



PREDLOG ZA JAVNO OBRAVNAVO
EVA: 2015-1611-0008

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

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 in 23/15; v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2), ki se uporablja od 1. januarja 2007, je bil sprejet v okviru davčne reforme 2006. Cilj te reforme je bil zagotoviti obdavčitev, ki bo davčnim zavezancem omogočala pregledno in konkurenčno davčno okolje za poslovanje.

V ZDDPO-2 so prenesene vse tri temeljne direktive EU na področju podjetniškega obdavčevanja, med njimi Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (prenovitev) (UL L št. 345 z dne 29. decembra 2011, str. 8) (v nadaljnjem besedilu: Direktiva Sveta 2011/96/EU).

Direktiva 2011/96/EU ureja skupen sistem obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic. Oprošča dividende, ki jih odvisna družba plača matični, od davčnega odtegljaja, in odpravlja dvojno obdavčenje takih prihodkov na ravni matične družbe.

Direktiva 2011/96/EU je prenesena v ZDDPO-2 in Pravilniku o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 60/07 in 55/13). V ZDDPO-2 je v 24. členu, ki ureja izvzem dividend in dohodkov, podobnih dividendam, med drugim določeno, da se pri določanju davčne osnove zavezanca prejete dividende oziroma drugi deleži iz dobička, izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če je izplačevalec:

1. zavezanec za davek po ZDDPO-2; ali
2. za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene z državo nečlanico EU, ne šteje kot rezident izven EU in je poleg tega zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire obdavčitve; ali
3. zavezanec za davek od dohodka oziroma dobička, primerljiv z davkom po tem zakonu, in ni rezident države, v primeru poslovne enote pa se ta ne nahaja v državi, v kateri je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %, in je država

objavljena na seznamu v skladu z 8. členom ZDDPO-2, pri tem pa to ne velja za izplačevalca, ki je rezident druge države članice EU po 2. točki.

24. člen odpravlja ekonomsko dvojno obdavčenje, kar pomeni, da se odpravlja z izvzemom prejetih dividend in drugih deležev iz dobička iz davčne osnove zato, ker je bil pri izplačevalcu dobiček, iz katerega so plačane dividende, že obdavčen. V ZDDPO-2 so za izvzem določeni nekateri pogoji, ki so vzeti iz direktive o matičnih in odvisnih družbah. Ti pogoji so torej določeni v direktivi, država članica pa lahko za izvzem določi ugodnejše pogoje. V ZDDPO-2 tako za izvzem dividend ni pogoja minimalne udeležbe in njenega trajanja.

Po podatkih iz obračunov davka od dohodkov pravnih oseb je bilo v obdobju 2010–2014 v povprečju za 510 mio. evrov izvzema dividend in dohodkov, podobnih dividendam, iz davčnih prihodkov zavezancev. V povprečju 1.500 zavezancev letno uveljavlja ta izvzem.

V 71. členu ZDDPO-2, ki ureja obdavčenje, veljavno za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, je med drugim določeno, da se davka ne odtegne od plačil dividend, razdeljenih osebam, ki imajo eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja, veljaven za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, če:

1. ima prejemnik najmanj 10 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v delniškem kapitalu, osnovnem kapitalu ali glasovalnih pravicah osebe, ki deli dobiček;

2. traja najnižja udeležba iz 1. točke najmanj 24 mesecev; in je

3. prejemnik:

a) oseba, ki ima eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance;

b) za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se ne šteje kot rezident izven EU v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjeno z državo nečlanico; in

c) je zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire.

71. člen ZDDPO-2 odpravlja mednarodno pravno dvojno obdavčenje v EU. O takem obdavčenju govorimo, ko dve davčni jurisdikciji s podobnim davkom obdavčita isti dohodek istega zavezanca. Tako na primer ena jurisdikcija obdavči dividendo zavezanca na viru (davčni odtegljaj), druga pa vključi dividendo v davčno osnovo tega prejemnika in jo obdavči z davkom na dohodek. 71. člen ZDDPO-2 določa, kdaj se davek na viru ne odtegne, zato odpravlja opisane okoliščine na skupnem trgu.

Po podatkih FURS je bilo v letih 2010–2013 v povprečju letno odtegnjenega 1,6 mio. evrov davka od dividend, ki so bile dobiček ali presežek prihodkov nad odhodki, izplačan družbenikom ali članom, v zvezi z udeležbo v dobičku izplačevalca in so bile v glavnem izplačane v države nečlanice EU. Znesek teh dividend je znašal v povprečju 20,5 mio. evrov v povprečju 64 zavezancev.

