

# Harmonizacija davkarije z EU

## KAKO JE S PRAVILI EU OB STATUSNEM PREOBLIKOVANJU DRUŽB?

Davčno pravni vidik obdavčitev družb ob statusnem preoblikovanju v slovenskem pravu je v precejšnji meri še nedorečen, posebej če gledamo na to z zornega kota zakona o davku od dobička pravnih oseb, ki določenih stvari na tem področju sploh ne ureja oziroma jih ureja premalo natančno.

MAG. KSANDI JAVORNIK

**H**armonizacija davčne sistema Slovenije glede na Evropsko unijo je za sedaj le delna, nikakor pa še ni izvedena v celoti. Slovenija ima na področju neposrednih davkov zakonodajo le deloma usklajeno s pravnim redom Evropske unije. Tako ni usklajeno področje, ki ga ureja direktiva o fuzijah (90/434/EEC), saj navedeno področje v slovenski zakonodaji sploh ni zajeto, medtem ko je področje, ki ga ureja direktiva o matičnem in odvisnem podjetju (90/435/EEC), usklajeno le delno. V našem pravnem redu je navedeno področje zajeto z zakonom o davku od dobička pravnih oseb in z zakonom o davčnem postopku, rešitve pa niso usklajene z direktivo, saj veljajo le za pravne osebe, ki so rezidenti Republike Slovenije.

Navedeno poskuša zakonodajalec uskladiti z novim zakonom o davku od dohodka pravnih oseb, ki je v fazi osnutka in v katerem ima posebej obdelano navedeno področje v 5. poglavju z naslovom »Prenosi podjetij, zamenjava delnic, združitve in delitve«. Kot je razvidno že iz naslova, je poglavje razdeljeno v tri zaokrožene celote, od katerih si bomo pogledali vsako posebej.

### Prenos podjetij

Predlagani zakon opredeli prenos podjetja kot prenos prenosne osebe na drugo, že ustanovljeno osebo - prevzemno osebo, ne da bi prenosna oseba prenehala obstajati, v

zameno za zagotovitev vrednostnih papirjev, ki predstavljajo deleže v kapitalu prevzemne osebe. Pri tem se kot podružnica šteje celota sredstev in obveznosti, ki pripadajo delu osebe, ki organizacijsko predstavlja ločeno poslovno enoto.

Pri prenosu je prenosna oseba v skladu s predlaganim zakonom oproščena davka v zvezi z dobički in izgubami, ki pripadajo podružnici. Prevzemna oseba pri tem ovrednoti sredstva in obveznosti, ki jih prevzame po njihovi knjigovodski vrednosti, ki jo imajo pri prenosni osebi ob prenosu, pri tem prevzemna oseba amortizira prejeta sredstva tako, kot bi jih prenosna oseba, če prenos ne bi bil izvršen.

Prevzemna oseba je ob tem upravičena do prenosa rezerv ali rezervacij, ki so nastale pri prenosni osebi, pri tem pa se upoštevajo davčne oprostitve in pogoji, ki bi veljali za prenosno osebo, če prenos ne bi bil izvršen. Tako prevzemna oseba prevzame pravice in obveznosti prenosne osebe v zvezi s temi rezervami. Prevzemna oseba je po predlaganem zakonu upravičena do prenosa izgub, ki se pripišejo podružnici, pod pogoji, ki bi veljali za prenosno osebo, če prenos ne bi bil izvršen.

Navedeno se bo uporabljalo v primeru, če bosta prenosna in prevzemna oseba rezidenta Slovenije in/ali države članice EU, ki ni Slovenija.

Pri tem so navedene naslednje možnosti:

- prenosna in prevzemna

oseba sta rezidenta Slovenije za prenos podružnic v Sloveniji ali državi članici EU;

- prenosna oseba je rezident države članice EU, prevzemna pa je rezident Slovenije za prenos podružnice, ki se nahaja v Sloveniji, če po prenosu prenesena sredstva, obveznosti, rezervacije, rezerve in izgube ne pripadajo prevzemni osebi izven Slovenije;
- prevzemna oseba je rezident države članice EU, prenosna oseba pa Slovenije ali pa države članice EU pod pogojem, da prenesena sredstva in ostalo, kar pripada poslovni enoti, prevzame oseba v Sloveniji.

V primeru, da je prenosna oseba rezident Slovenije in prevzemna rezident države članice EU za prenos podružnice, ki se nahaja v EU, se navedene določbe ne upoštevajo, pač pa je prenosna oseba upravičena do odbitka davka, ki izvira iz prenosa v zvezi s katerikoli davkom, ki bi ga ta država članica EU naložila za prenos, razen kar se nanaša na direktivo 90/434/EEC o notnem sistemu obdavčenja pri združitvah in delitvah.

