

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo

**ANALIZA SPREMEMB NA DAVČNEM
PODROČJU V EVROPSKI UNIJI KOT
REZULTAT KRIZE**

Luka Novak

Ljubljana, junij 2015

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

DIPLOMSKO DELO

**ANALIZA SPREMEMB NA DAVČNEM PODROČJU V EVROPSKI
UNIJI KOT REZULTAT KRIZE**

Kandidat: Luka Novak
Vpisna številka: 04036378
Študijski program: Univerzitetni študijski program Upravljanje javnega sektorja 1.
stopnja
Mentorica: izr. prof. dr. Maja Klun

Ljubljana, junij 2015

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisani Luka Novak, študent univerzitetnega programa Upravljanje javnega sektorja 1. stopnja, z vpisno številko 04036378, sem avtor diplomskega dela z naslovom: » Analiza sprememb na davčnem področju v Evropski Uniji kot rezultat krize«.

S svojim podpisom zagotavljam da:

- je predloženo delo izključno rezultat mojega lastnega raziskovalnega dela,
- sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric, ki jih uporabljam v predloženem delu, navedena oz. citirana v skladu s fakultetnimi navodili,
- sem poskrbel, da so vsa dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric navedena v seznamu virov, ki je sestavni element predloženega dela in je zapisan v skladu s fakultetnimi navodili,
- sem pridobil vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti prenesena v predloženo delo in sem to tudi jasno zapisal v predloženem delu,
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del, bodisi v obliki citata bodisi v obliki skoraj besednega parafraziranja bodisi v grafični obliki, s katerimi so tuje misli oz. ideje predstavljene kot moje lastne – kaznivo po zakonu (Zakon o avtorski in sorodnih pravicah, Ur. list RS, št. 21/95), kršitev pa se sankcionira tudi z ukrepi po pravilih Univerze v Ljubljani in Fakultete za upravo,
- se zavedam posledic, ki jih dokazano plagiatorstvo lahko predstavlja za predloženo delo in za moj status na Fakulteti za upravo,
- je elektronska oblika identična s tiskano obliko diplomskega dela ter soglašam z objavo dela v zbirki »Dela FU«.

Diplomsko delo je lektorirala: prof. slovenščine Cirila Šramel

Ljubljana, 3.6.2015

Podpis avtorja:

POVZETEK

V diplomskem delu sem želel prikazati davčne reforme, ki so jih zaradi gospodarske krize bile primorane uvesti države članice Evropske unije. Moj namen je bil ugotoviti, ali so članice s pomočjo Evropske komisije ter njenih smernic na področju davčne politike izboljšale gospodarsko stanje zaradi davčnih sprememb, ki so jih uvedle med gospodarsko krizo. Kot izhodiščne točke sem uporabil dokumente, ki jih objavlja Evropska komisija.

V diplomskem delu sem uporabil deskriptivno in analitično metodo dela. Opisal sem razloge Evropske komisije za izdajo priporočil o davčnih reformah. Z analizo metodo sem prikazal razlike med gospodarsko rastjo in zadolženostjo pri državah članicah glede na njihovo spoštovanje priporočil Evropske komisije. Z metodo kompilacije sem povzel rezultate znanstvenih del Evropske komisije. V zaključku sem s sintezo povezal teorijo ter analitične rezultate diplomskega dela. S tem sem prišel do glavne ugotovitve, in sicer da davčna priporočila Evropske komisije nimajo enakih učinkov na vse države članice, saj kljub gospodarski krizi nimajo vse države enakih začetnih predispozicij, zaradi katerih bi nato članice verjetno dosegale enake gospodarske rezultate. Diplomsko delo prikazuje, kako kljub načelni homogenosti Evropske unije nekatere reforme ne dosegajo enakih učinkov pri različnih državah članicah. Za uspešnejšo prihodnost naše države bi pri uvajanju sprememb in sprejemanju novih odločitev na nacionalni ravni morali upoštevati ugotovitve diplomskega dela.

Ključne besede: Evropa 2020, davčne reforme, davčni ukrepi, konsolidacija javnih financ, gospodarska rast, letno poročilo, gospodarska kriza

SUMMARY

CHANGES OF TAXATION IN EUROPEAN UNION AS A RESULT OF RECESSION

In my dissertation I want to summon up the tax changes, that member states of European Union had to implement in their tax systems to overcome the economic crisis. My intention is to find out if European Commission directives on the field of tax politics helped to improve the economic state of member states during the economic crisis. For the basis I used the documents that are published by the European Commission.

I used analysis and descriptive method in my paper. I described the European Commission reasons to issue the directives in the field of tax reforms. I analyzed the difference between economic growth and indebtedness of member states and their implementing the tax directives of the European Commission. With the compilation method I summoned up the results of the scientific literature published by European Commission. In the conclusion of my paper I used the synthesis method to link the theoretical part and the analysis. With the synthesis I came to main conclusion that the tax directives that are issued by the European Commission do not have the same effects on the member states. Despite the economic crisis, member states do not have the same starting predisposition for tax directives to have the same effect on their economic results. My paper shows, how despite the general European Union group homogeneity cannot work because some of the reforms don't have the same effect in the member states. For prosperous future of Slovenia and other member states, I hope that my paper can show them how important is that the reforms on the national level need to be adjusted for every country separately.

Key words: Europe 2020, tax reforms, tax measures, fiscal consolidation, economic growth, Annual Growth Survey, economic crisis

KAZALO

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA	III
POVZETEK.....	V
SUMMARY	VI
KAZALO PONAZORITEV	IX
KAZALO SLIK.....	IX
KAZALO TABEL	IX
SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC	X
1 UVOD.....	1
2 POVOD ZA IZDAJO PRIPOROČIL	2
2.1. UKREPI EU ZA REŠEVANJE FINANČNE IN GOSPODARSKE KRIZE V OBDOBJU 2008–2013.....	3
2.2. VLOGA EVROPSKEGA SEMESTRA.....	4
3 SPLOŠNA PREDSTAVITEV PRIPOROČIL NA DAVČNEM PODROČJU	6
4 ANALIZA POSAMEZNEGA PRIPOROČILA EVROPSKE UNIJE IN NJEGOVA IMPLANTACIJA V POSAMEZNI DRŽAVI ČLANICI	8
4.1. ZMANJŠANJE DAVČNE OBREMENITVE DELA IN PRERAZPOREDITEV TEH OBDAVČITEV NA MANJ ŠKODLJIVE DAVČNE OSNOVE	8
4.2. ZNIŽANJE OBDAVČITVE DELA ZA SPODBUJANJE NOVIH DELOVNIH MEST	9
4.3. ŠIRITEV DAVČNIH OSNOV.....	12
4.3.1. DAVEK NA DODANO VREDNOST	13
4.3.2. DAVEK OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB	15
4.4. DAVČNI UKREPI PROTI DAVČNI IZGUBI PRI PRAVNIH IN FIZIČNIH OSEBAH... 16	
4.4.1. DAVČNA IZGUBA PRI PRAVNIH OSEBAH.....	17
4.5. DOBRA STRUKTURA NEPREMIČNINSKIH, EKOLOŠKIH IN R & R DAVKOV ZA BOLJŠO GOSPODARSKO RAST IN KONKURENČNOST.....	17
4.5.1. EKOLOŠKE OBDAVČITVE.....	17
4.5.2. DAVČNE SPODBUDE PRI RASTI IN RAZVOJU	19
4.5.3. OBDAVČITEV NEPREMIČNIN.....	21
4.6. IZBOLJŠANJE SITUACIJE NEPLAČEVANJA DAVŠČIN TER IZMIKANJA DAVKOV.. 22	
4.7. IMPLEMENTACIJA DAVČNIH PRIPOROČIL V SLOVENIJI	25
5 ANALIZA VPLIVOV IMPLEMENTACIJE OZ. NEIMPLEMENTACIJE SMERNIC PO DRŽAVAH ČLANICAH	27

5.1.	ZADOLŽENOST DRŽAV ČLANIC GLEDE NA BDP.....	29
5.2.	VPLIV DAVKOV NA STOPNJO GOSPODARSKE RASTI	30
6	ZAKLJUČEK	35
	LITERATURA IN VIRI.....	37

KAZALO PONAŽORITEV

KAZALO SLIK

Slika 1: Davki kot delež BDP v %	28
Slika 2: Spremembe pri standardni DDV-stopnji ter najvišji stopnji DDFO in DDPO.....	28

KAZALO TABEL

Tabela 1: Priporočilo državam članicam o prerazporeditvi obdavčitve dela na manj škodljive osnove	8
Tabela 2: Prerazporeditev obdavčitve (2013–2014)	9
Tabela 3: Priporočila na osnovo pri obdavčitvi dela (2011–2014).....	10
Tabela 4: Spremembe pri obdavčitvi dela (2012–2014)	12
Tabela 5: Priporočila na področju širjenja osnove obdavčitve	13
Tabela 6: Spremembe pri znižani stopnji DDV (2010–2014)	14
Tabela 7: Spremembe pri standardni in znižani stopnji DDV (2010–2014)	14
Tabela 8: Spremembe pri standardni stopnji DDV (2010–2014).....	15
Tabela 9: Brez sprememb pri DDV	15
Tabela 10: Spremembe pri davku od dobička pravnih oseb (2010–2014)	16
Tabela 11: Priporočila, izrečena glede na nagnjenje k zadolževanju pri DDPO.....	17
Tabela 12: Priporočila, izrečena glede na okolijske dajatve	18
Tabela 13: Spremembe davčnih spodbud pri R & R	20
Tabela 14: Izdana priporočila o prerazporeditvi davčnega bremena na letno obdavčitev nepremičnin ali o spremembi trenutne nepremičninske obdavčitve (2011–2014).....	21
Tabela 15: Povzetek priporočil o boju proti neplačevanju davščin in o izboljšanju davčne administracije (2011–2014).....	23
Tabela 16: Države članice, ki se bojujejo proti utaji davkov (2011–2014).....	23
Tabela 17: Države članice, ki so izboljšale postopek davčne administracije.....	25
Tabela 18: Zadolženost držav članic glede na BDP	29
Tabela 19: Korelacije za celotni vzorec.....	32
Tabela 20: Prikaz rezultatov za celotni vzorec	32
Tabela 21: Prikaz rezultatov, ločen za stare in nove članice EU.....	33

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

BDP – BRUTO DOMAČI PROIZVOD

DDFO – DAVEK OD DOBIČKA FIZIČNIH OSEB

DDPO – DAVEK OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB

DDV – DAVEK NA DODANO VREDNOST

EK – EVROPSKA KOMISIJA

EUR – EVRO

EU – EVROPSKA UNIJA

OECD – ORGANIZACIJA ZA GOSPODARSKO SODELOVANJE IN RAZVOJ

R & R – RAST IN RAZVOJ

AT – AVSTRIJA

BE – BELGIJA

BG – BOLGARIJA

CZ – ČEŠKA

CY – CIPER

DE – NEMČIJA

DK – DANSKA

EE – ESTONIJA

EL – GRČIJA

ES – ŠPANIJA

FI – FINSKA

FR – FRANCIJA

HR – HRVAŠKA

HU – MADŽARSKA

IE – IRSKA

IT – ITALIJA

LT – LITVA

LU – LUKSEMBURG

LV – LATVIJA

MT – MALTA

NL – NIZOZEMSKA

PL – POLJSKA

PT – PORTUGALSKA

RO – ROMUNIJA

SI – SLOVENIJA

SE – ŠVEDSKA

SK – SLOVAŠKA

UK – VELIKA BRITANIJA

1 UVOD

V zadnjih letih je gospodarska kriza prizadela tako Evropo kot celotni svet. V diplomskem delu sem opisal davčne reforme, ki so jih v sklopu strategije Evropa 2020 sprejele države članice Evropske unije. Države članice so od Evropske komisije na podlagi letnih poročil prejele specifična generalna priporočila, ki naj bi jih uvedle v svoje davčne sisteme. Z njihovo implementacijo in z ukrepi pri davčnih politikah naj bi lažje prebrodili oziroma se izvili iz oprijema krize. Strategija Evropa 2020 je bila osnovana z namenom, da bi se gospodarstva držav članic iz recesije prebila še močnejša, kot so bila pred gospodarsko krizo. Pred začetkom pisanja diplomskega dela sem postavil tri hipoteze. Glavna hipoteza, ki sem jo poskušal potrditi, temelji na vprašanju, ali države članice, ki so zadolžene za več kot 40% BDP, sprejemajo reforme, ki delujejo v smeri polnjenja proračuna, ter ali tiste, ki so zadolžene za manj kot 40% BDP, delujejo v smeri spodbujanja gospodarstva. Z analitičnim in deskriptivnim delom sem poskušal potrditi tudi dve drugi hipotezi, in sicer da je moralo zaradi večanja dolgov ter primanjkljaja držav članic priti do povečanja davčne obremenitve davkoplačevalcev ter da so države članice, ki so upoštevale priporočila Evropske komisije, trenutno v boljšem gospodarskem položaju, kot pa med gospodarsko krizo.

Namen diplomskega dela je bil prikazati razlike v proračunu in stopnji gospodarske rasti med državami članicami, ki so upoštevale priporočila Evropske komisije, in med tistimi, ki jih niso, ter vplive na proračun in gospodarsko rast v primeru, ko je država članica priporočilo upoštevala le delno. Pri tem sem seveda upošteval zadolženost posamezne države članice ob začetku uvajanja reform.

V diplomskem delu sem uporabil deskriptivno in analitično metodo dela. Opisal sem razloge Evropske komisije za izdajo priporočil o davčnih reformah. Z analizo metodo pa sem prikazal razlike med gospodarsko rastjo in zadolženostjo pri državah članicah glede na njihovo spoštovanje priporočil Evropske komisije. Z metodo kompilacije sem povzel rezultate znanstvenih del Evropske komisije. V zaključku sem s sintezo povezal teorijo ter analitične rezultate diplomskega dela.

Diplomsko delo je razdeljeno na pet poglavij, ta pa so še naprej deljena na podpoglavja. V prvem delu sem navedel razloge, zaradi katerih je prišlo do uvedbe generalnih priporočil Evropske komisije na davčnem področju. Sledi kratka predstavitev priporočil. V tretjem delu sem analiziral posamezna generalna priporočila Evropske komisije in njihove implementacije v posamezni državi članici ter v Sloveniji. V zadnjem delu sem opravil pregled vplivov implementacije oz. neimplementacije smernic Evropske komisije po državah članicah. Poskušal sem prikazati vpliv davčnih smernic na gospodarsko rast, proračun in zadolženost pri državah članicah. S kompilacijo in sintetiziranjem sem prišel do zanimivih zaključkov.

2 POVOD ZA IZDAJO PRIPOROČIL

Že od začetka ekonomsko-gospodarske krize v oktobru 2008 se Evropska unija trudi vzpostaviti, izboljšati in dodelati ekonomski načrt za oživitev gospodarstva, kjer predlaga evropske in makroekonomske rešitve. V letu 2008 je svetovna ekonomska kriza močno prizadela gospodarstvo Evropske unije. Odrazila se je kot kreditni krč, padec cen nepremičnin, padec cen vrednostnih papirjev, kot zmanjšanje kupne moči potrošnikov in zmanjšanje investicij. Zaradi zmanjšanja investicij ter zmanjšanja povpraševanja je evro monetarna unija padla v recesijo, kar pa je privedlo do zmanjšanja razvoja in rasti gospodarstva, manj inovacij in velikih odpuščanj v vseh sektorjih (Commission of the European Communities, 2008).

