

DAVČNA STOPNJA PRI OBDAVČITVI PRAVNIH OSEB IN UGODNOST DAVČNEGA SISTEMA

V zadnjem času lahko preberemo veliko razprav na temo konkurenčnosti davčnega sistema Republike Slovenije v primerjavi z ostalimi (in še posebej novimi) članicami Evropske Unije. Znan je podatek, da je povprečje odstotka obdavčitve dobička podjetij v desetih novih članic kar za tretjino nižji od petnajsterice »starih« članic Evropske Unije. V novih članicah naj bi bil odstotek obdavčitve v povprečju 20%, v starih članicah pa kar 30%. Da problem ni ravno majhen, dokazujejo obtožbe nekaterih pomembnejših članic Unije (predvsem Francije in Nemčije), da gre v primeru novih članic že za davčno neloyalno konkurenco. Nove države članice očitno s pridom izkoriščajo možnost večje davčne svobode na področju neposrednih obdavčitev. Čeprav so bile prve namere takratne EGS o poenotenju obdavčitve dobička vsebovane že v 58.členu Rimske pogodbe, menim, da bo pot do poenotenja neposrednih obdavčitev še zelo dolga.

V tem prispevku bi želel poudariti, da le enostavna primerjava davčnih stopenj posameznih držav, ne more dati odgovora na vprašanje o ugodnosti davčnega sistema in s tem na privlačnost za tuje investitorje in selitve kapitala. Tudi primerjava celotnega sistema davka od dohodka podjetij še ne more dati tega odgovora, saj so še veliko pomembnejši izdatki podjetja za dohodnino in prispevke. Po najnovejših podatkih (vir: Ministrstvo za finance, Eurostat) naj bi imela Slovenija po prenovi dohodnine in najnovejši spremembi davka na izplačane plače le za slaba dva odstotka višjo obremenitev stroškov dela v primerjavi z starimi članicami Evropske Unije. Razmerje se je torej kar bistveno znižalo, predvsem po zaslugi zvišanja praga obdavčitve z davkom na izplačane plače.

Ker vemo, da bo stopnja obdavčitve v Sloveniji tudi po 1.1.2005 ostala nespremenjena, bi želel poudariti pomen ugotavljanja davčne osnove in s tem vpliva na poslovanje davčnih zavezancev ter širine plačnikov davka od dohodkov pravnih oseb. Nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-1) bo (je) nadomestil dosednji Zakon o davku od dobička pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO). ZDDPO-1 je začel veljati 21.4.2004, uporabljal pa se bo od 1.1.2005. Izjema so posamezne določbe, ki se nanašajo na obvezno uskladitev s pravnim redom Evropske Unije na področju obdavčevanja podjetij. Te posamezne določbe se uporabljajo od vstopa Slovenije v EU, torej od 1.5.2004. V prispevku se bom omejil le na naslednje vidike oz. razlike med obema zakonoma:

- Obseg davčne obveznosti (omejujem se na davčne zavezance s sedežem v RS),
- Širina davčnih zavezancev,
- Davčna obravnava rezervacij,
- Davčne olajšave,
- Amortizacija,
- Širitev plačil davka na podlagi davčnega odtegljaja.

Po novem ZDDPO-1 je rezident Republike Slovenije zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v in izven Republiki Sloveniji. Dobili smo tudi določbo o

definiciji zavezanca, ki je rezident Slovenije, saj mora le-ta izpolnjevati vsaj dva od naslednjih kriterijev:

- Ima sedež v Sloveniji,
- Ima kraj dejanskega upravljanja v Sloveniji.

Opazimo torej dve spremembi (kategorija dohodka in doseganje le-tega izven Slovenije), saj je dosedanji ZDDPO kot zavezanca opredeljeval pravno osebo, ki dosega dobiček z opravljanjem dejavnosti in ima sedež na območju Republike Slovenije.

