



STALIŠČE ZBORNICE DAVČNIH SVETOVALCEV SLOVENIJE GLEDE PROBLEMATIKE PRIDOBITVE LASTNIH DELEŽEV V DRUŽBI Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Uvod k stališču:

Finančna uprava R Slovenije je v letu 2018 objavil izjavo za javnost, v kateri je sporočila svojo odločitev o nadzoru transakcij t.i. lastnih poslovnih deležev.

Iz javne objave ni mogoče razbrati razlogov za nadzor, prav tako pa ni bilo mogoče pridobiti pravno utemeljitev (strokovno stališče) za napovedane inšpekcije.

Po objavi je FURS obveščal posamezne družbe z omejeno odgovornostjo, da naj opravijo samoprijavo in prekvalificirajo izplačila – nakup deleža v delitev dividend in sicer na podlagi določila 4. odstavek 74. člena ZDavP-2.

Določena podjetja so uspela »prepričati« FURS, da so izvedli prodajo iz razlogov, ker želijo izstopiti iz družbe (ekonomski razlogi za transakcijo). V tem primeru je FURS prekinil davčni nadzor. V ostalih primerih, kjer je prodajalec ostal še imetnik deleža (npr. 5%), pa je FURS odločil, da je družba dolžna plačati davek od izplačila dividend (25%), hkrati pa ni želel odpraviti morebitne odločbe za fizične osebe, ki so ob prodaji deleža prijavili t.i. kapitalske dobičke in so tudi plačali ustrezen davek državi (npr. 10%). V navedenih primerih pride do t.i. dvojne obdavčitve v isti transakciji in posledično pridobi država dvojni davek od ene same transakcije.

Veliko podjetij je samo izvedlo t.i. samoprijavo (ker so praviloma dobili navodila od inšpekcije po telefonu, naj raje plačajo davek, sicer bo sledil inšpekcijski nadzor) in plačalo davek od domnevnega izplačila dividend.

Stališče v nadaljevanju pravno utemelji zakaj so ravnanja FURS, po mnenju ZDSS, neustrezna. oz. pravno nedopustna.

STALIŠČE ZDSS:

Člen 12 ZDoh-2V določa, da se 90. člen ZDoh-2 spremeni tako, da se kot dividende obdavčuje tudi izplačana vrednost delnic ali deležev v primeru odsvojitve delnic ali deležev v okviru pridobivanja lastnih delnic oziroma deležev družbe, razen v primeru, ko družba pridobiva lastne delnice na organiziranem trgu in da se taka odsvojitev deležev ne šteje za odsvojitev kapitala. Z uveljavitvijo ZDoh-2V se je tako ponovno uveljavila ureditev, ki je veljala že po ZDoh-1, in po kateri se kupnina za pridobljene poslovne deleže obdavči kot dividenda, torej ne glede na čas imetništva kapitala, pri čemer se pri obdavčitvi upošteva nabavna vrednost kapitala.

Pred uveljavitvijo ZDoh-2V je tretji odstavek 90. člena ZDoh-2 določal, da se kot dividenda obdavčuje vsaka razdelitev dohodka imetniku deleža iz premoženja plačnika oziroma povezane osebe (po tem zakonu ali zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb) plačnika

na podlagi njegovega lastniškega deleža v plačniku, ki ne predstavlja zmanjšanja njegovega lastniškega deleža, vključno z razdelitvijo v obliki delnic ali zamenljivih obveznic. Iz Predloga ZDoh-2 ni izhajajo, da je bil namen zakonodajalca, da prodajo deleža družbi kot lastni delež v skladu s statusno zakonodajo obdavči kot dividendo, pač pa le, da kot dividendo obdavči tisti del plačila, ki ne pomeni zmanjšanja lastniškega deleža v družbi, oziroma ki presega tisti del kupnine, ki je višji od njene tržne vrednosti.

V skladu z novo ureditvijo po ZDoh-2V, se vsaka prodaja lastnega deleža obravnava kot izplačilo dividende. **Pri tem pripominjamo, da je prvotni Predlog ZDoh-2V predvideval izjemo za primer, ko bi bilo pridobivanje lastnih deležev opravljeno iz utemeljenih poslovnih razlogov.** Zakonodajno pravna služba je v svojem mnenju ocenila, da taka ureditev ne bi bila dovolj določna zaradi odsotnosti meril, kateri so utemeljeni poslovni razlogi.

FURS pri prodajah lastnih deležev, ki so opravljene do 31. 12. 2019, zahteva izkaz ekonomske vsebine sklenjenega pravnega posla. V primeru, da ta ni izkazana (kar je praktično v večini primerov), šteje, da gre za dejansko izplačilo dohodka, podobnega dividendam iz naslova lastniškega deleža, torej za prikrito izplačilo dobička. Pri teh izplačilih tudi ne upošteva nabavne vrednosti kapitala.