Evropska komisija je v začetku leta 2010 predlagala strategijo Evropa 2020, ki je bila sprejeta kot strategija EU za pametno, trajnostno in stabilno gospodarsko rast. Njen cilj je bil izboljšati konkurenčnost EU ter obenem ohraniti model že vpeljanega socialnega tržnega gospodarstva in izboljšati gospodarno porabo naravnih virov. Ravno strategija Evropa 2020 je bila ob svojem začetku vodilna sila pri spodbujanju in oblikovanju modela rasti gospodarstva, ki presega, v preteklosti uporabljenega in za sedanje razmere preveč enostavnega, model višanja BDP. Danes veliko organov spodbuja trajnostno, pametno in stabilno gospodarsko rast, ki je ključni element stabilnega ter trajnostnega gospodarskega razvoja (Evropska komisija, 2014a).

Strategija Evropa 2020 je nastala v obdobju, ko sta bila rast in produktivnost nižji kot v drugih razvitih državah, gospodarsko in socialno okolje pa se je po najhujši svetovni finančni krizi naglo slabšalo. Pri oblikovanju strategije so bile upoštevane izkušnje z izvajanjem Lizbonske strategije za rast in delovna mesta, ki je bila uvedena od leta 2000 ter nato leta 2005 podaljšana do leta 2010. V ustanovnem dokumentu je jasno navedeno, da je takojšna prednostna naloga, da se EU uspešno izvleče iz krize, vendar mora na poti proti vzdržni prihodnosti odpraviti svoje strukturne pomanjkljivosti in pogled upreti preko kratkoročnih rešitev. Namen Evrope 2020 je bil, da bomo ob izhodu iz krize stabilnejši, močnejši in bomo sposobni EU preoblikovati v trajnostno in vključujoče gospodarstvo. Odlikovala naj bi ga visoka stopnja zaposlenosti, produktivnosti in socialne kohezije (Evropska komisija, 2014a).

Strategija je bila zasnovana kot partnerstvo med EU in njenimi državami članicami z nizom ciljev, osredotočenih na prednostne naloge pametne, trajnostne, vključujoče rasti in z namenskim sistemom izvajanja. V njej so določili pet medsebojno povezanih »krovnih ciljev«, ki naj bi jih EU do leta 2020 dosegla na področjih zaposlovanja, raziskav in razvoja, podnebnih sprememb in energetike, izobraževanja ter boja proti revščini in socialni izključenosti. Cilji niso bili izčrpani in natančno določeni, vendar so se zdeli kot smernice in osnova dinamične spremembe, kot jo je zagovarjala strategija. Poleg tega je za pospešitev napredka na ravni EU Komisija določila sedem vodilnih pobud, ki so zajemale posebne delovne programe na področjih, ki so bila opredeljena kot pomembna za stabilno gospodarsko rast. Strategija je bila poleg tega uporabljena tudi kot referenčni okvir za ukrepanje na ravni EU na področjih enotnega trga, proračuna EU za obdobje 2014–2020 in agende EU na področju zunanje politike (Evropska komisija, 2014a).

Ko pregledujemo strategijo Evropa 2020, moramo nujno upoštevati finančno in gospodarsko krizo zadnjih let ter odziv EU nanjo. Poseben izziv za EU je bil prekiniti začarani krog med povečevanjem državnega dolga, nalezljivo finančno nestabilnostjo in nizko ali celo negativno rastjo, ki so se odrazili kot posledica poglobljanja krize. To je zahtevalo kratkoročne in sistemske ukrepe, kot so vzpostavitev posojilne zmogljivosti za države v finančnih težavah, strožji predpisi za gospodarsko upravljanje ter okrepljena finančni nadzor in zakonodaja.

2.1. UKREPI EU ZA REŠEVANJE FINANČNE IN GOSPODARSKE KRIZE V OBDOBJU 2008–2013

Že pred sprejetjem strategije Evropa 2020 je Komisija začela z nekaterimi ukrepi za prekinitev gospodarske krize. V novembru 2008 je tako sprejela evropski načrt za oživitvev gospodarstva za povečanje naložb v infrastrukturo in druge ključne sektorje ter predlagala usklajevanje nacionalnih svežnjev proračunske spodbude med državami članicami. Skupni sveženj je znašal okoli 200 milijard EUR ali 1,5% BDP EU. Za lažjo redistribucijo javnih sredstev so bila prilagojena tudi pravila o državni pomoči in uporabi sredstev EU (Commision of the European Communities, 2008).

Okrevanje je bilo kratkotrajno, tveganje povečevanja državnega dolga ter poglobitve finančne in gospodarske krize se je še dodatno razširilo, kar je povzročilo, da je bilo sprejetih več odločitev, med njimi (Evropska komisija, 2014a) naslednje.

- Uvedba dveh mehanizmov za reševanje krize, in sicer za zmanjšanje tveganja širjenja krize in finančne ranljivosti v državah članicah. Maja 2010 sta bila uvedena dva začasna mehanizma za reševanje krize: evropski mehanizem za finančno stabilizacijo (EFSM) in evropski instrument za finančno stabilnost (EFSF). Leta 2012 so se države članice evro območja odločile za ustanovitev stalnega mehanizma za reševanje krize in evropskega mehanizma za stabilnost (ESM) z razpoložljivimi finančnimi sredstvi v višini 500 milijard EUR, ki je bil ustanovljen oktobra 2013. Državam v finančnih težavah so bila odobrena posojila.
- Ambiciozna in obsežna reforma finančnega sistema, ki jo je začela EU. Poostrila je nadzor nad finančnimi trgi z vzpostavitvijo evropskega sistema finančnega nadzora (ESFS), ki ga sestavljajo trije sektorski evropski organi in makrobonitetni nadzornik, to je Evropski odbor za sistemska tveganja (ESRB). Sprejeti so bili tudi večji ukrepi za vzpostavitev »bančne unije«, ki obsega enoten centralizirani mehanizem za nadzor bank in je začela veljati novembra 2014, ter dogovor o možnostih za prestrukturiranje in reševanje bank v težavah.
- Gospodarsko upravljanje EU je bilo znatno okrepljeno s celostnim povezovanjem različnih elementov gospodarskega in proračunskega nadzora v okviru evropskega semestra za usklajevanje gospodarskih politik. Leta 2011 je bil z zakonodajnim svežnjem uveden nov postopek v zvezi z makroekonomskim neravnotežjem za preprečevanje in odpravo ekonomskih neravnotežij. Okrepljen je bil tudi pakt za stabilnost in rast. Maja 2013 je začel veljati dopolnilni sveženj uredb, po katerem ima Komisija med drugim nalogo pregledati osnutke proračunskih načrtov držav članic evro območja. V pogodbi o stabilnosti, usklajevanju in upravljanju v

ekonomski in monetarni uniji (EMU) so se države članice podpisnice, ki so tudi članice evro območja (in nekatere države članice, ki niso) zavezale vključitvi temeljnih načel pakta za stabilnost in rast v svoj nacionalni pravni red. Decembra 2013 je Svet odobril nov sistem ključnih zaposlitvenih in socialnih kazalnikov uspešnosti, ki je bil tudi vključen v skupno poročilo o zaposlovanju.

Tako globoka kriza, ki smo jo doživeli v zadnjih letih, je zahtevala takojšen in močan odziv politik za dopolnitev dolgoročnih ciljev strategije Evropa 2020. Komisija je v letnem pregledu rasti, v katerem je določila prednostne naloge na ravni EU za prihajajoče leto, ciljno usmerjenih zakonodajnih predlogih, ki jih je pripravila, in v smernicah za posamezne države, ki jih je izdala, zagovarjala kombinacijo ukrepov za stabilizacijo finančnega sektorja ter strategij za oživitve, fiskalne konsolidacije in strukturnih reform, prilagojeno značilnostim posameznih držav in skladno z medsebojno odvisnostjo gospodarstev EU. Za namene spremljanja in spodbujanja nacionalnega izvajanja strategije Evropa 2020 so bile države članice pozvane, da v svojih nacionalnih programih reform določijo svoje cilje in navedejo podrobne ukrepe. Ti programi se letno pregledujejo na ravni EU v okviru evropskega semestra za usklajevanje gospodarskih politik. Prvi evropski semester, ki je bil zasnovan za krepitev gospodarskega upravljanja EU, se je začel na začetku leta 2011 in se hitro uveljavil kot nov letni politični cikel za gospodarsko usmerjanje in spremljanje na ravni EU. Ker gre za partnerski pristop, poteka tudi reden dialog z Evropskim parlamentom in različnimi sestavami Evropskega sveta (Evropska komisija, 2014a).

2.2. VLOGA EVROPSKEGA SEMESTRA

Ekonomsko upravljanje EU je bilo od sprejetja strategije Evropa 2020 močno okrepljeno. Z usklajevanjem ekonomskih politik je postal evropski semester ključen za izvajanje reform med nacionalno ravno ter ravno EU, saj zagotavlja, da EU in njene članice usklajujejo svoje ekonomske politike in prizadevanja za spodbujanje rasti ter novih delovnih mest.

O ciljnih strategije Evropa 2020 se razpravlja v okviru evropskega semestra in so sestavni del njegovih stopenj, saj se med drugim upoštevajo pri izbiri prednostnih nalog v letnem pregledu rasti. Poleg tega so bistveni del analize, na podlagi katere se pripravijo letna priporočila za posamezne države. Države članice so pozvane, da v svojih nacionalnih programih poročajo o doseganju napredka pri svojih ciljnih. Z vsakim letnim poročilom Evropske komisije se prične evropski semester, le ta pa je zadolžen za boljše ekonomsko ravnanje oz. upravljanje v tekočem letu. Evropski letni pregled je osnova za razumevanje evropskih prioritet na nacionalni in EU stopnji za nadaljnjih 12 mesecev. Letno poročilo bi moralo biti implicirano v nacionalno ekonomsko in proračunsko oblikovanje, po katerih bi se države članice držale specifičnih priporočil EU ter dolžnosti, ki so jih sprejele z Euro plus paktom (Evropska komisija, 2013d, str. 15).

Z vpeljavo evropskega semestra, ki je cikel usklajevanja gospodarskih in fiskalnih politik v EU, države članice uskladijo svoje proračunske in gospodarske politike s cilji in pravili, dogovorjenimi na ravni EU. Semester vsebuje jasen časovni načrt, po katerem države prejemajo nasvete oz. smernice EU, nato pa predložijo svoje načrte politik za nacionalne programe reform ter programe za stabilnost ali konvergenco, ki se ocenijo na ravni EU. Ko so nacionalni politični načrti ocenjeni, države članice prejmejo posamezna priporočila glede

svojih proračunskih in reformnih politik. Države članice naj bi vsa priporočila upoštevale pri določanju proračuna za naslednje leto. Namen semestra je zagotavljanje zdravih financ, spodbujanje gospodarske rasti in preprečevanje čezmernih makroekonomskih neravnotežij v EU (Vlada Republike Slovenije, 2014).

3 SPLOŠNA PREDSTAVITEV PRIPOROČIL NA DAVČNEM PODROČJU

Letna priporočila za posamezne države članice se pripravijo kot zaključna faza enoletnega delovanja evropskega semestra. Struktura davčnih sistemov je zelo pomembna za vzdrževanje zdravih ter dobrih javnih financ. EU močno poudarja zmanjšanje obdavčitve dela, saj je v povprečju z 46,5% obdavčitvijo plač (v evrskem območju) višja kot v drugih neevropskih državah v OECD (Evropska komisija, 2014).

Davčni sistemi držav članic pomembno vplivajo na proračunske prihodke, kljub temu pa povzročajo pomembne posledice pri ekonomskem in socialnem stanju v državi. Evropska unija in njene države članice so vpete v diskusijo, kako naj se učinkovito lotijo reševanja težave teh različnih dimenzij. Previdno oblikovan davčni sistem pomaga na novo definirati povezanost med trajnostnim razvojem, ekonomsko rastjo ter pravičnostjo. Ti trije objektivi so si včasih kontradiktorni, saj če se osredotočimo na en element, lahko povzročimo negativne učinke pri drugih dveh elementih. Kljub temu kompromis obstaja. Države članice lahko k vzpostavitvi stabilnih javnih financ, spodbuditi rasti, zaposljivosti in konkurenčnosti ter pravični distribuciji prihodkov pripomorejo s spremembo davčne strukture, ki bi pripomogla k učinkovitemu in uspešnemu davčnemu sistemu. Sedanji napor po konsolidaciji, izboljšanju kakovosti javnih financ, kultiviranju trajnostne gospodarske rasti ter zaposljivosti napovedujejo, da so davčne spremembe ključnega pomena za prihodnost (Evropska komisija, 2014).

Vsa dosedanja letna poročila si dosledno sledijo z vodilno mislijo in si prizadevajo, da bi države članice še naprej implicirale gospodarski rasti prijazne davčne reforme. Letno poročilo za leto 2015, ki ga je objavila novo predstavljena Evropska komisija, si prizadeva EU postaviti nazaj na pot trajnostnega razvoja delovnih mest ter ekonomske rasti. Komisija je ambiciozno predstavila načrt za nova delovna mesta, ekonomsko rast, pravičnost in demokratične spremembe, ki jih je podprla z ambicioznim investicijskim načrtom, za katerega bodo porabili najmanj dodatnih 315 milijard evrov v treh letih, to pa je pristop, ki ga je Komisija ubrala za podporo nastanku novih delovnih mest ter ekonomski rasti EU. Kot del tega investicijskega načrta Komisija v letnem poročilu 2015 priporoča sledenje ekonomskim in socialnim politikam, ki so osnovane na treh stebrih: (i) spodbujanje investicij; (ii) obnavljanje obvez do strukturnih reform; (iii) spodbujanje fiskalne odgovornosti (Evropska komisija, 2014).

Smernice glede davčne politike posamezne države članice, ki lahko pomagajo doseči vsako od zgoraj navedenih treh prioritet in so za moje diplomsko delo najbolj relevantne, se gibljejo v sledečih okvirjih (Garnier, in drugi, 2014):

- preusmeritev obdavčitve dela na manj škodljive davčne osnove,
- davčne olajšave na obdavčitev dela, z razlogom spodbujanja zaposljivosti,
- razširitev davčnih osnov,
- postavitev novih davčnih ukrepov zaradi vpliva na zadolženost pri pravnih in fizičnih osebah,

- dobra struktura nepremičninskih, ekoloških in R & R davkov za boljšo gospodarsko rast in konkurenčnost,
- izboljšanje situacije neplačevanja davčnih obveznosti.

4 ANALIZA POSAMEZNEGA PRIPOROČILA EVROPSKE UNIJE IN NJEGOVA IMPLANTACIJA V POSAMEZNI DRŽAVI ČLANICI

V nadaljevanju bom opisal pomembne davčne reforme, ki so vplivale na davčne politike in so bile sprejete po priporočilih Sveta od leta 2011 naprej.

