

Ali ima en poslovni dogodek res vedno vpliv na dve ali več vrst davkov?

Povsem običajno je že postalo, da davčni organ v davčnih inšpekcijskih pregledih svoje ugotovitve »naveže« na dve ali celo več vrst davkov. Napisano poenostavljeno to pomeni, da se iz naslova ene ugotovljene nepravilnosti v davčni inšpekciji, davčna obveznost poveča iz naslova dveh ali celo več vrst davkov (DDV, katera od podvrst dohodnine, davek od dohodkov pravnih oseb). Zelo pogosti so denimo naslednji primeri:

- Davčni organ meni, da je zaposlenec prejel ugodnost (boniteto) od svojega delodajalca; posledica te ugotovitve so davčno nepriznani odhodki (dodatna obveznost za davek od dohodkov pravnih oseb) in dohodninska obveznost za zaposlenca (pohvalno je, da predlog novega ZDDPO predvideva, da bodo odhodki od katerih je bila plačana dohodnina davčno priznani odhodki, kar pomeni da ne bodo dvakrat obdavčeni kot doslej) ali
- Nabava določenih sredstev ali storitev, ki po mnenju davčnega organa niso nujne za poslovanje davčnega zavezanca oz. z njihovo uporabo ne dosegamo obdavčljivih prihodkov; posledica te ugotovitve so davčno nepriznani odhodki (dodatna obveznost za davek od dohodkov pravnih oseb), davčnemu zavezancu pa se tudi ne prizna pravica do uveljavitve vstopnega DDV po prejetem računu (dodatna obveznost za DDV).

Velikokrat takšnemu ravnanju davčnega organa niti ni mogoče oporekati, v nadaljevanju pa bi rad več pozornosti namenil tudi primerom iz davčne prakse, kjer menim, da je očitna napaka davčnega organa.

Denimo družba od druge pravne osebe prejme račun za opravljene storitve poslovođenja. Omejil se bom na inšpiciranje prejetih računov v letu 2005 z vidika dohodnine in posledično DDV. O dohodninskih in pravnih vidikih obdavčevanja poslovođenja pred 30.4.2004 je bilo zapisanih že veliko mnenj (denimo Ivan Simič v Financah 27.1.2004 in prof.dr. Šime Ivanjko v Davčno finančni praksi 2/2003) zato tega ne bom ponavljal.

Nova dohodninska zakonodaja (po 1.5.2004) je na področju obdavčevanja poslovođenja jasna. Prva točka 2.odstavka 25.člena ZDoh-1 določa, da se za dohodek iz delovnega razmerja štejejo tudi dohodki, prejeti za vodenje poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, na podlagi poslovnega razmerja. To torej pomeni, da se vsak denarni tok, ki nastane na podlagi takšnega poslovnega razmerja lahko »davčno prekvalificira« v dohodek iz delovnega razmerja, ne glede na to, da ima fizična oseba, ki opravlja storitve poslovođenja pri pravni osebi, ki te storitve zaračunava, sklenjeno redno delovno razmerje, na podlagi katerega se tudi plačujejo vse obveznosti za dohodnino, davek na izplačane plače in prispevke. Tudi predlog novega Zakona o dohodnini (z dne 30.8.2006) v 37.čl. opredeljuje kot dohodke iz delovnega razmerja tudi dohodke prejete za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, na podlagi poslovnega razmerja. Predlog Zakona o dohodnini očitno še posebej poudarja, da bodo dohodki članov upravnega odbora v enotirnem sistemu upravljanja dohodki iz delovnega razmerja.

Davčni organ je v odločbah preteklih let navadno povzema tudi 246.čl. (prejšnjega) Zakona o gospodarskih družbah (ZGD), ki določa, da je član uprave lahko vsaka neomejeno poslovna sposobna fizična oseba. Menim, da je pogoj iz 4. odstavka 246.čl.ZGD izpolnjen, saj družbo v vsakem primeru predstavlja in zastopa fizična oseba. Res pa je, da te storitve poslovođenja zaračuna pravna oseba.

Pravilna je ugotovitev davčnega organa, da so dohodki, prejeti za vodenje poslovnega subjekta, ki je pravna oseba na podlagi poslovnega razmerja, štejejo za dohodke iz delovnega razmerja. Popolnoma napačno pa je, da davčni organ iz 25.čl.Zakona o dohodnini izpelje tudi pravico do uveljavljanja vstopnega DDV iz prejetih računov ter družbi (prejemnici računa za poslovođenje) odreka pravico do uveljavljanja vstopnega DDV. Zakon o dohodnini določa obdavčitev fizičnih oseb, ločeno od tega pa Zakon o davku na dodano vrednost določa obdavčitev dodane vrednosti davčnih zavezancev oz. obdavčitev opravljenih storitev in prometa blaga davčnih zavezancev. Nesporno je, da pravna oseba storitve zaračuna, opravila pa jih je seveda fizična oseba. Nesporno oz. vedno je tako, da gospodarska družba ali tudi samostojni podjetnik zaračuna določeno storitev, ki jo sicer opravijo zaposlenci ali pogodbeni sodelavci gospodarske družbe ali samostojnega podjetnika. Za presojo pravice do odbitka DDV je potrebno izvirno upoštevati le 40.čl.ZDDV in zato pravice do uveljavljanja vstopnega DDV ni mogoče posledično izpeljevati iz Zakona o dohodnini.

