

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

I. UVOD

1. OCENA STANJA IN RAZLOGI ZA SPREJEM PREDLOGA ZAKONA

1.1 Veljavni Zakon 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, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16 in 69/17; v nadaljevanju: ZDDPO-2), ki se uporablja od 1. januarja 2007, je bil sprejet v okviru davčne reforme 2006. Cilj te davčne reforme je bil zagotoviti obdavčitev, ki bo davčnim zavezancem omogočala pregledno in konkurenčno davčno okolje za poslovanje. Poleg temeljnih stebrov obdavčitve dohodkov pravnih oseb – opredelitve davčnega zavezanca in davčne obveznosti, davčne osnove, stopnje in nekaterih posebnosti, zakon vsebuje tudi določena konkretnjša pravila, ki so po naravi posebna pravila za preprečevanje zlorab oziroma praks izogibanja. Zakon se je nekajkrat spremenil in dopolnil, nekatere od sprememb in dopolnitev so bile potrebne zaradi prenosa direktiv Evropske unije (v nadaljnjem besedilu: EU) v nacionalno zakonodajo.

V ZDDPO-2 so prenesene vse tri, do pred kratkim, temeljne direktive EU na področju davka od dohodkov pravnih oseb. To so direktiva o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic, direktiva o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic in direktiva o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic. Osnovne direktive na teh treh področjih so bile sprejete 1990 oziroma 2003. Področje podjetniškega obdavčevanja na ravni EU ni harmonizirano v večjem obsegu, države članice EU v preostalem prosto urejajo svoje sisteme obdavčenja dohodkov podjetij.

ZDDPO-2 ureja sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb. Sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji sledi standardom mednarodnega obdavčenja, kot so obdavčitev rezidentov na svetovnem dohodku, obdavčitev nerezidentov od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, transferne cene oziroma določanje cen med povezanimi osebami glede na neodvisno tržno načelo, odpravljanje ekonomskega dvojnega obdavčenja in odpravljanje mednarodnega pravnega dvojnega obdavčenja.

Slovenija je članica EU in Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (v nadaljnjem besedilu: OECD).

1.2 Prosto oblikovanje davčnih politik, zlasti na področju podjetniškega obdavčevanja, je bistven element suverenosti držav in jurisdikcij, vendar pa interakcija različnih domačih pravil večih držav ali jurisdikcij lahko vodi do vrzeli ali drugih trenj.

Na področju obdavčenja dohodkov pravnih oseb, vključno v davčnem pravu EU, se je v preteklih obdobjih prvenstveno posvečala skrb odpravljanju morebitnih ovir, ki bi jih povzročali davčni ukrepi, sprejemali so se ukrepi in drugi akti za odpravo dvojnega obdavčenja, zlasti pri čezmejnem poslovanju. Primeri takšnih ukrepov so oprostitve obdavčitve dohodkov, kot so obresti, licenčnine, dividende, na viru, z upoštevanjem, da bodo obdavčene pri prejemniku, in odpravljanje ekonomskega dvojnega obdavčenja preko izvzema dividend, ki so bile obdavčene že pri izplačevalcu kot dobiček, iz osnove prejemnika. Davčna konkurenčnost je bila pomembna pri oblikovanju poslovnega okolja in poslovnih modelov.

Sčasoma so se pokazale dodatne pomanjkljivosti, ki pomenijo možnosti za dvojno neobdavčenje oziroma za ne zadostno obdavčenje. Davčne politike so zaznale, da zaradi vrzeli pri medsebojnem učinkovanju različnih davčnih sistemov, in v nekaterih primerih tudi zaradi uporabe bilateralnih davčnih sporazumov, prihaja do zmanjševanja davčnih osnov in prenašanja neobdavčenih oziroma premalo obdavčenih dohodkov kamorkoli. Navedene neskladnosti v ureditvah dopuščajo agresivno davčno načrtovanje, ki tudi rezultira v zmanjševanju davčnih osnov in prenosih dobička. Dogaja se, da se dobički preko aranžmajev izogibanja preusmerjajo v jurisdikcije, kjer je obdavčitev nizka ali pa je ni ali pa tam veljajo režimi, z znatnimi oprostitvami, učinek pa je neobdavčenje oziroma ne zadostno obdavčenje.

Enostranski ukrepi posameznih držav se niso izkazali kot dovolj učinkoviti. Po prepoznanju vrzeli, agresivnega davčnega načrtovanja in dejstva neobdavčenja so se začele akcije in ukrepanje znotraj mednarodnih asociacij, zlasti v okviru OECD/G20, EU. Rezultat tega dela so že sprejeti vsebinski ukrepi na področju obdavčenja, ki so nadgradnja ojačanim administrativnim ukrepom na področju izmenjave informacij v boju proti davčnemu izogibanju in zlorabam. Kot učinkovita in prioriteta je bila prepoznana le globalna akcija s široko vključenostjo in sodelovanjem čim večjega števila držav in jurisdikcij.

OECD/G20 projekt boja proti zmanjševanju davčne osnove prenosom dobička, poznan kot BEPS (angl.: Base erosion and profit shifting – v nadaljnjem besedilu: BEPS) projekt 15 ukrepov, sprejet leta 2015 je naslovil vrzeli in neskladja v veljavnih davčnih pravilih. Ta lahko povzročijo, da dobički »izginejo« za davčne namene ali da pride do prenosa dobičkov v jurisdikcije brez obdavčitve ali z nizkimi obdavčitvami, kjer imajo podjetja malo ali nobene gospodarske dejavnosti.

Zmanjševanje davčnih osnov in prenosi dobička vplivajo na zaupanje v verodostojnost in poštenost davčnih sistemov, kar je posebej pomembno v času fiskalnih konsolidacij in socialnih stisk v številnih državah.

BEPS paket vsebuje poročila o 15 ukrepih. Njihov cilj je obdavčitev dobičkov tam, kjer se opravlja ekonomska dejavnost, ki jih ustvarja. Za to so potrebne uskladitve nacionalnih predpisov, ki vplivajo na čezmejne dejavnosti, okrepitev vsebinskih pogojev v obstoječih mednarodnih standardih in izboljšanje preglednosti. Pomembna pa je tudi gotovost za tista podjetja, ki se ne poslužujejo agresivnega davčnega načrtovanja. V okviru projekta je bila za učinkovitost rezultatov posebej poudarjena vključenost čim večjega števila držav, konsistentna implementacija in spremljanje napredka. Slovenija je podprla projekt BEPS in prepozna njegov strokoven in političen pomen ter tudi obsežnost in zahtevnost. Poudariti je treba, da vseh 15 ukrepov BEPS ne predstavlja t.i. minimalnega standarda, kar bi pomenilo, da so države zavezane za njihovo implementacijo. Med navedenimi ukrepi so štirje minimalni standard.

1.3 Na ravni EU je Evropska komisija zaradi potrebe po bolj pravični obdavčitvi v svojem sporočilu z dne 17. junija 2015 predstavila akcijski načrt za pravično in učinkovito obdavčenje dohodkov pravnih oseb v EU. Akcijski načrt določa reformo davčnega okvira za podjetja v EU, s cilji boja proti davčnim zlorabam, zagotovitve trajnih prihodkov in podpore boljšemu poslovnemu okolju na notranjem trgu. Trenutno na področju podjetniškega obdavčevanja v EU obstaja 28 sistemov obdavčitve in med njimi so znatne razlike. Zaradi teh razlik in zaradi razlik do ureditev, ki veljajo v tretjih državah, se dogaja, da se dobički, ki so neobdavčeni prenesejo izven EU, kar negativno vpliva na prihodke od davkov v državah članicah in ima druge negativne posledice na notranjem trgu. Davčna politika pa podpira tudi druge cilje EU, kot ekonomsko rast in socialno pravičnost. Skupni davčni ukrepi preprečujejo razdrobljenost trga ter odpravljajo obstoječa neskladja in izkrivljanje trga. Svet EU je poročila v okviru BEPS projekta pozdravil v svojih sklepih z dne 8. decembra 2015. V njih je poudaril, da je treba poiskati skupne, a prilagodljive rešitve na ravni EU. Podprl je učinkovito, hitro in usklajeno izvajanje ukrepov za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička na ravni EU ter izrazil mnenje, da morajo biti direktive EU, kjer je to

ustrezno, prednostni instrumenti za izvajanje sklepov OECD o preprečevanju erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička na ravni EU. Za dobro delovanje notranjega trga je bistveno, da države članice izpolnijo svoje zaveze v okviru pobude za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička, v širšem smislu pa sprejmejo ukrepe za preprečevanje praks izogibanja davkom ter zagotavljanje pravičnega in učinkovitega obdavčevanja v EU na dovolj dosleden in usklajen način.

