

UVOD

V predlogih Bele knjige, ki se nanaša tudi na obdavčitev s posrednimi davki, je bilo predvideno, da bi se v državah članicah Evropske Unije (v nadaljevanju EU) uvedli le dve davčni stopnji za mednarodno menjavo blaga. Standardna bi bila med 14% in 20%, znižana pa med 4% in 9%, a praksa je pokazala, da imajo nekatere države članice EU tudi po več stopenj in uporabljajo tudi višje stopnje obdavčitve; na primer v Italiji so testenine obdavčene z znižano stopnjo le 2% (tako imenovana super znižana stopnja) stopnja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), kar pove, da ima Italija, zapisano v svoji nacionalni zakonodaji, več znižanih stopenj za obdavčitev z DDV. Čeprav se zdi, da znižane stopnje z ekonomskega vidika ustvarjajo popačenja na notranjem trgu in lahko škodujejo fiskalni nevtralnosti, se vseeno uporabljajo v vseh državah članicah, razen v eni, in sicer, na Danskem (tabela 7, str. 60). Cene med državami članicami EU se zato razlikujejo tudi zaradi lokalnega davka na dodano vrednost ter zaradi drugih ekonomskih in poslovnih pogojev v posamezni državi članici EU.

Obstaja veliko vzrokov, zaradi katerih države članice izbirajo politično pot diferenciacije stopenj; in kot se pogosto dogaja, se je tudi v primeru davčnih stopenj pokazalo, da države niso pripravljene na kompromise oziroma so v tem pogledu manj integrirane v EU, zato tudi še danes obstajajo velike razlike med državami (tabela 7, str. 60). V večini držav članic obstaja močna politična volja, da se znižana stopnja uporablja za blago in storitve najnujnejše oskrbe, za javne dobrine in delovno intenzivne panoge (Komisija evropskih skupnosti, 2007, str. 6).

EU ima pri neposrednih davkih (npr. davek na dohodek) bistveno manjše pristojnosti kot pri posrednih; kjer je bila, torej pri davku na dodano vrednost in trošarinah kljub različnim davčnim strukturam dosežena precejšnja stopnja harmonizacije; v temeljnih pravnih aktih pa ni nikjer določeno, da je mogoče ali potrebno neposredne davke tudi harmonizirati.

Metoda odloženega plačila pri obdavčitvi z DDV ni dovoljena za uvoz osebnih avtomobilov, za blago, ki se uvaža prek pošte, za blago, ki je podvrženo trošarini (tu se uporabljajo posebna trošarinska skladišča), za uvoz izvzetih kmetov ali majhnih podjetij in za blago, ki ga uvažajo nerezidenti. Kljub tem pomanjkljivostim pa je metoda odloženega plačila po odpravi mejnih kontrol na notranjem tržišču za sedaj edina, ki omogoča delovanje sistema posrednega obdavčevanja. Harmonizacija posredne obdavčitve je torej kljub precejšnjemu napredku v tem trenutku nedokončan projekt.

Hkraten obstoj obdavčevanja po načelu uvozne države (destinacije) in po načelu izvozne države (poreklo), ki je trenutno v veljavi v EU, se v političnih krogih EU še vedno obravnava kot začasna rešitev do uveljavitve dokončnega sistema DDV (angl. *definitive*

VAT system), ki bo slonel na načelu porekla, ki edino zagotavlja enotno tržišče oziroma enotno obravnavo podjetij, oseb in transakcij v celem ekonomskem prostoru Unije. Bati pa se je, da bo do uveljavitve definitivnega sistema preteklo še precej časa, ker so politične vizije posameznih držav glede fiskalne suverenosti preveč divergentne in javnofinančne omejitve premočne, da bi bilo v bližnji prihodnosti mogoče uveljaviti sistem, ki bo odpravil nacionalne posebnosti, ki so se gradile skozi stoletja, in ki so še danes izražene tudi skozi različno davčno obravnavanje potrošnje.

Osnovni cilj ureditve EU tudi na davčnem področju je zagotoviti skupno tržišče znotraj ozemlja držav članic EU, v katerem bo vladala zdrava konkurenca in katerega osnovne značilnosti so podobne tistim znotraj trgov posameznih držav članic. Zato so države članice same odgovorne za pobiranje davkov in določanje stopnje obdavčitve, in zato znesek davka, ki ga je potrebno plačati, določa vsaka država članica za svojo državo in ne EU.

Vsi predlogi iz Bele knjige o spremenjeni mednarodni obdavčitvi so bili zavrnjeni, tako poenotenje davčnih stopenj kot tudi predlog o spremenjenem obračunu DDV pri pretoku blaga čez notranje meje.

Oba sistema, sistem odloženega plačila in sistem kliringa, sta v bistvu samo druga najboljša rešitev sistema posrednega obdavčevanja na enotnem notranjem tržišču. Oba ohranjata filozofijo načela destinacije in sta administrativno zapletena.

S takšno ureditvijo, ki jo imamo sedaj, naj bi zagotovili pogoje za prost pretok ljudi, kapitala in blaga ter storitev. Zato države kot je Slovenija in mnoge druge uporabljajo davčni sistem in fiskalno politiko v prvi vrsti kot pomoč pri vodenju in uravnavanju makroekonomske politike države.

Današnji davčni sistemi naj bi bili bolj demokratični in se v dveh značilnostih bistveno razlikujejo od prejšnjih, danes lahko posameznik izbira, kje bo živel in plačeval davke, včasih tega pogosto ni mogel in zdi se da davki danes ne pomenijo absolutne obveznosti kot nekoč, in da gre samo za obveznost deliti dohodek z državo, v smislu, če nič nimam in če nisem pripravljen delati za dohodek, mi tudi davkov in prispevkov ni treba plačevati (Kranjec, 2003, str. 53).

Pri pisanju specialističnega dela sem uporabljala teoretičen pristop raziskovanja, in sicer, strokovni in deskriptivni način ter raziskovalno analitični.

DDV poleg drugih davkov in prispevkov v Republiki Sloveniji, pomeni še vedno največji pritok denarja v proračun Republike Slovenije. Harmonizacija na področju davkov v EU je bila narejena pri davku na dodano vrednost in pri trošarinah, pri drugih davkih pa zaradi zapletenosti davčnih struktur ni bila dosežena.

Kot ugotavlja avtorica Sieboldova (2002, str. 250), ima davek na dobiček korporacij (v nadaljevanju davek na dohodek pravnih oseb) glede na velikost davčne stopnje in glede na davčne vzpodbude posebno signalno funkcijo za tuje investitorje in tudi vlaganje v tako imenovane davčne oaze.

Kot osnovo za teoretično raziskovanje sem uporabila naslednje:

- Za izdelavo teoretičnih izhodišč obravnavanega področja znanstvene in strokovne publikacije.
- Zbiranje ustrezne literature in lastna literatura: zapiski predavanj, skripte, predstavitve in seminarske naloge.
- Osredotočenost na bistvene in aktualne značilnosti evropske davčne politike.
- Opis metod obdavčitve blaga in storitev in tudi kapitala in ljudi v EU.
- Prikaz zakonodaje in obravnava različnih davčnih sistemov v EU.

Namen dela je predstaviti proces harmonizacije oziroma razvoj obdavčitve v EU na primeru DDV in na primeru davka od dohodkov v EU z osredotočenjem na področje davčnih stopenj, in kaj to pomeni za davčne zavezance in kaj za davkoplačevalce.

Specialistično delo obsega dvanajst poglavij. Za predstavitev obravnavane teme specialističnega dela sem najprej razložila osnovne davčne pojme in klasifikacije davkov in nato z literaturo, ki mi je bila dosegljiva, poizkušala opisati kaj pomeni za državo imeti dober davčni sistem in dejavnike, ki vplivajo na njegovo izgradnjo.

V delu sem opisala proces nastajanja davčne politike EU in zakonodaje EU na področju obdavčitve z davkom na potrošnjo oziroma davkom na promet blaga in storitev oziroma DDV, opisala sem tudi značilnosti današnje davčne politike v Evropi.

Predstavila sem spremembe v evidencah DDV za davčne zavezance ob vstopu države članice v EU, metode za izračun DDV in njegovo primerjavo s prejšnjim prometnim davkom, harmonizacijo davčnih stopenj v EU, pomen, naloge in namen identifikacijske številke za DDV ter predlog direktive o standardnem obračunu DDV v EU.

Teoretično obravnavam načela obdavčevanja prometa blaga in storitev v mednarodni menjavi s primeri obdavčitev z davkom na porabo blaga in storitev v Sloveniji in EU.

V delu obravnavam metodi obdavčevanja prometa blaga in storitev v mednarodni menjavi ter med seboj računsko in grafično primerjam stopnje obdavčitev z DDV med državami članicami EU.

Glede na literaturo, ki mi je bila dosegljiva obravnavam inštrument ekonomske politike o enotni davčni stopnji v Sloveniji, državah EU in nekaterih državah izven EU.

V dvanajstem poglavju so predstavljene stopnje obdavčitev z davkom od dohodka pravnih oseb v državah članicah EU, prenosi davčnih izgub in tako imenovane davčne vzpodbude na področju investicij v državah članicah EU ter vloga evropskega sodišča pri obdavčitvi dohodka podjetij v EU.

V sklepu specialističnega dela sem strnjeno prikazala dejstva in podala lastno stališče do obravnavane teme.

1 KLASIFIKACIJE DAVKOV IN DAVČNI SUBJEKTI

Literatura pozna najrazličnejše klasifikacije javnih prihodkov in davkov, od katerih nobena ni dokončna in edino pravilna.

Vse **javne prihodke** se običajno v vseh državah deli na **davčne** in **nedavčne prihodke**.

Davčne prihodke kot prisilne dajatve se nadalje deli na **davke** in **prispevke**. Osnovno merilo za razlikovanje je zmožnost prisoje protivrednosti za plačano dajatev. Pri davkih praviloma ne moremo določiti, kaj bodo davkoplačevalci zanje dobili. Z davki financiramo na primer policijsko varstvo ali obrambo meje, vendar nihče od nas ne more ugotoviti, koliko varstva ali obrambe dobi za svoje davke. Pri prispevkih je zveza med koristjo in prispevkom lažje ugotovljiva. Prispevek za pokojnino je individualizirano, sicer prisilno kupovanje dohodka za starost, šolnina je kupovanje storitev izobraževanja, vendar tudi tukaj ne moremo v celoti ugotoviti protivrednosti, kot to lahko naredimo na trgu privatnih dobrin, blaga, ki ga pač kupimo, če ocenimo, da se nam nakup splača (Kranjec, 2003, str. 55).

S finančnega stališča je sicer razlikovanje med davki in prispevki nepomembno, ker sta oboje prisilni dajatvi. Pri prispevkih se pojavlja narodnogospodarski problem medgeneracijske porabe, na primer pri pokojninskem zavarovanju, kjer s prispevki kupujemo bodoče pokojnine, ki postanejo bodoči implicitni dolg države.

Nedavčni prihodki so **najrazličnejši prihodki, kot so cene za javne storitve, takse, pristojbine, dobički javnih podjetij, prejete donacije iz tujine in podobno, dotacije**. Načelo pri določanju teh prihodkov bi moralo biti, da so to le nadomestila za stroške, ki nastajajo pri zagotavljanju javnih dobrin. Država s temi »cenami« ne sme neupravičeno služiti, kot se je to že dogajalo v Sloveniji, s skoraj desetkratnim povišanjem taks (Kranjec, 2003, str. 55).

1.1 Mednarodne klasifikacije davkov

Mednarodni denarni sklad (angl. *International Monetary Fund* – v nadaljevanju IMF), in Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj (angl. *Organisation for Economic Cooperation and Development* – v nadaljevanju OECD), sta za potrebe mednarodnih primerjav davčnih sistemov izdelala seznam davkov, ki so klasificirani glede na osnove in ekonomski namen.

Tabela 1: Klasifikacija davkov po Organizaciji za ekonomsko sodelovanje in razvoj (OECD).

Skupina	Razred	Ime
1000		Davki na dohodek, dobiček in kapitalske dobičke
	1100	Davki na dohodek, dobiček in kapitalske dobičke-posamezniki
		1110 Na dohodek in dobiček
		1120 Na kapitalske dobičke
	1200	Davki na dobiček in kapitalske dobičke-korporacije
		1210 Na dobiček
		1220 na kapitalske dobičke
	1300	Drugi davki na dohodek in dobiček
2000		Prispevki za socialno varnost
	2100	Prispevki delojemalcev
	2200	Prispevki delodajalcev
	2300	Prispevki samozaposlenih
	2400	Prispevki, ki jih ni mogoče uvrstiti v 2100 do 2300
3000		Davki na plačilno listo ali davki na delovno silo
4000		Davki na premoženje
	4100	Ponavljajoči se davki na nepremično premoženje
		4110 Gospodinjstva
		4120 Drugi
	4200	Ponavljajoči se davki na neto premoženje
		4210 Na posameznike
		4220 Na korporacije
	4300	Davki na zapuščine, dediščine in darila
		4310 Davki na zapuščine in dediščine
		4320 Davki na darila
	4400	Davki na finančne in kapitalske transakcije
	4500	Neponavljajoči se davki
		4510 Na neto premoženje
		4520 Drugo
	4600	Drugi ponavljajoči se davki

5000		Davki na blago in storitve
	5100	Davki na proizvodnjo, prodajo, prenos in najem blaga in storitev
		5110 Splošni davki
		5111 Davki na dodano vrednost
		5112 Davki na promet
		5113 Drugi
		5120 Davki na specifično blago in storitve
		5121 Trošarine
		5122 Dobički fiskalnih monopolov
		5123 Carine in uvozne dajatve
		5124 Davki na izvoz
		5125 Davki na investicijsko blago
		5126 Davki na posebne storitve
		5127 Drugi mednarodni davki
		5128 Drugi davki
	5200	Davki na uporabo blaga ali dovoljenja za uporabo blaga in izvajanje storitev
		5210 Ponavljajoči se davki
		5211 Gospodinjestev na uporabo motornih vozil
		5212 Drugih na uporabo motornih vozil
		5213 Za uporabo drugega blaga
		5220 Neponavljajoči se davki
	5300	Davki, ki niso uvrščeni v 5100 in 5200
6000		Drugi davki
	6100	Davki, ki jih plačujejo podjetja
	6200	Drugi davki

Vir: M. Kranjec, *Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965-2000*, 2003, str.

1.2 Metodologija pri klasifikacijah davkov

Vsaka država ima za statistične namene svojo klasifikacijo davkov. Slovenija je svojo klasifikacijo pretežno uskladila z metodologijo mednarodnega denarnega sklada, ki je priporočena v priročniku »angl. *Manual on Government Finance Statistics*« (v nadaljevanju GFS).

Tudi mednarodna klasifikacija davkov se torej kot vsaka mednarodna klasifikacija srečuje s številnimi metodološkimi problemi. Glavni trije metodološki problemi pa so: čas poročanja, davčni izdatki in revizije družbenih računov.

1.2.1 Čas poročanja

Nastanek davčne obveznosti (angl. *accrual basis*), ki je pomemben s stališča družbenih računov in ekonomske politike, se večinoma ne sklada s časom, ko je davek dejansko plačan na račun države, oziroma z denarnim tokom (angl. *cash basis*); države imajo namreč glede prikazovanja zelo različno prakso.

1.2.2 Davčni izdatki

Glede prikazovanja davčnih izdatkov imajo države tudi zelo različno prakso; nekatere jih izkazujejo v proračunu kot prihodek, in nato na strani izdatkov kot odhodek (bruto načelo), medtem ko jih druge ne upoštevajo ne med prihodki ne med odhodki. Ta neenotnost lahko izkrivlja sliko, ko primerjamo davčne strukture posameznih držav.

1.2.3 Revizije družbenih računov

Primerjava davčne strukture v času se spreminja, ker države uporabljajo različne metodologije za izračun makroekonomskih agregatov, predvsem bruto domačega proizvoda. Poleg tega se na osnovi novih informacij ocene družbenih računov občasno revidirajo (Kranjec, 2003).

1.3 Druge klasifikacije davkov

1.3.1 Subjektivni in objektivni davki

Vsak davek ima svoj subjekt, t.i. davčnega zavezanca, in objekt, t.i. dejstvo, ki državi omogoča predpisovati davek (dohodek, potrošnja, premoženje, itd.). Če davek upošteva bolj same lastnosti subjekta (velikost dohodka, starost, zdravstveno stanje, število in sestava vzdrževanih oseb, način pridobivanja dohodka), potem je to subjektivni davek. Subjektivni davki so na primer dohodnina in davek od dediščin.

Lastnosti subjekta nadalje lahko delimo na (a) dohodkovne in premoženjske značilnosti in (b) druge značilnosti subjekta, kot so npr.: starost, zdravstveno stanje, sestava družine, itd. Takšna nadaljnja delitev je pomembna ne samo pri davkih, temveč tudi pri negativnih davkih, predvsem pri socialnih prejemkih. Tako npr. dohodnina v posameznih državah v neenaki meri upoštevajo same dohodkovne značilnosti ter druge subjektivne značilnosti davčnega zavezanca.

Negativni davki v obliki socialnih prejemkov prav tako upoštevajo tako dohodek posameznika (natančneje: pretekle dohodke oziroma vplačane prispevke) kot tudi specifične značilnosti

prejemnika (sestava družine oziroma število otrok, invalidnost, bolezen, nosečnost, starost, itd.). Pri davkih je praviloma poudarek na dohodkovnih in premoženjskih značilnostih, pri negativnih davkih pa je poudarek na določenih nedohodkovnih značilnostih subjekta (Stanovnik, 2002, str. 52).

Objektni davki so davki na potrošnjo (ti. prometni davki ali DDV), carine, socialni prispevki, davek na nepremičnine, trošarina, davek na motorna vozila, davek na plovila, ipd.

1.3.2 Neposredni in posredni davki

»Tako administrativno kot tudi statistično se ta delitev davkov še naprej ohranja tako v davčnih upravah kot tudi v komisiji EU in OECD, na primer direktorat XXI Evropske komisije se še vedno imenuje “Carine in indirektni (posredni) davki”« (Kranjec, 2003).

Neposredni davki so davki, za katere se pričakuje, da bo davčni zavezanec neposredno nosil breme davka; to so dohodnine, davki od dobička pravnih oseb, davki na dediščine.

Posredni davki so davki, za katere se pričakuje, da bremena davka ne bo nosil davčni zavezanec, temveč nekdo drug, praviloma končni potrošnik. Iz tega načela izhajajo tudi t.i. metode obdavčitve (npr. kreditna metoda). Tako je npr. pri prometnih davkih davčni zavezanec sicer podjetje, toda breme tega davka vendarle nosi končni kupec; podobno velja tudi za carine in druge selektivne davke na potrošnjo npr. davek na motorna vozila, trošarine, davek na nepremičnine, davek na plovila (Stanovnik, 2002, str. 53).

Davčni zavezanec je fizična ali pravna oseba, ki ji zakon nalaga plačilo davka (na primer fizične osebe so zavezanci za dohodnino). Namen predpisa je pravno obremeniti davčnega zavezanca; kdo je končno obremenjen (Kranjec, 2003, str. 66) oziroma kdo je končni plačnik davka, pa je odvisno od možnosti prevaljevanja, in iz naslova prevaljevanja po besedah strokovnjakov izhaja tudi marsikatera davčna utaja.

Davčni plačnik je oseba, največkrat podjetje, ki tehnično opravi plačilo davka na račun proračuna.

Izplačevalci plač odtegnejo od bruto plač davke in prispevke v imenu svojih zaposlenih. Vzroka za sprotno odtegotanje davkov in prispevkov od plač sta dva, in sicer, tehnični in vsebinski vzrok. Tehnično je enostavneje, če davčni plačnik vplača davek za tisoč svojih zaposlenih, kot če bi to opravljal vsak sam. Vsebinsko pa je sprotno odtegotanje pomembno zaradi medletne likvidnosti proračuna in tudi zaradi dejstva, da bi enkratno plačevanje npr. dohodnine za večino zavezancev predstavljalo nepremostljivo finančno težavo. Sicer je določitev vplačilnih rokov stvar dogovora; fiskalno (davčno) leto je praviloma enako koledarskemu letu.

Davek po odbitku (angl. *withholding task*) je davek, ki ga davčni plačnik v imenu zavezanca plača proračunu. Ta davek ni dokončen, temveč je določen glede na izkušnje preteklega leta in osebne značilnosti zavezanca. Če se te spremenijo, se ob koncu fiskalnega leta davek obračuna (navzgor ali navzdol).

Nevtralni davki. Pod tem pojmom običajno razumemo več stvari:

1. Najpogosteje razumemo davek, ki enako obremenjuje davčno osnovo, npr. davek, ki vse vrste blaga obdavčuje z enako stopnjo. V tem primeru je davek nevtralen s stališča potrošnika in proizvajalca, ki nastopa na trgu.
2. V drugem pomenu se pojem nevtralnega davka uporablja za davke, ki ne izkrivljajo odločitev investorjev za način investiranja podjetij. Na primer, če imamo davek, ki učinkuje tako, da se bolj splača investirati s sposojenimi sredstvi (kredit) kot z lastniškim kapitalom (delnicami) ali z zadržanim dobičkom, tak davek ni nevtralen. To je poseben primer pri davku na dobiček, ko vsi (Kranjec, 2003, str. 159) davčni predpisi o Davku na dohodek podjetij (DDPO) v vseh državah dovoljujejo, da se v izračunu davčne osnove kot odbitna postavka odštevajo obresti na izposojeni kapital, medtem, ko je donos lastniškega kapitala sestavni del davčne osnove in s tem obdavčen.
3. V tretjem primeru lahko govorimo o nevtralnem davku, ko proučujemo vpliv davka na ekonomsko učinkovitost in ekonomsko blagostanje. V tem primeru proučujemo obdavčevanje vseh dobrin in produkcijskih faktorjev, vključno s prostim časom, in ugotavljamo presežno davčno breme. V tem primeru govorimo, da so nevtralni davki s stališča ekonomske učinkovitosti optimalni davki.

Za razliko od pojmov davčne obveznosti, davčnega plačnika in davčnega zavezanca, ki so primarno pravni pojmi, se v ekonomiji uporablja pojem **davčno breme** (angl. *tax burden*), ki naj bi povedal, koga dejansko bremeni davek oziroma kdo je dejansko ekonomsko prizadet z davkom. Davčnemu zavezancu je malo mar, če denimo prometni davek plačuje davčni upravi, zelo pomembno pa je zanj, če bo lahko davek vračunal v ceno in ga s tem prevalil na porabnike, ki bodo dejansko nosili davčno breme, ali pa bo moral zaradi tega znižati svojo ceno, s čimer bo on nosil breme davka. Za na videz enostavnim pojmom davčno breme se v praksi, pa tudi na vsebinski ravni, skrivajo številni problemi. Ekonomske posledice davkov so številne in se odvijajo v času tako, da pravzaprav težko odgovorimo na vprašanje, kdo v končni posledici nosi davčno breme in kje je sploh konec procesa prilagajanja. Predvsem ni mogoče govoriti o posledicah davčne in (proračunske) politike nasploh, saj imata vsak davek in vsaka vrsta javnega izdatka svoje posledice (Kranjec, 2003, str. 71).

Koncept o negativnih davkih (socialni prejemki: t.i. denarne pomoči, otroški dodatki, štipendije, varstveni dodatki ipd.) je teoretični koncept, ki izhaja iz načel pravičnosti, ki zahtevajo, da naj bi imel vsak državljan pravico do nekega minimalnega dohodka. Negativni davki bi prišli v poštev

pri dohodnini, tako da bi vsakemu zavezancu, ki ne bi imel nekega minimalnega zneska skupnih dohodkov, zagotovili del tega minimuma tako, da bi mu država plačala ta del. Čeprav je privlačen kot ideja, se v njegovi praktični izvedbi pojavlja več problemov, zato ga v praksi ne pozna še noben davčni sistem .

Začetno breme davka (angl. *impact effect of tax*) je kratkoročni učinek uvedbe novega davka, na primer davka na dohodek podjetij. Kratkoročno je breme tega davka na statutarnem zavezancu, dolgoročno, ko se zavezanci davku prilagodijo, denimo s tem, da dvignejo cene, pa se breme prenese na točko, ki je odvisna od strukture trga, konkurenčnosti, fleksibilnosti zavezancev in tako dalje.

Pojem **davčna kapitalizacija** (angl. *tax capitalisation*) je rezultat, ki se pojavi ob uvedbi novega davka, predvsem davkov na premoženje ali na dohodke od premoženja, kadar zaradi tega pride do trajne spremembe cene ali vrednosti premoženja. Primer: uvedba davka na obresti od obveznic bi imela za posledico padec cene obveznic, ker bi se znižala njihova donosnost. Davek na obresti je bil kapitaliziran v ceni obveznice, tako da je lastnik obveznice skozi nižjo ceno dejansko takoj plačal ves davek.

Do **davčnih izdatkov** (angl. *tax expenditures*) pride v dveh primerih:

Zaradi davčnega predpisa, ki obdavčljivi dohodek (t.im davčno osnovo) definira tako, da v njem niso vključeni nekateri elementi, ki so sicer dohodek. Na primer priznavanje normiranih stroškov za avtorska dela, pomeni zniževanje davčne osnove, s čimer se država odpove precejšnjim davkom, ki se v tem primeru imenujejo davčni izdatki.

Davčni izdatki so tudi namišljeni izdatki, ki ne izhajajo iz predpisov, temveč iz odločitve proračunskega organa ali davčne uprave, da se nekaterim zavezancem davek oprosti (oproščeno davka) ali da se jim dodeli davčna olajšava ali odlog plačila po že opravljenem postopku odmere.

Drugi način je preglednejši, ker je popolnoma jasno, da je država zavezancu podelila neko ugodnost, medtem ko zavezanci v prvem primeru to oprostitev (priznavanje normiranih stroškov) obravnavajo kot pravico, ki nima nobene zveze z javnimi izdatki. Učinek na proračun pa je v obeh primerih enak. Glede na t.i. bruto načelo bi se v proračunu na strani prihodkov olajšave in oproščeni davki morali prikazati kot prihodki, na strani odhodkov pa kot izdatki. V Sloveniji smo imeli v sredini 90. let velik del davčnih izdatkov, s tem da so bila podjetja, ki so imela izgube, oproščena plačevanja prispevkov za socialno zavarovanje in davka na dohodek navaja avtor Kranjec (Kranjec, 2003, str. 67).

2 IZGRADNJA DANAŠNJIH DAVČNIH SISTEMOV

Poglavitna značilnost današnjih davčnih sistemov je ta, da poznajo veliko število različnih davkov. Za veliko število davkov danes obstajajo vsaj naslednji štirje razlogi: **zgodovinski vzroki, načela pravičnosti, izogibanje davkom, davki kot instrument politike** (Kranjec, 2003, str. 53).

Gre za t.i. »prepričanje« ali izrek, da so stari davki dobri davki, ker so pri starih davkih učinki davka znani, in da je bil davek prevajen na mesto od koder ga ni mogoče prevaliti, in da je nadalje v političnem procesu zelo težko dobiti soglasje za odpravo davka, ker ga bo potrebno zamenjati z novim, ki bo prizadel druge zavezance. Zato se običajno stare davke težko ukinja, tudi če je praksa pokazala njihovo neprimernost, in se raje novi davki dodajajo starim.

Kakor koli je že težko opredeliti pravičnost, imajo ljudje neko subjektivno predstavo, kaj so pravični davki. Obstoječi davki so s strani davkoplačevalcev bolj ali manj sprejeti kot nekaj, kar je rezultat družbenega konsenza, zato davkoplačevalci običajno niso pristaši radikalnih reform, ki bi uvedle nove davke, katerih učinki niso znani.

Skozi zgodovino se je izkazalo, da je z večjim številom davkov lažje zasledovati načela "pravičnosti", saj neki davek bolj bremeni eno skupino zavezancev, neki drug davek pa drugo skupino, tako da lahko govorimo o davkih za bogate (davek od premoženja), davkih na alkohol in alkoholne pijače t.im. davkih za vinjene (trošarina), davke za hazarderje, davke za zemljiške lastnike (davek na nepremično premoženje večje vrednosti), davke za igre na srečo, davek na motorna vozila, okoljske dajatve za onesnaževanje okolja zaradi nastajanja izrabljenih motornih vozil, davek na finančne storitve, davek na dohodek zaradi spremembe namembnosti zemljišč, davke na sladkarije in sladke pijače itd., davkih na nujno potrebne in manj potrebne življenjske potrebščine.

V Sloveniji je delež okoljskih davkov v letu 2000 znašal 7,9% v skupnih davkih v EU28. V letu 2012 pa je delež teh davkov v skupnih davkih znašal 10,2%, kar Slovenijo uvršča na 1. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

V Sloveniji je delež okoljskih davkov v letu 2000 znašal 2,9% GDP, v EU28 pa je v letu 2012 delež teh davkov v GDP v skupnem znašal 3,8%, kar Slovenijo uvršča na 2. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

Marsikateri davčni zavezanec bi se davku lahko skušal bodisi zakonito bodisi nezakonito izogniti. Zato bi v primeru, da bi imeli en sam davek ali le manjše število davkov, bi izogibanje davkom lahko imelo za posledico, da bi davke plačevali le manj spretni člani družbe. Tako pa se zaradi

velikega števila davkov vsak državljan sreča z davkom. In nadalje, ker je davkov več, so tudi davčne stopnje lahko nižje, kot bi bile le pri nekaj davkih. To je v skladu z načelom pravičnosti pa tudi učinkovitosti, ker je spodbuda za izognitev davku z nižjo stopnjo precej manjša kot pri davku z visoko stopnjo.

V modernem ekonomskem jeziku veljajo davki za instrument ekonomske politike, s katero se zasledujejo cilji vse od prerazdelitve dohodka do stabilizacije makroekonomskih razmer. In ker ima država različne cilje, potrebuje zato tudi različne davke kot že omenjeno zgoraj. Argument, da je davek instrument politike, je zato popolnoma splošen in zadosten za veliko število davkov, tudi če ne bi bilo nikakršnih zgodovinskih, etičnih ali administrativnih razlogov za več davkov. Sodobna država, ki aktivno posega v gospodarska in družbena dogajanja, zaradi tega potrebuje davke. Z davki se financira javna poraba, zato se odločitve o davkih ne sprejemajo abstraktno in neodvisno od odhodkovne strani proračuna in se v zgodovini praviloma tudi nikoli niso.

Če se vlada odloči povečati javne izdatke mora pobrati nove davke. Če se ljudstvo odloči na primer za gradnjo cest, to lahko zahteva uvedbo ali povišanje davkov.

Čeprav bom v specialističnem delu govorila predvsem o metodah obdavčitve s posrednimi davki tako na nivoju posamezne države članice EU kot na nivoju celotne EU je treba vseskozi upoštevati, da so davki in predvsem njihova višina oziroma stopnje, v prvi vrsti odraz makroekonomskih in političnih razmer na nacionalnem nivoju vsake posamezne države oziroma družbene skupnosti ljudi, in ravno tako upoštevati, kot kaže že zgodovina, da je v proračunskem procesu dosti lažje doseči soglasje o javnih izdatkih kot pa poiskati način za zagotovitev zadostnega obsega davkov oziroma javnih prihodkov.

3 ZNAČILNOSTI DAVČNIH SISTEMOV

3.1 Načela dobrega davčnega sistema

Ker davčni sistem ni le seznam posameznih davkov, temveč predvsem mehanizem za izvajanje fiskalne politike na strani prihodkov, je praksa izoblikovala nekaj načel, po katerih naj bi bil ta sistem zasnovan. Stiglitz navaja pet lastnosti, ki naj bi jih imel dober davčni sistem (Kranjec, 2003, str. 59):

1. Davčni sistem naj ne bi, če je le mogoče, deformiral tržnih ekonomskih odločitev glede učinkovite alokacije resursov.
2. Davčni sistem naj bi bil pravičen s tem, da vsi državljanji prispevajo v skladu s svojimi sposobnostmi – avtor navaja, da je navedeno zahtevo lažje uresničiti na načelnem kot na praktičnem nivoju.

3. Davčni sistem naj bo administrativno enostaven, razumljiv davkoplačevalcem in naj posluje z nizkimi stroški.
4. Davčni sistem naj bo zasnovan tako, da se bo fleksibilno prilagajal spremenjenim gospodarskim razmeram.
5. Davčni sistem mora biti predmet transparentnega in demokratičnega političnega procesa, tako da davkoplačevalci lahko vplivajo na izbiro davkov in javnih izdatkov v skladu s svojimi preferencami.

Nemogoče je reči, katera od lastnosti je pomembnejša. Za ekonomsko učinkovitost prav gotovo lastnost ena, za družbeno soglasje lastnost dve in za političen proces lastnost pet, medtem ko sta lastnosti 3 in 4 načeli učinkovitega gospodarjenja in učinkovite ekonomske politike.

3.1.1 Ekonomska učinkovitost

V gospodarstvu in vsakdanjem življenju praktično ni odločitve, na katero ne bi vplivali davki. Ko se na primer odločam za dodatno delo, hočem vedeti, koliko zaslužka mi bo ostalo po plačilu davka. Ko prodajam neko nepremičnino, me zanima, koliko davka bom moral plačati. Nakup vrednostnih papirjev ocenjujem skozi očala dodatne davčne obveznosti. Uvoz blaga ocenjujem skozi višino carine, ki jo moram plačati. Celo za izobraževanje se odločam skozi računico ali mi bo dodatno znanje, po plačilu davkov, omogočilo boljši zaslužek. Lahko rečemo, da davki, posredno ali neposredno, vplivajo na vse naše odločitve ne samo o delu, porabi, prihrankih in izobraževanju, temveč tudi o tem, kje bomo stanovali, kdaj se bomo upokojili, koliko otrok bomo imeli, kako bomo financirali podjetja, ali bomo pisali članke, ali bomo raziskovali in tako dalje.

Dejstvo je, čim višji so davki, tem bolj vplivajo na naše odločitve. Davki vplivajo na naše obnašanje in v zvezi s tem na različne organizacijske rešitve in tako na učinkovitost celotnega gospodarstva. Slab davčni sistem znižuje gospodarsko učinkovitost oziroma vpliva na učinkovitost gospodarstva, ki je pod mejo produktivnih možnosti.

Poenostavljen primer: predpostavka, da gospodarstvo A zaradi slabega davčnega sistema raste 1 odstotno točko počasneje kot gospodarstvo B, recimo 3 % letno namesto 4 % letno. V 25 letih bo gospodarstvo B za okoli 27 % bolj razvito kot gospodarstvo A, če bi teoretično začela z enake stopnje razvitosti. Ker se torej učinkom davkov tudi ni mogoče izogniti, je izredno pomembno, kako je davčni sistem zasnovan, da se minimizirajo negativni vplivi na učinkovitost na primer prevelika brezposelnost in druge družbene eksternalije.

