

DAVČNA OBRAVNAVA PRIHODKOV OD PRODAJE NEPREMIČNINE ZBORNICE ZAVODU

Pojasnilo DURS, št. 4200-79/2010, 24. 9. 2010

Pravna oseba, ki je statusno-pravno organizirana kot zbornica, namerava prenesti nepremičnino na zavod, ki je organiziran kot zasebni zavod in je v 100 odstotni lasti zbornice. Tako zbornica kot zavod opravljata oproščeno in obdavčeno dejavnost z vidika davka od dohodkov pravnih oseb. Prva možnost je prenos nepremičnine na podlagi kupoprodajne pogodbe, ki bi jo sklenila zbornica in zavod, in na podlagi katere bi se zavod vpisal kot lastnik nepremičnine v zemljiško knjigo. Ob prodaji naložbene nepremičnine bo zbornica izkazala prihodke/odhodke v višini razlike med prodajno ceno naložbene nepremičnine in knjigovodsko vrednostjo naložbene nepremičnine, zavod pa bo v svojih poslovnih knjigah izkazal odliv denarnih sredstev in evidentiral osnovno sredstvo.

V nadaljevanju so podani odgovori na zastavljena vprašanja splošne narave, brez poznavanja zavezancev in drugih pomembnih dejstev primera, zato je za presojo ustreznosti davčne obravnave v konkretni situaciji potrebno upoštevati vsa dejstva in okoliščine konkretnega primera v celoti.

1. Ali bi se prihodki, ki bi jih zbornica ustvarila s prodajo naložbene nepremičnine zavodu, obravnavali kot pridobitni prihodki zbornice in bi bili sestavni del njene davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb? Kakšna vrednost nepremičnine bi se v tem primeru upoštevala za davčne namene, ali vrednost, ki je izkazana v poslovnih knjigah zbornice, ali vrednost, izkazana v poslovnih knjigah zbornice, povečana za znesek amortizacije, ki v preteklih letih ni bil upoštevan v davčni osnovi, ker je bila amortizacija oziroma sorazmerni del amortizacije izvzet iz davčne osnove?

Prihodki iz prodaje naložbene nepremičnine se štejejo za pridobitne prihodke zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2, ki je tudi zbornica, če izpolnjuje pogoje za oprostitvev davka po tem členu, zato se ti prihodki ne izvzamejo iz davčne osnove po 27. členu tega zakona. Prihodki se izkažejo v višini razlike med prodajno in davčno vrednostjo nepremičnine, ki je enaka knjigovodski vrednosti nepremičnine, razen v primeru, če v preteklih obdobjih obračunana amortizacija za poslovne namene ni bila v celoti davčno priznana, ker je bila obračunana po višji amortizacijski stopnji od davčno priznane.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09 in 43/10) v 9. členu določa oprostitvev plačila davka od dohodkov pravnih oseb za zavezanca, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Med zavezanci, ki se davčno obravnavajo v skladu z 9. členom ZDDPO-2, so tudi zbornice in zavodi, če izpolnjujejo določene pogoje za oprostitvev (tj. če je zavezanec v skladu s posebnim zakonom ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti in tudi dejansko posluje skladno z namenom ustanovitve in delovanja). Izpolnjevanje navedenih pogojev za oprostitvev se ugotavlja od primera do primera.

Oprostitvev plačila davka za zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2 velja le za nepridobitno dejavnost. V zvezi s tem je z vidika vpliva na davčno osnovo pomembna posebna določba 27. člena ZDDPO-2, ki določa, da se pri določanju davčne osnove zavezanca iz 9. člena prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzemajo iz davčne osnove.

Po Pravilniku o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Uradni list RS, št. 109/07 in 68/09), ki podrobneje opredeljuje, kaj se šteje za pridobitno ali nepridobitno dejavnost in določa najpogostejše primere dohodkov, ki se pri zavezancu iz 9. člena ZDDPO-2 štejejo za pridobitne oziroma nepridobitne prihodke, se za pridobitne dohodke

štejejo tudi dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev (šesta alineja 4. člena navedenega pravilnika).

Pri ugotavljanju davčne osnove po ZDDPO-2 se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, če ta zakon ne določa drugače. Posamezne določbe glede priznavanja prihodkov in odhodkov veljajo za vse zavezance po ZDDPO-2, tudi za zavezance po 9. členu tega zakona.

To velja tudi glede ureditve priznavanja amortizacije za davčne namene. V skladu s 33. členom ZDDPO-2 se amortizacija prizna kot odhodek v znesku, ki je izkazan v računovodskih izkazih v skladu z računovodskimi standardi, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in določenih najvišjih amortizacijskih stopenj iz petega odstavka tega člena. Če je stopnja amortizacije za poslovne namene višja kot za davčne namene (ob pogoju enakomernega časovnega amortiziranja) in zato v posameznem davčnem obdobju obračunana amortizacija preseže davčno priznani znesek, se presežni znesek amortizacije kot davčni odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih, do dokončnega amortiziranja oziroma do odtujitve sredstva. V tem primeru se pri predčasni odtujitvi sredstva prihodki in odhodki za davčne namene, ki se vključujejo v davčno osnovo, izračunajo ob upoštevanju davčne in ne knjigovodske vrednosti sredstva (kot davčna vrednost se šteje nabavna vrednost, zmanjšana za amortizacijo, obračunano na način in po stopnjah iz ZDDPO-2). Pomeni, da v primeru obračunavanja amortizacije za poslovne namene na enak način kot je določeno za davčne namene, tj. po stopnjah, ki niso višje od predpisanih najvišjih letnih amortizacijskih stopenj, ne pride do razlik med davčno in knjigovodsko vrednostjo sredstva.

