

VPRAŠANJA S PODROČJA DDPO (POVEZANE OSEBE, ODPIS TERJATEV)

Pojasnilo DURS, št. 4200-155/2007, 11. 6. 2008

V nadaljevanju odgovarjamo na vprašanja s področja davka od dohodkov pravnih oseb.

1.

Ali se javno podjetje in občina, ki je 100 % lastnik tega javnega podjetja, štejeta za povezani osebi za namene ZDDPO-2 na področju transfernih cen, glede na to, da občina praviloma ni zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb?

V skladu s prvim in drugim odstavkom 17. člena ZDDPO-2 se za povezani osebi štejeta:

- **rezidenta**, če sta povezana tako, da ima en rezident neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem rezidentu ali obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami, ali če imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani v dveh rezidentih neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami;
- **rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost**, če ima ista fizična oseba ali njeni družinski člani v rezidentu najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Po določbi tretjega odstavka 3. člena ZDDPO-2 **Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti niso zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb**, če s tem zakonom ni določeno drugače. Posebna določba, po kateri se v določenih okoliščinah tudi Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti štejejo za rezidente po tem zakonu, je predpisana v tretjem odstavku 70. člena ZDDPO-2 v zvezi z obveznostjo za obračun in plačilo davčnega odtegljaja, to je v primeru, če so Republika Slovenija in lokalne skupnosti v vlogi izplačevalca dohodkov, ki so predmet davčnega odtegljaja.

Iz navedenega izhaja, da se **transakcije v razmerju javno podjetje – lokalna skupnost ne obravnavajo kot transakcije med povezanimi osebami po 17. členu ZDDPO-2**, ker ta določba v okviru urejanja davčne osnove pri poslovanju med povezanimi osebami opredeljuje povezave v razmerju rezident – rezident oziroma rezident – fizična oseba, ki opravlja dejavnost, samoupravna lokalna skupnost pa ni zavezanec (rezident) za davek od dohodka pravnih oseb. **V primeru transakcij med dvema rezidentoma, v katerih ima lokalna skupnost neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delež, pa gre za povezani osebi** (ker ima v njih delež ista pravna oseba, za katero pa ni nujno, da je zavezanec po ZDDPO-2).

2.

V kakšnem obsegu javno podjetje poroča o transakcijah s povezanimi osebami (druga javna podjetja in zavodi, katerim opravlja storitve gospodarskih javnih služb in katerih ustanovitelj je ista občina)? Vprašanje je enako tudi z vidika javnih zavodov.

Javna podjetja in zavodi kot rezidenti po ZDDPO-2 se štejejo za povezane osebe, če izpolnjujejo pogoje iz 17. člena tega zakona. Zavezanec, povezana oseba po tem členu mora po drugem odstavku 18. člena ZDDPO-2 **na zahtevo davčnega organa v postopku davčnega nadzora predložiti** podatke v zvezi z določitvijo primerljivih tržnih cen v roku in na način v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek. To pomeni, da ni

potrebno vnaprej pripravljati dokumentacijo v zvezi s transfernimi cenami, ampak jo bo potrebno predložiti v teku davčnega nadzora, če bo davčni organ to zahteval.

Pri poslovanju med rezidenti je potrebno upoštevati, da je potrebno izvesti prilagoditev prihodkov in/oziroma odhodkov, ki niso skladni s primerljivimi tržnimi le v dveh primerih:

- ko gre za transakcije med povezanima osebama, rezidentom in fizično osebo, ki opravlja dejavnost, kar je potrebno, ker gre za osebi, ki sta obdavčeni po različnih davčnih režimih (po ZDDPO-2 oziroma po ZDoh-2) in
- ko gre za transakcije med rezidentoma, povezanima osebama, in to le v primerih, ko vsaj eden od rezidentov:
 - izkazuje v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, nepokrito izgubo iz preteklih let ali
 - plačuje davek po stopnji 0 % oziroma po nižji stopnji od tiste v 60. členu ZDDPO-2 ali
 - je oproščen plačevanja davka po ZDDPO-2.

V primerih, ko se zavodi ali druge osebe iz 9. člena ZDDPO-2 ukvarjajo tudi z oproščeno dejavnostjo, morajo vedno opraviti prilagoditev transfernih cen na višino primerljivih tržnih cen. Iz vprašanja izhaja, da gre pri opravljanju storitev gospodarskih javnih služb praviloma za enake cene po raznih, s strani občin potrjenih cenikih. Iz tega sklepamo, da se enake cene zaračunavajo vsem strankam, kar pomeni, da bo verjetno mogoče na osnovi notranje primerjave pogojev transakcij s pomočjo uporabe metode primerljive proste cene ugotoviti, da so cene skladne s primerljivimi tržnimi cenami, za katere se štejejo cene, določene s ceniki.

3.

