

STALIŠČE GLEDE PRILAGAJANJA DAVČNE OSNOVE MED POVEZANIMI OSEBAMI REZIDENTI

Pojasnilo DURS, št. 4200-116/2011, 29. 11. 2011

Zavezanec je izpostavil vprašanje načina prilagajanja davčne osnove (prihodkov oziroma odhodkov) dveh rezidentov, ki sta povezani osebi, in to na hipotetičnem primeru banke in njenega odvisnega podjetja, ki v davčnem obdobju izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj, zaradi česar bo v davčnem obračunu za leto 2010 potrebno opraviti prilagoditev davčne osnove. Vprašanje je zastavljeno z vidika dopustnosti izvedbe obojestranske (sočasne) prilagoditve davčne osnove (tj. v davčnih obračunih obeh rezidentov, ki sta povezani osebi) glede na določbe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10 in 59/11).

Za ponazoritev primera zavezanec navaja, da je banka svojemu odvisnemu podjetju v letu 2010 zaračunala obresti (npr. v višini 80 enot, tržna cena navedenih obresti je 100 enot). Prilagoditev v davčnem obračunu razume tako, da je banka v skladu s prvim odstavkom 19. člena ZDDPO-2 dolžna svoje prihodke povečati za 20 enot, odvisno podjetje pa ima v skladu z 2. odstavkom 19. člena ZDDPO-2 pravico svoje odhodke povečati za 20 enot. Enako bi se prilagoditev izvedla v obratnem primeru, ko banka zaračuna odvisnemu podjetju obresti po višji obrestni meri od tržne (npr. 110 enot), v tem primeru bi odvisno podjetje svoje odhodke moralo znižati na davčno priznane za 10 enot, banka pa ima tudi pravico znižati svoje prihodke v davčnem obračunu za 10 enot.

Po mnenju zavezanca bi bilo torej potrebno v vsakem primeru opraviti obojestransko prilagoditev davčne osnove (tj. tako prihodkov pri banki kot odhodkov pri odvisnem podjetju), saj bi sicer prišlo do dvojne obdavčitve istega dohodka. Glede na to, da veljavni Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 67/10) takšne prilagoditve ne omogoča, zavezanec prosi za ponovno presojo obstoječe ureditve glede prilagajanja davčne osnove med povezanimi osebami rezidenti in uradno stališče glede tega.

Odgovarjamo in pojasnjujemo naslednje:

Na podlagi veljavne davčne zakonodaje avtomatično priznavanje prilagoditev navzdol oziroma zmanjšanje davčne osnove pri povezani osebi ni možno.

Način in okoliščine za prilagajanje davčne osnove med povezanima osebama rezidentoma smiselno enako urejajo četrti, peti in šesti odstavek 17. člena ZDDPO-2 (za cene med povezanimi osebami rezidenti) ter prvi, drugi in šesti odstavek 19. člena ZDDPO-2 (za obresti med povezanimi osebami). Glede na izpostavljeni primer se v nadaljevanju omejujemo na relevantne določbe 19. člena ZDDPO-2.

ZDDPO-2 v prvem, drugem in šestem odstavku 19. člena glede prilagajanja davčne osnove med povezanima osebama rezidentoma določa naslednje:

- pri ugotavljanju prihodkov se upoštevajo obračunane obresti na dana posojila povezanim osebam, vendar najmanj do višine priznane obrestne mere (ki jo določi minister za finance v skladu s petim odstavkom 19. člena ZDDPO-2);
- pri ugotavljanju odhodkov se upoštevajo obračunane obresti na prejeta posojila od povezanih oseb, vendar največ do višine priznane obrestne mere;
- pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov rezidenta iz poslov med povezanima osebama rezidentoma se davčna osnova ne poveča oziroma zmanjša, razen če eden od rezidentov:
 - v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj, ali

- plačuje davek po tem zakonu po stopnji 0 % oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje po 60. členu tega zakona, ali
- je oproščen plačevanja davka po tem zakonu.

Prilagoditev davčne osnove (tj. prihodkov oziroma odhodkov) med povezanima osebama rezidentoma se torej opravi samo v primeru obstoja določene okoliščine, zaradi katere je rezident v posebnem davčnem položaju.

