



PRILOGA 1 (spremni dopis – 1. del):

Številka: 007-17/2018/
Ljubljana, dne 24.9.2018
EVA: 2018-1611-0002
<p>GENERALNI SEKRETARIAT VLADE REPUBLIKE SLOVENIJE</p> <p>Gp.gs@gov.si</p>
<p>ZADEVA: Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – predlog za obravnavo</p>
<p>1. Predlog sklepov vlade:</p> <p>Na podlagi drugega odstavka 2. člena Zakona o Vladi Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 24/05 – uradno prečiščeno besedilo, 109/08, 38/10 – ZUKN, 8/12, 21/13, 47/13 – ZDU-1G, 65/14 in 55/17) je Vlada Republike Slovenije na ... seji dne ... pod točko ... sprejela naslednji:</p> <p style="text-align: center;">SKLEP</p> <p>Vlada Republike Slovenije je določila besedilo predloga Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in ga pošlje Državnemu zboru Republike Slovenije v sprejetje po skrajšanem zakonodajnem postopku.</p> <p style="text-align: center;">Stojan Tramte GENERALNI SEKRETAR</p> <p>Priloga:</p> <ul style="list-style-type: none">– predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb <p>Sklep prejmejo:</p> <ul style="list-style-type: none">– Državni zbor Republike Slovenije– Ministrstvo za finance– Služba Vlade Republike Slovenije za zakonodajo– Generalni sekretariat Vlade Republike Slovenije
<p>2. Predlog za obravnavo predloga zakona po nujnem ali skrajšanem postopku v državnem zboru z obrazložitvijo razlogov:</p> <p>Predlog zakona v slovenski pravni red prenaša dva instituta iz Direktive Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga. Gre za instituta, ki ju je potrebno prenesti do 31. decembra 2018 in se nanašata na implementacijo splošnega pravila proti zlorabam in pravila glede nadzorovanih tujih družb. Omenjena instituta predstavljata manj zahtevno uskladitev Zakona o davku od dohodkov</p>

pravnih oseb s pravom Evropske unije. V izogib temu, da bi Slovenija zaradi neprenosa omenjenih institutov prejela opomin s strani Evropske komisije, ker instituta ne bi bila pravočasno implementirana v slovenski pravni red, predlagatelj predlaga, da se predlog zakona obravnava po skrajšanem postopku.

3.a Osebe, odgovorne za strokovno pripravo in usklajenost gradiva:

- mag. Irena Popovič, generalna direktorica Direktorata za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov, Ministrstvo za finance,
- mag. Petra Istenič, sekretarka, Sektor za sistem obdavčitve dohodkov in premoženja, Ministrstvo za finance

3.b Zunanji strokovnjaki, ki so sodelovali pri pripravi dela ali celotnega gradiva:

/

4. Predstavniki vlade, ki bodo sodelovali pri delu državnega zbora:

- dr. Andrej Bertonec, minister
- mag. Mateja Vraničar Erman, državna sekretarka
- Metod Dragonja, državni sekretar
- mag. Saša Jazbec, državna sekretarka
- mag. Irena Popovič, generalna direktorica
- mag. Petra Istenič, sekretarka
- Larisa Eva Ramovš, podsekretarka
- mag. Tadeja Rupnik, podsekretarka
- Tatjana Grilj Medvedšek, višja svetovalka
- Meta Šinkovec, vodja sektorja
- Boris Gramc, podsekretar
- mag. Marko Potočnik, podsekretar

5. Kratek povzetek gradiva:

S predlogom zakona se v slovenski pravni red prenašata dva instituta iz Direktive Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga. To sta splošno pravilo proti zlorabam in pravila glede nadzorovanih tujih družb.

6. Presoja posledic za:

a)	javnofinančna sredstva nad 40.000 EUR v tekočem in naslednjih treh letih	NE
b)	usklajenost slovenskega pravnega reda s pravnim redom Evropske unije	DA
c)	administrativne posledice	DA
č)	gospodarstvo, zlasti mala in srednja podjetja ter konkurenčnost podjetij	NE
d)	okolje, vključno s prostorskimi in varstvenimi vidiki	NE
e)	socialno področje	NE
f)	dokumente razvojnega načrtovanja: <ul style="list-style-type: none"> - nacionalne dokumente razvojnega načrtovanja - razvojne politike na ravni programov po strukturi razvojne klasifikacije programskega proračuna - razvojne dokumente Evropske unije in mednarodnih organizacij 	NE

7.a Predstavitev ocene finančnih posledic nad 40.000 EUR:

I. Ocena finančnih posledic, ki niso načrtovane v sprejetem proračunu				
	Tekoče leto (t)	t + 1	t + 2	t + 3
Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (–) prihodkov državnega proračuna				
Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (–) prihodkov občinskih proračunov				
Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (–) odhodkov državnega proračuna				
Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (–) odhodkov občinskih proračunov				
Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (–) obveznosti za druga javnofinančna sredstva				
II. Finančne posledice za državni proračun				
II.a Pravice porabe za izvedbo predlaganih rešitev so zagotovljene:				
Ime proračunskega uporabnika	Šifra in naziv ukrepa, projekta	Šifra in naziv proračunske postavke	Znesek za tekoče leto (t)	Znesek za t + 1
SKUPAJ				
II.b Manjkajoče pravice porabe bodo zagotovljene s prerazporeditvijo:				
Ime proračunskega uporabnika	Šifra in naziv ukrepa, projekta	Šifra in naziv proračunske postavke	Znesek za tekoče leto (t)	Znesek za t + 1
SKUPAJ				
II.c Načrtovana nadomestitev zmanjšanih prihodkov in povečanih odhodkov proračuna:				
Novi prihodki	Znesek za tekoče leto (t)		Znesek za t + 1	
SKUPAJ				

OBRAZLOŽITEV:**I. Ocena finančnih posledic, ki niso načrtovane v sprejetem proračunu**

-

II. Finančne posledice za državni proračun**II.a Pravice porabe za izvedbo predlaganih rešitev so zagotovljene:****II.b Manjkajoče pravice porabe bodo zagotovljene s prerazporeditvijo:****II.c Načrtovana nadomestitev zmanjšanih prihodkov in povečanih odhodkov proračuna:****7.b Predstavitev ocene finančnih posledic pod 40.000 EUR:****Kratka obrazložitev**

Ocenjujemo, da bo skupni učinek vseh sprememb po tem predlogu zakona za prihodke državnega proračuna pozitiven. Iz podatkov o stanju, strukturi in gibanju slovenskih neposrednih naložb v tujini je razvidno, da slovenska podjetja v veliki meri v tujini opravljajo pristno gospodarsko dejavnost, saj v več kot 80 % primerov tam opravljajo enako dejavnost kot jo v Sloveniji opravljajo sama. Na podlagi tega, predvsem pa ob upoštevanju ciljev predloga zakona, kot je s sprejetjem ustreznih rešitev zaščita prihodkov iz davka od dohodkov pravnih oseb, ocenjujemo, da bodo finančne posledice pozitivne vendar pod 40.000 euri.

8. Predstavitev sodelovanja z združenji občin:

Vsebina predloženega gradiva (predpisa) vpliva na:

- pristojnosti občin,
- delovanje občin,
- financiranje občin.

NE

Gradivo (predpis) je bilo poslano v mnenje:

- Skupnosti občin Slovenije SOS: NE
- Združenju občin Slovenije ZOS: NE
- Združenju mestnih občin Slovenije ZMOS: NE

Predlog zakona nima vpliva na delovanje občin.

Predlogi in pripombe združenj so bili upoštevani: /

9. Predstavitev sodelovanja javnosti:

Gradivo je bilo predhodno objavljeno na spletni strani predlagatelja:

DA

Predlog zakona je bil 18. julija 2018 objavljen na spletni strani E demokracija in na spletni strani Ministrstva za finance, s povezavo na E demokracijo. Rok, do katerega so zainteresirana javnost, predstavniki strokovne javnosti in nevladne organizacije lahko podali svoje predloge oziroma pripombe, je 1. september 2018.

Zainteresirana javnost, predstavniki strokovne javnosti in nevladne organizacije so na Ministrstvo za

finance do navedenega roka podali širša opažanja v zvezi z davčno politiko na področju obdavčitve pravnih oseb (primeroma potrebna pazljivost pri administrativnem bremenu pri uvajanju institutov iz direktive), pri čemer pa na konkreten predlog zakona niso imeli pripomb.

10. Pri pripravi gradiva so bile upoštevane zahteve iz Resolucije o normativni dejavnosti:	DA
---	----

11. Gradivo je uvrščeno v delovni program vlade:	DA
---	----

dr. Andrej Bertonec
MINISTER

**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, 23/15, 82/15, 68/16 in 69/17; v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2), ki se uporablja od 1. januarja 2007, je bil sprejet v okviru davčne reforme 2006. Cilj te davčne reforme je bil zagotoviti obdavčitev, ki bo davčnim zavezancem omogočala pregledno in konkurenčno davčno okolje za poslovanje. Poleg temeljnih stebrov obdavčitve dohodkov pravnih oseb – opredelitve davčnega zavezanca in davčne obveznosti, davčne osnove, stopnje in nekaterih posebnosti, zakon vsebuje tudi določena konkretnjša pravila, ki so po naravi posebna pravila za preprečevanje zlorab oziroma praks izogibanja. Zakon se je nekajkrat spremenil in dopolnil, nekatere od sprememb in dopolnitev so bile potrebne zaradi prenosa direktiv Evropske unije (v nadaljnjem besedilu: EU) v nacionalno zakonodajo.

V ZDDPO-2 so prenesene vse tri, do pred kratkim temeljne direktive EU na področju davka od dohodkov pravnih oseb. To 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 ter direktiva o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic. Osnovne direktive na teh treh področjih so bile sprejete leta 1990 oziroma 2003. Področje podjetniškega obdavčevanja na ravni EU ni harmonizirano v večjem obsegu, države članice EU na področju, ki ni harmonizirano prosto urejajo svoje sisteme obdavčenja dohodkov podjetij.

ZDDPO-2 ureja sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb. Sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji sledi standardom mednarodnega obdavčenja, kot so obdavčitev rezidentov na svetovnem dohodku, obdavčitev nerezidentov od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, transferne cene oziroma določanje cen med povezanimi osebami glede na neodvisno tržno načelo, odpravljanje ekonomskega dvojnega obdavčenja in odpravljanje mednarodnega pravnega dvojnega obdavčenja.

Slovenija je članica EU in Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (v nadaljnjem besedilu: OECD).

