

ZAKON
O SPREMEMBAH IN DOPOLNITVAH ZAKONA O DAVKU OD DOHODKOV
PRAVNIH OSEB

I. UVOD

1. OCENA STANJA IN RAZLOGI ZA SPREJEM ZAKONA

1.1. Ocena stanja

1. Veljavni Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 78/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12 in 94/12; v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2), ki se uporablja od 1. januarja 2007, je bil sprejet v okviru davčne reforme leta 2006. Z navedeno davčno reformo se je splošna stopnja davka postopno zniževala iz 25 % na 20 %, in sicer v letu 2007 na 23 %, v letu 2008 na 22 %, v letu 2009 na 21 %. V letu 2010 in 2011 je veljala stopnja 20 %.

V letu 2013 velja davčna stopnja 17 %. Slednja je bila določena z Zakonom o spremembah in dopolnitvi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2H (Uradni list RS, št. 30/12). Navedena novela je določila postopno zniževanje davčne stopnje iz 20 % na 15 %, in sicer v letu 2012 je bila stopnja znižana na 18 %, v letu 2013 velja 17 % stopnja, določeno pa je znižanje tudi v letu 2014 - veljala naj bi stopnja 16 %, in v letu 2015 (in dalje), ko naj bi veljala 15 % stopnja. Z ZDDPO-2H so bile uveljavljene rešitve, ki pomenijo razbremenitve davčnih zavezancev, hkrati pa, vsaj na kratek rok, pomenijo tudi znižanje javnofinančnih prihodkov. Cilji Vlade RS v času sprejemanja ZDDPO-2H v zvezi z davčno stopnjo so bili zagotoviti dodatna prosta sredstva zlasti tistemu delu gospodarstva, ki v oteženih gospodarskih razmerah posluje pozitivno, in s tem omogočiti, da ta dodatna sredstva usmeri v povečanje gospodarske aktivnosti. V zadnjem obdobju smo priča slabšim napovedim gospodarske rasti za leto 2013 in posledično tudi poslabšanju javno finančnega položaja države. Navedeno zahteva iskanje novih oziroma dodatnih javno finančnih virov. Nadalje so bila v luči globalnega dogajanja na ekonomskem in finančnem področju oblikovana priporočila mednarodnih organizacij, primeroma OECD, da bi Slovenija morala razmisliti o zaustavitvi zniževanja stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, saj je davčna osnova okrnjena, zlasti kot posledica davčnih olajšav, ki so se z navedeno novelo ZDDPO-2H povišale.

2. Zakon o finančnem poslovanju podjetij (Uradni list RS, št. 54/99) je v drugem odstavku 18. člena določil, da se prihodki, ki so nastali zaradi odpisa vseh oziroma dela obveznosti v skladu s pogoji potrjene prisilne poravnave, do višine dodatno oblikovanih rezerv, ne upoštevajo v osnovi za odmero davka od dobička, in v tretjem odstavku, da podjetje izgubi pravico pokrivati izkazano

izgubo z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih letih do višine prihodkov, ki se zaradi oblikovanja rezerv ne upoštevajo v osnovi za odmero davka od dobička. Člen je bil iz sistemskih razlogov, da se davčne zadeve določajo v davčni zakonodaji, prenesen iz Zakona o finančnem poslovanju podjetij v 28. in 37. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06). Z uveljavitvijo Zakona o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Uradni list RS, št. 126/07) je dne 15. januarja 2008 prenehal veljati Zakon o finančnem poslovanju podjetij. V Zakonu o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Uradni list RS, št. 126/07, 40/09, 59/09, 52/10, 106/10-ORZFPPIPP21, 26/11, 47/11, 87/11-ZPUOOD, 23/12, 48/12 Odl.US: U-I-285/10-13; v nadaljnjem besedilu ZFPPIPP) je v primerjavi z Zakonom o finančnem poslovanju podjetij določena drugačna računovodska obravnava prihodkov v postopku prisilne poravnave, in sicer prihodki iz odpisa obveznosti ne povečujejo več prihodkov in s tem tudi ne davčne osnove.

