

PRIKRITO IZPLAČILO DOBIČKA IN OBDAVČENJE Z DAVČNIM ODTEGLJAJEM TER OBRESTI MED POVEZANIMI OSEBAMI

Pojasnilo MF, št. 423-175/2008/5, 429-163/2008/3, 17. 11. 2008

Na vprašanja davčnih zavezancev, ki se nanašajo na spremembe in dopolnitve Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06; v nadaljevanju: ZDDPO-2), ki so bile uveljavljene z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 56/08; v nadaljevanju: ZDDPO-2A), in sicer v zvezi:

- s prikritim izplačilom dobička in obdavčenjem z davčnim odtegljajem,
- z obrestmi na posojila med povezanimi osebami ter
- za katera posojila se lahko uporablja določba 1. člena ZDDPO-2A,

Ministrstvo za finance pojasnjuje:

1. V prvem odstavku 3. člen ZDDPO-2A je določeno, da se v 70. členu v 2. točki prvega odstavka podtočka c) po spremembah in dopolnitvah glasi: »ki jih plačujejo banke, razen od obresti, ki so plačane osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja dobička nižja od 12,5 % in je država objavljena na seznamu v skladu z 8. členom ZDDPO-2«.

Ne glede na to, da vprašanje v zvezi z navedeno določbo ni izrecno postavljeno, pa uvodoma, zaradi celovitosti ureditve v ZDDPO-2 in ZDDPO-2A, pojasnujemo:

Predmetna določba pomeni, da se davek od obresti, ki jih plačujejo banke ne izračuna, odtegne in plača, razen v primeru plačil obresti v t.i. države s seznama. V izogib nejasnostim pri izvajanju opisane določbe in upoštevajoč, da ZDDPO-2A nima posebnih prehodnih določb in glede na končno določbo ZDDPO-2A, da zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS, pojasnujemo, da po mnenju Ministrstva za finance, od obresti, ki jih izplačajo banke po 7. 6. 2008 (datum začetka veljavnosti ZDDPO-2A) ni treba izračunati, odtegniti in plačati davčnega odtegljaja. To pomeni, da se navedena podtočka c) uporablja tudi za izplačila obresti po pogodbah, ki so sklenjene pred 7. 6. 2008, vendar je treba upoštevati tudi 85. člen ZDDPO-2. 85. člen ZDDPO-2 določa prehodno ureditev, zlasti zaradi razlik v ureditvah, ko je dohodek nastal (se je obračunal), pa je bil dejansko kasneje izplačan. Navedeni člen določa, kako se obravnavajo obresti, ki so bile obračunane za obdobja pred 1. 1. 2007, pa so bile izplačane po 1. 1. 2007. Ker ZDDPO-2A ne določi posebej, kako se obravnavajo obresti, ki so bile obračunane za obdobja od 1. 1. 2007 do 7. 6. 2008, pa so izplačane po 7. 6. 2008, to pomeni, da tudi zanje velja, da se davek ne izračuna, odtegne in plača, če so bile izplačane po 7. 6. 2008.

2. V zvezi z vprašanjem, kako morajo ravnati davčni zavezanci ob izplačilu obresti oziroma premoženjskih pravic, ki presegajo višino iz 19. člena ZDDPO-2 oziroma presegajo tržno ceno po 16. členu ZDDPO-2, pri tem pa gre za izplačila družbam, kot jih določa 72. člen ZDDPO-2, navajamo:

Davčna uprava RS, Generalni davčni urad je izdal pojasnilo »Prikrita izplačila dobička iz naslova transfernih cen in uporaba mednarodnih pogodb«, št. 4217/238/2008 01031-07 z dne 1. 8. 2008, s katerim se strinjamo. Razlogovanju, ki ga davčni zavezanec navaja, da se za izplačila obresti in premoženjskih pravic nad tržno mero določenim družbam (kot jih določa 72. člen ZDDPO-2) lahko uveljavlja ugodnost po prvem odstavku 71. člena ZDDPO-2, ob izpolnjevanju ostalih pogojev iz navedenega člena, ne pritrujemo.

Pojasnjujemo, da so v 71. in v 72. členu ZDDPO-2 implementirane določbe EU Direktiv, in sicer v 71. členu ZDDPO-2 Direktive Sveta 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic, s spremembami, in v 72. členu ZDDPO-2 Direktive Sveta 2003/49/EC o skupnem sistemu obdavčenja v zvezi s plačili obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic, s spremembami.

