Številka: 420-5/2021/4

**FINANČNA UPRAVA**

**REPUBLIKE SLOVENIJE**

**Generalni finančni urad**

Šmartinska cesta 55

1000 Ljubljana

gfu.fu@gov.si

Datum: 9. 9. 2021

Zadeva: Davčna obravnava statusnih in drugih preoblikovanj zavezancev, ki niso gospodarske družbe

Zveza: Dopis številka 4200-921/2021-1 z dne 14. 5. 2021

Finančna uprava RS je na Ministrstvo za finance naslovila vprašanje glede davčne obravnave statusnih in drugih preoblikovanj zavezancev, ki niso gospodarske družbe. Pojasnjuje, da so na Generalni finančni urad ne dolgo nazaj prejeli vprašanje Zadružne zveze Slovenije v zvezi z davčno obravnavo materialnega statusnega preoblikovanja zadruge, povezano s konkretnim primerom opravljene priglasitve te transakcije pri pristojnem finančnem uradu. Dodaja, da so Zadružni zvezi Slovenje odgovorili. Odgovor so v izogib ponavljanju podrobne obrazložitve davčne obravnave omenjenega statusnega preoblikovanja priložili.

V nadaljevanju navajajo, da so bili po izdaji omenjenega pojasnila Zadružni zvezi Slovenije seznanjeni s sodbo Vrhovnega sodišča RS, opr. št. X Ips 90/2020 z dne 17. 3. 2021, izdano v zvezi z davčno obravnavo materialnega statusnega preoblikovanja zavoda, iz katere izhaja drugačno stališče od dosedanjega dolgoletnega stališča. V obrazložitvi sodbe je sodišče med drugim navedlo, da je za odločitev v zadevi ključna primerjava davčnih položajev zavodov in gospodarskih družb, ne pa zgolj namen, za katerega je pravna oseba v eni ali drugi pravnoorganizacijski obliki ustanovljena. V nadaljevanju povzemajo navedeno sodbo Vrhovnega sodišča RS.

Nadalje ugotavljajo, da bo v ponovljenem postopku davčni organ moral ob upoštevanju stališč Vrhovnega sodišča RS iz te sodbe ponovno obravnavati revidentovo vlogo za priglasitev nevtralne davčne obravnave pripojitve in ugotoviti, ali izpolnjuje pogoje iz 50. člena ZDDPO-2. Predmetno sodbo Vrhovnega sodišča RS, po njihovih navedbah, razumejo na način, da bo torej moral pristojni finančni urad v ponovnem postopku opravljeno priglasitev pripojitve zavodov vsebinsko obravnavati na način, da bo ugotavljal, ali so izpolnjeni vsi pogoji, določeni v ZDDPO-2 za davčno nevtralno obravnavo te transakcije, ki jih tudi povzemajo.

Sodbo razumejo na način, da stališče velja samo za transakcije materialnega statusnega preoblikovanja zavodov, ki se izvedejo znotraj Slovenije in med rezidenti Slovenije. V primeru, da gre za čezmejno transakcijo materialnega statusnega preoblikovanja zavodov, davčno nevtralna obravnava te transakcije ni možna, saj se za čezmejne transakcije zahteva pravnoorganizacijska oblika zavezancev udeleženih v transakciji, ki je d.d., d.o.o. ali k.d. Sklepno pojasnjujejo, da so izpostavili samo nekaj odprtih zastavljenih vprašanj v zvezi z izdano sodbo Vrhovnega sodišča RS in v njej zavzetim stališčem. Ministrstvo za finance prosijo za čimprejšnjo proučitev zadeve, ki je sistemske narave, ter za natančne usmeritve za nadaljnje delo na predmetnem področju.

Naknadno so nam dne 8. 7. 2021 sporočili, da bodo v konkretni zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, odločili v skladu z napotki sodišča. Pojasnjujejo, da to pomeni, da bo pristojni finančni urad v ponovnem postopku priglasitev pripojitve zavodov obravnaval vsebinsko na način, da bo ugotavljal, ali so izpolnjeni vsi pogoji določeni v ZDDPO-2 za davčno nevtralno obravnavo te transakcije oz. povedano drugače, samo pravnoorganizacijska oblika zavoda ne bo razlog za zavrnitev davčnih upravičenj in obveznosti davčnim subjektom udeleženim v transakciji.

