Obveznost obračunavanja davčnega odtegljaja po 70. členu ZDDPO-2 ob prenehanju alternativnega investicijskega sklada brez pravne osebnosti

Pojasnilo FURS št. 0920-8201/2024-2 z dne 3. 7. 2024

Na davčni organ ste naslovili prošnjo za pojasnilo glede obveznosti obračuna davčnega odtegljaja po 70. členu ZDDPO-2 pri izplačilu dobička oziroma dohodkov, ki so podobni dividendam, ob prenehanju alternativnega investicijskega sklada brez pravne osebnosti.

Navajate, da je AIS ustanovljen kot ločeno premoženje, ki ga upravlja družba za upravljanje, in da ni sporno, da taki skladi niso zavezanci po ZDDPO-2, ker niso pravne osebe. Vaše vprašanje se nanaša na obračun davčnega odtegljaja po 70. členu ZDDPO-2 pri izplačilu dohodka ob prenehanju sklada, ker pa gre za dividendam podobne dohodke, menite, da je vprašanje sistemsko in se enakovredno nanaša tudi na izplačila dobička oziroma druge dohodke, ki so podobni dividendam, po 74. členu ZDDPO-2.

V nadaljevanju podajate svoje stališče glede obveznosti obračuna davčnega odtegljaja v opisanem primeru. Na vaše argumente, da za dohodke, izplačane iz AIS, organiziranega kot ločeno premoženje brez pravne osebnosti, ne velja obveznost davčnega odtegljaja po 70. členu ZDDPO-2, odgovarjamo v nadaljevanju.

70. člen ZDDPO-2 določa, da se davek izračuna, odtegne in plača po stopnji 15% od dohodkov rezidentov in nerezidentov (razen dividend in dohodkov, podobnih dividendam, izplačanih preko poslovne enote nerezidenta, ki se nahaja v Sloveniji), **ki imajo vir v Sloveniji**, med drugim tudi od plačil dividend, pri čemer se za dividendo štejejo dividenda, ki je dobiček ali presežek prihodkov nad odhodki, ki se izplača družbenikom ali članom v zvezi z udeležbo v dobičku izplačevalca, **in dohodki, podobni dividendam, iz 74. člena zakona**.

Skladno s 74. členom ZDDPO-2 se za dohodke, podobne dividendam, štejejo dobiček, ki se izplača v zvezi z vrednostnimi papirji in krediti, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku izplačevalca, ter dobiček, rezerve iz dobička, osnovni kapital v delu, ki se je oblikoval iz predhodnega povečanja osnovnega kapitala iz dobička ali rezerv iz dobička in skrite rezerve izplačevalca, **ob prenehanju** **izplačevalca**.

**Vir dohodkov** določa 8. člen zakona, ki med drugim določa, da imajo dividende, vključno z **dohodki, podobnimi dividendam**, in dohodki od deležev, ki izvirajo iz finančnih instrumentov oziroma finančnih naložb vseh vrst, kot so vrednostni papirji, lastniški deleži, **vir v Sloveniji**, če jih izdajo gospodarske družbe, zadruge in **druge oblike organiziranja**, ki so **ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji**, Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije, oziroma če gre za deleže v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji.

Davek pa se ne izračuna, odtegne in plača od dohodkov iz prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2, plačanih zavezancu rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko.

Na podlagi drugega odst. 68. člena ZDDPO-2 davčni odtegljaj iz 70. člena ZDDPO-2 izračuna, odtegne in plača **plačnik davka**, na način in po postopku, ki ga določa zakon, ki ureja davčni postopek. 58. člen ZDavP-2 natančneje določa, kdo se šteje za plačnika davka, in sicer se skladno z 2. točko prvega odst. 58. člena v primeru izplačil iz investicijskega sklada **za plačnika davka šteje družba za upravljanje ali drug upravljalec investicijskega sklada**, ki iz investicijskega sklada izplača dohodek, od katerega se plačuje davčni odtegljaj. Obračun davčnega odtegljaja skladno s 374. členu ZDavP-2 odda plačnik davka na obrazcu ODO 1.