Sprejeta je bila Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (v nadaljnjem besedilu: Direktiva Sveta (EU) 2016/1164). Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 uvaja pravila, veljavna za vse davčne zavezance, zavezane za davek od dohodkov pravnih oseb v državah članicah. Navedena pravila se uporabljajo tudi za poslovne enote tistih zavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb, ki se nahajajo v drugi državi članici ali drugih državah članicah, ter tudi za stalne poslovne enote oseb, ki so rezidenti za davčne namene v tretji državi, če se njihove poslovne enote nahajajo v eni ali več državah članicah. Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 določa pravila na naslednjih področjih: omejitve glede priznavanja odhodkov za obresti, izstopna obdavčitev, splošno pravilo o preprečevanju zlorab, pravila o nadzorovanih tujih družbah in pravila za obravnavo hibridnih neskladij. Njihov cilj je preprečevanje zmanjševanja davčne osnove na notranjem trgu in preusmerjanje dobička z notranjega trga. Iz Direktive Sveta (EU) 2016/1164 izhaja in je tudi v posameznih določbah izrecno določeno, da če uporaba navedenih pravil povzroča dvojno obdavčitev, je treba zavezancem zagotoviti njeno odpravljanje, to je na način odbitka od davka za davek plačan v drugi državi članici ali tretji državi, odvisno od primera. Torej je namen pravil tudi izogibanje ustvarjanju drugih ovir na trgu, kot je na primer dvojna obdavčitev.

Splošno pravilo o preprečevanju zlorab in pravila o nadzorovanih tujih družbah je treba v skladu z Direktivo Sveta (EU) 2016/1164 v državah članicah uporabljati od 1.1.2019.

1.4 Splošna pravila o preprečevanju zlorab so vključena v davčne sisteme za boj proti praksam davčne zlorabe, ki še niso bile urejene s posebnimi določbami. Pravilo iz Direktive Sveta (EU) 2016/1164 je pravilo za ureditve, ki niso pristne. Uporaba bo enotna, tako da se področje in rezultati uporabe v domačih in čezmejnih primerih ne razlikujejo. Pri presoji, ali se ureditev šteje za nepristno, je omogočeno upoštevanje vseh tehničnih (pomembnih) gospodarskih razlogov. Splošno pravilo o preprečevanju zlorab, tako kot Direktiva Sveta (EU) 2016/1164, velja za področje davka od dohodkov pravnih oseb.

1.5 Učinek pravil o nadzorovanih tujih družbah je, da se dohodek nizko obdavčene nadzorovane hčerinske družbe ponovno pripiše njeni matični družbi. Matična družba se nato obdavči za ta pripisani dohodek v državi, kjer je rezidentka za davčne namene. Upošteva se upravno breme, različne pristope in davčne politike držav članic do reševanja opisane kritične problematike, so pravila o nadzorovanih tujih družbah iz Direktive Sveta (EU) 2016/1164 oblikovana na način, da državam članicam omogočajo različne možnosti, kako določiti to ureditev na nacionalni ravni, a znotraj skupnega okvira. Več možnosti ali variant sicer lahko vpliva na enotnost rešitev. Ker obstajajo ureditve, ki tuje poslovne enote obravnavajo na način izvzetja, se pravila Direktive Sveta (EU) širijo na dohodke poslovnih enot. Tudi pravilo o nadzorovanih tujih družbah predstavlja minimalno raven zaščite. Zaželeno je, da se obravnavajo tako primeri v tretjih državah kot znotraj EU. Zaradi skladnosti s temeljnimi svoboščinami je treba pripis dohodkov združiti z vsebinskim izvzetjem, s katerim bi se znotraj Unije vpliv pravil omejit na primere, ko nadzorovana tuja družba ne opravlja pomembne gospodarske dejavnosti. V ureditvah, kjer pravila o nadzorovanih tujih družbah že veljajo, in pri pravilih, ki bodo prenesena v zakonodaje držav članic zaradi določil Direktive Sveta (EU) 2016/1164, je pomembno sodelovanje davčnih uprav in davkoplačevalcev pri ugotavljanju relevantnih dejstev in okoliščin, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, ali je treba uporabiti pravilo o izvzetju.

1.6 Veljavni ZDDPO-2 ne določa splošnega pravila o preprečevanju zlorab, primerjalno, kot je določeno v Direktivi Sveta (EU) 2016/1164. Pri posameznih institutih zakona so določena pravila, ki te konkretne institute ščitijo pred zlorabo ali izogibanjem. Gre za posebne pravila, ki dodatno določajo še posebne pogoje za konkretno zaščito. V zakonu, ki ureja davčni postopek, je vsebovan člen, ki določa ugotavljanje dejstev, označuje pa se ga tudi kot določbo za preprečevanje izogibanja oziroma zlorab oziroma določbo, ki določa vsebino pred obliko. Navedeni člen določa, da če se z nekim dejanjem ali ravnanjem krši zakon, s katerim se prepoveduje ali nalaga neko dejanje ali ravnanje, nastanejo pa gospodarske (ekonomske) posledice, to ne vpliva na obdavčenje. Če je pravni posel neveljaven ali postane neveljaven, to ne vpliva na obdavčenje, če gospodarske (ekonomske) posledice tega pravnega posla kljub njegovi neveljavnosti nastanejo in obstojijo, če ni z zakonom o obdavčenju drugače določeno. Glede navideznih pravnih poslov navedeni člen določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če pa navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. Nadalje, z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov. Določbe navedenega člena Zakona o davčnem postopku so določbe, ki se ustrezno uporabljajo za vse davke. Torej imajo širok spekter uporabe glede obveznosti in glede zavezancev. Splošno pravilo o preprečevanju zlorab iz Direktive Sveta (EU) 2016/1164 je posledično, ker je vključeno v navedeno direktivo, prilagojeno obdavčitvi dohodkov pravnih oseb ter ureditvam, posebej vrzelim in neskladnostim med njimi, na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb ter zavezancem za navedeno obdavčitev. Evropska komisija je že leta 2012 sprejela Priporočilo komisije z dne 6. decembra 2012 o agresivnem davčnem načrtovanju, ki z vsebino svojih točk smiselno prejudicira oblikovanje splošnega pravila o preprečevanju zlorab. Posamezne točke navedenega priporočila so bile v pomoč pri oblikovanju predmetnega pravila v Direktivi Sveta (EU) 2016/1164, služijo pa lahko tudi kot nadaljnja pomoč pri izvajanju pravila, primeroma, kaj se šteje za davčne koristi ter kaj so primeri za opredeljevanje nepristnih shem.

Pri izvajanju ZDDPO-2 so se prepoznali primeri, ko bi vrzeli med ureditvami lahko pripeljali do dvojnega neobdavčenja oziroma neobdavčenja kot posledice shem ali umetnih tvorb, ki se ne bi oblikovale, če bi zavezanec deloval iz tehničnih komercialnih razlogov. Namreč, veljavna ureditev po ZDDPO-2 določa izjeme od obdavčitve dohodkov na viru za povezane družbe iz različnih držav članic. V ZDDPO-2 je določen tudi izvzem iz davčne osnove za prejete dividende, ki ni vezan na dodatne pogoje, kar lahko štejemo za liberalnejšo ureditev. S prenosom sprememb direktive, ki ureja matične in odvisne družbe, v ZDDPO-2 leta 2015, so se z minimalnim pravilom o preprečevanju zlorab, ki je preneseno v 24. in 70. člen ZDDPO-2 in določilom glede obravnave kritičnih, t.i. hibridnih posojil, zaprle določene vrzeli le v obsegu navedene direktive. To pomeni, le na področju davčne obravnave razdelitve dobička s strani odvisnih družb in vključevanja razdeljenih dobičkov pri matičnih družbah. Mednarodno in na nacionalni ravni je zato treba uvesti splošno pravilo o preprečevanju zlorab.