Direktiva Sveta 2011/96/EU je bila v zadnjem obdobju dvakrat spremenjena, in sicer z:

– Direktivo Sveta 2014/86/EU z dne 8. julija 2014 o spremembi Direktive 2011/96/EU o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (Uradni list EU, OJ L 219/40 z dne 25. 7. 2014) in

– Direktivo Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015 o spremembi Direktive 2011/96/EU o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (Uradni

list EU, OJ L 21/1 z dne 28. 1. 2015).

Spremembe Direktive Sveta 2011/96/EU so posledica spremenjenih razmer na področju delovanja direktive.

Dvojno neobdavčevanje je eno ključnih področij EU, na katerem se je začelo hitro in usklajeno ukrepanje. Gre za izboljšanje pravnega delovanja notranjega trga, in sicer z odpravo davčnih vrzeli, ki nastanejo z izkoriščanjem razlik med davčnimi sistemi držav. Zaradi dvojnega neobdavčevanja izgubijo države članice veliko prihodkov, med podjetji na enotnem trgu pa povzroča neloyalno konkurenco. Poseben primer dvojnega neobdavčevanja je leta 2009 ugotovila Skupina za kodeks ravnanja na področju podjetniškega obdavčevanja v zvezi z nekaterimi neskladji pri finančnih hibridih.

Povečanje čezmejnih naložb je čezmejnimi skupinam omogočilo denimo uporabo hibridnih finančnih instrumentov in tako neupravičene prednosti zaradi neskladij med različnimi davčnimi obravnavami držav. Prva navedena sprememba direktive, ki je tudi bistvena, zadeva prav neskladja pri hibridnih posojilih. Njen namen je, da se vse družbe obdavčijo glede na pridobljeni dobiček v zadevni državi članici EU in da se ne morejo izogniti plačilu davkov z uporabo vrzeli, ki nastanejo pri hibridnem financiranju v čezmejnih primerih. Zagotavljajo se učinkoviti ukrepi proti dvojnemu neobdavčevanju na tem področju. Hibridna posojila so finančni instrumenti, ki imajo značilnosti dolžniškega in lastniškega kapitala. Ker države hibridna posojila v davčnem smislu opredeljujejo različno (kot dolžniški ali lastniški kapital), se plačila v okviru takega posojila v eni državi (državi plačnika) lahko obravnavajo kot davčni izdatek/odhodek, v drugi državi (državi prejemnika plačila) pa kot davka oproščena razdelitev dobička (dividende), zaradi česar nastaja neželjeno dvojno neobdavčevanje.

Druga navedena sprememba direktive pa se nanaša na določbo o preprečevanju zlorab. Že Direktiva Sveta 2011/96/EU omogoča državam članicam sprejetje notranjih določb o tem. Vendar so obstoječi ukrepi držav članic za preprečevanje zlorab zelo raznovrstni, saj so bili zasnovani za obravnavo posebnih pomislekov držav članic in glede na značilnosti njihovih davčnih sistemov. Namen spremembe je vzpostaviti enotno pravilo in zagotoviti, da družbe ne bi neupravičeno izkoriščale določb direktive o matičnih in odvisnih družbah. Direktiva Sveta (EU) 2015/121 določa t. i. *de minimis* pravilo oziroma skupno minimalno pravilo za preprečevanje zlorab, ki dopolnjuje – in ne nadomešča – nacionalna ali na sporazumih temelječa pravila. Predlog uvaja minimalno zaščito direktive pred zlorabami s skupnim pravilom proti zlorabam, ki se uporabi zgolj in v obsegu, če država članica ne bi imela svojega pravila ali to ne bi bilo zadostno.

Na tem mestu je pomembno poudariti, da je v Sloveniji v zakonu, ki ureja davčni postopek, že določen 74. člen, namreč člen, ki preprečuje izogibanja oziroma zlorabe.

Obe spremembi Direktive Sveta 2011/96/EU, to sta Direktiva Sveta 2014/86/EU in Direktiva Sveta (EU) 2015/121, morajo države članice uveljaviti v svoji zakonodaji do 31. decembra 2015.

1.2 Z Uredbo Komisije št. 475/2012 z dne 5. junija 2012 o spremembi Uredbe (ES) št. 1126/2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002 glede Mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 1 in Mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 19 (UL L št. 146 z dne 6. 6. 2012, str. 1) se je spremenil Mednarodni računovodski standard 19 - Zasluzki zaposlencev, ki se uporablja najpozneje s prvim poslovnim letom, ki se začne 1. 1. 2013 ali pozneje. Posledično so bili spremenjeni tudi Slovenski računovodski standardi oziroma sprejet je bil Sklep o prenehanju uporabe Pojasnila 1 k SRS 10 (2006) – Rezervacije za odpravnine ob

upokojitvi in jubilejne nagrade za poslovno leto, ki se začne 1. 1. 2014 ali pozneje.