V primeru dohodkov, izplačanih vlagateljem – pravnim osebam iz premoženja AIS brez pravne osebnosti ob prenehanju sklada, gre za **dohodke, podobne dividendam**, iz 74. člena ZDDPO-2, prejete na podlagi **lastništva enot AIS,** ki so izdane **kot vrednostni papirji in predstavljajo delež v premoženju AIS**, pri čemer je AIS **(druga) oblika organiziranja**, **ustanovljena v skladu s predpisi v Sloveniji** (Zakon o oblikah alternativnih investicijskih skladov - ZOAIS), zato imajo dohodki, izplačani iz premoženja AIS, v skladu s šestim odst. 8. člena ZDDPO-2 **vir v Sloveniji** in zanje **velja** **obveznost izračuna, odtegljaja in plačila davčnega odtegljaja po 70. členu ZDDPO-2.**

Iz navedenega sledi, da je od izplačil dohodkov iz AIS, ki je ločeno premoženje brez pravne osebnosti, vlagateljem sklada - pravnim osebam (tudi združenju oseb po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec po zakonu, ki ureja dohodnino) potrebno izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj po stopnji 15% v skladu s 1. točko prvega odst. 70. člena ZDDPO-2. Za dohodke, izplačane vlagateljem – pravnim osebam, rezidentom Slovenije, ki izplačevalcu sporočijo svojo davčno številko, pa obveznosti izračuna, odtegljaja in plačila davčnega odtegljaja po 70. členu ZDDPO-2 ni.

Izračun, odtegljaj in plačilo davčnega odtegljaja izvede plačnik davka, ki je v primeru alternativnih investicijskih skladov upravljalec sklada.

V vašem dopisu navajate, da za dohodke, izplačane iz AIS, organiziranega kot ločeno premoženje brez pravne osebnosti, po vašem mnenju ne velja obveznost davčnega odtegljaja po 70. členu ZDDPO-2. Svoje stališče utemeljujete z argumenti v poševnem tisku (povzeto po vašem zapisu):

1. *Ker AIS, ki je organiziran kot ločeno premoženje, ni pravna oseba oz. ni subjekt, po vašem mnenju tudi ne more imeti položaja izplačevalca. Posledično se določba 2. točke prvega odst. 74. člena ZDDPO-2, ki določa, da se za dohodke, podobne dividendam, štejejo dobiček, rezerve iz dobička, osnovni kapital v delu, ki se je oblikoval iz predhodnega povečanja osnovnega kapitala iz dobička ali rezerv iz dobička in skrite rezerve izplačevalca, ob prenehanju izplačevalca, ne nanaša na AIS, ki je ločeno premoženje v upravljanju druge družbe za račun vlagateljev, pač pa le na subjekte, ki imajo katerokoli pravnoorganizacijsko obliko.*

Stališče, da je izplačevalec, kot je obravnavan v ZDDPO-2, lahko zgolj subjekt, ki ima pravno subjektiviteto, nima podlage v ZDDPO-2, saj omenjeni zakon tega ne določa oziroma to iz zakonskih določb ne izhaja. Stališče, da mora imeti izplačevalec pravno subjektiviteto, očitno temelji na prepričanju, da je izplačevalec subjekt, ki izvrši vse potrebne postopke v zvezi z izplačilom dohodka in mora zato imeti poslovno sposobnost, vendar pa je takšno razumevanje napačno.

ZDDPO-2 določa dohodke, ki so predmet obdavčenja z DDPO in predmet obračuna davčnega odtegljaja, pri čemer je z vidika obdavčenja pomembno, kje imajo dohodki vir. Predmet DDPO so dohodki, ki imajo vir v Sloveniji, 8. člen ZDDPO-2 pa določa, kateri dohodki imajo vir v Sloveniji. V šestem odstavku je tako določeno, da imajo dividende, vključno z dohodki, podobnimi dividendam, in dohodki od deležev, ki izvirajo iz finančnih instrumentov oziroma finančnih naložb vseh vrst, kot so vrednostni papirji, lastniški deleži, vir v Sloveniji, **če jih izdajo** gospodarske družbe, zadruge in **druge oblike organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji**, Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije, oziroma **če gre za deleže** **v** gospodarskih družbah, zadrugah in **drugih oblikah organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji**.

Izplačevalec z vidika ZDDPO-2 je torej katerikoli od navedenih subjektov, ki izplača dohodek na podlagi finančnega inštrumenta oziroma finančne naložbe, vključno z drugimi oblikami organiziranja, ustanovljenimi v skladu s predpisi v Republiki Sloveniji, med katere sodijo tudi AIS brez pravne subjektivitete, ustanovljeni na podlagi Zakona o organizaciji alternativnih investicijskih skladov (ZOAIS).