4.1. ZMANJŠANJE DAVČNE OBREMENITVE DELA IN PRERAZPOREDITEV TEH OBDAVČITEV NA MANJ ŠKODLJIVE DAVČNE OSNOVE

V letnih poročilih je navedena pomembnost sledenju fiskalne konsolidacije na rasti prijaznemu diferenciranemu načinu. To je navedeno v letnem poročilu kot davčna prioriteta; davki bi morali biti oblikovani rasti prijazno, npr.: razbremenitev obremenitve dela na davčne osnove, kot so poraba, nepremičnine in boj proti onesnaženosti (Evropska komisija, 2013).

Akadska literatura je vzpostavila rankirno lestvico davkov po škodljivih vplivih na ekonomsko rast. Pregledani dokazi in empirično delo predpostavljajo, da je za rast najmanj škodljiv letni oz. ponavljajoči se davek na nepremičnine glede na dolgoročno rast BDP-ja, sledita pa mu davek na porabo, ekološke obdavčitve, davek od prihodka fizičnih oseb ter davek od prihodka pravnih oseb (OECD, 2010).

Da bi omejile negativne učinke na rast, bi se morale države članice zavedati, kako pomembna je kvaliteta in kompozicija njihovih konsolidacijskih programov. Manj izkrivljajoči davki bi morali prevladati nad bolj izkrivljajočimi. Od začetka dela evropskega semestra je Svet vsako leto podal priporočila od 8 do 10 članicam naj prerazporedijo obdavčitev na bolj rasti prijaznim davčnim osnovam. Večina priporočil se je z leti ponavljala z izjemo Slovaške, ki je implementirala znižanje davkov za dolgoročno brezposelne in je naredila korak naprej tudi pri preprečevanju goljufanja pri plačevanju DDV-ja (Garnier, in drugi, 2014).

Tabela 1: Priporočilo državam članicam o prerazporeditvi obdavčitve dela na manj škodljive osnove

	2011	2012	2013	2014
Države članice, ki so prejele priporočilo o prerazporeditvi obdavčitve	8 AT, BE, CZ, DE, EE, ES, FR, SK	10 AT, BE, CZ, DE, ES, FR, HU, IT, LV, SK	9 AT, BE, CZ, DE, FR, HU, IT, LV, SK	10 AT, BE, CZ, DE, ES, FR, HU, IT, LT, LV

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 7)

V letih 2011 in 2012 makroekonomski podatki ne kažejo davčne razbremenitve plač na manj škodljive osnove. V letih 2010–2013 se je direktna in indirektna obdavčitev zvišala, s tem pa se je povečala tudi rast BDP-ja, povprečno se je obdavčitev dela povečala kljub višanju davkov na porabo. Države članice kljub davčnim reformam niso razbremenile obdavčitve dela, čeprav je povsod prišlo do dviga davčnih osnov DDV-ja, trošarin (davek, ki posebej obdavčuje točno določene izdelke ali skupino izdelkov), zvišanja dohodnine ter

socialnih dajatev. V zadnjem letu je prišlo do sprememb, saj vedno več držav članic niža dohodnino in druge socialne dajatve, to pa je povzročilo višanje davkov na porabo, kar je velik znak, da so države članice začele slediti priporočilom in s tem razbremenjujejo obdavčitev dela z razporejanjem obdavčitev manj rasti škodljivim davkom (Garnier, in drugi, 2014).

Tabela 2: Prerazporeditev obdavčitve (2013–2014)

Države članice	Znižanje obdavčitve dela ali znižanje socialnih dajatev (1)	Zvišanje indirektnih obdavčitve (2)	Opravljena prerazporeditev obdavčitve (1) in (2)
,ki so prejele priporočilo Sveta naj prerazporedijo obdavčitev na manj škodljive osnove	AT, BE, CZ, DE, FR, HU, IT, LV SK	AT, CZ, DE, FR, IT, LV	AT, CZ, DE, FR, IT, LV
,ki niso prejele priporočila za prerazporeditev obdavčitve	BG, DK, EE, ES, FI, LT, MT, NL, RO, SE, SI, UK	BG, DK, EE, ES, FI, LT, LU, MT, NL, PL, SE, SI	BG, DK, EE, ES, FI, LT, MT, NL, SE, SI
v posebnem programu ali nove države članice		CY, HR, PT	

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 9)

Prvi stolpec tabele prikazuje države, ki so zmanjšale obdavčitev fizičnih oseb glede na plače ali socialne premije. V drugem stolpcu so države, ki so v zameno zvišale neposredne obdavčitve, v tretjem stolpcu pa so države, ki so zmanjšale obdavčitev dela in povišale neposredne obdavčitve ter so obravnavane kot države, ki so opravile prerazporeditev obdavčitve. Tabela prikazuje devet držav, ki so po priporočilih Komisije opravile prerazporeditev obdavčitve na manj škodljive osnove in so v letu 2013 do neke mere zmanjšale obdavčitev dela. Dve tretjini sta to razbremenitev kompenzirali z višanjem posrednih obdavčitev. Med 14 državami, ki niso dobile priporočil Evropske komisije, je 10 držav opravilo prerazporeditev obdavčitve, med njimi tudi Slovenija (Garnier, in drugi, 2014).

4.2. ZNIŽANJE OBDAVČITVE DELA ZA SPODBUJANJE NOVIH DELOVNIH MEST

Od leta 2012 je veliko držav članic predstavilo različne olajšave in znižanje davkov ciljnim skupinam, kot so ljudje z nižjimi prihodki. To je pozitiven signal, saj to spodbuja zaposlovanje. Ta ukrep pa je z obdavčitvijo prebivalstva z višjimi prihodki pripomogel k bolj progresivni obdavčitvi fizičnih oseb. Iz tega priporočila je tudi razvidno, kako lahko davčna politika spremeni oz. vpliva na število brezposelnih po krizi, saj niža davčno obremenitev na delo. Dobro izoblikovana davčna politika cilja na povpraševanje in ponudbo na trgu dela ter upošteva tudi delavce, ki so bolj občutljivi na nižanje obdavčitve in socialnih dajatev. Davčni sistemi, ki so bolj pravični in pošteni do družbe, s svojo progresivno obdavčitvijo fizičnih oseb izpolnjujejo redistributivno funkcijo obdavčitve (Evropska komisija, 2014b).

Letna poročila priporočajo nižanje obdavčitve ciljnim skupinam, kot so: ljudje z nizkimi prihodki, mladi delavci, nižje izobraženi, starejši delavci, ženske ter samohranilke. Z vidika proračuna in fiskalne konsolidacije je nižanje obdavčitve delavcev iz teh ciljnih skupin boljše za proračun v primerjavi z nižanjem obdavčitve na vse fizične osebe, ki ne spadajo v te skupine (Garnier, in drugi, 2014).

Tabela 3: Priporočila na osnovo pri obdavčitvi dela (2011–2014)

	2011	2012	2013	2014
Države članice, ki so dobile priporočilo Sveta na področju obdavčitve dela	10 AT, BE, CZ, DE, EE, ES, FR, HU, NL, SK	11 AT, BE, CZ, DE, ES, FR, HU, IT, LV, NL, SK	11 AT, BE, CZ, DE, FR, HU, IT, LV, NL, RO, SK	12 AT, BE, CZ, DE, ES, FR, HU, IT, LT, LV, NL, RO
<i>Od katerih je bilo priporočilo izrečeno na področju specifičnih skupin</i>	7 AT, BE, DE, EE, HU, NL,, SK	5 AT, DE, HU, NL, SK	6 AT, DE, HU, LV, NL, SK	9 AT, CZ, DE, ES, FR, HU, LV, NL, RO

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 12)

Med leti 2011 in 2014 je 10 do 12 držav članic dobilo priporočila, naj zmanjšajo obdavčitev dela, največ priporočil pa se je fokusiralo na ciljne skupine. 9 od 12 držav je v letu 2014 opravilo znižanje obdavčitev dela pri ciljnih skupinah. Dohodnina je davek od dohodkov fizičnih oseb. Obdavčeni so vsi dohodki, razen tisti, ki se ne štejejo za dohodke po nacionalnem Zakonu o dohodnini, in tisti, ki so po navedenem zakonu oproščeni plačila dohodnine. Dohodnino plačujemo večinoma na podlagi letne odmere, ki poteka na podlagi informativnih izračunov dohodnine, ki jih zavezanci prejmejo na dom – med letom se plačuje akontacija dohodnine, ki se pozneje odšteje od odmerjene dohodnine na letni ravni. Tako se obdavčujejo (Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Ur. l. RS., št. 117/06, 18. člen, 2006):

- dohodek iz zaposlitve (prihodki),
- dohodek iz dejavnosti,
- dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti,
- dohodek iz oddajanja premoženja in iz prenosa premoženjske pravice,
- dohodek iz kapitala,
- drugi dohodki.

V letih 2011 in 2012 je bilo mogoče opaziti povišanje implicitne davčne stopnje pri delu, vendar se je to v večini primerov nanašalo na dodatne obdavčitve ljudi z višjimi prihodki. Solidarnostna obdavčitev se je večinoma prikazala kot dodajanje novega najvišjega razreda k dohodninski lestvici, višanje davka od prihodka ter kot višanje osnove pri socialnih dajatvah, tudi davčne olajšave za bogatejše so bile ukinjene, vendar se je leta 2014 ustavil trend višanja obdavčitve fizičnih oseb. Med letoma 2011 in 2012 je nekaj držav izpolnilo nižanje obdavčitve ciljnih skupin delavcev: Finska, Nemčija; Švedska in Velika Britanija so razširile davčne olajšave; Danska in Nizozemska sta znižali obdavčitev v prvem dohodninskem razredu; Litva pa je predstavila trenutno olajšavo na socialne dajatve za ljudi

s prvo zaposlitvijo. V zagonu je v letih 2012 in 2013 devet držav članic impliciralo nižanje davkov od prihodka: Belgija, Danska, Francija, Madžarska, Italija, Nizozemska, Portugalska in Švedska. Ukrepi so predvsem ciljali na ljudi z nižjimi prihodki, vendar tudi na starejše delavce (Belgija, Madžarska, Nizozemska, Portugalska, Švedska), nižje izobražene (Belgija, Madžarska), mlade (Belgija, Madžarska, Italija), ženske (Madžarska, Italija) in na tiste, zaposlene v določenih geografskih območjih (Madžarska, Italija). Nekaj davčnih sprememb je bilo impliciranih kot nižanje davčnih obveznosti delodajalca, kot so nižanje socialnih dajatev (Belgija, Madžarska) ali trgovinskih obdavčitev (Francije, Italija) (Garnier, in drugi, 2014).

V letih 2013 in 2014 je število držav članic, ki so vpeljale davčne olajšave za ciljne skupine, naraslo. Davčne olajšave in vračila davkov delavcem z nižjimi prihodki so se uveljavila v kar 12 državah: Belgija, Bolgarija, Danska, Estonija, Finska, Nemčija, Italija, Latvija, Litva, Malta, Nizozemska, Švedska ter Velika Britanija. Litva in Latvija sta uvedli vračilo davka za vzdrževane družinske člane, Bolgarija in Francija sta razširili davčne olajšave za delavce z nizkimi prihodki, medtem ko je Španija znižala davek od prihodka fizičnih oseb na področjih uvajanja novih delavcev ter novih tehnologij. V tem času so nekatere države poskušale ublažiti davčne obveznosti za delodajalce pri zaposlovanju težko zaposljivih delavcev na trgu dela. Slovenija je tak ukrep sprejela na področju mladih iskalcev zaposlitve, Slovaška za ljudi, ki so dalj časa brezposelni, ter Belgija pri zaposlitvi novih ljudi v manjših podjetjih. Češka je napovedala znižanje socialnih dajatev za delodajalce ter Madžarska za socialne dajatve za delodajalce, ki zaposlujejo matere s tremi ali več otroki. Avstrija, Estonija, Francija in Italija so znižale celotno obdavčitev dela tako na področju socialnih dajatev za ljudi z nižjimi prihodki kot tiste z najvišjimi (Garnier, in drugi, 2014).

Do zastoja v rasti BDP-ja glede na delež direktne obdavčitve dela v letih 2013 in 2014 je prišlo zaradi večjega trenda nižanja obdavčitve dela, kot pa zaradi višanja obdavčitev. Vsa višanja so bila usmerjena na ljudi z višjimi prihodki. V vseh državah, kjer se je povišala obdavčitev fizičnih oseb, le-ta ni prišla na račun obdavčitve dela, temveč z naslovov, kot so: davek od obresti, davek na dobiček od kapitala, pokojnine in samozaposleni (Avstrija, Hrvaška, Češka, Finska, Latvija, Portugalska, Švedska) (Garnier, in drugi, 2014).

Opažen je trend progresivnih lestvic obdavčevanja fizičnih oseb, ki najbolj obdavčijo ljudi z visokimi zaslužki, ter trend različnih olajšav dela za specifične skupine ljudi. Tako lahko zaključimo, da so davki lahko izoblikovani tako, da pridemo do bolj pravičnega sistema obdavčitve (Garnier, in drugi, 2014).

Tabela 4: Spremembe pri obdavčitvi dela (2012–2014)

		2013–2014		2012–2013	
		Povišanje	Znižanje	Povišanje	Znižanje
Davek od prihodka fizičnih oseb	Srednji/visoki prihodki	AT, BE, ES, FR, IE, NL		NL, PT, FR, AT, SK, CY, EL, FI, LU, SI, CZ	HU, DK, MT, UK
	Nizki prihodki/ druge pomankljivosti	SI	BE, BG, CZ, DK, DE, EE, FI, FR, IT, LT, LV, MT, NL, SE, UK		FI, DK, NL, SE
	Ni specifično		ES		LV
Socialne dajatve	Srednji/visoki prihodki				
	Nizki prihodki/ druge pomankljivosti		BE, HU, SI, SK	AT	BE, HU, NL, PT
	Ni specifično	CY	AT, EE, ES, FR, HU, IT, LV		
Povračilo davščin podjetjem	Nizek do srednje velik prihodek/ druge skupine ter geografski položaj				FR, IT

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 14)

4.3. ŠIRITEV DAVČNIH OSNOV

Kljub trudu držav članic pri razširitvi davčnih osnov so reforme pri davku na dodano vrednost pomankljive, saj se večinoma osredotočajo le na višanje standardne stopnje. Pri davku od prihodka pravnih oseb pa je prišlo do oženja osnov, saj države članice trenutno v podjetjih poskušajo stimulirati investicije in konkurenčnost. Širitev davčne osnove potencialno poviša prihodke z naslova davkov, zagotavlja lažje pobiranje davkov ter olajša plačevanje davkov (Garnier, in drugi, 2014).

V prvem krogu evropskega semestra je bilo izdano le eno priporočilo za širitev davčne osnove, do leta 2014 pa je ta številka narasla na 11. Največ se jih je nanašalo na DDV (potrošno obliko davka na dodano vrednost, s katerim se obdavčujejo blago in storitve v vseh fazah menjave/ transakcije), kot je razvidno iz tabele.