### Zamenjava delnic

Predlagani zakon šteje kot zamenjavo delnic posel, v katerem prevzemna oseba pridobi vrednostne papirje, na podlagi katerih postane udeležena v drugi - prevzeti osebi, v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev prevzemne osebe delničarjem prevzete osebe, na osnovi katerih ti postanejo udeleženi v prevzemni družbi, če ima po izmenjavi deležev prevzemna oseba najmanj večino glasovalnih pravic ali najmanj 25 odstotkov vred-

nosti kapitala prevzete osebe. Takšen prevzem mora biti izvršen preko borze in se šteje kot en posel, če je izvršen v obdobju šestih mesecev. Ob zamenjavi delnic lahko prevzemna oseba poleg izdaje ali prenosa vrednostnih papirjev zagotovi delničarjem prevzete osebe denarno nadomestilo v višini desetih odstotkov nominalne vrednosti, oziroma v primeru, da te ni, knjigovodske vrednosti vrednostnih papirjev; za manjšinske delničarje prevzete osebe velja enako, pač pa je nižja vrednost denarnega izplačila, in sicer v višini petih odstotkov, lahko pa se denarno izplačilo opravi v celoti, če je v tem obsegu.

Ob takšni zamenjavi delničar ni zavezanec za davek v zvezi z dobičkom ali izgubo, ki nastane ob odtujitvi izvornih vrednostnih papirjev, razen če prejme plačilo v denarju. V primeru plačila v denarju je delničar zavezanec za davek glede na sorazmeren del plačila v denarju.

Navedeno se bo uporabljalo, če bosta tako prevzemna kakor prevzeta oseba rezidenta Slovenije in/ali države članice EU. Določila glede delničarjev pa se bodo uporabljala v primeru, ko bo delničar rezident Slovenije, ali v primeru, ko ne bo rezident Slovenije, je pa imetnik izvornih in novih vrednostnih papirjev preko poslovne enote, ki jo ima v Sloveniji.

### Združitve in delitve

Predlagani zakon šteje za združitve, če ena ali več prenosnih oseb pri prenehanju brez likvidacije prenesejo vsa svoja sredstva in obveznosti na drugo obstoječo ali v ta namen na novo ustanovljeno prevzemno osebo v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev, ki

predstavljajo udeležbo v kapitalu prevzemne osebe, delničarjem prenosne osebe. Kot delitev pa se po predlogu zakona šteje, če prenosna oseba ob prenehanju brez postopka likvidacije prenese svoja sredstva in obveznosti na eno ali več obstoječih ali novoustanovljenih prevzemnih oseb v zameno za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital prevzemnih oseb, svojim delničarjem v sorazmernem deležu. Prav tako pa se šteje za delitev, če prenosna oseba prenese eno ali več podružnic na osebo, ki jo ustanovi, v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital prevzemne osebe. Pri tem kot podružnico mislimo celoto sredstev in obveznosti, ki pripadajo delu osebe, ki z organizacijskega stališča predstavlja ločeno poslovno celoto.

Ob združitvi ali delitvi lahko združena oseba poleg izdaje ali prenosa vrednostnih papirjev zagotovi delničarjem prevzete osebe denarno nadomestilo v višini desetih odstotkov nominalne vrednosti, oziroma v primeru, da te ni, knjigovodske vrednosti vrednostnih papirjev; za manjšinske delničarje prevzete osebe velja enako, pač pa je nižja vrednost denarnega izplačila, in sicer v višini petih odstotkov, lahko pa se denarno izplačilo opravi v celoti, če je v tem obsegu.

Pri združitvah in delitvah je pri prenosu prenosna oseba v skladu s predlaganim zakonom oproščena davka v zvezi z dobički in izgubami, ki pripadajo podružnici. Prevzemna oseba pri tem ovrednoti sredstva in obveznosti, ki jih prevzame po njihovi knjigovodski vrednosti, ki jo imajo pri prenosni osebi ob prenosu. Pri tem prevzemna oseba amortizira prejeta sredstva tako, kot bi jih prenosna oseba, če prenos ne bi bil izvršen.

Prav tako je prevzemna oseba pri združitvi in delitvi upravičena do prenosa rezerv ali rezervacij, ki so nastale pri prenosni osebi, pri tem pa se upoštevajo davčne oprostitve in pogoji, ki bi veljali za prenosno osebo, če prenos ne bi bil izvršen. Tako prevzemna oseba prevzame pravice in obveznosti prenosne osebe v zvezi s temi rezervami. Prevzemna oseba je po osnutku predloga zakona upravičena do prenosa izgub, ki se pripišejo podružnici pod pogoji, ki bi veljali za prenosno osebo, če prenos ne bi bil izvršen.

Ob združitvi in delitvi delničar ni zavezanec za davek v zvezi z dobičkom ali izgubo, ki nastane ob odtujitvi vrednostnih papirjev, razen če prejme plačilo v denarju. V primeru plačila v denarju je delničar zavezanec za davek glede na sorazmeren del plačila v denarju.

Za predlagani zakon lahko rečemo, da je narejen v skladu z določili direktiv EU, ki obravnava to področje, in da bo z uveljavitvijo novega zakona področje neposrednih davkov harmonizirano z zakonodajo EU.

