

POJASNILO V ZVEZI Z OBDAVČITVIJO ODVETNIŠKIH STORITEV

Pojasnilo DURS, št. 4200-287/2012, 9. 3. 2012

Davčna uprava Republike Slovenije je v letu 2011 uvedla Projekt vzpostavitve davčnega inšpekcijskega nadzora odvetnikov, notarjev in pravnih svetovalcev, v okviru katerega je že začela z nadzorom pravilnosti in pravočasnosti plačevanja davčnih obveznosti v odvetniški dejavnosti.

Na podlagi prejetih vprašanj v nadaljevanju podajamo pojasnila glede:

1. pripoznavanja prihodkov od opravljenih odvetniških storitev,
2. pripoznavanja prihodkov od vnaprej zaračunanih odvetniških storitev,
3. priznavanja odhodkov v zvezi z odvetniškimi storitvami, ki so opravljene pro bono in
4. pripoznavanje prihodkov v primeru določanja nagrade v odstotku od na sodišču prisojenega zneska.

1. Pripoznavanje prihodkov od opravljenih odvetniških storitev

Odvetniška tarifa za sodne postopke (ki niso kazenski) pozna dve vrsti nagrade, in sicer nagrado za postopek in nagrado za narok. Nagrada za postopek se v posamezni fazi sodnega postopka (postopek pred sodiščem prve stopnje, pritožbeni postopek in postopek z izrednimi pravnimi sredstvi) lahko obračuna le enkrat in pokriva vse pisne vloge v postopku, ter tudi vsa druga opravila odvetnika, ki so povezana s postopkom. Podobno velja tudi za nagrado za narok po tarifni št. 3102 Zakona o odvetniški tarifi – ZOdvT (Uradni list RS, št. 67/08 in 35/09), ki se skladno z načelnim mnenjem Vrhovnega sodišča RS (VS0014128 z dne 14.4.2011) obračuna le enkrat in velja za vse naroke v posamezni fazi postopka (prva stopnja, višje sodišče), razen v primeru, ko na odvetnika ni preneseno pooblastilo za zastopanje v celotnem postopku in nagrade nastanejo za vsako opravilo posebej. Ker lahko med vložitvijo prve in zadnje vloge oziroma med prvim in zadnjim narokom v posameznem postopku mine tudi nekaj let, se postavlja vprašanje, kdaj je potrebno nagrado za postopek oziroma narok všteti med prihodke, če se odvetniške storitve skladno z 9. členom ZOdvT zaračunajo šele ko zapadejo v plačilo*. Ker posamezna faza postopka lahko traja tudi več let, bi pripoznanje prihodkov ob koncu posamezne faze postopka pomenilo nesorazmerno prerazporeditev prihodkov in s tem neenakomerni poslovni izid, ob dejstvu, da so posamezne storitve v okviru ene faze dejansko že bile opravljene. Odvetniki sprašujejo, ali se prihodki pripoznajo po prodajnih cenah nedokončanih storitev glede na njihovo stopnjo dokončnosti v skladu s SRS (2006) 18.15.?

Pojasnjujemo naslednje:

Prihodki od storitev, ki so obdavčljivi po določbah Zakona o dohodnini - ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB7) in Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 43/10 in 59/11), se v skladu s SRS (2006) 18.15. merijo po prodajnih cenah dokončanih storitev ali po prodajnih cenah nedokončanih storitev glede na stopnjo njihove dokončnosti, navedenih v računih ali drugih listinah.

Na podlagi prodajnih cen dokončanih storitev se določa velikost prihodkov od storitev, ki se opravijo z enkratnim dejanjem, ali od storitev, ki se ne opravijo z enkratnim dejanjem in se štejejo za dokončane, če so opravljena vsa pomembnejša dejanja, potrebna za njihovo dokončanje.

Na podlagi prodajnih cen nedokončanih storitev se določa velikost prihodkov od opravljenih storitev, ki so vezane na izvedbo več samostojnih dejanj, tako da se lahko prihodki pripoznajo sorazmerno z njihovim dokončevanjem. Po tej metodi se prihodki pripoznajo v obračunskem obdobju, v katerem so storitve opravljene. Če so odvetniške storitve povezane z izvršitvijo več samostojnih dejanj – pravnih opravil in se vsako

dejanje lahko ovrednoteni na podlagi zakona, ki ureja vrednotenje, obračunavanje in plačila odvetniških nagrad in izdatkov, se prihodki pripoznajo sorazmerno s stopnjo dokončnosti posla na podlagi prodajnih cen nedokončanih storitev. V tem primeru se prihodki pripoznajo, ko je vsako posamezno samostojno dejanje – pravno opravilo v okviru odvetniške storitve, opravljeno. Izpolnjevanje pogojev za pripoznanje prihodkov se ugotavlja v vsakem posameznem primeru na osnovi dejstev in okoliščin.

