

## **POMEMBNEJŠI NEPOSREDNI VPLIVI NOVE DAVČNE ZAKONODAJE NA DAVČNE ZAVEZANCE**

Paket nove davčne zakonodaje bo (oz. je že) prinesel številne učinke na poslovanje davčnih zavezancev. V trenutku nastajanja tega prispevka še nič ne kaže na to, da bi bil pričetek izvajanja nove zakonodaje prestavljen, napovedane so le spremembe nekaterih davčnih zakonov, ki se bodo pričeli uporabljati 1.1.2005. Vendar spremembe žal ne bodo posegle v nekatera najbolj občutljiva področja. Upirajoč se na vsakodnevne stike z davčnimi zavezanci, lahko najpomembnejše vplive trenutno znane nove davčne zakonodaje razvrstimo v naslednjih nekaj alinej (predvsem z vidika neposrednega učinka na davčne zavezance):

- Izrazita širitev definicije dividend; predvsem z novim pojmom »dividendam podobni dohodki« in to v primerih ko so prejemniki teh dohodkov pravne osebe (ZDDPO-1), kakor tudi fizične osebe (ZDoh-1),
- Krčenje davčnih olajšav za naložbe v osnovna sredstva, zelo boleče bo predvsem, da več ne bo olajšav za naložbe v nepremičnine. Zakonodajalec je torej z vstopom Slovenije v EU izpolnil večkrat poudarjeno dejstvo, da so visoke davčne olajšave za naložbe v osnovna sredstva značilnost držav, ki so v pospešenem razvoju (ali tranziciji), Slovenija pa naj bi določen nivo razvoja že dosegla in se torej visoke davčne olajšave ne »spodobijo več«.
- Bistveno večje bo vključevanje bilančne, računovodske, finančne in naložbene politike v davčno politiko podjetja; značilno je, da bo bistvene davčne posledice povzročil vidik 25% (oz. po napovedih v spremenjeni verzija ZDDPO-1 20% lastništvo) lastništva in vidik 25% spremembe lastništva, in ta vidik velja upoštevati v poslovnih odločitvah,
- Zelo obsežno in natančno je obravnavano področje prenosnih cen in povezanih oseb. Pri tem še ostaja odprt način izvajanja 365.čl. ZDavP-1, ki predpisuje zelo podrobno podajanje informacij o organizacijski strukturi, tržnih pogojih, strategijah med povezanimi osebami, analizi funkcij in analizi tveganj med povezanimi osebami, informacije v zvezi z izbrano metodo določanja primerljive tržne cene ipd. Zelo zanimiva pa je tudi določba, da je potrebno dokazovati, da je bila izvedena primerna analiza pred uvedbo strategije povečanja tržnega deleža. Menim, da gre za sporno zahtevo zakonodajalca, saj nam davčni zakon predpisuje, da navajamo razloge (oz. da predložimo primerne predhodne analize) za določene naložbene odločitve (omejevanje samostojnosti davčnega zavezanca, saj vemo, da ima lahko prevzemanje – in s tem tudi oblikovanje povezanih oseb zelo različne motive).

Menim, da bodo imeli davčni zavezanci, ki bodo morali oblikovati te informacije veliko dela in še več dilem. Zelo zanimiva pa je tudi določba 365.čl. ZDavP-1, da mora davčni zavezanec v času davčnega inšpekcijskega nadzora na zahtevo davčnega organa temu dati na razpolago predpisano dokumentacijo nemudoma, ali v času najmanj 30 oz največ 90 dni glede na obseg in zahtevnost podatkov.