Ker gre za splošno pravilo in za relativno nov pristop, države članice pa ga morajo obvezno prenesti, se ocenjuje, da je v zvezi z njim tehtno vprašanje pravne varnosti oziroma davčne gotovosti. Pri oblikovanju in izvajanju predmetnega pravila je treba temu vidiku posvetiti skrb. Upoštevati je treba dejstvo, da splošno pravilo učinkuje tudi preprečevalno do agresivnega davčnega načrtovanja. Zavezance in promotorje, ki jim svetujejo oziroma predstavljajo sheme izogibanja, odvrča od tovrstnih postopanj. Za zavezance je to sporočilo, ki poudarja namene in cilje zakona, pa tudi zavedanje, da velja pravilo, ki ga davčni organ, ob upoštevanju vseh dejstev in okoliščin, lahko uporabi za nepristne sheme, umetne tvorbe. Posledica je davčna, torej nepriznavanje ugodnosti ali upravičenja. Skrbnost in tehtnost pri uporabi in izvajanju pravila sta ob upoštevanju vseh drugih načel davčnega postopka, bistveni. Ob tem je treba dodati, da se splošno pravilo o preprečevanju zlorab uporabi le takrat ko druga specifična pravila za preprečevanje

zlora v zadostni meri ne odpravijo davčnih vrzeli.

1.7 V predpisih, ki so do sedaj urejali sisteme obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, še niso bila določena pravila o nadzorovanih tujih družbah, smiselno primerljivo, kot jih določa Direktiva Sveta (EU) 2016/1164. V ZDDPO-2 so določena posamezna pravila, ki imajo namen preprečevati preusmerjanje dohodkov v države z nižjo obdavčitvijo. V tej zvezi je objavljen tudi Seznam držav, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 % (v nadaljnjem besedilu: seznam).

To so naslednji ukrepi:

- kot davčni odhodek se ne priznajo odhodki obresti od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež v državah iz seznama;
- plačila za storitve svetovanja, trženja, raziskav tržišča, kadrovanja, administriranja, plačila za informacijske storitve ter pravne storitve se obdavčijo na viru, z davčnim odtegljajem, po stopnji 15 %, če so plačane v države s seznama, pri tem, da v vseh drugih primerih plačila za storitve niso obdavčena z davčnim odtegljajem na viru;
- plačila obresti, ki jih plačajo banke, so oproščene od davčnega odtegljaja na viru, razen če so plačane v države s seznama.

ZDDPO-2 celovito in usklajeno z mednarodnimi pravili in prakso določa pravila za transferne cene, ki tudi služijo temu, da se dobički ne preusmerjajo iz Slovenije izven okvira neodvisnega tržnega načela.

OECD je v okviru BEPS projekta izdal poročilo o pravilih za nadzorovane tuje družbe, ki prinaša šest priporočil v obliki glavnih stebrov za določitev tega ukrepa, od definicije nadzorovane tuje družbe, izjem in omejitev, definicije dohodka, izračuna dohodka, do pripisa dohodka in preprečevanja ter odpravljanja dvojne obdavčitve. Poudariti je treba, da v okviru navedenega projekta, predmetni ukrep ni minimalni standard. Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 pa to pravilo za države članice določi kot zavezujoče za prenos v njihove nacionalne zakonodaje. V okviru obeh asociacij je bilo prepoznano, da so opisana pravila potrebna za bolj učinkovito zaščito osnov in preprečevanje prenosov dobička. Dejstvo je tudi, da ima več kot deset držav članic EU v svoji zakonodaji predmetna pravila že določena, te bodo le-ta nadgradile v obsegu, kolikor niso skladna s pravili iz Direktive Sveta (EU) 2016/1164. Slovenija teh pravil nima določenih, torej je treba prenesti ukrep direktive v okvirih, ki ga določa Direktiva Sveta (EU) 2016/1164. Vprašanje davčne politike je, kako doseči učinkovito obdavčenje, ki ne čezmerno poveča stroškov in administrativnega bremena. Ena od prednosti pravil za nadzorovane tuje družbe je relativno enostavnejša uporaba, če se uporabi možnost pripisa natančno določenih dohodkov. Pravila lahko predstavljajo tudi določeno oviro oziroma breme za zavezance, katerih poslovanje je pristno. Treba je preprečevati umetne tvorbe, nepristno preusmerjanje dobička, nezadostno obdavčenje, vendar je hkrati v luči podpore pristnemu poslovanju treba ukrep določiti in izvajati na način, da ne prihaja do dvojnega obdavčevanja ali drugih ovir.

2. CILJI, NAČELA IN POGLAVITNE REŠITVE PREDLOGA ZAKONA

2.1 Cilji

Cilj predloga zakona je zajezi prakse izogibanja davkom, ki vplivajo na davčno osnovo države in na delovanje notranjega trga, s pravili, ki so hkrati skupna pravila. Cilj je tudi zaščita proračunskih prihodkov iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb. Omenjeni cilji se tako skladajo z nameni in cilji Direktive Sveta (EU) 2016/1164, ki določajo, da je potrebno sprejeti takšna pravila, da se okrepi povprečna raven zaščite pred agresivnim davčnim načrtovanjem na notranjem trgu. Za zagotovitev slednjega, je potrebno na ravni EU usklajeno ukrepanje, da se izboljša delovanje notranjega trga in kar najbolj povečajo pozitivni učinki pobude za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička. Poleg tega lahko samo skupen okvir prepreči razdrobljenost trga ter odpravi obstoječa neskladja in izkrivljanje trga.

2.2 Načela

Predlog zakona ne odstopa od temeljnih načel, na katerih temelji osnovni zakon, poudarjena pa je potreba po zagotovitvi, da se davek plača tam, kjer se ustvarijo dobički in vrednost. Načeli predloga zakona sta pravično in učinkovito obdavčenje. Dodatno se v povezavi z novo predlaganima institutoma zagotavlja preprečevanje oziroma odpravljanje dvojnega obdavčenja.

2.3 Poglavitne rešitve

2.3.1 V predlogu zakona bo kot običajno, ko gre za prenose EU zakonodaje, določeno sklicevanje na Direktivo Sveta (EU) 2016/1164.

V predlogu zakona bo določeno splošno pravilo o preprečevanju zlorab. Splošno pravilo bo novo pravilo v zakonu. Določeno bo med splošnimi določbami v 1. poglavju v novem 2.a členu.

Pravilo je treba prenesti v nacionalno zakonodajo v skladu z Direktivo Sveta (EU) 2016/1164. Gre za eno od petih pravil proti praksam izogibanja davkom iz navedene direktive.

Predlaga se vključitev pravila o preprečevanju zlorab v ZDDPO-2, med splošne določbe, kot nov 2.a člen. Gre za pravilo, ki bo učinkovalo preprečevalno in odvračevalno od praks izogibanja, ki so se oblikovale in bile prepoznane na področju podjetniškega obdavčevanja, zlasti v kontekstu čezmejnega poslovanja in posledično mednarodnega obdavčenja. Člen bo določen v obsegu, kot v Direktivi Sveta (EU) 2016/1164. V velikem delu povzema besedilo iz Direktive Sveta (EU) 2016/1164, kar pomeni, upošteva zahtevo po enotni uporabi v državah članicah, večjo gotovost za zavezance, ki poslujejo v več državah članicah. Začetki oblikovanja skupnega pravila na ravni EU segajo nekaj let nazaj, spodbudila ga je potreba po boju proti agresivnemu davčnemu načrtovanju in neskladnem učinkovanju davčnih pravil in sistemov. Pričakuje se tudi oblikovanje enotne sodne prakse na ravni EU.

V predlogu zakona so uporabljeni pojmi iz direktive, kar je pomembno zlasti v procesih oblikovanja enotnih praks, gre namreč za skupno pravilo, ki bo vsaj kot minimalna zaščita veljajo v vseh državah članicah. Za zavezance, zlasti tiste, ki poslujejo čezmejno, je pomembna enotna uporaba v praksi v vseh državah članicah. Izmenjava izkušenj in enotne razlage ter utemeljitve v posameznih primerih bodo za vsako državo članico, zlasti davčne administracije lažje, ker gre za skupno pravilo. Ne bo pa se mogoče izogniti določenim razlikam, zaradi morebitnih različnih pristopov k prenosu v nacionalne zakonodaje. Iz predloga zakona izhaja podpora enotnemu izvajanju, ker je tak pristop ocenjen kot najbolj učinkovit v zasledovanju ciljev, ki jih pravilo ima. Predlaga se uporaba pravila v domačih in čezmejnih primerih, pri čemer bo za preprečevanje diskriminacije bistveno v praksi zagotoviti enotno uporabo v domačih razmerjih, znotraj EU in do tretjih držav, tako da se področje in rezultati njegove uporabe v domačih in čezmejnih primerih ne razlikujejo.

