



2015

VPLIV DAVČNIH PREDPISOV NA ODGOVORNO RAVNANJE IZVAJALCEV GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB IN OBČIN NA PODROČJU CENOVNE POLITIKE

Mag. Boris Jagodič

Rogaška Slatina, 18. september 2015

Inštitut za javne službe



UVOD

Odprava dolgoletne zamrznitve – začetek veljavnosti Uredbe o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih GJS varstva okolja 1.4.2014.

Pravna ureditev določanja cen in subvencij ter poračunov – na ravni posamezne storitve GJS.

Določanje obveznih poračunov (Uredba MEDO, Sklep komisije o državnih pomočeh).

Kogentna pravila uporabe pozitivnih rezultatov t. i. posebnih storitev.

Povezanost davčnih predpisov in predpisov o cenah.

Nujna uskladitev občinskih, korporacijskih in pogodbenih aktov!

DRUŽBENA ODGOVORNOST

CENOVNA POLITIKA

1. ZVO-1, ZGJS...
2. UREDBA MEDO
3. OBČINSKI ODLOKI
4. NAJEMNA POGODBA

DAVČNO-RAČUNOVDSKE PODLAGE

1. ZDDV-1 IN PZDDV-1
2. ZDDPO-2 IN SRS
3. SODNA IN DAVČNA PRAKSA

DAVČNA TVEGANJA

1. NAKNADNA ODMERA DDV IN DDPO
2. GLOBE
3. ZAMUDNE OBRESTI

DRUŽBENO (NE)ODGOVORNO RAVNANJE

1. OBČIN
2. IZVAJALCEV GJS

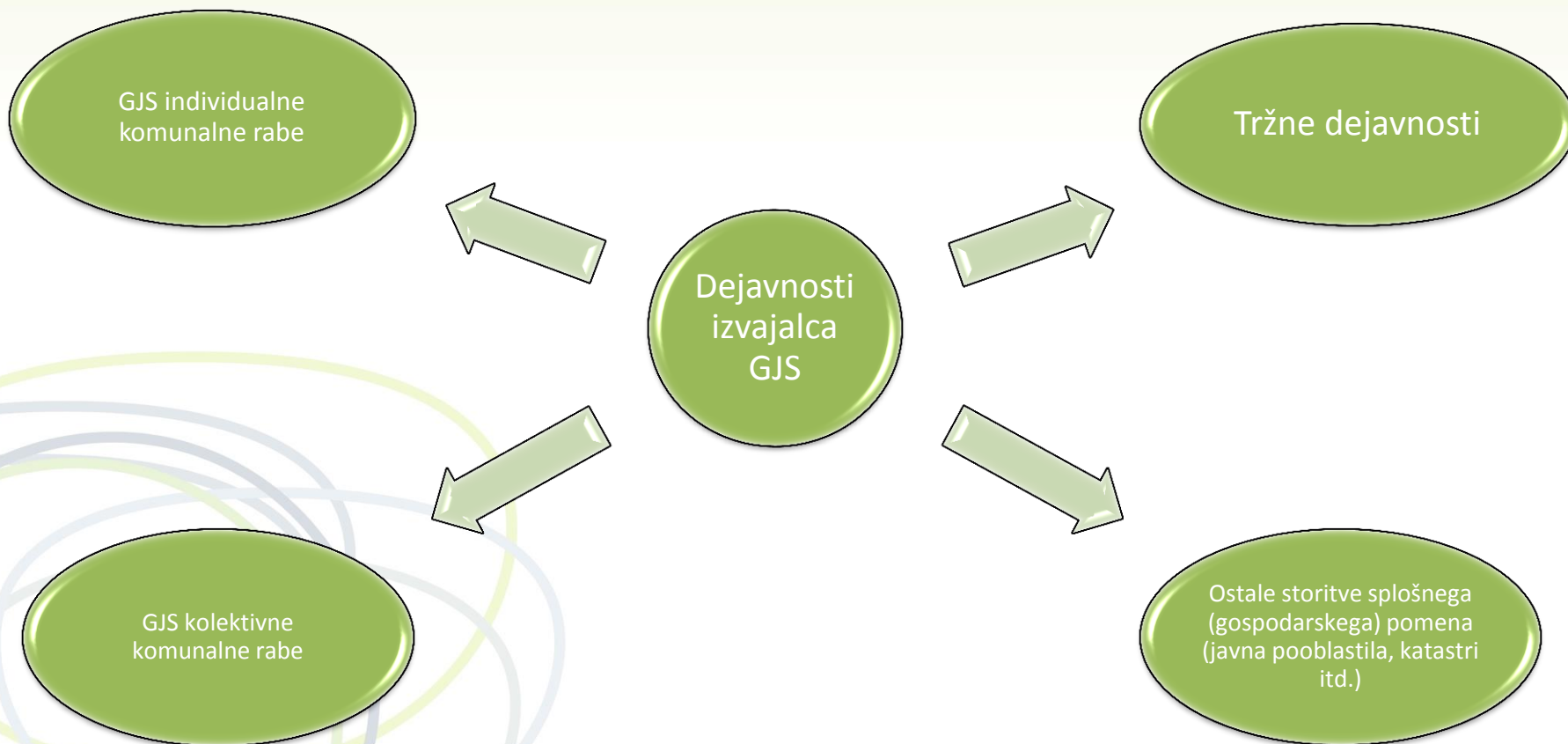
Kaj pa družbena (ne)odgovornost države?

