

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 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, 69/17, 79/18, 66/19, 172/21 in 105/22 – ZZNŠPP, v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2) je sistemski zakon, ki določa obdavčitev dohodkov pravnih oseb. ZDDPO-2 vključuje določbe, ki določajo tri temeljne elemente sistema, in sicer davčnega zavezanca, davčno osnovo in davčno stopnjo. Slovenija je suverena pri določanju davčnih institutov v ZDDPO-2, vendar je ureditev podjetniškega obdavčevanja zaradi harmonizacije področja znotraj EU in zaradi drugih mednarodnih zavez, vezana na mednarodne oziroma globalne davčne standarde.

1.2 V ZDDPO-2 so implementirane štiri direktive Evropske unije (v nadaljnjem besedilu: EU), ki posegajo na področje neposrednega obdavčenja. Nanašajo se na davčno obravnavo poslovnih modelov, davčno obravnavo posameznih vrst dohodkov (dividende, obresti, licenčnine) in na področje zagotavljanja pravičnega davčnega sistema z ukrepi oziroma pravili proti zlorabam in izogibanju davka. Z vključitvijo seznama EU z jurisdikcijami, ki niso pripravljene sodelovati v davčne namene, in Smernic o obrambnih ukrepih, pred dvema letoma, sta v ZDDPO-2 implementirana tudi ukrepa, ki sta nezakonodajno pravo EU. Z njima se uresničuje dana zaveza, glede upoštevanja dogovorjenih davčnih ukrepov za ščitenje davčne osnove pred zunanjimi negativnimi vplivi, na ravni EU.

1.3 ZDDPO-2 določa tudi več institutov, ki predstavljajo mednarodno dogovorjene davčne standarde in se niso bistveno spreminjali, denimo odpravljanje ekonomskega dvojnega obdavčenja, pravnega mednarodnega dvojnega obdavčenja, spoštovanje neodvisnega tržnega načela in določanje davčne obravnave poslovne enote. Pomemben vidik je tudi administriranje davka, ki mora zasledovati čim manjša tovrstna bremena, kajti h gotovosti in zaupanju v davčni sistem ključno prispevajo jasna davčna pravila. Na ta vidik konkurenčnosti se ne sme pozabljati.

Veljavni ZDDPO-2 se je v zadnjih obdobjih večkrat spremenil. Večina sprememb v zadnjih nekaj letih je bila potrebna zaradi uvedb rešitev zaradi prenosa prava EU in izpolnjevanja mednarodnih zavez predvsem zaradi prenosa pravila proti zlorabam in izogibanju davkom. Navedena pravila sicer naredijo sistem kompleksnejši, vendar so njihovi cilji in zaveze Slovenije, da jih bo implementirala v svojo zakonodajo, spoštovala ter dejansko izvajala tudi pomembni. Zadnje spremembe ZDDPO-2 so bile potrebne zaradi prenosa obratnih hibridnih neskladij, ki so vključena v direktivo Evropske unije o ukrepih proti izogibanju davkom (Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, v nadaljnjem besedilu: ATAD direktiva) in implementacije seznama davčno ne sodelujočih držav in nanj vezanih davčnih obrambnih ukrepov, ki sta pomembna za s pravom Evropske unije skladen ter pravičen in učinkovit davčni sistem.

1.4 Mednarodno ukrepanje in sodelovanje je nujno potrebno in relevantno za sisteme obdavčitve dohodkov pravnih oseb, kajti globalizacija učinkuje na davčne osnove in lahko znatno, a neučinkovito in nepravilno, prenaša davčna bremena. Slovenija je članica EU in Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (v nadaljnjem besedilu: OECD). Navedeni organizaciji sta aktivna

akterja na področju oblikovanje sodobne davčne politike, ki ima za cilj učinkovito in pravično obdavčenje. V okviru političnih prednostnih nalog na področju mednarodnega obdavčevanja je poudarjena potreba po zagotovitvi, da se davek plača tam, kjer se ustvarijo dobički in vrednost. Zato je nujno, da se ponovno vzpostavi zaupanje v pravičnost davčnih sistemov in vladam omogoči, da učinkovito izvajajo svojo davčno suverenost. Navedeni politični cilji so bili pretvorjeni v konkretna priporočila za ukrepe v okviru Projekta zmanjševanja davčne osnove in prenašanja dobička (v nadaljnjem besedilu: BEPS, angl. Base Erosion and Profit Shifting) akcijskega načrta OECD, povzela pa jih je tudi Evropska komisija, ko je bil v letu 2016 sprejet t.i. »Paket proti izogibanju davkom« (angl.: »Anti-Tax Avoidance Package«). Del navedenega paketa je bilo med drugim tudi Priporočilo o izvajanju ukrepov za preprečevanje zlorab davčnih sporazumov.

1.5 BEPS akcijski načrt OECD iz 2013 je rezultiral v petnajstih ukrepih sprejetih v letu 2015 in je na ravni EU spodbudil harmonizacijo nekaterih ukrepov proti izogibanju davkom na področju podjetniškega obdavčevanja. Slovenija se je že maja 2013 kot članica OECD zavezala k izvajanju BEPS ukrepov. Med navedenih 15 BEPS ukrepov, ki pomenijo nov davčni režim, sodijo tudi ukrepi na področju omejevanja priznavanja obresti (BEPS ukrep 4) in na področju izogibanja zlorab vezanih na status poslovne enote (BEPS ukrep 7). Nekatere od sprejetih ukrepov je v svoje zakonodajne akte povzela tudi EU (primeroma pravilo o omejevanju obresti, pravilo o nadzorovanih tujih družbah, hibridna neskladja), v nadaljevanju pa so jih v svojo nacionalno zakonodajo prenesle tudi države članice EU.

Namen projekta BEPS je oblikovanje drugačne, bolj globalno vključujoče davčne politike, z namenom zagotoviti bolj trden, učinkovit in pošten davčni okvir. Takšen davčni okvir določa, da gospodarski subjekti plačajo najmanj minimalni davek, kjerkoli poslujejo ter, da se davek plača tam, kjer se ustvari dodana vrednost.

Namen BEPS ukrepa 7¹ je preprečiti umetno izogibanje statusu poslovne enote (PE) z razširitvijo definicije opredelitve dejavnosti komisionarja ali odvisnega agenta za poslovno enoto nerezidenta, da se prepreči zmanjševanje davčne osnove in prenašanje dobička. Spremembe BEPS ukrepa 7 so bile vključene kot posodobitev 5. člena Vzorčne davčne konvencije OECD o dohodku in premoženju, ki opredeljuje stalno poslovno enoto. Ukrep naslavlja situacije, kjer nerezidenčno podjetje izvaja prodajo v določeni jurisdikciji prek komisionarja ali odvisnega zastopnika, ki uradno ne sklepa pogodb v tej jurisdikciji, ampak jih sklepa nerezidenčno podjetje, pri tem pa nerezidenčno podjetje v tej jurisdikciji nima za davčne namene opredeljene poslovne enote, kar pomeni, da dohodki, ki nastanejo na podlagi posla niso obdavčeni v jurisdikciji, v kateri imajo vir. Drugi manjši popravki, ki jih je BEPS ukrep 7 naslovil, se nanašajo na dopolnitev pojasnitve obravnave pomožnih dejavnosti kot poslovne enote in dopolnitev pravil za preprečitev razdrobljenosti dejavnosti.

Namen BEPS ukrepa 4², ki določa t. i. pravilo proti zlorabam (angl. »anti abuse rule«) je dvojen: i) onemogočiti zavezancem, da preusmerjajo dobiček iz jurisdikcij z višjo obdavčitvijo v jurisdikcije z nižjo obdavčitvijo, zaradi različne davčne obravnave posameznih dohodkov (ena jurisdikcija obravnava dohodek kot obresti, druga jurisdikcija pa primeroma kot dividendo), in ii) zaščititi davčno osnovo (posredno se s ščitjenjem davčne osnove ščitijo tudi javnofinančni prihodki) na način, da se za davčne namene omeji priznavanje obresti (v osnovi je dolžniško financiranje zaradi davčnega priznavanja odhodkov od obresti za davčne namene ugodnejše od lastniškega financiranja). Ukrep naslavlja vse vrste obresti (ne samo obresti od posojil) in vse transakcije (tako povezane kot nepovezane transakcije), pri tem pa je potrebno tudi navesti, da so z vidika preusmerjanja dobička in erozije davčne osnove bolj tvegane transakcije med povezanimi osebami.

Del BEPS ukrepov je povzetih v ATAD direktivo, nekateri drugi ukrepi navedenega akcijskega načrta OECD pa so nadgradili mednarodne davčne sporazume o izogibanju dvojnega

¹ Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report

² Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update (OECD)

obdavčevanja. Naslavljanje izzivov globalizacije in digitalizacije se na davčnem področju še nadaljuje z iskanjem ustreznih rešitev. Na ravni OECD delo v zadnjem obdobju poteka intenzivno in pripravljajo oziroma sprejemajo se nadaljnji ukrepi, ki naslavlajo razporeditev pravic glede obdavčenja in določanja minimalne ravni obdavčitve in so oblikovani v dveh stebrih globalne davčne reforme, v katero je vključeno več kot 140 jurisdikcij.

