

DAVČNI OBRAČUN ZA LETO 2006

Mag. Dejan Petkovič, davčni svetovalec, ABECEDA STORITVE d.o.o.

OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB (DDPO) ZA LETO 2006, S POUDARKOM NA PREHODU NA NOVE RAČUNOVODSKE STANDARDE

1. UVOD

Letos bomo obrazec za obračuna davka od dohodkov pravnih oseb (DDPO) oddali najkasneje **do 2.4.2007**, saj je 31.3.2007 sobota. Za sestavitev obrazca se v celoti uporabljajo določila Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1, Ur.l.RS 33/2006). Vsi zneski v obrazcu DDPO **se vpisujejo v tolarjih**, brez stotinov. Izjema so le zneski v zaporednih številkah **25 do 28 (akontacije davka v letu 2007), ki se vpisujejo v eurih**.

Obrazec se nekoliko razlikuje od obrazca, ki smo ga poznali v preteklem davčnem letu, še vedno pa ostaja ob obrazcu veliko prilog:

PRILOGE, KI SE ODDAJAJO Z OBRAZCEM OBRAČUNA DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB (v tabeli spodaj)

- **Priloga 1 = obrazec DDPO,**
- Priloga 2 = metodologija za izpolnjevanje obrazca,
- Priloga 3 = metodologija za predložitev podatkov iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida oz. podatkov iz drugih ustreznih poročil
- Priloga 17 = navodilo za predložitev podatkov iz obrazca za obračun davka od dohodkov pravnih oseb v računalniški obliki

PRILOGA ŠT.	NASLOV PRILOGE	VEZA – ZAP.ŠT. V OBRAZCU
3 a	Podatki za izračun razlike, za katero se ob prehodu na MSRP oz.SRS 2006 preračuna preneseni poslovni izid oz. druga postavka kapitala (14.čl.ZDDPO-1B in 98.čl.ZDDPO-2) (tabela A in tabela B)	11.1 in 11.2
4	Podatki v zvezi z izvzetjem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	2.6 in 6.9
5	Podatki v zvezi s pokrivanjem davčne izgube	15.2
6	Podatki v zvezi z olajšavo za investiranje	15.3

7a	Podatki v zvezi z olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj	15.4
7b	Podatki v zvezi z regijsko olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj	15.5
8	Podatki v zvezi z olajšavo za zaposlovanje (tabela A, B in C)	15.6 (pripravniki), 15.7 (dr.znanosti), 15.8 (invalidi)
9	Podatki v zvezi z olajšavo za donacije	15.10, 15.11
10	Podatki v zvezi z odbitkom tujega davka	18
11	Podatki v zvezi s povečanjem davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	19
12	Podatki v zvezi z vrednostnimi papirji (tabela A in B)	Ni vezano direktno na obrazec! Izpolni se, če je imel zavezanec v davčnem obdobju kakršnekoli transakcije z vrednostnimi papirji oz. deleži v družbah!
13	Podatki v zvezi z dolgoročnimi rezervacijami	Ni vezano direktno na obrazec! Gre dejansko za »izkaz gibanja dolgoročnih rezervacij«
14	Podatki v zvezi z obrestmi med povezanimi osebami	Vežano na obr. DDPO (1.str), kjer zavezanec navede (z DA), če ima posojila med povezanimi osebami
15	Podatki v zvezi s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami po 12.čl.ZDDPO-1(relacije rezident-nerezident)	Vežano na obr. DDPO (1.str), kjer zavezanec navede (z DA), če ima promete s povezano osebo po 12.čl.ZDDPO-1 (ko je vključen nerezident ali ko je ista pravna ali fizična oseba z najmanj 25% udeležena v dveh rezidentih)
16	Podatki v zvezi s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami po 13.čl.ZDDPO-1(relacija rezident-rezident)	Vežano na obr. DDPO (1.str), kjer zavezanec navede (z DA), če ima promete s povezano osebo po 13.čl.ZDDPO-1 (le rezidenti)

2. DAVČNI VIDIK POVEZANIH OSEB - MANJŠA SPREMEMBA PRILOG V ZVEZI S POVEZANIMI OSEBAMI (Priloge 14, 15 in 16)

V lanskem davčnem obračunu je obstajala dilema ali je lahko fizična oseba povezana oseba z gospodarsko družbo ali ne. Dvom je nastal predvsem zaradi navedbe v prilogah 14, 15 in 16, kjer smo morali navajati **FIRMO POVEZANE OSEBE** in fizična oseba prav gotovo nima firme. Zato se je uveljavilo splošno mnenje, da fizična oseba ne more biti povezana oseba z gospodarsko družbo. V letošnjih prilogah 14, 15 in 16 se navaja **NAZIV POVEZANE OSEBE**, s čimer menimo, da je dvom odpravljen. V omenjene obrazce se vpisujejo podatki o kumulativnem prometu s posamezno povezano osebo, **če skupen promet s posamezno povezano osebo v obdobju presega 50.000 EUR**. V primeru, da ena od postavk (npr.terjatve) pri prometu z določeno povezano osebo presega navedeni znesek, **se vpiše tudi znesek drugega prometa (npr.obveznosti), tudi če ne dosega vrednosti navedenega zneska.**

V nadaljevanju podajamo tudi pojasnilo DURS v zvezi s povezanimi osebami

Opredelitev povezanosti oseb po 13. členu ZDDPO-1 in obresti med povezanimi osebami

Pojasnilo DURS, št. 061-51/2006, 28. 3. 2006

V nadaljevanju podajamo pojasnilo o definiranju povezanih oseb po 13. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 17/05 - UPB1 in 108/05), ki je usklajeno z Ministrstvom za finance in pojasnilom DURS v zvezi z vpisovanjem obresti v Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje - Obračun.

Po prvem odstavku 13. člena ZDDPO-1 se pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov za posle med zavezancema rezidentoma, ki sta povezani osebi, davčna osnova ne povečuje oziroma zmanjša, če je zmanjšanje oziroma povečanje davčne osnove pri enem zavezancu enako povečanju oziroma zmanjšanju davčne osnove pri drugem zavezancu glede na določen posel med njima in takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne povzroči znižanja celotnega davčnega učinka. Za povezani osebi veljata:

- rezidenta, če sta neposredno ali posredno povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru in eden vpliva ali ima možnost vplivati na sprejemanje odločitev drugega ali
- če med rezidentom in drugo osebo obstajajo druga razmerja, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami, zlasti razmerje z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj, in bi se posli opravili pod drugačnimi pogoji, če ugodnejšega davčnega položaja ne bi bilo.

Po tretjem odstavku 13. člena ZDDPO-1 za povezani osebi iz drugega odstavka tega člena veljata zlasti osebi, ki sta:

- povezani v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima ena oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 odstotkov deležev ali delnic ali glasovalnih pravic v drugi osebi ali
- sta poslovno povezani ali
- če sodelujejo v nadzornih telesih ali upravljanju iste osebe ali njihovi družinski člani.

Za osebe iz drugega odstavka 13. člena ZDDPO-1, ki imajo ugodnejši davčni položaj, so navedene situacije, ko te osebe zlasti veljajo za osebo z ugodnejšim davčnim položajem:

- oseba, ki je oproščena plačevanja davka po ZDDPO-1 (po 9. členu ZDDPO-1 so oproščeni davka zavezanci, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti in izpolnjujejo predpisane pogoje. Med te veljajo: zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativni sindikati);
- oseba, ki plačuje davek po stopnji, nižji od stopnje iz 53. člena ZDDPO-1 (25 odstotkov);
- oseba, ki izkazuje davčno izgubo.

