

Pravila proti praksam izogibanja davkom

Implementacija v EU-ju in Sloveniji

Vsebina predstavitev

- **Problematika BEPS**
- **EU Direktiva proti praksam izogibanja davkom (ATAD)**
- **Predstavitev 5 ukrepov ATAD**
- **Implementacija ukrepov v nacionalne zakonodaje**
- **Predstavitev 2 ukrepov, ki sta implementirana v slovensko zakonodajo**

Problematika BEPS

**PRAVNE OSEBE, zlasti multinacionalke,
davek od dohodkov pravnih oseb**

Načrtovano preusmerjanje dobičkov
posameznih entitet preko različnih davčnih jurisdikcij tako,
da se doseže najnižjo možno stopnjo obdavčitve dobičkov
multinacionalke kot celote.

- vrzeli in neusklajenost med posameznimi davčnimi jurisdikcijami in bilateralnimi davčnimi konvencijami
- uporabo davčnih jurisdikcij s posebnimi značilnostmi (davčne oaze)

Razsežnosti BEPS-a

OECD/G20

EXPLANATORY
STATEMENT
BASE EROSION AND
PROFIT SHIFTING
PROJECT
VIR: OECD, 2015

4-10%
VSEH SVETOVNIH
DAVČNIH PRIHODKOV
IZ NASLOVA DDPO

OECD

BACKGROUND BRIEF
INCLUSIVE
FRAMEWORK ON
BEPS, JAN 2017
VIR: OECD, 2017

**100 – 240
milijard USD**
KONZERVATIVNA
OCENA IZGUBE
DAVČNIH PRIHODKOV

TAX JUSTICE NETWORK

REPORT
VIR:
[WWW.TAXJUSTICE.
NET/SCALEBPS](http://WWW.TAXJUSTICE.NET/SCALEBPS)

**660 milijard USD oz.
0.9% svetovnega BDP**
VIŠINA
PREUSMERJENIH
DOBIČKOV V DAVČNE
OAZE v letu 2012

Ukrepi za zaježitev BEPS



SVET: OECD + G20

- februar 2013: prvo poročilo o BEPS: „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“
- oktober 2015: paket končnih poročil za 15 ukrepov
- nadaljevanje aktivnosti BEPS: spremljanje implementacije in uvajanje mehanizmov za posodobitev posameznih elementov



EU PRAVILA PROTI PRAKSAM IZOGIBANJA DAVKOM

- Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 (ATAD)
- Direktiva Sveta (EU) 2017/952 z dne 29. maja 2017 (ATAD 2)



SLOVENIJA

- Zakon o spremembi in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2P);

Uradni list RS, št. 79/2018 z dne 7.12.2018

Ukrepi proti praksam izogibanja davkom po OECD BEPS

OECD BEPS DIREKTNI UKREPI PROTI IZOGIBANJU DAVKOM

- Ukrep 2: nevtralizacija učinkov hibridnih inštrumentov
- Ukrep 3: pravila CFC
- Ukrep 4: odbitek obresti
- Ukrep 5: učinkovita obravnava škodljivih davčnih praks
- Ukrep 6: preprečevanje zlorabe bilateralnih davčnih konvencij

Ukrepi po ATAD (EU)

1. Omejitev obresti
2. Izstopna obdavčitev
3. Splošno pravilo o preprečevanju zlorab (GAAR)
4. Pravila o nadzorovanih tujih družbah (CFC)
5. Hibridna neskladja

Omejevanje obresti (1) po ATAD

Splošno pravilo o omejevanju obresti:
do 30% EBITDA = davčno priznani odhodki

EBITDA = **dohodek (dobiček), za**
 katerega se plača davek
 + **za davek prilagojeni stroški**
 izposojanja
 + **za davek prilagojeni stroški**
 amortizacije

