

## **VLAGANJA V OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA, KI JIH PODJETNIK NE IZKAZUJE V POSLOVNIH KNJIGAH**

### **Pojasnilo DURS, št. 4212-4452/2011, 12. 1. 2012**

Na vprašanje, ali se stroški vlaganj samostojnega podjetnika v poslovni prostor, ki je v lasti podjetnika kot fizične osebe, štejejo za davčno priznane odhodke, če podjetnik poslovnega prostora ne izkazuje v poslovnih knjigah, ga pa uporablja za opravljanje dejavnosti, pojasnjujemo kakor sledi v nadaljevanju. Pojasnilo je usklajeno z Ministrstvom za finance in začne veljati z dnem objave.

*Če samostojni podjetnik poslovnega prostora, ki ga ima v lasti kot fizična oseba in ga uporablja za opravljanje dejavnosti, ne izkazuje v poslovnih knjigah, se stroški vlaganj v poslovni prostor štejejo za davčno nepriznane odhodke.*

V skladu z Zakonom o gospodarski družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 65/09, 33/11) podjetnik ločeno vodi knjige in ugotavlja poslovni rezultat (podjetnikov dohodek) za svoje podjetje. Iz navedenega predpisa izhaja, da je vodenje poslovnih knjig obvezno, razen pod točno določenimi pogoji, ter da se poslovne knjige vodijo za podjetje (poslovno sfero).

Poslovne knjige se lahko vodijo le na podlagi ustreznega evidentiranja poslovnih dogodkov (knjigovodskih listin). Računovodstvo malih samostojnih podjetnikov ureja Slovenski računovodski standard 39 (2006) (Uradni list RS, št. 118/05, 10/06, 112/06, 119/08, 1/10, 90/10) – SRS (2006) 39, ki povzema pravila računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov, ki se pri podjetniku pojavljajo pogosteje. Pri računovodskem obravnavanju ostalih poslovnih dogodkov se uporabljajo pravila iz splošnih SRS (2006), pri tem pa je potrebno upoštevati tudi 5. točko Uvoda k SRS (2006); tj. temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja.

Na podlagi 6. točke Uvoda k SRS (2006) in SRS (2006) 1.7. samostojni podjetniki sredstva pripoznajo v računovodskih razvidih, če je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi njih povečale gospodarske koristi in če imajo ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Pri tem je opredmeteno osnovno sredstvo v skladu s SRS (2006) 1.1. sredstvo, ki ga ima samostojni podjetnik v lasti ali finančnem najemu ali ga na drug način obvladuje ter ga uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene in ga bo po pričakovanjih uporabljal v te namene v več kot enem obračunskem obdobju. Tudi osnovno sredstvo, ki ga ima samostojni podjetnik v lasti kot fizična oseba in ga uporablja pri opravljanju dejavnosti, tako izpolnjuje pogoje za pripoznanje po določbah računovodskih standardov, če je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi in če ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Izhajajoč iz navedene opredelitve so v obravnavanem primeru (poslovni prostor je last fizične osebe, ki opravlja dejavnost in ga uporablja za dejavnost) izpolnjeni vsi pogoji za pripoznanje osnovnega sredstva, zato vlaganj v ta sredstva ni ustrezno obravnavati kot vlaganja v osnovna sredstva v tuji lasti.

Samostojni podjetnik v poslovnih knjigah ne izkazuje vseh opredmetenih osnovnih sredstev, ki jih uporablja pri opravljanju dejavnosti; npr. opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega v poslovni najem, ki ga samostojni podjetnik sicer uporablja pri opravljanju dejavnosti, ne izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Samostojni podjetnik lahko oblikuje vlaganja v opredmetena osnovna sredstva v tuji lasti kot samostojna razpoznavna opredmetena osnovna sredstva ali kot dele opredmetenih osnovnih sredstev v skladu s SRS (2006) 1.14., če gre za vlaganja, ki jih samostojni podjetnik opravi na tujem opredmetenem osnovnem sredstvu; tj. sredstvu, ki ga samostojni podjetnik uporablja pri opravljanju dejavnosti, vendar ne ustreza opredelitvi opredmetenega osnovnega sredstva po SRS (2006) 1.1. in nista izpolnjena pogoja za

pripoznanje po SRS (2006) 1.7. Podjetje fizične osebe, ki opravlja dejavnost, in fizična oseba nimata ločene pravne osebnosti. Ker ne gre za ločeni pravni subjektiviteti, se pravno formalno sredstva, ki jih ima v lasti fizična oseba, ne glede na to, ali jih uporablja v privatni ali poslovni sferi, obravnavajo kot last fizične osebe. Ko fizična oseba iz svojega podjetja financira vlaganje v lastna opredmetena sredstva, ki niso zavedena v poslovnih knjigah podjetja, ne gre za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva v tuji lasti.