Dejstvo, da v primeru AIS brez pravne subjektivitete vse potrebne postopke v zvezi z izplačilom dohodka izvede upravljalec sklada, ne vpliva na obveznost obračuna davčnega odtegljaja, če gre za dohodke, od katerih je tega v skladu s 70. členom ZDDPO-2 potrebno obračunati. To nenazadnje izhaja tudi iz dejstva, da mora vsak AIS (tudi AIS, ustanovljen kot pravna oseba) v skladu s 37. členom ZUAIS imeti upravljalca, ki (poleg storitev upravljanja AIS) za sklad opravlja administrativne storitve, med njimi tudi delitev dobička oziroma prihodkov ter obračunavanje davka in davčno poročanje (2.a točka 57. člena ZUAIS). Prav tako pa tudi ZDavP-2 v 58. členu določa upravljalca investicijskega sklada, ki izplača dohodek iz investicijskega sklada, od katerega se v skladu z zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj, za plačnika davka.

Iz vsega navedenega povsem nedvoumno izhaja, da se davčni odtegljaj izračuna, odtegne in plača tudi v primeru, ko dohodek, ki je skladno s 70. členom ZDDPO-2 predmet davčnega odtegljaja, izplača izplačevalec brez pravne subjektivitete.

1. *Ker se enote premoženja AIS po vašem mnenju ne štejejo za finančne instrumente (četudi jih ZTFI‑1 za namen opredelitve investicijskih storitev in poslov obravnava kot finančne instrumente), dohodki na podlagi lastništva enot premoženja AIS niso dohodki, ki bi jih bilo glede na določbo šestega odst. 8. člena ZDDPO-2 mogoče opredeliti kot dohodke z virom v Sloveniji. Nadalje svoje stališče utemeljujete tudi s primerjalno ureditvijo v 93. členu Zakona o dohodnini (ZDoh-2), kjer investicijski kuponi kot vir dohodkov iz kapitala niso zajeti v pojmu vrednostni papirji in deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, pač pa so izrecno navedeni kot eden od virov dohodkov iz kapitala. Ker je ZDoh-2 izrecno uredil investicijske kupone oz. enote premoženja AIS kot finančne instrumente (kapital) in nanje vezal obdavčitev dividend in kapitalskih dobičkov vlagateljev, ZDDPO-2 pa obdavčitve investicijskih kuponov ni izrecno uredil, po vašem mnenju dohodki vlagateljev oziroma imetnikov investicijskih kuponov niso predmet odtegljaja po 70. členu ZDDPO-2.*

Zakon o upravljalcih alternativnih investicijskih skladov (ZUAIS) v 34. členu določa, da enoto AIS, organiziranega kot ločeno premoženje, predstavlja sorazmerni delež v premoženju AIS ter da je enota AIS izdana kot vrednostni papir. ZDDPO-2 enot premoženja AIS resda ne navaja izrecno kot vir dohodkov, ki so predmet davčnega odtegljaja po 70. členu ZDDPO-2, vendar to niti ni potrebno, saj iz vsebine 8. člena ZDDPO-2, ki določa dohodke z virom v Sloveniji (in od katerih se skladno s 70. členom ZDDPO-2 izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj po stopnji 15%), povsem nedvoumno izhaja, da – upoštevajoč dejstvo, da so enote AIS vrednostni papirji - med te dohodke sodijo tudi dohodki, izplačani na podlagi enot AIS. Šesti odst. 8. člena ZDDPO-2 namreč določa, da imajo **dividende, vključno z dohodki, podobnimi dividendam**, in dohodki od deležev, **ki izvirajo iz finančnih instrumentov** oziroma **finančnih naložb vseh vrst**, kot so **vrednostni papirji**, lastniški deleži, vir v Sloveniji, **če jih izdajo** gospodarske družbe, zadruge in **druge oblike organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji**, Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije, oziroma če gre za deleže v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji”. Od navedenih dohodkov (dividend in dividendam podobnih dohodkov z virom v Sloveniji) pa se skladno s 1. točko prvega odst. 70. člena ZDDPO-2 izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj po stopnji 15%.

