

IFRIC tumačenje 23 – Neizvjesnost u pogledu postupanja s porezom na dobit

Reference

- MRS 1 *Prezentovanje finansijskih izvještaja*
- MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*
- MRS 10 *Događaji nakon izvještajnog perioda*
- MRS 12 *Porez na dobit*

Osnove

1. MRS 12 *Porez na dobit* uređuje zahtjeve koji se tiču tekuće i odgođene poreske imovine i obaveza. Subjekt primjenjuje zahtjeve MRS-a 12 zasnovano na primjenjivim poreskim propisima.
2. Moguće su nejasnoće u pogledu načina primjene poreskih propisa na određene transakcije i okolnosti. Posljedično, osporavanje ili ispitivanje određenog poreznog postupanja od poreznih vlasti, može imati uticaj na računovodstveno postupanje na tekuću ili odgođenu poresku imovinu ili obavezu subjekta.
3. Za potrebe ovog tumačenja:
 - (a) ‘poresko postupanje’ odnosi se na postupak koji subjekt primjenjuje ili planira primjenjivati kod podnošenja svojih prijava poreza na dobit;
 - (b) ‘poreski organ’ odnosi se na tijelo ili tijela koja odlučuju o tome da li je određeni vid poreskog postupanja prihvatljiv u okviru poreskih propisa. To može uključivati i sud;
 - (c) ‘neizvjesno poresko postupanje’ je ono postupanje za koje nije izvjesno da li će ga mjerodavni poreski organ uvažiti kao prihvatljivo u skladu sa poreskim propisima. Primjera radi, odluka subjekta da ne podnosi prijavu poreza na dobit u određenoj poreskoj nadležnosti, odnosno da neki konkretni prihod ne uvrsti u oporezivu dobit predstavljaju neizvjesno poresko postupanje ako nije izvjesno da je ono prihvatljivo u skladu sa poreskim propisima.

Djelokrug

4. Ovo tumačenje pojašnjava način primjene zahtjeva MRS-a 12 u pogledu priznavanja i mjerenja u slučaju postojanja neizvjesnosti u vezi sa postupanjem s porezom na dobit. U takvim okolnostima, subjekt priznaje i mjeri tekuću ili odgođenu poresku imovinu ili obavezu u skladu sa MRS-om 12 zasnovano na oporezivoj dobiti (poreskom gubitku), poreskim osnovicama, neiskorištenim poreskim gubicima, neiskorištenim poreskim olakšicama, te poreskim stopama utvrđenim uz pomoć ovog tumačenja.

Pitanja

5. U slučaju postojanja neizvjesnosti u pogledu poreskog postupanja, ovo tumačenje oslovljava:
 - (a) da li je subjekt dužan zasebno razmotriti svako neizvjesno poresko postupanje;
 - (b) pretpostavke subjekta u pogledu preispitivanja poreskog postupanja od poreskih organa;
 - (c) način na koji subjekt utvrđuje oporezivu dobit (odnosno poreski gubitak), poreske osnovice, neiskorištene poreske gubitke, neiskorištene poreske olakšice, te poreske stope; i
 - (d) način na koji subjekt razmatra promjene činjenica i okolnosti.

Službeno stajalište

Da li je subjekat dužan zasebno razmotriti svako neizvjesno poresko postupanje

6. Subjekt će odlučiti da li razmatrati svako neizvjesno poresko postupanje zasebno ili zajedno sa jednim ili više drugih neizvjesnih poreskih postupanja zavisno od toga koji pristup pouzdanije predviđa razrješavanje date neizvjesnosti. Kod utvrđivanja pristupa koji pouzdanije predviđa razrješavanje neizvjesnosti, subjekat može uzeti u obzir, primjera radi, (a) svoju metodologiju izrade dokumentacije koja prati poreske prijave i način na koji podupire odabrano poresko postupanje ili (b) na koji način očekuje da će nadležni poreski organ preispitivati datu dokumentaciju, odnosno rješavati sva eventualna pitanja proizašla iz tog preispitivanja.
7. U slučajevima kada, primjenjujući tačku 6., subjekat razmatra više poreskih postupanja zajedno dužan je podrazumijevati da se svako pozivanje na 'neizvjesno poresko postupanje' iz ovog tumačenja odnosi skupno na tu grupu neizvjesnih poreskih postupanja.

