

OBRAVNAVANJE ODHODKOV IZ NASLOVA OBRESTI OD PREJETEGA POSOJILA

Pojasnilo DURS, št. DT 42150-1/2008-2, 18. 8. 2008

Zavezanec v navedenem opisuje naslednje dejansko stanje:

Tuja družba je z namenom prevzema slovenske družbe A d.o.o. v Sloveniji ustanovila družbo z omejeno odgovornostjo SPV d.o.o. in pridobila 100 % poslovni delež. SPV d.o.o. bo nakup družbe A d.o.o. financirala s posojilom, ki ga bo prejela bodisi od matične družbe, bodisi od banke s sedežem v tujini. Po pridobitvi poslovnega deleža v družbi A d.o.o. (predpostavite, da pridobi 100 % delež) izkazuje SPV d.o.o. v bilanci stanja osnovni kapital in obveznost za vračilo prejetega posojila ter naložbo v poslovni delež A d.o.o.. Pridobitvi poslovnega deleža v družbi A d.o.o. sledi sklep lastnikov, da se družba A d.o.o. pripoji k družbi SPV d.o.o. (alternativa: SPV d.o.o. se pripoji k družbi A d.o.o.). Pripojitve je opravljena v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah. Pričakuje se, da se pripojitve opravi v obdobju od 3 do 9 mesecev po ustanovitvi SPV d.o.o..

V zvezi z navedenim primerom je zavezanec zastavil tri vprašanja in podal mnenja oziroma stališča. V nadaljevanju povzemamo posamezna vprašanja in jih pojasnjujemo:

1. Ali so davčno priznani odhodki za obresti na nivoju družbe SPV d.o.o. v obdobju do pripojitve?

Strinjamo se z njegovimi trditvami (kar izhaja tudi iz pojasnila DURS št. 4201-28/2007, z dne 8. 1. 2008), da bo družba SPV d.o.o. v obdobju do pripojitve odhodke za obresti od posojila v celoti obravnavala kot davčno priznane odhodke, ker bo povečala davčno osnovo v višini 5 % prejete udeležbe na dobičku – veza 26. člen ZDDPO-2, odhodki, ki se nanašajo na udeležbo. To povečanje predstavlja poenostavitev pri določanju davčno nepriznanih odhodkov, in ne pomeni, da so obresti v primeru izvzema dividend iz davčne osnove, davčno priznan odhodek.

SPV d.o.o. bo v primeru, da udeležbe na dobičku ne bo prejela, v davčnem obračunu odhodke za obresti lahko v celoti upoštevala kot davčno priznane odhodke ter bo morebitno davčno izgubo lahko prenašala v naslednja davčna obdobja v skladu z določbami 36. člena ZDDPO-2.

2. Ali so davčno priznani odhodki za obresti po pripojitve družbe A d.o.o. k družbi SPV d.o.o.?

Ne strinjamo se z njegovim mnenjem, da so odhodki za obresti po pripojitvi družbe A d.o.o. k družbi SPV d.o.o. v celoti davčno priznani odhodki.

Davčna uprava Republike Slovenije (DURS) je že v svojem pojasnilu št. 4201-33/2006 z dne 18. 12. 2007 na vprašanje, ali so obresti za bančno posojilo in drugi stroški v zvezi s tem posojilom, ki ga je najela družba A d.o.o. (mati) za nakup 100 % lastniškega deleža v družbi B d.o.o. (hči), pri družbi B d.o.o. po pripojitvi matere k hčeri, ki je prevzela vse terjatve in obveznosti, vključno z obveznostjo za posojilo, ki ga je najela družba A d.o.o. in bo posojilo odplačevala prevzemna družba B d.o.o., davčno priznan odhodek, odgovorila, da so obresti in drugi stroški za bančno posojilo, ki ga je najela mati za odkup lastniškega deleža pri hčeri, po pripojitvi matere k hčeri, pri hčeri davčno nepriznan odhodek. Kot podlaga za tak odgovor je DURS navedel 29. člen ZDDPO-2, ki 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.

