

NOVOSTI NA PODROČJU USKLADITVE DAVČNE OSNOVE DAVKA NA DOHODEK PRAVNIH OSEB

Predlog o uvedbi skupne konsolidirane osnove za davek od dohodkov pravnih oseb, objavljen v letu 2011, v Svetu ni bil odobren. Ponovni predlog o CCCTB vključuje pravila za obravnavanje nekaterih ključnih ukrepov v okviru pobude OECD za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička. Ti elementi so sedaj v obliki minimalnih standardov vključeni v nedavno sprejeti Direktivi Sveta 2016/1164/EU (ki se imenuje tudi direktiva proti izogibanju davkom). Pričakovati je, da bo Predlog o CCCTB vključeval elemente preprečevanja izogibanja davkom iz navedene direktive, vendar v novem pravnem okviru, saj morajo biti del skupnega vseevropskega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb in določati absolutna pravila, ne pa minimalnih standardov.

SKUPNA DAVČNA OSNOVA

Za razliko od predloga CCCTB iz leta 2011, ki je določal neobvezen sistem za vse, predlog direktive o CCTB določa obvezno uporabo za družbe, ki pripadajo skupinam nad določeno velikostjo. Merilo za določitev praga glede na velikost se bo nanašalo na skupne konsolidirane prihodke skupine, ki vložijo konsolidirane računovodske izkaze. Poleg tega bodo morale družbe, da bi dosegle določeno stopnjo skladnosti med obema korakoma (tj. skupno osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb in CCCTB) in spadale na obvezno področje uporabe skupne osnove, izpolnjevati pogoje za konsolidacijo. S tem se bo zagotovilo, da bodo, ko se bo s konsolidacijo in sprejetjem porazdelitvene formule pobuda v celoti uresničila, vsi davčni zavezanci v okviru pravil o skupni osnovi samodejno premeščeni v shemo CCCTB. Ta skupna pravila bodo kot neobvezna možnost na voljo tudi družbam, ki ne izpolnjujejo teh pogojev.

Davčna osnova je široko zasnovana, saj bodo vsi prihodki obdavčljivi, razen če so izrecno izvzeti. Dohodki v obliki dividend ali iztržkov od odtujitve deležev družbe, ki ni del skupine, bodo izvzeti za deleže v višini najmanj 10 odstotkov, da se prepreči dvojna obdavčitev neposrednih tujih naložb. V istem smislu bo dobiček stalnih poslovnih enot prav tako oproščen davka v državi sedeža. Obdavčljivi prihodki bodo zmanjšani za poslovne izdatke in nekatere druge postavke. Predlog direktive o CCTB ima enak seznam neodbitnih izdatkov, kot je v predlogu CCCTB iz leta 2011, vendar z nekaterimi potrebnimi prilagoditvami za zagotovitev skladnosti. Za podporo inovacijam v gospodarstvu bo poleg že tako ugodnega režima za raziskave in razvoj iz predloga CCCTB iz leta 2011 uveden super odbitek za stroške za raziskave in razvoj. Raziskave in razvoj sta ključna gonilna sila rasti. Vendar pa je sedanja povprečna raven naložb v raziskave in razvoj v EU pod ravniyo nekaterih drugih razvitih gospodarstev. CCCTB bo podpirala inovacije v Evropi tako, da bodo stroški naložb v raziskave in

razvoj davčno priznani. Vsa podjetja, ki vlagajo v raziskave in razvoj, bodo lahko odšteli celotne stroške te naložbe in dodaten odstotek stroškov, odvisno od tega, koliko porabijo. Celotni stroški raziskav in razvoja bodo 100-odstotni odbitni, medtem ko se bo za odhodke za raziskave in razvoj v višini do 20 milijonov EUR ponudil dodaten 50-odstotni odbitek. Za izdatke za raziskave in razvoj bo dovoljeno dodaten odbitek v višini 25%, če bodo izdatki presegli 20 milijonov EUR. To bi morale spodbuditi mlada, inovativna podjetja, ki so pomemben vir ustvarjanja delovnih mest in pomagajo ustvariti bolj dinamične in konkurenčne trge.

Zgled

Podjetje porabi 30 milijonov EUR za raziskave in razvoj v določenem letu. Dovoljeno bo:

Odšteti celotne stroške iz svojega obdavčljivega dohodka = 30 milijonov EUR

Dodatnih 50% za prvih 20 milijonov EUR = 10 milijonov EUR

Dodatnih 25% za preostalih 10 milijonov € = 2,5 milijona EUR

Skupno lahko podjetje za raziskave in razvoj odbije 42,5 milijona evrov iz svoje davčne osnove.

Glede na to, da je ena od ključnih pobud politike v zvezi z delovanjem enotnega trga podpora malim in inovativnim podjetjem, predlog direktive CCTB omogoča povečan super odbitek za mala zagonska podjetja brez povezanih podjetij, ki so še poseben inovativna (kategorija, ki bo zajemala zlasti zagonska podjetja). V tem okviru bodo lahko davčni zavezanci, ki se štejejo za zagonska podjetja, odbili 100 % svojih stroškov za raziskave in razvoj, če ne presegajo 20 000 000 EUR in če ti davčni zavezanci nimajo nobenih povezanih podjetij.

