

**REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
Župančičeva 3**

1000 LJUBLJANA

Vaš znak:

Naš znak:

Ljubljana,

31.07.2019

ZADEVA: Pripombe na Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (EVA 2019-1611-0002)

Spoštovani,

Odbor sekcije preizkušenih davčnikov pri Slovenskem inštitutu za revizijo v zvezi s Predlogom Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (EVA 2019-1611-0002 – v nadaljevanju »**Predlog ZDDPO-2**«) vloga sledeče pripombe:

1. Amortizacija pravice do uporabe sredstva po pogodbi o najemu

V zvezi s problematiko davčnega priznavanja odhodkov iz naslova sredstev v najemu, ki jih zavezanci glede na spremenjene računovodske standarde ne bodo več izkazovali v obliki stroškov najemnin (poslovni najemi), temveč kot amortizacijo ter kot odhodke iz obresti, smo vam 25.3.2019 že poslali pisni dopis, v katerem smo opozorili na neustreznost ureditve po kateri bi bila amortizacija pravice do uporabe sredstev v najemu (v nadaljevanju »**PUS**«) priznana po enakih pravilih kot amortiziranje sredstva, ki je predmet najema. Opozorili smo zlasti na vsebinsko razliko med amortiziranjem sredstva v njegovi dobi koristnosti (kar je relevantno za najemodajalca) ter med amortiziranjem PUS, ki se izvaja v pogodbeni dobi najema, ki pri poslovnem najemu praviloma ni enaka dobi koristnosti sredstva, ki je predmet najema.

Vežano na poslan dopis ste nam odgovorili enako, kot je navedeno v Predlogu ZDDPO-2, da je cilj predloga zakona približati priznavanje odhodkov za davčne namene v posameznih davčnih obdobjih dejanskim najemninam v tem obdobju, ter omogočiti uporabo ureditve od 1.1.2019 dalje, to je od začetka uporabe novih računovodskih pravil dalje. Z navedeno obrazložitvijo se v celoti strinjajmo, saj spremenjena računovodska obravnava poslovnih najemov ne omogoča agresivnega davčnega

spremenjena računovodska obravnava poslovnih najemov ne omogoča agresivnega davčnega načrtovanja, temveč je posledica sprememb računovodskih standardov, hkrati pa bi odstop od zapisanega cilja za davčne zavezance pomenil zelo zahtevno vodenje računovodskih in davčnih evidenc o začasno davčno nepriznanih odhodkih, o davčni vrednosti PUS ter o davčnem priznavanju odhodkov, ko zavezanci ne bi več izkazovali poslovnih odhodkov iz PUS, to pa bi pomenilo dodatne upravno-nadzorne napore tudi za davčni organ.

Skladno z navedenim ciljem zakona pa ocenjujemo, da predlagano besedilo zakona ni najbolj jasno, in pušča dvome glede njegove razlage. Predlog zakona v novem (9) odstavku določa:

»Ne glede na določbe petega odstavka tega člena se za sredstvo iz prvega odstavka tega člena vzeto v poslovni najem, uporabi najvišja letna amortizacijska stopnja, ki ustreza dejanski amortizacijski dobi tega sredstva.«

Predlog zapisa predlaganega novega (9) odstavka:

»Ne glede na določbe petega odstavka tega člena se za pravico do uporabe sredstva vzetega sredstvo iz prvega odstavka tega člena vzeto v poslovni najem, uporabi najvišja letna amortizacijska stopnja, ki ustreza dejanski amortizacijski dobi pogodbenega najema tega sredstva.«

Opcija (naš predlog iz dopisa z dne 25.3.2019):

»Amortizacija pravice do uporabe sredstev v najemu se prizna skladno z 12. členom tega zakona v zneskih kot so obračunani v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.«

Obrazložitev: Ker pri amortizaciji PUS-a ne gre za amortiziranje sredstva, temveč pogodbene **pravice do uporabe sredstva**, predlagamo, da se v besedilu ZDDPO-2 to jasno navede, saj je prav to vsebinska podlaga za odstop od pravil za amortiziranje sredstev, ki so premet poslovnega najema.