Iz navedenega izhaja, da so tu primeroma naštetih situacije, ko gre za osebe z ugodnejšim davčnim položajem, saj je v zakonski diktaciji uporabljena besedica zlasti, to pa pomeni, da lahko obstojajo še druge situacije, ki privedejo do ugodnejšega davčnega položaja.

Iz zakonske diktacije 13. člena ZDDPO-1 prav tako izhaja, da - ob izpolnjevanju predpisanih pogojev - veljajo za povezane osebe tudi rezidenti in druge osebe, med katere veljajo tudi fizične osebe oziroma osebe, ki opravljajo dejavnost (s. p. p., pavšalisti idr.).

Tako primeroma velja ena oziroma ista transakcija med rezidentom po ZDDPO-1 in fizično osebo za transakcijo med povezanimi osebami tako po 13. členu ZDDPO-1 kakor tudi po 16. členu Zakona o dohodnini - ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 70/05 - UPB2 in 115/05), kadar gre za transakcijo med fizično osebo ali katerokoli osebo, ki jo nadzira ali običajno nadzira zavezanec po ZDoh-1, saj gre v obeh primerih - seveda ob izpolnjevanju predpisanih pogojev v navedenih členih - za transakcijo

med povezanimi osebama. S tem je zagotovljeno davčno nevtravno obravnavanje transakcij, saj prihodki v vrednosti primerljivih tržnih cen pri eni povezani osebi pomenijo pri drugi povezani osebi v enaki vrednosti davčno priznane odhodke.

Obresti med povezanimi osebami po 15. členu ZDDPO-1 in izpolnjevanje davčnega obračuna

Po navedenem členu se ugotavljajo obresti med povezanimi osebami, ki so opredeljene v 12. in 13. členu ZDDPO-1. V skladu s pojasnilom v predhodnem odstavku lahko veljajo za povezane osebe tudi rezidenti (pravne osebe) in fizične osebe oziroma osebe, ki opravljajo dejavnost - ob izpolnjevanju že navedenih pogojev iz 13. člena ZDDPO-1. V primerih, ko davčni zavezanec prejema ali daje posojila povezanim osebami po 15. členu ZDDPO-1 mora v splošnem delu Obračuna obkrožiti oznako DA. Podatke o skupni vrednosti prejetih oziroma danih posojil v obdobju je treba vpisati v tabelo v Prilogi 14 Obračuna, pri čemer je treba v stolpec firma povezane osebe vpisati naziv posojilodajalca oziroma posojilojemalca, ki je lahko tudi fizična oseba oziroma oseba, ki opravlja dejavnost; za njih se kot oznaka povezanosti označi tip D.

POVEZANE OSEBE IN TRANSFERNE CENE

Davčni organ bo tudi v letu 2007 (še posebej za transakcije realizirane v davčnih obdobjih 2005 in 2006, ko je že obstajala natančnejša zakonska podlaga) pozoren na cene, ki jih medsebojno dosegajo povezane osebe. Če le te ne bodo primerljive (oz. bolje rečeno, če davčni zavezanec ustreznosti transfernih cen ne bo uspel dokazati), bo davčni organ transferne cene prilagodil ter povečal davčno osnovo.

Davčni zavezanci morajo pri določanju primerljive tržne cene upoštevati Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen ter ZDDPO-1. V skladu z ZDDPO-1 lahko davčni zavezanci pri pojasnjevanju prenosnih cen uporabijo metode v skladu s Pravilnikom o določanju primerljivih prostih cen:

- metoda primerljivih prostih cen
- metoda preprodajnih cen
- metoda dodatka na stroške
- metoda porazdelitve dobička
- metoda stopnje čistega dobička

Pri oddaji davčnega obračuna za leto 2006 bodo davčni zavezanci v zvezi s poslovanjem s povezanimi osebami **izpolnili priloge 14, 15 in 16**. Gre za podajanje osnovnih podatkov o prometu tako na poslovnem kot tudi finančnem področju.

Dokumentacije iz 365.čl.ZDavP-1 davčni zavezanci **ne bodo oddajali** z davčnim obračunom. Tudi v skladu z vodili OECD so davčni zavezanci dolžni zagotavljati podatke o transfernih cenah in povezanih osebah. Razlika v državah Evropske Unije je le v dokaznem bremenu, saj je v nekaterih državah dokazno breme na področju transfernih cen izključno na strani davčne uprave. V Sloveniji je dokazno breme na strani davčnega zavezanca. To pomeni, da mora davčni zavezanec dokazati, da s povezanimi osebami posluje skladno s tržnim principom. V Sloveniji je zahtevana dokumentacija podrobno opredeljena v 365.čl.Zakona o davčnem postopku. Pomembno je, da dokumentacija »nastaja« hkrati s transakcijami med povezanimi osebami. Dokumentacija, ki pa jo pripravi davčni zavezanec ni nikakor dokončna, ob novih razmerah (nove povezane osebe, novi poslovni učinki) jo je seveda neprenehoma potrebno dopolnjevati. Prav tako

tudi ni mogoče dati enovitega modela ali »recepta« kako naj bo dokumentacija pripravljena (poglobljenost, priloge).

3. TERJATVE IN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENE DAVKE

Na začetku poglavja navajamo izdano pojasnilo Slovenskega instituta za revizijo (SIR) izdanega dne 11.1.2006 glede pripoznavanja odloženih davkov.

POJASNILO 1 k SRS 19 – PRIPOZNAVANJE TERJATEV IN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK

1. Terjatve in obveznosti za odloženi davek se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih pripoznajo za pomembne (bistvene) zneske. Znesek je pomemben, če bi opustitev njegovega pripoznanja lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov, ki temeljijo na računovodskih izkazih. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih. V prilogah k računovodskim izkazom podjetje razkrije dejstvo, da nepomembni zneski terjatev in obveznosti za odloženi davek niso pripoznani.
2. Terjatve za odloženi davek se skladno s SRS 19.16 in SRS 5.15 pripoznajo za zneske davka od dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih in so posledica odbitnih začasnih razlik, prenosa neizrabljenih davčnih izgub ter neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja. Terjatve za odloženi davek se pripoznajo le, če je verjetno, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče izrabiti odbitne začasne razlike, neizrabljene davčne izgube in davčne dobropise. Verjetnost, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, podjetje utemelji z obstoječimi obdavčljivimi začasnimi razlikami, če teh ni, pa s prihodnjim obdavčljivim dobičkom. Če je podjetje imelo oziroma ima zaporedne ali večje izgube (ki ne izhajajo iz razlogov, za katere je malo verjetno, da se bodo v prihodnosti ponovili), je to prepričljiv dokaz, da prihodnji obdavčljivi dobiček ne bo na razpolago. Zato podjetje, ki je imelo oziroma ima zaporedne ali večje izgube, terjatve za odloženi davek pripozna le pod pogojem, da obstaja prepričljiv dokaz, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička, v breme katerega bo mogoče izrabiti odbitne začasne razlike, davčne izgube in davčne dobropise. V okoliščinah iz prejšnjega stavka podjetje obvezno razkrije znesek pripoznanih terjatev za odloženi davek ter naravo prepričljivega dokaza, ki podpira njihovo pripoznanje. Če ni prepričljivih dokazov o razpoložljivosti prihodnjega obdavčljivega dobička, podjetje terjatev za odloženi davek ne pripozna, v prilogah k računovodskim izkazom pa razkrije razloge za njihovo nepripoznanje.
3. SRS 19.14 ureja obveznost pripoznavanja terjatev in obveznosti za odloženi davek v povezavi s prevrednotenjem poslovnega izida podjetja. Slednji se skladno s SRS 19.14 prevrednoti zaradi začasnih razlik, če je obdavčljivi dobiček pripoznan v drugem obračunskem obdobju kot računovodski dobiček, zaradi česar se preračuna obračunani (odmerjeni) davek iz dobička.
4. SRS 2001 ne urejajo obveznosti pripoznavanja terjatev in obveznosti za odloženi davek zaradi začasnih razlik, ki izhajajo iz poslovnih združitvev ali delitev in iz prevrednotenja sredstev, za katero se poveča posebni prevrednotovalni popravek kapitala. Prav tako SRS 2001 ne urejajo pripoznavanja učinkov terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki izhajajo iz poslovnih združitvev ali delitev in iz prevrednotenja sredstev za katerega se poveča posebni prevrednotovalni popravek kapitala. Skladno s MRS 12 se učinki terjatev in obveznosti za odloženi davek iz začasnih razlik, ki izhajajo iz poslovnih združitvev ali delitev, pripoznajo neposredno v dobrem imenu, učinki terjatev in obveznosti za odloženi davek iz začasnih razlik, ki izhajajo iz prevrednotenja sredstev, pa v kapitalu. Ker SRS 2001 urejajo pripoznavanje terjatev in obveznosti zgolj za začasne razlike, za katere se prevrednoti poslovni izid za znesek odloženega davka, podjetja v računovodskih izkazih, sestavljenih skladno s SRS 2001, za leto 2005 izkažejo terjatve in obveznosti za odloženi davek zgolj za začasne razlike, katerih učinki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida.
5. Terjatve za odloženi davek se za leto 2005 izkažejo v skupini 08 – *Dolgoročne terjatve iz poslovanja* – (predlagan konto 087); obveznosti za odloženi davek se za leto 2005 izkažejo v skupni 98 – *Dolgoročne poslovne obveznosti* – (predlagan konto 987); učinki terjatev in obveznosti za odloženi davek se za leto 2005 izkažejo v skupini 81 – *Razporeditev dobička* – (predlagan konto 812).

Izbrisano: .

6. V izkazu poslovnega izida se učinki terjatev in obveznosti za odloženi davek izkažejo v postavki 20 (različica I) oziroma v postavki 18 (različica II) izkaza poslovnega izida. Postavki 20 in 18 se poimenujeta *Odloženi davki*.
7. **Podjetja ob prehodu na SRS (2006) na dan 1. januarja 2006 v poslovnih knjigah pripoznajo vse terjatve in obveznosti za odloženi davek, ki se pripoznavajo skladno s SRS (2006). Učinek obračuna odloženega davka iz začasnih razlik, ki izhajajo iz poslovnih združenj ali delitev, pripoznajo v dobrem imenu, učinek obračuna odloženega davka iz prevrednotenja sredstev pa v popravku presežka iz prevrednotenja sredstev na dan 1. januarja 2006.**

To pojasnilo SIR začne veljati prvi dan po objavi v Uradnem listu RS. 1. do 6. točka tega pojasnila sta **se uporabljali že pri sestavitvi letnega poročila za leto 2005 po SRS 2001**, 7. točka tega pojasnila pa se uporablja **za potrebe preračuna postavk skladno s SRS (2006) na dan 1. januarja 2006**.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) v povezavi s SRS določa kar nekaj začasnih in trajnih razlik med računovodskim dobičkom ugotovljenim po SRS in davčno osnovo ugotovljeno po ZDDPO-1. Posledica tega je nastanek odloženih terjatev in obveznosti za odložene davke. Zasledili boste predvsem naslednje primere:

- **Prevrednotenje (slabitve osnovnih sredstev, popravki terjatev...)**

Pri sestavljanju davčnega obračuna za leto 2007 bomo priča nekaterim spremembam pri davčnem priznavanju slabitev sredstev (uporaba ZDDPO-2 s pričetkom 1.1.2007). Trenutno (velja za davčno leto 2006) pa se še uporablja ZDDPO-1 in njegova določila na kratko povzemamo.

Odhodki iz naslova prevrednotenja, ki se prvotno davčno ne priznajo, se **priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev in ob poravnavi ali drugačni odtujitvi dolgov (npr. prodaja)**.

V skladu z 2. odstavkom 17. člena ZDDPO-1 se odhodki zaradi prevrednotenja ne priznajo. Zavezanec bo moral iz davčnega obračuna za leto 2006 izločiti znesek prevrednotovalnih poslovnih odhodkov, ki so nastali kot posledica oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva.

V skladu s 3. odstavkom 17. člena ZDDPO-1 se odhodki zaradi prevrednotenja, ki niso bili priznani na podlagi 2. odstavka 17. člena ZDDPO-1, **priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev**. Zavezanec pa bo lahko znesek v letu 2006 nepriznanih prevrednotovalnih odhodkov uveljavil kot davčno priznani odhodek v davčnem obračunu za leto 2007 (oz. takrat ko bodo za davčno priznavanje poslovnega odhodka iz leta 2005 izpolnjeni pogoji). To pomeni, da bo iz tega naslova potrebno pripoznati terjatve za odložene davke.

Navadili se bomo tudi na nov termin »odhodek za davek«. Opazimo lahko, da znesek **odhodka za davek** ni enak v davčnem **obračunu obračunanemu znesku davka**. Vrednost odhodka za DDPO je enaka vrednosti obračunanega DDPO, popravljeni za vrednost zmnožka **začasno nepriznanih odhodkov in davčne stopnje (odložene obveznosti/terjatve za odložene davke)**. V letu nastanka davčne koristi je odhodek za DDPO nižji od zneska obračunanega davka za znesek zmnožka začasno nepriznanih odhodkov in davčne stopnje, v letu koriščenja davčne koristi pa je odhodek za DDPO

višji od zneska obračunanega davka za znesek zmnožka naknadno uveljavljenih odhodkov in davčne stopnje.

- **Rezervacije**

V skladu s SRS 10.1 se rezervacije oblikujejo za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno, ter katerih velikost je mogoče zanesljivo oceniti. Obravnavati jih je mogoče kot dolgove v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov.

Po 16.čl. ZDDPO-1 se rezervacije v letu oblikovanja v celoti davčno nepriznane, pri čemer so posebej urejene rezervacije za kritje možnih izgub. Le-te so **trajno** davčno nepriznane. Odhodki iz naslova vnaprajšnjega vračunavanja stroškov in odhodkov se priznajo šele v letu porabe rezervacij (ko bodo stroški dejansko nastali).

Nastajajo terjatve za odložene davke, **saj imamo poslovne odhodke, ki so trenutno davčno nepriznani.**

- **Amortizacija**

Obveznosti za odložene davke se bodo v letu 2006 pojavljale pri obračunih amortizacije osnovnih sredstev z vrednostjo do 500 EUR. Obveznost za odložen davek nastane, ker v davčnem obračunu izkažemo višje stroške amortizacije, kot je to možno v skladu z SRS! Imamo torej nižje »poslovne odhodke« in višje »davčne odhodke«. Seveda je tudi v skladu z novimi SRS 2006 mogoče OS z nabavno vrednostjo do 500 EUR razporediti kot material.

