

DAVČNO PRIZNAVANJE ODHODKOV ZA OBRESTI OD POSOJILA ZA NAKUP DELEŽA V ODVISNI DRUŽBI IN 26. ČLEN ZDDPO-2

Pojasnilo DURS, št. 4201-28/2007, 8. 1. 2008

Zavezanec navaja, da je slovenska družba v 25 % lasti tuje družbe. V prihodnosti načrtuje nakup deleža matične družbe v višini 25 % (navzkrižno lastništvo delnic). Za nakup omenjenega deleža bo slovenska družba najela bančno posojilo pri nepovezani banki. Obresti na prejeto posojilo bodo obračunane po tržni obrestni meri. Dodatno navaja, da je glavna dejavnost slovenske družbe prodaja blaga in storitev na domačem in tujih trgih ter da ima družba več hčerinskih družb v Sloveniji in v tujini, vse družbe so delujoče. Prihodki, ki jih bo slovenska družba dosegala iz naložbe, ki jo bo financirala z bančnim posojilom, so dividende. V zvezi s tem prosi za stališče oziroma potrditev njegovega mnenja glede davčne obravnave stroškov bančnega posojila (stroškov zavarovanja, odobritve in predvsem obresti) za nakup te naložbe.

Ob navedbi, da bo slovenska družba za pridobitev naložbe v kapital tuje družbe najela posojilo pri nepovezani banki in če posojilo ne bo dano na podlagi jamstva ali v zvezi z depozitom tuje družbe v tej banki (pomeni, da ne pride v poštev obravnava obresti po 19. členu in po 32. členu ZDDPO-2), se strinjamo z njegovim mnenjem in k temu dodatno pojasnjujemo, kot sledi:

- **stroški bančnega posojila (stroški zavarovanja, odobritve in predvsem obresti), s katerim slovenska družba financira naložbo v kapital tuje družbe, so pri slovenski družbi davčno priznani odhodki;**
- **v davčnem obdobju, v katerem slovenska družba prejme dividende od tuje družbe in te dividende v skladu s 24. členom ZDDPO-2 izvzame iz davčne osnove, mora svojo davčno osnovo v skladu s 26. členom ZDDPO-2 povečati na račun odhodkov, ki se nanašajo na izvzete dividende, in to za znesek v višini 5 % izvzetih dividend;**
- **v davčnem obdobju, v katerem bo slovenska družba svojo naložbo odtujila in realizirala dobiček iz odsvojitve lastniškega deleža ter 50 % tega dobička v skladu s 25. členom ZDDPO-2 izvzela iz davčne osnove, bo morala svojo davčno osnovo povečati za znesek v višini 5 % izvzetega dobička od odsvojitve lastniškega deleža.**

V skladu z 12. členom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06) se pri ugotavljanju davčne osnove (dobička), če ta zakon ne določa drugače, priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. Po splošnem načelu, kot ga določa 29. člen ZDDPO-2, se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Pri tem se za odhodke, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, štejejo odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti, da imajo značaj privatnosti, ali da niso skladni z običajno poslovno prakso.

To pomeni, da **se v posameznem davčnem obdobju obresti in ostali stroški, vezani na posojilo za financiranje naložbe v kapital druge družbe, priznajo kot odhodki v dejanskih zneskih, obračunanih v skladu z računovodskimi standardi (ob predpostavki, da ne obstajajo dejstva in okoliščine, ki bi vplivale na drugačno davčno obravnavo posla v konkretnem primeru).**

Izvzem prihodkov iz naslova dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam, ureja 24. člen ZDDPO-2, izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev 25. člen, nepriznavanje odhodkov v povezavi s tem pa ureja 26. člen tega zakona.

Kot določa 24. člen ZDDPO-2, se pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca, ki prejme dividende oziroma druge deleže iz dobička (vključno z dohodki, ki so podobni dividendam, kot jih določa 74. člena tega zakona, razen skritih rezerv iz 74. člena tega zakona, ki niso bile predmet obdavčitve pri izplačevalcu), ti dohodki izvzamejo iz davčne osnove v davčnem obdobju, v katerem so bili prejeti, če **so bili v tem ali preteklih davčnih obdobjih na njihovi podlagi v davčno osnovo vključeni prihodki**. Način izvzeta dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam, je podrobneje določen v 4. do 6. členu Pravilnika o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 60/07).

V povezavi z ureditvijo izvzema prihodkov od dividend in njim podobnih dohodkov iz davčne osnove 26. člen ZDDPO-2 ureja izvzem (nepriznavanje) odhodkov, ki se nanašajo na udeležbo. Ne glede na dejansko višino odhodkov, povezanih z upravljanjem in financiranjem naložb, ki omogočajo dividende in njim podobne dohodke, se le-ti ne priznajo v pavšalnem znesku, ki je enak 5 % zneska v davčnem obdobju prejetih dividend, ki so bile izvzete iz davčne osnove v skladu s 24. členom tega zakona. Navedeni **odhodki (v pavšalnem znesku) se izvzamejo iz davčne osnove v davčnem obdobju, v katerem so bili iz davčne osnove izvzeti prihodki**, ki se nanašajo na prejete dividende.

V skladu s 25. členom ZDDPO-2, ki ureja izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev, se pri določanju davčne osnove zavezanca, ki ustvari dobiček iz odsvojitve lastniških deležev, 50 % tega dobička izvzame iz davčne osnove zavezanca, če je bil zavezanec, ki ustvari dobiček, udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju druge osebe tako, da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v višini najmanj 8 %, in znaša čas trajanja te udeležbe najmanj 6 mesecev in je v tem obdobju nepretrgoma za poln delovni čas zaposloval vsaj eno osebo. Izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev podrobneje urejajo določbe 7. do 9. člena prej navedenega Pravilnika o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Poudariti velja, da se **izguba iz odsvojitve lastniških deležev v tem primeru ravno tako ne prizna v višini 50 %**, kot izrecno določa drugi odstavek tega člena.

Tako kot v primeru izvzema dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam, tudi v primeru izvzema dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev iz davčne osnove po 26. členu ZDDPO-2 velja, da se pri določanju davčne osnove ne priznajo odhodki, povezani z upravljanjem in financiranjem naložb, s katerimi so bili ti dobički doseženi, in to v znesku, ki je enak 5 % zneska v davčnem obdobju doseženih dobičkov, ki so izvzeti iz davčne osnove zavezanca v skladu s 25. členom ZDDPO-2. To pomeni, da se tudi v tem primeru izvzem odhodkov (v pavšalnem znesku) opravi v davčnem obdobju, v katerem so bili iz davčne osnove izvzeti dobički iz odsvojitve lastniških deležev.

Navedeno pomeni, da se pri določanju davčne osnove po 24. in 25. členu ZDDPO-2, to je ob izvzetju dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam, ter dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev iz davčne osnove, **ne glede na dejanski znesek odhodkov, povezanih z upravljanjem in financiranjem naložb, na katere se izvzeti dohodki nanašajo, odhodki ne priznajo v pavšalnem znesku, ki znaša 5 odstotkov zneska v davčnem obdobju prejetih dohodkov, ki so izvzeti iz davčne osnove zavezanca**.