

Problematika sekundarne prilagoditve pri transfernih cenah

(davčni odtegljaj)

*Andreja Škofič Klanjšček
Nina Žefran*

Deloitte svetovanje d.o.o.

7. odstavek 74. člena ZDDPO-2

Za dohodke, podobne dividendam, se štejejo:
prikrito izplačilo dobička, ki se opravi:

- osebi, 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.

Za prikrito izplačilo dobička se šteje 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 tega zakona, ali;
- plačila za nakup vseh oblik sredstev in storitev po ceni, ki je višja od primerljive tržne cene iz 16. in 17. člena tega zakona, ali;
- plačila za sredstva in storitve, če sredstva niso bila prevzeta ali storitve niso bile opravljene.

Za prikrito izplačilo dobička se štejejo tudi obresti na posojila, dana po nižji ali prejeta po višji obrestni meri, kot znaša priznana obrestna mera **iz 19. člena** tega zakona, in obresti od presežka posojil **iz 32. člena** tega zakona.

Ključne ugotovitve



Kot dividenda niso obdavčene le delitve bilančnega dobička na podlagi formalno sprejete odločitve, temveč tudi **prikrite delitve premoženjskih koristi**.

Dva pogoja, ki morata biti kumulativno izpolnjena:

- **Delitev premoženjske koristi = dohodek**;
- Kvalificirani prejemnik **dohodka**, ki **obvladuje** izplačevalca.

25% lastniški delež, ki je lahko **neposredni ali posredni** in se uporablja za namen presoje prikritega izplačila dobička iz sedmega odstavka 74. člena, je usklajen z definicijo lastniškega deleža za presojo obstoja povezanih oseb iz 16. člena ZDDPO-2.

Zakon dopušča možnost, da je kvalificirani prejemnik tudi oseba, ki ne dosega 25% praga, temveč **obvladuje izplačevalca**:

- na podlagi **pogodbe** ali;
- na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Vendar je v praksi to zelo težavno.

4. odstavek 90. člena ZDoh-2

Kot dividende se po tem poglavju obdavčuje tudi:

1. prikrito izplačilo dobička, določeno v zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb;

Izplačevalec kot plačnik davka mora predložiti obračun REK-2 davčnemu organu na dan izplačila dohodkov.

010 - Vrsta dohodka

Vpiše se vrsta dohodka, in sicer: dohodki, ki se obdavčujejo kot dividende (četrti odstavek 90. člena ZDoh-2).

101 – Dohodek

Vpiše se znesek izplačanega dohodka.

Primer 1



Družba A, ki se ukvarja z gradbeništvom, nabavi jahto in jo evidentira v osnovnih sredstvih ter se dodatno registrira za dajanje vodnih plovil v najem in zakup. Družba ne izvaja nobenih trženjskih aktivnosti, s katerimi bi iskala poslovne priložnosti dajanja plavila v najem oz. zakup – doseganja prihodkov.

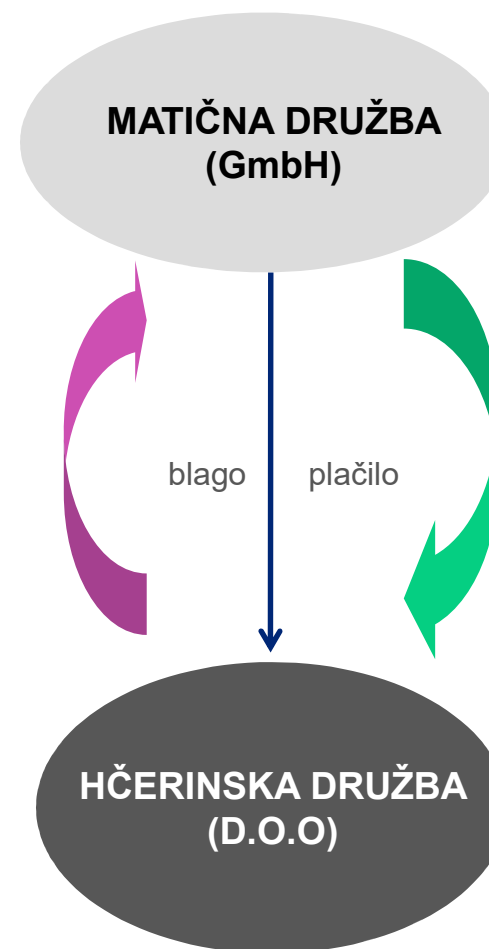
Plovilo vsako leto opravi cca 500 navtičnih milj. V spiskih posadke, ki so predloženi na luško kapitanijo ob prehodu državne meje, so navedeni lastnik družbe ter njegovi ožji družinski člani.