Tabela 5: Priporočila na področju širjenja osnove obdavčitve

	2011	2012	2013	2014
Članice, za katere je Svet izdal priporočila za širitev osnove obdavčitev (DDV, DDPO, DDFO)	1 FR	8 CZ, DE, ES, FR, HU, IT, SE, SK	10 BE, CZ, DE, ES, FR, HU, IT, LU, SE, UK	11 BE, CZ, DE, ES, FR, HU, IE, IT, LU, PL, UK
<i>Od katerih se je priporočilo nanašalo na širitev DDV osnove</i>	0	4 <i>ES, FR, IT, SE</i>	8 <i>BE, DE, ES, FR, IT, LU, SE, UK</i>	9 <i>BE, DE, ES, FR, IE, IT, LU, PL, UK</i>

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 15)

4.3.1. DAVEK NA DODANO VREDNOST

Z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) se obdavčuje dodana vrednost. DDV je ena izmed oblik prometnega davka, s katerim se obdavčujejo blago in storitve v vseh fazah prometa, od proizvajalca, trgovca, do končnega potrošnika. Davčni zavezanec načeloma DDV obračunava in plačuje od vsake dobave blaga ali storitev oziroma od transakcij (FURS, 2015).

Že od začetka krize države članice višajo davke na potrošnjo, saj zaradi namena fiskalne konsolidacije najmanj vplivajo na ekonomsko rast. Evropska komisija je kritična do držav članic, saj je edini napredek, ki so ga vložile v sistem DDV-ja, dvig splošne stopnje zaradi namena fiskalne konsolidacije in nerazveljavljanje ter omejevanje nižjih stopenj (Evropska komisija, 2013).

Od leta 2010 je 14 držav dvignilo splošno stopnjo, medtem ko je 9 držav povišalo tudi znižano stopnjo DDV-ja, le 1 država pa je znižano stopnjo v letu 2010 dokončno odpravila. Nekatere države članice pa so celo uvedle še dodatne davčne stopnje in s tem še bolj fragmentirale svoje DDV davčne sisteme. V zadnjih letih je približno četrtnina držav članic dvignila svojo splošno DDV-stopnjo, skoraj polovica držav je razširila splošno stopnjo ali pa zvišala znižano DDV-stopnjo. Te spremembe so velikokrat pripeljale do uvedbe novih izjem na področju znižanih stopenj za specifične dobrote in storitve. Francija je v letu 2014 zvišala svojo znižano stopnjo iz 7 % na 9 %, vendar je ob tem v obdavčitev po znižani stopnji dodala tudi energente, vstopnice za kino ter socialne nastanitve. Belgija je aplicirala splošno stopnjo na pravniške in notarske storitve, vendar je znižala DDV pri električni porabi iz 21 % na 6 %, kar ima zelo velik vpliv na proračun. Češka je prerazporedila nekaj obdavčitev v znižano stopnjo, kljub temu da naj bi do leta 2016 imeli samo eno DDV-stopnjo. Nekatere članice pa so samo nasprotovale preoblikovanju DDV-sistema ali jim je močno spodletelo (Estonija in Irska). Razširitev splošne davčne stopnje je v nekaterih državah politično nemogoča (Garnier, in drugi, 2014).

Tabela 6: Spremembe pri znižani stopnji DDV (2010–2014)

<i>Država članica</i>	<i>Standardna stopnja DDV 2010</i>	<i>Standardna stopnja DDV 2014</i>	<i>Razlika 2010–2014</i>	<i>Znižana stopnja DDV 2010</i>	<i>Znižana stopnja DDV 2014</i>	<i>Razlika 2010–2014</i>
<i>BG</i>	20	20	0	7	9	2
<i>EL</i>	23	23	0	5,5/11	6,5/13	1/2
<i>LV</i>	21	21	0	10	12	2
<i>MT</i>	18	18	0	5	5/7	0/nova stopnja

Vir: (Evropska komisija, 2014d, str. 26)

Zaradi evropske direktive o najnižji možni vrednosti znižane stopnje, ki znaša 5 %, ima veliko držav članic v EU poleg znižane stopnje DDV v uporabi tudi super znižano stopnjo DDV.

Tabela 7: Spremembe pri standardni in znižani stopnji DDV (2010–2014)

<i>Država članica</i>	<i>Standardna stopnja DDV 2010</i>	<i>Standardna stopnja DDV 2014</i>	<i>Razlika 2010–2014</i>	<i>Znižana stopnja DDV 2010</i>	<i>Znižana stopnja DDV 2014</i>	<i>Razlika 2010–2014</i>
<i>CZ</i>	20	21	1	10	15	5
<i>IE</i>	21	23	2	13,5	9/13,5	Nova stopnja/0
<i>ES</i>	18	21	3	8	10	2
<i>FR</i>	19,6	20	0,4	5,5	5,5/10	0/Nova stopnja
<i>CY</i>	15	19	4	5/8	5/9	0/1
<i>HR</i>	23	25	2	-/10	5*/13	+5/+3
<i>PL</i>	22	23	1	7	5*/8	2/1
<i>SI</i>	20	22	2	8,5	9,5	1
<i>SK</i>	19	20	1	6/10	10	Odstranitev stopnje/0
<i>FI</i>	23	24	1	9/13	10/14	1/1

Vir: (Evropska komisija, 2014d, str. 26)

Do leta 2014 je 10 držav članic dvignilo standardno in znižano stopnjo DDV ter celo dodalo novo stopnjo, z razlogom konsolidacije javnih financ.

Tabela 8: Spremembe pri standardni stopnji DDV (2010–2014)

<i>Država članica</i>	<i>Standardna stopnja DDV 2010</i>	<i>Standardna stopnja DDV 2014</i>	<i>Razlika 2010–2014</i>	<i>Znižana stopnja DDV 2010</i>	<i>Znižana stopnja DDV 2014</i>	<i>Razlika 2010–2014</i>
<i>IT</i>	20	22	2	10	10	0
<i>HU</i>	25	27	2	5/18	5/18	0
<i>NL</i>	19	21	2	6	6	0
<i>PT</i>	21	23	2	6/13	6/13	0
<i>UK</i>	17,5	20	2,5	5	5	0

Vir: (Evropska komisija, 2014d, str. 26)

Madžarska ima s 27% stopnjo DDV najvišjo stopnjo DDV v EU.

Tabela 9: Brez sprememb pri DDV

<i>Država članica</i>	<i>Standardna stopnja DDV 2010</i>	<i>Standardna stopnja DDV 2014</i>	<i>Razlika 2010–2014</i>	<i>Znižana stopnja DDV 2010</i>	<i>Znižana stopnja DDV 2014</i>	<i>Razlika 2010–2014</i>
<i>BE</i>	21	21	0	6/12	6/12	0
<i>DK</i>	25	25	0	-	-	-
<i>DE</i>	19	19	0	7	7	0
<i>EE</i>	20	20	0	9	9	0
<i>LT</i>	21	21	0	9	9	0
<i>LU</i>	15	15	0	6/12	6/12	0
<i>AT</i>	20	20	0	10	10	0
<i>RO</i>	24	24	0	5/9	5/9	0
<i>SE</i>	25	25	0	6/12	6/12	0

Vir: (Evropska komisija, 2014d, str. 26)

Nekatere države članice zaradi nižje zadolženosti nimajo potrebe po spreminjanju stopenj DDV.

4.3.2. DAVEK OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB

Običajno se kot dobiček pravnih oseb obdavči dobiček rezidenta in dobiček nerezidenta, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali prek poslovne enote, ki se nahaja v državi članici (FURS, 2015).

Širitev osnove pri direktni obdavčitvi običajno nakazuje na potrebo po poenostavitvi davčnega sistema z zmanjšanjem njegovega obsega ali racionalizacijo davčnih izdatkov. Slovaška in Češka sta edini državi, ki sta dobili priporočilo glede na njihovo obdavčitev fizičnih oseb, medtem ko je Madžarska priporočilo pridobila glede na obdavčitev pravnih oseb. Priporočilo za Slovaško je bilo ukinjeno z letom 2013, saj je vlada zmanjšala izkrivljanje obdavčitve dela za različne tipe zaposlitve (Garnier, in drugi, 2014).

Tabela 10: Spremembe pri davku od dobička pravnih oseb (2010–2014)

DDPO	Stopnja	Osnova
Zvišanje	CY, EL (2013), FR LU, PT, SK (2013)	AT, BE, BG, CZ, DK, EL, ES, FI, FR, HU, HR, IT, LT, LU, LV, RO, PL, PT, SK
Znižanje	DE, EL (2010, 2011), FI, HU (2010), LT (2010), NL, SE, SI, SK (2014), UK	AT, BE, BG, CY, CZ, DE, DK, EL, ES, FI, FR, HR, HU, IE, IT, LT, LU, LV, NL, MT, PL, PT, RO, SE, SI, SK, UK

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 19)

Nižanje davka od prihodkov pravnih oseb se je počasi ustavilo v primerjavi z začetkom desetletja. Medtem ko so stopnje ponekod med leti 2010 in 2014 še padale, so nekatere države začele le-te dvigovati, večinoma so iz proračunskih razlogov začele uveljavljati dodatna doplačila. Lahko bi dejali, da je na to upočasnjeno nižanje ter višanje davka od prihodka pravnih oseb velikokrat vplivalo ožetje osnove za stimuliranje investicij. Če pogledamo tabelo, vidimo, da je večina držav med leti 2010 in 2014 zožila svoje davčne osnove, z izjemo Estonije. Na spremembe je največkrat vplivala skrb za konkurenčnost in želja po stimulaciji investicij v privatnem sektorju za ponovno oživitev ekonomije. V istem času je 20 držav članic razširilo osnovo davka od prihodka pravnih oseb med leti 2010 in 2014. Seveda deluje to paradokсно, vendar sta se v teh letih pojavila dva trenda. Prvi trend je zoženje osnov za stimuliranje investicij ter okrevanje gospodarstva; vračilo davka pri raziskavah in razvoju, spodbude za mala podjetja, davčne olajšave in vračila davkov za določene sektorje ter aktivnosti. Drugi trend pa je širitev davčne osnove za zmanjšanje zlorab, odbite obresti pri prikazovanju davčnih izgub ter preveliki zadolženosti. S tem se zmanjšajo možnosti za izmikavanje plačevanju davkov. Nekatere države članice so zmanjšale obdavčitev pravnih oseb za mala ali celo vsa podjetja, medtem ko so si druge države zagotovile neobstoje situacij, kjer se davki odbijajo več kot enkrat, ter bolj pregledno plačevanje davkov (Garnier, in drugi, 2014).

4.4. DAVČNI UKREPI PROTI DAVČNI IZGUBI PRI PRAVNIH IN FIZIČNIH OSEBAH

Nekaj ukrepov proti zadolženosti pravnih oseb, kot je omejitev odbitnih obresti, je bilo že sprejetih, medtem ko so pri zadolženosti fizičnih oseb države članice omejile hipotekarne obresti oziroma jih celo izničile. Za ekonomsko okrevanje je pomembno, da države članice s fiskalnim načrtom zagotovijo svojo posojevalno funkcijo, vendar se morajo pred tem zaščititi, da se podjetja in fizične osebe zopet ne bodo preveč zadolžile. Davčni sistemi so še zmeraj osnovani tako, da imajo tako fizične kot pravne osebe večjo korist, če so zadolžene, kot pa da bi prejemale kake druge fiskalne spodbude (Garnier, in drugi, 2014). Letno poročilo 2014, ki ima za prioriteto obnoviti oz. na novo vzpostaviti posojevalno funkcijo države, omenja, da je potreba po zmanjšanju nagnjenja k dolgu podjetij, torej kreditnega financiranja in pregledu davčnih shem, ki povzročajo prezadolževanje gospodinjestev z oprostivami nad hipotekami (Evropska komisija, 2013).

4.4.1. DAVČNA IZGUBA PRI PRAVNIH OSEBAH

Priporočila za zmanjšanje davčnega vpliva na zadolženost, ki jih je pripravila Komisija, so bila v letu 2012 prvič izrečena Franciji, Malti in Španiji, pozneje v letu 2013 pa tudi Luksemburgu in Švedski. V letu 2014 je bilo priporočilo za Francijo in Španijo odmaknjeno, Nemčiji, Malti in Portugalski pa so izrekli opomin, naj bodo bolj pazljivi pri davčni izgubi (Garnier, in drugi, 2014).

Med državami, ki so prejela priporočila, je Švedska uvedla nekaj novosti ter v letnem poročilu 2014 ni prejela priporočila. Švedska je razširila omejitve pri odbitnih obrestih na vsa posojila. Ta ukrep skupaj z znižanjem davka od prihodka pravnih oseb v letu 2013 je Švedska uvedla z namenom zmanjševanja izmikavanja oz. izogibanja plačila davkov. Francija in Španija sta enako kot Švedska omejile pravila o odbitnih obrestih, medtem ko Malta poskuša z različnimi sistemi omejiti nagnjenje k zadolževanju za domača podjetja. Vseeno pa te spremembe niso dovolj, saj obstaja še veliko drugih alternativnih virov financiranja (Garnier, in drugi, 2014).

Tabela 11: Priporočila, izrečena glede na nagnjenje k zadolževanju pri DDPO

	2011	2012	2013	2014
Članice, za katere je Svet izdal priporočila, ali vsaj skrb v priporočilu		ES, FR, MT	ES, FR, LU, MT, SE	DE*, ES, FR, MT*, PT*

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 21)

V naslednjih letih so države članice napredovale v boju proti izogibanju plačila davkov, največ z omejitvijo odbitka od plačila obresti. Danska, Francija, Portugalska in Španija so postavile nominalne zgornje meje za zunanje ter notranje zadolževanje (Garnier, in drugi, 2014).

4.5. DOBRA STRUKTURA NEPREMIČNINSKIH, EKOLOŠKIH IN R & R DAVKOV ZA BOLJŠO GOSPODARSKO RAST IN KONKURENČNOST

Kot je zapisano v letnem poročilu 2014, v Evropi prihaja do največjega preizkusa, in sicer reformiranja davčnih politik z namenom povečanja konkurenčnosti in zagotovitve nadaljnega ter boljšega okrevanja gospodarstva. Spodbujanje boljše rasti in konkurenčnosti je lahko zagotovljeno z boljšimi oziroma dobro oblikovanimi davčnimi sistemi, ki povzročajo dobre spodbude za prihodnost. Ekološke obdavčitve, kjer se obdavči onesnaževanje, ter dobro osnovane R & R davčne spodbude, kjer pride do finančnega prelivanja od inovacij in raziskav, so odlične za nadaljnjo rast gospodarstva ter družbe (Evropska komisija, 2013).

4.5.1. EKOLOŠKE OBDAVČITVE

Ekološke obdavčitve zagotavljajo pomembne koristi za učinkovito gospodarstvo ter resurse. Dobro oblikovani davčni sistemi pomagajo pri inovacijah, ohranjanju čistega podnebja in

spodbujajo rast zelene ekonomije. Da bi lahko izkoristili prednosti teh obdavčitev, mora biti davčna politika oblikovana tako, da omogoča določene spodbude za zmanjševanje izpusta emisij skozi čas in izboljša učinkovitost resursov. Širjenje osnov ekoloških obdavčitev omogoča prerazporeditev obdavčitve dela in tako države članice pridobijo na konkurenčnosti ter izboljšajo zaposljivost ljudi. Državam članicam tako napredna ekološka obdavčitev omogoča fiskalno konsolidacijo, saj lahko povišajo svoje prihodke in izboljšajo javne finance na račun ekoloških dajatev, saj so te obdavčitve manj škodljive za gospodarsko rast. V vseh evropskih semestrih se je poudarjala pomembnost dobro osnovanih okolijskih obdavčitev in je v državah članicah opaženo veliko zanimanje ter zagon po reformiranju, vendar je napredek omejen, saj so članice v nekaterih primerih spremenile le del okolijske politike ali pa ni prišlo do sprejetja sprememb pri zakonodaji. Od začetka evropskega semestra je število priporočil Evropske komisije naraščalo. V letu 2014 je bilo že 10 priporočil Komisije (Garnier, in drugi, 2014).