3. Institut tanke kapitalizacije je bil v Sloveniji prvič uveden z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 40/04) in se je začel uporabljati s 1.1.2005. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06) je ohranil institut tanke kapitalizacije in pravilo glede omejevanja priznavanja obresti kot odhodkov nad določenim fiksnim razmerjem med dolgom in kapitalom delničarja oziroma družbenika v posojilojemalcu. Z institutom tanke kapitalizacije se urejajo davčne posledice prekomernega financiranja zavezanca z dolžniškim kapitalom s strani kvalificiranega delničarja oziroma družbenika. To je, če ima neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu. Določeno je fiksno razmerje med dolgom in kapitalom delničarja oziroma družbenika v posojilojemalcu, in sicer 4:1. Zaradi prilagoditve na nov sistem je bilo določeno prehodno obdobje, in sicer naslednjih fiksnih razmerij med dolgom in kapitalom delničarja oziroma družbenika v posojilojemalcu: 8:1 za leto 2007, 6:1 za leta 2008, 2009, 2010 in 5:1 za leto 2011. Za posojila nad tem zneskom se obresti od posojil kvalificiranega delničarja oziroma družbenika ne priznavajo kot odhodki za davčne namene pri posojilojemalcu. Institut se je v ZDDPO-2 dopolnil na način, da se obresti priznajo kot odhodek, če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. Tako je zavezancu dopuščena možnost, da dokaže, da ne daje prednosti financiranju z dolgom zaradi doseganja davčno ugodnejše obravnave, ampak se je za takšno financiranje odločil iz poslovnih razlogov. Iz sistema so izvzete le banke in zavarovalnice. Tem zavezancem se odhodki obresti od posojil, ki so jih prejeli od kvalificiranih delničarjev oziroma družbenikov, ne omejujejo na podlagi predpisanega razmerja, ker za te zavezance velja posebna, strožja regulativa in imajo svoja regulatorja. V zvezi s posojili, ki jih prejme zavezanec, se kot posojila kvalificiranega delničarja oziroma družbenika obravnavajo tudi posojila zavezanca, ki jih ta prejme od tretjih oseb, za katera jamči kvalificirani delničar oziroma družbenik. Prav tako se kot posojila kvalificiranega delničarja oziroma družbenika obravnavajo posojila banke, ki so dana v zvezi z depozitom tega delničarja oziroma družbenika v tej banki. Stanje kapitala posameznega delničarja se ugotovi kot povprečje stanja vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju.

Ugotovljeno je bilo, da je kapital neustrezno opredeljen, ker upošteva le tri postavke iz kapitala, ne upošteva pa postavk kapitala, ki kapital zmanjšujejo, in sicer prenesene izgube iz preteklih let. Tudi ta postavka je namreč po računovodskih pravilih (tako SRS kot tudi MSRP) sestavni deli celotnega kapitala podjetja in seveda nanj vplivaj negativno, torej je odbitna postavka od celotnega kapitala. To pomeni, da dejansko prenesena izguba zmanjšuje celotni kapital (tudi v smislu garancije za posojilo), s tem pa vpliva tudi na razmerje med kapitalom in dolgom.

Tudi davčni organ v davčnih inšpekcijskih nadzorih zaznava prekomerno financiranje povezanih oseb z dolgom v primerih, ko gre dejansko pravzaprav za dokapitalizacijo. Za financiranje z dolgom pa se te osebe odločajo, ker so obresti davčno priznani odhodek. Ker pa izguba ne zmanjšuje kapitala za namene 32. člena ZDDPO-2, jim je davčno priznanih več odhodkov, kot bi jih bilo ob upoštevanju vseh postavk kapitala, in so zato dobički oziroma davčna osnova manjši. Prihaja pa tudi do situacij, ko zaradi velikih začetnih izgub in povečevanja izgube zaradi davčno priznanih odhodkov s strani povezane osebe mednarodnega podjetja v Sloveniji ni plačanega nič davka na dohodek pravnih oseb.

Definicija zavezancev, za katere velja pravilo tanke kapitalizacije, se razlikuje od definicije povezanih oseb po 16. členu in 17. členu ZDDPO-2. Zaradi navedenega morajo zavezanci, to so t.i. sestrške družbe, ugotavljati razmerje med dolgom in kapitalom na podlagi splošnih pravil za transferne cene, to je neodvisnega tržnega načela.

4. V 58. členu ZDDPO-2 je določeno, da lahko olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje uveljavlja delodajalec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje iz 302. – 305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 109/06 – uradno prečiščeno besedilo, 114/06 – ZUTPG, 10/08 – ZVarDod, 98/09 – ZIUZGK, 38/10 – ZUKN, 61/10 – ZSVarPre, 79/10 – ZPKDPIZ, 94/10 – ZIU, 110/11 – ZDIU12 in 40/12 – ZUJF; v nadaljnjem besedilu: ZPIZ-1). Z uveljavitvijo Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 96/12) – ZPIZ-2 je dne 1.1.2013 prenehal veljati ZPIZ-1.

1.2. Razlogi za sprejem zakona

1. Zaradi oteženih gospodarskih razmer v Republiki Sloveniji je Vlada RS v preteklem letu poskušala z različnimi ukrepi, tudi ukrepi davčne politike, spodbuditi gospodarsko rast in zagotoviti zdrav trajnostni razvoj. V začetku leta 2012 je tako Državnemu zboru predlagala v sprejem nekatere davčne ukrepe, ki so bili nato tudi sprejeti in uveljavljeni. Vlada RS je takrat ocenjevala, da je potrebna takojšnja razbremenitev gospodarstva, da bi prišlo do ponovnega zagona gospodarske rasti.