- zagotavljanje **pravne varnosti** (natančna zakonodaja – obračunska obdobja, način presoje upravičenosti stroškov, skladnost s predpisi o državnih pomočeh..)
- spremembe zakonodaje le na dolgi ob širšem konsenzu - **pridobivanje (in upoštevanje) utemeljenih stališč zainteresirane strokovne javnosti**
- ...

Neurejene podlage pod vprašaj postavljajo tudi družbeno odgovornost FURS. Ali morajo obveznosti zaradi neuskrajene in/ali nejasne zakonodaje res nositi občine in/ali javna podjetja v primeru inšpekcijskih pregledov?

Nespoštovanje predpisov, ki urejajo cenovno politiko, (v praksi) lahko torej rezultira v davčni sferi!

DEJAVNOSTI IZVAJALCEV GJS



PRAVILA FINANCIRANJA GJS PO UREDBI O METODOLOGIJI

Osnovna pravna izhodišča financiranja GJS po Uredbi MEDO:

- naloge GJS morajo biti določene skladno **s področnimi predpisi** (Uredba o oskrbi s pitno vodo, Uredba o odvajanju itd.)
- nujna je predhodna **delitev splošnih stroškov** med GJS in trgovom: delitev potrди organ, ki potrjuje letni načrt (10. člen Uredbe MEDO)
- rezultat (in **kalkulacija** cen) se izvaja na nivoju **posamezne storitve** po Uredbi MEDO
- pri izračunih cen se upoštevajo (zgolj) **rezultati posebnih storitev**

Kaj pa pozitívni rezultat ostalih tržnih storitev?



PRAVILA FINANCIRANJA GJS PO UREDBI O METODOLOGIJI

4. odst. 5. člena Sklepa komisije o „državnih pomočeh“ (OJ, 2012/21/EU): vsaka **država članica EU** se lahko odloči, da se dobički iz naslova drugih dejavnosti, ki niso GJS (oz. storitve splošnega gospodarskega pomena), **v celoti ali delno dodelijo za financiranje te GJS.**

Uredba MEDO kot obvezen element v kalkulaciji cen določa le pozitiven rezultat **posebnih storitev.**

Rezultati „t.i. klasičnih“ tržnih storitev po trenutni Uredbi MEDO naj ne bi bili namenjeni sofinanciranju storitev, ki jih ureja Uredba MEDO.

