izr. prof. dr. Vasjo Rantom

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli, in kjer je potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študenta: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OZADJE DAVČNEGA OPTIMIRANJA	3
1.1 Razlike v davčnih ureditvah kot motiv za davčno optimiranje podjetij	3
1.2 Naraščajoči delež davčnih prihodkov držav kot motiv za davčno optimiranje	5
1.3 Vrste davčnega optimiranja	7
1.4 Davčne oaze kot osnova davčnega optimiranja	8
1.5 Neposredne tuje investicije kot instrument davčnega optimiranja	9
1.6 Posledice davčnega optimiranja	12
1.7 Razlike v davčnih ureditvah in konkurenčnost držav	13
1.8 Temeljna načela mednarodne obdavčitve	14
2 NAČINI ZNIŽEVANJA DAVČNE OSNOVE IN PREUSMERJANJA DOBIČKOV	16
2.1 Transferne cene	16
2.2 Zadolževanje med družbami	19
2.3 Neopredmetena osnovna sredstva	20
2.4 Primer agresivnega davčnega načrtovanja	22
3 PROJEKT PREPREČEVANJA ZNIŽEVANJA DAVČNIH OSNOV IN PREUSMERJANJ DOBIČKOV	23
3.1 Kaj je projekt BEPS?	24
3.2 Cilji projekta BEPS	25
3.3 Ukrepi	26
3.3.1 Ukrep 1: Izzivi digitalnega gospodarstva	26
3.3.2 Ukrep 2: Nevtralizacija neskladij hibridnih aranžmajev	28
3.3.3 Ukrep 3: Pravila nadzorovane tuje družbe	29
3.3.4 Ukrep 4: Omejevanje zmanjševanja davčne osnove preko priznavanja obresti	29
3.3.5 Ukrep 5: Boj proti škodljivim davčnim praksam	30
3.3.6 Ukrep 6: Preprečevanje zlorab davčnih konvencij	31
3.3.7 Ukrep 7: Preprečevanje umetnih izogibanj statusu stalne poslovne enote	31

3.3.8	Ukrepi 8, 9, 10: Transferne cene – neopredmetena sredstva, tveganja in kapital, druge visoko tvegane transakcije	32
3.3.9	Ukrep 11: Analiziranje in spremljanje BEPS (podatki)	32
3.3.10	Ukrep 12: Pravila za obvezna razkritja	33
3.3.11	Ukrep 13: Dokumentacija transfernih cen in poročanje po državah	34
3.3.12	Ukrep 14: Učinkovitost mehanizmov za reševanje sporov	35
3.3.13	Ukrep 15: Multilateralni instrument	36
3.4	Minimalni standardi	37
4	VKLJUČENOST SLOVENIJE V PROJEKT BEPS	38
4.1	Vključenost v okviru članstva Slovenije v OECD	38
4.2	Vključenost v okviru članstva Slovenije v EU	40
4.3	Pregled zakonodaje EU in RS na področju ukrepov BEPS	45
5	IMPLIKACIJE PROJEKTA BEPS ZA MEDNARODNA PODJETJA	46
5.1	Poslovni modeli	47
5.2	Svetovalna podjetja	48
5.3	Digitalna podjetja	48
6	REZULTATI PROJEKTA BEPS	49
	LITERATURA IN VIRI	55
	PRILOGE	1

KAZALO TABEL

Tabela 1: Opredelitev pojmov davčnega izogibanja, utaje in (agresivnega) načrtovanja	7
Tabela 2: Seznam desetih podjetij z največjim zneskom gotovine na računih v davčnih oazah v letu 2016	9
Tabela 3: Pregled deležev vstopnih in izstopnih svetovnih NTI ter deležev svetovnega BDP za države v vzorcu za leto 2016	12
Tabela 4: Pregled EU direktiv o administrativnem sodelovanju	43
Tabela 5: Pregled zakonodaje EU in RS na področju ukrepov BEPS	45

KAZALO SLIK

Slika 1: Primerjava stopenj obdavčitve dohodkov pravnih oseb za leto 2020	4
Slika 2: Trendi kazalnika davčnih prihodkov kot odstotek BDP, 1965–2017 (v % BDP)....	6
Slika 3: Povprečna davčna stopnja davka na prihodek pravnih oseb v obdobju 2000–2018	13
Slika 4: Struktura agresivnega davčnega načrtovanja – transferne cene.....	19
Slika 5: Struktura agresivnega davčnega načrtovanja – obresti	20
Slika 6: Struktura agresivnega davčnega načrtovanja – licenčnina.....	22
Slika 7: Agregatne transakcije afriških pivovarn družbe SABMiller v davčne oaze oziroma države z nizko obdavčitvijo	23
Slika 8: Časovnica projekta BEPS.....	25
Slika 9: Lastniška struktura skupine SABMiller	2
Slika 10: Pregled ukrepov projekta BEPS 1–7	5
Slika 11: Pregled ukrepov projekta BEPS 8-15	6

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Seznam investicijskih vozlišč	1
Priloga 2: Lastniška struktura skupine SABMiller.....	2
Priloga 3: Ukrep 13: Dokumentacija o transfernih cenah in poročilo po državah	3
Priloga 4: Pregled ukrepov BEPS.....	5
Priloga 5: Pregled implementacije ukrepov BEPS za Slovenijo	7

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

BDP – bruto domači proizvod

BEPS – (angl. base erosion and profit shifting); preprečevanja erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička

CbCR – (angl. Country-by-country reporting); poročanje po državah

CFC– (angl. Controlled Foreign Corporation); pravila o nadzorovanih tujih družbah

DAC – (angl. EU directive on administrative co-operation); EU direktiva o obveznosti poročanja o čezmejnih dogovorih

DDPO – davek od dohodkov pravnih oseb

EBITDA – prihodek pred obrestmi, davki in amortizacijo

EU – (angl. European Union); Evropska unija

GAAR – (angl. general anti-abuse rule); pravila o preprečevanju zlorab

IMF – (angl. International Monetary Fund); Mednarodni denarni sklad

MAP – (angl. mutual agreement procedure); postopek skupnega dogovarjanja

MLI – (angl. Multilateral Instrument); multilateralni instrument

ATAD in ATAD 2 – (angl. The Anti Tax Avoidance Directive); EU direktivi proti izogibanju obdavčevanja

MNE – (angl. Multinational enterprise); mednarodno podjetje

NTI – neposredne tuje investicije

OECD – (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development); Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj

R&R – raziskave in razvoj

SPE – (angl. special purpose entity); družba s posebnim namenom

UVOD

Davčno načrtovanje in izogibanje podjetij plačevanju davkov povečuje davčne obremenitve preostalih davkoplačevalcev ter izkrivlja konkurenco na trgu. Posledično davčne obremenitve preidejo na prebivalstvo in manjša podjetja, ki delujejo le na lokalnih trgih. Davčno optimiranje preko kompleksnih davčnih struktur je najpogostejše predvsem za velika mednarodna podjetja, ki ustvarjajo milijonske dobičke na globalnih trgih. Njihove poslovne prakse in strukture jim omogočajo velike davčne prihranke, kar na drugi strani povzroča davčne izgube v proračunih jurisdikcij ter pomankanje sredstev za javne programe, kot so šolstvo, zdravstvo, infrastruktura in drugi. Različni avtorji ocenjujejo, da davčne utaje in agresivno davčno načrtovanje letno povzročijo od 150 do 650 milijard dolarjev davčnih izgub.

Vse do velike finančne krize leta 2008 so države zanemarjale velik porast uporabe davčnih oaz in njihov vpliv. Toda kmalu po koncu finančne krize so se številne države znašle pod pritiskom zaradi velikih proračunskih primanjkljajev, reševanja velikih bank z davkoplačevalskim denarjem, povečano družbeno neenakostjo in možnostjo, da se premožni posamezniki in velike multinacionalke izogibajo plačilu davkov. Posledično so leta 2012 države skupine G20 v sodelovanju z Organizacijo za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD) agresivno davčno načrtovanje prepoznale kot globalni problem ter pričele politični projekt preprečevanja zniževanja davčnih osnov in preusmerjanja dobičkov (angl. base erosion and profit shifting, v nadaljevanju BEPS), ki velja za poskus največje spremembe na področju mednarodne davčne ureditve v zadnjih tridesetih letih.

Problematika neenotnih davčnih ureditev izhaja že iz leta 1920, ko so države prepoznale problem dvojne obdavčitve. Povečan obseg mednarodne trgovine je spodbudil države, da so skozi skupek mednarodnih standardov in bilateralnih sporazumov usklajevale pravna in davčna neskladja, kar je spodbudilo trajnostno gospodarsko rast in odstranilo ovire za mednarodno trgovino. Globalno trgovanje in digitalizacija poslovanja v zadnjih desetletjih pa sta podjetjem omogočila vse agresivnejše davčno načrtovanje, ki se odraža predvsem skozi segregacijo med lokacijo poslovne aktivnosti ali investicije in lokacijo prijave prihodkov s tega naslova. Velik pomen pri davčnem optimiranju so pridobili transferne cene, neopredmetena sredstva ter zadolževanje med povezanimi družbami, z manipulacijo katerih so podjetja pretakala dobičke v jurisdikcije z nižjo obdavčitvijo.

Pomembno vlogo pri pretakanju dobičkov in nižanju davčnih osnov imajo neposredne tuje investicije, ki so čezmejne investicije rezidenta ene države (direktni investitor) v podjetje, ki je rezident druge države, z namenom dolgoročne pridobitve deleža tega podjetja; večina poteka skozi jurisdikcije, ki spadajo med davčne oaze in investicijska vozlišča. V magistrskem delu to prikažem na primeru pivovarske družbe SABMiller.

Vse do finančne krize leta 2008 jurisdikcije agresivnemu davčnemu načrtovanju niso posvečale pretirane pozornosti. Toda v času finančne krize so se številne države znašle pod pritiskom zaradi velikih proračunskih primanjkljajev, reševanja velikih bank z davkoplačevalskim denarjem, povečano družbeno neenakostjo in možnostjo, da se premožni posamezniki in velike multinacionalke izogibajo plačilu davkov. Posledično so razvite države pod okriljem OECD in s finančno podporo držav G20 zagnale odmeven politični projekt zaježitve zniževanja davčnih osnov in preusmerjanja dobičkov, ki velja za poskus največje spremembe na področju mednarodne davčne ureditve v zadnjih tridesetih letih. V sklopu t. i. projekta BEPS je kot temeljni dokument nastal »akcijski načrt«, ki vsebuje petnajst ukrepov. Ti so izhodišče za nastanek pravnih okvirov in instrumentov, ki bodo na voljo državam pri zaježitvi zniževanja davčnih osnov in preusmerjanja dobičkov. Namen številnih ukrepov je, da državam omogočijo lažje spopadanje z agresivnim davčnim načrtovanjem in harmonizacijo davčne zakonodaje na globalni ravni. Republika Slovenija (v nadaljevanju Slovenija ali RS) kot članica OECD in Evropske unije (v nadaljevanju EU) sodeluje pri razvoju projekta BEPS, njegovi implementaciji v pravni red in izvajanju v praksi.

Namen magistrskega dela je razumeti vzroke, cilje in posledice projekta BEPS ter vpetost Republike Slovenije v ta projekt v okviru OECD in EU. Cilj magistrskega dela je predstaviti ključne ukrepe projekta BEPS, predstaviti delovanje Slovenije v okviru OECD in EU na področju posameznih ukrepov BEPS in predstaviti implikacije projekta za podjetja. V magistrskem delu se vprašam, zakaj sta postala zniževanje davčne osnove in preusmerjanje dobičkov širši družbeni problem. Katere metode zniževanja davčne osnove in preusmerjanja dobičkov uporabljajo podjetja? Kateri so cilji projekta BEPS in s katerimi ukrepi naj bi te cilje dosegli? Kako je Slovenija vključena v projekt BEPS prek delovanja v okviru OECD in v okviru EU? Kako se posamezni ukrepi BEPS uveljavljajo skozi ukrepe na ravni EU in v Sloveniji ter kakšne so implikacije izvajanja ukrepov BEPS za podjetja?

Pri pisanju magistrskega dela sem se osredotočil predvsem na poglobljen pregled strokovne literature v zvezi s projektom BEPS s področja mednarodne ekonomije in prava, pri čemer sem uporabil metodi deskripcije in kompilacije. Poleg tega sem analiziral tudi izbrane podatke in informacije o problemih in ukrepih, ki jih ureja projekt BEPS, in jih predstavil v obliki različnih tabel, grafov in shem. S pomočjo študije primera sem predstavil pojem davčnega optimiranja na primeru družbe SabMiller, ki z uporabo različnih davčnih strategij maksimizira svoje dobičke na globalni ravni, medtem ko afriške države ostanejo brez milijonskih davčnih prihodkov. Za potrebe pregleda vključenosti Slovenije v projekt BEPS in posledic za podjetja sem poleg zbiranja informacij iz javno dostopnih virov pomembne informacije pridobil tudi iz odgovorov na vprašanja, ki sem jih zastavil ge. Tatjani Svažič, odvetnici na področju mednarodne in korporativne obdavčitve, in Direktoratu za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov Ministrstva za finance RS.

1 OZADJE DAVČNEGA OPTIMIRANJA

Agresivno davčno načrtovanje mednarodnih podjetij škoduje davkoplačevalcem, drugim podjetjem na trgu in tudi posameznim državam. Davkoplačevalci so posledično izpostavljeni višjim davčnim obremenitvam, namenjenim zapolnjevanju davčnega primanjkljaja, ki je nastal zaradi zniževanja davčnih osnov in preusmerjanja dobičkov mednarodnih podjetij v območju z nižjo oziroma nično davčno stopnjo.

Podjetja, ki poslujejo le na domačem trgu, vključujoč družinska in mlada inovativna podjetja, težko tekmujejo z velikimi mednarodnimi podjetji, ki z agresivnim davčnim načrtovanjem izkrivljajo konkurenco na trgu. Posledično se številne vlade soočajo z nižjimi davčnimi prihodki in večjimi stroški zagotavljanja skladnosti poslovanja družb. Davčno motivirano poslovanje družb prav tako negativno vpliva na družbeno blaginjo, kajti če želi država spodbujati gospodarsko rast in razvoj, potrebuje stalne denarne vire, ki omogočajo financiranje socialnih programov in javnih investicij.

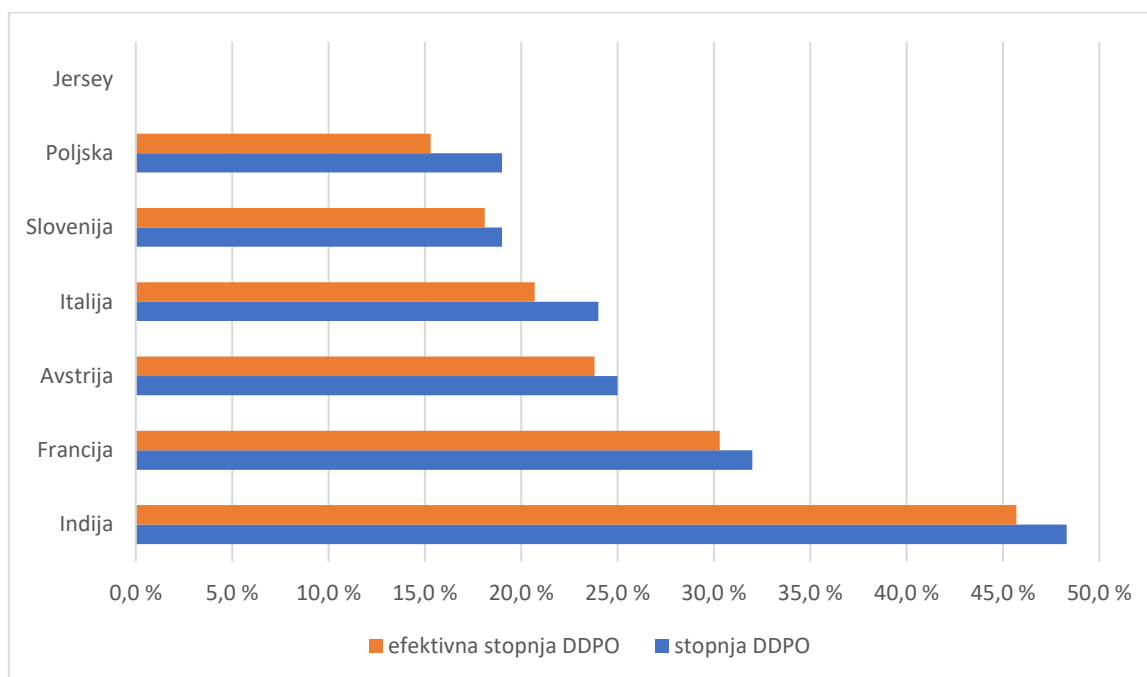
Cilj javnih programov, kot so javno šolstvo, zdravstvo, infrastruktura in drugi, je funkcionalna in urejena družba. Zniževanje davčnih osnov in preusmerjanje dobičkov ogroža integriteto davčnega sistema ter povzroča pomankanje javnih sredstev za potrebne investicije (OECD, 2013a, str. 1–10).

1.1 Razlike v davčnih ureditvah kot motiv za davčno optimiranje podjetij

Problematika neenotnih davčnih ureditev je poznana že vse od 1920, ko so države prvič prepoznale problem dvojne obdavčitve. Različne stopnje obdavčitve dohodkov pravnih oseb, kot je razvidno iz slike 1, in predvsem neuskklajene pravne ureditve držav sta glavna razloga, da so države sodelovale in si prizadevale izničiti problem z meddržavnim usklajevanjem davčne zakonodaje, kar je spodbudilo trajnostno gospodarsko rast in odstranilo ovire za mednarodno trgovino. Mednarodno sodelovanje se je odražalo skozi skupek mednarodnih standardov in bilateralnih davčnih sporazumov med posameznimi državami.

Mednarodni davčni standardi pa niso bili oblikovani za hitro globalno trgovanje, ki so ga prinesli globalizacija in digitalizacija gospodarstva, tehnološki napredek in velik pomen intelektualne lastnine. Prost pretok kapitala in delovne sile je povzročil premik proizvodnih obratov v stroškovno učinkovitejše dele sveta. Sčasoma je davčno načrtovanje podjetij postajalo agresivnejše, kar se izkazuje predvsem s povečano segregacijo med lokacijo poslovne aktivnosti ali investicije in lokacijo prijave prihodkov s tega naslova. Podjetja prav tako z manipuliranjem transfernih cen, vrednostjo neopredmetenih osnovnih sredstev in zadolževanjem med povezanimi družbami zmanjšujejo svoje davčne osnovne v davčnih jurisdikcijah (davčna jurisdikcija je (ne)državna jurisdikcija, ki ima fiskalno avtonomijo; v nadaljevanju jurisdikcija) z višjo stopnjo obdavčitve.

Slika 1: Primerjava stopenj obdavčitve dohodkov pravnih oseb za leto 2020



Prirejeno po OECD (2020c) in lastno delo.

Davčno optimiranje multinacionalk je v svojem bistvu povsem preprosto in v praksi poznamo dve glavni metodi. Prva metoda temelji na uporabi zadolževanja med družbami. Pri tej metodi multinacionalke naprtijo dolgove svojim podružnicam v jurisdikcijah z višjo obdavčitvijo, te pa z odplačevanjem obresti znižujejo svoje dobičke. Namen takšne metode je prikaz dobičkov tam, kjer je stopnja obdavčitve nižja (npr. Nizozemska, Bermudi). Problem takšne metode je, da jo davčni organi hitro odkrijejo in posledično ni preveč učinkovita (Lanz & Sebastien, 2011, str. 5; OECD, 2013a, str. 1–10; Shaxson, 2019; Zucman, 2016, str. 92–94).

Druga pogosto uporabljena metoda je uporaba transfernih cen. Pri tej metodi multinacionalke manipulirajo cene svojih izdelkov in z njimi trgujejo med svojimi podružnicami in posledično prenašajo dobičke v jurisdikcije z nižjo obdavčitvijo. V preteklosti je bilo takšno manipuliranje s transfernimi cenami dokaj preprosto, vendar danes ostrejši zakoni in mednarodni standardi onemogočajo tako poenostavljeno početje. Zato so podjetja pričela napihovati vrednosti neopredmetenih sredstev, kot so blagovne znamke, logotipi, patenti, programi in druga intelektualna lastnina. Kljub temu še danes le v redkih državah zbirajo podatke o trgovini med povezanimi družbami (angl. intra-firm trade), ki pa kažejo, da ta predstavlja velik delež mednarodne trgovine, ki pa se močno razlikuje med posamičnimi državami in industrijami. Največ trgovine med povezanimi družbami je značilno za avtomobilsko, farmacevtsko industrijo in industrijo proizvodnje transportne opreme. Zato je pomembno, da pričenejo zakonodajalci ustrezno obravnavati trgovanje med domačimi in tujimi podjetji ter trgovanje znotraj multinacionalk.

Vse do velike finančne krize leta 2008 so države zanemarjale velik porast uporabe davčnih oaz in njihov vpliv. Toda kmalu po koncu finančne krize so se številne države znašle pod pritiskom zaradi velikih proračunskih primanjkljajev, reševanja velikih bank z davkoplačevalskih denarjem, povečane družbene neenakosti in možnosti, da se premožni posamezniki in velike multinacionalke izogibajo plačilu davkov. Večina držav je primanjkljaje v proračunih kratkoročno reševala z dvigom stopnje davka na dodatno vrednost, kar obremeni predvsem prebivalstvo z nižjimi dohodki, ki porabi večji delež svojega dohodka. V istem obdobju sta aferi Panamski dokumenti in Luxembourg Leaks še dodatno razkrili obseg uporabe davčnih oaz in vplivali na odločitev držav, da je čas za zajezitev davčnih utaj (Lanz & Sebastien, 2011, str. 5; OECD, 2013a, str. 1–10; Shaxson, 2019; Zucman, 2016, str. 92–94).

1.2 Naraščajoči delež davčnih prihodkov držav kot motiv za davčno optimiranje

Eden od pomembnih motivov za davčno izogibanje in agresivno davčno načrtovanje je naraščajoč delež davčnih prihodkov v bruto družbenem proizvodu (v nadaljevanju BDP) v razvitih državah. Državni prihodki so namenjeni financiranju blaga in storitev, ki jih zagotavlja vlada, in s tem omogočajo izvajanje redistribucijske funkcije države. Davčni prihodki niso edini prihodki države, vendar v večini držav predstavljajo največji in najpomembnejši delež le-teh. Glavni viri prihodkov držav so davki ter socialni prispevki, ki so leta 2015 v državah članicah OECD v povprečju predstavljali 59,3 % vseh prihodkov držav.

Države so skozi zgodovino s spreminjanjem davčnih stopenj in obsega obdavčitve poizkušale povečati svoje davčne prihodke. Državni prihodki se lahko močno razlikujejo zaradi preteklih in trenutnih politik, cikličnosti gospodarstva, predvsem pa je razlika v načinu pobiranja ter stopnji pobranih davkov, kar ima posledično velik vpliv na ekonomski in socialni razvoj posameznih držav. Davčni sistemi se zato danes med državami močno razlikujejo; velike razlike lahko opazimo predvsem med razvitimi državami in državami v razvoju.

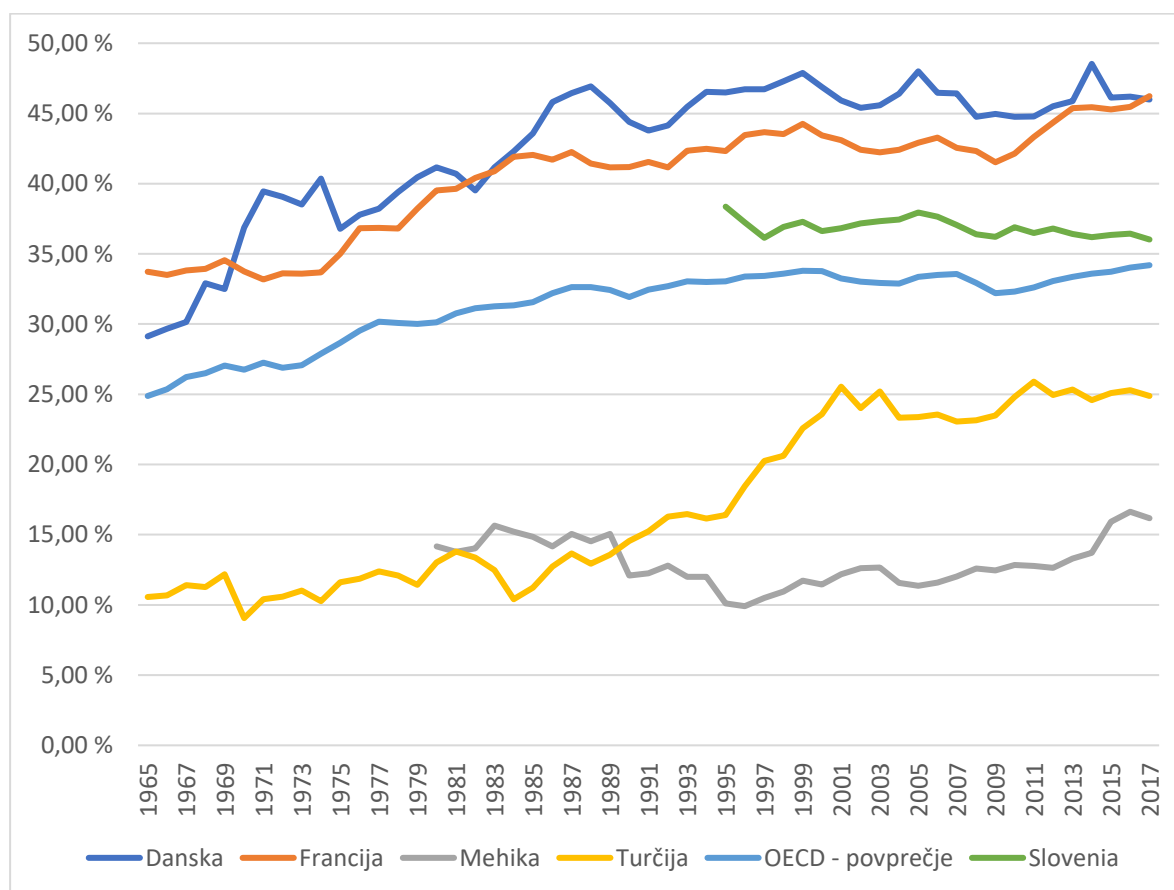
Razvite države poberejo večji delež bruto domačega proizvoda v davkih in se bolj zanašajo na obdavčitev prihodkov kot države v razvoju, ki so bolj odvisne od pobranih trgovinskih in potrošniških davkov. Države so skozi zgodovino povečevale svoje izdatke (npr. za šolstvo, zdravstvo, vojsko), zato so potrebovale dodatne prihodke. Kajti vse do leta 1910 so bili davčni prihodki držav zelo nizki in so predstavljali manj kot 10 % prihodkov držav, kar je zadostovalo za opravljanje osnovnih funkcij, kot sta vzdrževanje reda in uveljavljanje lastniških pravic. Kmalu po 1. svetovni vojni so se stopnje obdavčitve občutno povišale, kar je bila posledica povečanja izdatkov za izobraževanje in zdravstvo. Kakor je razvidno iz slike 2, se je delež davčnih prihodkov v vseh državnih prihodkih v obdobju 1920–1980 podvojil v večini držav. Po letu 1980 se je delež davčnih prihodkov v večini držav

stabiliziral, vendar z izrazitimi razlikami med posamičnimi državami (OECD, 2017a, str. 68–70; Ortiz-Ospina & Roser, 2016).

Kot kazalnik stopnje nadzora države nad gospodarskimi viri se v kombinaciji z drugimi metrikami uporablja kazalnik davčnih prihodkov države kot odstotek njenega BDP. Kot je razvidno iz slike 2, se od leta 1965 naprej delež davčnih prihodkov, izražen kot odstotek BDP-ja, konstantno zvišuje, z izjemo obdobja finančne krize 2008–2009. Tako je v letu 2017 delež v povprečju v državah članicah OECD znašal že 34,2 %. Trend višjih davčnih stopenj v tem obdobju odraža potrebo po znatnem povečanju izdatkov za javni sektor v skoraj vseh državah OECD.

Čeprav so se davčne stopnje v analiziranem obdobju v povprečju dvigovale, je struktura davčnih prihodkov ostala relativno nespremenjena. Obdavčitev dohodkov in dobičkov fizičnih ter pravnih oseb je leta 2016 v povprečju predstavljala 33,6 % vseh davčnih prihodkov držav članic OECD (OECD, 2018, str. 1–9).

Slika 2: Trendi kazalnika davčnih prihodkov kot odstotek BDP, 1965–2017 (v % BDP)



Prirejeno po OECD (2020c) in lastno delo.

1.3 Vrste davčnega optimiranja

Pomembno je, da razlikujemo med davčnim načrtovanjem, davčnim izogibanjem, davčno utajo ter agresivnim davčnim načrtovanjem. Na podlagi izkušenj davčnih organov članic OECD je enostavno razločevati med davčno utajo in davčnim izogibanjem, težje pa ločiti med davčnim izogibanjem in davčnim načrtovanjem, kar je tudi razvidno iz spodnje tabele.

Tabela 1: Opredelitev pojmov davčnega izogibanja, utaje in (agresivnega) načrtovanja

Davčno načrtovanje	Davčno izogibanje
<ul style="list-style-type: none">• sprejemljivo delovanje, ki zmanjšuje davčne obveznosti• delovanje v okviru zakona in v skladu z njegovim namenom• nesporna ekonomska vsebina transakcije	<ul style="list-style-type: none">• zmanjševanje davčnih obveznosti s pravnimi sredstvi• delovanje v okviru zakona, vendar v nasprotju z njegovim namenom• pomanjkanje ekonomske vsebine• vsebina transakcije se razlikuje od njene formalne oblike• davčni prihranek je edini motiv transakcije
Davčna utaja	Agresivno davčno načrtovanje
<ul style="list-style-type: none">• nezakonitost• namen• prekrivanje oziroma napačno poročanje o dejstvih, pomembnih za obdavčevanje (lažna izjava)• posledice: denarna kazen ali zapor	<ul style="list-style-type: none">• načini načrtovanja so največkrat legalni, vendar so v nasprotju z namenom zakona• zavezanec za davek izrablja podrobnosti nekega davčnega sistema ali neusklajenost med dvema ali več davčnimi sistemi z namenom zmanjšanja davčne obveznosti• najznačilnejše je dvojno neobdavčenje ali dvojni odbitek

Prerejeno po Bobek - Gospodarič (2016a).