1.6 Evropska komisija je zaradi potrebe po bolj pravični obdavčitvi v svojem sporočilu z dne 17. junija 2015 predstavila akcijski načrt za pravično in učinkovito obdavčevanje dohodkov pravnih oseb v Evropski uniji. Na podlagi navedenega načrta je bila v letu 2016 sprejeta ATAD direktiva, ki je določila pet ukrepov za preprečevanje erozije davčne osnove na notranjem trgu in preusmerjanja dobička z notranjega trga. Gre za naslednja pravila: pravilo o omejitvi obresti, izstopna obdavčitev, splošno pravilo o preprečevanju zlorab, pravilo o nadzorovanih tujih družbah in hibridna neskladja. Slovenija je v svoj pravni red prenesla vse ukrepe določene v ATAD direktivi, razen pravila glede omejevanja priznavanja obresti za davčne namene. ATAD direktiva namreč omogoča odlog implementacije navedenega pravila do 1. 1. 2024, če ima država implementirana ciljno usmerjena pravila za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmeritve dobička, ki so enako učinkovita kot navedeno pravilo o omejitvi obresti. Slovenija je bila ena od držav članic, ki je naveden odlog uveljavila, kar izhaja tudi iz obvestila Evropske komisije, saj je ukrep omejevanja priznavanja obresti od presežka posojil, kot je določen v 32. členu ZDDPO-2 (t. i. ukrep tanke kapitalizacije) Evropska komisija ocenila za enako učinkovitega kot ukrep omejevanja davčnega priznavanja obresti določen v ATAD direktivi (t. i. pravilo EBITDA). Pravilo EBITDA kakor tudi pravilo tanke kapitalizacije načeloma naslavljata situacije davčnega planiranja zavezancev, saj so posli, ki vključujejo finančno investiranje, zaradi davčnega priznavanja obresti, ena najbolj enostavnih tehnik prenosa dobička in s tem neobdavčitve dohodka, vendar pa velja navesti, da gre po vsebini za dve različni pravili.

Omejevanje davčnega priznavanja obresti pri pravilu tanke kapitalizacije je osredotočeno le na omejevanje obresti iz naslova posojil, upošteva razmerje med dolgom in kapitalom zavezanca (gre za postavki bilance stanja - premoženja), medtem ko pravilo EBITDA omejuje vse vrste obresti (če zavezanec doseže presežek iz naslova finančnih dohodkov) glede na doseženo uspešnost poslovanja (postavka izkaza uspeha).

Veljavni 32. člen ZDDPO-2, ki določa institut tanke kapitalizacije, z vidika določanja neodvisnega tržnega načela, davčnim zavezancem pomeni varni pristan za določanje primerljive tržne cene finančnih transakcij. Namreč, če zavezanec sklene posojilno pogodbo s svojo čezmejno povezano osebo pri tem pa upošteva določilo iz 32. člena ZDDPO-2, ki določa fiksno razmerje med dolgom in kapitalom, zavezancu ni potrebno dokazovanje, da navedena transakcija odraža neodvisno tržno načelo.

1.7 Upošteva se navedeno je nekatere institute ZDDPO-2 treba prilagoditi že dogovorjenim mednarodnim zavezam oziroma jih ustrezneje oblikovati s ciljem vsebinske in izvajske posodobitve. V tem okviru se posodablajo določbe ZDDPO-2, vezane na določanje poslovne enote in omejevanja priznavanja obresti za davčne namene.

2. CILJI, NAČELA IN POGLAVITNE REŠITVE PREDLOGA ZAKONA

2.1 Cilji

Cilj je pregledno in pravično obdavčenje, vključno z reševanjem zunanjih izzivov, ki vplivajo na davčne osnove držav članic EU, upošteva potrebo, da se zagotovi, da se davek plača tam, kjer se ustvarijo dobički in vrednost.

2.2 Načela

Predlog novele ne odstopa od temeljnih načel, na katerih temelji ZDDPO-2. Načeli pravičnosti in učinkovitega obdavčenja se upošteva tako, da se zagotavljajo vsi vzvodi za obdavčitev. Upošteva

se načelo enkratne obdavčitve. Poleg navedenih načel predlog zakona sledi še načelu davčne preglednosti in načelu davčne določnosti.

2.3 Poglavitne rešitve

Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2Š (v nadaljnjem besedilu: novela ZDDPO-2Š) se posodablja določbe ZDDPO-2 vezane na določanje poslovne enote in omejevanja priznavanja obresti za davčne namene.

2.3.1. Spremembe na področju določanja poslovne enote

Zavezanec za davek po ZDDPO-2 je tudi nerezident za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji. ZDDPO-2 določa, kaj se šteje za poslovno enoto oziroma kdaj kraj poslovanja ni poslovna enota. Mednarodna davčna pravila glede navedenega so se posodobila. Prav tako je bil na področju mednarodnih davčnih pravil narejen napredek, s ciljem učinkovitejšega izvajanja pravice obdavčenja, vezanega na dobiček, nastal z odsvojitvijo lastniških deležev in pravic iz lastniških deležev v družbi, zadrugi ali drugi obliki organiziranja, katerih več kot polovico vrednosti izhaja posredno ali neposredno iz nepremičnin in pravic na nepremičninah, ki se nahajajo v Sloveniji.

Upošteva se navedeno se dopolnijo oziroma spremenijo določbe 6., 7., in 8. člena ZDDPO-2. Slovenija ima široko mrežo davčnih sporazumov, katerih relevantna vsebina je tudi davčna obravnava stalnih poslovnih enot. Zmanjševanje davčne osnove predstavlja resno tveganje za davčne prihodke, davčno suverenost in davčno pravičnost številnih držav. Pomemben vidik zmanjševanja davčne osnove je preusmerjanje dobička. Ukrepanje so vzpodbudile ugotovitve o umetnem izogibanju statusu poslovne enote. Posodobljene določbe naj bi rešile problematiko umetnega izogibanja statusu poslovne enote prek komisijskih dogovorov in podobnih strategij. S komisijskimi dogovori in podobnimi strategijami se lahko zmanjšuje davčna osnova v državi, kjer je opravljena prodaja. Z vidika davčne politike bi se moralo za tuje podjetje, kadar dejavnosti posrednika, ki se opravljajo v drugi državi, vodijo k rednem sklepanju pogodb, ki jih izvaja tuje podjetje, šteti, da ima zadostno davčno povezavo (nexus) s to državo v teku neodvisnega opravljanja dejavnosti. Predlagana sprememba ZDDPO-2 nedvoumno določa tako politiko.

Po ZDDPO-2 se za namene opredelitve in davčne obravnave poslovne enote nerezidenta gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi šteje za poslovno enoto nerezidenta, če dejavnost oziroma posli trajajo dlje kot 12 mesecev. Gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, ki trajajo dlje kot 12 mesecev, se šteje za poslovno enoto nerezidenta od dneva začetka dejavnosti oziroma poslov, vključno s pripravljalnimi deli. Navedena obravnava je v ZDDPO-2 vključena od začetka njegove veljave. Od tedaj je Slovenija razširila mrežo davčnih sporazumov, v katerih so običajno določena odstopanja od domače ureditve, praviloma ugodnejša, upošteva se, da gre za sporazume med državami partnericami. Časovni prag, določen kot pogoj za opredelitev gradbišča kot poslovne enote, je v sporazumih, ki jih je sklenila Slovenija, praviloma 12 mesecev. Domača določba vpliva na pogajalsko izhodišče in pravice obdavčitve. Z namenom zagotoviti več manevrskega prostora pri pogajanjih glede opredelitve gradbišča kot poslovne enote se v ZDDPO-2 predlaga znižanje časovnega obdobja navedene opredelitve iz 12 mesecev na 6 mesecev.

V 7. členu ZDDPO-2 se določa, da se kraj poslovanja nerezidenta ne šteje za poslovno enoto, če nerezident uporablja prostore le za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave, vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi predelave s strani druge osebe, vzdržuje kraj poslovanja le zaradi nakupa dobrin ali blaga ali zbiranja informacij zase, vzdržuje kraj poslovanja le zaradi opravljanja kakršne koli druge dejavnosti oziroma poslov pripravljalne ali pomožne narave zase, vzdržuje kraj poslovanja le za kakršno koli kombinacijo dejavnosti oziroma poslov, pod pogojem, da je splošna dejavnost oziroma posel kraja poslovanja, ki je posledica te

kombinacije, pripravljalne ali pomožne narave. V okviru BEPS projekta je bilo ugotovljeno, da podjetja s spremenjenim načinom poslovanja lahko izjeme, določene v tem členu, izkoristijo za izogibanje statusa poslovne enote. Dejavnosti, ki so prej veljale za zgolj kot pripravljalne ali pomožne narave, lahko dandanes ustrezajo osnovni poslovni dejavnosti. Da se zagotovi, da se lahko dobiček iz osnovnih dejavnosti podjetja, ki se izvaja v državi, obdavči v tej državi, se je v Vzorčni konvenciji OECD 2017 določba 5. člena spremenila na način, da se vsaka od izjem nanaša samo na dejavnosti, ki so sicer pripravljalne ali pomožne narave. Dodatni pomislek glede tveganj BEPS v zvezi z izjemami je tudi pojav razdrobljenosti dejavnosti (ang. fragmentation of activities). Multinacionalna podjetja lahko zelo enostavno spremenijo svojo strukturo dejavnosti z namenom pridobiti davčne ugodnosti. Vendar pa se statusu poslovne enote ne sme izogniti z razdrobitvijo dejavnosti oziroma poslovanja podjetja na več majhnih dejavnosti oziroma poslov, da bi lahko zatrjevali, da je vsak posamezni del dejavnosti le pripravljalne ali pomožne narave. Nadgradnja oziroma preureditev 7. člena ZDDPO-2 je zato potrebna. Predlaga se povezano pravilo za omejitev uporabe izjem pri opredelitvi poslovne enote na dejavnosti, ki so pripravljalne ali pomožne narave, in bodo zagotovile, da teh izjem ni mogoče izkoristiti z razdrobitvijo dejavnosti podjetja na več dejavnosti. Pravilo ima tudi naravo določbe za preprečevanje zlorab.