V skladu s 5. odstavkom 26. člena ZDDPO-1 se ne glede na določbe prvega do četrtega odstavka tega člena pri opredmetenem osnovnem sredstvu, **katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega tolarске vrednosti 500 EUR, kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti.** Posledica časovne razlike med izkazovanjem odhod v davčnem obračunu in izkazu poslovnega izida bo nastanek **obveznosti za odložene davke.**

Za leto 2006 pa velja omeniti spremembo prvega stavka 26.čl.ZDDPO-1. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se kot odhodek prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, ki je določena z ZDDPO-1. **Ni več torej določila, da se odhodek prizna »v obračunanem znesku«.** Tudi v teh primerih ko bo »davčna amortizacija« presegla »poslovno« bodo nastopile obveznosti za odložene davke. Le mimogrede: ZDDPO-2 v letu 2007 pa ponovno uvaja način, da se amortizacija davčno prizna v obračunanem znesku, seveda v največ določeni višini.

- **Davčne olajšave**

Davčne olajšave po 49.čl.ZDDPO-1, ki jih družba ni mogla v celoti izkoristiti v tekočem letu 2006 je mogoče prenašati v največ 5 naslednjih davčnih obdobjih. Gre za

neujavljen davčni dobropis in njegov prenos v naslednje obdobje. **Prenesene davčne olajšave bodo pomenile terjatve za odložene davke.**

- **Davčne izgube**

Davčna izguba se lahko v skladu z ZDDPO-1 prenaša v naslednjih 7 davčnih obdobjih in se uporabi za zmanjšanje davčne osnove. V kolikor družba **z verjetnostjo ocenjuje, da bo akumulirane davčne izgube uporabilo za zmanjšanje davčne osnove v prihodnjih letih je utemeljeno pripoznati terjatve za odložene davke!** Paziti pa velja tudi na omejitve v določilu ZDDPO-1 o 25% spremembo lastništva – v tem primeru družba več nima pravice za koriščenje davčnih izgub. To pomeni, da tudi oblikovanje terjatev za odložene davke ni dopustno – seveda v kolikor se v naslednjem letu denimo z gotovostjo načrtuje sprememba lastništva.

ODLOŽENI DAVKI OB PREHODU NA NOVE SRS 2006

Skladno s 15.točko Uvoda v SRS 2006 ter pojasnilom 1 k SRS 19 je ob prehodu na nove SRS 2006 potrebno obračunati tudi terjatve in obveznosti za odložene davke. Tako so družbe na dan 1.1.2006 ugotovile razliko med davčno in prevrednoteno knjigovodsko vrednostjo sredstev, ki bodo prevrednotena na višje poštene vrednosti in pri katerih se učinki prevrednotenja izkažejo znotraj kapitala. Razlike pomenijo osnovo za izračun obveznosti za odloženi davek, učinek pa se pripozna kot popravek presežka iz prevrednotenja za odloženi davek.

Do pripoznavanja obveznosti (terjatev) za odložene davke bo prihajalo predvsem v primerih, ki so navedeni v TABELI B Priloge 3a (in nimajo davčnih učinkov v letu 2006).

4. REZERVACIJE ZA JUBILEJNE NAGRADE IN ODPRAVNINE OB UPOKOJITVI OB PREHODU NA SRS 2006 IN MSRP

Družbe so skladno s 15.točko Uvoda v SRS 2006 na dan 1.1.2006 pripoznale rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi in jih izmerile skladno s SRS 2006. Slovenski Inštitut za revizijo je v zvezi s tem izdal metodološko pojasnilo, ki ga v nadaljevanju navajamo:

METODOLOŠKO POJASNILO O UPOŠTEVANJU PRAVILA POMEMBOSTI PRI REVIDIRANJU RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V ZVEZI Z OBLIKOVANJEM REZERVACIJ ZA JUBILJNE NAGRADE IN ODPRAVNINE OB UPOKOJITVI OB PREHODU NA SRS (2006) IN MSRP

1. člen

Rezervacije stroškov za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi se skladno s SRS 10: *Rezervacije in Dolgoročne pasivne časovne razmejitve*, in sicer SRS 10.2, 10.1 in

10.32, oblikujejo za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in ki se bodo po predvidevanjih poravnale v prihodnjih obdobjih. Obvezujoči pretekli dogodki za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi izhajajo iz pravnih obvez v obliki podpisanih pogodb o zaposlitvi z zaposlenimi, kolektivnih pogodb in delovnopravne zakonodaje. Družbe v zvezi z vsako vrsto rezervacij posebej razkrijejo razloge za njihovo oblikovanje, metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti, ter način obravnavanja pri tem nastalih razlik. SRS 10.44 izrecno določa, da se rezervacije oblikujejo tudi za dolgoročne zasluge, kot so jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, pri čemer se neposredno uporablja MRS 19: *Zasluge zaposlencev*, ki druge dolgoročne zasluge zaposlencev ureja v členih od 126 do 131.

2. člen

Družbe so bile skladno s 15. točko Uvoda v SRS (2006) dolžne na dan prehoda na SRS (2006), to je po stanju na dan 1. januarja 2006, opraviti te prilagoditve in preračune:

- a) pripoznati vsa sredstva in obveznosti, katerih pripoznanje zahtevajo SRS (2006),
- b) odpraviti pripoznanje sredstev in obveznosti, če SRS (2006) ne omogočajo takega pripoznanja,
- c) prerazvrstiti postavke sredstev in obveznosti, razvrščene v skladu s SRS 2002, če se v skladu s SRS 2006 razvrščajo v druge vrste sredstev oziroma obveznosti,
- č) uporabiti SRS (2006) pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in obveznosti.

Navedene določbe 15. točke Uvoda v SRS (2006) pomenijo, da so morale družbe, ki po SRS (2001) niso oblikovale rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi ali so jih oblikovale drugače, kot določajo SRS (2006), oblikovati obravnavane rezervacije ob prehodu na SRS (2006). Slednje pomeni, da so družbe skladno s 15. točko Uvoda v SRS (2006) na dan 1. januarja 2006 pripoznale rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, kot zahtevajo SRS (2006), in jih izmerile skladno s SRS (2006). Družbe spremembo računovodske usmeritve ob prehodu uporabijo za nazaj (kot da bi jo vedno uporabljale), za učinek pa preračunajo preneseni poslovni izid.

3. člen

Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo je v Pojasnilu 4 k Uvodu v SRS (2006):

Bistvenost pojasnil, da se podjetje, upoštevajoč bistvenost, lahko odloči, da v knjigovodskih razvidih ne oblikuje rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, če razlike med ocenjenim zneskom potrebnih letno oblikovanih rezervacij in dejanskim zneskom stroškov za jubilejne nagrade niso pomembne.

4. člen

V zvezi z navedenim pojasnilom in ravnanjem revizijskih družb pri revidiranju

računovodskih izkazov revizijski svet priporoča da je predvideno izjemo glede oblikovanja rezervacij mogoče uporabiti zgolj v primeru, če družbe ne zaposlujejo pomembnega števila oseb (praviloma manj od 50) in če je število zaposlenih razmeroma nepomembno sodilo glede na drugi dve sodili, ki se uporabljata za določanje velikosti družb po zakonu o gospodarskih družbah (čisti prihodki od prodaje in vrednost aktive). Prav tako je treba upoštevati, da je to izjemo mogoče uporabiti le pod pogojem, da opustitev oblikovanja rezervacij ni bistveno vplivala na računovodske izkaze, upošteva v nadaljevanju navedene usmeritve glede bistvenosti. Bistvenost, ki jo upošteva posamezna družba pri sestavljanju računovodskih izkazov, in sodila za določanje bistvenosti, določi vsaka družba sama, pri tem pa upošteva, da opustitev oblikovanja rezervacij ne sme vplivati na odločitve uporabnikov, ki temeljijo na računovodskih izkazih.

