

SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
Dunajska cesta 106

1000 Ljubljana

ZADEVA: Povzetek dopisa, ki ga je Slovenski inštitut za revizijo posredoval Davčni upravi Republike Slovenije in Ministrstvu za finance v povezavi z obdavčitvijo prihodkov iz naslova udeležbe v dobičku v davčnem obračunu za davek od dobička pravnih oseb za leto 2004

Spoštovani,

Nov ZDDPO-1 se skladno z 89.členom začne uporabljati od 1. januarja 2005 dalje, nekatere, v 89.členu navedene določbe, pa se uporabljajo že od 1. maja 2004. V povezavi z določbami, ki se uporabljajo že od 1. maja letošnjega leta, ZDDPO-1 v 88.členu ureja tudi prenehanje veljavnosti in uporabe obstoječega ZDDPO in sicer na način, da se ZDDPO in predpisi, izdani na njegovi podlagi uporabljajo do konca leta 2004, *če niso v nasprotju z določbami tistih členov ZDDPO-1, ki se uporabljajo že od 1. maja 2004 dalje.*

V tej povezavi vas prosimo za tolmačenje in odgovor na vprašanje: ali sta prvi in drugi odstavek 10.člena ZDDPO v nasprotju z 18.členom ZDDPO-1, ki se uporablja že od 1. maja 2004.

10.člen ZDDPO:

- (1) *Med prihodke davčnega zavezanca se všttevajo prihodki, obračunani na podlagi predpisov ali računovodskih standardov, razen prihodkov, doseženih z udeležbo pri dobičku drugih pravnih oseb.*
- (2) *Prihodki, doseženi z udeležbo pri dobičku drugih pravnih oseb se obdavčujejo na način, kot je določen v tem zakonu.*

18.člen ZDDPO-1 (izvzem prihodkov od udeležbe v dobičku):

Pri določanju davčne osnove zavezanca, ki prejme dividende oziroma druge deleže iz dobička (v nadaljnjem besedilu: prejemnik), se te dividende oziroma drugi deleži iz dobička (v nadaljnjem besedilu: dividende) izvzemajo iz davčne osnove, če.....

ZDDPO torej v 10.členu izrecno določa, da se prihodki, doseženi z udeležbo pri dobičku drugih pravnih oseb, v davčno osnovo ne vključujejo na način in v obdobju, kot so obračunani skladno z računovodski standardi, temveč na način, kot določa ZDDPO. Vendar sam ZDDPO v nadaljevanju nima izrecne določbe o načinu obdavčitve prihodkov od udeležbe v dobičku drugih pravnih oseb. V 32.členu ZDDPO je urejen le način davčne obravnave prejetih dividend in udeležb v dobičku drugih pravnih oseb. Praznina je bila zapolnjena s Pravilnikom o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu, ki je pod zap. Št.2 omogočil izvzem prihodkov, doseženih z udeležbo v dobičku drugih pravnih oseb.

Kot je določeno v 88.členu ZDDPO-1, se 10.člen ZDDPO uporablja do konca leta 2004, če ni v nasprotju z določbami ZDDPO-1, ki se uporabljajo od 1. maja 2004, v obravnavanem primeru z 18.členom novega ZDDPO-1. Glede na to, da 10.člen ZDDPO še vedno določa, da se prihodki, doseženi z udeležbo v dobičku drugih pravnih oseb, v davčno osnovo ne vključujejo na način in v obdobju, kot določajo računovodski standardi, temveč tako kot določa zakon, je možno v povezavi z novim 18.členom ZDDPO-1, zakonsko določbo razumeti na dva različna načina:

1. Ker 10.člen ZDDPO določa, da se prihodki ne vključujejo v davčno osnovo na način in v obdobju, ko so obračunani skladno z računovodskimi standardi, 18.člen pa govori le o pogojih za izvzem prejetih dividend in drugih deležev iz dobička, je možno zaključiti, da se vsi prihodki iz naslova udeležbe v dobičku drugih pravnih oseb po 10.členu ZDDPO izvzamejo iz davčne osnove leta 2004, prejete dividende oziroma drugi deleži iz dobička pa se vključijo v davčno osnovo oziroma se izvzamejo, pod pogoji iz 1., 2. in 3. točke 18.člena ZDDPO-1. Če je možno razumeti, da 18. člen ZDDPO-1 ureja le **prejemke** iz naslova udeležb v dobičku (ne pa **prihodke**), potem je možno zaključiti, da 10.člen ZDDPO ni v nasprotju z 18.členom ZDDPO-1, zato se za leto 2004 še uporabi na način kot v preteklih letih. Seveda bi temu ustrezno moral biti prilagojen tudi Pravilnik o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu.
2. Ker pa naslov novega 18.člena ZDDPO-1 glasi »**izvzem prihodkov od udeležbe v dobičku**«, pa je možna tudi razlaga, da je z 18.členom, kot specialno določbo urejen tako način izvzema prihodkov, kot način vključitve oziroma ne vključitve prejemkov iz naslova prejetih dividend in drugih deležev v dobičku. V tem primeru se prvi in drugi odstavek 10.člena ZDDPO v delu, v katerem govori o prihodkih iz udeležbe v dobičku za leto 2004 ne bi mogel uporabiti, ker nov 18.člen ZDDPO-1 to področje ureja na drugačen način.

Od odgovora na zastavljeno vprašanje je odvisno, ali bodo prihodki iz naslova udeležbe v dobičku drugih pravnih oseb vključeni v davčno osnovo leta 2004 ali ne. Ker gre v povezavi z uporabo kapitalske metode vrednotenja za pomembne posege v davčno osnovo davčnih zavezancev za leto 2004 in ker to posredno vpliva tudi na izbrano metodo vrednotenja dolgoročnih finančnih naložb, je navedeno vprašanje pomembno za obdavčitev pravnih oseb v letu 2004. Skladno s SRS 3.26 (ki ureja uporabo kapitalske metode) namreč imetniki dolgoročnih finančnih naložb (obvladujoče podjetje) na letni podlagi povečajo vrednost dolgoročne finančne naložbe za tisti del čistega dobička odvisnih in pridruženih podjetij, ki pripada obvladujoči družbi (torej ne gre za razdeljen dobiček, temveč računovodski pripis sorazmernega dela dobička). Za povečan znesek dolgoročne finančne naložbe, ki ustreza sorazmernemu delu dobička odvisnega in pridruženega podjetja, je skladno s SRS možno bodisi izkazati finančne prihodke, bodisi povečati prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi

z dolgoročnimi finančnimi naložbami. Pri vseh davčnih zavezancih, ki za pripisan del sorazmernega dela dobička odvisnih oziroma pridruženih podjetij povečajo finančne prihodke, bi vključitev le teh v davčno osnovo pomenila tudi ustrezno povečanje davčne osnove že v letu 2004, v kolikor sta prvi in drugi odstavek 10.člena ZDDPO v nasprotju z 18.členom ZDDPO-1.

Za tolmačenje ZDDPO-1 se vam v naprej zahvaljujemo in vas lepo pozdravljamo!

Pripravila:

Saša Jerman
Strokovna svetovalka

Dr. Marjan Odar

Direktor
Slovenskega inštituta za revizijo