Pravilo je zaradi jasnosti širše kot predvideva člen direktive, ki se prenaša, dodatno predlog primeroma našteva, kaj vse se še posebej šteje za ugodnost po zakonu. To so oprostitve, izvzemi, morebitno dvojno uveljavljanje ugodnosti, kot denimo odbitek od davka. Bistveno za uporabo pravila je, da zavezanec namenoma na nepristen način pridobi davčno ugodnost.

Ker gre za novo pravilo in upošteva, da je v zakonu že uporabljen izraz shema, predlog zakona ohranja ta izraz, dodatno pa bo v členu pojasnjevalno določeno, kaj vse se lahko subsumira pod pojem shema. Razlaga v obliki naštetja je povzeta iz Priporočila komisije o agresivnem davčnem načrtovanju iz leta 2012, pri čemer pa ostale točke navedenega priporočila lahko smiselno ustrezno služijo kot pomoč pri nadaljnji izvedbi oziroma uporabi pravila.

Posledica uporabe pravila bo obdavčenje po zakonu oziroma brez priznanja davčne koristi oziroma ugodnosti, ki je bila pridobljena s prakso izogibanja davku. Dejstvo je sicer, da ima davčni organ

lahko stroške zaradi uporabe pravila v konkretnem primeru, ki jih ne bi imel, če se v primeru ne bi posluževalo prakse izogibanja, vendar se zlasti predvideva učinkovanje pravila v smislu izboljšanja postopanj zavezancev oziroma uporaba kritičnih praks v manjšem obsegu. V pravilu bo med drugim jasno in nedvoumno dan pomen cilju in namenu zakona, ki s praksami ne sme biti izničen.

Pravilo bo učinkovalo na koristi, ki bodo pridobljene po dnevu uveljavitve zakona, ne glede na to, da lahko izhajajo tudi iz nepristnih shem ali niza shem, ki so obstajali pred tem dnem. Zavezanec bo pri samoobračunu davka od dohodkov pravnih oseb upošteval že veljavno pravilo, hkrati bo upošteval vsa dejstva in okoliščine, vključno namene morebitnih shem, ki se jih je posluževal.

Pričakuje se, da bo uporaba pravila, vplivala na izvajanje sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb. Splošnost pravila ima dobre in nekatere manj dobre lastnosti. Pravilo je orodje zlasti za vrzeli in njihovo izrabljanje zaradi neskladnosti med zakonodajami več držav in jurisdikcij. Manj dobre lastnosti pravila se lahko preko prakse izvajanja zminimalizirajo z dobrim informiranjem zavezancev, premišljeno uporabo in dobrimi praksami.

2.3.2 Predlog zakona določa, da se v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb doda novo poglavje, ki bo določalo pravila o nadzorovanih tujih družbah. Gre za še eno pravilo za preprečevanju zlorab, ki ga je treba prenesti na podlagi Direktive Sveta (EU) 2016/1164. Novo poglavje je X.b poglavje, obsega pa člene od 67.h do 67.j. Pravila iz tega poglavja se lahko razdelijo v dve skupini. V prvo skupino sodijo določbe za definicijo nadzorovane tuje družbe, vključno z opredelitvijo kritične povezanosti in višine obdavčitve v državi rezidentstva, ter obravnavo dohodkov, ki se ponovno pripišejo matični družbi.

Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 glede pripisa dohodka matični družbi omogoča dve opciji oziroma možnosti, ki sta bili tudi proučeni z vidika davčnega in širšega okvira. Po prvi opciji se pripišejo le posebne kategorije dohodka, druga opcija pa pomeni pripis tistega dohodka, ki je bil umetno preusmerjen v odvisno družbo. Izbrana je bila opcija pripisa taksativno naštetih dohodkov. Upoštevano je bilo, da so pravila zaščitne narave, nadalje, da se po ZDDPO-2 tuje poslovne enote zavezanca že po veljavnih pravilih obravnava kot del zavezanca, po t.i. načelu svetovnega dohodka, ter proučeno, kako pravila o nadzorovanih tujih družbah dopolnjujejo pravila o transfernih cenah. Upoštevano je bilo, ob sledenju ravnotežja med učinkovitostjo in administrativnim bremenom, tudi mnenje davčnega organa, ki je z vidika izvajanja dal prednost prvi opciji, ter vidik davčne gotovosti in predvidljivosti.

V skladu z Direktivo Sveta (EU) 2016/1164 se pravila o pripisu dohodka ne uporabljajo, če ustrezna dejstva in okoliščine potrjujejo, da nadzorovana tuja družba opravlja pomembno gospodarsko dejavnost, za katero ima na voljo osebe, opremo, sredstva in prostore. Države članice morajo to izjemo uporabiti v primeru nadzorovane tuje družbe, ki je rezident v drugi državi članici ali tretji državi, ki je pogodbenica Sporazuma EGP. Predlog zakona izjemo določi ter jo širi tudi na tretje države, kar Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 dopušča. Slovenija je majhno in odprto gospodarstvo, zavezanci iščejo poslovne priložnosti izven Slovenije, kar se v načelu podpira, če gre za tehtne komercialne razloge, ki odražajo gospodarsko realnost. Predlaga se torej upoštevanje dejanskega in relevantnega opravljanja dejavnosti, kar šteje v kontekst pravičnega obdavčenja in odpravljanja neposrednih ovir za poslovanje. Ta rešitev je tudi v duhu osnovnega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, v katerem je konkretno določen izvzem prejetih dividend iz davčne osnove, vključno tistih dividend iz tretjih držav, pri čemer se izvzem ne dovoli le za države na seznamu.

Pravila iz direktive predstavljajo minimalni standard. Države članice lahko sprejmejo strožja pravila zaščite pred zmanjševanjem davčne osnove in preusmerjanjem dobička, primeroma lahko odstotkovno znižajo pogoj 50 % udeležnosti zavezanca v nadzorovani tuji družbi ali ravno takšno udeležbo v glasovalnih pravicah. Predlog zakona določi standard, ki ga določa Direktiva Sveta

(EU) 2016/1164, to pomeni, da ne zaostrejuje pogojev v smislu strožje zaščite. Upoštevati je treba, da gre za novo pravilo v okviru zakona.

V drugo skupino pravil o nadzorovanih tujih družbah iz Direktive Sveta (EU) 2016/1164 sodijo določila glede tujih izgub oziroma njihovi nedopustnosti vključevanja v davčno osnovo zavezanca, o sorazmernosti vključenega dohodka glede na udeležенost, času vključitve, o preprečevanju dvakratnega vključevanja dohodka v davčno osnovo zavezanca ter o priznavanju odbitka tujega dejansko plačanega davka, torej o odpravljanju dvojne obdavčitve. Predlagano je, da se izgube nadzorovane tuje družbe ne vključijo v davčno osnovo zavezanca. Prenašanje izgub nadzorovane tuje družbe v naslednja obdobja pa je dopustno po določbah tega zakona in tovrstne izgube se pokažejo in posledično upoštevajo pri vključevanju dohodka v davčno osnovo zavezanca. Predlagano je, da se dohodek, ki se vključi v davčno osnovo, izračuna sorazmerno glede na udeležенost zavezanca v nadzorovani tuji družbi. Zagotavlja se, da ne pride do dvojne obdavčitve dohodka. Za izpeljavo tega postopanja se predlaga uporabo že veljavnih določb zakona, zlasti smiselno določb o odpravljanju dvojne obdavčitve preko odbitka od obveznosti za plačilo davka za tuj plačan davek.

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

Ob upoštevanju drugih pomembnih ciljev, kot so pravično in učinkovito obdavčenje ter poštena konkurenca, se predvideva, da bo ukrepanje proti praksam izogibanja davkom, z uveljavitvijo splošnega pravila o preprečevanju zlorab, prilagojenega sistemu obdavčitve dohodkov pravnih oseb, in pravil o nadzorovanih tujih družbah imelo pozitivne učinke na davčne prihodke. To je bilo tudi poudarjeno ob sprejemanju EU direktive proti praksam izogibanja davkom. Učinek se pričakuje pri obdavčitvi na področjih, na katerih so bile do zdaj mogoče vrzeli oziroma pri obravnavi primerov izogibanj, na katere zakonodaja ne oziroma ne dovolj hitro odreagira s posebnimi pravili o preprečevanju zlorab za točno določene primere oziroma institute. Učinek se pričakuje pri odpravljanju razlik v višini obdavčitve, ko gre za nepristna zmanjševanja davčne osnove in prenose dobička.