Ne glede na to, ali se prihodki merijo po prodajnih cenah dokončanih storitev ali po prodajnih cenah nedokončanih storitev, se prihodki pripoznajo, če ni nikakršnih pomembnih dvomov glede tega, ali bo storitev opravljena in plačana ter ni nikakršne pomembne negotovosti glede stroškov, ki so ali bodo nastali pri opravljanju storitev. V skladu s SRS (2006) 18.11. se prihodki od storitev izkazujejo:

- če je znesek prihodkov mogoče zanesljivo oceniti. Prihodke je mogoče zanesljivo oceniti, če so stranke v poslu sporazumejo o pravicah vsake stranke v zvezi s storitvijo, ki naj bi jo stranke opravile oziroma prejele, izmenjanih nadomestilih in načinu ter pogojih poravnave;
- če je verjetno, da bodo v podjetje pritekale gospodarske koristi, povezane s poslom. Verjetnost pritekanja gospodarskih koristi je povezana z verjetnostjo, da bodo storitve tudi plačane;
- če je mogoče zanesljivo izmeriti stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom. Pomembnih negotovosti v zvezi s stroški ni, če so le-ti v skladu s temeljnimi kakovostnimi značilnostmi računovodenja evidentirani v poslovnih knjigah zavezanca ter zavezanec pri določitvi zneska upošteva knjigovodske listine ali drugo verodostojno dokumentacijo, s katero razpolaga.

Če pogoji za pripoznavanje prihodkov od storitev niso izpolnjeni, se prihodki pripoznajo le do obsega pripoznanih odhodkov, saj je kljub temu, če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti verjetno, da bo podjetje pokrilo stroške posla. Če pogoji za pripoznavanje prihodkov od storitev niso izpolnjeni in ni verjetno, da bodo nastali stroški pokriti, se prihodki ne pripoznajo.

Iz navedenega sledi, da je za upravičenost do izkazovanja prihodkov pomembno izpolnjevanje pogojev iz SRS (2006) 18.11. Na pripoznavanje prihodkov tako ne vplivajo dejavniki, kot so na primer obstoj pisnih oziroma formalnih evidenc o sklenjenih poslih, datum izdaje računov, datum prejema plačila ali datum zapadlosti v plačilo.

Nekatera sodišča prve stopnje so v preteklosti odvetnikom priznavala nagrado za vsak narok, druga pa le eno nagrado ne glede na število opravljenih narokov. V prvem primeru se prihodki pripoznajo v skladu z načelom nastanka poslovnega dogodka ter po prodajnih cenah dokončanih storitev. V drugem primeru, ko je odvetniku priznana le ena nagrada za vse naroke, pri čemer se števila narokov ne da oceniti, se po določbah SRS (2006) 18.11. pripoznajo prihodki v skladu z načelom nastanka poslovnega dogodka ter po prodajnih cenah nedokončanih storitev. Če stroškov (npr. zaradi nedoločljivega števila narokov) ni mogoče zanesljivo izmeriti, pogoji za pripoznanje prihodkov niso izpolnjeni, zato se prihodki pripoznajo do obsega pripoznanih odhodkov.

2. Vnaprej zaračunane odvetniške storitve

Postavlja se tudi vprašanje pripoznavanja prihodkov, ko odvetnik stranki zaračuna znesek že na prvem srečanju, pa ne gre za predujem, ki ga po 10. členu** ZOdvT odvetnik sme zahtevati le za že nastale nagrade ali že nastale in predvidene stroške (potne stroške, ptt stroške,...). Prejeti zneski nimajo podlage v opravljenih odvetniških storitvah, niti ne gre za predujme po ZOdvT.

Pojasnjujemo naslednje:

V skladu s 5. točko Uvoda v SRS je treba računovodske izkaze sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Pri takšnem računovodenju se poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo, in ne ob plačilu. Prihodki se pripoznajo na podlagi neposredne povezave nastanka stroškov ali odhodkov.

SRS (2006) 18 določa, da se prihodki od opravljanja storitev merijo po prodajnih cenah dokončanih storitev ali po prodajnih cenah nedokončanih storitev glede na stopnjo njihove dokončanosti. Izpolnjevanje pogojev za pripoznanje prihodkov v primeru vnaprej zaračunanih odvetniških storitev se ugotavlja v vsakem posameznem primeru na osnovi dejstev in okoliščin.