Na podlagi novih določb MRS 19 se zneski ponovnih meritev čistih obveznosti za pozaposlitvene zasluške zaposlencev, ki sodijo pod programe z določenimi zasluški, ne pripoznajo v izkazu poslovnega izida, temveč v izkazu drugega vseobsegajočega donosa. V naslednjem obdobju se ti učinki ne smejo prerezvrstiti v poslovni izid, lahko pa se prenesejo z lastniškim kapitalom.

Ugotavljanje davčne osnove po ZDDPO-2 temelji oziroma je tesno povezano z ugotavljanjem dobička za poslovne namene po pravilih računovodenja. Zato sprememba MRS 19 vpliva tudi na ugotavljanje davčne osnove po ZDDPO-2.

2. CILJI, NAČELA IN POGLAVITNE REŠITVE PREDLOGA ZAKONA

2.1 Cilji

2.1.1 Cilj zakona je odprava dvojnega neobdavčevanja ob izvzemu dividend zaradi neskladij pri t. i. hibridnih posojilih ter preprečevanje zlorab direktive o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic.

2.1.2 Cilj zakona je vključitev učinkov ponovnih meritev čistih obveznosti za pozaposlitvene zasluške zaposlencev, ki sodijo pod programe z določenimi zasluški, v davčno osnovo.

2.2 Načela

Ob načelu enake davčne obravnave se predlog zakona ne odmika od načel, na katerih temelji osnovni zakon. Načela predloga zakona so zlasti pošteno obdavčenje z odpravo dvojnega neobdavčenja, preprečevanje zlorab in konsistentno obdavčenje.

2.3 Poglavitne rešitve

2.3.1 Predlog zakona določa, da se ne dopusti izvzem dividend iz davčne osnove prejemnika v obsegu, v katerem so ti dohodki pri ugotavljanju davčne osnove izplačevalca odhodek oziroma izdatek. Tako se zagotavlja enkratna obdavčitev. Gre za okoliščine pri t. i. hibridnih posojilih, ko izplačevalec in prejemnik različno obravnavata dohodek ter je pri njima deležen tudi različne davčne obravnave. V 24. členu ZDDPO-2 je urejen izvzem dividend za vse okoliščine in ne samo za tiste, ki jih ureja direktiva o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, in sicer za okoliščine znotraj Slovenije, za okoliščine med državami članicami EU in tiste s tretjimi državami, pri tem pa izvzem ni mogoč za prejeta plačila iz t. i. držav na seznamu z nižjimi obdavčitvami. Posledično je tudi rešitev, da se ne dopusti izvzem dividend iz davčne osnove prejemnika v obsegu, v katerem so ti dohodki pri izplačevalcu odhodek oziroma izdatek, določena za vse navedene okoliščine.

Predlog zakona določa pravilo za preprečevanje zlorab pri izvzemu dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam, ter pri obdavčenju na viru, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU. Predlagano pravilo dopolnjuje in nadgrajuje veljavni 74. člen zakona, ki ureja davčni postopek. Navedeni 74. člen določa pravilo »vsebina pred obliko« in »ekonomsko vsebino«. Predlog opredeljuje zadeve, izhajajoče iz ureditve v direktivi EU in ne pokrite s 74. členom zakona, ki določa davčni postopek. V predlog je vključeno merilo »poglavitni ali eden od poglavitnih namenov je pridobitev davčne prednosti«, ker je določeno v tem zakonu že za izvajanje davčnih združitvev in delitev, ki jih obravnava pravo EU, preneseno v

slovenski pravni red, na področju podjetniškega obdavčevanja.

2.3.2 Predlog zakona določa pravno podlago za vključitev učinkov ponovnih meritev čistih obveznosti za pozaposlitvene zasluge zaposlencev, ki sodijo pod programe z določenimi zasluzki (to je ponovnih meritev rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in rezervacij za pokojnine), v davčno osnovo, in sicer ob porabi oziroma odpravi le-teh.