5. člen

Revizijski svet glede uporabe pravila pomembnosti pri revidiranju računovodskih izkazov v povezavi z oblikovanjem rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi sprejema še te usmeritve:

1. Ob prehodu na SRS (2006) oziroma MSRP naj revizor pri določanju zneska pomembnosti upošteva, naj ta znesek ne presega zneska, ki ustreza do 5 % kapitala revidirane družbe po opravljenih prilagoditvah iz prvega odstavka 2. člena tega metodološkega pojasnila.

2. Družba, ki oblikuje rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, v prihodnjih letih črpa te rezervacije za dejansko nastale stroške jubilejnih nagrad in odpravnin ob upokojitvi ter jih na koncu vsakega obračunskega obdobja poveča ali zmanjša na ocenjeni znesek, ki ustreza predvideni potrebi za poravnavo obveze v prihodnosti. Pri revidiranju povečanja ali zmanjšanja teh rezervacij na koncu vsakega obračunskega obdobja revizor upošteva najmanj pravilo pomembnosti v skladu s sodili, ki so za namene ugotavljanja pomembnosti določena v Revizijskem priročniku, ki ga je izdal Slovenski inštitut za revizijo¹ in ki se skladno s Hierarhijo pravil revidiranja uvršča na tretjo raven pravil revidiranja.

Glede oblikovanja rezervacij na dan 1.1.2006 pa je nastopila tudi davčna dilema ali bo zmanjšanje prenesenega poslovnega izida davčno priznано. Zaradi nazornosti in zanimivosti zaradi spremembe stališča, navajamo kronološko zaporedje pojasnil DURS in Ministrstva za finance.

A/ Izsek iz pojasnila DURS št. 4200-117/2006, 24. 5. 2006

.....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**).

REZERVACIJE PRI PREHODU NA NOVI NAČIN RAČUNOVODENJA – 98.čl.ZDDPO-2

B/ Pojasnilo MF, št. 420-19/2006/75, 27. 12. 2006

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06), ki je začel veljati dne 17. 11. 2006 in se začne uporabljati dne 1. 1. 2007, med prehodnimi določbami v 93. členu določa, da se za zavezanca, ki z dnem ali po dnevu začetka uporabe tega zakona spremenijo način 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, in za zavezanca, ki so pred dnem začetka uporabe tega zakona spremenili način 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, tudi po dnevu začetka uporabe tega zakona uporablja prehodna določba 14. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 108/05).

V prvem odstavku 98. člena pa ZDDPO-2 določa, da pri prehodih na novi način sestavljanja računovodskih poročil, vključno s preходом na novi način sestavljanja računovodskih poročil po 14. členu Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 108/05), dodatno oblikovanje ali odprava rezervacij za pokojnino, jubilejne nagrade in za odpravnine velja kot sprememba računovodskih usmeritev zavezanca po 14. členu tega zakona.

Navedeno pomeni, da pod pogoji iz 98. člena ZDDPO-2 dodatno oblikovanje ali odprava rezervacij za pokojnino, jubilejne nagrade in za odpravnine velja kot sprememba računovodskih usmeritev zavezanca po 14. členu ZDDPO-2. 14. člen ZDDPO-2 (davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev in popravkih napak) določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma pri priznavanju prihodkov in odhodkov zavezanca zneski, ki pomenijo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih po tem zakonu, za katere se preračuna preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, v obdobju spremembe računovodske usmeritve in popravkov napak vključijo v davčno osnovo, in to tako, da povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo. Tako torej 14. člen določa, kako se davčno obravnava sprememba računovodskih usmeritev, ki jo opravi zavezanec sam, prostovoljno.

Drugi odstavek 98. člena ZDDPO2 določa, da se določba prvega odstavka 98. člena ZDDPO-2 uporablja tudi pri sestavi davčnega obračuna za leto 2006.

Do 31. decembra 2006 se v skladu z 99. členom ZDDPO-2 uporabljajo Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 33/06 – UPB, ZDDPO-1 – UPB2) in predpisi, izdani na njegovi podlagi. V navedenem zakonu je davčna obravnava pri spremembah računovodskih usmeritev, pri popravkih napak in prevrednotenjih določena v 11.a členu. Navedeni 11.a člen ZDDPO-1 – UPB2 določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov zavezanca zneski, ki pomenijo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih po tem zakonu, za katere se preračuna preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, vključijo v davčno osnovo, in to tako, da povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo.

Iz povedanega izhaja, da se navedeno oblikovanje rezervacij (ali morda njihova odprava) za davčne namene obravnava kot sprememba računovodskih usmeritev, to pa pomeni, da se oblikovanje teh rezervacij za leto 2006 ne prizna kot odhodek pri ugotavljanju davčne osnove, za leto 2007 in za naslednja leta pa se prizna kot 50-odstotni odhodek. Iz obrazložitve člena izhaja, da je bil to tudi namen zakonodajalca.

Dodatno pripominjamo, da nepriznavanje oblikovanja rezervacij kot odhodka v času oblikovanja teh rezervacij pomeni tudi, da se bo za znesek oblikovanih rezervacij, če bodo te rezervacije dejansko porabljene, zmanjšala davčna osnova in kot posledica tega tudi davčna obveznost, in to ob dejanskem izplačilu jubilejne nagrade ali odpravnine.

C/ Pojasnilo DURS, št. 4200-2/2007-2, 12. 1. 2007 (na kratko »pojasnjuje« stališče Ministrstva za finance ter preklicuje lastno pojasnilo iz maja 2006)

V skladu s stališčem Ministrstva za finance, v katerem so dodatno pojasnjene določbe 98. člena ZDDPO-2, se **za znesek oblikovanih rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in za odpravnine, ki jih bodo davčni zavezanci oblikovali pri prehodu na novi način računovodenja (po stanju na dan 1. 1. 2006 ob prehodu na MSRP oziroma SRS (2006)), za katerega se bo znižal preneseni poslovni izid, davčna osnova ne bo znižala.**

Zaradi določbe 98. člena ZDDPO-2 in v skladu s stališčem Ministrstva za finance **se spremeni tudi naše pojasnilo št. 4200-117/2006 z dne 24. 5. 2006**, kjer je pojasnjena določba 14. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1B (Uradni list RS, št. 108/05), ki ureja davčno obravnavo razlik, nastalih pri prehodu na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil. V tem pojasnilu je med drugim naveden kot primer, ki znižuje davčno osnovo, tudi oblikovanje rezervacij za odpravnine ob prehodu na MSRP oziroma SRS (2006), ki jih gospodarske družbe oblikujejo v skladu z določbami MSRP ali SRS (2006); le te znižujejo preneseni poslovni izid in tudi davčno osnovo na dan prehoda, čeprav se po določbah 16. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 33/06) oblikovanje rezervacij iz tega naslova ne prizna kot davčno priznani odhodek. **To pojasnilo v navedenem delu, od dneva uveljavitve ZDDPO-2, več ne velja.**

MF oz. DURS oblikovanje teh rezervacij torej obravnava kot običajno spremembo računovodske usmeritve. To pomeni, da se davčno obravnavajo po pravilih, ki se uporabljajo v letu 2006, ko stroški rezervacij niso davčno priznani.

