

DAVČNI ODTEGLJAJ OD PRIKRITEGA IZPLAČILA DOBIČKA PRI INŠPICIRANJU TRANSFERNIH CEN

Danuška Bobek Gospodarič, FURS



Bistvo prikritih izplačil dobička je v zagotovitvi določene premoženjske koristi družbenikom (od družbe ali z družbo povezane tretje osebe), kar navzven ni razvidno kot izplačilo dobička.

Pri pravnem poslu med družbo in družbenikom je podano takšno nesorazmerje med obveznostmi strank (v korist družbenika), da se lahko ta posebna premoženjska korist družbenika utemelji le z njegovo vlogo v družbi.

Prikrito izplačilo dobička se lahko opravi z zmanjšanjem premoženja družbe (npr. plačajo se določeni stroški) ali z odpovedjo povečanja premoženja družbe (npr. ne zaračunajo se določeni prihodki).

Prikrito izplačilo dobička in transferne cene



Mednarodna podjetja imajo možnost, da dobičke, z oblikovanjem transfernih cen, še pred obdavčitvijo v državi, kjer so ti dobički nastali, prenesejo v drugo državo.

TRANSFERNE CENE - cene, po katerih se vrednotijo transakcije med povezanimi osebami in nastajajo le v poslovnih transakcijah med povezanimi osebami znotraj mednarodnih skupin podjetij.

Pri obravnavi prikritih izplačil dobička je potrebno upoštevati tudi določila mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja (KIDO).

Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave razvrščajo prilagoditve transfernih cen na primarne, sekundarne in ustrezne.

Primarna prilagoditev

Primarna prilagoditev – vzpostavitev stanja, kakršno bi bilo, če bi se transakcije odvijale po neodvisnem tržnem načinu

Primer:

V davčnem inšpekcijskem nadzoru (DIN) pri zavezancu za davek v Sloveniji je ugotovljeno, da mu je matično podjetje, ki je v državi B, dvakrat zaračunalo stroške razvoja proizvodov, in sicer enkrat v obliki licenčnin in drugič neposredno, kot stroške razvoja.

Davčni organ ni priznal stroškov razvoja proizvodov na podlagi 16. člena ZDDPO-2 – opravil je primarno prilagoditev.

Po opravljeni primarni prilagoditvi v DIN se je dobiček zavezanca za davek povečal za 200.000,00 EUR.

Matična družba
(država B)

plačilo
licenčnine in
stroškov
razvoja

Družba DZ
(SLO)

Sekundarna prilagoditev

Po primarni prilagoditvi, s katero se uskladi dejanska porazdelitev dobička, se opravi sekundarna prilagoditev.

Sekundarne prilagoditve imajo obliko navideznega izplačila dividend, navideznih kapitalskih vložkov ali navideznih posojil.

Nobena določba v drugem odstavku 9. člena Vzorčnega sporazuma OECD ne preprečuje sekundarne prilagoditve, če to dovoljuje domača zakonodaja.

**Matična družba
(država B)**

**Obračun
davčnega
odtegljaja na podlagi
prvega odstavka 70. člena
in na podlagi 7. točke 74.
člena ZDDPO-2.**

**Družba DZ
(SLO)**

Ustrezna prilagoditev

Ustrezna prilagoditev - prilagoditev davčne obveznosti povezanega podjetja v drugi državi, ki jo izvede davčna uprava te države ustrezno primarni prilagoditvi, ki jo je izvedla davčna uprava v prvi državi, tako da je dobiček usklajeno razdeljen med obe državi.

Primer:

Davčni organ ni priznal stroške razvoja proizvodov na podlagi 16. člena ZDDPO-2 – opravil je primarno prilagoditev, ki je imela za posledico dvojno obdavčitev.

Da bi se izognili dvojni obdavčitvi, bi moralo matično podjetje, ob soglasju davčnega organa v državi B, za davčne namene ustrezno zmanjšati dobiček, saj so stroški razvoja produktov, zaradi primarne prilagoditve, ki je bila narejena v Sloveniji, manjši.

Takšno zmanjšanje dobička podjetja v državi B, ki je posledica povečanja dobička v Sloveniji, se imenuje ustrezna prilagoditev. Z ustrezno prilagoditvijo se odpravi dvojna obdavčitev.

Ustrezna prilagoditev se običajno opravi v postopkih za odpravo dvojnega obdavčevanja ob ustrezni repatriaciji.