1.2 Prosto oblikovanje davčnih politik, zlasti na področju podjetniškega obdavčevanja, je ključni dejavnik suverenosti držav in jurisdikcij, vendar pa interakcija različnih domačih pravil večih držav ali jurisdikcij lahko vodi do vrzeli ali drugih trenj.

Na področju obdavčenja dohodkov pravnih oseb, vključno v davčnem pravu EU, se je v preteklih obdobjih skrb namenjala zlasti odpravljanju morebitnih ovir, ki bi jih povzročali davčni ukrepi, sprejemali so se ukrepi in drugi akti za odpravo dvojnega obdavčenja, zlasti pri čezmejnem poslovanju. Primeri takšnih ukrepov so oprostitev obdavčitve dohodkov, kot so obresti, licenčnine, dividende, na viru, z upoštevanjem, da bodo obdavčene pri prejemniku, in odpravljanje ekonomskega dvojnega obdavčenja preko izvzema dividend, ki so bile obdavčene že pri izplačevalcu kot dobiček, iz osnove prejemnika. Davčna konkurenčnost je bila pomembna pri

oblikovanju poslovnega okolja in poslovnih modelov.

Sčasoma so se pokazale dodatne pomanjkljivosti, ki pomenijo možnosti za dvojno neobdavčenje oziroma za nezadostno obdavčenje. Davčne politike so zaznale, da zaradi vrzeli pri medsebojnem učinkovanju različnih davčnih sistemov in v nekaterih primerih tudi zaradi uporabe bilateralnih davčnih sporazumov prihaja do zmanjševanja davčnih osnov in prenašanja neobdavčenih oziroma premalo obdavčenih dohodkov kamor koli. Navedene neskladnosti v ureditvah dopuščajo agresivno davčno načrtovanje, ki se izraža tudi v zmanjševanju davčnih osnov in prenosih dobička. Dogaja se, da se dobički prek aranžmajev izogibanja preusmerjajo v jurisdikcije, kjer je obdavčitev nizka ali je ni ali pa tam veljajo režimi z znatnimi oprostivitvami, učinek pa je neobdavčenje oziroma nezadostno obdavčenje.

Enostranski ukrepi posameznih držav se niso izkazali za dovolj učinkovite. Po prepoznanju vrzeli, agresivnega davčnega načrtovanja in dejstva neobdavčenja so se začele akcije in ukrepanje znotraj mednarodnih asociacij, zlasti v okviru OECD/G20, EU. Rezultat tega dela so že sprejeti vsebinski ukrepi na področju obdavčenja, ki so nadgradnja okrepljenim administrativnim ukrepom na področju izmenjave informacij v boju proti davčnemu izogibanju in zlorabam. Kot učinkovita in prioritarna je bila prepoznana le globalna akcija s široko vključenostjo in sodelovanjem čim večjega števila držav in jurisdikcij.

OECD/G20 projekt boja proti zmanjševanju davčne osnove prenosom dobička, poznan kot BEPS (angl. Base erosion and profit shifting; v nadaljnjem besedilu: BEPS) projekt 15 ukrepov, sprejet leta 2015, je naslovil vrzeli in neskladja v veljavnih davčnih pravilih. Ta lahko povzročijo, da dobički »izginejo« za davčne namene ali da pride do prenosa dobičkov v jurisdikcije brez obdavčitve ali z nizkimi obdavčitvami, kjer imajo podjetja malo ali nobene gospodarske dejavnosti.

Zmanjševanje davčnih osnov in prenosi dobička vplivajo na zaupanje v verodostojnost in poštenost davčnih sistemov, kar je posebej pomembno v času fiskalnih konsolidacij in socialnih stisk v številnih državah.

Projekt BEPS vsebuje poročila o 15 ukrepih. Njihov cilj je obdavčitev dobičkov tam, kjer se opravlja gospodarska dejavnost, ki jih ustvarja. Za to so potrebne uskladitve nacionalnih predpisov, ki vplivajo na čezmejne dejavnosti, okrepitev vsebinskih pogojev v obstoječih mednarodnih standardih in izboljšanje preglednosti. Pomembna pa je tudi gotovost za tista podjetja, ki se ne poslužujejo agresivnega davčnega načrtovanja. V okviru projekta so bili za učinkovitost rezultatov posebej poudarjeni vključenost čim večjega števila držav, dosledna implementacija in spremljanje napredka. Slovenija je podprla projekt BEPS in prepoznava njegov strokovni in politični pomen ter tudi obsežnost in zahtevnost. Poudariti je treba, da vseh 15 ukrepov BEPS ne pomeni t. i. minimalnega standarda, kar bi pomenilo, da so države zavezane za njihovo implementacijo. Med navedenimi ukrepi so štirje minimalni standardi.

1.3 Na ravni EU je Evropska komisija zaradi potrebe po bolj pravični obdavčitvi v svojem sporočilu z dne 17. junija 2015 predstavila akcijski načrt za pravično in učinkovito obdavčenje dohodkov pravnih oseb v EU. Akcijski načrt določa reformo davčnega okvira za podjetja v EU s cilji boja proti davčnim zlorabam, zagotovitve trajnih prihodkov in podpore boljšemu poslovnemu okolju na notranjem trgu. Trenutno na področju podjetniškega obdavčevanja v EU obstaja 28 sistemov obdavčitve in med njimi so znatne razlike. Zaradi teh razlik in zaradi razlik do ureditev, ki veljajo v tretjih državah, se dogaja, da se dobički, ki so neobdavčeni, prenesejo izven EU, kar negativno vpliva na prihodke od davkov v državah članicah in ima druge negativne posledice na notranjem trgu. Davčna politika pa podpira tudi druge cilje EU, kot sta gospodarska rast in socialna pravičnost. Skupni davčni ukrepi preprečujejo razdrobljenost trga ter odpravljajo obstoječa neskladja in izkrivljanje trga. Svet EU je poročila v okviru projekta BEPS pozdravil v svojih sklepih z dne 8. decembra 2015. V njih je poudaril, da je treba poiskati skupne, a prilagodljive rešitve na

ravni EU. Podprl je učinkovito, hitro in usklajeno izvajanje ukrepov za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička na ravni EU ter izrazil mnenje, da morajo biti direktive EU, kjer je to ustrezno, prednostni instrumenti za izvajanje sklepov OECD o preprečevanju erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička na ravni EU. Za dobro delovanje notranjega trga je bistveno, da države članice izpolnijo svoje zaveze v okviru pobude za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička, v širšem smislu pa sprejmejo ukrepe za preprečevanje praks izogibanja davkom ter zagotavljanje pravičnega in učinkovitega obdavčevanja v EU na dovolj dosleden in usklajen način.

Sprejeta je bila 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 nadaljnjem besedilu: Direktiva 2016/1164/EU). Direktiva 2016/1164/EU uvaja pravila, veljavna za vse davčne zavezance, zavezane za davek od dohodkov pravnih oseb v državah članicah. Navedena pravila se uporabljajo tudi za poslovne enote tistih zavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb, ki se nahajajo v drugi državi članici ali drugih državah članicah, ter tudi za stalne poslovne enote oseb, ki so rezidenti za davčne namene v tretji državi, če se njihove poslovne enote nahajajo v eni ali več državah članicah. Direktiva 2016/1164/EU določa pravila na naslednjih področjih: omejitve glede priznavanja odhodkov za obresti, izstopna obdavčitev, splošno pravilo o preprečevanju zlorab, pravila o nadzorovanih tujih družbah in pravila za obravnavo hibridnih neskladij. Njihov cilj je preprečevanje zmanjševanja davčne osnove na notranjem trgu in preusmerjanje dobička z notranjega trga. Iz Direktive 2016/1164/EU izhaja in je tudi v posameznih določbah izrecno določeno, da če uporaba navedenih pravil povzroča dvojno obdavčitev, je treba zavezancem zagotoviti njeno odpravljanje, to je na način odbitka od davka za davek, plačan v drugi državi članici ali tretji državi, odvisno od primera. Torej je namen pravil tudi izogibanje ustvarjanju drugih ovir na trgu, kot je na primer dvojna obdavčitev.

Splošno pravilo o preprečevanju zlorab in pravila o nadzorovanih tujih družbah je treba v skladu z Direktivo 2016/1164/EU v državah članicah uporabljati od 1. 1. 2019.

1.4 Splošna pravila o preprečevanju zlorab so vključena v davčne sisteme za boj proti praksam davčne zlorabe, ki še niso bile urejene s posebnimi določbami. Pravilo iz Direktive 2016/1164/EU je pravilo za ureditve, ki niso pristne. Uporaba bo enotna, tako da se področje in rezultati uporabe v domačih in čezmejnih primerih ne razlikujejo. Pri presoji, ali se ureditev šteje za nepristno, je omogočeno upoštevanje vseh tehtnih (pomembnih) gospodarskih razlogov. Splošno pravilo o preprečevanju zlorab, tako kot Direktiva 2016/1164/EU, velja za področje davka od dohodkov pravnih oseb.

1.5 Učinek pravil o nadzorovanih tujih družbah je, da se dohodek nizko obdavčene nadzorovane hčerinske družbe ponovno pripiše njeni matični družbi. Matična družba se nato obdavči za ta pripisani dohodek v državi, kjer je rezidentka za davčne namene. Upošteva se administrativno breme, različne pristope in davčne politike držav članic do reševanja opisane kritične problematike, so pravila o nadzorovanih tujih družbah iz Direktive 2016/1164/EU oblikovana na način, da državam članicam omogočajo različne možnosti, kako določiti to ureditev na nacionalni ravni, a znotraj skupnega okvira. Več možnosti ali variant sicer lahko vpliva na enotnost rešitev. Ker obstajajo ureditve, ki tuje poslovne enote obravnavajo na način izvetja, se pravila Direktive 2016/1164/EU širijo na dohodke poslovnih enot. Tudi pravilo o nadzorovanih tujih družbah predstavlja minimalno raven zaščite. Zaželeno je, da se obravnavajo tako primeri v tretjih državah kot znotraj EU. Zaradi skladnosti s temeljnimi svoboščinami je treba pripis dohodkov združiti z vsebinskim izvetjem, s katerim bi se znotraj Unije vpliv pravil omejil na primere, ko nadzorovana tuja družba ne opravlja pomembne gospodarske dejavnosti. V ureditvah, kjer pravila o nadzorovanih tujih družbah že veljajo, in pri pravilih, ki bodo prenesena v zakonodaje držav članic zaradi določil Direktive 2016/1164/EU, je pomembno sodelovanje davčnih uprav in davkoplačevalcev pri ugotavljanju pomembnih dejstev in okoliščin, na podlagi katerih je mogoče

ugotoviti, ali je treba uporabiti pravilo o izvzetju.