5. PREHOD NA NOVE RAČUNOVODSKE STANDARDE IN DAVČNE POSLEDICE

V nadaljevanju bomo več pozornosti namenili davčnim posledicam (ter izkazovanju v obrazcu DDPO) prehoda na nove računovodske standarde.

Vsi davčni učinki iz prehoda na nove računovodske standarde bodo obračunani v davčnem obdobju leta 2006 (z možnostjo razmejnitve davčnega bremena na leti 2007 in 2008). Tako bodo družbe, ki bodo za vodenje poslovnih knjig izbrala SRS (2006) že skladno s 15.točko Uvoda v SRS(2006) vse prilagoditve in preračune ter učinke iz prehoda opravila po stanju na dan 1.1.2006. Izhodišče za obdavčitev predstavljajo razlike med vrednostjo posameznih sredstev in obveznosti na dan 1.1.2006 po SRS 2001 in SRS 2006. Tako izračunane razlike predstavljajo celotne razlike iz prehoda.

Davčna obravnava teh razlik je skladna z določili 14.čl.prehodnih določb ZDDPO-1. Pri tem je pomembna določba, da razlike, ki so pripoznane v okviru prevrednotovalnega popravka niso obdavčene, ter določba o odpravi dvojne obdavčitve oz. preprečitvi dvojne neobdavčitve. **Zaradi pomembnosti navajamo 14.čl.prehodnih določb ZDDPO-1v celoti:**

(1) Pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov se zneski, ki pomenijo razlike (primeroma zaradi odprave, vrednotenja sredstev in obveznosti) zaradi spremenjenega načina sestavljanja računovodskih poročil, pri prehodih, določenih z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, oziroma drugim zakonom, ki določa prehod na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, **vklučijo v davčno osnovo, razen zneskov, ki pomenijo razlike, ki se pri teh prehodih izkazujejo na prevrednotovalnem popravku kapitala.** Zneski iz prvega stavka tega odstavka se vključijo v davčno osnovo, tudi če se ne preračunavajo za druge namene.

(2) Zavezanec lahko zneske iz prvega odstavka tega člena **vklučuje v davčno osnovo v treh davčnih obdobjih, in sicer v prvem letu najmanj eno tretjino.**

(3) Pri vključevanju v davčno osnovo po tem členu se prihodki in odhodki upoštevajo na način, **da ne pride do njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja.**

V zgornjem odstavku je bilo govora o obveznih spremembah zaradi prehoda na nove SRS. Družbe se lahko ob prehodu na SRS 2006 sicer odločijo za prostovoljno spremembo skladno z določbami 9.točke Uvoda v SRS 2006, vendar v tem primeru ne gre za spremembo računovodskih usmeritev, ki bi jo uvedli novi računovodski standardi, temveč za odločitev družbe same. ZDDPO-1 davčno obravnavo prostovoljnih sprememb in popravke napak ureja drugače kot obdavčitev samega prehoda. **To ureja 11.a čl.ZDDPO-1, ki ga prav tako povzemamo:**

(1) Pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov zavezanca se zneski, ki predstavljajo razlike, **zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak**, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih po tem zakonu, za katere se preračuna preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, vključijo v davčno osnovo, in sicer, da povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo.

(2) Pri ugotavljanju davčne osnove se znesek prevrednotovalnega popravka kapitala, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij in ga zavezanec prenese v preneseni čisti poslovni izid ali druge kapitalске postavke, vključi v davčno osnovo v letu prenosa.

V obračunu DDPO bodite zato pozorni na postavke:

- **pod zaporedno številko 11 ob. DDPO** (Sprememba davčne osnove pri prehodu na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkov napak in prevrednotenjih) **ter**

- **Prilogo 3A** (Podatki za izračun razlike, za katero se ob prehodu na MSRP oz.SRS(2006) preračuna preneseni poslovni izid oz. druga postavka kapitala (14.čl.ZDDPO-1B in 98.čl.ZDDPO-2)

Ta del obračuna je seveda novost in je seveda posledica prehoda na nov način računovodenja. Davčno je povezan z:

- 11.a členom ZDDPO-1 (**sprememba računovodske usmeritve, ki ste jo pričeli uporabljati s 1.1.2006 IN JE BILA MOŽNA ŽE PO PREJŠNJIH STANDARDIH**), ki se je začel uporabljati s 1.1.2006,
- 14.čl.prehodnih določb ZDDPO-1B (**sprememba računovodske usmeritve zaradi novih standardov**) ter
- 98.čl.prehodnih določb ZDDPO-2 (v primeru rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine pri prehodu na nove standarde določa obravnavo le-teh po 11.a čl. ZDDPO-1 tudi za leto 2006 oz. 14.čl.ZDDPO-2 za leto 2007. 98.čl.ZDDPO-2 tako določa:

(1) Pri prehodih na nov način sestavljanja računovodskih poročil, vključno pri prehodu na nov način sestavljanja računovodskih poročil po 14. členu Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 108/05) se dodatno oblikovanje ali odprava rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in za odpravnine štejejo kot spremembe računovodskih usmeritev zavezanca po 14. členu tega zakona.

(2) Določba prejšnjega odstavka tega člena se uporablja tudi pri sestavi davčnega obračuna za leto 2006.

PODROBNEJŠA OBRAVNAVA ZAPOREDNE ŠTEVILKE 11 obrazca DDPO (povezava s Prilogo 3a)

V tej zaporedni številki bomo vpisovali tako povečanja kot tudi zmanjšanja davčne osnove. Na te primere se navezuje tudi PRILOGA 3a.

ZAP.ŠT. 11.1. DDPO: Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu

ZAP.ŠT. 11.2.DDPO: Zmanjšanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu

PRILOGA 3 a

TABELA A v Prilogi 3a – Izračun razlike, za katero se preračuna preneseni poslovni izid

Zaporedna št. 1-6: Posamični primeri povečanj prenesenega poslovnega izida (**npr.** povečanja vrednosti finančnih naložb, vrednotenje naložbenih nepremičnin po modelu poštene vrednosti)

Zaporedna št. 7: Skupaj povečanja prenesenega poslovnega izida

Zaporedna št. 7.1: Znesek, ki ne povečuje davčne osnove (**npr.** finančni odhodki v preteklosti zaradi vrednotenja fin.naložb, sedaj povečanje prenesenega posl.izida ne povečuje davčne osnove)

Zaporedna št. 8-11: Posamični primeri zmanjšanja prenesenega poslovnega izida (**npr.** pretekli prihodki iz naslova povečanja finančne naložbe, posledično sedaj zmanjšujemo prenesen poslovni izid, sale&lease back, OS do 500 EUR)

Zaporedna št. 12: Skupaj zmanjšanje prenesenega poslovnega izida

Zaporedna št. 12.1: Znesek, ki ne zmanjšuje davčne osnove (**npr.** pretekli prihodki iz naslova povečanj finančnih naložb, ki niso bili vključeni v davčno osnovo, oblikovanje rezervacij za pokojnine)

Zaporedna št. 13: Znesek za katerega se poveča preneseni poslovni izid (7-12)

Zaporedna št. 14: Znesek za katerega se zmanjša preneseni poslovni izid (7-12)

Zaporedna št. 15: Znesek za katerega se poveča davčna osnova (7-7.1)-(12-12.1)