Vpliv prilagoditev na obračun DDPO

STANJE PRED PRIMARNO PRILAGODITVIJO		STANJE PO PRIMARNI PRILAGODITVI (stroški v višini 200.000 pri družbi DZ (SLO) se ne priznajo, poveča se davčna osnova in obračunan davek)		STANJE PO USTREZNI PRILAGODITVI, KI SE OPRAVI V DRŽAVI B (z dovoljenjem davčnega organa države B)	
MATIČNA DRUŽBA (država B)		MATIČNA DRUŽBA (država B)		MATIČNA DRUŽBA (država B)	
PRIHODKI	40.000.000	PRIHODKI	40.000.000	PRIHODKI	39.800.000
ODHODKI	39.000.000	ODHODKI	39.000.000	ODHODKI	39.000.000
<u>DAVČNA OSNOVA</u>	1.000.000	<u>DAVČNA OSNOVA</u>	1.000.000	<u>DAVČNA OSNOVA</u>	800.000
DAVEK (20%)	200.000	DAVEK (20%)	200.000	DAVEK (20%)	160.000
DRUŽBA DZ (SLOVENIJA)		DRUŽBA DZ (SLOVENIJA)		DRUŽBA DZ (SLOVENIJA)	
PRIHODKI	40.000.000	PRIHODKI	40.000.000	PRIHODKI	40.000.000
ODHODKI	39.000.000	ODHODKI	38.800.000	ODHODKI	38.800.000
<u>DAVČNA OSNOVA</u>	1.000.000	<u>DAVČNA OSNOVA</u>	1.200.000	<u>DAVČNA OSNOVA</u>	1.200.000
DAVEK (20%)	200.000	DAVEK (20%)	240.000	DAVEK (20%)	240.000



V primeru prilagoditve davčne osnove zaradi transfernih cen v davčnih inšpekcijskih nadzorih se ugotavlja tudi obveznost obračuna davčnega odtegljaja, saj se šteje, da lahko družbenik, ki ima kvalificiran delež v izplačevalcu, uveljavi izplačilo dobička na prikrit način.

Kot prikrito izplačilo dobička se obravnavajo tudi izplačila, ki jih zavezanec izplača posredno povezani osebi (I U 632/2016-7).

Poslovanje med sestrskimi družbami običajno obvladuje in določa matična družba. Zato gre v primeru, ko sestrška družba od druge sestrške družbe pridobi določene premoženjske koristi, za plačila, ki so posledica povezanosti v mednarodni skupini podjetij.

V skladu z drugim odstavkom 5. člena ZDavP-2 je treba predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotiti po njihovi gospodarski (ekonomski) vsebini.

Prikrito izplačilo dobička kot dividendi podoben dohodek

Na podlagi 1. točke prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2 za dividende štejejo:

- dividenda, ki je dobiček ali presežek prihodkov nad odhodki, izplačan družbeniku ali članu v zvezi z udeležbo v dobičku izplačevalca, in
- dohodki, podobni dividendam, ki so naštet v 74. člena ZDDPO-2.

Za prikrito izplačilo dobička se šteje vsako nadomestilo povezani osebi (7. točka prvega odstavka 74. člena ZDDPO-2), ki ima neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru izplačevalca ali obvladuje izplačevalca na podlagi pogodbe ali na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami, in sicer zlasti:

- vsako nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec osebi iz prejšnjega stavka, zlasti zagotovitev vseh oblik sredstev in opravljanje storitev, vključno z odpustom dolga, brez plačila ali po ceni, ki je nižja od primerljive tržne cene iz 16. in 17. člena ZDDPO-2,
- plačila za nakup vseh oblik sredstev in storitev po ceni, ki je višja od primerljive tržne cene iz 16. in 17. člena tega zakona,
- plačila za sredstva in storitve, če sredstva niso bila prevzeta ali storitve niso bile opravljene,
- obresti na posojila, dana po nižji ali prejeta po višji obrestni meri, kot znaša priznana obrestna mera iz 19. člena ZDDPO-2 in
- obresti od presežka posojil iz 32. člena ZDDPO-2.

Obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji (1)

- V 70. členu ZDDPO-2 je določeno, da se davek izračuna, odtegne in plača po splošni stopnji 15 %, in sicer tudi od dohodkov, podobnim dividendam iz 74. člena ZDDPO-2.
- V tretjem odstavku 70. člena ZDDPO-2 pa je med drugim določeno, da se davek ne izračuna, odtegne in plača od dohodkov iz 1. točke prvega odstavka tega člena, plačanih nerezidentu, rezidentu v državi članici EU-ja oziroma EGP-ja, ki ni Slovenija itd, zavezancu za davek od dohodkov v državi rezidentstva, če ne gre za dohodke, plačane poslovni enoti tega nerezidenta v Sloveniji, in če nerezident davka po prvem odstavku tega člena ne more uveljavljati v državi rezidentstva, ker primeroma uveljavlja ukrep izvzema dividend iz davčne osnove in transakcija ne pomeni izogibanja davkom.

Obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji (2)

- V prvem odstavku 71. člena ZDDPO-2 *(preko katerega je v ZDDPO-2 implementirana direktiva EU, ki se nanaša na obdavčenje, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU (direktiva mati-hči))*, je določeno, da se davka ne odtegne od dividend in dohodkov, podobnih dividendam, ki se razdelijo osebam, ki imajo eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU.
- V drugem odstavku 71. člena ZDDPO-2 pa je nadalje določeno, da se določba prvega odstavka 71. člena ZDDPO-2 ne uporablja za znesek dohodkov, podobnih dividendam, ki se štejejo za prikrito izplačilo dobička, če znesek plačil ni skladen s 16. členom ZDDPO-2.

Uveljavljanje oprostitve obračuna davčnega odtegljaja v DIN na podlagi tretjega odstavka 70. člena ZDDPO-2 (1)

Primer:

V DIN transfernih cen je bilo ugotovljeno, da stroški storitev, ki jih je zavezanec plačeval matični družbi iz države članice EU niso v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Davčni organ navedenih stroškov ni priznal na podlagi 16. člena ZDDPO-2. Obračunan je bil davek od dohodkov pravnih oseb in davčni odtegljaj od prikritega izplačila dobička.