Pravilo o omejitvi obresti je novo pravilo (ki ga ni v predlogu CCCTB iz leta 2011), ki je vključeno v direktivi o matičnih in odvisnih družbah. Omejuje odbitnost stroškov obresti (in drugih finančnih stroškov), da bi se preprečile prakse preusmerjanja dobička v države z nizkimi davki. Pravilo dovoljuje popolno odbitnost stroškov obresti (in drugih finančnih stroškov) le, če jih je mogoče pobotati z obdavčljivimi prihodki od obresti (in drugimi finančnimi prihodki). Za morebiten presežek stroškov obresti bodo veljale omejitve odbitnosti, ki se določijo glede na obdavčljivi dobiček davčnega zavezanca pred obrestmi, davki in amortizacijo.

Skoraj vsi nacionalni sistemi dovoljujejo plačilo obresti od dolgov, ki jih je treba odšteti, vendar nimajo podobne koristi za kapital. To spodbuja podjetja, da prevzamejo dolgove, zaradi česar so lahko bolj izpostavljeni šokom in bolj nagnjeni k stečaju, kar je v nasprotju s cilji EU za kapitalske trge in zaradi tega je celotno gospodarstvo manj odporno proti šokom. Namen dodatka za rast in naložbe je odpraviti to pristranskost dolgov. Omogočil bo davčne olajšave za podjetja, ki se odločijo za povečanje kapitala za financiranje (npr. z izdajo novih delnic ali zadržanjem dobička), ne pa za prevzem dolga (npr. posojilo). Odbitek se izračuna tako, da se sprememba lastniškega kapitala pomnoži s fiksno obrestno mero, ki je sestavljena iz netvegane obrestne mere in

premije za tveganje. V sedanjih razmerah na trgu bi bila stopnja od 2,7% do 3,0%. Podjetjem bo na splošno dovoljeno, da te odbitke upoštevajo 10 let, kar bi morale spodbuditi, da iščejo raznovrstne vire financiranja in izkoriščajo kapitalske trge. Dodatek je še posebej koristen za manjša podjetja, ki se včasih borijo za zavarovanje posojil.

Zgled

Podjetje začne uporabljati skupno bazo v januarju leta X.

Iste leto izda nove delnice v vrednosti 10 milijonov evrov za naložbe v nove prostore.

Stopnja AGI za leto X znaša 3% (stopnja se bo spremenila iz leta v leto).

V tem letu lahko podjetje odbije dodatek AGI iz svoje davčne osnove v višini 300 000 EUR = 10 milijonov EUR, pomnoženo s 3%.

Družba bo dobila tudi dodatna nadomestila naslednjih 9 let po izdaji tega lastniškega kapitala. Natančni zneski tega dodatka bodo odvisni od tega, kako se razvija vrednost lastniškega kapitala.

S tem bi se odpravila asimetrija, pri kateri se izplačane obresti za posojila (v okviru določenih omejitev) lahko odbijejo od skupne osnove davčnih zavezancev, medtem ko to ne velja za razdelitev dobička. Glede na tveganja, ki jih tako stanje pomeni za zadolženost družb, predlog direktive CCTB vključuje pravilo proti davčnim spodbudam za zadolževanje, da bi se odpravil trenutni okvir, ki odvrča od lastniškega financiranja. Davčni zavezanci bodo prejeli ugodnost za rast in naložbe, v skladu s katero, se bo povečanje njihovega lastniškega kapitala pod določenimi pogoji, kot so ukrepi proti možnim kaskadnimi učinki in pravila proti izogibanju davkom, odbilo od njihove davčne osnove.

Sistem bo vključeval sklop pravil proti izogibanju davkom. Splošno pravilo o preprečevanju zlorab je oblikovano v skladu z besedilom iz direktive o matičnih in odvisnih družbah, pri čemer ga dopolnjujejo ukrepi za omejitev določenih vrst izogibanja davkom. Za preprečevanje diskriminacije bo treba v praksi zagotoviti, da se splošno pravilo o preprečevanju zlorab enotno uporablja v domačih primerih znotraj EU in v razmerju do tretjih držav, tako da se področje in rezultati njegove uporabe v domačih in čezmejnih primerih ne razlikujejo.

Hibridna neskladja, ki izhajajo iz nacionalnih razlik v zvezi s pravno opredelitvijo določenih vrst subjektov ali finančnih plačil, se običajno ne bi smela pojavljati med družbami, ki uporabljajo skupna pravila za izračun davčne osnove. Ker pa se bodo neskladja verjetno še naprej pojavljala pri medsebojnem delovanju okvira skupne osnove in nacionalnih sistemov obdavčitve dohodkov pravnih oseb ali tovrstnih sistemov tretjih držav, direktiva določa pravila, v skladu s katerimi, ena od sodnih oblasti v primeru neskladja zavrne odbitek plačila ali zagotovi, da je ustrezni dohodek vključen v skupno osnovo.