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

Ob upoštevanju drugih pomembnih ciljev, kot sta poštena konkurenca in učinkovitost, se predvideva, da bo ukrepanje proti dvojnemu neobdavčenju zaradi t. i. hibridnih finančnih ureditev in proti agresivnemu davčnemu načrtovanju imelo pozitivne učinke na davčne prihodke. To je bilo tudi poudarjeno ob sprejemanju sprememb direktive EU. Učinek se pričakuje pri obdavčitvi na področjih, na katerih so bile do zdaj mogoče vrzeli pri obdavčitvi oziroma dvojna neobdavčitev.

Kot ugotavlja OECD v nekaterih svojih poročilih, so učinki izgube davčnih prihodkov davčnega načrtovanja tako visoki (med 4 in 10 % davka od dohodkov pravnih oseb na svetovni ravni), da je nujno usklajeno ukrepanje držav. V državah, v katerih je delež mednarodnih podjetij višji – v to skupino spada Slovenija – so učinki višji, a hkrati upadajo z višino davčne stopnje; Slovenija ima eno najnižjih. Poleg tega taki ukrepi zmanjšujejo tveganje novih oblik davčnega načrtovanja, ki bi dodatno zniževale davčne prihodke v prihodnjih letih. Učinek bi bil verjetno še večji, če države v zadnjih letih ne bi sprejele vrste ukrepov za zaježitev davčnega načrtovanja. Zaradi velike gibljivosti kapitala in pomanjkanja podatkov je nemogoče zanesljivo oceniti učinke, ki bi v posamezni državi, vključno v Sloveniji, nastali ob tokratnih ukrepih, kakor ni zanesljivo mogoče oceniti učinkov preteklih ukrepov.

V zvezi z davčno obravnavo zaradi spremembe računovodske obravnave pozaposlitvenih zaslužkov zaposlencev, ki se nanašajo na programe z določenimi zasluzki, na podlagi sprememb MRS 19 oziroma SRS ocenjujemo, da bo učinek na prihodke državnega proračuna v prvih letih zanemarljiv, v daljšem časovnem obdobju pa blizu nevtralnega.

Ocenjujemo, da bo skupni učinek vseh sprememb po tem predlogu zakona za prihodke državnega proračuna pozitiven. Natančne ocene ni mogoče dati zaradi pomanjkanja podatkov in visoke gibljivosti kapitala, ki je predmet obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb.

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

V EU je področje sistema obdavčevanja dohodkov podjetij manj usklajeno. Na področju obdavčevanja dohodkov pravnih oseb veljajo tri direktive EU, in sicer skupen sistem obdavčevanja oziroma t. i. davčna nevtralnost v trenutku čezmejne reorganizacije, skupen sistem obdavčevanja obresti in licenčnin med povezanimi družbama iz različnih držav članic ter

skupen sistem obdavčevanja matičnih in odvisnih družb iz različnih držav članic. Vse tri direktive, ki določajo navedene ureditve, so prenesene v ZDDPO-2.

Avstrija

Zavezanci za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb so rezidenti in nerezidenti. Rezidenti so obdavčeni na svetovnem dohodku, nerezidenti pa od dohodka, ki ga dosežejo v Avstriji preko poslovne enote. Davčna osnova se izračuna na podlagi prihodkov in davčno priznanih odhodkov. Za davčno priznane odhodke se štejejo odhodki za obresti, licenčnine, amortizacijo, določene vrste rezervacij (npr. tudi za rezervacije za odpravnine in pokojnine) in stroške dela.

Davek se plačuje po stopnji 25 %.

V sistemu obdavčitve dohodkov pravnih oseb so prenesene: 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.

Omogočen je izvzem domačih in tujih dividend. Za izvzem so določeni pogoji. Dividende, vključno s prikritimi izplačili, so pri prejemniku rezidentu, če jih izplača drugi rezident, izvzete iz obdavčenja ne glede na udeležbo. Dividende iz tujine se izvzemajo iz obdavčenja pod določenimi pogoji, in sicer če je udeležba v kapitalu 10 % in ta udeležba traja vsaj 1 leto ter gre za točno določene družbe iz EU ali za primerljive tem iz držav nečlanic EU. Od 31. decembra dalje velja pravilo, da se izvzem dopusti le, če dividenda z virom v tujini ni bila davčno priznana kot odhodek pri družbi, ki je delila dobiček.

(Vir: e-izdaja IBDF, 2015; IBFD knjižna izdaja 2014)

Italija

Zavezanci za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb so tako rezidenti kot nerezidenti. Rezidenti so obdavčeni na svetovnem dohodku, izkazanem v izkazu poslovnega izida na podlagi računovodskih pravil in ob upoštevanju davčnih predpisov.

Davek se plačuje po stopnji 27,5 %.

