

**REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
Župančičeva 3**

1000 LJUBLJANA

**The Slovenian
Institute
of Auditors**

Dunajska cesta 106
1000 Ljubljana, SLOVENIJA
Telefon: (01) 568 55 54, 568 56 36
Telefaks: (01) 568 63 32
Spletna stran: www.si-revizija.si
Elektronska pošta: info@si-revizija.si
ID številka za DDV: SI27055264

Vaš znak:

Naš znak:

Ljubljana, **25. 03. 2019**

ZADEVA: Pripombe na pojasnilo FURS-a o davčnem obravnavanju pravice do uporabe sredstev in predlog za dopolnitev ZDDPO-2

Odbor sekcije preizkušenih davčnikov pri Slovenskem inštitutu za revizijo je zavzel naslednje stališče v zvezi z davčnim priznavanjem pravice do uporabe sredstev:

Finančna uprava Republike Slovenije je v dokumentu:

[http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek od dohodkov pravnih oseb/Opis/Splosno o DDPO.doc](http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_od_dohodkov_pravnih_oseb/Opis/Splosno_o_DDPO.doc)

zavzela stališče o davčni obravnavi pravice do uporabe sredstev (PUS) pri najemniku. Med drugim je v dokumentu tudi navedba:

»V zvezi z opisanimi spremembami računovodskih standardov se amortizacija sredstva, vzetega v najem, torej tudi sredstva, vzetega v poslovni najem, pri najemniku za davčne namene kot odhodek prizna na podlagi določb 33. člena ZDDPO-2.

V 33. členu ZDDPO-2 ni določenih posebnosti za sredstva, vzeta v finančni ali poslovni najem, zato se za ta sredstva uporabljajo najvišje letne amortizacijske stopnje, ki veljajo za ustrezno istovrstno skupino sredstev. Zemljišča se po računovodskih standardih praviloma ne amortizirajo, sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe zemljišča, vzetega v najem, pa se amortizira. Zaradi navedenega se v primeru najema zemljišča za sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe zemljišča, uporablja najvišja letna amortizacijska stopnja za druga vlaganja.

Če obračunana amortizacija preseže znesek, ki bi bil obračunan v skladu z zgoraj navedenimi pravili, presežni znesek amortizacije kot odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih, tako da se za davčne namene amortizacija obračunava do dokončnega amortiziranja oziroma do odtujitve oziroma odprave evidentiranja sredstva. Pri odtujitvi oziroma odpravi evidentiranja sredstva se prihodki in odhodki za davčne namene izračunavajo ob upoštevanju davčnih vrednosti teh sredstev. Davčna vrednost posameznega sredstva je znesek, ki se prisodi temu sredstvu pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka.«

S tako opredelitvijo in tako davčno obravnavo PUS se strokovno ne strinjamo. Navajamo le nekaj najpomembnejših razlogov:

