



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00
F: 01 478 39 00
E: gfu.fu@gov.si
www.fu.gov.si

MEDNARODNO OBDAVČENJE **Povezana podjetja**

Pogosta vprašanja in odgovori

1. izdaja, OKTOBER 2014

Kazalo

Vprašanje 1: Katera podjetja so povezana podjetja za namene izvajanja mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja? (1. 9. 2014).....	3
Vprašanje 2: Zakaj so povezana podjetja posebej obravnavana v mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja? (1. 9. 2014).....	3
Vprašanje 3: Kako je obdavčitev povezanih podjetij urejena v Vzorčni konvenciji OECD? (1. 9. 2014)	3
Vprašanje 4: Na kakšen način se odpravlja mednarodna dvojna obdavčitev med povezanimi osebami? (17. 8. 2016)	4
Vprašanje 5: Kateri so nekateri tipični primeri, ki so značilni za prilagoditev dobička povezanih podjetij v različnih državah? (1. 9. 2014)	5

Vprašanje 1: Katera podjetja so povezana podjetja za namene izvajanja mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja? (1. 9. 2014)

Odgovor

Povezani podjetji sta v mednarodnih pogodbah opredeljeni kot podjetji, pri katerih je podjetje ene države neposredno ali posredno udeleženo pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja druge države. Za povezani podjetji pa se štejeta tudi podjetji, pri katerih so iste tretje osebe neposredno ali posredno udeležene pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja ene države in podjetja druge države in v obeh primerih zaradi take povezanosti obstajajo ali se uvedejo med podjetjema v njunih komercialnih ali finančnih odnosih takšni pogoji, ki so drugačni od tistih, ki bi obstajali med neodvisnimi podjetji. Ključen dejavnik pri opredelitvi je torej nadzor enega podjetja nad drugim, v pojem nadzor pa je za te namene zajeta kakršnakoli vrsta nadzora, ne glede na to, ali je pravno dopustna ali ne, in ne glede na to, kako se nadzor izvaja.

Vprašanje 2: Zakaj so povezana podjetja posebej obravnavana v mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja? (1. 9. 2014)

Odgovor

Obdavčevanje povezanih podjetij, ki delujejo preko meja različnih držav (multinacionalna podjetja), je eno najbolj zapletenih področij mednarodne obdavčitve, saj lahko podjetja zaradi povezanosti (npr. matično in hčerinsko podjetje in t.i. sestrsko podjetje), kot je opredeljena v odgovoru na zgornje vprašanje, med sabo poslujejo na način, da se v njihovih transakcijah ne odraža t.i. neodvisno tržno načelo, ki ga pri svojem poslovanju zasledujejo med seboj nepovezana podjetja. Zaradi neupoštevanja tega načela lahko povezano podjetje neupravičeno (ne iz ekonomskih razlogov, na podlagi katerih sicer temelji obdavčitev dohodkov v davčnih sistemih držav) ustvari nižji dobiček ali celo izgubo v svoji državi, medtem ko z njim povezano podjetje v drugi državi zaradi tega ustvari višji dobiček, do katerega bi bil upravičen na podlagi ekonomskih razlogov. Države poskušajo v svojih davčnih zakonodajah takšno ravnanje (neupravičeno planiranje oz. preusmerjanje dobička) podjetij preprečiti na ta način, da omogočijo davčnemu organu, da prenizko izkazani dobiček povezanega podjetja iz omenjenih razlogov za davčne namene v svoji državi poveča in ustrezno dodatno obdavči v višini, ki bi morala biti izkazana, če bi bilo v transakcijah med povezanima podjetjema upoštevano neodvisno tržno načelo. Cene, ki si jih v transakcijah zaračunavajo povezana podjetja, imenujemo [transferne cene](#) in te morajo biti za davčne namene določene tako, da je v njih upoštevano neodvisno tržno načelo.

Povečanje dobička povezanemu podjetju v eni državi pa ne pomeni avtomatičnega ustreznega zmanjšanja dobička povezanega podjetja v drugi državi. To pomeni, da je lahko isti dobiček v obeh državah povezanih podjetij dvojno obdavčen. Glede na to, da je namen mednarodnih pogodb izogibanje dvojni obdavčitvi, je ključnega pomena, da je vanjo vključen poseben člen, ki obravnava tudi povezana podjetja in državam nalaga obveznost, da odpravijo ekonomsko dvojno obdavčitev, ki lahko nastane kot posledica tovrstne prilagoditve dobička.