1.6 Veljavni ZDDPO-2 ne določa splošnega pravila o preprečevanju zlorab, primerjalno, kot je določeno v Direktivi 2016/1164/EU. Pri posameznih institutih zakona so določena pravila, ki te konkretne institute ščitijo pred zlorabo ali izogibanjem. Gre za posebna pravila, ki dodatno določajo še posebne pogoje za konkretno zaščito. V zakonu, ki ureja davčni postopek, je vsebovan člen, ki določa ugotavljanje dejstev, označuje pa se ga tudi kot določbo za preprečevanje izogibanja oziroma zlorab oziroma določbo, ki daje prednost vsebini pred obliko. Navedeni člen določa, da če se z nekim dejanjem ali ravnanjem krši zakon, s katerim se prepoveduje ali nalaga neko dejanje ali ravnanje, nastanejo pa gospodarske (ekonomske) posledice, to ne vpliva na obdavčenje. Če je pravni posel neveljaven ali postane neveljaven, to ne vpliva na obdavčenje, če gospodarske (ekonomske) posledice tega pravnega posla kljub njegovi neveljavnosti nastanejo in obstojijo, če ni z zakonom o obdavčenju drugače določeno. Glede navideznih pravnih poslov navedeni člen določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če pa navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. Nadalje, z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov. Določbe navedenega člena Zakona o davčnem postopku so določbe, ki se ustrezno uporabljajo za vse davke. Torej imajo širok spekter uporabe glede obveznosti in glede zavezancev. Splošno pravilo o preprečevanju zlorab iz Direktive 2016/1164/EU je posledično, ker je vključeno v navedeno direktivo, prilagojeno obdavčitvi dohodkov pravnih oseb ter ureditvam, posebej vrzelim in neskladnostim med njimi, na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb ter zavezancem za navedeno obdavčitev. Evropska komisija je že leta 2012 sprejela Priporočilo komisije z dne 6. decembra 2012 o agresivnem davčnem načrtovanju, ki z vsebino svojih točk smiselno prejudicira oblikovanje splošnega pravila o preprečevanju zlorab. Posamezne točke navedenega priporočila so bile v pomoč pri oblikovanju predmetnega pravila v Direktivi 2016/1164/EU, uporabljajo pa se lahko tudi kot nadaljnja pomoč pri izvajanju pravila; na primer, kaj se šteje za davčne koristi in kaj so primeri za opredeljevanje nepristnih shem.

Pri izvajanju ZDDPO-2 so se prepoznali primeri, ko bi vrzeli med ureditvami lahko pripeljali do dvojnega neobdavčenja oziroma neobdavčenja kot posledice shem ali umetnih tvorb, ki se ne bi oblikovale, če bi zavezanec deloval iz tehtnih komercialnih razlogov. Namreč, veljavna ureditev po ZDDPO-2 določa izjeme od obdavčitve dohodkov na viru za povezane družbe iz različnih držav članic. V ZDDPO-2 je določen tudi izvzem iz davčne osnove za prejete dividende, ki ni vezan na dodatne pogoje, kar lahko štejemo za liberalnejšo ureditev. S prenosom sprememb direktive, ki ureja matične in odvisne družbe, v ZDDPO-2 leta 2015 so se z minimalnim pravilom o preprečevanju zlorab, ki je preneseno v 24. in 70. člen ZDDPO-2, in določilom glede obravnave kritičnih, t. i. hibridnih posojil zaprle določene vrzeli le v obsegu navedene direktive. To pomeni le na področju davčne obravnave razdelitve dobička s strani odvisnih družb in vključevanja razdeljenih dobičkov pri matičnih družbah. Mednarodno in na nacionalni ravni je zato treba uvesti splošno pravilo o preprečevanju zlorab.

Ker gre za splošno pravilo in za relativno nov pristop, države članice pa ga morajo obvezno prenesti, se ocenjuje, da je v zvezi z njim tehtno vprašanje pravne varnosti oziroma davčne gotovosti. Pri oblikovanju in izvajanju predmetnega pravila je treba temu vidiku nameniti skrb. Upoštevati je treba dejstvo, da splošno pravilo učinkuje tudi preprečevalno do agresivnega davčnega načrtovanja. Zavezance in promotorje, ki jim svetujejo oziroma predstavljajo sheme izogibanja, odvrča od tovrstnih postopanj. Za zavezance je to sporočilo, ki poudarja namene in cilje zakona, pa tudi zavedanje, da velja pravilo, ki ga davčni organ, ob upoštevanju vseh dejstev in okoliščin, lahko uporabi za nepristne sheme, umetne tvorbe. Posledica je davčna, torej nepriznavanje ugodnosti ali upravičenja. Skrbnost in tehtnost pri uporabi in izvajanju pravila sta ob upoštevanju vseh drugih načel davčnega postopka bistveni. Ob tem je treba dodati, da se splošno

pravilo o preprečevanju zlorab uporabi le takrat, ko druga specifična pravila za preprečevanje zlorab v zadostni meri ne odpravijo davčnih vrzeli.

1.7 V predpisih, ki so do zdaj urejali sisteme obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, še niso bila določena pravila o nadzorovanih tujih družbah, smiselno primerljivo, kot jih določa Direktiva 2016/1164/EU. V ZDDPO-2 so določena posamezna pravila, ki imajo namen preprečevati preusmerjanje dohodkov v države z nižjo obdavčitvijo. Na tej podlagi je objavljen tudi seznam držav, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 % (v nadaljnjem besedilu: seznam).

To so naslednji ukrepi:

- kot davčni odhodek se ne priznajo odhodki obresti od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež v državah s seznama;
- plačila za storitve svetovanja, trženja, raziskav tržišča, kadrovanja, administriranja, plačila za informacijske storitve ter pravne storitve se obdavčijo na viru, z davčnim odtegljajem, po stopnji 15 %, če so plačana v državah s seznama, pri čemer v vseh drugih primerih plačila za storitve niso obdavčena z davčnim odtegljajem na viru;
- plačila obresti, ki jih plačajo banke, so oproščena davčnega odtegljaja na viru, razen če so plačana v državi s seznama.

ZDDPO-2 celovito in usklajeno z mednarodnimi pravili in prakso določa pravila za transferne cene, ki tudi služijo temu, da se dobički ne preusmerjajo iz Slovenije izven okvira neodvisnega tržnega načela.

OECD je v okviru projekta BEPS izdal poročilo o pravilih za nadzorovane tuje družbe, ki prinaša šest priporočil v obliki glavnih stebrov za določitev tega ukrepa, od definicije nadzorovane tuje družbe, izjem in omejitev, definicije dohodka, izračuna dohodka do pripisa dohodka in preprečevanja ter odpravljanja dvojne obdavčitve. Poudariti je treba, da v okviru navedenega projekta predmetni ukrep ni minimalni standard. Direktiva 2016/1164/EU pa to pravilo za države članice določi kot zavezujoče za prenos v njihove nacionalne zakonodaje. V okviru obeh asociacij je bilo prepoznano, da so opisana pravila potrebna za učinkovitejšo zaščito osnov in preprečevanje prenosov dobička. Dejstvo je tudi, da ima več kot deset držav članic EU v svoji zakonodaji predmetna pravila že določena in jih bodo nadgradile toliko, kolikor niso v skladu s pravili iz Direktive 2016/1164/EU. Slovenija teh pravil nima določenih, torej je treba prenesti ukrep direktive v okvirih, ki ga določa Direktiva 2016/1164/EU. Vprašanje davčne politike je, kako doseči učinkovito obdavčenje, ki ne čezmerno poveča stroškov in administrativnega bremena. Ena od prednosti pravil za nadzorovane tuje družbe je relativno enostavnejša uporaba, če se uporabi možnost pripisa natančno določenih dohodkov. Pravila lahko predstavljajo tudi določeno oviro oziroma breme za zavezance, katerih poslovanje je pristno. Treba je preprečevati umetne tvorbe, nepristno preusmerjanje dobička, nezadostno obdavčenje, vendar je hkrati v luči podpore pristnemu poslovanju treba ukrep določiti in izvajati na način, da ne prihaja do dvojnega obdavčevanja ali drugih ovir.

2. CILJI, NAČELA IN POGlavITNE REŠITVE PREDLOGA ZAKONA

2.1 Cilji

Cilj predloga zakona je zajezi prakse izogibanja davkom, ki vplivajo na davčno osnovo države in na delovanje notranjega trga, s pravili, ki so hkrati skupna pravila. Cilj je tudi zaščita proračunskih prihodkov iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb. Navedeni cilji se tako skladajo z nameni in cilji Direktive 2016/1164/EU, ki določajo, da je treba sprejeti takšna pravila, da se okrepi povprečna raven zaščite pred agresivnim davčnim načrtovanjem na notranjem trgu. Za zagotovitev slednjega je potrebno na ravni EU usklajeno ukrepanje, da se izboljša delovanje notranjega trga in kar najbolj povečajo pozitivni učinki pobude za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička. Poleg tega lahko samo skupen okvir prepreči razdrobljenost trga ter odpravi obstoječa

neskladja in izkrivljanje trga.

2.2 Načela

Predlog zakona ne odstopa od temeljnih načel, na katerih temelji osnovni zakon, poudarjena pa je potreba po zagotovitvi, da se davek plača tam, kjer se ustvarijo dobički in vrednost. Načeli predloga zakona sta pravično in učinkovito obdavčenje. Dodatno se v povezavi z novo predlaganima institutoma zagotavlja preprečevanje oziroma odpravljanje dvojnega obdavčenja.

2.3 Poglavitne rešitve

2.3.1 Na podlagi predloga zakona bo v ZDDPO-2, kot običajno, ko gre za prenose zakonodaje EU, urejeno sklicevanje na Direktivo 2016/1164/EU.

Pravilo je treba prenesti v nacionalno zakonodajo v skladu z Direktivo 2016/1164/EU. Gre za eno od petih pravil proti praksam izogibanja davkom iz navedene direktive.

