

PRIKRITA IZPLAČILA DOBIČKA IZ NASLOVA TRANSFERNIH CEN IN UPORABA MEDNARODNIH POGODB

Pojasnilo DURS, št. 4217-238/2008, 21. 7. 2008

Obravnava dohodkov po ZDDPO-2

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06 in 56/08, v nadaljevanju: ZDDPO-2) v 72. členu določa obdavčenje, ki velja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU. V skladu z drugim odstavkom 72. člena ZDDPO-2 se **davka ne odtegne do zneska obresti po drugem odstavku 19. člena tega zakona in plačil za uporabo premoženjskih pravic po četrtem odstavku 16. člena tega zakona.**

Davčni organ na vlogo davčnega zavezanca (pod pogojem, da so izpolnjeni pogoji, določeni v prvem odstavku 72. člena ZDDPO-2) izda dovoljenje, da se davka od dohodka, ki se izplačuje po posamezni pogodbi, ne odtegne in sicer:

- od obresti, vendar *največ do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere, razen, če zavezanec dokaže, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dobil posojilo po obrestni meri, ki je višja od priznane obrestne mere po tem odstavku, tudi od posojilodajalca – nepovezane osebe* (drugi odstavek 19. člena ZDDPO-2),
- od plačil za uporabo premoženjskih pravic, vendar *največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen* (četrty odstavek 16. člena ZDDPO-2).

V skladu s 7. točko 74. člena ZDDPO-2 se za **dohodke, podobne dividendam, šteje prikrito izplačilo dobička**, ki se opravi osebi, ki ima neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru izplačevalca ali obvladuje izplačevalca na podlagi pogodbe ali na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

ZDDPO-2 primeroma našteva **pojave oblike prikritih izplačil dobička**:

- vsako nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec osebi iz prejšnjega stavka, zlasti zagotovitev vseh oblik sredstev in opravljanje storitev, vključno z odpustom dolga, brez plačila ali po ceni, ki je nižja od primerljive tržne cene iz 16. in 17. člena tega zakona,
- plačila za nakup vseh oblik sredstev in storitev po ceni, ki je višja od primerljive tržne cene iz 16. in 17. člena tega zakona,
- plačila za sredstva in storitve, če sredstva niso bila prevzeta ali storitve niso bile opravljene,
- obresti na posojila, dana po nižji ali prejeta po višji obrestni meri, kot znaša priznana obrestna mera iz 19. člena tega zakona,
- obresti od presežka posojil iz 32. člena tega zakona.

ZDDPO-2 v 71. členu določa, pod katerimi pogoji so dividende in dividendam podobni dohodki med matično družbo in odvisno družbo iz različnih držav članic EU oproščene plačila davčnega odtegljaja. **Izjemo** predstavlja drugi odstavek tega člena, ki določa, da *oprostitev ne velja za znesek dohodkov, podobnim dividendam, ki se štejejo za prikrito izplačilo dobička, če znesek plačil ni skladen s 16. členom ZDDPO-2.*

V skladu z določbo 70. člena ZDDPO-2 se od dividend in dividendam podobnim dohodkov, ki se izplačajo rezidentu ali nerezidentu, izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj po stopnji 15 %. Glede na to, da zakon za prikrita izplačila dobička (7. točka 74. člena ZDDPO-2), ne omogoča uveljavljanja oprostitve plačila davčnega odtegljaja po

71. in 72. členu ZDDPO-2, lahko zavezanci uveljavljajo ugodnosti po konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljevanju: konvencija), če je ta med državama sklenjena.

Obravnava dohodkov po konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja

V dosednji praksi davčni zavezanci za zneske obresti in plačil za uporabo premoženjskih pravic, ki presegajo zneske določene v drugem odstavku 72. člena ZDDPO-2, vlagajo zahteve za uveljavljanje znižane davčne stopnje ali oprostitve na podlagi določb konvencij (zahteve KIDO 2 oziroma KIDO 3 pred izplačilom; zahteve KIDO 10 oziroma KIDO 11 za vračilo).

