

USTREZNOST DOKAZIL PRI IZVZETJU DIVIDEND, PREJETIH IZ ŠVICE

Pojasnilo DURS, št. 42151-704/2013-2 01-650-05, 28. 3. 2013

V dopisu povzimate postopek pridobivanja in presoje dokazil za izvzem dividend na podlagi 24. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12) v primerih, ko je izplačevalec dividend rezident tretje države (države izven EU). Prejemnik dividend mora v tem primeru zagotoviti ustrezno dokazilo, ki potrjuje rezidentstvo izplačevalca dividend za davčne namene in zavezanost za davek od dohodka oz. dobička, ki je primerljiv z davkom od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji.

Pri tem se sklicujete na pojasnilo DURS, št. 42151-2279/2011-2, z dne 17. 2. 2011, ki natančneje opredeljuje omenjeni postopek, vendar menite, da ne navaja dovolj podrobno, kakšna mora biti vsebina dokazila o zavezanosti za davek od dohodka oz. dobička, ki je primerljiv z davkom od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji. Ta je namreč natančneje določena le v primerih, ko je izplačevalec dividend rezident države članice EU. Glede na to, da na nas naslavljate vprašanje v zvezi z izplačilom dividend iz Švice, nas prosite, da potrdimo vsebino potrdila*, ki ga je izdala država, ki ni članica EU (Švica) in ali ustreza kriterijem za izvzem dividend iz davčne osnove v skladu s 24. členom ZDDPO-2.

V nadaljevanju pojasnujemo.

Ustrezno potrdilo o zavezanosti za davek od dohodka oz. dobička, ki je primerljiv z davkom od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, predloženo v postopku izvzema dividend, mora vsebovati besedilo, v katerem je izrecno navedeno, da je izplačevalec dividend v državi rezidentstva zavezan za davek od dohodkov pravnih oseb oz. za korporacijski davek.

ZDDPO-2 v prvem odstavku 24. člena določa, da se pri določanju davčne osnove zavezanca prejete dividende oziroma drugi deleži iz dobička, vključno z dohodki, ki so podobni dividendam iz 74. člena tega zakona, razen skritih rezerv, ki niso bile predmet obdavčitve pri izplačevalcu, izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če izplačevalec izpolnjuje določene pogoje iz tega člena. Ti pogoji se razlikujejo glede na status izplačevalca dohodka, in sicer, ali je izplačevalec zavezanec za davek od dohodkov po ZDDPO-2, ali je izplačevalec rezident ene od držav članic EU, ali pa je izplačevalec rezident države, ki ni Slovenija niti druga država članica EU (tretje države).

V primeru, da je izplačevalec dividend rezident države članice EU, mora izpolniti pogoj iz 2. točke prvega odstavka 24. člena ZDDPO-2, glede zavezanosti za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU**, in so določeni s Pravilnikom o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 60/07; v nadaljevanju: Pravilnik) v Prilogi 1.

Ukrepi za odpravo ekonomske dvojne obdavčitve dobička so v 24. členu ZDDPO-2 razširjeni tudi na izplačila dividend iz tretjih držav. Ker Švica ni članica EU, mora izplačevalec dividend izpolniti pogoj iz 3. točke prvega odstavka 24. člena ZDDPO-2, kar pomeni, da je zavezanec za davek od dohodka oziroma dobička, ki je primerljiv z davkom po tem zakonu, in ni rezident države, v primeru poslovne enote pa se ta ne nahaja v državi, v kateri je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 % in je država na seznamu v skladu z 8. členom tega zakona, pri tem pa ta alineja ne velja za izplačevalca, ki je rezident druge države članice EU po 2. točki tega odstavka tega člena.

Kot izhaja iz določb 24. člena ZDDPO-2, je v primeru, ko je izplačevalec dividend rezident

države članice EU, s Pravilnikom določena zavezanost za vrsto davka, ki je različica davka od dohodkov pravnih oseb v vsaki od držav članic v skladu z njihovimi nacionalnimi davčnimi zakonodajami. V primeru, ko pa je izplačevalec dividend rezident tretje države (npr. Švice), zavezanost za točno določeno vrsto davka ni mogoče opredeliti, zato je zgolj določeno, da mora biti izplačevalec dividend zavezan za davek od dohodka oz. dobička, ki je primerljiv z davkom po ZDDPO-2. Pri dokazilih o zavezanosti za davek iz teh držav, ki ga morajo v skladu s 376. a členom Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB4, 32/12 in 94/12) zagotavljati in na zahtevo davčnega organa predložiti davčni zavezanci, ki so izvzeli dividende (prejemniki dividend), je treba ugotoviti, kateri davek v državi rezidentstva izplačevalca je primerljiv z davkom od dohodkov pravnih oseb, kot ga določa ZDDPO-2. Primerljivost se ugotovi na podlagi dejstev, kdo je zavezanec za davek in kaj je predmet obdavčitve.

Pri tem je treba poudariti, da se za Švico uporabljajo določbe Sporazuma med Evropsko skupnostjo in Švicarsko konfederacijo o ukrepih, enakovrednih tistim iz Direktive Sveta 2003/48/ES o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L št. 385 z dne 29. decembra 2004, str. 30; v nadaljevnju: Sporazum). V prvem odstavku 15. člena Sporazuma so določeni tudi ukrepi, ki so enakovredni tistim iz Direktive Sveta 2011/96/EU. Gre sicer za pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da dividende ob izplačilu niso obdavčene v državi vira, vendar je pogoj o zavezanosti za davek za te namene mogoče smiselno uporabiti tudi pri izvzemu dividend. Sporazum v tem členu namreč določa zavezanost za davek od dobička pravnih oseb brez možnosti oprostitve (v angl. »subject to corporation tax without being exempt«). Zato bi moralo ustrezno potrdilo o zavezanosti za davek iz Švice vsebovati besedilo v tem smislu.

** Potrdilo navaja naslednje: »The corporation is subject to the Swiss federal, cantonal and municipal taxes in accordance with applicable law«. V prevodu to pomeni: »Družba je zavezanka za švicarske federalne, kantonalne in občinske davke v skladu z veljavno zakonodajo«.*

*** S tem je v slovenski pravni red prenesena Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (prenovitev) (UL L št. 345 z dne 29. decembra 2011, str. 8), ki zahteva da država članica, v kateri se nahaja matična družba, izvzame oziroma oprosti dividende od obdavčenja ali dopusti pri matični družbi odbiti že plačani davek pri odvisni družbi v drugi državi članici. S tem se zagotavlja odprava ekonomske dvojne obdavčitve dobička družb.*