Predlaga se vključitev pravila o preprečevanju zlorab v ZDDPO-2 med splošne določbe, kot nov 2.a člen. Gre za pravilo, ki bo učinkovalo preprečevalno in odvračevalno od praks izogibanja, ki so se oblikovale in bile prepoznane na področju podjetniškega obdavčevanja, zlasti z vidika čezmejnega poslovanja in posledično mednarodnega obdavčenja. Člen bo določen v obsegu kot v Direktivi 2016/1164/EU. V velikem delu povzema besedilo iz Direktive 2016/1164/EU, kar pomeni, upošteva zahtevo po enotni uporabi v državah članicah, večjo gotovost za zavezance, ki poslujejo v več državah članicah. Začetki oblikovanja skupnega pravila na ravni EU segajo nekaj let nazaj, spodbudila ga je potreba po boju proti agresivnemu davčnemu načrtovanju in neskladnem učinkovanju davčnih pravil in sistemov. Pričakuje se tudi oblikovanje enotne sodne prakse na ravni EU.

V dopolnjenem ZDDPO-2 so uporabljeni pojmi iz direktive, kar je pomembno zlasti v procesih oblikovanja enotnih praks, gre namreč za skupno pravilo, ki bo vsaj kot minimalna zaščita veljalo v vseh državah članicah. Za zavezance, zlasti tiste, ki poslujejo čezmejno, je pomembna enotna uporaba v praksi v vseh državah članicah. Izmenjava izkušenj in enotne razlage ter utemeljitve v posameznih primerih bodo za vsako državo članico, zlasti davčne administracije lažje, ker gre za skupno pravilo. Ne bo pa se mogoče izogniti nekaterim razlikam zaradi morebitnih različnih pristopov k prenosu v nacionalne zakonodaje. Iz predloga zakona izhaja podpora enotnemu izvajanju, ker je tak pristop ocenjen kot najbolj učinkovit v zasledovanju ciljev, ki jih pravilo ima. Predlaga se uporaba pravila v domačih in čezmejnih primerih, pri čemer bo za preprečevanje diskriminacije bistveno v praksi zagotoviti enotno uporabo v domačih razmerjih, znotraj EU in do tretjih držav, tako da se področje in rezultati njegove uporabe v domačih in čezmejnih primerih ne razlikujejo.

Pravilo je zaradi jasnosti širše kot predvideva člen direktive, ki se prenaša, dodatno predlog primeroma našteva, kaj vse se še posebej šteje za ugodnost po zakonu. To so oprostitve, izvzemi, morebitno dvojno uveljavljanje ugodnosti, kot denimo odbitek od davka. Bistveno za uporabo pravila je, da zavezanec namenoma na nepristen način pridobi davčno ugodnost.

Ker gre za novo pravilo in upošteva, da je v ZDDPO-2 že uporabljen izraz shema, predlog dopolnitev ZDDPO-2 ohranja ta izraz, dodatno pa bo v členu pojasnjevalno določeno, kaj vse lahko zajame izraz shema. Razlaga v obliki naštetja je povzeta iz priporočila komisije o agresivnem davčnem načrtovanju iz leta 2012, pri čemer pa se preostale točke navedenega priporočila lahko smiselno ustrezno služijo kot pomoč pri nadaljnji izvedbi oziroma uporabi pravila.

Posledica uporabe pravila bo obdavčenje po zakonu oziroma brez priznanja davčne koristi oziroma ugodnosti, ki je bila pridobljena s prakso izogibanja davku. Dejstvo je sicer, da ima davčni organ lahko stroške zaradi uporabe pravila v konkretnem primeru, ki jih ne bi imel, če se ne bi posluževalo prakse izogibanja, vendar se predvideva učinkovanje pravila zlasti v smislu izboljšanja

ravnanj zavezancev oziroma uporaba kritičnih praks v manjšem obsegu. V pravilu bo med drugim jasno in nedvoumno dan pomen cilju in namenu zakona, ki s praksami ne sme biti izničen.

Pravilo bo učinkovalo na koristi, ki bodo pridobljene po dnevu uveljavitve tega zakona, ne glede na to, da lahko izhajajo tudi iz nepristnih shem ali niza shem, ki so obstajale pred tem dnem. Zavezanec bo pri samoobračunu davka od dohodkov pravnih oseb upošteval že veljavno pravilo, hkrati bo upošteval vsa dejstva in okoliščine, vključno namene morebitnih shem, ki se jih je posluževal.

Pričakuje se, da bo uporaba pravila vplivala na izvajanje sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb. Splošnost pravila ima dobre in nekatere manj dobre lastnosti. Pravilo je orodje zlasti za vrzeli in njihovo izrabljanje zaradi neskladnosti med zakonodajami več držav in jurisdikcij. Manj dobre lastnosti pravila se lahko preko prakse izvajanja zminimizirajo z dobrim informiranjem zavezancev, preišljeno uporabo in dobrimi praksami.

2.3.2 Predlog zakona določa, da se v ZDDPO-2 doda novo poglavje, ki bo določalo pravila o nadzorovanih tujih družbah. Gre za še eno pravilo za preprečevanju zlorab, ki ga je treba prenesti na podlagi Direktive 2016/1164/EU. Novo poglavje je X.b poglavje, obsega pa člene od 67.h do 67.j. Pravila iz tega poglavja se lahko razdelijo v dve skupini. V prvo skupino sodijo določbe za definicijo nadzorovane tuje družbe, vključno z opredelitvijo kritične povezanosti in višine obdavčitve v državi rezidentstva, ter obravnavo dohodkov, ki se ponovno pripišejo matični družbi.

Direktiva 2016/1164/EU glede pripisa dohodka matični družbi omogoča dve opciji oziroma možnosti, ki sta bili tudi proučeni z vidika davčnega in širšega okvira. Po prvi opciji se pripišejo le posebne kategorije dohodka, druga opcija pa pomeni pripis tistega dohodka, ki je bil umetno preusmerjen v odvisno družbo. Izbrana je bila opcija pripisa taksativno naštetih dohodkov. Upoštevano je bilo, da so pravila zaščitne narave in da se po ZDDPO-2 tuje poslovne enote zavezanca že po veljavnih pravilih obravnavajo kot del zavezanca, po t. i. načelu svetovnega dohodka, ter proučeno, kako pravila o nadzorovanih tujih družbah dopolnjujejo pravila o transfnernih cenah. Upoštevana sta bila, ob iskanju ravnotežja med učinkovitostjo in administrativnim bremenom, tudi mnenje davčnega organa, ki je z vidika izvajanja dal prednost prvi opciji, ter vidik davčne gotovosti in predvidljivosti.

V skladu z Direktivo 2016/1164/EU se pravila o pripisu dohodka ne uporabljajo, če ustrezna dejstva in okoliščine potrjujejo, da nadzorovana tuja družba opravlja pomembno gospodarsko dejavnost, za katero ima na voljo osebe, opremo, sredstva in prostore. Države članice morajo to izjemo uporabiti v primeru nadzorovane tuje družbe, ki je rezident v drugi državi članici ali tretji državi, ki je pogodbenica Sporazuma EGP. Dopoljnjeni ZDDPO-2 izjemo določi in jo širi tudi na tretje države, kar Direktiva 2016/1164/EU dopušča. Slovenija je majhno in odprto gospodarstvo, zavezanci iščejo poslovne priložnosti izven Slovenije, kar se v načelu podpira, če gre za tehtne komercialne razloge, ki odražajo gospodarsko realnost. Predlaga se torej upoštevanje dejanskega in relevantnega opravljanja dejavnosti, kar šteje v kontekst pravičnega obdavčenja in odpravljanja neposrednih ovir za poslovanje. Ta rešitev je tudi v duhu veljavnega ZDDPO-2, v katerem je konkretno določen izvzem prejetih dividend iz davčne osnove, vključno tistih dividend iz tretjih držav, pri čemer se izvzem ne dovoli le za države na seznamu.

Pravila iz direktive predstavljajo minimalni standard. Države članice lahko sprejmejo strožja pravila zaščite pred zmanjševanjem davčne osnove in preusmerjanjem dobička, primeroma lahko odstotkovno znižajo pogoj 50-odstotne udeleženosti zavezanca v nadzorovani tuji družbi ali ravno takšno udeležbo v glasovalnih pravicah. Dopoljnjeni ZDDPO-2 določa standard, ki ga določa Direktiva 2016/1164/EU, to pomeni, da ne zastruje pogojev v smislu strožje zaščite. Upoštevati je treba, da gre za novo pravilo v okviru zakona.

V drugo skupino pravil o nadzorovanih tujih družbah iz Direktive 2016/1164/EU sodijo določila glede tujih izgub oziroma njihovi nedopustnosti vključevanja v davčno osnovo zavezanca, o sorazmernosti vključenega dohodka glede na udeležnost, času vključitve, preprečevanju dvakratnega vključevanja dohodka v davčno osnovo zavezanca ter o priznavanju odbitka tujega dejansko plačanega davka, torej o odpravljanju dvojne obdavčitve. Predlagano je, da se izgube nadzorovane tuje družbe ne vključijo v davčno osnovo zavezanca. Prenašanje izgub nadzorovane tuje družbe v naslednja obdobja pa je dopustno po določbah tega zakona in tovrstne izgube se pokažejo in posledično upoštevajo pri vključevanju dohodka v davčno osnovo zavezanca. Predlagano je, da se dohodek, ki se vključi v davčno osnovo, izračuna sorazmerno glede na udeležnost zavezanca v nadzorovani tuji družbi. Morebitno dvojno obdavčenje se po predlogu odpravlja na dva načina, preko znižanja davčne osnove za dohodek po zakonu ali preko odbitka od davka. Zagotavlja se, da ne pride do dvojne obdavčitve dohodka. Za izpeljavo tega postopanja se predlaga uporaba že veljavnih določb zakona, zlasti smiselno določb o odpravljanju dvojne obdavčitve preko odbitka od obveznosti za plačilo davka za tuj plačan davek.

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

Ob upoštevanju drugih pomembnih ciljev, kot sta pravično in učinkovito obdavčenje ter poštena konkurenca, se predvideva, da bo ukrepanje proti praksam izogibanja davkom z uveljavitvijo splošnega pravila o preprečevanju zlorab, prilagojenega sistemu obdavčitve dohodkov pravnih oseb, in pravil o nadzorovanih tujih družbah imelo pozitivne učinke na davčne prihodke. To je bilo poudarjeno tudi ob sprejemanju direktive EU proti praksam izogibanja davkom. Učinek se pričakuje pri obdavčitvi na področjih, na katerih so bile do zdaj mogoče vrzeli, oziroma pri obravnavi primerov izogibanj, na katere se zakonodaja ne odzove oziroma se ne odzove dovolj hitro s posebnimi pravili o preprečevanju zlorab za točno določene primere oziroma institute. Učinek se pričakuje pri odpravljanju razlik v višini obdavčitve, ko gre za nepristna zmanjševanja davčne osnove in prenose dobička.