Za prodajo oziroma nakup lastnih deležev, realiziranih pred uveljavitvijo ZDoh-2V, je treba uporabiti prej veljavne predpise ZDoh-2. Iz prej veljavne določbe 90. člena ZDoh-2 niso izhajala merila, po katerih se bo presojala izkazanost ustrezne ekonomske vsebine sklenjenih pravnih poslov, torej drugačne ekonomske vsebine, kot jo zahteva statusna zakonodaja in kot je razvidna iz sklenjenega pravnega posla prodaje (pridobitve) lastnega deleža. Zato davčni organ ne more s svojo razlago v konkretnem primeru, ki ga obravnava, sam napolnjevati vsebine zakonske določbe. Načelo zakonitosti v davčnem pravu iz 147. člena Ustave zahteva, da je položaj davčnih zavezancev glede njihovih davčnih obveznosti jasno in predvidljivo razviden že iz zakona. Ta, glede na navedeno, v času veljavnosti ZDoh-2 in pred uveljavitvijo ZDoh-2V ni bil razviden. Temu pritrjuje tudi zgodovinska razlaga, saj iz pregleda pretekle ureditve tega področja od ZDoh do ZDoh-2V izhaja, da je zakonodajalec od prvotne ureditve po ZDoh-1, ki je v bistvenem takšna, kot po ZDoh-2V, v vmesnem času odstopil. Iz dosedanje prakse FURS pa izhaja pristop k obravnavi prodaje lastnih deležev na način, s katerim želi FURS skozi zahtevo po izkazani »ustrezni« ekonomski vsebini posla, tudi za transakcije, ki izvirajo iz obdobja pred uveljavitvijo ZDoh-2V, torej za nazaj in retroaktivno vzpostaviti enak režim, kot ga je prinesel ZDoh-2V.

Temu stališču pritrjuje tudi sistemska razlaga ZGD-1, ki za prodajo lastnih deležev ne zahteva nobenega razloga oziroma nobene posebne ekonomske vsebine, razen golega dejstva, da namesto družbenika postane lastnik deleža družba in da družba pred izplačilom kupnine oblikuje zakonsko zahtevane rezerve.

Prav tako je pristop FURS pri presoji pridobitve lastnega deleža v nasprotju z uveljavljeno sodno prakso Sodišča Evropske Unije, ki je že večkrat presodilo, da so davčni zavezanci na splošno svobodni, da se odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, o katerih



menijo, da so za njihovo gospodarsko dejavnost najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davčna bremena. Poudarilo je tudi, da lahko izbira davčnega zavezanca med oproščenimi in obdavčljivimi transakcijami temelji na vrsti dejavnikov in da kadar davčni zavezanec izbira med različnimi transakcijami, ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da bi lahko omejil davčni dolg (tako SEU v sodbi Halifax in drugi, točka 73 in sodbi C-277/09). Sodišče EU je v obeh primerih zavzelo predmetno stališče v zadevah, ko je namen postopanja davčnega zavezanca presojalo z vidika veljavne zakonodaje, ki je veljala v času transakcij in ki so se presojale z vidika načela GAAR (general anti abuse provision).

Dodatek k stališču:

To stališče je sprejel Upravni odbor Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije (www.davki.org), na podlagi izvedenega internega izobraževanja na temo »lastni poslovni deleži v luči davčnih nadzorov od 2018 do 2020«.

ZDSS je pridobila od Finančne uprave, na podlagi zahteve po informacijah javnega značaja, odgovor, da FURS, pred, izvedbi sistematičnih inšpekcij vseh družb, kjer je bila ugotovljena nakup lasnega poslovnega deleža, **ni izdala nobenega strokovnega stališča o problematiki nakupa lastnih poslovnih deležev.**

Po mnenju ZDSS, ravnanje organa, ki:

1. sistematično izvaja davčne nadzore v zvezi z določenim težjimi pravnimi vprašanji (prodaja lastnega deleža sodi v t.i pravice podjetnika po Ustavi Republike Slovenije – svobodna gospodarska pobuda, organ pa zahteva pojasnila, brez materialno-pravne podlage),
2. in predhodno ne izda stališča po določilu 4. odstavka 74. člena ZDAVP-2,

predstavlja kršitev temeljnih načel, ki določajo t.i. integriteto davčne administracije, ki ključno prispeva tudi k nižanju sive ekonomije.

Prav tako ZDSS meni, da Finančna uprava, ki uporablja 74. člen ZDAVP-2, brez predhodno jasno izdelanih in objavljenih strokovnih stališč in brez upoštevanja, da je prodaja deleža del sestavni del pravice do svobodne gospodarske pobude (podobno kot ustanovitev ali prenehanje družbe in podpisovanje poslovnih pogodb), krši KODEKS pravic plačnikov davkov, kot ga je predlagala Komisija EU in OECD ter sprejelo že več kot 120 držav ter ga je ZDSS sprejela kot svojo temeljno orodje za pomoč strankam ter tudi ETIČNI KODEKS ZAPOSLENIH V FURS in ETIČNI KODEKS ZAPOSLENIH V JAVNI UPRAVI.

Stranke – plačniki davkov bi morali, pred izdajo inšpekcijskih odločb, pridobiti strokovno stališče FURS v zvezi z domnevno spornimi posli (kdaj pride do izogibanja ali zloraba predpisov), saj sicer ni mogoče zagotoviti stranki ostalih pravic (pravica do pravne varnosti, enakosti pred zakonom, pravica do sodelovanja pooblaščenca v postopkih itd.). **Predvsem pa plačniki davkov in davčni svetovalci ne morejo podati morebitnih pritožb zoper storitev FURS v zvezi z ravnanji, ki temeljijo na stališčih, nedostopnih za javnost, na podlagi katerih organ izvaja svoje pristojnosti.**



V kolikor bi FURS izvajal 74. člen ZDaVP-¹ na način, kot to izvajajo administracije v sodobnih demokracijah (npr. Velika Britanija), potem bi lahko zagotovili tudi ključno pravico plačnikov davkov in sicer pravico do zakonitosti postopka.

Predsednik ZDSS, mag. Franc Derganc, Ljubljana, 7. 10. 2020



ZBORNICA DAVČNIH SVETOVALCEV SLOVENIJE

¹ 74. člen (ugotavljanje dejstev)- ZdavP-2

(1) 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.

(2) 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.

(3) Navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel.

(4) 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.