### Še nedorečeno

Iz celotnega prispevka je vidno, da je davčno pravni vidik obdavčitev družb ob statusnem preoblikovanju v slovenskem pravu v precejšnji meri še nedorečen, posebej če gledamo na to z vidika zakona o davku od dobička pravnih oseb, ki določenih stvari na tem področju sploh ne ureja oziroma jih ureja premalo natančno. Pri tem pa analiza statusnih preoblikovanj ob upoštevanju splošnih davčnih načel pokaže pomanjkljivosti, ki jih je potrebno z novo davčno ureditvijo na tem področju odpraviti. Prav tako je potrebno davčno zakonodajo uskladiti z zakonom o gospodarskih družbah, saj se v

določenih podrobnostih precej razhaja.

Davčno pravno situacijo otežuje tudi to, da se pogosto ne upošteva dejstvo, da morajo biti davčni predpisi s področja davka od dobička pravnih oseb, kakor seveda tudi drugih davkov, načeloma nevtralni ne glede na to, kakšne pravnoorganizacijske oblike je pravna oseba, kakor tudi ne glede na to, za kakšno vrsto statusno pravnega preoblikovanja gre. Davčna nevtralnost ob statusno pravnem preoblikovanju družb je upoštevana tako predvsem v zakonu o davku na dodano vrednost, ki v svojih določilih izrecno določa, da se davek na dodano vrednost ne obračunava pri prenosu premoženja, ki nastane zaradi statusno pravnih preoblikovanj. Davčna nevtralnost bi morala biti na podoben način vnesena tudi v zakon o davku od dobička pravnih oseb za področje davčnih olajšav, davčnih izgub in skritih rezerv.

Za primerjavo lahko vzamemo davčno zakonodajo Avstrije in Nemčije, ki zagovarjata absolutno davčno nevtralnost statusnih preoblikovanj, ob tem pa natančno opredeljujeta vse davčne obveznosti in posledice najrazličnejših statusno pravnih preoblikovanj. Navedeni državi sta na tem področju sprejeli posebna, kar precej obsežna zakona. Ob dejstvu, da gre pri statusnih preoblikovanjih le za organizacijsko spremembo, ki praviloma ne pomeni ustvarjanja novega prihodka, je takšno obravnavanje statusnih preoblikovanj popolnoma pravilno.

Slovensko davčno pravo posebnega zakona, ki bi urejal samo te vidike, nima. Zato je seveda treba upoštevati interpretacijo veljavnih davčnih predpisov, ki so vezani na obdavčitev družb, tako da jim morebitne pravne praznine ne

morejo škoditi ob statusno pravnem preoblikovanju.

Navedeno področje bo v slovenski zakonodaji v bližnji prihodnosti spremenjeno z novim zakonom s področja obdavčitve pravnih oseb. Navedeni osnutek upošteva dve smernici Evropske unije s tega področja, in sicer:

- direktivo 90/434/EEC z dne 23. julija 1990 o splošnem sistemu obdavčitve v zvezi z združitvami, delitvami, prenosi sredstev ter izmenjavo deležev v družbah iz različnih držav članic, in
- direktivo 90/435/EEC z dne 23. junija 1990 o splošnem sistemu obdavčenja v primerih družb mater in hčera v različnih državah članicah EU.

Tako bo v bodoči slovenski davčni zakonodaji upoštevano načelo davčne nevtralnosti in bodo tudi izrecno določene davčne obveznosti in posledice najrazličnejših statusno pravnih preoblikovanj. Prav tako pa bo z uvedbo novega zakona slovenska davčna zakonodaja harmonizirana z zakonodajo Evropske unije s tega področja.

Kljub navedenemu predvidena bodoča slovenska ureditev ne rešuje vseh problemov, ki se pojavljajo pri obdavčenju na tem področju. Rešeno je plačevanje davkov na korporacijskem nivoju, ni pa rešena obdavčitev delničarjev - fizičnih oseb. Metodi, ki se ob tem pojavljata za izogibanje dvojnemu obdavčevanju delničarjev, tako kreditna metoda ali metoda izvzetja, zagotavljata davčno olajšavo delničarjem rezidentom, ne pa tudi nerezidentom. Tako so delničarji nerezidenti obravnavani manj ugodno kakor delničarji rezidenti. ■

# Popravki in odpisi terjatev

## KAKO JE S KRATKOROČNIMI TERJATVAMI IZ POSLOVANJA?

Slovenski računovodski standardi določajo natančen postopek glede popravkov in odpisov kratkoročnih terjatev iz poslovanja.