- z uvajanjem instituta odloženih davkov (=oslabitev se davčno prizna v davčnem obdobju prodaje ali drugačne odtujitve sredstev) so davčni zavezanci dobili odgovor na vprašanje kako ravnati z oblikovanjem popravkov terjatev ali denimo z oslavitvijo dolgoročne finančne naložbe ob prenosu izgube iz odvisnega podjetja. Nenazadnje v 11 letih uporabe dosedanjega ZDDPO davčni zavezanci še niso dobili odgovora, kje ima davčni organ osnovo za trditev, da mora biti oblikovanje popravka vrednosti terjatve podkrepljeno z ustrezno listino. SRS 5.25 (SRS so med drugim tudi osnova za vključevanje prihodkov in odhodkov v davčni izkaz) določa nekaj drugega. Še vedno pa mi ostaja dilema, kaj je ustrezna listina, ki predstavlja pogoj za odpis (odtujitev) terjatve. Bojim se, da bo imel davčni organ pri tem pojmu še vedno veliko manevrskega prostora. Zanimiv je tudi že omenjen vidik prenosa izgube iz odvisnega podjetja. Menim, da je potrebno v tem primeru dolgoročno finančno naložbo oslabiti. Skladno z 17.čl.ZDDPO-1 pa prevrednotenje navzdol (oslabitev) več ni davčno priznan odhodek. Vemo, da je Upravno sodišče na začetku leta 2003 zavrglo odločbe DURS-a in se postavilo na stališče, da gre za davčno priznane odhodke (ob slabitvi). Po novem ZDDPO-1 pa bomo torej morali do davčnega priznavanja teh odhodkov počakati do odtujitve te dolgoročne finančne naložbe (denimo prodaje).
- Izrazito likvidnostno črpanje predvsem malih in srednjih družb z omejeno odgovornostjo. Vzrok je seveda v širitvi pojma dividende tudi v primeru izplačila delničarjem (družbenikom) zaradi oblikovanja lastnih delnic (deležev). Dejstvo je, da bodo podjetja, ki so družbenikom izplačala njihove deleže imela v letu 2005 slabšo likvidnost (razen seveda, če ni šlo za takojšnjo dano posojilo družbenika družbi) in mislim, da so bo to v delu gospodarstva tudi pokazalo v negativnem smislu.

V nadaljevanju se bom posvetil predvsem področju, ki ga ureja 24.čl. ZDDPO-1. Gre za pomemben vidik vključevanja računovodske politike v davčno politiko podjetja. Ta člen določa, da se porabljene oz. prodane zaloge priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja. Zavezanec pa ne sme spreminjati izbrane metode vrednotenja zalog najmanj 5 let (novost glede na pretekli zakon). V obdobje petih let se davčnemu zavezancu všteva tudi čas obračunavanja zalog pred 1.1.2005 (gre za čas od zadnje spremembe izbrane metode do 1.1.2005).

Mislim, da lahko le predvidevamo kako bi reagiral davčni organ, če bi davčni zavezanec iz kakršnihkoli razlogov spremenil metodo vrednotenja zalog pred obdobjem petih let. V najbolj temnem scenariju bi lahko kot davčno nepriznane izločil vse odhodke prodanih zalog. Kaj bi to pomenilo za posameznega davčnega zavezanca, ni potrebno poudarjati.

Določba glede trajanja uporabljene metode vrednotenja je strožja kot je bila po ZDDPO. Po dosedanjem 14.čl. ZDDPO se stroški materiala in odhodki iz prodaje zalog izdelkov ter trgovskega blaga priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, v skladu s sprejeto metodo obračunavanja zalog. Če je davčni zavezanec doslej spremenil metodo obračunavanja zalog, je moral v davčnem izkazu pojasniti razloge za spremembo in prikazati vrednostni učinek spremembe.

Če se bodo davčni zavezanci s 1.1.2005 odločili za spremembo izbrane metode vrednotenja, bodo morali prikazati le vrednostni učinek spremembe in s 1.1.2005 bo pričel teči pet letni rok »ne spreminjanja« izbrane metode vrednotenja.

Za bodoče davčne obveznosti podjetij je pomembna presoja ali zadržati oz. menjati trenutno metodo vrednotenja. Nenazadnje gre za pet letno stalnost, ki jo podjetjem nalaga davčni zakon. Zgrešene odločitve v tej fazi (odločanje o tem kateri bodo odhodki, ki se bodo »aktivirali« skozi zaloge in kateri bodo odhodki obdobja) se lahko odražajo v nepotrebnih davčnih obveznostih v prihodnje. Knjigovodska vrednost porabljenih zalog je namreč strošek, knjigovodska vrednost prodanih zalog pa poslovni odhodek. In če je le-ta ugotovljen skladno z 24.čl. ZDDPO-1 gre tudi za davčno priznan odhodek.