1. S spremembo SRS in MSRP glede najema, se pravna vsebina ter finančna funkcija poslovnih in finančnih najemov ni spremenila. Spremenilo se je le njihovo računovodsko evidentiranje.
2. Po novih pravilih računovodenja amortizacija pogodbene pravice do uporabe sredstva - PUS (skupaj s pripadajočimi obrestmi, ki se izkazujejo med finančnimi odhodki) nadomešča (je vredna popolnoma enako kot) strošek najemnine pri najemu, ki je bil v skladu z določbami ZDDPO-2 v celoti priznan za poslovno leto, na katero se je nanašal.
3. PUS je posledica pogodbenega dogovora o najemu sredstva za določen čas, zato kapitalizacija bodočih najemnin ter njihovo razporejanje v stroške ni primerljiva z amortizacijo sredstva, ki je predmet najema. Amortizacija nabavne vrednosti sredstva, je relevantna le za lastnika sredstev, ki se dajejo v najem, zato zanj v celoti velja obstoječi 33. člen ZDDPO-2.
4. Amortizacija PUS-a zato odraža pogodbeno dobo najema ne pa dobe koristnosti sredstva kot takega. Posledično zavezanci tudi nimajo možnosti, da bi dobo koristnosti PUS-a določali enako kot dobo koristnosti sredstva (razen v določenih primerih pri najemu za nedoločen čas). Izhajajoč iz tega najemniki nimajo orodja za davčno špekulativno določanje dobe pogodbenega najema sredstva, ker je to del pogodbenega dogovora z najemodajalcem.
5. Ker ne obstaja možnost za erozijo davčne osnove v primeru PUS-a je tudi drugačno davčno razporejanje stroškov amortizacije v davčnem obračunu, primerjalno z Izkazom poslovnega izida za poslovne namene, nesorazmerno in po naši oceni za javnofinančne prihodke celo škodljivo, ker odpira vrsto začasnih razlik med davčno osnovo in poslovnim dobičkom, s tem pa tudi povečuje verjetnost napak v davčnem obračunu, ter seveda stroške za pripravo davčnega obračuna, ter bistveno tudi stroške davčnega organa za nadzor.
6. PUS torej strokovno ne moremo in ne smemo enačiti z opredmetenimi ali neopredmetenimi sredstvi in njihovo amortizacijo v dobi koristnosti za katero je ZDDPO-2 v 33. členu predpisal najvišje davčno priznane amortizacijske stopnje. PUS namreč predstavlja sedanjo vrednost »kapitalizirane« najemnine za čas najema sredstva, ki pa je praviloma vedno drugačen od dobe koristnosti sredstva.
7. Zemljišča se po računovodskih standardih praviloma ne amortizirajo. Logično je torej, da PUS v najem vzetih zemljišč ne moremo enačiti z zemljišči, saj PUS po standardih amortiziramo v dobi najema. Davčno pravilo, da se amortizacija PUS-a iz najema zemljišč davčno prizna v 10 letih nima prav nobene strokovne podlage. Tudi če so na primer zemljišča vzeta v najem za 15 let, se po računovodskih standardih sploh ne amortizirajo (razen izjem). To dodatno dokazuje, da PUS ne moremo in ne smemo enačiti z lastniško obvladovanimi opredmetenimi sredstvi.

Poleg problematične strokovne opredelitve do računovodske obravnave amortizacije pravice do uporabe sredstev naj še opozorimo, da so na podlagi takega stališča davčni zavezanci v neenakopravnem položaju. Po SRS na primer mikro in majhnim družbam, ki se ne revidirajo ni treba izkazovati pravice do uporabe sredstev, ampak za v najem vzeta sredstva izkazujejo

stroške najemnin, ki so tudi v celoti davčno priznani odhodki. Poleg navedenih so še druge izjeme tudi po MSRP.

Menimo sicer, da v zvezi z pravico do uporabe sredstva ni treba sprejeti nobenih dodatnih pojasnil, saj ZDDPO-2 v 12. členu jasno določa.

»(3) Če ta 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 poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.«

Z namenom odprave dvomov in različnih interpretacij, pa preizkušeni davčniki predlagamo »pojasnjevalno« dopolnitev ZDDPO-2, tako, da se na koncu 33. člena ZDDPO-2 doda odstavek z besedilom:

»Amortizacija pravice do uporabe sredstev v poslovnem najemu se prizna skladno z 12. členom tega zakona v zneskih kot so obračunani 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.«

Ker se problematika PUS-a tiče velikega števila družb oziroma davčnih zavezancev, gre za sistemsko vprašanje, ki je posledica spremembe računovodskih standardov za izdajo katerih ima Slovenski inštitut za revizijo javno pooblastilo, zato na podlagi ZRev-2 kot davčna strokovna javnost **predlagamo, da to tematiko obravnavamo na skupnem sestanku, zato vas prosimo za predlog termina.**

Lepo pozdravljeni.

Predsednica Odbora preizkušenih davčnikov
mag. Saša Jerman I.r.

Direktor Slovenskega inštituta za revizijo
dr. Marjan Odar



V vednost:

- Finančna uprava Republike Slovenije