Ocenjujemo, da bo skupni učinek vseh sprememb po tem predlogu zakona za prihodke državnega proračuna pozitiven. Iz podatkov o stanju, strukturi in gibanju slovenskih neposrednih naložb v tujini, ki jih objavlja Banka Slovenije, je razvidno, da slovenska podjetja v veliki meri v tujini opravljajo pristno gospodarsko dejavnost, saj v več kot 80 % primerov tam opravljajo enako dejavnost, kot jo opravljajo v Sloveniji. Poleg tega ukrepi, kot sta uveljavitev splošnega pravila o preprečevanju zlorab in pravil o nadzorovanih tujih družbah, zmanjšujejo tveganje za nove oblike davčnega načrtovanja, ki bi dodatno zniževale davčne prihodke v prihodnjih letih. Na podlagi tega in prej navedenih podatkov lahko ocenimo, da bodo finančne posledice pozitivne, vendar pod 40.000 euri.

Predlog zakona nima finančnih posledic za druga javnofinančna sredstva.

Za izvajanje zakona ne bodo potrebna dodatna proračunska 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

Predlog zakona je predmet usklajevanja s pravom EU. Korelacijska tabela in izjava o skladnosti se

nahajata pod točko 6. Priloge.

Oba bistvena ukrepa, ki ju bo po uveljavitvi predloga zakona vseboval ZDDPO-2, je treba v skladu z Direktivo 2016/1164/EU prenesti v nacionalno pravo do 31. 12. 2018. Gre za instituta, ki sta prvič kot skupno pravilo urejena v pravu EU. V povezavi z veljavnimi ureditvami držav članic to pomeni, da ju države članice že imajo določena v svojih davčnih sistemih ali pa ju še nimajo in ju bodo prenesle do roka, ki ga je določila navedena direktiva. Države, ki instituta že urejajo, ju imajo lahko urejena na drugačen ali delno drugačen način, kot sta določena v Direktivi 2016/1164/EU. V tem primeru ju je treba uskladiti z direktivo. Države članice so glede na rok za prenos morale v svoje zakonodaje že uvesti pravilo iz Direktive 2015/121/EU, ki je določila prenos pravila o preprečevanju zlorab v Direktivo 2011/96/EU o skupni obdavčitvi matičnih in odvisnih družb, ki pa se nanaša na oziroma ščiti le vsebino predmetne direktive.

Splošnega pravila o preprečevanju zlorab **Latvija** nima, v informaciji ob tem je poročano o obdavčitvi na viru za plačila rezidentom v davčne oaze. Tudi **Slovaška** nima predmetnega pravila, ima pa pravilo vsebine pred obliko. **Španija** ima v splošnem davčnem zakonu pravilo vsebine pred obliko. **Poljska** ima od julija 2016 dalje splošno pravilo o preprečevanju zlorab v davčnem zakoniku, ki se uporablja za transakcije, ki so fiktivne in ne odražajo poslovne realnosti ter katerih prvi ali glavni namen je pridobiti davčno korist. Pravilo se ne uporabi, če davčna korist zavezanca iz fiktivne transakcije ne presega zneska 100,000 PLN v davčnem letu, nadalje, če je zavezanec zaprosil in pridobil mnenje ministra za finance, da se pravilo ne uporabi, ali če se druga, posebna pravila o preprečevanju izogibanja uporabijo za to transakcijo. Splošno pravilo se ne uporablja za davek na dodano vrednost. **Nizozemska** ima dve različni pravili proti izogibanju. Prvo se nanaša le na t. i. dajatveni postopek, drugo pa na zlorabo davčne doktrine, razvite s prakso. V praksi se uporablja le drugo navedeno pravilo, ker se šteje za bolj učinkovito. V skladu s tem pravilom lahko davčni organ ne upošteva pravne transakcije ali njih serije, če so izpolnjeni določeni pogoji, in sicer če je glavni motiv za transakcijo ali transakcije izogibanje davkom ter če zavezanec s tem krši cilj in namen davčne zakonodaje. Od 1. januarja 2016 velja tudi pravilo o preprečevanju zlorab iz Direktive 2011/96/EU o skupni obdavčitvi matičnih in odvisnih družb. **Portugalska** ima splošno klavzulo o preprečevanju zlorab določeno v zakonu o davčnem postopku in pritožbah. V skladu z njo se transakcija spregleda, če se dokaže, da je njen glavni cilj zmanjšanje ali odprava davka, ki bi moral biti plačan. V takšnem primeru je zadevna transakcija ustrezno obdavčena. Dodatno imajo še pravila za davčno motivirane združitve, delitve, transferje sredstev, dohodke, plačane osebam, ki so rezidenti v državah z nizko stopnjo, pri tem se za takšne države štejejo države na posebnem seznamu in vsaka država, v kateri ni določen davek od dohodkov pravnih oseb ali se ta plača v višini 60 % ali manj višine domače splošne stopnje. Kot pomoč za izogibanje kritičnim praksam se uporablja tudi režim obveznih razkritij za različne davke, npr. davka na dodano vrednost, davka na nepremičnine in promet nepremičnin.

Pravila glede nadzorovanih tujih družb ima dokaj podrobno določena **Danska**. Matična družba, ki je rezident na Danskem, je zavezana za davek na neto finančni dohodek odvisne družbe nerezidentke ali tuje poslovne enote, če je odvisna družba nadzorovana s strani matične družbe in je poslovanje odvisne družbe večinoma finančne narave. Podrobno je določeno, kdaj se odvisna družba nerezidentka šteje za nadzorovano, in sicer če ima rezident več kot 50 % glasovalnih pravic. Upoštevajo se tudi povezane osebe, ki so natančno definirane za ta namen. Določeno je tudi, kdaj se poslovanje šteje za »večinoma finančne narave«. Tuj davek se izračuna na osnovi celotnega dohodka tuje družbe. Če so izpolnjeni pogoji za uporabo pravila, se rezident obdavči za del neto dohodka odvisne družbe glede na najvišjo udeležbo čez leto. Obdavčeni so le neto finančni dohodki, s tem da nekateri odhodki niso priznani, na primer izgube. Določena so pravila za preprečevanje dvojne obdavčitve pri razdelitvi dividend ali realizaciji kapitalskih dobičkov od deležev. Pravila se uporabljajo tudi za fizične osebe in fundacije. **Madžarska** je s 1. januarjem 2017 bistveno dopolnila svojo zakonodajo glede nadzorovanih tujih družb. V skladu z novo

zakonodajo se tuja oseba obravnava kot nadzorovana tuja družba, če ima zavezanec na Madžarskem sam ali s povezanimi osebami neposredno ali posredno več kot 50 % glasovalnih pravic tuje osebe, je neposredno ali posredno več kot 50-odstotni lastnik registriranega kapitala te osebe ali je upravičen do prejemanja več kot 50 % dobička tuje osebe. Pogoji za uporabo pravil o nadzorovanih tujih družbah je dejanska obdavčitev dobička tuje osebe, ki je nižja od polovice davka, ki bi bil plačan, če bi bila ta oseba ustanovljena na Madžarskem. Glede na stopnjo 9 %, ki velja od 1. 1. 2017, to pomeni obdavčitev, nižjo od 4,5 %. Če ima oseba status nadzorovane tuje družbe, se dohodek, med drugim, od obresti in licenčnin, vključi v davčno osnovo domačega davčnega zavezanca, pod pogojem, da ta dohodek predstavlja več kot eno tretjino celotnega dohodka tuje nadzorovane družbe. Dohodek iz finančnega zakupa, bančnih, zavarovalniških in drugih finančnih aktivnosti ter prodaje in nakupa blaga in storitev med povezanimi osebami se vključi le, če več kot ena tretjina dohodka nadzorovane tuje družbe izhaja iz poslovanja s povezanimi osebami. Prejete dividende, ki so v pravilu izvzete, se, če so prejete od nadzorovane tuje družbe, vključijo v osnovo. Če se tuja oseba kvalificira za nadzorovano tujo osebo, se pravila glede izvzema dividend pri udeležbi ne uporabljajo. Izgube, nastale pri odsvojitvi deležev nadzorovane tuje družbe, niso odhodek. Odbitek od davka je dopuščen za plačan tuj davek. Plačila nadzorovani tuji družbi niso odhodek, razen če zavezanec z ustrežno dokumentacijo dokaže, da služijo za poslovne namene. Pravila o nadzorovanih družbah se ne uporabijo, če tuja oseba opravlja pristno gospodarsko dejavnost. Ta je opredeljena kot proizvodnja, predelava, storitve, investicijska ali komercialna dejavnost, ki jo tuja oseba opravlja s svojimi sredstvi, zaposlenimi, ter prihodki iz takšne dejavnosti presegajo 50 % skupnih prihodkov tuje osebe in povezanih oseb. Dokazno breme v povezavi z navedenim je na strani zavezanca. Pred 1. 1. 2017 je nerazdeljeni dobiček nadzorovane tuje družbe bil predmet obdavčitve na Madžarskem na ravni fizičnih oseb. S 1. 1. 2017 se je ta določba črtala iz predpisa o obdavčitvi dohodkov fizičnih oseb in posledično ni več obdavčitve fizičnih oseb na ta dohodek, razen če prihaja iz nizko obdavčenih jurisdikcij. Če je to primer, so obresti, dividende, kapitalski dobički in drugi dohodki fizičnih oseb, ki pridejo iz kritičnih jurisdikcij, obdavčeni po enotni stopnji na dohodek in na socialne prispevke na ravni fizične osebe. Države, ki pravil o nadzorovanih tujih družbah še nimajo, so **Bolgarija, Hrvaška, Češka, Ciper, Belgija in Avstrija**, ki pa ima posebna pravila pripisa le za nekatere osebe nerezidente.

(Vir: European Tax Handbook, IBFD, knjižna izdaja 2017.)

6. PRESOJA POSLEDIC, KI JIH BO IMEL SPREJEM ZAKONA

6.1 Presoja administrativnih posledic

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

Naloge v zvezi s pobiranjem davka na strani države, kar vključuje tudi nadzor, bo opravljala Finančna uprava RS. Predlog zakona ne bo imel bistveno povečanih administrativnih posledic v postopkih oziroma pri poslovanju davčnega organa. Instituta, določena v predlogu zakona, sta dodatno orodje, ki ga bo davčni organ lahko uporabljal pri preprečevanju agresivnega davčnega načrtovanja in davčnih zlorab.

