

DAVČNA OBRAVNAVA OB PREHODU NA MSRP OZIROMA SRS (2006)

Pojasnilo DURS, št. 4200-117/2006, 24. 5. 2006

V zvezi z vprašanji davčnih zavezancev, kakšne bodo davčne posledice pri pravnih osebah ob prehodu na nove Slovenske računovodske standarde – SRS (2006) oziroma na Mednarodne standarde računovodskega poročanja – MSRP, v nadaljevanju pojasnjujemo:

Davčno obravnavo ob prehodu na MSRP oziroma SRS (2006) ureja 14. člen Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 108/05; v nadaljevanju: ZDDPO-1B), ki je prehodna določba tega zakona. Navedeni člen določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov zneski, ki pomenijo razlike (glede na posamezni primer zaradi odprave, vrednotenja sredstev in obveznosti) zaradi spremenjenega načina sestavljanja računovodskih poročil, pri prehodih, določenih z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, oziroma z drugim zakonom, ki določa prehod na spremenjeni način sestavljanja računovodskih poročil, vključijo v davčno osnovo, razen zneskov za razlike, ki se pri teh prehodih izkazujejo na prevrednotovalnem popravku kapitala. Prevrednotovalni popravki kapitala v SRS iz leta 2001 (SRS 2002) so enakovredni presežkom iz prevrednotenja po SRS (2006) in MSRP. To pomeni, da se pri prehodu v skladu s 14. členom ZDDPO-1B ne obdavčijo razlike, ki se izkazujejo na presežku iz prevrednotenja.

Pri prehodih na novo računovodsko usmeritev uporabi v skladu z MSRP oziroma SRS (2006) zavezanec novo usmeritev tako, kakor da bi jo vedno uporabljal, zato preračuna sredstva in obveznosti (glede na posamezni primer zaradi odprave, pripoznanja, prevrednotenja in prerazvrstitev sredstev in obveznosti), pri katerih se spremeni računovodska usmeritev (uporaba usmeritve za nazaj). Nekatere izjeme od obvezne uporabe za nazaj so določene v 15. točki Uvoda v SRS (2006). Ker razlike izhajajo iz poslovnih dogodkov in transakcij pred dnem prehoda na MSRP oziroma SRS (2006), se učinki izkažejo na prenesenem poslovnem izidu (po določbah MSRP na zadržanem dobičku) oziroma v drugi postavki kapitala (praviloma na presežku iz prevrednotenja). Razlike, ki se izkažejo na prenesenem poslovnem izidu, se vključijo v davčno osnovo. V prvem odstavku 14. člena ZDDPO-1B je dodatno določeno, da se učinki, ki se izkazujejo na prenesenem poslovnem izidu, vključijo v davčno osnovo, tudi če se ne preračunavajo za druge namene.

S prehodno določbo 14. člena ZDDPO-1B se torej obdavčijo razlike, če nastanejo ob prehodu, ki se evidentirajo neposredno na prenesenem poslovnem izidu. Razlog za navedeno posebno določbo je prav evidentiranje razlik na preneseni poslovni izid, torej mimo poslovnega izida tekočega leta. 11. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 33/06 – UPB2; v nadaljevanju: ZDDPO-1), ki na splošno ureja davčno osnovo, namreč določa, da se pri ugotavljanju dobička, ki je osnova za davek, upoštevajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu, to pomeni, da razlike, ki se evidentirajo neposredno v preneseni poslovni izid, brez te prehodne določbe ne bi bile vključene v davčno osnovo.

V skladu z določbami 54. člena Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06, ZGD – UPB1; v nadaljevanju: ZGD-1), ki ureja splošna pravila računovodenja, in v povezavi s prehodnimi določbami (36. člen) Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 139/04; ZGD-H) morajo gospodarske družbe sestavljati računovodska poročila ali v skladu z MSRP ali po spremenjenih in dopolnjenih SRS (2002), to je SRS (2006), SRS v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z MSRP. Na podlagi navedenih določb vse gospodarske družbe po 1. januarju 2006 (družbe, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, od 1. januarja 2006, družbe, ki imajo poslovno leto različno od koledarskega, pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu) sestavljajo računovodska poročila v skladu z določbami MSRP ali po SRS (2006), ki jih je dne 17. novembra 2005 sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo in so objavljeni v Uradnem listu RS, št. 118/05.