Iz določb prvega in drugega odstavka 19. člena ZDDPO-2 ne izhaja, da se prilagoditev davčne osnove (za razliko med dejansko obračunanimi obrestmi in obrestmi z upoštevanjem davčno priznane obrestne mere) opravi obojestransko, tj. v posameznem primeru s povečanjem prihodkov (povečanjem davčne osnove) pri enem rezidentu, ob sočasnem povečanju odhodkov (zmanjšanjem davčne osnove) pri drugem rezidentu.

V skladu s tem je tudi ureditev v Pravilniku o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb. Prilagoditev je določena tako, da se prihodki od obresti na dana posojila upoštevajo v dejansko obračunanem znesku, korigirajo se le v primeru, če so bila posojila dana po nižji obrestni meri od priznane obrestne mere (v tem primeru se obračunani prihodki povečajo za razliko do priznane obrestne mere). In nasprotno, odhodki od obresti na prejeta posojila se upoštevajo v dejansko obračunanem znesku, korigirajo se le v primeru, če so bila posojila prejeta po višji obrestni meri od priznane obrestne mere (v tem primeru se obračunani odhodki zmanjšajo za razliko do priznane obrestne mere). Pomeni, da se po veljavni ureditvi prilagoditev prihodkov oziroma odhodkov opravi pri enem rezidentu, odvisno od primera kot povečanje prihodkov ali kot zmanjšanje odhodkov.

Z vidika vprašanja odprave dvojnega obdavčenja v opisanem primeru dodatno pojasnujemo naslednje.

Vprašanje odprave dvojnega obdavčenja se navezuje na prilagoditve, in to v konkretnem primeru na obravnavo ti. *nadomestnih prilagoditev* (compensating adjustment).

V zvezi z vprašanjem nadomestnih prilagoditev ugotavljamo in pojasnujemo, da je v skladu z določbami 16. in 17. člena ZDDPO-2 o transfernih cenah oziroma cenah med povezanimi osebami rezidenti (oz. enako v skladu s primerljivimi določbami 19. člena ZDDPO-2 glede obresti med povezanimi osebami) potrebna prilagoditev prihodkov navzgor v primeru, da je primerljiva tržna cena (oz. priznana obrestna mera) višja od obračunane cene (oz. obračunanih obresti) oziroma prihodkov za poslovne namene ter prilagoditev odhodkov navzdol v primeru, da je primerljiva tržna cena (oz. priznana obrestna mera) nižja od obračunane cene (oz. obračunanih obresti) oziroma odhodkov za poslovne namene. V obeh primerih gre za prilagoditev, ki ščiti (povečuje) davčno osnovo. 16. člen ZDDPO-2 namreč določa, da se pri ugotavljanju prihodkov zavezanca upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, *vendar prihodki najmanj do višine*, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v enakih ali primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami (v nadaljevanju: primerljive tržne cene). In za ugotavljanje odhodkov zavezanca določa, da se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, *vendar odhodki največ do višine*, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen. V 17. členu ZDDPO-2, ki obravnava cene med povezanimi osebami rezidenti, se za ugotavljanje prihodkov in odhodkov določba navezuje na način, kot je določen v 16. členu ZDDPO-2. Smiselno enako je določeno ugotavljanje prihodkov in odhodkov v 19. členu ZDDPO-2 za obresti med povezanimi osebami.

V skladu z navedenim izhaja, da na podlagi veljavne davčne zakonodaje avtomatično priznavanje prilagoditev navzdol oziroma zmanjšanje davčne osnove pri povezani osebi ni možno in mogoče. Ugotavljamo pa, da na podlagi veljavne davčne zakonodaje tako glede

povezanih oseb po 16. členu ZDDPO-2 kot glede povezanih oseb rezidentov po 17. členu ZDDPO-2, lahko pride do dvojnega obdavčenja le, če povezane osebe za poslovne namene ne sledijo načelu primerljive tržne cene. Če povezane osebe za poslovne namene sledijo načelu primerljive tržne cene, do dvojnega obdavčenja ne pride. Enako velja v primeru obdavčitve obresti med povezanimi osebami po 19. členu ZDDPO-2.

Dodatno poudarjamo, da gre lahko pri poslovanju med povezanimi osebami rezidenti tudi za določene situacije, ki ne spadajo pod institut transfernih cen, ampak gre za drugačne situacije, za katere je, glede na dejstva in okoliščine primera, treba upoštevati splošne določbe ZDDPO-2 glede priznavanja odhodkov oziroma določbe 74. člena ZDavP-2 glede ekonomske vsebine transakcije.