

DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB – AMORTIZACIJA NALOŽBENIH NEPREMIČNIN IN STROŠKI UGODNOSTI, KI NE ŠTEJEJO ZA BONITETO

Pojasnilo DURS, št. 4200-91/2007, 9. 11. 2007

Zavezanec v zvezi z izvajanjem Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06) prosi za stališča o naslednjih vprašanjih:

1. Ali se pojasnilo DURS št. 4201-7/2007 z dne 4. 7. 2007 glede davčne obravnave amortizacije, ki se je začela obračunavati leta 2006, nanaša tudi na amortizacijo naložbenih nepremičnin? Ali je torej davčno priznana amortizacija naložbenih nepremičnin, ki so se začele amortizirati v letu 2006, lahko višja od amortizacije za poslovne potrebe?

2. Ali so stroški zagotovitve parkirišč za zaposlene, stroški telekomunikacijske in računalniške opreme za zaposlene in stroški manjših ugodnosti za zaposlene, ki se po 39. členu Zakona o dohodnini ne štejejo za boniteto (zato se tudi dohodnina ne obračuna), davčno priznani?

V zvezi z vprašanji pojasnjujemo:

Ad 1) Pojasnilo DURS št. 4201-7/2007 z dne 4. 7. 2007 glede davčne obravnave amortizacije, ki se je začela obračunavati leta 2006, se nanaša tudi na amortizacijo naložbenih nepremičnin, če so bile zgrajene oziroma so se dejansko začele amortizirati v letu 2006. To pa ne velja za naložbene nepremičnine, ki so bile, v skladu z določbami novih SRS (2006), po stanju na dan 1. 1. 2006 prerazporejene iz opredmetenih osnovnih sredstev med naložbene nepremičnine.

V zgoraj navedenem pojasnilu je navedeno, da so se višje amortizacijske stopnje za davčne namene, kakor so bile obračunane za poslovne namene, lahko uporabljale le pri obračunu davka za leto 2006, in to le za tista opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva, ki so se začela amortizirati v letu 2006. Med ta sredstva se štejejo tudi naložbene nepremičnine, če so se začele amortizirati v letu 2006 in so bile šele v letu 2006 prvič na voljo za uporabo.

Ker se v skladu s prvim odstavkom 33. člena ZDDPO-2, ki se uporablja od 1. januarja 2007, amortizacija prizna kot odhodek v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, pri tem pa se za sredstva, ki so se začela amortizirati pred 1. januarjem 2007, v skladu z določbo 80. člena ZDDPO-2 za davčne namene uporabljajo stopnje, ki so se uporabljale pred 1. januarjem 2007, tudi če so se po določbah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 33/06 – UPB2) uporabljale višje stopnje od tistih v ZDDPO-2, se od naložbenih nepremičnin, ki so se začele amortizirati v letu 2006 in za katere se je za davčne namene uporabila višja amortizacijska stopnja kakor za poslovne namene, le-ta lahko uporablja za davčne namene tudi v letu 2007.

Ad 2) V 30. členu ZDDPO-2, ki ureja nepriznane odhodke, so med davčno nepriznanimi odhodki navedeni tudi stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje, primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost. V drugem odstavku tega člena, v katerem so podrobneje določeni stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje (in ki so davčno nepriznani), pa so pod 1. točko navedeni stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje lastnikov oziroma povezanih oseb, pod 2. točko pa stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje drugih oseb, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na zasebno življenje teh oseb, **razen stroškov za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino.**

35. člen ZDDPO-2, ki ureja plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, v prvem

odstavku določa, da se plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev priznajo kot odhodek v obračunanem znesku. V tretjem odstavku pa je določeno, da se **kot druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo štejejo tudi stroški bonitet, obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino.**

V skladu z 39. členom Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06) je boniteta vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo. Pri tem pa tretji odstavek 39. člena ZDoh-2 **izrecno določa, da se za boniteto po tem zakonu, med drugim, ne štejejo:**

- **ugodnosti manjših vrednosti**, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem pod enakimi pogoji, kakršna je zlasti regresirana prehrana med delom, uporaba prostorov za oddih in rekreacijo, pogostitev ob praznovanju in drugi podobni primeri zagotavljanja običajnih ugodnosti;
- **uporaba parkirnega prostora**, ki ga delodajalec zagotovi delojemalcu ter
- **uporaba telekomunikacijske in računalniške opreme**, ki jo delodajalec zagotovi delojemalcu.