Institut opredelitve vira dohodka je institut zakona, ki opredeli kraj, praviloma državo, v kateri ima določen dohodek svoj vir. Opredelitev vira dohodka je pomembna z več vidikov, zlasti pa za to, da ima posamezna država pravico, da obdavči dohodek. V načelu se z virom določi obseg davčne suverenosti posamezne države, kajti dohodki, ki nimajo vira v državi, se štejejo za dohodke z virom izven te države. ZDDPO-2 v 8. členu določa dohodke, ki imajo vir v Sloveniji. V štirinajstem odstavku navedenega člena je določeno, da je dobiček od odsvojitve nepremičnin tudi dobiček od odsvojitve lastniških deležev in pravic iz lastniških deležev v družbi, zadrugi ali drugi obliki organiziranja, katerih več kot polovico vrednosti izhaja posredno ali neposredno iz nepremičnin in pravic na nepremičninah, ki se nahajajo v Sloveniji. Po ZDDPO-2 ima dobiček od odsvojitve nepremičnin tudi dobiček od odsvojitve lastniških deležev in pravic iz lastniških deležev v družbi, zadrugi ali drugi obliki organiziranja, katerih več kot polovico vrednosti izhaja posredno ali neposredno iz nepremičnin in pravic na nepremičninah, ki so v Sloveniji, vir v Sloveniji. Navedeno pravilo omogoča izvajanje pravice obdavčevanja po ZDDPO-2 in mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Slovenija in vključujejo določbe, podobne četrtemu odstavku 13. člena Vzorčne davčne konvencije OECD. V Vzorčni davčni konvenciji OECD je bil leta 2017 spremenjen oziroma dopolnjen četrti odstavek 13. člena, tako da je bil v določbo dodan pogoj glede izhajanja vrednosti deleža iz nepremičnin kadar koli v določenem obdobju pred odtujitvijo deleža, in ne le v času odtujitve deleža. Tako spremenjena določba je bila vključena tudi v 9. člen Večstranske konvencije o izvajanju z mednarodnimi davčnimi sporazumi povezanih ukrepov za preprečevanje zmanjševanja davčne osnove in preusmerjanja dobička (Uradni list RS – Mednarodne pogodbe, št. 2/18). Zaradi navedenega se predlaga, da se podoben časovni pogoj doda tudi v zgoraj navedeno pravilo vira dohodka v zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb.

2.3.2. Spremembe na področju določanja davčne obravnave priznavanja obresti

Potrebo po omejevanju obresti za davčne namene je pripoznal že OECD, ki je v Poročilu BEPS akcijskega ukrepa 4 - Omejevanje erozije davčne osnove zaradi odbijanja obresti in drugih finančnih plačil ugotovil, da predvsem mednarodne skupine podjetij, preko pretiranih odbitkov za stroške obresti, znižujejo svojo davčno osnovo. Namreč, s posojanjem denarnih sredstev znotraj mednarodne skupine podjetij, se ustvarjajo prakse, ki omogočajo preusmerjanje dobička iz jurisdikcij z visoko obdavčitvijo v jurisdikcije z nizko obdavčitvijo, kakor tudi zniževanje davčne osnove v jurisdikcijah z visoko obdavčitvijo. Primeroma podjetje (ki je del mednarodne skupine podjetij) v jurisdikciji z nizko obdavčitvijo posodi denarna sredstva podjetju (ki je del te iste mednarodne skupine podjetij), ki je v jurisdikciji z visoko obdavčitvijo. Podjetje, ki je v jurisdikciji z visoko obdavčitvijo, si z izplačilom obresti podjetju v jurisdikciji z nizko obdavčitvijo (posojilodajalcu) zniža davčno osnovo, saj obresti praviloma predstavljajo davčno priznan odhodek, posledično se

plača manj davka, medtem ko obresti pri podjetju, ki je v jurisdikciji z nizko obdavčitvijo slednjemu predstavljajo dohodek (prihodek), ki je nizko obdavčen ali pa morda oproščen. Navedeno prakso želi nasloviti ATAD direktiva preko ukrepa omejevanja obresti za davčne namene, ki je povzeta po OECD akcijskem ukrepu 4.

Ukrep omejevanja priznavanja obresti za davčne namene, ki je določen v ATAD direktivi, je enostavno in robustno pravilo, s katerim se omeji interes zavezanca do pretiranega zniževanja davčne osnove zaradi odbijanja stroškov obresti za izposojena sredstva pridobljena od skupine podjetij, kateri zavezanec pripada, ali od tretjih oseb. Gre za t. i. pravilo EBITDA, ki je določeno v predlogu novega 54.c člena ZDDPO-2. Navedeno pravilo se uporablja, če zavezanec izkaže presežek stroškov izposojanja. Za presežek stroškov izposojanja se šteje znesek, za katerega odbitni stroški izposojanja davčnega zavezanca presegajo obdavčljive prihodke od obresti in druge ekonomsko enakovredne obdavčljive prihodke. Pri tem se za stroške izposojanja štejejo vsi odbitki oziroma dohodki iz naslova financiranja, vključno stroški storitev, ki morebiti nastanejo zaradi pridobitve garancij ali stroški storitev za urejanje izposojanja finančnih sredstev ter drugih podobnih stroškov za storitve, povezanih z izposojanjem finančnih sredstev.

Presežek stroškov izposojanja se za davčne namene prizna v višini 30 % EBITDA (prihodek pred obrestmi, davki in amortizacijo; angl.: Earnings before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization). V primeru, če zavezanec ne izkaže presežka stroškov izposojanja, se šteje, da so obresti za davčne namene priznane v celoti.

Pravilo EBITDA je dvostopenjsko. Zavezanec najprej ugotovi, ali ima presežek stroškov izposojanja (v primeru, da jih nima, so vse obresti priznane za davčne namene) v naslednjem koraku pa se naveden presežek za davčne namene prizna do višine 30 % EBITDA. Dodatno ATAD direktiva določa, da lahko države članice EU izberejo možnost omejevanja priznavanja obresti za davčne namene z določitvijo absolutnega praga, vendar ne več kot 3 milijone EUR presežnih stroškov izposojanja, kot varni pristan. Država članica ima skladno z ATAD direktivo možnost praga v višini 30 % EBITDA zaostri primeroma z določitvijo nižjega odstotka ali določiti drug strožji prag, primeroma EBIT. Zaostrovanje je mogoče tudi glede določanja absolutnega zneska.

Nadalje je pomembno izpostaviti, da se pravilo EBITDA, skladno z ATAD direktivo, izračuna na način, da se dohodku, za katerega se plača davek od dohodkov pravnih oseb, ponovno prištejejo za davek prilagojeni zneski presežnih stroškov izposojanja in za davek prilagojeni zneski za amortizacijo. Dohodek, ki je izvzet iz obdavčitve, je izključen iz pravila EBITDA davčnega zavezanca. Enako velja tudi za dohodke, ki izhajajo iz dolgoročnega javnega infrastrukturnega projekta.

Države članice skladno z ATAD direktivo lahko izberejo še možnost, da pravilo davčnega omejevanja obresti poleg zavezancev, ki pripadajo mednarodni skupini podjetij, zajame tudi davčne zavezance, ki so samostojne osebe. Samostojna oseba je davčni zavezanec, ki ni del konsolidirane skupine za namene finančnega računovodstva in nima povezanega podjetja ali poslovne enote. Prav tako je v ATAD direktivi določena opcija za primer, če država članica omogoča skupinsko obdavčenje, da se davčno omeji priznavanje obresti na ravni mednarodne skupine podjetij. Slovenija se pri oblikovanju EBITDA pravila, ki bo implementiran v ZDDPO-2, ni odločila za izbor nobene od navedenih možnosti, saj samostojni subjekti zaradi svoje narave niso v tolikšni meri podvrženi k tveganju za erozijo davčne osnove ali preusmerjanju dobička kot povezane osebe. Slovenija tudi nima implementiranega sistema skupinskega obdavčenja za določanje davčne obveznosti po ZDDPO-2, zato je opcija določanja omejevanja obresti na ravni mednarodne skupine podjetij za Slovenijo brezpredmetna.

Nadalje ATAD direktiva omogoča, da se iz pravila EBITDA lahko izključi finančne institucije in zavarovalnice, vendar ne vse, ampak le tiste, ki so regulirane in so naštetje v direktivi. Navedeno pomeni, da država pri določanju vrste finančnih inštitucij, ki ne zapadajo pod pravilo EBITDA, ni

samostojna, ampak mora upoštevati ATAD direktivo. Upošteva se navedeno, EBITDA pravilo načeloma velja za zavezanca, ki opravljajo leasing dejavnost, zavezanca, ki opravljajo posle podobne bančnim oziroma zavarovalniškimi poslom, ki niso regulirani (primeroma t.i. treasury dejavnosti, dejavnosti captive insurance ip), investicijske subjekte (t.i. investment vehicles) in podobne zavezanca.