Ocenjujemo, da bo skupni učinek vseh sprememb po tem predlogu zakona za prihodke državnega proračuna pozitiven. Iz podatkov o stanju, strukturi in gibanju slovenskih neposrednih naložb v tujini, ki jih objavlja Banka Slovenije je razvidno, da slovenska podjetja v veliki meri v tujini opravljajo pristno gospodarsko dejavnost, saj v preko 80 % primerov tam opravljajo enako dejavnost kot jo opravljajo v Sloveniji. Poleg tega ukrepi, kot sta uveljavitev splošnega pravila o preprečevanju zlorab in pravil o nadzorovanih tujih družbah, zmanjšujejo tveganje novih oblik davčnega načrtovanja, ki bi dodatno zniževale davčne prihodke v prihodnjih letih. Na podlagi tega in prej navedenih podatkov lahko ocenimo, da bodo finančne posledice pozitivne, vendar pod 40.000 evri.

Predlog zakona nima finančnih posledic za druga javnofinančna sredstva.

Za izvajanje zakona ne bodo potrebna dodatna proračunska 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 je predmet usklajevanja s pravom EU.

Oba bistvena ukrepa, ki ju določa predlog zakona, je treba v skladu z Direktivo Sveta (EU) 2016/1164 prenesti v nacionalno pravo do 31. 12. 2018. Gre za instituta, ki sta prvič kot skupno pravilo urejena v pravu EU. V povezavi z veljavnimi ureditvami držav članic to pomeni, da ju države članice že imajo določena v svojih davčnih sistemih ali pa ju še nimajo in ju bodo prenesle do roka, ki ga je določila navedena direktiva. Države, ki instituta že urejajo, ju imajo lahko urejena na drugačen ali delno drugačen način, kot sta instituta določena v Direktivi Sveta (EU) 2016/1164. V tem primeru ju je treba uskladiti z direktivo. Države članice so glede na rok za prenos morale v svoje zakonodaje že uvesti pravilo iz Direktive EU 2015/121/EU, ki je določila prenos pravila o preprečevanju zlorab v Direktivo 2011/96/EU o skupni obdavčitvi matičnih in odvisnih družb, ki pa se nanaša oziroma ščiti le vsebino predmetne direktive.

Splošnega pravila o preprečevanju zlorab **Latvija** nima, v informaciji ob tem je poročano o obdavčitvi na viru za plačila rezidentom v davčne oaze. Tudi **Slovaška** nima predmetnega pravila, ima pa pravilo vsebine pred obliko. **Španija** ima v splošnem davčnem zakonu pravilo vsebine pred obliko. **Poljska** ima od julija 2016 dalje splošno pravilo o preprečevanju zlorab v davčnem zakoniku, ki se uporablja za transakcije, ki so fiktivne in ne odražajo poslovne realnosti ter katerih prvi ali glavni namen je pridobiti davčno korist. Pravilo se ne uporabi, če davčna korist zavezanca iz fiktivne transakcije ne presega zneska 100,000 PLN v davčnem letu, nadalje, če je zavezanec zaprosil in pridobil mnenje ministra za finance, da se pravilo ne uporabi, ali če se druga, posebna pravila o preprečevanju izogibanja uporabijo za to transakcijo. Splošno pravilo se ne uporablja za davek na dodano vrednost. **Nizozemska** ima dve različni pravili proti izogibanju. Prvo se nanaša le na t.i. dajatveni postopek, drugo pa na zlorabo davčne doktrine, razvite preko prakse. V praksi pa se uporablja le drugo navedeno pravilo, ker se šteje za bolj učinkovito. V skladu s tem pravilom lahko davčni organ ne upošteva pravne transakcije ali njih serije, če so izpolnjeni določeni pogoji, in sicer, če je glavni motiv za transakcijo ali transakcije izogibanje davkom ter če s tem zavezanec krši cilj in namen davčne zakonodaje. S 1. januarjem 2016 pa velja tudi pravilo o preprečevanju zlorab iz direktive 2011/96/EU o skupni obdavčitvi matičnih in odvisnih družb. **Portugalska** ima splošno klavzulo o preprečevanju zlorab določeno v zakonu o davčnem postopku in pritožbah. V skladu z njo se transakcija spregleda, če se dokaže, da je njen glavni cilj zmanjšanje ali odprava davka, ki bi moral biti plačan. V takšnem primeru je zadevna transakcija ustrezno obdavčena. Dodatno imajo še pravila za davčno motivirane združitve, delitve, transferje sredstev, dohodke plačane osebam, ki so rezidenti v državah z nizko stopnjo, pri tem se za takšne države štejejo države na posebnem seznamu in vsaka država, v kateri ni določen davek od dohodkov pravnih oseb ali se ta plača v višini 60 % ali manj višine domače splošne stopnje. Kot pomoč za izogibanje kritičnim praksam služi tudi režim obveznih razkritij za različne davke, kot davka na dodano vrednost, davka na nepremičnine in promet nepremičnin.

Pravila glede nadzorovanih tujih družb ima dokaj podrobno določeno **Danska**. Matična družba, ki je rezident na Danskem, je zavezana za davek na neto finančni dohodek odvisne družbe nerezidentke ali tuje poslovne enote, če je odvisna družba nadzorovana s strani matične družbe in je poslovanje odvisne družbe večinoma finančne narave. Podrobno je določeno, kdaj se nerezident odvisna družba šteje za nadzorovano, in sicer če ima rezident več kot 50 % glasovalnih pravic. Upoštevajo se tudi povezane osebe, ki so natančno definirane za ta namen. Definirano je tudi, kdaj se poslovanje šteje za »večinoma finančne narave«. Tuj davek se izračuna na osnovi celotnega dohodka tuje družbe. Če so izpolnjeni pogoji za uporabo pravila, se rezident obdavči za del neto dohodka odvisne družbe glede na najvišjo udeležbo čez leto. Obdavčeni so le neto finančni dohodki, s tem, da nekateri odhodki niso priznani, kot denimo izgube. Določena so pravila za preprečevanje dvojne obdavčitve pri razdelitvi dividend ali realizaciji kapitalskih dobičkov od deležev. Pravila se uporabljajo tudi za fizične osebe in fundacije. **Madžarska** je s 1. januarjem 2017 bistveno dopolnila svojo zakonodajo glede nadzorovanih tujih družb. V skladu z novo

zakonodajo se tuja oseba obravnava kot nadzorovana tuja družba, če ima zavezanec na Madžarskem sam ali s povezanimi osebami neposredno ali posredno več kot 50 % glasovalnih pravic tuje osebe, je neposredno ali posredno več kot 50 % lastnik registriranega kapitala te osebe ali je upravičen do prejemanja več kot 50 % dobička tuje osebe. Pogoji za uporabo pravil o nadzorovanih tujih družbah je dejanska obdavčitev dobička tuje osebe, ki je nižja od polovice davka, ki bi bil plačan, če bi bila ta oseba ustanovljena na Madžarskem. Glede na stopnjo 9 %, ki velja od 1.1.2017 dalje, to pomeni obdavčitev nižjo od 4,5 %. Če ima oseba status nadzorovane tuje družbe, se dohodek, med drugim, od obresti in licenčin, vključi v davčno osnovo domačega davčnega zavezanca, pod pogojem, da ta dohodek predstavlja več kot eno tretjino celotnega dohodka tuje nadzorovane družbe. Dohodek iz finančnega zakupa, bančnih, zavarovalniških in drugih finančnih aktivnosti ter prodaje in nakupa blaga in storitev med povezanimi osebami se vključi le, če več kot eno tretjino dohodka nadzorovane tuje družbe izhaja iz poslovanja s povezanimi osebami. Prejete dividende, ki so v pravilu izvzete, se, če so prejete od nadzorovane tuje družbe, vključijo v osnovo. Če se tuja oseba kvalificira za nadzorovano tujo osebo, se pravila glede izvzema dividend pri udeležbi, ne uporabljajo. Izgube, nastale pri odsvojitvi deležev nadzorovane tuje družbe, niso odhodek. Odbitek od davka je dopuščen za plačan tuj davek. Plačila nadzorovani tuji družbi niso odhodek, razen če zavezanec z ustrezno dokumentacijo dokaže, da služijo za poslovne namene. Pravila o nadzorovanih družbah se ne uporabijo, če tuja oseba opravlja pristno ekonomsko dejavnost. Le-ta je opredeljena kot proizvodnja, predelava, storitve, investicijska ali komercialna dejavnost, ki jo tuja oseba opravlja s svojimi sredstvi, zaposlenimi ter prihodki iz takšne dejavnosti presegajo 50 % skupnih prihodkov tuje osebe in povezanih oseb. Dokazno breme v povezavi z navedenim je na strani zavezanca. Pred 1.1.2017 je nerazdeljeni dobiček nadzorovane tuje družbe bil predmet obdavčitve na Madžarskem na ravni fizičnih oseb. S 1.1.2017 se je takšna določba črtala iz predpisa o obdavčitvi dohodkov fizičnih oseb in posledično ni več obdavčitve fizičnih oseb na ta dohodek, razen če prihaja iz nizko obdavčenih jurisdikcij. Če je to primer, so obresti, dividende, kapitalski dobički in drugi dohodki fizičnih oseb, ki pridejo iz kritičnih jurisdikcij obdavčeni po enotni stopnji na dohodek in na socialne prispevke na ravni fizične osebe. Države, ki pravil o nadzorovanih tujih družbah še nimajo, so **Bolgarija, Hrvaška, Češka, Ciper, Belgija in Avstrija**, ki pa ima posebna pravila pripisa le za nekatere osebe nerezidente.