S 1. januarjem 2006 morajo na podlagi sklepa Banke Slovenije vse banke sestavljati računovodska poročila v skladu z MSRP, s 1. januarjem 2007 pa na podlagi sklepa Agencije za zavarovalni nadzor tudi zavarovalnice prvič sestavijo računovodsko poročilo v skladu z MSRP. Od drugih gospodarskih družb morajo družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah Evropske skupnosti in so zavezane h konsolidaciji na podlagi 56. člena ZGD-1, sestaviti konsolidirano letno poročilo v skladu z MSRP, posamično računovodsko poročilo v skladu z MSRP pa lahko po 1. januarju 2006 sestavljajo tiste družbe, pri katerih sprejme takšno odločitev skupščina družbe, vendar najmanj za pet let.

Po določbah MSRP 1 – Prvo sprejetje Mednarodnih standardov računovodskega poročanja, ki ureja ravnanje podjetij ob prehodu na uporabo MSRP, mora podjetje na dan prehoda (začetno stanje primerjalnega preteklega obdobja) pripraviti začetno bilanco stanja v skladu z MSRP. V tej začetni bilanci, ki jo pripravi kot izhodišče za svoje računovodstvo v skladu z MSRP, podjetje:

- a) pripozna vsa sredstva in dolgove, katerih pripoznanje zahtevajo MSRP;
- b) odpravi pripoznanje sredstev in obveznosti, če takšno pripoznanje ni v skladu z MSRP;
- c) prerazvrsti posamezna sredstva, obveznosti in kapital, ki so bili evidentirani po SRS, v sredstva, obveznosti in kapital v skladu z določbami MSRP;
- d) uporabi določbe MSRP pri vrednotenju vseh pripoznanih sredstev in dolgov.

Razlike, ki nastanejo pri tem preračunu sredstev in obveznosti, se v skladu z MSRP 1 evidentirajo na zadržanem dobičku ali drugi kategoriji kapitala.

Za gospodarske družbe, ki v skladu z ZGD preidejo na sestavljanje računovodskih poročil v skladu s SRS (2006), je ravnanje ob prehodu urejeno v Uvodu v SRS (2006), v točki 15. Prehodne določbe. Izhodišča za prehod so opredeljena enako, kakor jih določa MSRP-1, to je, da podjetje opravi prilagoditve in preračune:

- pripozna vsa sredstva in dolgove, katerih pripoznanje zahtevajo SRS (2006);
- odpravi pripoznanje sredstev in obveznosti, če SRS (2006) ne omogočajo takšnega pripoznanja;
- prerazvrsti postavke sredstev in obveznosti, razvrščene v skladu s SRS (2002), če se v skladu s SRS (2006) razvrščajo v druge vrste sredstev in obveznosti;
- uporabi SRS (2006) pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in obveznosti.

V skladu z določbami 15. točke Uvoda v SRS (2006) se za prilagoditve in preračune, ki jih opravi gospodarska družba, preračuna preneseni poslovni izid oziroma druga postavka kapitala, kakor je to določeno v nadaljevanju. Pri tem je v 15. točki Uvoda v SRS tudi določeno, da prilagoditve in preračuni vključuje zlasti (v izvirnem besedilu ni poudarjenega tiska):

- preizkus dobrega imena zaradi oslabitve na dan prehoda na SRS (2006);
- odpravo celotnega slabega imena;
- prerazvrstitev celotnih nepremičnin ali njihovega dela, ki jih podjetje na dan 31. decembra 2005 v poslovnih knjigah izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi in dolgoročnimi finančnimi naložbami, ki po SRS 6 – Naložbene nepremičnine (2006) izpolnjujejo pogoje za uvrstitev med naložbene nepremičnine;
- preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ki bodo v skladu s SRS 3 – Finančne naložbe (2006) razvrščene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, na njihovo pošteno vrednost na dan 1. januarja 2006; že oblikovani posebni prevrednotovalni popravki kapitala v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami, ki bodo razvrščene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se na dan preračuna odpravijo v dobro prenesenega poslovnega izida;
- preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ki bodo v skladu s SRS 3 – Finančne naložbe (2006) razvrščene med za prodajo razpoložljive finančne naložbe, na njihovo pošteno vrednost na dan 1. januarja 2006; za učinke preračuna na večjo pošteno vrednost po stanju na dan 1. januarja 2006 se oblikuje presežek iz prevrednotenja;
- preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb v odvisna, skupaj obvladovana in pridružena podjetja, ki bodo v skladu s SRS 3 – Finančne naložbe (2006) izmerjene po nabavni vrednosti; za izvirno nabavno vrednost teh finančnih naložb velja njihova knjigovodska vrednost na dan 1. januarja 2002 z upoštevanimi potrebnimi oslabitvami