Ali se npr. neka storitev, ki jo javno podjetje opravi brezplačno za občino, šteje za prikrito izplačilo dobička in (v povezavi s prvim vprašanjem) ali se to za javno podjetje šteje kot davčno nepriznani odhodek?

Po 7. točki prvega odstavka 74. člena ZDDPO-2 se za dohodke, podobne dividendam šteje tudi prikrito izplačilo dobička, ki se opravi osebi, ki ima neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru izplačevalca ali obvladuje izplačevalca na podlagi pogodbe ali na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami. Za prikrito izplačilo dobička se šteje vsako nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec prej opredeljeni osebi, zlasti zagotovitev vseh oblik sredstev in opravljanje storitev, vključno z odpustom dolga, brez plačila ali po ceni, ki je nižja od primerljive tržne cene iz 16. in 17. člena tega zakona, ali plačila za sredstva in storitve, če sredstva niso bila prevzeta ali storitve niso bile opravljene. Za prikrito izplačilo dobička se štejejo tudi obresti na posojila, dana po nižji ali prejeta po višji obrestni meri, kot znaša priznana obrestna mera iz 19. člena tega zakona, in obresti od presežka posojil iz 32. člena tega zakona.

Kot **prikrito izplačilo dobička** se torej obravnavajo vse navedene vrste izplačil, **ki jih zavezanec po ZDDPO-2 izplača katerikoli osebi (tudi osebi, ki ni zavezanec po tem zakonu)**, ki ima neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru izplačevalca ali obvladuje izplačevalca na podlagi pogodbe ali na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička, se pri ugotavljanju davčne osnove obravnavajo kot davčno nepriznani odhodki, kot je izrecno določeno v 1. točki prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2. Na splošno pa je potrebno upoštevati, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. Po splošnem načelu, ki

ga določa 29. člen ZDDPO-2, se za davčne namene priznajo samo tisti odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov in se zato ne priznajo, so odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti, imajo značaj privatnosti, ali niso skladni z običajno poslovno prakso.

Glede na to, da so dohodki, podobni dividendam iz 74. člena ZDDPO-2 tudi predmet davčnega odtegljaja po 70. členu tega zakona, pa je v obravnavanem primeru potrebno upoštevati še določbo drugega odstavka 70. člena ZDDPO-2, po kateri se davek ne izračuna, odtegne in plača od navedenih dohodkov, plačanih Sloveniji ali samoupravni lokalni skupnosti v Sloveniji ali zavezancu rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko.

4.

Ali lahko davčni zavezanec po ZDDPO-2 avtomatično upošteva 1 % obdavčljivih prihodkov oziroma povprečje treh utemeljenih letnih odpisov kot davčno priznani odpis terjatev, in v povezavi s tem, ali mora utemeljenost odpisov dokazovati zgolj za odpise, ki presegajo 1 % obdavčljivih prihodkov oziroma povprečje treh letnih odpisov?

Pravila obravnavanja prevrednotenja in odpisa poslovnih terjatev so določena v 21. členu ZDDPO-2. Po določbi prvega odstavka tega člena se odhodki prevrednotenja (popravki vrednosti) terjatev zaradi oslabitve priznajo v obračunanih zneskih v skladu z 12. členom tega zakona (torej v zneskih, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida v skladu z računovodskimi standardi), vendar v posameznem davčnem obdobju znesek teh odhodkov ne sme presegati tistega od navedenih zneskov, ki je nižji: ali zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev **pod pogoji iz šestega odstavka tega člena**, ali zneska, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja.

Odhodki prevrednotenja terjatev, ki v skladu s prej navedeno določbo niso bili priznani, se priznajo ob dejanskem odpisu celote ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oziroma poravnane, pod pogoji iz šestega odstavka tega člena. V skladu s šestim odstavkom 21. člena ZDDPO-2 se odpis terjatev prizna kot odhodek v naslednjih okoliščinah:

- če je odpis opravljen na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave, v delu, v katerem terjatve niso bile poplačane oziroma niso bile poplačane v celoti,
- če je odpis opravljen na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka za poplačilo terjatev, če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatev, oziroma če dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za doseg poplačila terjatev, oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni.

Odpis terjatev, ki ni opravljen pod zgoraj navedenimi pogoji, se ne prizna kot odhodek za davčne namene.

Na navedene pogoje iz šestega odstavka 21. člena ZDDPO-2 je vezana tudi določba sedmega odstavka tega člena, ki nalaga preverjanje izpolnjevanja navedenih pogojev in prilagoditev davčne osnove tudi v obdobju dejanskega odpisa terjatev za že uveljavljene odhodke prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve v preteklih davčnih obdobjih. **Tako se davčna osnova ob odpisu terjatev poveča za odhodke prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve, ki so bili priznani na podlagi prvega odstavka 21. člena ZDDPO-2 v preteklih davčnih obdobjih, če se odpis terjatev ne opravi pod pogoji iz šestega odstavka tega člena.**