Čeprav na splošno velja, da tudi v primeru reguliranih finančnih institucij in zavarovalnic lahko pride do tveganj, povezanih z erozijo davčne osnove in preusmerjanjem dobička, je treba upoštevati, da navedeni subjekti delujejo v panogi, ki ima posebne značilnosti in zahteva bolj prilagojen pristop, pri tem razprave glede te tematike pa v mednarodnem prostoru, na ravni OECD in EU niso prinesle zadovoljivih dokončnih usmeritev. Namreč, erozija davčne osnove in preusmerjanje dobička pri bančni oziroma zavarovalniški dejavnosti ima lahko številne oblike, pri tem pa ni verjetno, da bo pravilo o omejevanju obresti za davčne namene učinkovito pri obravnavi tveganj erozije davčne osnove in dobička. Upošteva se navedeno oziroma ker zaenkrat še ni posebnih pravil za finančni in zavarovalniški sektor, ATAD direktiva določa možnost, da države članice EU finančne inštitucije oziroma zavarovalnice lahko izključijo iz področja uporabe pravil o omejitvi obresti. Navedenemu načelu pri oblikovanju pravila EBITDA sledi tudi Slovenija.

Zaradi lažjega prehoda na novo pravilo o omejitvi priznavanja obresti imajo države članice EU pri implementaciji EBITDA pravila tudi opcije, da iz uporabe definicije presežnih stroškov izposojanja izključijo obresti, ki nastanejo na podlagi posojil, ki se uporabljajo za financiranje dolgoročnega javnega infrastrukturnega projekta, ali posojil, ki so bila sklenjena pred 17. junijem 2016 pod določenimi pogoji (torej, če se pogoji pri zadevnih posojilih niso naknadno spremenila). Slovenija je pri oblikovanju pravila davčnega omejevanja obresti, ki bo implementiran v ZDDPO-2, sledila izboru navedenih opcij. Z vidika lažje administracije tako za zavezanca kot tudi davčni organ, Slovenija tudi ni izbrala opcije glede prenosa presežnih stroškov izposojanja, ki jih v tekočem davčnem obdobju ni mogoče priznati.

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

Predlagana rešitev na področju določanja davčne obravnave priznavanja obresti bo imela pozitivne učinke na prihodke iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb. Na podlagi podatkov iz davčnih obračunov davka od dohodka pravnih oseb za leti 2021 in 2022 je mogoče ugotoviti, da bo novo pravilo na področju omejevanja priznavanja obresti za davčne namene (pravilo EBITDA) relevantno za majhno število podjetij. Finančni učinek je ocenjen na dobre 3 mio EUR dodatnih davčnih prihodkov v državni proračun.

Poleg ocenjenih finančnih posledic pa je ključno, da se s sprejemom instituta omejevanja erozije davčne osnove še dodatno omejuje možnosti za davčno izogibanje in drugačno obnašanje davčnih zavezancev. S tem pa se vzpostavlja pošteno in pravično obdavčenje in na dolgi rok vsekakor pozitivno vpliva na davčno kulturo in s tem prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti.

Predlog zakona ne bo imel finančnih posledic za druga javnofinančna 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 prenaša Direktivo Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vpliva na delovanje notranjega trga (ATAD direktivo), oziroma natančneje, določbo 4. člena navedene direktive, ki določa ukrep omejevanja obresti. Ostali ukrepi iz direktive so že bili preneseni v pravni red oziroma v ZDDPO-2.

Predlog zakona je predmet usklajevanja s pravom EU. Korelacijska tabela in izjava o skladnosti sta priložena gradivu.

Pregled ureditve v drugih pravnih sistemih

A. Pravilo o omejevanju obresti za davčne namene

Češka (Vir: online zbirka IBFD, 2023)

Češka je ohranila lastno pravilo glede omejevanja obresti za davčne namene – t. i. tanko kapitalizacijo, kjer so obresti priznane, če je razmerje med dolgom in lastniškim kapitalom 4:1 oziroma je za banke in zavarovalnice razmerje 6:1. Skladno z ATAD direktivo je Češka uvedla še dodatni ukrep omejevanja obresti za davčne namene. Ukrep EBITDA velja za povezane osebe in samostojne subjekte, ne velja pa za finančne ter zavarovalne inštitucije. Pravilo EBITDA je implementirano na način, da se presežni stroški izposojanja priznajo do višine 30 odstotkov EBITDA. Določen je tudi absolutni prag v višini 80 mio CZK (torej prag cca 3.000.000 EUR presežnih obresti). Ni implementiranega posebnega pravila vezanega na omejevanje obresti na ravni skupine. Tudi nista implementirani opciji glede izključitve velikih infrastrukturnih projektov ter prehodne določbe glede obravnave posojil pred 17. junijem 2016. Je pa mogoče neizkoriščen del preseženih stroškov izposojanja, ki jih v tekočem davčnem obdobju ni mogoče priznati, prenesti neomejeno naprej v naslednja obdobja.

Švedska (Vir: online zbirka IBFD, 2023)

Švedska je pravilo EBITDA oziroma ukrep omejevanja obresti za davčne namene implementirala na način, da velja za povezane osebe, samostojne subjekte in finančne ter zavarovalne inštitucije. Pravilo je implementirano na način, da se presežni stroški izposojanja priznajo do višine 30 odstotkov EBITDA. Določen je tudi absolutni prag v višini 5 mio SEK (torej prag cca 440.000 EUR presežnih obresti). Prav tako ni bila implementirana opcija glede izključitve velikih infrastrukturnih projektov ter prehodne določbe glede obravnave posojil pred 17. junijem 2016. Je pa mogoče za neizkoriščen del preseženih stroškov izposojanja, ki jih v tekočem davčnem obdobju ni mogoče priznati, prenesti naprej v obdobju 6 let.

Italija (Vir: online zbirka IBFD, 2023)

Italija je ukrep omejevanja obresti za davčne namene tj. pravilo EBITDA implementirala na način, da velja le za povezane osebe, ne pa tudi za samostojne subjekte in finančne ter zavarovalne inštitucije. Pravilo je implementirano na način, da se presežni stroški izposojanja priznajo do višine 30 odstotkov EBITDA. Absolutnega praga omejitve (torej prag 3.000.000 presežnih obresti) Italija ni implementirala. Prav tako ni implementiranega posebnega pravila vezanega na omejevanje obresti na ravni skupine. Je pa implementirana opcija glede velikih infrastrukturnih projektov ter prehodna določba glede obravnave posojil pred 17. junijem 2016.

B. Poslovna enota

Nemčija (vir: online zbirka IBFD, 2023)

Nemčija skladno s domačimi pravili obdavčuje poslovno enoto na dohodke, ki jih ta poslovna enota dosega v Nemčiji. Za poslovno enoto se šteje kraj upravljanja, podružnica, tovarna, skladišče, kraj nabave in prodaje, rudnik in nahajališča naravnih virov, montaža in gradbeni projekti, ki trajajo več kot 6 mesecev ter stalni zastopniki. Domača pravila glede davčne obravnave poslovnih enot pa odstopajo od pravil določenih v vzorčni konvenciji OECD v delu obravnave skladišča, gradbenih projektov in zastopnikov. V skladu z domačo zakonodajo se skladišča obravnavajo kot poslovne enote, medtem ko vzorčna konvencija OECD skladiščenje šteje za pomožno dejavnost in se zato skladišče ne šteje za poslovno enoto. V skladu z domačo zakonodajo namestitveni in gradbeni projekti predstavljajo poslovno enoto, če trajajo več kot 6 mesecev, medtem ko model OECD predvideva 12 mesecev. Po domači zakonodaji se za poslovno enoto šteje tudi stalni zastopnik, če prejema navodila družbe in običajno sklepa pogodbe za družbo ali vzdržuje zaloge za družbo in dostavlja zalogo kupcem. Medtem ko se vzorčna konvencija OECD osredotoča na odvisne zastopnike, poslovna enota po domači zakonodaji na splošno vključuje tudi neodvisne zastopnike, kot so komisionarji, ki so običajno izključeni iz pogodbene opredelitve stalne poslovne enote.

Nizozemska (vir: online zbirka IBFD, 2023)

Nizozemska je v letu 2020 v domačo zakonodajo implementirala definicijo poslovne enote, ki sledi vzorčni konvenciji OECD. Za poslovno enoto se šteje zlasti kraj upravljanja, podružnica, pisarna, tovarna, delavnica ter nahajališče oziroma kraj pridobivanja naravnih virov. Pred letom 2020 Nizozemska v svoji domači zakonodaji ni imela določene definicije poslovne enote, ampak je veljalo le, da se dobiček domače osebe, ki jo ima nerezident na Nizozemskem, obdavči na Nizozemskem. Šteje se, da ima nerezident osebo na Nizozemskem, če se poslovne dejavnosti, s strani iste ali povezane osebe nerezidenta, opravljajo najmanj 30 dni na Nizozemskem v obdobju 12 mesecev (ne glede na morebitno prekinitve izvajanja dejavnosti). Za poslovno enoto se štejejo tudi nepremičnine nerezidenta, ki jih ima slednji na Nizozemskem, in izvajanje poslovnih dejavnosti, četudi se navedene dejavnosti nanašajo na poslovanje tujega podjetja, ki se ne nahaja na Nizozemskem. Za določanje poslovne enote je pomembna tudi oblikovana sodna praksa.