Davčno načrtovanje pomeni sprejemljivo delovanje, ki zmanjšuje davčne obveznosti, vendar tako, da je to v skladu z določbami in namenom zakona. Nesporna je tudi ekonomska vsebina transakcije. Agresivno davčno načrtovanje je prav tako v skladu z zakonodajo, vendar v nasprotju z njenim namenom. Zavezanci za davek izrabijo podrobnosti nekega davčnega sistema ali neusklajenost med dvema ali več davčnimi sistemi z namenom zmanjšanja davčne obveznosti, najznačilnejše je dvojno neobdavčenje ali dvojni odbitek.

O davčnem izogibanju govorimo, kadar zavezanec za davek zmanjšuje svoje davčne obveznosti s pravnimi sredstvi, deluje v okviru zakona, vendar v nasprotju z njegovim namenom, transakcije pa nimajo ekonomske vsebine (navideznost poslov). Edini motiv teh transakcij je davčni prihranek. Zavezanec torej izkorišča luknje v zakonu oziroma uporablja pravne predpise za namene, za katere niso bili predvideni. Če posluje s povezano družbo, ki jo je ustanovil v davčno ugodnejšem okolju in ta družba res deluje (dejansko opravlja določene funkcije, ima zaposlene delavce in podobno), gre za davčno načrtovanje, če je ta družba samo navidezna, pa za davčno izogibanje.

Davčno utajo OECD opredeljuje kot dejanja zavezanca za davek, ki kršijo zakon in so bila storjena zaradi izognitve plačilu davka, kadar gre za nezakonita dejanja (kazensko ovadbo) in kadar je obstajal nesporni namen, da je zavezanec za davek zavestno plačal manj davka, kot bi ga moral. Za davčno utajo gre nesporno takrat, kadar zavezanec za davek predlaga lažne izjave in potvarja knjigovodske listine (Bobek - Gospodarič, 2016a).

1.4 Davčne oaze kot osnova davčnega optimiranja

Pojem davčna oaza se tako v strokovni literaturi kot v medijih pogosto uporablja v povezavi z davčno optimizacijo in davčnimi utajami. Vseeno se v praksi ni oblikovala pravna podlaga, ki bi določevala pogoje, ki bi davčno jurisdikcijo definirali kot davčno oazo. Najpogosteje se tako uporabljajo kriteriji OECD, ki določajo glavne karakteristike davčne oaze: nizka oziroma nična obdavčitev dohodkov, pomankanje učinkovite izmenjave informacij in preglednosti ter zahtevana aktivnost podjetja v lokalnem okolju. V svojem bistvu je davčna oaza država ali jurisdikcija, katere nizki davki in tajnost podatkov naredijo državo privlačno kot davčno zavetišče za tuji kapital; podjetja in posamezniki pa jih uporabljajo za zakonito in nezakonito zmanjševanje davčnega bremena. Najpogosteje kot davčne oaze definiramo manjše otoške države z majhno populacijo, nerazvitim domačim gospodarstvom in brez naravnih bogastev. Največje »bogastvo« teh držav je njihova suverenost, ki jim omogoča oblikovanje lastnega pravnega in davčnega sistema z namenom privabljanja tujega kapitala. Medtem ko je obdavčitev nerezidentov davčnih oaz zelo nizka, so na drugi strani rezidenti davčnih oaz obdavčeni po višjih stopnjah. Običajno je za te države značilno disproporcionalno razvit bančni in finančni sektor (Shaxson, 2011; Tax Justice Network, 2016; Whistleblower Justice Network, 2014).

Analizirani podatki za leto 2016 so pokazali, da ima 366 podjetij s seznama Fortune 500 vsaj eno podružnico v državah, ki so na seznamu davčnih oaz; skupaj podjetja s seznama upravljajo kar 9755 takšnih podružnic. V obdobju med letoma 2010 in 2016 se je znesek v davčnih oazah zavedenih prihodkov skoraj podvojil.

Podjetje Apple Inc. je imelo v analiziranem letu na svojih »offshore« računih 260 milijard dolarjev, kar posledično pomeni, da je njihova efektivna davčna stopnja obdavčitve znašala skromnih 3,8 % in so se s takšnim načinom poslovanja izognili plačilu kar 76,7 milijarde dolarjev davka. Prav za Apple Inc. je znano, da so večino svojih prihodkov knjižili na svoja podjetja na Irskem, kjer so z davčno upravo sklenili individualen dogovor o nižji obdavčitvi prihodkov. Vsako od 366 podjetij na seznamu Fortune 500 ima podjetju lastne načine erozije davčnih osnov in preusmerjanja dobičkov, kljub temu pa so jim skupne jurisdikcije, ki jim to omogočajo, kajti kar 50,5 % podjetij ima podružnico na Nizozemskem, 42 % v Singapurju, 41 % v Hongkongu, 36 % v Luksemburgu in 35 % v Švici. Podjetja s pomočjo davčnih oaz in finančnih centrov tako prenašajo dobičke v jurisdikcije, ki jim omogočajo nizko ali nično obdavčitev prihodkov (Phillips, Gardner, Robins & Surka, 2017).

Tabela 2: Seznam desetih podjetij z največjim zneskom gotovine na računih v davčnih oazah v letu 2016

Podjetje	Znesek na »offshore« računih (v mio. USD)	Št. podjetij v davčnih oazah
Apple	260.000	3
Pfizer	198.944	157
Microsoft	142.000	5
General Electric	82.000	22
International Business Machines	71.400	18
Johnson & Johnson	66.200	60
Cisco Systems	65.600	54
Merck	63.100	115
Google	60.700	1
Exxon Mobil	54.000	38
Procter & Gamble	49.000	32
Povprečje	101.177	46
Skupaj	1.112.944	505

Prirejeno po Phillips, Gardner, Robins & Surka (2017).

1.5 Neposredne tuje investicije kot instrument davčnega optimiranja

Neposredne tuje investicije so čezmejne investicije rezidenta ene države (direktni investitor) v podjetje, ki je rezident druge države, z namenom dolgoročne pridobitve deleža tega podjetja. V praksi Mednarodni denarni sklad (angl. International Monetary Fund, v nadaljevanju IMF) priporoča 10-odstotni lastniški delež kot mejnik med direktnim investitorjem in investicijo, ki je le del investitorjevega portfelja in investitor nima želje po upravljanju podjetja (Ridgeway, 2004).

V zadnjih dveh desetletjih se je organizacija v mednarodnih podjetjih močno spremenila. V preteklosti je bilo za mednarodna podjetja značilno, da poslujejo globalno, vendar svoje osnovne funkcije še vedno opravljajo v domačem okolju. V obdobju 90-ih let sta se pojavili vertikalna neposredna tuja investicija in fragmentacija proizvodnega procesa, podjetja so razpršila svoje procese globalno, glede na konkurenčne prednosti posameznih držav (npr. geografska lega, zakonodaja, delovna sila ...) in se s pomočjo »offshoringa« vertikalno specializirala. Kadar je velik delež proizvodnje podjetja v tujini, lahko pride do problema nacionalne identitete podjetja. Takšen problem je postal še izrazitejši, ko se je povečalo trgovanje s poslovnimi storitvami in so podjetja tudi svoje osnovne oziroma vodilne funkcije lahko prestavile v druge države. Zato je treba v današnjem okolju trgovino in investicije analizirati kot globalno verigo vrednosti, ki zajema celoten spekter aktivnosti, potrebnih, da podjetje dostavi izdelek ali opravi storitev (OECD, 2013b).

Neposredne tuje investicije so direktno povezane z večjim obsegom trgovanja in večjo produktivnostjo v državah prejemnicah investicije; večina neposrednih tujih naložb se odvija med razvitimi državami. Neposredne tuje investicije in mednarodna trgovina se v veliki meri dopolnjujejo; višje neposredne tuje investicije so povezane z večjim obsegom mednarodne trgovine, čeprav smer vzročnosti med njima ni jasna. Empirična literatura ugotavlja, da neposredne tuje investicije spodbujajo produktivnost tako v državah v razvoju kot v razvitih državah, ki so prejemnice investicije. Posledično neposredne tuje investicije prispevajo k gospodarski rasti in razvoju (Hers, Witteman, Ward & van Buiren, 2018, str. 1–10).

Dunning in Lundan (2008) definirata štiri glavne razloge, zakaj se podjetja odločajo za neposredne tuje investicije, ki posledično vplivajo na poslovne transakcije znotraj mednarodnih podjetij. Prvič, zaradi iskanja novih virov. Podjetje investira v gostujočo državo z namenom pridobitve novih virov (npr. naravnih virov, materialnih dobrin, človeških virov). V takšnem primeru vertikalne investicije je podružnica podjetja običajno dobavitelj proizvodnih vložkov, kar obenem tudi povečuje trgovino znotraj podjetja. Drugič, podjetje investira v iskanje novih trgov za svoje izdelke. To je najpogostejša oblika neposredne tuje investicije, pri čemer je podružnica podjetja namenjena prodaji obstoječih izdelkov na novih/lokalnih trgih. Tretjič, podjetja z arbitražo stroškov, razlikami v cenah in koncentracijo proizvodnje želijo doseči večjo učinkovitost. Tudi v tem primeru govorimo o vertikalnih investicijah, pri čemer je investicija posledica drugih naložb in je posledično namenjena optimizaciji preteklih neposrednih tujih investicij. Četrto, strateške naložbe podjetij, katerih cilj je pridobiti sredstva (npr. znanje, informacije, tehnologijo) na lokalnih trgih. Dolgoročen cilj podjetij je postati globalno konkurenčnejši.

Neposredne tuje investicije velika mednarodna podjetja s pomočjo stroškovno in davčno ugodnih investicijskih središč (angl. offshore investment hubs) pogosto uporabljajo kot instrument za stroškovno in davčno optimizacijo poslovanja. Podjetja gradijo svoje lastniške, organizacijske strukture s pomočjo čezmejnih investicij v davčno najugodnejših razmerah ter znotraj lastnih potreb in omejitev. Konferenca Združenih narodov o trgovini in razvoju deli »offshore« finančna središča na davčne oaze in investicijska središča. Davčne oaze so (običajno) manjše jurisdikcije, katerih gospodarstva so (skoraj) v celoti namenjena zagotavljanju »offshore« finančnih storitev in se v glavnem uporabljajo za odlog/izogib obdavčitve v državah izvora sredstev. Investicijska središča so jurisdikcije, ki olajšajo tranzit naložb zaradi ugodnih davčnih in naložbenih pogojev, vključno s stabilnim pravnim okoljem in političnimi režimi. Stabilni in poslovno ugodni pogoji omogočajo zmanjšati informacijske in transakcijske stroške, povezane z mednarodnimi kapitalskimi naložbami, vključno s tistimi, ki izhajajo iz pomanjkanja mednarodnega usklajevanja davčne politike (dohodka pravnih oseb).

Posledično sta obseg in smer neposredne tuje investicije odvisna od davčnega položaja posameznega podjetja in vpliva investicije na njihovo davčno obremenitev. Mednarodni podatki kažejo, da gre pomemben del neposrednih tujih investicij skozi »onshore« in »offshore« finančna središča. Skozi države, ki spadajo v skupino t. i. investicijskih središč,

gre po ocenah med 30 % in skoraj 50 % vseh neposrednih tujih investicij (v nadaljevanju NTI). Države in jurisdikcije so kot investicijsko vozlišče opredeljene, kadar gostijo 5 % svetovnih vstopnih in izstopnih NTI ter je delež teh disproportionalno velik v primerjavi z njihovim gospodarstvom, ki je merjen z bruto domačim proizvodom. Na seznamu investicijskih vozlišč (priloga 1) najdemo 47 držav, in sicer: 38 davčnih oaz, 4 jurisdikcije, ki omogočajo ustanovitev družb s posebnim namenom (angl. special purpose entity, v nadaljevanju SPE), ter Belgijo, Irsko, Hongkong, Singapur in Švico (Bolwijn, Casella & Rigo, 2018, str. 107–111; Duce, 2003, str. 5; Hers, Witteman, Ward & van Buijen, 2018, str. 1–10).

OECD v svojih poročilih opozarja, da velik del NTI poteka preko SPE, za katere velja, da so običajno družbe brez zaposlenih ali z malo zaposlenimi ter z malo ali nično fizično prisotnostjo v državi, v kateri so registrirane. V svojih poročilih Bobek - Gospodarič (2016a) ugotavlja, da ob ustanovitvi SPE so družbeniki pozorni predvsem na to:

- kakšno je davčno priznavanje odhodkov v zvezi s plačanim davkom na viru v drugi državi;
- kako so v državi rezidentstva obdavčene dividende in obresti v času trajanja investicij;
- kakšna je obdavčitev kapitalskih dobičkov ob njihovem prenosu iz države.

Čeprav NTI v državah z nizko oziroma nično davčno stopnjo niso nujno povezane z zniževanjem davčnih osnov in preusmerjanjem dobičkov, nam omogočajo vpogled v strukture podjetij ter uporabo specifičnih davčnih jurisdikcij za namen preusmerjanja svojih investicij in notranjega financiranja podjetij (OECD, 2013b, str. 17–18).

V svoji raziskavi, v kateri so analizirali vplive investicijskih središč, so Hers, Witteman, Ward in van Buijen (2018) v vzorec zajeli pet jurisdikcij, ki jih uvrščamo med investicijska središča, in sicer Irsko, Luksemburg, Mavricij, Nizozemsko in Singapur. Razlogi, da so se avtorji osredotočili na izbrana investicijska središča, so tudi naslednje skupne značilnosti letih:

- velik obseg dohodnih in izhodnih NTI v primerjavi z velikostjo njihovega BDP-ja;
- močan finančni sektor, ki olajšuje znatne tokove tranzitnih neposrednih tujih naložb;
- veliko število sklenjenih davčnih sporazumov in zaščita naložb z drugimi državami;
- močno splošno poslovno, pravno in regulativno okolje ter privlačno fiskalno ozračje.

Prav tako so izbrane jurisdikcije dobro povezane tako z jurisdikcijami z višjo kot nižjo stopnjo obdavčitve. Kot je razvidno iz tabele 3, je šla skozi izbrana investicijska središča v letu 2016 tretjina vseh svetovnih NTI. Medtem ko velja, da imata Nizozemska in Luksemburg večji delež izstopnih NTI, nasprotno velja za Singapur in Mavricij, medtem ko je delež vstopnih in izstopnih NTI pri Irski uravnotežen.

Tabela 3: Pregled deležev vstopnih in izstopnih svetovnih NTI ter deležev svetovnega BDP za države v vzorcu za leto 2016

Država	% svetovnih vstopnih NTI	% svetovnih izstopnih NTI	% svetovnega BDP
Nizozemska	13 %	17 %	1,0 %
Luksemburg	12 %	14 %	0,1 %
Singapur	3 %	ni podatka	0,4 %
Irska	3 %	3 %	0,4 %
Mavricij	1 %	1 %	0,0 %
Skupaj	32 %	35 %	1,9 %

Prirjeno po Hers, Witteman, Ward & van Buiren (2018).

Večina naložb poteka po ponudnikih korporativnih storitev, na Nizozemskem 80 % vhodnih in 72 % izhodnih NTI, v Luksemburgu 95 % vhodnih in izhodnih, na Mavriciju pa med 98 in 100 % vseh NTI. Obseg vstopnih in izstopnih NTI je mera pomembnosti investicijskega središča. Kot je razvidno iz tabele 3, izbrane države predstavljajo več kot tretjino vseh svetovnih NTI, obenem pa njihova gospodarstva sestavljajo manj kot 2 odstotka svetovnega BDP. Takšna statistika dokazuje, da Irska, Luksemburg, Mavricij, Nizozemska ter Singapur opravljajo funkcijo investicijskih vozlišč in je njihova vloga pri globalnih NTI veliko večja, kot prikazuje obseg njihovega nacionalnega gospodarstva.

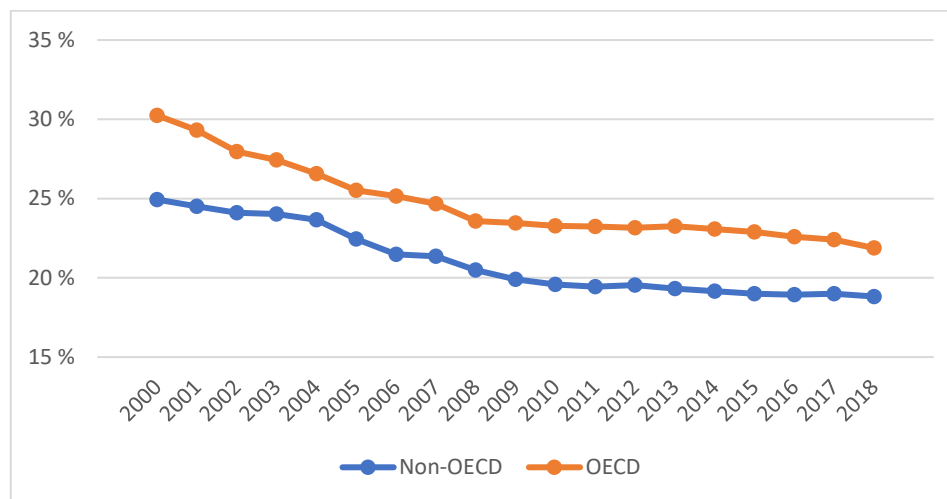
1.6 Posledice davčnega optimiranja

Različni avtorji ocenjujejo, da davčne utaje in agresivno davčno načrtovanje letno povzročijo izgubo davčnih prihodkov v višini 150–200 milijard dolarjev (Janský & Palanský, 2018), 500 milijard (Cobham & Janský, 2018), 650 milijard dolarjev (Crivelli, De Mooij & Keen, 2015), oziroma 2–3 % vseh davčnih prihodov v državah članicah OECD in 6–13 % v državah v razvoju (Cobham & Gibson, 2016). Ocene izpadlih dohodkov se močno razlikujejo zaradi finančne tajnosti, pomanjkljivih uradnih podatkov ter nejasne definicije termina davčnih oaz (Shaxson, 2019).

Davčne oaze za optimizacijo svojega poslovanja uporabljajo predvsem velike finančne inštitucije in druge multinacionalke, zaradi česar so podjetja posledično stroškovno učinkovitejša, bolj dobičkonosna in konkurenčnejša v primerjavi z drugimi podjetji. To jim omogoča neupravičeno prednost v primerjavi s podjetji, ki ne uporabljajo davčnih oaz ali poslujejo le na domačem trgu in spodbujajo monopolizacijo trga. Vsakokrat, ko davčna jurisdikcija oblikuje novo davčno vrzel ali zniža svoje stopnje obdavčitve, jo preostale jurisdikcije posnemajo ali še dodatno znižajo svoje obdavčitve, da bi privabile dodatni kapital. Posledično to vodi v »dirko do dna«, kar prikazuje slika 3, s katerega je razvidno, da so tako članice OECD kot nečlanice od leta 2000 zniževale svoje stopnje obdavčitve dohodka pravnih oseb. Leta 2000 je imelo kar 62 % analiziranih jurisdikcij v poročilu OECD

(2019, str. 12) stopnjo obdavčitve dohodka pravnih oseb višjo od 30 %, leta 2018 pa je tako visoko stopnjo obdavčitve imelo le še 19 % jurisdikcij (Shaxson, 2019).

Slika 3: Povprečna davčna stopnja davka na prihodek pravnih oseb v obdobju 2000–2018



Prirejeno po OECD (2020c) in lastno delo.

Leta 2012 so posledično države skupine G20 ter OECD prepoznale agresivno davčno načrtovanje podjetij kot velik in globalen problem, tako razvitih držav kakor tudi držav v razvoju, ter posledično oblikovale celovit načrt proti BEPS. Izraz BEPS se nanaša na davčne strategije, ki izkoriščajo luknje in neskladja v davčnih pravilih za umetno (brez ekonomske aktivnosti) prenašanje dobičkov v nižje obdavčene jurisdikcije. OECD je 19. julija 2013 objavil dokument, imenovan »Aksijski načrt za preprečevanje zniževanja davčne osnove in preusmerjanja dobička« (v nadaljevanju aksijski načrt). Aksijski načrt je temeljni dokument projekta BEPS, katerega cilj je zaježitev agresivnega davčnega načrtovanja, in ga podrobneje predstavim v 3. poglavju (OECD, 2017b).

1.7 Razlike v davčnih ureditvah in konkurenčnost držav

Svetovni gospodarski forum (angl. The World Economic Forum), ki že od leta 1979 meri konkurenčnost med državami, definira konkurenčnost držav kot niz institucij, politik in dejavnikov, ki določajo stopnjo produktivnosti države. Drugače gledano lahko konkurenčnost držav definiramo kot nekaj, kar spodbuja našo blaginjo. Konkurenčno gospodarstvo je produktivno in produktivnost vodi v rast in posledično v višje prihodke ter v poenostavljenem pogledu v večjo blaginjo. V poročilu, ki analizira konkurenčnost držav, so tako najvišje uvrščene Singapur, Združene države Amerike, Posebno administrativno območje Ljudske republike Kitajske Hongkong, Nizozemska in Švica; Slovenija je na 35. mestu.

Davčni sistemi držav močno vplivajo na konkurenčnost poslovanja gospodarskih družb in njihovo uspešnost. V prejšnjem odstavku našeta območja in države, ki veljajo za

najkonkurenčnejše, so znane prav po svoji gospodarstvu naklonjeni davčni zakonodaji. V prihodnosti bo nujna posodobitev davčnega sistema obdavčitve fizičnih oseb, ki je temelj socialne zaščite družbe. Večja davčna progresivnost z višjimi davčnimi stopnjami bi morala omogočati pravičnejšo porazdelitev dohodka brez večjega vpliva na gospodarsko dejavnost ali produktivnost. Ekonomska razlaga takšnega ukrepa je, da preko določene meje dohodka dodatni prihodki najpremožnejših povzročajo neenakost v družbi, ob tem pa se ne povečuje produktivnost družbe. Na drugi strani je pri posodobitvi obdavčitev gospodarskih družb treba upoštevati kompleksnost mednarodne davčne strukture, vse večji pomen neopredmetenih sredstev in digitalizacijo gospodarstva, kar omogoča preusmerjanje dobička v nižje obdavčene jurisdikcije (World Economic Forum, 2019, str. v–xiii, 35).

1.8 Temeljna načela mednarodne obdavčitve

V času, ko se mnoge vlade soočajo z nižjimi prihodki, povečanimi izdatki ter fiskalnimi omejitvami, ostaja zbiranje sredstev najpomembnejša funkcija davkov, ki služijo kot primarno sredstvo za financiranje javnih dobrin, kot so vzdrževanje javnega reda in miru ter javne infrastrukture. Čeprav se davčni sistemi po svetu razlikujejo glede na nacionalne gospodarske in davčne politike, v svojem bistvu sledijo načelom:

- nevtralnosti,
- učinkovitosti,
- gotovosti in preprostosti,
- uspešnosti in izterljivosti,
- prilagodljivosti in
- pravičnosti.

Nevtralnost; obdavčitev bi morala biti nevtralna. Nevtralen davek bo prispeval k boljši učinkovitosti s tem, da podpira doseganje optimalne razporeditve proizvodnih sredstev. To pomeni, da veljajo enaka načela obdavčitve za vse oblike poslovanja in da je kakršno koli izkrivljanje ekonomskih odločitev zaradi davkov minimizirano.

Učinkovitost; omogoča, da so stroški zagotavljanja skladnosti za davčne zavezance in stroški administracije za davčne uprave minimalni.

Gotovost in preprostost; davčna pravila morajo biti jasna in enostavna, s tem se zavezancem omogoča razumevanje njihovih obveznosti in pravic. Zavezanci lahko posledično sprejmejo boljše (poslovne) odločitve. Prav tako zapletenost davčnih pravil omogoča lažje davčno optimiranje in posledično povzroči davčne izgube.

Uspešnost in izterljivost; uspešen davčni sistem mora biti oblikovan tako, da zagotavlja davčne prihodke ob ustreznem času in v ustreznem znesku oziroma obsegu, ob tem pa mora preprečevati možnost dvojne obdavčitve ali namerne neobdavčitve. Pri tem sta izterljivost in praktična izvedljivost davčnih pravil ključni za uspešnost davčnega sistema.

Prilagodljivost; davčni sistemi morajo biti dovolj prilagodljivi in dinamični, da ohranjajo korak s tehnološkim in komercialnim razvojem. To pomeni, da morajo biti strukturne značilnosti sistema odporne na ciklično spreminjanje ekonomskih politik, vendar hkrati dovolj prilagodljive in dinamične, da se lahko prilagodijo spremenjenim strukturnim okoliščinam delovanja gospodarstva.

Pravičnost; je v okviru davčnega sistema sestavljena iz dveh elementov, in sicer vodoravne in navpične pravičnosti. Vodoravna pravičnosti pomeni, da morajo davčni zavezanci v podobnih okoliščinah nositi podobno davčno breme. Na drugi strani pa navpična pravičnost pomeni, da bi morali zavezanci, ki so v boljšem položaju, nositi večje davčno breme kot tisti v slabšem položaju. V tem kontekstu velja z vidika mednarodne obdavčitve izpostaviti še koncept davčne pravičnosti med državami, ki se nanaša na pravično razdelitev davčnih prihodkov iz naslova čezmejnih dejavnosti (OECD, 2014).

Večina jurisdikcij ima oblikovan sistem, ki obdavči tako dohodek kot potrošnjo. Davki na dohodek se obračunajo od neto dohodka enkrat na davčno obdobje. Mednarodna podjetja so na dohodkovni strani obdavčena z davkom na dohodek pravnih oseb, temelječ na široki davčni osnovi, ki zajema vse vrste dohodka podjetja. Ob uvedbi davka na dohodek pravnih oseb je bil glavni cilj, da bi davek deloval kot »predplačilo« dohodnine delničarjev podjetij (tj. funkcija zapolnjevanja vrzeli), s čimer bi preprečili morebitno dolgoročno odlaganje plačila dohodnine. Posledično je bila osnova za davek od dohodkov pravnih oseb obravnavana kot instrument za obdavčitev donosa na lastniški kapital.

Nacionalni davčni predpisi za obdavčitev čezmejnih dohodkov družb običajno ločijo dve vrsti čezmejnih dohodkov: izhodne naložbe družb rezidentov in vhodne naložbe nerezidentov. Pri obdavčitvi mednarodnih transakcij je rezidentstvo družbe zelo pomemben dejavnik. Nekatere jurisdikcije določijo rezidentstvo podjetij na podlagi formalnih meril, kot je kraj ustanovitve, v drugih državah z referenčnimi dejanskimi merili, kot so kraj dejanskega upravljanja ali podobnih konceptov. Nekatere države imajo mešani sistem, ki upošteva tako mesto ustanovitve podjetja kot kraj dejanskega upravljanja.

OECD (2014) loči dva sistema obdavčitve izhodnih naložb rezidenčnih naložb, in sicer svetovnega in teritorialnega. V praksi jurisdikcije uporabljajo kombinacijo obeh.

- Jurisdikcija, ki uporablja svetovni sistem, obdavči svetovne dohodke rezidentov, ne glede na to, ali izvirajo iz virov znotraj ali zunaj njega ozemlja. Za izvajanje načela rezidentstva mora davčna uprava v državi rezidentstva družbe zbirati podatke o tujih virih dohodka rezidentov. Zato države skoraj nikoli ne uporabljajo čiste oblike svetovnega sistema. Tako v davčnih sistemih praviloma obdavčijo dobičke tujih hčerinskih družb s sistemom odloga (repatriacijo) in ne na podlagi nastanka poslovnih dogodkov. Poleg tega je davek na dohodek pravnih oseb, plačan na dobiček, ki je ustvarjen v tujini, običajno omejen.

- Jurisdikcija, ki uporablja teritorialni sistem, svoje rezidente obdavči samo na dohodek, ki izhaja iz virov njenega ozemlja. To pomeni, da so rezidenčne družbe obdavčene samo od svojega lokalnega dohodka, za katerega se šteje, da imajo svoj izvor v državi. Določanje vira poslovnih prihodkov je torej ključno v teritorialnem sistemu. Obdavčitev mednarodnih dohodkov se obravnava s pomočjo pravil nadzorovanih tujih družb, ki jih natančneje opišem v poglavju »3.3.3. Ukrep 3: Pravila nadzorovane tuje družbe«.

Mednarodni davčni sistem je zelo kompleksen in rigiden sistem, ki temelji na vnaprej dogovorjenih pravilih. Hiter razvoj gospodarstva ter povečan obseg globalizacije sta med razlogi, da je sistem postal neprimeren za današnje razmere. Digitalizacija je omogočila, da neopredmetena sredstva prenašamo brez fizičnih in časovnih ovir po celotnem planetu v nekaj sekundah. Mednarodna podjetja so se digitalnemu načinu poslovanja prilagodila in izkoristila njegove prednosti, medtem ko digitalizacija za davčne sisteme predstavlja velik problem in izpad dohodkov. Kajti namen davčnih sistemov je, da bi uspešno obdavčili mednarodna podjetja v jurisdikcijah, kjer ta opravljajo svoje aktivnosti oziroma ustvarjajo dodano vrednost.

Digitalizacija je povzročila, da je treba na novo določiti nekatera pravila, ki so zaradi selitve poslovanja v digitalni svet postala nepotrebna oziroma nesmiselna. Do sedaj je obdavčitev temeljila na fizični prisotnosti podjetij v določeni jurisdikciji, stalni točki poslovanja ali poslovne enote. Digitalizacija je omogočila, da lahko brez fizične prisotnosti v jurisdikciji tam opravljamo številne dejavnosti. Vprašanje je torej, kako v spremenjenih razmerah obdavčiti takšno poslovanje in po kakšnih stopnjah.

2 NAČINI ZNIŽEVANJA DAVČNE OSNOVE IN PREUSMERJANJA DOBIČKOV

Podjetja v želji po doseganju optimalnih dobičkov uporabljajo različne strategije oziroma načine zniževanja davčne osnove. Najpogosteje podjetja to dosežejo z manipulacijo transfernih cen ali neopredmetenih osnovnih sredstev in zadolževanjem med družbami.

2.1 Transferne cene

Transferne cene se pojavljajo, kjer se povezana podjetja (multinacionalke) ali njihovi deli razdelijo na posamezne enote, zato razlikujemo med transfernimi cenami in naravnimi oziroma tržnimi cenami. Tržne cene se določajo ob srečevanju ponudbe in povpraševanja na trgu, medtem ko se transferne cene obračunavajo pri poslovanju med povezanimi podjetji. Zato so transferne cene močen instrument, ki lahko bistveno vpliva na izkazano poslovno (ne)uspešnost podjetja. Prav zato so postale eno glavnih poslovnih ter davčnih področij, s katerimi se ukvarjajo mednarodna podjetja. Pri določanju transfernih cen je mogoče njihovo vrednost določiti na takšen način, ki omogoča maksimalen dobiček celotne skupine in posamičnega podjetja (Kuhar, 2008, str. 7, 11).