V Pomladanski (2013) napovedi gospodarskih gibanj Urada za makroekonomske analize in razvoj (UMAR) je ugotovljeno, da se je

gospodarska aktivnost v Sloveniji, po dveh letih skromne rasti, v letu 2012 znižala za 2,3 %. Kot glavni razlog za zniževanje gospodarske aktivnosti je izpostavljen izrazit padec domače potrošnje. Poleg navedenega so se obeti gospodarske rasti za Republiko Slovenijo za leto 2013 v zadnjih mesecih izrazito poslabšali. UMAR, Banka Slovenije in tudi Evropska komisija v zadnjih napovedih predvidevajo, da bo obseg krčenja slovenskega gospodarstva v letu 2013 višji od predhodno predvidenega in da bo predvidena rast slovenskega gospodarstva v letu 2014 šibkejša, kot je bilo predhodno predvideno. V primeru uresničitve tovrstnih napovedi bo to neposredno vplivalo na povišanje javno finančnega primanjkljaja in na povišanje javnega dolga.

V Pomladanski napovedi UMAR je še predvideno, da bo v domačem okolju "gospodarska gibanja še naprej zaznamovala javnofinančna konsolidacija. Njena uspešna izvedba je poleg učinkovite implementacije ukrepov za stabilizacijo razmer v domačem bančnem sistemu tudi nujen pogoj za izboljšanje percepcije Slovenije na mednarodnih finančnih trgih, kar bi olajšalo dostop do virov financiranja."

Uspešna izvedba javnofinančne konsolidacije bo pomenila sprejemanje ukrepov tako na odhodkovni kot na prihodkovni strani proračuna.

2. Zaradi drugačne računovodske obravnave prihodkov v postopku prisilne poravnave v ZFPPIPP v primerjavi z Zakonom o finančnem poslovanju podjetij, prihodki iz odpisa obveznosti ne povečujejo več prihodkov in s tem tudi ne davčne osnove. Zato je veljavna davčna obravnava nekonsistentna in jo je potrebno uskladiti z veljavnim ZFPPIPP.

3. Zaradi definicije kapitala v 32. členu, ki ne upošteva postavk kapitala, ki kapital zmanjšujejo, prihaja pri povezanih osebah lahko do večjega financiranja z dolgom in posledično do večjih davčno priznanih odhodkov, kot bi bilo upoštevanje običajne tržne principe. Na ta način se zmanjšuje davčna osnova in manjši je znesek davka. Izguba zmanjšuje celotni kapital računovodsko in tudi v smislu garancije za posojilo, s tem pa vpliva tudi na razmerje med kapitalom in dolgom, zato je nenavadno, da se pri izračunu kapitala ne upošteva.

Definicija zavezancev, za katere velja pravilo tanke kapitalizacije, ne vključuje vseh povezanih oseb po 16. členu in 17. členu. Zaradi navedenega morajo zavezanci, to so t.i. sestrške družbe, ugotavljati razmerje med dolgom in kapitalom na podlagi splošnih pravil za transferne cene, to je neodvisnega tržnega načela, kar administrativno obremenjuje tako zavezance kot davčni organ.

4. Z uveljavitvijo ZPIZ-2 je bil razveljavljen ZPIZ-1. Zaradi navedenega je potrebno v 58. členu ZDDPO-2, ki ureja olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in pogojuje možnost uveljavljanja te olajšave s pogoji iz ZPIZ-1, urediti pravilno sklicevanje na sedaj veljavno zakonodajo.

2. CILJI, NAČELA IN POGLAVITNE REŠITVE ZAKONA

2.1. Cilji

Z davčnimi ukrepi, ki so predvideni v predlogu zakona, se poskuša pripomoči k doseganju cilja javnofinančne konsolidacije ter prilagoditi davčne določbe v veljavni zakonodaji.

Določitev stopnje davka v višini 17 % bo pripomogla k doseganju cilja javnofinančne konsolidacije. Z določitvijo stopnje davka v višini 17 % se tudi sledi gibanjem v mednarodnem okolju – po začetku finančne krize se je trend padanja stopenj davka od dohodkov pravnih oseb v EU ustavil.

Cilj predloga črtanja 28. in spremembe 37. člena ZDDPO-2 je uskladitev davčnih določb z drugo veljavno zakonodajo.

Cilj spremembe davčnega instituta tanke kapitalizacije je zaščita davčne osnove in administrativna poenostavitev.

Cilj spremembe v 58. členu ZDDPO-2 je pravilno sklicevanje davčnih določb na drugo veljavno zakonodajo.