Prva odstavka v obeh navedenih členih določata ugodnost oziroma režim, ki izhaja iz navedenih direktiv. Ta režim je, da se pod določenimi pogoji od določenih dohodkov davek na viru ne odtegne, in sicer v skladu z 71. členom ZDDPO-2 **od plačil dividend in dohodkov, podobnih dividendam**, ter v skladu z 72. členom ZDDPO-2 **od plačil obresti in plačil za uporabo premoženjskih pravic**.

Druga odstavka v obeh navedenih členih pa določata, kdaj oziroma v primeru katerih dohodkov se prva odstavka navedenih členov ne uporabljata oziroma samo za obdavčitev katere vrste dohodkov se uporabljata. To pomeni, da se zgoraj navedena ugodnost v določenih primerih ne dopusti. Ne dopusti pa se za tisti del dohodkov iz posameznega navedenega člena, ki presegajo določene zneske teh dohodkov. Tako drugi odstavek 71. člena določa, da se določba prvega odstavka istega člena ne uporablja za znesek dohodkov, podobnih dividendam, ki se štejejo za prikrito izplačilo dobička (definicija prikritega izplačila dobička je v sedmem odstavku 74. člena ZDDPO-2), če znesek plačil ni skladen s 16. členom ZDDPO-2 (člen o transfernih cenah), drugi odstavek 72. člena ZDDPO-2 pa določa da se določba prvega odstavka istega člena uporablja samo za znesek obresti po drugem odstavku 19. člena ZDDPO-2 (člen o obrestih med povezanimi osebami) in znesek plačil uporabe premoženjskih pravic po četrtem odstavku 16. člena ZDDPO-2. Iz tega izhaja, da so navedene ugodnosti vezane na transferne cene med povezanimi osebami oziroma na višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen, pri čemer se pri ugodnosti za obresti upošteva višina priznane obrestne mere oziroma drugačne (dokazane) cene, pri premoženjskih pravicah pa primerljiva tržna cena. Primeroma to pomeni: če gre za odhodek obresti (obresti se plačajo), ki je višji, kot bi bil odhodek z upoštevanjem priznane obrestne ali dokazane mere, ki se razlikuje od te, se ugodnost – to je da ni odtegljaja – ne prizna za del obresti, ki predstavljajo odhodek, ki je višji od tistega, ki se prizna za davčne namene po 19. členu ZDDPO-2.

Namen tovrstnih določb je, da se režim ugodnosti – to je odprava odtegnitve davka od dohodka na viru (to je, kjer dohodek nastane) – **uporablja samo za zneske morebitnih plačil**, ki so skladni s primerljivimi tržnimi cenami oziroma s priznano obrestno mero. Od zneskov morebitnih plačil, ki niso skladni s primerljivimi tržnimi cenami oziroma s priznano obrestno mero, vključno s prikritim izplačilom dobička, pa se odtegne davek.

Glede na zgoraj navedeno in glede drugega stavka drugega odstavka 71. člena ZDDPO-2 dodatno pojasnjujemo, da navedena določba razmeji dohodke, ki se obravnavajo po posameznem členu (71. členu in 72. členu), kar izhaja tudi iz določb prvih odstavkov vsakega od teh členov. S tem je jasno razmejeno, da se 72. člen ZDDPO-2 uporablja za plačila uporabe premoženjskih pravic, ki niso skladna s primerljivimi tržnimi cenami, in za plačila obresti, ki niso skladne s priznano obrestno mero ali dokazano različno mero, druga izplačila, ki imajo naravo dohodkov, podobnih dividendam, pa niso premoženjske pravice ali obresti, pa so obravnavana v 71. členu ZDDPO-2. Navedena zakonska določba ima torej pojasnjevalno naravo, kar je tudi navedeno v obrazložitvi Predloga Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb k drugemu odstavku 71. člena ZDDPO-2 (Poročevalec Državnega zbora RS, z dne 20. 9. 2006, št. 98), kjer je obrazloženo: »Zgornja določba se ne uporablja za znesek dohodkov, podobnih dividendam, ki se štejejo za prikrito izplačilo dobička, če znesek plačil ni skladen s 16. členom tega zakona. Pojasnjevalno je še določeno, da pa ti dohodki niso tisti, ki se obravnavajo po drugem odstavku 72. člena.«

Sklepno menimo, glede na zatrjevanje zavezanca o neskladnosti drugega odstavka 71. člena ZDDPO-2 z Direktivo Sveta 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, da navedena direktiva omogoča, da se v nacionalni zakonodaji določi takšna ali smiselno podobna ureditev, kot je določena v navedenem drugem odstavku. Poudarjamo, da se drugi odstavek 71. člena nanaša oziroma določa obravnavo le za del dohodkov, ki so podobni dividendam, to je za prikrito izplačilo dobička.