3.1.2 Družbena pravičnost

Načelo pravičnosti v obdavčevanju je nerešen in nerešljiv problem ekonomistov in družbenih filozofov, o katerem so bile napisane številne knjige in razprave. Na načelnem nivoju se vsi

strinjamo, naj bodo davki pravični, marsikdo pa bi se strinjal, da ima skoraj vsakdo svojo predstavo o tej pravičnosti.

Uresničevanje načela pravičnosti je mogoče obravnavati iz dveh zornih kotov:

1. Obdavčevanje po načelu koristi (angl. *benefit approach*) in
2. Obdavčevanje po načelu ekonomske sposobnosti (angl. *ability-to-pay approach*).

Obdavčevanje po načelu koristi. To načelo predpostavlja, da med plačanim davkom in neko javno dobrino, ki jo ponuja država (na primer šolstvo, zdravstvo, policija, sodišča, itd.), obstaja povezava v istem smislu kot pri nakupu tržnih dobrin. Bolj zanimivo in pogosto je lahko dejstvo, da davkoplačevalci pogosto lahko podcenjujejo koristi javnih dobrin in precenjujejo žrtev davka.

Marsikdo si lahko postavlja egoistično, kratkovidno in istočasno racionalno vprašanje npr.: »Zakaj bi plačal kakršnekoli davke za financiranje sodišč, saj se sicer ne nameravam pravdati?«
»To naj počno tisti, ki imajo opravka s sodiščem.« Pri javni porabi zato ne moremo govoriti o »povpraševanju« v istem smislu kot na trgu blaga. Še več, pri javni porabi je v interesu davkoplačevalcev, da ne izdajo svojih preferenc, ker bi potem morali plačati davek; njihov interes je lahko dobiti javno dobro zastonj (in je to lahko t.i. angl. *free-rider problem*), saj se recimo zavedajo, da bodo nekateri davkoplačevalci vendarle plačali davek. V primeru takšnih interesov so vzpostavljene inšpekcijske enote, ker se lahko kršijo zakonitosti trga.

Obdavčevanje po načelu koristi kot splošno načelo obdavčevanja je neuporabno, kar pa ne pomeni, da ni uporabno v specifičnih primerih javnih dobrin. V vseh primerih, kjer je korist neke javne storitve ali dobrine mogoče pripisati posameznemu koristniku, je nadomestilo po načelu koristi popolnoma pravično načelo in ga vsi davčni sistemi praviloma tudi uporabljajo.

Plačevanje cestnin za uporabo avtoceste je eden tipičnih primerov nadomestila po načelu koristi. Podobne so še številne takse, pristojbine, šolnine, ipd, ki predstavljajo »ceno« za ponudbo javnih dobrin. Poleg nadomestil in pristojbin (angl. *charges*) je v zasledovanju načela obdavčevanja glede na koristi mogoča tudi uporaba pravih davkov. Dober primer davka, ki je precej v skladu z načelom koristi, so davki na premoženje in nepremičnine. Ti davki so običajno občinski prihodki, ki se plačujejo kot nadomestilo občinam in državi za vzdrževanje varnosti v rezidenčnih okoliših, za zagotavljanje komunalnih storitev, za gradnjo osnovnih šol, zdravstvenih domov v bližini naselij ipd.

Davki, ki so odmerjeni v skladu z načelom koristi, so dejansko določeni istočasno kot javni izdatki, ki se bodo z davki financirali. Prihodkovna in odhodkovna stran proračuna sta tako določeni simultano in govorimo lahko o politiki davkov, davčni politiki ali o davčno odhodkovni politiki.

V takem sistemu so transferna plačila pomembna kategorija javnih odhodkov, ki imajo namen redistribuirati dohodek, to so na primer izdatki za brezposelne, subvencije podjetjem v izgubi ipd., in ti predstavljajo »koristi« za davkoplačevalce v širšem pomenu družbene solidarnosti.

V proračunskih sistemih predstavljajo transferna plačila bolj ali manj velik delež javnih izdatkov, določenih po načelu koristi, ki so v nekem smislu namenski davki (angl. *earmarked taxes*), o katerih so mnenja deljena. S stališča zadovoljevanja potreb po javnih dobrinah in izražanja preferenc davkoplačevalcev so namenski davki vsekakor primerni, saj se približujejo cenam na trgu. Po drugi strani so s stališča proračunske politike in procedure vprašljivi, ker v proračun vnašajo rigidnost in onemogočajo fleksibilnost v vodenju makroekonomske stabilizacijske politike. V slovenskem proračunu, kjer imamo veliko takih davkov, se rigidnost ali bodoča korist takih davkov opravičuje z izgovorom, da gre za zakonsko pridobljene pravice.

Obdavčevanje po načelu koristi tudi ne daje odgovora na vprašanje, ali naj bodo davki proporcionalni, progresivni ali regresivni. Če nekdo želi več javne varnosti, ali naj plača proporcionalno več kot nekdo, ki mu ni mar varnosti, ali naj oba plačata enako. Z ekonomskega vidika je to odvisno od elastičnosti stroškov javnih dobrin glede na dohodek davkoplačevalcev, česar pa ni mogoče racionalizirati; elastičnost stroškov javnih dobrin glede na dohodek je enaka razmerju med cenovno in dohodkovno elastičnostjo povpraševanja po javnih dobrinah.

Obdavčevanje po načelu ekonomske sposobnosti. Drug temeljni pristop k določanju davkov je obdavčevanje po načelu ekonomske sposobnosti. Pri tem načelu se ne sprašujemo, kot pri načelu koristi, kateri davkoplačevalec in koliko bo imel koristi od javnih dobrin, temveč si postavljamo samo okvirno vprašanje, kako razdeliti davčno breme med zavezance, da bomo lahko financirali predviden obseg proračuna, pri čemer naj bi bilo breme davkov čim bolj pravično razdeljeno. Pri tem pristopu gre za samostojno določitev davkov, praktično neodvisno od določitve izdatkov, torej primarno za določitev davkov glede na ekonomsko sposobnost ali porabo davkoplačevalcev. **Davčna stroka pri tem pristopu upošteva dve splošni filozofski in politični načeli pravičnosti, in sicer, načelo horizontalne izenačenosti in načelo vertikalne izenačenosti.**

Načelo horizontalne izenačenosti, ki pravi, da je potrebno posameznike, ki so glede nekih izbranih značilnosti v enakem položaju, obravnavati enako. Iz te zahteve izhaja, da je potrebno točno opredeliti, kaj so izbrane značilnosti in kaj je enaka obravnava. Iz političnega življenja bi lahko na primer rekli, da je pri splošni volilni pravici za vse državljane nad 18. letom starosti izbrana značilnost starost (nad 18 let), enaka obravnava pa volilna pravica. V časih rasne segregacije je bila izbrana značilnost barva kože (vstop imajo samo belci), enaka pravica pa vstop v restavracijo. Primer bližje davčni problematiki so podpore za brezposelne: če podpore lahko dobivajo samo brezposelni, ki so prijavljeni na zavodu za zaposlovanje, je izbrana značilnost stanje brezposelnosti in prijava na zavodu, enaka obravnava pa je pravica do podpore.

Drugo splošno načelo je **načelo vertikalne izenačenosti**, ki pravi, da je potrebno ljudi, ki so glede izbrane značilnosti v različnem položaju, tudi različno obravnavati. V demokratičnih družbah danes ni več mogoče izbrati značilnosti, s katerimi bi diskriminirali državljane, vedno pa ni bilo tako pravi zgodovina. Dobro so znane diskriminacije po spolu, barvi kože, nacionalnosti in jeziku. Takšne diskriminacije na srečo pri davkih ni, ker izbrana značilnost ni subjektivna, temveč objektivna.

Značilnosti ali znaki, v tuji literaturi se za »značilnost« pogosto uporablja izraz indeks, tako imenovani kazalci sposobnosti plačila davka, ki nam pomagajo zasledovati načela horizontalne in vertikalne izenačenosti. Ti so v davčni stroki predvsem trije, in kar so istočasno temeljne davčne osnove v vsakem davčnem sistemu: dohodek, poraba in premoženje.

Dohodek in potrošnja. Čeprav noben znak ni v celoti zadovoljiv, ker ne vključuje vseh elementov ekonomske sposobnosti, predvsem noben indeks ne vključuje prostega časa kot pomembne spremenljivke za prilagajanje, jih davčni sistemi v različnih deležih uporabljajo za določanje davkov. Načelo horizontalne izenačenosti v tem primeru pomeni, da morajo na primer zavezanci z enakim dohodkom (porabo, premoženjem) plačevati enake davke, ker imajo enako ekonomsko sposobnost; načelo vertikalne izenačenosti pa pomeni, da morajo zavezanci z različnim dohodkom plačevati različno visoke davke, ker imajo različno ekonomsko sposobnost.

V praksi se kot najpogostejši znak za zasledovanje horizontalne in vertikalne izenačenosti uporablja dohodek, čeprav teoretično njegova prednost ni nedvoumna oziroma je dvoumna. Dohodek, če ga opazujemo na strani virov, je treba predvsem definirati v najširšem smislu, ne samo kot denarni dohodek (plača, dobiček ipd.), temveč tudi kot prisojeni (angl. *imputirani*) ali *naturalni* dohodek, na primer brezplačno stanovanje, službeni avtomobil, vrednost najemnine v lastni hiši, ter tudi kot porast vrednosti premoženja, na primer porast cen vrednostnih papirjev, dvig cen zemljišč itd. V vseh teh primerih se poveča ekonomska sposobnost zavezanca za porabo in s tem za plačevanje davka. Vseobsegajoči dohodek, ki je pomemben za obdavčevanje, kot znak ekonomske sposobnosti vključuje tako porabo dohodka kot njegovo ustvarjanje.

Kar se tiče porabe (potrošnje) kot znaka sposobnosti, iz družbenih računov vemo, da velja relacija $Y = C + S$, kjer Y pomeni dohodek, C potrošnjo in S prihranke, kar vse skupaj pomeni, da se znaka porabe in dohodka razlikujeta za velikost prihrankov. Logična posledica bi bila, da bi morali biti dohodki od prihrankov, obresti, dividend in kapitalskih dobičkov, izvzeti iz obdavčevanja, kar pa bi bilo gospodarsko in politično težko sprejemljivo. Da bi bile razlike med dohodkom in porabo kot osnovo za obdavčevanje čim manjše, nekateri teoretiki menijo, da bi morali kot dohodek upoštevati ves dohodek v življenjskem ciklusu (angl. *lifetime income*) kot primeren indeks sposobnosti plačevanja davkov. S tem konceptom je več teoretičnih in praktičnih problemov. Teoretično bi obdavčevanje življenjskega dohodka pomenilo izvzetje obresti iz obdavčevanja, in praktično je nemogoče ugotavljati t.i. življenjski dohodek, tako imenovano neto

sedanjo vrednost vseh bodočih dohodkov kot osnovo za današnje obdavčevanje, posebno še, če upoštevamo, da zavezancem ni vseeno, ali imajo visoke dohodke danes in v bližnji prihodnosti ali pa šele čez deset ali dvajset let. Koncept življenjskega dohodka tako ni dosti več kot le teoretični konstrukt.

Premoženje. Glede uporabe premoženja kot znaka ekonomske sposobnosti je potrebno upoštevati, da je premoženje dejansko kapitalizirana vrednost premoženjskih dohodkov, na primer sedanja vrednost desetletne obveznice je kapitalizirana vrednost donosov v naslednjih desetih letih. Če torej obdavčujemo premoženje, implicitno zavračamo porabo kot indeks sposobnosti. Dodatno obdavčevanje premoženja, poleg obdavčevanja dohodkov, je tako v nekem smislu samo korektiv indeksa dohodka, ker premoženje lastniku omogoča večjo varnost in ekonomsko ter politično moč, zato je njegovo obdavčevanje zaželeno.

Družbe in davčni sistemi uporabljajo, kot sem že omenila, znake ekonomske sposobnosti v različnih proporcijah, odvisno od političnih in družbenih odločitev ter od stopnje razvoja.

Najpogosteje se danes kot znak za pravično obremenitev z davki uporablja dohodek, v tradicionalnih družbah pa to ni nujno slučaj, saj, kjer prevladuje kmetijstvo je najpogostejši indeks sposobnosti število živine ali velikost posestva, katastrski dohodek pa je osnova za obdavčevanje kmetijstva, kot nadomestek za dohodek.

Moderna gospodarstva pa v večjem delu uporabljajo dohodek kot znak, ki seveda ni brez pomanjkljivosti, kar lahko ilustrira naslednji primer (Kranjec, 2003, str. 63):

Brata A in B imata enako izobrazbo in enake sposobnosti za zaslužek. A se odloči, da bo uradnik v javni upravi, kjer bo delal 8 ur dnevno in zaslužil na primer 900 EUR neto mesečno. B, ki je ambiciozen, postane konzultant velikih podjetij in dela 14 ur dnevno. Njegov mesečni zaslužek znaša 5000 EUR. Ko obračunavata dohodnino, B ugotovi, da bo plačal šestkrat več dohodnine kot njegov brat. Oba sta se odločila za delo in zaslužek prostovoljno. Ali je prav, da je dohodek edino merilo ekonomske sposobnosti? Kaj pa število ur dela? Ali je primerneje obdavčevati oba enako glede na to, da imata enake sposobnosti za zaslužek, vendar sta se zavestno odločila za različno delo? Odgovora na takšna vprašanja pa seveda ne more dati niti teorija niti davčna uprava.

Z izborom znaka ekonomske sposobnosti je narejen šele prvi korak za določitev davčne obveznosti. Drugi korak je operativna aplikacija načela vertikalne izenačenosti, t.im. Določitev višine davkov za različne velikosti dohodka. Kot je dobro poznano, se davki odmerjajo glede na dohodek s proporcionalnimi, progresivnimi ali regresivnimi stopnjami.

Ves čas govorimo o progresivnosti in prerazdeljevanju. Z davki se prerazdeljuje dohodek od tistih z večjim dohodkom k tistim z manjšim dohodkom. S progresivnostjo davčnega sistema se skuša doseči isti cilj. Vendar progresivnost in prerazdeljevanje nista sinonima.

Med rangiranjem posameznih davkoplačevalcev glede na dohodek pred obdavčitvijo in glede na dohodek po obdavčitvi običajno pride do razlik. Ta učinek imenujemo prerangiranje (*re-ranking*). Povzročijo ga davčno pomembne razlike med davkoplačevalci, ki pa niso razlike v dohodkih. Takšno prerangiranje ima nasprotni učinek na vertikalno prerazdeljevanje, ki je cilj progresivnega davčnega sistema. Nekateri avtorji, med njimi tudi Atkinson in Plotnick, sta učinek prerangiranja enačila z učinkom horizontalne nepravičnosti. Menila sta, da do učinka prerangiranja lahko pride le, če je kršeno načelo horizontalne pravičnosti, ki zahteva enako obravnavanje enakih, oziroma enako obdavčenje oseb z enakim dohodkom (Kump, 2002).

Na progresivnost davka na dohodek lahko torej vplivamo z davčno lestvico in davčnimi olajšavami. Davčne olajšave razmejimo na standardne olajšave A , ki niso odvisne od dohodka x (angl. *allowances*) in nestandardne olajšave $D(x)$, ki predstavljajo določen odstotek dohodka ali pa so povezane z določenimi stroški posameznikov (angl. *deductions*).

Davčno obveznost posameznika T lahko zapišemo kot:

$$T = s(x - A - D(x)). \quad (1)$$

Ta enačba (1) pove, da je progresivnost davka na dohodek odvisna od treh dejavnikov. Učinek strukture davčnih stopenj je pozitiven, če je le-ta progresivna, oz. če ta narašča z dohodkom. Učinek standardnih davčnih olajšav je pozitiven, če so standardne davčne olajšave regresivne, kar seveda morajo biti, ker so enake za vse dohodkovne razrede. Učinek nestandardnih davčnih olajšav pa je negativen, če so le te dohodkovno elastične in pozitiven, kadar so le-te dohodkovno neelastične (Kump, 2002).

Razlage davčnih stopenj po avtorju Kranjec (2003, str. 63) so naslednje.

Proporcionalne stopnje pomenijo, da vsak dohodek plačuje enak delež davka, denimo 10%. Zavezanec A, ki ima sto enot dohodka bo plačal deset enot davka, zavezanec B, ki ima tisoč enot dohodka, bo plačal sto enot davka. Načelo vertikalne izenačenosti je torej zadovoljeno, saj osebe z različnimi dohodki plačajo različne zneske davka.

Progresivne stopnje pomenijo, da bo zavezanec z nizkim dohodkom plačal na primer 10% davka, zavezanec z visokim dohodkom pa 25% davka, torej višji delež. V tem primeru bi bilo to deset enot za A in dvestopetdeset enot davka za B.

Regresivne stopnje pomenijo, da bo zavezanec z višjim dohodkom plačal manjši delež davka (npr. 5 %) kot zavezanec z nizkim dohodkom (npr. 10 %), tako da bo A plačal 10, B pa 50. Problem bi lahko tudi obrnili in izhajali iz zneska plačanega davka, iz česar bi posledično izračunali davčne stopnje, v tem primeru efektivne davčne stopnje.

Načelo vertikalne izenačenosti je v vseh treh primerih zadovoljeno, pri čemer pa so rezultati precej različni in vprašanje je, kdo naj odloči, katera delitev je najbolj pravilna in pravična. Žal tudi na to vprašanje ni dokončnega odgovora.

Subjektivno je jasno, da pomeni revežu dodatna denarna enota dohodka dosti več kot bogatašu.

Milijonar skoraj ne opazi izdatka deset evrov, brezposelni pa lahko z njim preživi en dan ali dva. Zato govorimo o padajoči mejni koristnosti dohodka, ki lahko služi kot kriterij za obdavčevanje, pri čemer se intuitivno nagibamo k razmišljanju, ali je prav, da bogati plača več davka kot revni, da naj torej prispeva višjo »žrtev« koristnosti. Koliko več naj prispeva/je, je odvisno od oblike krivulje mejne koristnosti dohodka; nekatere oblike pomenijo proporcionalno obdavčitev, druge spet progresivno in tretje regresivno. Praksa v večini davčnih sistemov kaže na prevlado progresivnega obdavčevanja dohodkov fizičnih oseb t.i. progresivna lestvica pri obdavčitvi z dohodnino.

Administrativna enostavnost in transparentnost (Kranjec, 2003, str. 63) (preglednost) je tretje načelo dobrega davčnega sistema. Pri pobiranju in nadzoru davkov nastajajo stroški, ki jih lahko delimo v direktne stroške davčne administracije, kateri so plače uradnikov, prostori, material, računalniki, ipd., in indirektne stroške izpolnjevanja davčne obveznosti, to je stroške spremljanja in prijavljanja davkov, ki bremenijo predvsem same davkoplačevalce (angl. *Compliance costs*).

Ocenjuje se, da so indirektni stroški lahko od dva do petkrat višji kot direktni. V Sloveniji so direktni stroški pobiranja davkov stroški delovanja davčne uprave, ki so 1,1% za leto 2001 in več in so v mednarodnem merilu visoki. Administrativni stroški pobiranja davkov znašajo v državah EU okoli 0,6 %.

Za ZDA Stiglitz (2000, str. 708) navaja, da so bili stroški davčne administracije v letu 1997 0,44 % pobranih davkov in prispevkov. Mednarodne primerjave teh stroškov so precej problematične glede na različen delež dela ali opreme, ki jih imajo posamezne davčne službe. Investicija v informatizacijo lahko v posameznem letu precej dvigne stroške glede na pobrane davke. Recimo Slovenija je nekaj let nazaj posodobila izpolnjevanje dohodninske napovedi tako, da zavezanci od davčne uprave pridobijo na dom že izpolnjeno informativno dohodninsko napoved katero nato le še preverijo in sporočijo morebitni ugovor.

Stroške davčne administracije povišujejo predvsem zakonske določbe, ki podeljujejo posebno obravnavo nekaterim zavezancem, in vse olajšave in odbitki, ki odstopajo od splošnega

obravnavanja davkoplačevalcev, ker je te primere potrebno posebej preverjati. Sem uvrstimo na primer različne olajšave (npr. za stroške zdravljenja, gradnje hiš, davčne olajšave za investicije v specifične sektorje ali projekte itd.; a v Sloveniji v letu 2008 ni veljala nobena od naštetih olajšav več, ostali sta le splošna olajšava in olajšava za otroke) in davčne spodbude npr. premija prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, katerih upravičenost je treba posebej preverjati.

Stroški pobiranja so odvisni tudi od vrste davka, pri čemer se ocenjuje, da je dosti lažje in cenejše pobiranje davkov od plač kot od dohodkov od dejavnosti in kapitala. Ocenjuje se tudi, da je lažje in ceneje pobiranje davkov v večjih kot v manjših podjetjih, ker v slednjih je evidenca pogosto slaba in nezanesljiva.

Indirektni stroški izpolnjevanja davčne obveznosti so stroški vzdrževanja informacijskih in računovodskih sistemov v podjetjih, hranjenje dokumentacije, stroški davčnih svetovalcev in čas, porabljen za izpolnjevanje davčnih obrazcev, za razčiščevanje sporov ipd. Za nekatere davke, predvsem v zvezi z nepremičninami in plačami delavcev, je predpisano trajno hranjenje dokumentacije.

Davčne uprave morajo za izpolnjevanje davčne obveznosti zavezancev pripraviti navodila, ki jih oblikuje predvsem davčna praksa, in ta navodila v primeru, da se davčna teorija pogosto spreminja, lahko postanejo z leti zapletena in nepregledna, zato je v korist državljanov potrebno njihovo sprotno letno posodabljanje.

Fleksibilnost davčnega sistema. Za vodenje makroekonomske politike je zelo primerno, da je davčni sistem zasnovan tako, da se po možnosti avtomatično odzove na spremenjene gospodarske razmere. Progresivni davki so tak instrument, ker se v visoki konjunkturi, ko se povečujejo zaslužki, avtomatično povečujejo tudi davki, s čimer se preprečuje preveliko povpraševanje na trgu ob predpostavki, da država teh davkov ne porabi. V teh primerih govorimo o avtomatičnih stabilizatorjih. Na splošno pa je uporaba davkov kot instrumentov fleksibilne stabilizacijske politike precej otežena zaradi počasnosti političnega procesa, v katerem preteče pogosto več mesecev, preden parlament sprejme odločitve o novih davkih ali o odpravi obstoječih. Če so ti odlogi predolgi, se lahko celo zgodi, da se davki spremenijo šele takrat, ko za spremembo ni več nobene potrebe.

Transparentnost in demokratičnost političnega procesa. Samo po sebi je razumljivo, da se morajo davki določati samo v demokratičnem in transparentnem procesu odločanja. Določanje davkov je suverena pravica države, pri izvajanju katere sodelujejo vsi državljani prek svojih predstavnikov. Danes, ko se države združujejo v širše ekonomske in politične grupacije, kot so Evropska Unija (EU), Evropsko področje proste trgovine (EFTA), Skupnost neodvisnih držav (CIS) itd., se del davčne suverenosti prenaša na te širše skupnosti, predvsem pa se usklajujejo davčna struktura in davčne stopnje.

Transparentnost davkov in davčne politike pomeni, da morajo biti državljani seznanjeni z namerami uvedbe davkov in z razlogi za njihovo uvedbo. Vlade pri tem pogosto zamegljujejo prave vzroke uvedbe davkov, s tem da del novih davkov namenijo za financiranje socialno sprejemljivih izdatkov, na primer zdravstva ali pomoči brezposelnim, večji del pa za pokrivanje napak pretekle politike ali za projekte, ki sicer nimajo širše družbene podpore, kot so nakupi letal, razkošnih vozil in podobno. Če je mogoče, se vlade rade poslužujejo zvijač, kar tudi ni dobro, da nove davke poimenujejo z različnimi imeni, kot so nadomestilo, prispevek in podobno, kar naj bi bilo bolj sprejemljivo za zavezance kot čisti davki. Političen proces je v določanju davkov zelo pomemben navaja avtor Kranjec.

»Če se ob koncu pregleda o lastnostih dobrega davčnega sistema vprašam, ali so vse lastnosti medsebojno združljive in neodvisne, moram žal ugotoviti, da ni tako«, ugotavlja avtor Stanovnik (Stanovnik, 2002, str. 37). Večja pravičnost pomeni višjo davčno progresijo (vsaj glede na splošno sprejeto filozofijo pravičnosti), višje stopnje pa pomenijo nižjo ekonomsko učinkovitost. Nižja pravičnost, z neupoštevanjem subjektivnih elementov, na primer olajšav za otroke, izdatkov za zdravljenje in podobno, poenostavlja sistem in znižuje stroške davčne administracije. Obdavčevanje samo registriranih transakcij, kot so plače, izplačila po podjemnih in avtorskih pogodbah itd., je za pobiranje enostavnejše, pa tudi manj pravično, ker se davku izognejo vsa plačila v gotovini, delo na črno in podobno, tako da se dogaja, da se kot socialno ogrožene osebe prijavljajo tudi podjetniki s hišami in mercedesi. Transparenten in demokratičen političen proces je dolgotrajen, kar je v nasprotju z zaželeno lastnostjo fleksibilnosti. Davčni sistem je tako vedno v stičišču konfliktnih interesov, ki se odražajo v neprekinjenih razpravah o potrebnih spremembah (Stanovnik, 2002, str. 37).

Zadnje spremembe dohodnine na primer z zmanjšanjem olajšav nepreklicno zmanjšujejo ekonomsko sposobnost davkoplačevalcev (njihovo potrošnjo) in polnijo državni proračun, a če se ta denar iz proračuna porabi za na primer kakovostnejše javne storitve davkoplačevalcev (npr. zdravstvo, šolstvo, brezplačno dodatno izobraževanje, socialne transfere, subvencije za samozaposlitev ali v času recesije aktualno priprava vladnih ukrepov podjetjem v obliki subvencije za skrajšani tedenski delovni čas delavcev za ohranitev delovnih mest in namenski sklad podjetjem za črpanje sredstev za delavce na čakanju na delo), je navedeno vsaj za posamezne davkoplačevalce lahko koristno (izpolnjeno načelo družbene pravičnosti).

4 DAVČNA POLITIKA EVROPSKE UNIJE

»Razlike med davčnimi sistemi niso slučajne, temveč odražajo družbene in politične preference, ki jih ne moremo zanemariti. Manjša učinkovitost je verjetno sprejemljiva cena za ohranitev

nacionalne različnosti in samostojnosti« (Value Added Tax, 1987, str. 155; M. Kranjec, 2003, str.221).

4.1 Zgodovina davčne politike Evropske Unije

Zgodovina davčne politike EU je zgodovina številnih poskusov harmonizacije (poenotenja) in koordinacije davčnih sistemov držav članic in neuspešnih dogovorov o oblikovanju v praksi delujočega enotnega tržišča.

Ob ustanovitvi Evropske skupnosti, kasnejše Evropske unije, in podpisu Rimskega sporazuma leta 1957 (25.3.1957 je bila med Nemčijo, Francijo, Italijo, Belgijo, Nizozemsko in Luksemburgom podpisana Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti, t.i. **Rimska pogodba**) so bili davčni sistemi držav ustanoviteljic popolnoma neprimerljivi med seboj in so odražali predvsem zgodovinske okoliščine posamezne države in politične preference vlad glede obsega javnega sektorja in državnih intervencij v gospodarstvu.

Države, kot na primer Belgija in Luksemburg, so vedno zastopale filozofijo majhne državne vloge in s tem majhnega proračuna, medtem ko je Francija z obsežnim državnim intervencionizmom ali Nizozemska s filozofijo zagotavljanja socialne varnosti potrebovala velik proračun in s tem tudi razvejano davčno strukturo.

Davčni sistemi držav ustanoviteljic so bili torej močno različni in nihče tedaj ni imel resne vizije enotnega tržišča ter implikacij, ki jih enotno tržišče predstavlja za nacionalne davčne sisteme, za njihove institucije in za ekonomsko politiko.

Kljub temu je že Rimska pogodba vsebovala izjavo o pripravljenosti držav, da bodo sčasoma poenotile (harmonizirale) stopnje indirektnih (posrednih) davkov, medtem ko o direktnih (neposrednih) davkih ni bilo nikakršnega stališča, kar je bilo v skladu z doktrino nacionalne suverenosti na davčnem področju.

V šestdesetih letih prejšnjega stoletja so bili na področju posredne obdavčitve sprejeti številni predpisi o davku na dodano vrednost, tako da je bilo z letom 1968 mogoče pričeti z uvajanjem davka v posameznih državah, nakar je bil do leta 1973 DDV uveden v vseh tedanjih državah članicah.

Po tem spodbudnem začetku se je razvoj žal ustavil in je moralo preteči skoraj dvajset let, da je bil dosežen dogovor o usklajeni minimalni davčni stopnji (1993), ki naj bi omogočila učinkovitejše delovanje enotnega trga.

Z letom 1993 je v EU formalno pričelo delovati enotno tržišče (Single market), vendar razen harmonizacije na področju DDV in deloma trošarin ni bilo praktično nobenega sodelovanja na področju direktnih davkov, tako da je praksa zelo hitro pokazala, kakšne vse so ovire za prosti pretok blaga, oseb, kapitala in storitev samo zaradi različnih davčnih struktur in ukrepov.

Kronološko je evolucijo evropske politike na davčnem področju praktično nemogoče spremljati v detajlih glede na številne sprejete predpise, ki pa so državam članicam predvsem omogočali, da ohranijo posebne rešitve in izjeme, ki so jih imele že pred nastankom enotnega tržišča ali so jih sprejele pod pritiskom notranjepolitičnih dogodkov.

Zaradi preglednosti bom kljub temu navedla nekaj datumov, ki pomenijo pomembnejše mejnike v prizadevanjih za postavitev davčnega sistema, ki bi bil sestavni del enotnega trga (Kranjec, 2003, str. 222):

- 1) Leto 1951: Pariški sporazum – Evropska skupnost za premog in jeklo.
- 2) Leto 1957: Rimska pogodba (Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti). Pripravljenost držav za harmonizacijo stopenj indirektnih (posrednih) davkov.
- 3) Leto 1973: Uvedba dddv v vseh tedanjih državah članicah.
- 4) Leto 1977: Sprejem Šeste direktive – temeljnega predpisa na področju dddv.
- 5) Leto 1985: Bela knjiga o enotnem trgu (White paper on the completion of the internal market), ki jo je Komisija objavila leta 1985. V njej so predpisani potrebni ukrepi za vzpostavitev enotnega trga do leta 1992; dovršen del knjige je namenjen področju posrednih davkov.
- 6) Leto 1992: Harmonizirana 15% standardna stopnja DDV.
- 7) Leto 1993: Začetek formalnega delovanja enotnega tržišča. Usklajene minimalne stopnje trošarin na cigarete, alkohol in mineralna olja in goriva.
- 8) Leto 1996: Predlagana reforma obdavčevanja z DDV, ki naj bi uvedla sistem obdavčevanja po poreklu blaga (COM(96)328Final).
- 9) Leto 1997: Komisija predlaga enoten sistem obdavčevanja energetskih produktov. Sklep Sveta ministrov o škodljivi davčni konkurenci na področju podjetniške obdavčitve. Na tej podlagi pripravljene tudi dve direktivi o minimalni obdavčitvi obresti od prihrankov in o odpravi dvojnega obdavčevanja obresti in licenčin.
- 10) Leto 1998: Administrativno sodelovanje na področju indirektnih (posrednih) davkov (program Fiscalis).
- 11) Leto 1999: Poročilo Primarolo skupine (Primarolo group) o škodljivi davčni konkurenci v zvezi z davkom od dobička oziroma davkom od dohodka. S 1.7.1999 je Slovenija uvedla DDV namesto dotedanjšega prometnega davka.
- 12) Leto 2000: Pričetek razprav o potrebi večje koordinacije direktnih davkov, predvsem davkov na podjetja.

- 13) Leto 2004: S 1. majem 2004 je začela veljati pogodba Republike Slovenije o pristopu k EU, podpisana 16. aprila 2003 skupaj z devetimi drugimi evropskimi državami. S tem dnevom so bile ukinjene meje Slovenije z drugimi državami članicami evropske skupnosti in carinska služba na slovenskih mejnih prehodih ni bila več navzoča. Slovenija je postala članica skupnega evropskega trga, kar med drugim pomeni prilagoditev Slovenije na področju obdavčevanja prometa blaga in storitev.
- 14) Leto 2007: Slovenija je svojo takratno uradno plačilno valuto SIT (slovenski tolar) zamenjala s skupno denarno enoto EU, to je EUR (evrom).
- 15) Leto 2008: Ciper in Malta tudi prevzameta denarno enoto evro. 1. januar začetek predsedovanja Slovenije Evropskemu Svetu.
- 16) Leto 2009: Tudi Slovaška kot članica EU vzame za svojo denarno enoto skupno valuto EU, evro. Za vstop v EU se pripravljajo tudi naslednje države: Hrvaška, nekdanja jugoslovanska država Makedonija in Turčija (Države kandidatke za širitev Evropske unije, 2010). Morebitne kandidatke za širitev EU pa so še: Albanija, Bosna in Hercegovina, Črna Gora, Srbija, Resolucija 1244 Varnostnega Sveta ZN o Kosovu, Islandija (Morebitne kandidatke za širitev EU, 2010).
- 17) Leto 2013: Slovenija je s 1.7.2013 povišala splošno stopnjo DDV iz 20 odstotkov na 22%, in znižano stopnjo DDV iz 8,5 odstotka na 9,5 %. Republika Hrvaška je vstopila v EU in povečala splošno stopnjo DDV iz 22% na 25% in poleg 5% znižane stopnje uvedla še 10% znižano stopnjo za turizem.

5 NASTANEK IN DELOVANJE EVROPSKE UNIJE

Nastanek EU in njene zakonodaje je povezan s Pariškim sporazumom, na osnovi katerega je bila leta 1951 ustanovljena Evropska skupnost za premog in jeklo. Pariški sporazum ali pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti za premog in jeklo predstavlja enega izmed primarnih pravnih virov Skupnosti. Države ustanoviteljice Evropske gospodarske skupnosti ali »skupnega trga« so: Francija, Zahodna Nemčija, Italija, Belgija, Nizozemska in Luksemburg.