Glede na navedeno menimo, da tudi v primeru, ko je tuja družba, z namenom prevzema slovenske družbe A d.o.o., v Sloveniji ustanovila družbo z omejeno odgovornostjo SPV d.o.o. z namenom, da bo le-ta s posojilom, ki ga bo prejela od matične družbe ali od banke, odkupila 100 % (ali večinski) lastniški delež družbe A d.o.o., nato pa se bo družba A d.o.o. pripojila k družbi SPV d.o.o. (oziroma se bo družba SPV d.o.o. pripojila k družbi A d.o.o.), **obresti od najetega posojila za nakup lastniškega deleža, pri združenih družbi SPV d.o.o. (oziroma A d.o.o.) ne bodo davčno priznan odhodek.**

Navedeno dodatno utemeljujemo še z naslednjim:

V skladu s 26. členom ZDDPO-2 se pri določanju davčne osnove po 24. in 25. členu tega zakona, odhodki, povezani z upravljanjem in financiranjem naložb v kapital gospodarskih družb, zadrug in drugih oblik organiziranja, ki omogočajo dohodke, ki se izvirajo po 24. in 25. členu tega zakona, ne priznajo v znesku, ki je enak 5 % zneska v davčnem obdobju prejetih dividend in dobičkov, ki se po 24. in 25. členu tega zakona izvzeti iz davčne osnove. Gre za specialno določbo (ki se odmika od splošnega načela priznavanja odhodkov, ugotovljenih v skladu z računovodskimi standardi), ki izhaja iz temeljnega davčnega načela, da se praviloma ne priznajo odhodki, nastali v povezavi s prihodki, ki niso obdavčeni po določbah ZDDPO-2. Po določbah ZDDPO-2 so neobdavčene prejete dividende, ki se lahko izvirajo iz davčne osnove pod zakonsko določenimi pogoji na podlagi 24. člena, zato so tudi stroški, povezani z upravljanjem in financiranjem naložb, davčno nepriznani. Ker pa je odhodke v zvezi z upravljanjem in financiranjem naložb za posamezna davčna obdobja težko ugotavljati, je v zakonu predpisano pavšalno nepriznavanje odhodkov v višini 5 % prejetih dividend. Navedeno 5 % povečanje davčne osnove (pavšalni znesek) predstavlja nadomestilo za nepriznavanje odhodkov za obresti. Iz navedenega izhaja, da so pri družbi SPV d.o.o. obresti sicer formalno davčno priznan odhodek, a ZDDPO-2 določa popravek (znižanje) teh odhodkov in sicer kot povečanje davčne osnove v višini 5 % izvzetih dividend, kar pomeni korekcijo davčno priznanih odhodkov.

Tudi ko pride do pripojitve družbe A d.o.o. k družbi SPV d.o.o., obresti pri prevzemni družbi ne morejo biti davčno priznane, ker niso plačane v zvezi s financiranjem poslovanja, temveč zato, da je neko tuje podjetje postalo lastnik družbe A d.o.o., in najeto posojilo nikakor ni povezano s financiranjem dejavnosti družbe A d.o.o. oziroma SPV d.o.o., glede na določbe 29. člena ZDDPO-2. S samo spremembo lastništva, še zlasti če gre za delujoče podjetje, se pogoji za opravljanje dejavnosti ne spremenijo. Obresti od posojila, na podlagi katerega je neko tuje podjetje postalo lastnik slovenskega podjetja, niso nastale neposredno v zvezi z opravljanjem dejavnosti združenega podjetja, to je tistih dejanj in dejavnosti družbe, ki imajo za posledico ustvarjanje in doseganje prihodkov, ki so obdavčeni po določbah ZDDPO-2.

V zvezi z njegovim stališčem, da je družba SPV d.o.o. kot prevzemna družba v postopku pripojitve v zameno za poslovni delež družbe A d.o.o. prejela celotno premoženje prevzete družbe A d.o.o., to premoženje pa je po pripojitvi neposredno povezano s pridobivanjem obdavčenih prihodkov družbe SPV d.o.o., ki kot univerzalni pravni naslednik nadaljuje z opravljanjem dejavnosti prevzete družbe, zato so odhodki za obresti tudi po pripojitvi v celoti davčno priznani odhodki, ugotavljamo, da v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 42/06, 60/06 – popravek, 26/07 – ZSDU-B, 33/07 – ZSReg-B, 67/07 – ZTFI, 10/08 in 68/08) prevzete

družbe z združitvijo prenehajo, delničarjem prevzetih družb pa se zagotovijo delnice prevzemne družbe, kar pomeni, da družba A d.o.o. ne bo dobila nobenih delnic (saj preneha), ker jih mora takoj izročiti lastnikom matične družbe (vmesnega holdinga ni več) – torej se izročijo tujcem, kar pomeni, da hčerka ni prevzela ničesar od matere. V bilanci se izkažejo le dodatne obveznosti za prejeta posojila, ki ga mora družba SPV d.o.o. kot univerzalni pravni naslednik odplačevati, dejavnost pa se nadaljuje v enakem obsegu kot pred prevzemom.