(Vir: European Tax Handbook, IBFD, knjižna izdaja 2017)

6. PRESOJA POSLEDIC, KI JIH BO IMEL SPREJEM ZAKONA

6.1 Presoja administrativnih posledic

a) v postopkih oziroma poslovanju javne uprave ali pravosodnih organov:

Naloge v zvezi s pobiranjem davka na strani države, kar vključuje tudi nadzor, bo opravljala Finančna uprava RS. Predlog zakona ne bo imel bistveno povečanih administrativnih posledic v postopkih oziroma pri poslovanju davčnega organa. Instituta določena v predlogu zakona predstavljata dodatno orodje, katerega se bo davčni organ lahko posluževal pri preprečevanju agresivnega davčnega načrtovanja in davčnih zlorab.

b) pri obveznostih strank do javne uprave ali pravosodnih organov:

Davčni zavezanci bodo učinke na davčno osnovo ugotavljali enako kot doslej, to je kot posebne postavke davčnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Pričakovati je določeno administrativno breme davčnih zavezancev v zvezi z izpolnjevanjem davčnega obračuna kakor tudi v davčnih postopkih. Zavezanci bodo imeli dodatno administrativno breme predvsem v postopkih nadzora, kjer se pričakuje, da bodo morali pripraviti primerna, ustrezna in potrebna dokazila, s katerimi bodo pojasnjevali oziroma dokazovali upravičenost posameznih ekonomskih kategorij odhodkov kakor tudi dohodkov za izračun davčne obveznosti.

6.2 Presoja posledic za okolje, vključno s prostorskimi in varstvenimi vidiki, in sicer za:

Predlog zakona ne vpliva na okolje.

6.3 Presoja posledic za gospodarstvo, in sicer za:

Pričakovati je, da bodo družbe, ki morebiti v tujini izvajajo sheme z namenom zlorab in izogibanja davkom, vsaj deloma prilagodile svoje obnašanje oziroma svoje naložbe. To pomeni, da bo predlog zakona zavezancem onemogočil oziroma omejil strukturiranje transakcij na način, ki bi omogočale, da davek sploh ne bi bil plačan oziroma, da dohodki zavezanca ne bi bili obdavčeni. S tem pa bo zagotovljeno osnovno davčno načelo, to je enaka davčna obravnava zavezancev v enakem ekonomskem položaju, kar bo pripomoglo k zmanjšanju neupravičene konkurenčne prednosti. Glede na to, da po podatkih o stanju, strukturi in gibanju slovenskih neposrednih naložb v tujini velika večina naložb predstavlja investicije v dejavnosti, ki jih podjetja izvajajo že doma, lahko sklepamo, da bistvenih posledic na gospodarstvo ni pričakovati.

6.4 Presoja posledic za socialno področje, in sicer za:

Predlog zakona nima vpliva za socialno področje.

6.5 Presoja posledic za dokumente razvojnega načrtovanja, in sicer za:

Predlog zakona ne vpliva na dokumente razvojnega načrtovanja.

6.6 Presoja posledic za druga področja

Predlog zakona ne vpliva na druga področja.

6.7 Izvajanje sprejetega predpisa:

a) Predstavitev sprejetega zakona:

Za izvajanje zakona je pristojna Finančna uprava Republike Slovenije, ki bo na običajen način poskrbela tudi za obveščanje zavezancev o novostih v predlogu zakona.

b) Spremljanje izvajanja sprejetega predpisa:

Izvajanje zakona spremlja Ministrstvo za finance v skladu s svojimi pristojnostmi.

6.8 Druge pomembne okoliščine v zvezi z vprašanji, ki jih ureja predlog zakona:

/

7. Prikaz sodelovanja javnosti pri pripravi predloga zakona:

8. Podatek o zunanjem strokovnjaku oziroma pravni osebi, ki je sodelovala pri pripravi predloga zakona, in znesku plačila za ta namen: /

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, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16 in 69/17) se naslov prvega poglavja spremeni tako, da se glasi: »I. SPLOŠNE DOLOČBE«.

2. člen

V drugem odstavku 1. člena se za tretjo alinejo pika nadomesti s podpičjem in doda nova četrta alineja, ki se glasi:

»Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL L 193 z dne 19. julija 2016, str. 1), zadnjič spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2017/952 o spremembi Direktive (EU) 2016/1164 v

zvezi s hibridnimi neskladji s tretjimi državami.«.

3. člen

Za 2. členom se doda nov 2.a člen, ki se glasi:

»2.a člen (splošno pravilo o preprečevanju zlorab)

- (1) Pri ugotavljanju davčne obveznosti v skladu s tem zakonom, zlasti pri priznavanju ugodnosti oziroma upravičenj zavezanca po tem zakonu, se ne upošteva sheme ali niza shem, ki so ob upoštevanju vseh pomembnih dejstev in okoliščin nepristne, če je njihov glavni namen ali eden od glavnih namenov pridobiti ugodnost oziroma upravičenje, ki izničuje cilj ali namen tega zakona.
- (2) Ugodnost oziroma upravičenje iz prvega odstavka tega člena primeroma pomeni zmanjšanje davčne osnove zaradi na primer uveljavljanja olajšav, pokrivanje davčne izgube, izvzema dohodka iz osnove, odbitka od davka, oprostitev od davčnega odtegljaja.
- (3) Shema iz prvega odstavka je katero koli dejanje ali aktivnost zlasti transakcija, ukrep, operacija, sporazum, odobritev, dogovor, obljuba, obveza ali dogodek, pri tem lahko obsega več kot en korak ali del.
- (4) Shema ali niz shem se šteje za nepristnega, če ni bil uveden iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo gospodarsko realnost.
- (5) Za ugodnost oziroma upravičenje po tem členu se šteje tudi ugodnost oziroma upravičenje zavezanca po tem zakonu v zvezi z davčno obveznostjo po tem zakonu, ki je določeno v drugem zakonu.«.

4. člen

Za 67.g členom se doda novo X.b poglavje ter členi 67.h do 67.j, ki se glasijo:

»X.b NADZOROVANE TUJE DRUŽBE

67.h člen (nadzorovana tuja družba)

- (1) Oseba, ki ni obdavčena po tem zakonu, se obravnava kot nadzorovana tuja družba, če:
 1. je zavezanec sam ali s povezanimi osebami neposredno ali posredno udeležen v osebi z več kot 50 % glasovalnih pravic ali ima posredno ali neposredno več kot 50 % kapitala ali je upravičen do več kot 50 % dobička te osebe, in
 2. je davek od dohodkov pravnih oseb na dobiček, ki ga je oseba dejansko plačala, nižji od polovice davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi se zaračunal osebi na podlagi veljavnega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji za ta dobiček po tem zakonu.
- (2) Poslovna enota nadzorovane tuje družbe, ki ni zavezana za davek ali je v državi nadzorovane tuje družbe oproščena davka, se ne upošteva za namene 2. točke prejšnjega odstavka.
- (3) Tuja poslovna enota zavezanca se ne šteje za nadzorovano tujo družbo.
- (4) Povezana oseba iz prvega odstavka tega člena pomeni:
 - osebo, v kateri je zavezanec neposredno ali posredno udeležen s 25 % ali več glasovalnih

pravic ali lastništva kapitala ali je upravičen do prejetja 25 % ali več dobička te osebe,
- posameznika ali osebo, ki je neposredno ali posredno udeležena s 25 % ali več glasovalnih pravic ali lastništva kapitala zavezanca ali je upravičena do prejetja 25 % ali več dobička zavezanca.