Danes je v EU vključenih osemindvajset držav, med njimi tudi Slovenija. Med 28 državami EU jih 19 tvori evroobmočje, deveterica držav pa ima še vedno lastno valuto. Med zadnjimi glede sprejetja evra so tudi tri stare članice, in sicer Švedska, Danska ter Velika Britanija. Zadnji dve sta se z Unijo že sporazumeli, da jima ne bo treba prevzeti evra. Preostale pa morajo za sprejetje evra doseči maastrihtske kriterije, kar je lahko rečemo zaradi trenutne gospodarske krize še težje, Švedi pa se morajo predvsem odločiti za zamenjavo krone z evrom. Trenutno je na primer v državi Madžarski široko sprejeto mnenje, da je zelo pomembno prevzeti evro, takoj ko za to dosežejo pogoje; pred krizo so sprejetje evra pričakovali leta 2014. Prevzem valute evro je namreč pri vstopu držav v EU eden od predvidenih ukrepov za vstop držav v EU in s tem v

ERM2; s prevzemom evra se zmanjša valutno tveganje pri menjavah valut in lažji so plačilni transferi med državami članicami EU (Gole, 2009, str. 10).

Pogoji za prevzem evra so naslednji: javnofinančni primanjkljaj pod mejo treh odstotkov BDP, ne previsok javni dolg, stabilnost cen - rast življenjskih potrebščin pod 1,5-odstotno točko in vstop v ERM 2 (Exchange Rate Mechanism). Po načrtih se pričakuje sprejetje evra leta 2014 še za države: Poljsko, Češko in Latvijo, za Romunijo leta 2015, leta 2011 za Estonijo in Bolgarijo in za Litvo takoj, ko doseže maastrihtske kriterije (Gole, 2009, str. 10).

Slovenija je denarno enoto evro sprejela s 1.1.2007 z menjalnim razmerjem 239,64 SIT (slovenski tolar) za 1 EUR (evro), in sicer za davkoplačevalce s 15-dnevnim rokom za menjavo valute na vseh bankah in pri pravnih osebah, kasneje je menjava valute možna le še na Banki Slovenije.

Tabela 2: Države članice Evropske Unije, ki so sprejele valuto evro (EUR) za svojo nacionalno valuto, to je do sedaj devetnajsterica držav.

Leto sprejetja valute EUR (evro)	Države članice EU
1999	Belgija, Nemčija, Irska, Španija, Francija, Italija, Luksemburg, Nizozemska, Avstrija, Portugalska in Finska
2001	Grčija
2007	Slovenija
2008	Ciper in Malta
2009	Slovaška
2011	Estonija
2014	Latvija
2015	Litva

*Vir: N. Gole, Zaradi krize nekateri pozneje do evra, 2009, str. 10;
Zemljevid euroobmočja 1999-2015, 2015.*

Države članice EU, ki pa ne uporabljajo eura so: Bolgarija, Češka, Danska, Hrvaška, Madžarska, Poljska, Romunija, Švedska in Združeno kraljestvo (Zemljevid euroobmočja 1999-2015, 2015).

5.1 Širitev Evropske Unije

Vlade držav članic EU, združene v Evropskem svetu, so se strinjale o morebitni širitvi EU na države Jugovzhodne Evrope: Hrvaška (pristopnica EU je od 1.7.2013), nekdanja jugoslovanska

država Makedonija, Turčija, Črna Gora, Srbija in Islandija (Države kandidatke za širitev Evropske unije, 2010), (Države na poti k članstvu v EU, 2014).

Morebitne kandidatke za širitev EU pa so še: Albanija, Bosna in Hercegovina, Resolucija 1244 Varnostnega Sveta ZN o Kosovu (Morebitne kandidatke za širitev EU, 2010).

Toda članstvo v EU je pogojeno z zahtevami, ki jih je treba izpolniti, zato je postopen in skrbno voden postopek širitve koristen za vse vpletene države.

EU si je v zadnjih petdesetih letih prizadevala za vse tesnejše povezovanje in sprejem novih držav članic v svojo skupnost. Rast števila članic je predvidena že od samega začetka del evropskega povezovanja. Tako je današnja EU z 28 državami članicami in skoraj 500 milijoni prebivalcev varnejša, uspešnejša, močnejša in vplivnejša kot njena predhodnica pred 50 leti Evropska gospodarska skupnost šestih članic z manj kot 200 milijoni prebivalcev. EU, ki jo v skupnost povezujejo vrednote miru in svobode, demokracije in pravne države ter strpnosti in solidarnosti, se uvršča med največja gospodarska območja na svetu. Z večjim notranjim trgom in novimi gospodarskimi priložnostmi sta se razcveteli blaginja in konkurenčnost v EU.

5.2 Štiri svoboščine za dobro vseh

Na enotnem evropskem trgu se ljudje, blago, storitve in denar gibljejo tako prosto kot znotraj posamezne države. Na službenem ali zasebnem potovanju poljubno prestopamo notranje meje EU, doma pa lahko izbiramo v pestri ponudbi izdelkov iz vse Evrope. Enotni trg se nam zdaj zdi nekaj samoumevnega, vendar gre za enega največjih dosežkov EU.

Enotni trg je jedro današnje Unije. Za njegovo uresničitev so si države članice prizadevale vrsto let. Treba je bilo sprejeti na stotine predpisov, potrebnih za odpravo tehničnih, regulativnih, pravnih in birokratskih ovir, ki so hromile prosto trgovino in prosto gibanje. Notranji trg je končno začel delovati leta 1993.

Enotni trg je po podatkih Komisije od leta 1993 ustvaril več milijonov delovnih mest in prispeval več kot 800 milijard EUR k splošni blaginji. Cena telefonskega klica v Evropi je le delček cene izpred desetih let, letalske vozovnice so precej cenejše in odprte so bile številne nove letalske proge. Gospodinjstva in podjetja zdaj lahko sama izberejo dobavitelja elektrike in plina.

Ko so trgovinske ovire odpravljene in se nacionalni trgi odprejo, lahko medsebojno tekmuje več podjetij. Za potrošnika to pomeni nižje cene in večjo ponudbo. Podjetja, ki prodajajo svoje izdelke na enotnem trgu, imajo neomejen dostop do skoraj 500 milijonov potrošnikov v EU.

Z enotnim trgom lahko EU bolje prebrodi trenutno gospodarsko krizo. Na podlagi enotnega trga lahko tudi prepreči protekcionistično politiko, s katero države prelagajo svoje težave na druge,

namesto da bi jih skušale rešiti same. Države članice EU so se odrekle zaščitnim ukrepom, ki bi krizo še poglobili, ampak so se dogovorile o skupnem načrtu za oživitev gospodarstva. Načrt predvideva spodbujanje povpraševanja z javnimi naložbami, boljšo regulacijo finančnega sektorja in zagotovitev trajnih delovnih mest. Usposobljeni strokovnjaki se lahko zaposlijo kjerkoli v EU.

Uspešnost enotnega trga nam ne sme zakriti njegovih pomanjkljivosti. Trg storitev se na primer odpira počasneje od trgov blaga, čeprav je bil leta 2006 sprejet pomemben zakon, po katerem lahko podjetja s sedežem v eni državi članici ponujajo različne čezmejne storitve. Podobne zamude so na področju finančnih storitev in prometa, kjer še vedno delujejo ločeni nacionalni trgi. Na povezovanje in učinkovitost trga zaviralno vpliva tudi razdrobljenost nacionalnih davčnih sistemov.

Večina finančnih storitev je bila liberalizirana. Potrošniki lahko zdaj v tujini lažje uporabljajo kreditne in debetne kartice ali nakazujejo denar v drugo državo EU. Znižale so se tudi bančne provizije za čezmejna plačila in pocenili čezmejni telefonski pogovori. Prav tako je EU odprla trg poštnih storitev, da bi povečala konkurenco, znižala cene in izboljšala kakovost storitev. Popolno odprtje trga bo omogočilo tudi ustvarjanje dodatnih delovnih mest v novih poštnih podjetjih in v gospodarskih panogah, ki so odvisne od poštnega sektorja.

Ažurne in zanesljive informacije o podjetjih so vedno dobrodošle, ko poslovni subjekti vstopajo v pogodbeno razmerja ali zgolj navezujejo tesnejše poslovne stike. Evropski poslovni register (European Business Register – v nadaljevanju: EBR) je informacijski sistem ali informacijska mreža, preko katere države članice zagotavljajo podatke in nekatere storitve iz svojih nacionalnih poslovnih registrov proti plačilu. Trenutno je v sistem EBR vključenih 24 evropskih držav, vendar se mreža nenehno širi, saj je cilj združenja EBR v naslednjih nekaj letih vključiti v informacijsko mrežo vse evropske države. Preko informacijskega sistema EBR je vsakomur na enostaven in hiter način omogočen dostop do podatkov in informacij o poslovnih subjektih iz evropskih držav članic EBR, prav tako pa tudi do nekaterih dokumentov, povezanih s poslovanjem poslovnih subjektov. Vse države članice EBR omogočajo dostop do osnovnih podatkov o poslovnih subjektih v svojih poslovnih registrih, nabor osnovnih podatkov se med državami razlikuje, kar določijo v posebnih nacionalnih pogojih članic EBR. Poleg dostopa do osnovnih podatkov o poslovnih subjektih v svojih poslovnih registrih posamezne države preko informacijske mreže EBR ponujajo še nekatere dodatne informacije oziroma dokumente, kot so na primer ustanovitveni akti in letna poročila oziroma računovodski izkazi. Podatki in dokumenti, do katerih je mogoče dostopati preko aplikacije eEBR, so na voljo v angleškem jeziku ali v nacionalnem jeziku države članice (O evropskih poslovnih registrih, 2014).

Medtem ko enotni trg pri zagotavljanju prostega gibanja blaga in storitev temelji predvsem na konkurenci in regulativnih organih, prosto gibanje ljudi zagotavlja Schengenski sporazum, ki se

imenuje po majhnem luksemburškem mestu, v katerem je bil podpisan. Ta odpravlja kontrole na večini notranjih meja EU in jih krepi na njenih zunanjih mejah. Pogoji za prosto gibanje znotraj EU so zavarovane zunanje meje. Za potnike, ki potujejo po kopnem, v 22 državah članicah EU ni mejnih kontrol. Pet držav članic je na svojih nacionalnih mejah še obdržalo kontrolo potnikov iz EU: Ciper, Irska in Združeno kraljestvo ter Bolgarija in Romunija. Odprava ovir za trgovino in prosto gibanje je velika prednost za tiste, ki zakonito trgujejo ali potujejo. Vendar nepravilno poskušajo izkoristiti sistem v svojo korist. EU se je čezmejnega kriminala lotila z vzpostavitvijo policijskega in pravosodnega sodelovanja na območju brez meja. Tako sta nastala tudi evropska policijska sila Europol in schengenski informacijski sistem, po katerem si nacionalne policijske sile izmenjujejo informacije o osumljenih kršiteljih zakona. V okviru projekta Eurojust države članice napotijo višje državne tožilce, policiste in pravnike v centralno enoto, kjer sodelujejo v boju proti organiziranemu kriminalu.

5.3 Zakonodaja Evropske Unije

Pred začetkom pregleda DDV v primarni in sekundarni zakonodaji EU bom pojasnila razširjenost obdavčitve z DDV po svetu ter nekatere pojme povezane z delovanjem EU.

DDV je uveljavljen v vseh državah OECD, razen v Združenih državah Amerike, Avstralija pa ga je uvedla julija 2000. Zunaj držav članic OECD uporabljajo DDV v več kot 40 državah v Afriki, Aziji in v Latinski Ameriki. DDV uporabljajo na Japonskem, Kitajskem, v Indiji, Braziliji, v državah v razvoju (Senegal, Haiti, Indonezija, Nigerija) (Kastelic, 2002, str. 9).

Angleški naziv za DDV je Value-added Tax ali skrajšano VAT, francoski naziv je Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), nemški naziv Umsatzsteuer oziroma Mehrwertsteuer (MWS) in italijansko ime: *Imposta sul valore aggiunto* (skrajšano italijanska IVA).

EU tvorijo trije stebri, tri stebre je uvedla t.i. pogodba o Evropski Uniji oziroma Maastrichtska pogodba, ki je začela veljati 1. 1. 1993. Poleg navedenega je ime Evropska gospodarska skupnost preimenovala v Evropska skupnost. Prvi steber predstavljajo institucije Evropske skupnosti, ki so Evropska komisija, Svet Evropske unije in Evropski parlament, drugi steber sestavlja skupna varnostna in zunanja politika, tretji steber pa sestavljata skupno pravosodje in notranja politika. Odločanje na ravni EU vključuje različne evropske institucije, še zlasti pa Evropsko komisijo, Evropski parlament in Svet Evropske Unije. Evropska komisija je edina, ki lahko pripravlja in daje predloge zakonskih aktov. Svet Evropske Unije ali Svet ministrov, ki ga sestavljajo vladni predstavniki držav članic, je pristojen za sprejemanje zakonodaje (uredb, direktiv...) in za usklajevanje ekonomske politike držav članic. Evropski parlament skupaj s Svetom sprejema zakonodajo, poleg te pa ima še proračunsko funkcijo in politično funkcijo (poziva glavne akterje k razvijanju določenih politik) ter nadzorno funkcijo (nadzor dela Komisije).

5.3.1 Primarna zakonodaja Evropske Unije

Pravo EU sestavljajo primarna zakonodaja, sekundarna zakonodaja in drugi pravni viri Evropske skupnosti. Primarno zakonodajo EU predstavljajo ustanovitvene pogodbe, s katerimi so bile oblikovane Evropska skupnost in EU ter spremembe in dopolnitve k tem pogodbam. Primarna zakonodaja je primerljiva z ustavnim pravom na ravni nacionalnih pravnih sistemov. Sestavni del primarne zakonodaje so tudi pogodbe o pristopu in druge neustanovitvene pogodbe (na primer spojitvena, proračunska, Enotni Evropski akt,...) (Košmrl, 2003, str. 56).

V nadaljevanju razlagam sestavo in izvrševanje zakonodaje EU na primeru DDV, ker je ta davek splošni davek na porabo blaga in storitev, ki nastopa v menjavi med državami članicami EU in tretjimi državami in je obravnava obdavčitve s tem davkom predmet specialističnega dela.

V Rimski pogodbi, ustanovitvenem aktu Evropske skupnosti iz leta 1957, ki je bila večkrat spremenjena in dopolnjena, je dana neposredna pravna podlaga za harmonizacijo DDV. Členi od 90. do 92. zahtevajo izpolnitev naslednjih zahtev:

1. nobena država članica ne sme na izdelke iz drugih držav zaračunati večjih davkov kot na domače izdelke;
2. znesek davka, ki se vrne pri izvozu, ne sme biti večji od dejansko plačanega davka.

Zlasti pomemben je 93. člen pogodbe, kjer je opredeljen način sprejemanja zakonodaje na področju posrednih davkov. Navedeno je, da Svet na predlog Komisije in po posvetovanju s Parlamentom in Ekonomsko-socialnim svetom s soglasjem sprejema določbe o harmonizaciji (poenotenju) oziroma izenačevanju zakonodaje o posrednih davkih (DDV, trošarinah, DMV, ...)

S Pogodbo je bil postavljen temelj, ki naj bi zagotavljal sprejetje predpisov, kateri bi usklajevali zakone, vezane na prometni davek, trošarine in druge oblike posrednih davkov v takšnem obsegu, da bi slednji zagotavljali oziroma vzpostavili delovanje notranjega trga Skupnosti, saj posredni davki v primeru neplačil ustvarjajo neposredno oviro za prost pretok blaga in storitev na notranjem trgu (Hafner, 2007, str. 10).

5.3.2 Sekundarna zakonodaja Evropske Unije

Sekundarna zakonodaja temelji na primarni, predstavljajo pa jo sekundarni predpisi Skupnosti: uredbe, direktive, odločbe, priporočila, mnenja in resolucije. Uredbe se uporabljajo v vseh državah članicah neposredno – če je uredba v nasprotju z nacionalno zakonodajo, ima prednost uredba. Direktive (smernice) morajo države članice prenesti v nacionalno zakonodajo. Odločbe so naslovljene neposredno na določen organ ali osebo in so za tega/to zavezujoče v vseh

pogledih. Priporočila predlagajo določeno smer ravnanja, mnenja ocenjujejo trenutni položaj ali določena dejstva o EU. Resolucije sprejemata Svet EU in Evropski parlament ter z njimi izražata politično voljo po ukrepanju na določenem področju. Priporočila, mnenja in resolucije niso zavezujoče za države članice.

Evropska zakonodaja s področja DDV je urejena z direktivami (smernicami), ki jih uvrščamo med sekundarne evropske pravne vire. V primerjavi z uredbami je položaj direktiv v pravnem sistemu EU drugačen, saj direktiva ne velja neposredno. Direktiva, ki jo izda Evropski ministrski svet oziroma Komisija, predstavlja le podlago zakonodajalcu v državi članici, da na osnovi njenih določb z notranjimi predpisi uredi določeno pravno področje. Znotraj roka za implementacijo direktive lahko država članica prosto izbira način in obliko, s katero bo pravila direktive prenesla v nacionalno zakonodajo. Po preteku roka, določenega za uskladitev z direktivo, se država nasproti posamezniku ne more sklicevati na kršitev lastne obveznosti in veljajo določila direktive.

Pri direktivah gre za neke vrste okvirni zakon EU, ki je še posebej primeren za usklajevanje zakonov. Opredeljuje namreč cilj ali cilje, ki jih je treba doseči, in prepušča državam članicam, da se odločijo za oblike in instrumente, potrebne za njihovo doseganje.

6 EVROPSKA DAVČNA POLITIKA DANES

6.1 Utrditev in zaščita enotnega trga

Vlade pobirajo davke za financiranje svojih izdatkov. Vsaka država članica ima svoja prednostna področja porabe. EU se v to ne vmešava, pod pogojem, da države članice upoštevajo razumne omejitve porabe. S prekoračitvijo omejitev in prevelikim javnim dolgom namreč lahko ogrozijo gospodarsko rast drugih držav EU. Če ekonomsko politiko izvajajo preudarno, pa sta način porabe sredstev in določanje davkov za financiranje porabe pretežno njihova odločitev.

Nacionalne vlade določajo stopnjo davka na dohodek podjetij in osebne prejemke ter davka na prihranke in kapitalske dobičke. EU le bdi nad tem, da so te odločitve pravične do celotne EU. Posebno pozornost namenja obdavčitvi podjetij, saj bi lahko davki ovirali nemoten pretok blaga, storitev in kapitala ter posledično ljudi na enotnem trgu EU. Države članice tako na primer zavezuje kodeks ravnanja, da ne omogočajo davčnih vrzeli (na primer davčnih oaz), ki bi na nepošten način izkrivljale naložbene odločitve.

DDV je deloma izjema, saj je bistvenega pomena za pravilno delovanje enotnega trga in pošteno konkurenco v EU. EU je zato določila zgornjo in spodnjo stopnjo DDV. Kljub temu je dovolj manevrskega prostora za nacionalne razlike pri stopnjah DDV, spodnjo mejo pa je mogoče v nekaterih primerih celo znižati. Na prošnjo države so dovoljene na primer izjeme za blago in

storitve, ki ne predstavljajo konkurence za blago in storitve iz druge članice EU, in za vsakdanje izdelke, kot so na primer hrana in zdravila. Za predpise glede DDV in stopenj DDV velja tudi načelo EU, ki predvideva soglasje vseh držav članic pri vseh odločitvah o davčnih zadevah. To pravilo varuje nacionalno avtonomijo (Obdavčenje v EU, 2014).

6.2 Skupna pravila za obdavčitev goriv in o obdavčitvi energije

Skupna pravila za obdavčitev goriv in o obdavčitvi energije zagotavljajo pravično trgovanje. Spremembe in razlike v trošarinah za gorivo, pijače ali cigarete bi zlahka izkrivile konkurenco po EU, zato tudi za to blago veljajo nekatera skupna pravila. Kljub temu se dopuščajo kulturne razlike, prav zaradi njih pa se cene piva in vina po državah EU tako zelo razlikujejo. Upoštevajo se tudi gospodarske razlike. Tako je Luksemburg zaradi nizkih trošarin izjemno privlačen za voznike in kupce iz bližnjih držav in za prehodne potnike.

V Sloveniji je delež davkov na porabo za tobak in alkohol v letu 2000 znašal 0,8% GDP, v EU28 pa je v letu 2012 delež teh davkov v GDP v skupnem znašal 1,5%, kar Slovenijo uvršča na 7. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

V Sloveniji je delež davkov na porabo za tobak in alkohol v letu 2000 znašal 2,3% v skupnih davkih v EU28. V letu 2012 pa je delež teh davkov v skupnih davkih znašal 4,0%, kar Slovenijo uvršča na 11. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

Za EU so smiselna skupna pravila o obdavčitvi energetskih proizvodov. EU namreč omogočajo enotni pristop pri spodbujanju energetske učinkovitosti, kar je ugodno tudi za Slovenijo, ki nima svojih virov goriv in tudi ne drugih virov energije iz teh. Vendar so tudi ta pravila dovolj prožna, da upoštevajo posebne nacionalne okoliščine (Notranji trg EU, 2014).

V Sloveniji je delež davkov na energijo – gorivo za transport v letu 2000 znašal 2,1% GDP, v EU28 pa je v letu 2012 delež teh davkov v GDP v skupnem znašal 2,9%, kar Slovenijo uvršča na 1. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

V Sloveniji je delež davkov na energijo – gorivo za transport v letu 2000 znašal 5,6% v skupnih davkih v EU28. V letu 2012 pa je delež teh davkov v skupnih davkih znašal 7,7%, kar Slovenijo uvršča na 2. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

6.3 Osebni davki

Pravila o obdavčitvi fizičnih oseb in zanje veljavnih davčnih stopnjah so zadeva posamezne vlade EU, razen če to vpliva na čezmejne pravice posameznika. Evropska Komisija je zato z ukrepi

zagotovila, da težave s prenosom in obdavčenjem pokojninskih pravic oziroma pokojnin ne bi odvrčale državljanov EU od iskanja zaposlitve v drugih državah EU.

V Sloveniji je delež socialnih prispevkov v letu 2000 znašal 38,1% v skupnih davkih v EU28. V letu 2012 pa je delež socialnih prispevkov v skupnih davkih znašal 40,5%, kar Slovenijo uvršča na 4. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

V Sloveniji je delež socialnih prispevkov v letu 2000 znašal 14,2% GDP, v EU28 pa je v letu 2012 delež socialnih prispevkov v GDP v skupnem znašal 15,2%, kar Slovenijo uvršča na 5. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

EU tudi preprečuje čezmejne davčne utaje. Državljan EU lahko svoje prihranke po svoji presoji naložijo tam, kjer bodo dobili največji donos, vendar tega ne smejo zlorabiti za izogibanje plačilu davka. Vlade EU izgubijo legitimni prihodek, če njihovi rezidenti ne prijavijo dohodka iz obresti na svoje prihranke v tujini.

Države EU in nekatere druge evropske vlade so se dogovorile o izmenjavi informacij glede prihrankov nerezidentov. Edine izjeme so Avstrija, Belgija in Luksemburg ter nekaj drugih evropskih držav, ki uporabljajo pri viru odtegnjeni davek in nato velik del tega denarja nakažejo matični državi varčevalca. Ker gre za skupno plačilo, anonimnost posameznega varčevalca ni kršena, davek pa je še vedno plačan državi, ki je do njega upravičena (Obdavčenje v EU, 2014).

7 UVAJANJE DAVKA NA DODANO VREDNOST V EVROPSKI UNIJI

Na osnovi zahtev, določenih v 93. členu Rimskega sporazuma, se je Komisija pod vodstvom Fritza Neumarka (t.i. Neumarkov odbor) leta 1962 zavzela za uvedbo DDV kot splošnega davka na porabo. Komisija je Svetu ministrov predložila prvo direktivo o določitvi DDV kot splošnega davka na porabo (Stanovnik, 2002, str. 100).

Prva direktiva o DDV (1967) določa državam članicam Evropske skupnosti, da nadomestijo veljavne prometne davke s skupnim sistemom DDV, ki temelji na načelih splošnega davka na potrošnjo izdelkov in storitev, z uporabo kreditne metode.

7.1 Metode za izračun davka na dodano vrednost

Kreditna metoda obračuna DDV je obvezujoča metoda za države članice EU in se uporablja tudi v vseh državah članicah OECD. Temeljni pogoj za uporabo te metode je, da na računih v vseh fazah prometa ločeno izkazujemo znesek prometa DDV, s čimer zagotavljamo verodostojen

dokaz, kar omogoča davčnemu zavezancu, da od ugotovljenega zneska izstopnega DDV, zaračunanega na računih kupcem, odšteje znesek vstopnega DDV, ki mu je bil zaračunan na računih pri nabavah. Razlogi za široko uporabo kreditne metode obračuna DDV so (Drobnič & Svilar, 1999, str. 36-38):

- davčna obveznost davčnega zavezanca se lahko ugotovi že pri vsakokratnem prometu,
- vsak promet spremlja račun, ki je ključni pisni dokument za nastanek davčne obveznosti,
- s kreditno metodo se prek računov zagotavlja najučinkovitejši nadzor obračunane in plačane davčne obveznosti,
- metoda je uporabna tudi v davčnih sistemih z večjim številom davčnih stopenj,
- metoda omogoča, da preplačani znesek DDV davčni zavezanec pridobi nazaj od davčne uprave,
- med vsemi metodami je najenostavnejša in hkrati najbolj ažurna za obračun DDV.

Kreditna metoda se imenuje tudi metoda odbitka oziroma metoda računa (angl. *credit-invoice*). S to metodo davčni zavezanec ne računa dodane vrednosti, ampak svojo davčno obveznost, z odštetjem vstopnega DDV od izstopnega DDV.

Tabela 3: Kreditna metoda za izračun DDV

Promet	Vrednost blaga	% DDV	Znesek DDV
Prodaja	2.000	22	440
Nabava	1.000	22	-220
Davčna obveznost			220

Vir: M. Kokotec-Novak, Zbrano gradivo pri predmetu Davčna poročila in povezava s poslovnimi poročili, 2005a, str.71.

Ta metoda je prevladujoča in je obvezna za države članice Evropske skupnosti. Uzakonili smo jo tudi v Sloveniji.

Odštevalna metoda (angl. *subtraction method*). Pri tej metodi se od končne cene odšteje nakupna cena. Dobljena razlika je vrednost, ki jo je »dodal« davčni zavezanec. Dodana vrednost je davčna osnova, ki pomnožena z davčno stopnjo, da znesek DDV. Za odštevalno metodo velja predpostavka, da so popolnoma po isti stopnji obdavčeni vsi proizvodi, vse storitve in ni nobenih oprostitvev. Ker v nobeni državi takšni pogoji niso izpolnjeni, ta metoda ni v splošni rabi.

Tabela 4: Odštevalna metoda za izračun DDV

Promet	Vrednost blaga	% DDV	Znesek DDV
			Se nadaljuje

Nadaljevanje			
Prodaja	2.000	-	-
Nabava	1.000	-	-
Davčna obveznost	1.000	22	220

Vir: M. Kokotec-Novak, *Zbrano gradivo pri predmetu Davčna poročila in povezava s poslovnimi poročili, 2005a, str.71.*

Odštevalna metoda se uporablja pri kupoprodaji rabljenih izdelkov, starin in umetniških slik in ipd. Če prodaja rabljenih stvari ne bi bila urejena s posebnimi pravili, bi prihajalo do dvojne obdavčitve (ob prvi prodaji proizvoda in ob ponovni prodaji). Prodajalec rabljene stvari (je končni porabnik in ni davčni zavezanec) je plačal polni DDV že ob njenem nakupu. Ko se odloči rabljeno stvar čez nekaj časa prodati, jo lahko proda trgovcu, ki se s tem ukvarja, vendar brez DDV. Trгоvec je davčni zavezanec, zato mora svojemu kupcu na računu izkazati DDV, ki ga izračuna tako, kot izhaja iz zgornje preglednice.

Seštevalna metoda (angl. *addition method*). Pri tej metodi se v določeni fazi prometa seštejejo vsi elementi, ki se vključijo v dodano vrednost (npr. plače, obresti, najemnine, davek na dohodek ...). Zaradi zahtevnosti obračuna se ta metoda v praksi ne uporablja.

7.2 Uvedba davka na dodano vrednost v državah članicah EU

Smernica o DDV je prva politična in zakonita zaveza EU za uvedbo skupnega sistema DDV v podporo cilju oblikovanja trdnega in konkurenčnega skupnega trga z »združljivimi« sistemi DDV. Smernica je bila sprejeta leta 1967, rok za uvedbo DDV v državah članicah pa je bil 1. Januarja 1970.

Leta 1967 so imele vse takratne članice razen Francije (Nemčija, Italija, Belgija, Nizozemska in Luksemburg) uveden bruto vsefazni tip splošnega davka na promet, za katerega je značilno, da se že obdavčena osnova v prejšnjih fazah ponovno obdavči, vključno z davkom, ki je bil plačan v prejšnjih fazah. V začetku sedemdesetih let pa so vse takratne države članice EU uvedle DDV, kot prva ga je uzakonila Danska leta 1967, sledila je Nemčija (1968) in ostale države članice, Italija kot zadnja od ustanovnih članic Evropske skupnosti ga je uvedla leta 1973.

Iz Tabele 5 je razvidno leto uvedbe DDV kot splošnega davka na potrošnja blaga in storitev v vseh osemindvajsetih državah, ki so danes članice EU.

Tabela 5: Leto uvedbe davka na dodano vrednost v državah članicah Evropske Unije.

Zap.št.	Država	Leto uvedbe DDV	Zap.št.	Država	Leto uvedbe DDV
1	Danska	1967	15	Madžarska	1988
2	Francija	1968	16	Ciper	1992
3	Nemčija	1968	17	Estonija	1992
4	Nizozemska	1969	18	Češka	1993
5	Švedska	1969	19	Poljska	1993
6	Luksemburg	1970	20	Romunija	1993
7	Belgija	1971	21	Slovaška	1993
8	Irska	1972	22	Bolgarija	1994
9	Avstrija	1973	23	Finska	1994
10	Italija	1973	24	Litva	1994
11	Velika Britanija	1973	25	Latvija	1995
12	Portugalska	1986	16	Malta	1995
13	Španija	1986	27	Slovenija	1999
14	Grčija	1987	28	Hrvaška	1998

Vir: European Commission, 2014.

K nadaljnji harmonizaciji (poenotenju) DDV je veliko prispevala tudi Druga smernica (1967), kjer so določena podrobnejša navodila za vzpostavitev skupnega sistema DDV. Smernica je določala, da se DDV uporabi pri prometu blaga in storitev, ki ga za plačilo opravi davčni zavezanec na ozemlju države in pri uvozu blaga. V smernici so opredeljeni pojmi: davčni zavezanec, promet blaga, promet storitev, ozemlje države. Po določilih te smernice naj bi bila osnova za davek cena blaga ali storitev, pri uvozu blaga pa vrednost, navedena na carinskih dokumentih. **Izvoz je v celoti neobdavčen, uporablja se načelo države uvoznice.** Države članice EU so imele pravico predpisati svoje davčne stopnje in obdavčiti določene vrste blaga ali storitev z višjimi ali nižjimi stopnjami davka. Uvoženo blago naj bi bilo obdavčeno z enako davčno stopnjo, ki je v državi izvoznici predpisana za promet tega blaga. Druga smernica je državam članicam omogočala, da so po lastni presoji izvzele določeno blago ali storitve iz obdavčenja ter sprejele posebne predpise, ki poenostavljajo obračun DDV za mala podjetja in kmete. V nekaterih državah (npr. **Velika Britanija, Irska**) se stopnja **0% uporablja tudi za nujne življenjske potrebščine** (Stanovnik, 2004, str. 104).

Druga smernica je predpisala tudi nekaj osnovnih pravil, ki naj bi urejala poslovanje davčnega zavezanca. Med njimi je tudi zahteva, da davčni zavezanec vodi zadovoljivo evidenco o svojem prometu in poslovanju ter da za dobave blaga in storitev izstavlja račune. Davčnemu zavezancu je

bila priznana pravica, da lahko odšteje od zaračunanega (izstopnega) DDV davek, ki mu je bil zaračunan pri nakupu blaga ali storitev (vstopni DDV) in pri uvozu blaga, ki ga je uporabil za svoje nadaljnje poslovanje. Osnovni cilj take ureditve je bil zagotoviti skupno tržišče znotraj ozemlja držav članic EU, v katerem bo vladala zdrava konkurenca in katerega osnovne značilnosti so podobne tistim znotraj trgov posameznih držav članic. S takšno ureditvijo naj bi zagotovili pogoje za prost pretok ljudi, kapitala in blaga ter storitev.

Sprejem prve in druge smernice predstavlja prvo etapo v postopku harmonizacije davčne zakonodaje držav članic EU. Ker pa je enoten sistem DDV, temelječ na obeh smernicah, dopuščal državam članicam veliko svobode pri sprejemanju svojih nacionalnih zakonov, je Komisija leta 1973 ugotovila, da je proces uvajanja DDV v državah EU sicer zaključen, vendar pa je znotraj območja EU namesto enega enotnega in skupnega sistema DDV devet različnih, medsebojno ločenih sistemov. Glavna področja, kjer so se zakoni držav članic med seboj razlikovali, so bila predvsem: kmetijstvo, prodaja na drobno, določitev davčnih izjem, poračun vstopnega davka pri uvozu blaga in davčno obravnavanje uvoza ter izvoza storitev (Kastelic, 2002, str. 14).

7.3 Prednosti davka na dodano vrednost v primerjavi s prejšnjim prometnim davkom

Povzeto po Kokotec-Novak, 2005, str. 66-67. Manj stopenj, oprostitev in izjem pomeni veliko večjo davčno enakost med dejavnostmi zavezancev. Ni neenakega obravnavanja prometa glede na vrste dejavnosti (proizvodna, trgovinska, storitvena, ...) niti glede na vrste oziroma namen prodanih oziroma kupljenih proizvodov in storitev (repromaterial, nadaljnja prodaja, oprema ...). V vsaki fazi prometa (prodaje) se obdavči le dodana vrednost v tej fazi, to je novoustvarjena vrednost, in zato z vidika obdavčevanja ni pomembno, koliko faz je prešel proizvod, zaradi tega pa davek nima vpliva na koncentriranje in na organizacijsko obliko dejavnosti. Ker zavezanec davek iz prejšnje faze odbije na osnovi izdanega mu računa, se plača davek le na vrednost, ki jo je dodal, zato kumuliranja davka ni. Vrednost blaga za izvoz je popolnoma očiščena vseh notranjih prometnih davkov (ni več obremenitve s t.i. skritim davkom), zato se konkurenčna sposobnost gospodarstva na tujih trgih poveča (znižanje cen v izvozu). Zaradi odbijanja davka iz prejšnjih faz na osnovi prejetega računa je povečan interes zavezancev za izdajanje računov, kar pomeni manj sive ekonomije in davčnih utaj. Ni neenakega obravnavanja zavezancev pri obračunavanju davka, na enak način in z enako dokumentacijo ga obračunavajo v proizvodni, trgovinski, storitveni in v ostalih dejavnostih. Obdavčen je vsak promet blaga in storitev, za promet nekaterih velja oprostitev (če je določena oprostitev, je določena na nekaj, kar je obdavčeno). Ker mora zavezanec vsak opravljen obdavčljiv promet (torej tudi oproščenega) evidentirati tudi v davčnih obračunih, se poveča transparentnost evidentiranja prometa blaga in storitev pri zavezancu.