Tabela 12: Priporočila, izrečena glede na okolijske dajatve

	2011	2012	2013	2014
Države članice, pri katerih je Svet izdal priporočilo glede na ekološke obdavčitve	5 BE, ES, FR, LT, SK	12 AT, BE, CZ, EE, ES, FR, HU, IT, LT, LU, LV, SK	10 BE, CZ, ES, FR, HU, IT, LT, LU, LV, RO	10 BE, CZ, ES, FR, HU, IE, IT, LT, LU, LV

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 24)

Med letoma 2012 in 2013 je bilo največ ukrepanja pri trošarinah na dizelsko gorivo, povišanju obdavčitev energentov ter reformiranju avtomobilizma. Področje se je zdelo omejeno (spremembe trošarin zaradi inflacije), davčne reforme so bile slabo izpeljane (obdavčitev prihodkov energetskega podjetij in neobdavčitev porabe energije) ter dogajalo se je spodkopavanje reform z reformiranjem na drugem področju (davčne olajšave za vozače, ki uporabljajo lasten prevoz namesto javnega). Če pogledamo reforme, izpeljane v letu 2013 in na začetku 2014, je nekaj držav, ki so dobile priporočilo, sprejelo ali pa napovedalo pomembne spremembe za boljši izkoristek ekološke obdavčitve. Nekatere države so dvignile trošarine (davek, ki posebej obdavčuje točno določene izdelke ali skupino izdelkov), kar pa je imelo majhen učinek na proračun. Ponekod so obdavčili onesnaževanje ter izboljšali obdavčitev avtomobilizma (Garnier, in drugi, 2014).

Vendar so reforme v nekaterih državah na področju ekološke obdavčitve prinesle nazadovanje. Nekatere države so znižale trošarine na energente. Belgija si je prislužila priporočilo zaradi uvedbe nižje stopnje DDV obdavčitve pri elektriki (6%), prislužila si je kar dvojno priporočilo, in sicer ne le zaradi potrebe po novih zelenih davkih, ampak tudi zaradi neširjenja osnove DDV-ja. Slovaška, ki je znana po avtomobilski industriji, je svojo davčno politiko do proizvajalcev avtomobilov še omilila zaradi mnenja, da bi s povišanjem le-te obdavčitve izgubili na konkurenčnosti (Evropska komisija, 2013d).

Irska ter Velika Britanija sta znižali letalske takse na račun izboljšanja turizma. Treba je tudi omeniti nekatere spodrsaljaje, suspenze ali zamude pri implementaciji reform določenih

držav; Francija (suspenzija Ecotax obdavčitve), Estonija (težave pri sprejetju omejitev pri nižji stopnji DDV za podjetniška vozila), Latvija (nesprejetje davka na ceste), Romunija (zamude s sprejetjem obdavčitve pri zakopanih odpadkih) ter Finska in Velika Britanija (zamrznitev višanja trošarin na gorivo). Omejen napredek na področju okolijskih obdavčitev v zadnjih letih si je možno razlagati s skrbjo držav članic na področju konkurenčnosti ter socialnih težav, kot na primer v Latviji, kjer so cene energentov za gospodinjstva visoke zaradi dolgih zim ter slabo izoliranih domov (Garnier, in drugi, 2014).

4.5.2. DAVČNE SPODBUDE PRI RASTI IN RAZVOJU

Dobro upravljanje z davčnimi prihodki lahko obstaja s prioriteto širjenja davčnih osnov, kljub teoretičnim trenjem. Širjenje osnov cilja na neracionalnost pri uporabi davčnih prihodkov. Nekatera, s strani davkoplačevalcev, zelena obnašanja lahko koristijo gospodarstvu, ampak zaradi tržnih nepravilnosti taka tržna cena ne more zrcaliti prave cene zelenega obnašanja.

Davčne spodbude za R & R so postale pomembna davčna politika in se uporablja kar v 25 državah članicah. Več kot polovica držav je v letih 2013 in 2014 razširila davčne spodbude za R & R, kot rezultat krize za spodbujanje njihove konkurenčnosti. Če so te spodbude dobro ciljno usmerjene, lahko zmanjšajo velike izgube ter izboljšajo učinkovitost in inovacije pri podjetjih. V zadnjih letih je bilo izdanih veliko priporočil EU na račun raziskav in inovacij. Medtem ko so na začetku semestra leta 2011 dobila priporočila le tri države, so se ta v letih 2013 in 2014 razširila na kar skoraj polovico držav članic. To nakazuje na rast pomembnosti konkurenčnosti ter inovacij. Priporočila v zvezi z R & R so večinoma splošna in ne priporočajo določenih strategij ter programov za izboljšanje stanja. V letu 2014 sta Francija in Poljska dobili priporočilo, naj pregledata ter izboljšata davčne spodbude na področju R & R, tako da lahko zagotovita učinkovitost pri stimuliranju inovacij. Veliko priporočil se je nanašalo na izboljšavo okvirnega stanja inovacij, katerega davčne spodbude so le en element (Garnier, in drugi, 2014).

Od leta 2007 je šest držav uvedlo davčne spodbude za R & R (Hrvaška, Danska, Finska, Latvija, Litva in Švedska) in vseh 17 držav članic, ki so jih že pred tem implementirale ter uporabljale, jih je še izboljšalo. Bolgarija in Ciper sta aplicirali pospešene amortizacijske stroške za R & R (Garnier, in drugi, 2014).

Pospešene reforme so v letu 2013 dosegle vrhunec, ko je 14 držav članic izboljšalo podporo za R & R skozi davčni sistem. Do teh reform je prišlo zaradi upadanja konkurenčnosti ter omiljenja posledic krize v privatnem sektorju. Najmočnejši trend je bil preprosto poenostavljanje shem za R & R, povečevanje radodarnosti ter širjenje obsega upravičenih inovacijskih aktivnosti. Nekaj držav članic je oblikovalo svoje R & R davčne spodbude tako, da so bili prijaznejši do malih inovacijskih podjetji, ki prvo leto poslujejo s primanjkljajem. Pogosto uporabljena ukrepa sta povračilo stroškov ter prenašanje povračila davkov (Francija, Portugalska, Španija, Velika Britanija). Zadnje reforme se osredotočajo na privabljanje visoko nadarjenih ljudi ter na izboljšavo kakovosti kontrole porabe finančnih podpor. Nekaterne sheme so bile prilagojene za velike olajšave pri podjetjih, ki so zaposlila doktorje in raziskovalce. Italija je uvedla povračilo davščin za podjetja, ki so zaposlila visoko izobraženega sodelavca na področju R & R, Francija pa je razširila svoje davčne spodbude

za vsa mlada inovativna podjetja in njihove zaposlene na področju inovativnih aktivnosti. Nekaj držav članic je predstavilo kontrolo meril kakovosti za zagotovitev primernosti kandidatov za prejemanje spodbud pri R & R (Avstrija, Belgija, Portugalska). Od leta 2013 je Avstrijska raziskovalna agencija zadolžena za ugotavljanje ustreznosti kandidatov pri povračilih davkov za R & R v imenu finančnega ministrstva. Portugalska je opravila reforme na vseh zgoraj omenjenih področjih z uvedbo prenašanja povračila davkov, večjimi olajšavami pri zaposlovanju visoko izobraženih (doktorjev) ter s predpisanimi revizijami raziskovalne agencije ob zaključku R & R projekta (Garnier, in drugi, 2014).

EU je še vedno daleč od doseganja ciljnih 3% investicij za R & R, večinoma zaradi pomanjkanja potrošnje pri panogah, ki jih zavzema R & R. Neznaten napredek je bil opažen od začetka Evropa 2020 strategije, vendar ta negativni prikaz ne sme podcenjevati vloženega truda (Evropska komisija, 2014a).

Ukrepi za stimuliranje potrošnje pri R & R skozi davčne sisteme so prispevali k temu, da so gospodarske panoge, ki jih zavzema R & R ostale odporne na krizo skozi leta in so od leta 2010 le še rastle. Ta trud je pomemben, saj je privatni sektor na področju R & R procikličen, posebej pri finančnih omejitvah (Garnier, in drugi, 2014).

Za dodatek so nekatere države članice predstavile »patentne škatle«, ki ciljajo na prihodke z naslova intelektualne lastnine, prej kot pa na investicije pri R & R (Ciper 2012, VB 2013 in Portugalska 2014). Take sheme bi lahko razbremenile pritisk na javne prihodke z realokacijo patentov, kot pa povišanje osnovnih aktivnosti pri raziskavah in inovacijah (Griffith, Miller, & O'Connel, 2014).

Tabela 13: Spremembe davčnih spodbud pri R & R

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Število držav, ki so spremenile davčne spodbude pri R&R	4	3	5	5	7	7	14	11
Države članice, ki so uvedle nove spodbude	HR	LT				DK	FI	SE
Države članice, ki so izboljšale svoj sistem spodbud	CZ, FR, IE	FR, UK	BE, FR, IE, NL, PT	BE, FR, PL, RO, UK	AT, ES, FR, IE, MT, PT, UK	AT, ES, IE, NL, PT, SI	AT, CZ, EL, ES, FR, HU, IE, IT, NL, PL, PT, RO, UK	CZ, DK, FR, HU, IE*, IT, NL, PT, SK*, UK

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 28)

4.5.3. OBDAVČITEV NEPREMIČNIN

Letno ponavljajoča se obdavčitev nepremičnin je ena izmed najbolj neškodljivih obdavčitev, ki pripomore h gospodarski rasti. Prerazporeditev davčnega bremena k tej osnovi ustvarja rasti prijazen davčni sistem. Taka nepremičninska obdavčitev pripomore tudi k znižanju cen nepremičnin. Uporaba te obdavčitve pri državah članicah zelo niha. V Veliki Britaniji je delež BDP-ja s tega naslova kar 3,4% letno, medtem ko Malta nima nepremičninske obdavčitve. Veliko držav članic nima posodobljenih katastrskih registrov in tako za letno nepremičninsko obdavčevanje uporabljajo zastarele podatke. Četudi so vse nepremičnine popisane pravilno, lahko pride do neenakosti pri obdavčitvi zaradi različne rasti cen nepremičnin regionalno in lokalno, zato se lahko nepremičnine, ki so bile pred leti ocenjene na enako vrednost, sedaj pri vrednosti razlikujejo (Garnier, in drugi, 2014).

V letu 2011 so štiri države dobile priporočilo, naj reformirajo svoj sistem obdavčitve nepremičnin, samo leto pozneje je ta številka narasla na devet držav. Z letom 2013 se je priporočilo za Dansko končalo, saj so uporabili nedavčne ukrepe za stabilizacijo nepremičninskega trga. V letu 2014 pa je število priporočil naraslo kar na 11 držav, med njimi sta bili tudi nova država članica Hrvaška ter Španija, katere naloga je, da razbremeni obdavčitev dela na račun nepremičninske obdavčitve, torej manj gospodarski rasti škodljivi osnovi (Garnier, in drugi, 2014).

Tabela 14: Izdana priporočila o prerazporeditvi davčnega bremena na letno obdavčitev nepremičnin ali o spremembi trenutne nepremičninske obdavčitve (2011–2014)

	2011	2012	2013	2014
Države članice, katere so po priporočilu Sveta opravile prerazporeditev obdavčitve na letno obdavčitev nepremičnin	4 DK, SE, SK, UK	9 AT, CZ, DK, HU, IT, LT, LV, SK, UK	9 AT, CZ, DE, IT, LT, LV, SE, SK, UK	11 AT, CZ, DE, ES, HR, IT, LT, LV, SE, SK, UK

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 29)

Statistični podatki, ki so dosegljivi do leta 2012, za letno ponavljajočo se obdavčitev nepremičnin ne kažejo povečanja deleža pri BDP-ju v državah članicah. Izjema sta Italija in Grčija, čeprav so pri nekaterih državah članicah (Irska) spremembe nepremičninske obdavčitve prišle v letih 2013 in 2014 ter zaradi tega njihove posledice še niso statistično ovrednotene. Med leti 2011 in 2014 je devet držav članic zvišalo osnovo ali/in stopnjo letne nepremičninske obdavčitve. Litva in Latvija sta v letu 2012 razširile svojo osnovo in sta poleg začetne osnove obdavčili tudi nadomestne nepremičnine ter parkirišča. Španija je predstavila doplačila k njihovem davku na nepremičnine, ki naj bi prenehal veljati leta 2013, vendar so ga podaljšali do leta 2016. Ciper je leta 2013 razširil osnovo ter povišal stopnje pri njihovem ponavljajočem se davku na nepremičnine. Nizozemska je predstavila obdavčitev za nepremičnine v najemu (socialna prebivališča so izključena), ki naj bi od leta 2013 do leta 2017 postopoma naraščala in naj bi na prihodkovni ravni doprinesla 0,3 % BDP-ja. V Romuniji so leta 2014 uvedli novi 1,5% davek, ki se nanaša na nove posebne

gradnje, ki še niso bile obdavčene od lokalne nepremičninske obdavčitve (Garnier, in drugi, 2014).

Grčija in Irska sta zaradi finančne pomoči EU morali reformirati letno obdavčitev nepremičnin. Septembra leta 2011 je Grčija uvedla dodatno nepremičninsko trošarino na stanovanjske bivalne nepremičnine, ki so jo pobirali z računi za elektriko. Ta trošarina je bila leta 2014 integrirana v nov nepremičninski davek. Irska je v letu 2013 predstavila nov lokalni nepremičninski davek s stopnjo 0,18 % pri bivalnih nepremičninah, katerih vrednost je manj kot 1 milijon EUR, in stopnjo 0,25 % za stanovanjske nepremičnine, katerih vrednost presega vrednost 1 milijon EUR. Hrvaška planira novo letno obdavčitev nepremičnin, ki naj bi v veljavo stopila leta 2016. V Sloveniji je aprila 2014 predlog zakona o novem progresivnem nepremičninskem davku zavrnilo ustavno sodišče. Dve državi članici sta znižali osnovo za letno nepremičninsko obdavčitev. Latvija je znižala osnovo za družine s tremi ali več otroki, medtem ko je Estonija odpravila obdavčitev zemljišč za majhne in srednje velike stanovanjske nepremičnine. V veliko državah so ocene o vrednostih nepremičnin zastarele. Ciper, Francija, Grčija, Italija in Romunija so napovedale ponovno ovrednotenje katastrskih ocen. Pred kratkim so na novo ovrednotili nepremičnine na Portugalskem (Garnier, in drugi, 2014).