(5) Če je posameznik ali oseba iz prejšnjega odstavka neposredno ali posredno udeležena s 25 % ali več v zavezancu in v enem ali več osebah, se tudi te zadevne osebe, vključno z zavezancem, štejejo za povezane osebe iz prvega odstavka tega člena.

67.i člen (obravnavanje dohodka nadzorovane tuje družbe)

(1) V davčno osnovo zavezanca se vključi nerazdeljeni dohodek nadzorovane tuje družbe, ki izhaja iz naslednjih dohodkov:

1. obresti ali drugega dohodka iz finančnih sredstev,
2. premoženjskih pravic ali drugega dohodka, ki izhaja iz intelektualne lastnine,
3. dividend in dohodka od odsvojitve deležev,
4. dohodka od finančnega zakupa,
5. dohodka od zavarovalniških, bančnih in drugih finančnih dejavnosti, in
6. dohodka od izdajanja računov osebam, ki imajo dohodek od prodaje in storitev na podlagi blaga in storitev, kupljenih od povezanih oseb ali prodanih povezanim osebam, in nimajo dodane vrednosti ali le majhno tovrstno vrednost.

(2) Prejšnji odstavek se ne uporabi, če iz dejstev in okoliščin izhaja, da nadzorovana tuja družba opravlja gospodarsko dejavnost, za katero ima na voljo osebje, opremo, sredstva in prostore.

(3) Prvi odstavek se ne uporabi, če ena tretjina ali manj dohodka, ki ga prejme nadzorovana tuja družba, spada med dohodke iz prve do šeste točke prvega odstavka tega člena.

67.j člen (izračun dohodka)

(1) Izgube nadzorovane tuje družbe se ne vključijo v davčno osnovo zavezanca. Prenašanje izgub nadzorovane tuje družbe v naslednja obdobja je dopustno po določbah tega zakona. Tovrstne izgube se upoštevajo pri vključevanju dohodka v davčno osnovo zavezanca.

(2) Dohodek, ki se vključi v davčno osnovo, se izračuna sorazmerno glede na udeleženoost zavezanca v nadzorovani tuji družbi.

(3) Dohodek se vključi v davčno osnovo zavezanca v davčnem obdobju, v katerem se konča davčno obdobje nadzorovane tuje družbe.

(4) Če nadzorovana tuja družba razdeli dobiček zavezancu in se ta vključi v obdavčljivi dohodek zavezanca, se znesek predhodno vključenega dohodka v skladu s prvim odstavkom 67.i člena tega zakona, izvzame iz davčne osnove.

(5) Ko zavezanec odsvoji svoj delež v nadzorovani tuji družbi in je bil kateri koli dohodek od odsvojitve prej vključen v davčno osnovo v skladu s prvim odstavkom 67.i člena zakona, se ta znesek izvzame iz davčne osnove.

(6) Zavezanec lahko od obveznosti za plačilo davka po davčnem obračunu za posamezno davčno

obdobje odšteje znesek tujega davka, ki ga je nadzorovana tuja družba plačala v državi njenega rezidentstva. Odbitek se smiselno izračuna v skladu s poglavjem X. tega zakona, pri tem se dohodek nadzorovane tuje družbe šteje za dohodek iz virov izven Slovenije.«.

KONČNA DOLOČBA

5. člen

(začetek veljavnosti in uporabe)

Ta zakon začne veljati petnajsti dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljati pa se začne 1. januarja 2019.

6. OBRAZLOŽITEV ČLENOV

1. člen

Med splošne določbe se uvršča nov člen, in sicer člen, ki določa splošno pravilo o preprečevanju zlorab. Posledično je treba spremeniti število v naslovu poglavja.

2. člen

V skladu s končnimi določbami direktive in z nomotehnično prakso se v tem členu določa, da se prenaša predpis EU, to je Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL L 193 z dne 19. julija 2016, str. 1), zadnjič spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2017/952 o spremembi Direktive (EU) 2016/1164 v zvezi s hibridnimi neskladji s tretjimi državami. Ta člen dopolnjuje 1. člen zakona, v katerem so že navedene direktive EU, ki so prenesene z zakonom. V primeru konkretne direktive gre za delni prenos, kajti prenašata se dve pravili iz direktive, katerih uporaba na nacionalni ravni je določena od 1.1.2019 dalje.

3. člen

Ta člen določa splošno pravilo o preprečevanju zlorab. Določeno je, da se pravilo uporablja pri ugotavljanju davčne obveznosti po zakonu, torej po zakonu, ki ureja obdavčitev dohodkov pravnih oseb (v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2). Splošno pravilo o preprečevanju zlorab se uporabi le takrat, ko vsa druga pravila, določena v ZDDPO-2, ne preprečijo zlorabe, to je pridobitev davčne ugodnosti na nepristen način. To pomeni, da se splošno pravilo o preprečevanju zlorab, kot ga določa predlog člena, uporabi kot zadnje pravilo, če ostala pravila, določena v ZDDPO-2 (računovodska pravila, splošna davčna pravila glede priznavanja odhodkov, pravila v zvezi s določanjem transfernih cen, pravila, določena v 74. členu zakona, ki ureja davčni postopek, specifična (targetirana) pravila za preprečitev zlorab posameznih institutov, ki so urejena v ZDDPO-2 (primeroma neuporaba ugodnosti po direktivi matičnih in odvisnih družb, pravila glede izplačevanje določenih dohodkov v jurisdikcije, ki so na seznamu), pravila v zvezi z nadzorovano tujo družbo), niso učinkovita pri preprečitvi pridobitve davčne ugodnosti.

Drugi odstavek 5. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17 in 13/18 – ZJF-H, v nadaljevanju: ZDavP-2), v katerem ta zakon opredeljuje načelo materialne resnice v davčnih zadevah, določa, da se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini, ne pa fiktivni vrednosti. ZDavP-2 to načelo konkretizira v 74. členu. Ta člen, ki praviloma velja za vse davke, če zakon drugače ne določa, v prvem odstavku določa, da če se z nekim dejanjem ali ravnanjem krši zakon, s katerim se prepoveduje ali nalaga neko dejanje ali ravnanje, nastanejo pa gospodarske (ekonomske) posledice, to ne vpliva na obdavčenje. To pomeni, da se v davčno osnovo tega obdavčljivega dohodka šteje realna ekonomska cena predmeta obdavčitve.

Z drugim odstavkom je določeno, da četudi je pravni posel neveljaven, so pa nastale gospodarske ali ekonomske posledice, to ne vpliva na obdavčenje. Po tretjem odstavku tega člena navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje, če ti prikrivajo drug pravni posel. V takšnih primerih, ko pravnemu poslu manjka poslovna podlaga, saj ga stranki (stranke) v resnici ne želita izpolniti, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. S četrtem odstavkom je določeno, da se z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če davčni organ ugotovi, da je za davčnega zavezanca bistven namen pridobiti neupravičeno davčno ugodnost in preprečiti doseg cilja davčnega predpisa, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.

Zaradi namenov in ciljev instituta splošnega pravila o preprečevanju zlorab, jasnosti in ker se pravilo, kot ga določa predlog člena, kot celovito pravilo prvič posebej določa za namene obdavčitve dohodkov pravnih oseb, so v tretjem odstavku navedene situacije, ko se pravilo po zgledih največkrat uporabi. Namreč, pravilo se v načelu uporabi v primerih, ko se na nepristen način z namenom pridobi davčna korist. Hkrati so v drugem odstavku navedeni primeri, ki po praksi pomenijo največje tveganje za uporabo nepristnih shem za pridobitev davčne ugodnosti oziroma koristi. Dodatno, tudi z vidika neskladnosti in posledično vrzeli med davčnimi sistemi različnih držav, so navedeni primeri, kot sta izvzem dohodka iz osnove in odbitek od davka, ki sta lahko pogostejše predmet agresivnega načrtovanja. Prvi odstavek daje pomen tudi upoštevanju, vključno ugotavljanju, vseh pomembnih ali relevantnih dejstev in okoliščin. Splošno pravilo o preprečevanju zlorab v pravilu sodi med zahtevnejša pravila za izvajanje v praksi, posledično je ugotavljanje in upoštevanje vseh dejstev in okoliščin pomembno, je predpogoj za njegovo uporabo oziroma pristopanje k njegovi uporabi. Za uporabo pravila, kot ga določa predlog člena, mora biti dodatno izpolnjen pogoj, da je glavni ali eden od glavnih namenov pridobiti ugodnost oziroma upravičenje, ki izničuje cilj ali namen zakona. Davčni zakon ima kot del davčnega prava lahko širše sistemske cilje in namene ali pa cilje in namene, ki so ožje vezani na posamezen institut zakona, denimo olajšavo, odbitek. Oboje se upošteva kot cilje in namene v smislu prvega in drugega odstavka. Pogojevanje z glavnim ali enim od glavnih namenov ni novost v sistemu obdavčitve dohodkov pravnih oseb, denimo že pri ugotavljanju upravičenja nevtralnosti obdavčitve pri združitvah, delitvah in prenosih deležev je ta pogoj določen.