Avstrija (vir: online zbirka IBFD, 2023)

Avstrijska domača zakonodaja na področju podjetniške obdavčitve opredeljuje izraz "poslovna enota" kot stalno mesto poslovanja, v katerem se izvaja poslovanje. Šteje se, da se kraj upravljanja, podružnica, tovarna, delavnica, skladišče, trgovski obrat, rudnik, naftna vrtna, gradbeni ali montažni projekt, ki obstaja več kot 6 mesecev, ali drugi stalni kraji poslovanja v vsakem primeru obravnavajo kot stalne poslovne enote. Za poslovno enoto se ne šteje kraj občasne ali začasne uporabe zgolj skladiščnih prostorov ali zastopnik oziroma zaposlenec, razen če ima zastopnik ali zaposlenec vsa pooblastila za pogajanja in sklepanje pogodb v imenu podjetja. Opravljanje poslov prek komisionarja, posrednika, skrbnika ali drugega neodvisnega zastopnika, ki deluje v okviru svojega lastnega poslovanja, se ne šteje za stalno poslovno enoto. Prav tako se za stalno poslovno enoto ne šteje kraj poslovanja, ki se vzdržuje samo za nakup blaga. Opisana opredelitev stalne poslovne enote v domači zakonodaji na splošno sledi mednarodni opredelitvi določeni v vzorčni konvenciji OECD, ima pa določene odstopke. Primeroma že v letu 1993 je bil z davčno reformo skrajšano obdobje nastanka poslovne enote za gradbišča in gradbene projekte iz 12 mesecev na 6 mesecev.

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 Republike Slovenije. Predlog zakona ne bo imel bistveno povečanih upravnih posledic v postopkih oziroma pri poslovanju davčnega organa. Finančna uprava Republike Slovenije ima že sedaj izdelane prakse glede priznavanja odhodkov za namene ZDDPO-2 in v zvezi opredeljevanjem poslovnih enot. Davčna obveznost oziroma davek se

določi na podlagi davčnega obračuna, ki ga zavezanec predloži davčni upravi preko portala E-davki, kot samoobračun, z izpolnitvijo ustreznih vnosnih polj.

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. Predlog zakona torej ne bo imel povečanih administrativnih posledic v zvezi z obveznostmi davčnih zavezancev do davčnega organa, saj se ne uvaja novih oziroma drugačnih postopkov vezanih na ugotavljanje davčne obveznosti. V postopkih nadzora bodo zavezanci tako kot do sedaj pripravili potrebna, primerna in ustrezna dokazila, s katerimi bodo pojasnjevali oziroma dokazovali upravičenost posameznih poslovnih dogodkov in njihovih učinkov na 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:

Predlog zakona nima pomembnih vplivov na gospodarstvo. Pravilo omejevanja priznavanja obresti (pravilo EBITDA) bo sicer le nekaterim podjetjem zvišalo njihovo davčno obveznost, kar bo imelo vpliv na njihov denarni tok, vendar je učinek omejen in z vidika celotnega gospodarstva zanemarljiv. Namreč ob upoštevanju podatkov davčnih obračunov za leti 2021 in 2022 ocenjujemo, da bi pravilo omejitve priznavanja obresti za davčne namene to predstavljalo višjo davčno obveznost v obeh letih pri 7 podjetjih. Davčna obveznost bi bila po podatkih višja v povprečju obeh let za okoli 400 tisoč EUR.

Na splošno se v izračun pravila EBITDA, ki omejuje priznavanje obresti za davčne namene, všttevajo vse obresti. Pri tem gre za izpostaviti tudi širši makroekonomski vidik določanja oziroma gibanja obrestnih mer (višanje oziroma nižanje obrestnih mer), saj ima na določanje višine obrestnih mer vpliv stanje na (kapitalskem) trgu, regulatorni okvir kot tudi makroekonomske značilnosti posamezne države.

6.4 Presoja posledic za socialno področje, in sicer za:

Predlog zakona ne 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 zagotovila obveščanje zavezancev o novostih iz predloga 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

Ni drugih pomembnih okoliščin.

7. PRIKAZ SODELOVANJA JAVNOSTI PRI PRIPRAVI PREDLOGA ZAKONA:

8. PODATEK O ZUNANJEM STROKOVNJAKU OZIROMA PRAVNI OSEBI, KI JE SODELOVALA PRI PRIPRAVI PREDLOGA ZAKONA, IN ZNESKU PLAČILA ZA TA NAMEN:

Pri pripravi zakona ni sodeloval zunanji strokovnjak oziroma pravna oseba.

9. NAVEDBA, KATERI PREDSTAVNIKI PREDLAGATELJA BODO SODELOVALI PRI DELU DRŽAVNEGA ZBORA IN DELOVNIH TELES

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, 69/17, 79/18, 66/19, 172/21 in 105/22 – ZZNŠPP) se v četrti alineji drugega odstavka črta beseda »del«, beseda »Direktive« se nadomesti z besedo »Direktiva«.

2. člen

(1) V drugem odstavku 6. člena se v drugi točki število »12« nadomesti z besedo »šest«.

(2) V tretjem odstavku 6. člena se besedilo: »če ima in običajno uporablja pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu nerezidenta, razen« nadomesti z besedilom »in pri tem redno sklepa pogodbe ali ima glavno vlogo pri sklepanju pogodb, ki jih nerezident sistematično sklepa brez vsebinskih sprememb. Pogodbe iz prvega stavka se sklenejo v imenu nerezidenta ali za prenos lastništva nad premoženjem ali za podelitev pravice do uporabe premoženja, ki ga ima nerezident v lasti oziroma ga lahko uporablja, ali za storitve, ki jih nerezident opravlja. Ta odstavek se ne uporablja,«.

(3) V četrtem odstavku 6. člena se črta besedilo: »kot borzni posrednik, posrednik s splošnim pooblastilom ali katerikoli drug neodvisni posrednik«.

(4) V petem odstavku 6. člena se beseda »dvanajst« nadomesti z besedo »šest«.

3. člen

7. člen se nadomesti z novim 7. členom, ki se glasi:

»7. člen

(kraj poslovanja, ki ni poslovna enota)

(1) Ne glede na 6. člen tega zakona, se kraj poslovanja ne šteje za poslovno enoto nerezidenta, če nerezident:

1. uporablja prostore le za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin ali blaga, ki mu pripadajo;
2. vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave;
3. vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi predelave s strani druge osebe;
4. vzdržuje kraj poslovanja le zaradi nakupa dobrin ali blaga ali zbiranja informacij zase;
5. vzdržuje kraj poslovanja le zaradi opravljanja kakršnekoli druge dejavnosti oziroma poslov zase;

6. vzdržuje kraj poslovanja le za kakršnokoli kombinacijo dejavnosti oziroma poslov, določenih v 1. do 5. točki tega odstavka,

če je taka dejavnost ali v primeru 6. točke celotna dejavnost kraja poslovanja pripravljalna ali pomožna.

(2) Prvi odstavek se ne uporablja za kraj poslovanja, ki ga uporablja ali vzdržuje nerezident, če ta nerezident ali drug z njim povezan nerezident, opravlja poslovne dejavnosti na istem ali drugem kraju v Sloveniji in:

a) v skladu s 6. členom tega zakona ta kraj ali drug kraj pomeni poslovno enoto za nerezidenta ali z njim povezanega drugega nerezidenta, ali

b) celotna dejavnost, ki je posledica kombinacije dejavnosti, ki jih opravljata oba nerezidenta na istem kraju ali isti nerezident ali drug z njim povezan nerezident na dveh krajih, ni pripravljalna ali pomožna,

pod pogojem, da so poslovne dejavnosti, ki jih opravljata ta dva nerezidenta na istem kraju ali isti nerezident ali drug z njim povezan nerezident na dveh krajih, dopolnilne funkcije, ki so del celovitega poslovanja.

(3) Za namene tega člena se za razmerje povezanosti med nerezidentom in drugim nerezidentom šteje, da se pogoji in okoliščine v poslovnih in finančnih razmerjih med njima razlikujejo od tistih, ki bi bili v razmerjih med nepovezanimi osebami.«.

4. člen

V štirinajstem odstavku 8. člena se besedilo »izhaja posredno ali neposredno iz nepremičnin in pravic na nepremičninah, ki se nahajajo v Sloveniji« nadomesti z naslednjim besedilom: »je kadarkoli v obdobju 365 dni pred odsvojitvijo izhajalo neposredno ali posredno iz nepremičnin in pravic na nepremičninah, ki se nahajajo v Sloveniji.«.

5. člen

Za 54.b členom se doda novo poglavje, ki se glasi: »VII.b PRAVILO O OMEJEVANJU PRIZNAVANJA OBRESTI« in nov 54.c člen, ki se glasi:

»54.c člen

(pravilo o omejevanju priznavanja obresti za davčne namene)

(1) Kot odhodek se zavezancu, ki je povezana oseba, v davčnem obdobju, v katerem nastanejo, priznajo presežni stroški izposoje do višjega zneska od:

- 30 odstotkov dobička davčnega zavezanca pred obrestmi, davki in amortizacijo (v nadaljnjem besedilu: EBITDA), ali
- 1.000.000 EUR.