Zavezanec za davek je želel uveljavljati oprostitev obračuna davčnega odtegljaja iz naslova sekundarne prilagoditve v skladu s tretjim odstavkom 70. čl. ZDDPO-2, *ki določa, da se davek ne izračuna, odtegne in plača od dohodkov iz 1. točke prvega odstavka 70. člena, plačanih nerezidentu, rezidentu v državi članici EU oziroma EGP, ki ni Slovenija, zavezancu za davek od dohodkov v državi rezidentstva, če ne gre za dohodke, plačane poslovni enoti tega nerezidenta v Sloveniji, in če nerezident davka po prvem odstavku tega člena ne more uveljavljati v državi rezidentstva, ker primeroma uveljavlja ukrep izvzema dividend iz davčne osnove in transakcija ne pomeni izogibanja davkom.*

V ta namen je zavezanec predložil izjavo, da izpolnjuje pogoje iz tretjega in petega odstavka 70. člena ZDDPO-2, in priloge: izjave direktnega in indirektnega družbenika, potrdilo o rezidentstvu prejemnikov dohodka za davčne namene v času izplačila in prepis zakonske določbe v državi rezidentstva (10. člen avstrijskega ZDDPO), na podlagi katere ni mogoče uveljavljati v Sloveniji plačanega davka, pojasnila davčnih svetovalcev in izjavo, da transakcija ne pomeni izogibanja davkom.

Uveljavljanje oprostitve obračuna davčnega odtegljaja v DIN na podlagi tretjega odstavka 70. člena ZDDPO-2 (2)

STALIŠČE DAVČNEGA ORGANA:

Postopek za uveljavljanje oprostitve po določbi tretjega odstavka 70. člena ZDDPO-2 je predpisan v 383. a členu ZDavP-2.

Zavezanec za davek oprostitve obračuna davčnega odtegljaja iz naslova sekundarne prilagoditve, v skladu s tretjim odstavkom 70. člena ZDDPO-2, ne more uveljavljati v postopku DIN, ker oprostitvev odtegnitve davka (po prvem odstavku 383. a člena ZDavP-2) velja ob izplačilu dohodka, v kolikor plačnik davka razpolaga z ustreznimi dokazili.

Vračilo plačanega odtegljaja lahko tako uveljavlja šele po izdani odločbi na podlagi določb tretjega in petega odstavka 383. a člena ZDavP-2.

Zahtevek za vračilo davka v skladu s tretjim odstavkom 383. a člena ZDavP-2 vloži plačnik davka v petih letih od plačila davka, k vlogi pa mora priložiti ustrezno izjavo prejemnika dividend, da izpolnjuje pogoje iz tretjega odstavka 70. člena ZDDPO-2 in potrdilo o rezidentstvu prejemnika dividend za davčne namene v času izplačila.

Postopek za uveljavljanje oprostitve obračuna davčnega odtegljaja na podlagi tretjega odstavka 70. člena ZDDPO-2 v DIN (3)

Verodostojnost izjave lahko zavezanec podkrepi s prepisom zakonske določbe v državi rezidentstva, na podlagi katere ni mogel uveljavljati v Sloveniji plačanega davka ali s podobnim dokazilom (npr. prepis predpisa o izvzemu tujih dividend iz davčne osnove, o odpravi dvojne obdavčitve, prepis določbe o oprostitvi od obdavčitve oz. obdavčitvi po stopnji 0 %, priloga k davčnemu obračunu, iz katere izhaja, da nerezident celotnega zneska davka ni mogel uveljavljati zaradi metode odbitka ipd.).