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

Davčni zavezanci bodo učinke na davčno osnovo ugotavljali enako kot doslej, to je kot posebne postavke davčnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Pričakovati je določeno administrativno breme davčnih zavezancev v zvezi z izpolnjevanjem davčnega obračuna kakor tudi v davčnih postopkih. Zavezanci bodo imeli dodatno administrativno breme predvsem v postopkih nadzora, kjer se pričakuje, da bodo morali pripraviti primerna, ustrezna in potrebna dokazila, s katerimi bodo pojasnjevali oziroma dokazovali upravičenost posameznih gospodarskih kategorij odhodkov kakor tudi dohodkov za izračun davčne obveznosti.

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

Predlog zakona ne vpliva na okolje.

6.3 Presoja posledic za gospodarstvo, in sicer za:

Pričakovati je, da bodo družbe, ki morebiti v tujini izvajajo sheme z namenom zlorab in izogibanja davkom, vsaj deloma prilagodile svoje obnašanje oziroma svoje naložbe. To pomeni, da bo predlog zakona zavezancem onemogočil oziroma omejil strukturiranje transakcij na način, ki bi omogočale, da davek sploh ne bi bil plačan oziroma da dohodki zavezanca ne bi bili obdavčeni. S tem pa bo zagotovljeno osnovno davčno načelo, to je enaka davčna obravnava zavezancev v enakem gospodarskem položaju, kar bo pripomoglo k zmanjšanju neupravičene konkurenčne prednosti. Glede na to, da po podatkih o stanju, strukturi in gibanju slovenskih neposrednih naložb v tujini velika večina naložb predstavlja investicije v dejavnosti, ki jih podjetja izvajajo že doma, lahko sklepamo, da bistvenih posledic na gospodarstvo ni pričakovati.

6.4 Presoja posledic za socialno področje, in sicer za:

Predlog zakona nima vpliva na socialno področje.

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

Predlog zakona ne vpliva na dokumente razvojnega načrtovanja.

6.6 Presoja posledic za druga področja

Predlog zakona ne vpliva na druga področja.

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 v skladu 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:

Predlog zakona je bil 18. julija 2018 objavljen na spletni strani E demokracija in na spletni strani Ministrstva za finance, s povezavo na E demokracijo. Rok, do katerega so zainteresirana javnost, predstavniki strokovne javnosti in nevladne organizacije lahko podali svoje predloge oziroma pripombe, je 1. september 2018.

Zainteresirana javnost, predstavniki strokovne javnosti in nevladne organizacije so na Ministrstvo za finance do navedenega roka podali širša opažanja v zvezi z davčno politiko na področju obdavčitve pravnih oseb (primeroma potrebna pazljivost pri administrativnem bremenu pri uvajanju institutov iz direktive), pri čemer pa na konkreten predlog zakona niso imeli pripomb.

8. Podatek o zunanjem strokovnjaku oziroma pravni osebi, ki je sodelovala pri pripravi predloga zakona, in znesku plačila za ta namen: /

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

- dr. Andrej Bertonec, minister
- mag. Mateja Vraničar Erman, državna sekretarka
- Metod Dragonja, državni sekretar
- mag. Saša Jazbec, državna sekretarka
- mag. Irena Popovič, generalna direktorica

- mag. Petra Istenič, sekretarka
- Larisa Eva Ramovš, podsekretarka
- mag. Tadeja Rupnik, podsekretarka
- Tatjana Grilj Medvedšek, višja svetovalka
- Meta Šinkovec, vodja sektorja
- Boris Gramc, podsekretar
- mag. Marko Potočnik, podsekretar

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, 23/15, 82/15, 68/16 in 69/17) se naslov I. poglavja spremeni tako, da se glasi: »I. SPLOŠNE DOLOČBE«.

2. člen

V drugem odstavku 1. člena se za tretjo alinejo, na koncu katere se pika nadomesti s podpičjem, doda nova četrta alineja, ki se glasi:

»Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL L št. 193 z dne 19. julija 2016, str. 1).«.

3. člen

Za 2. členom se doda nov 2.a člen, ki se glasi:

»2.a člen

(splošno pravilo o preprečevanju zlorab)

(1) Pri ugotavljanju davčne obveznosti v skladu s tem zakonom, zlasti pri priznavanju ugodnosti oziroma upravičenj zavezanca po tem zakonu, se 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 ugodnost oziroma upravičenje, ki izničuje cilj ali namen tega zakona.

(2) Ugodnost oziroma upravičenje iz prvega odstavka tega člena primeroma pomeni zmanjšanje davčne osnove zaradi na primer uveljavljanja olajšav, pokrivanje davčne izgube, izvzema dohodka iz osnove, odbitka od davka, oprostitev od davčnega odtegljaja.

(3) Shema iz prvega odstavka je katero koli dejanje ali aktivnost zlasti transakcija, ukrep, operacija, sporazum, odobritev, dogovor, obljuba, obveza ali dogodek, pri tem lahko obsega več kot en korak ali del.

(4) Shema ali niz shem se šteje za nepristnega, če ni bil uveden iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo gospodarsko realnost.

(5) Za ugodnost oziroma upravičenje po tem členu se šteje tudi ugodnost oziroma upravičenje zavezanca po tem zakonu v zvezi z davčno obveznostjo po tem zakonu, ki je določeno v drugem zakonu.«.

4. člen

Za 67.g členom se doda novo X.b poglavje in novi 67.h do 67.j člen, ki se glasijo:

»X.b NADZOROVANE TUJE DRUŽBE

67.h člen
(nadzorovana tuja družba)

- (1) Oseba, ki ni obdavčena po tem zakonu, se obravnava kot nadzorovana tuja družba, če:
1. 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
 2. 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 zaračunal osebi na podlagi veljavnega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji za ta dobiček po tem zakonu.
- (2) Poslovna enota nadzorovane tuje družbe, ki ni zavezana za davek ali je v državi nadzorovane tuje družbe oproščena davka, se ne upošteva za namene 2. točke prejšnjega odstavka.
- (3) Tuja poslovna enota zavezanca se ne šteje za nadzorovano tujo družbo.
- (4) Povezana oseba iz prvega odstavka tega člena je:
1. oseba, v kateri je zavezanec neposredno ali posredno udeležen s 25 % ali več glasovalnih pravic ali lastništva kapitala ali je upravičen do prejetja 25 % ali več dobička te osebe,
 2. posameznik ali oseba, ki je neposredno ali posredno udeležena s 25 % ali več glasovalnih pravic ali lastništva kapitala zavezanca ali je upravičena do prejetja 25 % ali več dobička zavezanca.
- (5) Če je posameznik ali oseba iz prejšnjega odstavka neposredno ali posredno udeležena s 25 % ali več v zavezancu in v eni ali več osebah, se tudi te zadevne osebe, vključno z zavezancem, štejejo za povezane osebe iz prvega odstavka tega člena.

67.i člen
(obravnavo dohodka nadzorovane tuje družbe)

- (1) V davčno osnovo zavezanca se vključi nerazdeljeni dohodek nadzorovane tuje družbe, ki izhaja iz naslednjih dohodkov:
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, in nimajo dodane vrednosti ali le majhno tovrstno vrednost.
- (2) Prejšnji odstavek se ne uporabi, če iz dejstev in okoliščin izhaja, da nadzorovana tuja družba opravlja gospodarsko dejavnost, za katero ima na voljo osebe, opremo, sredstva in prostore.
- (3) Prvi odstavek se ne uporabi, če ena tretjina ali manj dohodka, ki ga prejme nadzorovana tuja družba, spada med dohodke iz 1. do 6. točke prvega odstavka tega člena.

67.j člen
(izračun dohodka)

(1) Izgube nadzorovane tuje družbe se ne vključijo v davčno osnovo zavezanca. Prenašanje izgub nadzorovane tuje družbe v naslednja obdobja je dopustno po določbah tega zakona. Tovrstne izgube se upoštevajo pri vključevanju dohodka v davčno osnovo zavezanca.

(2) Dohodek, ki se vključi v davčno osnovo, se izračuna sorazmerno glede na udeležnost zavezanca v nadzorovani tuji družbi.

(3) Dohodek se vključi v davčno osnovo zavezanca v davčnem obdobju, v katerem se konča davčno obdobje nadzorovane tuje družbe.

(4) Če nadzorovana tuja družba razdeli dobiček zavezancu in se ta vključi v obdavčljivi dohodek zavezanca, se znesek predhodno vključenega dohodka v skladu s prvim odstavkom 67.i člena tega zakona izvzame iz davčne osnove.

(5) Ko zavezanec odsvoji svoj delež v nadzorovani tuji družbi in je bil kateri koli dohodek od odsvojitve prej vključen v davčno osnovo v skladu s prvim odstavkom 67.i člena zakona, se ta znesek izvzame iz davčne osnove.

(6) Zavezanec lahko 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. Odbitek se smiselno izračuna v skladu z X. poglavjem tega zakona, pri tem se dohodek nadzorovane tuje družbe šteje za dohodek iz virov izven Slovenije.«.

KONČNA DOLOČBA

5. člen

(začetek veljavnosti in uporabe)

Ta zakon začne veljati petnajsti dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljati pa se začne 1. januarja 2019.

III. OBRAZLOŽITEV ČLENOV

K 1. členu

Ker se med splošne določbe uvršča nov člen, in sicer 2.a člen ZDDPO-2, ki določa splošno pravilo o preprečevanju zlorab, je treba spremeniti število v naslovu poglavja.

K 2. členu

V skladu s končnimi določbami direktive in nomotehnično prakso se drugi odstavek 1. člena ZDDPO-2 dopolni s četrto alinejo, ki določa, da se prenaša predpis EU, to je Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL L št. 193 z dne 19. julija 2016, str. 1). Ta člen dopolnjuje 1. člen ZDDPO-2, v katerem so že navedene direktive EU, ki so prenesene z ZDDPO-2. V primeru konkretne direktive gre za delni prenos, kajti prenašata se dve pravili iz direktive, katerih uporaba na nacionalni ravni je določena od 1. 1. 2019 dalje.

K 3. členu

Novi 2.a člen ZDDPO-2 določa splošno pravilo o preprečevanju zlorab. Določeno je, da se pravilo uporablja pri ugotavljanju davčne obveznosti po zakonu, torej po zakonu, ki ureja obdavčitev dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). Splošno pravilo o preprečevanju zlorab se uporabi le takrat, ko vsa druga pravila, določena v ZDDPO-2, ne preprečijo zlorabe, to je pridobitev davčne ugodnosti na nepristen način. To pomeni, da se splošno pravilo o preprečevanju zlorab, kot ga določa predlog člena, uporabi kot zadnje pravilo, če druga pravila, določena v ZDDPO-2 (računovodska pravila, splošna davčna pravila glede priznavanja odhodkov, pravila v zvezi s določanjem transfernih cen, pravila, določena v 74. členu zakona, ki ureja davčni postopek, specifična (targetirana) pravila za preprečitev zlorab posameznih institutov, ki so urejena v ZDDPO-2 (primeroma neuporaba ugodnosti po direktivi matičnih in odvisnih družb, pravila glede izplačevanje določenih dohodkov v jurisdikcije, ki so na seznamu), pravila v zvezi z nadzorovano tujo družbo), niso učinkovita pri preprečitvi pridobitve davčne ugodnosti.