Bernard, Jensen in Schott (2006) so v svoji raziskavi dokazali, da so cene pri trgovanju znotraj podjetja običajno nižje od tistih na trgu, vendar se močno razlikujejo glede na davčno stopnjo v državi, v kateri je sedež podružnice podjetja. Bartelsman in Beetsma (2003) na podlagi podatkov OECD držav ocenjujeta, da je do 65 % dodatnih davčnih prihodkov, ki so posledica zvišanja davčne stopnje na dobičke pravnih oseb, izgubljenih skozi transferne cene mednarodnih podjetij.

Transferne cene so eden izmed glavnih dejavnikov za zmanjševanje davčnega bremena. Predvsem lahko to trdimo v povezavi s prenašanjem tveganja, neopredmetenih sredstev in umetnim deljenjem lastništva sredstev znotraj skupine ter transakcijah, ki bi redko potekale med nepovezanimi družbami. Vprašanje pristojnosti za obdavčenje je tesno povezano z vprašanjem merjenja dobička. Kadar ugotovimo, kakšen delež dobička izhaja iz določene države in je država upravičena do obdavčitve tega deleža dobička, moramo imeti pravila, ki določajo, kakšen delež relevantnega deleža dobička lahko država obdavči. To funkcijo opravlja zakonodaja o transfernih cenah (OECD, 2013b, str. 36).

Kadar med seboj poslujejo nepovezane družbe (npr. prodaja proizvodov ali storitev), so pogoji komercialnih ter finančnih razmerij določeni glede na razmere na trgu. Enako pa ne velja za poslovanje med povezanimi družbami, kjer pogojev ne postavljajo razmere na trgu. V nekaterih primerih tako podjetja težko ovrednotijo posamezne storitve, proizvode ali patente, saj ti nimajo znane tržne vrednosti. Če transferne cene ne odražajo stanja na trgu in niso v skladu z načelom primerljivih tržnih cen oziroma načelom tržne neodvisnosti (angl. arm's length principle), lahko prihaja do izkrivljenih davčnih obveznosti v gostujoči državi. Članice OECD so se zato dogovorile, da morajo biti vse transakcije med povezanimi družbami ovrednotene po načelu primerljiv tržnih cen oziroma načelom tržne neodvisnosti oziroma biti po vrednosti primerljive podobnim transakcijam na trgu (OECD, 2017c, str. 33–34).

Vendar je uporaba načela primerljivih tržnih cen oziroma načela tržne neodvisnosti včasih za podjetja lahko problematična, kajti za številne transakcije znotraj podjetij ne obstaja trg zunaj podjetja. To velja predvsem za intelektualne pravice in polizdelke, ki temeljijo na znanju in so proizvedeni v eni enoti podjetja, uporabljeni pa v drugi enoti. V praksi večina držav sledi smernicam OECD, vendar pa so različno prizadevne pri nadzoru in implementaciji. Nekateri države imajo svojo lastno zakonodajo na področju transfernih cen, medtem ko manjše države uporabljajo mednarodne standarde, ki jih dopolnjujejo z lokalnimi kaznimi (Bartelsman & Beetsma, 2003, str. 3–6).

Mednarodne hčerinske družbe, podružnice ali druge organizacijske oblike, ki se po davčni zakonodaji štejejo za povezane osebe, so glavni razlog za urejanje tega področja z ustrezno zakonodajo, metodologijo in sklepanjem mednarodnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Mednarodna podjetja namreč zmanjšujejo svoje davčne obveznosti s pomočjo izvoza proizvodov ali storitev v države z relativno nižjo efektivno davčno stopnjo davka od dohodka pravnih oseb po najnižji sprejemljivi prenosni ceni; v države z relativno

višjo stopnjo davka od dobička pa izvažajo proizvode ali storitve po najvišji sprejemljivi prenosni ceni. Posledično podjetja lahko izkažejo višje dobičke v državah z nižjo obdavčitvijo ter nižje dobičke v državah z višjo obdavčitvijo (Kuhar, 2008, str. 34, 35).

V Sloveniji Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17 in 79/18, v 16. členu definira, da sta družbi povezani, kadar ima zavezanec ali tuja oseba v lasti posredno ali neposredno najmanj 25-odstotni delež podjetja. Zakon prav tako definira, da morajo biti tržne cene, ki so uporabljajo pri transakcijah med povezanimi družbami, izračunane z eno od naslednjih metod ali njihovo kombinacijo:

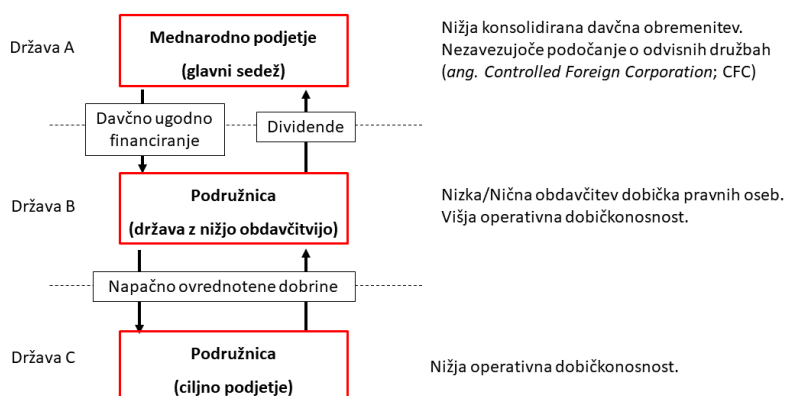
1. metodo primerljivih prostih cen,
2. metodo preprodajnih cen,
3. metodo dodatka na stroške,
4. metodo porazdelitve dobička ali
5. metodo stopnje čistega dobička.

Pri transakcijah med dvema neodvisnima podjetjema bo nadomestilo običajno odražalo funkcije, ki jih posamično podjetje opravlja, ob upoštevanju uporabljenih sredstev in prevzetih tveganj. Zato je pri ugotavljanju, ali so povezane in nepovezane transakcije primerljive, potrebna analiza primerljivosti, ki zagotovi, da so ekonomsko pomembne značilnosti situacij primerljive. Eden ključnih dejavnikov v analizi primerljivosti je funkcionalna analiza, ki se uporablja za identifikacijo in primerjavo:

- ekonomsko pomembnih dejavnosti,
- prevzetih odgovornosti,
- uporabljenih sredstev,
- tveganj, ki jih prevzamejo stranke v transakcijah.

Ena izmed osnovnih predpostavk načela primerljivih tržnih cen je, da večje ali obsežnejše kot so funkcije/sredstva/tveganja stranke v transakciji, večje bo pričakovano nadomestilo in obratno. To spodbuja podjetja, da preusmerjajo funkcije/sredstva/tveganje tja, kjer je njihov donos obdavčen ugodnejše. Medtem ko je posamične funkcije podjetja težko preusmeriti v ugodnejše jurisdikcije, nasprotno velja za tveganje ter lastništvo opredmetenih in neopredmetenih sredstev. Številne korporativne davčne strukture se osredotočajo na preusmerjanje pomembnih tveganj in neopredmetenih sredstev, ki jih je težko oceniti, v jurisdikcije z ugodnejšo obdavčitvijo, kjer imajo njihovi donosi koristi s strani ugodnih davčnih režimov. Takšni dogovori lahko povzročajo ali prispevajo k BEPS (OECD, 2013b, str. 33–43).

Slika 4: Struktura agresivnega davčnega načrtovanja – transferne cene



Prirjeno po Loretz in drugi (2018).

Agresivno davčno načrtovanje z manipulacijo transference cen, kot je prikazano v poenostavljeni shemi na sliki 4, je ena najpogosteje uporabljenih metod zniževanja davčne osnove. Predpostavka takšnega modela je obstoj podružnice v državi z nižjo obdavčitvijo dobička pravnih oseb – podružnica v državi B. Podružnica nato posluje z drugo podružnico – ciljnim podjetjem v državi C z višjo stopnjo obdavčitve z namenom zniževanja dobičkonosnosti le-te. To dosežejo s strateško manipulacijo cen izdelkov in storitev pri medsebojnem trgovanju. Uvozne cene ciljnega podjetja so nadpovprečno visoke oziroma napihnjene, izvozne cene pa so nižje od tistih na trgu. Posledično takšno poslovanje zvišuje operativno dobičkonosnost podružnice v državi B in jo znižuje podružnici v državi C. Vendar takšno davčno načrtovanje ni smiselno, če si matična družba ne uspe izplačati dobičkov podružnice v državi B brez dodatnih davčnih obveznosti. Zato v praksi mednarodna podjetja (angl. Multinational enterprise, v nadaljevanju MNE) z investicijami preko investicijskih vozlišč izkoriščajo razlike in anomalije v davčnih sistemih in bilateralnih sporazumih držav in se izogibajo dodatnim davčnim obremenitvam (Loretz in drugi, 2018, str. 32–36).

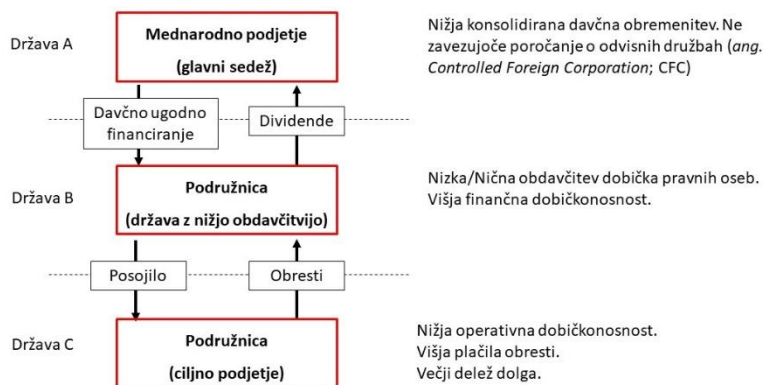
2.2 Zadolževanje med družbami

Sedanja pravila obdavčitve kapitala spodbujajo podjetja, da se financirajo z dolgom in ne lastnim kapitalom. Pravzaprav različna obravnava dolga in lastnega kapitala znotraj držav in med njimi spodbuja financiranje z dolgom. Kadar sta matična in hčerinska družba rezidentki različnih davčnih jurisdikcij, bo delež lastniškega kapitala, ki ga matična družba zagotovi hčerinski, vplival na skupno davčno obremenitev skupine. Posledično se družbe raje odločijo za financiranje z dolgom, predvsem kadar je to v povezavi z nizko obdavčitvijo na strani prejemnika. Tipičen primer vključuje vzpostavitev finančne operacije v jurisdikciji

z nizkimi davki za financiranje dejavnosti drugih družb v skupini. Značilnost takšne strukture je, da se plačila družbe za financiranje odštejejo od obdavčljivega dobička visoko obdavčenih delov družbe in so medtem ugodno ali neobdavčene na ravni prejemnika, kar omogoča zmanjšanje skupne davčne obremenitve. Posledično so številne države z zakonodajo omejele obrestne mere ter obseg zadolževanja družb (OECD, 2013b, str. 43).

Heckemeyer in Overesch (2017) ocenjujeta, da se vse do 33 % vseh dobičkov prenese v davčno ugodnejše jurisdikcije s pomočjo zadolževanja med družbami. Medtem sta Loretz in Mokkas (2015) ugotovila, da je zadolževanje med družbami najpogostejša oblika prenašanja dobička evropskih podjetij v njenem vzorcu.

Slika 5: Struktura agresivnega davčnega načrtovanja – obresti



Prirejeno po Loretz in drugi (2018).

Slika 2 prikazuje strukturo agresivnega davčnega načrtovanja z metodo zadolževanja med družbami oziroma »offshore« posojila. Matično podjetje ustanovi in financira podružnico v državi z nižjo/nično obdavčitvijo dobička pravnih oseb – podružnica v državi B. Podružnica v državi B nato v obliki posojila z visoko obrestno mero financira podružnico v državi C – ciljno podjetje. Ciljno podjetje podružnici v državi B plačuje obresti. V državi C se obresti odštejejo od davčne osnove podjetja in tako znižujejo davčno obremenitev. Podružnica, posojilodajalka, pa je inkorporirana v državi B, kjer je obdavčitev nižja. Posledično je dobiček prenesen v državo B in nato v državo A, kjer je sedež matičnega podjetja (Loretz in drugi, 2018, str. 27–29).

2.3 Neopredmetena osnovna sredstva

Neopredmetena sredstva so sredstva, ki nimajo fizične ali finančne materije. V preteklosti so se zato uporabljali tudi termini, kot so: intelektualna sredstva, sredstva znanja ali intelektualni kapital. Najpogosteje so se neopredmetena sredstva povezovala z raziskavami

in razvojem, ključnimi zaposlenimi ter programsko opremo. Vendar je pojem neopredmetenih sredstev veliko širši, razdelimo ga lahko v tri glavne kategorije: računalniške informacije, inovativno premoženje ter ekonomske kompetence.

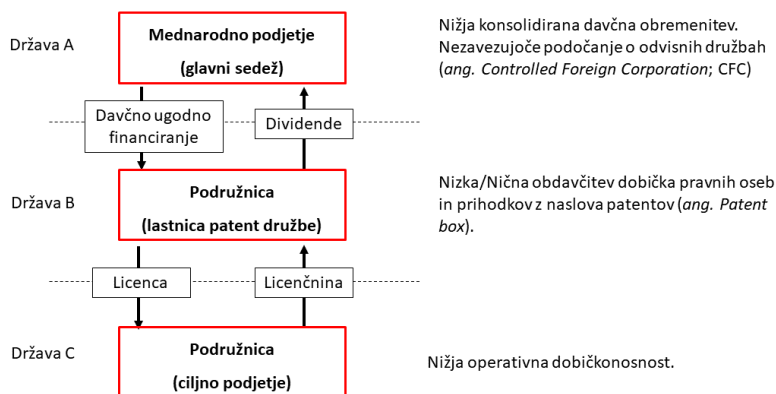
Računalniške informacije zajemajo raznovrstno programsko opremo in podatkovne baze podjetij. Inovativno premoženje opisuje neopredmetena sredstva, povezana z raziskavami in razvojem, avtorskimi pravicami, modeli ter blagovnimi znamkami. Ekonomske kompetence pa zajemajo vrednost blagovne znamke, človeški kapital in povezane institucije, organizacijsko znanje, ki povečuje učinkovitost podjetij ter znanje, povezano z oglaševanjem (OECD, 2011).

Čeprav je uporaba neopredmetenih sredstev pri agresivnem davčnem načrtovanju v zadnjem desetletju močno pridobila pomen, vendarle to ni nov pojav, kajti že Grubert in Slemrod (1994) sta dokazala, da so neopredmetena sredstva ključni dejavnik pri odločitvah glede investicij podjetja in pri prenašanju dobička v nižje obdavčene jurisdikcije. Prav tako po podatkih Karkinsky in Riedel (2012) ter Ernst in Spengel (2011) mednarodna podjetja pogosto izkrivljajo lokacijo neopredmetenih sredstev v korist podružnic, ki imajo sedež v jurisdikcijah z nižjo obdavčitvijo.

Slika 6 spodaj v poenostavljeni obliki prikazuje, kako podjetja pretakajo dobičke v države z nižjo obdavčitvijo z manipulacijo neopredmetenih osnovnih sredstev. Podobno kot pri strukturah na sliki 4 in sliki 5 je ključnega pomena podružnica v davčno ugodnejši državi, na katero matična družba prenese neopredmetena osnovna sredstva.

Vendar v tem primeru ne iščemo države z nizko obdavčitvijo dobičkov pravnih oseb, ampak z nizko obdavčitvijo licenčnin oziroma »patent box« državo. Podružnica v državi B nato proda licenco podružnici v državi C (ciljno podjetje), ta pa s plačevanjem licenčnine znižuje svojo dobičkonosnost. Ob tem je tudi pomembno, da ima podružnica v državi C pravico uveljavljati stroške licenčnin kot strošek in posledično zniževati davčno osnovo. V primeru takšnega poslovnega modela se močno zniža skupna obdavčitev MNE (Loretz in drugi, 2018, str. 30–32).

Slika 6: Struktura agresivnega davčnega načrtovanja – licenčnina



Prيرهjeno po Loretz in drugi (2018).

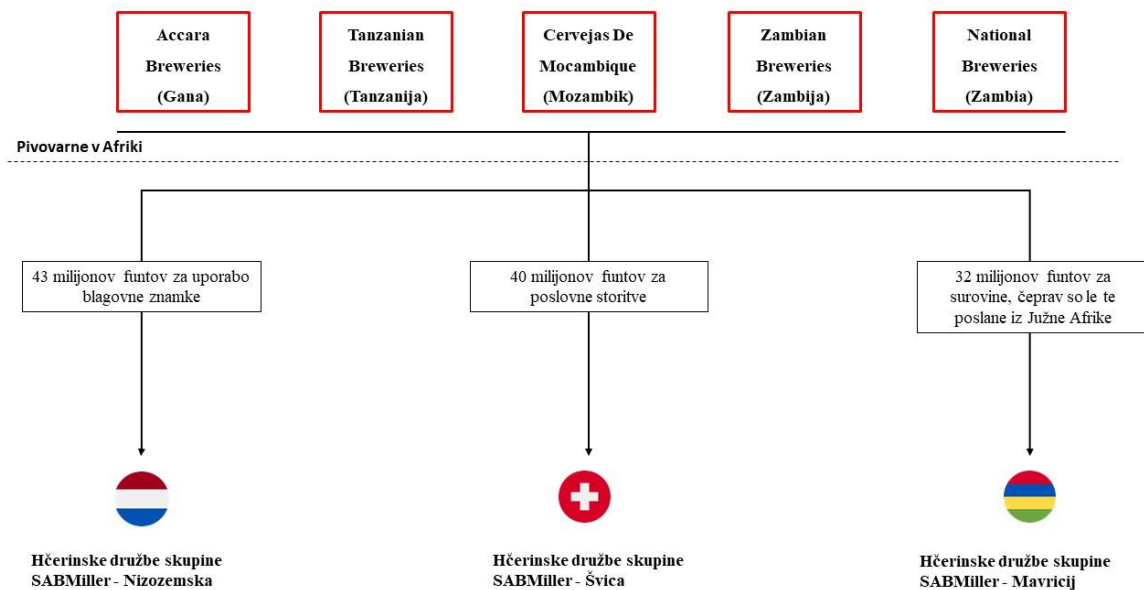
2.4 Primer agresivnega davčnega načrtovanja

Leta 2010 je organizacija ActionAid objavila obsežno poročilo o poslovnih praksah družbe SABMiller, ki je drugo največje pivovarsko podjetje na svetu. Podjetje ima v lasti blagovne znamke, kot so Grolsch, Peroni in Miller, njen globalni letni dobiček pa presega 2 milijardi funtov. Poročilo se osredotoča na poslovanje afriških podružnic (pivovarn) družbe SABMiller. Družba Accra Breweries, ki je največja prodajalka piva v Gani (29 milijonov funtov na leto), dve leti zapored ni plačala davka na dobiček pravnih oseb. Ob tem pa nakazala milijone evrov v podružnice v davčnih oazah družbe SABMiller. Na spodnji sliki 7 7 so prikazane agregatne transakcije šestih afriških pivovarn družbe SABMiller v davčne oaze oziroma države z nizko obdavčitvijo, ki so del agresivnega načrtovanja.

Po ocenah organizacije ActionAid so afriške vlade leta 2018 tega izgubile 18 milijonov funtov davčnih prihodkov. Celotna lastniška struktura družbe SABMiller je med prilogami.

Družba SABMiller International BV, ustanovljena na Nizozemskem, je lastnica številnih blagovnih znamk podjetja, čeprav poteka fizična proizvodnja izdelkov v drugih državah. Blagovne znamke so v lastni nizozemskega podjetja zaradi izredno ugodne obdavčitve licenčin (angl. royalties), ki jih podružnice plačujejo za uporabo blagovnih znamk na trgu. Veliko vlogo v davčni strukturi podjetja ima tudi podjetje, ki je ustanovljeno v Švici in za podružnice skupine opravlja menedžerske storitve, za katere podjetja plačujejo visoke pristojbine. SABMiller za optimizacijo svojih davčnih obveznosti ne uporablja le davčnih ugodnosti evropskih držav.

Slika 7: Agregatne transakcije afriških pivovarn družbe SABMiller v davčne oaze oziroma države z nizko obdavčitvijo



Vir: Prirejeno po Bobek - Gospodarič (2016a).

Pomemben člen v verigi je njihovo podjetje na Mavriciju, ki ima dve funkciji. Prvič, preko Mavricija skupina trguje s surovinami za proizvodnjo piva, kamor z manipulacijo transfernih cen prenaša dobičke. Surovine, ki so pridelane v Južnoafriški republiki, tako preko Mavricija potujejo v Gano.

Drugič, dobički, ki jih »ustvarja« podjetje na Mavriciju, so uporabljeni za financiranje poslovanja družbe in so kot posojilo z visokimi obrestnimi merami posojene v podjetja skupine v državah z višjo obdavčitvijo. Družba SABMiller tako uporablja vse v prejšnjem poglavju našete načine zniževanja davčnih osnov in preusmerja dobičkov, prenos neopredmetenih sredstev in menedžerskih storitev na Nizozemsko in v Švico ter manipulacijo transfernih cen in zadolževanje med družbami s pomočjo podjetja na Mavriciju.

Medtem ko skupina SABMiller s takšnim načinom poslovanja letno prihrani na desetine milijonov, so države v razvoju prikrajšane za ogromne zneske davčnih prihodkov, ki so nujno potrebni za njihov nadaljnji razvoj (Hearson & Brooks, 2012).

3 PROJEKT PREPREČEVANJA ZNIŽEVANJA DAVČNIH OSNOV IN PREUSMERJANJ DOBIČKOV

Zniževanja davčnih osnov in preusmerjanje dobičkov oziroma BEPS je izraz, ki povzema davčne strategije, ki temeljijo na izkoriščanju pravnih praznin ter neuskkljenosti, kar

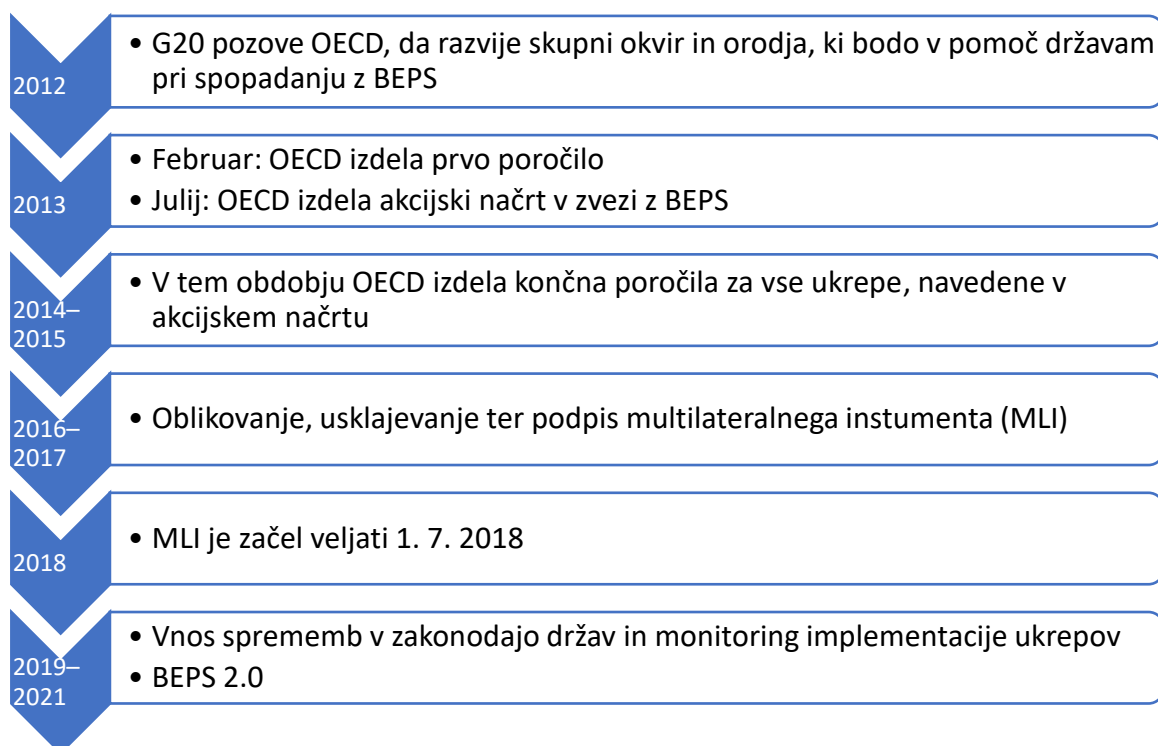
podjetjem in posameznikom omogoča umetno prenašanje dobičkov v jurisdikcije z nizko ali ničelno davčno stopnjo. Na globalni ravni to povzroča letno izgubo davčnih prihodkov v višini 100–240 milijard ameriških dolarjev. Medtem ko so bilateralni sporazumi učinkoviti pri preprečevanju dvojne obdavčitve, so na drugi strani pogosto zatajili pri preprečevanju dvojne neobdavčitve, kar podjetja izkoriščajo. Direktorji podjetij zatrjujejo, da je njihova dolžnost do delničarjev zakonito zniževati davčne obveznosti podjetja. Čeprav so nekatere davčne sheme nezakonite, jih večina ni. To izpodbija pravičnost ter integriteto davčnega sistema, kajti podjetja, ki poslujejo čezmejno, lahko s pomočjo BEPS-a pridobijo konkurenčno prednost v primerjavi s podjetji, ki poslujejo le na domačem trgu. V odgovor na takšno početje mednarodnih podjetij je OECD oblikoval projekt preprečevanja zniževanja davčnih osnov in preusmerjanj dobičkov oziroma projekt BEPS (OECD, 2013b, str. 5–18).

3.1 Kaj je projekt BEPS?

Projekt BEPS je politični projekt, ki izhaja iz problema proračunskih primanjkljajev ter javnih pozivov k analizi davčnih bremen mednarodnih podjetij ter njihovih davčnih obremenitev in velja za poskus največje spremembe na področju mednarodne davčne ureditve v zadnjih tridesetih letih. Podjetja bodo posledično morala ponovno analizirati svoje globalne operacije in investicije. Vse do finančne krize leta 2008 so države zanemarjale velik porast odtekanja dobičkov v jurisdikcije z nižjo obdavčitvijo ter njihov vpliv na davčne prilive držav. Toda kmalu po koncu finančne krize so se številne države znašle pod pritiskom zaradi velikih proračunskih primanjkljajev, reševanja velikih bank z davkoplačevalskim denarjem, povečane družbene neenakosti in zaradi možnosti, da se premožni posamezniki in velike multinacionalke izogibajo plačilu davkov. Posledično so razvite države pristopile k skupnemu projektu, kjer je pod okriljem OECD (s finančno podporo držav G20) nastal »akcijski načrt« kot večstopenjski temeljni dokument, ki vsebuje petnajst ukrepov. Ti predstavljajo izhodišče za nastanek pravnih okvirov in instrumentov, ki bodo na voljo državam pri zaježitvi BEPS. Poleg ukrepov akcijski načrt določa tudi sredstva, roke in metodologijo za njihovo implementacijo. Ukrepi so namenjeni preprečevanju dvojene obdavčitve, (pre)nizkih obdavčitev, škodljivih davčnih praks in agresivnega davčnega načrtovanja ter povečanju davčne transparentnosti.

Pomembna sklepna ugotovitev akcijskega načrta je, da mednarodna podjetja zelo učinkovito izkoriščajo prednosti svobodne trgovine, ki jim omogoča prosti pretok blaga in kapitala čez vse državne meje, pooblastila in pristojnosti davčnih uprav pa so na drugi strani večinoma omejene na državne meje, zato niso uspešne pri pobiranju davka od globalnih zavezancev. Podpora držav članic G20 je omogočila, da so lahko pri projektu sodelovale tudi države, ki niso članice OECD, posledično je pri pripravi projekta sodelovalo več kot 135 jurisdikcij. Naslednja časovnica prikazuje najpomembnejše dogodke in potek projekta BEPS (Bobek - Gospodarič, 2016a; Hemels, 2018; PricewaterhouseCoopers LLP, 2013, str. 188).

Slika 8: Časovnica projekta BEPS



Vir: *Business at OECD* (2018).

OECD, katere članica je poleg 35 držav od leta 2010 tudi Slovenija, je mednarodna gospodarska organizacija razvitih držav, ki oblikuje svetovne smernice in standarde na gospodarskih, političnih in razvojnih politikah. Namen organizacije, ki je nasledila Organizacijo za evropsko ekonomsko sodelovanje, je oblikovanje/širjenje politike, ki zagotavlja naraščajoč življenjski standard, gospodarsko rast in višjo stopnjo zaposlenosti v državah članicah. Organizacija temelji na načelih in standardih, ki jih morajo države članice in pristopnice upoštevati ter si zanje prizadevati. Standardi OECD so lahko v primerjavi s standardi EU tudi zahtevnejši (Ministrstvo za notranje zadeve, 2020).

3.2 Cilji projekta BEPS

Glavni cilj projekta BEPS je usklajeno reševanje problematike erozije davčnih osnov in prenašanja dobičkov. To bodo poizkušali doseči z usklajenimi ukrepi, katerih cilj ni posodobiti 80 let stare zakone in pravila, temveč obravnavati in omejiti izogibanje, ki bi lahko nastalo zaradi izrabe rezidentstva družbe ali definicije vira prihodka (Remeur, 2019, str. 4).

Cilje projekta BEPS González-Barreda, (2018) ter PricewaterhouseCoopers LLP, (2013) razvrščajo v pet skupin:

- Skladnost, zapolnitev pravnih praznin, ki omogočajo podjetjem prenašanje dobičkov.

- Opredmetenost, obdavčitev prihodkov v državah, kjer se dejansko ustvarja dodana vrednost.
- Transparentnost, povečan obseg poročanja o poslovanju ter transakcijah s povezanimi družbami.
- Digitalna ekonomija, posodobitev davčnih standardov in prilagoditev le-teh novodobnim poslovnim praksam.
- Večstranski sporazumi, ki morajo biti posodobljeni do takšne mere, da preprečujejo izkoriščanje ter obenem upoštevajo nove smernice, zastavljene v dokumentih projekta BEPS.

3.3 Ukrepi

Spodaj naštetih ukrepi državam ponujajo instrumente, ki jim bodo v pomoč pri spopadanju z lokalnim in globalnim izogibanjem plačevanja davkov. Države imajo na voljo orodja za zagotovitev, da so dobički obdavčeni v jurisdikcijah, kjer se opravlja ekonomska dejavnost, kar je tudi eden izmed ciljev projekta BEPS (OECD, 2013a, str. 7–26).

3.3.1 Ukrep 1: Izzivi digitalnega gospodarstva

Ukrep 1 obravnava problematiko obdavčitve digitalnih in neopredmetenih dobrin, ki so postale instrumenti za prenašanje dobičkov, ter analizira, katere jurisdikcije so upravičene do obdavčitve le-teh.