Prenesene 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.

Dividende, tuje in domače, so izvzete iz obdavčitve v višini 95 % ob upoštevanju pravil proti izogibanju. Za tuje dividende je 95-odstotno izvzetje dopuščeno pod pogojem, da dividende pri izplačevalcu niso bile v celoti ali delno odhodek in jih ni razdelila družba v državi ali na območju, ki je uvrščena na listo t. i. kontroliranih družb oziroma črno listo.

(Vir: e-izdaja IBDF, 2015; knjižna izdaja IBFD, 2014)

Francija

Obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb temelji na načelu teritorialnosti. Davčna osnova obračunanega davka so poslovni prihodki, vključno s kapitalskimi dobički in prenosi poslovnih sredstev, ustvarjeni v podjetjih, poslovnih enotah ali pri odvisnem zastopniku, ki

poslujejo v Franciji, in ustrezno utemeljeni stroški, ki nastanejo zaradi pridobivanja in ohranjanja obdavčljivega dohodka. Dobiček ali izguba, dosežena v podjetjih, ki poslujejo zunaj Francije, se za izračun davka ne upošteva. Skladno z navedenim so v Franciji obdavčeni domači in tuji dohodki le, če jih ni ustvarilo podjetje, ki je zunaj Francije.

Davek se plačuje po stopnji 33,33 %.

Dividende so v načelu obdavčene, omogoča pa se njihov izvzem v višini 95 % v zvezi z izvajanjem Direktive o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic. Izvajata se tudi Direktiva o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic in Direktiva o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic.

(Vir: e-izdaja IBDF, 2015; knjižna izdaja IBDF, 2014)

6. PRESOJA POSLEDIC, KI JIH BO IMEL SPREJEM ZAKONA

6.1 Presoja administrativnih posledic

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

Vsako splošno pravilo proti zlorabam oziroma za preprečevanje zlorab zahteva določeno ravnanje davčnega organa. Davčni organ že ravna po 74. členu zakona, ki ureja davčni postopek ter je splošno pravilo proti izogibanju in zlorabam.

Učinkovita raba pravil, ki se nanašajo na čezmejne okoliščine, zahteva izkušnje pri davčnem organu. Glede okoliščin pri hibridnih posojilih se pričakuje, da bo davčni organ uporabil že veljavne poti pri izmenjavi informacij z davčnimi organi drugih držav. Ne glede na to pa je bistvo ukrepanja še vedno na davčnih organih posameznih držav. Glavna administrativna naloga se zdi zadostna sposobnost ugotavljanja, ali je bila »razdelitev dobička« odhodek pri izplačevalcu.

Finančna uprava RS v davčnih inšpekcijskih nadzorih pogosto obravnava primere, v katerih so posamezni posli brez ekonomske vsebine oziroma gospodarskega namena, torej navidezni posli, izpeljani izključno zaradi davčnega prihranka. V takih primerih je naloga davčnega organa, da ugotovi oziroma dokaže prikriti pravni posel, ki je odločilen za obdavčenje.

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

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

/

6.3 Presoja posledic za gospodarstvo, in sicer za:

Mala in srednje velika podjetja bodo v enakopravnejšem položaju, ker zdaj velika podjetja, ki poslujejo čezmejno, lažje uporabljajo zapletene davčne sheme, zato uživajo neupravičene konkurenčne prednosti. V enakopravnejšem položaju bodo tudi tista velika podjetja, ki že zdaj ne posegajo po davčnih vrzelih pri hibridnem financiranju in agresivnem davčnem načrtovanju.

6.4 Presoja posledic za socialno področje, in sicer za:

Vpliv na socialno področje bo posreden, in sicer ker manjši javnofinančni prihodki zaradi morebitnih dvojnih neobdavčitev ali agresivnega davčnega načrtovanja nekaterih zavezancev vplivajo na zagotavljanje javnih storitev in socialnih ugodnosti.

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

/

6.6 Presoja posledic za druga področja

Splošne posledice na konkurenco, ekonomsko učinkovitost, preglednost in pošteno plačevanje davkov so lahko precejšnje.

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 skladno 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:

Gradivo je bilo pripravljeno tudi na podlagi strokovne javnosti in gospodarstva.