\*\*\*

Upoštevaje navajanja, razumevanje, pojasnila in sporočila FURS ter njihova zaključna postavljena vprašanja in izražene pomisleke Ministrstvo za finance navaja naslednje:

1. Uvodoma navajamo, da smo pogledali vaš odgovor Zadružni zvezi Slovenije in upoštevaje, da je šlo za konkretni primer opravljene priglasitve te transakcije pri pristojnem finančnem uradu, smo mu lahko sledili oziroma povedano drugače, vaše navedbe v njem so relevantne in utemeljene. Nadalje ugotavljamo, da je bila izdana še sodba Vrhovnega sodišča RS, opr. št. X Ips 90/2020 z dne 17. 3. 2021, v zvezi z (nevtralno) davčno obravnavo materialnega statusnega preoblikovanja zavoda.

2. Splošno z vidika davčne politike oziroma sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb navajamo, da zadevno problematiko statusnih preoblikovanj oziroma povezanih transakcij za davčne namene ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 79/08, 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 in 66/19; v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2). ZDDPO-2 je bil sprejet v okviru davčne reforme 2006 in v njem je med drugim implementirana direktiva EU, ki določa nevtralno davčno obravnavo v primerih čezmejnih statusnih in drugih preoblikovanj zavezancev (v nadaljnjem besedilu: reorganizacije). Cilj omenjene direktive je odprava davčnih ovir pri čezmejnih reorganizacijah ob hkratni zaščiti finančnega interesa držav članic EU, zato je določen ukrep odloga davka za družbe in družbenike v teh situacijah, t.i. davčna nevtralnost v trenutku reorganizacije. Ob pripravi predloga ZDDPO-2 je bilo odločeno, da se davčna nevtralnost določi tudi za notranje reorganizacije, to je reorganizacije znotraj Slovenije. Namreč, obdavčitev v trenutku zadevnih reorganizacij bi lahko predstavljala davčno oviro pri poslovnih odločitvah zavezancev, zato je odlog davka v takšnih situacijah prepoznan tudi za notranje reorganizacije kot primeren ukrep davčne politike za preprečevanje oziroma odpravo takšnih ovir. Poudarjamo, da ne gre za oprostitev ali neplačilo davka, ampak za odlog davka. Navedemo lahko, da je bil namen ob pripravi predloga ZDDPO-2 ta, da se davčna nevtralnost za notranje reorganizacije določi le za družbe (t. j. gospodarske družbe) in za reorganizacije opravljene v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe. Določitev davčne nevtralnosti za notranje reorganizacije ne izhaja oziroma ni obveznost po omenjeni direktivi. Gre za odločitev o določitvi ugodnosti širše, kot jo predvideva direktiva. Cilj ureditve v ZDDPO-2 je bil ob upoštevanju okvira iz direktive tudi poenostavitev, zato je v ZDDPO-2 določeno vezanje na pravila zakona, ki ureja gospodarske družbe o statusnem preoblikovanju družb, in ne gre zgolj za prepis definicij iz direktive. Poleg tega je predlagatelj in zakonodajalec v trenutku urejanja upošteval, da zakon, ki ureja gospodarske družbe, vsebuje natančne določbe o samem postopku oziroma načinu izvedbe statusnih preoblikovanj, zlasti kapitalskih družb, kar za statusna preoblikovanja urejena v nekaterih posebnih zakonih, npr. Zakonu o zavodih (ZZ) ni bil in še vedno ni primer.

3. Vezano na predhodno točko omenjamo, da se je zakonodajalec zavedal pomembnosti natančne ureditve tega področja, tako v matični zakonodaji in nato v davčni zakonodaji (materialni in postopkovni). Zakon, ki ureja davčni postopek, ima številna pravila, ki se uporabljajo za namene reorganizacij. To kaže na skrbnost in tehtanje zakonodajalca med pravicami, obravnavami in davčno gotovostjo za zavezanca. Strinjati se je, da če področje ni zadostno urejeno, je davčna gotovost manjša in je tudi morebitne določene ugodnosti težje oziroma jih ni mogoče uresničevati.