Poleg letne obdavčitve nepremičnin je v uporabi tudi transakcijska obdavčitev nepremičnin. Ta obdavčitev ni vezana na uporabnost ali posedovanje nepremičnine, temveč na transakcijo med starim lastnikom ter novim lastnikom. Transakcijska obdavčitev je bolj škodljiva od letne nepremičninske obdavčitve, saj slabo vpliva na nepremičninski trg in celo vpliva na trg dela, zato torej zmanjšanje transakcijske obdavčitve poviša učinkovitost davčnega sistema. Nizozemska je na začetku evropskega semestra leta 2011 znižala stopnjo za rezidenčne nepremičnine iz 6 % na 2 %. Italija je z januarjem 2014 znižala stopnjo za primarne rezidenčne nepremičnine na 2 % in zvišala stopnjo za vse ostale nepremičnine na 9 %. Češka, Finska, Velika Britanija in Portugalska so povišale svojo transakcijsko obdavčitev nepremičnin (Garnier, in drugi, 2014).

4.6. IZBOLJŠANJE SITUACIJE NEPLAČEVANJA DAVŠČIN TER IZMIKANJA DAVKOV

Vse države članice usmerjajo svoje delo na izboljšanje plačevanja davkov, za kar je potrebno veliko truda, da se izboljša situacija. Za države članice je pomembno pobiranje davkov, saj si s tem pridobijo potreben kapital za potrošnjo v šolstvu, zdravstvu, obrambi ... V letu 2012 so države v območju EU pridobile več kot 5,000 milijard EUR z naslova davščin ter socialnih dajatev. Ta znesek je približno 40 % BDP-ja EU-28. Zaradi razloga, kako pomembno je pobiranje davščin za javne finance, države članice še naprej strmijo k izboljšanju upoštevanja davčnih obveznosti, nasploh v obdobju ekonomske krize. V osnovi države strmijo k dvema pomembnima objektivoma, ki sta zelo povezana (Garnier, in drugi, 2014):

- pobiranje davkov v skladju z zakonom,
- stroški pobiranja in plačevanja davščin morajo biti minimalni.

Izboljšanje davčnih obveznosti je bila prioriteta evropskega semestra že od leta 2012, katera vsebuje dva pomembna objektivoma (Garnier, in drugi, 2014):

- izmikanje plačevanju davščin (skrb za plačevanje davkov v roku),
- izboljšanje davčne administracije (skrb, da so prihodki z naslova davščin pobrani najbolj učinkovito).

Letna poročila kot priporočila za države članice ta dva cilja pri trenutni situaciji navajajo že od leta 2011, kot je razvidno iz spodnje tabele.

Tabela 15: Povzetek priporočil o boju proti neplačevanju davščin in o izboljšanju davčne administracije (2011–2014)

	2011	2012	2013	2014
Članice, ki so prijele priporočila Sveta z razlogom boja proti davčnemu izmikanju	3 CZ, LT, SK	9 BG, CY, CZ, EE, IT, LT, MT, PL, SK	13 BE, BG, CZ, ES, HU, IT, LT, LV, MT, PL, RO, SI, SK	14 BE, BG, CZ, ES, HR, HU, IT, LT, LV, MT, PL, PT, RO, SK
Članice, ki so dobile priporočilo Sveta glede na davčno administracijo	1 SK	7 BG, CY, CZ, HU, IT, PL, SK	7 BE, BG, CZ, HU, IT, PL, SK	13 BE, BG, CZ, DE, ES, FR, HR, HU, IT, PL, PT, RO, SK

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 32)

Število držav članic, ki so dobile priporočila glede na boj proti izmikanju plačevanja davkov, se je močno zvišalo od leta 2011. Razloga za to sta dva; i) na celotni evropski ravni se je povečala pozornost na davčne goljufije ter davčno izmikanje, ii) spremembe pri državah članicah zaradi gospodarskih kriznih okoliščin ter prioritet članic (Garnier, in drugi, 2014).

Pri Estoniji ter Sloveniji se priporočilo Evropske komisije ni preneslo v naslednja leta, saj so dosegle velik napredek v boju z neplačevanjem davkov. Da ne bi prišlo do duplikacij, za Ciper ni bilo izdanih nobenih priporočil, saj so zaradi krize v državi leta 2013 prejeli finančno pomoč in so s tem vključeni v prilagojen ekonomski program EU. Hrvaška, ki se je pridružila EU julija 2013, je svoje prvo priporočilo prejela leta 2014. Veliko število članic je od začetka evropskega semestra začelo pospešeno izvajati reforme proti davčnemu utajevanju in izmikanju plačevanja davkov (Garnier, in drugi, 2014).

Tabela 16: Države članice, ki se bojujejo proti utaji davkov (2011–2014)

	2011	2012	2013	2014
Države članice, ki se bojujejo proti davčnemu izmikanju	16 AT, BE, BG, CY, CZ, ES, FI, IT, LT, LV, MT, NL, PL, SI, SK, UK	18 AT, BE, BG, CY, CZ, EE, ES, FI, FR, IT, LT, LV, MT, NL, PL, SI, SK, UK	20 AT, BE, BG, CZ, EE, ES, FI, FR, HU, IT, LT, LV, MT, NL, PL, RO, SE, SI, SK, UK	23 AT, BE, BG, CZ, DE, EE, ES, FI, FR, HR, HU, IT, LT, LV, MT, NL, PL, PT, RO, SE, SI, SK, UK

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 33)

Države članice uporabljajo različne politike v namen izmikanja plačevanja davkov; uvajajo večji ter boljši nadzor, sprejemajo različne ukrepe, da ljudje sami prijavijo neupoštevanje oz. neizpolnjevanje davčnih obveznosti, višajo sankcije, zaostrejejo pravila za določene aktivne transakcije, izboljšujejo sodelovanje z drugimi državnimi institucijami, izboljšujejo pridobivanje informacije itd. Bolgarija je, na primer za izboljšanje nadzora uvedla fiskalni nadzor nad transportom blaga, pri katerem je večja možnost za izmikanje plačevanju davka. Italija je začela izvajati nenapovedane kontrole prijavljenega dobička podjetij ter preiskave pri sivi ekonomiji. Latvija je za zagotovitev pravične konkurenčnosti začela z večletnim programom boja proti sivi ekonomiji. Nekatere države pa so le povečale sankcije za utaje davkov. Madžarska je za prikrivanje prihodkov povečala kazen za 200 %. V nekaterih primerih so države članice poostrele pravila trgovanja v določenih panogah ter omejile možnost izmikanja plačevanju davkov. Hrvaška ter Madžarska sta uvedli davčne blagajne, ki so povezane z davčno administracijo, to so informacijski sistemi, ki sporočajo davčne kršitve. Države članice so izboljšale menjavo informacij in administracijsko sodelovanje s tujimi davčnimi avtoritetami ter drugimi agencijami. Že dolgo časa je prioriteta EU izboljšanje sodelovanja davčnih politik med državami članicami. Evropska komisija je že večkrat poudarila pomembnost administracijskega sodelovanja davčnih uprav v boju proti čezmejnemu utajevanju davkov, nazadnje leta 2012 z akcijskim načrtom proti utaji ter izmikanju plačevanja davkov. Bolgarija sodeluje pri skupnem nadzoru davkov z administracijami Nemčije, Danske, Švedske ter Latvije. Nekatere države so sprejele celo ukrepe za sodelovanje na globalni ravni. Malta je razširila svojo mrežo dvojnega obdavčevanja in izmenjavo informacij z nečlanicami EU. Litva se je pridružila konvenciji OECD o skupni administrativni asistenci. Veliko je tudi sodelovanja z davčno avtoriteto ter drugimi agencijami znotraj držav članic samih. V Španiji inšpektorat za delo močno sodeluje z davčnimi avtoritetami in drugimi organi kazenskega pregona v boju proti utaji davkov ter delu na črno. Veliko držav članic je reorganiziralo davčno administracijo, da bi izboljšalo njeno učinkovitost v boju z izmikanjem plačevanju davkov (Garnier, in drugi, 2014).

Skoraj vse države članice so izboljšale svojo davčno administracijo, uporabile so različne ukrepe za izboljšanje le-te. Članice so posegle v razširitve elektronskih storitev in večjo uporabo informacijskih ter komunikacijskih tehnologij davčnih avtoritet, vpeljale pa so tudi organizacijske reforme za večjo učinkovitost davčne administracije. Reforme na področju informacijske ter komunikacijske tehnologije so uvedli na Poljskem, kjer so uvedli večletne e-davčne programe. V Bolgariji so razširili portfolijo e-storitev davkoplačevalcem, Litva pa je razvila elektronski sistem, kjer se lahko davkoplačevalci informirajo, konzultirajo ter poučijo o davkih. V državah članicah je bilo sprejetih veliko ukrepov za posplošitev davkov. Kot primer, Bolgarija je posplošila proces prijavljanja davčnih obveznosti. Na Slovaškem ter Hrvaškem je prišlo do organizacijskih reform davčne administracije. Slovaška je združila pobiranje trošarin in davkov ter s tem izboljšala učinkovitost storitve. Hrvaška pa je decentralizirala davčno upravo ter vzpostavila lokalne mreže manjših davčnih pisarn (Garnier, in drugi, 2014).

Tabela 17: Države članice, ki so izboljšale postopek davčne administracije

	2011	2012	2013	2014
Države članice, ki delajo na izboljšanju davčne administracije	15 BE, BG, CY, CZ, FR, DE, HU, IT, LT, LV, NL, PL, SE, SI, SK	20 BE, BG, CY, CZ, EE, ES, FI, FR, DE, HU, IT, LT, LV, MT, NL, PL, SE, SI, SK, UK	20 BE, BG, CZ, EE, ES, FI, FR, DE, HU, IT, LT, LV, MT, NL, PL, RO, SE, SI, SK, UK	25 AT, BE, BG, CZ, EE, ES, FI, FR, DE, DK, HR, HU, IE, IT, LT, LV, MT, NL, PL, PT, RO, SE, SI, SK, UK

Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 36)

4.7. IMPLEMENTACIJA DAVČNIH PRIPOROČIL V SLOVENIJI

V Sloveniji je po podatkih Evropske komisije (EK) delež davčnih prihodkov nižji od povprečja EU, vendar pa je med novimi državami članicami drugi najvišji. V letu 2014 je delež davčnih prihodkov znašal 37,1 % in je tako pod povprečjem EU, ki znaša 39,1 %. Slovenska davčna struktura naj bi bila rasti bolj prijaznejša od povprečne davčne strukture v EU (Evropska komisija, 2015).

Slovenija je do sedaj od EK pridobila samo eno davčno priporočilo na področju boja proti izmikanju plačevanja davščin v letu 2013. Sloveniji se to priporočilo zaradi napredka v letu 2014 ni ponovilo. Kljub temu da na drugih davčnih področjih ni pridobila generalnega priporočila, je opravila spremembe davčne zakonodaje, pri čemer je sledila priporočilom, ki so bila izdana drugim državam članicam (Garnier, in drugi, 2014):

- preusmeritev obdavčitve dela na manj škodljive osnove,
- zvišanje posredne obdavčitve,
- razširitev dohodninskih razredov,
- zvišanje obeh stopenj DDV,
- znižanje osnove in stopnje obdavčitve pri obdavčitvi pravnih oseb,
- izboljšanje programa spodbud pri R & R,
- izboljšanje davčne administracije.

Vendar ima Slovenija v načrtu za uravnoteženje javnih financ pripravljenih še nekaj ukrepov (Vlada Republike Slovenije, 2015):

- ohranitev četrtega dohodninskega razreda,
- zvišanje stopnje davka na finančne storitve,
- zvišanje stopnje davka na zavarovalne posle,
- zvišanje cene za enoto obremenitve okolja z emisijo ogljikovega dioksida za 20 %,
- povečanje učinkovitosti davkov, da ne bi prišlo do dviga nominalnih davkov, Slovenija je v boju proti sivi ekonomiji ter ostalim oblikam neplačevanja davščin napovedala uvedbo davčnih blagajn. Zakonski ter tehnični pogoji za uvedbo davčnih blagajn naj bi bili vzpostavljeni jeseni 2015,
- posodobitev obdavčitve nepremičnin, zaradi zavrnitve ustavnega sodišča predloga o zakonu o nepremičninah v letu 2014 je Slovenija še vedno brez posodobljene obdavčitve nepremičnin. Ob upoštevanju ustavnega okvira naj bi Slovenija v letu

2015 pripravila zakonske spremembe za davek na nepremičnine. Novi nepremičninski davek naj ne bi predstavljal direktnega fiskalnega vira za proračun, temveč naj bi bil prihodek v celoti vir občinskih proračunov in naj bi nadomestil obstoječe dajatve na nepremičnine.

5 ANALIZA VPLIVOV IMPLEMENTACIJE OZ. NEIMPLEMENTACIJE SMERNIC PO DRŽAVAH ČLANICAH

V letu 2012 je bilo razmerje med vsoto davkov ter obveznimi socialnimi dajatvami v EU-28 39,4% glede na prihodke BDP. Višina davčnih prihodkov je v EU visoka in je po podatkih OECD najvišja med drugimi ekonomsko naprednimi državami sveta, za katere so davčni podatki dostopni. Davčni prihodki so v razmerju z BDP začeli upadati po letu 2000. Ta trend se je nadaljeval vse do leta 2004. Pozneje se je davčno razmerje tako v evro območju kot v celotnem EU-28 dvigalo do leta 2007, nato pa so se davčni prihodki zmanjševali vse do leta 2010 (Evropska komisija, 2014d).

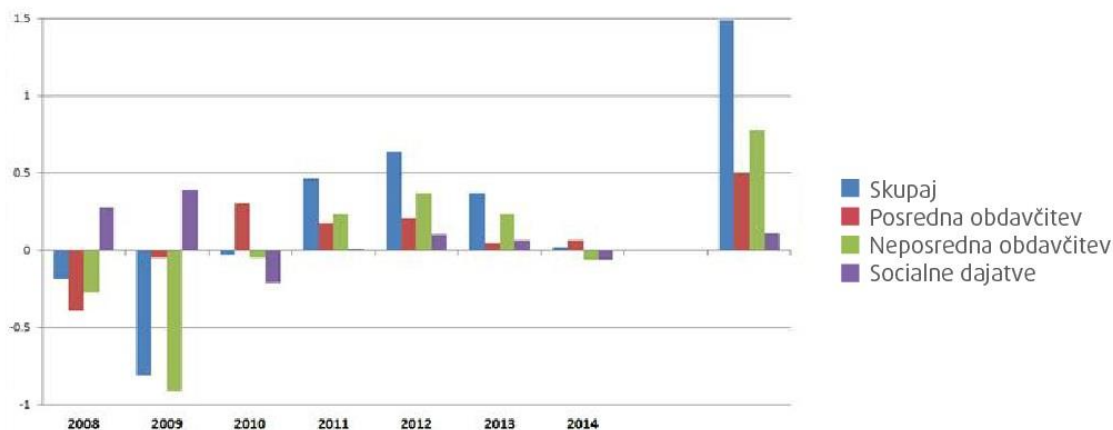
Prvi efekti globalne ekonomske krize so se poznali na prihodkih že v letu 2008, čeprav se je negativna letna rast v EU pokazala šele naslednje leto. Davčni prihodki iz glavnih davčnih kategorij so pokazali enak vzorec kot takrat nastali finančni zaostanek pri direktni, indirektni obdavčitvi ter socialnih dajatvah. Večinoma so države glede njihove potrošnje uvedle različne ukrepe med recesijo. Razmerje med davki ter BDP je tako doseglo najnižjo stopnjo v letu 2010. Začetni konsolidacijski ukrepi ter skromno okrevanje gospodarstev je umirilo nižanje davčnih prihodkov v letu 2010, medtem ko je v letih 2011 in 2012 prišlo do zmanjševanja izdatkov ter konsolidacije že skoraj pri vseh članicah. Obstaja veliko razlogov, zakaj prihaja do letnih nihanj davčnih prihodkov pri državah članicah. Glavni razlogi za to so tako spremembe v ekonomskih aktivnostih (zaposlitve, prodaja, storitve), davčni zakonodaji (vpliva na davčne stopnje, davčne osnove, izjeme) kot tudi spremembe v stopnji BDP. Ekonomska kriza je skupaj s fiskalno politiko posamezne države članice močno vplivala na višino ter kompozicijo davčnih prihodkov med letoma 2009 in 2013, čeprav so prve spremembe že vplivale tudi na prihodke v letu 2008. Treba se je zavedati, da tudi če uporabljamo pravilne metode zbiranja in obdelave podatkov, so učinki pri zakonodajni ter ekonomski aktivnosti večinoma vidni z zakasnenimi rezultati pri davčnih prihodkih (Evropska komisija, 2014d).