Generalni davčni urad je po ponovni preučitvi določb 11. člena (obresti) in 12. člena (licenčnine in avtorski honorarji) konvencij, ugotovil, da **v dosednji praksi ni bil upoštevan eden izmed odstavkov členov, ki se nanašajo na izplačila obresti oziroma licenčnine in avtorske honorarje med povezanimi osebami.**

Šesti odstavek 11. člena Vzorčne konvencije OECD* določa:

»Kadar zaradi posebnega odnosa med plačnikom in upravičenim lastnikom ali med njima in drugo osebo znesek obresti glede na terjatev, za katero se plačajo, presega znesek, za katerega bi se sporazumela plačnik in upravičeni lastnik, če takega odnosa ne bi bilo, se določbe tega člena uporabljajo samo za zadnji omenjeni znesek. V takem primeru se presežni del plačil še naprej obdavčuje v skladu z zakonodajo vsake države pogodbenice, pri čemer je treba upoštevati druge določbe te konvencije.«

Četrty odstavek 12. člena Vzorčne konvencije OECD** določa:

»Kadar zaradi posebnega odnosa med plačnikom in upravičenim lastnikom ali med njima in drugo osebo znesek licenčin in avtorskih honorarjev glede na uporabo, pravico ali informacijo, za katero se plačujejo, presega znesek, za katerega bi se sporazumela plačnik in upravičeni lastnik, če takega odnosa ne bi bilo, se določbe tega člena uporabljajo samo za zadnji omenjeni znesek. V takem primeru se presežni del plačil še naprej obdavčuje v skladu z zakonodajo vsake države pogodbenice, pri čemer je treba upoštevati druge določbe te konvencije.«

To pomeni, da davčni zavezanec, ki plačuje obresti in plačila za uporabo premoženjskih pravic svoji povezani osebi, in ima s strani davčnega organa izdano dovoljenje po 72. členu ZDDPO-2, **ne more uveljavljati znižane davčne stopnje ali oprostitve po 11. oziroma 12. členu konvencije za zneske, ki presegajo zneske določene v 19. in 16. členu ZDDPO-2**, ker ta isti člen konvencije določa, da se *določbe tega člena ne uporabljajo za znesek, ki presega znesek, ki bi se plačeval, če posebnega odnosa med zavezancema ne bi bilo.*

Vendar je v drugem stavku šestega odstavka 11. člena in drugem stavku četrtega odstavka 12. člena Vzorčne konvencije OECD določeno:

»...V takem primeru se presežni del plačil še naprej obdavčuje v skladu z zakonodajo vsake države pogodbenice, pri čemer je treba upoštevati druge določbe te konvencije.«

Ker se presežek izplačil obresti in plačil za uporabo premoženjskih pravic šteje kot dividendam podoben dohodek, je treba v skladu z drugim stavkom posebnega pravila o povezanih osebah v 11. in 12. členu konvencije, uporabiti ustrezen drug člen konvencije, to je **10. člen, ki obravnava dividende.**

V tretjem odstavku 10. člena Vzorčne konvencije OECD je določeno, da izraz "dividende", kot je uporabljen v tem členu, pomeni dohodek iz delnic ali drugih pravic do udeležbe v dobičku, ki niso terjatve, in *tudi dohodek iz drugih korporacijskih pravic, ki se davčno*

obravnavajo enako kot dohodek iz delnic po zakonodaji države, katere rezident je družba, ki dividende deli.

V skladu s Komentarijem Vzorčne konvencije OECD plačila, ki pomenijo dohodek iz delnic, ne vključujejo samo plačil, ki so izplačana na podlagi sklepov skupščine, ampak *tudi druge ugodnosti, ki so izplačane v denarju ali denarni vrednosti, npr. premijske delnice, bonusi, dobički ob likvidaciji in prikrita izplačila dobička*. Izplačila so upravičena do ugodnosti, ki jih zagotavlja 10. člen v vseh primerih, ko država rezidentstva družbe, ki izplačuje dividende, ta izplačila obdavčuje kot dividende.***

Na podlagi navedenega lahko davčni zavezanci za zneske, ki presegajo zneske določene v 19. in 16. členu ZDDPO-2, uveljavljajo ugodnosti po določbi konvencije, ki ureja dividende (10. člen), saj gre za prikrita izplačila dobičkov, ki se po določbi 74. člena ZDDPO-2 za davčne namene obravnavajo kot dividendam podoben dohodek.

** V posamezni konvenciji, ki jo je sklenila Slovenija z drugo državo, je navedena določba lahko v številčno drugem odstavku, npr. v konvenciji z BiH je to sedmi odstavek 11. člena.*

*** V posamezni konvenciji, ki jo je sklenila Slovenija z drugo državo, je navedena določba lahko v številčno drugem odstavku, npr. v konvenciji z BiH je to šesti odstavek 12. člena.*

**** Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja z obrazložitvijo, E. Ključanin, M. Zemljič, Ljubljana 2004, str. 153 in 154.*