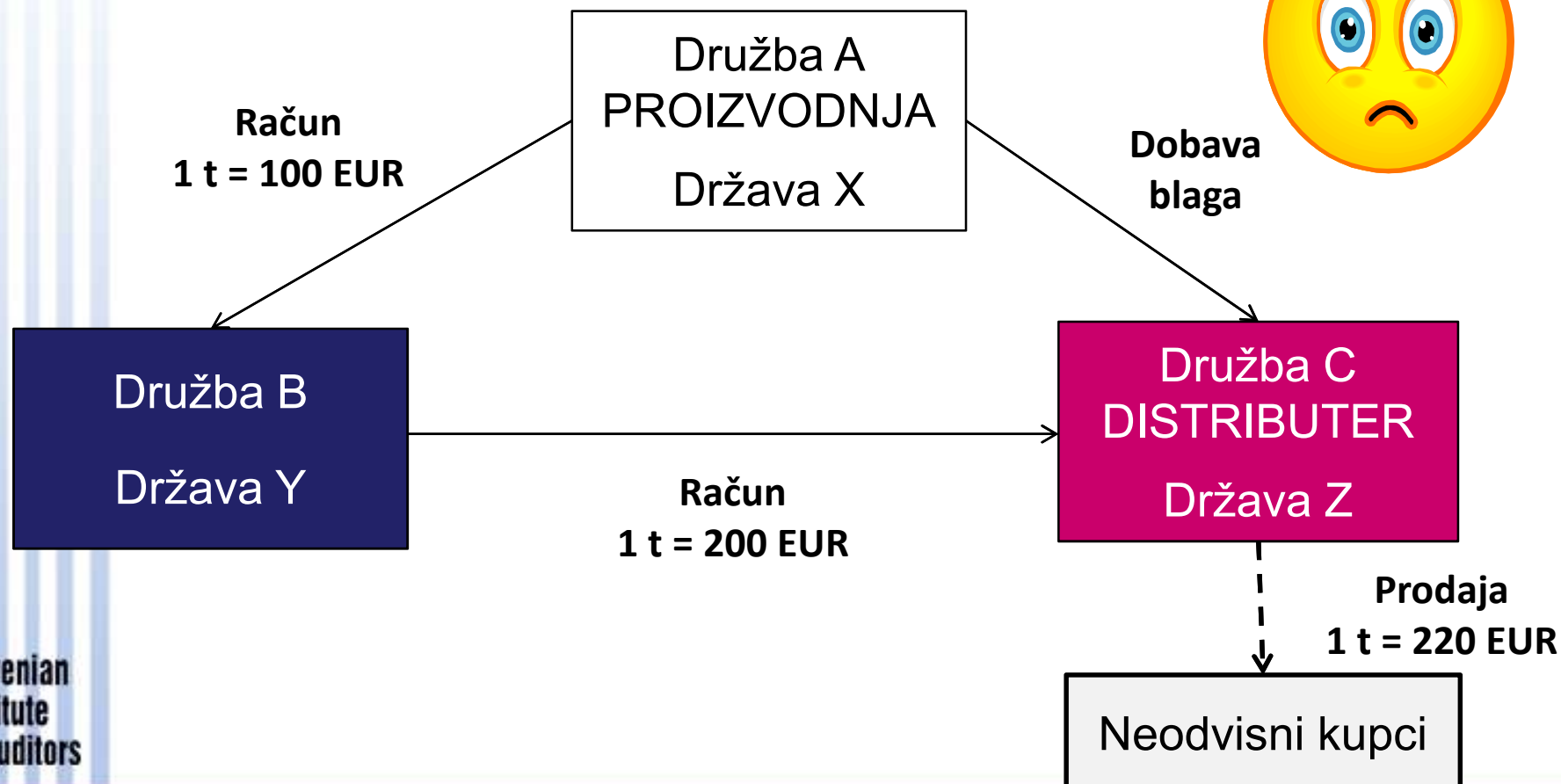
Davčni organ verodostojnost izjave ugotavlja po načelu proste presoje dokazov v skladu z 10. členom Zakona o splošnem upravnem postopku – ZUP. V primeru dvoma lahko navedbe iz izjave preveri na podlagi mednarodne izmenjave informacij.

Stališče Furs: Zavezanec lahko vračilo obračunanega in plačanega davčnega odtegljaja, ki mu je bi zaračunan v DIN, uveljavlja naknadno.

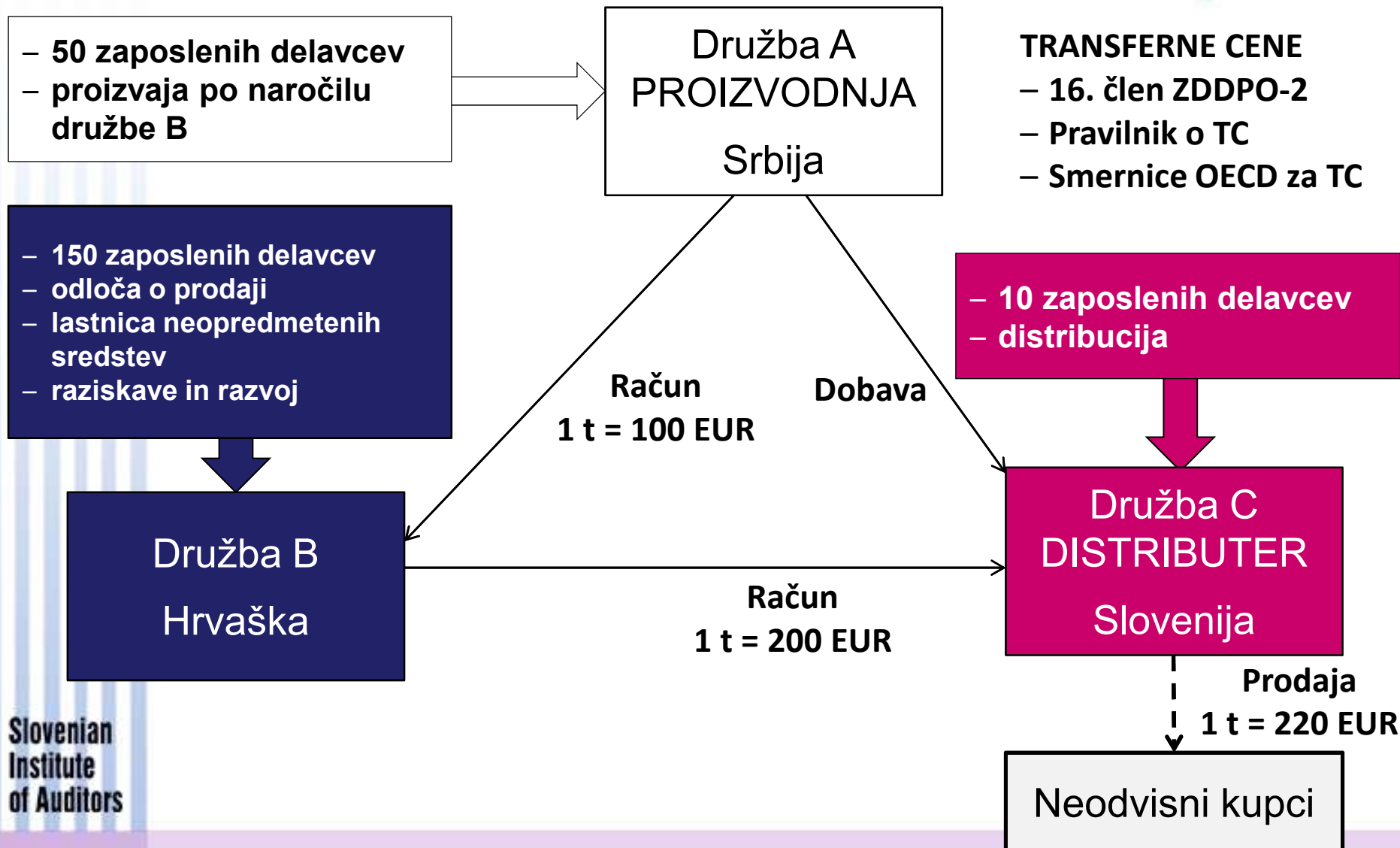
Pogoj, da lahko zavezanec za davek uveljavlja te ugodnosti je, da njegova dejanja ne pomenijo izogibanja davkom.