- Uporaba plovila kot posledica lastništva družbe.
- Prikrito izplačilo dobička – vrednost?



Primer 2

- D.O.O. je proizvajalec z omejenimi funkcijami. Vse blago, ki ga proizvede, proda matični družbi GmbH.
 - Pri tem D.O.O. realizira dobiček v višini 0,4% (pribitek na stroške).
 - Za argumentacijo tržnega načela uporablja metodo TNMM. Narejena analiza primerljivosti v bazi Amadeus pokaže interkvartilni razpon med 1,9% in 5,8% z mediano 4,1%.
-
- Prenizek dobiček – posledica vpliva družbenika na prodajne cene hčerinske družbe.
 - Prilagoditev na ustrezno vrednost v interkvartilnem razponu (mediana).





Smernice OECD za določanje transfernih cen:

Sekundarna transakcija (angl.: secondary transaction)

Navidezna transakcija, ki jo bodo nekatere države zagotovile na podlagi svojega notranjega pravnega reda, potem ko so predlagale primarno prilagoditev, da bi **dejansko porazdelitev dobička** uskladile s primarno prilagoditvijo.

Sekundarne transakcije imajo lahko obliko:

- **navideznega izplačila dividend,**
- navideznih kapitalskih vložkov, ali,
- navideznih posojil.

Primarna prilagoditev je prilagoditev iz naslova transfernih cen. Opravi se v davčnem obračunu (povečanje prihodkov ali zmanjšanje stroškov). Sekundarna prilagoditev naj bi poskušala nasloviti razliko med novo ugotovljenim davčnim dobičkom in računovodskim dobičkom davčnega obdobja.



Določba sedmega odstavka 74. člena se uporablja za davčna obdobja po 1. januarju 2007.

Davčni organ te določbe v praksi v davčnih inšpekcijskih postopkih s področja transfernih cenah prvih nekaj let ni uporabljal.

V naslednjih nekaj letih se je izoblikovala praksa, da se aplicira na vse prilagoditve transfernih cen in sicer na način:

- Davčna osnova dividende je celotna prilagoditev iz naslova transfernih cen;
- Ne upoštevajo se morebitne izgube, ki zmanjšujejo bilančni dobiček oz. navidezno dividendo;
- Ne upošteva se plačan davek DDPO (trenutno 19%), država „bruti“ dividendo;
- Zaradi ekonomičnosti postopka se predvideva fikcija izplačila na zadnji dan davčnega obdobja (blago in storitve, ne pa tudi obresti);
- Raznolika praksa glede prejemnika dohodka (primeri: končni lastnik, posojilodajalec, ...).

Plačani davek iz sekundarne prilagoditve v Sloveniji je običajno zneskovno celo višji od primarne prilagoditve (koriščenje davčnih izgub in olajšav ...).



Sekundarna prilagoditev običajno vodi v dvojno obdavčitev, v kolikor država prejemnica ne prizna odbitka tujega davka. Prejemnik navidezne dividende le-te običajno ne izkaže v svojih računovodskih izkazih in je ne obravnava za davčne namene.

Priporočljivo je, da se sekundarno prilagoditev vključi v zahtevek za začetek postopka skupnega dogovarjanja oz. v zahtevek za začetek postopka po Arbitražni konvenciji.

Možnosti za znižanje davčnega odtegljaja v Sloveniji:

- Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja;
- „Parent-Subsidiary“ Direktiva;
- Oprostitev iz tretjega in četrtega odstavka 70. člena ZDDPO-2.



EU Joint Transfer Pricing Forum: Final report on Secondary Adjustments:

- 9 evropskih držav ima zakonodajo, ki omogoča sekundarno prilagoditev;
- 7 od 9 evropskih držav naj bi dovolile uporabo izvzema iz obdavčitve po „Parent-Subsidiary“ direktivi (vključno s Slovenijo);
- Države članice EU naj bi bile pozorne pri odmeri davka na sekundarno prilagoditev, ker je visoko tveganje, da vodi v dvojno obdavčitev v EU;
- Prednostna uporaba drugih postopkov, kot je npr. postopek skupnega dogovarjanja;
- Države članice EU naj ne bi izrekale kazni na davek iz sekundarne prilagoditve.

Smernice OECD za določanje transfernih cen:

- Sekundarna prilagoditev je lahko sredstvo za preprečevanje izogibanja davkom (davčni odtegljaj na dividende);
- Natančno ugotoviti dejstva in okoliščine posamezne zadeve.