finančnih naložb do vključno 31. decembra 2005 in z upoštevanimi spremembami zaradi novih pridobitev in odtujitev od 1. januarja 2002 do vključno 31. decembra 2005; pri tem:

a) podjetje, ki je finančne naložbe do vključno 31. decembra 2005 vrednotilo po kapitalski metodi in je za učinke iz prevrednotenja do vključno tega datuma povečevalo finančne prihodke oziroma finančne odhodke posameznega poslovnega leta, na dan 1. januarja 2006 zmanjša oziroma poveča knjigovodsko vrednost finančne naložbe za vsoto do vključno 31. decembra 2005 obračunanih finančnih prihodkov oziroma odhodkov in za učinek zmanjša oziroma poveča preneseni poslovni izid;

b) podjetje, ki je finančne naložbe do vključno 31. decembra 2005 vrednotilo po kapitalski metodi in je za učinke iz prevrednotenja do vključno tega datuma povečevalo posebni prevrednotovalni popravek kapitala, na dan 1. januarja 2006 zmanjša knjigovodsko vrednost finančne naložbe in odpravi posebni prevrednotovalni popravek kapitala za vsoto od 1. januarja 2002 do vključno 31. decembra 2005 obračunanih prevrednotovalnih popravkov kapitala;

c) dividende oziroma deleži v dobičku iz pripisanih dobičkov do konca 2001, ki so po tej alineji še vključeni v knjigovodsko vrednost finančne naložbe in prejeti po 1. januarju 2006, v letu prejema zmanjšujejo knjigovodsko vrednost finančne naložbe;

- saldo splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala 31. decembra 2005 prenesejo podjetja 1. januarja 2006 v kapitalske rezerve.

Kakor smo že navedli, 14. člen ZDDPO-1B določa, da se obdavčijo zneski, ki pomenijo razlike, nastale zaradi spremenjenega načina sestavljanja računovodskih poročil, in to tiste, ki se ne izkažejo na presežku iz prevrednotenja (na prevrednotovalnem popravku kapitala). Ker se po določbah SRS (2006) razlike izkažejo ali na prenesenem poslovnem izidu ali na presežku iz prevrednotenja (na prevrednotovalnem popravku kapitala), to pomeni, da se obdavčijo razlike, ki se izkažejo na prenesenem poslovnem izidu (za tiste družbe, ki preidejo na MSRP, na zadržanem dobičku), ne glede na to, iz katerih naslovov so te razlike nastale. ZDDPO-1B namreč v 14. členu posebej ne določa, kakor je to določeno v 11.a členu ZDDPO-1, ki na splošno ureja davčno osnovo pri spremembah računovodskih usmeritev, pri popravkih napak in pri prevrednotenjih, da se pri ugotavljanju davčne osnove zneski, ki pomenijo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih po ZDDPO-1, za katere se preračuna preneseni poslovni izid, vključijo v davčno osnovo. Zato menimo, da razlike po določbah 14. člena ZDDPO-1B povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo ne glede na njihov izvor (kot primer navajamo oblikovanje rezervacij iz naslova odpravnin ob prehodu na MSRP oziroma SRS (2006): gospodarske družbe jih bodo oblikovale v skladu z določbami MSRP ali SRS (2006), ki tako znižujejo preneseni poslovni izid in tudi davčno osnovo na dan prehoda, čeprav se po določbah 16. člena ZDDPO-1 oblikovanje rezervacij iz tega naslova ne prizna kot davčno priznani odhodek).