Drugi odstavek 5. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNep, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17 in 13/18 – ZJF-H; v nadaljnjem besedilu: ZDavP-2), v katerem ta zakon opredeljuje načelo materialne resnice v davčnih zadevah, določa, da se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini, ne pa fiktivni vrednosti. ZDavP-2 to načelo konkretizira v 74. členu. Ta člen, ki praviloma velja za vse davke, če zakon drugače ne določa, v prvem odstavku določa, da če se z nekim dejanjem ali ravnanjem krši zakon, s katerim se prepoveduje ali nalaga neko dejanje ali ravnanje, nastanejo pa gospodarske (ekonomske) posledice, to ne vpliva na obdavčenje. To pomeni, da se v davčno osnovo tega obdavčljivega dohodka šteje realna ekonomska cena predmeta obdavčitve. Z drugim odstavkom je določeno, da četudi je pravni posel neveljaven, so pa nastale gospodarske ali ekonomske posledice, to ne vpliva na obdavčenje. Po tretjem odstavku tega člena navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje, če ti prikrivajo drug pravni posel. V takšnih primerih, ko pravnemu poslu manjka poslovna podlaga, saj ga stranki (stranke) v resnici ne želita izpolniti, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. S četrnim odstavkom je določeno, da se z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če davčni organ ugotovi, da je za davčnega zavezanca bistven namen pridobiti neupravičeno davčno ugodnost in preprečiti dosego cilja davčnega predpisa, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.

Zaradi namenov in ciljev instituta splošnega pravila o preprečevanju zlorab, jasnosti in ker se pravilo, kot ga določa predlog člena, kot celovito pravilo prvič posebej določa za namene obdavčitve dohodkov pravnih oseb, so v drugem odstavku navedene situacije, ko se pravilo po

zgledeh največkrat uporabi. Namreč, pravilo se v načelu uporabi v primerih, ko se na nepristen način z namenom pridobi davčna korist. Hkrati so v drugem odstavku navedeni primeri, ki glede na prakso pomenijo največje tveganje za uporabo nepristnih shem za pridobitev davčne ugodnosti oziroma koristi. Dodatno, tudi z vidika neskladnosti in posledično vrzeli med davčnimi sistemi različnih držav, so navedeni primeri, kot sta izvzem dohodka iz osnove in odbitek od davka, ki sta lahko pogosteje predmet agresivnega načrtovanja.

Prvi odstavek daje pomen tudi upoštevanju, vključno ugotavljanju, vseh pomembnih ali relevantnih dejstev in okoliščin. Splošno pravilo o preprečevanju zlorab v pravilu sodi med zahtevnejša pravila za izvajanje v praksi, posledično je ugotavljanje in upoštevanje vseh dejstev in okoliščin pomembno, je predpogoj za njegovo uporabo oziroma pristopanje k njegovi uporabi. Za uporabo pravila, kot ga določa predlog člena, mora biti dodatno izpolnjen pogoj, da je glavni ali eden od glavnih namenov pridobiti ugodnost oziroma upravičenje, ki izničuje cilj ali namen zakona. Davčni zakon ima kot del davčnega prava lahko širše sistemske cilje in namene ali pa cilje in namene, ki so ožje vezani na posamezen institut zakona, denimo olajšavo, odbitek. Oboje se upošteva kot cilje in namene v smislu prvega in drugega odstavka. Pogojevanje z glavnim ali enim od glavnih namenov ni novost v sistemu obdavčitve dohodkov pravnih oseb, ta pogoj je določen denimo že pri ugotavljanju upravičenja nevtralnosti obdavčitve pri združitvah, delitvah in prenosih deležev.

V tretjem odstavku je pojasnjevalno določeno, kaj se lahko šteje za shemo. Shema lahko obsega več kot en korak ali del, kar je pomembno pri ugotavljanju dejstev in okoliščin v konkretnem primeru ter pri določitvi dejanske obdavčitve.

V četrtem odstavku je določeno, kdaj se shema ali niz shem šteje za nepristnega. Določeno je, da je shema ali niz shem nepristen, če ni bil uveden iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo gospodarsko realnost. Že poznana praksa iz primerov izvajanja 74. člena ZDavP-2 ter nova praksa, administrativna in sodna, bodo izoblikovale prakso po tem členu. Glede na to, da gre za skupno pravilo, ki je določeno in preneseno iz direktive EU, bo merodajna tudi praksa drugih držav članic in Sodišča Evropske unije. Kot nepristnost se lahko upošteva neskladnost znotraj sheme ali niza shem, neobičajnost, krožnost transakcije.

V petem odstavku je določena širša uporaba pravila, in sicer se ta širi na druge nedavčne zakone v obsegu, kolikor ti določajo olajšave ali upravičenja, ki jih lahko pri obveznosti po zakonu uveljavljajo zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb. Primera takšnih zakonov sta zakon, ki ureja spodbujanje skladnega regionalnega razvoja, in zakon, ki ureja razvojno podporo Pomurski regiji, ki določata višje davčne olajšave za zavezance na določenih območjih, kot jih določa ZDDPO-2.

Iz člena izhaja, da se nepristna shema ali niz shem ne upošteva, davčna obveznost pa se izračuna v skladu z določbami zakona oziroma tako, kot da sheme ne bi bilo. Posebna dodatna sankcija po tem členu ni določena, končni učinek je torej, da se korist ne dopusti oziroma se davčna ugodnost črta.

Pravilo se uporablja za učinke, to je pridobljene koristi, po datumu uveljavitve pravila, ne glede na to, ali izhajajo iz shem pred ali po uveljavitvi zakona.

Pri izvedbi v vsakem konkretnem primeru je treba skrbnost namenjati enotni uporabi pri notranjih ali čezmejnih primerih. Pričakuje se številčnejša uporaba za čezmejne primere, ker pri njih večkrat prihaja do shem zaradi neskladnosti med davčnimi pravili več držav.

Iz celotne strukture in vsebine člena izhaja namen, da se pravilo uporablja skrbno, upošteva pravo varnost in predvidljivost, zlasti za zavezance, ki svojo dejavnost opravljajo na pristen način, administrativno obremenjenost in morebitne vrzeli, da ne bi prihajalo do številčnih sporov.

K 4. členu

S tem členom se za 67.g členom ZDDPO-2 doda novo X.b poglavje in novi 67.h do 67.j člen, v katere je preneseno pravilo oziroma pravila o nadzorovanih tujih družbah. Znotraj poglavja so določeni trije novi členi. **67.h člen** definira nadzorovano tujo družbo. Dva glavna opredelilna elementa morata biti kumulativno izpolnjena za navedeno kvalifikacijo. Prvi temelji na udeležbi in upravičenju do dobička, drugi pa na dejanski obdavčitvi, primerjalno z morebitno obdavčitvijo v Sloveniji. Oseba, ki ni obdavčena v Sloveniji, se obravnava kot nadzorovana tuja družba, če 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 zaračunal osebi na podlagi veljavnega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji za ta dobiček po tem zakonu. Prvi odstavek je treba povezati s četrtem in petim odstavkom, ki določata povezane osebe zavezanca za namene tega poglavja, kajti 50-odstotna udeležba in upravičenje do dobička kot pogoj za kvalifikacijo, se izračunava skupaj za zavezanca in njegove povezane osebe. Povezane osebe po tem poglavju so definirane nekoliko drugače, kot je primer v nekaterih drugih členih zakona, denimo za namene ugotavljanja transfernih cen. Za primerjavo obdavčitev se uporabljajo pravila ZDDPO-2.

V drugem odstavku je določeno neupoštevanje poslovne enote pri pogoju primerjave med obdavčitvama, če ta ni samostojna zavezanica za davek ali je v državi nadzorovane tuje družbe oproščena davka. Tretji odstavek zaradi jasnosti in nedvoumnosti pojasnjevalno določa, da se tuja poslovna enota zavezanca ne šteje za nadzorovano tujo družbo. To pomeni, da se to poglavje ne uporablja za tuje poslovne enote zavezanca, kajti po zakonu se dohodki oziroma dobiček tuje poslovne enote vključijo v osnovo zavezanca po splošnih določbah zakona, v skladu z obsegom davčne zavezanosti.

67.i člen določa obravnavo dohodka nadzorovane tuje družbe, in sicer njegovo vključitev v davčno osnovo zavezanca. V davčno osnovo zavezanca se vključi nerazdeljen dohodek nadzorovane tuje družbe v določenem obsegu. V prvem odstavku tega člena so taksativno naštetih dohodki, ki se vključijo. Nerazdeljeni dohodek nadzorovane tuje družbe, ki se vključi v davčno osnovo davčnega zavezanca, po vsebini pomeni dobiček, ki izhaja iz teh dohodkov, ki se načeloma izračuna v skladu s pravili, določenimi v ZDDPO-2.

V drugem odstavku je določena izjema od obveze vključitve dohodka iz prvega odstavka. To pomeni, da se dohodek ne vključi v davčno osnovo zavezanca, če iz dejstev in okoliščin izhaja, da nadzorovana tuja družba opravlja gospodarsko dejavnost, za katero ima na voljo osebje, opremo, sredstva in prostore.

Dodatna izjema je določena v tretjem odstavku, in sicer se dohodek ne vključi v davčno osnovo zavezanca, če ena tretjina ali manj dohodka, ki ga prejme nadzorovana tuja družba, spada med taksativno naštetih dohodke iz prvega odstavka.

67.j člen določa izračun dohodka, ki se vključi v davčno osnovo zavezanca, pravila za njegovo vključevanje ter pravila za preprečevanje oziroma odpravljanje morebitne dvojne obdavčitve.

Izgube nadzorovane tuje družbe se ne vključijo v davčno osnovo zavezanca. Prenašanje izgub nadzorovane tuje družbe v naslednja obdobja je dopustno, določena pa je uporaba domačih pravil za prenašanje in pokrivanje davčne izgube. 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. Zaradi takšne dopustnosti prenašanja izgub se učinki pokažejo kasneje

na oziroma pri vključevanju dohodka v davčno osnovo zavezanca. Dohodek, ki se vključi v davčno osnovo, se izračuna sorazmerno glede na udeležnost zavezanca v nadzorovani tuji družbi, kar poenostavi ureditev in prepreči morebitne dvakratne obdavčitve. Določeno je, da se dohodek vključi v davčno osnovo zavezanca v davčnem obdobju, v katerem se konča davčno obdobje nadzorovane tuje družbe.