2.2. Načela

Predlog zakona sledi temeljnim načelom osnovnega zakona, med katerimi so ključna: načelo ustreznosti in zaščite virov javnih financ, načelo preglednosti in enostavnosti ter načelo pravne varnosti.

2.3. Poglavitne rešitve

Predlog prinaša nove rešitve oziroma spremembe veljavnih institutov, in sicer:

1. davčna stopnja

Predlog zakona predvideva določitev stopnje davka v višini 17 %. S tem predlogom se odstopa od trenutno predvidene dinamike zniževanja stopnje davka, ki je na podlagi ZDDPO-2 predvidena še v letih 2014 (16 %) ter 2015 (15 %) in dalje. Navedena dinamika zniževanja, vključno z določitvijo stopnje za leto 2014, je bila določena z novelo ZDDPO-2H. Davčna stopnja 15 % je določena v 60. členu zakona, ki je člen, ki določa, da se davek plačuje po stopnji 15 % od davčne osnove. Zaradi navedenega je potrebno določiti stopnjo 17 % v 60. členu zakona ter posledično opraviti uskladitev s prehodno določbo v noveli ZDDPO-2H, natančneje, potreben je poseg v 5. člen navedene novele.

2. davčna obravnava prihodkov oziroma izgub iz naslova odpisa dolga v postopku prisilne poravnave

Predlaga se uskladitev davčne ureditve s pravili, ki veljajo po ZFPPIPP. Tako se predlaga črtanje 28. člena ZDDPO-2, ki ni več relevanten, in predlaga se uskladitev določbe glede pokrivanja davčne izgube z veljavno ureditvijo po ZFPPIPP. Ker se prihodki iz naslova odpisa dolgov v postopku prisilne

poravnave ne vključujejo več v davčno osnovo, tudi ni podlage za pravico do pokrivanja davčne izgube iz preteklih let za znesek teh odpisov dolgov.

3. tanka kapitalizacija

Predlaga se razširitev definicije oseb, ki zapadejo pod pravilo tanke kapitalizacije, na povezane osebe, ki do sedaj niso bile zajete, predvsem t.i. sestrške družbe. Nomotehnično rešitev sledi rešitvi, ki je določena že v veljavni ureditvi za posojila tretjih oseb v povezavi z jamstvom delničarja. Predlaga se poenostavitev v zvezi z izračunom povprečnega stanja kapitala na način, da se povprečje izračuna iz stanj kapitala na začetku in na koncu davčnega obdobja. Predlaga se izenačitev definicije kapitala za namene tega člena z definicijo, ki velja za kapital na podlagi zakona, ki ureja gospodarske družbe, oziroma računovodskih standardov, pri čemer je iz izračuna povprečnega stanja kapitala izvzet le čisti dobiček oziroma čista izguba poslovnega leta, ker se postavka izračuna oziroma je na razpolago šele po izračunu davka.

4. olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Predlaga se pravilno sklicevanje v 58. členu ZDDPO-2 na veljavno zakonodajo.

3. OCENA FINANČNIH POSLEDIC PREDLOGA ZAKONA ZA DRŽAVNI PRORAČUN IN DRUGA JAVNA FINANČNA SREDSTVA

Ocena finančnih posledic predlagane spremembe davčne stopnje je bila pripravljena na podlagi preliminarних podatkov iz obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2012. Po njih je 87.471 zavezancev ustvarilo za 97.954 mio eurov prihodkov in 98.152 mio eurov odhodkov, oboje je bilo ugotovljeno v skladu z računovodskimi standardi. Prihodki so bili glede na predhodno leto nižji za 4,6 %, odhodki pa za 4,5 %. Zavezanci so za leto 2012 ugotovili 3.426 mio eurov davčne osnove, kar je za 13,1 % manj kot za leto prej, in za 2.569 mio eurov davčne izgube (4,5 % več kot za leto 2011). Z znižanjem davčne osnove in davčnimi olajšavami so zavezanci znižali osnovo za davek na 2.256 mio eurov (24 % manj kot v letu 2011) in tako obračunali za 406 mio eurov davka.

Ob upoštevanju sprememb na področju obdavčevanja dohodkov pravnih oseb, ki so nastopile v letu 2013 in zvišujejo osnovo za davek (omejevanja koriščenja davčnih izgub), ter sprememb makroekonomskega okolja v prihodnjih letih ocenjujemo, da bo v letu 2014 osnova za davek znašala okoli 2.400 mio eurov. To bo pomenilo, da bi podjetja z uporabo predlagane 17 % davčne stopnje, namesto takrat veljavne 16 % davčne stopnje, za leto 2014 obračunala za 24 mio eurov več davka. Za leto 2015 ocenjujemo, da bo finančni učinek zadržanja stopnje na 17 % dodatnih 25 mio eurov obračunanega davka.