V tretjem odstavku je pojasnjevalno določeno, kaj se lahko šteje za shemo. Shema lahko obsega več kot en korak ali del, kar je pomembno pri ugotavljanju dejstev in okoliščin v konkretnem primeru ter pri določitvi dejanske obdavčitve.

V četrtem odstavku je določeno, kdaj se shema ali niz shem šteje za nepristnega. Določeno je, da je shema ali niz shem nepristen, če ni bil uveden iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko realnost. Že poznana praksa iz primerov izvajanja 74. člena ZDavP-2, ter nova praksa, administrativna in sodna, bo izoblikovala prakso po tem členu. Glede na to, da gre za skupno pravilo, ki je določeno in preneseno iz direktive EU, bo merodajna tudi praksa drugih držav članic in Sodišča Evropske unije. Kot nepristnost se lahko upošteva neskladnost znotraj sheme ali niza shem, neobičajnost, krožnost transakcije.

V petem odstavku je določena širša uporaba pravila, in sicer se ta širi na druge nedavčne zakone v obsegu, kolikor ti določajo olajšave ali upravičenja, ki jih lahko pri obveznosti po zakonu uveljavljajo zavezanca za davek od dohodkov pravnih oseb. Primera takšnih zakonov sta zakon, ki ureja spodbujanje skladnega regionalnega razvoja, in zakon, ki ureja razvojno podporo Pomurski regiji, ki določata višje davčne olajšave za zavezanca na določenih območjih, kot jih določa ZDDPO-2.

Iz člena izhaja, da se nepristni shema ali niz shem ne upoštevajo, davčna obveznost pa se izračuna v skladu z določbami zakona oziroma tako, kot da sheme ne bi bilo. Posebna dodatna

sankcija po tem členu ni določena, končni učinek je torej, da se korist ne dopusti oziroma davčna ugodnost se črta.

Pravilo se uporablja za učinke, to je pridobljene koristi, po datumu uveljavitve pravila, ne glede na to, ali izhajajo iz shem pred ali po uveljavitvi zakona.

Pri izvedbi v vsakem konkretnem primeru je treba skrbnost posvečati enotni uporabi pri notranjih ali čezmejnih primerih. Pričakuje se številčnejša uporaba za čezmejne primere, ker pri njih večkrat prihaja do shem zaradi neskladnosti med davčnimi pravili več držav.

Iz celotne strukture in vsebine člena izhaja namen, da se pravilo uporablja skrbno, upošteva pravo varnost in predvidljivost, zlasti za zavezanca, ki svojo dejavnost opravljajo na pristen način, administrativno obremenjenost in morebitne vrzeli, da ne bi prihajalo do številčnih sporov.

4. člen

Ta člen določa novo poglavje, v katerega je preneseno pravilo oziroma pravila o nadzorovanih tujih družbah. Znotraj poglavja so določeni trije novi členi. **67.h člen** definira nadzorovano tujo družbo. Dva glavna opredelilna elementa morata biti kumulativno izpolnjena za navedeno kvalifikacijo. Prvi temelji na udeležbi in upravičenju do dobička, drugi pa na dejanski obdavčitvi, primerjalno z morebitno obdavčitvijo v Sloveniji. Oseba, ki ni obdavčena v Sloveniji, se obravnava kot nadzorovana tuja družba, če je zavezanec sam ali s povezanimi osebami neposredno ali posredno udeležen v osebi z več kot 50 % glasovalnih pravic ali ima posredno ali neposredno več kot 50 % kapitala ali je upravičen do več kot 50 % dobička te osebe, in je davek od dohodkov pravnih oseb na dobiček, ki ga je oseba dejansko plačala, nižji od polovice davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi se zaračunal osebi na podlagi veljavnega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji za ta dobiček po tem zakonu. Prvi odstavek je treba povezati s četrtrim in petim odstavkom, ki določata povezane osebe zavezanca za namene tega poglavja, kajti 50 % udeležba in upravičenje do dobička kot pogoj za kvalifikacijo, se izračunava skupaj za zavezanca in njegove povezane osebe. Povezane osebe po tem poglavju so definirane nekoliko drugače, kot je primer v nekaterih drugih členih zakona, denimo za namene ugotavljanja transfernih cen. Za primerjavo obdavčitev se uporabljajo pravila ZDDPO-2.

V drugem odstavku je določeno neupoštevanje poslovne enote pri pogoju primerjave med obdavčitvama, če ta ni samostojna zavezanca za davek ali je v državi nadzorovane tuje družbe oproščena davka. Tretji odstavek zaradi jasnosti in nedvoumnosti pojasnjevalno določa, da se tuja poslovna enota zavezanca ne šteje za nadzorovano tujo družbo. To pomeni, da se to poglavje ne uporablja za tuje poslovne enote zavezanca, kajti po zakonu se dohodki oziroma dobiček tuje poslovne enote vključijo v osnovo zavezanca po splošnih določbah zakona, v skladu z obsegom davčne zavezanosti.

67.i člen določa obravnavo dohodka nadzorovane tuje družbe, in sicer njegovo vključitev v davčno osnovo zavezanca. V davčno osnovo zavezanca se vključi nerazdeljen dohodek nadzorovane tuje družbe v določenem obsegu. V prvem odstavku tega člena so taksativno naštetih dohodki, ki se vključijo. Nerazdeljeni dohodek nadzorovane tuje družbe, ki se vključi v davčno osnovo davčnega zavezanca, po vsebini pomeni dobiček, ki izhaja iz teh dohodkov, ki se načeloma izračuna v skladu s pravili določenimi v ZDDPO-2.

V drugem odstavku je določena izjema od obveze vključitve dohodka iz prvega odstavka. To pomeni, da se dohodek ne vključi v davčno osnovo zavezanca, če iz dejstev in okoliščin izhaja, da nadzorovana tuja družba opravlja gospodarsko dejavnost, za katero ima na voljo osebe, opremo, sredstva in prostore.

Dodatna izjema je določena v tretjem odstavku, in sicer se dohodek ne vključi v davčno osnovo

zavezanca, če ena tretjina ali manj dohodka, ki ga prejme nadzorovana tuja družba, spada med taksativno naštetе dohodke iz prvega odstavka.

67.j člen določa izračun dohodka, ki se vključi v davčno osnovo zavezanca, vključno tudi pravila za njegovo vključevanje, ter pravila za preprečevanje oziroma odpravljanje morebitne dvojne obdavčitve.

Izgube nadzorovane tuje družbe se ne vključijo v davčno osnovo zavezanca. Prenašanje izgub nadzorovane tuje družbe v naslednja obdobja je dopustno, določena pa je uporaba domačih pravil za prenašanje in pokrivanje davčne izgube. To pomeni, da davčni zavezanec izgube nadzorovane tuje družbe pokriva z dobičkom nadzorovane tuje družbe v naslednjih letih, skladno s pravili za prenašanje in pokrivanje davčne izgube, določenimi v skladu s splošnimi pravili zakona, ki ureja obdavčitev pravnih oseb. Zaradi takšne dopustnosti prenašanja izgub se učinki pokažejo kasneje na oziroma pri vključevanju dohodka v davčno osnovo zavezanca. Dohodek, ki se vključi v davčno osnovo, se izračuna sorazmerno glede na udeležенost zavezanca v nadzorovani tuji družbi, kar poenostavi ureditev in prepreči morebitne dvakratne obdavčitve. Določeno je, da se dohodek vključi v davčno osnovo zavezanca v davčnem obdobju, v katerem se konča davčno obdobje nadzorovane tuje družbe.

Zadnji trije odstavki preprečujejo oziroma odpravljajo dvojno obdavčitev, in sicer na način zmanjševanja osnove za določen dohodek preko izvzetja ali odbitka od davka za v tujini plačan davek. Zagotoviti je treba, da ne pride do dvojne obdavčitve tega dohodka.

5. člen

Člen je končna določba. Določa začetek veljavnosti in uporabe zakona.