Primer: Presojanje mednarodnih transakcij med povezanimi osebami(1)

Ali so cene v transakcijah v skladu z neodvisnim tržnim načelom?



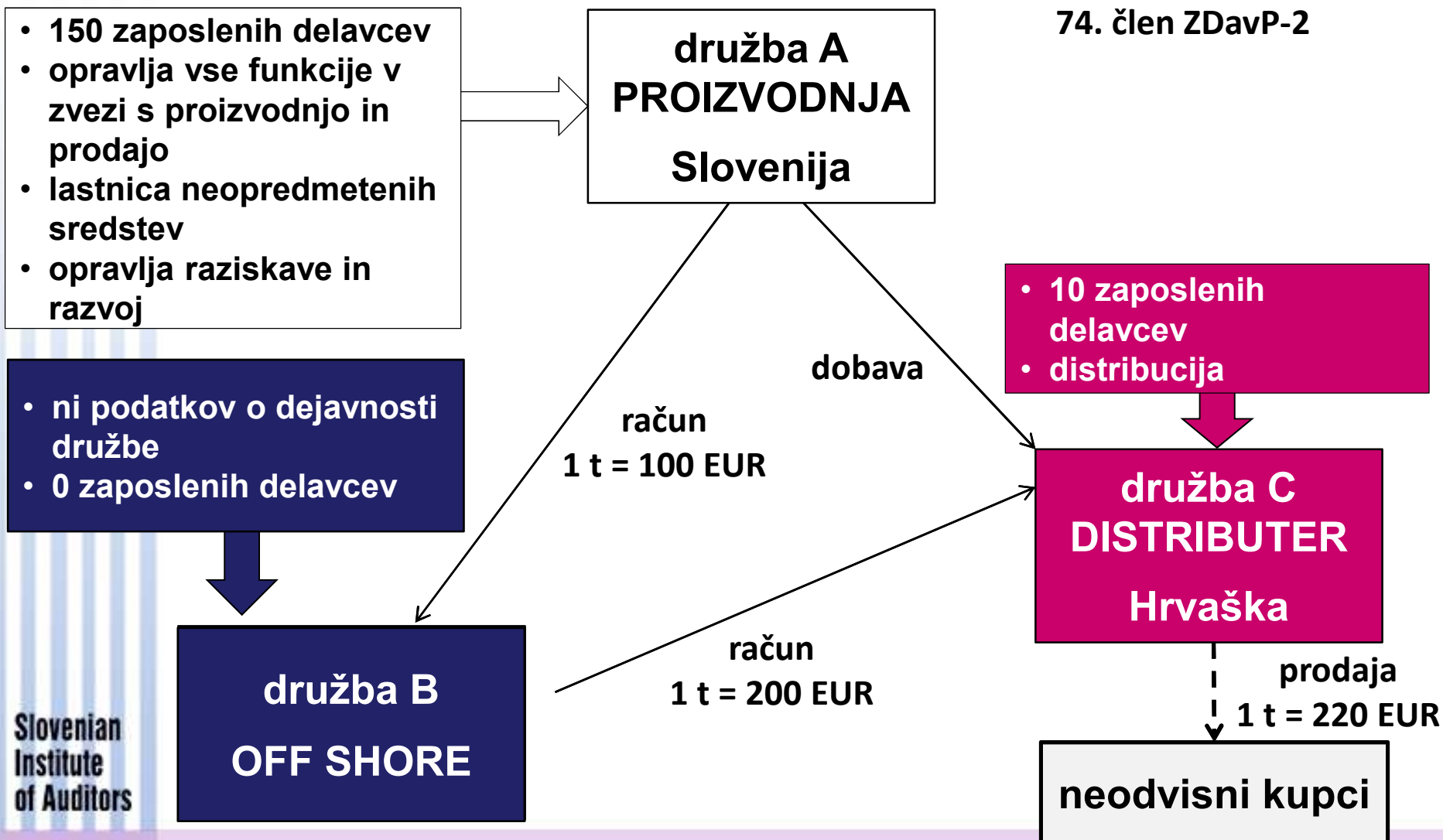
Primer: Transakcije imajo ekonomsko substanco (2)



Primer: Transakcije nimajo ekonomske substance (3)



74. člen ZDavP-2



Davčno načrtovanje ali davčno izogibanje?