Ker je DDV oblika davka na porabo, ga v polni meri plača končni porabnik. Le-ta kupi in plača blago in storitve po ceni z DDV vred. Tu se dodana vrednost z vidika DDV konča.

Oba davka – prometni in DDV – imata ob isti davčni stopnji tudi enak zneskovni učinek na polnjenje proračuna. Torej z vidika državnega proračuna je učinek prometnega davka, zaračunanega v maloprodaji, in DDV (ob predpostavki, da velja enaka davčna stopnja) popolnoma enak.

Pomembni sta še dve značilnosti:

- Prva je ta, da se DDV plačuje pri vsakem opravljenem prometu v poslovnem procesu: plačuje se od prvega proizvajalca do končnega porabnika. V proračunsko blagajno prične pritekati prej in ne pride šele na koncu poti, ko končni porabnik kupi blago ali storitev in jo plača. Prejemek iz naslova DDV v proračun je torej enakomernejši od prejemka iz naslova prometnega davka.
- Druga je ta, da je zaradi plačevanja DDV v vsaki fazi prometa izguba zaradi izogitve plačilu davka manjša. Kar ne plača davčni zavezanec v eni fazi, mora plačati davčni zavezanec na naslednji fazi. Davčni zavezanci namreč pazijo na to, da jim je zaračunani davek pri dobavah na računih tudi izkazan, saj ga lahko le tako uveljavljajo kot odbitno postavko pri izračunu svoje davčne obveznosti.

7.4 Šesta smernica

Leta 1977 je bila končno sprejeta najpomembnejša Šesta smernica (direktiva) (Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17th May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment), ki je temeljni predpis na področju DDV. Šesta smernica je nadomestila prejšnjo Drugo smernico.

Podlaga za sprejetje šeste smernice je bil sklep Sveta z dne 21. Aprila 1970, po katerem naj bi se proračun Evropske Skupnosti od 1. Januarja 1975 financiral iz lastnih sredstev. Sredstva naj bi pritekala zlasti iz prihodkov od prometnega davka v posameznih državah članicah, prispevna stopnja pa naj bi znašala določen **odstotek od odmerne osnove** (Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17th May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, 1977). Razumljivo je, da je bila uskladitev odmerne stopnje za prispevek iz prometnega davka v skladu z lastnimi fiskalnimi interesi držav članic, saj je pripomogla k pravičnejši razporeditvi bremen pri financiranju Evropske skupnosti.

V Šesti direktivi so definirani osnovni pojmi, potrebni za nemoteno uporabo DDV. Glavna določila se nanašajo na: predmet obdavčenja, zavezance za DDV, mesto oziroma kraj obdavčitve,

proizvode, ki so izvzeti iz sistema DDV, upravičenost do znižanja davka, posebne postopke v zvezi z nekaterimi poslovnimi subjekti (mali podjetniki, kmetje).

Namen smernice je poenotenje DDV, vendar pa ta dopušča državam, da posamezna področja obdavčenja urejajo na različne načine oziroma uveljavljajo svoje posebne rešitve. Direktiva tudi dopušča, da v prehodnem obdobju države obdržijo nekatere svoje posebnosti pri obdavčenju.

7.5 Bela knjiga o enotnem trgu

Dobršen del Bele knjige o enotnem trgu, ki jo je Komisija objavila leta 1985 in so v njej predpisani potrebni ukrepi za vzpostavitev enotnega trga do leta 1992, je namenjen področju posrednih davkov.

Bela knjiga iz leta 1987 je predvidevala popoln prehod na obdavčitev po načelu porekla. Dobava blaga znotraj EU in druge storitve bi bile obdavčene kot promet, ustvarjen na domačem ozemlju. Vračunani davek bi v državi kupca upravičeval do odbitka vstopnega DDV. Do prenosa prihodkov od DDV od izvoženega blaga v državo potrošnje mora priti, saj je osnovna značilnost davka na dodano vrednost, da je davek na potrošnjo in ga plačujejo končni kupci. Z namenom, da ne bi prišlo do prelivanja prihodkov iz DDV med državami članicami, bi se uvedel sistem klirinške hiše. Po tem sistemu je bilo predvideno, da bi država uvoznica, ki bi povrnila davek uvoznemu podjetju, tega terjala od države izvoznice. Za medsebojne terjatve med državami članicami bi skrbela klirinška hiša (Commision COM, 2000, str. 3-4).

Komisija je sprva predvidevala sistem mikro-kliringa, kjer se alokacija prihodkov od DDV med državami članicami opravlja na osnovi dejanskih evidentiranih (uvoznih) transakcij. V predlogu iz leta 1989 pa predvideva sistem makro-kliringa, kjer se alokacija prihodkov od DDV opravlja na osnovi nacionalnih statističnih podatkov o obsegu končne potrošnje in znotraj-skupnostnega prometa (Hafner, 2007, str. 13).

V Beli knjigi je bilo tudi predvideno, da bi se v državah članicah EU uvedli le dve davčni stopnji. Standardna bi bila med 14% in 20%, znižana pa med 4% in 9% (Stanovnik, 2002, str. 101).

Vsi predlogi so bili zavrnjeni, tako poenotenje davčnih stopenj kot tudi predlog o spremenjenem obračunu DDV pri pretoku blaga čez notranje meje. Države članice so predloge zavrnile zaradi naslednjih negativnih razlogov (Stanovnik, 2002, str. 105; Stanovnik, 1998, str. 90-91):

- uvedba sistema klirinške hiše bi zahtevala ogromno sodelovanja med davčnimi organi držav. Predvideva se, da bi sistem bil izredno zahteven in neučinkovit, saj bi države porabile veliko več napora za beleženje uvoznih transakcij, kot pa izvoznih, saj uvozne

- terjatve predstavljajo osnovo za uveljavljanje terjatev do drugih držav članic. Sistem tudi ne bi bil primeren zaradi velikih razlik v kvaliteti davčnih uprav med državami članicami;
- uvedba sistema bi zahtevala harmonizacijo davčnih stopenj, kar pomeni, da države ne bi mogle več uporabiti davčnih stopenj kot sredstvo za uravnavanja državnega proračuna;
 - eden od argumentov proti uvedbi klirinške hiše je tudi načelo subsidiarnosti, po katerem naj bi se čim več stvari reševalo na državni ravni, namesto na ravni EU. Države naj bi same stvari urejale bolj učinkovito.

7.6 Uvedba prehodnega sistema

S podpisom Maastrichtskega sporazuma, ki je določal odpravo davčnih in carinskih meja med državami članicami EU, je bilo treba uvesti nova pravila delovanja sistema DDV, ki se uporabljajo pri trgovanju znotraj ozemlja EU med državami članicami. O predlogu Komisije iz leta 1987, opisanem v Beli knjigi o enotnem trgu, se je razpravljalo do oktobra 1989. Tedaj so spoznali, da se do januarja 1993, ko se bodo odpravile fizične meje, države članice ne bodo mogle dogovoriti o novem sistemu DDV. Zato se je Komisija odločila za uvedbo prehodnega sistema, ki ga povzema Smernica 91/680/EEC o skupnem enotnem trgu z dne 16. Decembra 1991 („notranjetržna direktiva“; Formalno gre za spremembo oziroma dopolnitev Šeste smernice EU.). Smernica je uvedla nova pravila pri trgovanju znotraj območja EU, in sicer:

- pri prodaji fizičnim osebam znotraj EU velja obdavčitev blaga po načelu porekla. Blago je obdavčeno, kjer je proizvedeno;
- za transakcije med zavezanci za DDV iz različnih držav članic EU velja načelo destinacije, kar pomeni, da blago zapusti državo neobdavčeno in se obdavči v državi potrošnje. Načelo destinacije velja tudi za prodajo fizičnim osebam v treh posebnih primerih: prodaji na daljavo (če skupna vrednost odposlanega ali prepeljanega blaga fizičnim osebam ali netipičnim davčnim zavezancem v drugo državo članico, tam presega določeno vrednost (dobavni vrednostni limit) in ti pridobitve v namembni državi niso dolžni obdavčiti, je dobavo v namembni državi dolžan obdavčiti dobavitelj.), pri dobavi novih prevoznih sredstvih in dobavi netipičnim davčnim zavezancem (netipični davčni zavezanci so zavezanci, ki so oproščeni plačila DDV (na primer banke, zavarovalnice), kmetje pavšalisti in pravne osebe, ki niso identificirane za DDV.).

Sistem DDV v EU je očitno hibrid; pri obdavčevanju blaga na domačem trgu predvideva uporabo načela porekla, v mednarodni trgovini predvideva dosledno uporabo načela destinacije, medtem ko pri obdavčevanju prometa med državami članicami pozna kombinacijo načela destinacije in načela porekla. Uporabljen sistem je imenovan prehodni sistem DDV oziroma začasni sistem (angl. *Transitional VAT System*). Sistem naj bi veljal do 1. Januarja 1997 z možnostjo neomejenega podaljševanja, dokler se ne sprejme dokončen sistem DDV v EU (Stanovnik, 2002, str. 104).

Ker s 1. Januarjem 1993 enotno evropsko ozemlje ne izvaja več carinskega nadzora nad gibanjem blaga med državami, pri katerem bi carinski organi posameznih držav zaračunavali DDV od uvoza in izdajali potrebne dokumente o DDV oproščenem prometu blaga, je obveznost obračunavanja DDV od prometa blaga med državami članicami prenesena na zavezance za DDV v posamezni davčno suvereni državi. DDV od pridobitve blaga ni več obračunan ob uvozu blaga na meji, temveč ob oddaji naslednjega obračuna DDV kupca. S carinskih organov je na davčne organe prenesena naloga nadzora zavezancev glede opravljanja prometa blaga in storitev ter pravilnega plačevanja DDV od prometa med davčnimi zavezanci različnih držav. Davčni organi držav članic pa so med seboj povezani. Za zavezance je uveden enoten način identificiranja, evidentiranja prometa in poenotenje poročil v zvezi z DDV v celotni EU. Ta davek se v vseh državah EU plačuje načeloma po enakih pravilih. Bistveno je, da se DDV od istega prometa blaga plača le enkrat v eni od držav članic.

Odprava carinskih kontrolnih postopkov je odpravila izpolnjevanje in uporabo številnih carinskih dokumentov, po drugi strani pa je zahtevala uvedbo novih oblik obdavčljivih transakcij in nalaganje novih, predvsem administrativnih formalnosti.

7.7 Harmonizacija davčnih stopenj

Komisija je oktobra 1992 sprejela tudi nove predloge v zvezi s harmonizacijo davčnih stopenj. 31. Oktobra 1992 je bila sprejeta Direktiva 92/77/EGS, ki določa približevanje davčnih stopenj, in sicer: V direktivi (92/77/EEC) so bile sprejete minimalne stopnje za DDV, zmanjšano je bilo število stopenj, ki jih sme uporabljati posamezna država, in določena so bila prehodna obdobja za odpravo nizkih stopenj v tistih državah, ki so si te izjeme izpogajale med pristopom. Direktiva je stopila v veljavo 1. Januarja 1993. Za preprečitev davčnega tekmovanja so se določile spodnje meje davčnih stopenj. **Standardna stopnja naj bi znašala vsaj 15%, znižana pa vsaj 5%.** Dovoljeni sta največ dve znižani stopnji, pri nekaterih državah so dovoljene še prehodne izjeme (Stanovnik, 2002, str. 103). Predmeti in storitve, katerih promet je lahko obdavčen po znižani stopnji, so zapisani v Prilogi H k Šesti direktivi (v prenovljeni Direktivi 2006/112/ES jih najdemo v prilogi III).

Razlog za postavitve minimalnih vrednosti je bila preprečiti, da naraščajoča razlika med stopnjami DDV, ki jih uporabljajo države članice, ne pripeljejo do strukturnih neskladij v EU in do izkrivljanja konkurence. Izkrivljanje konkurence (nelojalna konkurenca) se lahko pojavi na ravni podjetij in držav. Podjetja občutijo izkrivljanje konkurence, kadar veljavna davčna stopnja vpliva na njihove možnosti, da prodajajo svoje izdelke v drugih državah ali državljanom drugih držav. Taka izkrivljanja lahko nastanejo, ker imajo potrošniki pravico, da kupujejo v drugih državah članicah pod lokalnimi davčnimi pogoji ali da kupujejo blago ali storitve prek sistemov kupovanja na daljavo. Razlike v stopnjah pa prizadenejo tudi države članice, saj je njihov davčni

prihodek manjši, kadar se njihovi državljani odločijo kupovati čez mejo, da izkoristijo prednosti nižjih davčnih stopenj (Komisija evropskih skupnosti, 2007, str. 7-8).

Komisija EU je kasneje še dvakrat predložila predloge (Predloga komisije sta COM(95) 731 (Uradni list EU C 73, 13.3.1996, str. 2) in COM(1998) 693 (Uradni list EU C 409, 30.12.1998, str. 13), ki so določali splošno stopnjo v obsegu, za katerega je bil določen prag 15% in zgornja meja 25%. Vendar zgornji prag 25% je bil prenizek, zato je te predloge približevanja stopenj Svet EU spremenil tako, da je ohranil samo načelo najnižje stopnje s sklicevanjem na prag 15%, primerljiv z ureditvijo, ki jo uvaja direktiva iz leta 1992.

Večstopenjski sistem povečuje stroške pobiranja davka na strani davčnega organa in na strani davčnega zavezanca. **Poglavitne slabosti sistema DDV z več stopnjami so:**

- Povečana administrativna zahtevnost predvsem za male zavezance, ki opravljajo dobave blaga in storitev v zadnji fazi produkcijsko distribucijske verige (končnim potrošnikom);
- Težave pri opredeljevanju, kateri izdelki in storitve se uvrščajo v obdavčitev po znižanih stopnjah DDV, in v povezavi s tem možnost različnih tolmačenj;
- Ohranitev oziroma uvedba znižanih stopenj ali celo ničelne stopnje pomeni, da mora biti splošna stopnja višja, da se zagotovijo enaki prihodki proračuna; s previsoko splošno stopnjo pa se povečuje težnja k izogibanju plačila davka.

Zaradi razlik v davčnih stopnjah med posameznimi državami članicami imajo podjetja, ki se ukvarjajo s prodajo v več državah, visoke stroške usklajevanja. Stroški izpostavljenosti različnim stopnjam DDV v različnih državah so zlasti visoki, ko se razlike med stopnjami, ki se uporabljajo, ne nanašajo le na majhno število vrst blaga in storitev, ampak na stotine in tisoče, in obstaja za vsako znižano stopnjo drugačna opredelitev področja njene uporabnosti. Podjetja morajo tako ugotoviti, ali se v posameznem primeru uporablja znižana stopnja, in če se, kako visoka je. To je lahko zelo težavno, zlasti kadar se DDV plačuje v državi članici, v kateri podjetje ni registrirano. Zaradi tega so lahko različne stopnje DDV tudi ovira za začetek opravljanja dejavnosti v drugih državah članicah. Komisija je poročala, da so podjetja zaradi tega že opuščala poslovanje v drugih državah članicah ali pa so ga opuščala preprosto zato, ker so se bala dragih posledic napačne uporabe stopenj (Komisija evropskih skupnosti, 2007, str. 8-9).

Čeprav se zdi, da znižane stopnje z ekonomskega vidika ustvarjajo popačenja na notranjem trgu in lahko škodujejo fiskalni nevtralnosti, se vseeno uporabljajo v vseh državah članicah, razen v eni, in sicer, na Danskem (glej Tabelo 7 na str. 61). Obstaja veliko vzrokov, zaradi katerih so države članice izbrale politično pot diferenciacije stopenj. V večini držav članic obstaja močna politična volja, da se znižana stopnja uporablja za blago in storitve najnujnejše oskrbe, za javne dobrine in delovno intenzivne panoge (Komisija evropskih skupnosti, 2007, str. 6).

7.8 Spodbude za spremembe sistema davka na dodano vrednost do prehoda na dokončni sistem

Vsi ukrepi v zvezi z obdavčevanjem prometa blaga in storitev, ki so bili sprejeti po letu 1992, naj bi bili le prehodni ukrepi in naj bi bili do konca leta 1996 nadomeščeni z dokončnim sistemom DDV, ki naj bi veljal v okviru EU. Svet EU je bil zadolžen, da se pred 31. Decembrom 1996 odloči o prehodu na dokončni sistem DDV, po katerem bo davek plačan v državi porekla blaga, torej v državi izvoznici. Hkrati so se države članice dogovorile, da v kolikor Svet ne bo sprejel odločitve o ukrepih, ki so nujni za začetek delovanja dokončnega sistema DDV do navedenega datuma, bodo prehodni ukrepi samodejno podaljšani.

Pokazalo se je, da se tako rekoč vsi predlogi za poglobljeno harmonizacijo le stežka uresničujejo, saj države kažejo le majhno pripravljenost, da bi sprejemale predloge, s katerimi bi se približale uvedbi enotnega sistema DDV. Še vedno velja enako, kot se je pokazalo že ob uvedbi prehodnih določil o DDV, da države ne želijo nadaljnje harmonizacije, na primer, enakih davčnih stopenj, kar je pogoj za uveljavitev enotnega sistema DDV v EU. Vendar pa se Komisija ni odpovedala dolgoročnemu cilju obdavčitve po načelu porekla (Commission of the European Communities, 2000, str. 3).

Leta 1996 je Komisija ponovno sestavila predlog o uvedbi skupnega sistema, ki je zopet slonel na načelu države izvoznice oziroma načelu porekla. Kljub temu, da je bil pristop iz leta 1987 (takojšen prehod), ki je vzbudil veliko pozornosti, opuščen in je predlog iz leta 1996 predvideval postopno preusmeritev, se je kmalu izkazalo, da ga bo težko izvajati (Commission of the European Communities, 2000, str. 4).

Zaradi ugotovitve, da je zaradi zadržanosti držav članic malo verjetno, da bo v bližnji prihodnosti dosežen znaten napredek pri skupnem sistemu DDV, ki temelji na obdavčevanju v državi porekla, se je Komisija usmerila k izboljšanju »prehodnih« ureditev. Nova strategija »Strategija za izboljšanje delovanja sistema davka na dodano vrednost v sklopu notranjega trga« (Commission COM (2000) 348 final, 7.6.2000) je bila objavljena junija 2000 in posredovana Svetu ministrov EU ter Parlamentu. Države članice so podprle predlagani program, saj je bila njihova skupna ocena, da bo omogočil gospodarstvu izkoriščanje prednosti enotnega trga. Strategija ima glavne cilje (Commission of the European Communities, 2000, str. 5):

- Poenostavitev in posodobitev obstoječih pravil – gre zlasti za administrativne zahteve sistema DDV.
- Bolj enotno uporabo trenutno veljavnih določb.
- Nov pristop k administrativnemu sodelovanju med državami članicami.

Predvidene so bile tri faze programa. V prvi fazi (2000/2001) naj bi Svet ministrov in Parlament sprejela predloge, ki jih je Komisija že pripravila: statusne spremembe Odbora za DDV (posebno

telo, predvideno v Šesti smernici, s katerim so se države članice pri izvajanju pravil sistema DDV dolžne posvetovati v primerih, ki jih predvideva Šesta smernica), izboljšanje medsebojne pomoči med državami članicami na področju pobiranja davka, poenotenje pravil za odbitek vstopnega davka v povezavi z **Osmo smernico** (v skladu s katero lahko davčni zavezanci s sedežem v državi članici zahtevajo povračilo vstopnega davka, plačanega v drugi državi članici; zahtevna pravila, ki naj bi bila močno poenostavljena), predlog v zvezi s plačniki DDV (gre za problematiko davčnih zastopnikov).

V drugi fazi, ki naj bi potekala hkrati s prvo, je bila predvidena izdelava naslednjih predlogov: obdavčenje poštnih storitev, elektronsko trgovanje, fakturiranje s posebnim poudarkom na elektronskih fakturah, najnižja standardna stopnja DDV. V tretji fazi, katere začetek je bil predviden proti koncu leta 2001, naj bi Komisija podala oceno rezultatov prvih dveh faz in določila nadaljnja prednostna področja (Commission of the European Communities, 2000, str. 7-8).

V skladu s strategijo je Komisija do leta 2003 podala kar nekaj predlogov zakonodaje, ki so bili tudi sprejeti. Med njimi so pomembnejše zlasti spremembe Šeste direktive glede (Commission of the European Communities, 2003, str. 22-23):

- Določanja osebe, ki je dolžna plačati DDV,
- Obdavčevanje storitev radijskega in televizijskega oddajanja ter določene elektronsko opravljene storitve,
- Dolžine obdobja, v katerem se uporablja najnižja splošna stopnja,
- Izdajanje računov,
- Uporabljanja znižane stopnje DDV za nekatere delovno intenzivne storitve,
- Kraja obdavčitve plina in elektrike.

Oktobra 2003 je Komisija izdala nov dokument »Pregled in posodobitev prednostnih nalog strategije DDV« (Commission of the European Communities, COM (2003) 614 final, 20.10.2003), v katerem je ocenila delo zadnjih treh let in podala revidirano strategijo za naslednja leta. V skladu z dopolnjeno strategijo naj bi Komisija podala predloge zakonodaje za naslednja področja: obdavčevanje storitev, poenostavitve Šeste direktive, poenostavitve davčnih obveznosti, uporaba poenostavljenih shem DDV za majhna podjetja, problematiko derogacij (odstopanj od določil smernic s področja DDV, ki jih je Svet ministrov odobril posameznim članicam), obdavčevanje finančnih storitev in posodobitev VIES (angl. *VAT Information Exchange System*) sistema, informacijskega sistema za izmenjavo informacij o DDV.

Poleg **Šeste direktive** obstaja še **devetnajst direktiv**, povezanih s harmonizacijo DDV. Vsaka od njih se nanaša na točno določeno področje, pri čemer le **Osma** in **Trinajsta direktiva** nista upoštevani v Šesti direktivi. Prav zaradi mnogih sprememb in dopolnitev je Šesta direktiva

postala zelo nepregledna in težko berljiva. Tako je s 1. Januarjem 2007 začela veljati nova direktiva 2006/112/ES z dne 28. Novembra 2006, ki je nadomestila tako Prvo direktivo s področja DDV kot Šesto direktivo z vsemi njenimi dopolnitvami in spremembami. Z novo direktivo se je bistveno spremenila struktura direktive, pomembnejših vsebinskih sprememb pa ne vsebuje.

7.9 Spremembe v evidencah davčnih zavezancev po vstopu države v Evropsko Unijo

Z dnem pridružitve Slovenije v evropsko Skupnost nadzor nad transakcijami znotraj EU med državami članicami poteka preko informacijskega sistema za izmenjavo informacij o DDV t.i. VIES (angl. *VAT Information Exchange System*, v nadaljevanju VIES). Z uporabo sistema VIES poteka davčni nadzor prek sodelovanja med davčnimi upravami držav članic EU in ta postopek nadomešča nekdanji nadzor na mejah z državami članicami EU in prek tega postopka davčne uprave skrbijo za preprečevanje zlorab in utaje davkov.

Sistem VIES je pomemben tudi za davčne zavezance, ker omogoča preverjanje identifikacijske številke za DDV kupcev v drugih državah članicah EU. To preverjanje je pomembno, saj se mora dobavitelj blaga prepričati o tem, ali je identifikacijska številka za DDV, na katero se sklicuje kupec, veljavna; vpisati jo mora tudi v kvartalno poročilo.

Približevanje in vstop Slovenije v Evropsko Skupnost je slovenskim davčnim zavezancem pri poslovanju z EU prineslo nekatere prilagoditve in spremembe pri obdavčevanju prometa blaga in storitev. Največ prilagoditev je zahtevalo obdavčevanje blaga. V ta namen namreč davčni zavezanci v Sloveniji od 1. maja 2004 vodijo štiri vrste »novih« knjigovodskih evidenc. Evidenci pridobitev in dobav blaga z EU ter evidenci premikov blaga z EU. Omenjene zakonodajne spremembe ZDDV, ki so posledica uskladitve tega zakona s Šesto direktivo Evropskega sveta, slovenskim podjetjem in slovenskim davčnim zavezancem prinašajo nujnost prilagoditev in sprememb pri poslovanju z EU ter evidentiranju teh poslovnih dogodkov, kar za podjetja posledično vedno pomeni tudi številne prilagoditve in dodelave informacijskih sistemov v podjetjih.

7.10 Posebno poročanje za dobave in prejeme blaga znotraj Skupnosti

Kvartalno poročilo je od maja 2004 tudi v Sloveniji nadomestilo nekdanje vlaganje carinskih deklaracij (izvozni ecl) za države članice EU. Kvartalno poročilo se oddaja za trimesečno obdobje, in sicer do 10. dne drugega meseca, ki sledi obdobju poročanja, in zajema podatke o vrednostih dobav blaga, razčlenjeno po davčnih zavezancih v drugih državah članicah EU, prejemnikih blaga, z morebitnimi popravki podatkov za pretekla poročevalna obdobja. Podatki iz

poročila davčnim organom v drugih državah članicah EU služijo kot kontrolni podatki, s pomočjo katerih preverjajo pravilno obračunavanje DDV njihovih zavezancev (kupcev) od pridobitve blaga od slovenskih zavezancev (dobaviteljev) (Dobava blaga zavezancu v EU, 2003, str. 7.).

Nekateri zavezanci za DDV, ki so vključeni v promet blaga znotraj skupnosti, morajo poleg kvartalnih poročil oddajati tudi t. i. Intrastat poročilo. Gre za sistem, s katerim se od januarja 1993 za (državne) statistične namene beleži »čezmejni« promet med državami EU (odpreme in prejemi blaga), saj od takrat za ta promet ni več carinskih deklaracij, iz katerih bi statistika zajemala podatke.

Intrastat poročila ne oddajajo tisti, ki znotraj skupnosti dobavljajo oziroma pridobivajo samo storitve in tisti, katerih dobave oziroma pridobitve blaga znotraj skupnosti ne presežejo določenega praga; v Sloveniji je predviden prag za vključitev 100.000 evrov (Dobava blaga zavezancu v EU, 2003, str. 7.). Tisti torej, ki v dvanajstih mesecih opravi več kot 100.000 evrov dobav (Intrastatov termin: odprem) blaga v druge članice EU ali ki ima za več kot 100.000 evrov pridobitev (Intrastatov termin: prejemov) blaga iz drugih članic EU, mora mesečno poročati o prometu – bodisi samo za dobave ali samo za prejeme ali pa za oboje skupaj.

Pravna podlaga za Intrastat je evropska zakonodaja za statistiko blagovne menjave med državami članicami, ki velja za vse članice EU. Ker pri nekaterih rešitvah pušča državam proste roke, se izvajanje tega sistema po posameznih državah članicah nekoliko razlikuje. V Sloveniji pravno podlago poleg evropske zakonodaje tvorijo Zakon o državni statistiki ter letni in srednjeročni program statističnih raziskovanj. Carinska uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju CURS) je odgovoren za zbiranje in kontrolo podatkov, sodelovanje s podjetji in odpravljanje morebitnih napak v poročanju. Statistični urad Republike Slovenije (v nadaljevanju SURS) pa je odgovoren za nadzor sistema, statistično metodologijo, ocene in diseminacijo podatkov (Kuhar de Domizio, 2003, str. 1; Dobava blaga zavezancu v EU, 2003, str.7).

7.11 Identifikacijska številka za DDV, njena pomembnost, naloga in namen

Ker so v EU leta 1993 odpravili carinske postojanke, ki so imele nalogo nadzorovati tudi pretok blaga med državami in plačevanje prometnega davka (DDV) od tega prometa, in ker je še dalje ostalo v veljavi načelo obdavčitve z DDV v državi namembnosti blaga, med državami pa se blago načeloma giblje brez plačevanja davka, so morali zagotoviti inštrumente za nadzor nad gibanjem blaga oz. inštrumente za možnost nadziranja nad pravilnim plačevanjem DDV (Identifikacijska številka za DDV, 2003, str.11.).

Zato so vse države članice zavezane, da vsem, ki se udeležujejo v prometu blaga znotraj EU, podeljujejo identifikacijske številke za DDV, pod katerimi morajo zavezanci poslovati in pod

katerimi se zbirajo podatki o opravljenih dobavah v računalniški banki podatkov tako, da nato vsi evropski davkarji lahko razvozljajo, kar znotraj meja EU tako identificiran njihov zavezanec počne v zvezi s prometom blaga in storitev.

Identifikacijska številka za DDV je ključ za udeležbo na notranjem trgu EU – kdor jo ima, lahko dobavlja blago z oprostitvijo DDV, če jo ima tudi kupec v drugi državi članici. Identifikacijska številka za DDV ima zelo pomembne funkcije:

- 1) Kdor ima identifikacijsko številko, mora, ko nabavlja blago iz drugih držav članic EU, obračunati DDV od pridobitve blaga znotraj EU (uradno: Skupnosti) v državi članici, ki mu je identifikacijsko številko za DDV podelila.
- 2) Dobavitelj potrebuje identifikacijsko številko za DDV kupca v drugi državi članici, saj sme dobaviti blago, ne da bi zaračunal DDV kupcu (gre za t.i. oproščeno dobavo blaga kupcu v državi članici EU), samo, če je prejemnik blaga imetnik identifikacijske številke za DDV v drugi državi članici EU (ki bo tam obračunal DDV od pridobitve blaga znotraj EU).
- 3) Identifikacijski številki za DDV dobavitelja in kupca sta potrebni za pravilno izdajo računa, ki jo nalagajo zakoni o DDV v vseh državah članicah.
 - a. Dobavitelj iz države članice mora v trimesečnem poročilu (kvartalno poročilo) svoji davčni službi navesti vrednost dobav blaga v druge države članice po posameznem kupcu, pri tem pa mora navesti njihove identifikacijske številke za DDV (seveda pa tudi svojo, saj ga domača davčna uprava za namene DDV pač vodi pod to številko).
- 4) Identifikacijska številka za DDV je pomembna tudi, ko zakon o DDV določa kraj (državo) opravljanja določenih storitev, t. i. državo, ki ji pripada DDV, tako da je kraj odvisen od države, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV prejemniku storitev.

7.11.1 Odgovornost dobavitelja pri identifikacijskih številkah kupcev v Evropski Uniji

Kadar oseba (podjetje itd.) naroči blago pri prodajalcu v drugi državi članici EU z navedbo svoje identifikacijske številke za DDV, mu s tem signalizira, da želi blago nabaviti v okviru svoje dejavnosti, da je zavezanec za DDV v svoji državi, kjer bo plačal DDV od pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ter da ima s tem pravico, da mu prodajalec dobavi blago, ne da bi mu hkrati zaračunal DDV (oproščena dobava). Ker bi le nekritično sprejemanje takega signala lahko pomenilo »sodelovanje« pri utajevanju DDV (npr. dobava bi bila brez zaračunanega DDV, kupec v drugi državi pa v resnici nima identifikacijske številke in ne bo plačal DDV od pridobitve blaga v svoji državi), mora dobavitelj preveriti resničnost identifikacijske številke, ki mu jo je posredoval kupec. Če npr. te številke ni ali ni pravilna (ne pripada našemu kupcu, ampak nekemu drugemu zavezancu; številka ni več veljavna, ker je zavezanec prenehal poslovati itd.), mu

dobavitelj ne sme dobaviti blaga v drugo članico EU z oprostivjo plačila DDV. Identifikacijske številke za DDV poslovnih partnerjev v drugih državah članicah se lahko preverijo na različnih naslovih na internetu in s posebno zahtevo pri svoji davčni službi (Identifikacijska številka za DDV, 2003, str. 11).

Pravilnost identifikacijske številke kupca v drugi državi članici EU je eden od elementov, ki ga mora (čim enostavneje, jasneje in hitro ter nedvoumno) dokazati domači zavezanec, ko npr. davčna služba opravlja kontrolo (inšpekcijo) njegovih oproščenih dobav v drugo državo članico (drug pomemben element za pravico do oproščene dobave kupcu z identifikacijsko številko v drugi državi članici EU je dokazilo, da je blago res prestopilo državno (davčno) mejo.

Ko neka oseba začne opravljati dejavnost, ji je lahko podeljena identifikacijska številka za DDV, če o začetku dejavnosti obvesti svojo pristojno davčno službo in jo zaprosi za identifikacijsko številko za DDV, ker jo bo potrebovala za udeleževanje na notranjem trgu EU. Seveda pa obstajajo tudi pravila, da oseba mora prijaviti začetek opravljanja dejavnosti in kdaj oseba mora pridobiti identifikacijsko številko.

Načelne določbe zakona o DDV pravijo, da vsak davčni zavezanec mora davčnemu organu prijaviti začetek, spremembo ali prenehanje opravljanja dejavnosti. Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno (samostojno) opravlja katerokoli dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti; tudi organizatorji storitev s področja kulture, umetnosti, znanosti, izobraževanja, športa, zabavnih prireditev; tudi vsaka oseba, ki občasno dobavi novo prevozno sredstvo v drugo državo članico; dejavnost je vsaka proizvodna, predelovalna, trgovska in storitvena dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo, pa tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu (trajnost se določa od primera do primera) doseganju dohodka. Davčni zavezanec je identificiran za namene DDV od datuma izdaje identifikacijske številke za DDV, ki mu jo izda davčni organ (Identifikacijska številka za DDV, 2003, str. 12).

Davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji (je torej davčni zavezanec iz druge države članice) mora v Sloveniji zaprositi za identifikacijsko številko za DDV, če je (oziroma je verjetno, da bo) skupni znesek njegovih dobav blaga (ki niso trošarinski izdelki, nova prevozna sredstva ali blago, ki se montira) v Slovenijo nekaterim slovenskim zavezancem (ki pridobivajo blago do 10.000 evrov in jim ni treba in ne obračunavajo DDV od pridobitev blaga znotraj EU) in nezavezancem v tekočem letu presegel 35.000 evrov; v tem primeru se namreč šteje, da je kraj opravljenih dobav Slovenija. Tak davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, pa lahko zaprosi za identifikacijsko številko za DDV v Sloveniji, tudi če vrednost njegovih dobav v Slovenijo ne dosega te meje, vendar mora ostati registriran najmanj dve leti. Za izpolnitev svojih DDV obveznosti v Sloveniji lahko davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, imenuje davčnega zastopnika.