8. Navedba, kateri predstavniki predlagatelja bodo sodelovali pri delu državnega zbora in delovnih teles

- dr. Dušan Mramor, minister
- mag. Mateja Vraničar, državna sekretarka
- Bojan Pogačar, državni sekretar
- mag. Irena Sodin, državna sekretarka,
- Metod Dragonja, državni sekretar
- mag. Irena Popovič, generalna direktorica
- Jožica Kastelic, sekretarka
- mag. Tadeja Rupnik, podsekretarka
- Ingrid Andrejasič, podsekretarka

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 in 23/15) se v drugem odstavku 1. člena v drugi alineji podpičje na koncu spremeni v vejico in doda besedilo »zadnjič spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015 o spremembi Direktive 2011/96/EU o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L št. 21/1 z dne 28. 1. 2015, str. 1);«.

2. člen

Za 15. členom se doda nov 15.a člen, ki se glasi:

»15.a člen

(davčna osnova pri ponovnih meritvah zaslužkov zaposlencev)

Pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov zavezanca se zneski ponovnih meritev čistih obveznosti za pozaposlitvene zasluge zaposlencev, ki sodijo pod programe z določenimi zasluzki in ki se ne pripoznajo v izkazu poslovnega izida, temveč v izkazu drugega vseobsegajočega donosa, vključijo v davčno osnovo ob porabi oziroma odpravi teh obveznosti ob smiselni uporabi pogojev iz tretjega odstavka 20. člena zakona.«.

3. člen

V 24. členu se za tretjim odstavkom doda nov četrti odstavek, ki se glasi:

»Prvi, drugi in tretji odstavek tega člena se ne uporabljajo v obsegu, v katerem so dohodki iz tega člena pri izplačevalcu odhodek oziroma zmanjšujejo davčno osnovo.«.

Dosedanji četrti odstavek postane peti odstavek.

Za novim petim odstavkom se doda nov šesti odstavek, ki se glasi:

»Ugodnosti iz tega člena se ne priznajo, če gre pri zavezancih za okoliščine po 74. členu Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št.), in dodatno, če gre za sheme ali niz shem, pri katerih je bil glavni ali eden od glavnih namenov pridobitev davčne prednosti, pri tem pa se nepriznanje ugodnosti lahko nanaša le na en korak ali del v shemi.«.

4. člen

V 71. členu se za petim odstavkom doda nov šesti odstavek, ki se glasi:

»Ugodnosti iz tega člena se ne priznajo, če gre pri zavezancih za okoliščine po 74. členu Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št.), in dodatno, če gre za sheme ali niz shem, pri katerih je bil glavni ali eden od glavnih namenov pridobitev davčne prednosti, pri tem pa se nepriznanje ugodnosti lahko nanaša le na en korak ali del v shemi.«.

5. člen

Ta zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije. Določba novega 15.a člena zakona se uporablja za davčna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2015 ali kasneje.

III. OBRAZLOŽITEV

K 1. členu

V skladu z nomotehničnimi pravili in prakso je v **1. členu** dodana zadnja sprememba Direktive Sveta 2011/96/EU, to je Direktiva Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015 o spremembi Direktive 2011/96/EU o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L št. 21/1 z dne 28. 1. 2015, str. 1).

K 2. členu

Člen določa pravno podlago za vključitev ponovnih meritev čistih obveznosti za pozaposlitvene zasluge zaposlencev, ki sodijo pod programe z določenimi zasluzki in ki se ne pripoznajo v izkazu poslovnega izida, temveč zgolj v izkazu drugega vseobsegajočega donosa, in sicer ob porabi oziroma odpravi teh obveznosti. Po veljavnih določbah računovodskih standardov to konkretno velja za ponovne meritve rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in za rezervacije za pokojnine, ki po MRS 19 sodijo pod programe z določenimi zasluzki. V skladu z določbami 20. člena v povezavi z določbami 12. člena veljavnega ZDDPO-2 se namreč navedeni zneski ne vključujejo v davčno osnovo po ZDDPO-2.

Odprava in poraba navedenih rezervacij, ki se sicer ob oblikovanju tudi po veljavnih določbah ZDDPO-2 upoštevajo kot davčno priznan odhodek v višini 50 %, se bosta tudi za zneske ponovnih meritev upoštevali na način, ki je določen v tretjem odstavku 20. člena ZDDPO-2 in ki je v skladu z načelom odprave dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve.