(2) Za povezano osebo iz prvega odstavka tega člena se šteje:

- oseba, v kateri je davčni zavezanec neposredno ali posredno udeležen s 25 odstotki ali več glasovalnih pravic ali lastništva kapitala ali je upravičen do prejetja 25 odstotkov ali več dobička te osebe;
- posameznik ali oseba, ki je neposredno ali posredno udeležen s 25 odstotki ali več glasovalnih pravic ali lastništva v kapitalu zavezanca ali je upravičen do prejetja 25 odstotkov ali več dobička zavezanca.

(3) Če je posameznik ali oseba iz drugega odstavka tega člena neposredno ali posredno udeležen s 25 odstotki ali več v zavezancu in v enem ali več osebah, se vse te osebe, vključno z zavezancem, štejejo za povezano osebo.

(4) EBITDA iz prvega odstavka tega člena se izračuna tako, da se dohodku, za katerega se plača davek od dohodkov pravnih oseb v skladu s tem zakonom, ponovno prištejejo za davek prilagojeni zneski presežnih stroškov izposojanja in za davek prilagojeni zneski za amortizacijo. Dohodek, ki je izvzet iz obdavčitve, je izključen iz izračuna EBITDA zavezanca. Iz EBITDA so izvzeti tudi dohodki, ki izhajajo iz dolgoročnega javnega infrastrukturnega projekta.

(5) Za presežne stroške izposojanja iz prvega odstavka tega člena se šteje znesek, za katerega odbitni stroški izposojanja zavezanca presegajo obdavčljive prihodke od obresti ali druge ekonomsko enakovredne obdavčljive prihodke, ki jih prejme zavezanec.

(6) Za stroške izposojanja iz petega odstavka tega člena se štejejo odhodki za obresti od vseh oblik dolgov, drugi stroški, ki so ekonomsko enakovredni obrestim in stroškom, nastalim v povezavi z zbiranjem finančnih sredstev vključno s plačili v okviru posojil z udeležbo pri dobičku, pripisane obresti za instrumente, kot so zamenljive obveznice in brezkuponske obveznice, zneski v okviru alternativnih shem financiranja, kot je islamsko bančništvo, finančni stroški plačil za finančni zakup, kapitalizirane obresti, vključene v vrednost povezanih sredstev izkazanih v bilanci stanja, ali amortizacija kapitaliziranih obresti, zneski izmerjeni glede na obračun financiranja v skladu s pravili o transfernih cenah, če je to ustrezno, zneske navideznih obresti v okviru izvedenih finančnih instrumentov ali pogodb o varovanju pred tveganjem, ki se nanašajo na izposojanje zavezanca, določene pozitivne in negativne tečajne razlike, ki nastanejo zaradi izposojanja in pri instrumentih v povezavi z zbiranjem finančnih sredstev, provizije za jamstva za sheme financiranja, provizije za urejanje izposojanja finančnih sredstev in podobni stroški, povezani z izposojanjem finančnih sredstev.

(7) Za presežne stroške izposojanja iz petega odstavka tega člena se ne štejejo posojila, ki se uporabljajo za financiranje dolgoročnega javnega infrastrukturnega projekta, pri katerih so upravljavec projekta, stroški izposojanja, sredstva in dohodek vsi v Evropski uniji. Za presežne stroške izposojanja se ne štejejo tudi posojila, ki so bila sklenjena pred 17. junijem 2016 razen, če so se pri navedenih posojilih naknadno spremenili pogoji posojila.

(8) Za dolgoročni javni infrastrukturni projekt iz tega člena se šteje projekt za vzpostavitev, posodobitev, upravljanje in/ali vzdrževanje premoženja velike vrednosti, ki je v splošnem javnem interesu Slovenije.

(9) Ta člen se ne uporablja za zavezance banke in zavarovalnice in za samostojne zavezance. Šteje se, da je zavezanec samostojna oseba, če zavezanec ni del konsolidirane skupine za namene finančnega računovodenja in nima povezanega podjetja ali poslovne enote. Za banke in zavarovalnice se štejejo osebe pod pogoji in v skladu s petim odstavkom 2. člena Direktive 2016/1164/EU in tem zakonom.«.

KONČNA DOLOČBA

6. člen (začetek veljavnosti in uporabe)

(1) Ta zakon začne veljati petnajsti dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se za davčna obdobja, ki se začnejo od vključno 1. januarja 2024.

(2) Do začetka uporabe tega zakona se uporablja 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, 69/17, 79/18, 66/19, 172/21 in 105/22 – ZZNSPP).

III. OBRAZLOŽITEV

K 1. členu

Z novelo Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2Š) se v Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2) prenese še zadnji neprenesen ukrep iz Direktive Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom (v nadaljnjem besedilu: ATAD direktiva). Gre za ukrep oziroma pravilo o omejitvi priznavanja obresti. Ker se z navedenim prenosom pravila o omejitvi obresti v celoti prenese ATAD direktiva v slovenski pravni red oziroma v ZDDPO-2, se v členu, ki določa vsebino zakona, črta dopolnitev, da je ATAD direktiva le delno prenesena.

K 2. členu

Z dopolnitvijo tretjega odstavka 6. člena ZDDPO-2 se vsebina navedenega člena ne spreminja, le poudari se določene oblike umetnega izogibanja statusu poslovne enote, ki jih naslavlja BEPS ukrep 7. Zavezanec za davek po ZDDPO-2 je tudi nerezident za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji. ZDDPO-2 določa, kaj se šteje za poslovno enoto oziroma kdaj kraj poslovanja ni poslovna enota. V okviru dela na BEPS so bile pripravljene spremembe opredelitve poslovne enote, da bi se preprečilo umetno izogibanje statusu poslovne enote v zvezi z BEPS, vključno prek komisijskih dogovorov in prek določenih izvzetij, povezanih z dejavnostjo. Po zgoraj opisanem priporočilu EK naj bi države članice uporabljale predlagane nove določbe 5. člena Vzorčne davčne konvencije OECD, da bi preprečile umetno izogibanje statusu stalne poslovne enote, kot je bilo zapisano v končnem Poročilu o BEPS ukrepu št. 7. Navedene nove določbe naj bi rešile problematiko umetnega izogibanja statusu poslovne enote prek komisijskih dogovorov in podobnih strategij. S komisijskimi dogovori in podobnimi strategijami se lahko zmanjšuje davčna osnova v državi, kjer je opravljena prodaja. Z vidika davčne politike bi se moralo za tuje podjetje, kadar dejavnosti posrednika, ki se opravljajo v državi, vodijo k rednem sklepanju pogodb, ki jih izvaja tuje podjetje, šteti, da ima zadostno davčno povezavo (nexus) s to državo v teku neodvisnega opravljanja dejavnosti. Z novo določbo se bolj določno naslavlja situacije, ko se statusu poslovne enote izogne, ker se pogodbe (enkratne ali obnavljajoče) formalno dokonča ali podpiše v tuji jurisdikciji, dejanja potrebna za sklenitev pogodbe pa se opravijo v državi posrednika. Prav tako se naslavlja situacije, ko se rezident, ki je povezana oseba tuje osebe, preoblikuje v posrednika (rezident vsa sredstva, zaloge in listo strank prenese na tujo osebo). Po navedenem preoblikovanju posrednik še vedno prodaja iste izdelke v svojem imenu, vendar za račun tuje osebe, pri tem pa se zaradi navedene strukture zmanjša obdavčljiv dobiček osebi, ki se je preoblikovala v posrednika. Predlagana sprememba tretjega in četrtega odstavka 6. člena ZDDPO-2 odraža tako politiko. V 6. členu ZDDPO-2 se v drugem odstavku doda, da se gradbišče šteje za poslovno enoto, če dejavnost oziroma posli trajajo dlje kot 6 mesecev. Tretji in četrti odstavek 6. člena deloma oziroma v pravilu sledita besedilu v Vzorčni davčni konvenciji OECD

2014. Glede na spremembe v Vzorčni davčni konvenciji OECD 2017 so predlagane prilagoditve teh dveh odstavkov.

K 3. členu

Ta člen nadomesti do sedaj veljavni 7. člen z novim 7. členom. Sprememba in dopolnitev navedenega člena ne spreminja vsebine 7. člena ZDDPO-2, se pa z navedeno določbo bolj določno pojasni, da se dejavnosti našteje v točkah od 1. do 5. oziroma posli kraja poslovanja, ki je posledica kombinacije teh dejavnosti, ne štejejo za poslovno enoto nerezidenta, če so pomožne ali pripravljalne narave.