KRISTINKA VUKOVIČ

**T**erjatve iz poslovanja so pravice zahtevati plačilo dolga ali dobavo kakih stvari oziroma opravilo kake storitve (na primer pri terjativah za dane predujme). Večinoma se pojavljajo do kupcev, lahko pa tudi do dobaviteljev, zaposlencev, financerjev in drugih. Tiste terjatve, za katere se domneva, da ne bodo poravnane v rednem roku oziroma v celotnem znesku, je treba šteti kot dvomljive, če se je zaradi njih med upnikom in dolžnikom začel sodni postopek, pa kot sporne terjatve. SRS podrobneje ne določa, kdaj se terjatev šteje kot dvomljiva ali kako naj podjetje to dokazuje, govori le o domnevi, da terjatev ne bo poravnana. Podjetje samo se odloči, kdaj in kako bo preverjalo verjetnost poplačila terjatev, ter to računovodsko politiko zapiše v svojem internem aktu; skladno z računovodskim načelom stanovitnosti in zahtevo po primerljivosti računovodskih izkazov kot tudi 63. čl. ZGD pa naj se ta politika med leti ne bi spreminjala.

Podjetje oblikuje popravke vrednosti terjatev skladno s SRS 5.25., in sicer na dva načina:

- glede na izkušnje iz preteklih let in pričakovanja v obratnem obdobju oblikuje odstotek prihodkov od prodaje na odloženo plačilo ter tako izračuna pavšalni popravek vrednosti terjatev, ali pa
- glede na stanje terjatev neposredno določi zneske (torej za posamične konkretne terjatve), za katere je treba zmanjšati njihovo vrednost, vedno pa popravke vrednosti terjatev izkaže na ločenem kontu ter sočasno izkaže prevred-

notevalne poslovne odhodke.

Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev ima torej vpliv v bilanci stanja na znižanje gibljivih sredstev (nižje izkazana vrednost terjatev) ter v izkazu poslovnega izida na povečanje poslovnih odhodkov. Z oblikovanjem popravkov vrednosti terjatev se upnik terjatvi ni odpovedal niti je ni izločil iz evidenc in poslovnih knjig, temveč samo z upoštevanjem načela previdnosti in zaradi zahteve po manjši vrednosti ovrednotil tovrstno premoženje po vnovčljivi vrednosti.

Odpis terjatev pa pomeni izbris terjatev iz poslovnih knjig, v tem primeru je torej podjetje gotovo, da poplačila terjatev ne bo iz kakršnegakoli razloga (zastaranje, sklep sodišča, prisilna poravnava idr.). Ko se odpis utemelji z ustrežno listino, se pokrije v

**Poplačilo že odpisanih terjatev se v bilanci uspeha izkaže med izrednimi prihodki, poplačilo terjatev, za katere je bil oblikovan »zgolj« popravek vrednosti, pa kot poslovni prihodek.**

breme že oblikovanih popravkov vrednosti terjatev, torej ni vpliva na poslovni izid; če pa vrednost odpisov terjatev presega že oblikovane popravke vrednosti terjatev, se razlika izkaže med prevrednotevalnimi poslovnimi odhodki.

Ob koncu leta mora torej podjetje preveriti, kakšna je poštena vrednost terjatev, kakšen bi naj bil znesek možnega poplačila, ter to vrednost primerjati s knjigovodsko vrednostjo terjatev. Na tej podlagi mora nato morebiti

dodatno oblikovati popravke vrednosti terjatev in s tem prevrednotevalne poslovne odhodke, v kolikor pa že oblikovani popravki presegajo potrebne popravke, se razlika odpravi v dobro prevrednotevalnih poslovnih prihodkov. Če pa je podjetje že odpisalo terjatve, nato pa kljub temu te terjatve uspe unovčiti, se plačani znesek izkaže kot izredni prihodek.

Tako popravek vrednosti terjatev kot tudi odpis terjatev pomeni v bilanci stanja izkaz poštene vrednosti terjatev in s tem nižjo aktivo. Poplačilo že odpisanih terjatev se v bilanci uspeha izkaže kot izredni prihodek, poplačilo terjatev, za katere je bil oblikovan zgolj popravek vrednosti, pa kot poslovni prihodek (če na novo oblikovani popravki ne presegajo tako »plačanih« popravkov).

### Davčni vidik

In še nekaj besed o davčnem vidiku oblikovanja popravkov in odpisovanja terjatev. Glede popravkov izstopnega davka na dodano vrednost ni večjih dilem in se lahko opravlja pod pogoji iz 10. in 11. odst. 21. čl. ZDDV, več preglavic pa povzroča podjetjem utemeljevanje odpisov in popravkov vrednosti terjatev kot davčno priznanih odhodkov. Ne glede na to, da so popravki vrednosti terjatev zelo pogost pojav in običajna poslovna praksa v razmerah že več let trajajoče finančne nediscipline na slovenskem trgu, imajo podjetja nemalokrat probleme z vidika davka od dobička pravnih oseb, kar vodi celo do tega, da se za oblikovanje popravkov vrednosti terjatev kljub zahtevam SRS ne odločajo, saj je davčna oblast pri priznavanju tovrstnih odhodkov zelo stroga. To se kaže še posebej takrat, ko so terjatve, za katere je bil oblikovan popravek vrednosti, ki ga kot odhodek

davčna oblast ni priznala, bile poplačane, saj so ti prihodki ponovno zajeti v obdavčitev. Praktično se podjetjem z davčnega vidika ne splača oblikovati popravkov vrednosti terjatev, saj so prihodki obdavčeni dvakrat (ob prodaji in kasnejšem morebitnem poplačilu), popravki vrednosti terjatev zaradi dvoma v plačilo pa niso priznan odhodek (kljub določili 9.čl. Zakona o davku od dobička pravnih oseb, po katerem se kot odhodki priznavajo