Iz obdavčitve sicer izvzeti dohodki
(dobički), se ne vključujejo v EBITDA

Odbitne obresti (1) po ATAD

Stroški izposojanja vključujejo:

odhodke za obresti od vseh oblik dolgov, druge stroške, ki so ekonomsko enakovredni obrestim in stroškom, nastalim v povezavi z zbiranjem finančnih sredstev, kot je opredeljeno v nacionalnem pravu, kar med drugim vključuje plačila v okviru posojil z udeležbo pri dobičku, pripisane obresti za instrumente, kot so zamenljive obveznice in brezkuponske obveznice, zneske v okviru alternativnih shem financiranja, kot je islamsko bančništvo, finančne stroške plačil za finančni zakup, kapitalizirane obresti, vključene v vrednost povezanih sredstev iz bilance stanja, ali amortizacijo kapitaliziranih obresti, zneske, izmerjene glede na obračun financiranja v skladu s pravili za transferne cene, če je to ustrezno, zneske navideznih obresti v okviru izvedenih finančnih instrumentov ali pogodb o varovanju pred tveganjem, ki se nanašajo na izposojanje subjekta, določene pozitivne in negativne tečajne razlike pri izposojanju in instrumentih v povezavi z zbiranjem finančnih sredstev, provizije za jamstva za sheme financiranja, provizije za urejanje in podobne stroške, povezane z izposojanjem finančnih sredstev.

Omejevanje obresti (1) po ATAD

Splošno pravilo o omejevanju obresti (4. člen ATAD):

do 30% EBITDA = davčno priznani odhodki

EBITDA	=	dohodek (dobiček), za katerega se plača davek
	+	za davek prilagojeni stroški izposojanja
	+	za davek prilagojeni stroški amortizacije

Iz obdavčitve sicer izvzeti dohodki (dobički), se ne vključujejo v EBITDA

Omejevanje obresti (1) po ATAD

Več možnih načinov implementacije:

- **možnost izvzetja določenih subjektov:**
 - **neodvisne** samostojne subjekte in
 - **finančna podjetja**, tudi če so ta del konsolidirane skupine za namene finančnega računovodstva;
- **odstopanja od osnovnega pravila:**
 - merjenje **presežnih obresti skupine povezanih** subjektov znotraj ene jurisdikcije preko skupinskih davčnih obračunov ali tudi preko posamičnih davčnih obračunov;
 - možen varni pristan do **3.000.000 EUR priznanih presežnih obresti**;
 - **kapital glede na bilančno vsoto** zavezanca višji ali enak kot ga ima celotna skupina na konsolidirani ravni;

Omejevanje obresti (1) po ATAD

Več možnih načinov implementacije:

- **možnost prenosa davčno nepriznanih presežnih stroškov izposojanja:**
 - v naslednja davčna obdobja **neomejeno**;
 - v naslednja davčna obdobja **neomejeno in za** pretekla davčna obdobja **do 3 let nazaj**;
 - v naslednja davčna obdobja z omejitvijo **do 5 let**.

5. člen ATAD – izstopni davek – definicija davčne osnove

Davčna osnova = znesek = tržna vrednost prenesenih sredstev v času izstopa sredstev, zmanjšanih za njihovo vrednost za davčne namene.

Izstopni davek se izračuna, če:

- davčni zavezanec **prenese sredstva s svojega sedeža na svojo stalno poslovno enoto** v drugi državi članici ali tretji državi, če država članica sedeža nima več pravice do obdavčitve prenesenih sredstev zaradi prenosa;
- davčni zavezanec **prenese sredstva s svoje stalne poslovne enote v državi članici na svoj sedež ali drugo stalno poslovno enoto** v drugi državi članici ali tretji državi, če država članica stalne poslovne enote nima več pravice do obdavčitve prenesenih sredstev zaradi prenosa;
- davčni zavezanec **prenese svoje davčno rezidentstvo v drugo državo članico ali tretjo državo**, razen za tista sredstva, ki so še naprej dejansko povezana s stalno poslovno enoto v prvi državi članici; ali
- davčni zavezanec **prenese poslovanje stalne poslovne enote iz države članice v drugo državo članico ali tretjo državo**, če država članica stalne poslovne enote nima več pravice do obdavčitve prenesenih sredstev zaradi prenosa.

