

AMORTIZACIJA VLAGANJ V TUJA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

Pojasnilo DURS, št. 4200-9/2010, 15. 2. 2010

Zavezanec sprašuje, ali se z *davčnega vidika pri vlaganjih v tuja opredmetena osnovna sredstva za najvišjo dovoljeno amortizacijsko stopnjo lahko uporablja stopnja iz skupine za druga vlaganja*. To vprašanje se zastavlja v povezavi z novo razvrstitvijo teh vlaganj med opredmetena osnovna sredstva zaradi spremembe Slovenskih računovodskih standardov. Omenja vlaganja, ki po vsebini ne predstavljajo opreme, temveč druga opredmetena osnovna sredstva, največkrat v obliki vlaganj v tuj poslovni prostor, ki ga najemnik uporablja za svojo dejavnost. Posebej ga zanima za primere teh vlaganj, ko je doba najema 10 let ali daljša.

V zvezi z navedenim vprašanjem odgovarjamo naslednje:

Amortizacija vlaganj v tuja opredmetena osnovna sredstva se za davčne namene lahko upošteva v znesku, ki je izkazan za poslovne namene v računovodskih izkazih v skladu z računovodskimi standardi, vendar največ do zneska, ki je obračunan po določbah ZDDPO-2. Pri tem se kot najvišja letna amortizacijska stopnja lahko upošteva stopnja iz skupine druga vlaganja.

V skladu s 33. členom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09 in 96/09) se za davčne namene amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin prizna kot odhodek v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišjih amortizacijskih stopenj iz petega odstavka tega člena.

V petem odstavku 33. člena so opredmetena osnovna sredstva razporejena v 8 amortizacijskih skupin, za katere so, upoštevaje različne dobe koristnosti posameznih kategorij sredstev, določene tudi najvišje letne amortizacijske stopnje, kot zgornja meja za priznavanje odhodkov amortizacije:

- gradbeni objekti, vključno z naložbenimi nepremičninami (3 %),
- deli gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin (6 %),
- oprema, vozila in mehanizacija (20 %),
- deli opreme in oprema za raziskovalno dejavnost (33,3 %),
- računalniška, strojna in programska, oprema (50 %),
- večletni nasadi (10 %),
- osnovna čreda (20 %),
- druga vlaganja (10 %).

Kot druga vlaganja se obravnavajo sredstva, ki jih po vsebini in glede na njihove značilnosti z vidika amortiziranja, zlasti zaradi različne dobe koristnosti, ni možno razvrstiti v druge prej navedene amortizacijske skupine. V okviru drugih vlaganj so se tako obravnavala neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti, ki se po standardih amortizirajo, med njimi tudi usredstveni stroški naložb v tuja osnovna sredstva.

Na podlagi Spremembe Slovenskih računovodskih standardov (2006), objavljene v Uradnem listu RS, št. 1/2010, se ureditev vlaganj v tuja opredmetena osnovna sredstva iz SRS 2 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve prenaša v SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva.* Tako spremenjeni SRS 1.14. določa, da se vlaganja v opredmetena osnovna sredstva v tuji lasti v poslovnih knjigah izkazujejo kot samostojno razpoznavna opredmetena osnovna sredstva ali kot deli opredmetenih osnovnih sredstev.

Glede na to, da navedena sprememba ni vsebinske narave in ne posega v priznavanje

stroškov amortizacije za poslovne namene, tudi ne vpliva na drugačno davčno obravnavo amortizacije obravnavanih sredstev. Pomeni, da se za vlaganja v tuja opredmetena osnovna sredstva kot najvišja dovoljena davčno priznana amortizacijska stopnja še naprej lahko uporablja 10 % stopnja iz skupine za druga vlaganja.

V zvezi z vprašanjem, kaj to pomeni za primere, če je doba najema sredstev daljša od 10 let, dodajamo naslednje. Najvišja dovoljena davčno priznana amortizacijska stopnja za druga vlaganja v višini 10 %, ob pogoju enakomernega časovnega amortiziranja, pomeni, da bo sredstvo za davčne namene dejansko v celoti amortizirano v 10 letih. Navedena stopnja se za davčne namene upošteva tudi v primeru, če je dejanska doba najema krajša od 10 let in posledično obračunana amortizacija za poslovne namene višja od davčno priznane amortizacije, presežni znesek amortizacije pa se prizna oziroma poračuna v skladu z drugim odstavkom 33. člena ZDDPO-2. V primeru, če je znesek amortizacije za poslovne namene nižji od zneska amortizacije, ki se ugotovi po določbi 33. člena ZDDPO-2, tj. v primeru, če je doba najema oziroma pričakovana doba koristnosti vlaganj v tuja opredmetena osnovna sredstva, določena v skladu s SRS 13.8. oziroma MRS 16.56., daljša od 10 let, se tudi za davčne namene upošteva amortizacijska stopnja za poslovne namene.

** Pri tem ne gre za nikakršno vsebinsko spremembo, le pravila vlaganja v tuja opredmetena sredstva so namesto v SRS 2 urejena v SRS 1, ker gre za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva (dr. Marjan Odar, Spremembe in dopolnitve Slovenskih računovodskih standardov in vpliv na obdavčitev pravnih oseb, Zbornik referatov 10. davčne konference Slovenskega inštituta za revizijo, 2010)*