Zadeva: Interpretacija pravil Xb. poglavja ZDDPO-2 - tuje nadzorovane družbe

 Dokument št. 0920-6175/2023-3, z dne 01.06.2023

V svojem dopisu navajate naslednji primer:

1. Družba A iz Slovenije je skoraj 100% lastnica družbe B iz Nemčije.
2. Družba B iz Nemčije je 100% lastnica družbe C iz Nemčije.
3. Družba B od vključno leta 2022 prejema pretežno pasivne dohodke in sicer v Izkazu poslovnega izida za leto 2022 izkazuje pretežno naslednje prihodke:
* pripis dobička po podjetniški pogodbi o prenosu dobička z družbo C,
* licenčnine,
* obresti danih posojil.
1. družba B je v Nemčiji obdavčena z:
* 15% Corporation tax (Körperschaftsteuer) in Solidarity surchage v višini 5,5% od 15% Corporation tax-a; skupaj torej 15,825%, kot tudi z
* Trade tax (Gewerbesteuer). Po opisu, ki ste ga pridobili s strani Nemčije, je končna stopnja tega davka sestavljena iz osnovne stopnje 3,5% in občinske davčne stopnje, glede na to, kje se nahaja sedež. Občinske stopnje so seveda različne in so med 8,75% ter 20,3%. Povprečje naj bi znašalo nekje okoli 14%, zato je tudi govora, da so podjetja v Nemčiji obdavčena 30%. Osnovo za ta davek naj bi predstavljal prilagojen dobiček za namene Körperschaftsteuer.
1. Družba B razpolaga z neizkoriščenimi davčnimi izgubami iz preteklih let izvirajočih iz preteklih obračunov nemškega davka od dohodka pravnih oseb te družbe.

Ker družba B prejema pretežno kvalificirane pasivne dohodke in se predvideva njeno koriščenje neizkoriščene davčne izgube v letu 2022 in naslednjih letih, ki zmanjšuje efektivno stopnjo plačanega davka družbe B v Nemčiji, obstaja možnost, da bi se družba B lahko smatrala kot tuja nadzorovana družba. Zato postavljate naslednja vprašanja v zvezi z interpretacijo 67.h do 67.j člena ZDDPO-2:

1. Katere vrste plačanih davkov družbe B za davčno leto 2022 se sme upoštevati kot plačan davek družbe B za leto 2022 v kontekstu 2. točke prvega odstavka 67.h. člena ZDDPO-2? Ali se za namen 2. točke prvega odstavka 67.h člena ZDDPO-2 sme upoštevati tako davek plačan v Nemčiji iz naslova Corporation tax (Körperschaftsteuer), skupaj s Solidarity surchage, kot tudi Trade tax (Gewerbesteuer)?
2. Katere vrste plačanih davkov družbe B se sme upoštevati kot odbitek v zvezi s 6 odstavkom 67.j člena ZDDPO-2? Ali se za namen 6 odstavka 67.j člena ZDDPO-2 sme kot odbitek upoštevati tako davek plačan v Nemčiji iz naslova Corporation tax (Körperschaftsteuer), skupaj s Solidarity surchage, kot tudi Trade tax (Gewerbesteuer)?
3. Kako upoštevati koriščenje neizkoriščene davčne izgube družbe B v nemškem obračunu, pri izračunu davka po pravilih ZDDPO-2 na dobiček družbe B v kontekstu 2 točke 1 odstavka 67.h. člena ZDDPO-2? Ali se pri izračunu davka družbe B po pravilih ZDDPO-2 lahko upošteva znesek dejansko izkoriščene prenesene davčne izgube družbe B pri nemškem davčnem obračunu družbe B za leto 2022, pri čemer pa se uporabi pravila omejitve koriščenja iz 36. in 59.a člena ZDDPO-2?

V nadaljevanju vam podajamo odgovore na postavljena vprašanja.

**AD1)**

V zvezi z identifikacijo nadzorovane tuje družbe 67.h člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. št. 117/06 in nasl., v nadaljevanju ZDDPO-2) določa naslednje pogoje:

* Gre za osebo, ki ni obdavčena po tem zakonu;
* 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 za ta dobiček zaračunal osebi po tem zakonu.