**Dvomljive terjatve so tiste, za katere obstaja dvom o poplačilu, sporne pa tiste, zaradi katerih se je začel sodni postopek.**

tisti, ki so ugotovljeni na podlagi SRS). Zato se veliko podjetij kljub zahtevi SRS ne odloča za popravke vrednosti terjatev (razen če so v to prisiljeni zaradi revizorjevega mnenja), temveč to storijo šele tedaj, ko poplačilo nikakor ni več možno in je torej neizogiben odpis terjatev.

Zakonsko je jasna določba 13. čl. ZDDPO, po kateri se med odhodke ne štejejo formirani popravki vrednosti in odpisane terjatve do delavcev, lastnikov ali povezanih oseb. V tem primeru torej ni dileme (kljub temu prihaja do dvakratne obdavčitve, če je terjatev vendarle poplačana), toda to še ne pomeni, da so ostali popravki terjatev priznani odhodek, namreč goli pisni opomin in ustni opomini niso osnova za popravek vrednosti terjatev in knjiženje odhodkov, saj ni mogoče utemeljeno trditi, da terjatev ne bo poravnana. Upnik bi moral resno pristopiti k izterjavi in za davčne namene to tudi dokazati. ■

# Stavbna pravica in obdavčitev

STAVBNO-PRAVNI ZAKONIK UVAJA STAVBNO PRAVICO

Zavezanec za davek na dodano vrednost je pri prometu stavbne pravice zavezan plačilu davka na dodano vrednost. Stvarno-pravni zakonik je namreč uvedel novo stvarno pravico – stavbno pravico, ki je urejena v členih 256 do 265. Zakon se je začel uporabljati 1. januarja lani.

DR. BOJAN ŠKOF

**S**tavbna pravica je pravica imeti v lasti zgrajeno zgradbo na tuji nepremičnini, nad njo ali pod njo (prvi odstavek 256. člena SPZ). Po svoji pravni naravi pomeni obremenitev zemljišča. Prav tako gre za stvarno pravico na tuji stvari. Stopnja posega pri stavbni pravici v lastninska upravičenja lastnika in je lahko tako močna, da izgubi lastnik pos-

est tako obremenjene nepremičnine ter njeno rabo in uživanje. V prvem odstavku 259. člena SPZ je smiselno določeno, da ima imetnik stavbne pravice v času trajanja stavbne pravice pravico uporabljati in uživati nepremičnino, ki je obremenjena s stavbno pravico. Iz tega vidika se stavbna pravica zelo približuje služnosti, predvsem osebni služnosti užitka, s to razliko, da je stavbna pravica prenosljiva (tretji odstavek 256. člena SPZ), kar pa osebne služnosti niso (229. člen SPZ) – je v prometu. Stavbna pravica lahko nastane samo na podlagi pravnega posla z vpisom v zemljiško knjigo.

Ker je stavbna pravica za upravičenca pravica imeti (začasno) v lasti zgradbo na tuji nepremičnini, gre za odmik od načela, da je vse, kar je trajno spojeno z nepremičnino, sestavina te nepremičnine in deli njeno pravno in dejansko usodo (glej 8. člen SPZ). Da bi lahko ločenost lastninskih položajev na zemljišču in zgradbi dosledno pravno izpegljali, velja v tem pogledu fikcija, da zgradba ni sestavina zemljišča ampak sestavina stavbne pravice, to pa pomeni, da objekt, ki ga upravičenec do stavbne pravice zgradi na tujem zemljišču, ne postane last lastnika zemljišča ampak last imetnika stavbne pravice.

## Davčna obravnava

Izhajajoč iz gornje interpretacije značaja stavbne pravice

izhaja, da je stavbna pravica stvarna pravica. Za našo davčno obravnavo je zato pomembno vprašanje, kako je reguliran njen promet. Sprva ga poskušamo predstaviti z vidika davka na dodano vrednost. Ta namreč v 4. členu, točka 4 drugega odstavka, določa, da je promet blaga tudi prenos stvarnih pravic in deležev na nepremičninah, ki dajejo imetniku lastninsko pravico oziroma pravico posesti na nepremičnini. Stvarna pravica sicer ne daje lastninske pravice na nepremičnini, daje pa pravico posesti.