Posebna določba, ki velja samo za zavezance iz 9. člena, je že omenjeni 27. člen ZDDPO-2. Bistveno za ureditev po tem členu je, da se obenem, ko se v posameznem davčnem obdobju iz davčne osnove izvzamejo prihodki od nepridobitne dejavnosti, izvzamejo tudi stroški oziroma odhodki te dejavnosti (dejanski ali sorazmerni). Navedena določba sledi temeljnemu davčnemu pravilu iz 29. člena ZDDPO-2, da se pri ugotavljanju davčne osnove priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. To v obravnavanem primeru pomeni, da prihodkov od prodaje nepremičnine, ki se v tekočem obračunskem obdobju v celoti vključijo med prihodke od pridobitne dejavnosti zbornice, ne morejo zniževati odhodki, ki so bili v preteklih letih v deležu nepridobitne dejavnosti izvzeti iz davčne osnove, ker tudi ustrezni prihodki od nepridobitne dejavnosti niso bili vključeni v obdavčitev.

2. Ali mora zbornica ob prodaji nepremičnine zavodu v davčnem obračunu za davek od dohodkov pravnih oseb povečati davčno osnovo na nivo primerljivih tržnih cen? V obravnavanem primeru gre namreč za transakcijo med povezanimi osebama rezidentoma, ki sta oba oproščena plačila davka po 9. členu ZDDPO-2.

Navedeno vprašanje se nanaša na določbo šestega odstavka 17. člena ZDDPO-2, ki v zvezi s četrnim in petim odstavkom tega člena določa, da se pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov rezidenta iz poslov med dvema rezidentoma, ki sta povezani osebi po tem členu, davčna osnova ne poveča oziroma zmanjša, razen če eden od rezidentov:

1. v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj; ali
2. plačuje davek po tem zakonu po stopnji 0 % oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje po 60. členu tega zakona; ali
3. je oproščen plačevanja davka po tem zakonu.

Sklicujete se na že izdano pojasnilo št. 4200-45/2010-2 01034-01, z dne 31. 3. 2010, v katerem je bilo v zvezi z okoliščino iz 1. točke šestega odstavka 17. člena ZDDPO-2

zavzeto stališče, da v primeru povezanih oseb rezidentov po ZDDPO-2, ko oba rezidenta v davčnem obdobju izkazujeta preteklo davčno izgubo, ni potrebno prilagajanje davčne osnove pri obračunu DDPO, z obrazložitvijo, da iz navedene zakonske določbe izhaja, da je prilagajanje davčne osnove določeno le, ko je eden izmed rezidentov, ki se šteje za povezano osebo z drugim rezidentom, v posebnem davčnem položaju.

Izpostavljate dilemo, ali se navedeno pojasnilo lahko uporabi tudi v obravnavanem primeru prodaje nepremičnine zbornice zavodu, ker sta oba zavezanca oproščena plačevanja davka po 9. členu ZDDPO-2, po drugi strani pa zbornica glede konkretne transakcije ni v davčno ugodnejšem položaju, saj ne gre za oproščeno transakcijo.

Pojasnjujemo naslednje:

Prihodki od prodaje nepremičnine se v vsakem primeru štejejo za prihodke od pridobitne dejavnosti, in tudi rezident, ki je zavezanec po 9. členu ZDDPO-2, od teh prihodkov dejansko ni oproščen plačevanja davka. Zato mora zbornica ob prodaji nepremičnine zavodu, tj. rezidentu, če je (delno ali v celoti) oproščen plačevanja davka po 9. členu ZDDPO-2, opraviti prilagoditev davčne osnove na nivo primerljivih tržnih cen.

Določbo šestega odstavka 17. člena ZDDPO-2 je v skladu z namenom zakonodajalca potrebno razumeti tako, da se prilagoditev davčne osnove po četrtem in petem odstavku tega člena ne opravi v primeru transakcij med dvema rezidentoma, ki sta povezani osebi, če sta oba rezidenta v enakem davčnem položaju, tj. če oba rezidenta plačujeta davek po predpisani davčni stopnji in je s tem izpolnjen pogoj, da gre v celoti za davčno nevtralno transakcijo. Za davčno nevtralno transakcijo z vidika proračuna pa se šteje transakcija, pri kateri se pri enem rezidentu zaradi uporabe transfernih cen davčna osnova zniža za enak znesek, kot se pri drugem davčnem zavezancu na ta račun davčna osnova poveča. Učinki se ugotavljajo v vsakem primeru posebej.

Posebna okoliščina, za katero se predpostavlja, da prihaja do določenih učinkov zaradi uporabe transfernih cen med rezidentoma, ki sta povezani osebi, je tudi v primeru iz 3. točke šestega odstavka 17. člena ZDDPO-2. *Tudi v primeru medsebojnih transakcij med rezidentoma, ki sta oba zavezanca po 9. členu, običajno ne gre v celoti za davčno nevtralne transakcije, glede na to, da v primeru oprostitve po 9. členu ZDDPO-2 ne gre za popolno davčno oprostitve, temveč jo posamezni zavezanec dejansko lahko uveljavlja le v deležu nepridobitne dejavnosti.*