

AMORTIZACIJA NALOŽBENIH NEPREMIČNIN KOT DAVČNO PRIZNAN ODHODEK

Pojasnilo DURS, št. 4200-128/2006, 21. 7. 2006

Na pogosta vprašanja davčnih zavezancev, ali je pri naložbenih nepremičninah, ki se vrednotijo po modelu nabavne vrednosti in se amortizirajo, strošek amortizacije davčno priznan odhodek, pojasnjujemo:

Po Slovenskem računovodskem standardu 6 (SRS (2006) – Uradni list RS, št. 118/2005), v uporabi od dne 1. 1. 2006, je naložbena nepremičnina nepremičnina, posedovana, da bi prinašala najemnino in/ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe.

Po SRS 6.2. so naložbene nepremičnine:

1. zemljišča, posedovana za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe in ne za prodajo v bližnji prihodnosti v rednem poslovanju;
2. zemljišča, za katera podjetje ni določilo prihodnje uporabe;
3. zgradbe v lasti ali finančnem najemu, oddane v enkratni ali večkratni poslovni najem;
4. prazne zgradbe, posedovane za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.

Za določitev, ali se nepremičnina razvrsti kot naložbena nepremičnina, je potrebna presoja v skladu z opredelitvijo pojma naložbena nepremičnina in z napotki v MRS od 40.7. do 40.13. Naložbena nepremičnina se prizna kot sredstvo, če je verjetno, da bodo v podjetje pritekale prihodnje gospodarske koristi, povezane z njo, in da je njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

Podjetje mora v skladu s SRS 6 (2006) za merjenje naložbene nepremičnine izbrati za svojo računovodsko usmeritev ali model nabavne vrednosti ali model poštene vrednosti in to usmeritev uporabljati za vse naložbene nepremičnine.

Pri izbiri modela nabavne vrednosti se naložbena nepremičnina meri v skladu s SRS 1 (2006), to pa pomeni, da se sredstvo razviduje po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve. Pri merjenju naložbenih nepremičnin po modelu nabavne vrednosti mora podjetje upoštevati določila iz SRS 1 (2006) glede začetka obračunavanja amortizacije in glede izbire metode amortiziranja, pa tudi vse drugo, kar je obravnavano v tem standardu.

Glede priznavanja odhodkov za davčne namene je treba upoštevati še določila Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 33/2006 – UPB2). Navedeni predpis v V. poglavju obravnava davčno osnovo, ki vsebuje splošne določbe, določbe v zvezi s prihodki in določbe, ki podrobneje določajo priznavanje in nepriznavanje posameznih vrst odhodkov.

Po določilih 11. člena navedenega zakona je dobiček presežek prihodkov nad odhodki, ki so določeni s tem zakonom. Če zakon ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenih računovodskih standardov. Prihodki in odhodki se priznajo glede na čas nastanka.

V delu V. poglavja, ki obravnava odhodke, je v 20. členu opredeljena splošna določba, po kateri se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, obdavčenih po tem zakonu. Zakon v tem delu (drugi in tretji odstavek istega člena) podrobneje določa tudi, kateri so odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov. To so odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

1. niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
2. imajo značaj privatnosti,
3. niso v skladu z običajno poslovno prakso.

Odhodki niso v skladu z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in glede na primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami, razen odhodkov, nastalih zaradi izrednih in nepogostih dogodkov, kakor so naravne nesreče, ali zaradi drugih izrednih in nepogostih dogodkov.

21. člen ZDDPO-1 določa, kateri so nepriznani odhodki, in 22. člen istega zakona, kateri so delno priznani odhodki.

26. člen ZDDPO-1 obravnava priznavanje amortizacije kot odhodek. V prvem odstavku tega člena je določeno, da se kot odhodek prizna amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, in to največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, predpisuje pa tudi najvišje letne amortizacijske stopnje, ki se priznajo pri obračunavanju amortizacije.

V tretjem odstavku istega člena zakona je določeno tudi, da sredstva, ki se amortizirajo, in začetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi. Najvišje letne amortizacijske stopnje so predpisane v četrtem odstavku 26. člena ZDDPO-1.

Glede na to, da zadeva prvi odstavek 26. člena samo amortizacijo, ki se obračunava od opredmetenih osnovnih sredstev in od neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ne vključuje pa amortizacije od naložbenih nepremičnin, tretji odstavek istega člena pa določa, da sredstva, ki se amortizirajo, in začetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi, menimo, da je treba glede priznavanja amortizacije od naložbenih nepremičnin kot odhodka smiselno upoštevati splošne določbe 11. in 20. člena ZDDPO-1.

Prav tako smo mnenja, da mora na podlagi teh splošnih določb glede na določilo SRS 6 (2006) podjetje pri merjenju naložbenih nepremičnin po modelu nabavne vrednosti upoštevati določila iz SRS 1 (2006) glede začetka obračunavanja amortizacije, glede izbire metode amortiziranja in glede drugega, kar je obravnavano v tem standardu. Glede priznavanja višine amortizacije (najvišje letne amortizacijske stopnje) pa je smiselno upoštevati tudi določbe četrtega odstavka 26. člena ZDDPO-1.

Na podlagi poprej navedenega menimo, da veljajo stroški amortizacije od naložbenih nepremičnin, ki se oddajajo v poslovni najem, po določilih prvega odstavka 20. člena in četrtega odstavka 26. člena ZDDPO-1 za davčno priznan odhodek, če so obračunani največ po 5-odstotni letni amortizacijski stopnji.