Če se prihodki merijo po prodajnih cenah nedokončanih storitev in so storitve plačane v celoti, čeprav niso dokončane, je treba prihodke pripoznati le v višini dokončanja del, v ostalem delu pa se jih časovno razmejiti. Tudi po določbah Mednarodnega računovodskega standarda 18, na uporabo katerega napotuje tudi SRS (2006) 18, je v primerih opravljanja storitev, če izida posla ni mogoče zanesljivo oceniti (npr. če ni mogoče oceniti bodočih stroškov), treba prihodke pripoznati le do obsega pripoznanih odhodkov, ki so nadomestljivi. V 26. točki MRS 18 je določeno, da če izida posla, katerega del je opravljanje storitev, ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba prihodke pripoznati le do obsega pripoznanih odhodkov, ki so nadomestljivi. Na zgodnejših stopnjah posla njegovega izida ni mogoče zanesljivo oceniti, zato se prihodki pripoznajo le do obsega nastalih stroškov, za katere se pričakuje, da jih bo mogoče pokriti.

Pri davčni obravnavi na prvem srečanju zaračunanih zneskov v primeru merjenja prihodkov po prodajnih cenah dokončanih storitev (odvetniške storitve, ki se opravijo z enkratnim dejanjem), je potrebno izhajati iz vsebine (dejstev in okoliščin) pogodbe med stranko in odvetnikom v vsakem posameznem primeru. Za razliko od določb ZOdvT se v obračunskem obdobju prejeti zneski za storitve, ki bodo opravljene ter zaračunane v naslednjem obračunskem obdobju, v skladu s SRS (2006) 12.39. obravnavajo kot prejeti predujmi. Kratkoročno odloženi prihodki so po SRS 12 zaračunani ali celo plačani zneski storitev, če storitve v zvezi z njimi še niso bile opravljene, vendar zaradi tega ni običajnih obveznosti do kupcev, ki bi se šteli kot dobljeni predujmi. Kratkoročno odloženi prihodki, in ne obveznosti za predujme, se pojavljajo le pri storitvah, ki se opravljajo več mesecev in katerih plačnik ne more odstopiti od pogodbe, ali če je upravičenost do priznanja prihodkov v davčnem obdobju v trenutku prejema plačila še dvomljiva. Če se prihodki ne pripoznajo, se v skladu z načelom vzporejanja prihodkov in odhodkov ne pripoznajo niti odhodki.

3. Priznavanje odhodkov v zvezi z odvetniškimi storitvami, ki so opravljene pro bono

Odvetniki prosijo za stališče glede davčnega priznavanja odhodkov, če so odvetniške storitve opravljene pro bono. Vprašanje se nanaša na obravnavanje odhodkov zavezanca, ki nastajajo iz naslova pro bono del, saj v teh primerih nastalih odhodkov ne pokrivajo ustvarjeni prihodki.

Pojasnjujemo naslednje:

Odhodki, nastali v zvezi z izvajanjem pro bono storitev, nastanejo v zvezi z dejavnostjo zavezancev in so povezani z delovanjem in poslovanjem odvetnikov, zato so lahko tudi davčno priznani.

Skladno z 12. členom ZDDPO-2 se pri ugotavljanju davčne osnove (dobička) zavezanca upoštevajo prihodki in odhodki, kot se ugotovijo 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. Za ugotavljanje dobička pa se skladno z 29. členom

ZDDPO-2 priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu.

Odvetnik je upravičen do plačila za svoje delo in do povračila stroškov v zvezi z opravljenim delom po odvetniški tarifi. Odvetniška tarifa je določena z Zakonom o odvetniški tarifi. Stroški odvetniške storitve so vsota odvetniških nagrad, ki po zakonu pripadajo odvetniku za opravljeno storitev, in izdatkov, posebej določenih v 6. delu Tarife.

Upoštevajoč določbe Odvetniške tarife, je odvetniška storitev delo, ki ga opravi odvetnik za stranko, poleg odvetniške storitve pa mora stranka plačati še izdatke. Odvetniški izdatki in odvetniške storitve skupaj pa predstavljajo stroške zastopanja. Glede na navedeno odvetnik stranki lahko odpusti le plačilo storitve, ne pa tudi izdatkov (potni stroški, dnevnice, poštnine,...). Od interpretacije pomena besede pro bono delo je torej odvisno, ali o njem govorimo tudi takrat, ko stranka odvetniku povrne stroške, ki jih je imel z izdatki.

Davčno se ne priznajo odhodki, ki v skladu z drugim odstavkom 29. člena ZDDPO-2 niso potrebni za pridobitev prihodkov, to pa 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 in niso skladni z običajno poslovno prakso. Če iz dejstev in okoliščin izhaja, da je eden izmed pogojev izpolnjen, se odhodki davčno ne priznajo.