Svet se je v zadnjem stoletju močno spremenil, zadnja desetletja predvsem po zaslugi hitro razvijajoče se tehnologije. Posledično je digitalizacija gospodarstva, ki ima široko paleto davčnih posledic, ena izmed najpomembnejših tem projekta BEPS. Digitalizacija ne vpliva le na (ne)posredno obdavčitev, temveč tudi na delovanje davčnih organov in politike. Glavno vprašanje, ki izhaja iz teh sprememb, je, ali je obstoječi način obdavčite prihodkov podjetij še primeren za današnje gospodarske razmere, kjer so pomen pridobila neopredmetena osnovna sredstva, medtem ko fizična razdalja med izdelki in kupci izgublja svojo pomembnost. Katere države so upravičene do obdavčitve digitalnih dobrin in v kolikšnem obsegu? Digitalne dobrine so zaradi neprilagojene zakonodaje postale instrument prenašanja dobičkov v nižje obdavčene jurisdikcije (OECD, 2019a).

Po tem, ko projektu BEPS na področju digitalizacije ni uspelo narediti koraka naprej, so finančni ministri skupine G20 junija 2019 potrdili program dela BEPS 2 oziroma BEPS 2.0, ki je osredotočen predvsem na probleme digitalizacije in je sestavljen iz dveh stebrov ter obravnava naslednja vprašanja:

- prerazporeditev davčnih pravic,
- gospodarska prisotnost v jurisdikciji,
- minimalno obdavčevanje,

- reševanje sporov.

Prvi steber z naslovom »Revidirana pravila davčne prisotnosti in razporeditev dobička« (angl. revised nexus and profit allocation rules) namerava spremeniti mednarodna pravila, ki definirajo potrebno fizično prisotnost gospodarske družbe v jurisdikciji. Cilj je zajeti vrednost, ki jo v jurisdikciji ustvari podjetje, ki ni upravičeno (po trenutni opredelitvi stalne poslovne enote) do davčnega rezidentstva v tej jurisdikciji, in sicer zato, ker se dejavnost družbe izvaja na daljavo, ter posledično tej pristojnosti dodeliti več davčnih pravic (Remeur, 2019, str. 8,9).

Glavni elementi prvega stebra so(OECD, 2021b):

- pravica obdavčitve 25 % dobička mednarodnih podjetij bi bila dodeljena jurisdikcijam, v katerih so stranke in uporabniki teh podjetij;
- davčna varnost z obveznim in zavezujočim dogovorom o reševanju sporov z jurisdikcijami nerazvitih trgov;
- odprava davka na digitalne storitve in podobnih ukrepov;
- vzpostavitev poenostavljenega sistem uporabe načel primerljivih tržnih cen oziroma načel tržne neodvisnosti v nerazvitih jurisdikcijah.

Namen drugega stebra z naslovom »Globalni predlog proti eroziji osnove« (angl. global anti-base erosion proposal) se je osredotočiti na preostale probleme, povezane z digitalizacijo, ter oblikovati pravila, ki bi jurisdikcijam omogočala retroaktivno obdavčitev v primeru, ko pristojne jurisdikcije niso uveljavljale svojih pravic za obdavčitev ali so bili prihodki obdavčeni pod minimalno efektivno davčno stopnjo. Oblikoval se je predlog naslednjih pravil(OECD, 2020e, str. 1–30):

- Pravilo vključitve dohodka (angl. income inclusion rule) vključuje minimalni davek, ki bo zagotovil, da bodo dohodki skupine MNE obdavčeni vsaj po minimalni stopnji, kar bi zmanjševalo prenos dobičkov v podružnice/podjetja z nižjo stopnjo obdavčitve. Učinek pravila bi bil zaščita davčne osnove matične jurisdikcije in prav tako drugih jurisdikcij, v katerih skupina deluje, in sicer tako, da zmanjša spodbudo za financiranje znotraj skupine, ki dobičke preusmeri v dele podjetja, obdavčene po nižji efektivni davčni stopnji.
- Pravilo prehoda (angl. switch-over rule) je mehanizem, ki omogoča, da se pravilo vključitve dohodka uporablja za tuje podružnice, ki so izvzete iz sporazumov o dvojnem obdavčevanju. Pravilo bi se uporabljalo samo, kadar so se države zavezale, da bodo uporabljale metodo oprostitve (angl. exemption method) v svojih davčnih pogodbah.
- Pravilo prenizko obdavčenega plačila (angl. undertaxed payment rule) deluje tako, da zavrača odbitek davka ali izvedbo enakovredne prilagoditve plačil znotraj skupin.
- Pravilo predmeta obdavčitve (angl. subject-to-tax rule) bo delovalo podobno davčnemu odtegljaju in bo obdavčilo sredstva ob viru izplačila v primeru, da so ta obdavčena po (pre)nizki davčni stopnji.

V sklopu drugega stebra so bile oktobra 2021 ponujene naslednje rešitve (OECD, 2021b):

- minimalni davek v višini 15 % za vse MNE z letnimi prihodki nad 750 milijonov evrov;
- zahteva za vse jurisdikcije, ki uporabljajo nominalno stopnjo davka od dohodka pravnih oseb, nižjo od 9 %, za obdavčitev obresti, licenčnine in določen niz drugih plačil, da v svoje dvostranske pogodbe dodajo pravilo predmeta obdavčitve in posledično onemogočijo zlorabe;
- prenehanje davčnih dogovorov za posamične poslovne aktivnosti.

3.3.2 Ukrep 2: Nevtralizacija neskladij hibridnih aranžmajev

Ukrep 2 ponuja priporočila proti izkoriščanju pravnih vrzeli z uporabo hibridnih neskladij oziroma več mednarodnih sporazumov za namen zniževanja davčnih obveznosti.

Hibridna neskladja (angl. hybrid mismatch arrangements) so uporabljena s strani MNE pri agresivnem davčnem načrtovanju z namenom izkoriščanja razlik oziroma nesoglasij med davčnimi sistemi ter doseganjem dvojne neobdavčitve. Takšni hibridni sporazumi oziroma dogovori ne povzročajo le zmanjševanja davčnih prihodkov, temveč vplivajo tudi na konkurenco, učinkovitost, transparentnost ter pravičnost na trgu. Številne države so že posodobile svojo zakonodajo, npr. Združeno kraljestvo, Avstralija, Nova Zelandija; države članice EU so imele čas do začetka leta 2020, ko je v veljavo stopila Direktiva EU 2017/952, ki ureja hibridna neskladja s tretjimi državami (OECD, 2019a).

»Pravila o hibridnih neskladjih bi morala obravnavati primere neskladij, ki so posledica dvojnih odbitkov, sporne opredelitve finančnih instrumentov, plačil in subjektov ali pa razporeditve plačil. Ker bi lahko hibridna neskladja vodila do dvojnega odbitka ali odbitka brez vključitve, je treba določiti pravila, v skladu s katerimi zadevna država članica po potrebi bodisi zavrne odbitek plačila, odhodkov ali izgub bodisi od davčnega zavezanca zahteva, da plačilo vključi v svoj obdavčljivi dohodek. Ta pravila pa se uporabljajo le za odbitna plačila in ne bi smela vplivati na splošne značilnosti davčnega sistema, bodisi klasičnega ali imputacijskega sistema.

Da se zagotovi sorazmernost, je treba obravnavati le primere, pri katerih obstaja precejšnje tveganje izogibanja obdavčenju z uporabo hibridnih neskladij. Zato je ustrezno, da se zajamejo hibridna neskladja, ki nastanejo med glavnim sedežem in stalno poslovno enoto ali med dvema ali več stalnimi poslovnimi enotami istega subjekta, in hibridna neskladja, ki nastanejo med davčnim zavezancem in njegovimi povezanimi podjetji ali hibridna neskladja, ki izhajajo iz strukturirane ureditve, ki vključuje davčnega zavezanca.

Morebitne prilagoditve, ki jih je treba opraviti v skladu s to direktivo, načeloma ne bi smele vplivati na porazdelitev pravic do obdavčevanja med jurisdikcijami, kot je določeno v sporazumu o izogibanju dvojnega obdavčenja.

Direktiva Sveta (EU) 2017/952, (2017) obravnava štiri kategorije hibridnih neskladij:

- hibridna neskladja zaradi plačil v skladu s finančnim instrumentom;
- hibridna neskladja, ki so posledica različne razporeditve plačil, izplačanih hibridnemu subjektu ali stalni poslovni enoti, tudi zaradi plačil neupoštevani stalni poslovni enoti;
- hibridna neskladja zaradi plačil hibridnega subjekta njegovemu lastniku ali domnevnih plačil med sedežem in stalno poslovno enoto ali med dvema ali več stalnimi poslovnimi enotami;
- dvojni odbitki kot posledica plačil hibridnega subjekta ali stalne poslovne enote.«

3.3.3 Ukrep 3: Pravila nadzorovane tuje družbe

Ukrep 3 posodablja pravila nadzorovanih tujih družb, ki so namenjena preprečevanju umetnega prerazporejanja dobičkov med povezanimi družbami.

Pravila nadzorovane tuje družbe (angl. controlled foreign company rules, v nadaljevanju CFC pravila) so bila oblikovana zaradi tveganja, da lahko podjetje, davčni rezident države, preusmerja svoje dobičke v tuje podjetje, ki je pod njegovim nadzorom. Brez oblikovanja pravil lahko prihaja do preusmerjanja dobička in dolgoročnega odloga obdavčitve. Prva CFC pravila so bila oblikovana in sprejeta s strani številnih jurisdikcij že leta 1962, vendar tako kot pri številnih drugih ukrepih so pravila danes neprilagojena mednarodnemu poslovnemu okolju in ne zmanjšujejo tveganja zmanjševanja davčne osnove in preusmerjanja dobičkov. OECD je v ukrepu 3 oblikoval osnovne temelje za posodobitev CFC pravil, ki jih države lahko uporabijo za dopolnitev obstoječih pravil. OECD je posodobila osnovo definicijo CFC, preoblikovala seznam sprejemljivih izjem in vrednostnih pragov (angl. thresholds), oblikovala nova pravila za določanje prihodkov CFC in drugih (OECD, 2019a). Na novo oblikovana pravila ne predstavljajo minimalnih standardov, ampak pravila, ki bodo uspešno preprečevala zniževanje davčnih osnov in preusmerjanje dobička, če jih države vnesejo v svoj pravni sistem. Do sredine leta 2019 so poleg držav članic EU v več kot 50 državah v veljavo že stopila nova CFC pravila, ki temeljijo na priporočilih OECD (OECD, 2019a).

3.3.4 Ukrep 4: Omejevanje zmanjševanja davčne osnove preko priznavanja obresti

Ukrep 4 je namenjen nadzoru zadolževanja MNE z namenom davčne optimizacije. Priporočila tega ukrepu so namenjena omejevanju erozije davčnih osnov s prekomernim priznavanjem stroškov obresti ter davčno oproščenih in odloženih prihodkov.

Prepoznali so tri osnovne scenarije izkoriščanja zadolževanja med družbami:

- MNE prenese nesorazmerno velik del dolga (do tretje osebe) na družbo v jurisdikciji z višjo stopnjo obdavčitve;

- MNE uporablja zadolževanje znotraj skupine in s tem ustvarja dodatne stroške obresti poleg obstoječega dolga do tretjih oseb;
- MNE uporablja zadolževanje do tretje osebe ali znotraj skupine za ustvarjanje davčno oproščenih dohodkov.

Zadolževanje med družbami velja za eno enostavnejših metod preusmerjanja dobičkov, kajti hiter pretok kapitala omogoča enostavno manipulacijo deleža zadolžitve podjetja. Na strani operativnega podjetja so obresti priznane kot stroški in tako zmanjšujejo davčno osnovo. Na strani prejemnika pa so prejete obresti obdavčene po nižji davčni stopnji. Takšno obravnavanje obresti lahko privede do dvojene ne-obdavčitve. Številne države so že v sredini leta 2019 sprejele pravila o omejitvi obresti ali trenutno usklajujejo svojo nacionalno zakonodajo s priporočili iz ukrepa 4. Od začetka leta 2019 so vse države članice EU omejile zgornjo mejo obresti, kar omejuje odbitne stroške izposoje davkoplačevalcev na 30 odstotkov dohodka zavezanca pred obrestmi, davki, amortizacijo in amortizacijo (v nadaljevanju EBITDA) (OECD, 2019a).

3.3.5 Ukrep 5: Boj proti škodljivim davčnim praksam

Ukrep 5 je namenjen prepoznavanju in zmanjševanju števila preferenčnih oziroma škodljivih davčnih režimov.

Boj proti škodljivim davčnim praksam je eden izmed štirih minimalnih standardov projekta BEPS. Implementacija štirih minimalnih standardov BEPS je podvržena strokovnemu pregledu drugih članic, kar zagotavlja pravočasno in natančno izvajanje ter tako omogoča enake pogoje. Vsi člani projekta BEPS se zavezujejo k implementaciji in medsebojnemu pregledu minimalnih standardov.

Forum o škodljivih davčnih praksah (angl. The Forum on Harmful Tax Practice), ki že od svoje ustanovitve leta 1998 analizira preferencialne davčne režime, trenutno deluje na treh glavnih področjih:

- Prvič, ocena preferencialnih davčnih režimov za prepoznavanje značilnosti režimov, ki lahko omogočajo zmanjševanje davčnih osnov in preusmeritev dobička ter zato lahko nepošteno vplivajo na davčno osnovo drugih jurisdikcij.
- Drugič, medsebojni pregled in spremljanje okvira preglednosti ukrepa 5 z obvezno prostovoljno izmenjavo ustreznih/potrebnih informacij.
- Tretjič, pregled bistvenih zahtev glede dejavnosti v nizko obdavčenih davčnih jurisdikcijah za zagotovitev enakih konkurenčnih pogojev.

OECD je že leta 1998 predlagal uvedbo obvezne dejavnosti/prisotnosti podjetja v jurisdikciji, kjer je le-to davčni zavezanec, vendar države predloga nikoli niso implementirale v svojo zakonodajo. Minimalni standardi projekta BEPS, katerih cilj je zagotoviti enakovredne pogoje za poslovanje po svetu, narekujejo, da dohodkov »mobilnih«

podjetij ne bo več mogoče »parkirati« v nizko obdavčenih jurisdikcijah, ne da bi glavne poslovne funkcije opravljal isti poslovni subjekt ali na isti lokaciji. Pri tem se morajo v zvezi z istimi vrstami mobilnih poslovnih dejavnosti izvajati znatne dejavnosti, ne glede na to, ali potekajo v preferencialnem režimu ali v nizko obdavčenih jurisdikcijah (OECD, 2019a).

3.3.6 Ukrep 6: Preprečevanje zlorab davčnih konvencij

Ukrep 6 jurisdikcijam ponuja instrumente in priporočila, da svojo davčno zakonodajo posodobijo na način, ki bo preprečeval izkoriščanje ugodnosti davčnih sporazumov.

V zadnjih desetletjih so z namenom preprečitve dvojne obdavčitve, odstranitve ovir za mednarodno trgovino z blagom in storitvami ter gibanje kapitala, tehnologije in oseb, skoraj vse davčne jurisdikcije sklenile številne bilateralne davčne sporazume. Vendar je povečano število sklenjenih sporazumov posledično privedlo tudi do zlorab in izkoriščanja ugodnosti davčnih sporazumov (angl. treaty-shopping). O izkoriščanju ugodnosti davčnih sporazumov govorimo, ko želi podjetje posredno dostopati do ugodnosti davčnega sporazuma med dvema jurisdikcijama, ne da bi bilo rezident ene od teh jurisdikcij. Uveljavljanje pogodb in ugodnosti v okoliščinah, za katere niso bile predvidene, spodkopava davčno suverenost posameznih jurisdikcij in zmanjšuje njihove davčne prihodke. Zloraba davčnih sporazumov je nezaželena tudi zaradi:

- prenosa pogodbenih ugodnosti na rezidente tretjih jurisdikcij na način, na katerega jih pogodbene stranke nanje niso nameravale prenesti;
- možnosti neobdavčitve dohodkov v celoti ali neustrezna obdavčitev na način, ki ga stranke niso nameravale;
- končna jurisdikcija nima motivacije za sklenitev sporazuma, kajti njeni rezidenti lahko pridobijo ugodnosti posredno.

Ukrep 6 je zato eden izmed minimalnih standardov, ki narekuje jurisdikcijam, da v svoje davčne sporazume umestijo določbi, ki omejujeta izkoriščanje le-teh. Prva določba izrecno omejuje dvojno neobdavčitev. Druga določba pa določa metodo za preprečevanje izkoriščanja davčnih sporazumov (OECD, 2019a).

3.3.7 Ukrep 7: Preprečevanje umetnih izogibanj statusu stalne poslovne enote

Ukrep 7 predlaga spremembo definicije poslovne enote, ki določa davčno rezidentstvo podjetja ter posledično zavezanost za plačevanje davka v posameznih jurisdikcijah.

Davčni sporazumi na splošno določajo, da je pripadajoči poslovni dobiček podjetja obdavčljiv v jurisdikciji le, če ima podjetje tam stalno poslovno enoto. Opredelitev poslovne enote v davčnih sporazumih je ključnega pomena za odločitev, ali je podjetje dolžno plačati davke v drugi državi. Projekt BEPS zato jurisdikcijam nalaga pregled opredelitev stalne

poslovne enote, kajti podjetja so svoje hčerinske družbe nadomeščale s pogodbenimi distributerji, kar je privedlo do preusmerjanja dobička v države z ugodnejšo obdavčitvijo.

OECD predlaga naslednje spremembe opredelitve stalne poslovne enote(OECD, 2019a):

- če dejavnosti, ki jih izvaja posrednik, privedejo do rednega sklepanja pogodb, ki jih nato izvede tuje podjetje, se šteje, da ima podjetje obdavčljivo navzočnost v tej jurisdikciji, razen če posrednik opravlja posle v okviru samostojnega posla;
- omejiti izjeme pri opredelitvi stalne enote za pripravljalne in pomožne dejavnosti ter zagotoviti, da izjem ni mogoče izkoristiti z drobljenjem kohezivnih operacij na več majhnih operacij;
- rešitve za davčno izjemo, ki se uporablja pri definiranju stalnih poslovnih enot za gradbišča, ki jo sedaj zaobidejo s pogodbo o delitvi z med seboj tesno povezanimi osebami.

3.3.8 Ukrepi 8, 9, 10: Transferne cene – neopredmetena sredstva, tveganja in kapital, druge visoko tvegane transakcije

Ukrepi transference cen obravnavajo smernice za določanje transference cen in pojasnjujejo ter krepijo obstoječe standarde z namenom zagotavljanja transference cen, ki so usklajene z verigo vrednosti MNE skupine.

V zadnjih desetletjih se je s pomočjo globalizacije trgovina znotraj MNE skupin močno povečala. Pravila o transference cenah, ki se uporabljajo za davčne namene, določajo pogoje, vključno s ceno, za transakcije znotraj skupine MNE, kar posledično vpliva na dodelitev dobička podjetjem v skupini. Na podlagi načela tržne neodvisnosti je potrebno transakcije znotraj MNE skupin obravnavati, kot da so podjetja znotraj skupine neodvisna in delujejo na enak način ter v podobnih pogojih kot v primerljivih transakcijah na trgu. Čeprav se je načelo tržne neodvisnosti izkazalo za praktičen in uravnotežen standard za ocenjevanje transference cen med povezanimi podjetji, se je izkazalo tudi občutljivo za manipulacijo pri dodelitvi pogodbenih funkcij, sredstev in tveganj, kar lahko privede do rezultatov, ki ne ustrezajo vrednosti, ustvarjeni z osnovno gospodarsko dejavnostjo, ki jo izvajajo člani skupine MNE. Smernice za oblikovanje transference cen zagotavljajo določitev cen v skladu z dejanskim ravnanjem povezanih strank v okviru pogodbenih pogojev posla. Takšne spremembe zmanjšujejo spodbude za MNE, da svoje dohodke preusmerjajo v navidezna podjetja, t. i. »cash-box« podjetja, v davčno ugodnejših jurisdikcijah (OECD, 2019a).

3.3.9 Ukrep 11: Analiziranje in spremljanje BEPS (podatki)

Ukrep 11 je vzpostavil metodologijo za zbiranje in analizo podatkov o gospodarskih in davčnih učinkih projekta BEPS.

Negativni davčni in gospodarski učinki so eden temeljnih razlogov za pričetek projekta leta 2013. Leta 2015 je OECD ocenila stroške izogibanja davkov s strani MNE na od 100 do 240 milijard dolarjev, kar je 4–10 % svetovnih davčnih dohodkov s strani davka na promet pravnih oseb. Poleg velikih davčnih izgub so posledica davčnega izogibanja tudi drugi negativni gospodarski učinki, kot so izkrivljanje konkurence v korist agresivnih MNE, izkrivljanje lokacije mobilnih, neopredmetenih sredstev in preusmerjanje NTI.

Pomanjkanje kvalitetnih podatkov je glavna ovira pri zbiranju in analiziranju podatkov o učinkih projekta BEPS. Zato je ključnega pomena predvsem povečanje kakovosti in količine razpoložljivih podatkov in analitičnih orodij. Zbiranje in analiza podatkov o učinkovitosti ukrepov sta potrebna tako za informiranje davkoplačevalcev kakor zakonodajalcev. Zato so s pričetkom leta 2019 v okviru projekta BEPS zagnali bazo podatkov o prihodkih z naslova davka od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) za več kot sto držav članic projekta BEPS. Posledično so se oblikovali prvi zbirni in anonimizirani statistični podatki, pripravljeni na podlagi podatkov, prejetih v akcijskih poročilih po posameznih državah letos. Sčasoma naj bi ti statistični podatki zagotovili dragocene informacije o lokaciji največjih davkov, prihodkov in poslovnih dejavnosti največjih multinacionalk (OECD, 2019a).

3.3.10 Ukrep 12: Pravila za obvezna razkritja

Ukrep 12 vsebuje priporočila za oblikovanje pravil, ki od davčnih zavezancev in svetovalcev zahtevajo, da razkrijejo agresivne ureditve davčnega načrtovanja.

Za vsako davčno jurisdikcijo je pomembno, da pravočasno pridobi podatke o davčni skladnosti (angl. tax compliance) in tveganjih, ki jim je njihova zakonodaja/politika izpostavljena zaradi agresivnega davčnega načrtovanja MNE. Pomankanje pravočasnih in izčrpnih informacij o strategijah agresivnega davčnega načrtovanja je eden glasnih izzivov, s katerimi se soočajo davčni organi po vsem svetu. Kakovostne informacije so bistvene, ker vladam omogočijo, da se lahko odzovejo na davčna tveganja z informirano oceno tveganja, revizijami ali spremembami zakonodaje ali predpisov.

OECD zagotavlja modularni okvir, ki državam omogoča oblikovanje režima razkritja, ki ustreza njihovi potrebi po pridobivanju zgodnjih informacij o potencialno agresivnih ali zlorabljenih davčnih načrtih, pa tudi predlagateljev in uporabnikov takšnih shem. Ukrep 12 določa tudi posebna priporočila za pravila, ki so usmerjena v mednarodne davčne sheme, ter za razvoj in izvajanje učinkovitejše izmenjave informacij in sodelovanje med davčnimi upravami.

V Direktivi DAC5 (2016/2258/EU) so članice EU uredile učinkovito upravno sodelovanje med državami članicami na področju dostopa do informacij davčnih organov o preprečevanju pranja denarja.

Države članice EU so sprejele Direktivo DAC6 (2018/822/EU) glede obvezne avtomatične izmenjave informacij na področju obdavčenja v zvezi s čezmejnimi aranžmaji, o katerih se poroča, ki je povzročila poročanje davčnih organov EU o čezmejnem agresivnem davčnem načrtovanju, »offshore« strukturah in skupnih standardih izogibanja standardom poročanja (OECD, 2019a).

3.3.11 Ukrep 13: Dokumentacija transfernih cen in poročanje po državah

V skladu z ukrepom 13, ki je eden izmed minimalnih standardov projekta BEPS, morajo vse velike MNE pripraviti poročilo z združenimi podatki o globalni razporeditvi dohodka in dobička, plačanih davkih in gospodarskih dejavnostih za vsako državo, v kateri poslujejo (angl. country-by-country reporting, v nadaljevanju CbCR oziroma CbC poročanje).

Takšno poročilo je v skupni rabi z davčnimi upravami v jurisdikcijah, v katerih podjetje posluje, in se uporablja za analizo transfernih cen in ocene tveganja BEPS. OECD se je pri oblikovanju ukrepa 13 zgledovala po Kodeksu ravnanja v zvezi z dokumentacijo za transferne cene za povezana podjetja v Evropski uniji, ki so ga nekatere članice že implementirale v svojo zakonodajo. Vendar je ukrep 13 kakovostna nadgradnja kodeksa, saj od družb zahteva dodatna razkritja informacij (priloga 2), iz katerih bo mogoče razbrati, ali je shema poslovanja MNE zasnovana tako, da omogoča BEPS. Med pomembnejša razkritja sodijo:

- opis poslovnih aktivnosti vseh družb v mednarodni skupini, iz katerega bo razvidna glavna dejavnost, ki je najpomembnejša za doseganje dobička;
- veriga dodane vrednosti za pet glavnih produktov ali za 5 % prihodkov;
- razkritja v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, ki jih uporablja mednarodna skupina podjetij;
- podrobnosti o finančnem in davčnem položaju celotne skupine;
- poročilo po državah, iz katerega bodo razvidni ključni poslovni in finančni podatki za vsa podjetja v skupini v svetovnem merilu.

Že leta 2016 je 58 jurisdikcij zahtevalo ali dovolilo vložitev CbC poročil. Še več kot 90 jurisdikcij sprejema zakonodajo, ki uvaja obvezno poročanje. Jurisdikcije so med seboj ustvarile več kot 2400 povezav, ki so namenjene izmenjavi podatkov, kar pomeni, da je vsaka MNE s konsolidiranimi prihodki v višini najmanj 750 milijonov EUR zavezana oddati CbC poročilo, preostale vrzeli pa se dnevno zapirajo.

V Sloveniji je ta kriterij v fiskalnem letu 2017 izpolnjevalo šest slovenskih družb. Prve izmenjave podatkov so stekle v letu 2018, ko so davčne uprave držav s pomočjo OECD na podlagi pridobljenih podatkov ponovno ocenile svoje stopnje davčnega tveganja. Izmenjani podatki se uporabljajo tudi pri drugih programih, kot so program OECD za zagotavljanje skladnosti (angl. international compliance assurance programme) (Bobek - Gospodarič, 2016b; OECD, 2019a, 2021a).

Poročanje MNE je namenjeno zagotavljanju povečanja transparentnosti dokumentacije o transfernih cenah in davčnim upravam omogočati izboljšanje analize tveganj pri izboru zavezancev za davčni inšpekcijski nadzor. V ta namen se je uvedel tritirni pristop:

- splošna dokumentacija (angl. master file), ki vsebuje informacije glede pravnega, ekonomskega, davčnega in finančnega poslovanja MNE kot celote;
- posebna dokumentacija (angl. local file), vsebuje podrobnejše informacije o posameznih transakcijah, njihovi sestavi in načinu oblikovanja cen;
- poročilo po državah oziroma CbC poročilo – poročilo po državah, ki ga oblikuje krovno podjetje v državi, v kateri je davčni rezident in poroča določene finančne kategorije za vse svoje družbe v skupini.

Finančne kategorije, o katerih mora poročati posamezna MNE, so: prihodek, dobiček (izguba) pred plačilom davka na dobiček, plačan in obračunan DDPO, izkazani kapital, nerazporejen dobiček, število zaposlenih, vrednost opredmetenih sredstev, razen denarja in denarnih ustreznikov. In sicer glede na posamezno jurisdikcijo, v kateri deluje mednarodna skupina podjetij, ter tudi vse osebe v sestavi skupine, ki poslujejo v posameznih jurisdikcijah, in vrsta glavnih poslovnih dejavnosti (Finančna uprava Republike Slovenije, 2019).

3.3.12 Ukrep 14: Učinkovitost mehanizmov za reševanje sporov

Eden izmed minimalnih standardov je tudi ukrep 14, ki želi izboljšati oziroma olajšati reševanje davčnih sporov med jurisdikcijami.

Številne jurisdikcije so se zavezale, da bodo omogočile preverjanje skladnosti svojih davčnih zakonov tudi drugim jurisdikcijam (angl. peer review), kar je predvsem namenjeno povečanju učinkovitosti in pospešitvi reševanja nesporazumov ob sporih o dvojni obdavčitvi. Globalno poslovanje in mobilnost sredstev sta danes del vsakdana, kar posledično pomeni, da so spori glede obdavčitve prihodkov mednarodnih podjetij neizogibni.

Mnoge davčne pogodbe med davčnimi jurisdikcijami vsebujejo določbo, ki vsebuje mehanizme za reševanje sporov (angl. Mutual Agreement Procedure, v nadaljevanju MAP) in določa postopek, ki se uporablja za reševanje davčnih sporov. Vzorčna davčna konvencija OECD v 25. členu določa mehanizem, neodvisen od običajnih pravnih sredstev, ki temelji na lokalnem pravu, s pomočjo katerega lahko pristojni organi držav pogodbenic razrešijo nesoglasja. Ta mehanizem – postopek medsebojnega dogovora – je bistvenega pomena za pravilno uporabo in razlago davčnih pogodb in zlasti zagotavlja, da davkoplačevalci, upravičeni do ugodnosti pogodbe, niso neobdavčeni s strani nobene od držav pogodbenic, kar ni v skladu s pogoji pogodbe.

Končno poročilo za ukrep 14 je bilo sprejeto oktobra 2015. Ukrep 14 je sestavljen iz 21 elementov in 12 najboljših praks, ki ocenjujejo pravni in upravni okvir pristojnosti v štirih ključnih področjih, to so:

- preprečevanje sporov,
- razpoložljivost in dostop do MAP,
- reševanje primerov MAP,
- izvajanje sporazumov MAP.

Nedavna statistika kaže, da davčne uprave uspešno rešujejo več primerov kot kdaj prej. Število novih primerov MAP se od leta 2016 občutno povečuje, kar posledično podaljšuje čakalne dobe za razrešitev MAP primerov (OECD, 2019a).

3.3.13 Ukrep 15: Multilateralni instrument

Multilateralni instrument (angl. multilateral instrument, v nadaljevanju MLI) predstavlja eno največjih inovacij na področju mednarodne obdavčitve v zgodovini, kajti gre za mednarodno konvencijo, ki je lahko neposredno vstavljena v vse davčne sisteme po svetu in s takojšnjimi učinki na aktivne davčne sporazume in problem mednarodne obdavčitve.