Vprašanje 3: Kako je obdavčitev povezanih podjetij urejena v Vzorčni konvenciji OECD? (1. 9. 2014)

Odgovor

V Vzorčni konvenciji OECD je obdavčitev povezanih podjetij urejena v 9. členu, ki določa, da se lahko v primeru, kadar:

- a) je podjetje države pogodbenice neposredno ali posredno udeleženo pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja druge države pogodbenice ali
- b) so iste osebe neposredno ali posredno udeležene pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja države pogodbenice in podjetja druge države pogodbenice in v obeh primerih obstajajo ali se uvedejo med podjetjema v njunih komercialnih ali finančnih odnosih pogoji, drugačni od tistih, ki bi obstajali med neodvisnimi podjetji, kakršen koli dobiček, ki bi prirastel enemu od podjetij, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirastel, vključni v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavči.

Kot je pojasnjeno v odgovoru na prejšnje vprašanje, mednarodna pogodba omogoča državi, v kateri je povezano podjetje, temu podjetju prilagoditi dobiček za davčne namene tako, da je v njegovih transakcijah s povezanim podjetjem v drugi državi upoštevano neodvisno tržno načelo oz. tako, da so transferne cene med njima določene v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Hkrati s to pravico do obdavčitve prilagojenega dobička v državi povezanega podjetja, pa je v drugem odstavku 9. člena Vzorčne konvencije OECD drugi državi povezanega podjetja naložena obveznost, da ustrezno prilagodi znesek davka, ki se v drugi državi zaračuna od prilagojenega dobička z namenom, da ne pride do ekonomske dvojne obdavčitve tega dobička. V primeru, da se državi povezanih podjetij ne strinjata z določitvijo transfernih cen oz. dobička, ki je v skladu z neodvisnim tržnim načelom, ima zavezanec možnost sprožiti postopek skupnega dogovora med pristojnima organoma držav pogodbenic, ki je v Vzorčni konvenciji OECD urejen v 25. členu, da bi dosegel odpravo ekonomske dvojne obdavčitve, ki lahko nastane kot posledica prilagoditve dobička v eni državi in zavrnitev ustrezne prilagoditve v drugi državi.

Vprašanje 4: Na kakšen način se odpravlja mednarodna dvojna obdavčitev med povezanimi osebami? (17. 8. 2016)

Odgovor

Mednarodna dvojna obdavčitev med povezanimi osebami se ne odpravlja avtomatično (npr. s samodejnim popravkom davčnega obračuna), ampak mora zavezanec za davek, povezano podjetje v Sloveniji, prilagoditev zahtevati na ustrezen način.

Zavezanci za davek lahko zahtevajo odpravo mednarodne dvojne obdavčitve na podlagi:

- člena posamezne [konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja](#), ki jo je Slovenija sklenila z drugo državo pogodbenico, ki ureja postopek skupnega dogovora (sicer 25. člen¹ Vzorčne konvencije OECD) ali
- prvega odstavka 6. člena [Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij \(t.i. Arbitražna konvencija\)](#)².

Zahtevek z navedbo ustrezne pravne podlage in relevantno dokumentacijo, se vloži pri Ministrstvu za finance Republike Slovenije, Župančičeva 3, 1000 Ljubljana. Tovrstni postopek ni postopek po domačem pravu države, temveč poseben instrument za reševanje mednarodnih davčnih sporov.

¹ 25. člen Vzorčne konvencije OECD: »Kadar oseba meni, da so ali bodo dejanja ene ali obeh držav pogodbenic imela za posledico obdavčevanje, ki ni v skladu z določbami te konvencije, lahko ne glede na sredstva, ki mu jih nudi domača zakonodaja teh dveh držav, predloži zadevo pristojnemu organu države pogodbenice, katere rezident je, če se njegov primer nanaša na 1. odstavek 25. člena, pa tisti državi pogodbenici, katere državljan je. Zadeva mora biti predložena v treh letih od prvega uradnega obvestila o dejanju, ki je imelo za posledico obdavčevanje, ki ni v skladu z določbami konvencije«.

² Na podlagi te določbe lahko podjetje, kadar meni, da v kakršnem koli primeru, za katerega se uporablja konvencija, načela iz 4. člena konvencije niso bila upoštevana, ne glede na pravna sredstva, ki mu jih omogoča domača zakonodaja zadevnih držav članic EU, predloži zadevo pristojnemu organu države članice, katere podjetje je ali v kateri ima stalno poslovno enoto.

V [Zakonu o davčnem postopku - ZDavP-2](#) so procesna pravila v zvezi s postopkom skupnega dogovora urejena v določbah od 256. do 258. člena (tj. glede postopka skupnega dogovora, kadar se ta začne na pobudo pristojnega organa druge države ali na zahtevo davčnega zavezanca, glede uveljavitve odločitve, sprejete v postopku skupnega dogovora idr.).

Več informacij glede postopka skupnega dogovora in arbitražnega postopka je dosegljivih na spletni strani FURS pod [Pogosta vprašanja in odgovori – Postopek skupnega dogovora](#).

