

## **OBDAVČITEV IZPLAČILA DOBIČKA V AVSTRIJO PO 1. 5. 2004**

### **Pojasnilo DURS, št. 42302-0004/2004, 21. 7. 2004**

Davčni zavezanci sprašujejo, kako je z obdavčitvijo izplačila dobička v Avstrijo po 1. 5. 2004. Na vprašanje odgovarjamo naslednje:

V Uradnem listu Republike Slovenije, št. 40 je bil z dne 20. 4. 2004 objavljen Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1), ki je na podlagi končne določbe 89. člena ZDDPO-1 začel veljati naslednji dan po objavi (torej 21. aprila 2004), uporablja pa se od 1. januarja 2005 dalje, razen posameznih določb, ki se nanašajo na uskladitev zakonodaje Republike Slovenije s pravnim redom Evropske unije na področju obdavčevanja podjetij in se zato uporabljajo od 1. maja 2004 dalje. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 14/03 - u. p. b.; v nadaljevanju ZDDPO) in predpisi, izdani na njegovi podlagi, se tako uporabljajo od 1. maja 2004 do 31. decembra 2004, če niso v nasprotju z določbami členov, ki so naštet v 89. členu ZDDPO-1.

V Uradnem listu Republike Slovenije št. 54 z dne 20. 5. 2004 pa je bil objavljen Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1), ki na podlagi 410. člena začne veljati naslednji dan po objavi, torej 21. 5. 2004, na podlagi 409. člena pa se zakon začne uporabljati 1. januarja 2005, razen določb, ki so vezane na mednarodno sodelovanje in so povezane z nemotenim izvrševanjem obveznosti, ki izhajajo iz članstva Slovenije v EU. Tako se s 1. majem 2004 med drugim začnejo uporabljati tudi določbe v zvezi z izplačili dividend, in sicer člena 358. in 359., ki urejata postopek obdavčevanja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU.

### **I. Davčni odtegljaj**

Obdavčitev z davčnim odtegljajem (obdavčitev na viru) je v ZDDPO-1 vključena v poglavju XI - Obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji. Po do sedaj veljavnem sistemu obdavčitve dobička pravnih oseb je bila obveznost plačevanja odtegljaja davka na viru uvedena le v primeru izplačila dividend in drugih deležev iz dobička (32. člen ZDDPO). V ZDDPO-1 pa je krog dohodkov, ki se obdavčijo z davčnim odtegljajem, razširjen. Na podlagi določb prvega odstavka 68. člena (davčni odtegljaj) ZDDPO-1 se namreč davek izračuna, odtegne in plača po stopnji 25 % od dohodkov davčnih zavezancev rezidentov in davčnih zavezancev nerezidentov, razen dividend in podobnih dohodkov, doseženih preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji, ki imajo vir v Sloveniji, in sicer od:

1. dividend in dividendam podobnih dohodkov, ki so podrobneje opredeljeni v 72. členu ZDDPO-1;
2. obresti, razen obresti:
  - od kreditov, ki jih najema, in vrednostnih papirjev, ki jih izdaja Slovenija in
  - iz najetih kreditov in izdanih dolžniških vrednostnih papirjev s strani pooblaščenih institucij v skladu z zakonom, ki ureja zavarovanje in financiranje mednarodnih gospodarskih poslov, za katera po navedenem zakonu daje poročilo Slovenija;
3. plačil za uporabo ali pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov, licenc, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov;
4. plačil za zakup;
5. plačil za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi.

Na podlagi končne določbe 89. člena ZDDPO-1 se 68. člen, če se nanaša na plačila dividend in drugih deležev iz dobička iz 32. člena Zakona o davku od dobička pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 14/03 - uradno prečiščeno besedilo, v nadaljevanju ZDDPO), uporablja že od 1. maja 2004 dalje, dodatno pa drugi odstavek 89. člena določa, da če se 68. člen nanaša na plačila dividend in drugih deležev iz dobička iz 32. člena ZDDPO za

prenos v tujino, se uporablja tako, da se za ta plačila do 31. decembra 2004 davek odtegne, obračuna in plača po stopnji 15 % (in ne po stopnji 25 %). Za izplačila dividend in drugih deležev iz dobička iz 32. člena ZDDPO je torej zakonodajalec do konca leta 2004 ohranil enako stopnjo obdavčitve, kot je bila v ZDDPO, za ostala izplačila dohodkov, ki so podobna dividendam in so podrobneje naštet v 72. členu ZDDPO-1 ter za izplačila po 2., 3., 4. in 5. točki prvega odstavka 68. člena ZDDPO-1, pa se bo izračunaval, odtegnil in plačal davčni odtegljaj po stopnji 25 % od 1. januarja 2005 dalje.