V tej povezavi je treba poudariti, da 14. člen ZDDPO-1B ureja obdavčitev razlik iz prehoda na spremenjeni način sestavljanja računovodskih poročil (torej MSRP ali SRS (2006)), ki za zavezance pomeni obvezen prehod. Če bodo zavezanci na dan 1. januarja 2006 poleg sprememb računovodskih usmeritev, ki so posledica prehoda na MSRP ali SRS (2006), primerjalno s SRS (2002), opravili še druge prostovoljne spremembe računovodskih usmeritev, se takšne spremembe računovodskih usmeritev obravnavajo po 11.a členu ZDDPO-1 (in ne po prehodni določbi 14. člena ZDDPO-1B), to pa pomeni, da se v davčno osnovo vključijo razlike, ki izvirajo iz obdavčljivih prihodkov in iz davčno priznanih odhodkov po ZDDPO-1.

Treba pa je upoštevati omejitev, ki je določena v tretjem odstavku 14. člena ZDDPO-1. Ta določa: pri vključevanju v davčno osnovo se prihodki in odhodki upoštevajo tako, da ni njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja. To pomeni: če so v postavko prenesenega poslovnega izida vključene postavke (kot povečanje oziroma zmanjšanje

prenesenega poslovnega izida), ki pri oblikovanju niso bile za davčne namene davčno priznane kot odhodek v preteklih davčnih obdobjih ali so bile le delno priznane, na primer rezervacije, ki niso bile davčno priznan odhodek ali so bile priznane le v višini 50 ali 70 odstotkov, ali pa odhodki prevrednotenj, ki davčno niso bili priznani, se za poprej obdavčene zneske ali davčno nepriznane odhodke davčna osnova ne poveča. Če pa preneseni poslovni izid znižujejo postavke, ki so bile pri ugotavljanju davčne osnove v preteklih davčnih obdobjih izvzete iz obdavčitve, na primer učinki iz prevrednotenj po kapitalski metodi, ki so povečevali finančne prihodke, pa so bili iz davčne osnove izvzeti na podlagi Zakona o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 14/03 – UPB) pod zap. št. 2 takratnega davčnega obračuna, je treba ob prehodu to upoštevati tako, da se kljub znižanju prenesenega poslovnega izida te postavke ne upoštevajo kot znižanje davčne osnove. Pripisani finančni prihodki zaradi uporabe kapitalske metode, ki so bili na podlagi ZDDPO-1 obdavčeni (torej niso bili izvzeti iz davčne osnove) in ki bodo ob prehodu na MSRP ali SRS (2006) zniževali vrednost finančne naložbe in preneseni poslovni izid, pa ob prehodu na MSRP ali SRS (2006) znižujejo davčno osnovo.

Ne glede na navedeno pa menimo, da je pri obdavčitvi prehoda na nove SRS (2006) oziroma MSRP treba upoštevati tudi določbe 42. člena ZDDPO-1, ki ureja upravičenja pri združitvah in delitvah, v skladu z Direktivo Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic, s spremembami. V 2.c točki 42. člena ZDDPO-1 je namreč določeno, da je družba prejemnica upravičena do oprostitve davka v zvezi z dobički ali izgubami, ki jih doseže ob prenehanju udeležbe v kapitalu prenosne družbe, če ima udeležbo v kapitalu prenosne družbe. Če je torej po 1. maju 2004 pri združitvah oziroma delitvah družb, ki so bile poprej kapitalsko povezane in za katere je bilo izdano dovoljenje davčnega organa, nastopilo oblikovanje slabega imena (ki je posledica razlike med vrednostjo poprej izkazane finančne naložbe in sorazmernega dela premoženja, ki je bilo ob združitvi ali delitvi preneseno na družbo prejemnico), ki se mora na dan prehoda na nove SRS (2006) oziroma MSRP v celoti odpraviti, to pa pomeni povečanje prenesenega poslovnega izida, mora biti povečanje glede na določbe navedene direktive in 42. člena ZDDPO-1 izvzeto iz obdavčitve.

Na koncu dodajamo še: v drugem odstavku 14. člena ZDDPO-1B je določeno, da zavezanec lahko zneske za razlike, ki se izkažejo v prenesenem poslovnem izidu, vključuje v davčno osnovo v treh davčnih obdobjih, in to v prvem letu najmanj eno tretjino. V prvem letu to pomeni obvezno vsaj eno tretjino, preostanek pa najpozneje v tretjem letu. Podatki o zneskih razlik iz prehoda na MSRP oziroma SRS (2006), ki se izkažejo na prenesenem poslovnem izidu, in podatki o zneskih razlik, ki se izkažejo na presežkih iz prevrednotenja, bodo kot priloga sestavni del davčnega obračuna za leto 2006.