Za računovodsko poročanje je zelo pomembna izvirna vrednost. Gre za znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da bi podjetje prišlo do sredstev.

Izvirne vrednosti so pri polproizvodih in proizvodih ter pri opravljenih storitvah praviloma stroškovne vrednosti, imenovane proizvajalni stroški, vendar se lahko raztezajo od spremenljivih proizvajalnih stroškov (najožje vrednotenje) do zožene lastne cene (najširše vrednotenje); vsi ti izrazi pa se lahko nanašajo na količinsko enoto ali pa na celotno količino v gibanju oz. zalogi. Če se uporabljajo stalne cene (gre za načrtovano nabavno ceno), se šteje pri celoti ustreznih količin kot izvirna vrednost tudi stalna cena z odmiki. Izvirne vrednosti pri stvareh, ki »vstopajo« v zalogo, so v različnih trenutkih različne, in zato je lahko končna zaloga ovrednotena po:

- Drsečih povprečnih cenah,
- Tehtanih povprečnih cenah,
- Obratnozaporednih cenah (metoda FIFO),
- Zaporednih cenah (metoda LIFO).

Količinska enota proizvoda oz. nedokončane proizvodnje se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvajalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa se v utemeljenih okoliščinah ovrednoti z zoženo lastno ceno kot eno skrajnostjo oz. s spremenljivimi proizvajalnimi stroški v ožjem pomenu kot drugo skrajnostjo. V nabavno vrednost količinske enote nedokončane proizvodnje in proizvodov je mogoče v izjemnih primerih všteti tudi obresti od dobljenih posojil, s katerimi se financirajo takšne zaloge (če traja njihovo proizvodnje dlje kot obračunsko obdobje).

Za lažje nadaljnje odločanje davčnih zavezancev (o izbiri metode davčnega organa ni potrebno obveščati), si velja posamezne metode ogledati tudi podrobneje:

- **Vrednotenje po proizvajalnih stroških;** v zaloge vključujemo naslednje neposredne stroške: stroške materiala, stroške dela, stroške storitev in stroške amortizacije, vključujemo pa tudi posredne proizvajalne stroške. Posredni proizvajalni stroški so stroški materiala, storitev, dela in amortizacije, ki so obračunani v okviru proizvajalnega procesa, a jih ni mogoče neposredno povezovati z nastajajočimi poslovnimi učinki.

- **Vrednotenje po proizvajalnih stroških v ožjem pomenu;** v zaloge vključujemo le proizvajalne stroške, ki nastajajo v procesu proizvodnje.
- **Vrednotenje po proizvajalnih stroških v širšem pomenu;** v zaloge vključujemo proizvajalne stroške, ki nastajajo do dokončanja procesa proizvodnje in obsegajo tudi posredne stroške nakupovanja.
- **Vrednotenje po zoženi lastni ceni;** v zaloge vključujemo proizvajalne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodaje in posredne stroške splošnih služb, ne pa tudi neposrednih stroškov prodaje in stroškov financiranja, v kolikor bi bili vključeni tudi stroški financiranja bi govorili o polni lastni ceni.
- **Vrednotenje po spremenljivih proizvajalnih stroških;** ob neposrednih proizvajalnih stroških v zaloge vključujemo še spremenljivi del posrednih proizvajalnih stroškov.

Ustrezno odločitev o metodi vrednotenja je potrebno dopolniti tudi z možnostjo odločanja o davčnem obdobju, ki se lahko skladno z novim ZDDPO-1 tudi razlikuje od koledarskega leta, ne sme pa biti daljše od enega leta. Izbranega davčnega obdobja pa davčni zavezanec ne sme spreminjati sedem let. Na podlagi pet ali celo sedem letnih projekcij (gibanje nabave in prodaje tekom leta, vrsta proizvodnje, bodoče povpraševanje ipd.), naj davčni zavezanci poiščejo optimalno rešitev, upoštevaje seveda poslovni in davčni vidik. Potrebno pa je priznati, da gre za relativno dolgo obdobje bodočih predvidevanj in zato so toliko verjetnejše tudi napake v odločanju davčnih zavezancev.