Vprašanje 5: Kateri so nekateri tipični primeri, ki so značilni za prilagoditev dobička povezanih podjetij v različnih državah? (1. 9. 2014)

Odgovor

Primer 1: Matično podjetje v državi A hčerinskemu podjetju v državi B zaračunava obresti od posojila, ki ga je matično podjetje dalo hčerinskemu podjetju.

Posojilo je lahko dano po previsoki ali prenizki obrestni meri, ki ne odraža razmer na trgu in ni skladna z neodvisnim tržnim načelom. V primeru, da je obrestna mera previsoka, lahko država B ugotovi, da bi moral hčerinskemu podjetju v njihovi državi B prirasti višji dobiček, saj bi se mu morali priznati nižji odhodki iz naslova obresti. Država B tako opravi t.i. **primarno prilagoditev** in poviša dobiček za davčne namene. Država A je dolžna v skladu z 9. členom Vzorčne konvencije OECD ugotoviti, ali je povišan dobiček v državi B odraz dejanske višine obrestne mere na trgu in v skladu z ugotovitvijo ustrezno znižati dobiček matičnemu podjetju v svoji državi A (in opraviti t.i. **ustrezno prilagoditev**), ker bi se moralo matičnemu podjetju iz države A priznati nižje prihodke iz naslova obresti.

V določenih državah se lahko v skladu z nacionalno davčno zakonodajo takšni presežki, ki jih zaradi neupoštevanja neodvisnega tržnega načela plačuje povezano podjetje ene države povezanemu podjetju druge države, obravnava kot izplačilo dobička na prikrit način. Lahko bi se štelo, da je hčerinsko podjetje iz države B matičnemu podjetju v državi A s previsokimi zneski obresti oz. s presežkom izplačanih obresti dejansko izplačevalo dobiček na prikrit način. Država B hčerinskega podjetja lahko dohodek prekvalificira v dividende za davčne namene, od katerih je določena obveznost plačila davčnega odtegljaja. Obveznost plačila davčnega odtegljaja v državi B tako ne bi nastala le, če bi matično podjetje iz države A hčerinskemu podjetju v državi B vrnilo preplačane obresti, kar pa vodi v t.i. **sekundarno prilagoditev**.

Primer 2: Hčerinsko podjetje v državi B matičnemu podjetju v državi A zaračunava določene storitve (npr. v zvezi z oglaševanjem).

Hčerinsko podjetje v državi B bi lahko matičnemu podjetju v državi A zaračunavalo določene storitve (npr. v zvezi z oglaševanjem) po prenizki ceni. V primeru, da bi bila cena prenizka, bi lahko država B ugotovila, da je hčerinskemu podjetju prirastel prenizek dobiček, saj je izkazoval prenizke prihodke iz naslova storitev, ki mu jih je plačevalo matično podjetje iz države A. Podobno kot zgoraj bi država B pri hčerinskemu podjetju opravila **primarno prilagoditev** tako, da bi mu povišala dobiček za davčne namene, medtem ko bi morala država A v skladu z mednarodno pogodbo opraviti **ustrezno prilagoditev**, tj. povišati priznane odhodke iz naslova plačil za storitve hčerinskemu podjetju v državi B in ustrezno znižati dobiček matičnemu podjetju v državi A.

Tudi v tem primeru bi se lahko zgodilo, da bi država B ugotovila, da je hčerinsko podjetje s prejemanjem prenizkih plačil za storitve od matičnega podjetja v državi A le-temu dejansko na prikrit način izplačalo dobiček (hčerinsko podjetje v državi B je dopustilo, da je matično podjetje

v državi A zaradi nižjih odhodkov iz naslova plačil za storitve ustvarilo višji dobiček). Dohodek bi se lahko prekvalificiral v dividende za davčne namene in v državi B bi nastala obveznost plačila davčnega odtegljaja od prikrito izplačanega dobička matičnemu podjetju v državi A. V primeru, da bi imelo matično podjetje iz države A možnost vrniti ustvarjen dobiček zaradi prenizkih plačil za storitve hčerinskemu podjetju v državi B, bi se opravila t.i. **sekundarna prilagoditev**.

Primer 3: Matično podjetje v državi A hčerinskemu podjetju v državi B zaračunava obresti od posojila, ki ga je matično podjetje dalo hčerinskemu podjetju.

Razlog za zaračunavanje previsokih ali prenizkih obrestih ni samo v višini obrestne mere, ampak tudi v višini danega posojila. V primeru, da matično podjetje v državi A hčerinskemu podjetju da previsoko posojilo, se lahko za davčne namene ugotavlja ustreznost zaračunanih obresti zaradi višine posojila, ki po ekonomski vsebini dejansko pomeni dokapitalizacijo hčerinskega podjetja, kar imenujemo tudi **tanka kapitalizacija**. Mehanizmi ugotavljanja, ali je upoštevano neodvisno tržno načelo pri določanju priznanih obresti za davčne namene in prilagoditve dobička v teh primerih so smiselno podobni, kot je opisano v prvem primeru.