Načeloma davčni zavezanec, ki na ozemlju Slovenije pridobi blago iz EU, obračuna in plača DDV, če je prodajalec davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, razen če je ta tam oproščen obračunavanja DDV kot mali davčni zavezanec - mali davčni zavezanec nima pravice do odbitka DDV, niti ga ne sme izkazovati na izdanih računih (Fizične osebe – Identifikacija za namene DDV, 2013).

Obstaja pa izjema: davčni zavezanec kmetovalec pavšalist in davčni zavezanec, ki opravlja samo dobave blaga ali storitev, pri katerih ni pravice do odbitka vstopnega DDV (pa tudi pravna oseba, ki ni davčni zavezanec), ne obračunavajo in ne plačujejo DDV od pridobitve blaga znotraj EU, če je skupni znesek od pridobitev blaga (nabav) v tekočem in v preteklem letu do 10.000 evrov; DDV po pravilih svoje države zaračuna dobavitelj.

Če pa pri takšni osebi (Identifikacijska številka za DDV, 2003, str. 13.):

1. Kaže, da bodo nabave iz EU presegle 10.000 evrov, mora davčnemu organu prijaviti, da pridobiva blago znotraj Skupnosti, in sicer, ko se izkaže, da je vrednost blaga, pridobljenega znotraj Skupnosti v koledarskem letu, presegla 10.000 evrov. Davčni organ mu mora izdati identifikacijsko številko za DDV.
2. Nabave ne presegajo 10.000 evrov, a želi obračunavati DDV, se lahko prostovoljno odloči za obračunavanje DDV; to izbiro mora vnaprej priglasiti pristojnemu davčnemu uradu in jo uporabljati najmanj dve koledarski leti od prvega dneva v mesecu po mesecu priglasitve – dati mora zahtevek za identifikacijsko številko DDV. Davčni organ mu mora izdati identifikacijsko številko za DDV.

Zavezanec torej lahko dobi identifikacijsko številko za DDV na osnovi vložene zahteve, če se je zato odločil prostovoljno kot zavezanec, ki pridobiva blago (pod 10.000 evrov, je pavšalist ali dobavlja le blago brez pravice do odbijanja vstopnega DDV, pa mu zato DDV ne bi bilo treba obračunavati). Tak zavezanec, ki dobi identifikacijsko številko za DDV samo za namene obračuna in plačila DDV od pridobitev iz EU (obvezno ali prostovoljno), še vedno nima pravice do odbitka tega DDV kot vstopnega davka – da bi mali zavezanec ali kmetovalec pavšalist pridobil to pravico, se mora registrirati kot zavezanec za DDV v skladu z določbami 45. člena ZZDV.

Davčni organ mora izdati identifikacijsko številko za DDV tudi vsakemu davčnemu zavezancu, ki na ozemlju Slovenije pridobi blago znotraj Skupnosti zaradi aktivnosti, ki so povezane z opravljanjem njegovih dejavnosti, ki jih opravi v tujini.

7.11.2 Oblika in sestava identifikacijske številke za DDV

Šesta EU smernica določa, da morajo države zavezancem dodeljevati identifikacijske številke za DDV in vzpostaviti identifikacijski sistem, ki zagotavlja razlikovanje različnih zavezancev. Za prepoznavanje države, ki je izdala konkretno identifikacijsko številko, pa se uporablja predpona po standardu ISO-3166 (razen Grčije, ki ima za DDV namene predpono EL). V nekaterih državah so davčne službe podelile zavezancem posebno identifikacijsko številko za DDV (npr. v Nemčiji), v nekaterih pa so npr. davčni številki, pod katero so zavezanci registrirani, dodali le še predpono države.

V nekaterih državah že imajo prometnodavčne identifikacijske registrske številke za zavezance, tako da ob podelitvi identifikacijske številke za DDV (ID ali ID za DDV) davčne uprave v odločbah dosedanjim zavezancem le pristavijo predpono za državo, v nekaterih državah pa oblikujejo številke na novo. V vseh državah članicah je identifikacijska številka sestavljena iz oznake države (koda države) in 8 do 12 znaki (števila od 0 do 9 in tudi črke od »A do Z«). Stanje pri oblikovanju oziroma izdajanju identifikacijskih številok za DDV je v državah članicah EU približno takšno kot v naslednji tabeli (tabela 6).

Tabela 6: Struktura identifikacijskih številok za DDV v državah članicah Evropske Unije, vključno z njihovimi kodami.

Naziv države članice EU	Struktura identifikacijske številke za DDV		Oblika številke za DDV (brez kode države)	Kratica za identifikacijsko številko za DDV
	Koda države	Številka za DDV (brez kode države)		
Belgija	BE	999.999.999	3 skupine 3 številok	No.TVA BTW-Nr.
Danska	DK	99 99 99 99	4 skupine 2 številok	SE-Nr.
Nemčija	DE	999999999	1 skupina 9 številok	Ust-IdNr.
Grčija	EL	999999999	1 skupina 9 številok	A.f.M.
Španija	ES	X9999999X ¹	1 skupina 9 znakov	N.I.F.
Francija	FR	XX 999999999	1 skupina 2 znakov; 1 skupina 9 številok	-
Irska	IE	9S99999L	1 skupina 8 znakov	VAT No
Italija	IT	99999999999	1 skupina 11 številok	P.IVA
Luksemburg	LU	999999999	1 skupina 8 številok	-
				Se nadaljuje

¹ Prvi in zadnji znak je lahko črka ali številka; oba znaka ne moreta biti številka.

Nadaljevanje				
Nizozemska	NL	999999999B99 ²	1 skupina 12 znakov	OB-Nummer
Avstrija	AT	U99999999 ³	1 skupina 9 znakov	UID-Nr.
Portugalska	PT	999999999	1 skupina 9 števil	NIPC
Švedska	SE	999999999999	1 skupina 12 števil	MomsNr.
Finska	FI	99999999	1 skupina 8 števil	ALV-NRO
Velika Britanija	GB	999 9999 99 999 9999 99 999 ⁴ GD999 ⁵ HA999 ⁶	1 skupina 3 števil, 1 skupina 4 števil in 1 skupina 2 števil; ali 1 skupina 3 števil, 1 skupina 4 števil, 1 skupina 2 števil in 1 skupina 3 števil; ali 1 skupina 5 znakov	VAT Reg. No.
Ciper	CY	99999999L	1 skupina 9 znakov	
Češka Republika	CZ	99999999 999999999 9999999999	1 skupina 8 števil, ali 1 skupina 9 števil, ali 1 skupina 10 števil	
Estonija	EE	999999999	1 skupina 9 števil	
Latvija	LV	99999999999	1 skupina 11 števil	
Litva	LT	999999999 999999999999	1 skupina 9 števil, ali 1 skupina 12 števil	
Madžarska	HU	99999999	1 skupina 8 števil	
Malta	MT	99999999	1 skupina 8 števil	

² Na 10. mestu, ki sledi prefiksu je vedno črka »B«.

³ Na 1. mestu, ki sledi prefiksu je vedno črka »U«.

⁴ Identificira trgovce glede na stroko.

⁵ Identificira organe vlade.

⁶ Identificira zdravstvene oblasti.

Poljska	PL	999-99-99-999 999-999-99-99 9999999999	1 skupina 3 števil, ki ji sledita 2 skupini 2 števil in 1 skupina 3 števil; ali 1 skupina 3 števil, ki ji sledi 1 skupina 3 števil, ki ji sledita 2 skupini 2 števil; ali 1 skupina 10 števil	
Slovenija	SI	99999999	1 skupina 8 števil	ID ali ID za DDV ali ID DDV
Slovaška	SK	999999999 9999999999	1 skupina 9 števil 1 skupina 10 števil	
Hrvaška	HR			PDV

Legenda:

9 – številka

X – črka ali številka

S – črka; številka; „+“ ali „*“

L – črka

Vir: Uradni list Republike Slovenije, št. 45, 29.4.2004; Identifikacijska številka za DDV, 2003, št.16, str. 14.

7.11.3 Novosti pri obdavčitvi z davkom na dodano vrednost za fizične osebe, ki ne opravljajo dejavnosti, po vstopu Slovenije v Evropsko Unijo

Pridobitve (nakupi) blaga (promet blaga). ZDDV ne prinaša sprememb glede obdavčitve nakupov, ki jih opravijo slovenski kupci (fizične osebe, ki ne opravljajo dejavnosti) v Sloveniji, določa pa posebno rešitev za nakupe, ki jih ti kupci opravijo v drugi državi članici EU. Ti nakupi se praviloma obdavčijo po načelu porekla blaga, torej po predpisih države članice EU, v kateri so dejansko opravljeni. Tako na primer fizična oseba, ki ne opravlja dejavnosti, ki kupi blago v Avstriji, plača avstrijski DDV za nabavljeno blago, v Sloveniji pa iz naslova DDV nima obveznosti. Fizična oseba, ki ne opravlja dejavnosti, od 1. maja 2004 dalje v takšnem primeru ne more zahtevati vračila avstrijskega DDV, pa tudi ne DDV katerekoli druge države članice EU.

Obdavčitev po načelu porekla blaga pa ne velja pri pridobitvah novih prevoznih sredstev in pri nekaterih pridobitvah trošarinskih izdelkov (Kako spremljamo uporabo davčnih zakonov, 2004, str. 29).

Pridobitve trošarinskih izdelkov. Trošarinske izdelke opredeljuje Zakon o trošarinah. To so: alkohol in alkoholne pijače, tobачni izdelki, mineralna olja in plin. Pri pridobitvah trošarinskih

izdelkov, za katere v skladu z Zakonom o trošarinah nastane obveznost obračuna trošarine v Sloveniji, torej ne velja splošno načelo obdavčitve po načelu porekla blaga (Kako spremljamo uporabo davčnih zakonov, 2004, str. 29).

Pridobitev novih prevoznih sredstev. Po ZDDV so prevozna sredstva (Kako spremljamo uporabo davčnih zakonov, 2004, str. 29):

- kopenska motorna vozila s prostornino motorja nad 48 kubičnih centimetrov ali z močjo motorja nad 7,2 kilovata, namenjena za prevoz oseb ali blaga;
- plovila, daljša od 7,5 metra;
- zrakoplovi, katerih vzletna teža presega 1550 kilogramov.

Navedena prevozna sredstva se štejejo za **nova**, če je izpolnjen eden od navedenih pogojev:

- plovila in zrakoplovi so dobavljeni pred potekom treh mesecev po datumu, ko so bili prvič dani v uporabo; kopenska motorna vozila pa pred potekom šest mesecev po datumu, ko so bila prvič dana v uporabo ali
- da s kopenskimi motornimi vozili ni prevoženih več kot 6000 kilometrov, s plovili ni preplutih več kot 100 ur in z zrakoplovi ni preletenih več kot 40 ur.

Pridobitve novih prevoznih sredstev so torej obdavčene po načelu namembne države. Če slovenski kupec (fizična oseba, ki ne opravlja dejavnosti) nabavi novo prevozno sredstvo v drugi državi članici EU in ga pripelje v Slovenijo, plača DDV v Sloveniji in ne v državi, kjer je novo prevozno sredstvo nabavil. Pridobitev novega prevoznega sredstva znotraj Skupnosti fizična oseba, ki ne opravlja dejavnosti in ki ni identificirana za namene DDV, prijavi davčnemu organu v kraju stalnega oziroma običajnega prebivališča v 15 dneh od dneva pridobitve na obrazcu DDV-NPS-P1. DDV odmeri davčni organ. Brez dokazila o plačilu DDV se prevozno sredstvo, ki je pridobljeno iz druge države članice, ne more registrirati. Navedeno velja tudi za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, vendar niso identificirane za namene DDV. Davčna osnova za odmero DDV je načeloma vse, kar pomeni plačilo. V davčno osnovo se všttevajo tudi drugi davki, takse, posredni stroški in podobno in vrednost dodatne opreme, ki je bila vgrajena v novo prevozno sredstvo, preden je bilo novo prevozno sredstvo dobavljeno kupcu v Slovenijo.

Dobava novih prevoznih sredstev (Kako spremljamo uporabo davčnih zakonov, 2004, str. 29). Dobave blaga, katere opravijo fizične osebe, ki ne opravljajo dejavnosti, na splošno niso predmet obdavčitve z DDV. Po vstopu Slovenije v EU pa se za davčnega zavezanca šteje tudi fizična oseba, ki ne opravlja dejavnosti in ki občasno dobavi novo prevozno sredstvo in ga odpošlje ali odpelje v drugo državo članico EU. Vendar se tej osebi ni treba identificirati za namene DDV. Dobava takšnega novega prevoznega sredstva je v Sloveniji oproščena plačila DDV, obdavčena pa je v državi pridobitve. Ob prodaji tega prevoznega sredstva ima navedena oseba pravico do

vračila DDV, ki ga je plačala ob nakupu. Vračilo DDV lahko uveljavi pri davčnem organu na podlagi pisnega zahtevka in ob izpolnjevanju predpisanih pogojev.

Zahtevku za vračilo DDV mora davčni zavezanec predložiti: dokazilo o nakupu (račun ali uvozna listina), dokazilo, da je bil DDV plačan ob nakupu, dokazilo o prodaji (račun ali dokazilo o prejetem plačilu) in dokazilo, da je bilo novo prevozno sredstvo prepeljano v drugo državo članico.

Oseba, ki opravi dobavo novega prevoznega sredstva, oproščeno plačila DDV, v drugo državo članico, mora na obrazcu DDV-NPS-D1 med drugim izpolniti naslednje obvezne podatke: znamko novega prevoznega sredstva; tip in model novega prevoznega sredstva; barvo novega prevoznega sredstva; številko šasije kopenskega motornega vozila oziroma številko trupa plovila oziroma številko ogrodja zrakoplova; prostornino in moč motorja pri kopenskih motornih vozilih oziroma dolžino plovila oziroma vzletno težo zrakoplova; število prevoženih kilometrov pri kopenskem motornem vozilu oziroma število preplutih ur pri plovilu oziroma število preletenih ur pri zrakoplovu na dan izdaje računa; datum prve uporabe novega prevoznega sredstva, če je račun izdan po tem datumu. Navedena oseba mora obrazec DDV-NPS-D1 predložiti davčnemu organu v kraju stalnega oziroma običajnega prebivališča v 8 dneh od dneva opravljene dobave.

Vračilo DDV v potniškem prometu (Kako spremljamo uporabo davčnih zakonov, 2004, str. 30). V ZDDV je določeno, da ima kupec fizična oseba, ki na ozemlju Skupnosti nima niti stalnega niti začasnega prebivališča, pravico do vračila DDV od blaga, ki ga nabavi v Sloveniji in ga iznese iz Skupnosti.

Prodaja blaga na daljavo (Kako spremljamo uporabo davčnih zakonov, 2004, str. 30). Pri nakupu blaga na primer prek kataloga ali interneta (v nadaljevanju prodaja blaga na daljavo) v drugi državi članici EU je kupcu premičnih stvari (osebi, ki ni identificirana za namene DDV) po 1. maju 2004 obračunan DDV države prodajalca ali pa slovenski DDV. Davčna stopnja, ki jo mora uporabiti prodajalec pri obračunu DDV, je odvisna od tega, v kateri državi nastane obveznost obračuna DDV. Če je prodajalec pri prodaji blaga na daljavo identificiran za namene DDV v Sloveniji, mora obračunati slovenski DDV.

Ko bo slovenski kupec na primer po katalogu naročil omaro pri prodajalcu v Avstriji, mu bo ta obračunal avstrijski DDV. Če pa se je ta prodajalec identificiral za namene DDV v Sloveniji, bo moral kupcu obračunati slovenski DDV. Navedeno pa velja le pri prodajah na daljavo iz držav članic EU, ne pa za dobave iz drugih držav (npr. ZDA), kjer pri uvozu blaga ostane enaka obdavčitev kot je bila.

8 NAČELA OBDAVČEVANJA V MEDNARODNI MENJAVI

V trgovini blaga in storitev med različnimi davčnimi jurisdikcijami se postavlja vprašanje, kako urediti obdavčevanje teh transakcij, da ne bi prihajalo do dodatnih deformacij, ki bi imele za posledico zmanjšanje produkcijske in potrošne učinkovitosti. Pod različnimi davčnimi jurisdikcijami razumemo tri mogoče primere:

- 1) trgovina med samostojnimi državami, npr. med Slovenijo in Korejo,
- 2) trgovina znotraj federalne države, s samostojnimi zveznimi državami, ki uporabljajo svoje lastne prometne davke, npr. Zvezne države v ZDA ali republike bivše Jugoslavije in
- 3) trgovina znotraj enotnega ekonomskega prostora, npr. Znotraj EU, kjer se vodi skupna trgovinska politika, in kamor spada sedaj tudi Slovenija s svojim članstvom v EU.

V praksi se za blago in storitve, ki vstopajo v mednarodno menjavo, uporabljata dva načina obdavčevanja. To sta obdavčevanje po načelu destinacije in obdavčevanje po načelu porekla blaga.

8.1 Obdavčevanje po načelu destinacije

Prvi način, ki se imenuje obdavčevanje po načelu destinacije (destination principle) ali tudi načelo države uvoznice, izhaja iz kriterija porabe, ti. dejstva, da se bo uvoženo blago porabilo v državi uvoznici, zato se zanj uporabljajo davčni predpisi uvoznice, kar pomeni, da se na vrednost uvoza aplicira davčne stopnje države uvoza in da pobrani davek pripada državi uvoznici. Načelo destinacije je prevladujoč način obdavčevanja blaga v mednarodni trgovini med samostojnimi državami in je pravno kodificiran v sporazumu World Trade Organization (v nadaljevanju WTO). Uporaba tega načela tako državam ne daje pravice uporabljati kakršnihkoli poljubnih davčnih stopenj, temveč samo stopnje, ki so v skladu s principi nevtralnosti in liberalizacije svetovne trgovine. Navedeno eksplicitno navaja naslednji člen pogodbe o ustanovitvi WTA (Kranjec, 2003, str.):

»the products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied directly or indirectly to like domestic products«.

»Pomeni, da uvoženo blago na domačem (nacionalnem) trgu ne sme biti drugače obravnavano kot pa je obravnavano domače blago.«

8.2 Obdavčevanje po načelu porekla blaga

Za drugi način obdavčevanja blaga in storitev v mednarodni menjavi se uporablja načelo porekla blaga (angl. *origin principle*) oziroma kriterij proizvodnje. Blago v mednarodni menjavi se v tem primeru obdavčuje:

- Po predpisih države, ki blago izvaža (in proizvaja ali dodeluje), kar pomeni, da se uporabljajo davčne stopnje države izvoznice,
- Postopek odmere in administrativne formalnosti se opravijo v državi izvoznici in
- Davek je prihodek države izvoznice.

V nadaljevanju bom prikazala kako v praksi shematično poteka postopek obdavčevanja v obeh primerih.

Če velja načelo destinacije, kar je vedno primer v trgovini med samostojnimi državami (na primer med Slovenijo in Korejo), poteka obdavčevanje takole:

1. Izvozniki za blago, ki gre v izvoz, uporabijo ničelno stopnjo DDV, istočasno pa za vstopni DDV iz predhodnih faz zahtevajo povračilo, ki se imenuje izvozno povračilo (angl. *export rebate*). Na ta način vsebuje izvoženo blago samo čisto dodano vrednost brez posrednih davkov.
2. V državi uvoznici se blago obdavči z davkom, ki se imenuje kompenzatorni davek (angl. *compensatory tax*), ki je v bistvu DDV (ali maloprodajni davek), s čimer gre blago lahko v nadaljnjo predelavo ali v končno potrošnjo. V nadaljevanju se DDV obračunava v skladu z mehanizmom za kreditno obračunavanje.
3. Mehanizem izvoznih povračil in kompenzatornih davkov imenujemo mejna davčna izravnava (angl. *border tax adjustment*), ki zagotavlja enako obravnavo domačega in uvoženega blaga.

Če, nasprotno, velja načelo porekla, se blago, ki gre v izvoz, obdavči z DDV države izvoznice. V državi uvoznici se uvoženo blago v tem primeru ne obdavčuje, če gre v končno potrošnjo; če pa gre v nadaljnjo predelavo (npr. uvoz surovin, nedodelane proizvodnje), se zavezancu prizna odbitek davka, ki je bil plačan v državi izvoznici, vendar ne v celoti, temveč samo v višini, ki ustreza davčni stopnji države uvoznice. Ta varovalka je v obračun vgrajena zato, da si države z diferenciranimi stopnjami ne bi konkurirale v zajemanju davčnih prihodkov - če bi npr. Država izvoznica uporabljala 25-odstotno stopnjo DDV, država uvoznica pa 10-odstotno stopnjo, bi izvoz po načelu porekla pomenil, da uvoznica svojim davčnim zavezancem priznava odbitek vhodnega davka, ki je 15% ugodnejši kot za zavezance, ki ne poslujejo z uvoženimi proizvodi. To bi spodbujalo uvoz na škodo domače proizvodnje in davčnih prihodkov.

Načelo destinacije in načelo porekla blaga, ki sta kot izhodišči za urejanje mednarodne menjave enostavni, v praktični izvedbi, pa tudi na nivoju zasnove, povzročata številne probleme. Pri odločitvi za eno ali za drugo načelo je smiselno upoštevati tri elemente:

1. Delitev davčnega donosa med dvema jurisdikcijama,
2. Vpliv na alokacijsko učinkovitost oziroma nevtralnost in
3. Administrativne posledice izbrane ureditve.

Delitev davčnega donosa med dvema davčnima sistemoma. Pri uporabi načela destinacije se davčni donos deli v skladu s porabo in z davčnimi stopnjami, ki jih uporablja vsaka država neodvisno druga od druge. Davčna sistema (ali dve različni jurisdikciji) sta v tem primeru popolnoma ločena.

Pri načelu porekla blaga pa je potrebno usklajevanje, sicer bi davčni sistem z višjimi stopnjami izčrpaval sistem z nižjimi stopnjami.

Načelo porekla je uporabno in mogoče predvsem v primeru enotnega ekonomskega prostora, kot je EU, sicer z davčnega stališča ni nobenega vzroka, da bi država uvoznica prepuščala davek na potrošnjo državi izvoznici.

Vpliv na alokacijsko učinkovitost oziroma nevtralnost. Kako načelo destinacije in načelo porekla vplivata na alokacijsko učinkovitost v proizvodnji in potrošnji? Učinkovitost v proizvodnji in potrošnji zahtevata, da posredni davki ne smejo deformirati relativnih stroškov proizvodnje med državo porekla in državo destinacije. Po drugi strani velja tudi, da davki ne smejo deformirati relativnih cen za potrošnike.

Kako glede tega učinkuje obdavčevanje po načelu destinacije in načelu porekla?

Če obdavčujemo po načelu destinacije-načelu države uvoznice, se relativni stroški proizvodnje ne spremenijo: DDV ne vpliva na proizvodnjo v državi porekla, ker se v izvozu ne obračunava; prav tako pa ne vpliva na proizvodnjo v državi destinacije, ker je uvoženo blago obdavčeno enako kot domača proizvodnja. Načelo destinacije je torej nevtralnno s stališča lokacije proizvodnje in se bo investitor odločal za tisto lokacijo, kjer so proizvodni stroški (brez davkov) najnižji. Govorimo lahko o proizvodni učinkovitosti.

Po drugi strani obdavčevanje po načelu destinacije spreminja relativne cene za potrošnike. Maloprodajne cene bodo, pri drugih nespremenjenih pogojih, višje v tistih državah, ki imajo višje davčne stopnje. To je mogoče prikazati z enostavnim primerom (Stanovnik, 2002, str. 99):

Vzemimo, da imamo 4 proizvajalce hladilnikov, ki proizvajajo v Sloveniji (S), Nemčiji (N), Češki (Č) in Avstriji (A). Njihove cene proizvodnje so P S, P N, P Č in P A in po teh cenah hladilnike izvažajo v Francijo (F). Maloprodajne cene se bodo v Franciji oblikovale takole:

$$PS (I + t F) = PN (I + t F) = PČ (I + t F) = PA (I + t F) \quad (2)$$

Za hladilnike enake kvalitete bi morale biti maloprodajne cene v Franciji enake, kar pomeni, da bi tudi proizvajalci morali tendenčno proizvajati pod enakimi mejnimi stroški. Proizvajalci, ki imajo višje stroške, ne morejo obstati na trgu, kar pomeni, da se obdrži samo učinkovita proizvodnja. Po drugi strani pa francoski potrošnik plačuje ceno, ki je odvisna od stopnje francoskega DDV, ki je lahko višja ali nižja od stopenj v drugih državah. Potrošnja zato ni neodvisna od obdavčevanja.

In kako je z načelom porekla? Če obdavčujemo po načelu porekla, proizvodna učinkovitost ni zagotovljena, ker se proizvajalci odločajo za lokacijo, ki ima nižje skupne davke (npr. davčno oazo), zato tendenčno ni pritiska za izenačevanje cen proizvajalcev (v teoriji obstaja t.i. teorem ekvivalence, ki dokazuje, da je pod nekaterimi restriktivnimi predpostavkami vseeno, ali se uporablja načelo destinacije ali načelo porekla blaga). Na enotnem tržišču pa je pritisk za izenačevanje maloprodajnih cen v vseh državah, zato lahko govorimo o potrošni ali menjalni učinkovitosti. Maloprodajne cene hladilnikov se bodo v tem primeru oblikovale takole:

Matematično modeliranje (enačba):

$$PS (I + t S) = PN (I + t N) = PČ (I + t Č) = PA (I + t A) \quad (3)$$

Na vprašanje, katera učinkovitost je pomembnejša, proizvodna ali menjalna, je praktično nemogoče odgovoriti. Teoretiki dokazujejo, da je proizvodna učinkovitost pomembnejša. Vsekakor bo v EU s harmonizacijo davčnih stopenj, torej $t^*S = t^*N = t^*Č = t^*A$, in njihovim eventualnim poenotenjem odpadla dilema o izbiri načela obdavčitve, ker bosta oba izraza enaka.

Administrativne posledice izbrane ureditve. Administrativno je načelo destinacije bistveno enostavnejše kot načelo porekla blaga. Z mehanizmom mejne davčne izravnave se namreč avtomatično zagotavljajo podatki o ustrezni uvozni vrednosti, ki jo obdavčuje država uvoznica, država izvoznica pa ima nadzor nad odbitki vhodnega davka za blago, ki gre v izvoz.

Pri uporabi načela porekla, kjer se mehanizem mejne davčne izravnave ne uporablja, pa je v državi izvoznici potrebno posebej ugotavljati, ali fakturirane cene res ustrezajo cenam med neodvisnimi podjetji, ker bi sicer lahko prihajalo do previsokih povračil vhodnega DDV. Na strani uvoza je istočasno potrebno uvesti mehanizem fiktivnega vhodnega davka (angl. *notional tax*), sicer bi prišlo do dvojnega obdavčevanja istega blaga.

9 METODE OBDAVČEVANJA V MEDNARODNI MENJAVI

Medtem, ko praksa posrednega obdavčenja mednarodne menjave med neodvisnimi državami nedvoumno potrjuje prevladujočo uporabo načela destinacije, je v primeru enotnega ekonomskega prostora, kakršen je EU, izbira med načelom destinacije in načelom porekla soočena s specifičnimi problemi.

Kot je dobro znano, je končni cilj EU na ekonomskem področju vzpostavitev enotnega notranjega tržišča (angl. *Single Internal Market*) (Kranjec, 2003, str. 136):

- a) z enotno trgovinsko, prometno in kmetijsko politiko,
- b) z enotno denarno politiko z uvedbo evra ter
- c) z visoko stopnjo harmonizacije makroekonomskih politik, predvsem fiskalne politike (slednja se izvaja preko t.i.okvirnih usmeritev za ekonomsko politiko – angl. *Broad Economic Policy Guidelines*).

Udejanjanje enotnega notranjega tržišča, ki se je pričelo s postopnim odpravljanjem carin – ta proces je bil končan julija leta 1968 – in se nadaljevalo s harmonizacijo posrednih davkov in odpravo mejnih kontrol leta 1993, je kulminiralo z uvedbo enotne valute, evra, v začetku leta 1999 (Kranjec, 2003, str. 137).

Kljub velikemu napredku na področju posredne obdavčitve enotno tržišče dejansko ne deluje. V trgovini med državami članicami se namreč v praksi še vedno uporablja načelo obdavčenja po destinaciji, kar je značilno za trgovino med samostojnimi državami. To pomeni, da npr. Nemško podjetje, ki prodaja blago v lastni državi, obračunava na te prodaje nemški DDV, če pa ga prodaja na Portugalsko, obračunava na to blago ničelno stopnjo in dokončno obdavčitev z DDV opravi davčni organ Portugalske. Kljub enotnemu tržišču imamo tako opraviti z dvema načeloma obdavčevanja.

Glede na to, da je bilo jasno, da bodo leta 1993 odpravljene fizične kontrole na mejah (v Sloveniji s 1.5.2004), s čimer odpade možnost kontrole uvoza in izvoza (carinska kontrola) in s tem možnost obdavčevanja po načelu destinacije, sta bili predlagani dve rešitvi, metodi, ki omogočata nadaljnjo uporabo načela destinacije, in sicer, metoda odloženega plačila (angl. *Deferred Payment Scheme*) in metoda kliringa (angl. *Credit Clearance System*).

9.1 Metoda odloženega plačila

Metodo odloženega plačila je prva uvedla Nizozemska za trgovanje znotraj Beneluxa. Po tej tehniki se blago na meji fizično ne kontrolira in ne obdavčuje s kompenzatornim uvoznim

davkom. Prvi davčni zavezanec v uvozni državi, ki je lahko uvoznik ali predelovalec, na uvozno blago, ki ga prodaja naprej, aplicira davčno stopnjo države uvoznice in istočasno uveljavlja isti davek kot odbitek vhodnega davka oziroma kot implicitno povračilo kompenzatornega uvoznega davka.

Primer:

Podjetje v nekem mesecu uvozi blago v vrednosti 10.000 EUR in doma nabavi blago v vrednosti 30.000 EUR. Skupne domače prodaje v istem času znašajo 50.000 EUR. Pri 22-odstotni stopnji DDV (veljavna v Sloveniji) bo podjetje deklariralo davčno osnovo (domače prodaje in uvoz) v znesku 60.000 EUR, od česar mora obračunati 13.200 EUR izhodnega davka. Istočasno uveljavlja odbitek vhodnega davka 8.800 EUR (6.600 EUR na domače nabave in 2.200 EUR na uvoz), tako da je neto davek 4.400 EUR, kar natančno ustreza 22% dodane vrednosti (60.000 EUR minus inputi 40.000 EUR).

Ta metoda pa ni dovoljena za uvoz osebnih avtomobilov, za blago, ki se uvaža prek pošte, za blago, ki je podvrženo trošarini (tu se uporabljajo tudi posebna trošarinska skladišča), za uvoz izvzetih kmetov ali majhnih podjetij in za blago, ki ga uvažajo nerezidenti. Kljub tem pomanjkljivostim je metoda odloženega plačila po odpravi mejnih kontrol na notranjem tržišču edina, ki omogoča delovanje sistema posrednega obdavčevanja.

9.2 Metoda kliringa kot »predlog novega sistema«

Čeprav metoda odloženega plačila bistveno zmanjšuje mejne formalnosti in kontrole, ostaja dejstvo, da pretok blaga med državami članicami ne poteka enako kot pretok blaga znotraj posameznih članic in da enotno notranje tržišče ni popolnoma enotno. Zato je Evropska komisija v t.i. Beli knjigi leta 1982 pripravila predlog novega sistema, ki naj bi v celoti odpravil potrebo po fizičnih kontrolah na meji, tako da bi jo prenesel na kontrolo dokumentacije, istočasno pa državam zagotovil praktično enak davčni donos kot pri obdavčevanju po načelu destinacije.

Bistvo sistema kliringa je obdavčevanje izvoza ne po stopnji 0%, temveč po stopnji DDV države izvoznice. Gre torej za uporabo načela porekla blaga vendar z dodatnim mehanizmom medsebojnih izravnjav med davčnimi sistemi. Primer (Kranjec, 2003, str.138):

$$\begin{aligned} & \text{Država izvoza (X)} \\ & T = 10\% \\ & \text{Dodana vrednost} = \text{nabave } 150 + 50 & (4) \\ & \text{Izvoz brez DDV} = 200 \\ & \text{Izvoz z DDV} = 220 \\ & \text{Plačani davek} = 20 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 & \text{Država uvoza (Y)} \\
 & T = 20 \qquad \qquad \qquad (5) \\
 & \text{Uvoz z DDV} = 220 \\
 & \text{Terjatev uvoznika do države X} = 20
 \end{aligned}$$

Izvoz iz države X (enačba 4) se obdavčuje po stopnji države izvoznice in fakturira podjetju v državi Y. Davčna uprava države X od izvoznika prejme le 5 enot davka (čeprav je izvoznik od uvoznika dobil 20 enot), ker mu 15 enot pripada kot odbitek vhodnega davka na nabave 150 enot. Davčna uprava države X ima tako skupaj 20 enot prihodka, in sicer 15 enot od predhodne faze in 5 enot od izvoznika. Podjetje v državi Y (enačba 5) pri uvozu ne plača kompenzatornega davka, pač pa registrira terjatev do države izvoznice X. Te terjatve, ločeno po državah, občasno predloži davčni upravi svoje države, ki jih nato predloži davčnim upravam držav izvoznic. V našem primeru davčna uprava Y terjatev v znesku 20 enot predloži davčni upravi države X, le-ta pa iz predhodno pobranega davka to terjatev poravnava. Končno država Y uvozniku prizna odbitek vhodnega davka v znesku 20.

Končni rezultat je, da država izvoznica izvoz v celoti oprosti davka, država uvoznica pa ga obdavčuje šele v naslednjih fazah. **Glede na intenzivno trgovino med državami članicami bi se lahko terjatve in obveznosti med seboj pobotale prek klirinške hiše – zato tudi naziv sistem kliringa – in bi se izravnavali samo saldi, ki bi jih plačevale države neto izvoznice.** Oba sistema, sistem odloženega plačila in sistem kliringa, sta v bistvu samo druga najboljša (angl. *second best*) rešitev sistema posrednega obdavčevanja na enotnem notranjem tržišču. **Oba ohranjata filozofijo načela destinacije in sta administrativno zapletena.** Poleg tega ne odpravljata v celoti potrebe po mejnih kontrolah in ne rešujeta obdavčevanja v primeru izvzetih podjetij ali v primeru nakupov fizičnih oseb. Prav tako ni rešeno vprašanje obdavčevanja s trošarinami.