DAVČNO NAČRTOVANJE

- 16. člen ZDDPO-2 (uporaba v primeru transakcij med povezanimi osebami nerezidenti) ter OECD Smernice za določanje transfernih cen (tudi 19. in 32. člen ZDDPO-2).
- Transakcije imajo ekonomsko substanco, sodelovanje davčnega zavezanca in davčnega organa.
- Obračun davčnega odtegljaja v skladu z določili 70. in 74. člena ZDDPO-2.
- Zavezanci lahko uveljavljajo vračilo davčnega odtegljaja in ugodnosti na podlagi KIDO.
- Pravica do odprave dvojnega obdavčenja in postopka skupnega dogovora.

DAVČNO IZOGIBANJE

- O davčnem izogibanju govorimo takrat, ko zavezanec za davek zmanjšuje svoje davčne obveznosti s pravnimi sredstvi, deluje torej v okviru zakona, vendar v nasprotju z njegovim namenom, transakcije pa nimajo ekonomske vsebine (navideznost poslov). Edini motiv teh transakcij je davčni prihranek. Zavezanec torej izkorišča luknje v zakonu oziroma uporablja pravne predpise za namene, za katere niso bili predvideni.
- 74. člen ZDavP-2 (navidezen pravni posel).
- Obračun davčnega odtegljaja v skladu z določili 70. in 74. člena ZDDPO-2.
- Zavezanci nimajo pravice do vračila davčnega odtegljaja, postopov za odpravo dvojnega obdavčenja, postopkov skupnega dogovora in ostalih ugodnosti iz KIDO.

Primer: 74. člen ZDavP-2 in obračun davčnega odtegljaja (1)

- Davčni organ je v DIN ugotovil, da je zavezanec plačeval stroške storitev povezani družbi na Cipru, ki pa ni opravljala nobenih funkcij (družba ni imela nobenega zaposlenega delavca), dejansko je imela družba samo poštni nabiralnik.
- Zaradi ugotovitve, da transakcija ni imela nobene ekonomske vsebine in da je bil edini namen te transakcije, da se prenese dobiček iz RS v državo z davčno ugodnejšim okoljem, davčni organ ni priznal te transakcije na podlagi 74. člena ZDavP-2, ki v tretjem odstavku določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje.
- Povečal je davčno osnovo za 200.000,00 EUR ter obračunal davčni odtegljaj od prikritega izplačila dobička v višini 30.000,00 EUR. Zavezanec za davek je plačal tako dodatno obračunan davek od dohodkov pravnih oseb, kot tudi davčni odtegljaj.
- Zavezanec za davek je želel po izdani odločbi uveljavljati vračilo plačila davčnega odtegljaja na podlagi 376. člena ZDavP-2 (vračilo plačanega davka).

Primer: 74. člen ZDavP-2 in obračun davčnega odtegljaja (2)

- Zavezanec ni upravičen do vračila plačila davčnega odtegljaja na podlagi 71. člena ZDDPO-2, saj ta v šestem odstavku določa, da se ugodnosti iz tega člena ne priznajo, če gre pri zavezancih za okoliščine po 74. členu ZDavP-2, oziroma če gre za shemo ali niz shem, pri katerih je bil glavni namen ali eden od glavnih namenov pridobitev davčne ugodnosti, pri tem pa se nepriznanje ugodnosti lahko nanaša le na en korak ali del v shemi.
- Nadalje zavezanec ni upravičen do znižanja davčnega odtegljaja na podlagi KIDO, kljub temu da KIDO s Ciprom določa (10. člen – dividende), da *"se lahko dividende obdavčijo tudi v državi pogodbenici, katere rezident je družba, ki dividende plačuje, in v skladu z zakonodajo te države, če pa je upravičeni lastnik dividend rezident druge države pogodbenice, tako obračunani davek ne sme presegati 5 % bruto zneska dividend"*.
- Pri transakcijah ali dogovorih, ki so sklenjeni zaradi zlorabe, države niso dolžne zagotavljati ugodnosti iz KIDO, v tem primeru torej do znižanja davčnega odtegljaja do stopnje, ki je določena v mednarodni pogodbi s Ciprom.

Smernice OECD tč. 4.72: Davčni zavezanec pri katerem je bila opravljena primarna prilagoditev, lahko doseže repatriiranje presežnega dobička od matične družbe (plačilo ali vzpostavitev terjatve do matične družbe). V takšnem primeru se davčni odtegljaj ne obračuna.

Z repatriacijo se mora strinjati tudi pristojni organ druge države.