Učinek na prihodke v državnem proračunu merjen po denarnem toku se pokaže s približno enomesečnim zamikom, kar pomeni, da bo ohranitev davčne stopnje na 17 % za prihodke državnega proračuna v letu 2014 pomenila za približno 22 mio eurov več prihodkov, v letu 2015 pa še dodatnih 25 mio eurov.

Ostale rešitve predloga zakona imajo zanemarljive finančne učinke.

Predlog zakona nima finančnih posledic za druga javnofinančna sredstva.

4. NAVEDBA, DA SO SREDSTVA ZA IZVAJANJE ZAKONA V DRŽAVNEM PRORAČUNU ZAGOTOVLJENA, ČE PREDLOG ZAKONA PREDVIDEVA PORABO PRORAČUNSKIH SREDSTEV V OBDOBJU, ZA KATERO JE BIL DRŽAVNI PRORAČUN ŽE SPREJET

Za izvajanje zakona ne bodo potrebna dodatna proračunska sredstva.

5. PRIKAZ UREDITVE V DRUGIH PRAVNIH SISTEMIH IN PRILAGOJENOSTI PREDLAGANE UREDITVE PRAVU EVROPSKE UNIJE

Predlog zakona ni predmet usklajevanja s pravnim redom EU.

Na področju obdavčevanja dohodkov pravnih oseb veljajo tri EU direktive, v preostalem delu države članice EU prosto oblikujejo davčno politiko na navedenem področju. Država članica mora tudi pri uvajanju posameznih institutov, ki niso konkretno harmonizirani v okviru EU, spoštovati pravo EU.

Belgija (vir: International Transfer Pricing Journal nov/dec 2012, IBDF on-line 2013)

Belgija za davčno priznavanje obresti uporablja institut oziroma pravilo tanke kapitalizacije (*angl: thin cap*). Pravilo tanke kapitalizacije določa, da so obresti za davčne namene priznane v odvisnosti od razmerja med dolgom in kapitalom. To razmerje je fiksno in znaša 5:1. Obresti na posojila do tega razmerja se priznajo kot odhodek pri posojilojemalcu, za posojila, ki presežejo to razmerje, pa se obresti za davčne namene ne priznajo. Za posojila se štejejo vse posojila, katerih dejanski lastnik obresti je: (i) skupina podjetij, določena s pravili zakona, ki ureja gospodarske družbe, ali (ii) podjetje, ki ni obdavčeno iz naslova dohodkov oziroma se njegova obdavčitev šteje za preferenčno.

Splošna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb v Belgiji znaša 33 %, kateri je potrebno prišteti še dodatek za varčevanje (*austerity surcharge*), tako da se stopnja poveča na 33.99 %. Davčni zavezanci, katerih obdavčljivi prihodki znašajo največ 322.500 eurov, pa so obdavčeni po progresivni lestvici:

Obdavčljivi prihodki (EUR)			Stopnja z vključenim dodatkom (%)
do		25,000	24.98
25,000	–	90,000	31.93
90,000	–	322,500	35.54

Nizozemska (vir: IBDF on-line 2013, <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=8d43fbd-d-aeb4-474c-b2e4-2fec423466c3> in http://www.taxand.com/news/newsletter/Dutch_Thin_Cap_Abolished_from_1_Jan_2013)

Pred letom 2013 je Nizozemska za določanje priznavanja višine odhodkov obresti za davčne namene uporabljala institut tanke kapitalizacije, pri čemer višina posojila ni smela presegati trikratnika kapitala. Z letom 2013 pa je Nizozemska pravila glede priznavanja stroškov obresti v primeru dolžniškega vira financiranja spremenila. Ta pravila veljajo za davčno priznavanje obresti za najeta posojila »*participation debt*« s strani tretjih oseb ali povezanih oseb v udeležbi. »*Participation debt*« je definiran kot presežek nabavne vrednosti takšnega posojila v kapitalu nadrejenega podjetja. Nova pravila določajo, da davčni zavezanec presežka odhodkov iz naslova obresti nad 750.000 eurov ne more uveljaviti kot davčno priznane odhodke. Za presežek odhodkov iz naslova obresti se šteje tisti del obresti, ki je sorazmeren koeficientu obveznosti iz naslova »*participation debt*« v celotnih obveznostih. Omejitev priznavanja obresti v višini 750.000 eurov ne velja za posojila, uporabljena za financiranje širitve operativnih dejavnosti (npr. proizvodnja, distribucija in prodaja) in za plačila obresti v zvezi s pripisovanjem tuji stalni poslovni enoti.

Davek od dohodkov pravnih oseb je na Nizozemskem odvisen od višine dobička; na dobiček v višini 200.000 EUR ali manj se davek plača po stopnji 20 %, presežek dobička pa je obdavčen po stopnji 25 %.