ZDDPO je omenjal več subjektov, ki so oproščeni plačila davka od dobička. Novi ZDDPO-1 je plačnike davka od dohodka razširil tudi na javna podjetja, invalidska podjetja in javne gospodarske zavode, saj med ne-zavezance za davek od dohodka uvršča le Republiko Slovenijo, samoupravne lokalne skupnosti in Banko Slovenije. Dobiček je po 11.čl. ZDDPO-1 presežek prihodkov nad odhodki, ki so določeni s tem zakonom. Menim, da država pričakuje kar visok davčni izkupiček predvsem v javnih gospodarskih zavodih in javnih podjetjih, kjer so bil doslej oproščeni plačila davka od dobička. To bo v omenjenih subjektih pomenilo nove razmere, predvsem pred finančnike in računovodje pa bo postavilo nove naloge. Poslovne odločitve bodo od 1.1.2005 dobile tudi pomembno davčno komponento.

Pri ugotavljanju davčne osnove se oblikovanje rezervacij stroškov ne bo več priznalo kot davčno priznan odhodek, razen izjem v bančništvu in zavarovalništvu, kjer se rezervacije oblikujejo na podlagi zakonov, ki urejajo bančništvo in zavarovalništvo. ZDDPO je omogočal davčno priznavanje teh stroškov v višini 50%, razen dolgoročnih rezervacij iz proračunov za osnovna sredstva. Vendar je iz davčne prakse znano, da so bili omenjeni stroški v inšpekcijskih pregledih velikokrat izločeni iz davčnih odhodkov, predvsem z utemeljitvijo oblikovanja rezervacij v neskladju s Slovenskimi računovodskimi standardi.

Največji udarec za večino davčnih zavezancev pa bo pomenilo bistveno znižanje davčnih olajšav. Medtem ko so lahko podjetja za davčno leto 2002 (za posamezne skupine osnovnih sredstev tudi še v davčnih letih 2003 in 2004) še uveljavljala 40% investiranega zneska, bo po popolni uveljavitvi 49.čl. ZDDPO-1 (olajšave za leto 2006) olajšava le še 10%. Olajšava se bo uveljavljala za investicije v Sloveniji in sicer za:

- Opremo (med opremo se ne uvrščajo osebna motorna vozila, pohištvo in pisarniško oprema). Olajšavo pa bo mogoče uveljaviti za računalniško opremo.
- Neopredmetena dolgoročna sredstva.

Iz davčnih olajšav bodo torej popolnoma izločene investicije v nepremičnine.

Možno pa bo dodatno zmanjšanje davčne osnove v višini 10% investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj. Nov zakon je omenjene investicije v opremo za raziskave in razvoj natančno definiral. To opremo bo na predlog Agencije na področju raziskovalne dejavnosti in Agencije na področju tehnološkega razvoja določil minister pristojen za znanost, ob soglasju ministra, pristojnega za finance.

Menim, da je vsekakor pohvalno, da bo ta oprema natančno definirana (trenutno še ni), saj bi bilo v nasprotnem primeru možnih preveč različnih razlag kaj sploh pomeni termin »oprema za raziskave in razvoj«.

Nerazumljiva pa je določba, da lahko zavezanec v primeru finančnega najema uveljavlja zmanjšanje davčne osnove le v primeru pridobivanja opredmetenih osnovnih sredstev. V ZDDPO-1 je izpuščena torej davčna olajšava v primeru pridobitve neopredmetenih dolgoročnih sredstev na podlagi finančnega najema. Menim, da se bo ta določba morala spremeniti, saj postavlja podjetja v neenakopraven položaj po kriteriju uporabljenih virov financiranja.

Da je nov ZDDPO-1 delno tudi razvojno usmerjen, dokazuje tudi olajšava v primeru zaposlovanja oseb z doktoratom znanosti. Zavezanec, ki za nedoločen čas in najmanj za dve leti zaposli takšno osebo, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 30% plače in sicer za prvih dvanajst mesecev zaposlitve, vendar največ v višini davčne osnove. Pogoj je, da ta oseba predhodno ni bila zaposlena v gospodarski družbi. Nedvomno gre v tem primeru za poskus vzpodbujanja prenosa znanja iz univerz v gospodarstvo. Zato je nerazumljiva določba, da je pogoj za olajšavo, da oseba pred tem ni bila zaposlena v gospodarski družbi. Prehod znanstvenika iz ene družbe v drugo (denimo v farmaciji) se torej ne bo stimuliralo, kljub temu, da je imel v tej prvi družbi vse delovne pogoje kot jih nudijo univerze.