Odhodki, nastali v zvezi z izvajanjem pro bono storitev, nastanejo v zvezi z dejavnostjo zavezancev in so povezani z delovanjem in poslovanjem odvetnikov, zato so lahko po prvi in drugi točki 29. člena ZDDPO-2 tudi davčno priznani. Tretja točka drugega odstavka 29. člena ZDDPO-2 določa, da se kot odhodke prizna tiste odhodke, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da niso neskladni z običajno poslovno prakso. Glede na strokovna pravila in pravila poslovanja odvetnikov, so pro bono aktivnosti lahko skladne z običajno poslovno prakso, in se odhodke v zvezi s temi aktivnostmi kot take lahko obravnava tudi za potrebe ZDDPO-2.

V skladu z navedenim se odhodki, nastali pri aktivnostih, ki jih odvetniki izvajajo pro bono, na podlagi dejstev in okoliščin v vsakem posameznem primeru lahko davčno priznajo v skladu z drugim odstavkom 29. člena ZDDPO-2, pri čemer mora zavezanec za tako opravljene storitve imeti dokaze, to je verodostojne knjigovodske listine v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi.

4. Pripoznavanje prihodkov v primeru določanja nagrade v odstotku od na sodišču prisojenega zneska

Odvetniki prosijo za stališče v zvezi s pripoznavanjem prihodkov v primerih, ko se v premoženjskopravnih zadevah s strankami dogovorijo, da bodo namesto plačila po odvetniški tarifi prejeli nagrado v odstotku od zneska, ki ga bo sodišče prisodilo stranki.

Pojasnjujemo naslednje:

Terjatve za nagrado v odstotku od prisojenega zneska in s tem v zvezi prihodki se v skladu s SRS (2006) ne pripoznajo.

V primeru določanja nagrade v odstotku od zneska, ki ga bo sodišče prisodilo stranki, prihodkov ni mogoče zanesljivo izmeriti, saj je nastanek obveznosti plačila odvisen od nastopa pogoja ali bo odvetnik oziroma stranka v postopku uspela. Če odvetnik v zadevi ne bo uspel, ne bo nastala terjatev za plačilo odvetniških storitev. Tudi v primeru, da odvetnik oziroma stranka v postopku uspe, se do pravnomočne ugotovitve sodišča ne ve, kakšen bo znesek. Po našem mnenju v primerih nagrad v odvisnosti od uspeha postopka

pride do izpolnjevanja pogojev za pripoznavanje prihodkov šele ob pravnomočni sodbi sodišča, s katero je ugodeno premoženjskemu zahtevku stranke.

Pogojno sredstvo je v skladu s SRS (2006) 12.34. točko g) možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katerega obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih zavezanec ne obvladuje v celoti. Terjatve do strank odvetnikov, ki so odvisne od prisojenega zneska oziroma pravnega postopka z negotovim izidom, so primer pogojnega sredstva. Pogojna sredstva (v tem primeru terjatev za nagrado v odstotku od prisojenega zneska) se ne pripoznajo, tudi če je pritok gospodarskih koristi (plačilo za opravljene odvetniške storitve) verjeten, vendar ni res gotov. Pogojna sredstva se ne pripoznavajo, ker bi to lahko povzročilo pripoznavanje prihodkov, ki ne bodo nikoli uresničeni. Če postane uresničitev prihodkov gotova, zadevno sredstvo ni pogojno in ga je ustrezno pripoznati.

Pogojno sredstvo (v tem primeru terjatev za nagrado v odstotku od prisojenega zneska na eni strani in prihodki na drugi) se v skladu s SRS (2006) ne pripozna. Izpolnjevanje pogojev za pripoznanje prihodkov v primeru določanja nagrade v odstotku od na sodišču prisojenega zneska se presoja v vsakem posameznem primeru na osnovi dejstev in okoliščin.

OPOMBE:

1) Stroški odvetniške storitve zapadejo v plačilo, ko odvetnik izvrši vsa opravila, ki izhajajo iz mandatnega razmerja med njim in stranko oziroma naročnikom storitve. Če odvetnik opravlja storitve v sodnem postopku, zapadejo stroški njegove storitve v plačilo, ko je izdan sklep o stroških postopka.

2) Če odvetnik deluje v okviru brezplačne pravne pomoči, kot odvetnik, postavljen po uradni dolžnosti ali opravlja storitve za stranko, ki mora poslovati v skladu z zakonom, ki ureja izvrševanje proračuna Republike Slovenije za tekoče leto, se zapadlost stroškov njegove storitve določi po zakonu, ki ureja izvrševanje proračuna Republike Slovenije za tekoče leto.

*** Odvetnik lahko od svoje stranke pred zaključkom postopka zahteva plačilo primerne predujma za že nastale nagrade ter že nastale in predvidene izdatke. O prejemu predujma mora stranki izdati potrdilo.*