Smernice OECD v tč. 4.78 navajajo, da se priporoča, ker večina držav članic OECD-ja za zdaj še nima veliko izkušenj z repatriiranjem, da se dogovori med zavezanci in davčnimi upravami o možnem repatriiranju obravnavajo v postopkih za odpravo dvojne obdavčitve, če je bil ta začet zaradi primarne prilagoditve.

**Matična družba
(država B)**

repatriacija
200.000,00 EUR iz
naslova dvakrat
zaračunanih
stroškov razvoja
produkta

**Družba DZ
(SLO)**

Odprava dvojne obdavčitve na podlagi KIDO

Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčenja (KIDO):

- 2. odstavek 9. člena KIDO – odprava dvojnega obdavčenja,
- 25. člen KIDO – postopek skupnega dogovora za odpravo dvojnega obdavčenja med pristojnimi organi.

KIDO: „Država pogodbenica ima dejansko obveznost ustrezno prilagoditi davčno obveznost povezanega podjetja (ustrezna prilagoditev).“

Odprava dvojne obdavčitve na podlagi KIDO se lahko uporabi, če imata vpleteni državi sklenjen KIDO.

Odprava dvojne obdavčitve na podlagi Arbitražne konvencije EU

**Konvencija o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom
dobička povezanih podjetij – Arbitražna konvencija EU (Convention
90/436/EEC):**

- **5. člen** – v primeru, ko želi država pogodbenica preračunati dobiček podjetja, mora o tej nameri pravočasno obvestiti podjetje. S tem je podjetju dana možnost, da pravočasno obvesti drugo povezano podjetje in posledično tudi drugo državo pogodbenico. Če se obe podjetji in davčni upravi strinjajo, se izvede ustrezna prilagoditev. (6. člen - če se katera od strank ob posredovanju informacij o preračunu dobička z namero ne strinja, se lahko sproži postopek skupnega dogovora; 7. člen - če pristojna organa v dveh letih ne sprejmeta odločitve, se ustanovi svetovalna komisija. Državi morata po sprejetju odločitve s strani svetovalne komisije v šestih mesecih rešiti zadevo.)

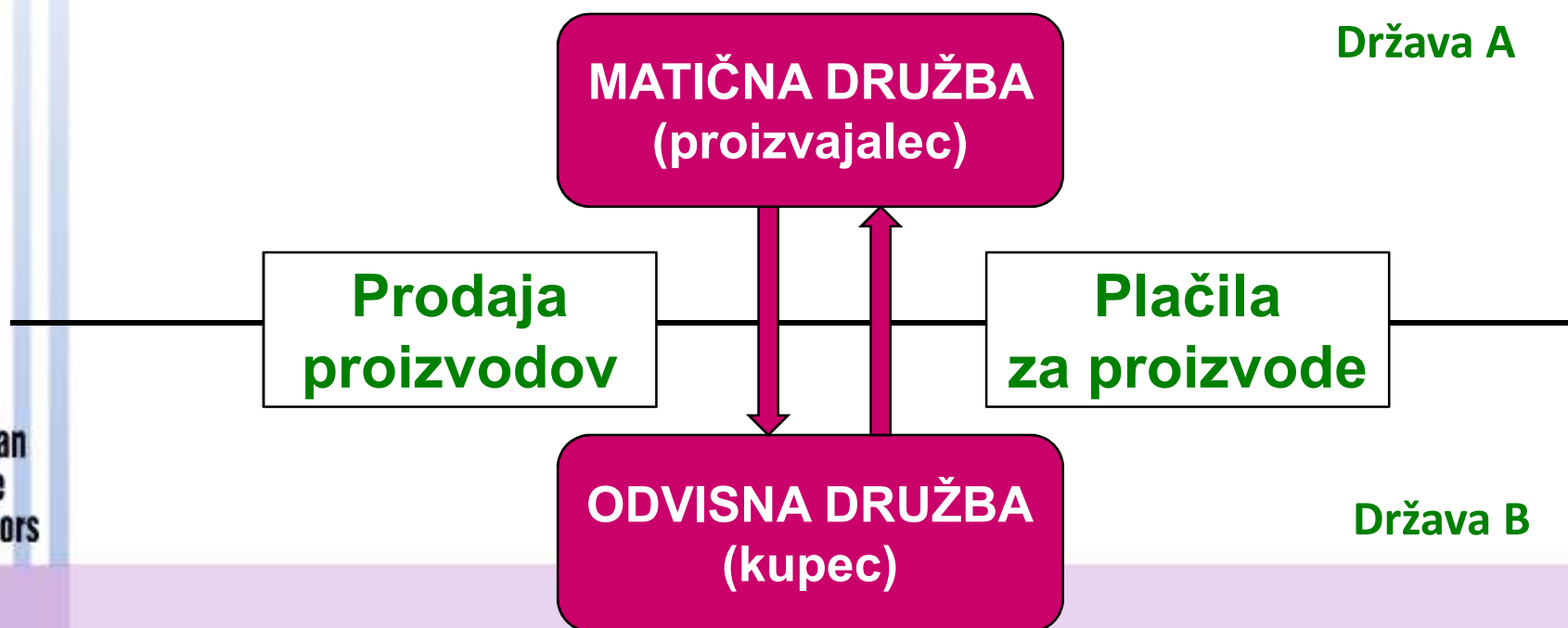
Po KIDO se lahko sproži postopek skupnega dogovora glede vsakršnega obdavčevanja, po Arbitražni konvenciji EU pa se lahko sproži postopke samo glede transfernih cen.