Glede na vaše vprašanje v zvezi s 67.h členom ZDDPO-2 vas zanima predvsem izpolnjevanje pogoja primerjave dejansko plačanega davka od dohodka pravnih oseb, ki ga je nadzorovana tuja družba dejansko plačala v državi svojega rezidentstva z davkom od dohodkom, ki bi se za ta dobiček zaračunal osebi po določbah ZDDPO-2. Konkretno sprašujete, kateri davki se lahko upoštevajo v okviru zakonske definicije dejansko plačanega davka od dohodka pravnih oseb in pri tem navajate tri vrste davkov v Nemčiji, in sicer Körperschaftsteuer, Solidarity charge in Gewerbesteuer ter podajate svojo razlago.

Kot navajate niti ZDDPO-2 niti 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 nadaljevanju Direktiva), izrecno ne navajata opredelitve tujega davka, ki se kvalificira za potrebe identifikacije nadzorovane tuje družbe po pogoju dejansko plačanega davka iz 2. točke prvega odstavka 67. h člena ZDDPO-2. Vseeno pa iz sistemske razlage in namena besedila, ki ga je možno razbrati tudi iz OECD Smernic za CFC (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 ‑ 2015 Final Report; v nadaljevanju CFC Smernice), izhaja, da se lahko upošteva izključno davke, ki so po svoji vsebini davek na dobiček in torej primerljivi z davkom, ki bi se od tega dohodka plačal po ZDDPO-2 s strani zavezanca za davek.

Ker se primerja davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je oseba dejansko plačala v skladu z določbami države svojega rezidentstva in davek, ki bi ga plačal zavezanec za davek skladno z ZDDPO-2 za isti dohodek, se za potrebe primerjave lahko upošteva le davek, ki je po vsebini davek od dobička pravne osebe. Z vidika namena te določbe je treba upoštevati osnovni značaj davka. Ime, ki je dano davku ali mehanizmu, ki se uporablja za njegovo pobiranje (na primer z odtegljajem) ni odločilen pri opredelitvi njegove narave. Prav tako ne vpliva na opredelitev njegovega temeljnega značaja okoliščina, da se davčna obveznost obračuna skladno z zveznim sistemom davka od dohodkov pravnih oseb ali v skladu z ločenim režimom na regionalni/deželni ravni ali celo kot dodatna dajatev. Posledično se pri razlagi izpolnjevanja pogoja po 2. točki prvega odstavka 67. h člena ZDDPO-2 upošteva davek, ki se obračuna za dohodek, izračunan na neto (in ne bruto) osnovi, torej od dobička iz poslovanja pravne osebe.

Brez določnejše opredelitve v vprašanju konkretiziranih vrst davkov, ki se obračunavajo v Nemčiji, ni mogoče dokončno potrditi, ali se vsi trije navedeni davki lahko štejejo za davek od dohodkov pravne osebe po 67.h členu ZDDPO-2. Ob smiselni uporabi določb in predpisov iz področja izogibanja dvojni obdavčitvi pa je vseeno mogoče načelno pritrditi vaši razlagi, da bi se naštete tri vrste davka lahko štele za davek od dohodkov po 2. točki prvega odstavka 67.h člen ZDDPO-2, kot je obrazloženo spodaj pod AD2 v zvezi s pravico do odbitka davka na tuji dohodek. Menimo namreč, da sta vprašanje pogoja nadzorovane tuje družbe po 2. točki prvega odstavka 67. h člena ZDDPO-2 in vprašanje priznavanja odbitka davka na tuji dohodek, ki je vključen v davčno osnovo zavezanca za davek po pravilih nadzorovanih tujih družb, smiselno povezana in ju je treba razlagati povezano.

Vseeno pa glede na vašo kalkulacijo seštevka nominalnih stopenj posameznih davkov pripominjamo, da z vidika primerjave ni ključna nominalna stopnja davkov, ki se obračunavajo po tujem pravu, ampak znesek davka, ki ga je oseba dejansko plačala. To določbo je treba razlagati na način, da se upošteva efektivna davčna obremenitev, torej davek, ki ga je ob vseh prilagoditvah računovodskega dobička za davčne namene in ob upoštevanju davčnih olajšav, dolžna plačati tuja pravna oseba.

