

DAVČNA OBRAVNAVA POSAMEZNIH GOSPODARSKIH KATEGORIJ

Pojasnilo DURS, št. 4200-126/2006, 25. 7. 2006

Na posamezna vprašanja v zvezi z davčnim obravnavanjem nekaterih odhodkov ob prehodu na nove računovodske standarde (SRS 2006) pojasnjujemo:

1. Naložbene nepremičnine se v skladu s SRS 6.10. lahko merijo po modelu nabavne vrednosti ali po modelu poštene vrednosti. Če se davčni zavezanec odloči za merjenje po modelu nabavne vrednosti, mora naložbeno nepremičnino amortizirati. Glede na to, da 26. člen ZDDPO-1 obravnava le amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, kako davčno obravnavati amortizacijo naložbenih nepremičnin?

Stroški amortizacije naložbenih nepremičnin, ki se oddajajo v poslovni najem, po določilih prvega odstavka 20. člena in četrtega odstavka 26. člena ZDDPO-1 veljajo za davčno priznan odhodek največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, in do 5-odstotne letne amortizacijske stopnje. Obširnejše pojasnilo v zvezi s tem vprašanjem je objavljeno na spletni strani DURS.

2. Po SRS 1.11 se velika nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva razporedi na njegove dele. Če imajo ti deli različno dobo koristnosti, se računovodsko obravnava vsak del posebej. To pomeni, da se tudi amortizacija obračunava po delih. Tako se pri amortiziranju enega opredmetenega osnovnega sredstva uporabljajo različne amortizacijske stopnje, od katerih so lahko nekatere višje, druge pa nižje od stopenj iz 26. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

Glede davčnega obravnavanja amortizacije se zastavlja vprašanje, ali se upošteva seštevke amortizacije vseh delov skupaj (ne glede na različne stopnje) ali amortizacija posameznega dela.

Če se na primer iz nabavne vrednosti zgradbe izloči vrednost dvigala in se amortizacija dvigala obračunava po stopnji 10 odstotkov, amortizacija preostale zgradbe pa po stopnji 2 odstotka, je vprašanje:

- 1. ali se davčno prizna amortizacija zgradbe v celoti, amortizacija dvigala pa le v višini 5 odstotkov od nabavne vrednosti ali**
- 2. se davčno prizna amortizacija zgradbe in dvigala, ker/če v seštevku ne presega 5 odstotkov nabavne vrednosti zgradbe kot celote, seveda ob izpolnjenem pogoju, da je amortizacija obračunana po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.**

S spremembo 26. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04, to določa 6. člen Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 108/05; v nadaljevanju: ZDDPO-1B)), ko je bilo iz prvega odstavka 26. člena črtano besedilo »v obračunanem znesku, vendar«, amortizacija za davčne namene ni več vezana na obračunano amortizacijo za poslovne namene. To pomeni: dokler v ZDDPO-1 ne bodo določene drugačne amortizacijske stopnje, se za opredmetena osnovna sredstva velike nabavne vrednosti amortizacija za davčne namene prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in največ po stopnji iz četrtega odstavka 26. člena ZDDPO-1 (v višini največ 5 odstotkov). Torej se bo opredmeteno osnovno sredstvo velike nabavne vrednosti kljub (računovodski) razdelitvi na dele še vedno obravnavalo kot eno opredmeteno osnovno sredstvo in je z davčnega vidika pomemben le znesek amortizacije vseh delov skupaj (točka b).

3. Po SRS 1.28 se opredmeteno osnovno sredstvo lahko prevrednoti na dva načina:

a) sorazmerno se prevrednotita nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti ali

b) prevrednoti se knjigovodska oziroma neodpisana vrednost (amortizacijski popravek vrednosti se zato pred prevrednotenjem odpravi z zmanjšanjem nabavne vrednosti), ki postane nova osnova za amortizacijo.

V obeh primerih je treba zaradi spremembe osnove za obračun amortizacije amortizacijsko stopnjo preračunati oziroma prilagoditi ocenjeni dobi koristnosti sredstva, vendar je potrebna prilagoditev v drugem primeru praviloma bistveno večja, zato amortizacijska stopnja lahko preseže stopnjo iz 26. člena zakona.

V zvezi z drugim načinom prevrednotenja in s spremembo amortizacijske stopnje je vprašanje, ali se bo pri davčni obravnavi upoštevala le amortizacijska stopnja ali tudi dejstvo, da je stopnja višja zaradi znižanja nabavne vrednosti za amortizacijski popravek vrednosti in da so s tem nižje osnove za obračun amortizacije kljub siceršnjemu prevrednotenju.