Delno spremembo je doživela tudi davčna obravnava amortizacije. Podobno kot smo bili vajeni že doslej, ZDDPO-1 navaja posamezne skupine sredstev in najvišje davčno priznane stopnje amortizacije. Spremembo lahko opazimo le pri amortiziranju kategorije »druga vlaganja«, ki se je znižala iz 20% na 10%. V noveli zakona smo morda pričakovali kakovostnejšo razdelitev posameznih sredstev, saj menim, da je praksa uvrščanja vsega kar ni posebej naštetu v kategorijo »druga vlaganja«, neustrezna. Zelo ugodna pa je ponujena zakonska možnost takojšnjega prenosa celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva med odhodke v trenutku prenosa v uporabo tistih opredmetenih osnovnih sredstev, katerih posamična nabavna vrednost ne presega 500 EUR, hkrati pa mora biti doba uporabnosti daljša od enega leta. Podjetja bodo gotovo usmeritev glede izbranega načina amortiziranja zapisala v pravilnik o računovodenju.

Istočasno pa je zakonodajalec zajezil možnost amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev starih oz. rabljenih, ki jih davčni zavezanec pridobi od povezane osebe, ki ni rezident. Šteje se namreč, da je takšno rabljeno opredmeteno osnovno sredstvo že amortizirano. Ob nakupu licenc, blagovnih znamk in podobnih neopredmetenih dolgoročnih sredstvih od povezane osebe – nerezidenta, pa bo amortizacija seveda davčno priznan odhodek.

Če zavezanec pridobi opredmeteno osnovno sredstvo od osebe, ki ni rezident in se ne šteje za povezano osebo po ZDDPO-1, se obračunana amortizacija prizna kot davčno priznan odhodek. Pogoj je, da davčni zavezanec dokaže, da opredmeteno osnovno sredstvo še ni dokončno amortizirano. Kateri bo zadosten dokaz, da opredmeteno osnovno sredstvo še ni dokončno amortizirano (izpis analitične evidence osnovnega sredstva, izjava prodajalca ali kaj drugega) lahko trenutno le ugibamo.

Doslej smo poznali plačevanje davka od dobička na viru v 32.čl. ZDDPO, v novem ZDDPO-1 pa so ti primeri precej razširjeni. Tako se po 68.čl. ZDDPO-1 davek izračuna, odtegne in plača po stopnji 25% od dohodkov rezidentov in nerezidentov – razen dividend in podobnih dohodkov, razdeljenih preko poslovne enote nerezidenta, ki se nahaja v Sloveniji – ki imajo vir v Sloveniji, in sicer od:

- dividend in podobnih dohodkov (=1.točka prvega odstavka 68.čl ZDDPO-1); ti dohodki so podrobneje opredeljeni v 72.čl.ZDDPO-1,
- obresti (razen obresti od kreditov, ki jih najema Slovenija in vrednostnih papirjev, ki jih izdaja Slovenija ter obresti iz najetih kreditov in izdanih dolžniških vrednostnih papirjev s strani pooblaščne institucije v skladu z zakonom, ki ureja zavarovanje in financiranje mednarodnih gospodarskih poslov, za katera po navedenem zakonu daje poroštvo Slovenija),
- plačil za uporabo ali uporabo avtorskih pravic, patentov, licenc, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov.
- plačil za zakup,
- plačil za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi.

Od 1.5.2004 se 68. člen ZDDPO-1 uporablja le v primeru plačil iz 1.točke prvega odstavka (dividende in podobni dohodki po 72.čl. ZDDPO-1). Ta plačila se torej obdavčijo s 25%. V primeru pa, da se 68.čl. nanaša na plačila iz 32.čl. »starega« ZDDPO za prenos v tujino, se do 31.12.2004 davek odtegne, obračuna in plača po stopnji 15%.

Lahko rečemo, da smo s »četverčkom nove zakonodaje« v letošnjem letu (DDV, dohodnina fizičnih, dohodki pravnih oseb ter davčni postopek) dobili dejansko veliko obsežnejšo in zelo zahtevno davčno zakonodajo. Ni mogoče oporekati, da nova zakonodaja veliko natančneje kot doslej obravnava posamezne institute, hkrati pa obstajajo še številne operativne nejasnosti. Zato je pričakovati, da bomo do konca leta 2004 dobili še pravilnik o izvajanju zakona o dohodnini in tudi razširjen pravilnik o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

DAVČNO FINANČNA PRAKSA 10/2004

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