Da gre pri najemniku za kategorijo pravice do uporabe sredstva, in ne za sredstvo kot tako, izrecno izhaja tudi iz računovodskih standardov (enako MSRP 16 in SRS 1):

SRS 1.27. **»Najemnik na datum začetka najema pripozna opredmeteno osnovno sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, in obveznost iz najema.«**

MSRP 16.22 **»Najemnik na datum začetka najema pripozna sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, in obveznost iz najema.«**

S tem, ko se stroški amortizacije PUS-a vežejo na dobo pogodbenega najema, ni dvoma, kako se določi ta amortizacijska stopnja, prav tako pa se s tem odpravljajo tudi dvomi glede amortiziranja PUS-a zemljišč, ki se kot sredstvo praviloma ne amortizirajo (razen nekaterih izjem). Prav tako določba pokrije tudi amortiziranje pri finančnih najemih.

2. Izstopna obdavčitev

V novem VII.a poglavju Predloga ZDDPO-2 se predlaga ureditev v zvezi z izstopno obdavčitvijo, katere bistvo je obdavčitev skritih rezerv v primeru prenosa sredstev zavezanca iz dometa obdavčitve v Sloveniji.

Vezano na izstopno obdavčitev napovedni del (1) odstavka novega 54.a. člena določa:

(1) Zavezanec posebej razkrije in v davčno osnovo vključi skrite rezerve, če prenese sredstva:

54.b. člen pa določa odlog obdavčitve, in sicer:

(1) Zavezanec lahko plača davek od vključenih skritih rezerv iz prejšnjega člena tega zakona v največ petih enakih letnih obrokih.

Vezano na izvajanje odloga obdavčitve v povezavi s (1) odstavkom 54.a. člena ZDDPO-2 opozarjamo na to, da vključitev skritih rezerv v davčno osnovo pomeni, da bo znesek dejanskega davka od skritih rezerv treba izračunati po efektivni stopnji obdavčitve v tistem letu, saj bo višina dejanske obdavčitve skritih rezerv lahko zelo različna. Primeroma, bi konkretni zavezanec, ki bi v tekočem davčnem obdobju izkazal davčno izgube, ne imel davčne obveznosti iz skritih rezerv, zavezanec, ki ima veliko davčnih olajšav ali davčno izgubo iz preteklih let, pa bi davčno osnovo lahko znižal do 65% (upoštevaje predlagan nov 59.a. člen).

Zato predlagamo, da se 54.b. člen dopolni na sledeč način:

(1) Davčni zavezanec skrite rezerve iz 54.a. člena tega zakona vključi v davčno osnovo v obdobju prenosa sredstev.

(24) Zavezanec lahko plača davek od vključenih skritih rezerv iz prejšnjega člena tega zakona v največ petih enakih letnih obrokih.

(2) Znesek davka iz prejšnjega odstavka se izračuna upoštevanje znesek skritih rezerv, ki so vključene v davčno osnovo ter efektivno davčno stopnjo davčnega obdobja. Efektivna davčna stopnja davčnega obdobja se izračuna kot razmerje med zneskom davka za davčno obdobje ter zneskom davčne osnove, znižane za vse odbitke v davčnem obdobju, vključno za davčne olajšave in davčno izgubo.

(42) Prvi odstavek tega člena se uporablja za zavezance, ki prenesejo sredstva, davčno rezidentstvo ali poslovanje poslovne enote po prvem odstavku 54.a člena tega zakona v državo članico EU ali v tretjo državo, ki je pogodbenica Sporazuma EGP, če ima s Slovenijo ali z EU sklenjen sporazum o vzajemni pomoči pri izterjavi davčnih terjatev, ki je enakovredna vzajemni pomoči iz Direktive 2010/24/EU.

(43) Način in pogoje plačila davka po tem členu določa zakon, ki ureja davčni postopek.«.

Kot nejasno izpostavljamo ureditev v (9) odstavku 54.a. člena ZDDPO-2, ki določa izjemo od obdavčitve skritih rezerv. Ker gre za določbo, ki pomembno vpliva na obdavčenje zavezanca, predlagamo, da se naveden odstavek redakcijsko uredi na način, da ne bo dvomov glede njegove vsebine.

Predlagan (9) odstavek 54.a. člena ZDDPO-2 se glasi, in je zlasti nejasen v osenčenem delu besedila:

(9) Ne glede na določbo prvega odstavka tega člena zavezanec v davčno osnovo ne vključi skritih rezerv za prenesena sredstva iz Slovenije, ki se v 12 mesecih od dneva prenosa vrnejo v Slovenijo, če so ta sredstva povezana s financiranjem vrednostnih papirjev, dana kot zavarovanje s premoženjem ali kadar se prenos sredstev opravi zaradi izpolnjevanja bonitetnih kapitalskih zahtev ali zaradi upravljanja likvidnosti.