Po zakonu o davku na dodano vrednost se poleg prenosa lastninske pravice na »novih« objektih kot temeljne stvarne pravice za promet blaga šteje tudi prenos drugih stvarnih pravic, kot na primer zastavne pravice, služnostne pravice in drugih pravic na nepremičnini, ki dajejo imetniku posest na nepremičnini. Namen te določbe je obdavčitev prometa, ki je z ekonomskega vidika enak kot prodaja nepremičnine ali dela nepremičnine. Za nastava-

nek davčne obveznosti ni potrebna zemljiškoknjižna realizacija, temveč le sklenitev posla – sklenitev akta o prenosu obravnavane stvarne pravice. Menimo, da je treba tudi pri prenosu stavbne pravice zadovoljiti merilom novega objekta ter opcijski obdavčitvi z davkom na dodano vrednost za stari objekt, v smislu drugega odstavka 27. člena Zakona o davku na dodano vrednost.

Glede na povedano lahko sklenemo, da je zavezanec za davek na dodano vrednost pri prometu stavbne pravice zavezan plačilu davka na dodano vrednost.

Povsem drugačen je obravnavanje prometa stavbne pravice z vidika davka na promet nepremičnin. Ta davek se v svoj predmet obdavčitve sploh ne uvršča - ni predmet obdavčitve po tem davku, saj zasleduje izključno odplačni prenos lastninske pravice kot stvarne pravice na nepremičnini. ■



Rubriko Davčne informacije pripravlja Združenje računovodskih servisov v sodelovanju z Davčnim inštitutom Maribor.

## Informacije in dodatna pojasnila:

Romana Tomc Lampič  
tel.: 01/58 98 314  
e-mail: romana.tomc@gzs.si

# Vprašanja in odgovori

POVZETO PO OBJAVLJENIH POJASNILIH DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE

ROMANA TOMC LAMPIČ

## Davek od dobička pravnih oseb

**Ali morajo davčni zavezanec ob predložitvi davčnega obračuna priložiti tudi obrazec izkaza uporabe dobička in kritja izgube?**

V skladu z določbami Zakona o davčnem postopku, ki urejajo obračunavanje in plačevanje davka od dobička pravnih oseb, je sestavni del davčnega obračuna tudi izkaz uporabe dobička in kritja izgube. Tako kot za druge računovodske izkaze, ki so sestavni del davčnega obračuna (izkaz uspeha in bilanca stanja), tudi za izkaz uporabe dobička in kritja izgube oblika za davčne namene ni posebej predpisana. Vsebinsko mora izkaz uporabe dobička in kritja izgube slediti določbam Zakona o gospodarskih družbah, Slovenskih računovodskih standardov in drugih računovodskih predpisov.

**Obračunavanje dotacij in drugih izplačil za nepridobitne namene in izplačil v zvezi s sponzoriranjem.**

Po določbi 25. člena zakona o davku od dobička pravnih oseb se kot odhodki davčnega zavezanca priznajo tudi izplačila za humanitarne, vzgojnoizobraževalne, kulturne, znanstvene, športne, ekološke in religiozne namene, kadar so izplačana osebam, ki so v skladu s posebnimi predpisi organizirane za opravljanje takšnih dejavnosti, vendar največ v višini 0,3 % ustvarjenih prihodkov davčnega zavezanca. Kot odhodki se priznajo tudi izplačila za politične organizacije, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni meseč-

ni plači na zaposlenega pri davčnem zavezancu. Poprej navedena izplačila se priznajo kot odhodek po tem zakonu tudi, če so izplačana iz dobička.

V skladu z navedenim med izplačila, kakor jih opredeljuje omenjeni 25. člen ZDDPO, ob upoštevanju njihove dejanske vsebine in glede na namen izplačila sodijo na primer darila, brezplačni prispevki, donacije in druga tovrstna izplačila, ki jih davčni zavezanec nameni (izplačila) za financiranje splošno koristnih, dobrodelnih in nepridobitnih dejavnosti brez obveznosti vračila ali protistoritve, ob pogoju, da so izplačana organizacijam, ki so po posebnih predpisih organizirane za opravljanje takšnih dejavnosti.

V povezavi s tem pa 26. člen zakona o davku od dobička pravnih oseb ureja izključevanje nekaterih kategorij prihodkov iz davčnega obračuna za davčne zavezanca, ki prejemajo prihodke iz donacij, tako da pripravijo davčni obračun brez teh prihodkov in dejanskih oziroma sorazmernih stroškov.

Pri sponzoriranju, pri katerem je to po vsebini dvostranski pravni posel z določenimi obveznostmi obeh pogodbenih strank, so odhodki davčnega zavezanca (sponzorja) vezani na določeno storitev nasprotne pogodbene stranke. Zato je pri izplačilih iz naslova sponzoriranja treba v vsakem konkretnem primeru najprej ugotoviti namen, za katerega so sponzorska sredstva dana, in dejansko vsebino poslovnega dogodka (npr. ali obstaja protidajatev oziroma obveznost druge pogodbene stranke) in na tej podlagi opredeliti naravo odhodka. Pri tem je

v vseh primerih, ko ne gre za izplačila po 25. členu zakona, ob upoštevanju namena in vsebine poslovnega dogodka odhodke treba presojeti tudi glede na določila 12. člena ZDDPO, po katerem se med odhodke davčnega zavezanca lahko všttevajo samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje njegove dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti, oziroma samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov tega davčnega zavezanca.