1. *V zvezi z ureditvijo v ZDoh-2, kjer – kot navajate - investicijski kuponi kot vir dohodkov iz kapitala niso zajeti v pojmu vrednostni papirji in deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, pač pa so izrecno navedeni kot eden od virov dohodkov iz kapitala (iz česar zaključujete, da je ZDoh-2 izrecno uredil enote premoženja v investicijskih skladih kot finančne instrumente oz. kapital in nanje vezal obdavčitev dividend in kapitalskih dobičkov vlagateljev, medtem ko ZDDPO-2 tega ni storil), odgovarjamo:*

Enote premoženja alternativnega investicijskega sklada, ki predstavljajo delež v premoženju AIS, so izdane kot vrednostni papir (drugi odst. 34. člena ZUAIS) in so povsem nedvoumno vključene tako v vir dohodkov, od katerih se obračuna dohodnina (2. točka 93. člena ZDoh-2: “vrednostni papirji in deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja”), kot tudi v vir dohodka, od katerega se obračuna odtegljaj iz 70. člena ZDDPO-2 (šesti odst. 8. člena ZDDPO-2: “dividende, vključno z dohodki podobnimi dividendam, in dohodki od deležev, ki izvirajo iz finančnih instrumentov oziroma finančnih naložb vseh vrst, kot so **vrednostni papirji**, lastniški deleži, imajo vir v Sloveniji, če jih izdajo gospodarske družbe, zadruge in **druge oblike organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji**”).

ZOAIS in ZUAIS, ki urejata organizacijo in upravljanje alternativnih investicijskih skladov, pojma “investicijski kupon”, ki ga sicer za enote premoženja vzajemnih investicijskih skladov uporablja ZISDU-3, ne uporabljata, posledično se 2. točka 93. člena ZDoh-2 ne nanaša na enote premoženja AIS, ustanovljenega na podlagi ZOAIS. A tudi v primeru, če bi se omenjena določba nanašala na enote AIS, so z vidika obdavčenja z DDPO relevantne izključno določbe zakona, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, ki pa, kot je že pojasnjeno zgoraj, med dohodke, ki so predmet obračuna davčnega odtegljaja po 70. členu zakona, vštevajo tudi dividende in divedendam podobne dohodke, izplačane na podlagi enot AIS.

1. *Navajate, da Zakon o davčnem postopku tako pri likvidaciji kot pri prenehanju zavezanca po skrajšanem postopku predpisuje sestavo in predložitev obračuna davčnega odtegljaja zavezanca. Ker AIS kot ločeno premoženje brez pravne osebnosti ni zavezanec, po vašem mnenju nima obveznosti predložitve niti davčnega obračuna niti obračuna davčnega odtegljaja. Poleg tega se AIS kot ločeno premoženje formalno ne likvidira niti ne preneha po skrajšanem postopku, pač pa preneha zgolj s prenehanjem Pravil AIS.*

Določbe ZDavP-2, ki urejajo postopkovna vprašanja v zvezi s predložitvijo davčnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb v primeru likvidacije zavezanca (368. a člen) in prenehanja zavezanca po skrajšanem postopku (369. člen), se nanašajo na zavezanca za davek od dohodkov pravnih oseb, kar pa AIS, ki je ločeno premoženje brez pravne osebnosti, ni. Omenjeni določbi posebej določata tudi obveznost predložitve obračuna davčnega odtegljaja, v katerega se vključijo skrite rezerve, ki jih je potrebno ugotoviti ob likvidaciji oziroma prenehanju zavezanca in od katerih se skladno s 70. členom, v povezavi s 74. členom ZDDPO-2 obračuna davčni odtegljaj.

Omenjeni določbi se torej nanašata izključno na zavezanca v primeru likvidacije oziroma prenehanja po skrajšanem postopku in na obračun davčnega odtegljaja od skritih rezerv, ugotovljenih ob prenehanju zavezanca, medtem ko obveznost obračuna davčnega odtegljaja sicer ureja ZDDPO-2, ki v 70. členu določa, od katerih dohodkov se davčni odtegljaj izračuna, odtegne in plača. Postopek v zvezi s predložitvijo obračuna davčnega odtegljaja in plačilom davčnega odtegljaja pa ureja ZDavP-2 (374. člen).

Plačnik davka, ki je v primeru AIS upravljalec sklada, je tako dolžan predložiti obračun davčnega odtegljaja tudi v primeru prenehanja AIS brez pravne subjektivitete, saj med dohodke, podobne dividendam, iz 74. člena zakona, od katerih se obračuna davčni odtegljaj, sodijo tudi dobiček, rezerve iz dobička, osnovni kapital v delu, ki se je oblikoval iz predhodnega povečanja osnovnega kapitala iz dobička ali rezerv iz dobička, in skrite rezerve izplačevalca, **ob prenehanju izplačevalca**. Kakšen je postopek prenehanja sklada, je z vidika obveznosti obračuna davčnega odtegljaja nerelevantno. Obveznost obračuna davčnega odtegljaja nastane, ker ob prenehanju sklada pride do izplačila dohodka vlagateljem, od katerega je skladno s 70. členom ZDDPO-2 potrebno obračunati davčni odtegljaj.