V primeru, da je bila v davčnem postopku prilagoditev davčne osnove opravljena in so bile ugotovljene nepravilnosti, ki so povržene strogi kazni, pristojni organi niso dolžni začeti postopka skupnega dogovora.

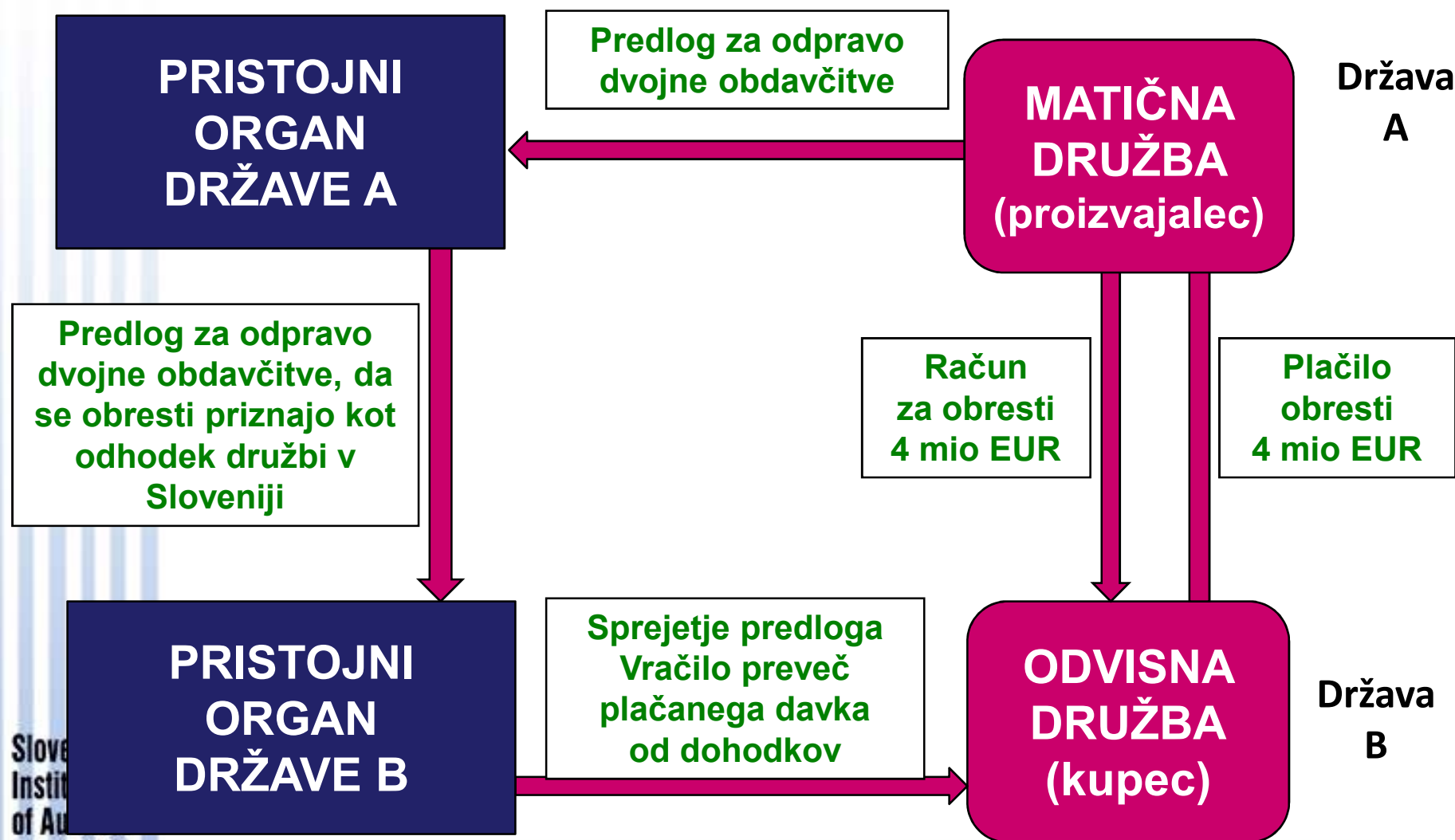
Odprava dvojne obdavčitve na podlagi 9. člena KIDO in 5. člena Arbitražne konvencije (1)

Transakcije med povezanimi osebami:

- matična družba A iz države A (članice EU) je prodajala proizvode odvisni družbi B s sedežem v drugi državi članici EU,
- odvisna družba B je poravnavała svoje obveznosti v rokih, ki so presegali 90 dni, zato je davčni organ države A je sprejel stališče, da podaljšani roki plačil, ne pomenijo zgolj poravnavanja rednih obveznosti, temveč gre za posojilo, od katerega je potrebno obračunati obresti.
- davčni organ je povečal davčno osnovo za prihodke od obresti za 4 mio EUR.



Odprava dvojne obdavčitve na podlagi 9. člena KIDO in 5. člena Arbitražne konvencije (2)



HVALA ZA VAŠO POZORNOST!