PRAVILA FINANCIRANJA GJS PO UREDBI O METODOLOGIJI

UPRAVIČENI STROŠKI (IN MOREBITNI DONOS)

PRIHODKI IZ
CENE, KI SE
ZARAČUNA
UPORABNIKOM

PRIHODKI IZ
SUBVENCIJ PO
UREDBI MEDO

Pozitivni rezultat
posebnih
storitev (11. člen
Uredbe MEDO)

PRAVILA FINANCIRANJA GJS KOLEKTIVNE KOMUNALNE RABE

GJS kolektivne komunalne rabe so GJS, s katerimi se zagotavljajo javne dobrine, katerih **uporabniki niso določljivi** ali katerih **uporaba ni izmerljiva** IN ki se financirajo **iz proračuna** (60. člen ZGJS).

Osnovna pravna izhodišča financiranja GJS kolektivne komunalne rabe:

- „*in-house*“ cena
- pokritje *stroškov* in morebitnega *donosa*
- pri izračunu se lahko upošteva *tržni rezultat, če tako odloči občina* (8. člen ZGJS v smislu 4. odst. 5. člena Sklepa komisije o „državnih pomočeh“)
- (ničelni) rezultat se lahko zagotavlja *na ravni vseh dejavnosti KKR* (isti sistem in vir financiranja)

Ista pravila veljajo tudi za ostale storitve splošnega pomena (katastri, soglasja, projektni pogoji, ipd.).

PRAVILA FINANCIRANJA GJS KOLEKTIVNE KOMUNALNE RABE

STROŠKI IZVAJANJA STORITEV
(IN MOREBITNI DONOS)

Prihodki iz proračuna

Pozitivni rezultat tržne dejavnosti
(če se tako odloči občina) – 8.
člen ZGJS

PRAVILA POSLOVANJA IZVAJALCEV PRI IZVAJANJU TRŽNIH DEJAVNOSTI

Z vidika normativne ureditve financiranja GJS je treba ločiti dve vrsti tržnih storitev, in sicer:

- t. i. **klasične tržne storitve** (npr. gradbene, vodenje knjigovodskih evidenc za občine),
- t. i. **posebne storitve** (11. člen Uredbe MEDO).

Izvajalec s tržnimi dejavnostmi ne bi smel ustvarjati izgube, saj se v nasprotnem primeru

- *direktno* (s subvencijami, pokrivanjem izgube)
 - *prikrito* (neupravičen pripis splošnih ali celo direktnih stroškov, ki so nastali zaradi tržnih dejavnosti, GJS ali ostalim javnim storitvam)
- tržne storitve financirajo iz cene GJS ali javnih sredstev (kar je nedovoljena državna pomoč).

DAVČNI PREDPISI IN IZPOSTAVLJENOST TVEGANJEM

IZVAJALEC GJS direktna izpostavljenost

- dodatna odmera dajatev (DDV, DDPO)
- globa
- zamudne obresti

OBČINA posredna izpostavljenost

- če mora izvajalec GJS plačati neko dajatev, globo ali zamudne obresti, bo tako ali drugače v končni fazi morala to financirati občina ali uporabnik

UPORABNIK posredna izpostavljenost

- če bo nekaj morala financirati občina, bo to tako ali drugače v končni fazi plačal uporabnik storitve GJS (občan) prek višje cene ali obdavčitve

DAVČNI PREDPISI IN UREDBA MEDO

Zelo pomembna izhodišča cenovne politike, ki pa za davčno inšpekcijo (zelo verjetno) ne bodo relevantna:

- kateri stroški so upravičeni (kako presojati upravičenost)
- kakšna so obračunska obdobja
- ...

Občina mora (tudi zaradi) davčnih namenov „**zapolniti**“ **pravne praznine v Uredbi MEDO**, in sicer mora določiti:

- *obračunska obdobja* (preteklo, sedanje, prihodnje)
- *način določanja in presoje upravičenih stroškov* (način preverjanja elaboratov – benchmarking, primerljive cene, neodvisne analize, itd.)
- način *subvencioniranja* (v katerih primerih, komu itd.)
- način *delitve splošnih stroškov*

DAVČNI PREDPISI IN UREDBA MEDO

Seveda pa se morata tako postavljenih pravil držati oba (občina in izvajalec GJS).

Pomembno pravno vprašanje: Ali pasivnost občin (neobravnava elaboratov) pomeni iztožljivo pravno podlago za subvencije v primeru, če cene niso zadostne?