Dividende in dividendam podobni dohodki za namene ZDDPO-1, po določbah 72. člena, vključujejo:

1. dobiček ali presežek, ki se razdeli družbenikom ali članom izplačevalca, v zvezi z udeležbo v izplačevalcu ali druga razdelitev družbenikom ali članom izplačevalca, v zvezi z udeležbo v izplačevalcu;
2. dobiček, ki se razdeli v zvezi z vrednostnimi papirji in krediti, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku izplačevalca;
3. obresti, plačane v zvezi z zamenljivimi obveznicami;
4. dobiček ali rezerve izplačevalca, ki se delijo v zvezi z udeležbo v izplačevalcu ob prenehanju ali ob izključitvi ali izstopu delničarja, družbenika ali člana iz izplačevalca;
5. povečanje osnovnega kapitala izplačevalca, ki se je povečal iz rezerv, oblikovanih iz dobička, ali dobička ali prevrednotovalnega popravka teh dveh kategorij;
6. zmanjšanje osnovnega kapitala izplačevalca, če ima izplačevalec dobiček ali presežek, ki ni bil razdeljen;

izplačana vrednost delnic ali deležev v primeru odsvojitve delnic ali deležev v okviru pridobivanja lastnih delnic oz. deležev družbe, razen v primeru, ko družba pridobiva lastne delnice preko borze, zmanjšana za nominalno vrednost delnic;

7. dobiček, prenesen na podlagi podjetniške pogodbe v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe.

## **II. Obdavčenje, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU**

69. člen ZDDPO-1 vsebuje uskladitev obdavčitve dividend s pravnim redom EU po Direktivi 90/435/EEC o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU in določa pogoje, pod katerimi se dividende ob izplačilu ne obdavčijo. Ta člen se uporablja od 1. maja 2004, določa pa, da se davka ne odtegne od plačil dividend in dohodkov, podobnih dividendam, ki se razdelijo osebam, ki imajo eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, pod naslednjimi pogoji:

1. ima prejemnik najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v delniškem kapitalu, osnovnem kapitalu ali glasovalnih pravicah osebe, ki deli dobiček,
2. traja najnižja udeležba iz prejšnje točke najmanj 24 mesecev in
3. je prejemnik oseba,

- ki ima eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance,
- ki je za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se ne šteje kot rezident zunaj EU po določbah mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene z državo nečlanico in
- je zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerim se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire.

Podrobnejše pogoje, kdaj se pri obdavčenju, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, davek ne odtegne, določa Pravilnik o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS št. 49/04; v nadaljevanju pravilnik) v členih od 8 do 11. V prvem odstavku 8. člena je določeno, da mora biti udeležba prejemnika dividend v izplačevalcu neposredna, v drugem odstavku pa je določeno, kako se računa 24 mesečna udeležba matične družbe v odvisni družbi. V 9. členu so določene oblike družb, ki jih je predpisal minister za finance, v 10. členu pa vrste davkov, za katere mora biti prejemnik zavezanec in jih je določil minister za finance.

Pri tem je potrebno dodati, da se v skladu z določbo drugega odstavka 69. člena ZDDPO-1 dividenda brez obveznosti davčnega odtegljaja izplača tudi osebi, ki še ni izpolnila pogoja glede časa trajanja udeležbe (24 mesecev), izpolnjuje pa ostale predpisane pogoje, da se davek ne odtegne, če izplačevalec dividende ali posrednik, za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti, izroči ustrezno bančno garancijo pristojnemu davčnemu organu. Davčni organ lahko unovči garancijo, če prejemnik dividende ni obdržal 24 mesecev najnižje udeležbe. Garancija poteče s potekom 24 mesecev razpolaganja z najnižjo udeležbo. Katere sestavine mora imeti bančna garancija ter kako se izračuna garantirani znesek, določa 11. člen pravilnika.