Nadalje je dodano pravilo proti drobljenju dejavnosti. Načeloma 7. člen ZDDPO-2 določa, da za dejavnosti oziroma kombinacijo dejavnosti, ki se štejejo kot pomožna oziroma pripravljalna dejavnost glavni oziroma celoviti dejavnosti zavezanca, ne pomenijo nastanka poslovne enote. Zato se takšne dejavnosti ne štejejo za poslovno enoto nerezidenta. Vendar pa nerezidenti navedeno situacijo lahko izrabijo z namenom izogniti se nastanku poslovne enote ter posledično davčni obveznosti na način, da svoje poslovanje, ki bi se štelo za poslovno enoto, strukturirajo tako, da dejavnost, ki jo opravljajo, drobijo na posamezne aktivnosti, ki ne pomenijo nastanka poslovne enote, tudi preko vključitve svojih povezanih oseb. Povezanost se ugotovi, kadar se pogoji in okoliščine v poslovnih in finančnih razmerjih med nerezidenti razlikujejo od tistih, ki bi bili v razmerjih med nepovezanimi osebami. Z namenom odvrniti zavezanca od takšnega postopanja se doda novo pravilo proti drobljenju dejavnosti, ki določa, da se dejavnosti, ki se sicer štejejo za pomožne ali pripravljalne dejavnosti oziroma kombinacija teh dejavnosti, šteje za poslovno enoto, če se navedene poslovne dejavnosti izvajajo kot celovita (glavna) dejavnost zavezanca, ne glede na to, ali ima zavezanec v Sloveniji že poslovno enoto in ne glede na to ali se dejavnosti izvajajo na enem ali več krajih v Sloveniji. Enako velja tudi za postopanje, če nerezident dejavnosti strukturira tako, da se dejavnost razdrobi na posamezne zaokrožene aktivnosti ali kombinacijo posameznih zaokroženih aktivnosti, ki so v pravilu pomožne ali pripravljalne narave in jih na enem ali več krajih v Sloveniji opravlja nerezident ali z njim povezan drug nerezident.

Zgornje situacije se lahko ponazori z naslednjimi primeri:

Banka, ki je rezident države A, ima v Sloveniji večje številko podružnic, ki imajo status poslovne enote

Poleg tega ima banka v Sloveniji tudi ločeno pisarno, kjer nekaj zaposlenih preverja informacij o strankah, ki so vložile vlogo za posojilo v podružnicah v Sloveniji. Rezultati teh preverjanj se posredujejo banki, ki je v državi A in te informacije naprej analizirajo zaposleni v tej državi. V državi A se pripravijo poročila o vlogah za posojila, na podlagi katerih se v podružnicah v Sloveniji nato sprejmejo odločitve o odobritvi posojil. V tem primeru izjema po prvem odstavku ne bo veljala za pisarno, ker drug kraj (tj. katera koli druga podružnica, kjer so bile vložene vloge za posojilo), predstavlja poslovno enoto banke v Sloveniji. Poslovne dejavnosti, ki jih izvaja banka, ki je rezident države A, v pisarni in v podružnicah predstavljajo dopolnilne funkcije, ki so del celovitega poslovanja banke (to je dajanje posojil strankam v državi Sloveniji).

Družba A, ki je rezident države A, proizvaja in prodaja aparate. Družba B, ki je rezident države Slovenije in je hčerinska družba v 100-odstotni lasti družbe A, ima v lasti trgovino, kjer prodaja aparate, ki jih pridobi od družbe A. Družba A ima v Sloveniji v lasti tudi manjše skladišče, kjer skladišči hrani nekaj velikih aparatov, ki so enaki tistim, ki so razstavljeni v trgovini, ki je v lasti družbe B. Ko stranka kupi takšen velik aparat pri družbi B, zaposleni v družbi B aparat prevzamejo v skladišču družbe A in ga dostavijo stranki. Lastništvo nad aparatom preide iz družbe A na družbo B, ko aparat zapusti skladišče. V tem primeru nov drugi odstavek preprečuje uporabo izjem iz prvega odstavka. V tem primeru so pogoji za uporabo novega drugega odstavka izpolnjeni, saj med družbama A in B obstajajo pogoji in okoliščine v poslovnih in finančnih razmerjih med njima razlikujejo od tistih, ki bi bili v razmerjih med nepovezanimi osebami, trgovina družbe B je poslovna enota družbe A in poslovne dejavnosti, ki jih izvaja družba A v svojem skladišču in družba B v svoji

trgovini predstavljajo dopolnilne funkcije, ki so del celovitega poslovanja, to je skladiščenje blaga na enem mestu z namenom dostave tega blaga v okviru obveznosti iz naslova prodaje tega blaga preko drugega kraja v isti državi.

K 4. členu

S spremembo se širi pravilo vira dohodka iz štirinajstega odstavka 8. člena ZDDPO-2. Po predlogu se v določbo vključuje pogoj, po katerem za določitev vira dobička od odsvojitve nepremičnin v Sloveniji zadostuje, da opredeljena vrednost deleža kadar koli v obdobju 365 dni pred odsvojitvijo izhaja kot navedeno iz nepremičnin in pravic na nepremičninah, ki so v Sloveniji. Z dodanim obdobjem 365 dni pred odsvojitvijo se rešuje problematika t. i. nepristnih situacij, ko se primeroma v gospodarsko družbo vloži premoženje malo pred prodajo deleža v gospodarski družbi, da bi se s tem zmanjšala vrednost deleža, ki izhaja neposredno ali posredno iz nepremičnin v Sloveniji, in s tem preprečila možnost obdavčitve oziroma izpolnjevanje pogoja praga. To velja, če so ali bi bili taki dobički v Sloveniji lahko obdavčeni v skladu z veljavnim zakonom ali mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

K 5. členu

Določeno je novo pravilo glede obravnave davčnega priznavanja obresti. Novo pravilo je v ZDDPO-2 vključeno v novo VII.b poglavje z naslovom Pravilo o omejevanju presežnih obresti, kot nov 54. c. člen ZDDPO-2. V prvem odstavku je določeno, da se zavezancu, ki je povezana oseba, priznajo presežni stroški, v davčnem obdobju v katerem nastanejo, od višjega zneska: a) 30 odstotkov dobička davčnega zavezanca pred obrestmi, davki in amortizacijo (v nadaljnjem besedilu: EBITDA), ali b) 1.000.000 EUR. Pravilo se uporablja za povezane osebe, ne pa tudi za zavezance banke, zavarovalnice ter samostojne zavezance. Slednje je določeno v drugem in devetem odstavku predlaganega novega 54.c člena. Šteje se, da je zavezanec samostojna oseba, če gre za zavezanca, ki ni del konsolidirane skupine za namene finančnega računovodenja in nima povezanega podjetja ali poslovne enote.

Za banke in zavarovalnice se štejejo kreditna institucija, investicijska družba, družba za upravljanje alternativnih investicijskih skladov (UAIS), družba za upravljanje kolektivnih naložbenih podjetij za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP), zavarovalnica, pozavarovalnica, institucija za poklicno pokojninsko zavarovanje ali pooblaščen upravitelj premoženja institucije za poklicno pokojninsko zavarovanje, pokojninska institucija, alternativni investicijski sklad (AIS), ki ga upravlja UAIS ali AIS, KNPVP v smislu člena 1(2) Direktive 2009/65/ES, centralna nasprotna stranka, centralna depotna družba, določena v skladu s posebnimi predpisi. Upošteva se navedeno država pri določanju vrste finančnih institucij, ki ne zapadajo pod pravilo EBITDA, ni samostojna, ampak je mora upoštevati ATAD direktivo. To pomeni, da EBITDA pravilo načeloma velja za zavezance, ki opravljajo leasing dejavnost, zavezance, ki opravljajo posle podobne bančnim oziroma zavarovalniškim poslom, ki niso regulirani (primeroma t.i. treasury dejavnosti, dejavnosti captive insurance ip), investicijske subjekte (t.i. investment vehicles) in podobne zavezance.

Nadalje predlagani 5. člen določa povezanost oziroma osebe, za katere se pravilo EBITDA uporablja. V drugem odstavku je določeno, da se za povezano osebo iz prvega odstavka tega člena šteje:

- a) oseba, v kateri je davčni zavezanec neposredno ali posredno udeležen s 25 odstotki ali več glasovalnih pravic ali lastništva kapitala ali je upravičen do prejetja 25 odstotkov ali več dobička te osebe;
- b) posameznika ali oseba, ki je neposredno ali posredno udeležen s 25 odstotki ali več glasovalnih pravic ali lastništva v kapitalu zavezanca ali je upravičen do prejetja 25 odstotkov ali več dobička zavezanca.

Za povezano osebo se šteje tudi če je posameznik ali oseba iz drugega odstavka tega člena neposredno ali posredno udeležen s 25 odstotki ali več v zavezancu in v enem ali več osebah, se vse te osebe, vključno z zavezancem, štejejo za povezano osebo.

Četrty odstavek 5. člena določa izračun pravila EBITDA. EBITDA se izračuna tako, da se dohodku, za katerega davčni zavezanec plača davek od dohodkov pravnih oseb, ponovno prištejejo za davek prilagojeni zneski presežnih stroškov izposojanja in za davek prilagojeni zneski za amortizacijo. Dohodek, ki je izvzet iz obdavčitve, je izključen iz EBITDA zavezanca. Iz EBITDA so izvzeti tudi dohodki, ki izhajajo iz dolgoročnega javnega infrastrukturnega projekta. Šteje se, da se dohodek, za katerega se plača davek od dohodkov pravnih oseb izračuna kot razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki.

Peti odstavek določa izračun presežnih stroškov izposojanja. Za presežne stroške izposojanja iz se šteje znesek, za katerega odbitni stroški izposojanja zavezanca presegajo obdavčljive prihodke od obresti ali druge ekonomsko enakovredne obdavčljive prihodke, ki jih prejme zavezanec v skladu s tem zakonom.