OECD je že leta 2017 v svojem dokumentu »Vzorec davčne konvencije« vključila MLI, prilagodljiv instrument, ki pristojnim organom omogoča, da sprejmejo ukrepe, povezane s projektom BEPS, in okrepijo svojo mrežo davčnih sporazumov. Skoraj 90 jurisdikcij je podpisalo MLI, od katerih je polovica že implementirala člene MLI v svoje davčne sporazume (OECD, 2019a).

Večstranski instrument ponuja državam in jurisdikcijam konkretne rešitve, da zaprejo vrzeli v mednarodnih davčnih pogodbah s prenosom znanja, mehanizmov in zakonodaje projekta BEPS v svoje dvostranske davčne pogodbe po vsem svetu. Multilateralni instrument omogoča vladam, da izvajajo dogovorjene minimalne standarde za boj proti zlorabam pogodb in izboljšajo mehanizme za reševanje sporov, hkrati pa nudijo prilagodljivost pri oblikovanju posebnih politik davčne pogodbe.

Večstranska konvencija o BEPS omogoča vladam, da spremenijo obstoječe dvostranske davčne pogodbe na sinhroniziran in učinkovit način za izvajanje ukrepov davčne pogodbe, razvitih med projektom BEPS, ne da bi za to potrebovale dvostranska sredstva za ponovno pogajanje o posamični pogodbi. MLI pokriva več kot 90 jurisdikcij in je začel veljati 1. julija 2018. Podpisniki vključujejo jurisdikcije z vseh celin in vseh stopenj razvoja ter druge pristojnosti prav tako aktivno delajo za pridobitev podpisa (González-Barreda, 2018, str. 291; OECD, 2019a).

3.4 Minimalni standardi

Izvedba akcijskega načrta BEPS je bila zasnovana tako, da je njegova implementacija zelo prilagodljiva. Priporočila v poročilih projekta BEPS segajo od minimalnih standardov do smernic ter vse do oblikovanja instrumentov za spreminjanje določb davčnih pogodb. Akcijski načrt BEPS je instrument t. i. mehkega prava (ni pravno zavezujoč) in zahteva, da ga države individualno implementirajo v nacionalno zakonodajo. Ukrepi za izvajanje akcijskega načrta so:

- minimalni standardi, od katerih so nekateri sestavljeni iz dvojnih pravil, tj. splošnega ali primarnega pravila in pravila obrambe (za reševanje vprašanj, ki izhajajo iz situacije, ko se druga davčna jurisdikcija odloči, da ne bo uporabljala pravila);
- dobre prakse za primere, ko niso določeni minimalni standardi, kar zagotavlja način davčne pristojnosti za razvoj instrumentov za reševanje davčnih razmer;
- skupni pristopi, ki opisujejo splošne usmeritve davčne politike z namenom, da se sčasoma zbližajo z izvajanjem dogovorjenih skupnih pristopov. Naslednji korak, ki ga omogočajo skupni pristopi, bi bil preučitev, ali naj bi takšni ukrepi v prihodnosti postali minimalni standardi;
- razvoj večstranskega instrumenta za spremembo dvostranskih davčnih pogodb (večstranska konvencija).

Kljub neobvezujoči naravi BEPS pa so se oblikovali štirje minimalnimi standardi, o katerih so se strinjale vse sodelujoče države in se zavezale k njihovemu doslednemu izvajanju. Ukrepi, ki so trenutno opredeljeni kot minimalni standardi, so:

- ukrep 5: boj proti škodljivim davčnim praksam;
- ukrep 6: preprečevanje zlorab davčnih konvencij;
- ukrep 13: dokumentacija transfernih cen in poročanje po državah;
- ukrep 14: učinkovitost mehanizmov za reševanje sporov.

Vse članice, ki so pristopile in so članice vključujočega okvira (angl. inclusive framework), se zavezujejo k implementaciji in izvajanju minimalnih standardov. Z namenom zagotavljanja učinkovitega in pravočasnega izvajanja le-teh je bil vzpostavljen postopek stalnega strokovnega pregleda ter beleženja napredka, ki so ga v zvezi s tem dosegle posamezne jurisdikcije. V okviru tega postopka se izvajajo pregledi pravnega in upravnega okvira za izvajanje minimalnih standardov, ki so bili uvedeni v davčnih jurisdikcijah. To je medvladni proces, kar pomeni, da poslovna in civilna udeležba v postopku nista potrebni. Razvili se bodo mehanizmi za spremljanje skladnosti izvajanja minimalnih standardov v posameznih jurisdikcijah (Remeur, 2019, str. 6).

4 VKLJUČENOST SLOVENIJE V PROJEKT BEPS

4.1 Vključenost v okviru članstva Slovenije v OECD

Kot že omenjeno so države članice OECD ob koncu finančne krize prepoznale, da so finančne spodbude gospodarstva in padajoči prihodki s strani davka od dohodka pravnih oseb ustvarili proračunske primanjkljaje, ki zahtevajo ukrepanje. Posledično so leta 2012 države članice OECD s podporo G20 prepoznale agresivno davčno načrtovanje podjetij kot velik in globalen problem, tako razvitih kakor tudi držav v razvoju, ter posledično oblikovale celovit načrt za preprečevanje zniževanja davčnih osnov in preusmerjanje, imenovan »Aksijski načrt za preprečevanje zniževanja davčne osnove in preusmerjanja dobička«, ki je postal temeljni dokument projekta BEPS.

Za dodatne informacije o vključenosti v okviru članstva Slovenije v OECD sem vprašanja naslovil na direktorico Direktorata za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov, ga. Tino Humar, ki mi je dne 22. 12. 2020 posredovala dodatne informacije, na katere se sklicujem v nadaljevanju poglavja.

Slovenija je članica OECD postala leta 2010 po triletnih pogajanjih, ko je francoskemu zunanjemu ministru deponirala ratifikacijske listine Pogodbe o pristopu in konvencije o OECD.

Za učinkovito delovanje Slovenije v OECD poteka usklajevanje vsebinskih prioritet, stališč in udeležb v okviru:

1. **Stalne medresorske delovne skupine za zadeve OECD na operativni ravni** (v nadaljevanju SMDS), katere temeljne naloge so:
 - načrtovanje, usklajevanje, vodenje in spremljanje izvajanja nalog, ki izhajajo iz članstva v OECD;
 - obravnavanje strateških vprašanj, povezanih s članstvom v OECD;
 - oblikovanje stališč RS do posameznih dokumentov in drugih zadev OECD;
 - obravnava skupnih vprašanj OECD in EU ter uskladitev stališč;
 - določitev letnih prioritet RS v OECD;
 - obravnava vsebinskih področij, ki zadevajo pristojnosti več resorjev in vladnih služb;
 - usklajevanje dela med posameznimi ministrstvi in drugimi državnimi organi, ki sodelujejo pri zadevah OECD;
 - uskladitev in določitev seznama odgovornih ministrstev in vladnih služb ter njihovih predstavnikov, ki zastopajo RS v posameznih odborih OECD;
 - obravnava predlogov za posebne preglede in analize, ki niso vključeni v redni program OECD in se ne krijejo iz članarine;
 - obravnava predlogov za vključitev v prostovoljne programe OECD;
 - obravnava predlogov za dogodke, misije in drugo sodelovanje z OECD;

- poročanje Vladi RS o uresničevanju obveznosti, ki izhajajo iz članstva, ter seznanitev z morebitnimi zastoji in predlogi za ukrepanje.

2. **Stalnega predstavništva RS pri OECD v Parizu, katerega naloge so:**

- zastopanje RS na Svetu OECD in njegovih stalnih odborih (izvršni odbor, proračunski odbor, odbor za zunanje zadeve);
- stalno sodelovanje in komunikacija s sekretariatom in direktorati OECD glede na prednostne vsebine in naloge RS v OECD;
- sodelovanje v koordinaciji držav EU v okviru OECD na ravni stalnih odborov in stalnih predstavništev;
- priprava ministrskega sveta OECD in odborov OECD na ministrski ravni;
- redno obveščanje prestolnice o obravnavanih zadevah na Svetu OECD, stalnih odborih ter o odprtih zadevah, povezanih z zastopanjem RS v OECD.

Ministrstvo za zunanje zadeve je osrednja vladna točka za učinkovito predstavljanje stališč in uveljavljanje interesov Slovenije v okviru OECD. Odločilno je, da slovenski predstavniki v odborih predstavijo stališča, ki upoštevajo prioritete iz strateških dokumentov na nacionalni ravni in so predhodno usklajena med vsemi državnimi organi, na katere se posamezen predlog nanaša.

Za operativne naloge, povezane z delovanjem v OECD, je Vlada RS ustanovila SMDS, ki jo glede na zastopanje v odborih OECD sestavljajo predstavniki ministrstev in vladnih služb, vodi pa jo nacionalni koordinator. Ta celovito obravnava aktualna vprašanja, ki se nanašajo na delovanje Slovenije v OECD, in usklajuje stališča RS do dokumentov in drugih aktov OECD. Predstavniki Slovenije na odborih so pristojne osebe, ki lahko kompetentno zastopajo stališča Slovenije za svoje področje. Ministrstva in drugi nosilni organi posameznih odborov morajo zagotoviti primerno strokovno-kadrovsko in finančno podporo za redno udeležbo v delovnih telesih OECD.

Slovenija se je Deklaraciji glede BEPS zavezala na sestanku Sveta OECD na ministrski ravni, ki je potekal maja 2013. Slovenija v sklopu delovnih teles deluje pri oblikovanju BEPS politik v sklopu:

- delovne skupine 1 za davčne konvencije in povezana vprašanja;
- delovne skupine 2 za analize davčne politike ter davčno statistiko;
- delovne skupine 6 za obdavčitev mednarodnih podjetij (v okviru te skupine se pripravljajo posodobitve Smernic za transferne cene);
- delovne skupine 9 za davke na potrošnjo;
- delovne skupine 10 za izmenjavo informacij in spoštovanje davčnih predpisov;
- delovne skupine 11 za agresivno davčno načrtovanje, projektna skupina za digitalno gospodarstvo, forum za postopke skupnega dogovarjanja, forum za škodljive davčne prakse ter združena delovna skupina davčnih in okoljskih strokovnjakov.

Prav tako se strokovni sodelavci in funkcionarji ter predstavniki Ministrstva za finance (v nadaljevanju MF) in Finančne uprave RS v sklopu sodelovanja udeležujejo različnih sestankov in drugih dogodkov ter sodelujejo kot delegati v posameznih delovnih skupinah, podskupinah, odboru za davčne zadeve, forumih ob posebnih dogodkih, ki so bili organizirani, kot denimo javnih razpravah, delavnicah, ki delujejo v okviru OECD.

Predvsem pa je treba razlikovati med delom v delovnih skupinah, v katerih strokovnjaki s posameznega področja sodelujejo predvsem na tehnični oziroma strokovni ravni, ter predstavljanjem Slovenije v telesih, kjer se sprejemajo politične odločitve. Takšen primer je Odbor OECD, kjer nas zastopa direktorica Direktorata, pristojnega za davčni sistem na MF, ga. Tina Humar, ob spremstvu strokovnega sodelavca.

Slovenija svoje interese v OECD zastopa »individualno« in kot članica EU. Pomembnejša področja se usklajujejo na ravni EU-OECD. Svet EU na sestanke svojih delovnih skupin pogosto povabi predstavnike OECD za dodatna pojasnila in smernice. EU na podlagi tega oblikuje direktive, ki jih članice (ne)posredno prenesejo v svojo zakonodajo, kar je natančneje predstavljeno v naslednjem poglavju.

Glede na pridobljene podatke iz javno dostopnih virov ter odgovorov, posredovanih s strani Direktorata za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov, menim, da je Slovenija zelo aktivna na področju oblikovanja politik in smernic OECD. Predvsem se mi to zdi pomembno, ker države v OECD veljajo za enakovredne (angl. equal footing) in imajo posledično, predvsem manjše države, večji vpliv kot drugod, kjer se odločitve sprejemajo na podlagi npr. kvot, kvalificirane večine (primer: Svet EU). Pomembno se mi zdi tudi, da različne javne službe sodelujejo v delovnih skupinah OECD: predstavniki MF, davčne uprave, ministri, strokovni sodelavci in drugi. Članstvo Slovenije je prav zaradi majhnosti naše države in gospodarstva zelo pomembno, kajti OECD večjim mednarodnim podjetjem s svojimi smernicami in podporo (npr. mediacija) omogoča lažje poslovanje.

V naslednjem poglavju bom predstavil najpomembnejše direktive EU, spremembe zakonodaje in implementirane ukrepe, ki so posledica projekta BEPS.

4.2 Vključenost v okviru članstva Slovenije v EU

Slovenija je prav tako članica EU, gospodarske in politične povezave 27 evropskih držav članic, ki v odnosu do OECD deluje usklajeno. Evropska komisija sodeluje pri delu OECD, hkrati pa se je EU zavezala, da bo v celoti sodelovala pri doseganju ciljev OECD. EU tako vzdržuje stalno delegacijo pri OECD, ki jo sestavljajo veleposlaniki in diplomati, sodeluje pri oblikovanju programa dela in v okviru različnih specializiranih odborov. Po drugi strani EU ne prispeva v proračun OECD ter njeni predstavniki nimajo glasovalnih pravic. Takšno sodelovanje je koristno predvsem za države EU, ki niso članice OECD. OECD redno analizira podatke in vplive politik EU ter z redno pripravo statističnih podatkov in ekonomskih primerjav zagotavlja temeljno gradivo, potrebno za analizo in pripravo

ekonomske, socialne in okoljske politike EU. Poleg svojih ekonomskih obveščevalnih funkcij je OECD predvsem forum, v okviru katerega lahko države razpravljajo in izmenjajo nacionalne izkušnje, opredelijo najboljše prakse in najdejo rešitve za skupne težave. OECD ima delovne odnose z več kot sto državami nečlanicami. Evropska unija ima koristi od dialoga in posvetovanj z vsemi akterji na svetovnem prizorišču v okviru večje medsebojne odvisnosti, ki zahteva globalna pravila igre (OECD, 2020b).

EU z namenom zagotavljanja skladnosti držav članic z zahtevami OECD nekatere politike implementira v pravne rede članic posredno z uporabo direktiv. Direktiva je zakonodajni akt o določenem cilju, ki ga morajo doseči države EU, toda vsaka država sama sprejme svoje predpise o tem, kako bo ta cilj dosegla (Evropska unija, 2016).

EU je zgodaj prepoznala pomene enovite obravnave davčne problematike na ravni celotne unije in hitro pričela z implementacijo ukrepov 2, 3, 4, 5, 12 in 13 projekta BEPS. Ti ukrepi na eni strani urejajo skladnost podjetij z mednarodno davčno zakonodajo (ukrepi 2, 3, 4 in 5) in na drugi strani spodbujajo transparentnost (ukrepi 5, 12 in 13). Na ravni EU so nekateri ukrepi, ki so v sklopu projekta BEPS imeli naravo splošnega oziroma nezavezujočega pristopa (angl. common approach), postali del zakonodaje EU, s čimer EU dokazuje visoko zavezanost k projektu.

EU je pred pričetkom projekta BEPS korporativno obdavčevanje obravnavala v vsega treh direktivah, to so:

- Direktiva Sveta 2011/96/ES, katere cilj je oprostitev dividend in drugih oblik distribucije dobička od davčnega odtegljaja in odprava dvojne obdavčitve takšnih prihodkov na ravni matične družbe;
- Direktiva Sveta 2009/133/ES, ki ureja davčna pravila za združitve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic na način, da so s stališča konkurence nevtralna;
- Direktiva Sveta 2003/49/ES, ki ureja enakopravno obravnavanje transakcij med družbami različnih držav članic in družbami iste države.

Zato je Evropska komisija januarja 2016 predstavila paket štirih ukrepov proti BEPS, imenovan »Paket proti izogibanju davkom« (angl. Anti Tax Avoidance Package):

1. Direktiva Sveta 2016/1164/EU oziroma Direktiva ATAD, ki izboljšuje odpornost notranjega trga proti praksam čezmejnega izogibanja davkom;
2. nova metodologija za razvrščanje držav na črni seznam, če njihovi davčni sistemi niso skladni z minimalnimi standardi EU;
3. predlog posodobitve Direktive Sveta 2011/16/EU oziroma DAC1, ki določa pravila upravnega sodelovanja med državami članicami; predvsem glede izmenjave informacij;
4. priporočila za implementacijo zgoraj v točki 2 navedenega ukrepa.

Namen Direktive ATAD, ki zajema ukrepe 2, 3, 4 in 6, je bil preoblikovanje davčnih obveznosti tako, da zajema vse davkoplačevalce v članicah EU, ki so zavezani k plačevanju davka na dohodek pravnih oseb. V tej direktivi so navedeni minimalni standardi in tako članicam ne preprečuje, da dodatno zaostrijo nacionalno zakonodajo. Direktiva posodablja pravila o priznavanju odbitka obresti, izhodne obdavčitve, splošno pravilo proti zlorabi (angl. general anti-abuse rule, v nadaljevanju GAAR), pravila nadzora tuje družbe in hibridne aranžmaje, kar pomeni, da je njen obseg širši od tega, kar obravnava projekt BEPS. Direktiva ATAD je vstopila v veljavo 20. junija 2016 ter zavezuje članice EU, da nekatere ukrepe BEPS implementirajo najkasneje do 1. januarja 2019. Pred oblikovanjem Direktive ATAD kar 25 od 28 članic EU ni imelo oblikovalnih pravil na področju nevtralizacije neskladij hibridnih aranžmajev. Ker Direktiva ATAD zajema le hibridna neskladja, ki izhajajo iz vzajemnega delovanja sistemov davka od dohodkov pravnih oseb držav članic, je Svet EU za ekonomske in finančne zadeve 12. julij 2017 pozval Komisijo, da pripravi predlog hibridnih neskladij, pri katerih so udeležene tudi članice tretjih držav, v skladu z ukrepom 2. Direktiva ATAD je bila 29. maja 2017 posodobljena z Direktivo ATAD 2 (2017/952), ki obravnava tudi hibridne aranžmaje ne-članic.

Cilj Direktive ATAD 2 je izboljšati odpornost celotnega notranjega trga na hibridna neskladja. Tega ni mogoče zadovoljivo doseči s posamičnim delovanjem držav članic, saj so nacionalni sistemi davka od dohodkov pravnih oseb različni in bi s samostojnimi ukrepi držav članic le ohranjali obstoječo razdrobljenost notranjega trga na področju neposredne obdavčitve. Tak pristop bi še naprej omogočal neučinkovitost in izkrivljanje pri vzajemnem delovanju različnih nacionalnih ukrepov. Posledica bi bila pomanjkanje usklajenosti. Zaradi čezmejne narave hibridnih neskladij in potrebe po sprejetju učinkovitih rešitev za celotni notranji trg je ta cilj zato lažje doseči na ravni Unije. Unija bi lahko zato sprejela 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 dosego navedenega cilja. Cilj te direktive je z določitvijo zahtevane ravni zaščite za notranji trg zgolj doseči nujno stopnjo usklajenosti v Uniji, ki je potrebna za dosego njenih ciljev.

Ukrepi 6, 7, 14 in 15 obravnavajo davčne sporazume. Sodišče EU je določilo, da članice EU na področju davčnih sporazumov in bilateralnih odnosov z vidika omejevanja dvojne obdavčitve ohranjajo suverenost. Posledično je Evropska komisija 28. januarja 2016 objavila priporočila o implementaciji ukrepov, ki preprečujejo izkoriščevanje davčnih sporazumov. V sklopu ukrepa 14 je Slovenija posodobila postopke medsebojnih sporazumov (MAP).

Transferne cene, ki so predmet ukrepov 8, 9 in 10, tako kot že omenjeni ukrepi, niso obravnavane na ravni EU z direktivo. Kljub temu je članicam EU na voljo Skupni forum EU za transferne cene (angl. Joint Transfer Pricing Forum), ki ponuja nezavezujoča priporočila v skladu s smernicami projekta BEPS.

EU delno obravnava boj proti škodljivim davčnim praksam (ukrep 5) v Direktivi 2015/2376 oziroma DAC3, v kateri članicam narekuje obvezno avtomatično izmenjavo podatkov o

vnapijšnjih davčnih stališčih s čezmejnimi učinkom in cenovnih sporazumih, ki bi morala vsakič vključevati tudi določene osnovne podatke, dostopne vsem državam članicam. Po opravljeni obvezni avtomatični izmenjavi podatkov v skladu s to direktivo bi morale države članice imeti možnost, da se za pridobitev dodatnih informacij sklicujejo na 5. člen Direktive 2011/16/EU glede izmenjave informacij na zaprosilo.

Ukrep 13 predvideva, da morajo mednarodne skupine podjetij, katerih letni konsolidirani prihodki znašajo 750.000.000 EUR, v poročilu po državah vsako leto in za vsako jurisdikcijo, v kateri poslujejo, navesti svoje finančne podatke. Med prvimi 31 podpisnicami Večstranskega sporazuma med pristojnimi organi o izmenjavi poročil po državah je bila 27. januarja 2016 v Parizu tudi Slovenija. EU ureja izmenjevanje informacij z direktivami o administrativnem sodelovanju oziroma direktivami DAC. Direktive DAC 1–3 so bile sprejete še pred začetkom projekta BEPS, medtem ko so bile direktive DAC 4–7 sprejete v skladu s priporočili projekta BEPS.

Tabela 4: Pregled EU direktiv o administrativnem sodelovanju

	EU Direktiva	Pričetek veljavnosti
DAC1	Direktiva Sveta 2011/16/EU	Januar 2013
DAC2	Direktiva Sveta 2014/107/EU	Januar 2015
DAC3	Direktiva Sveta 2015/2676/EU	Januar 2016
DAC4	Direktiva Sveta 2016/881/EU	Junij 2017
DAC5	Direktiva Sveta 2016/2258/EU	Januar 2018
DAC6	Direktiva Sveta 2018/822/EU	Julij 2020
DAC7	v izdelavi	/

Vir: European Commission (brez datuma).

Navedenim sprejetim mednarodnim rešitvam na področju preprečevanja zniževanja -davčne osnove in preusmerjanja dobička v delu, ki se nanaša na implementacijo CbCR, sledi tudi EU, ki je ukrep implementirala z Direktivo 2016/881 oziroma DAC4, ki je v slovenski pravni red prenesena z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku. Poročilo po državah se je prvič izmenjalo v letu 2018 za davčno leto 2016 (FURS, 2021).

Ukrep 14 je obravnavan v Direktivi o mehanizmih za reševanje davčnih sporov (2017/1852), ki omogoča lažje reševanje sporov, ko različne države članice različno razlagajo ali uporabljajo določbe dvostranskih davčnih sporazumov in konvencij, kar lahko povzroči resne davčne ovire za podjetja, ki poslujejo čezmejno. Posledično se ustvarjajo čezmerne davčne obremenitve za podjetja in utegnejo povzročiti izkrivljanje in neučinkovitost gospodarstva ter negativno vplivati na čezmejne naložbe in rast. Obstoječi mehanizmi iz dvostranskih davčnih pogodb in konvencija Unije o arbitraži niso zagotavljali pravočasnega učinkovitega reševanja sporov v vseh primerih.

Rešitve sporov bi morale veljati za različne razlage in uporabo dvostranskih davčnih pogodb in konvencije Unije o arbitraži, zlasti za različne razlage in uporabo, ki privedejo do dvojnega obdavčenja. To bi bilo treba doseči s postopkom, katerega prvi korak bi bil, da se zadeva predloži davčnim organom zadevnih držav članic, da bi spor rešili s postopkom medsebojnega dogovora. Države članice bi bilo treba spodbujati, da v zaključnih fazah postopka medsebojnega dogovora uporabijo nezavezujoče alternativne oblike reševanja sporov, kot sta mediacija ali sprava. Ukrep 14 se za vse pritožbe, vložene od 1. julija 2019 naprej, v vprašanih spora glede dohodka ali kapitala, pridobljenega v davčnem letu, ki se začne 1. januarja 2018 ali pozneje.

Poseben mehanizem za reševanje mednarodnih sporov je postopek skupnega dogovarjanja (ukrep 15), ki zagotavlja enotno izvajanje (bilateralnih) mednarodnih pogodb in (multilateralne) konvencije o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij, sklenjenih med državami članicami EU. Postopek skupnega dogovarjanja zagotavlja reševanje sporov v zvezi z razlago in uporabo bilateralnih in multilateralnih mednarodnih pogodb, zlasti sporov, ki vodijo k dvojnemu obdavčenju. Z MLI se prilagajajo oziroma preoblikujejo veljavne dvostranske mednarodne pogodbe, ki so zajete z njim. MLI je Slovenija vključila v svojo zakonodajo z Zakonom o ratifikaciji Večstranske konvencije o izvajanju z mednarodnimi davčnimi sporazumi povezanih ukrepov za preprečevanje zmanjševanja davčne osnove in preusmerjanja dobička. V slovenski pravni red je bila prav tako prenešena tudi Direktiva o mehanizmih za reševanje davčnih sporov v Evropski uniji, katere namen je izboljšanje sistema reševanja sporov glede mednarodnih pogodb med državami EU.

Slovenija je v nacionalni pravni red te direktive prenesla s posodobitvijo naslednjih zakonov:

- Zakona davka na dodano vrednost,
- Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in
- Zakon o davčnem postopku.

Na podlagi analiziranega gradiva ter posredovanih informacij s strani Direktorata za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov ter pogovora z odvetnico ga. Tatjano Svažić lahko zaključim, da je Slovenija v sklopu projekta BEPS v specifičnem položaju. In sicer zato, ker je Slovenija ena izmed držav z nižjo stopnjo DDPO ter posledično ni država, iz katere bi podjetja preusmerjala dobičke. Prav tako DDPO ne predstavlja velikega dela davčnih prihodkov Slovenije, zato preusmerjanje dobičkov v davčne oaze ni ključni problem. Se pa Slovenija pogosto znajde na drugi strani, in sicer MNE s podružnicami v Sloveniji svoje dobičke pretakajo v Slovenijo. Zato menim, da je pomembno, da Slovenija implementira zakonodajo, ki je posledica projekta BEPS, in tako ponudi zakonodajno podlago za zajezitev davčnega načrtovanja MNE. Slovenija je imela na področjih npr. transernih cen ter omejevanja obrestih mer (tanka kapitalizacija) že pred projektom BEPS dobro urejeno zakonodajo. Preostale smernice, ki izhajajo iz projekta BEPS je Slovenija v svojo zakonodajo prenesla preko direktiv EU ter z ratifikacijo mednarodnih konvencij.

Menim, da je treba počakati na novo sodno prakso, ki bo podjetjem ponudila jasnejšo sliko o tem, kako bodo davčni in sodni organi interpretirali ter nadzirali novo zakonodajo.

4.3 Pregled zakonodaje EU in RS na področju ukrepov BEPS

V tem poglavju s tabelo 5 prikažem pregled direktiv EU in zakonodaje Slovenije na področju BEPS.

Tabela 5: Pregled zakonodaje EU in RS na področju ukrepov BEPS

Ukrep	EU zakonodaja	Slovenska zakonodaja
Ukrep 1	/	/
Ukrep 2	Direktiva Sveta 2016/1164/EU	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb Zakon o davčnem postopku
	Direktiva Sveta 2017/952/EU	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
Ukrep 3	Direktiva Sveta 2016/1164/EU	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
Ukrep 4		Zakon o davčnem postopku
Ukrep 5	Direktiva Sveta 2015/2376/EU	Zakon o davčnem postopku
Ukrep 6	Direktiva Sveta 2016/1164/EU	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb Zakon o davčnem postopku
Ukrep 7	Direktiva Sveta 2017/1852/EU	Zakon o ratifikaciji Večstranske konvencije o izvajanju z mednarodnimi davčnimi sporazumi povezanih ukrepov za preprečevanje zmanjševanja davčne osnove in preusmerjanja dobička
Ukrep 8	Skupni forum EU za transferne cene (smernice)	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
Ukrep 9		
Ukrep 10		Pravilnik o transfernih cenah

se nadaljuje

Tabela 6: Pregled zakonodaje EU in RS na področju ukrepov BEPS (nad.)

Ukrep	EU zakonodaja	Slovenska zakonodaja
Ukrep 11	/	/
Ukrep 12	Direktiva Sveta 2011/16/EU – DAC1 Direktiva Sveta 2014/107/EU – DAC2 Direktiva Sveta 2015/2376/EU – DAC3 Direktiva Sveta 2016/881/EU – DAC4 Direktiva Sveta 2016/2258/EU – DAC5 Direktiva Sveta 2018/822/EU – DAC6	Zakon o davčnem postopku
Ukrep 13		Večstranski sporazum med pristojnimi organi o izmenjavi poročil po državah Zakon o davčnem postopku
Ukrep 14		Zakon o ratifikaciji Večstranske konvencije o izvajanju z mednarodnimi davčnimi sporazumi povezanih ukrepov za preprečevanje zmanjševanja davčne osnove in preusmerjanja dobička
Ukrep 15	Direktiva Sveta 2017/1852/EU	

Vir: lastno delo.

5 IMPLIKACIJE PROJEKTA BEPS ZA MEDNARODNA PODJETJA

Mednarodno poslovanje se bo zaradi nove davčne zakonodaje spremenilo na skoraj vseh področjih od širitve trga, transakcij znotraj podjetij do prilagoditve načina poslovanja med povezanimi družbami.

OECD ocenjuje, da bodo ukrepi projekta BEPS povečali davčne prihodke vseh jurisdikcij, razen investicijskih vozlišč. Letno naj bi se globalni davčni prihodki povečali za 50–80 milijard ameriških dolarjev, kar bi skupaj s programom ZDA (angl. Global Intangible Low-Taxed Income, v nadaljevanju GILTI) zneslo kar 60–100 milijard ameriških dolarjev oziroma 4 % svetovnega DDPO. Ukrepi projekta BEPS ne bodo vplivali na vse MNE,

vendar so usmerjeni le proti velikim, zelo dobičkonosnim MNE z nizkimi efektivnimi DDPO stopnjami. Zaradi povečanih stroškov investiranja v investicijskih vozliščih je pričakovati, da se bodo investicije MNE razporedile med preostale jurisdikcije.

Dodatne davke, ki jih bodo jurisdikcije pridobile, bodo lahko namenile mobilizaciji lokalnih virov, ki bodo povečali možnosti tujih investicij. Prav tako bo s pomočjo zakonodaje omogočena večja pravna varnost, ki bo posledica projekta BEPS povečala privlačnost za investicije MNE.

Največja sprememba za MNE bodo tako postali lokacija in stroški investicije. Na ravni celotnega podjetja bo treba ponovno analizirati organizacijsko strukturo in s tem povezane stroške (OECD, 2020f).