V skladu s prvim odstavkom 26. člena ZDDPO-1 se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev kot odhodek prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišje letne amortizacijske stopnje. Pogoji, da je amortizacija davčno priznan odhodek, 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 celotnem amortizacijskem obdobju opredmetenega osnovnega sredstva in neopredmetenega dolgoročnega sredstva. Posledica metode enakomernega časovnega amortiziranja je stalni znesek amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva, če se preostala vrednost sredstva ne spremeni.

Trditve, da je treba v obeh navajanih primerih, pod a) in b), zaradi spremembe osnove za obračun amortizacije amortizacijsko stopnjo preračunati oziroma prilagoditi ocenjeni dobi koristnosti sredstva, držijo za obračunavanje amortizacije za poslovne namene. Kakor je navedeno že v prejšnji točki (pod 2), pa s spremembo prvega odstavka 26. člena ZDDPO-1 amortizacija za davčne namene ni več vezana na obračunano amortizacijo za poslovne namene.

Iz navedenega izhaja: ne glede na to, kako bo davčni zavezanec za poslovne namene obračunaval amortizacijo, če bo sredstva prevrednotil na način, ki je naveden pod a) ali b), se bo za davčne namene priznal znesek amortizacije, obračunane po enaki amortizacijski stopnji, kakor jo je uporabljal pred prevrednotenjem, vendar ne višji od stopnje iz četrtega odstavka 26. člena ZDDPO-1. Pri tem je treba dodati, da 26. člena ZDDPO-1 posebej ne določa osnove za obračun amortizacije (oziroma se pri tem sklicuje na računovodske standarde – tretji odstavek 26. člena), to pomeni, da se glede tega upoštevajo določbe računovodskih standardov.

Pri okrepitvi sredstev se po določbah SRS 1 (2006) povečanje vrednosti sredstev prizna neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Amortizacija, tudi od povečane vrednosti sredstva, bo davčno priznan odhodek, če bo obračunana po istih amortizacijskih stopnjah kakor pred prevrednotenjem. Znesek presežka iz prevrednotenja (oziroma prevrednotovalnega popravka kapitala po določbah drugega odstavka 11.a člena ZDDPO-1) pa bo moral biti vključen v davčno osnovo v tistem letu, v katerem bo zavezanec znesek presežka iz prevrednotenja prenesel v preneseni poslovni izid (po določbah SRS 1, točka 1.32., v času uporabe sredstva, najpozneje pa ob odtujitvi ali izločitvi sredstva iz uporabe).

Če bo davčni zavezanec oslabil sredstva za poslovne namene, menimo, da se mora tudi osnova za obračun amortizacije znižati (v skladu z drugim odstavkom 17. člena ZDDPO-1 se odhodki zaradi slabitev sredstev ne priznajo, priznajo se šele ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva), amortizacijske stopnje pa se zaradi predpisanega enakomernega časovnega amortiziranja ne smejo spremeniti, drugače amortizacija ne bo davčno priznan odhodek. Če bi se za znesek prevrednotenja odpravil amortizacijski popravek v breme nabavne vrednosti, bi se spremenila (znižala) amortizacijska osnova še za znesek odpravljenega popravka vrednosti, to pomeni, da bi se ob enaki amortizacijski stopnji podaljšala doba amortiziranja, zato menimo, da bi se v teh primerih amortizacija za davčne namene lahko še dalje obračunavala od prevrednotene nabavne vrednosti, ki ne bi bila znižana za do tedaj obračunani amortizacijski popravek.

4. Po SRS 1.50 nabavna vrednost nepremičnin in opreme vključuje tudi začetno oceno stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča. Ker so to sedanje obveze, ki se bodo poravnale v prihodnosti, se povečanje nabavne vrednosti pripozna kot dolgoročna rezervacija, ki bo porabljena, ko bodo stroški nastali.

Kakšna bo davčna obravnava tovrstnih rezervacij?

Glede na to, da rezervacija ni oblikovana v breme stroškov oziroma odhodkov, je v skladu s prvim odstavkom 16. člena ZDDPO-1 ne bo treba vključiti v davčno osnovo. Prvi odstavek 16. člena ZDDPO-1 namreč določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov oblikovanje rezervacij ne upošteva. V tem primeru se ob oblikovanju rezervacije povečuje nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva (SRS 10 (2006), točka 10.43.) in ne stroški oziroma odhodki.