V letu 2012 so se davčni prihodki v razmerju z BDP dvignili že tretje leto zapored in so dosegli najvišjo raven po letu 2001. Razmerje med prihodki davkov in BDP je bilo višje kot v letih pred krizo tako v EU-28 kot v evrskem območju. Tukaj se odražajo proaktivni davčni ukrepi, ki so jih sprejele države članice v obdobju zadnjih let, ko so bile primorane zmanjšati deficit ter izboljšati ekonomsko okrevanje. Evro monetarna unija ima malo višji odstotek davčnih prihodkov v razmerju BDP kot povprečje EU-28 (39,4% BDP EU-28 ter 40,4% BDP EA-18). V letu 2013 naj bi se davčni prihodki v razmerju z BDP še poviševali (Evropska komisija, 2014d).

Davčni prihodki so v razmerju z BDP-jem bili najnižji v letu 2010, prihodki so se močno zmanjšali v letih 2008 in 2009 zaradi zmanjšanja davka od prihodkov pravnih oseb in zaradi neugodnih cikličnih efektov. Tako so se z uveljavljanjem proračunske konsolidacije davčni prihodki dvignili in so v letu 2012 že presegali prihodke izpred krize ter so v poznejših letih še rasli. V letu 2014 naj bi razmerje med BDP-jem in davčnimi prihodki bilo nekje 40%, čeprav so se prihodki neposrednih obdavčitev povečali in posrednih obdavčitev zmanjšali. K temu izboljšanju stanja so pripomogle tudi članice EU z izboljšanjem finančnega stanja.

Iz poročil, ki so sledila specifičnim priporočilom državam članicam iz leta 2013, je razvidno, da so se v večini držav davki dvignili namesto, da bi prišlo do povečanega varčevanja proračunskih sredstev (Garnier, in drugi, 2014).

Slika 1: Davki kot delež BDP v %



Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 5)

Obdavčitev dela se je v povprečju zvišala iz 35,4 % v letu 2010, na 36,1 % v letu 2012 v EU-28, na to povišanje pa je predvsem vplivala obdavčitev premožnejših oz. ljudi z višjimi prihodki ter olajšave za tiste, ki zaslužijo manj. Med obdobjem 2010 in 2013 je nekaj držav (6–7) povišalo dohodninsko lestvico vsako leto. Kot je razvidno iz grafa, po letu 2014 ni nobena od držav povišala najvišje stopnje dohodninske lestvice, medtem ko se davki od prihodka pravnih oseb niso veliko spreminjali od leta 2010 zaradi zmanjševanja davkov na začetku krize (Garnier, in drugi, 2014).

Slika 2: Spremembe pri standardni DDV-stopnji ter najvišji stopnji DDFO in DDPO



Vir: (Garnier, in drugi, 2014, str. 6)

Dobro razmerje med davčnimi prihodki in BDP-jem je v veliki meri rezultat višanja stopenj DDV-ja pri državah članicah. EU-28 povprečje se je med letoma 2008 in 2014 dvignilo za 2 odstotni točki, in sicer iz 19,5 % na 21,5 %. V tem obdobju pa so se v vseh državah dvignile tudi trošarine, kar je pripomoglo k višjim prihodkom (Garnier, in drugi, 2014).

5.1. ZADOLŽENOST DRŽAV ČLANIC GLEDE NA BDP

Veliko držav članic je v obdobju 2011–2013 temeljito skrčilo javno porabo. Javnofinančna politika je zaradi takšnih ukrepov in izboljšanja razmer trenutno zelo nevtralna. V letu 2014 naj bi proračunski primanjkljaj v EU znašal 2,5 % BDP-ja. Delež javnega dolga v razmerju z BDP pa naj bi po nekaterih podatkih v letu 2014 dosegel 90 % v EU in 96 % v evrskem območju (Evropska komisija, 2015).

Tabela 18: Zadolženost držav članic glede na BDP

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Evro območje (18)	:	:	:	85,8	89,1	90,9	91,9
Evro območje (17)	:	:	:	85,9	89,3	91,1	92
EU (28)	:	:	:	80,9	83,7	85,5	86,8
EU (27)	:	:	:	81	83,7	85,5	86,8
Belgija	92,2	99,2	99,5	102	103,8	104,4	106,5
Bolgarija	13,3	14,2	15,9	15,7	18	18,3	27,6
Češka	28,7	34,1	38,2	39,9	44,6	45	42,6
Danska	33,4	40,4	42,9	46,4	45,6	45	45,2
Nemčija	65,1	72,6	80,5	77,9	79,3	77,1	74,7
Estonija	4,5	7	6,5	6	9,7	10,1	10,6
Irska	42,6	62,3	87,4	111,2	121,7	123,2	109,7
Grčija	:	:	:	171,3	156,9	175	177,1
Španija	39,4	52,7	60,1	69,2	84,4	92,1	97,7
Francija	68,1	79	81,7	85,2	89,6	92,3	95
Hrvaška	:	:	:	63,7	69,2	80,6	85
Italija	102,3	112,5	115,3	116,4	123,1	128,5	132,1
Ciper	45,3	54,1	56,5	66	79,5	102,2	107,5
Litva	18,6	36,4	46,8	42,7	40,9	38,2	40
Latvija	14,6	29	36,2	37,2	39,8	38,8	40,9
Luksemburg	14,4	15,5	19,6	19,1	21,9	24	23,6
Madžarska	71,9	78,2	80,9	81	78,5	77,3	76,9
Malta	62,7	67,8	67,6	69,7	67,4	69,2	68
Nizozemska	54,8	56,5	59	61,3	66,5	68,6	68,8
Avstrija	68,5	79,7	82,4	82,1	81,5	80,9	84,5
Poljska	46,6	49,8	53,6	54,8	54,4	55,7	50,1
Portugalska	71,7	83,6	96,2	111,1	125,8	129,7	130,2
Romunija	13,2	23,2	29,9	34,2	37,3	38	39,8
Slovenija	21,6	34,5	38,2	46,5	53,7	70,3	80,9
Slovaška	28,2	36	40,9	43,4	52,1	54,6	53,6
Finska	32,7	41,7	47,1	48,5	52,9	55,8	59,3
Švedska	36,8	40,3	36,8	36,2	36,6	38,7	43,9
Velika Britanija	51,8	65,8	76,4	81,8	85,8	87,3	89,4

Vir: (Eurostat, 2015)

Iz tabele je razvidno, da je bil velik del držav članic do leta 2014 zadolžen za več kot 40% BDP. Manj kot 40 % zadolženosti so do leta 2014 imele: Bolgarija, Estonija, Litva,

Luksemburg ter Romunija, vendar kot je razvidno iz tabele, tudi naštetim članicam narašča zadolženost.

Glavna hipoteza, ki sem jo želel raziskati, je: »Države članice, ki so zadolžene za več kot 40% BDP, spodbujajo davčne reforme v smeri polnjenja proračuna, države članice, ki so zadolžene za manj kot 40% BDP, uveljavljajo spremembe v smeri spodbujanja gospodarstva.«

Že iz deskriptivnega ter analitičnega dela diplomskega dela je razvidno, da so vse države članice na začetku gospodarske krize uvajale spremembe iz razlogov polnjenja proračuna. Pozneje, ko je kriza dobila še večje razsežnosti, pa so članice s pomočjo Evropske komisije prepoznale, da je na davčnem področju bolje spodbujati gospodarstvo kot pa zmanjševati proračunske primanjkljaje. Iz diplomskega dela je razvidno, da nekateri izmed davčnih ukrepov prispevajo h gospodarski rasti.

5.2. VPLIV DAVKOV NA STOPNJO GOSPODARSKE RASTI

Davčnim reformam se velikokrat pripisuje velik vpliv na gospodarsko rast, empirične raziskave pa dokazujejo nasprotno. Myles v eni izmed raziskav prikaže majhen vpliv na gospodarsko rast splošne povprečne ter mejne davčne obremenitve na gospodarsko rast. Tudi ostali analitiki, ki so preučevali povezavo med davčno obremenitvijo in gospodarsko rastjo, so v svojih raziskavah prišli do ugotovitev, da spreminjanje posameznih davkov ali davčnih obremenitev v državi nima očitnih vplivov na gospodarsko rast (Myles, 2000).

Teorija kljub temu še vedno poudarja povezave med gospodarsko rastjo in davčno usmerjenimi ukrepi. Ekonomsko usmerjeni teoretiki potrjujejo, da je kratkoročno nujno, da se poveča povpraševanje, dolgoročno pa je pomembno tudi povečanje ponudbe. Ravno to je razlog, zaradi katerega imajo davčne reforme in spodbude funkcijo ločevanja med obema. V praksi je to ločevanje nekoliko bolj zahtevno, saj je težko izolirati vpliv zgolj davčnih sprememb na rast BDP brez upoštevanja vpliva drugih ukrepov politike. Kot sem že omenil, se morajo davki na delo in dobiček znižati, s tem pa se lahko poveča obdavčitev potrošnje, okolijskih dajatev ter rent. Z uporabo analiznega modela Quest II so raziskovalci, kot je Liebfritz in dr. (1997), prikazali, da en odstotek BDP, ki se preusmeri iz obdavčenja podjetij na obdavčenje potrošnje, lahko poveča BDP za 1,6 %, medtem ko ista preusmeritev iz obdavčitve dela na obdavčitev potrošnje poveča zaposlenost za 0,6 % in BDP za 0,7 %. Na drugi strani raziskovalci (Kneller in dr., 1999; Bleaney in dr., 2001) ugotavljajo, da lahko vplivamo na dolgoročno rast gospodarstva tudi z ustrezno kombinacijo davkov na dohodek in davkov na potrošnje (Klun & Kotnik, 2014).

Naj omenim še delovni dokument Acosta - Ormaecha in Yoo (2012), ki sta ga pripravila v sodelovanju z IMF, o vplivu davčne politike na rast in razvoj gospodarstva, in sicer o medsebojni povezanosti davčnih skupin na dolgoročno gospodarsko rast. Uporabila sta podatke 69 držav med leti 1970 in 2009. Ugotovila sta, da pri davkih na potrošnjo in premoženje, pri čemer se davčno breme ne spreminja, negativno vpliva na rast gospodarstva. Večji vpliv na gospodarstvo, v primerjavi z višanjem davka od pravnih oseb, bi imelo povečanje dohodnine ter prispevkov za socialno varnost. Pri takšnem premiku davka so zagotovljeni pozitivni učinki na gospodarsko rast. Do pozitivnih sprememb pri

gospodarski rasti pride tudi pri premiku z davkov na dohodek na davke na potrošnjo. V raziskavi, ki sta jo opravila Acosta - Ormaecha in Yoo, je bilo ugotovljeno, da so ti vplivi statistično manj značilni v slabše razvitih državah. Velja omeniti, da na podlagi njune raziskave izhajajo priporočila letnega pregleda za leto 2012 (Acosta-Ormaechea & Yoo, 2012).

Za nadaljnji prikaz vpliva davkov na gospodarsko rast v državah članicah EU sem se odločil uporabiti raziskavo, ki sta jo opravila Kotnik in Klun (2014), saj so podatki za države članice po podatkih Eurostata (2015) še vedno najbolj obsežni ter natančni.

Kotnik in Klun (2014) sta z uporabo modela, ki sta ga uvedla Acosta - Ormaecha in Yoo (2012), želela analizirati implantacijo predlogov letnega pregleda rasti iz leta 2012. Vodilo raziskave je bilo odkriti, ali imajo letni predlogi iz leta 2012 enak vpliv na gospodarsko rast pri starih in novih državah članicah. Kot vir podatkov sta uporabila Eurostat (2014), uporabila pa sta podatke za vse države članice EU-27 v obdobju med leti 2000 in 2012. Poudarek v raziskavi sta dala na davke na potrošnjo in premoženje ter davke na dohodek. Poleg slednjih sta, podobno kot prej omenjeni raziskovalci in teoretiki, preverila še vpliv posameznih skupin davkov na gospodarsko rast. Vpliv davkov na gospodarsko rast sta preverjala pri državah članicah EU na način, da sta jih razdelila v dve skupini, in sicer pri starih državah članicah (EU-15) ter novih (EU-12). V model sta vključila kontrolni spremenljivki – obseg bruto kapitala in rast prebivalstva (Klun & Kotnik, 2014).

V spodnjih tabelah so prikazani rezultati analize. V prvi tabeli sta Kotnik in Klun (2014) prikazala korelacijske koeficiente v analizi uporabljenih spremenljivk. Iz tabele je razvidno, da so korelacijski koeficienti za vse pare neodvisnih spremenljivk precej manjši od vrednosti, ki bi lahko nakazovale prisotnost multikolinearnosti.

Tabela 19: Korelacije za celotni vzorec

	<i>Rast realnega BDP (%)</i>	<i>Davki na potrošnjo in uvoz (% od BDP)</i>	<i>Davki na dohodek in premoženje (% od BDP)</i>	<i>Prispevki za socialno varnost (% od BDP)</i>	<i>Obseg bruto kapitala (% od BDP)</i>	<i>Rast prebivalstva (letna rast v %)</i>
<i>Rast realnega BDP (%)</i>	1					
<i>Davki na potrošnjo in uvoz (% od BDP)</i>	-0,129	1				
<i>Davki na dohodek in premoženje (% od BDP)</i>	-0,278	0,446	1			
<i>Prispevki za socialno varnost (% od BDP)</i>	-0,121	-0,271	-0,328	1		
<i>Obseg bruto kapitala (% od BDP)</i>	0,411	-0,135	-0,362	0,052	1	
<i>Rast prebivalstva (letna rast v %)</i>	-0,141	0,086	0,330	-0,087	-0,0133	1

Vir: (Klun & Kotnik, 2014, str. 47)

Iz naslednje tabele lahko razberemo, da statistično značilno povečevanje prispevkov za socialno varnost ter davkov na premoženje in dohodek pri vseh državah članicah v vzorcu negativno vpliva na gospodarsko rast. Vpliv kontrolne spremenljivke na rast prebivalstva ter na vpliv davkov na uvoz in potrošnjo nista statistično značilna (Klun & Kotnik, 2014).

