

DAVČNO PRIZNAVANJE STROŠKOV AMORTIZACIJE ZA LETI 2005 IN 2006

Pojasnilo DURS, št. 4200-49/2006, 3. 3. 2006

V Uradnem listu RS, št. 108/05, je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od odhodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: ZDDPO-1B), ki je začel veljati dne 1. januarja 2006, razen posameznih določb, ki se uporabljajo že pri obračunu davka za leto 2005. Z ZDDPO-1B se spreminja tudi ureditev glede priznavanja stroškov amortizacije, to pa je določeno v 6. členu tega zakona. Spremembe pojasnujemo:

Prvi odstavek 26. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 17/05 – UPB1 in 108/05; v nadaljevanju: ZDDPO-1) določa, da se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev kot odhodek prizna v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišje letne amortizacijske stopnje, ki je določena s tem zakonom. V skladu s prvim odstavkom 6. člena ZDDPO-1B, v katerem je določeno, da se v prvem odstavku 26. člena ZDDPO-1 črta besedilo "v obračunanem znesku, vendar", lahko zavezanci, ki obračunavajo amortizacijo po višjih stopnjah od stopenj, določenih s četrtem odstavkom 26. člena, obračunavajo amortizacijo na način in po stopnjah, določenih v prvem, drugem in četrtem odstavku 26. člena, dokler opredmeteno osnovno sredstvo in neopredmeteno dolgoročno sredstvo nista v celoti amortizirani oziroma do odtujitve sredstva, če je sredstvo odtujeno prej, kakor je dokončno amortizirano.

Z navedeno določbo se zavezancem omogoča davčno priznavanje stroškov amortizacije, obračunanih na način in po stopnjah, določenih v prvem, drugem in četrtem odstavku 26. člena ZDDPO-1, tudi če za poslovne namene obračunavajo amortizacijo po nižjih stopnjah ali če obračunavajo amortizacijo na primer po funkcionalni metodi, ko proizvodnje v posameznem letu ni in se amortizacija ne obračuna. Namen te določbe je, da je celotni strošek amortizacije (poslovno potrebnih) sredstev priznan kot odhodek tudi za davčne namene, če ga zavezanec pred dokončnim amortiziranjem ne odtuji. Pogoji pa je, da je amortizacija (za davčne namene) obračunana po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in največ po stopnjah, predpisanih s četrtem odstavkom 26. člena ZDDPO-1.

V drugem odstavku 6. člena ZDDPO-1B je določen tudi nov sedmi odstavek 26. člena ZDDPO-1, ki določa, da se pri prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo po tem členu prihodki in odhodki upoštevajo tako, da ni možnosti njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja. Navedena določba je posledica določbe iz prejšnjega odstavka, ko je zavezancem omogočeno obračunavanje amortizacije za davčne namene po drugačnih stopnjah kakor za poslovne namene. Pri obračunavanju amortizacije za poslovne namene po višjih oziroma nižjih stopnjah od stopenj, ki so določene z ZDDPO-1, se ob odtujitvi tega sredstva pri ugotavljanju kapitalских dobičkov kot prihodkov za davčne namene, ki se vključujejo v davčno osnovo, upošteva davčna vrednost teh sredstev in ne knjigovodska vrednost (kot davčna vrednost velja nabavna vrednost, zmanjšana za amortizacijo, obračunano na način in po stopnjah iz ZDDPO-1, oziroma v zneskih, kakor so bili upoštevani kot odhodek pri obračunu davka). Prihodki in odhodki se namreč pri ugotavljanju davčne osnove upoštevajo tako, da ni možnosti njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja.

S črtanjem sedmega odstavka 26. člena ZDDPO-1 (kakor določa tretji odstavek 6. člena ZDDPO-1B) je razveljavljena določba; po kateri velja: če zavezanec pridobi staro oziroma rabljeno opredmeteno osnovno sredstvo od povezane osebe, ki ni rezident, je pridobljeno osnovno sredstvo že dokončno amortizirano. Zavezancem se tako od pridobljenih osnovnih sredstev od povezane osebe, ki ni rezident, kot odhodek prizna amortizacija, obračunana na način in po stopnjah, določenih v 26. členu ZDDPO-1. S črtanjem osmega odstavka 26. člena ZDDPO-1 (kakor tudi določa tretji odstavek 6. člena ZDDPO-1B) je odpravljena obveznost dokazovanja zavezanca, ki je pridobil staro ali rabljeno opredmeteno osnovno sredstvo od povezane osebe, ki ni rezident in ne velja za povezano

osebo po določbah ZDDPO-1, da opredmeteno osnovno sredstvo še ni dokončno amortizirano. Zavezancem, ki so tako pridobili opredmeteno osnovno sredstvo, se kot odhodek prizna amortizacija, obračunana na način in po stopnjah, določenih v 26. členu ZDDPO-1.

Določbi prvega in drugega odstavka 6. člena ZDDPO-1B začneta veljati dne 1. januarja 2006, medtem ko se v skladu z drugim odstavkom 17. člena ZDDPO-1B, ki je prehodna določba, tretji odstavek 6. člena ZDDPO-1B uporablja tudi za leto 2005, to pa pomeni, da se tudi za leto 2005 kot odhodek prizna amortizacija, obračunana za stara oziroma rabljena opredmetena osnovna sredstva, pridobljena v letu 2005 od nerezidentov povezanih oseb in nerezidentov oseb, ki ne veljajo za povezane, brez dokazovanja, da opredmeteno osnovno sredstvo še ni dokončno amortizirano.

Glede na številna vprašanja pojasnjujemo tudi peti odstavek 26. člena ZDDPO-1, ki določa, da se ne glede na določbe od prvega do četrtega odstavka tega člena pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega tolarske vrednosti 500 EUR, kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti. To pomeni, da se zavezancu za davčne namene kot odhodek prizna odpis celotne nabavne vrednosti, čeprav zavezanec za poslovne namene sredstva ni v celoti odpisal in bo na primer za poslovne namene obračunal amortizacijo po stopnjah iz četrtega odstavka 26. člena ZDDPO-1 ali po morebitnih drugih stopnjah. Lahko pa bo tudi za davčne namene obračunaval amortizacijo na način in po stopnjah iz 26. člena ZDDPO-1 in tako obračunana amortizacija bo davčno priznan odhodek. Ne glede na to, kako bo zavezanec za poslovne namene obračunal amortizacijo, se za davčne namene prizna ali:

- odpis celotne nabavne vrednosti ob prenosu v uporabo ali pa
- obračun amortizacije po stopnjah in na način, kakor je določeno v prvem, drugem, tretjem in četrtem odstavku 26. člena ZDDPO-1.