4. Ugotavljamo, da je Vrhovno sodišče RS s sklepom X DoR 119/2020-3 z dne 20. 5. 2020 dopustilo revizijo glede pravnega vprašanja, ali ima pravna oseba, organizirana v pravnoorganizacijski obliki »zavod«, ob izpolnjevanju ostalih pogojev po 50. členu ZDDPO-2, pravico do nevtralne davčne obravnave iz 49. člena ZDDPO-2. Po našem mnenju je sodišče s tem opredelilo obseg svoje odločitve, to je obseg konkretne sodbe. Zato se pridružujemo vašemu razumevanju, da stališče velja samo za transakcije materialnega statusnega preoblikovanja zavodov, ki se izvedejo znotraj Slovenije in med rezidenti Slovenije.

5. V sodbi X Ips 90/2020 z dne 17. 3. 2021 je navedeno, da je Vrhovno sodišče glede na revidentovo izpostavljanje enakosti pred zakonom v okviru dopuščenega revizijskega vprašanja presojalo, ali je razlaga določb ZDDPO-2, kot jo je sprejelo Upravno sodišče, skladna z drugim odstavkom 14. člena Ustave. Ob tej navedbi, se je vprašati, ali bi bila presoja drugačna ob drugačni razlagi ali utemeljitvi določb ZDDPO-2 s strani Upravnega sodišča.

6. V tem dopisu ni smiselno razlagati in utemeljevati vseh podrobnosti ZDDPO-2 ureditve, vključno s tem, da so v ZDDPO-2 v več členih za subjekte ali dohodke v skladu z nomotehničnim pristopom uporabljeni pojmi, ki so opredeljeni oziroma definirani v drugih zakonih, zlasti v statusni zakonodaji, ki ureja ustanavljanje, delovanje, financiranje, organe in prenehanje oseb, ki so davčni zavezanci po ZDDPO-2. Takšen je denimo pojem »družba«. Vendar je, izhajajoč iz nekaterih navedb v zadevni sodbi Vrhovnega sodišča RS, potrebno poudariti, da ZDDPO-2 pri urejanju davčne obravnave zavezancev ne izhaja zgolj iz pravnoorganizacijske oblike oziroma iz tega, da je relevanten zgolj namen ustanovitve določene oblike. Če je sodišče razumelo tako, je takšno razumevanje pomanjkljivo oziroma ga je treba dopolniti. ZDDPO-2 pri določanju davčne obravnave upošteva najprej matično zakonodajo oziroma položaj in značilnosti oseb po tej zakonodaji ter cilje, namene in načela davčne politike. Primerna in pravilna davčna ureditev se lahko določi ob (obstoječi) ustrezni ureditvi položaja oseb, ki so davčni zavezanci po davčni zakonodaji, v njihovi t. i. matični zakonodaji. Denimo, določanje davčne obravnave t. i. nepridobitnih pravnih oseb (iz 9. člena ZDDPO-2) vedno upošteva zadostno in primerno ureditev teh oseb v drugi zakonodaji. Upoštevana je celovitost vseh določb matične zakonodaje in ne zgolj določb o namenu ustanovitve. Pomemben je tudi ustavni okvir. Dodatno, v zvezi z odločanjem o davčnih rešitvah in določanjem davčne obravnave, pojasnjujemo, da bolj kot je osnovna, matična zakonodaja odprta oziroma pušča »fleksibilen« pristop, bolj natančno in jasno je treba položaj davčnih zavezancev in obravnavo dohodkov urediti v davčni zakonodaji. To pa tudi zato, ker se v skladu z Ustavo RS davki predpisujejo z zakoni in se uporabljajo za uresničevanje nalog države. Posledično je nedopustno, da bi se dopuščalo vrzeli, ki omogočajo neplačevanje davka, agresivno davčno načrtovanje in sprejemanje odločitev, ki so le davčno motivirane, kar vse pomeni nedopustno davčno neenakost pri zavezanosti in zavezancih za davek. Primeroma, za javni zavod, katerega ustanovitelj je republika, občine ali druge javne pravne osebe, bi lahko v davčni zakonodaji določili oprostitev od ZDDPO-2 na celotne dohodke, vendar pa glede na omenjeno in upoštevaje pravni okvir, to je posamezne določbe in celoten sistem, zlasti zakona, ki ureja zavode, ter zaradi primerjave z drugimi osebami in položaji, je treba določiti obdavčitev za opravljanje pridobitne dejavnosti.