Tudi, če nezavrjen elaborat ne pomeni iztožljive pravne podlage za subvencije (po navadi zato, ker občina nima „ustreznega merila“ za presojo cen), pa to dejstvo za davčne inšpektorje, **ne bo zadoščalo v primeru davčnega pregleda!**

V praksi se pojavljata predvsem dve situaciji, ki lahko vodita do davčnih tveganj:

- cena še ni oblikovana skladno z Uredbo MEDO
- neizvajanje poračunov skladno z Uredbo MEDO

DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB IN UREDBA MEDO

Če ZDDPO-2 ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, sestavljenem na podlagi zakona in v skladu z uvedenimi računovodskimi standardi (Slovenski računovodski standardi)

SRS 35.21 določa:

med prihodke od poslovanja izvajalca GJS (velja za JP)
spadajo tudi državne podpore (subvencije), razen tistih, ki se začasno izkazujejo kot dolgoročno odloženi prihodki.

DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB IN UREDBA MEDO

- Ustavno sodišče je v sodbi št. U-I-84/04 zapisalo, da **računovodski standardi predpisujejo le način izkazovanja, vrednotenja in pripoznavanja** sredstev, obveznosti do virov sredstev, stroškov, odhodkov in prihodkov družb ter način in obliko poročanja o teh podatkih, medtem ko so vrste davkov, osnova za njihov obračun ter višina urejeni v davčnih predpisih.
- Davčni predpisi ne določajo, da je treba vračunati subvencijo, ampak je to posledica **predpisov oz. pravil o financiranju GJS.**
- V cit. sodbi Ustavnega sodišča je tudi Slovenski inštitut za revizijo zapisal, da **standardi ne posegajo v pravna razmerja** in tudi **naj ne bi posegali v določanje nastanka in višine obveznosti davčnih zavezancev.**

DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB IN UREDBA MEDO

.... Po stališču FURS morajo biti subvencije izkazane v letu, v katerem so nastali stroški, tudi če do oddaje letnega poročila še ni pravno nesporno, ali bo izvajalec sploh prejel subvencijo!

- Takšno stališče FURS je sporno, saj brez iztožljive pravne podlage (npr. najemna pogodba) ni nujno, da bo izvajalec prejel subvencijo!
- Vendar...

DAVEK NA DODANO VREDNOST IN UREDBA MEDO

36. člen ZDDV-1:

V davčno osnovo se všttevajo subvencije, ki so neposredno povezane s ceno takih dobav.

T. i. neprava subvencija je predmet obdavčitve, če je neposredno povezana s ceno dobave blaga ali storitev, in sicer ob izpolnitvi naslednjih pogojev:

- subvencija predstavlja *plačilo ali delno plačilo* za opravljeno dobavo blaga ali storitev,
- subvencija je izplačana *osebi, ki dobavi* blago oziroma storitev,
- subvencijo *plača tretja oseba*, torej ne tista, ki prejme blago ali storitev.

Subvencija je obdavčena z DDV, tudi če ni bila prejeta, pa bi morala biti!

PRIMER 1

ZAP. ŠT.	VRSTA TVEGANJA	SANKCIJA
1.	Povečanje prihodkov v DDPO v letu 2015 za vsaj 215.000 (vprašanje dopustnosti porabe tržnega dobička za GJS). Eventualno plačilo DDPO in akontacij je odvisno od davčno nepriznanih odhodkov in davčnih olajšav.	
2.	Neutemeljeno izkazana davčna izguba v letu 2015 (če je izkazana) in nepravilen prenos v davčni obračun 2016 – posledično nepravilen obračun za leto 2016.	
3.	Neobračunan DDV od subvencij od osnove 220.000 po nižani stopnji	20.900
4.	Zamudne obresti od datuma zamude neplačila DDV (obračun obresti praviloma od zadnjega dne v mesecu, ki se šteje za datum opravljene storitve) ter DDPO (akontacij in samega DDPO-če pride je bila davčna osnova prenizka).	Predpisana obrestna mera
5.	Globa za nepravilno predložen obračun DDPO vsaj za 2015 (za zavezanca in odgovorno osebo)	ZDavP-2
6.	Globa za nepravilno predložen(e) obračun(e) DDV (za zavezanca in odgovorno osebo)	ZDDV-1
7.	Globa za neplačan davek (za zavezanca in odgovorno osebo)	ZDavP-2 (odvisno od višine višine davka)