Tabela 20: Prikaz rezultatov za celotni vzorec

<i>Model</i>	<i>Nestandardizirani koeficient</i>		<i>Standardizirani koeficient</i>		
	B	Standardna napaka	Beta	t	Sigma
<i>Davki na potrošnjo in uvoz (% od BDP)</i>	0,780	0,512		1,523	0,129
<i>Davki na dohodek in premoženje (% od BDP)</i>	-0,021	0,026	-0,049	-0,817	0,414
<i>Prispevki za socialno varnost (% od BDP)</i>	-0,030***	0,011	-0,190	-2,821	0,005
<i>Obseg bruto kapitala (% od BDP)</i>	-0,053***	0,013	0,232	-4,064	0,000
<i>Rast prebivalstva (letna rast v %)</i>	-0,041	0,067	-0,035	-0,615	0,539

Vir: (Klun & Kotnik, 2014, str. 48)

V naslednji tabeli sta Kotnik in Klun (2014) analizirala vpliv davkov v državah članicah po ločenih skupinah, in sicer v novih ter starih državah članicah, med skupinama pa se rezultati razlikujejo. V starih članicah (EU-15) vpliv davkov na uvoz in potrošnjo ni statistično značilen, v novih članicah pa se je pokazal kot statistično značilen in ima negativen vpliv. Drugi dve skupini davkov prikazujeta podobne učinke pri obeh skupinah držav, vendar je pri davkih na dohodek in premoženje stopnja zaupanja nižja (Klun & Kotnik, 2014).

Tabela 21: Prikaz rezultatov, ločen za stare in nove članice EU

<i>Model</i>	<i>Nestandardizirani koeficient</i>		<i>Stand. koeficient</i>		
	B	Std. napaka	Beta EU-15	t	Sigma
<i>(konstanta)</i>	1,676***	0,599		2,796	0,006
<i>Davki na potrošnjo in uvoz (% od BDP)</i>	0,021	0,045	0,050	0,457	0,649
<i>Davki na dohodek in premoženje (% od BDP)</i>	-0,038***	0,018	-0,267	-2,116	0,036
<i>Prispevki za socialno varnost (% od BDP)</i>	-0,047***	0,018	-0,267	-2,619	0,010
			EU-12		
<i>(konstanta)</i>	2,194***	0,648		3,386	0,001
<i>Davki na potrošnjo in uvoz (% od BDP)</i>	-0,071***	0,029	-0,196	-2,423	0,017
<i>Davki na dohodek in premoženje (% od BDP)</i>	-0,059***	0,031	-0,157	-1,893	0,061
<i>Prispevki za socialno varnost (% od BDP)</i>	-0,085***	0,023	-0,308	-3,757	0,000

Vir: (Klun & Kotnik, 2014, str. 49)

Kotnik in Klun (2014) sta v nadaljnji analizi prišla do ugotovitve, da imajo davki na potrošnjo in uvoz neznačilen vpliv (predvsem za uvozne dajatve), na drugi strani pa DDV in podobni davki prikazujejo zelo relevanten vpliv. Na tem področju tudi ni pomembnih razlik med novimi in starimi članicami. Izmed davkov na dohodek ima statistično značilen vpliv le dohodnina ter davki, povezani z donosom kapitala. Davek na dohodek pravnih oseb ter podobni davki pa tega vpliva ne izkazujejo. To je področje, kjer se pojavi razlika med starimi in novimi državami članicami. V novih državah članicah imajo spremembe dohodnine značilen vpliv, medtem pa ostali davki na dohodek ne kažejo značilnega vpliva na gospodarsko rast. Pri starih članicah je ravno obratno. Podobno je pri prispevkih za socialno varnost (Klun & Kotnik, 2014).

Zaključek povzetka navedene analize, ki sta jo opravila Kotnik in Klun (2014), je, da generalna priporočila Evropske komisije ne prinašajo pravih rešitev in dejanskega doprinosa k rasti oziroma izboljšanju gospodarstva in obenem niso primerna, saj enaki davčni ukrepi

ne vzpodbujajo rasti gospodarstva enako v novih in starih članicah. Kot primer naj navedem prispevke za socialno varnost. V starih članicah prispevki za socialno varnost nimajo negativnega vpliva na obremenitev dela, torej ne zavirajo gospodarske rasti, medtem ko je ravno nasprotno v novih članicah. Pri dohodnini velja enako, medtem ko pa je pri drugih davčnih obremenitvah premoženja in dohodkov vpliv ravno nasproten pri obeh skupinah držav (Klun & Kotnik, 2014).

Države članice so se na začetku gospodarske krize začele spopadati z njo tako, da so davčne spremembe uvajale predvsem "kratkoročno", za zmanjšanje deficita, saj je veljalo splošno prepričanje, da bo gospodarska kriza kratka. Ker se je izkazalo, da temu ni tako, je bilo treba dati poudarek na ponoven razcvet gospodarstva. K temu naj bi pripomogle davčne reforme. Glede na vse prej navedeno pa lahko zaključimo, da davčne reforme ne vplivajo enako na gospodarstvo in posledično njegov razcvet v vseh državah članicah.

V povezavi s svojo glavno hipotezo, ki sem jo utemeljil v prejšnjem podpoglavju, sem postavil še dve hipotezi.

1. hipoteza: »Zaradi večanja dolgov in primanjkljaja držav članic je moralo priti do povečanja davčne obremenitve davkoplačevalcev.« V večini držav je prišlo do višanja obdavčitev na skoraj vseh instancah davkov, vendar so države članice kmalu prepoznale, da s samo višanjem obdavčitev ne bodo rešili težav, ki so nastale tekom krize. Zaradi tega je prišlo v poznejših fazah gospodarske krize tudi do veliko različnih olajšav, subvencij, prerazporeditev obdavčitev.

2. hipoteza: »Države članice, ki so upoštevale priporočila Evropske komisije, so trenutno v boljšem gospodarskem položaju, kot so bile med krizo.« Pri utemeljevanju te hipoteze sem si pomagal z raziskavo, ki sta jo opravila Kotnik in Klun (2014), iz katere je razvidno, da generalna davčna priporočila ne prinašajo pravih rešitev ter enake rasti gospodarstva v vse države članice. Prenos davčnega bremena z dela in dobička na potrošnjo ni nujno pozitiven. Analiza, ki sta jo opravila, prikazuje, da v starih članicah prispevki za socialno varnost nimajo negativnega vpliva na obremenitev dela, torej ne zavirajo gospodarske rasti, medtem ko ravno nasprotno velja za nove članice. Pri dohodnini velja enako, medtem ko je pri drugih davčnih obremenitvah premoženja in dohodkov vpliv ravno nasproten pri obeh skupinah držav. Trenutno je velika večina držav članic že prebrodila najhujšo gospodarsko krizo.

6 ZAKLJUČEK

V času uvedbe evropskega semestra v letu 2010 je bila Evropa sredi najhujše ekonomske in fiskalne krize. Generalna priporočila so bila pripravljena z namenom, da bi države članice lažje prebrodile krizo in ponovno vzbudile gospodarsko rast. Davčna politika lahko pripomore k doseganju ciljev, ki jih je Evropska komisija predstavila v letnih poročilih. Generalna priporočila so doprinesla mešane ocene. Vložiti bo treba še veliko napora, da vse države članice prebrodijo krizo. Kljub temu se države članice poskušajo vsaj malo približati logiki generalnih priporočil letnega poročila na vseh prioritetenih področjih.

Čeprav na začetku evropskega semestra ni bilo premika z obdavčitve dela na manj škodljive osnove v državah članicah, je v zadnjih letih le prišlo do tega. Večina držav je že na začetku krize uvajala različne davčne olajšave, ki so pomagale določenim ogroženim kategorijam delavcev. To naj bi izboljšalo zaposljivost v kritičnih sektorjih, ki zadevajo ogrožene skupine. Pripomore tudi k izboljšanju progresivnosti dohodninske lestvice. Skoraj polovica držav članic je tu opravila premik obdavčitve na ponavljajoče se obdavčitve nepremičnin, čeprav je do izboljšanja zaradi tega prišlo le v nekaj državah.

Pri obdavčitvi pravnih oseb je bila na začetku krize večina reform usmerjenih v ožjenje davčne osnove, da bi stimulirali privatni sektor z omogočanjem investicij ter spodbujanjem konkurenčnosti, večinoma z različnimi davčnimi spodbudami pri rasti in razvoju podjetij. Davčne spodbude pri R & R so zelo pomemben element spodbujanja gospodarstva, kar so spoznale skoraj vse članice, in bodo tako prakso verjetno uporabljale tudi v prihodnosti. Spodbude so pripomogle k odpornosti privatnega sektorja na ekonomsko krizo. Do širjenja davčne osnove je pozneje prišlo z razlogom izmikanja plačevanju davščin.

Povečevanje zadolženosti v javnem ter privatnem sektorju je bil eden glavnih povodov za krizo take razsežnosti, zato je veliko članic EU sprejelo ukrepe, ki bi zmanjšali namerno zadolževanje podjetij, kar se šteje med pomembnejše ukrepe davčnih politik. Pri obdavčitvi pravnih ter fizičnih oseb so bili ukrepi namenjeni predvsem nižanju odbitnih obresti. Tako je večina držav članic zmanjšala svojo velikodušnost do objektov, ki so se hoteli izmakniti plačevanju davščin. Države članice so pokazale veliko predanost izboljšanju situacije neplačevanja ter izmikanja plačevanju davščin. Izboljšale so tudi učinkovitost pobiranja davščin ter znižale administrativne stroške.

Na področju DDV je prišlo do različnih napredkov. Medtem ko imajo davki na potrošnjo pomembno vlogo pri konsolidaciji financ držav članic, so bile reforme največkrat usmerjene v višanje standardnih stopenj DDV. Večina držav ni razširila davčne osnove za DDV in ni odpravila negospodarnega ravnanja z davčnimi prihodki.

Čeprav obstajajo težnje po izboljšanju uporabe okolijskih dajatev, je bilo uvajanje le-teh omejeno. Kljub temu da imajo davki s tega naslova pozitivne učinke na konsolidacijo, konkurenčnost in dolgoročno pomenijo tudi bolj čisto okolje, nimajo pozitivnih sprejemanj, saj imajo velik vpliv na revnejša gospodinjstva ter energetske odvisne industrije. Zato jih je torej težko uvesti ali povišati med ekonomsko-finančno krizo.

Kljub temu da generalna priporočila ne prinašajo vedno pravih rešitev, države članice poskušajo slediti davčni politiki, ki jo narekuje letno poročilo, tudi tiste, ki niso dobile specifičnih priporočil Evropske komisije. Pozitivna naravnost k skupnim evropskim davčnim prioritetam povezuje države članice. Pomembnost davčnih politik in njihovih prioritet je v zadnjih letih narasla, povečuje se tudi število priporočil, vendar kot je iz različnih raziskav razvidno, nimajo enakih vplivov na vse članice. Zaradi tega se nekatere članice ne držijo priporočil ali jih le delno izpolnjujejo, kar kaže na to, da bo potrebno še veliko časa in izboljšav strukturnih reform, da se razrešijo ta politična ter socialna neravnovesja.

LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

1. Acosta-Ormaechea, S. Yoo, J. (2012). *Tax Composition and Growth: A Broad Cross-Country Perspective*. Washington: International Monetary Found.
2. Bleaney, M., Gemmell, N., & Kneller, R. (2001). Testing the endogenous growth model: public expenditure, taxation and growth over the long-run. *Canadian Journal of Economics*, str. 36-57.
3. Commission of the European Communities (2008). *Communication from the Commission to the European Council: A European Recovery Plan*. Bruselj: European Komisija
4. Evropska Komisija (2013). *Communication from the Commission: Annual Growth Survey 2014*. Bruselj
5. Evropska Komisija (2013d). *Tax Reforms in EU Member States: Tax policy Challenges for economic growth and fiscal sustainability*. Bruselj: Taxation and Customs Union.
6. European Commission (2014). *Tax reforms in EU member states 2014: Tax policy changes fo reonomic growth and fiscal sustainability*. European economy 6/2014. Brussels: European Commision
7. Evropska Komisija (2014a). *Sporočilo komisije evropskemu parlamentu, svetu, evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru in odboru regij: Ocena izvajanja strategije Evropa 2020 za pametno, trajnostno in vključujočo rast*. Bruselj: Evropska Komisija
8. Evropska Komisija (2014b). *Communication from the Commisssion to the European Parliament, the Council, the EuropeanEconomic and Social Committe and theCommitte of Regions: 2014 European Semester Country Specific Recommendations. Building Growth*. Bruselj: Evropska Komisija
9. Evropska Komisija (2014d). *Taxation trends in the European Union*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
10. Evropska Komisija (2015). *Delovni dokument služb komisije, Poročilo o državi: Slovenija*. Bruselj: Evropska Komisija
11. Garnier, G. & Gyorgy, E. & Heineken, K. & Mathe, M. & Puglisi, L. & Rua, S. & Skonieczna, A. & Van Mierlo, A. (2014). *A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.
12. Griffith, R., Miller, H., & O'Connel, M. (April 2014). Ownership of intellectual property and corporate taxation. *Journal of Public Economies*, št. 112, str. 12-23.
13. Klun, M. & Kotnik, Ž. (2014). Ukrepi davčne politike za spodbujanje gospodarske rasti. V: Setnikar Cankar, S. & Stare, J. & Pevcin, P. & Hrovatin, N. & Rozman, R. (ured), *Ekonomika in menedžment v javnem sektorju v razmerah gospodarske krize*. Fakulteta za upravo, Ljubljana, str. 39-52.

14. Kneller, R., Bleaney, M., Gemmell, N. (1999). Fiscal policy and growth: evidence from OECD countries. *Journal of Public Economics*, str. 171-190.
15. Leibfritz, W., Thornton, J., & Bibbee, A. (1997). *Taxation and Economic Performance*. Pariz: OECD.
16. Myles, G. (2000). Taxation and Economic Growth. *Fiscal Studies*, 21, str.141-168.
17. OECD (2010). Tax policy Reform and Economic Growth. *OECD Tax policy study*, št. 20. Pariz: OECD publishing.

VIRI

1. Eurostat. Pridobljeno 28.5.2015 iz: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=teina225&plugin=1>
2. Evropska Komisija. Pridobljeno 27.5.2015 iz: http://ec.europa.eu/index_sl.html
3. Evropska Komisija. Pridobljeno 27.5.2015 iz: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2235_en.htm
4. Evropska Komisija (2014). Pridobljeno 27.5.2015 iz: [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-14-388_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-388_en.htm)
5. Finančna uprava Republike Slovenije. Pridobljeno 26.5.2015 iz: http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/
6. Vlada Republike Slovenije (2014). *Nacionalni reformni program 2014-2015*. Pridobljeno 27.5.2015 iz: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2014/nrp2014_slovenia_sl.pdf
7. Vlada Republike Slovenije (2015). *Nacionalni reformni program 2015-2016*. Pridobljeno 27.5.2015 iz: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2015/nrp2015_slovenia_sl.pdf
8. (2006). Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Ur. list RS., št. 117/06, 18. člen.