7. Splošno pojasnjujemo razlike v davčnem položaju zavoda in gospodarske družbe (omenjen v predmetni sodbi). Zavod, zasebni ali javni zavod, je sicer zavezanec za davek po ZDDPO-2, a zanj velja oprostitev od davka, davek plača le na dohodke iz opravljanja pridobitne dejavnosti. Medtem ko je gospodarska družba zavezanec za davek za vse dohodke, ne glede na to, kako jih doseže. Primeroma se opisano razlikovanje lahko predstavi z davčno obravnavo donacij, ki jih prejme zavod ali gospodarska družba. Donacije so pri zavodu izvzete iz davčne osnove, torej iz obdavčitve, pri gospodarski družbi pa so vključene v davčno osnovo. Davčni položaj zavoda in gospodarske družbe je različen. Razlik, ki pomenijo različen davčni položaj je več. Nenazadnje se kažejo tudi v zneskih plačanega davka s strani zavezancev gospodarskih družb in zavezancev zavodov.

8. Nadalje pojasnjujemo, da je določitev davčne nevtralnosti (ukrep učinkuje, kot je bilo predhodno opisano, kot odlog davka) odločitev davčne politike oziroma zakonodajalca, da podeli ugodnost davčnim zavezancem. Ugodnost je v tem, da se davek zajame kasneje kot običajno, kajti davek je treba praviloma pobrati, ko nastane dohodek, torej v trenutku reorganizacije. Z ukrepom je želel zakonodajalec spodbuditi določene davčne zavezance oziroma jim odpraviti morebitne ovire v situacijah, ko se iz poslovnih razlogov odločajo za reorganizacije. Situacije, ki zaradi več razlogov terjajo takšen pristop, nastajajo praviloma pri poslovnih subjektih, ki glede na svojo organiziranost in delovanje zasledujejo ekonomske cilje, cilje nadaljevanja opravljanja dejavnosti, cilje po dobičku, po poslovnih sinergijah. Zavezanci po ZDDPO-2 iz 9. člena ZDDPO-2, ki niso gospodarske družbe, opravljajo praviloma pridobitno dejavnost kot »povezano oziroma podporno« dejavnost svoji glavni dejavnosti, ne »delujejo« kot gospodarske družbe. Tudi te zavezance davčna politika oziroma zakonodajalec lahko z davčnimi ukrepi spodbuja, pri tem pa izbere ukrep, ki je najbolj ustrezen oziroma prilagojen njihovemu položaju. Za te zavezance ukrep odloga davka po XII. poglavju ZDDPO-2 ni tako potreben. Zanje je učinkovit ukrep denimo izvzem sredstev za izvajanje javne službe iz davčne osnove, ki velja po ZDDPO-2 in ki za gospodarske družbe ne velja. V zvezi z zavodi je treba navesti, da iz ZDDPO-2 nedvomno izhaja, da za davčno obravnavo zavodov, vključno za nevtralnost reorganizacij, ni pomembna le (ne)pridobitnost ustanovitve zavoda, pomembno je poleg ustanovitve, še delovanje, financiranje, prenehanje in druge posamezne določbe, ki določajo oziroma narekujejo tudi davčni položaj zavoda. Prav upoštevanje tega doprinese k temu, da so okvir in pogoji za nevtralnost notranjih reorganizacij po ZDDPO-2 določeni tako, kot so določeni.

9. Nadalje menimo, da zatrjevanje v smeri (kot smiselno razumemo iz sodbe), da se, če je v nekem zakonu, npr. Zakonu o zavodih, ureditev pomanjkljiva, lahko uporabi davčna posledica ob primerni uporabi določb drugega zakona, ni ustrezno. Menimo, da standard »primerne uporabe« ni zadosten, zlasti ko gre za davčna vprašanja in davčne obravnave. Kot je bilo že navedeno, davki se uporabljajo za uresničevanje širših potreb in zato je treba ob »davčnih popustkih« zavarovati finančne interese države.