Izstopna obdavčitev (2) po ATAD

Posebnosti:

- **plačilo po obrokih v obdobju 5. let** pod pogoji, ki jih določa 2 točka 5. člena ATAD-a, katerim skupno je, da se prenos sredstev trajno opravi v drugo državo članico ali v tretjo državo, ki je pogodbenica Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru;
- država članica, ki je prejemnica sredstev prenosa, mora sprejeti vrednost prenesenih sredstev, ki je bila predmet izstopne obdavčitve, kot **svojo začetno vrednost**, razen če dokaže, da je ta vrednost drugačna;
- iz izstopne obdavčitve **izvzeti prenose sredstev**, povezani s financiranjem vrednostnih papirjev, sredstva, ki so dana kot zavarovanje s premoženjem, ali kadar se prenos sredstev opravi zaradi izpolnjevanja bonitetnih kapitalskih zahtev ali zaradi upravljanja likvidnosti, pod pogojem, da se sredstva vrnejo v izvorno državo v enem letu.

Splošno pravilo o preprečevanju davčnih zlorab (3) po ATAD

6. člen ATAD – opredelitev splošnega pravila o preprečevanju davčnih zlorab (GAAR):

- Država članica za izračun obveznosti za davek od dohodkov pravnih oseb po nacionalnih predpisih **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 davčno ugodnost, ki izničuje cilj ali namen veljavnega davčnega prava.
- Shema ali **niz shem pa velja za nepristno**, kolikor se ne uresničuje **iz tehtnih komercialnih razlogov**, ki odražajo ekonomsko realnost

Pravila o nadzorovanih tujih družbah (4) po ATAD

7. člen ATAD – pravila o nadzorovanih tujih družbah (CFC Rules)

- pravilo za **davčne zavezance, ki nadzorujejo tuje subjekte** z več kot 50 odstotki glasovalnih pravic ali imajo posredno ali neposredno več kot 50 odstotkov kapitala ali so upravičene do več kot 50 odstotkov dobička tega tujega subjekta oz. poslovne enote.
- **nadzorovani tuji subjekt se vključi v obdavčitev davčnega zavezanca** pod določenimi pogoji.
- Pravilo se uporabi, če tuj nadzorovani subjekt ali tuja poslovna enota dejansko **plača manj kot polovico davka** od dohodkov, kot bi ga plačal davčni zavezanec, ki nadzoruje tujo družbo v državi članici pod enakimi pogoji.

Pravila o nadzorovanih tujih družbah (4) po ATAD

(1) DAVČNA OSNOVA vključuje nerazdeljeni dohodek subjekta ali dohodek stalne poslovne enote, ki izhaja iz:

- **obresti** ali drugega dohodka iz finančnih sredstev;
- **licenčnin** ali drugega dohodka, ki izhaja iz intelektualne lastnine;
- **dividend** in dohodka od odsvojitve deležev;
- dohodka od **finančnega zakupa**;
- dohodka od **zavarovalniških, bančnih in drugih finančnih** dejavnosti;
- dohodka od **izdajanja računov družbam**, ki imajo dohodek od prodaje in storitev na podlagi blaga in storitev, kupljenih od povezanih podjetij ali prodanih povezanim podjetjem, in nimajo dodane gospodarske vrednosti ali le majhno tovrstno vrednost.

Pravila o nadzorovanih tujih družbah (4) po ATAD

(2) **DAVČNA OSNOVA** vključuje nerazdeljeni dohodek subjekta ali dohodek stalne poslovne enote, ki izhaja iz:

- **neprirodnih ureditev, vzpostavljenih poglavitno z namenom pridobitve davčne ugodnosti** – pri tem se dohodek, ki se vključi v davčno osnovo za davčnega zavezanca, omeji na zneske, ustvarjene s sredstvi in tveganji, povezanimi s funkcijami osebja, pristojnega za odločanje, ki jih izvaja obvladujoča družba. **Dodelitev dohodka nadzorovane tuje družbe se izračuna v skladu z neodvisnim tržnim načelom.**

Mogoče implementirati nekatera izvzetja po 3. in 4. točki 7. člena.