Češka (vir: IBDF on-line 2013)

Pravilo tanke kapitalizacije je na Češkem določeno v zakonu, ki ureja davek na dohodek. Pravilo določa, da so stroški financiranja (obresti in drugi povezani stroški) v zvezi s krediti in posojili, ki jih od povezanih oseb prejme davčni zavezanec, davčno nepriznani, če razmerje med skupno vrednostjo dolga in kapitala presega razmerje 4:1. V primeru bank in zavarovalnic pa je razmerje določeno 6:1. Pravilo tanke kapitalizacije velja tudi za stroške financiranja med povezanimi osebami, ki so organizirane prek posrednika, tretje osebe. Davčno nepriznani so tudi stroški financiranja iz naslova financiranja z udeležbo na dobičku. Posojila, ki se uporabljajo za pridobitev osnovnih sredstev, in morebitna brezobrestna posojila se za namene tanke kapitalizacije ne obravnavajo kot dolg pri njenem izračunu.

Splošna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb na Češkem znaša 19 %. Dobiček investicijskih skladov, vzajemnih skladov in pokojninskih skladov, vključno s kvalificiranimi skladi s sedežem v drugih državah članicah EU, Norveški in Islandiji, je obdavčen po posebni stopnji v višini 5 % (0 % od 1. januarja 2015).

6. DRUGE POSLEDICE, KI JIH BO IMEL SPREJEM ZAKONA

6.1. Administrativne in druge posledice

Določitev stopnje davka v višini 17 % ne povzroči dodatnih administrativnih posledic za davčne zavezance in davčni organ. Določene poenostavitve pri institutu tanke kapitalizacije bodo zmanjšale administriranje za davčni organ in zavezance.

6.2. Presoja posledic na okolje, ki vključuje tudi prostorske in varstvene vidike

/

6. 3. Presoja posledic na gospodarstvo

Z določitvijo stopnje davka v višini 17 % se bo davčno breme iz naslova obdavčitve dohodka pravnih oseb ohranilo v višini, kot velja v letu 2013. Zavezanci bodo od leta 2014 dalje plačevali več davka od dohodkov pravnih oseb, kot bi ga plačevali brez spremembe zakona. Navedeno bo vplivalo na dobiček zavezancev po obdavčitvi - ta bo nižji, kot bi bil brez spremembe zakona.

6. 4. Presoja posledic na socialnem področju

/

6.5 Presoja posledic na dokumentu razvojnega načrtovanja

/

6.6. Izvajanje sprejetega predpisa

Za izvajanje predpisa bo odgovorna Davčna uprava RS. Za izvajanje predpisa ni treba sprejeti novih podzakonskih aktov.

6.7. Druge pomembne okoliščine v zvezi z vprašanji, ki jih ureja predlog zakona

/

II. BESEDILO ČLENOV:

1. člen

V Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12 in 94/12) se 28. člen črta.

2. člen

V 32. členu se doda nov drugi odstavek, ki se glasi:

»(2) Za posojila delničarja oziroma družbenika po prvem odstavku tega člena se štejejo tudi posojila osebe, ki se kadarkoli v davčnem obdobju šteje za povezano osebo tako, da ima delničar oziroma družbenik ali njegovi družinski člani hkrati neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu in tej osebi. Za družinskega člana po tem členu se šteje družinski član iz drugega odstavka 16. člena tega zakona.«

Dosedanji drugi in tretji odstavek postaneta tretji in četrti odstavek.

V dosedanjem tretjem odstavku, ki postane četrti odstavek, se besedilo »vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju« nadomesti z besedilom »kapitala na začetku in koncu davčnega obdobja, pri čemer se za kapital upoštevajo vse sestavine kapitala na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi razen čistega poslovnega izida poslovnega leta«.

3. člen

Besedilo 37. člena se spremeni tako, da se glasi: »Zavezanec, ki v postopku prisilne poravnave po zakonu, ki ureja postopke zaradi insolventnosti, v davčno osnovo ne vključi prihodkov zaradi prenehanja obveznosti družbe, izgubi pravico do pokrivanja davčne izgube iz preteklih let v znesku teh obveznosti.«.

4. člen

V 58. členu se besedilo »iz 302. do 305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 109/06 – uradno prečiščeno besedilo)« nadomesti z besedilom »v zvezi s kolektivnim prostovoljnim dodatnim pokojninskim zavarovanjem, določenem po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje«.

5. člen

V 60. členu se številka »15« nadomesti s številko »17«.

PREHODNA IN KONČNA DOLOČBA

6. člen

V Zakonu o spremembah in dopolnitvi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2H (Uradni list RS, št. 30/12) se v 5. členu za številko »2013« doda pika in se preostalo besedilo črta.