Zadnji trije odstavki preprečujejo oziroma odpravljajo dvojno obdavčitev, in sicer na način zmanjševanja osnove za določen dohodek preko izvzetja ali odbitka od davka za v tujini plačan davek. Zagotoviti je treba, da ne pride do dvojne obdavčitve tega dohodka.

K 5. členu

Člen je končna določba. Določa začetek veljavnosti in uporabe zakona.

IV. BESEDILO ČLENOV, KI SE SPREMINJAJO

I. SPLOŠNI DOLOČBI

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), 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 z dne 28. 1. 2015, str. 1);
 - Direktiva Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL L št. 157 z dne 26. junija 2003, str. 49).

V. PREDLOG, DA SE PREDLOG ZAKONA OBRAVNAVA PO NUJNEM OZIROMA SKRAJŠANEM POSTOPKU

Predlog zakona v slovenski pravni red prenaša dva instituta iz Direktive 2016/1164/EU z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga. Gre za instituta, ki ju je potrebno prenesti do 31. decembra 2018 in se nanašata na implementacijo splošnega pravila proti zlorabam in pravila glede nadzorovanih tujih družb. Omenjena instituta predstavljata manj zahtevno uskladitev Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb s pravom Evropske unije. V izogib temu, da bi Slovenija zaradi neprenosa omenjenih institutov prejela opomin s strani Evropske komisije, ker instituta ne bi bila pravočasno implementirana v slovenski pravni red, predlagatelj predlaga, da se predlog zakona obravnava po skrajšanem postopku.

VI. PRILOGE

- Izjava o skladnosti in korelacijska tabela

Izjava o skladnosti predloga zakonskega ali podzakonskega akta s pravnim redom EU

1.) Naslov predlaganega akta

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb

Prevod naslova predloga pravnega akta RS v angleščino

"Act amending the Corporate income tax"

2.) Enotna identifikacijska oznaka predloga akta (EVA)

2018-1611-0002

ID predpisa

ZAKO7782

ID izjave

2 (2)

Datum izjave

21.09.2018

3.) Skladnost predloga akta s predpisi EU

3.1) Direktive, ki jih delno ali v celoti prenaša predlog akta

	CELEX oznaka direktive	Naslov direktive ter slovenski predpisi, ki se navezujejo na to direktivo	Rok za prenos direktive	Rok, na katerega se nanaša prenos	Je za navedeni rok direktiva v celoti prenesena s tem aktom? (obrazložitev)
1.	32016L1164	Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga	31.12.2018	31.12.2018	NE Prenos vezan na rok: Zakon prenaša dva instituta (GAAR in CFC) iz 6., 7. in 8. člena Direktive 2016/1164. Prenos ostalih institutov to je iz 4., 5. in 9. člena Direktive 2016/1164 se bo izvedel postopoma glede na roke določene v direktivi.

4.) Ali je predlog pravnega akta tehnični predpis v smislu člena 8 direktive 31998L0034?

NE

5.) Razlogi za kreiranje nove izjave o skladnosti

Popravek besedila 2 člena korelacijske tabele.

Korelacijska tabela

1.) Naslov predlaganega akta

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb

Prevod naslova predloga pravnega akta RS v angleščino

"Act amending the Corporate income tax"

2.) Enotna identifikacijska oznaka predloga akta (EVA)	ID predpisa	ID izjave	Datum izjave
2018-1611-0002	ZAKO7782	2 (2)	21.09.2018

3.1) Direktive, ki jih delno ali v celoti prenaša predlog akta

	CELEX oznaka	Naslov predpisa
1.	32016L1164	Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga

3.2) Skladnost predloga akta s predpisi EU

Nacionalni predpis	Evropski predpis	Opomba
1. člen		Člen ni predmet prenosa direktive.
2. člen		Člen prenaša naslov Direktive 2016/1164 EU (ATAD) in del institutov omenjene direktive (prenaša se člene 6., 7. in 8. direktive ATAD, to je instituta GAAR in CFC) v vsebino ZDDPO-2. Omenjena instituta je potrebno prenesti do 31.12.2018. Ostali instituti (pravilo o omejitvi obresti, izstopna obdavčitev in hibridna neskladja določena v členih 4., 5. in 9. omenjene direktive) se bodo prenesli postopoma, glede na njihov rok prenosa.
3. člen	Člen 6, celex 32016L1164	Člen prenaša 6 člen direktive - GAAR.
4. člen	Člen 2, odstavek 4, celex 32016L1164 Člen 7, odstavek 1, celex 32016L1164 Člen 7, odstavek 2, točka a, celex 32016L1164 Člen 7, odstavek 3, celex 32016L1164 Člen 8, odstavek 1, celex 32016L1164 Člen 8, odstavek 3, celex 32016L1164 Člen 8, odstavek 4, celex 32016L1164 Člen 8, odstavek 5, celex 32016L1164 Člen 8, odstavek 6, celex 32016L1164 Člen 8, odstavek 7, celex 32016L1164	Čl. 67.(i)1, 67.(i)2 ZDDPO-2. Čl. 67.(h)4, 67(h)5 ZDDPO-2. Čl. 67.(h)1, 67.(h)2 ZDDPO-2. Člen 67.(i) 3 ZDDPO-2. Člen 67.(j) 1 ZDDPO-2. Člen 67.(j) 2 ZDDPO-2. Člen 67.(j) 3 ZDDPO-2. Člen 67.(j) 4 ZDDPO-2. Člen 67.(j) 5 ZDDPO-2. Člen 67.(i) 6 ZDDPO-2.
5. člen	Člen 11, odstavek 1, celex 32016L1164	Člen določa rok uporabe institutov CFC in GAAR.

- MSP test

Predlagatelj predpisa: Ministrstvo za finance EVA: 2018-1611-0002	Presoja učinkov na gospodarstvo (MSP test)
	Datum vnosa: 18.07.2018
	Datum spremembe:

Povzetek izvedene presoje vplivov predpisa na gospodarstvo:

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb

Ocena učinkov predlaganih alternativ

I. Analizirane alternative	
Naziv alternative	Izbrana alt.
Alternativa 1: Ni učinkov na gospodarstvo.	Da

OBRAZLOŽITEV:

Pričakovati je, da bodo družbe, ki morebiti v tujini izvajajo sheme z namenom zlorab in izogibanja davkom, vsaj deloma prilagodile svoje obnašanje oziroma svoje naložbe. To pomeni, da bo predlog zakona zavezancem onemogočil oziroma omejil strukturiranje transakcij na način, ki bi omogočale, da davek sploh ne bi bil plačan oziroma, da dohodki zavezanca ne bi bili obdavčeni. S tem pa bo zagotovljeno osnovno davčno načelo, to je enaka davčna obravnava zavezancev v enakem ekonomskem položaju, kar bo pripomoglo k zmanjšanju neupravičene konkurenčne prednosti. Glede na to, da po podatkih o stanju, strukturi in gibanju slovenskih neposrednih naložb v tujini velika večina naložb predstavlja investicije v dejavnosti, ki jih podjetja izvajajo že doma, lahko sklepamo, da bistvenih posledic na gospodarstvo ni pričakovati.

OBVEZNOSTI	SKUPNI PREDVIDENI STROŠKI (NA LETNI RAVNI)
/	/
SKUPAJ	/

Povzetek analize

Alternativa 1

Naziv alternative:	Ni učinkov na gospodarstvo.
Opis alternative:	Pričakovati je, da bodo družbe, ki morebiti v tujini izvajajo sheme z namenom zlorab in izogibanja davkom, vsaj deloma prilagodile svoje obnašanje oziroma svoje naložbe. To pomeni, da bo predlog zakona zavezancem onemogočil oziroma omejil strukturiranje transakcij na način, ki bi omogočale, da davek sploh ne bi bil plačan oziroma, da dohodki zavezanca ne bi bili obdavčeni. S tem pa bo zagotovljeno osnovno davčno načelo, to je enaka davčna obravnava zavezancev v enakem ekonomskem položaju, kar bo pripomoglo k zmanjšanju neupravičene konkurenčne prednosti. Glede na to, da po podatkih o stanju, strukturi in gibanju slovenskih neposrednih naložb v tujini velika večina naložb predstavlja investicije v dejavnosti, ki jih podjetja izvajajo že doma, lahko sklepamo, da bistvenih posledic na gospodarstvo ni pričakovati.

1. Neto stroški na gospodarstvo

Vrsta stroškov	Skupaj
Enkratni stroški	/
Periodični stroški	/
SKUPAJ	/

2 Kvalitativni učinki alternative 1

Kako predlog predpisa vpliva na pravno varnost?	Nima vpliva
Obrazložitev:	
Kako predlog predpisa vpliva na nelojalno konkurenco?	Nima vpliva
Obrazložitev:	
Kako predlog predpisa vpliva na problematiko dela na črno in sivo ekonomijo?	Nima vpliva
Obrazložitev:	
Kako predlog predpisa vpliva na produktivnost?	Nima vpliva
Obrazložitev:	
Kako predlog predpisa vpliva na delovne pogoje, naložbe v kadrovske vire oz. nove zaposlitve?	Nima vpliva
Obrazložitev:	
Kako predlog predpisa vpliva na naložbe v raziskave in razvoj?	Nima vpliva

Obrazložitev:

3 Najprej pomisli na male - alternativa 1

Ali in na kakšen način ste uporabili delne ali popolne oprostitve obveznosti za mikro, mala in srednja podjetja?

Obrazložitev:

Ali je za mikro, mala in srednja podjetja načrtovano dovolj časa za prilagoditev na nove obveznosti (daljša prehodna obdobja)?

Obrazložitev:

Ali in na kakšen način so obveznosti, kot npr. poročanje, vodenje evidenc, za mikro, mala in srednja podjetja prilagojene oziroma poenostavljene v primerjavi z ostalimi večjimi subjekti?

Obrazložitev:

Ali in na kakšen način so za mikro, mala in srednja podjetja postopki nadzora prilagojeni oziroma poenostavljeni?

Obrazložitev:

Ali so za mikro, mala in srednja podjetja uvedene znižane pristojbine, davčne olajšave in podobne oblike privilegiranega pristopa?

Obrazložitev: