

KORIŠČENJE DAVČNIH OLAJŠAV ZA INVESTICIJE V SREDSTVA V UPRAVLJANJU V JAVNIH PODJETJIH

Obračunavanje in plačevanje davka od dohodka pravnih oseb bo med drugim prineslo tudi novosti v javnih podjetjih. Javna podjetja do vključno leta 2004 niso bila zavezana za plačevanja davka od dobička pravnih oseb. ZDDPO-1 je s 1.1.2005 uvedel novost in javnih podjetij več ne vključuje med gospodarske subjekte, ki ne plačujejo davka od dohodkov pravnih oseb (določene v 3. in 9. členu ZDDPO-1).

To bo torej pomenilo, da so morala tudi javna podjetja že od začetka leta 2005 temu dejstvu prilagoditi svojo bilančno in davčno politiko ter nenazadnje temu prilagoditi tudi računovodsko funkcijo. »Tegobe in dileme« javnih podjetij bodo v tem delu torej popolnoma enake tistim v ostalih gospodarskih družbah.

V preteklem letu sem v Davčno finančni praksi opisal težavo javnega podjetja pri zagovarjanju pravice do uveljavljanja vstopnega DDV. Inšpekcijski pregled se je za zavezanca pozitivno zaključil, saj je davčni organ sprejel pravilne utemeljitve davčnega zavezanca.

Dilema oz. vprašanje, ki se tudi posredno navezuje na težavo iz inšpekcijskega pregleda lanskega leta, se v javnih podjetjih pojavlja sedaj v času sestavljanja prvega obračuna DDPO. Gre za vprašanje pravice do koriščenja davčnih olajšav za sredstva prejeta v upravljanje. Z uporabo SRS (iz leta 2001) in ZDDPO-1 bom skušal argumentirati odgovor na to vprašanje. Za razumevanje poslovanja javnega podjetja je potrebno celovito upoštevati tudi Zakon o gospodarskih javnih službah (ZGJS). Računovodstvo javnih podjetij posebej ureja SRS 35, ki pa ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenje in izkazovanje odhodkov, prihodkov ter poslovnega in finančnega izida, ki so značilne za javna podjetja.

V skladu z SRS 35 javno podjetje izkazuje posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb, po posameznih gospodarskih javnih službah, in posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje drugih dejavnosti. Nasprotna postavka sredstev prejetih v upravljanje so dolgoročne obveznosti do države ali občine. Javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, ki jih dobi v upravljanje od države ali občin in jih lastnica izkazuje kot terjatev v čisti vrednosti teh sredstev, danih v upravljanje, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Javno podjetje za vsa osnovna sredstva v skladu z SRS 35.19 obračunava tudi amortizacijo in jih dejansko tudi »vkalkulira« v svojih prodajnih cenah. V skladu z SRS 35.22 je določena posebnost, da v kolikor na podlagi predpisa ali ustanoviteljeve odločitve stroškov amortizacije osnovnih sredstev, danih v upravljanje, ni mogoče vračunati v cene proizvodov oz. storitev, država ali občina pa ne zagotovi dotacije iz proračuna za pokrivanje teh stroškov, se vsakoletni stroški amortizacije nadomestijo v breme izrednih prihodkov zaradi ustreznega zmanjšanja dolgoročne obveznosti do države ali občine.

Javna podjetja navadno sredstva prejmejo v upravljanje na podlagi *pogodb o prenosu objektov (sredstev) v upravljanje*. Občina (republika) ustanovi javno podjetje z namenom, da le-to opravlja določeno javno službo in ji tudi zagotovi sredstva za opravljanje javne službe. Pri izvedbah naložb v osnovna sredstva, ki bodo namenjena opravljanju javnih služb nastopajo praviloma tri stranke:

- Izvajalec (neodvisna gospodarska družba, ki dobavi opremo, stroj, nepremičnino...javnemu podjetju),
- Investitor (javno podjetje, ki opravlja javno službo in naroči določeno sredstvo pri izvajalcu za namen opravljanja javne službe),
- Financer (ustanovitelj - denimo občina - ki financira nakup sredstev, ki jih da javnemu podjetju v upravljanje).

Javno podjetje torej nastopa kot investitor. Le-to v prvi fazi kupi osnovno sredstvo in nato znesek davčne osnove »refundira« od ustanovitelja (vstopni DDV javno podjetje plača in si ga tudi kot vstopnega uveljavlja, saj s temi sredstvi opravlja obdavčljivo dejavnost). Ustanovitelj (državna, občina) plača (refundira znesek) osnovno sredstvo javnemu podjetju in torej nastopa kot financer. Sodeč po samem nazivu, ki se pojavlja v poslu (investitor!) bi lahko izpeljali, da javno podjetje investira, kar je pogoj za uveljavljanje davčne olajšave iz 49.čl.ZDDPO.

V skladu s prvim odstavkom 49.čl zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 10% **investiranega zneska** v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji. Tudi 80.čl.ZDDPO-1, ki še dodatno opredeljuje uveljavljanje davčnih olajšav v letu 2005, poudarja termin »**investiranega zneska**«.

Kateri so argumenti za koriščenje davčne olajšave in kateri argumenti kažejo na tveganje javnega podjetja pri koriščenju davčne olajšave?

Pri celotni dilemi ni zanemarljivo dejstvo, da 49.čl.ZDDPO-1 omenja le termin »investiran znesek«. Potrebno si je odgovoriti na vprašanje kaj pomeni »investiran znesek« oz. kaj pomeni »investirati«. Pomagamo si lahko z SRS. V skladu z SRS 26.22 je naložbenje (investiranje) spreminjanje denarnih sredstev v obračunskem obdobju v nedennarna. Financiranje pa je povečevanje sredstev v obračunskem obdobju s povečevanjem kapitala oziroma dolgov. Javno podjetje je torej nedvomno izvedlo naložbenje (investiranje) saj so se sredstva na aktivih povečala, v istem znesku pa je prišlo tudi do financiranja, saj so se v pasivi povečale obveznosti do ustanovitelja. V duhu SRS gre torej za sočasno investiranje (odtoki pri investiranju) s strani javnega podjetja in financiranje (pritoki pri financiranju) s strani ustanovitelja.

Javno podjetje s sredstvi prejetimi v upravljanje dosega obdavčljive prihodke (dohodke) od katerih bo v letu 2005 tudi plačalo davek od dohodka pravnih oseb. Javno podjetje evidentira tudi stroške amortizacije za vsa sredstva, ki so davčno priznani odhodki. Prav tako se pojavljajo tudi stroški vzdrževanja sredstev v upravljanju, ki so davčno priznani odhodki. Iz dejstva, da javno podjetje dosega z

uporabo v upravljanje prejetih sredstev tudi obdavčljive prihodke (povečuje davčno osnovo), bi bilo upravičeno, da bi javno podjetje lahko uveljavilo tudi davčno olajšavo (zmanjševalo davčno osnovo).

Stališče, ki pa ne bi bilo v prid javnemu podjetju je v tem, da ustanovitelj neposredno povrne kupnino javnemu podjetju, kar bi lahko pomenilo, da ni izpolnjen pogoj, da je javno podjetje »investiralo znesek«. Javno podjetje je sicer prvotno plačalo kupnino (lahko rečemo, da je prvotno investiralo znesek) ob nabavi sredstev, vendar je znesek (vse razen DDV) takoj refundiralo od ustanovitelja (denimo občine, države). Končno ima javno podjetje tudi oblikovane obveznosti za sredstva prejeta v upravljanje. ZDDPO-1 koriščenja olajšave dodatno žal ne pogojuje (oz. v tem primeru bi bila sicer potrebna beseda ALI) z doseganjem obdavčljivih dohodkov s pomočjo uporabe sredstev za katere se koristi davčna olajšava (kot paralelno to na področju DDV zahteva 40.čl.ZDDV, kjer je določeno, da sme davčni zavezanec od svoje davčne obveznosti odbiti DDV, ki **ga je dolžan** ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, **če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij**). V primeru uveljavljenja vstopnega DDV so ti pogoji v javnem podjetju seveda izpolnjeni.

Dokončnega (varnega) odgovora glede pravice koriščenja davčne olajšave za investicije v osnovne sredstva prejeta v upravljanje, žal zaenkrat ni mogoče dati. Obstajajo argumenti tako za koriščenje davčnih olajšav (doseganje davčne nevtralnosti, saj podjetje z uporabo sredstev dosega obdavčljive dohodke, ima stroške amortizacije in ostale stroške v zvezi z vzdrževanjem), kot tudi proti temu. Upošteva določila SRS, pa se zdi, da so argumenti za koriščenju davčnih olajšav vendarle nekoliko močnejši.

DAVČNO FINANČNA PRAKSA 2/2006

Mag.Dejan Petkovič
ITEO VALUTA d.o.o.
Davčni svetovalec