7. člen

Ta zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. januarja 2014.

VARIANTA: Ta zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. januarja 2014, razen 1., 3. in 4. člena, ki se uporabljajo od dne uveljavitve zakona.

III. OBRAZLOŽITEV

K 1. členu

Ta člen določa črtanje 28. člena zakona, ki določa, da se prihodki iz naslova odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave v delu, ki se nanaša na oblikovanje rezerv po zakonu, ki ureja finančno poslovanje podjetij, ne vključijo v davčno osnovo. Črtanje tega člena zakona je povezana z določbo 3. člena tega zakona, ki spreminja 37. člen. Ureditev se usklajuje zaradi spremenjene računovodske obravnave prihodkov potrjene prisilne poravnave v Zakonu o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Uradni list RS, št. 126/07, 40/09, 59/09, 52/10, 106/10-ORZFPPIPP21, 26/11, 47/11, 87/11-ZPUOOD, 23/12, 48/12 Odl.US: U-I-285/10-13; v nadaljnjem besedilu ZFPPIPP). Po določbah 41. člena ZFPPIPP, ki ureja računovodsko obravnavo učinkov potrjene prisilne poravnave, se prihodki zaradi prenehanja obveznosti družbe na podlagi zmanjšanja dolgov v skladu s potrjeno prisilno poravnavo v izkazu poslovnega izida družbe ne pripoznajo. Po drugem odstavku 41. člena ZFPPIPP se učinki potrjene prisilne poravnave izkažejo neposredno v bilanci stanja in ne v izkazu poslovnega izida. Prihodki iz odpisa obveznosti tako ne povečujejo prihodkov in s tem tudi ne davčne osnove.

K 2. členu

S prvim odstavkom tega člena se doda nov drugi odstavek, v katerem je določena širitev definicije oseb, ki zapadejo pod pravilo tanke kapitalizacije, na tiste povezane osebe iz 16. in 17. člena zakona, ki niso zajete v prvem odstavku 32. člena. Predvsem se z določbo zajame t.i. sestrške družbe.

Z drugim odstavkom se preštevilčijo obstoječi odstavki.

Določba tretjega odstavka pomeni poenostavitev v zvezi z izračunom povprečnega stanja kapitala. Določeno je, da se povprečje izračuna iz stanj

kapitala na začetku in na koncu davčnega obdobja. Nadalje je določena tudi izenačitev definicije kapitala za namene tega člena z definicijo, ki velja za kapital na podlagi zakona, ki ureja gospodarske družbe, oziroma računovodskih standardov. V izračun povprečnega stanja kapitala pa se ne vključi čistega poslovnega izida poslovnega leta, ker se ta postavka izračuna oziroma je na razpolago šele po izračunu davka, zato ne more biti vključena v izračun davčno priznanih odhodkov in posledično davka.

V povezavi z izračunom povprečnega stanja kapitala za potrebe izračuna, odtegnitve in plačila davčnega odtegljaja na podlagi 70. člena v povezavi z 74. členom tega zakona, ki nastane med letom, se povprečno stanje kapitala izračuna na podlagi podatkov razpoložljivih na trenutek nastanka obveznosti davčnega odtegljaja, torej se v tem primeru kot povprečno stanje kapitala upošteva le stanje kapitala na začetku davčnega obdobja, ker stanje kapitala na koncu davčnega obdobja še ni znano.

K 3. členu

Ta člen določa, da zavezanec, ki v postopku prisilne poravnave po zakonu, ki ureja postopke zaradi insolventnosti, v davčno osnovo ne vključi prihodkov zaradi prenehanja obveznosti družbe, izgubi pravico do pokrivanja davčne izgube iz preteklih let v znesku teh obveznosti.

Ureditev se usklajuje s spremenjeno računovodsko obravnavo prihodkov potrjene prisilne poravnave v ZFPPIPP, ki velja že od 15.1.2008. Po določbah 41. člena ZFPPIPP se prihodki zaradi prenehanja obveznosti družbe na podlagi zmanjšanja dolgov v skladu s potrjeno prisilno poravnavo v izkazu poslovnega izida družbe ne pripoznajo. Po drugem odstavku 41. člena ZFPPIPP se učinki potrjene prisilne poravnave izkažejo neposredno v bilanci stanja. Zaradi odpisa obveznosti tako ne nastanejo prihodki in se s tem tudi na podlagi 12. člena ZDDPO-2 ne poveča davčna osnova. V breme obveznosti, ki prenehajo, se pokrije prenesena poslovna izguba in za morebitno razliko do celotnega zneska teh obveznosti se oblikujejo kapitalske rezerve. Sedanja ureditev je zaradi spremenjene obravnave prihodkov v ZFPPIPP nekonsistentna in jo je potrebno uskladiti z veljavnim ZFPPIPP.