Iz določb ZDDPO-2 izhaja namen zakonodajalca, da strošek podjetja, ki nastane v zvezi z zasebno rabo, ni davčno priznan. Hkrati pa zakon nakazuje, da so stroški za zasebno rabo boniteta, ki je po določbah ZDoh-2 kot dohodek iz delovnega razmerja obdavčena, pri tem pa je za te tri vrste dohodkov, za katere sprašujete, ZDoh-2 izrecno določil, da ne gre za bonitete. Če bi določil, da gre za bonitete, ki niso obdavčene (to bi pomenilo, da je davčna stopnja enaka 0), bi bili ti stroški lahko v celoti tudi davčno priznani odhodki. Zadoščeno bi bilo pogoju, da so dohodki enkrat obdavčeni (čeprav po stopnji 0 %), kar je bilo temeljno izhodišče zakonodajalca pri pripravi ZDDPO-2 in ZDoh-2.

Tako bi ob upoštevanju določb 30. in 35. člena ZDDPO-2 ter 39. člena ZDoh-2, pa tudi ob opredelitvi, da gre v teh treh navedenih primerih za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, lahko sklepali, da se stroški uporabe parkirnega prostora, ki ga delodajalec zagotovi delojemalcu, ter celotni stroški uporabe telekomunikacijske in računalniške opreme, ki jo delodajalec zagotovi delojemalcu, **štejejo med davčno nepriznane odhodke, razen če davčni zavezanec zagotovi podatke o uporabi teh sredstev za zasebne namene in za poslovne namene.** V tem primeru le del stroškov za zasebne namene ne predstavlja davčno priznanih odhodkov.

Na tako opredeljevanje davčno priznanih oziroma nepriznanih odhodkov nakazuje tudi tretji odstavek 30. člena ZDDPO-2, ki določa, da se ne glede na prvi in drugi odstavek tega člena stroški iz 3. točke prvega odstavka tega člena (stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje) priznajo, če gre za odplačno rabo, vendar največ do višine plačila oziroma povračila. Ta tudi določa, da se stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na zasebno življenje, nastali med uporabo teh sredstev za zasebno rabo, ne priznajo sorazmerno takšni rabi.

Če davčni zavezanec ne zagotavlja ločenih evidenc za zasebne in poslovne namene oziroma tako zagotavljanje ni mogoče, **je navedene odhodke treba presojati še po drugih merilih, predvsem z upoštevanjem določb drugega in tretjega odstavka 29. člena ZDDPO-2 ter z upoštevanjem vseh dejstev in okoliščin v vsakem posameznem primeru.** 29. člen ZDDPO-2, ki na splošno ureja odhodke, v prvem odstavku določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. V drugem odstavku pa ta člen določa, da so za pridobitev prihodkov nepotrebni tisti odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

1. niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti;

2. imajo naravo zasebnosti;
3. niso skladni z običajno poslovno prakso.

29. člen ZDDPO-2 tudi določa, da odhodki niso skladni z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje ter primerjavo z drugimi dejavnostmi, dejstvi in okoliščinami. Pri tem je tudi stvar davčnega zavezanca, da v svojih aktih opredeli pravila glede pokrivanja navedenih treh vrst stroškov, pri čemer se bodo ti stroški presojali v vsakem konkretnem primeru. Lahko bodo (v celoti ali delno) tudi davčno priznani odhodki, če bodo pravila primerljiva s pravili v posameznih dejavnostih glede na pretekle in druge izkušnje ter primerljiva z drugimi dejavnostmi, dejstvi in okoliščinami.