**Davčno nepriznani odhodki v zvezi z uporabo službenega avtomobila v zasebne namene /Pojasnilo DURS, št. 431-24/2003, 26. 5. 2003/**

V skladu z določbami Zakona o davku od dobička pravnih oseb (UL RS, št. 14/03 - uradno prečiščeno besedilo), v nadaljevanju ZDDPO, ki urejajo način ugotavljanja davčne osnove za davek od dobička pravnih oseb, se med odhodke pravne osebe - davčnega zavezanca - všttevajo odhodki, obračunani na podlagi predpisov ali računovodskih standardov, razen odhodkov, za katere je s tem zakonom predpisan drugačen način ugotavljanja. Pri tem je treba upoštevati splošno načelo glede upoštevanja odhodkov kot davčno priznanih odhodkov, ki ga določa prvi odstavek 12. člena ZDDPO in po katerem se med odhodke davčnega zavezanca všttevajo samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti, oziroma samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov. Glede na namen te določbe - najširše pokrivati številne dejanske konkretne situacije - je določbo v vsakem konkretnem

primeru potrebno uporabiti glede na ta primer oziroma situacijo. Zato se pogoji iz 12. člena ugotavljajo posamično in vedno v povezavi s konkretno situacijo in glede konkretnega odhodka. Pri tem se kot podrobnejši kriteriji za razmejevanje med odhodki, ki so oziroma niso davčno priznani, po določbi drugega odstavka 12. člena ZDDPO upoštevajo: ekonomska upravičenost zaradi pridobivanja dobička, povezanost z obdavčenimi prihodki, poslovna potrebnost, značaj privatnosti ter skladnost z običajno poslovno prakso.

V zvezi z drugim odstavkom 12. člena ZDDPO je minister za finance izdal Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca (Uradni list RS, št. 104/03), v nadaljevanju: pravilnik, ki ob upoštevanju navedenih kriterijev podrobneje določa odhodke davčnega zavezanca, ki se ne štejejo za odhodke, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti oziroma ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov.

Za davčno nepriznane odhodke po tem pravilniku se tako med drugim štejejo:

- odhodki, ki ne pripomorejo k poslovanju, ker so nepotrebni ali neupravičeni, oziroma odhodki, ki niso običajni za poslovanje (2. člen),
- stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje lastnikov ali povezanih oseb, če gre za brezplačno uporabo (prvi odstavek 4. člena),
- stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje drugih oseb, ki niso delavci, če gre za brezplačno uporabo oziroma za uporabo, če stroški presegajo znesek plačila za uporabo (drugi odstavek 4. člena),
- stroški sredstev v lasti ali finančnem najemu davčne-

ga zavezanca, ko se ta uporablja za privatne namene, če gre za brezplačno uporabo oziroma za uporabo, če stroški presegajo plačilo za uporabo (četrti odstavek 4. člena),

- druge ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec (5. člen).

Ob tem je treba upoštevati tudi dodatno pojasnilo ministrstva za finance, da je pravilnik oblikovan tako, da posamezne določbe pravilnika ne naštevajo taksativno ali poimensko vsakega posameznega odhodka in tudi ne predstavljajo zaprtega seznama davčno nepriznanih odhodkov. Pravilnik namreč želi, v skladu z namenom zakona, slediti poslovanju oziroma vsem poslovnim funkcijam davčnega zavezanca. Prav tako ni bil namen, da bi se na podlagi zakona in pravilnika priznavali odhodki, ki so nepotrebni, neupravičeni in neobičajni, zato je še vedno potrebno v vsakem konkretnem primeru presojati vsak konkreten odhodek davčnega zavezanca.

Glede na navedeno menimo, da se stroški v zvezi z uporabo službenih avtomobilov v zasebne namene ne morejo upoštevati kot davčno priznani odhodki, ker z več vidikov ne izpolnjujejo pogojev iz 12. člena ZDDPO - predvsem niso izpolnjeni kriteriji z vidika ekonomske upravičenosti zaradi pridobivanja dobička, poslovne potrebnosti, značaja privatnosti ter skladnosti z običajno poslovno prakso.