Ker se prihodki ne vključujejo v davčno osnovo, zavezanec tudi nima pravice do pokrivanja davčne izgube iz preteklih let za znesek teh obveznosti.

K 4. členu

Ta člen določa, da mora zavezanec, ki želi uveljavljati olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, izpolnjevati pogoje, določene po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Gre za pravilno sklicevanje veljavnega 58. člena ZDDPO-2 veljavni zakonodaji na področju pokojninskega in invalidskega zavarovanja.

K 5. členu

V 5. členu je določena stopnja davka. Nova stopnja davka, glede na do sedaj določeno, se določi v višini 17 %.

K 6. členu

Ta člen posega v Zakon o spremembah in dopolnitvi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2H (Uradni list RS, št. 30/12), in sicer v 5. člen. V skladu z navedenim 5. členom je stopnja davka v letu 2014 16 %. Ker je s 4. členom tega zakona določena stopnja davka v višini 17 %, se določi črtanje dela besedila v 5. členu ZDDPO-2H.

K 7. členu

S tem členom se določa uveljavitev in začetek uporabe tega zakona.

IV. BESEDILO ČLENOV, KI SE SPREMINJAJO

28. člen

(izvzem prihodkov iz odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave)

(1) Prihodki iz naslova odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave, v delu, ki se nanaša na oblikovanje rezerv po zakonu, ki ureja finančno poslovanje podjetij, se ne vključijo v davčno osnovo.

32. člen

(obresti od presežka posojil)

(1) Kot odhodek se ne priznajo obresti od posojil, razen pri posojilojemalcih bankah in zavarovalnicah, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca (v nadaljnjem besedilu: presežek posojil), ugotovljene glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil v davčnem obdobju, razen če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba.

(2) Za posojila delničarja oziroma družbenika po prvem odstavku tega člena se štejejo tudi posojila tretjih oseb, vključno s posojili bank, za katera jamči ta

delničar oziroma družbenik, oziroma če so posojila pridobljena v zvezi z depozitom tega delničarja oziroma družbenika v tej osebi oziroma banki.

(3) Znesek deleža delničarja oziroma družbenika v kapitalu prejemnika posojila se določi za davčno obdobje kot povprečje na podlagi stanja vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju.

37. člen (davčna izguba - posebna določba)

Zavezanec, ki po 28. členu tega zakona v davčno osnovo ne vključi prihodkov iz naslova odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave, v delu, ki se nanaša na oblikovanje rezerv po zakonu, ki ureja finančno poslovanje podjetij, izgubi pravico do pokrivanja davčne izgube iz preteklih let v znesku prihodkov, ki se zaradi oblikovanja rezerv ne vključujejo v davčno osnovo.

58. člen (olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje)

Zavezanec – delodajalec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje iz 302. do 305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 109/06 - uradno prečiščeno besedilo), lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev – zavarovancev, izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v državi članici EU po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v poseben register v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za leto, v katerem so bile premije plačane, vendar največ do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca – zavarovanca in ne več kot 2.390 eurov letno, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja. Glede valorizacije premije in načina objave valoriziranih zneskov premije, se uporabljajo določbe zakona, ki ureja dohodnino.

60. člen (splošna stopnja)

Davek se plačuje po stopnji 15 % od davčne osnove.

Zakon o spremembah in dopolnitvi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2H (Uradni list RS, št. 30/12) vsebuje naslednje prehodne in končno določbo:

PREHODNE IN KONČNA DOLOČBA

5. člen

Ne glede na 60. člen zakona se davek plačuje po stopnji 18 % od davčne osnove za leto 2012, 17 % od davčne osnove za leto 2013 in 16 % od davčne osnove za leto 2014.

V. PREDLOG, DA SE PREDLOG ZAKONA OBRAVNAVA PO NUJNEM OZIROMA SKRAJŠANEM POSTOPKU

Na podlagi 143. člena Poslovnika Državnega zbora (Uradni list RS, št. 92/07 – uradno prečiščeno besedilo in 105/10) Vlada Republike Slovenije predlaga obravnavo predloga zakona v Državnem zboru po nujnem postopku. Predlagana dopolnitev zakona je nujna, saj lahko v nasprotnem primeru nastanejo težko popravljive posledice za delovanje države.

Predlagani zakon uvaja rešitev glede davčne stopnje, ki je pomembna z vidika javnofinančne situacije Slovenije in mora biti sprejeta časovno primerno, upošteva druge strateške oziroma proračunske dokumente, ki vplivajo na predmetno situacijo. Zavezanci morajo biti z rešitvami seznanjeni čim prej v izogib negativnim vplivom na poslovne odločitve.