Izjemo od obdavčitve skritih rezerv ureja tudi Direktiva Sveta (EU) 2016/1164, pri čemer je besedilo direktive v angleški verziji sledeče (7. točka 5. člena):

Provided that the assets are set to revert to the Member State of the transferor within a period of 12 months, this Article shall not apply to asset transfers related to the financing of securities, assets posted as collateral or where the asset transfer takes place in order to meet prudential capital requirements or for the purpose of liquidity management.

Zato predlagamo sledeči redakcijski popravek (9) odstavka 54.a. člena ZDDPO-2:

(9) Ne glede na določbo prvega odstavka tega člena zavezanec v davčno osnovo ne vključi skritih rezerv za prenesena sredstva iz Slovenije, ki se v 12 mesecih od dneva prenosa vrnejo v Slovenijo, če so ~~ta bila sredstva prenesena za financiranje naložb v povezana s financiranjem vrednostnih papirjev vrednostne papirje~~, dana kot zavarovanje ~~s premoženjem~~ ali kadar se prenos sredstev opravi zaradi izpolnjevanja bonitetnih kapitalskih zahtev ali zaradi upravljanja likvidnosti.

Nadalje kot problematično ocenjujemo določbo v zadnjem stavku (2) odstavka 54.a. člena ZDDPO-2, ki določa:

»Če je ta razlika negativna, se šteje, da je enaka nič.«

V situaciji ko je poštena vrednost prenesenega sredstva nižja od njegove davčne vrednosti zakon predvideva, se zavezancu negativna razlika ne prizna kot davčno priznan odhodek, saj se šteje da je razlika med davčno in pošteno vrednostjo enaka nič. Opozarjamo, da bo v taki situaciji nastala dvojna obdavčitev na nivoju zavezanca, saj te razlike zavezanec ne bo mogel uveljavljati niti v Sloveniji, niti v državi v katero premoženje prenaša, saj v skladu s točko 5 člena 5 Uredbe v tem primeru država prejemnica sredstva le ta ovrednoti po tržni vrednosti (smiselno enako tudi 10. točka 54.a člena ZDDPO-2).

Nastalo situacijo ocenjujemo kot problematično zlasti pri prenosih sredstev v druge države članice Evropske unije, saj bi se predmetna določba lahko napadla kot določba, ki ovira prost pretok kapitala med državami članicami Evropske Unije.

3. Ukrep za razbremenitev izpada javno-finančnih prihodkov – minimalna obdavčitev zavezance

Predlagana rešitev o minimalni obdavčitvi davčnih zavezancev na način, da davčne osnove ne bi mogli znižati do 0 €, je predvsem politična odločitev.

Ne glede na to, pa kot stroka opozarjamo, da bo ukrep dodatno zmanjšal konkurenčnost davčnega okolja v Republiki Sloveniji, ki je spričo visokih obremenitev pri stroških dela že nekonkurenčno, primerjalno z državami v Evropski uniji.

Omejevanje davčnih spodbud ima lahko pomemben vpliv pri odločanju domačih gospodarskih subjektov in tujih investorjev glede alokacije investicij, saj se neposredno povečuje mejna obdavčitev investicij, oziroma znižuje neto donosnost investicij. Predlagana rešitev, po kateri bi zavezanec z davčno izgubo iz preteklih let ter davčnimi olajšavami lahko znižal davčno osnovo na 65 % le-te, pri zavezancih, ki so lahko znižali davčno osnovo do 0 € pomeni relativno znižanje davčnih olajšav kar za 45 %, kar ni zanemarljivo pri sprejemanju poslovnih odločitev, ob hkratnem zvišanju nominalne davčen stopnje za 1 odstotno točko.

Slednje se zlasti močno odrazi v položaju negotovih napovedi gospodarske rasti ali celo krize. Zato predlagamo resen in z analizami podprt razmislek glede kratkoročnih in dolgoročnih fiskalnih in gospodarskih posledic predlaganega ukrepa.

Lepo pozdravljeni.

Predsednica Odbora preizkušenih davčnikov

Mag. Saša Jerman



Direktor Slovenskega inštituta za revizijo
dr. Marjan Odar

**SLOVENSKI
INŠTITUT
ZA REVIZIJO** SLOVENSKI INŠTITUT
ZA REVIZIJO
Ljubljana, Dunajska cesta 106