SRS (2006) 39 ureja posebnosti računovodenja malih samostojnih podjetnikov. V skladu z določbo SRS (2006) 39.50. je pripoznavanje, merjenje in vrednotenje sredstev in obveznosti do njihovih virov ter sestavljanje računovodskih izkazov na način, predpisan z določbami iz SRS (2006) 39 od 39.9. do 39.24. in od 39.44. do 39.48. priporočljiv, ni pa obvezen. Navedeno pomeni, da lahko mali samostojni podjetnik vodi poslovne knjige, sestavlja knjigovodske listine ter evidentira poslovne dogodke tudi na način, ki je drugačen od načina, ki je določen z navedenimi določbami SRS (2006) 39. Za pravilno ugotavljanje davčnih obveznosti pa je urejeno računovodenje ključnega pomena, kar se zagotavlja z upoštevanjem SRS (2006) tudi v delu, kjer uporaba ni obvezna. SRS (2006) vsebujejo pravila računovodenja oziroma pravila evidentiranja poslovnih dogodkov in na tej podlagi izdelovanja računovodskih izkazov. Po vsebini pa ne gre za predpis, ki bi nalagal obveznost nastanka določenega poslovnega dogodka. V skladu z računovodskimi standardi je poslovni dogodek v zvezi s spremembo uporabe določenega sredstva oziroma prenosom sredstva iz privatne v poslovno rabo treba evidentirati, način evidentiranja pa na podlagi SRS (2006) ni obvezen.

Če gre v konkretnem primeru za poslovni prostor, ki ustreza definiciji opredmetenega osnovnega sredstva iz SRS (2006) 1.1. in sta izpolnjena pogoja za pripoznanje le tega po SRS (2006) 1.7., je po določbah SRS (2006) treba evidentirati spremembo uporabe poslovnega prostora oziroma prenos iz privatne v poslovno sfero, pri tem pa način evidentiranja poslovnega dogodka ni obvezen. Če ima samostojni podjetnik sicer vzpostavljen sistem poslovnih knjig in knjigovodskih listin v skladu s SRS (2006), se za prenose sredstev med gospodinjstvom in podjetjem lahko vzpostavi enak način evidentiranja prenosov iz privatne v poslovno sfero kot velja za evidentiranje vseh drugih poslovnih dogodkov. Smiselno je, da samostojni podjetnik, ki sicer vodi register opredmetenih osnovnih sredstev, v vzpostavljenih pomožnih evidencah evidentira tudi opredmetena osnovna sredstva, prenešana iz gospodinjstva v podjetje.

Zakonu o dohodnini - ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB-7) v drugem odstavku 48. člena določa, da se za ugotavljanje prihodkov in odhodkov uporabljajo predpisi o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb, tj. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 43/10 in 59/11), če ni z ZDoh-2 drugače določeno. Ker ZDoh-2 ne vsebuje posebnih določb glede davčnega priznavanja odhodkov, je treba uporabiti določbe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11).

V skladu z 12. členom ZDDPO-2 se pri ugotavljanju davčne osnove (dobička) zavezanca upoštevajo prihodki in odhodki, kot se ugotovijo v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, če ta zakon ne določa drugače. Za ugotavljanje dobička pa se v skladu z 29. členom ZDDPO-2 priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Z drugim odstavkom istega člena je določeno tudi, kateri odhodki niso potrebni za pridobitev prihodkov, in sicer so to tisti odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da niso neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti ter imajo značaj privatnosti ali niso skladni z običajno poslovno prakso. Davčno nepriznani odhodki so dodatno naštetih še v 30. členu ZDDPO-2.

Davčna obravnava stroškov v zvezi s sredstvi, ki se uporabljajo za privatne namene, je drugačna od obravnave stroškov v zvezi s sredstvi, ki se uporabljajo za poslovne namene. V skladu z veljavno davčno ureditvijo se dohodki, ki jih dosega fizična oseba v

okviru opravljanja dejavnosti v svojem organiziranem podjetju, razlikujejo od ostalih dohodkov fizične osebe, ki so po ZDoh-2 drugače obravnavani. Navedeno se po določbah 50. člena ZDoh-2 vzpostavlja tudi preko ločevanja med poslovno in privatno sfero fizične osebe, ki opravlja dejavnost, kar zahteva striktno ločevanje uporabe sredstev (kapitala) v poslovne namene od uporabe sredstev (kapitala) za privatne namene. Če samostojni podjetnik poslovnega prostora, ki ga ima v lasti in ga uporablja za opravljanje dejavnosti, ne prenese iz svojega gospodinjstva (tj. iz privatne sfere) v podjetje (tj. v poslovno sfero), stroški vlaganj v poslovni prostor ne predstavljajo vlaganj v podjetje podjetnika, temveč predstavljajo financiranje njegovega gospodinjstva. Stroški, ki se nanašajo na financiranje podjetnikovega gospodinjstva pa so stroški, ki imajo značaj privatnosti (zasebnosti), zato se davčno ne priznajo kot odhodki. Za davčno nepriznane odhodke štejejo tudi vsi ostali stroški, ki se nanašajo na poslovni prostor (tj. stroški električne energije, ogrevanja, telefona, beljenja), saj gre za stroške, ki nastajajo pri uporabi sredstva, ki je v privatni (zasebni) sferi podjetnika. Veljavna davčna ureditev torej razlikuje dohodke, ki jih dosega fizična oseba v okviru opravljanja dejavnosti v svojem organiziranem podjetju, od ostalih dohodkov fizične osebe, ki jih ta dosega v okviru svojega gospodinjstva. Tako se z vidika davčnega priznavanja odhodkov stroški vlaganj v sredstva, ki so v privatni sferi, ne morejo obravnavati kot da gre za stroške vlaganj v sredstva, ki so v poslovni sferi.