Tudi z njegovo trditvijo, da bi se tudi v primeru, ko bi se družba SPV d.o.o. pripojila k družbi A d.o.o., odhodki za obresti obravnavali kot davčno priznani odhodki, ker bi se družba A d.o.o. v skladu z ZGD-1 štela za univerzalnega pravnega naslednika prevzete družbe SPV d.o.o. in bi s tem prevzela vse pravice in obveznosti ter bi pripojitev predstavljala le racionalizacijo poslovanja, se ne strinjamo. Kot smo že predhodno navedli, obresti za prejeta posojila za nakup lastniških deležev v primeru, ko so dividende in dohodki, podobni dividendam, izvzeti iz obdavčitve, niso davčno priznan odhodek že z vidika 29. člena ZDDPO-2, ker se priznajo samo odhodki, ki se nanašajo na obdavčljive prihodke.

V navedenem primeru pa prihaja celo do situacije, da družba financira odkup svojega lastnega deleža – same sebe, zaradi statusnih premikov. ZGD-1 v 248. členu govori o fiktivnih poslih v primerih, ko družba zagotovi posojilo za pridobitev delnic*. Obresti, ki so posledica sklepanja navedenih poslov, niso davčno priznan odhodek.

3. Kako bi se davčno obravnavale obresti v primeru, ko bi bil dan obračuna pripojitve enak dnevu nakupa poslovnega deleža v družbi A d.o.o.?

Tudi v primeru, če bi bil dan obračuna pripojitve enak dnevu nakupa poslovnega deleža v družbi A d.o.o., obresti ne bi bile davčno priznan odhodek. V tem primeru bi ustanovitev družbe SPV d.o.o. lahko obravnavali kot pravni posel, ki prikriva drug pravni posel. V skladu s 74. členom Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06 in 24/08 – ZDDKIS) navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje in če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. Davčne posledice bi se obračunale glede na ekonomsko vsebino posla in bi se lahko spregledalo, da je pravna oseba SPV d.o.o. sploh bila ustanovljena. To pomeni, da bi se v tem primeru smatralo, da je družba A d.o.o. najela posojilo z namenom, da jo bo družba iz tujine prevzela – odkupila njene delnice in v tem primeru obresti nikakor ne morejo biti davčno priznan odhodek.

Dodajamo, da smo za stališče glede naših odgovorov na njegova vprašanja zaprosili tudi Ministrstvo za finance, ki nam je z dopisom z dne 6. 8. 2008 odgovorilo, da se s predlaganimi odgovori strinjajo.

** Komentar dr. Marjana Kocbeka k 248. členu ZGD-1: Pojem »zagotovi« se zato najširše razlaga. Ni nujno, da družba sama da predujem ali posojilo kot posojilodajalec oziroma kot kreditodajalec, ampak lahko da posojilo, predujem oziroma kredit tudi tretja oseba, če je takšno kreditiranje v ekonomskem pogledu zagotovila in omogočila prav družba, ki je konkretnega pravnega posojilodajalca oziroma kreditodajalca zavarovala s svojim premoženjem, bodisi v obliki zastave v katerikoli pojavnosti obliki bodisi v obliki poroštva ali drugače.*

V poštev torej pridejo najrazličnejši pravni posli, ki imajo enak ekonomski pomen, to je, da se iz premoženja družbe ali s premoženjem družbe ekonomsko podpre financiranje nakupa delnic te delniške družbe. Ekonomski pomen je namreč enak, če družba sama odkupi delnico oziroma če s svojim premoženjem kreditira nakup lastnih delnic z lastnim

posojilom, ali če formalno nastopa kot kreditodajalec tretja oseba in družba samo jamči za izpolnitev takšne kreditne pogodbe ter da za to bodisi osebno zavarovanje.