5.1 Poslovni modeli

Eden glavnih zaključkov, ki ga lahko izpeljemo iz vseh ukrepov projekta BEPS, je, da so poslovni modeli, ki služijo predvsem ali izključno zmanjševanju ali celo izogibanju davčne obveznosti, ogroženi. Podjetja, ki obstajajo le zaradi davčnih namenov, predvsem t. i. »cash-box« podjetja in navidezna podjetja (angl. shell company), bodo postala neučinkovita v skupinah MNE in jih bodo podjetja posledično prenehala uporabljati, kjer ni dejanske ekonomske vsebine. Hudih posledic za dobiček podjetij skupine MNE v državah, kjer podjetja izvajajo pomembne funkcije ustvarjanja vrednosti, ne pričakujejo, saj so davčne ugodnosti rezervirane za aktivno ravnanje poslov (Klink, 2016, str. 7).

Pravila CFC iz ukrepa 3 bodo povzročila prerazporeditev dohodov povezanih subjektov brez ekonomske vsebine nazaj k matični družbi, kjer bodo tudi obdavčeni. Luknje in neskladja pri obravnavah davčnih hibridnih aranžmajev in instrumentov so urejeni v sklopu novih ukrepov tako, da jih ne bo več mogoče izkoriščati. Vendar različni pristopi in neobvezna narava večine ukrepov proti BEPS morda ne bodo zaprli vrzeli ali bodo celo ustvarili nove. Zaradi ukrepa 4 bodo morale MNE na področju skupine ponovno pregledati finančne modele in zadolževanje družbe na ravni celotne skupine.

MNE bodo morale pozornejše spremljati, v katero jurisdikcijo so dodelile razvoj, izboljšanje, vzdrževanje, zaščito in uporabo funkcij neopredmetenih sredstev in če se takšna dodelitev ujema z dejanskim krajem uporabe funkcije ali ne.

Zaradi povečane transparentnosti poslovanja podjetij bodo imele finančne uprave večji vpogled v poslovanje družb in bodo posledično lažje izvajale inšpekcijske nadzore v družbah. Na drugi strani to za podjetja pomeni, da bodo morale vse enote podjetja natančno poročati podatke in da bodo morala biti podjetja seznanjena s podatki poslovanja drugih delov družbe, da bo lahko MNE na ravni skupine delovala skladno z zakonodajo in poročala pravilne podatke. Posledično se bodo za podjetja povečali stroški na področju administracije

in davčnega svetovanja. Povečanje teh stroškov bo povzročilo tudi posodabljanje shem transfernih cen in povezane dokumentacije, ki je prav tako del ukrepov.

Pomembne spremembe bodo podjetja občutila tudi na področju napotitve delavcev in pri delu na daljavo, kajti če nekatere funkcije potujejo z osebjem v druge države, se lahko v skladu s priporočili ukrepa 7 v tujini »sproži« poslovna enota še pogosteje in hitreje kot do sedaj. To posledično za podjetje povzroči davčne obveznosti v tisti državi. V praksi vidimo, da se MNE kot delodajalci pogosto ne zavedajo davčnih posledic potovanj pomembnega osebja. V podjetjih bodo morali vzpostaviti sistem nadzora, ki spremlja kraj in funkcije najetega osebja ter njihov vpliv na poslovanje oziroma obdavčitev (Svažič, 2019).

5.2 Svetovalna podjetja

Javnost je prepoznala davčne, pravne in finančne svetovalce kot pomembne sodelavce MNE pri izvajanju škodljivih praks BEPS. Prodaja inovativnih in učinkovitih davčnih shem je eden glavnih dohodkov za najuspešnejša mednarodna davčnosvetovalna podjetja. Namen ukrepa 12 je omejiti takšno sodelovanje z obveznostjo poročanja svetovalcev o potencialno škodljivih davčnih shemah davčnim organom. Zaradi zahtevanega poročanja davčnim upravam podjetja posledično pričakujejo zmanjšanje dohodka od prodaje škodljivih praks, ki pa ga bodo lahko nadomestila s povečanim povpraševanjem po svetovalnih storitvah na področju davčne skladnosti, ki bo posledica negotovosti in zapletenosti novih ukrepov (Svažič, 2019).

5.3 Digitalna podjetja

MNE digitalnega gospodarstva predstavljajo poseben izziv za zakonodajalce, kajti težko je določiti kraj njihove gospodarske prisotnosti oziroma njihov neksus. Ukrep 1 je posledično eden najširših in najmanj jasnih ukrepov, ki puščajo prostor za različne interpretacije, kar povzroča negotovost glede prihodnjih davčnih obveznosti za digitalne MNE. Priporočila na področju digitalnega gospodarstva niso dovolj natančna in povzročajo pravno negotovost in nepredvidljivost davčnih vplivov. To povzroča težave digitalnim podjetjem pri vstopu na nove trge, vrednotenju njihovih izdelkov in poslovni strategiji (Flynn & Bates, 2016, str. 15).

Zaradi zahtevnosti obdavčitve digitalnih dobrin se je, kot že opisano v poglavju »3.3.1 Ukrep 1: Izzivi digitalnega gospodarstva«, oblikoval program dela, imenovan BEPS 2.0. Cilj je, da se oblikujejo jasna pravila za poslovanje digitalnih podjetij s poudarkom na prerazporeditvi davčnih pravic, definiranju gospodarske prisotnosti v jurisdikciji, minimalnem davku in reševanju sporov. Ukrepi so oblikovani v obliki dveh stebrov, katerih namen je zapolnitev vrzeli, ki omogočajo MNE izogibanje davkov.

Davčna in pravna svetovalka ga. Tatjana Svažič opozarja, da lahko spremenjena opredelitev PE (ukrep 7) predstavlja veliko tveganje za sprožitev PE za digitalna podjetja, kar povzroča težave pri ocenjevanju davčne obveznosti podjetij. Digitalna podjetja pogosto zaposlenim omogočajo domače pisarne oziroma delo od doma v različnih državah; če bodo ti zaposleni opravljali funkcije, ki so bistvenega pomena za posel (npr. razvoj programske opreme), se lahko v tem primeru nenamerno sproži PE.

Lokacija najetega strežnika lahko v nekaterih primerih (npr. podjetja, katerih dejavnost je ponudba shranjevanja ali gostovanja podatkov) prav tako pomeni tveganje za sprožitev PE. Potreben bo temeljit pregled celotnega poslovnega modela, obstoj »mobilnih« zaposlenih ter lokacije ključnih sredstev, da se odkrijejo nenamerne PE in za upravljanje s tem povezanih tveganj. Povečano obseg poročanja obveznosti v okviru ukrepov 12, 13 in 5 lahko nenamerno zagotovi razloge za davčne revizije, zato se morajo v digitalnih MNE dobro zavedati podatkov, ki jih poročajo davčnim organom (Svažič, 2019).

6 REZULTATI PROJEKTA BEPS

Namen projekta BEPS je bil zaježitev preusmerjanja dobička in zniževanja davčnih osnov ter uskladitev obdavčitev z njihovo ekonomsko vsebino, pri čemer ne bi prišlo do spremembe mednarodnega soglasja/standarda – načela primerljivosti tržnih cen oziroma načela tržne neodvisnosti. Medtem ko je projekt BEPS povečal transparentnost poslovanja MNE, je bil projekt kot celota neuspešen, predvsem z vidika digitalizacije gospodarstva. ZDA so ocenile, da načelo primerljivih tržnih cen oziroma načelo tržne neodvisnosti ne omogočata optimalne obdavčitve za njihovo potrošniško gospodarstvo ter posledično zagovarjata obdavčitev, ki temelji bolj na kraju prodaje. Medtem države v razvoju zagovarjajo večji poudarek na opredmetenih sredstvih in zaposlenih, kar bi jim omogočilo pravico do obdavčitve večjega dela dobička podjetij. Posledično je OECD leta 2019 prvič prepoznala potrebo po oblikovanju pravil, ki presegajo načelo primerljivih tržnih cen oziroma načelo tržne neodvisnosti; istočasno je IMF načeli prav tako opisal kot zastareli in škodljivi za države z nižjimi prihodki oziroma države v razvoju. OECD je na kritike odgovorila z načrtom, ki je sestavljen iz dveh stebrov (podrobneje razloženo v poglavju 3.2.1. Izzivi digitalnega gospodarstva), ki oblikujeta nove smernice vira in deleža plačila davka ter oblikovanje minimalnega davka, ki so ga zavezane plačati MNE.

Danes so nekatere zahteve Društva za davčno pravičnost (angl. tax justice network), ki so še pred nekaj leti veljale za utopične, dobile globalni oprijem. Njihove temeljne zahteve so bile (Shaxson, 2019):

- samodejna izmenjava finančnih informacij,
- javni register dejanskih lastnikov finančnih sredstev,
- poročanje po državah – CbCR,
- minimalni davek z porazdelitveno formulo.

Čeprav digitalizacija vpliva na vse davke, ustvarja posebne izzive za DDPO, zlasti v zvezi z izogibanjem davkom. Digitalizacija ima velik vpliv predvsem na davčno pristožnost in določitev davčne osnove v tej jurisdikciji. Ta široka vprašanja niso nova, vendar še vedno ostajajo neodgovorjena (Remeur, 2019, str. 7).

Kot glavni dosežek projekta BEPS je bil februarja 2020 na zboru držav skupine G20 izražen doseg konsenza na področju davčnih izzivov digitalne ekonomije. OECD je s podporo držav skupine G20 v obdobju projekta BEPS odpravila bančno tajnost in s tem nakazala pot v dobo davčne transparentnosti. Za leto 2019 je več kot sto jurisdikcij izmenjalo podatke o finančnih računih. Leta 2008 je bilo med tajnimi jurisdikcijami ter drugimi državami sklenjenih le 40 sporazumov o izmenjavi informacij, medtem ko je v letu 2019 sklenjenih že 6100 dvostranskih davčnih sporazumov (z avtomatično izmenjavo podatkov) s 95 različnimi jurisdikcijami. Septembra 2018 so bili tako izmenjani podatki o skoraj 50 milijonih finančnih računov v skupni vrednosti več kot 5 bilijonov EUR. Države po vsem svetu so s pomočjo izmenjanih informacij identificirale več kot 100 milijard EUR obdavčljivih prihodkov. Avtomatična izmenjava podatkov počasi zmanjšuje možnost izmikanja davčnim organom ter omogoča povečanje davčnih prihodkov držav, ki so vključene v sistem.

Z večstranskim sodelovanjem proti davčnim utajam in agresivnemu davčnemu načrtovanju je davčni sistem za MNE postal transparentnejši in učinkovitejši; s skoraj 30.000 primeri izmenjanih informacij o predhodno tajnih davčnih odločbah od leta 2016 ter 84 jurisdikcijami, vključenimi v sistem CbCR o dejavnostih, dohodkih in premoženju MNE, ki so se začela junija 2018. Številne jurisdikcije to tudi spremenile ali odstranile svoje preferenčne davčne režime, ki so MNE omogočale davčno izogibanje in zniževanje davčne osnove. Od leta 2015 je OECD analiziral 290 davčnih režimov v državah in jurisdikcijah, in kjer so zaznali nepravilnosti, so bile te odpravljene.

Večstransko sodelovanje za preprečevanje nakupov davčnih pogodb je postalo resničnost z večstransko konvencijo o izvajanju ukrepov davčne pogodbe za preprečevanje BEPS, ki zajema 94 jurisdikcij, od tega jih je konvencijo že ratificiralo 41. Vse jurisdikcije in investicijska vozlišča, ki so omogočali nakupe davčnih pogodb, so podpisali večstranski instrument BEPS. Tako danes davčni organi že poročajo o smiselnih vedenjskih spremembah med davkoplačevalci. Leto 2020 je ključno leto za pregled minimalnih standardov BEPS, kar bi lahko vodilo do nadaljnjih izboljšav (OECD, 2020d, str. 6,7).

Od leta 2015 si OECD prizadeva, da bi pridobila čim več kakovostnih podatkov, ki bi pripomogli k boljšemu razumevanju poslovanja MNE in njihovih denarnih tokov. V letu 2020 je tako OECD prvič analizirala in objavila podatke, ki so bili pridobljeni za fiskalno leto 2016 v okviru ukrepa 13, ki zavezuje MNE z več kot 750 milijonov letnega prometa k poročanju po državah, kjer poslujejo, in predložitvi dokumentacije o transfernih cenah. Takšno poročanje omogoča, da podrobneje spoznamo način delovanja MNE, kot nam to omogočajo njihovi finančni izkazi, ter pridobimo ločen pogled v njihovo lokalno in globalno poslovanje. Davčnim upravam so novo pridobljeni podatki predvsem v pomoč pri izbiri

podjetij, ki zahtevajo dodatna preverjanja oziroma revizijo. Ob tem OECD opozarja, da podatki, zbrani v okviru ukrepa 13, niso dovolj natančni, da bi na podlagi le-teh lahko podali končno oceno o obstoju BEPS-a, in so za takšne zaključke potrebne dodatne preiskave podjetij, ki pa lahko trajajo več let. Podatki, ki jih pridobi OECD od posamične davčne uprave, so agregirani in anonimizirani in posledično iz njih ne moremo analizirati poslovanja posamičnih podjetij. Od 58 jurisdikcij, ki so za fiskalno leto 2016 že zahtevale CbCR, je 35 jurisdikcij prejelo več kot 20 CbCR poročil, le 26 jurisdikcij pa je posredovalo svoje podatke tudi OECD. Prav tako ne smemo ocenjevati sprememb in trendov na podlagi enoletnih podatkov. Tudi v prihodnje bo primerjava med leti težka, kajti že za leto 2017 se bo poročanje držav spremenilo iz prostovoljnega v obvezno. V prihodnjih letih bomo težko primerjali podatke za leta, ko so različni dogodki močno vplivali na poslovanja podjetij (npr. ameriški »tax cuts and jobs act«, covid-19 ...). Zato bomo lahko učinkovitost projekta BEPS ocenili šele čez nekaj let po implementaciji ukrepov.

Pridobljeni podatki omogočajo ne glede na zgoraj naštetе omejitve dodaten vpogled v poslovanja MNE. DDPO, ki ga plačajo MNE (domače in tuje) v določeni jurisdikciji, predstavlja različen delež celotnega pobranega davka od dohodka pravnih oseb. Delež se razprostira od 65 % na Irskem, 54 % v Luksemburgu, 31 % na Nizozemskem in do 9 % v Sloveniji, kar dokazuje, da so nekatere države bolj privlačne za MNE in njihove podružnice. Podatki nakazujejo na povečano segregacijo med lokacijo poslovne aktivnosti ali investicije in lokacijo prijave prihodkov s tega naslova. V investicijskih središčih MNE prijavljajo večje deleže svojih prihodkov, medtem ko je tam manjši delež zaposlenih. Prav tako so prihodki na zaposlenega višji v jurisdikcijah z nižjo stopnjo obdavčitve in investicijskih središčih. OECD za fiskalno leto 2017 tako ugotavlja, da MNE v jurisdikcijah z višjimi prihodki v povprečju zaposlujejo 32 % zaposlenih in tam prijavijo tudi 34 % svojih dobičkov. Na drugi strani pa v svojih podružnicah v investicijskih vozliščih zaposlujejo v povprečju 3 % zaposlenih, vendar tam prijavijo 26 % svojih dobičkov. Iz teh podatkov jasno vidimo neskladnost med lokacijo ekonomske aktivnosti in prijave dobičkov MNE.

Poročilo OECD o analizi prihodka DDPO analizira tudi implementacijo ukrepa 3, uvedbo CFC pravil, ki uvajajo obdavčitev nekaterih prihodkov MNE v jurisdikciji matične družbe z namenom zmanjšanja uporabe »offshore« struktur in izogibanja obdavčitve. Od 122 jurisdikcij, ki so bile analizirane, jih je 49 uspešno vpeljalo nova pravila.

Ukrep 4, omejevanje zmanjševanja davčne osnove preko priznavanja obresti, je uspešno implementiralo 67 jurisdikcij, ki so pristopile k projektu BEPS, nekatere so v svojo zakonodajo dodale tudi po več pravil. Od tega se je 43 jurisdikcij odločilo za pravila t. i. tanke kapitalizacije, ki omejuje razmerje med dolgom in kapitalom ali dolgom in sredstvi podjetja. Drugo pravilo, ki ga lahko najdemo v zakonodaji 33 jurisdikcij, je pravilo zniževanja dobička, ki omejuje odbitek obresti, če MNE preseže dovoljeno razmerje med zadolžitvijo in bruto dobičkom (EBITDA) podjetja.

V sklopu ukrepa 5, boj proti škodljivim davčnim praksam, so zajeti tudi davčni režimi intelektualne lastnine. Takšne režime pogosto omogočajo jurisdikcije, da spodbujajo podjetja k večjim vlaganjem v raziskave in razvoj (v nadaljevanju R&R). Vendar so nekateri režimi oblikovani tako, da spodbujajo prenos intelektualne lastnine v jurisdikcijo, čeprav se R&R odvijajo drugje. Ukrep 5 uvaja »nexus pristop«, ki pogojuje davčne ugodnosti z naslova prihodkov intelektualne lastnine z lokacijo izvedbe raziskav in razvoja. Med analizo 51 davčnih režimov jih je OECD 37 označila za neškodljive, en davčni režim (Jordan) je bil prepoznan za škodljivega, vsi preostali davčni režimi pa so še v fazi pregleda ali sprememb (OECD, 2020a, 2021a).

Kljub številnim metodam, instrumentom in naporom projekt BEPS nudi relativno malo novega na področju obdavčitve. Razlog je verjetno v tem, da je projekt BEPS nastal zaradi nižanja davčnih prihodkov in ne na podlagi študije oziroma analize mednarodnega davčnega sistema. Osnovni problemi, ki so bili prepoznani že v šestdesetih letih 19. stoletja in so bili raziskani v številnih poročilih, so isti problemi, ki jih rešujemo danes. Ukrepi v projektu BEPS tako ne predstavljajo inovativnih rešitev na področju mednarodne obdavčitve, temveč kvečjemu zbirko dobrih praks, in sledijo trendom, ki jih ustvarjajo različne skupine držav, predvsem tiste, ki so bolj aktivne na področju preprečevanja agresivnega davčnega načrtovanja. Pomembno vlogo pri oblikovanju mednarodnih pravil proti davčnim zlorabam so imele ZDA, ki so že leta 1958 kot prve opozarjale OECD na probleme izkoriščanja mednarodnih davčnih sporazumov, plačila znotraj skupin in druge probleme, ki so aktualni še danes. Čeprav so ZDA inspiracija za številne ukrepe v projektu BEPS, so oblikovalci projekta sledili tudi dobrim praksam drugih jurisdikcij. Pogosta kritika davka na dobiček pravnih oseb je, da MNE končno obdavčitev prevalijo na zaposlene, kupce ter delničarje in zato predlagane spremembe ne bodo učinkovale, kot bi želeli. Čeprav projekt BEPS ni prinesel revolucionarnih sprememb na področju mednarodne obdavčitve, njihove aplikacije in ponujenih rešitev, ne smemo spregledati pomembnosti tega, da je pri tem projektu sodelovalo več kot sto davčnih jurisdikcij, ki so sprejele skupne zaveze, ki bodo oblikovale globalni davčni sistem v prihodnosti (González-Barreda, 2018).

Prav tako je potrebno biti pozoren na sistemske napake pri sprejemanju novih davčnih ukrepov. Nesporno je eden izmed pomembnih problemov vloga velikih revizijskih hiš, kot so Deloitte, Ernst & Young, KPMG in PricewaterhouseCoopers, ki imajo svoje interese razpete med svetovanjem različnim inštitucijam o preprečevanju davčnega izogibanja ter svetovanjem svojim korporativnim strankam, ki jim svetujejo, kako svoje davčne obveznosti zmanjšati oziroma se jim izogniti. Predstavniki velikih revizijskih hiš zasedajo pomembne položaje v različnih svetovalnih skupinah EU in sklepajo dobičkonosne pogodbe za svetovanje pri oblikovanju novih politik. Obenem predstavniki istih podjetij delujejo v lobističnih skupinah, ki promovirajo stališča njihovih strank. V letu 2018 so največje štiri revizijske hiše sodelovale s 142 od 160 največjih podjetij v Nemčiji in z vsemi podjetji na listi Fortune 500.

Tako so vse prej naštete revizijske hiše, ameriška gospodarska zbornica idr. nasprotovali javni objavi CbC poročil, čeprav je davčna politika EU oblikovala prav revizijska hiša PricewaterhouseCoopers. Med državami, ki so nasprotovale razkritju, so: Luksemburg, Malta, Ciper, Češka, Latvija, Estonija, Avstrija, Madžarska in Slovenija. Nemčija se je vzdržala glasovanja, medtem ko je Švedska glasovala proti. Zato je treba, če želimo, da so podjetja efektivno obdavčena po stopnjah, ki jih predvideva zakonodaja, in da ne prihaja do izogibanja davkom ter agresivnega davčnega načrtovanja, razmejiti industrijo davčnega svetovanja in zakonodajalce ter njihove svetovalce (Corporate Europe Observatory, 2018).

SKLEP

V magistrskem delu sem predstavil vzroke in posledice davčnega optimiranja in cilje, ukrepe in rezultate mednarodnega projekta BEPS, s katerim si OECD prizadeva zajezi pretakanje davčnih osnov in dobičkov v jurisdikcije z nižjo obdavčitvijo. Prav tako sem predstavil, kako kot članica OECD in EU v projektu sodeluje Slovenija in kakšne so posledice projekta za podjetja.

V prvem delu sem predstavil, zakaj davčno izogibanje velikih mednarodnih podjetij, ki svoje dobičke maksimirajo s pomočjo davčnega optimiranja, predstavlja tudi družbeni problem. Namreč v zadnjih letih so številna podjetja s pomočjo kompleksih lastniških in organizacijskih struktur svoje dobičke pretakala v jurisdikcije z nižjo stopnjo obdavčitve. Posledično se na trgih, kjer ta podjetja ustvarjajo dodatno vrednost in dobičke, davčno breme prevali na preostale udeležence na trgu, običajno so to manjša podjetja in prebivalstvo. Davčni prihodki, ki jih MNE preusmerijo v druge jurisdikcije, so pomemben vir za financiranje javnih programov, kot so šolstvo, zdravstvo in infrastrukturo.

V nadaljevanju sem predstavil, katere metode zniževanja davčne osnove in preusmerjanja dobičkov uporabljajo podjetja v praksi. Namreč velika mednarodna podjetja, ki delujejo na številnih globalnih trgih, pogosto izkoristijo prednosti posamičnih trgov oziroma lokalnih davčnih sistemov za optimiranje svojih dobičkov s pomočjo manipulacije transfernih cen ter vrednostjo in lokacijo neopredmetenih sredstev in zadolževanjem med povezanimi družbami.

V tretjem poglavju sem podrobno predstavil cilje in ukrepe projekta BEPS, ki odpravlja možnosti zniževanja davčnih osnov in preusmerja dobičkov. BEPS je izraz, ki povzema davčne strategije, temelječe na izkoriščanju pravnih praznin in neuskkljenosti, kar podjetjem in posameznikom omogoča prenašanje dobičkov v države z nižjo obdavčitvijo. Veliki proračunski primanjkljaji po finančni krizi so spodbudili države, da so v organizaciji OECD (s finančno podporo držav G20) pričele projekt BEPS, ki velja za najboljše najbližji mednarodni projekt na področju mednarodne obdavčitve.

Cilji projekta BEPS so zapolnitev davčnih praznin, obdavčitev davčnih prihodov v jurisdikcijah, kjer se ustvarja dodana vrednost, večja transparentnost, posodobitev davčnih

standardov za digitalno gospodarstvo ter posodobitev večstranskih davčnih sporazumov. Glavni cilj projekta je zmanjšati problem dvojne obdavčitve ter onemogočiti primere dvojne neobdavčitve ter v mednarodni davčni sistem vnesti več pravičnosti.

V sklopu projekta se je oblikovalo 15 ukrepov, ki so izhodišče za nastanek pravnih okvirov in instrumentov, ki bodo na voljo jurisdikcijam pri zajezitvi BEPS. Ukrepe razdelimo v tri skupine, in sicer tiste, ki so namenjeni preprečevanju dvojnega neobdavčevanja, tiste, ki so namenjeni posodobitvi obstoječih davčnih pravil in zakonov, ter tiste, ki so namenjeni povečanju transparentnosti mednarodnega davčnega sistema.

V naslednjem poglavju sem analiziral vpetost Slovenije v projekt BEPS, pri katerem sodeluje na dveh ravneh: kot članica OECD sodeluje v okviru Stalne medresorske delovne skupine za zadeve OECD na operativni ravni in Stalnega predstavništva RS pri OECD v Parizu. Slovenski predstavniki v odborih in delovnih skupinah predstavijo stališča, ki upoštevajo prioritete strateških dokumentov na nacionalni ravni in so predhodno usklajena na ravni državnih organov. Pojasnil sem, kako se posamezni ukrepi BEPS uveljavljajo na ravni EU in v Sloveniji. Ker Slovenija v odnosih do OECD deluje usklajeno na ravni EU, posledično večino ukrepov implementira v nacionalno zakonodajo članic posredno z EU direktivami. EU je oblikovala dva sklopa direktiv, ki urejata problematiko BEPS, in sicer t. i. direktive ATAD (ki obravnavajo davčno izogibanje in odtekanje davčnih osnov) in direktive DAC (ki povečujejo davčno transparentnost ter izboljšujejo izmenjavo informacij med članicami).

V magistrskem delu sem prav tako pojasnil, kakšne so implikacije izvajanja ukrepov BEPS za podjetja. Poslovanje na mednarodnih trgih se bo zaradi posodobitve davčne zakonodaje močno spremenilo. Ukrepi BEPS ne bodo vplivali na vsa mednarodna podjetja, vendar le na najbolj dobičkonosna, ki so do sedaj plačevala nizke učinkovite stopnje davka od dohodka pravnih oseb. Tako bodo morale nekatere družbe na novo analizirati organizacijsko strukturo ter povezane stroške. Posledično bodo poslovni modeli, ki so namenjeni zgolj zmanjševanju oziroma izogibanju dobičkov, ogroženi. Poseben izziv predstavlja obdavčitev t. i. digitalnih podjetij, zato se je oblikoval program dela BEPS 2.0., katerega cilj je oblikovanje jasnejših pravil s poudarkom na prerazporeditvi davčnih pravic, definiranju gospodarske prisotnosti v jurisdikciji ter minimalnem davku. Nova pravila bodo močno spremenila poslovanje podjetij, ki delujejo na področju digitalnih dobrin.

Namen projekta BEPS je bil zajezitev preusmerjanja dobička in zniževanja davčnih osnov ter uskladitev obdavčitve z njihovo ekonomsko vsebino. Medtem ko je projekt BEPS neposredno zaslužen za številne posodobitve davčnih standardov, večjo transparentnost, zapolnitev davčnih vrzeli ter posodobitev številnih mednarodnih sporazumov, je nekoliko manjši napredek viden na področju digitalnega gospodarstva. Vendar kljub temu, da so cilji na področju digitalnega gospodarstva ostali nedoseženi, je program dela BEPS 2.0 korak v pravi smeri in obeta velike spremembe in izboljšave na tem področju.

Kljub temu so rezultati na drugih področjih dokazali, da so ukrepi učinkoviti. Tako je v obdobju projekta BEPS organizaciji OECD s pomočjo G20 uspelo odpraviti bančno tajnost, leta 2019 si je že več kot sto jurisdikcij izmenjalo podatke o finančnih računih. Skupaj so bili tako izmenjani podatki o 50 milijonov bančnih računov, kar se je odrazilo v 100 milijardah novoodkritih obdavčljivih prihodkov. OECD si prizadeva pridobiti čim več kakovostnih podatkov, ki bi pripomogli k boljšemu razumevanju poslovanja MNE in njihovih denarnih tokov.

Menim, da je transparentno in pravično davčno okolje pravilen korak k zmanjševanju davčnih erozij in pretakanja davčnih osnov. Projekt BEPS je odpravil nekatere velike sistemske ovire, ki so onemogočale enakopravno tekmovanje na mednarodnem trgu. Kot velik uspeh vidim predvsem odpravo bančne tajnosti in pristop jurisdikcij z nizko oziroma nično stopnjo obdavčitve k projektu BEPS. Kljub temu ne moremo trditi, da je projekt BEPS ponudil nove rešitve na področju mednarodne obdavčitve, kajti ukrepe lahko bolj razumemo kot zbirko dobrih praks in sledenju trendov.

Pri oblikovanju davčnih pravil pogosto prihaja do konflikta interesov, ko velike revizijske hiše, ki na eni strani svetujejo velikim dobičkonosnim mednarodnim podjetjem, kako optimizirati svoje davčne obveznosti, prav tako svetujejo pri oblikovanju davčnih politik jurisdikcij, OECD in EU. Zato kljub očitnim spremembam in napredku, ki so posledice projekta BEPS, menim, da bi lahko bile rešitve in ukrepi bolj inovativni in učinkoviti. Eden takih ukrepov je javni digitalni register finančnih instrumentov in pravnih subjektov, ki bi omogočal transparentnost in hkrati onemogočal skrivanje finančnih sredstev in lastništva podjetij. Iz preteklih afer, ki so razkrivale podjetja v davčnih oazah, lahko ugotovimo, da v političnem vrhu ni interesa za tako stroge davčne predpise.

Ocenjujem, da je projekt BEPS pomemben korak proti bolj transparentnemu davčnemu okolju, ki bo zmanjšal uporabo davčnih oaz in investicijskih vozlišč. Pri tem je pomembno, da se novi instrumenti, zakoni in ukrepi tudi ustrezno nadzirajo in da se kršitelje le-teh kaznuje. Čas bo pokazal, ali so nova pravila uspela zaježiti davčno optimiranje.

LITERATURA IN VIRI

1. Bartelsman, E. J. & Beetsma, R. M. (2003). Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries. *Journal of Public Economics*, 87, 2225–2252.
2. Bobek - Gospodarič, D. (2016a). Davčno načrtovanje, izogibanje in utaja ter ukrepi za zaježitev odtekanja davka. *IKS*, str. 35-42.
3. Bobek - Gospodarič, D. (2016b). Nova poročanja za zaježitev davčne erozije. *IKS*, str. 24-36.
4. Bolwijn, R., Casella, B. & Rigo, D. (2018). An FDI-driven approach to measuring the scale and economic impact of BEPS. *Transnational Corporations*, 25, 107–143.