Zaporedna št. 16: Znesek za katerega se zmanjša davčna osnova (7-7.1)-(12-12.1)

Zaporedna št. 17: Znesek za katerega se poveča oz. zmanjša davčna osnova v tem davčnem obdobju (v letu 2006 znesek ne sme biti nižji od 1/3 zneska iz zap.št.15 oz. 16) – **vključimo v zaporedno št. 11.1 ali 11.2 obr. DDPO**

Zaporedna št. 18: Znesek za katerega se bo povečala oz. zmanjšala davčna osnova v naslednjih dveh davčnih obdobjih

V primeru posla, ki ga na kratko imenujemo SALE AND LEASE BACK bo pri prehodu prišlo do zmanjšanja prenesenega poslovnega izida; v kolikor je v družbi prišlo do tega posla pred uvedbo novih SRS, bo potrebno sedaj opraviti prilagoditev v skladu z naslednjim pojasnilom. Bistvo pojasnila SIR v nadaljevanju je v tem, da je potrebno prenesen poslovni izid zmanjšati za takrat pripoznane prihodke

POJASNILO 1 k SRS 18 – PRIPOZNAVANJE PRIHODKOV

1. Prihodke iz prodaje sredstev je skladno s SRS 18.11 možno pripoznati samo pod določenimi pogoji, med njimi tudi, da podjetje (prodajalec) na kupca prenese vsa pomembna tveganja in koristi iz lastništva sredstva ter da prodajalec ne sodeluje pri poslovanju kupca niti toliko, kolikor je običajno zaradi lastništva sredstva, niti dejansko ne odloča o prodanih sredstvih. Glede na to:

- (a) se pri pogodbi o prodaji in ponovnem finančnem najemu (*sale and lease-back*) istih opredmetenih osnovnih sredstev šteje, da pomembna tveganja in koristi iz lastništva nad njimi niso bili preneseni od prodajalca sredstev na dajalca istih sredstev v finančni najem, zato prodajalec po taki pogodbi skladno s SRS 18.11 ne

pripozna prihodkov in pripoznanja opredmetenega osnovnega sredstva ne odpravi. Takšna transakcija se obravnava kot transakcija financiranja; za finančni najem je namreč značilno, da so pomembna tveganja in koristi iz lastništva nad najetim opredmetenim osnovnim sredstvom preneseni na najemnika, zaradi česar prodajalec po pogodbi o prodaji in ponovnem finančnem najemu nepretrgoma obvladuje tveganja in koristi iz teh opredmetenih osnovnih sredstev ter jih niti ne prenaša niti ponovno ne prevzema od dajalca sredstev v finančni najem.

- (b) se pri pogodbi o prodaji sredstva, po kateri prodajalec sredstvo proda, pri tem pa ne prenese pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz sredstva ali pa zadrži tveganja in koristi iz lastništva nad sredstvom, skladno s SRS 18.11 prihodki ne pripoznajo in pripoznanje sredstva ne odpravi. Šteje se, da prodajalec ohrani skoraj vsa tveganja in koristi iz lastništva sredstva, če se zaradi prenosa izpostavljenost podjetja spremenljivosti sedanje vrednosti prihodnjih čistih denarnih tokov iz sredstva ne spremeni pomembno.

Skladno z navedenim je treba pri pogodbi o prodaji in ponovnem nakupu sredstva (razen finančnega sredstva), po kateri se prodajalec zaveže v prihodnosti ponovno odkupiti ta sredstva, ali kadar ima prodajalec pravico do ponovnega odkupa ali kupec pravico od prodajalca zahtevati ponoven odkup teh sredstev, proučiti, ali je prodajalec zadržal tveganja in koristi iz lastništva nad sredstvom. Kadar prodajalec zadrži tveganja in koristi iz lastništva nad sredstvom, ne glede na pravni prenos lastništva, po taki pogodbi skladno s SRS 18.11 ne pripozna prihodkov in pripoznanja sredstva ne odpravi, takšno transakcijo pa obravnava kot transakcijo financiranja.

Pri prodaji finančnega sredstva iz SRS 3.46.b) po pogodbi o prodaji in ponovnem odkupu tega finančnega sredstva po določeni stalni ceni ali po prodajni ceni, povišani za posojilodajalčev donos, prodajalec prihodkov ne pripozna in pripoznanja finančnega sredstva ne odpravi, transakcijo pa obravnava kot transakcijo financiranja. Prodajalec pa prenese vsa tveganja in koristi v zvezi s finančnim sredstvom, če njegova izpostavljenost spremenljivosti sedanje vrednosti prihodnjih denarnih tokov ni več pomembna (na primer, če proda finančno sredstvo zgolj z opcijo za ponovni odkup po pošteni ceni finančnega sredstva v času ponovnega odkupa).

2. Podjetje ob prehodu na SRS (2006) skladno s prvim in drugim odstavkom 15. točke Uvoda v SRS (2006) na dan 1. januarja 2006 v poslovnih knjigah preračuna sredstva in obveznosti, pripoznane na podlagi transakcij iz prve točke tega pojasnila.

To pojasnilo začne veljati prvi dan po objavi v Uradnem listu RS, uporabljati pa se začne pri sestavitvi letnega poročila za poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2006 ali kasneje.

ZAP. ŠT. 11.3 - povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak

ZAP.ŠT. 11.4 - zmanjšanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak

ZAP.ŠT. 11.5 - Povečanje davčne osnove za znesek PPK (presežka) zaradi prevrednotenja gospodarskih kategorij, ki ga zavezanec prenese v preneseni poslovni izid

TABELA B v prilogi 3a: Izračun razlike, za katero se preračuna druga postavka kapitala (presežek iz prevrednotenja oz. prevrednotovalni popravek kapitala) - NI DAVČNIH POSLEDIC (glede na pomembnost je potrebno evidentirati odložene davke)

6. NEKATERI PRIMERI

A/ ODLOŽENI DAVKI v letu 2006 - zgradba

Družba A je opravila okrepitev nepremičnine in sicer za 50.000 EUR (iz 150.000 na 200.000 EUR). Za omenjeni znesek je povečala vrednost zgradbe in povečala presežek iz prevrednotenja

Komentar: Gre za obdavčljivo začasno razliko z vplivom na presežek iz prevrednotenja (odloženi davki v višini 12.500 EUR=25% od okrepitve - 50.000 EUR). Obračunana amortizacija v letu 2006 je 6.000 EUR (3% od 200.000 EUR). 3% OD »POVEČANE« nabavne vrednosti 50.000 EUR je 1.500 EUR. Knjiženje bo naslednje:

Knjižbe (od krepitve sredstva naprej):

- 50.000 EUR; knjiženje **023 / 951** (knjiženje okrepitve)
- 12.500 EUR; knjiženje **959 / 988** (knjiženje obveznosti za odložene davke in popravka presežka iz prevrednotenja – zaradi bodočih davčnih obveznosti)
- 6.000 EUR; knjiženje **431 / 035** (AM-v celoti davčno priznani odhodki)
- 1.500 EUR; knjiženje **951 / 934** (prenos iz presežka iz prevrednotenja v prenesen poslovni izid (davčna osnova se poveča za 1.500 EUR)
- 375 EUR: knjiženje **934 / 959** (poračun obvez. za odložene davke s prenesenim poslovnim izidom – ki se lahko poveča le za 1.500 EUR-25%)
 $50.000 \times 0,03 = 1.500 \times 25\% = 375$
- 375 EUR: knjiženje **988/813** (zmanjšanje obv.za odlož.davke ter hkrati povečanje obveznosti za tekoči davek od dohodkov)

Opomba: Družba se lahko po SRS 2006 (1.32) odloči, da bo »presežno« amortizacijo prenašala v prenesen poslovni izid sprotno (razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in amortizacije na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti) ali šele ob odtujitvi oz. izločitvi iz uporabe. Temu sledijo tudi davčne posledice v letu 2006.