Pravila o nadzorovanih tujih družbah (4) po ATAD

8. člen ATAD določa način izračuna dohodka, ki se vključi v davčno osnovo zavezanca, in sicer:

1. Kadar se uporablja **varianta 1**, se uporabljajo pravila za obdavčitev dohodkov, kjer je DZ rezident ali se nahaja. Izgube subjekta ali stalne poslovne enote se ne vključijo v davčno osnovo, lahko pa se prenesejo v naslednja obdobja skladno z nacionalno zakonodajo DZ.
2. Kadar se uporablja **varianta 2**, se izračun dohodka omeji na zneske, ustvarjene s sredstvi in tveganji, povezanimi s funkcijami osebja, pristojnega za odločanje, ki jih izvaja obvladujoča družba. Dodelitev dohodka nadzorovane tuje družbe **se izračuna v skladu z neodvisnim tržnim načelom.**

Pravila o nadzorovanih tujih družbah (4) po ATAD

8. člen ATAD določa način izračuna dohodka, ki se vključi v davčno osnovo zavezanca, in sicer:

3. Dohodek, ki se vključi v davčno osnovo, se izračuna **sorazmerno glede na udeležенost** davčnega zavezanca v subjektu.

4. Dohodek se vključi v **davčno obdobje** davčnega zavezanca, **v katerem se konča davčno leto** nadzorovanega subjekta.

Hibridna neskladja (5) po ATAD

Hibridno neskladje (9. člen ATAD) pomeni razmerje med davčnim zavezancem v eni državi članici in povezanim podjetjem v drugi državi članici ali strukturirano ureditev med strankami v državah članicah, **če je naslednji rezultat posledica razlik v pravni opredelitvi finančnega instrumenta ali subjekta:**

- isto plačilo, stroški ali izgube se odbijejo tako v državi članici, v kateri je vir plačila ali so nastali stroški ali izgube, kot v drugi državi članici – **"dvojni odbitek"**, ali
- v državi članici, v kateri je vir plačila, se to plačilo odbije brez ustrezne vključitve istega plačila za davčne namene v drugi državi članici – **"odbitek brez vključitve"**.

Hibridna neskladja (5) po ATAD

Dopolnitev ATAD 2 vključuje še:

9a. člen: Obratna hibridna neskladja

Če se eden ali več povezanih nerezidenčnih subjektov, ki so skupaj neposredno udeleženi v najmanj 50 odstotkov glasovalnih pravic, kapitalskih deležev ali pravic do deleža dobička v hibridnem subjektu, ki ima sedež ali je ustanovljen v državi članici, nahajajo v jurisdikciji ali jurisdikcijah, ki hibridni subjekt obravnavajo kot davčnega zavezanca, se šteje, da je hibridni subjekt rezident te države članice, njegovi dohodki pa se obdavčijo, kolikor ta dohodek ni sicer obdavčen v skladu z zakoni države članice ali katere koli druge jurisdikcije.

Hibridna neskladja (5) po ATAD

Dopolnitev ATAD 2 vključuje še:

9b. člen: Neskladja glede davčnega rezidentstva

Če je odbitek plačila, stroškov ali izgube davčnega zavezanca, ki je rezident za davčne namene v dveh ali več jurisdikcijah, odbiten od davčne osnove v obeh jurisdikcijah, država članica davčnega zavezanca zavrne odbitek, če je v drugi jurisdikciji dovoljeno, da se dvojni odbitek pobota z dohodkom, ki ni dvojna vključitev dohodka. Če sta obe jurisdikciji državi članici, država članica, v kateri se davčni zavezanec ne šteje za rezidenta v skladu s sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčenju med državama članicama, zavrne odbitek.