**AD2)**

Skladno s šestim odstavkom 67.j člena ZDDPO-2 lahko zavezanec 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. Za izračun odbitka se uporablja X. poglavje tega zakona, pri tem pa se dohodek nadzorovane tuje družbe šteje za dohodek iz virov izven Slovenije.

V zvezi z odbitkom tujega davka je glede na šesti odstavek 67.j člena ZDDPO-2 treba upoštevati določbo 62. člena ZDDPO-2, v skladu s katero lahko rezident od obveznosti za plačilo davka po davčnem obračunu za posamezno davčno obdobje odšteje znesek, ki je enak davku, ki ustreza davku po tem zakonu, ki ga je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije (v nadaljnjem besedilu: tuji davek) na dohodek iz virov izven Slovenije (v nadaljnjem besedilu: tuji dohodek), ki je vključen v njegovo davčno osnovo. V skladu s 63. členom ZDDPO-2 je določena omejitev odbitka tujega davka, in sicer tako, da odbitek po 62. členu ZDDPO ne sme preseči nižjega od:

* zneska tujega davka na tuji dohodek, ki je bil končen in dejansko plačan; ali
* zneska davka, ki bi ga bilo treba plačati po tem zakonu za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil možen.

Torej, v prvi vrsti mora iti za davek na tuji dohodek, kar pomeni, da veljajo isti principi upoštevanja tujega davka, kot je obrazloženo v točki AD1 zgoraj, pri čemer se za namene razlage priznavanja odbitka tujega davka po 63. členu ZDDPO-2, s ciljem zasledovanja namena izogibanja dvojni obdavčitvi, ki bi izhajala iz aplikacije določb o nadzorovani tuji družbi, lahko uporabijo določbe Sporazuma med Republiko Slovenijo in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja (v nadaljnjem besedilu: sporazum).

V prvem odstavku 2. člena sporazuma je navedeno, da se sporazum uporablja za davke od dohodka in premoženja, ki se uvedejo v imenu države pogodbenice, zvezne dežele ali politične enote ali lokalne oblasti te države, ne glede na način njihove uvedbe. Za davek od dohodka in premoženja se štejejo vsi davki, uvedeni na celoten dohodek, celotno premoženje ali sestavine dohodka ali premoženja. Tretji odstavek 2. člena sporazuma navaja, da se sporazum uporablja zlasti za naslednje nemške davke:

• davek od dohodka (Einkommensteuer),

• davek od dobička pravnih oseb (Körperschaftsteuer),

• davek od dohodka in poslovanja (Gewerbesteuer) in

• davek od premoženja (Vermögensteuer) vključno z njegovimi dodatki.

Tako sta v sporazumu izrecno navedeni dve vrsti davka iz poslovanja, ki se lahko upoštevajo za namene izogibanja dvojne obdavčitve, in sicer Körperschaftsteuer in Gewerbesteuer. Kot dodatek k davku od dobička pravnih oseb (Körperschaftsteuer) se glede na vaša pojasnila šteje solidarnostni prispevek (Solidaritatszuschlag), ki ga plačujejo pravne osebe in se obračunava in plačuje v višini 0,825% od dobička, kar davek do dobička pravnih oseb poveča. Glede na navedeno in izhajajoč iz vaših navedb se lahko poleg davka od dobička pravnih oseb (Körpeschaftsteuer) uveljavlja tudi solidarnostni prispevek (Solidaritetszuschlag).

V zvezi s pogoji za priznavanje odbitka tujega davka pa ponovno pripominjamo, da ni pomembna nominalna davčna stopnja, temveč znesek davka, ki je bil dejansko plačan oziroma, ki bi ga bilo treba plačati po tem zakonu za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil možen, upoštevajoč vse pribitke, odbitke in olajšave.