40.čl.ZDDV v drugem odstavku določa, da sme davčni zavezanec od svoje davčne obveznosti odbiti DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal pri nabavah blaga oz. storitev, če je to blago oz. storitve uporabil, oz. jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij in sicer vstopni DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju Slovenije v zvezi z blagom oz. storitvami, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec. Menim, da so v primeru zaračunavanja storitev poslovođenja vsi pogoji izpolnjeni.

Davčni organ v teh primerih tudi popolnoma napačno uporablja materialni predpis, kar pomeni, da je mogoče seveda takšne odločbe v skladu z 237.čl. Zakona o splošnem upravnem postopku izpodbijati s pritožbo. Napačno uporabo materialnega predpisa pojasnujem v nadaljevanju. Davčni organ v tovrstnih primerih zelo pogosto navaja: »10.odstavek 40.čl.ZDDV določa, da če davčni zavezanec prejme račun, na katerem je izkazan DDV od osebe, ki ga po tem zakonu ne sme izkazati, ne sme odbiti izkazanega DDV kot vstopnega DDV, ne glede na to, če nepooblaščen oseba ta DDV plača«. Nadalje še davčni organ navaja, »da se DDV v skladu z 10.odst. 40.čl.ZDDV ne prizna kot odbitni DDV, ker je bil DDV od navedenih storitev obračunan nezakonito (DDV na računu ne bi smel biti izkazan)«.

V čem je bistvo napake davčnega organa? 10. odst. 40. čl. ZDDV (oz. celotni 40.čl.ZDDV) nikjer ne uporabi besedne zveze »nezakonito zaračunan DDV«. Če pa je nekdo zavezanec za DDV pa mora za obdavčen promet storitev oz. blaga seveda zaračunati DDV. V praksi pa imamo nesporno opravka le s primeri, ko storitve

poslovođenja opravljajo zavezanca za DDV, ki za opravljene obdavčene prometne storitve morajo zaračunati DDV. »Nezakonitost« torej davčni organ izpelje neposredno iz Zakona o dohodnini, pri čemer še enkrat poudarjam, da ta termin »nezakonito zaračunan DDV« ni uporabljen v 40.čl.ZDDV, ki je temeljni člen glede pravice do odbitka vstopnega DDV. Davčni organ torej trdi, da družba X, ki je opravljala poslovođenje opravila promet (v imenu družbe X pa je storitev poslovođenja opravljala fizična oseba), ki je v skladu z DDV neobdavčen oz. je ta promet opravila oseba, ki ni zavezanec za DDV. To je popolnoma napačno naziranje davčnega organa in pomeni napačno uporabo materialnega predpisa.

Davčni organ je vsekakor v skladu z 7.čl.ZDavP-1 dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, prav tako pa mora davčni organ dokazati dejstva, na podlagi katerih se davčne obveznosti poveča (2.odst.95.čl.ZDavP-1).

Menim, da je v opisanem primeru davčni organ storil napako in bi moral tovrstne odločbe odpraviti sam po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke.

Namesto sklepa

Gotovo ni odveč, da še enkrat poudarimo opazno nemoč davčnih zavezancev v pritožbenih postopkih v Republiki Sloveniji. Pri neverjetnih zaostankih v reševanju pritožb, ki smo jim priča v Sloveniji, bi bila najverjetneje ustrezna rešitev v uvedbi instituta davčne amnestije. V Davčno finančni praksi 6/2006 je bil zanimivo pojasnjen tudi vidik kršenja človekovih pravic v luči davčnih postopkov. Vedeti je potrebno, da so v ozadju družb pri katerih teče davčni postopek, vedno tudi usode odgovornih oseb (zoper katere lahko teče prekrškovni ali celo kazenski postopek) in posredno tudi njihovih družin. Država je (predvsem na lastnem proračunu, nenazadnje pa tudi na ugledu) občutila posledice (pre)dolгих sodnih postopkov na področju kazenskega in civilnega prava. Povsem mogoče je, da bo v prihodnosti tudi zaradi predolгих davčnih postopkov, kateri od davčnih zavezancev poizkusil uporabiti pravno sredstvo v ustreznih institucijah Evropske unije.

DAVČNO FINANČNA PRAKSA 9/2006

Mag. Dejan Petkovič, spec.
Davčni svetovalec