Implementacija pravil ATAD v države članice EU

- Do 31.12.2018 z veljavnostjo 1.1.2019 je bilo treba implementirati najmanj:
 - splošno pravilo o preprečevanju davčnih zlorab,
 - pravilo CFC in pravilo o izstopni obdavčitvi,
 - izstopno obdavčitev in
 - omejitev obresti.
- Do 31.12.2019 z veljavnostjo 1.1.2020 lahko države članice z odstopanjem implementirajo
 - izstopno obdavčitev.
- Do najkasneje 1. 1. 2024 pa morajo države, ki uporabljajo enako učinkovito zakonodajo za omejitev obresti na dan 8. 8. 2016 implementirati pravilo o omejitvi obresti po tej direktivi.

Implementacija pravil ATAD v države članice EU

- Do 31.12.2019 z uporabo od 1.1.2020 morajo države implementirati
 - pravila o hibridnih neskladjih

Države z odstopanjem – do 31.12.2021 z uporabo od 1.1.2022

27.11.2018 DZ sprejel:

**Zakon o spremembi in dopolnitvah Zakona o davku
od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2P) (Uradni list
RS, št. 79/2018 z dne 7.12.2018) – uporaba od
1.1.2019.**

- **Splošno pravilo o preprečevanju zlorab (2.a člen)**
- **Nadzorovana tuja družba (67. h do j členu)**

2.a člen :

(1. odst.) Ne upošteva se sheme ali niza shem, če je:

- njihov glavni namen ali
- eden od glavnih namenov

pridobiti ugodnost oziroma upravičenje, ki izničuje cilj ali namen tega zakona.

(2. odst.) Ugodnost oz. upravičenje (primeroma):

- **uveljavljanja olajšav,**
- **pokrivanja davčne izgube,**
- **izvzema dohodka iz osnove,**
- **odbitka od davka,**
- **oprostitvev od davčnega odtegljaja...**

Splošno pravilo o preprečevanju zlorab (ZDDPO-2)

2.a člen :

(3. odst.) Dejanja, aktivnosti sheme zlasti:

- **transakcija,**
- **ukrep,**
- **operacija,**
- **sporazum,**
- **odobritev,**
- **dogovor,**
- **obljuba,**
- **obveza ali dogodek.**

(4. odst.) **Nepristna shema - brez tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo gospodarsko realnost.**

(5. odst.) tudi, če je ugodnost določena v drugem zakonu.

Pravilo CFC (ZDDPO-2)

67.h člen - Nadzorovana tuja družba (opredelitev)

NTD je, če ima sam ali s povezano osebo (25% iste udeležbe) posredno ali neposredno:

- **več kot 50 % glasovalnih pravic ali**
- **več kot 50 % kapitala ali**
- **upravičen do več kot 50 % dobička te osebe**

+ davek manj kot polovico slovenskega

Poslovna enota nadzorovane tuje družbe (oproščena davka ali ni zavezana za DDPO) se ne upošteva za merjenje polovice davka.

Tuja poslovna enota zavezanca se ne šteje za nadzorovano tujo družbo (usklajenost z direktivo?).

Pravilo CFC (ZDDPO-2)

67.i člen – Vključevanje dohodka NTD (izbrana V1)

Nerazdeljeni dohodek nadzorovane tuje družbe:

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, ter
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 + minimalna dodana vrednost NTD

NE, če ima na voljo **osebje, opremo, sredstva in prostore**.

NE, če je **1/3 naštetih storitev** ali manj

Pravilo CFC (ZDDPO-2)

67.j člen – Izračun dohodka NTD

- **ne vključevanje izgub** – možen prenos v naslednja obdobja pri NTD
- **sorazmerna vključenost dohodka** glede na delež vključenosti zavezanca v NTD
- **vključenost dohodka v davčno obdobje**, v katerem se konča obdobje NTD
- **izvzem razdeljenega dohodka (dobička)** zavezancu **ali dohodka pri odsvojitvi** deleža NTD, če je bil prej vključen v obdavčitev zavezanca
- **odbitek tujega davka**, ki ga je plačala NTD v skladu z X. poglavjem ZDDPO-2

Hvala za vašo pozornost

*Marko Mehle, univ. dipl. ekon.
Vodja davčnega in pravnega
svetovanja – partner*

*KPMG poslovno svetovanje, d.o.o.
marko.mehle@kpmg.si
+386 1 420 1160*