(Angl. *first best*) rešitev sistema posrednega obdavčenja na enotnem notranjem tržišču je obdavčevanje po poreklu blaga, ki do sedaj ostaja v veljavi.

9.2.1 Rezultati metode kliringa »kot predloga novega sistema«

Metoda klirinških izravnjav politično in administrativno ni bila nikoli sprejeta, zato je **Komisija usmerila napore v harmonizacijo (poenotenje) davčnih stopenj, s čimer bi posredno pripravila izhodišče za kasnejšo dokončno rešitev, t.i. obdavčevanje po načelu porekla, istočasno pa bi omejila davčno tekmovanje z nižjimi stopnjami.**

V direktivi (92/77/EEC) so bile tako sprejete minimalne stopnje za DDV, zmanjšano je bilo število stopenj, ki jih sme uporabljati posamezna država, in določena so bila prehodna obdobja za

odpravo nizkih stopenj v tistih državah, ki so si te izjeme izpogajale med pristopom. **Minimalna standardna ali splošna stopnja je 15%, minimalna znižana stopnja je 5% (dovoljeni sta največ dve znižani stopnji), za druge izjeme pa so določena prehodna obdobja; tako imenovana super znižana stopnja pa je nižja od 5 %.** Kot se pogosto dogaja, se je tudi v tem primeru pokazalo, da države niso pripravljene na kompromise, zato tudi še danes obstajajo velike razlike med državami pri stopnjah obdavčitev. Trenutno veljavne stopnje DDV v državah članicah EU so prikazane v spodnji tabeli.

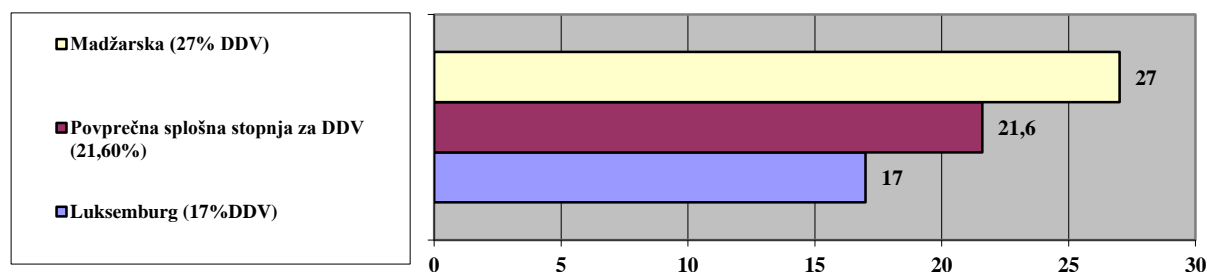
Tabela 7: Leto vstopa države v članstvo Evropske Unije in trenutno veljavne stopnje davka na dodano vrednost v državah članicah Evropske Unije.

Zap.št.	Države članice EU	Leto vstopa države v članstvo EU	Standardna stopnja DDV v %	Znižana stopnja DDV v %	Super znižana stopnja DDV v %
1.	Belgija	1952	21	6 in 12	-
2.	Danska	1973	25	-	-
3.	Nemčija	1952	19	7	-
4.	Grčija	1981	23	6,5 in 13	4,5
5.	Španija	1986	21	10	4
6.	Francija	1952	20	5,5 in 10	2,1
7.	Irska	1973	23	9 in 13,5	4,8
8.	Italija	1952	22	10	4 in 2
9.	Luksemburg	1952	17	8	3
10.	Nizozemska	1952	21	6	-
11.	Avstrija	1995	20	10 in 12	-
12.	Portugalska	1986	23	6 in 13	-
13.	Finska	1995	24	10 in 14	-
14.	Švedska	1995	25	6 in 12	-
15.	Velika Britanija (Združeno kraljestvo)	1973	20	5	-
16.	Bolgarija	2007	20	9	-
17.	Ciper	2004	19	5 in 9	-
18.	Češka	2004	21	10 in 15	-
19.	Estonija	2004	20	9	-
20.	Latvija	2004	21	12	-
21.	Litva	2004	21	5 in 9	-
					Se nadaljuje...

Nadaljevanje					
22.	Madžarska	2004	27	5 in 18	-
23.	Malta	2004	18	5 in 7	-
24.	Poljska	2004	23	5 in 8	
25.	Romunija	2007	24	5 in 9	-
26.	Slovenija	2004	22	9,5	-
27.	Slovaška	2004	20	10	-
28.	Hrvaška	2013	25	5 in 13	-

Vir: VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 2015; Porezna uprava, Republika Hrvatska-Ministarstvo Financija, Obrasci-porez na dodanu vrijednost, 2013; Države na poti k članstvu EU, 2014.

Slika 1: Primerjava med najvišjo in najnižjo ter povprečno splošno stopnjo za DDV v državah članicah EU.



Razlika med najvišjo 27 odstotno zakonsko določeno splošno stopnjo za DDV v državah članicah EU, ima jo Madžarska, in najnižjo uzakonjeno splošno stopnjo za DDV, ki je 17%, ima jo Luksemburg, v državah članicah EU je 10 odstotnih točk.

Najpogostejši in največkrat uzakonjeni splošni stopnji za DDV v državah članicah EU sta trenutno 20 in 21 odstotna stopnja, sledijo pa 23 in 25 ter 22 in 24 odstotna stopnja.

Trenutna povprečna splošna stopnja za DDV za blago in storitve v EU je 21,06%.

Razlika med najvišjo 18% znižano stopnjo za DDV (ima jo Madžarska), in najnižjo 5% zakonsko znižano stopnjo za DDV v državah članicah EU (imajo jo Velika Britanija, Ciper, Litva, Madžarska, Malta, Poljska, Romunija in Hrvaška) pa je kar 13 odstotnih točk, izjema je Danska, ki znižane stopnje za DDV ne uporablja in uporablja le splošno stopnjo (razvidno iz tabele 7 str. 61).

Najpogosteje uzakonjena znižana stopnja v državah članicah EU in hkrati najnižja stopnja med znižanimi stopnjami, razen na Danskem, ki znižanih stopenj nima določenih, je 5 odstotna

stopnja, sledijo, 6, 9, 10, 12, 13, 5,5, 13,5, 14 in 15 odstotna stopnja, 16 držav članic pa ima določeni po dve znižani stopnji. Najvišje določeno znižano stopnjo DDV med znižanimi stopnjami v državah članicah EU, kot sem že zgoraj zapisala, pa imajo tudi na Madžarskem, ki je 18% (tabela 7 str. 61).

Povprečna znižana stopnja DDV za blago in storitve v EU med državami članicami EU, ki jo imajo uvedeno (razen Danske) je tako po izračunu med sedemindvajseterico držav članic EU 9% (tabela 7 str. 61).

Razlika med najvišjo in najnižjo zakonsko določeno super znižano stopnjo za DDV v državah članicah EU je 2,8 odstotnih točk in sicer med sedmimi državami članicami EU, ki super znižano stopnjo uporabljajo (tabela 7 str. 61) .

Super znižano stopnjo za DDV trenutno uporablja le sedem držav članic EU (to so Grčija, Španija, Francija, Irska, Italija, Luksemburg in Poljska) od osemindvajsetih držav članic EU, in ta se giba med 2 in 4,9%, oziroma je po pravilih in dogovorih v Skupnosti nižja od 5% (tabela 7, str. 61).

Povprečna super znižana stopnja DDV za blago in storitve v EU med sedmimi državami članicami EU (kar sem zapisala že v prejšnjem odstavku, katere so Grčija, Španija, Francija, Irska, Italija, Luksemburg in Poljska), ki jo imajo uvedeno in jo uporabljajo je 3,91%.

Razlika med povprečno splošno stopnjo za DDV za blago in storitve v EU in povprečno znižano stopnjo za DDV za blago in storitve v EU v državah članicah EU je $21,60 - 9 = 12,6$ odstotnih točk.

Razlika med povprečno znižano stopnjo za DDV za blago in storitve v EU in povprečno super znižano stopnjo za DDV za blago in storitve v EU v državah članicah EU je $9 - 3,91 = 5,09$ odstotnih točk.

Razlika med povprečno splošno stopnjo za DDV za blago in storitve v EU in povprečno super znižano stopnjo za DDV za blago in storitve v državah članicah EU pa je $21,60 - 3,91 = 17,69$ odstotnih točk.

Slovenija se med državami članicami EU uvršča v višje povprečno fiskalno področje pri uporabi splošne in uporabi znižanih davčnih stopenj pri davku na potrošnjo oziroma davku na dodano vrednost.

Z uporabo splošne davčne stopnje 22-ih odstotkov je Slovenija za $(22\% - 21,60\% = 0,4\%)$ 0,4 odstotni točki nad povprečjem uporabe splošne stopnje za DDV v EU in z uporabo 9,5 odstotne

znižane davčne stopnje za DDV za (9%-9,5% = -0,5%) -0,5 odstotne točke nad povprečjem uporabe znižane stopnje za DDV med državami članicami v EU.

Super znižanih stopenj za DDV tudi Republika Slovenija ne uporablja, kot jih tudi večina držav članic EU ne uporablja.

Nekatere države članice EU uporabljajo tudi naslednjo t.i. "parking rate" stopnjo. Belgija uporablja 12% stopnjo DDV za določene energijske proizvode. Irska uporablja 13,5% stopnjo DDV za energijske produkte in nekatere storitve. Luxembourg uporablja 14% stopnjo DDV za določena vina, mineralna goriva in olja, za pomivalne in prezračevalne sisteme, za oglaševanje, komercialne publikacije in turistične kataloge. Avstrija uporablja 12% stopnjo DDV za vina kmetov in Portugalska uporablja 13% t.i. "parking rate" za vina (VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 2015).

V letu 2014 je država Slovenija uvedla še novi davek, ki ga do sedaj nismo poznali, in sicer davek na finančne storitve v višini 9,5% za nekatere finančne institucije (npr. banke) za provizije in njihove storitve npr. kreditne, ki jih zaračunavajo tako fizičnim osebam kot davčnim zavezancem.

Za nevladne organizacije, za javne zavode in društva, za oproščene dejavnosti v javnem interesu, npr. bolnišnična dejavnost, izobraževanje in izvoz je določena ničelna stopnja DDV.

Uzakonjena je tudi ničelna stopnja DDV oziroma oprostitev plačila dddv in tudi trošarin za npr. diplomatska predstavništva in konzulate, dobavo zlata centralnim bankam, pa tudi za agencije in organe EU ter mednarodne organizacije v skladu z mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo Republiko Slovenijo (ZDDV-1_PPNODDP-NPB4, 2015).

V Sloveniji davki na porabo po Eurostatu med 28-imi državami članicami EU (v nadaljevanju EU28) znašajo od leta 2000 do leta 2012 med 13,8% in 14,2% Bruto domačega proizvoda (v nadaljevanju BDP) oziroma (angl. *Gross Domestic product* – v nadaljevanju GDP), kar Slovenijo uvršča na 6. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

V Sloveniji je delež davkov na porabo v letu 2000 znašal 37,0% v skupnih davkih v EU28. V letu 2012 pa je delež teh davkov v skupnih davkih znašal 37,9%, kar Slovenijo uvršča na 9. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

V EU28 je pri DDV trend naraščanja davčnih stopenj.

V Sloveniji je delež DDV v letu 2000 znašal 23,1% v skupnih davkih v EU28. V letu 2012 pa je delež DDV v skupnih davkih znašal 21,8%, kar Slovenijo uvršča na 12. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

V Sloveniji je delež DDV v letu 2000 znašal 8,6% GDP, v EU28 pa je v letu 2012 delež DDV v GDP v skupnem znašal 8,2%, kar Slovenijo uvršča na 11. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

10 PREDLOG DIREKTIVE SVETA O SKUPNEM SISTEMU DAVKA NA DODANO VREDNOST GLEDE STANDARDNEGA OBRAČUNA DDV

10.1 Sklepi in priporočila

(Predlog direktive Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede standardnega obračuna DDV, COM(2013) 721 final – 2013/0343 (CNS), 2014, Mnenje Evropskega ekonomsko-socialnega odbora (v nadaljevanju EESO). EESO podpira uvedbo standardnega obračuna DDV. Gre za nov instrument, ki bi lahko, če se bo pravilno uporabljal, zmanjšal upravno breme za podjetja v EU in tako omogočil boljši izkoristek potenciala enotnega trga, učinkovitejše pobiranje davkov ter uspešnejši boj proti davčnim goljufijam. Odbor ob tem poziva Komisijo, naj ne popusti v svojih prizadevanjih, ko bo čas za izvajanje predloga.

EESO podpira čim večjo standardizacijo načina in oblike za predložitev standardnega obračuna DDV. To bo omogočilo zmanjšanje upravnega bremena, zlasti za podjetja, ki poslujejo čezmejno in ki bodo tako bolj konkurenčna. Z omejitvijo izkrivljanj konkurence se bodo poleg tega preprečile izgube delovnih mest. Vendar pa je ta predlog zgolj prvi majhen korak pri odpravljanju številnih razlik, ki obstajajo med državami članicami v zvezi s pravili in formalnostmi za DDV. Temeljito je treba razmisliti o stroških in koristih, ki jih sprememba sistema poročanja o DDV (in notranjih postopkov) lahko prinese podjetjem, zlasti MSP.

EESO v zvezi s predlogom v delovnem dokumentu Komisije z naslovom Prizadevanja za dokončni sistem DDV poudarja, da so številne razlike med pravili in formalnostmi za DDV med državami članicami posledica različnih možnosti, ki jih daje direktiva o DDV. EESO pozdravlja pripravljeni predlog, saj gre za prvi in zelo potreben korak do učinkovitejšega boja proti davčnim utajam in goljufijam ter zmanjšanja upravnega bremena, ki je povezano z izvajanjem direktive. V prizadevanjih za dokončen sistem DDV je treba upoštevati, da bo vplival na sisteme poročanja in povzročil spremembe notranjih postopkov (ki bodo pomenile dodatne stroške za podjetja in organe).

EESO podpira pobudo Komisije o določitvi tehničnih podrobnosti, postopkov, opredelitev in načinov oddaje standardnega obračuna DDV po elektronski poti. Vendar pa izraža zaskrbljenost zaradi poskusa, da se uporabi komitološki postopek tudi za določitev načel za popravke obračuna. Zato predlaga, da se te podrobnosti dejansko zapišejo v končni različici direktive.

EESO poziva Komisijo, naj pojasni nekatere vidike predloga, zlasti možnost držav članic, da v primeru, ko je obdobje za obračun DDV za mikropodjetja, katerih promet ne presega 2.000.000 EUR, podaljšano in se obračuni oddajajo četrtletno, zahtevajo vmesno plačilo DDV. Pojasni naj tudi s tem povezano zmanjšanje upravnih zmogljivosti davčnih organov v državah članicah.

EESO podpira načelo "samo enkrat", ki bi zagotovilo, da bi morala podjetja določene podatke posredovati nacionalnim organom samo enkrat. Podatke bi bilo treba zbirati tako, da bi jih nacionalni organi lahko uporabili tako za nadzor (preprečevanje davčnih utaj in goljufij) kot v statistične namene. Podjetja ne bi imela več dvojne obveznosti, da izpolnijo različne formularje in obrazce za napoved DDV.

EESO priporoča državam članicam, naj bolj izkoristijo mehanizme, ki omogočajo boljše delovanje poslovnega okolja; predvsem bi moral davek zapasti v plačilo šele, ko je kupec plačal račun – s tem bi preprečili situacijo, ko poštena podjetja dejansko dajejo državi posojilo – in določiti bi bilo treba ustrezne roke za vračilo preveč plačanega DDV. EESO meni, da uvedba tovrstnih mehanizmov ne sme povzročiti dodatnega upravnega bremena.

Po mnenju EESO je izredno pomembno, da si Komisija odločneje prizadeva za učinkovito standardizacijo časovnih načrtov in rokov za celotno paleto plačil, povezanih z DDV (plačevanje na obroke, plačilo davka, vračilo preveč plačanega davka), ter možnosti za popravke davčne napovedi, tako da bodo cilji iz predloga v celoti izpolnjeni.

10.2 Prilagodljive evidence so nujne za nemoteno poslovanje

Zmanjšanje upravnega bremena v korist predvsem MSP je pomembna naloga, predvsem zato, ker se podjetjem tako omogoči, da se dejansko osredotočijo na poslovanje. EESO pozdravlja predlog direktive, katerega cilj je okrepiti mednarodno konkurenčnost podjetij EU ter izboljšati delovanje enotnega trga. Pozitivni učinki predloga na poslovanje podjetij se lahko pozneje pokažejo tudi pri pobiranju davkov, v javnem sektorju, pri nacionalnih proračunih, večjih finančnih sredstvih za socialno kohezijo, boljšem dostopu do javnih storitev ter učinkovitejši javni upravi. Po pričakovanjih bo na splošno prinesel koristi tako povprečnemu evropskemu državljanu kot tudi MSP.

Kot v predlogu navaja Komisija, je DDV pomemben vir za proračune držav članic, ki iz tega naslova dobijo v povprečju 21 % nacionalnih davčnih prihodkov. Vendar pa Komisija ocenjuje, da je 12 % potencialnih prejemkov iz naslova DDV vsako leto nepobranih. Zato je pomembno, da si EU in države članice prizadevajo za učinkovitejše pobiranje DDV in boj proti davčnim goljufijam ter utajam, hkrati pa podprejo vsako pobudo, ki pomaga ohraniti delovna mesta.

Predlog direktive, katerega cilj je uvedba standardnega obračuna DDV, bi lahko, če se bo pravilno izvajal, zagotovil učinkovitejše pobiranje davkov in uspešnejši boj proti davčnim goljufijam. Poleg tega lahko pomaga pri odpravljanju težav, s katerimi se soočajo podjetja pri izvozu na enotni trg EU.

Trenutno so obračuni DDV zelo malo usklajeni in države članice pri odločanju o tem, kaj mora vsebovati obračun, upoštevajo svoje posebnosti. Zaradi sedanjega sistema obračunavanja DDV imajo podjetja, ki poslujejo mednarodno, dodatne stroške, ki so posledica zapletenih birokratskih postopkov in obrazcev za obračun v različnih jezikih. EESO se zato zavzema za čim večjo uskladitev postopkov za predložitev obračuna DDV.

Cilj predloga je uvedba standardnega obračuna, kar naj bi vsem podjetjem olajšalo poslovanje in zmanjšalo upravno breme. Podjetja predlog podpirajo in predvsem MSP se zavzemajo za to, da jim ne bi bilo treba tako pogosto vlagati obračuna. Podjetje PwC je ocenilo, da bi EU-27 z uvedbo obveznega standardnega obračuna DDV za vse države članice in zmanjšanjem upravnega bremena prihranila neto 17,2 milijarde EUR.

Uskladitev obračunov DDV pa bi poleg prihrankov za podjetja pomenila tudi, da bi nacionalni davčni organi morali izvesti dodatno enkratno naložbo. **V skladu s študijo PwC 2013: Študija o izvedljivosti in učinku standardnega obračuna DDV, enotnega za vso EU** (Predlog direktive Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede standardnega obračuna DDV, COM(2013) 721 final – 2013/0343 (CNS), 2014, Mnenje EESO), bi namreč izdatki davčnih organov za informacijsko tehnologijo, potrebno za izvajanje predloga o standardnem obračunu DDV, znašali približno od 800 milijonov do 1 milijarde EUR. Izdatki bi se srednje- do dolgoročno pokrili z večjo učinkovitostjo pri pobiranju davkov in uspešnejšim bojem proti davčnim goljufijam in utajam. Poudariti pa je še treba, da bo izvajanje predloga neizogibno povzročilo stroške tudi davkoplačevalcem (zamenjava programske opreme za računovodstvo).

10.3 Splošne ugotovitve

EESO podpira predlog direktive Sveta za uvedbo standardnega obračuna DDV. To bi zmanjšalo upravno breme in poenostavilo vlaganje obračuna DDV v različnih državah, s tem pa izboljšalo okolje za podjetja na enotnem trgu EU. Uskladitev napovedi DDV v vseh državah bo davčnim zavezancem omogočila lažje poslovanje na več trgih, enotni trg pa bo tako postal bolj konkurenčen.

Po mnenju EESO je to pravi korak, ki ga je treba storiti v prizadevanjih za preprečitev izkrivljanja konkurence, ohranitev delovnih mest in izboljšanje nadzornih mehanizmov pri izmenjavi informacij med davčnimi organi ter med organi in podjetji. Vse to bo mogoče

uresničiti z uvedbo standardnega obračuna DDV. Zahtevki za dodatne informacije, ki niso določene v predlogu, bi morali biti možni samo, če so te informacije nujno potrebne za davčni nadzor ter za boj proti davčnim utajam in goljufijam.

Opozoriti je treba, da gre pri tem predlogu za zapleteno spremembo, ki bo imela posledice ne le za davkoplačevalce, temveč tudi za davčne organe v vseh državah članicah, in bo zahtevala spremembo vsebine in oblike sedanjih obračunov DDV, zlasti elektronske oddaje. EESO zlasti opozarja na predlog Prizadevanja za dokončni sistem DDV in poziva Komisijo, naj upošteva cilje iz tega dokumenta, predvsem pri izvajanju sedanjega predloga, tako da posameznih vidikov v zvezi z enotnim obračunom DDV ne bo treba popolnoma spreminjati.

EESO opozarja, da bo – če bodo na Komisijo prenesena pooblastila za določitev tehničnih podrobnosti – uvedba standardnega obračuna DDV v sisteme davčnih organov v nekaterih primerih težavna, saj zbiranje in obdelava davčnih obračunov potekata v različnih sistemih. EESO podpira tiste dele člena 255a v predlogu direktive, v skladu s katerimi se na Komisijo prenesejo naslednja pooblastila: določitev tehničnih podrobnosti (alineja (a)), določitev opredelitev in postopkov (alineja (b)) in elektronske varnostne metode (alineja (d)). Opozarja tudi na možnost, da se za doseg ciljev iz predloga uporabijo tudi nezakonodajni ukrepi, kot so prostovoljni pristop ali primeri najboljše prakse. Če bodo na Komisijo prenesena pooblastila, EESO izraža željo, da se bo z njim posvetovala pri pripravi podrobnega predloga za člen 255a, tako da bo lahko izrazil svoje stališče (Predlog direktive Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede standardnega obračuna DDV, COM(2013) 721 final – 2013/0343 (CNS), 2014, Mnenje EESO).

Standardni obračun DDV bo državam članicam omogočil takojšnjo izmenjavo informacij in bo lahko koristen pri zmanjševanju davčnih goljufij. Hkrati lahko pripomore k učinkovitejšemu pobiranju davkov in proračunski konsolidaciji.

EESO podpira elektronsko oddajo napovedi, saj bo poenostavila zbiranje in obdelavo podatkov iz obračunov DDV, tudi iz predlaganega standardnega obračuna, vendar opozarja, da lahko v nekaterih državah članicah pride do zapletov. Poleg tega lahko zviša stroške za nekatera podjetja, zato bi jim bilo treba omogočiti, da oddajo obračun na papirju, če to ne zmanjša možnosti za preprečevanje davčnih utaj in goljufij.

10.4 Posebne ugotovitve

Podjetja z letnim prometom manj kot 2.000.000 EUR (ali enak znesek v nacionalni valuti) lahko predložijo četrletne obračune DDV. EESO meni, da je ta meja za nekatere države članice previsoka, in predlaga, da se omogoči znižanje, tako da bodo lahko države upoštevale posebnosti njihovega poslovnega okolja. Z vidika predlaganih sprememb člena 206 bi lahko dopustitev

četrletnih obračunov v nekaterih državah negativno vplivala na denarne tokove v javnih proračunih. Zato EESO predlaga, da Komisija ohrani možnost obročnih plačil DDV, s katerimi se nadomestijo možni izpadi prihodka iz naslova DDV, ki so posledica podaljšanja davčnega obdobja za veliko število davkoplačevalcev.

EESO se zavzema za standardizacijo osnovnih podatkov na obračunih in se strinja s tem, da se k podatkom in točkam doda še rubrika o odbitku davka. Odbor pozdravlja prizadevanja Komisije, ki želi zagotoviti, da se upravno breme ne bi povečalo, če se uporabi samo obvezni del standardnega obračuna DDV (v skladu s členom 250). EESO poziva Komisijo, naj zagotovi, da bodo morale države članice obvezno dovoliti izpolnjevanje standardnega obračuna DDV v katerem koli jeziku Unije, saj bi s tem zmanjšali upravno breme.

EESO podpira uvedbo standardnega obračuna DDV, ki bi imel enako obliko za vse države članice. Zato predlaga, naj standardni obračun sestavljata dva dela, države članice pa se same odločijo, ali bodo uporabile samo obvezni del v skladu s členom 250 predloga direktive ali pa bodo zahtevale tudi nekatere od podatkov, navedene v členu 251. Hkrati morajo davčni organi imeti možnost, da zahtevajo dodatne informacije, če so te potrebne za učinkovitejšo preprečevanje davčnih utaj in goljufij. Za dodatne informacije za omejeno in vnaprej določeno obdobje bi bilo treba odboru Komisije, ustanovljenemu v ta namen, poslati zahtevek. Po mnenju EESO bi morale biti te informacije še en del standardnega obračuna DDV, tako da bi imela obvezni (člen 250) in neobvezni del (člen 251) še vedno enako obliko, tudi če se izjemoma od davkoplačevalcev zahtevajo dodatne informacije.

EESO pozdravlja predlog za črtanje člena 261, s čimer se zmanjša upravno breme za podjetja, saj jim ne bi bilo več treba dvakrat posredovati informacij. EESO poziva Komisijo, naj seznanja s primeri najboljše prakse in tako države članice spodbuja k učinkovitemu zbiranju in izmenjavi podatkov.

Ko se bo začela izvajati spremenjena direktiva o standardnem obračunu DDV v končni različici, bo treba dati davkoplačevalcem dovolj časa, da se seznanijo z novo obliko davčne napovedi in da jim postane domača. EESO meni, da je standardni obračun DDV pomemben, zato je treba najti pravo ravnovesje med kakovostjo dokončne različice direktive in rokom za njeno izvajanje. Pri tem se Odbor zavzema za bolj ambiciozen rok za začetek izvajanja. Hkrati poziva davčne organe v državah članicah, naj čim bolj podprejo davkoplačevalce pri seznanjanju z različnimi elementi direktive, npr. tako, da jim ponudijo spletne pripravljalne tečaje.

Poudariti je treba, da v državah članicah velja cela vrsta zakonodajnih določb (roki, pravila ipd.), ki urejajo vračilo DDV in ki jih sedanji predlog ne upošteva dovolj. Ravno tako ne upošteva dovolj naslednjih dejstev: 1) države članice imajo sisteme za analizo tveganja, izbiro podjetij za davčno preverjanje in odkrivanje davčnih goljufij, ki so povezani s strukturo davčnega obračuna, ter 2) struktura davčnega obračuna v državi je prilagojena nacionalnim posebnostim. EESO

poziva Komisijo, naj državam članicam jasno pove, da mora vsaka od njih storiti vse, kar je v njeni moči, da se izboljšata zbiranje in izmenjava informacij med nacionalnimi organi (carinskimi organi, statističnimi uradi ipd.) (Predlog direktive Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede standardnega obračuna DDV, COM(2013) 721 final – 2013/0343 (CNS), 2014, Mnenje EESO).

EESO podpira načelo "samo enkrat", v skladu s katerim bi morala podjetja samo enkrat predložiti iste informacije. V utemeljenih posameznih primerih se lahko zahtevajo podrobni podatki, da se lahko izvaja nadzor, nujen za boj proti davčnim utajam in goljufijam. Predlog daje možnost za zbiranje podatkov, ki bodo zagotovili najboljši možni nadzor. Omogočiti bi bilo treba tudi, da se predloženi podatki uporabijo v statistične namene. Tako podjetjem ne bi bilo treba posredovati istih podatkov več organom v različnih dokumentih in formatih.

Po mnenju EESO bi bilo mogoče izboljšati delovanje enotnega trga EU, če bi davčni organi vračali DDV v ustreznih časovnih razmikih, hkrati pa bi v ustreznem obsegu nadaljevali boj proti davčnim utajam in goljufijam. Podoben učinek bi lahko dosegli za MSP, če bi se bolj dosledno izvajalo pravilo, v skladu s katerim davek zapade v plačilo šele, ko je bil plačan račun. S tem bi odpravili nezaželen pojav, ko namreč ogoljufana podjetja državi dajejo kredit. Zato EESO poziva Komisijo, naj države članice spodbuja k izvajanju tega pravila, saj bi s tem pomagali zagotavljati pregledno poslovno okolje.

V skladu s sedanjim predlogom direktive se na Komisijo prenesejo izvedbena pooblastila za popravke davčnega obračuna. Hkrati se državam članicam daje pravica do popravka standardnega obračuna DDV in do določitve rokov za te popravke. Ker učinek komitološkega postopka na posamezne države članice po mnenju EESO v tem primeru ni jasen, bi bilo treba vsa pravila v zvezi s popravkom standardnega obračuna DDV vključiti v predlog direktive, njihovo izvajanje pa bi moralo biti v pristojnosti posameznih držav članic. EESO si želi aktivno sodelovati pri pripravi izvedbenih aktov za obravnavano direktivo.

11 DOHODNINA Z ENO SAMO STOPNJO

Nekatere države imajo določeno dohodnino z eno samo (t.i. proporcionalno) stopnjo, v praksi »angl. *flat tax*« pomeni dohodnino z eno samo stopnjo. Na primer v Latviji imajo določeno takšno dohodnino v višini 25% in v Rusiji na primer dohodnino z eno samo stopnjo v višini 13%, kar je razvidno iz tabele 8 na str. 71.

Enotna davčna stopnja se na ravni podjetja določi kot (Čok, 2006, str. 1): davčna osnova je enako, osnova za DDV minus plače; na ravni posameznika pa je davčna osnova enaka, plača minus fiksna davčna olajšava.

Poleg predloga za uvedbo ene same (proporcionalne) stopnje pri dohodnini, se je v Sloveniji sočasno predlagalo tudi uvedbo ene same stopnje pri DDV (Čok, 2006, str. 1).

Posledice dviga znižane stopnje DDV na eno samo stopnjo naj bi bile v Sloveniji naslednje (Čok, 2006, str. 1):

- a. v gospodarstvu bi posledice občutila trgovina na drobno, turizem in kmetijstvo; znižana 9,5% stopnja zajema hrano, vodo, zdravila, javni prevoz, tisk, kulturne storitve, stanovanja, kmetijske inpute (živali za pisanje, semena, sadike, gnojila, fitofarmacevtska sredstva, storitve, ki so namenjene izključno za uporabo v kmetijstvu, gozdarstvu in ribištvu), komunalne storitve, turistične nastanitve, uporabo športnih objektov
- b. pri dohodkovno šibkejših slojih bi se pojavilo vprašanje kompenzacije nižjega dohodka, zato bi se v okviru obstoječega sistema socialnih transferjev ali v okviru nekega novega sistema pričakovano povečalo število upravičencev do socialnih transferjev, in sicer število prejemnikov denarne socialne pomoči, število prejemnikov otroškega dodatka in varstvenega dodatka,
- c. posledice za zdravstveno varstvo bi bile razvidne pri proračunu Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, saj so zdravila sedaj obdavčena z nižjo stopnjo DDV,
- d. vprašanje inflacije.

Tabela 8: Dohodnina z eno samo (proporcionalno) stopnjo predvsem v državah vzhodne Evrope

Država	ENOTNA DAVČNA STOPNJA v %	Leto uveljavitve
Gruzija	12	2005
Rusija	13	2001
Srbija	14, sedaj 12	2003/2004
Slovaška	19% (2004), 25% (2013), sedaj ne več	-
Latvija	25	1994
Estonija	26 (1996) – 20% (2007); 24% (2006), sedaj 21	2015
Litva	prej 33 sedaj 15	1994/2005
Hong Kong	10 (1947); sedaj 16	2006
Jersey	20	1940
Madžarska	16	2011

Vir: M. Čok, Enotna davčna stopnja, 2006; Countries that have flat tax systems, 2015.

12 NEKATERE ZNAČILNOSTI DAVČNIH POROČIL O OBDAVČITVI DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V EVROPSKI UNIJI

Davek na dobiček oziroma v skladu z novo zakonodajo v Sloveniji davek od dohodkov pravnih oseb je davek na dobiček korporacij – delniških družb, družb z omejeno odgovornostjo. V anglosaksonski literaturi je ta davek imenovan Corporation (income) tax, v nemški Koerperschaftsteuer. Korporacije so ustanovljene na podlagi vplačila kapitala z omejeno odgovornostjo, zato je davek na dohodek pravnih oseb podjetij teoretično davek na donos na vloženi kapital. Samostojni podjetnik posameznik jamči s svojim celotnim premoženjem, zato je obdavčen v okviru vseh prejemkov podjetja z dohodnino (Kokotec-Novak, 2005, str. 125).

S stališča proračuna je davek od dohodkov pravnih oseb v razvitih državah manj pomemben davek, vendar ne nezanemarljiv. V državah EU znaša delež tega davka v skupnih davčnih prihodkih okoli 8%, v Sloveniji okoli 3% (Kokotec-Novak, 2005, str. 125).

V Sloveniji je delež direktnih davkov v letu 2012 znašal 0,7% GDP, v EU28 je v letu 2012 delež vseh davkov v GDP v skupnem znašal 39,4% (Taxation Trends in the EU, 2015).

V Sloveniji je delež direktnih davkov v letu 2000 znašal 19,8% v skupnih davkih v EU28. V letu 2012 pa je delež teh davkov v skupnih davkih znašal 20,8%, kar Slovenijo uvršča na 22. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

V Sloveniji je delež davkov na dohodek v letu 2000 znašal 6,5% v skupnih davkih v EU28. V letu 2012 pa je delež teh davkov v skupnih davkih znašal 7,2%, kar Slovenijo uvršča na 26. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

V Sloveniji je delež davkov na dohodek v letu 2000 znašal 1,2% GDP, v EU28 pa je v letu 2012 delež teh davkov v GDP v skupnem znašal 1,3%, kar Slovenijo uvršča na 27. mesto med EU28 (Taxation Trends in the EU, 2015).

Kljub sorazmerno majhni teži v skupnih javnih prihodkih pa je omenjeni davek zelo pomemben davek, ker ima lahko negativne učinke na investicije, vpliva pa tudi na izbiro načina financiranja podjetij ter na odločitve o pravnem statusu podjetij, oziroma na njihovo organiziranost. Lahko deformira podjetniške odločitve, zato je pomembno, da poznamo njegovo delovanje in učinke (Kranjec, 2003, str.154-155).

