

DAVČNO PRIZNAN ODHODEK – VRAČILO GLAVNICE IN OBRESTI

Pojasnilo DURS, št. 4201-33/2006, 18. 12. 2007

Zavezanec navaja, da je družba A d. o. o. septembra 2005 kupila 100 % lastniški delež družbe B d. o. o. Za plačilo kupnine je najela posojilo pri banki. Družba B je v letu 2005 ustvarila dobiček, ki je ostal nerazporejen, v letu 2006 pa ima družba B zaradi novih investicij izgubo. Mati – družba A se na dan 31. 12. 2005 pripoji k hčeri – družbi B. Vpis pripojitve v sodni register je bil julija 2006, zato je potrebno za prenosno družbo sestaviti obračun davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje od 1. januarja do julija 2006. V zvezi s sestavo tega obračuna davka za prenosno družbo A in obračunom davka za prevzemno družbo B (po pripojitvi) za leto 2006 je zastavil naslednji vprašnji:

- 1. Ali so odhodki obresti za bančno posojilo, najeto za izplačilo kupnine, ter ostali stroški, vezani na to posojilo, davčno priznani odhodki?**
- 2. Ali so pri družbi B po pripojitvi odhodki obresti za bančno posojilo, ki ga je najela mati – družba A, ter ostali stroški, vezani na to posojilo, davčno priznani odhodki?**

V zvezi s posameznim vprašanjem pojasnjujemo:

Ad 1.) Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 33/06 – UPB2; v nadaljevanju: ZDDPO-1) v 11. členu določa, da je osnova za davek dobiček, ki je presežek prihodkov nad odhodki, ki so določeni z ZDDPO-1. Če ta zakon ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in izid na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. Tako 20. člen ZDDPO-1 določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu, 21. člen, ki določa davčno nepriznane odhodke, pa glede priznavanja obresti kot odhodka določa, da se ne priznajo obresti

- od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev ter
- od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okoljem.

25. člen ZDDPO-1 v prvem odstavku določa, da se kot odhodek ne priznajo obresti od posojil, razen pri posojilojemalcih bankah in zavarovalnicah, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik (za leto 2006 je to osemkratnik) zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca, ugotovljene glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil v davčnem obdobju. V drugem odstavku tega člena pa je določeno, da se za posojila delničarja oziroma družbenika po prvem odstavku tega člena štejejo tudi posojila tretjih oseb, za katera jamči ta delničar oziroma družbenik, in posojila banke, če so dana v zvezi z depozitom tega delničarja oziroma družbenika v tej banki. Glede na to, da v vprašanju ni navedenih podatkov o morebitnih jamstvih družbe A, se do tega v odgovoru ne opredeljujemo.

Izvezem prihodkov iz naslova udeležbe v dobičku in v povezavi s tem nepriznavanje odhodkov ureja 18. člen ZDDPO-1. V skladu s tem členom se pri določanju davčne osnove zavezanca, ki prejme dividende oziroma druge deleže iz dobička, te dividende oziroma drugi deleži iz dobička izvzamejo iz davčne osnove, če prejemnik dividend izpolnjuje pogoje, določene v prvem odstavku 18. člena v točkah od 1 do 3. Pogoj za izvezem pa je tudi, kar podrobneje ureja tudi Pravilnik o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 49/04), da so dividende in drugi deleži iz dobička predhodno vključeni v davčno osnovo. Če pa se prihodki od udeležbe na dobičku

izvzamejo iz davčne osnove, četrti odstavek 18. člena ZDDPO-1 določa, da se tudi odhodki, ki se nanašajo na to udeležbo, pri določanju davčne osnove ne upoštevajo, torej se ne priznajo.

Iz opisanega primera izhaja, da mati – družba A, ki je najela posojilo za nakup lastniškega deleža, ni prejela deleža na dobičku, torej tudi prihodkov iz tega naslova ni mogla izvzeti iz davčne osnove. V povezavi s tem se tudi odhodki, ki se nanašajo na udeležbo, priznajo kot davčno priznani odhodki. Iz določb 18. člena ZDDPO-1 namreč ni mogoče sklepati, da bi bili stroški, ki se nanašajo na udeležbo v dobičku, v vsakem primeru davčno nepriznani, ne glede na to, ali bodo prihodki iz naslova udeležbe (ko bodo vključeni med prihodke in v davčno osnovo), izvzeti iz davčne osnove, kot je to določal Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca (Uradni list RS, št. 3/03), ki se je uporabljal do 31. decembra 2004. Po določbah tega pravilnika so bile obresti in drugi stroški v zvezi s posojilom, najetim za nakup lastniškega deleža, davčno nepriznani odhodki, tudi če dividende ali drugi deleži v dobičku v posameznem letu niso bili izplačani, prejemnik pa jih v primeru izplačila ni bil dolžan vključiti v svojo davčno osnovo.