K 3. členu

Prvi odstavek **3. člena** določa davčno obravnavo t. i. hibridnih posojil. Hibridna posojila so finančni instrumenti, ki imajo značilnosti dolžniškega in lastniškega kapitala. Določeno je, da izvzetje razdelitve dobička pri prejemniku ni mogoče oziroma se ne dopusti v obsegu, v katerem se tako plačilo oziroma razdelitev pri izplačevalcu obravnavana kot odhodek oziroma smiselno na primer kot izdatek, odbitek od davčne osnove. Obresti imajo v pravilu takšno obravnavo. Pomeni, da izplačevalcu tako plačilo zmanjšuje davčno osnovo in je zanj to ugodnost pri obdavčenju. Plačilo se pri prejemniku v ustreznem obsegu vključi v davčno osnovo in zagotovi se obdavčenje. Torej se prepreči dvojno neobdavčenje, ki nastane, če se plačilo pri izplačevalcu šteje kot davčni odhodek, pri prejemniku pa se ne vključi v davčno osnovo.

V tretjem odstavku je določeno pravilo za preprečevanje zlorab direktive. To je splošno pravilo, ki ne preprečuje izrecno določene okoliščine. Gre za določbo, ki dopolnjuje in ne nadomešča splošnega pravila proti izogibanju in zlorabam, že določenega v zakonu, ki ureja davčni postopek, ter predpisuje »vsebino pred obliko« in »ekonomsko vsebino«. V tem odstavku so dodatno določeni pogoji oziroma merila, ne izrecno pokrita z navedenim členom zakona, ki ureja davčni postopek. Inšpekcijski organ bo v praksi za ugotavljanje in preprečevanje zlorab po 24. členu uporabljal med drugim 74. člen zakona, ki ureja davčni postopek, in tretji odstavek tega člena. Bistvo je, da se prepreči zlorabe s shemami ali nizom shem, ki niso pristne, torej ki

ne odražajo ekonomske stvarnosti, pri čemer pa mora inšpekcijski organ opraviti objektivno analizo vseh pomembnih dejstev in okoliščin. Pri tem pa je pomembno, da ta odstavek določa tudi, da se določba uporablja tudi za primere, ko gledano posamično ni pristen zgolj en korak ali del v shemi. V tem primeru se ne posega v druge pristne korake ali dele v shemi. S tem je določba učinkovita, obenem pa zagotavlja sorazmernost. Pristop je uporabljen v primerih, kadar so zadevni subjekti sami po sebi pristni, deleži, iz katerih izhaja delitev, pa na primer niso pristno dodeljeni deležniku, torej če shema zaradi svoje pravne oblike omogoča prenos lastništva deležev, njene značilnosti pa ne odražajo ekonomske stvarnosti.

V tem členu je določeno tudi preštevilčenje dosedanjega četrtega odstavka.

K 4. členu

V **4. členu** je določeno pravilo za preprečevanje zlorab direktive. To je splošno pravilo, ki ne preprečuje izrecno določene okoliščine. Gre za določbo, ki dopolnjuje in ne nadomešča splošnega pravila proti izogibanju in zlorabam, že določenega v zakonu, ki ureja davčni postopek, ter predpisuje »vsebino pred obliko« in »ekonomsko vsebino«. V tem odstavku so dodatno določeni pogoji oziroma merila, ne izrecno pokrita z navedenim členom zakona, ki ureja davčni postopek. Inšpekcijski organ bo za ugotavljanje in preprečevanje zlorab po 24. členu uporabljal med drugim 74. člen zakona, ki ureja davčni postopek, in tretji odstavek tega člena. Bistvo je, da se preprečijo zlorabe s shemami ali nizom shem, ki niso pristne, torej ki ne odražajo ekonomske stvarnosti, pri čemer mora inšpekcijski organ opraviti objektivno analizo vseh pomembnih dejstev in okoliščin. Pri tem pa je pomembna opredelitev v tem odstavku, da se določba uporablja tudi za primere, ko gledano posamično ni pristen zgolj en korak ali del v shemi. V tem primeru se ne posega v druge pristne korake ali dele v shemi. S tem je določba učinkovita, obenem pa zagotavlja sorazmernost. Pristop je uporabljen v primerih, kadar so zadevni subjekti sami po sebi pristni, deleži, iz katerih izhaja delitev, pa na primer niso pristno dodeljeni deležniku, torej če shema zaradi svoje pravne oblike omogoča prenos lastništva deležev, njene značilnosti pa ne odražajo ekonomske stvarnosti.

K 5. členu

Zadnji člen določa, da začne zakon veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Določba novega 15.a člena se uporablja za davčna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2015 ali kasneje. Zavezanci, ki imajo davčno obdobje enako koledarskemu letu, bodo novo določbo prvič upoštevali za leto 2015, drugi zavezanci pa za davčno obdobje, ki je enako poslovnemu letu z začetkom po 1. januarju 2015.

IV. BESEDILO ČLENOV, KI SE SPREMINJAJO

1. člen (vsebina zakona)

(1) S tem zakonom se ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb.