10. ZDDPO-2 enake položaje pravnih subjektov ureja enako. Pri priznavanju davčne nevtralnosti gre za upoštevanje različnih položajev, ki so ustrezno različno urejeni. Iz narave stvari izhaja, da sta si gospodarska družba in zavod v določenih točkah njunega delovanja podobna, vendar obstajajo tudi bistvene razlike. Zlasti to izhaja iz situacij, ko prihaja do statusnih reorganizacij.

11. Glede na predhodno točko in povezano z ureditvijo v ZDDPO-2 ponovno poudarjamo, da so značilnosti statusnih reorganizacij za gospodarske družbe in za zavode osnova za njihovo davčno urejanje. Te značilnosti so različne za gospodarske družbe in za zavode. Navedene razlike so temelj in osnova, iz katere posledično izhaja davčna obravnava za zavode (ali so upravičeni do davčno nevtralne obravnave oziroma izpolnjujejo pogoje zanjo po ZDDPO-2). Davčna zakonodaja v veljavni ureditvi »zaključuje«, da so gospodarske družbe in zavodi v različnem (davčnem) položaju in so zato lahko različno davčno obravnavani. Ponovno poudarjamo, da ugodnost - davčna nevtralnost ni določena in uporabljena zgolj na podlagi namena ustanovitve (pravnoorganizacijske oblike), ampak ob upoštevanju še drugih razlik v položaju, kar je šteti za razumen razlog, da se tudi bistveno enaki položaji uredijo različno.

\*\*\*

Zaključno je v dopisu FURS navedeno nekaj vprašanj. Izhajajoč iz vsega zgoraj navedenega in upoštevaje sporočilo FURS o njihovem nadaljnjem postopanju zaradi sodbe Vrhovnega sodišča RS, Ministrstvo za finance meni:

i) da je treba pri odločitvah zasledovati obseg, ki ga je določila sodba;

ii) nadalje, da je treba v konkretnih odločitvah oziroma odločbah razlagati in razložiti določbe ZDDPO-2 oziroma jih utemeljiti tako, da bo nedvoumno, da so enaki položaji pravnih oseb po ZDDPO-2 urejeni enako. Razlike med pravnimi subjekti (organizacijske, v delovanju, glede na matično zakonodajo) v povezavi s cilji in nameni davčnega instituta davčne nevtralnosti in vlogo davkov po Ustavi RS, so razumen razlog, da se v pravilu davčna nevtralnost ne podeljuje širše kot za reorganizacije gospodarskih družb, kar se da razbrati tudi iz posameznih opisov in pogojev, določenih v členih ZDDPO-2;

iii) treba je pa upoštevati konkretna dejstva in okoliščine vsakega posameznega primera. Davčna obravnava (določitev in odločitev) ne temelji zgolj na namenu ustanovitve oziroma pravnoorganizacijski obliki;

iv) upoštevajoč sodbo in njeno strukturo, naj se izhaja iz pogojev za davčno nevtralnost obravnave in v nadaljevanju izpeljujete rešitev za zavode.

\*\*\*

Ministrstvo za finance razume, da se postavlja več vprašanj, konkretnih in sistemskih. Meni, da gornja pojasnila pripomorejo k temu, da bo odločitev v konkretnem primeru, ustrezna. Do sistemskih vprašanj, zlasti o morebitnih posegih v veljavno ureditev ZDDPO-2, se v tem trenutku težje opredeli. Veljavna ureditev se lahko tudi spremeni, cilj je vedno jasna ureditev, v skladu s cilji in nameni davčne politike. Za takšne posege je poleg ugotovitev iz prakse, ki jih pozna davčni organ, pomembna tudi analiza stanja. Del zakonodajnega urejanja narekuje zaveza po upoštevanju prava EU (direktive, pravila za državne pomoči, spoštovanje svoboščin), dodatno vprašanje je lahko vprašanje po ohranitvi ali v kakšnem obsegu ohraniti ugodnost davčne nevtralnosti tudi za notranje reorganizacije.

Ministrstvo za finance lahko, povezano s predmetno sodbo, sodeluje pri konkretnejših utemeljitvah sistemskih rešitev tudi v prihodnje.