Za davčne namene v letu 2007 se bo moral prenesen poslovni izid (davčna osnova) obvezno povečevati sprotno.

B/ PRIMER ODLOŽENI DAVKI – finančne naložbe

Družba X ima naložbo v družbi Y (1.000.000 EUR). Razporedila jo je v skupino za prodajo razpoložljiva finančne naložbe. Na dan 31.12.2006 ugotavlja, da je poštena vrednost naložbe v višini 1.100.000 EUR.

Komentar:

Za znesek 100.000 EUR se poveča presežek iz prevrednotenja, vendar nas iz tega naslova »čakajo« še bodoče davčne obveznosti zaradi prenosa tega presežka v (obdavčljive) prihodke. Zato je pravilno, da tudi knjižimo obveznosti za odložene davke (25% od 100.000 EUR) ter za enak znesek zmanjšamo presežek iz prevrednotenja.

C/ PRIMER – ZAP.ŠT. 11.1 Povečanje prenesenega poslovnega izida

a)

Družba X je med svojimi finančnimi naložbami na dan 31.12.2005 izkazovala tudi finančne naložbe do družbe Y (500 delnic po 1.000 EUR). Delnice kotirajo na borzi. Okrepitve ni opravljala. Družba X se odloči, da bo to naložbo razvrstila v 1.skupino-med finančne naložbe razvrščene po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Cena na borzi na dan 1.1.2006 je bila 1.200 EUR.

Komentar: Opravimo preračun na dan 1.1.2006. Naložba se poviša iz 500.000 EUR na 600.000 EUR in za znesek 100.000 EUR so poveča prenesen poslovni izid (izkažemo v zaporedni 11.1)

b)

Nepremičnini smo še na 31.12.2005 vodili med opredmetenimi OS. Imamo nabavno vrednost v višini 150.000 EUR. Na dan 31.12.2005 je bila opravljena okrepitev na 160.000 EUR. Na dan 1.1.2006 ugotavljamo, da jo moramo prenesti med naložbene nepremičnine. Pri prehodu na nove SRS je potrebno presežek iz prevrednotenja prenesti v prenesen poslovni izid. Davčna osnova se bo torej povišala za 10.000 EUR.

Č/ PRIMER – ZAP.ŠT. 11.2 – Zmanjšanje prenesenega poslovnega izida

a)

Družba X je 100% lastnik družbe Y d.d. (njene delnice ne kotirajo na borzi). Nakup je bil izveden leta 2000 po ceni 200.000 EUR. Naložba se je po starih standardih vrednotila po kapitalski metodi; do leta 2003 preko prihodkov (poslovnega izida), leta 2004 in 2005 pa preko PPK. Leta 2002 in 2003 je bilo skupaj knjiženih 10.000 EUR prihodkov, leta 2004 in 2005 pa se je povečal PPK za 15.000 EUR.

Komentar: Naložbo je potrebno na dan 1.1.2006 »popraviti« na nabavno vrednost. Izhajati je potrebno iz dneva uvedbe »starih« SRS (1.1.2002).

- Za znesek 10.000 EUR bomo zmanjšali naložbo in zmanjšali prenesen poslovni izid (**DAVČNEGA UČINKA NE BO, KER TI PRIHODKI V LETU 2002 IN 2003 NISO POVEČEVALI DAVČNE OSNOVE, TO POMENI, DA SEDAJ NE MOREMO ZNIŽATI DAVČNE OSNOVE, TA ZNESEK BOMO VPISALI POD ZAPOREDNO 12.1 obr. DDPO**)
- Za znesek 15.000 EUR bomo zmanjšali naložbo in odpravili PPK (**NI DAVČNEGA UČINKA, KER GA TUDI PRVOTNO NI BILO**). Če bi denimo v 2004 in 2005 knjižili prihodke v višini 15.000 EUR, le teh takrat ne bi mogli izločiti iz davčne

osnove in so bili obdavčeni. Sedaj ko bi znižali prenesen PI bi znižali davčno osnovo (zap.10 v Tabeli A Priloge 3a in zap.11.2 v obrazcu DDPO)

b) Primer drugih zmanjšanj prenesenega poslovnega izida; posel SALE&LEASE BACK

1. Prodaja stavbe leasing družbi po 100.000 EUR, sedanja vrednost stavbe je bila 90.000 EUR, evidentirali smo za 10.000 EUR prihodkov, ki so povečevali davčno osnovo.
2. Zgradbo ponovno kupimo (vzamemo v najem) nazaj po 100.000 EUR, v takšni višini v skladu z AM. načrtom jo tudi evidentiramo v poslovne knjige in plačujemo najem. Do 1.1.2006 je že bila obračunana AM po stopnji 1% v višini 1.000 EUR (900 EUR+100 EUR).

Ravnanje v skladu s pojasnilom SIR:

Prihodkov ne bi smeli izkazati, za znesek 9.900 EUR (10.000 EUR zmanjšano za 100 EUR že obračunane amortizacije od okrepljenega dela) zmanjšamo prenesen poslovni izid ter v enakem znesku tudi vrednost zgradbe. Znesek 9.900 EUR zapišemo v vrstico 11 Tabele A v Prilogi 3a in (skupnem znesku) tudi v zaporedno 11.2 obr. DDPO.

D/ PRIMER - ZAP.ŠT. 11.4

V družbi je prišlo do bistvene napake in v IPI v letu 2005 ni bil izkazan odhodek v višini 4.000 EUR. IPI za 2005 več ne moremo popravljati.

Komentar: Popravek bomo izvršili kar v breme prenesenega poslovnega izida in tega odhodka torej ne izkazujemo v poslovnem izidu leta 2006. Na podlagi 11.a člena lahko za ta znesek zmanjšujemo davčno osnovo v letu 2006 – seveda mora biti izpolnjen pogoj, **da bi bil ta strošek davčno priznan** (denimo ne moremo uveljavljati odhodkov obresti zaradi prepozno plačanih davkov, kazni...)

Podobno bi v zaporedno 11.3 (povečanja davčne osnove) zapisali denimo prihodek iz leta 2005, ki ga v tem letu zaradi napake nismo vključili v davčno osnovo.

E/ PRIMER – ZAP.ŠT. 11.5.

Zavezanec je svojo zgradbo (vrednosti 100.000 EUR) na dan 31.12.2005 okrepil na 110.000 EUR. Za znesek 10.000 EUR je bil knjižen presežek iz prevrednotenja.

V letu 2006 bo obračunal amortizacijo po 4% am.stopnji v višini 4.400 EUR (4% od 110.000 EUR). Gre torej za seštevek 4.000 EUR+400 EUR. V IPI bo to strošek, ki je v celoti davčno priznan. Za znesek amortizacije, ki pripada »okrepljenemu« delu zgradbe, se bo znižal presežek iz prevrednotenja in povečal prenesen poslovni izid.

Operacija ne gre skozi IPI, znesek »presežka« amortizacije pa zvišuje davčno osnovo. Imamo torej za 4.400 EUR davčnih odhodkov in znesek 400 EUR, ki povečuje davčno osnovo.