Ad 2.) V zvezi z drugim vprašanjem zavezanec navaja, da je hčerka – družba B kot prevzemna družba, po pripojitvi družbe A – matere k hčeri – družbi B, od družbe A prevzela vse terjatve in obveznosti, vključno z obveznostjo za posojilo, ki ga je najela družba A in bo posojilo odplačevala prevzemna družba B. Na vprašanje, ali so obresti in drugi stroški v zvezi s tem posojilom pri prevzemni družbi B davčno priznan odhodek, odgovarjamo:

Pri družbi B so obresti za bančno posojilo, ki ga je najela mati – družba A in drugi stroški v zvezi s tem posojilom, davčno nepriznan odhodek.

Kot smo navedli v odgovoru pod 1. točko, 20. člen ZDDPO-1 določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Eden od kriterijev, kaj so nepotrebni odhodki, je, da so to odhodki, ki niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti. S posojilom, ki ga je najela družba A, je bilo omogočeno, da so lastniki družbe A postali tudi lastniki družbe B oziroma lastniki združenih družb A in B, ki je sedaj ena družba – prevzemna družba B. S samo spremembo lastništva se pogoji za opravljanje dejavnosti niso spremenili. Torej obresti za posojilo in drugi stroški, vezani na to posojilo, na podlagi katerega se je spremenila lastniška struktura družbe B, za to družbo ne predstavljajo odhodkov, ki so nujno potrebni za pridobitev prihodkov oziroma niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti prevzemne družbe B, zato niso davčno priznani odhodki.

DOPOLNITEV pojasnila glede na določbe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06):

Ad 1.) Enake rešitve kot so podane s pojasnilom zgoraj glede na določbe ZDDPO-1, veljajo tudi po določbah ZDDPO-2.

Osnovo za davek enako kot 11. člen ZDDPO-1, določa 12. člen ZDDPO-2, 29. člen ZDDPO-2 pa enako kot 20. člen ZDDPO-1 določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Tudi določbi glede nepriznavanja odhodkov za obresti sta enaki (9. točka prvega odstavka 21. člena ZDDPO-1 in 8. točka prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2).

Po določbah 24. člena ZDDPO-2, ki ureja izvzem dividend in dohodkov, podobnih dividendam, se ob izpolnjevanju pogojev, določenih v tem členu, ki so enaki kot po določbah ZDDPO-1, razen da ni več predpisan 20 % lastniški delež prejemnika, dividende oziroma drugi deleži iz dobička, vključno z dohodki, ki so podobni dividendam iz 74. člena ZDDPO-2, izvzamejo iz davčne osnove prejemnika. Spremenjena pa je določba glede priznavanja odhodkov, ki se nanašajo na udeležbo in sicer se v skladu s prvim

odstavkom 26. člena ZDDPO-2 ne glede na višino odhodkov, ki se nanašajo na udeležbo, le-ti ne priznajo v znesku, ki je enak 5 % zneska v davčnem obdobju prejetih dividend.

Enako kot v 25. členu ZDDPO-1 je t.i. institut tanke kapitalizacije urejen tudi v 32. členu ZDDPO-2. Dodana je le določba, da če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba, so obresti od presežka posojil lahko davčno priznan odhodek.

Ad 2.) Tudi za odgovor na drugo vprašanje velja, da so zaključki po določbah ZDDPO-2 enaki kot po določbah ZDDPO-1. Podlaga so določbe 29. člena ZDDPO-2, ki določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Tudi v drugem odstavku 29. člena ZDDPO-2 je, enako kot v drugem odstavku 20. člena ZDDPO-2, določeno, da so odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- imajo značaj privatnosti,
- niso skladni z običajno poslovno prakso.