5. Cann, V. (2018). Corporate Europe Observatory. *Big Four, big influence: architects of corporate tax avoidance embedded in EU policy-making to fight the problem*. Pridobljeno 30. septembra 2019 iz <https://corporateeurope.org/en/pressreleases/2018/07/big-four-big-influence-architects-corporate-tax-avoidance-embedded-eu-policy>
6. Cobham, A. & Gibson, L. (2016). *Ending the Era of Tax Havens: Why the UK government must lead the way*. Oxford: Oxfam GB.
7. Cobham, A. & Janský, P. (2018). Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results. *Journal of International Development*, 30, 206–232.
8. Crivelli, E., De Mooij, R. & Keen, M. (2015). International Monetary Fund. *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*. Pridobljeno 30. septembra 2019 iz <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Base-Erosion-Profit-Shifting-and-Developing-Countries-42973>
9. Duce, M. (2003). Definitions of Foreign Direct Investment (FDI): a methodological note. *ResearchGate*. Pridobljeno 11. avgusta 2019 iz https://www.researchgate.net/publication/228588548_Definitions_of_Foreign_Direct_Investment_FDI_a_methodological_note
10. Dunning, J. H. & Lundan, S. M. (2008). *Multinational Enterprises and the Global Economy, Second Edition*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
11. Ernst, C. & Spengel, C. (2011). Taxation, R&D Tax Incentives and Patent Application in Europe. *ZEW - Centre for European Economic Research*, str. 11-24.
12. Finančna uprava Republike Slovenije. (brez datuma). *CbCR*. Pridobljeno 15. februarja 2020 iz https://www.fu.gov.si/nadzor/podrocja/mednarodna_izmenjava/cbcr/
13. Flynn, C. & Bates, S. (2016). EY. *The impact of BEPS on the digital economy*. Pridobljeno 19. novembra 2020 iz <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/the-impact-of-beps-on-the-digital-economy.aspx>
14. González-Barreda, P. H. (2018). A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach. *Intertax*, 46, 278-295. Pridobljeno 6. aprila 2020 iz https://www.academia.edu/36416735/A_Historical_Analysis_of_the_BEPS_Action_Plan_Old_Acquaintances_New_Friends_and_the_Need_for_a_New_Approach
15. Grubert, H. & Slemrod, J. (1994). *The Effect of Taxes on Investment and Income Shifting to Puerto Rico*. Cambridge: National Bureau of Economic Research.
16. Hearson, M. & Brooks, R. (2012). *Calling Time: Why SABMILLER should stop dodging taxes in Africa*. Pridobljeno 30. oktobra 2020 iz https://www.researchgate.net/publication/298937296_Calling_Time_Why_SABMiller_should_stop_dodging_taxes_in_Africa
17. Heckemeyer, J. H. & Overesch, M. (2017). Multinationals' profit response to tax differentials: Effect size and shifting channels. *Canadian Journal of Economics*, 50, 965–994.

18. Hemels, S. J. (July 2018). Implementation of BEPS in European Union hard law. *The Ritsumeikan Economic Review*, 67, 186–218.
19. Hers, J., Witteman, J., Rougoor, W. & van Buijen, K. (2018). *The role of investment hubs in FDI, economic development and trade: Ireland, Luxembourg, Mauritius, the Netherlands, and Singapore*. Amsterdam: SEO Economics.
20. Janský, P. & Palanský, M. (2018). *Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment*. Pridobljeno 30. septembra 2019 iz <https://www.wider.unu.edu/publication/estimating-scale-profit-shifting-and-tax-revenue-losses-related-foreign-direct>
21. Karkinsky, T. & Riedel, N. (2012). Corporate taxation and the choice of patent location within multinational firms. *Journal of International Economics*, 88, 176–185.
22. Klink, H. (2016). *Is the use of holding and finance companies 'inappropriate'?* Pridobljeno 18. novembra 2020 iz <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7ndk0ftnwq1/is-the-use-of-holding-and-finance-companies-inappropriate>
23. Kuhar, Š. (2008). *Transferne cene: poslovni in davčni vidik*. Ljubljana: Časnik Finance.
24. Lanz, R. & Sebastien, M. (2011). *Intra-Firm Trade: Patterns, Determinants and Policy Implications*. Pridobljeno 10. oktobra 2019 iz https://www.oecd-ilibrary.org/trade/intra-firm-trade_5kg9p39lrwnn-en
25. Loretz, S. & Mokkaš, S. (2015). Evidence for Profit Shifting with Tax-sensitive Capital Stocks. *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, 71(1), 1–36.
26. Loretz, S., Sellner, R., Brandl, B., Arachi, G., Riet, M., Aouragh, A. & Bucci, V. (2018). *Aggressive tax planning indicators*. Luxembourg: European Union.
27. Ministrstvo za notranje zadeve. (2020). *Stalno predstavništvo RS pri OECD*. Pridobljeno 20. aprila 2020 iz <https://www.gov.si/predstavnistva/stalno-predstavnistvo-pri-oecd-pariz/>
28. OECD. (2011). *New sources of growth: intangible assets*. Pridobljeno 10. avgusta 2019 iz <https://www.oecd.org/sti/inno/46349020.pdf>
29. OECD. (2013a). *Action plan on base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing.
30. OECD. (2013b). *Addressing base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing.
31. OECD. (2014). *Fundamental principles of taxation*. Paris: OECD Publishing.
32. OECD. (2017a). *Government at a glance 2017*. Paris: OECD Publishing.
33. OECD. (2017b). *Inclusive Framework on BEPS: Progress report July 2016-June 2017*. Paris: OECD Publishing.
34. OECD. (2017c). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. Paris: OECD Publishing.
35. OECD. (2018). *Revenue Statistics 2018*. Paris: OECD Publishing.
36. OECD. (2019a). *BEPS Actions - OECD BEPS*. Pridobljeno 18. novembra 2019 iz <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
37. OECD. (2019b). *Corporate Tax Statistics*. Paris: OECD Publishing.

38. OECD. (2020a). *Corporate Tax Statistics: Second Edition*. Paris: OECD Publishing.
39. OECD. (2020b). *European Union and the OECD*. Pridobljeno 23. april 2020 iz <https://www.oecd.org/eu/european-union-and-oecd.htm>
40. OECD. (2020c). *OECD data*. Pridobljeno 26. oktober 2020 iz <http://data.oecd.org>
41. OECD. (2020d). *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Paris: OECD Publishing.
42. OECD. (2020e). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Pridobljeno 25. marca 2020 iz <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>
43. OECD. (2020f, 12. October). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing.
44. OECD. (2021a). *Corporate Tax Statistics: Third Edition*. Paris: OECD Publishing.
45. OECD. (2021b). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Paris: OECD Publishing.
46. Ortiz-Ospina, E. & Roser, M. (2016). Our World in Data. *Taxation*. Pridobljeno 26. septembra 2019 iz <https://ourworldindata.org/taxation>
47. Phillips, R., Gardner, M., Robins, A. & Surka, M. (2017). *Offshore Shell Games 2017*. Washington: Institute on Taxation and Economic Policy.
48. PricewaterhouseCoopers LLP. (2015). *10 Minutes on the OECD's BEPS project*. Delaware: PricewaterhouseCoopers LLP.
49. Remeur, C. (2019). *Understanding BEPS*. Strasbourg: European Union.
50. Ridgeway, A. (2004). *Definition of Foreign Direct Investment (FDI) terms*. Alberta: Statistics Canada.
51. Schwab, K. (2019). *The Global Competitiveness Report 2019*. Geneva: World Economic Forum.
52. Shaxson, N. (2011). Explainer: what is a tax haven? *The Guardian*. Pridobljeno 15. oktobra 2019 iz <https://www.theguardian.com/business/2011/jan/09/explainer-what-is-tax-haven>
53. Shaxson, N. (2019). Tackling Tax Havens. *Finance & Development*, 56, 6-10.
54. Svažič, T. (2019, 1 december). Anti-BEPS Measures and Their Impact on Business Performance of Multinational Enterprises. *Naše gospodarstvo*, 65, 99–109.
55. Tax Justice Network. (2016). *Tax Havens*. Pridobljeno 15. oktober 2019 iz <https://www.taxjustice.net/faq/tax-havens/>
56. National Bureau of Economic Research. (2006). *Transfer Pricing by U.S.-Based Multinational Firms*. Pridobljeno 1. novembra 2019 iz <http://www.nber.org/papers/w12493>
57. Whistle blower justice network. (2014). *What Is A Tax Haven*. Pridobljeno 15. oktobra 2019 iz <https://whistleblowerjustice.net/what-is-a-tax-haven/>
58. Zucman, G. (2016). *Skrito bogastvo narodov*. Ljubljana: Založba Sofia.

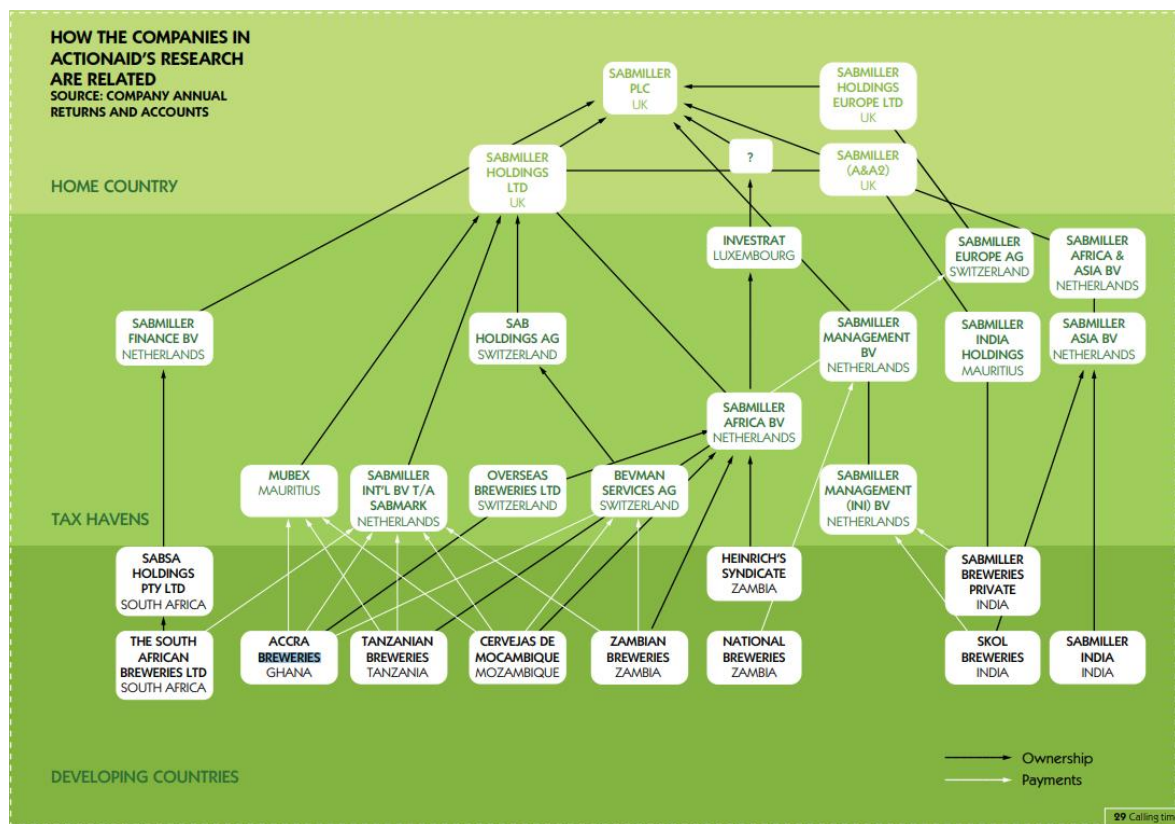
PRILOGE

Priloga 1: Seznam davčnih oaz

Angvila, Antigva in Barbuda, Aruba, Bahami, Bahrajn, Belize, Bermuda, Britanski Deviški otoki, Kajmanski otoki, Cookovi otoki, Ciper, Dominikanska republika, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Otok Man, Jersey, Liberija, Lihtenštajn, Malta, Marshallovi otoki, Mavricij, Monako, Montserrat, Nauru, Nizozemski Antili, Niue, Panama, Saint Kitts in Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent in Grenadini, Samoa, San Marino, Sejšeli, Turki in Caicos, ameriški Deviški otoki in Vanuatu.

Priloga 2: Lastniška struktura skupine SABMiller

Slika 9: Lastniška struktura skupine SABMiller



Vir: ActionAid UK (2012).

Priloga 3: Ukrep 13: Dokumentacija o transfernih cenah in poročilo po državah

A) Splošna dokumentacija (Master File)

1. Organizacijska struktura skupine (pravna in lastniška struktura in geografska lokacija posameznih entitet).
2. Opis poslovnih aktivnosti:
 - pomembni gonilniki za doseganje dobička, veriga dodane vrednosti za pet glavnih produktov ali za 5 % prihodkov;
 - seznam in okvirni opis pomembnih pogodb o storitvah v skupini, razen za raziskave in razvoj, vključno z navedbo resursov za take storitve;
 - navedba glavnih tržišč (geografsko);
 - okvirna funkcijska analiza, ki kaže dodano vrednost, ki jo prispevajo posamezne entitete skupine;
 - opis pomembnega ekonomskega in pravnega prestrukturiranja.
3. Neopredmetena sredstva skupine:
 - splošen opis strategije za razvoj, lastništvo in učinkovito uporabo neopredmetenih sredstev;
 - seznam pomembnih neopredmetenih sredstev vključno z opredelitvijo, katere entitete so njihove pravne lastnice;
 - seznam pomembnih pogodb med povezanimi osebami, ki se nanašajo na neopredmetena sredstva;
 - okvirni opis transakcij v zvezi z neopredmetenimi sredstvi (licenčnine, prenos neopredmetenih sredstev in njihova uporaba in podobno).
4. Finančne transakcije v skupini:
 - splošen opis načina financiranja skupine vključno s pomembnimi neodvisnimi posojili;
 - splošen opis politike financiranja znotraj in identifikacija morebitnih centralnih finančnih družb v skupini.
5. Finančni in davčni položaj skupine:
 - letni konsolidirani finančni izkazi;
 - seznam in okvirni opis obstoječih unilateralnih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov in drugih vnaprejšnjih davčnih regulacij, povezanih z alokacijo dohodka med državami.

B) Posebna dokumentacija (Local File)

1. Lokalna entiteta: struktura menedžmenta, organizacija, natančen opis poslovanja in strategij, drugi ključni konkurenti.
2. Povezane transakcije:
 - podroben opis povezanih oseb in transakcij z njimi, vrednosti, plačil;
 - kopije vseh pomembnih medpodjetniških dogovorov, pogodb;
 - natančna funkcijska in primerjalna analiza, vključno z opredelitvijo vseh sprememb v primerjavi s preteklim obdobjem;
 - opredelitev (indikacija) najprimernejše metode in testnih strank;
 - povzetek glavnih predpostavk pri implementaciji metodologije za transferne cene in razlogi za večletno analizo, če je primerno;
 - seznam primerljivk, opisi, razlogi, prilagoditve, seznam sklenjenih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov (lokalno).
3. Finančne informacije:
 - finančni izkazi lokalne entitete;
 - opis povezave med letnimi finančnimi izkazi in uporabo metodologije za določanje transfernih cen;
 - relevantni finančni podatki uporabljenih primerljivk in kje so pridobljeni.

C) Poročilo po državah

Poročilo po državah v zvezi z mednarodno skupino podjetij mora vsebovati:

- zbrane informacije o velikosti prihodkov, dobičku (izgubi) pred plačilom davka na dohodek, plačanem davku na dohodek, obračunanem davku na dohodek, kapitalu, nerazporejenem dobičku, številu zaposlenih, stvarnem premoženju razen denarja ali denarnih ustreznikov v zvezi s posamezno jurisdikcijo, v kateri mednarodna skupina podjetij posluje;
- opredelitev posameznega subjekta v sestavi mednarodne skupine podjetij z navedbo njegove rezidenčne davčne jurisdikcije in jurisdikcije, po zakonih katere je subjekt v sestavi organiziran, če se ta razlikuje od rezidenčne davčne jurisdikcije, ter vrsto glavne poslovne dejavnosti ali glavnih poslovnih dejavnosti takega subjekta v sestavi (Bobek - Gospodarič, 2016b).

Priloga 4: Pregled ukrepov BEPS

Slika 10: Pregled ukrepov projekta BEPS 1–7

Ukrepi BEPS in njihov namen		TABELA 2
Številka ukrepa	Ime in namen ukrepa BEPS	
1.	<p>Digitalna ekonomija</p> <p>V poročilu BEPS je bilo kot zelo kritično prepoznano področje digitalne trgovine s storitvami in blagom. Predvsem gre za različne računalniške storitve, kot je izposoja filmov prek interneta, storitve, ki jih omogoča računalništvo v oblaku (cloud computing), nakup pesmi za MP3 ali iPod, aplikacij za tablični računalnik ali pametni telefon, melodij za telefon ali računalniških iger in podobno. Na področju digitalne ekonomije so se zaradi posebnosti vzpostavili novi poslovni modeli, precej drugačni od običajnih, ki zahtevajo poseben pristop z vidika davčne obravnave takih transakcij.</p> <p>Razvoj in porast poslovanja na področju digitalne trgovine je tako velik izziv za uvedbo novih pravil na področju mednarodne obdavčitve, saj je treba najti odgovore na temeljna vprašanja o tem, kako v tej panogi določiti kraj (državo oziroma jurisdikcijo), v katerem je bila ustvarjena določena dodana vrednost oziroma kje mora biti lociran dobiček, od katerega bi moral biti obračunan in plačan davek. Glavna vprašanja v zvezi z digitalno ekonomijo so,</p> <ul style="list-style-type: none"> – katera država ima pravico do obdavčitve zavezanca za davek (ali je to država, kjer ima zavezanec pomembno digitalno prisotnost); – kako opredeliti (kategorizirati dohodek), ki izhaja iz novih poslovnih modelov in kako določiti velikost dohodka; – kako zagotoviti učinkovitejše pobiranje DDV pri čezmejni trgovini z digitalnimi storitvami in blagom ter – kako zagotoviti učinkovitejše plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb. 	
2.	<p>Nevtralizacija neskladij hibridnih aranžmajev</p> <p>V okviru tega ukrepa je OECD oblikovala določbe v mednarodnih pogodbah, ki bodo preprečile uporabo hibridnih oblik družb in transakcij, ki omogočajo zlorabo različnih ureditev posameznih področij v mednarodnih pogodbah in nacionalnih davčnih zakonodajah za dvojno neobdavčenje.</p>	
3.	<p>Uvedba pravil o nadzorovanih tujih družbah, tako imenovanih pravil CFC (Controlled Foreign Company)</p> <p>Eno od področij, ki mu OECD v preteklosti ni namenjala veliko pozornosti, so pravila CFC. To so pravila v nacionalni zakonodaji, ki naj bi preprečevala, da se zavezanci za davek izogibajo večjim davčnim obveznostim s prelivanjem dobička matičnih družb iz držav z manj ugodnim davčnim okoljem k hčerinskim družbam v državah z davčno ugodnejšim okoljem. Mnoge države so to težavo skušale reševati z različnimi pravili, ki pa niso bila vedno učinkovita, zato je cilj tega ukrepa, da se oblikujejo taka pravila, ki bodo učinkovito reševala vprašanja prelivanja dobička iz davčno manj ugodnih držav.</p>	
4.	<p>Omejitev zmanjševanja davčne osnove z odhodki od obresti in drugih finančnih plačil</p> <p>Namen tega ukrepa je omejitev davčno priznanega odbitka obresti in drugih finančnih plačil. Znesek davčno priznanih obresti ne bi smel presegati na primer 30 % EBITDA. Predlog tega ukrepa naj bi države implementirale v svoje nacionalne zakonodaje. Dopolnile se bodo tudi smernice OECD v zvezi s finančnimi transakcijami med povezanimi osebami, kot so različna jamstva, izvedeni finančni instrumenti, zavarovanja in podobno.</p>	
5.	<p>Učinkovitejše preprečevanje škodljivih davčnih praks</p> <p>Namen tega ukrepa je bil predvsem dokončno identificirati škodljive davčne ureditve in opraviti analizo z namenom preprečiti te prakse. Da bi se povečala transparentnost poslovanja mednarodnih podjetij, sta v okviru tega ukrepa predvidena povečanje mednarodne izmenjave podatkov z državami z davčno ugodnejšim okoljem in razširitev sodelovanja tudi na države, ki niso članice OECD.</p>	
6.	<p>Preprečevanje zlorab mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja</p> <p>S tem ukrepom so bili določeni minimalni standardi in oblikovani predlogi za spremembo določb obstoječih mednarodnih pogodb. Vzorcne konvencije OECD in nacionalnih zakonodaj z namenom preprečiti zlorabo mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in s tem dvojno neobdavčenje.</p>	
7.	<p>Preprečevanje umetnega izogibanja statusu poslovne enote</p> <p>V okviru tega ukrepa se bodo v 5. člen Vzorcne konvencije OECD implementirale določbe, ki bodo preprečile, da bi mednarodne skupine podjetij izkoriščale izjeme, ki so bile prvotno sprejete za preprečitev obdavčitve določenih oblik pomožnih dejavnosti, ki so jih opravljala tuja podjetja v določeni državi.</p>	

Vir: Bobek - Gospodarič (2016a).

Slika 11: Pregled ukrepov projekta BEPS 8-15

8.	Sprememba in dopolnitev smernic OECD na področju neopredmetenih sredstev <i>Z namenom preprečevanja prenosa dobička s prenašanjem neopredmetenih sredstev med povezanimi osebami je OECD že pred dvema letoma, v okviru delovne skupine 6 (WP6), ki se na OECD ukvarja s povezanimi osebami, ustanovila podskupino, ki je pripravila spremembo in dopolnitev smernic OECD na področju neopredmetenih sredstev, ki jih je OECD objavila oktobra 2015. Namen teh sprememb je predvsem zagotoviti vodila, ki bodo omogočala, da bo transferna cena odražala dejansko vrednost neopredmetenega sredstva in preprečevala prenos dobička s prenašanjem neopredmetenih sredstev med povezanimi osebami.</i>
9.	Alokacija tveganj in kapitala na področju transfernih cen <i>S tem ukrepom želi OECD preprečiti prenos dobičkov zgolj na podlagi pogodbenih dogovorov in zagotoviti, da bo transferna cena odražala pravilno alokacijo tveganja in kapitala. Povezana podjetja lahko zaradi svojega položaja sklepajo dogovore posebne vrste, ki jih le redko ali pa sploh nikoli ne najdemo med nepovezanimi strankami. Poleg tega je mogoče pogodbe, sklenjene med povezanimi osebami, zlahka spremeniti, začasno prekiniti, podaljšati ali odpovedati v skladu s splošnimi strategijami mednarodnega podjetja, take spremembe pa so mogoče celo z veljavnostjo za nazaj.</i>
10.	Identifikacija drugih tveganjih transakcij na področju transfernih cen <i>S tem ukrepom se bodo zagotovila pravila, ki bodo preprečevala prenos dobička in erozijo davčnih osnov z mednarodnimi transakcijami, ki med nepovezanimi osebami običajno ne potekajo oziroma potekajo zelo redko, med povezanimi osebami pa so zelo pogoste.</i>
11.	Vzpostavitev metodologije za zbiranje in analiziranje podatkov <i>V okviru tega ukrepa je bila razvita metodologija za zbiranje in analiziranje podatkov, s katero se bo spremljala razširjenost problema erozije davčne osnove in prenosa dobička.</i>
12.	Ukrepi za uvedbo pravil o obveznem razkritju shem agresivnega davčnega načrtovanja <i>V okviru tega ukrepa so pripravljena priporočila za oblikovanje pravil v nacionalnih zakonodajah, na podlagi katerih si bodo lahko države izmenjevale informacije o shemah agresivnega davčnega svetovanja, s katerimi zavezanci za davek zmanjšujejo davčno osnovo. Pravila vključujejo modele za izmenjavo informacij in obvezno razkritje transakcij, katerih edini namen je zmanjševanje davčne osnove, seveda ob upoštevanju stroškov, ki jih bodo s tem imeli davčne uprave in zavezanci za davek.</i>
13.	Dokumentacija o transfernih cenah <i>Cilj tega ukrepa je zagotoviti ustrezno dokumentacijo o transfernih cenah, da bi se zagotovila transparentnost poslovanja mednarodnih družb in da bi se davčnim upravam omogočilo, da izboljšajo analizo tveganja pri izboru zavezancev za davčni inšpekcijski nadzor. Ukrep bo implementiran s spremembo smernic OECD in z implementacijo zakonskih določb v nacionalne zakonodaje. Zavezanci za davek bodo morali v splošni in posebni dokumentaciji razkriti še več podatkov o poslovanju, uvaja pa se tudi poročilo po državah (Country by Country Reporting), v katerem bodo morali zavezanci za davek razkriti poslovne in finančne podatke za vsa podjetja v skupini v svetovnem merilu.</i>
14.	Učinkovitejši mehanizmi za reševanje sporov v postopkih skupnega dogovora <i>Namen tega ukrepa je zagotoviti dodatne mehanizme, ki bodo zagotovili stabilno okolje, kar je eden od najpomembnejših pogojev za uspešno delovanje mednarodnih podjetij na nekem tržišču oziroma v državi, in odpraviti ovire, ki preprečujejo učinkovito reševanje sporov v postopkih skupnega dogovora za odpravo dvojne obdavčitve na podlagi mednarodnih pogodb. Eden od ključnih ciljev tega ukrepa je, da se mednarodne pogodbe dopolnijo z določbami o obvezni arbitraži. Od mednarodnih pogodb, ki jih je z drugimi državami sklenila Republika Slovenija, vsebujejo določbo o arbitraži le pogodbe s Švico, Italijo in Nizozemsko.</i>
15.	Razvoj mehanizmov za implementacijo ukrepov BEPS in spreminjanje mednarodnih pogodb <i>V okviru tega ukrepa poteka razvoj novega mednarodnega instrumenta, ki bo omogočal sodobnejši pristop k mednarodnim davčnim zadevam in kar najbolj ažurno prilagoditev na hitre spremembe v svetovnem gospodarstvu.</i>

Vir: Bobek - Gospodarič (2016a).

Priloga 5: Pregled implementacije ukrepov BEPS za Slovenijo

OECD ukrep/priporočilo projekta BEPS	Implementacija
Ukrep 1: Izzivi digitalnega gospodarstva	
Čezmejne dobave B2C storitev in neopredmetenih sredstev	
Uporablja načela mednarodnih smernic za DDV o čezmejnih dobavah B2C storitev in neopredmetenih sredstev	Da
Poenostavljeni mehanizmi registracije in zbiranja	Da
Uvoz blaga/storitev nizke vrednosti	
Prag oprostitve DDV pri uvozu blaga/storitev nizke vrednosti	Da
Ukrep 2: Nevtralizacija neskladij hibridnih aranžmajev	
Prenos v domače pravo (samo za države EU)	
Spremembe iz Direktive 2016/1164 o nadrejenih družbah (tj. Pravila o hibridnih instrumentih in GAAR) je prenesla v svojo nacionalno zakonodajo.	Da
Pravilo hibridne neuskajenosti Direktive 2017/952 je prenesla v svojo nacionalno zakonodajo.	Da
Priporočilo 1	
Posebna pravila, ki preprečujejo, da bi davčni zavezanec dosegel rezultat odbitka/nevključitve.	Da
Priporočilo 2	
Zavrnitev davčne olajšave (npr. oprostitvev) za plačila, ki jih plačnik obravnava kot odbitna.	Da
Omejitev možnosti uveljavljanja olajšave za tuje odtegnjeni davek na instrumente, za katere velja hibridni prenos.	Da
Priporočilo 3	
Neupoštevana pravila hibridnih plačil	Da
Priporočilo 4	
Pravila za obratni hibrid	Ne
Priporočilo 5	
Pravila režima »offshore« naložb na morju za preprečevanje izidov odbitka/nevključitve v zvezi s povratnimi hibridnimi plačili	Ne pride v poštev (angl. not applicable)
Pravila režima »offshore« naložb za preprečevanje izidov odbitka/nevključitve v zvezi z uvoženimi ureditvami neskladja	Ne pride v poštev
Omeji davčno preglednost obratnih hibridov, ki so člani kontrolne skupine.	Ne pride v poštev
Posebne obveznosti evidentiranja davkov in obveščanja o davčno preglednih subjektih s sedežem v njegovi pristojnosti	Ne pride v poštev
Priporočilo 6	
Pravila o odbitnih hibridnih plačilih za preprečitev izida dvojnega odbitka (tj. plačilo je mogoče odbiti v več kot eni jurisdikciji).	Da
Priporočilo 7	
Pravila za plačila dvojnega rezidenta za preprečitev izida dvojnega odbitka	Da
Priporočilo 8	
Zavrnitev odbitka za vsako uvoženo neskladno plačilo (angl. imported mismatch payment), če plačilo povzroči posredni rezultat odbitka/nevključitve.	Da
Priporočilo 9	
Upošteva načela načrtovanja, vključena v Priporočilo 9 ukrepa 2 BEPS.	Ne
Spremlja in pregleduje ukrepe, sprejete za izvedbo ukrepa 2.	Ne

Koordinira z drugimi pristojnostmi izvajanje ukrepa 2.	Ne
Priporočilo 10	
Opredelitev strukturirane ureditve	Ne
Priporočilo 11	
Splošna opredelitev povezanih oseb in kontrolne skupine	Da
Priporočilo 12	
Uvedli so splošne opredelitve pojmov iz Priporočila 12.	Ne
Ukrep 3: Pravila nadzorovane tuje družbe	
Prenos v domače pravo (samo za države EU)	
Pravilo CFC direktive EU o izogibanju davkom je prenesla v svojo domačo zakonodajo.	Da
CFC pravila	
Ima pravila CFC.	Da
Opredelitev CFC	
Uporablja opredelitev CFC, ki zajema tudi nekatere »prozorne« (angl. transparent) subjekte in PE.	Ne
Uporabi definicijo CFC, ki vključuje pravila o hibridnih neskladjih.	Ne
Za določitev CFC uporablja pravni in ekonomski kontrolni test.	Ne
Izjeme za CFC in zahteve pragu oprostitev	
Oprostitev davčne stopnje, ki podjetjem nerezidentom, za katere velja veljavna davčna stopnja, ki je dovolj podobna domači stopnji, omogoča izvzetje iz pravil CFC.	Ne
Na voljo je beli seznam (angl. whitelist) takšnih pristojnosti.	Ne
Opredelitev dohodka	
Posebna pravila, ki opredeljujejo dohodek, zajet v pravilih CFC.	Ne
Izračun dohodka	
Matična pristojnost uporablja lastna pravila za izračun dohodka CFC.	Ne
Posebno pravilo, ki omejuje izravnavo izgub CFC, tako da jih je mogoče uporabiti samo za dobiček iste CFC ali za dobiček drugih CFC v isti jurisdikciji.	Ne
Pripisovanje dohodka	
Prag dodeljevanja je vezan na najnižji nadzorni prag.	Ne
Znesek dohodka, dodeljen vsakemu delničarju ali obvladujoči osebi, se izračuna tako, da se navede referenčni delež njihovega lastništva in njegov dejanski čas lastništva ali vpliva.	Ne
Pravila, ki določajo, kdaj je dohodek vključen v napovedi zavezancev in kako se obravnava na način, ki je skladen z obstoječo domačo zakonodajo.	Ne
Davek od matične pristojnosti se uporablja za dohodek CFC.	Ne
Preprečevanje in odprava dvojnega obdavčevanja	
Pravila o CFC vključujejo določbe za zagotovitev, da uporaba pravil CFC ne vodi do dvojnega obdavčevanja.	Ne
Ukrep 4: Omejevanje zmanjševanja davčne osnove preko priznavanja obresti	
Prenos v domače pravo (samo za države EU)	
Pravilo o omejevanju obresti iz Direktive 2016/1164	Da
Dobre prakse	
Pravilo s fiksnim razmerjem, ki omejuje odbitke podjetja za neto odhodke za obresti na odstotek njegove EBITDA.	Ne
Pravilo razmerja skupine, ki podjetju omogoča odštevanje neto odhodkov za obresti do deleža neto obresti/EBITDA njegove MNE skupine, če je ta višji od fiksnega razmerja.	Ne
Pravila za ciljno omejevanje obresti za omejevanje odbitkov obresti za plačila, izvedena v okviru posebnih transakcij ali dogovorov.	Ne