Kot ugotavlja avtorica Sieboldova (Siebold, 2002, str. 250), ima davek od dohodkov pravnih oseb oziroma korporacij glede na velikost davčne stopnje in glede na davčne vzpodbude posebno signalno funkcijo za tuje investitorje in vlaganje v t.i. davčne oaze.

Zanimivo je razmišljanje, ali je davek od dohodkov pravnih oseb oziroma korporacij dober davek. Politično je zelo popularen davek, ker se "navidezno" obdavčujejo tista podjetja, ki imajo visoke dobičke. Davčna stroka pa je mnenja, da je omenjeni davek škodljiv davek, ki lahko povzroča napačno alokacijo investicij in predvsem napačno izbiro financiranja podjetij. Glede na to, da so kapitalska podjetja v lasti predvsem delničarjev, je celotni dohodek takih podjetij mogoče pripisati delničarjem, bodisi v obliki razdeljenega dobička ali v obliki nerazdeljenega dobička. Nerazdeljen dohodek ima za posledico porast vrednosti podjetja, kar se pokaže na trgu v obliki dviga vrednosti delnic oziroma kapitalskih dohodkov. Če tako gledamo na vlogo lastnikov, so nekateri strokovnjaki mnenja, da bi bilo potrebno odpraviti davek na dohodek pravnih oseb in predlagajo obdavčenje samo na ravni posameznikov, ki prejemajo dividende ali kapitalske dobičke. V tem primeru bi šlo za integracijo davka od dohodka in dohodnine, pri čemer bi bil plačani davek od dohodka samo akontacija davka na dohodke iz kapitala.

Po drugi strani pa zagovorniki samostojnega davka od dohodkov pravnih oseb poudarjajo, da kapitalske družbe v svojem poslovanju uživajo razne koristi od javnih storitev in sicer: uporabljajo javne dobrine in storitve (infrastrukturo, varnost), kapitalske družbe imajo do svojih upnikov samo omejeno odgovornost in jamčijo le z vloženim kapitalom ter na svojo okolico pomembno vplivajo tako v ekonomskem kot družbenem pogledu, zato jih mora država regulirati. Vse to govori v prid obdavčitve korporacij glede na dohodek oziroma donos kapitala.

Torej je kot ocenjuje dr. Kranjec (Kranjec, 2003, str. 153-156) iz čisto ekonomskega stališča primernejši pristop zagovornikov integracije, drugi pristop pa je možno zagovarjati s širšega družbenega vidika. Ne glede na omenjena gledanja je dejstvo, da je v državah EU obdavčitev takšna, da podjetja-gospodarske družbe plačujejo davek od dohodkov pravnih oseb.

12.1 Značilnosti davka od dohodkov pravnih oseb v državah članicah Evropske Unije in sestavljanje davčnih poročil

Značilnosti davka od dohodkov pravnih oseb v državah članicah, ki so vstopile v EU pred 1.5.2004 so prikazane v tabeli ločeno od ostalih držav, ki so vstopile vanjo po 1.5.2004, saj je bil njihov razvoj obdavčitve drugačen kot v ostalih članicah. V tabelah so značilnosti davka od dohodkov pravnih oseb v Evropi prikazani z vidika davčnih stopenj, z vidika nekaterih dejavnikov, ki opredeljujejo davčno osnovo in prenosa davčne izgube ter z vidika davčnih vzpodbud.

Tabela 9: Davčne stopnje (v %) davka od dohodkov pravnih oseb v državah Evropske Unije.

Država EU	Davčne stopnje (v %)
1. Belgija	33% (osnovna stopnja), (povečana 33,99% stopnja – 33% + 3% “ <i>surcharge</i> ” – dodatni davek)
2. Danska	30%
3. Nemčija	26,5% ; 5,5% “ <i>angl. solidarity surcharge</i> ”, t.j. efektivna splošna stopnja 27,96% za dobičke, prenesene iz prejšnjih let, veljajo nekatere posebnosti. V skladu z davčno reformo znaša davčna stopnja z letom 2004 25%.
4. Grčija	35% , 25% za osebne družbe, osebe civilnega prava
5. Španija	35% ; Podjetja, katerih prihodki ne presegajo 5 mio EUR, so obdavčeni po stopnji 30% za prvih 90.151,81 EUR letnega dobička in po splošni stopnji za za znesek, ki presega navedeni znesek.
6. Francija	33,33% (splošna stopnja) ; 3% “ <i>angl. surcharge</i> ” na splošno stopnjo, t.j. efektivna splošna stopnja 34,33%, posebnosti (znižana in zvišana splošna davčna stopnja za nekatera podjetja)
7. Irska	12,5% ; Posebne stopnje za določene dejavnosti oziroma družbe (25%, 20%).
8. Italija	34%. Z letom 2004 33%. ; 19% v posebnih primerih (kap. dobički pri odtujitvi podjetja alo kvalificirane udeležbe)
9. Luksemburg	22% ; 4% “ <i>surcharge</i> ” t.j. efektivna splošna stopnja 22,88% progresivne stopnje za družbe z obdavčljivim dohodkom do 15.000 EUR: to je 20% za obdavč.dohodek do 10.000 EUR in 26% za obdavč.dohodek nad 10.000 do 15.000 EUR.
10. Nizozemska	29% in 34,5% nad 22.689 EUR.
11. Avstrija	34% oz. minimalno 3.500 EUR za delniške družbe in 1.750 EUR za družbe z omejeno odgovornostjo. Z letom 2004 znaša davčna stopnja 25%, v skladu z davčno reformo.
12. Portugalska	30% (možen “ <i>angl. surcharge</i> ” do 10%, naložen s strani občin = skupaj torej največ 33%. Z letom 2004 25% davčna stopnja.
13. Finska	29%
14. Švedska	28%
15. Velika Britanija	30% za podjetja, ki imajo nad 1.500.000 GBP dobička v davčnem izkazu. Za mala podjetja pod 300.000 GBP dobička v davčnem izkazu velja stopnja 19%.
16. Bolgarija	
17. Ciper	
18. Češka	31%. Z letom 2004 28%. ; 15% velja za dobičke investicijskih in pokojninskih skladov, podjetja z najmanj 20 zaposlenimi, od katerih je najmanj polovica invalidov, so lahko upravičena do 50% znižanja splošne davčne stopnje.
	Se nadaljuje...

Nadaljevanje	
19. Estonija	Davek na razdeljen dohodek po stopnji 26 % od neto zneska razdelitve.
20. Latvija	19% za leto 2003 in 15% za kasnejša leta
21. Litva	15%
22. Madžarska	18%, z letom 2004 16%.
23. Malta	35 %
24. Poljska	27 %
25. Romunija	
26. Slovenija	17 %
27. Slovaška	25%, z letom 2004 19%. 15% za podjetja, katera ustvarijo vsaj 50% prihodkov s kmetijsko dejavnostjo. 18% za podjetja z najmanj 20 zaposlenimi, od katerih je najmanj polovica invalidov.
28. Hrvaška	

Vir: European Tax Handbook 2003; International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, Povzeto po Poročevalcu Državnega zbora RS št. 7, Ljubljana, 2004, str. 16, 17.

Podatki so navedeni iz objavljenega gradiva v Poročevalcu Državnega zbora RS in se nanašajo na leto 2003. Davčna stopnja v Avstriji znaša z letom 2004 25%, v skladu z davčno reformo. Enako v Nemčiji (glej podatke o davčnih reformah v poglavju 5).

Z letom 2004 so davčne stopnje Latvija 15%, Litva 15%, Madžarska 16%, Poljska 19%, Slovaška 19%, Portugalska 25%, Češka 28%, Italija 33% (Vir: Deloitte & Touche, 2004).

Slovenija je s stopnjo 17% pri obdavčitvi dohodka pravnih oseb med najnižjimi v Evropi, npr. Grčija, Italija, Nizozemska, Španija in Malta pa s stopnjo 33%, 34% oziroma 35% med najvišjimi v Evropi. Slovenija je zato prikladna za tuje investitorje. Irska je z 12,5% davčno stopnjo med najnižjimi davčnimi stopnjami v Evropi poleg Latvije in Litve s stopnjo 15% ter Madžarsko s 16% ter Poljsko in Slovaško z 19% davčno stopnjo pri davku na dohodek.

Tabela 10: Nekateri dejavniki, ki opredeljujejo davčno osnovo ter značilnosti prenosa davčnih izgub v državah Evropske Unije.

Država članica EU	Amort. Zgradb	Amort. strojev	Vrednotenje Zalog	Prenos izgube
1. Belgija	Enak.č.am./pad.č.am. 20 let/ 10% - pad.	Enak.č.am./ pad.č.am. max 40%	FIFO/LIFO POPR.CENE	neomejeno
2. Danska	Enak.č.am. 20 let	Pad.č.am. max. 25%	FIFO POPR.CENE	Od 1.1.2002 neomejeno
				Se nadaljuje...

Nadaljevanje				
3. Nemčija	Enak.č.am. 33,3 let	Enak.č.am. Pad.č.am. max. 20 %	LIFO POPR.CENE	Neomejeno (1 leto– nazaj)
4. Grčija	Enak.č.am. 8-20 let	Enak.č.am./pad.č.am. 3 x enak.	FIFO/LIFO POPR.CENE	5 let
5. Španija	Enak.č.am. 33,3 let	Enak.č.am. pad.č.am. 1,5 – 2,5 enak.	FIFO/LIFO POPR.CENE	10 let
6. Francija	Enak.č.am. 20-50 let	Enak.č.am./ pad.č.am. 1,25 – 2,25 x	FIFO POPR. CENE	3 leta (3 leta – nazaj)
7. Irska	Enak.č.am. 25 let	Enak.č.am.	FIFO POPR.CENE	neomejeno
8. Italija	Enak.č.am 25 let	Enak.č.am	FIFO/LIFO POPR.CENE	5 let
9. Luksemburg	Enak.č.am 20-25 let	Enak.č.am. pad.č. am	FIFO/LIFO POPR.CENE	Neomejeno
10. Nizozemska	Enak.č.am. 40 let	Enak.č.am.	FIFO POPR.CENE	Neomejeno (3 leta nazaj)
11. Avstrija	Enak.č.am. 33,3 let	Enak.č.am. čas uporabe	FIFO/LIFO POPR.CENE	neomejeno
				Se nadaljuje
Nadaljevanje				
12. Portugalska	Enak.č.am. 20 let	Enak.č.am. pad.č.am. 1,5-2,5 enak.	FIFO/LIFO POPR.CENE	6 let
13. Finska	Pad.č.am 7%	Pad.č.am. max. 25%	FIFO	10 LET
14. Švedska	Enak.č.am. 25 let	Enak.č.am. pad.č.am. max. 39 %	97% FIFO	neomejeno
15. Velika Britanija	Enak.č.am. 25 let	Pad.č.am. 25%	FIFO POPR.CENE	Neomejeno (1 leto - nazaj)
16. Bolgarija				
17. Ciper	Enak.č.am. 25 let	Enak.č.am. 10 let	FIFO	Neomejeno
18. Češka	Pad.č.am. 30 let	Pad.č.am. 6 let	POPR.CENE	7 let
				Se nadaljuje...

Nadaljevanje				
19. Estonija	V skladu z MRS	V skladu z MRS	V skladu z MRS	-
20. Latvija	Pad.č.am. 10 %	Pad.č.am. 40%	POPR. CENE	5 let
21. Litva	Pad.č.am. 25 %	Pad.č.am. 40%	FIFO	5 LET
22. Madžarska	Enak.č.am. 25 let	Enak.č.am. 14,5 %	LIFO	5 let
23. Malta	Enak.č.am. 45 let	Enak.č.am. 5 let	FIFO	Neomejeno
24. Poljska	Enak.č.am. 40 let	Pad.č.am. 14 %	LIFO	5 let
25. Romunija				
26. Slovenija	Enak.č.am. 20 let	Enak.č.am. 4 leta	V skladu z SRS in MRS	5 let
27. Slovaška	Pad.č.am. 30 let	Pad.č.am. 6 let	POPR. CENE	5 let
28. Hrvaška				

Vir: C. Spengel, *Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europaeischen Union*, 2003, str. 15 in 16; za države članice od 1.5.2001 O. Jacobs & C. Spengel, *Company Taxation in the New EU Member States*, 2003, str. 8.

Legenda: Enak.č.am. = enakomerna časovna amortizacija, Pad.č.am.: = padajoča časovna amortizacija, Popr.c. = poprečna cena.

Tabela 11: Značilne davčne vzpodbude (zlasti glede investicij) v državah Evropske Unije.

Država EU	Vrsta vzpodbude
1. Belgija	Investicijska olajšava v višini 13,5% za investicije v neopredmetena osnovna sredstva dodatno pri rednih odpisih
2. Danska	Povečani odpisi pri investicijah v stroje, vzpodbude za raziskave
3. Nemčija	Pospešena in dodatna amortizacija za določene investicije
4. Grčija	Neobdavčeni dodatek v višini 40% za investicije v novoustanovljena podjetja na področju razvojnih con. Dodatek zmanjšuje osnovo za odpis, zato je možno le 60% nabavne vrednosti obravnavanih osnovnih sredstev (neopredmetena osnovna sredstva, stroji in stavbe) odpisati v obliki amortizacije.
5. Španija	Zmanjšana stopnja davka od dohodkov pravnih oseb za 32,5% in davčni dobropis (angl. <i>tax credit</i>) v višini 15% za investicije v opremo na Baskovskem.
6. Francija	Davčni dobropis (angl. <i>tax credit</i>) v regiji "Nord-Pas-de-Calais" v višini 22%, investicij v proizvodnjo, ki so bile izvedene v obdobju 3 let po ustanovitvi podjetij. Davčni dobropis se poravna z obveznostjo iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb- podjetij-kapitalskih družb. Določene olajšave so tudi za vlaganja v neopredmetena osnovna sredstva, stavbe in stroje.

7. Irska	Olajšave za proizvodnjo, ki obsegajo 10% normalne davčne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, so upoštevane že v izhodišču.
8. Italija	Davčni dobropis v višini 50% investicij v regijah z najvišjo brezposelnostjo. Zgradbe na splošno in neopredmetena osnovna sredstva pri velikih podjetjih ne zapadejo pod davčne ugodnosti. Davčni dobropis je možno izravnati z drugimi davčnimi obveznostmi podjetja.
9. Luksemburg	Davčni dobropis do 14% za investicije v opremo.
10. Nizozemska	Takojšen odpis neopredmetenih osnovnih sredstev in povečan odpis stavb v proizvodnji v višini do 50% znotraj prvih dveh let, če so bile investicije izpeljane v regijah z najvišjo brezposelnostjo.
11. Avstrija	Ni posebnih vzpodbud za investicije v proizvodnjo
12. Portugalska	Povečan odpis pri opremi v višini dvakratnega odpisa pri regresivni-padajoči amortizaciji
13. Finska	Ni posebnih vzpodbud za investicije v proizvodnjo
14. Švedska	Ni posebnih vzpodbud za investicije v proizvodnjo
15. Velika Britanija	Takojšen odpis zgradb kot tudi oprostitve pri davku na nepremičnine v t.im. "enterprise zones"
16. Bolgarija	
17. Ciper	4,5 % zmanjšanje davčne stopnje za mednarodna podjetja
18. Češka Republika	
19. Estonija	
20. Latvija	80 % znižanje davka za vlaganja v določene ekonomske cone do leta 2017, 40% znižanje davka za vlaganja nad določenim zneskom v obdobju 3 let
21. Litva	V določenih ekonomskih conah je 80% dobička oproščeno davka za prvih 5 let, nato 50% za nadaljnjih 5 let, pri vlaganjih nad določenim zneskom so davčne oprostitve še večje; pospešena amortizacija za določena sredstva
22. Madžarska	Znižanje davka od 35 do 50 % za določene investicije, olajšave za vlaganja v razvoj in raziskave
23. Malta	50% in 20% davčna olajšava za investicije v določena sredstva, 5% znižanje davčne stopnje za določena podjetja, do 50% znižanje davka pri investicijah, ki so povezane z nastajanjem novih delovnih mest, vzpodbude za vlaganje v raziskave in razvoj
24. Poljska	Pospešena amortizacija za 30% v prvem letu delovanja, 10 letne davčne počitnice za razvoj novih podjetij ali širitev obstoječih podjetij, posebne olajšave v ekonomskih conah
25. Romunija	
26. Slovenija	10 % investicijska rezerva, ki jo je potrebno izkoristiti v obdobju dveh let, investicijska olajšava 20% za vlaganja v osnovna sredstva in dodatno 20% za

	<p>vlaganja v določeno opremo. Olajšave pri zaposlovanju. Posebna stopnja davka 0 odstotkov pa je določena za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • investicijske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje, če do 30. novembra tekočega obdobja razdelijo najmanj 90 odstotkov poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja, • pokojninske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, • zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni obračun, • družbe tveganega kapitala, od dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni obračun.
--	---

Vir: C. Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europaeischen Union, 2003, str. 29; za države članice od 1.5.2004 O. Jacobs & C. Spengel, Company Taxation in the New EU Member States, 2003, str. 10.

Pri prikazu davčnih vzpodbud je potrebno poudariti ugotovitev že navedenega avtorja Spengla, da različna intenzivnost in oblike davčnih vzpodbud vodijo k netransparentnosti in predstavljajo ovire pri strukturnih primerjavah obdavčitve v državah EU.

Ekonomsko dvojna obdavčitev je v nasprotju z davčno nevtralnostjo, zato države med seboj sklepajo mednarodne pravne in ekonomske (dvo ali večstranske) sporazume, s katerimi davčne administracije v praksi preprečujejo dvojno ali večkratno obdavčevanje v primeru mednarodnega pretoka kapitala, torej, ko so v obdavčenje vključene dve ali več davčnih jurisdikcij.

Če želimo vzpostaviti nevtralni davčni sistem in odpraviti ekonomsko dvojno obdavčitev, je potrebno integrirati davčne obveznosti oziroma zagotoviti skupno obravnavo davka od dohodkov podjetij, dohodnine in davka na kapitalske dobičke (Kokotec-Novak, 2005, str.131).

Izdelane so študije, kako posamezne države rešujejo problem dvojne obdavčitve oziroma kakšni so davčni sistemi (Jacobs & Spengel, 2003, str. 4).

Iz prikazov v tabelah je razvidna velika raznolikost obdavčitve dobička korporacij v Evropi tako glede davčnih stopenj, davčnih osnov, prenosa davčne izgube, davčnih vzpodbud ter davčnih sistemov (Kokotec-Novak, 2005, str. 131). Takšna raznolikost povzroča velike težave pri ugotavljanju učinkovite davčne obremenitve podjetij v državah članicah EU, kakor tudi pri

proučevanju vplivnih dejavnikov na obdavčitev "tax drivers", kateri so predvsem davčna osnova vključno z upoštevanjem davčnih vzpodbud, davčna stopnja, davčni system, posamezne vrste davkov, kot tudi sporazumi med državami za izogibanje dvojni obdavčitvi (Spengel, 2003, str. 59-60).

Na problem primerjav davčnih obremenitev v posameznih državah in na mednarodnem nivoju opozarja tudi dr. Wacker (Wacker, 2003, str. 36) in meni, da je na tem področju potrebno poiskati nove poti. Spoznanja o efektivni davčni obremenitvi so pomembna z vidika davčne konkurence posameznih držav in z vidika odločitev podjetij glede sedeža podjetja, glede vrst investicij in glede financiranja.

Problematiko ugotavljanja efektivnih davčnih stopenj in v kolikšni meri se le-te razlikujejo od predpisanih davčnih stopenj v državah EU, je predstavil tudi avtor (Šircelj, 2003, str. 15).

EU ima pri neposrednih davkih bistveno manjše pristojnosti kot pri posrednih, kjer je bila kljub vsem težavam dosežena precejšnja stopnja harmonizacije, saj v temeljnih pravnih aktih ni nikjer določeno, da je mogoče ali potrebno neposredne davke harmonizirati.

Načelno harmonizacija davkov na dohodek pravnih in fizičnih oseb – to je neposrednih davkov, ni nujen pogoj za delovanje enotnega tržišča. Šele nadaljnji razvoj notranjega tržišča in liberalizacija kapitalskih tokov ter vedno večji pretok delovne sile so pokazali, da je za racionalne odločitve o lokaciji gospodarske aktivnosti in za enako obravnavo podjetij in posameznikov na celotnem področju EU pomembno usklajevanje neposredne obdavčitve. Dodatna razloga, ki zahtevata neko poenotenje sistemov neposredne obdavčitve, sta tudi usklajevanje ekonomskih politik, ki niso več neodvisne zaradi uvedbe skupne valute evro in ustvarjanje pogojev za delovanje evropskih podjetij v celotnem prostoru EU.

Resnejši poskus koordinacije neposrednih davkov v EU je bil narejen šele leta 1990, ko so bile sprejete direktive o skupnem sistemu obdavčevanja pri združitvah in razdružitvah podjetij ter zamenjavi delnic (direktiva (Ur.l. EU št. 90/434/EEC)), o skupnem sistemu obdavčenja medsebojno odvisnih podjetij (direktiva 90/435/EEC), ter konvencija o preprečevanju dvojnega obdavčevanja dobičkov povezanih podjetij (konvencija 90/436/EEC). Osnovni namen direktive o obdavčenju pri združitvah in razdružitvah podjetij ter zamenjavi delnic je zagotovitev davčne nevtralnosti pri reorganizacijah podjetij ob istočasni zaščiti finančnih interesov držav, ki bi lahko bile prizadete zaradi reorganizacij, katerih namen je izogibanje davkom. Direktiva o skupnem sistemu obdavčenja povezanih podjetij ima namen preprečiti dvojno ali trojno obdavčitev povezanih podjetij v več državah. S konvencijo o preprečevanju dvojnega obdavčevanja dobičkov povezanih podjetij so se države zavezale sodelovati v primeru sporov glede transfernih cen, ki jih uporabljajo povezana podjetja.

Svet finančnih in gospodarskih ministrov (ECOFIN Council) je decembra 1997 sprejel Kodeks ravnanja na področju podjetniškega obdavčenja, s katerim naj bi se na notranjem trgu EU preprečile škodljive posledice neobjavljene davčne konkurence. Kodeks obnašanja navaja pet kriterijev, s katerimi je mogoče oceniti, ali gre za ukrepe, ki bi lahko predstavljali škodljivo davčno konkurenco. Za pregled škodljivih davčnih ukrepov je bila ustanovljena posebna skupina (Primarolo group), ki je izdelala seznam vseh ukrepov po vrstah, zaradi katerih lahko pride do davčnih pristranosti, ki vplivajo na pogoje poslovanja. Sprejeti Kodeks ravnanja je tako prvi resnejši poskus koordinirati neposredne podjetniške davke, pri čemer bo na dejansko odpravo diskriminatornih predpisov gotovo potrebno počakati še precej časa. Ni namreč možno spregledati dejstva, da bodo pri tej koordinaciji prizadeti številni interesi tistih podjetij, ki so doslej uživala posebne ugodnosti in ki se bodo odpravi teh ugodnosti močno upirali (Kranjec, 2003, str. 234-244).

12.2 Usmeritve na področju obdavčitve dohodka podjetij v Evropski Uniji

Pri nadaljnjem razvoju obdavčitve dobička podjetij v Evropi se po mnenju avtorja Spengla (Spengel, 2003, str. 353 do 361) pojavlja generalni ciljni konflikt med zagotavljanjem nacionalne davčne avtonomije v posameznih državah in na drugi strani med zagotavljanjem davčne nevtralnosti kot tudi individualnih predstav o davčni pravičnosti. Omenjeni konflikt se prenaša s koordinacijo na področju mednarodne obdavčitve na nacionalne davčne zakonodaje (Kokotec-Novak, 2005, str. 132 do 137).

Nacionalne zakonodaje se ne morejo temu konfliktu izogniti zaradi naraščajočega pritiska internacionalizacije in vedno močnejšega vpliva zakonodaje EU. Zaradi razdrobljenosti davčnih zakonodaj v posameznih državah, odstranjevanja davčne diskriminacije in omejitev pri mednarodnem poslovanju kot tudi zmanjševanja koriščenja davčnih efektov mednarodnih podjetij zaradi določene stopnje uravnave davčnih razlik, so države EU zaradi svojih interesov in interesov skupnega evropskega trga prisiljene med seboj sodelovati. Postavlja pa se vprašanje, na kateri osnovi se bo razvijala podjetniška obdavčitev v okviru skupnega evropskega trga in katere opcije obstojajo, da bi se davčne zakonodaje posameznih držav prilagodile predvidoma nižji davčni obremenitvi. Ker ni nobeden proces reform v vsakem pogledu najboljši in ker ne eksistira nobeno jasno rangiranje ali pravilo med cilji davčne nevtralnosti, davčne pravičnosti in davčne avtonomije, ni možno teh konfliktov rešiti na osnovi objektivnih kriterijev, zato avtorica Kokotec-Novak meni, da bodo tu v ozadju politične odločitve. Spričo kompetenc posameznih držav za njihove proračune in principa subsidiarnosti je umestno, da je potrebno imeti za glavni cilj davčno avtonomijo posameznih držav in posamezne spremembe uresničevati korakoma. Pri tem je potrebno razlikovati kratkoročne in dolgoročne ukrepe.

12.3 Kratkoročno in dolgoročno vodenje politike na področju davčne obremenitve podjetij v Evropski Uniji

Že omenjeni avtor Spengel meni, da je med kratkoročnimi ukrepi potrebno predvsem okvirno dogovoriti davčne stopnje in določila glede ugotavljanja obdavčljivega dobička. Uravnavanje oziroma dogovarjanje davčne stopnje je možno upravičiti s pomembnim vplivom le-te na povprečno davčno obremenitev podjetja na področju njegovega sedeža. Davčna stopnja ima vpliv tudi na razlike pri obremenitvah med različnimi vrstami investicij in med različnimi oblikami financiranja. Stopnja obdavčitve dobička naj bi se uravnovesila na nižjem nivoju, s tem naj bi se povečala konkurenčnost in atraktivnost EU v primerjavi z drugimi gospodarskimi prostori. Istočasno bi bilo manj popačenj, ki izhajajo iz harmonizacije predpisov glede davčnega opredeljevanja dobička in različnih oblik financiranja, zlasti financiranja iz tujih virov. Višino davčne stopnje je težko določiti na osnovi objektivnih kriterijev.

Ruding – komisija je v letu 1992 predlagala minimalno davčno stopnjo obdavčitve dobička 30% (vključno z dodatnim davkom in lokalnim davkom na donos), ki predstavlja približno 25% manj kot je bila takrat povprečna davčna stopnja v Evropi in sicer okoli 40%. V letu 2001 je bila povprečna davčna stopnja v Evropi 30%, dolgoročno pa lahko ali se predvideva, da bo od 25% do 20%. Omenjeno smer razvoja potrjuje avtor Wacker (Wacker, 2000, str. 131-132), ki meni, da **je pri davčnih reformah splošna smer znižanja davčnih stopenj in širjenja davčnih osnov.**

Proces znižanja davčnih stopenj nam kažejo davčne reforme v nekaterih državah. Tako je v omenjenem smislu bila izvedena davčna reforma v Nemčiji leta 2000 (Zadravec, 2003, str. 345), v Italiji se je v letu 2003 znižala davčna stopnja na 34% (Jerman, 2003, str. 207). V Avstriji so v letu 2004 sprejeli davčno reformo 2004/2005, v okviru katere je znižana davčna stopnja na dohodek pravnih oseb na 25% (Kristen, 2004, str. 85-88). Reformo na področju davkov je treba omeniti tudi v Franciji (Cafritz, 2004, str. 1). Z davčnimi reformami skušajo sedanje države članice EU, ki so predstavljale države z relativno visoko davčno obremenitvijo, povečati svojo davčno konkurenčnost. Vzroki, ki so privedli do davčne reforme v Avstriji: s 1.4.2004 so postale članice EU države, od katerih so kar 4 sosede Avstrije; države v Vzhodni Evropi podjetjem nudijo vedno bolj usklajene in harmonizirane okvirne pogoje, istočasno tudi različna izračunavanja davčnih osnov in davčnih stopenj, saj imajo države pri neposrednih davkih svojo avtonomijo; davki postajajo vedno bolj središče podjetniških odločitev. Avstrija se je odločila reformirati svoje davke ter tako postati enakovreden konkurent davčnim sistemom v novih državah članicah EU (Hirschler & Finkenzeller, 2004, str. 250).

Istočasno z davčnimi stopnjami je potrebna tudi harmonizacija davčnih določil o opredeljevanju davčnega dobička. Usklajevanje učinkovitih davčnih obremenitev je možno s poenotenjem davčnih stopenj in določil o ugotavljanju davčne osnove. Če ni podana ustrezna transparentnost

glede ugotavljanja davčnih osnov, se pojavlja pogosto protislovno ocenjevanje učinkov davčnih obremenitev le na podlagi davčnih stopenj. Izkušnje kažejo, da brez omenjene transparence glede opredeljevanja obdavčljivega dobička ni dovolj uspešno ocenjevanje mednarodne uravnave davčnih stopenj.

12.4 Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco in obratno v državah Evropske Unije oziroma na mednarodnem nivoju

Pri harmonizaciji določil glede opredeljevanja dobička, ki je osnova za obdavčitev, se srečujemo z naslednjimi problemi: v posameznih državah EU obstojajo različna določila glede opredeljevanja dobička oziroma glede davčne balance; v večini držav EU obstoja tesna povezava med poslovno bilanco in davčno bilanco, poslovna bilanca ima vpliv na davčno bilanco, davčna bilanca ima vpliv na poslovno bilanco; zaradi mednarodnega razvoja računovodskih določil glede poslovnih bilanc so posledice tudi za davčne balance oziroma določila glede opredeljevanja obdavčljivega dobička.

V članicah EU pred 1.5.2004, v evropski petnajsterici torej, so le naslednje države, kjer ni tesne povezanosti med poslovno in davčno bilanco: to so Danska, Velika Britanija, Irska in Nizozemska, pri ostalih enajstih državah pa ima poslovna bilanca odločujoč vpliv na davčno bilanco in obratno. Zaradi vse večje globalizacije, naraščajočih mednarodnih poslovnih povezav podjetij, vse večjega ritiska konkurence na mednarodnih finančnih trgih, naraščajočega financiranja podjetij na mednarodnih finančnih trgih in naložbenja tudi manjših investorjev na mednarodnih finančnih trgih je zahteva po mednarodno usklajenem računovodskem izkazovanju bodisi po mednarodnih računovodskih standardih (MRS) ali po US-GAAP.

12.4.1 Razmišljanja nemških avtorjev o problematiki povezav med poslovno in davčno bilanco glede na mednarodni razvoj računovodstva

Za Nemčijo je značilno, da obstoja tesna povezava med poslovno in davčno bilanco.

V kolikor bi določila mednarodnih računovodskih standardov veljala tudi za davčno bilanco, potem ne sme biti uporaba mednarodnih računovodskih standardov opredeljena le za določena podjetja, saj bodo sicer potrebna različna določila glede opredeljevanja davčnih bilanc za različne pravne oblike (Kellersmann & Treisch, 2002, str. 21-275).

Nadalje predstavljam razmišljanja glede vpliva poslovne bilance na davčno bilanco in obratno v tem smislu, da bodo morale posamezne države članice v skladu z evropskimi usmeritvami glede računovodskega izkazovanja po mednarodnih računovodskih standardih, določiti pravila za ugotavljanje davčnih bilanc oziroma obdavčljivega dobička in povezav z evropskimi usmeritvami

na področju računovodstva. Možno bi bilo tudi davčno odlaganje oziroma princip odloženih davkov s posebnimi izkazi, kot je primer v Veliki Britaniji, kjer povezava med poslovno in davčno bilanco ni tako tesna.

Nekateri avtorji menijo, da bi skupno davčno osnovo lahko opredelili z evropskimi davčnimi standardi (Klobučar, 2004, str. 50).

Nemški strokovnjaki poudarjajo, da je potrebno pri uporabi mednarodnih računovodskih standardov za potrebe obdavčitve opredeliti pravni značaj omenjenih standardov, saj mora biti področje obdavčitve pravno ustrezno regulirano, ker je podvrženo inšpiciranju oziroma revidiranju in sodni presoji.

Lahko je zaključiti, da se bodo davčne bilance oziroma določila glede opredeljevanja obdavčljivega dobička v posameznih državah europeizirala v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju MRS oz. MSRP) bodisi posredno z opredelitvijo povezav med evropsko opredeljenim računovodskim izkazovanjem in vplivom na davčno bilanco, ali neposredno z eksplicitnim normiranjem v davčni zakonodaji (Spengel, 2003, str. 269–274).

12.4.2 Predlogi Evropske komisije pri problematiki davčnih osnov za potrebe opredeljevanja skupne konsolidirane davčne osnove za obdavčitev koncernov

Podjetja – multinacionalke, ki delujejo na celotnem območju EU, povzročajo z uporabo transfernih cen pri določanju davčnih osnov v posameznih državah davčnim oblastem velike težave. Podjetja v EU se soočajo v vsaki državi z drugačnim pristopom obdavčenja, kar v določeni meri predstavlja oviro pri poslovanju, zlasti če je skupina podjetij z različnimi odvisnimi podjetji v različnih državah EU. Zato obstojajo velika prizadevanja za enotno obdavčitev koncernov. Pomemben razlog za omenjeno harmonizacijo pa je tudi status Evropske družbe – Societas Europaea (Pernek, 2003, str. 872). Status Societas Europaea je bil sprejet z uredbo Sveta EU št. 2157/2001 in dopolnjen s smernico EU št. 2001/86/EC (Petauer, 2004, str. 16).

Različnosti obdavčitve koncernov v EU je proučeval avtor Scheuchzer (Scheuchzer, 1994, str. 53) in ugotovil, da lahko v Evropi razlikujemo 3 skupine držav: in sicer države, kjer je možna nevtralizacija dobičkov iz notranjih prodaj in nabav, države, kjer omenjena nevtralizacija ni možna, je pa možna izravnava izgub znotraj koncerna in tretja skupina držav, kjer ni posebnih regulativ glede obdavčitve koncernov, izogibajo se le večstopenjski obdavčitvi dobičkov.

Kot ugotavlja avtor Spengel, (Spengel, 2003, str. 273), so pri opredeljevanju enotne konsolidirane davčne osnove v diskusiji 4 različice:

- a) »angl. *Home State Taxation*« - obdavčenje s strani domače države,
- b) »angl. *Common Consolidated Tax Base*« - skupna konsolidirana davčna osnova,
- c) »angl. *European Union Company Income Tax*« - EUCIT – podjetniški davek EU,
- d) »angl. *Harmonised Tax Base*« - harmonizirana davčna osnova.

Vsekakor je bilo poudarjeno, da bodo osnovna podlaga za opredeljevanje dobičkov MSRP, ni pa še bila sprejeta odločitev, kateri od omenjenih pristopov bo izbran pri obdavčitvi koncernov.