(2) S tem zakonom se v pravni red Republike Slovenije prenašajo naslednje direktive Evropske skupnosti:

– Direktiva Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve,

delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (UL L št. 225 z dne 20. avgusta 1990, str. 142), zadnjič spremenjena z Direktivo Sveta 2005/19/ES o spremembah Direktive 90/434/EGS o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev iz različnih držav članic (UL L št. 58 z dne 4. marca 2005, str. 19);

– Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (prenovitev) (UL L št. 345 z dne 29. decembra 2011, str. 8);

– Direktiva Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL L št. 157 z dne 26. junija 2003, str. 49).

24. člen

(izvzem dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam)

(1) Pri določanju davčne osnove zavezanca se prejete dividende oziroma drugi deleži iz dobička, vključno z dohodki, ki so podobni dividendam iz 74. člena tega zakona, razen skritih rezerv iz 74. člena tega zakona, ki niso bile predmet obdavčitve pri izplačevalcu, izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če je izplačevalec:

1. zavezanec za davek po tem zakonu; ali

2. za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene z državo nečlanico EU, ne šteje kot rezident izven EU in je poleg tega zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire obdavčitve; ali

3. zavezanec za davek od dohodka oziroma dobička, primerljiv z davkom po tem zakonu, in ni rezident države, v primeru poslovne enote pa se ta ne nahaja v državi, v kateri je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %, in je država objavljena na seznamu v skladu z 8. členom tega zakona, pri tem pa ta alineja ne velja za izplačevalca, ki je rezident druge države članice EU po 2. točki tega odstavka tega člena.

(2) Določbe prvega odstavka tega člena se za prejemnika nerezidenta uporabljajo, če je njegova udeležba v kapitalu oziroma upravljanju osebe, ki deli dobiček, povezana z dejavnostmi oziroma posli, ki jih nerezident opravlja v poslovni enoti v Sloveniji oziroma preko poslovne enote v Sloveniji.

(3) Dohodki iz prvega odstavka tega člena se izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če so bili v tekočem ali v preteklih davčnih obdobjih, na njihovi podlagi v davčno osnovo vključeni prihodki.

(4) Način izvajanja tega člena ureja zakon, ki ureja davčni postopek.

71. člen

(obdavčenje, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU)

(1) Davka se ne odtegne od plačil 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, če:

1. ima prejemnik najmanj 10 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v delniškem kapitalu, osnovnem kapitalu ali glasovalnih pravicah osebe, ki deli dobiček;
2. traja najnižja udeležba iz 1. točke tega odstavka najmanj 24 mesecev; in je
3. prejemnik:
 - a) oseba, ki ima eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance;
 - b) za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se ne šteje kot rezident izven EU v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjeno z državo nečlanico; in
 - c) je zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire.

(2) Določba prvega odstavka tega člena se ne uporablja za znesek dohodkov, podobnih dividendam, ki se štejejo za prikrito izplačilo dobička, če znesek plačil ni skladen s 16. členom tega zakona. Po tem odstavku se ne obravnavajo dohodki, ki se obravnavajo po drugem odstavku 72. člena.

(3) Dividenda, ki je izplačana osebi, ki še ne izpolnjuje pogoja 24 mesecev po 2. točki prvega odstavka tega člena, sicer pa izpolnjuje pogoje iz prvega odstavka tega člena, se lahko izplača brez odtegljaja davka, če izplačevalec dividende ali posrednik, za zavarovanje izpolnitve morebitne davčne obveznosti, izroči ustrezno bančno garancijo pristojnemu davčnemu organu. Znesek bančne garancije je znesek davka, izračunan od osnove, ki je enaka znesku dividende, izračunane na podlagi preračunane stopnje.

(4) Pristojni davčni organ lahko unovči garancijo, če prejemnik dividende ni razpolagal 24 mesecev z najnižjo udeležbo iz 1. točke prvega odstavka tega člena. Garancija poteče s potekom 24 mesecev razpolaganja z najnižjo udeležbo.

(5) Za ustrezno bančno garancijo se šteje bančna garancija banke s sedežem v Sloveniji ali v državi članici EU, s katero se banka nepreklicno zavezuje, da bo na prvi poziv pristojnega davčnega organa ter brez ugovorov, na poseben račun davčnega organa izplačala vsoto iz drugega odstavka tega člena, z rokom veljavnosti do dneva izpolnitve pogoja glede časa trajanja udeležbe v skladu z 2. točko prvega odstavka tega člena.