PRIMER 2

Dejansko stanje:

- Občina in izvajalec GJS se dogovorita, da bo leto 2015 poračunano v letu 2017 (enoletna obračunska obdobja po najemni pogodbi). Občina za leto 2015 določi cene, za katere se izkaže, da so bile prenizke (posledica je izguba). Konec leta 2015 bi za leto 2016 občina morala potrditi višje cene v skladu s pogodbo (take, ki bi zagotovile “ničelni” izid 2015 in 2017).
- Občina cen za 2017 ne potrdi, pri čemer ne oporeka upravičenosti stroškov ali pravilnosti kalkulacij.

DEJAVNOST	2015	2016	2017
OSKRBA S PITNO VODO	-150.000	-140.000	-160.000

PRIMER 2

Predpostavke:

1. Po pogodbi je osnova za leto 2017 rezultat leta 2015.
2. Pogodbeno je dogovorjeno letno obračunsko obdobje.
3. Občina cen ni potrdila (ne oporeka upravičenosti stroškov in pravilnosti kalkulacij).
4. Donos po U-MEDO ni bil predviden in s strani občine potrjen prek elaborata.
5. S poračunom cene za 2015 bi moral izvajalec GJS v letu 2017 doseči prihodke za pokritje leta 2015 in ničelni rezultat leta 2017 (izhajajoč iz podatkov za 2017).

Davčna tveganja:

1. V letu 2017 bi izvajalec GJS moral doseči dvig cen ali subvencije tako, da bi bil pozitiven izid 150.000 (pri čemer se dvig cene ali subvencija v višini 150.000 nanašata na leto 2015 in 150.000 na leto 2017) bodisi s cenami bodisi s subvencijami. Ker občina ni potrdila upravičenih cen, bi morala zagotoviti subvencije v višini 300.000 EUR.
2. V letu 2017 je tako premalo obračunanega DDV v višini 28.500 EUR.
3. V letu 2017 so prihodki v obračunu DDPO prenizki za 300.000 EUR.

SKLEPNO

- Občine in izvajalci GJS morajo **dogovoriti oz. urediti** obračunska obdobja, postopke v zvezi z elaborati (pregled elaboratov, način presoje upravičenih stroškov, postopek potrditev cen), način subvencioniranja itd. (in se dogovorjenega tudi držati).
- Cene morajo biti **oblikovane po U-MEDO**, izvajati se morajo **dogovorjeni in predpisani poračuni**.
- **Najemnina** mora biti določena v **skladu z U-MEDO**, da ni tveganj pri občini na področju DDV.
- **Subvencije po U-MEDO morajo biti vključene med prihodke** sprti in od njih **obračunan DDV**.
- Tržni dobiček glede na trenutni sistem po U-MEDO **naj ne bi bil porabljen za financiranje teh GJS**.
- Neusklajene akte (družbene pogodbe, statute in odloke), ki urejajo pokrivanje rezultatov v nasprotju s predstavljenimi pravili, bi bilo treba **prilagoditi**.
- Vprašanje je, ali je država ravna družbeno odgovorno, ker ne pospeši priprave ustreznih meril za presojo cen.
- Posledica je nezaupanje in „strah“ občin, ki cen ne potrjujejo, ker niso prepričane v upravičenost stroškov (v elaboratih), kar vodi do davčnih tveganj!

HVALA ZA POZORNOST

KONTAKTNI PODATKI

INŠTITUT ZA JAVNE SLUŽBE

Slovenska cesta 54

1000 Ljubljana

mag. Boris Jagodič, univ. dipl. prav.

direktor

+386 (0)41 374 358

boris.jagodic@javne-sluzbe.si

www.javne-sluzbe.si