V skladu s 358. členom ZDavP-1 mora plačnik davka v primeru, ko se davek od dividend in dividendam podobnih dohodkov v skladu z 69. členom ZDDPO-1 ne odtegne, davčnemu organu za vsako izplačilo posebej v 15 dneh predložiti:

- dokazilo o rezidentstvu prejemnika za davčne namene v času izplačila,
- dokazilo o izpolnjevanju pogojev iz 3. a in 3. c točke prvega odstavka 69. člena ZDDPO-1 v času izplačila,
- dokazilo o minimalni neposredni udeležbi po 1. točki prvega odstavka 69. člena ZDDPO-1 in trajanju udeležbe iz 2. točke prvega odstavka 69. člena ZDDPO-1 v času izplačila.

### **III. Uveljavljanje ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka**

Konvencija med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje (Ur. l. RS - Mednarodne pogodbe, št. 4/98, Uradni list RS št. 20/98) v 10. členu določa, da se dividende, ki jih družba, rezident države pogodbenice izplača rezidentu druge države pogodbenice, lahko obdavčijo v drugi državi, tj. v Avstriji. Vendar se takšne dividende lahko obdavči tudi v državi pogodbenici, katere rezident je družba, ki izplačuje dividende, tj. v Sloveniji, in

sicer v skladu z zakoni te države pogodbenice. Če je prejemnik upravičen lastnik dividend, tako obračunani davek ne sme presežati:

a)

5 % bruto zneska dividend, če je upravičen lastnik družba (ki ni osebna družba - partnership), ki ima v svoji lasti neposredno vsaj 25 % kapitala družbe, ki plačuje dividende,

b)

15 % bruto zneska dividend v vseh drugih primerih.

Pristojni organi držav pogodbenic določijo način uporabe take omejitve z medsebojnim dogovorom.

Tretji odstavek 68. člena ZDDPO-1, ki je določal način ravnanja takrat, ko je v mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka določena drugačna davčna stopnja, kot je določena v prvem odstavku tega člena, je na podlagi tretjega odstavka 407. člena ZDavP-1 prenehal veljati z dnem uveljavitve tega zakona.

Kot je že navedeno, mora izplačevalec dividend v skladu z 32. členom ZDDPO ob izplačilu v tujino obračunati in plačati posebno akontacijo po stopnji 15 %, če ne gre za primer obdavčitve, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU.

Po določbi 33. člena ZDDPO se za davčne zavezance, ki niso rezidenti Republike Slovenije, uporabljajo neposredno določbe sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, če je v takšnem sporazumu vprašanje obdavčenja dividend urejeno drugače kot v ZDDPO.

Na podlagi določb sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja je pristojni organ za izvajanje sporazumov Ministrstvo za finance. V skladu z dosedanjimi pojasnili je potrebno vlogo za izdajo potrdila o izpolnjevanju pogojev za vračilo davka na podlagi določb sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja poslati na Ministrstvo za finance. Ministrstvo za finance izdaja potrdila samo za vračilo davka po odbitku, ki jih uveljavljajo tuje pravne osebe. Za obračun davka tujih fizičnih oseb na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja so pristojni davčni uradi.

Vlogi za izdajo potrdila je potrebno priložiti:

- potrdilo tujega pristojnega organa, da je upravičenec za vračilo davka rezident tuje države pogodbenice v smislu določb sporazuma,
- izpis plačnika dividend iz sodnega registra (če je stopnja davka po sporazumu odvisna od kapitalskega deleža, mora biti iz izpisa razviden kapitalski delež upravičenca do vračila na dan izplačila dividend),
- izjavo upravičenca do vračila, da v Republiki Sloveniji nima stalne poslovne enote, če pa jo ima, pa mora priložiti izjavo, da dividende ne pripadajo stalni poslovni enoti,
- potrdilo pristojnega slovenskega davčnega urada o plačani akontaciji davka od dobička upravičenca do vračila,
- pooblastilo, če upravičenca v postopku za vračilo zastopa pooblaščenec.

Navedeno pojasnilo se smiselno upošteva v primeru izplačil dobička v tujino v prehodnem obdobju, in sicer do uveljavitve ZDDPO-1 in ZDavP-1 v celoti.