Posebna pravila za omejevanje obresti za banke in zavarovalnice	Ne
Neobvezni elementi dobrih praks	
»De minimis« denarni prag neto odhodkov za obresti za izključitev subjektov z nizkim tveganjem iz uporabe pravil o omejitvi odbitnosti obresti	Ne
Prenos s prepovedanih obresti naprej	Ne
Prenos neizkoriščenih obresti naprej	Ne
Prenos prepovedanih obresti nazaj	Ne
Ukrep 5: Boj proti škodljivim davčnim praksam	
Zahteve po prisotnosti podjetij v jurisdikciji	
Režim intelektualne lastnine	Ne
Okvir za izboljšanje preglednosti v zvezi s sklepi	
Zakonodaja, ki predvideva spontano izmenjavo informacij v zvezi s sklepi.	Da
Zakonodaja zajema odločitve v zvezi s preferencialnimi režimi.	Ne
Zakonodaja zajema enostranske ali druge čezmejne enostranske odločitve v zvezi s transfernimi cenami.	Da
Zakonodaja zajema čezmejne odločitve, ki zagotavljajo prilagoditev obdavčljivega dobička navzdol.	Ne
Zakonodaja zajema odločitve stalne poslovne enote.	Ne
Zakonodaja zajema sklepe o potekih povezanih strank.	Ne
Zakonodaja zajema vse druge vrste odločitev, o katerih se strinja forum o škodljivih davčnih praksah, ki v primeru odsotnosti spontane izmenjave informacij povzročajo pomisleke BEPS.	Ne
Ukrep 6: Preprečevanje zlorab davčnih konvencij	
Ima svojo vzorčno konvencijo.	Ne
Uradna ali neuradna napoved namere, da se priporočila vključijo v njeno pogodbeno politiko.	Ne
Ukrep 7: Preprečevanje umetnih izogibanj statusu stalne poslovne enote	
Je izrazil namerno vključitev nove opredelitve poslovne enote v prihodnja dvostranska pogajanja o davčnih pogodbah.	Ne
Je spremenila opredelitev poslovne enote, da bi odražala priporočila iz te akcije 7.	Ne
Ukrepi 8, 9, 10: Transferne cene – neopredmetena sredstva, tveganja in kapital, druge visoko tvegane transakcije	
Pravila transfernih cen	
Ima pravila o transfernih cenah.	Da
Uporaba neodvisnega tržnega načela	
Dejanske poslovne transakcije, ki jih izvajajo pridružena podjetja, so opredeljene in transferne cene ne temeljijo na pogodbenih dogovorih, ki ne odražajo ekonomske realnosti.	Ne
Pogodbena razdelitev tveganja se spoštuje le, če je tveganje podprto z dejanskim odločanjem.	Ne
Kapital brez funkcionalnosti ne prinaša nič manj kot tvegano donosnost, s čimer je zagotovljeno, da se nobene premije ne bodo dodelile blagajni brez ustrezne snovi.	Ne
Davčne uprave lahko ne upoštevajo transakcij, kadar veljajo izjemne okoliščine komercialne neracionalnosti.	Ne
Blagovne transakcije	
Metoda primerljive nekontrolirane cene je primeren način transfernih cen za blago transakcije med povezanimi podjetji.	Ne

Navedene cene se lahko uporabijo po metodi primerljivih nekontroliranih cen kot referenca za določitev tržne cene za transakcijo z nadzorovanim blagom.	Ne
Po potrebi je treba opraviti primerno natančne prilagoditve primerljivosti za zagotovitev ekonomsko pomembnih značilnosti nadzorovanih in nenadzorovane transakcije so primerljive	Ne
Davčni organi lahko pod določenimi pogoji pripišejo datum pošiljanja (ali katerega koli drugega, ki je dokazljiv, ali drugi datum, za katerega so na voljo dokazi) kot datum oblikovanja cene za blago transakcijo.	Ne
Neopredmetena sredstva	
Pravno lastništvo neopredmetenih sredstev s povezanim podjetjem samo po sebi ne določi upravičenosti do donosov iz naslova izkoriščanja neopredmetenih sredstev.	Ne
Ustrezno plačilo se dodeli povezanim podjetjem, ki opravljajo dejavnost (pomembne funkcije) ustvarjanja vrednosti, povezane z razvojem, vzdrževanjem, izboljšanjem, zaščito in izkoriščanjem neopredmetenih stvari.	Ne
Povezano podjetje, ki prevzema tveganje v zvezi z razvojem, vzdrževanjem, izboljšanjem, zaščito in izkoriščanjem neopredmetenih stvari, mora biti sposobno nadzirati taka tveganja in prevzeti finančno odgovornost zanje.	Ne
Pravice katerega koli člana skupine MNE do dobička ali izgube v zvezi z razliko med dejanskimi in pričakovanimi rezultati bodo odvisne od tega, kateri subjekt oziroma podjetja prevzamejo tveganja, ki so povzročila te razlike, in ali podjetje ali subjekti opravljajo pomembne funkcije v zvezi z razvojem, izboljšanjem, vzdrževanjem, zaščito ali izkoriščanjem neopredmetenih stvari ali prispeva k nadzoru nad gospodarsko pomembnimi tveganji in je ugotovil, da bo nadomestilo za te funkcije vključevalo	Ne
Storitve znotraj skupine z nizko dodano vrednostjo	
Seznam skupnih storitev znotraj skupine, ki imajo nizko dodano vrednost.	Ne
Dosledni razdelitveni ključ za vse prejemnike teh storitev znotraj skupine	Ne
Posebne zahteve za poročanje, vključno z dokumentacijo, ki prikazuje določitev posebnega paketa stroškov.	Ne
Dogovori o stroških	
Isti analitični okvir za razmejitev dejanske transakcije, vključno dodelitev tveganja, se uporablja za dogovore o stroških kot za druge pogodbene dogovore.	Ne
Isti napotki za vrednotenje in določanje cen neopredmetenih sredstev, vključno s težko ovrednotenimi neopredmetenimi sredstvi, se za dogovor o stroških uporabljajo za druge vrste pogodbenih dogovorov.	Ne
Analiza dogovora o stroških temelji na dejanskih dogovorih, ki jih je sprejel pridruženih podjetij, in ne pod pogodbenimi pogoji, ki ne ustrezajo ekonomski resničnosti.	Ne
Ukrep 11: Analiziranje in spremljanje BEPS (podatki)	
Ukrep 11 obravnava vprašanje merjenja podatkov o eroziji osnov in spremembi dobička (BEPS) ter priporoča, naj OECD sodeluje z vladami, da poročajo in analizirajo več davkov od dohodkov pravnih oseb in jih predstavijo na mednarodno dosleden način. Ker se ta akcija osredotoča na količinsko opredelitev BEPS, ne pa na njegovo preprečevanje, se izvajanje na ravni države tu ne upošteva.	
Ukrep 12: Pravila za obvezna razkritja	
Prenos v domače pravo (samo za države EU)	

Prenesla direktivo EU o obvezni samodejni izmenjavi informacij v zvezi s čezmejnimi ureditvami, o katerih se poroča (DAC-6), v svojo nacionalno zakonodajo.	Da
Priporočila	
Shema obveznega razkritja agresivnih ali zlorabljenih transakcij, dogovorov ali struktur	Da
Ukrep 13: Dokumentacija transfernih cen in poročanje po državah	
Zakonodaja, ki predvideva predložitev glavne datoteke.	Ne
Zakonodaja, ki predvideva predložitev lokalne datoteke.	Ne
Zakonodaja, ki predvideva predložitev poročila po državah.	Da
Izvaja zakonodajo, ki določa samodejno izmenjavo poročil po državah.	Da
Ukrep 14: Učinkovitost mehanizmov za reševanje sporov	
Prenos v domače pravo (samo za države EU)	
Direktivo 2017/1852 je prenesla v svojo nacionalno zakonodajo.	Da
Priporočila	
Ali obstaja zakonodaja ali prakse, ki zagotavljajo, da se pogodbene obveznosti, povezane s postopkom medsebojnega dogovora, v celoti izvajajo v dobri veri in da se primeri MAP rešijo pravočasno.	Da
Ali obstaja sprejeta zakonodaja ali prakse za zagotavljanje izvajanja upravnih postopkov, ki spodbujajo preprečevanje in pravočasno reševanje sporov, povezanih s pogodbo.	Da
Ali obstaja sprejeta zakonodaja ali prakse za zagotovitev, da bodo davkoplačevalci lahko dostopali do MAP, če so upravičeni.	Da
Ukrep 15: Multilateralni instrument	
Sodeloval pri razvoju večstranskega instrumenta.	Da
Je podpisal večstranski instrument.	Da

Priloga 7: PROJEKT BEPS – odgovori Direktorata za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov na vprašanja za namene priprave magistrskega dela

Uvodoma, upoštevajoč vaša vprašanja, splošno navajamo, da je v letu 2013 začet projekt Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (v nadaljnjem OECD) o zmanjševanju davčne osnove in prenosu dobička (BEPS) pomemben in obsežen mednarodni projekt na davčnem področju v zadnjem obdobju. Republika Slovenija (v nadaljnjem besedilu: Slovenija, RS) je projekt od vsega začetka podpirala in pri njem v okviru svojih zmožnosti tudi sodelovala.

OECD je na davčnem področju, tudi po našem mnenju, močna in pomembna mednarodna organizacija s strokovnega in političnega vidika. Slovenija se je zavezala Deklaraciji glede BEPS na sestanku Sveta OECD na ministrski ravni, ki je potekal konec maja 2013. Akcijski načrt o BEPS je vseboval 15 ukrepov s ciljem državam zagotoviti instrumente za zajezitev problematike BEPS. Rezultat skupnega dela držav G20 in držav OECD ter široke vključenosti držav v razvoju in sodelovanja mednarodnih integracij, vključno z Evropsko unijo, so bila oktobra 2015 predstavljena in sprejeta poročila o vseh 15 ukrepih zoper BEPS.

Slovenija je članica OECD. Članica je postala leta 2010 po triletnih pogajanjih, ko je pri francoskem zunanjem ministrstvu deponirala ratifikacijske listine Pogodbe o pristopu in Konvencije o OECD. Začetno splošno izpostavljam nekaj pojasnil o delovanju RS v OECD, ki se ne nanašajo samo na poseben projekt BEPS, veljajo pa tudi v zvezi z njim.

Za učinkovito delovanje RS v OECD poteka usklajevanje vsebinskih prioritet, stališč in udeležb v okviru:

- Stalne medresorske delovne skupine za zadeve OECD na operativni ravni in
- Stalnega predstavništva RS pri OECD v Parizu.

Ministrstvo za zunanje zadeve je osrednja vladna točka za zadeve OECD. Za učinkovito predstavljanje stališč in uveljavljanje interesov Slovenije v okviru OECD je odločilno, da slovenski predstavniki v odborih predstavijo stališča, ki upoštevajo prioritete iz strateških dokumentov na nacionalni ravni in so predhodno usklajena med vsemi državnimi organi, na katere se posamezen predlog nanaša. Za operativne naloge, povezane z delovanjem RS v OECD, je Vlada RS ustanovila Stalno medresorsko delovno skupino za zadeve OECD na operativni ravni (SMDS), ki jo glede na zastopanje v odborih OECD sestavljajo predstavniki ministrstev in vladnih služb, vodi pa jo nacionalni koordinator. Ta celovito obravnava aktualna vprašanja, ki se nanašajo na delovanje Slovenije v OECD, in usklajuje stališča RS do dokumentov in drugih aktov OECD. Predstavniki RS na odborih so pristojne osebe, ki lahko kompetentno zastopajo stališča Slovenije za svoje področje. Ministrstva in drugi nosilni organi posameznih odborov morajo zagotoviti primerno strokovno-kadrovsko in finančno podporo za redno udeležbo v delovnih telesih OECD.

Več na naslednji povezavi:

http://mzz.arhiv-spletisc.gov.si/si/gospodarska_in_javna_diplomacija/slovenija_v_oecd/delovanje_slovenije_kot_clanice_oecd/index.html

V nadaljevanju smo pripravili podrobnejše odgovore na vaša konkretna vprašanja. Odgovori so pripravljene z vidika poznavanja zadev in delovanja strokovnih sodelavcev Direktorata za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov na Ministrstvu za finance (v nadaljnjem besedilu: MF), ki so, to je treba navesti, podrobno in obsežno sodelovali pri delu na projektu BEPS. Ker je bil projekt kljub prvotnim načrtom, da se bo zaključil v letu 2020, lani podaljšan do leta 2025, to udejstvovanje še poteka. V okviru omenjenega nadaljevanja dela je treba izpostaviti zlasti delo na ukrepu BEPS št. 1, saj je reševanje izzivov, ki izhajajo iz razvoja digitalizacije in se nanašajo na davčno področje, vključno z minimalnim obdavčenjem, dandanes ključno politično vprašanje.

1. Pri projektu BEPS je Slovenija aktivno sodelovala in še sodeluje. Slovenija je takoj po včlanitvi v OECD začela sodelovati pri delu delovnih teles, ki delujejo v okviru Odbora OECD za davčne zadeve, in sicer so to: delovna skupina 1 za davčne konvencije in povezana vprašanja, delovna skupina 2 za analize davčne politike ter davčno statistiko, delovna skupina 6 za obdavčitev mednarodnih podjetij (v okviru te skupine se pripravljajo posodobitve Smernic za transferne cene), delovna skupina 9 za davke na potrošnjo, delovna skupina 10 za izmenjavo informacij in spoštovanje davčnih predpisov, delovna skupina 11 za agresivno davčno načrtovanje, projektna skupina za digitalno gospodarstvo, forum za postopke skupnega dogovarjanja, forum za škodljive davčne prakse ter združena delovna skupina davčnih in okoljskih strokovnjakov.

Bolj konkretno lahko navedemo, da so strokovni sodelavci in funkcionarji, tudi ministri Ministrstva za finance, vključno s predstavniki Finančne uprave RS (v nadaljnjem besedilu: FURS), sodelovali pri oblikovanju rešitev za BEPS. Udeleževali so se sestankov in drugih dogodkov ter sodelovali kot delegati v posameznih delovnih skupinah, podskupinah, odboru za davčne zadeve, forumih, ob posebnih dogodkih, ki so bili organizirani, kot denimo javnih razpravah, delavnicah, ki so delovale v okviru OECD. Splošno je bilo že zgoraj opisano, kako se zastopajo RS in njena stališča pri odločanju v okviru OECD, kar velja tudi za konkreten projekt BEPS. V zvezi z udeležbo strokovnih sodelavcev MF in FURS pri delu, zlasti delovnih skupin, je treba povedati, da so to osebe, ki v okviru svojih delovnih zadolžitev pokrivajo posamezno davčno področje. Denimo, delegatka v delovni skupini 11, ki je bila organizirana kot ad hoc skupina ravno za namene BEPS in se ukvarja z agresivnim davčnim načrtovanjem, se že več kot 20 let na MF ukvarja s področjem podjetniškega obdavčevanja, z oblikovanjem nacionalne davčne zakonodaje na tem področju, sodeluje tudi na ravni EU (sestanki na Evropski komisiji, Svetu EU) na področju podjetniških davkov. Delegati delovne skupine 1, ki je nosilna skupina za davčne konvencije in povezana vprašanja, so strokovni sodelavci, ki pokrivajo to področje in so s strani Vlade RS imenovani kot vodja in člani pogajalske ekipe za sklepanje bilateralnih konvencij o izogibanju dvojnega

obdavčevanja. Enak pristop za določanje posameznih oseb, ki sodelujejo, v pravilu velja za vsa druga področja, kot so izmenjava informacij, transferne cene, posredni davki. MF se trudi, da v okviru zmožnosti v največjem obsegu pokrije vsa področja.

2. Glede na navedeno v uvodu in pod 1. točko smiselno lahko potrdimo, da RS aktivno sodeluje pri oblikovanju politik projekta BEPS. Dodajamo, da je treba razlikovati med delom v delovnih skupinah, ki je v pravilu v večini delo na tehničnem oziroma strokovnem nivoju, in predstavljanjem oziroma zastopanjem Slovenije v telesih, v katerih se sprejemajo politične odločitve. Denimo, zasedanj Odbora OECD za davčne zadeve se redno udeležuje vsakokratni direktor oziroma direktorica Direktorata, pristojnega za davčni sistem na MF, ob spremstvu strokovnega sodelavca.

3. Kot nadaljevanje prejšnjega odgovora in za uvod odgovora na vaše vprašanje, ali Slovenija svoje interese zastopa individualno ali se usklajuje na ravni EU, je pomembno omeniti, da so bile v globalni dialog za projekt BEPS vključene številne – sedaj jih je 137 – države in jurisdikcije v okviru t. i. Vključujočega okvira za BEPS (*Inclusive Framework on BEPS*). To je pozitiven vidik projekta, zlasti ker jurisdikcije sodelujejo po načelu »*equal footing*«. Hkrati pa to pomeni, da veliko končnih rešitev/odločitev predstavlja določen kompromis, ki pa ne zadovolji v celoti vseh. Prav gotovo pa so se v projektu BEPS poskušale dogovoriti rešitve, ki so bile – tudi po navajanjih najvišjih funkcionarjev in predstavnikov OECD Sekretariata, »*win-win*« za vse oziroma za najširši krog.

RS je država članica EU. Koordinacija držav članic EU v OECD pomeni možnost za usklajevanje stališč in izmenjavo mnenj glede številnih vsebinskih vprašanj, ki se obravnavajo tako na ravni EU kot v OECD in vplivajo na več politik. Glede na dejstvo, da je večina (ne pa vse) držav članic EU tudi članic OECD, je koristna dobra organizacija in enotna koordinacija zadev EU tudi v okviru OECD. Konkretnije to pomeni, da se – odvisno od pomembnosti za EU države članice – na ravni Sveta EU v okviru davčnih delovnih skupin obravnavajo tudi vsebine, ki se hkrati obravnavajo v okviru OECD. Predstavniki Sekretariata OECD so (bili) v okviru zadev BEPS vabljeni na sestanke na ravni EU, na katerih predstavijo vsebine, postopke in dajo druga pojasnila, če DČ ali vsakokratno predsedstvo EU to predlaga. Pri ukrepih BEPS je relevantno tudi, da so bili na ravni EU (naknadno) sprejeti zakonodajni akti (direktive), ki določajo rešitve, sprejete v okviru OECD projekta BEPS. Ker gre za direktive, pomeni, da jih morajo DČ prenesti v svoje davčne zakonodaje oziroma v primeru RS v slovenski pravni red. Poudariti velja, da nekateri od 15 ukrepov BEPS, ki v okviru OECD procesa in v končnem poročilu za posamezni ukrep niso minimalni standard, ampak imajo naravo splošnega pristopa (*t. i. common approach*), so na ravni EU postali zakonodaja EU (direktive), torej neka višja stopnja zavezanosti.

4. V zvezi z vašim vprašanjem pod številko 4 ugotavljamo, da se ne nanaša neposredno na ukrepe BEPS oziroma na davčno področje, ampak na predlog računovodske direktive. Namreč, ukrep 13 BEPS – poročanje po državah je letno poročanje mednarodnih skupin podjetij, katerih letni konsolidirani prihodki znašajo 750.000.000 EUR. Gre za enega izmed ukrepov BEPS, katerih cilj je obdavčitev dobičkov tam, kjer so ustvarjeni. Ukrep 13

tako predvideva, da morajo mednarodne skupine podjetij, katerih letni konsolidirani prihodki znašajo 750.000.000 EUR, v poročilu po državah vsako leto in za vsako jurisdikcijo, v kateri poslujejo, navesti sledeče informacije: prihodek, dobiček (izgubo) pred plačilom davka na dobiček, plačan in obračunan DDPO, izkazani kapital, nerazporejen dobiček, število zaposlenih, vrednost opredmetenih sredstev, razen denarja in denarnih ustreznikov, in sicer glede na posamezno jurisdikcijo, v kateri deluje mednarodna skupina podjetij, ter tudi vse osebe v sestavi skupine, ki poslujejo v posameznih jurisdikcijah in vrsto glavnih poslovnih dejavnosti. RS je bila 27. januarja 2016 v Parizu med prvimi 31 podpisnicami Večstranskega sporazuma med pristojnimi organi o izmenjavi poročil po državah (v nadaljevanju *MCAA CbC*). Navedenim sprejetim mednarodnim rešitvam na področju preprečevanja zniževanja davčne osnove in preusmerjanja dobička v delu, ki se nanaša na implementacijo CbCR, je sledila tudi EU, in sicer s sprejetjem Direktive Sveta (EU) 2016/881 z dne 25. maja 2016 o spremembi Direktive 2011/16/EU glede obvezne avtomatične izmenjave informacij na področju obdavčenja (v nadaljevanju: Direktiva 2016/881), ki je v slovenski pravni red prenesena z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2J).

Kot že navedeno, razumemo, da se vaše konkretno vprašanje nanaša na spremembe direktive na računovodskem področju, in sicer Direktive 2013/34/EU. MF je pri njeni obravnavi – gre za direktivo, ki je v pristojnosti Ministrstva za gospodarski razvoj in tehnologijo, MF sodeluje v okviru medresorskega usklajevanja – poudarjalo, da se postavlja vprašanje o smiselnosti urejanja davčne tematike v nedavčnih predpisih z vidika ciljev in namenov, ki se jih zasleduje s predlogom računovodske direktive. Namreč, informacije glede posameznih ekonomskih (dohodkovnih) kategorij, kot so določene v CbCR, so za davčne namene že urejene v davčni direktivi – to je DAC 4 (prej navedena Direktivi Sveta (EU) 2016/881 z dne 25. maja 2016 o spremembi Direktive 2011/16/EU glede obvezne avtomatične izmenjave informacij na področju obdavčenja). Prav tako se je postavljalo vprašanje o razkrivanju podatkov, ki so davčna tajnost (davčni podatki so v načelu davčna tajnost). Zato je MF menilo, da je pomembno, da pravna podlaga sledi vsebini. MF pa ni nasprotovalo razkrivanju nedavčnih informacij v računovodski direktivi, če se te želi razkrivati. Menimo, kar je v tem kontekstu manj pomembno, vendar pa je treba zaradi celovitosti razumevanja, omeniti, da se davčne zadeve na ravni EU v pravilu sprejemajo s soglasjem, pri konkretnem predlogu računovodske direktive pa to ni primer, ker se za te zadeve ne uporablja 115. člen Pogodbe o delovanju Evropske Unije.

5. Kot je bilo že predhodno navedeno, je Slovenija že implementirala nekaj ukrepov BEPS oziroma drugače povedano: z nobeno implementacijo ne zamuja. Primerno je najprej omeniti Večstransko konvencijo o izvajanju z mednarodnimi davčnimi sporazumi povezanih ukrepov za preprečevanje zmanjševanja davčne osnove in preusmerjanje dobička, ki je bila pripravljena po pogajanjih v ad hoc skupini. Ta vsebuje različne rezultate ukrepov projekta BEPS, in sicer ukrepov št. 2, 6, 7 in 14, ter omogoča ustrezno spreminjanje dvostranskih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja na usklajen in učinkovit način, brez dvostranskih pogajanj za prenovitev vsake posamezne dvostranske

konvencije. Slovenija je večstransko konvencijo podpisala 7. junija 2017, 22. marca 2018 pa je pri depozitarju kot peta jurisdikcija deponirala listino o ratifikaciji. S tem je omogočila, da konvencija začne veljati 1. julija 2018.

V povezavi z implementacijo nekaterih ukrepov BEPS je za Slovenijo bilo relevantno, da je EU nekaj ukrepov BEPS določila v svoji zakonodaji. Posledično to pomeni prenos v nacionalne zakonodaje DČ, tudi Slovenije. Omenjen je že bil ukrep BEPS glede CbCR, ki je določen v EU direktivi – Direktivi Sveta (EU) 2016/881 z dne 25. maja 2016 o spremembi Direktive 2011/16/EU glede obvezne avtomatične izmenjave informacij na področju obdavčenja in je bil prenesen v Zakon o davčnem postopku v Sloveniji. Prav tako je treba omeniti ukrep 12 BEPS, ki zahteva obvezna razkritja o strukturah agresivnega davčnega načrtovanja, ki je tudi bil naknadno določen z EU direktivo glede obvezne avtomatične izmenjave informacij na področju obdavčenja v zvezi s čezmejnimi aranžmaji, o katerih se poroča, in prenesen v Sloveniji v Zakon o davčnem postopku. Kot zanimivost v zvezi z ukrepoma 13 (CbCR) in 12 (obvezna razkritja) BEPS velja omeniti, da je bil ukrep 13 v okviru projekta BEPS dogovorjen kot minimalni standard, ukrep 12 pa le kot t. i. splošni pristop. EU pa je oba ukrepa oblikovala kot ukrepa istega ranga, torej, da ju morajo DČ prenesti v svoje zakonodaje.

Omeniti je treba tudi Direktivo Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga, ki določa tri ukrepe BEPS, in sicer ukrep 3 BEPS – pravila o nadzorovanih tujih družbah (t. i. CFC – *Control Foreign Company*), ukrep 4 BEPS – omejevanje priznavanja odhodka obresti in ukrep 2 BEPS – nevtralizacija hibridnih neskladij. Slovenija je pravila o nadzorovanih tujih družbah in hibridna neskladja že prenesla v Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb v letih 2018 in 2019. Ukrepa o omejevanju odhodkov obresti in člena o obratnih hibridnih neskladjih še ni prenesla, vendar roka za prenos še nista potekla, bila sta daljša od osnovnega roka iz navedene direktive.

6. Menimo, da je projekt BEPS globalno pomemben, obsežen in odmeven davčni projekt G20/OECD tako s strokovnega kot političnega vidika. Menimo, da se pri ocenjevanju njegove uspešnosti ne moremo omejiti na njegovo učinkovanje samo na davčnem področju. Prav tako ga ne moremo, po naši oceni, ocenjevati zgolj na podlagi števil, denimo pobranega davka na njegovi podlagi. Ima širše ekonomske in socialne vplive, izpostavlja in naslavlja tudi druga vprašanja, kot so pravično in učinkovito obdavčenje, vključno z odpravo dvojne obdavčitve in neobdavčitve. Nadalje, obdavčenje tam, kjer nastane dohodek, enako obravnavo velikih in malih podjetij, davčno gotovost. Tekoče je in bo tudi v bodoče relevantno odzivanje na sprejete ukrepe BEPS s strani vlad, globalno ter po posameznih državah in jurisdikcijah, ter obnašanje zavezancev v post BEPS obdobju. Slednje lahko ponazorimo z vprašanjem, ali bodo in kako bodo zavezanci spremenili oziroma prilagodili svoje poslovne modele in morda manj agresivno davčno načrtovali? Ocenjujemo, da je prezigodaj, da bi celovito in dokončno ocenili uspešnost projekta, nenazadnje se delo še

nadaljuje, denimo v obliki letnih ali obdobjnih medsebojnih pregledov implementacije sprejetih minimalnih standardov v sodelujočih jurisdikcijah (npr. ukrepov 5, 6, 13 in 14), v zvezi s katerimi je treba dodati, da je bila Slovenija pri implementaciji zelo uspešna oziroma ni dobila dodatnih priporočil.

7. Slovenija je od osamosvojitve dalje pri oblikovanju svoje davčne zakonodaje sledila mednarodno dogovorjenim standardom obdavčenja, ki jih je oblikovala zlasti OECD, seveda ob upoštevanju ciljev in namenov nacionalne davčne politike in uveljavljanju davčne suverenosti Slovenije. Upošteva to in upošteva, da je Slovenija ob pristopu k EU harmonizirala svojo zakonodajo na področju podjetniškega obdavčenja (v EU, na področju podjetniškega obdavčenja, je harmonizacija ožja kot pri posrednih davkih), je slovensko davčno pravo že v obdobju pred BEPS poznalo nekatere institute, ki se bolj konkretno in določno odražajo v ukrepih BEPS, npr. ureditev transfernih cen med povezanimi osebami za davčne namene. Določene davčne institute pa je bilo v Sloveniji treba določiti povsem na novo, kot npr. pravila o nadzorovanih tujih družbah. Rezultate BEPS je treba poleg tega, ali dosegajo svoje cilje in namene, ocenjevati tudi z administrativnega vidika. Menimo, da se bodo naloge FURS nekoliko povečale zaradi novih ukrepov, pri tem pa je pomembno, da je FURS že imela izkušnje s preprečevanjem agresivnega zmanjševanja davčne osnove in prenosov dobička, vključno s prenosi v jurisdikcije, ki niso zagotavljale ustrezno visoke obdavčitve, ter drugimi zlorabami. Prizadevanje za pravičnejšo in učinkovitejšo obdavčenje lahko dvigne zavedanje o pomenu davkov za zadovoljevanje širših potreb in vpliva na boljše sprejemanje davčnega sistema ter posredno poveča pripravljenost za prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti. Na koncu pa je povezano z navedenim treba omeniti, da ukrepi BEPS naslavlajo rizike BEPS, v Sloveniji pa ti po oceni niso tako zelo pereč problem, zlasti primerjalno z nekaterimi drugimi državami.

8. Splošno o vplivih na gospodarstvo lahko navedemo, da ukrepi BEPS zagotavljajo pravičnejšo obdavčitev, ki je bistvena tudi za gospodarski model Slovenije in EU ter njegovo trajnost. Kot je bilo že navedeno, je za gospodarstvo pomemben tudi administrativni vidik. Ukrepi BEPS so oblikovani na način, da se preprečuje ali odpravlja rizike BEPS. Lahko bi povzeli, da če večjih rizikov ni, je tudi breme zaradi izvajanja ukrepov manjše. Pri tem je treba upoštevati, da Slovenija v svojih stališčih do posameznih rešitev na davčnem področju vedno zagovarja ukrepe in rešitve, ki so administrativno manj zahtevni za davčni organ in zavezance ter še vedno dosežejo cilje in so učinkoviti.