Zavezanec ustrezen znesek davka, ki se skladno z zgornjimi določbami lahko odbija od davka od dobička v Sloveniji, vnese v zaporedno številko 18 obračuna DDPO in izpolni Prilogo 10 o podatkih v zvezi z odbitkom tujega davka. V primeru, če se zaradi naknadne razdelitve dobička v kasnejših davčnih obdobjih izvzame dohodek od nadzorovane tuje družbe, se zaradi tega spremeni odbitek tujega davka, ki ga zavezanec za davek lahko upošteva po določbah 67.j člena ZDDPO-2. V tem primeru mora zavezanec za davek v skladu s 65. členom ZDDPO-2 poleg izvzema predhodno vključenega dohodka nadzorovane tuje družbe (v zaporedni 2.10) popraviti tudi odbitek tujega davka v zaporedni 19 obračuna davka, in sicer za znesek enak razliki med priznanim odbitkom in odbitkom, ki bi bil možen, če bi se sprememba upoštevala. Pri tem zavezanec predloži tudi Prilogo 11 o podatkih v zvezi s povečanjem ali zmanjšanjem davka zaradi sprememb odbitka tujega davka.

**AD3)**

V zvezi s priznavanjem neizkoriščene davčne izgube nadzorovane tuje družbe prvi odstavek 67.j člena ZDDPO-2 določa, da se izgube nadzorovane tuje družbe ne vključijo v davčno osnovo zavezanca. Izgube nadzorovane tuje družbe se lahko prenesejo v naslednja davčna obdobja po določbah tega zakona in se upoštevajo pri vključevanju dohodka v davčno osnovo zavezanca v naslednjih davčnih obdobjih.

Kot izhaja iz označenega dela člena, se izgube nadzorovane tuje družbe prenašajo v naslednja davčna obdobja upoštevajoč določbe ZDDPO-2. S tem je ZDDPO-2 vezal prenašanje izgub in posledično upoštevanje teh izgub pri vključevanju dohodka v davčno osnovo zavezanca v naslednjih davčnih obdobjih na pogoje, kot so določeni v ZDDPO-2. Navedeno razlago potrjuje tudi besedilo Direktive, ki glede izračuna dohodka nadzorovane tuje družbe v prvem odstavku 8. člena izrecno navaja, da se dohodek, ki se vključi v davčno osnovo za davčnega zavezanca, izračuna v skladu s pravili zakona o davku od dohodkov pravnih oseb države članice, v kateri je davčni zavezanec rezident za davčne namene ali v kateri se nahaja. Namen uporabe pravil zavezanca za davek, ki je matična družba v razmerju do nadzorovane tuje družbe za izračun višine dohodka (vključno z upoštevanjem pretekle izgube pri vključitvi dohodka), je v tem, da se prepreči erozija davčne osnove v jurisdikciji matične družbe. Kot navajajo CFC Smernice v točkah 5.1 in 5.2., to ne bi bilo doseženo, če bi se za izračun dohodka tuje nadzorovane družbe, vključno z upoštevanje izgub pri vključevanju tega dohodka, upoštevalo pravila jurisdikcije nadzorovane tuje družbe. Cilj tega pa je, da se z uporabo določb o nadzorovanih tujih družbah doseže smiselno enak davčni učinek, kot če bi bil dohodek, ki je bil umetno preusmerjen na hčerinsko družbo, dejansko dosežen s strani matične družbe in ne preko nadzorovane tuje družbe (glej tudi razlago v točki 12 uvodnih pojasnil Direktive). 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 (glej obrazložitev k 4. členu, ki se nanaša na predlog 67.j člena v Vladnem predlogu Zakona spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb EVA 2018-1611-0002).

Skladno z navedenim se izgube nadzorovane tuje družbe, ki se lahko pripišejo kategorijam gospodarske aktivnosti iz prvega odstavka 67.i člena ZDDPO-2, skladno s 67.j členom ZDDPO-2 prenašajo in upoštevajo pri vključevanju dohodka nadzorovane tuje družbe na način in pod pogoji, kot je določen v ZDDPO-2, in sicer v 36. in 59. a členu ZDDPO-2.