Dolgoročni ukrepi na področju obdavčitve podjetij pa se po mnenju že omenjenega avtorja Spengla nanašajo na harmonizacijo obdavčitve dobička podjetij ob zagotavljanju nevtralnosti in ohranitvi davčne avtonomije posameznih držav. Avtor vidi rešitev ob doseganju omenjenih ciljev v t.im. (angl. *Dual Income Tax*), za kar je značilna proporcionalna obdavčitev kapitalskih dohodkov ob upoštevanju strogih pravil ter progresivna obdavčitev dohodkov iz dela.

Kako konkretno izvesti omenjeni pristop obdavčitve, naj bi bilo prepuščeno posameznim državam, pri čemer pa naj bi se po možnosti približevali pravzaprav modelu sintetične dohodnine.

12.4.3 Kako vidijo razvoj direktnih oziroma neposrednih davkov v Evropski Uniji slovenski avtorji

Dr. Kranjec poudarja (Kranjec, 2003, str. 248), da je razvoj direktnih davkov težko predvideti. Predvsem v akademskih krogih so predlagane štiri možne opcije:

- a) obdavčenje po načelu rezidentstva (angl. *home state taxation* - HST); o tem je bilo napisano že pri obravnavi problematike obdavčitve koncernov,
- b) alokacija dobičkov po dogovorjeni formuli (EU angl. *profit allocation* - EUPA),
- c) enotni sistem obdavčenja EU (EU angl. *corporate income tax regime* – EUCIT); Ta sistem naj bi prispeval k uresničitvi ideje o enotnem evropskem podjetju in uživa veliko podporo evropskega združenja podjetnikov; o tem EUCIT sistemu je bilo napisano že pri obravnavi problematike obdavčitve koncernov,
- d) odprava davka na dohodek podjetja in prenos v obdavčitev fizičnih oseb; o tej opciji obdavčitve je bilo napisano že pri avtorju Spenglu v okviru dolgoročnih ciljev v zvezi z obdavčitvijo podjetij.

Na konferenci EU o obdavčitvi podjetij v Rimu decembra 2003 je bilo poudarjeno, da si je **EU v Lisboni pred tremi leti zadala cilj, da bo do leta 2010 postala najbolj konkurenčno,**

dinamično ter na znanju temelječe gospodarstvo v svetu z večjim obsegom in boljšimi delovnimi mesti ter večjimi socialnimi ugodnostmi.

Pri doseganju tega cilja ima vsekakor obdavčitev podjetij osrednji pomen. V skladu s tem je Evropska komisija v oktobru leta 2001 zastavila področno strategijo, v okviru katere naj bi bile **odpravljene davčno pogojene neučinkovitosti in ovire, zlasti pri poslovnih povezavah podjetij med državami evropskega trga. Zastavljeni so bili kratkoročni in dolgoročni cilji, ki se nanašajo zlasti na opredeljevanje davčne osnove pri obdavčitvi dobička podjetij.** Komisija je obljubila, da bo v letu 2003 sprejela končne sklepe glede omenjene politike. Zato je bila v Rimu organizirana omenjena **konferenca EU o reformi obdavčitve podjetij v Evropi.** Razprave na konferenci so potekale na dveh področjih:

- a) glede odstranjevanja davčnih ovir na skupnem evropskem trgu in
- b) glede pilotskih projektov, s katerimi naj bi se konkretnije opredelile možnosti za razvoj skupnega evropskega trga brez ovir, ki izhajajo iz področja obdavčitve (Oestreicher, 2004).

12.4.4 Vloga Evropskega sodišča pri obdavčevanju dobička podjetij v Evropi

Elitni profesorji, politiki, sodniki (Kokotec-Novak, 2005, str.136) Evropskega sodišča in drugi strokovnjaki v okviru EU so opozorili na probleme pri doseganju omenjenih ciljev. V zvezi s problematiko odstranjevanja davčnih ovir na skupnem evropskem trgu so predstavili težave, ki jih ima pri svojem delu Evropsko sodišče. Na Evropsko sodišče se lahko obrne vsaka država članica, prav tako komisija, če meni, da je kakšna država članica kršila obveznost, določeno v pogodbah skupnosti (Boden, 2004, str. 546). Največ težav je v zvezi s kršenjem določil med posameznimi državami pri izvajanju sporazumov o izogibanju dvojni obdavčitvi. Države članice na sodbo Evropskega sodišča različno reagirajo in dopolnjujejo svoje sporazume z drugimi državami zelo različno. Na podlagi omenjenih ugotovitev se je pojavila potreba po koordinaciji na omenjenem področju. Predlagano je bilo, da bi se zasnoval evropski vzorčni model sporazumov o izogibanju dvojni obdavčitvi, pri čemer pa bo potrebno razlikovati sporazume med članicami EU in sporazume med članicami EU ter tretjimi državami. Tudi tu je posebej poudarjena potreba po ureditvi skupne konsolidirane davčne osnove za podjetja v skupini oziroma koncerne, in tudi usmerjenost na proučevanje modela (»angl. *Common Consolidated Tax Base*« - skupna konsolidirana davčna osnova) pri uveljavljanju pravne oblike evropske družbe »*Societas Europaea*«.

Izpostavljena je tudi problematika obdavčitve majhnih in srednjih podjetij. V zvezi s tem, naj bi Evropska komisija proučila in proučevala, ali so mednarodni evropski standardi ustrezno izhodišče za opredelitev enotne davčne osnove v Evropi glede obdavčitve dobička, načelno je

bila izražena pripravljenost, da je potrebno upoštevati mednarodne računovodske standarde kot izhodišče pri opredeljevanju enotne davčne osnove za obdavčitev dobička podjetij v Evropi.

Problem predstavljajo tudi prenosi davčnih izgub v primeru podjetij v različnih državah EU, rešitve v zvezi s tem je potrebno iskati v nadaljnjih prizadevanjih za odpravo problemov na področju obdavčitve podjetij v EU.

Iz omenjenega prikaza je razvidno, v katero smer gredo prizadevanja glede harmonizacije obdavčitve podjetij v Evropi in kateri problemi se pri tem pojavljajo zaradi različnih pogledov in stališč. Vsekakor je pričakovati harmonizacijo zaradi zagotavljanja enotnega ekonomskega prostora, na drugi strani pa je potrebno upoštevati davčno avtonomijo posameznih držav.

Posamezne države si medsebojno konkurirajo na področju obdavčitve. Vendar kot pravi avtorica Seiboldova (Seibold, 2002, str. 300), si učinkovite obdavčitve v posameznih državah ne moremo zamišljati brez usklajevanja z davščinami z mednarodnega vidika.

Kot je lahko ugotoviti, so premiki davčne harmonizacije na področju neposrednih davkov v Evropi počasni (Kokotec-Novak, 2005, str.137). Težko je usklajevanje različnih stališč zagovornikov davčne konkurence posameznih držav in na drugi strani harmonizacije na področju davkov v Evropi. Vendar kot ugotavlja avtor Spengel (Spengel, 2003, str. 364), davčna konkurenca posameznih držav in davčna harmonizacija nista nepremostljivi nasprotji. Davčna konkurenca lahko obstaja, če se davčna harmonizacija in davčna koordinacija osredotočita na najbolj bistvena področja obdavčitve. Za zaključek, kot je razmišljal že dr. Stanovnik (Stanovnik, 2002, str. 265), da velika širitev EU ustvarja dobre pogoje za takšne rešitve na davčnem področju, ki bodo širile polje za udejanjenje osnovnih štirih svoboščin – to je prostega pretoka blaga, storitev, ljudi in kapitala.

SKLEP

Pri prikazu davčnih vzpodbud pri davku od dobička oziroma davku od dohodka v državah članicah EU, je potrebno poudariti ugotovitev že navedenega avtorja Spengla, da različna intenzivnost in različne oblike davčnih vzpodbud vodijo k netransparentnosti in predstavljajo ovire pri strukturnih primerjavah obdavčitve v državah EU.

Ekonomska dvojna obdavčitev na področju davka od dohodka korporacij je v nasprotju z davčno nevtralnostjo, zato države med seboj sklepajo mednarodne (dvo ali večstranske) sporazume, s katerimi davčne administracije v praksi preprečujejo dvojno obdavčitev. EU ima pri neposrednih davkih bistveno manjše pristojnosti kot pri posrednih (DDV, trošarina), kjer je bila kljub vsem težavam dosežena precejšnja stopnja harmonizacije, saj v temeljnih pravnih aktih ni nikjer določeno, da je mogoče ali potrebno neposredne davke oziroma na primer davek na dohodek harmonizirati.

Načelno harmonizacija davkov na dohodek pravnih in fizičnih oseb – to je neposrednih davkov, ni nujen pogoj za delovanje enotnega tržišča. Šele nadaljnji razvoj notranjega tržišča in liberalizacija kapitalskih tokov ter vedno večji pretok delovne sile so pokazali, da je za racionalne odločitve o lokaciji gospodarske aktivnosti in za enako obravnavo podjetij in posameznikov na celotnem področju EU pomembno usklajevanje neposredne obdavčitve. Dodatna razloga, ki zahtevata neko poenotenje sistemov neposredne obdavčitve, sta tudi usklajevanje ekonomskih politik, ki niso več neodvisne zaradi uvedbe skupne valute evro in ustvarjanje pogojev za delovanje evropskih podjetij v celotnem prostoru EU.

Uvedba ene same stopnje pri dohodnini (angl. *flat tax*) bi bila tehnično izjemno zahtevna; vsekakor je potrebno spremljati države, ki so jo uvedle; te države so predvsem države vzhodne Evrope: Gruzija, Rusija, Srbija, Slovaška, Latvija, Estonija, Litva, Hong Kong in Jersey. Obstoječi davčni sistem je zgolj kompleksen instrument fiskalne politike na strani prihodkov in predstavlja enega od vidikov konkurenčne prednosti države; drugi vidiki konkurenčne prednosti so še: velikost trga, cena dela, administrativni postopki, okoljski standardi, prometna, komunalna, informacijska ipd. struktura, učinkovitost pravosodnega sistema, storitve nemenjalnega sektorja. Ruding – komisija je v letu 1992 predlagala minimalno davčno stopnjo obdavčitve dobička 30% (vključno z dodatnim davkom in lokalnim davkom na donos), ki predstavlja približno 25% manj kot je bila takrat povprečna davčna stopnja v Evropi in sicer okoli 40%. V letu 2001 je bila povprečna davčna stopnja v Evropi 30%, dolgoročno pa lahko ali se predvideva, da bo od 25% do 20%. Omenjeno smer razvoja potrjuje avtor Wacker (Wacker, 2000, str. 131-132), ki meni, da je pri davčnih reformah splošna smer znižanja davčnih stopenj in širjenja davčnih osnov.

Slovenija je s stopnjo 17% pri obdavčitvi dobička med najnižjimi v Evropi, sosednje države npr. Grčija, Italija, Nizozemska, tudi Španija in Malta pa s stopnjo 33%, 34% oziroma 35% med najvišjimi v Evropi. Slovenija je zato prikladna za tuje investitorje. Irska je z 12,5% davčno stopnjo med najnižjimi davčnimi stopnjami v Evropi poleg Latvije in Litve s stopnjo 15% ter Madžarsko s 16% ter Poljsko in Slovaško z 19% davčno stopnjo pri davku na dohodek.

Najpogostejši in največkrat uzakonjeni splošni stopnji za DDV v državah članicah EU sta trenutno 20 in 21 odstotna stopnja, sledijo pa 23 in 25 ter 22 in 24 odstotna stopnja.

Razlika med najvišjo 27 odstotno zakonsko določeno splošno stopnjo za DDV v državah članicah EU, ima jo Madžarska, in najnižjo 17 odstotno zakonsko določeno splošno stopnjo za DDV (ima jo Luksemburg) v državah članicah EU je 10 odstotnih točk.

Razlika med najvišjo 18% znižano stopnjo za DDV (ima jo Madžarska), in najnižjo 5% uzakonjeno znižano stopnjo za DDV v državah članicah EU (imajo jo Velika Britanija, Ciper, Litva, Madžarska, Malta, Poljska, Romunija in Hrvaška) je 13 odstotkov, izjema je Danska, ki znižane stopnje za DDV ne uporablja in uporablja le splošno stopnjo.

Najpogosteje zakonsko določena znižana stopnja za DDV v državah članicah EU in hkrati najnižja stopnja med znižanimi stopnjami, razen na Danskem, ki znižanih stopenj nima določenih, je 5 odstotna stopnja, sledijo, 6, 9, 10, 12, 13, 5,5, 13,5, 14 in 15 odstotna stopnja, 16 držav članic ima določeni dve znižani stopnji. Najvišje določeno znižano stopnjo DDV med znižanimi stopnjami v državah članicah EU pa imajo tudi na Madžarskem, ki je 18 odstotna.

Super znižano stopnjo za DDV trenutno uporablja le sedem držav članic EU (to so Grčija, Španija, Francija, Irska, Italija, Luksemburg in Poljska) od osemindvajsetih držav članic EU, in ta se giblje med 2 in 4,9%, oziroma je nižja od 5% (glej tabelo 7, str. 61).

Slovenija se med državami članicami EU uvršča v višje povprečno fiskalno področje pri uporabi splošne in uporabi znižanih davčnih stopenj pri davku na dodano vrednost.

Z uporabo splošne davčne stopnje 22-ih odstotkov je Slovenija za $(22\% - 21,60\% = 0,4\%)$ 0,4 odstotni točki nad povprečjem uporabe splošne stopnje za DDV v EU in z uporabo 9,5 odstotne znižane davčne stopnje za DDV za $(9\% - 9,5\% = 0,5\%)$ 0,5 odstotne točke nad povprečjem uporabe znižane stopnje za DDV med državami članicami v EU.

Glede na to, da predlog Komisije za uvedbo sistema kliringa ni bil sprejet, je Svet EU leta 1991 sprejel Direktivo (91/680/EEC), s katero je zaradi bližajočega datuma odprave mejnih kontrol (1.1.1993) »začasno« podaljšal uporabo sistema odloženega plačila. Sistem je bil sprva podaljšan

do 1.1.1997, medtem pa je Komisija pripravila predlog nove smernice (COM(96)328final), s katero je predlagala:

- uvedbo sistema dddv z enotnim mestom obdavčenja (kar v bistvu pomeni obdavčenje po poreklu blaga);
- poenotenje prakse v praktični izvedbi obdavčevanja s tem, da bi stalni dddv odbor, ki deluje pri svetu, postal regulatorni organ (doslej je le posvetovalni), s čimer bi se izognili političnim blokadam na svetu ministrov;
- poenostavitev obstoječega sistema dddv in vključitev novih dejavnosti v obdavčevanje, kot so telekomunikacije in e-trgovina.

(Stanovnik, 2006, str.) iz predloga je razvidno, da je Komisija vztrajala na principu obdavčevanja po poreklu, ker se zaveda, da resničnega enotnega notranjega trga ne more biti, dokler obstajajo razlike v davčnem obravnavanju notranjih transakcij, tj. v posamezni državi, in transakcij med članicami. V osnutku smernice je tudi pomemben predlog nove definicije porekla: namesto fizične lokacije blaga ali mesta ponudnika storitve se predlaga pojem davčnega domicila zavezanca. Z uporabo domicila bi vsak zavezanec imel obveznost registracije le na enem mestu (v eni državi) in bi dobil enotno DDV številko (angl. *VAT number*) ne glede na to, v koliko državah bi opravljal dejavnost. Obračun in povračila vhodnega DDV bi se opravljali na mestu registracije in bi odpadla potreba po stiku z davčnimi upravami več držav.

Predlagani sistem bi imel za posledico, da pobrani DDV v posamezni državi ne bi več imel neposredne zveze z dejansko potrošnjo; posledično bi se lahko zgodile velike spremembe v znesku pobranega davka in s tem v deležih v javnih prihodkih. Komisija je zato predlagala, da se vpelje poseben sistem razdeljevanja (angl. *attribution*) pobranega DDV, kjer bi kot ključ za razdelitev služil agregat potrošnje, ki bi jo ugotovili iz družbenih računov, ob istočasnem upoštevanju dosedanjega obsega pobranega davka. Po mnenju Komisije bi takšen sistem prispeval k hitrejšemu poenotenju stopenj DDV in poenotenju pravil glede odbitkov vstopnega davka.

Ne glede na smiselnost predloga, ki pomeni približanje ideji in nadaljnjo izgradnjo notranjega trga, sta tako Evropski parlament kot tudi Ekonomski in socialni odbor v posebni deklaraciji izrazila stališče, da je predlog preuranjen, da ni jasno, kako bi deloval sistem razdeljevanja DDV na podlagi statističnih agregatov, in da bi države z novim sistemom izgubile preveč fiskalne samostojnosti. Sedanji sistem DDV tako do nadaljnjega ostaja v veljavi.

V državah članicah EU torej nacionalne vlade odločijo, koliko davka bodo plačale, in ne EU. EU skrbi predvsem za to, da so nacionalni davčni predpisi skladni s splošnimi cilji EU glede ustvarjanja novih delovnih mest ter da nacionalnim podjetjem ne omogočajo boljšega položaja kot konkurenčnim podjetjem iz drugih držav. Davčna politika EU trdno podpira načela enotnega trga in prostega pretoka kapitala.

Pri izdelavi specialističnega dela sem ugotovila, da je evolucijo evropske politike na davčnem področju praktično nemogoče spremljati v detajlih, glede na številne sprejete predpise, ki predvsem omogočajo državam članicam, da ohranijo svoje posebne rešitve in izjeme, ki so jih imele že pred nastankom enotnega tržišča, ali pa so jih sprejele pod pritiskom notranjepolitičnih dogodkov.

S čim večjim približevanjem oziroma uresničevanjem načel dobrega davčnega sistema, ki so nastala skozi zgodovino skozi opazovanje različnih davčnih sistemov, poizkušajo države in vsak državljan s svojim pravičnim odnosom do davčnih obremenitev prispevati k takšni davčni postavitvi, ki je ugodna, dobra in sprejemljiva za vse. Pri postavitvah davčnih sprememb v državah se zahteva zaupanje ljudi in pozitiven odziv nanje, vse zato, da se doseže namen, zaradi katerega so davčne spremembe uvedene.

LITERATURA IN VIRI

1. Boden, M. (2004). *Evropa, naša preteklost in sedanjost*. Ljubljana: Mladinska knjiga.
2. Cafritz, E., Gillespie, J., & Jais F. (2004). *Reform of French Tax Rules Regarding Dividends, Fried, Frank, Harris*. Paris: Shriver&Jacobson LLP.
3. Commission of the European Communities. (2000). *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament COM(2000) 348 final: A strategy to Improve the operation of the Vat System within the Context of the Internal market*. Brussels:
4. Commission of the European Communities. (2003). *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – COM (2003) 614 final: A Review and update of Vat strategy priorities*. Brussels:
5. Consolidated version of the Treaty establishing the European Community. (2002). *Official Journal of the European Communities*, št. C 325.
6. *Countries that have flat tax system*. Najdeno 28. julija 2015 na spletnem naslovu https://en.wikipedia.org/wiki/Flat_tax#Countries_that_have_flat_tax_systems
7. Čok, M. (2006). *Enotna davčna stopnja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. *Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila*. Najdeno 12. decembra 2014 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/splosno/#c12429
9. Direktiva Sveta 91/680/EEC z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja. *Uradni list Evropske Unije*, št. L 376.
10. Direktiva Sveta 92/77/EGS z dne 19. Oktobra 1992 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi direktive 77/388/EGS približevanje stopenj ddv. *Uradni list Evropske Unije*, št. L 316.
11. Direktiva Sveta 112/2006/ES z dne 28. November 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list Evropske Unije*, št. L 347.
12. Dobava blaga zavezancu v EU. (2003, oktober). *Denar*. (16). 7.
13. Drobnič, N. , & Svilar, B. (1999). *Zakon o davku na dodano vrednost in Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost s komentarjem*. Ljubljana: Oziris.
14. *Države kandidatke za širitev Evropske unije*. Najdeno 21. marca 2010 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/enlargement/candidate-countries/index_sl.htm in na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/enlargement/potential-candidates/index_sl.htm
15. *Države na poti k članstvu v EU*. Najdeno 12. aprila 2014 na spletnem naslovu http://europa.eu/about-eu/countries/index_sl.htm
16. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*. Najdeno 22. julija 2015 na spletnem naslovu

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

17. *Fizične osebe - Identifikacija za namene DDV*. Najdeno 5. novembra 2013 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/splosno/#c17479
18. Fortuna, M. (2006). *Harmonizacija davka od dohodka pravnih oseb v Evropski uniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
19. Gole, N. (2009, 30. december). Zaradi krize nekateri pozneje do evra. *Delo*, str. 10.
20. Hafner, K. (2007). *Harmonizacija davka na dodano vrednost v Evropski uniji in njen vpliv na davčne utaje davka na dodano vrednost* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Hirschler, K. , & Finkenzeller, M. (2004). Die Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf den Unternehmensstandort Oesterreich. *Oesterreichische Steuer Zeitung*, 12,
22. Identifikacijska številka za DDV. (2003, oktober). *Denar*. (16.) str.: 11-19.
23. Jacobs, O. , & Spengel C. (2003). *Company Taxation in the New EU Member States*. Study by Ernst&Young and the Centre for European Economic Research (ZEW). Frankfurt am Main.
24. Jerman, S. (2003). *Obdavčitev dobička pravnih oseb v Italiji, davek od dobička in dohodnina, mednarodna primerjava*. Slovenski inštitut za revizijo.
25. Kako spremljamo uporabo davčnih zakonov (2004, maj). *Denar*. (8.) Str. 26-31.
26. Kastelic, B. (2002). *Obdavčitev finančnih storitev z davkom na dodano vrednost v Republiki Sloveniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. Kellersmann, D., & Treisch C. (2002). *Europäische Unternehmensbesteuerung*. Wiesbaden: Gabler Verlag.
28. Klojučar, N. (2004). Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. *Revizor* (6.). Ljubljana.
29. Kokotec-Novak, M. (2005a, maj). *Zbrano gradivo pri predmetu Davčna poročila in povezava s poslovnimi poročili, VIII. Poglavje: Davčna poročila o davku na dodano vrednost*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
30. Kokotec-Novak, M. (2005b, maj). *Zbrano gradivo pri predmetu Davčna poročila in povezava s poslovnimi poročili, XIII. Poglavje: Nekateri značilnosti davčnih poročil o obdavčitvi dobička v EU*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
31. Komisija Evropskih Skupnosti. (2007). Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o stopnjah DDV, ki niso splošne – COM (2007) 380 konč.. Bruselj.
32. Košmrl, M. (2003). *Uvedba in uporaba energijskih davkov na območju Evropske unije: izzivi in značilnosti* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
33. Kranjec, M. (2003). *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo. 410 str.
34. Kuhar de Domizio, A. (2003, 20. marec). Diseminacija statističnih podatkov. Najdeno 12. decembra 2014 na spletnem naslovu

- http://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&sqi=2&ved=0CB4QFjAAahUKEwiJt-S3tofGAhUB1hQKHZOHAiY&url=http%3A%2F%2Fvlado.fmf.uni-lj.si%2Fvlado%2Fpodstat%2FUS%2FUSuk1.ppt&ei=9WF5VcnoEYGsU5OPgrAI&usg=AFQjCNGeE_Z633Ap4WddgKNORnst-t-UA&bvm=bv.95277229,d.d24
35. Kristen, S., & Tumpel, M. (2004). Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005. *Oesterreichische Steuer Zeitung*.
 36. Kump, N. (2002). Progresivnost neposrednih davčnih obremenitev fizičnih oseb v Sloveniji (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta. Najdeno 21. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.cek.ef.uni-lj.si/magister/kump39.pdf>. 86 str.
 37. Mnenje Evropskega ekonomsko-socialnega odbora. (2014, 26. februar). *Predlog direktive Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede standardnega obračuna DDV COM(2013) 721 final – 2013/0343 (CNS)*. Najdeno 26. februarja 2014 na spletnem naslovu <http://www.eesc.europa.eu>
 38. *Notranji trg EU*. Najdeno 12. decembra 2014 na spletnem naslovu http://europa.eu/pol/singl/index_sl.htm
 39. *Obdavčenje v EU*. Najdeno 12. decembra 2014 na spletnem naslovu http://europa.eu/pol/tax/index_sl.htm
 40. *Obrasci – porez na dodanu vrijednost*. Najdeno 24. oktobra 2013 na spletnem naslovu <http://www.porezna-uprava.hr/>
 41. Oestreicher A. (2004). Fortschritte und neue Herausforderung bei der Reform der Unternehmensbesteuerung in der EU. *Zeitschrift fuer europaeische und internationale Steuer und Wirtschaftsberatung – Internationales Steuerrecht – ISTR*. Muenchen.
 42. *O evropskih poslovnih registrih*. Najdeno 28. decembra 2014 na spletnem naslovu http://www.ajpes.si/Evropski_poslovni_register/Splosno
 43. Pernek, F. (2003). Nekateri pogledi na enotno obdavčenje gospodarskih družb v Evropski uniji. *Podjetje in delo* (5).
 44. Petauer, B. (2004). Obdavčitev davka od dohodka pravnih oseb v Evropski uniji. *Davčno-finančna praksa* (3). Maribor: Davčni inštitut.
 45. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, PZDDV-1. *Uradni list RS* št. 141/2006.
 46. Pravilnik o pogojih in načinu oprostitve davkov za diplomatska predstavništva, konzulate, agencije in organe Evropske unije ter mednarodne organizacije v skladu z mednarodnimi pogodbami, ki zavezujejo Republiko Slovenijo (ZDDV-1_PPNODDP-NPB4). Najdeno 6. avgusta 2015 na spletnem naslovu <https://zakonodaja.com/pravilnik/zddv-1-ppnoddp>
 47. Second Council Directive 67/228/EGS of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax. *Official Journal of the European Union*, št. L 71.

48. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assesment. *Official Journal of the European Union*, št. L 145.
49. Stanovnik, T., & Kokotec-Novak, M. (2006). *Zapiski predavanj predmeta Aktualne teme s področja davkov*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
50. Stanovnik, T. (2002). Davki in davčna harmonizacija v Evropski uniji. Portorož: 34. *Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*.
51. Stanovnik, T. (2004). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
52. Stanovnik T. (2006). *Zapiski predavanj predmeta Davčni sistemi v Sloveniji in v mednarodnem okolju*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
53. Scheuchzer M. (1994). *Konzernbesteuerung in der Europeaischen Union*. Bielefeld: Erich Schmidt Verlag.
54. Seibold S. (2002). *Steuerliche Betriebswirtschaftslehre in nationaler und transnationaler Sicht*. Bielefeld: Erich Schmidt Verlag.
55. Spengel C. (2003). *Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europaischen Union*. Duesseldorf: IDW- Verlag.
56. Šircelj, A. (2003). Obdavčitev dobička oziroma dohodka v Evropski uniji. *Pravna praksa* (27).
57. Tait, A. A. (1987). Value Added Tax. *International Practices and Problems*. IMF, str.155.
58. *Taxation Trends in the European Union*. Najdeno 22. julija 2015 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm
59. Urad vlade RS za informiranje. (2005). *Slovenija v Evropski uniji: 169 vprašanj in odgovorov o članstvu Slovenije v Evropski uniji*. Ljubljana.
60. Wacker, W., Seibold, S., & Markus O. (2000). *Steuerrecht fuer Betriebswirte*. Bielefeld: Erich Schmidt Verlag.
61. Wacker, W., Seibold, S., & Oblau M. (2002). *Lexikon der Steuern*. Muenchen: Beck-Wirtschaftsberater.
62. Wacker, W. & Seibold, S. (2003). *Internationales Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*. V knjigi *Management handbook, Hrsg. Von C. Freidank und J. Tanski*. Muenchen.
63. Zadravec I. (2003). *Obdavčitev dobička pravnih oseb v Nemčiji, davek od dobička in dohodnina, mednarodna primerjava*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
64. Zakon o davku na dodano vrednost, ZDDV-1-NPB10. *Uradni list RS* št. 117/2006, 33/2009, 85/2009, 10/2010.
65. *Zemljevid euroobmočja 1999-2015*. Najdeno 1. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.ecb.europa.eu/euro/intro/html/map.sl.html>

PRILOGA

KAZALO

UVOD	1
1	KLASIFIKACIJE DAVKOV IN DAVČNI SUBJEKTI.....4
1.1	Mednarodne klasifikacije davkov.....5
1.2	Metodologija pri klasifikacijah davkov6
1.2.1	Čas poročanja.....7
1.2.2	Davčni izdatki.....7
1.2.3	Revizije družbenih računov7
1.3	Druge klasifikacije davkov7
1.3.1	Subjektni in objektni davki.....7
1.3.2	Neposredni in posredni davki8
2	IZGRADNJA DANAŠNJIH DAVČNIH SISTEMOV11
3	ZNAČILNOSTI DAVČNIH SISTEMOV12
3.1	Načela dobrega davčnega sistema.....12
3.1.1	Ekonomska učinkovitost.....13
3.1.2	Družbena pravičnost.....13
4	DAVČNA POLITIKA EVROPSKE UNIJE21
4.1	Zgodovina davčne politike Evropske Unije22
5	NASTANEK IN DELOVANJE EVROPSKE UNIJE24
5.1	Širitev Evropske Unije.....25
5.2	Štiri svoboščine za dobro vseh26
5.3	Zakonodaja Evropske Unije.....28
5.3.1	Primarna zakonodaja Evropske Unije.....29
5.3.2	Sekundarna zakonodaja Evropske Unije29
6	EVROPSKA DAVČNA POLITIKA DANES30
6.1	Utrditev in zaščita enotnega trga30
6.2	Skupna pravila za obdavčitev goriv in o obdavčitvi energije31
6.3	Osebni davki31
7	UVAJANJE DAVKA NA DODANO VREDNOST V EVROPSKI UNIJI32
7.1	Metode za izračun davka na dodano vrednost.....32
7.2	Uvedba davka na dodano vrednost v državah članicah EU34

7.3 Prednosti davka na dodano vrednost v primerjavi s prejšnjim prometnim davkom	36
7.4 Šesta smernica	37
7.5 Bela knjiga o enotnem trgu	38
7.6 Uvedba prehodnega sistema.....	39
7.7 Harmonizacija davčnih stopenj	40
7.8 Spodbude za spremembe sistema davka na dodano vrednost do prehoda na dokončni sistem	42
7.9 Spremembe v evidencah davčnih zavezancev po vstopu države v Evropsko Unijo	44
7.10 Posebno poročanje za dobave in prejeme blaga znotraj Skupnosti	44
7.11 Identifikacijska številka za DDV, njena pomembnost, naloga in namen	45
7.11.1 Odgovornost dobavitelja pri identifikacijskih številkah kupcev v Evropski Uniji	46
7.11.2 Oblika in sestava identifikacijske številke za DDV	49
7.11.3 Novosti pri obdavčitvi z davkom na dodano vrednost za fizične osebe, ki ne opravljajo dejavnosti, po vstopu Slovenije v Evropsko Unijo.....	51
8 NAČELA OBDAVČEVANJA V MEDNARODNI MENJAVI.....	54
8.1 Obdavčevanje po načelu destinacije.....	54
8.2 Obdavčevanje po načelu porekla blaga	55
9 METODE OBDAVČEVANJA V MEDNARODNI MENJAVI.....	58
9.1 Metoda odloženega plačila	58
9.2 Metoda kliringa kot »predlog novega sistema«	59
9.2.1 Rezultati metode kliringa »kot predloga novega sistema«	60
10 PREDLOG DIREKTIVE SVETA O SKUPNEM SISTEMU DAVKA NA DODANO VREDNOST GLEDE STANDARDNEGA OBRAČUNA DDV	65
10.1 Sklepi in priporočila	65
10.2 Prilagodljive evidence so nujne za nemoteno poslovanje	66
10.3 Splošne ugotovitve	67
10.4 Posebne ugotovitve	68
11 DOHODNINA Z ENO SAMO STOPNJO	70

12	NEKATERE ZNAČILNOSTI DAVČNIH POROČIL O OBDAVČITVI DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V EVROPSKI UNIJI	72
12.1	Značilnosti davka od dohodkov pravnih oseb v državah članicah Evropske Unije in sestavljanje davčnih poročil	73
12.2	Usmeritve na področju obdavčitve dohodka podjetij v Evropski Uniji..	81
12.3	Kratkoročno in dolgoročno vodenje politike na področju davčne obremenitve podjetij v Evropski Uniji	82
12.4	Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco in obratno v državah Evropske Unije oziroma na mednarodnem nivoju	83
12.4.1	Razmišljanja nemških avtorjev o problematiki povezav med poslovno in davčno bilanco glede na mednarodni razvoj računovodstva	83
12.4.2	Predlogi Evropske komisije pri problematiki davčnih osnov za potrebe opredeljevanja skupne konsolidirane davčne osnove za obdavčitev koncernov	84
12.4.3	Kako vidijo razvoj direktnih oziroma neposrednih davkov v Evropski Uniji slovenski avtorji.....	85
12.4.4	Vloga Evropskega sodišča pri obdavčevanju dobička podjetij v Evropi.....	86
SKLEP	88
LITERATURA IN VIRI.....	92

KAZALO TABEL

Tabela 1: Klasifikacija davkov po Organizaciji za ekonomsko sodelovanje in razvoj (OECD)..	5
Tabela 2: Države članice Evropske unije, ki so sprejele valuto evro (EUR) za svojo nacionalno valuto, to je do sedaj devetnajsterica držav.....	25
Tabela 3: Kreditna metoda za izračun DDV.....	33
Tabela 4: Odštevalna metoda za izračun DDV.....	34
Tabela 5: Leto uvedbe davka na dodano vrednost v državah članicah Evropske unije.....	35
Tabela 6: Struktura identifikacijskih števil za DDV v državah članicah Evropske unije, vključno z njihovimi kodami.....	49
Tabela 7: Leto vstopa države v članstvo Evropske unije in trenutno veljavne stopnje davka na dodano vrednost v državah članicah Evropske unije.....	61
Tabela 8: Dohodnina z eno samo (proporcionalno) stopnjo predvsem v državah vzhodne Evrope.....	72
Tabela 9: Davčne stopnje (%) davka od dohodkov pravnih oseb v državah Evropske unije.....	74
Tabela 10: Nekateri dejavniki, ki opredeljujejo davčno osnovo ter značilnosti prenosa davčnih izgub v državah Evropske unije.....	75

Tabela 11: Značilne davčne vzpodbude (zlasti glede investicij) v državah Evropske unije..... 77

KAZALO SLIK

Slika 1: Primerjava med najvišjo in najnižjo ter povprečno splošno stopnjo za DDV v državah članicah EU. 62