Šesti odstavek določa vrsto stroškov, ki jih je potrebno upoštevati za izračun presežnih stroškov izposoje. Za stroške izposojanja iz petega odstavka tega člena se štejejo odhodki za obresti od vseh oblik dolgov, drugi stroški, ki so ekonomsko enakovredni obrestim in stroškom, nastalim v povezavi z zbiranjem finančnih sredstev, kot je opredeljeno v nacionalnem pravu, kar med drugim vključno s plačili v okviru posojil z udeležbo pri dobičku, pripisane obresti za instrumente, kot so zamenljive obveznice in brezkuponske obveznice, zneski v okviru alternativnih shem financiranja, kot je islamsko bančništvo, finančni stroški plačil za finančni zakup, kapitalizirane obresti, vključene v vrednost povezanih sredstev izkazanih v bilanci stanja, ali amortizacija kapitaliziranih obresti, zneski, izmerjeni 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 (t.i. hedging instrumenti), ki se nanašajo na izposojanje zavezanca subjekta, določene pozitivne in negativne tečajne razlike, ki nastanejo zaradi pri izposojanja in pri instrumentih v povezavi z zbiranjem finančnih sredstev, provizije za jamstva za sheme financiranja, provizije za urejanje izposojanja finančnih sredstev in podobni stroški, povezani z izposojanjem finančnih sredstev.

Za zneske, izmerjene glede na obračun financiranja v skladu s pravili za transferne cene se v skladu s ZDDPO-2 štejejo določbe, ki določajo transferne cene, cene med povezanimi osebami rezidenti, obresti med povezanimi osebami in obresti od presežka posojil. Uporaba navedenih pravil, ki določajo varne pristane vezane na določanje neodvisnega tržnega načela (primeroma določbe glede obresti med povezanimi osebami – priznana obrestna mera in obresti od presežka posojil) se štejejo, da so v skladu s pravili za transferne cene oziroma v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Sedmi odstavek določa izjemo glede vrste stroškov in izračuna presežnih stroškov. Za presežne stroške izposojanja iz petega odstavka tega člena se ne štejejo posojila, ki se uporabljajo za financiranje dolgoročnega javnega infrastrukturnega projekta, pri katerih so upravljavec projekta, stroški izposojanja, sredstva in dohodek vsi v Evropski uniji. Prav tako se za presežne stroške izposojanja ne štejejo tudi posojila, ki so bila sklenjena pred 17. junijem 2016 razen, če so se pri navedenih posojilih naknadno spremenili pogoji glede ročnosti ali zneska posojila.

Osmi odstavek pojasni, kaj se šteje za dolgoročni javni infrastrukturni projekt. Za dolgoročni javni infrastrukturni projekt iztega člena se šteje projekt za vzpostavitev, posodobitev, upravljanje in/ali vzdrževanje premoženja velike vrednosti, ki je v splošnem javnem interesu Slovenije. Načeloma se brez poseganja v pravila o državni pomoči izključi presežne stroške izposojanja, ki nastanejo na podlagi posojil za financiranje dolgoročnih javnih infrastrukturnih projektov, saj take sheme financiranja predstavljajo majhno ali nično tveganje erozije davčne osnove ali preusmerjanja

dobička. Uporaba navedene izjeme pomeni, da je potrebno ustrezno dokazati, da imajo sheme financiranja za javne infrastrukturne projekte posebne značilnosti, ki upravičujejo tako obravnavo v primerjavi z drugimi shemami financiranja, za katere velja omejevalno pravilo.

K 6. členu

Člen je končna določba. Določa začetek veljavnosti in uporabe noveliranih in novih določb ter uporabo veljavnih določb.

IV. BESEDILO ČLENOV, KI SE SPREMINJAJO

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);
- del Direktive 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), zadnjič spremenjene z Direktivo Sveta (EU) 2017/952 z dne 29. maja

2017 o spremembi Direktive (EU) 2016/1164 v zvezi s hibridnimi neskladji s tretjimi državami (UL L 144 z dne 7. junija 2017, str. 1).

6. člen
(poslovna enota nerezidenta)

(1) Poslovna enota nerezidenta po tem zakonu je kraj poslovanja, to je kraj, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji.

(2) Za poslovno enoto nerezidenta se šteje zlasti:

1. pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri;
2. gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, če dejavnost oziroma posli trajajo dlje kot 12 mesecev.

(3) Kot poslovna enota nerezidenta se obravnava tudi posrednik, ki deluje v imenu nerezidenta, v zvezi s katerimkoli dejavnostmi oziroma posli za nerezidenta, če ima in običajno uporablja pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu nerezidenta, razen če so dejavnosti oziroma posli posrednika omejene na tiste iz 7. člena tega zakona, zaradi česar se ta kraj poslovanja ne bi štel za poslovno enoto nerezidenta.

(4) Kot poslovna enota nerezidenta se obravnava tudi posrednik, ki v svojem imenu deluje za nerezidenta, v okviru svoje redne dejavnosti kot borzni posrednik, posrednik s splošnim pooblastilom ali katerikoli drug neodvisni posrednik, kadar deluje v celoti ali pretežno v imenu nerezidenta in se pogoji in okoliščine v poslovnih in finančnih razmerjih med tem nerezidentom in tem posrednikom razlikujejo od tistih, ki bi bili v razmerjih med nepovezanimi osebami.

(5) Gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, ki trajajo dlje kot dvanajst mesecev, se šteje za poslovno enoto nerezidenta od dneva začetka dejavnosti oziroma poslov, vključno s pripravljalnimi deli.

7. člen
(kraj poslovanja, ki ni poslovna enota)

Ne glede na 6. člen tega zakona, se kraj poslovanja ne šteje za poslovno enoto nerezidenta, če nerezident:

1. uporablja prostore le za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin ali blaga, ki mu pripadajo;
2. vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave;
3. vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi predelave s strani druge osebe;
4. vzdržuje kraj poslovanja le zaradi nakupa dobrin ali blaga ali zbiranja informacij zase;
5. vzdržuje kraj poslovanja le zaradi opravljanja kakršnekoli druge dejavnosti oziroma poslov pripravljalne ali pomožne narave zase;
6. vzdržuje kraj poslovanja le za kakršnokoli kombinacijo dejavnosti oziroma poslov, določenih v 1. do 5. točki tega člena, pod pogojem, da so splošna dejavnost oziroma posli kraja poslovanja, ki je posledica te kombinacije, pripravljalne ali pomožne narave.

8. člen
(vir dohodkov)

(1) Dohodek ima vir v Sloveniji, če je po katerikoli določbi drugega do štirinajstega odstavka tega člena mogoče določiti vir dohodka v Sloveniji.

(2) Dohodki rezidenta, razen dohodka doseženega v poslovni enoti ali preko poslovne enote tega rezidenta, ki se nahaja izven Slovenije, oziroma razen dohodkov, ki so v skladu z določbami četrtega do štirinajstega odstavka tega člena dohodki z virom izven Slovenije, imajo vir v Sloveniji.

(3) Dohodek nerezidenta, dosežen v poslovni enoti tega nerezidenta ali preko poslovne enote tega nerezidenta, ima vir v Sloveniji, če se poslovna enota nahaja v Sloveniji.

(4) Dohodki od nepremičnin in pravic na nepremičninah imajo vir v Sloveniji, če gre za nepremičnine, ki se nahajajo v Sloveniji, in dohodki iz kmetijske in gozdarske dejavnosti imajo vir v Sloveniji, če se dejavnost opravlja na zemljiščih, ki se nahajajo v Sloveniji.

(5) Dohodki od izkoriščanja ali pravice do izkoriščanja nahajališč rude, virov ter drugega naravnega bogastva imajo vir v Sloveniji, če se nahajališča rude, viri ter drugo naravno bogastvo nahajajo v Sloveniji.

(6) Dividende, vključno z dohodki podobnimi dividendam, in dohodki od deležev, ki izvirajo iz finančnih instrumentov oziroma finančnih naložb vseh vrst, kot so vrednostni papirji, lastniški deleži, imajo vir v Sloveniji, če jih izdajo gospodarske družbe, zadruga in druge oblike organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji, Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije, oziroma če gre za deleže v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji.

(7) Obresti imajo vir v Sloveniji, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote v Sloveniji.

(8) Dohodki od uporabe ali pravice uporabe avtorskih pravic, patentov, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in dohodki od drugih podobnih pravic imajo vir v Sloveniji, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote v Sloveniji.

(9) Dobiček od odsvojitve poslovne enote nerezidenta v Sloveniji ima vir v Sloveniji.

(10) Dobiček od odsvojitve nepremičnin iz četrtega in premoženja iz petega odstavka tega člena, ima vir v Sloveniji.

(11) Dobiček od odsvojitve finančnih instrumentov oziroma finančnih naložb iz šestega odstavka tega člena, ima vir v Sloveniji.

(12) Dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov, ki pripadajo drugi osebi, imajo vir v Sloveniji, če so storitve opravljene v Sloveniji.

(13) Dohodki od storitev imajo vir v Sloveniji, če so storitve opravljene v Sloveniji oziroma če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote v Sloveniji.

(14) Dobiček iz desetega odstavka tega člena je tudi dobiček od odsvojitve lastniških deležev in pravic iz lastniških deležev v družbi, zadrugi ali drugi obliki organiziranja, katerih več kot polovico vrednosti izhaja posredno ali neposredno iz nepremičnin in pravic na nepremičninah, ki se nahajajo v Sloveniji.

(15) Dohodki po tem zakonu, ki nimajo vira v Sloveniji, so dohodki z virom izven Slovenije.

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

VI. PRILOGE