Davčni zavezanci morajo v skladu s 27. členom Zakona o davčnem postopku (UL RS, št. 18/96 do 97/01) voditi za davčne potrebe poslovne knjige in druge evidence, predpisane s tem ali drugim zakonom. Poslovne knjige in evidence morajo biti vodene v redu in pravilno ter na način, ki zagotavlja podatke za ugotovitev davčnih obveznosti. Na podlagi določil 51. člena Zakona o gospodar-

skih družbah (UL RS, št. 30/93 do 93/02) so družbe pri vodenju poslovnih knjig in izdelavi računovodskih izkazov dolžne upoštevati slovenske računovodske standarde, ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z ministrom, pristojnim za finance. Po SRS 21, ki podrobneje obravnava knjigovodske listine kot podlago za vpisovanje v poslovne knjige, morajo knjigovodske listine izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno. Kot verodostojne se štejejo knjigovodske listine takrat, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnihkoli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov.

Pravna oseba v svojem internem aktu določi vsa pravila v zvezi z izkazovanjem in uporabo službenih avtomobilov kot tudi način in vsebino vodenja vseh potrebnih evidenc in knjigovodskih listin v zvezi z uporabo teh avtomobilov. Le-te predstavljajo podlago za dokazovanje poslovnih dogodkov in z njimi povezanih odhodkov ter za razmejevanje stroškov uporabe službenih avtomobilov na stroške zaradi uporabe v poslovne namene ter na stroške zaradi uporabe v zasebne namene.

Kot davčno priznane odhodke v zvezi z uporabo službenih avtomobilov je v skladu z že navedenimi določili 12. člena ZDDPO in pravilnika mogoče upoštevati le stroške, ki so nastali oziroma se nanašajo na uporabo avtomobilov v poslovne namene, kar davčni zavezanec dokazuje z verodostojnimi knjigovodskimi listinami. Zato se le v primeru, če se službeni avtomobil uporablja dejansko in izključno za poslovne namene, kar dokazujejo verodostojne listine in evidence, kot davčno priznani odhodki lahko pošte-

vajo vsi stroški službenega avtomobila.

V primeru uporabe službenega avtomobila izključno za privatne namene pa med davčno priznane odhodke ni možno vključiti nobenih stroškov, ki se nanašajo na ta avtomobil, razen v primeru, če se uporaba plačuje. V tem primeru se za davčno nepriznane odhodke štejejo stroški, ki presegajo takšno plačilo.

Kadar pa se službeni avtomobil uporablja tako za poslovne kot za privatne namene, se na podlagi razmejitve stroškov službenega avtomobila ugotovijo stroški v zvezi z uporabo v poslovne namene (davčno priznani odhodki) in stroški v zvezi z uporabo v privatne namene (davčno nepriznani odhodki). Pri tem je potrebno upoštevati tudi sorazmerni del tistih stroškov službenega avtomobila, ki sicer ne nastanejo neposredno ob vsakokratni uporabi avtomobila (npr. amortizacija, stroški registracije, zavarovanja, vzdrževanja, stroški v primeru najema). Kriterij za delitev teh stroškov je delež prevoženih kilometrov pri uporabi službenega vozila v poslovne oziroma privatne namene.

## Dohodnina

**Ali se lahko v skladu z 9. členom Zakona o dohodnini uveljavlja kot zmanjšanje osnove za dohodnino znesek sredstev, vloženi v življenjsko, managersko, rentno ali pa nezgodno zavarovanje?**

Določba 4. točke 9. člena Zakona o dohodnini se nanaša na prostovoljna zavarovanja, uvedena z Zakonom o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (UL RS, št. 9/92 do 60/02) in z Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (UL RS, št. 106/99 do 11/02), kakor sta na primer

dodatno prostovoljno zdravstveno zavarovanje in dokup študijskih let. Po navedeni točki tako ni mogoče uveljavljati zmanjšanja osnove za dohodnino za sredstva, vložena v druga osebna zavarovanja, ki niso navedena, kakor je na primer življenjsko, managersko, rentno ali nezgodno zavarovanje.

## Kateri prejemki so lastna sredstva vzdrževanih družinskih članov?

Če ima vzdrževani družinski član lastne dohodke, se znesek olajšave zmanjša za toliko, kolikor so znašali letni dohodki tega člana. Višina lastnih sredstev se ugotovi tako, da se od bruto dohodka odšteje plačani davek brez upoštevanja normiranih ali dejanskih stroškov.

Znesek olajšave se ne zmanjša za varstveni dodatek k pokojnini, za denarno pomoč za brezposelnost, za družbeno pomoč otrokom, za denarno pomoč kot edini vir preživljanja in denarni dodatek po zakonu o socialnem varstvu, za enkratno pomoč po posebnih predpisih, za otroški dodatek, za prispevek za preživljanje otroka, za štipendije in plačila učencem, dijakom in študentom za opravljeno obvezno praktično delo v vzgojno-izobraževalnem procesu, za prejemke iz naslova plačila za občasno ali začasno opravljanje dela učencev, dijakov in študentov, prejetih prek študentskih ali mladinskih organizacij, ki opravljajo dejavnost na podlagi pogodbe o koncesiji v skladu s predpisi na področju zaposlovanja, in za sorazmerni del družinske pokojnine, ki jo prejema vzdrževani družinski član. ■