KONSOLIDIRANA DAVČNA OSNOVA

Predlog direktive o CCCTB naj bi bil obvezen za skupine družb nad določeno velikostjo. Merilo za določitev praga glede na velikost se bo nanašalo na skupne konsolidirane prihodke skupine, ki vloži konsolidirane računovodske izkaze in ki ji določena družba pripada. Poleg tega bodo skupna pravila kot neobvezna možnost na voljo tudi širokemu naboru skupin pod pragom na podlagi velikosti.

Upravičenost za konsolidirano davčno skupino bo določena v skladu z dvodelnim preskusom na podlagi nadzora (več kot 50% glasovalnih pravic) in lastništva (več kot 75 % lastniškega kapitala) ali pravic do dobička (več kot 75 % pravic do udeležbe pri dobičku). Praga glede nadzora in lastništva ali pravic do dobička morata biti izpolnjena celo davčno leto, v nasprotnem primeru bo morala družba, ki ju ne izpolnjuje, takoj izstopiti iz skupine. Določena bo tudi minimalna zahteva devetih zaporednih mesecev za članstvo v skupini.

Reorganizacije podjetij ter obdavčitev izgub in nerealiziranega kapitalskega dobička vključuje predvsem obravnavanje izgub in nerealiziranega kapitalskega dobička ob vključitvi v skupino in izstopu iz nje. Če se družba vključi v skupino, bodo tržne izgube pred konsolidacijo prenesene v prihodnje obdobje, da se pobotajo z njenim porazdeljenim deležem. Če družba izstopi iz skupine, ji izgube, nastale v obdobju konsolidacije, ne bodo pripisane. V primerih obsežnih reorganizacij, ko mora več kot ena družba izstopiti iz skupine, ki posluje z izgubo, se določi prag za določitev pogojev, v katerih družbe ne bodo več izstopile iz skupine brez izgub, temveč se bodo izgube pripisale po celotni konsolidirani skupini. Obstajajo pravila za obravnavanje nerealiziranega kapitalskega dobička od osnovnih sredstev, če so sredstva odtujena kmalu po njihovi vključitvi v skupino ali izstopu iz nje. Država članica (v primeru vključitve v skupino) ali skupina (v primeru izstopa iz skupine) ima pravico obdavčiti osnovni kapitalski dobiček, če je bil ustvarjen na njenem davčnem ozemlju. Poleg tega davčna obravnava kapitalskega dobička od lastno ustvarjenih neopredmetenih sredstev zahteva prilagojen pristop, ki bo vključeval oceno dobička na podlagi ustreznega približka, tj. stroškov za raziskave in razvoj, trženje ter oglaševanje v določenem obdobju.

Iztržki od davčnih odtegljajev, obračunanih za plačila obresti in licenčnin s strani davčnih zavezancev, bodo razdeljeni v skladu s formulo zadevnega davčnega leta. Davčni odtegljaji, obračunani za dividende, pa ne bodo razdeljeni, saj se dividende za razliko od obresti in licenčnin razdelijo po obdavčitvi in se za njih ne opravi predhodni odbitek, ki bi ga krile vse družbe v skupini.

Davčna oprostitvev za odtujitev deležev bo prepovedana, če je neupravičeno razširjena na prodajo sredstev, ki niso deleži, kar se zgodi, če se sredstva znotraj skupine brez davčnih posledic prenesejo na člana skupine, ki se nato proda iz skupine.

Skupna upravna pravila so omejena na konsolidirano skupino. Načeloma se za posamezne davčne zavezance, ki se odločijo uporabljati pravila v okviru „prvega koraka“, še naprej uporabljajo nacionalne upravne določbe. Skupine bodo sodelovale z eno davčno upravo („glavni davčni organ“) v EU, kar je znano tudi kot pristop „vse na enem mestu“. Organ bo imel sedež v državi članici, v kateri je matična družba skupine („glavni davčni zavezanec“) rezidentka za davčne namene. Glavni davčni organ začne in usklajuje revizije. Začetek revizije lahko zahtevajo tudi nacionalni organi katere koli države članice, v kateri je obdavčljiv dobiček člana skupine. Pristojni organ države članice, v kateri je član skupine rezident ali ima sedež, lahko izpodbija odločitev glavnega davčnega organa glede obvestila o obstoju skupine ali spremenjene odmere. V ta namen se bo vložila tožba pred sodišči države članice glavnega davčnega organa. Spore med davčnimi zavezanci in davčnimi organi bo obravnaval upravni organ, ki je pristojen za obravnavo pritožb na prvi stopnji v skladu z zakonodajo države članice glavnega davčnega organa.

ZAKLJUČEK

Razlika v primerjavi s predlogom CCCTB iz leta 2011 je, da bi ponovna pobuda določala obvezna pravila za skupine nad določeno velikostjo, da bi se povečala odpornost sistema proti praksam agresivnega davčnega načrtovanja. Glede na navedeno, bi bilo pomembno tudi, da so pravila kot neobvezna možnost na voljo tudi subjektom, ki so zavezani za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v Uniji, vendar ne izpolnjujejo pogojev, da bi za njih veljal skupni okvir.