3. V zvezi z navedbo v vprašanju, ki se nanaša na obresti med povezanimi osebami, in zlasti predlogom, da se 95. člen ZDDPO-2 odpravi z veljavnostjo odprave od 1. 1. 2007, kar davčni zavezanec utemeljuje s pravno negotovostjo in neutemeljenim razlikovanjem posojil glede na datum sklenitve pogodbe, pojasnujemo:

V ZDDPO-2 je obrestna mera na posojila med povezanimi osebami določena tako, da je določena priznana obrestna mera (v nadaljevanju: POM), ki jo določi in objavi minister, pristojen za finance, pri tem pa upošteva, da gre za obrestno mero, ki se v primerljivih okoliščinah doseže ali bi se dosegla na trgu med nepovezanimi osebami. Navedeno pomeni, da je namen 19. člena ZDDPO-2, da je POM tržna obrestna mera oziroma čim bližje njej, vendar je POM še vedno zakonsko (administrativno) določena. Namen in cilj takšnega določanja obrestne mere za posojila med povezanimi osebami je in je tudi v preteklosti bila zlasti pravna varnost davčnih zavezancev v povezavi z možnostjo oziroma usposobljenostjo davčnega organa, da bi se v vsakem konkretnem primeru (19. člen ZDDPO-2 velja za vse davčne zavezance) določala tržna obrestna mera. Zakon, ki ureja obdavčitev dohodkov pravnih oseb, se je v preteklosti dokaj pogosto spreminjal, ob tem se je spreminjal tudi način izračunavanja in določanja POM. V tem smislu je razumeti tudi prehodne določbe v zvezi s POM, vključno s 95. členom ZDDPO-2.

95. člen ZDDPO-2 določa, da se za obresti na dana oziroma prejeta posojila od povezanih oseb, ki so bila sklenjena pred dnem začetka uporabe tega zakona, uporablja 15. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 33/06 – uradno prečiščeno besedilo). ZDDPO-2A v ta člen ni posegel, kar pomeni, da 95. člen velja in se uporablja, kot je z njim določeno. Navedeni člen veže režim davčne obravnave obresti glede na dan sklenitve posojila.

ZDDPO-2A je dopolnil 19. člen ZDDPO-2 tako, da davčni zavezanec lahko dokaže, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dal oziroma dobil posojilo po obrestni meri, ki je nižja oziroma višja od priznane obrestne mere, tudi posojilodajalcu – nepovezani osebi oziroma od posojilodajalca – nepovezane osebe. ZDDPO-2A ne določa posebne prehodne določbe za uporabo 1. člena ZDDPO-2A (dopolnjenega 19. člena ZDDPO-2).

Glede na vse navedeno menimo, da se 19. člen uporablja za obresti na dana oziroma prejeta posojila od povezanih oseb, ki so bila sklenjena po dnevu začetka uporabe ZDDPO-2, to je od 1. 1. 2007 dalje. Kar pomeni, po našem mnenju, da zavezanci, ki prejemajo ali plačujejo obresti na dana oziroma prejeta posojila od povezanih oseb, sklenjena v obdobju od 1. 1. 2007 do 7. 6. 2008, lahko dokazujejo, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dali oziroma dobili posojilo po obrestni meri, ki je nižja oziroma višja od priznane obrestne mere, tudi posojilodajalcu – nepovezani osebi oziroma od posojilodajalca – nepovezane osebe le, če upoštevajo obračunane obresti po tretjem odstavku 19. člena ZDDPO-2, torej, če se obresti obračunavajo mesečno in je dogovorjena fleksibilna obrestna mera oziroma, če se te obresti obračunavajo za obdobje daljše od enega meseca, kot je določeno v navedenem odstavku, in sicer za obresti obračunane in izplačane za obdobja po 7. 6. 2008. Menimo, da bi zavezanec v primeru dokazovanja pri obračunavanju mesečnih obresti lahko dokazoval drugačno obrestno mero od POM enkrat in v nadaljevanju le, če se bistveno spremenijo pogoji posla (na primer spreminjal bi se pribitek na EURIBOR).