Preispitivanje od poreskih organa

8. Kod procjene da li i na koji tačno način neizvjesno poresko postupanje utiče na utvrđivanje oporezive dobiti (poreskog gubitka), poreskih osnovica, neiskorištenih poreskih gubitaka, neiskorištenih poreskih olakšica i poreskih stopa, subjekat pretpostavlja da će poreski organ preispitati sve iznose koje ima pravo preispitati, te da će mu pri tom preispitivanju biti poznati svi pripadajući podaci.

Utvrđivanje oporezive dobiti (poreskog gubitka), poreskih osnovica, neiskorištenih poreskih gubitaka, neiskorištenih poreskih olakšica i poreskih stopa

9. Subjekt je dužan razmotriti vjerovatnoću da li će poreski organ prihvatiti neko konkretno neizvjesno poresko postupanje.
10. Ako subjekat zaključi da će poreski organ vjerovatno prihvatiti neko neizvjesno poresko postupanje, subjekat utvrđuje oporezivu dobit (poreski gubitak), poreske osnovice, neiskorištene poreske gubitke, neiskorištene poreske olakšice i poreske stope u skladu sa poreskim postupanjem koje je primijenio ili planira primijeniti kod prijave poreza na dobit.
11. Ako subjekat zaključi da poreski organ vjerovatno neće prihvatiti neko neizvjesno poresko postupanje, odražava učinak te neizvjesnosti kod utvrđivanja pripadajuće oporezive dobiti (poreskog gubitka), poreskih osnovica, neiskorištenih poreskih gubitaka, neiskorištenih poreskih olakšica i poreskih stopa. Subjekt učinak neizvjesnosti za svako neizvjesno poresko postupanje odražava primjenom nekog od metoda u nastavku teksta, zavisno od toga koji od njih pouzdanije predviđa razrješenje predmetne neizvjesnosti:
 - (a) najvjerovatniji iznos – jedan konkretni najvjerovatniji iznos iz raspona mogućih ishoda. Najvjerovatniji iznos će pouzdanije predviđati razrješenje neizvjesnosti ako su mogući ishodi binarni, odnosno ako su usmjereni na jednu vrijednost;
 - (b) očekivana vrijednost – zbir vjerovatnoćom ponderisanih iznosa iz raspona mogućih ishoda. Očekivana vrijednost će pouzdanije predviđati razrješenje neizvjesnosti ako postoji raspon mogućih ishoda koji nisu ni binarni ni usmjereni na jednu vrijednost.
12. Ako neizvjesno poresko postupanje utiče na tekući i odgođeni porez (na primjer, utiče kako na oporezivu dobit korištenu kod utvrđivanja tekućeg poreza tako i na poreske osnovice korištene kod utvrđivanja odgođenog poreza), subjekat je dužan uzajamno uskladiti prosudbe i procjene za tekući i odgođeni porez.

Promjene činjenica i okolnosti

13. Subjekt je dužan preispitati prosudbe ili procjene koje nalaže ovo tumačenje kod svake promjene činjenica i okolnosti na kojima su zasnovane, odnosno kod pojave novih podataka koji utiču na date prosudbe ili procjene. Primjera radi, promjena činjenica i okolnosti može subjekat navesti na drugačije zaključke u pogledu prihvatljivosti nekog vida poreskog postupanja, drugačiju procjenu učinka neizvjesnosti ili na oboje. Stavovi A1. - A3. daju uputstva u vezi sa promjenama činjenica i okolnosti.
14. Subjekt je dužan odraziti učinke promjene činjenica i okolnosti, odnosno novih podataka kao promjenu računovodstvene procjene u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*. Subjekt koristi MRS 10 *Događaji nakon izvještajnog perioda* kako bi utvrdio da li neka promjena nastala nakon izvještajnog perioda predstavlja događaj koji nalaže usklađivanje ili ne.

Dodatak A Uputstva za primjenu

Ovaj Dodatak čini sastavni dio IFRIC tumačenja 23 i ima jednaku pravnu snagu kao i ostali dijelovi tumačenja.

Promjene činjenica i okolnosti (tačka 13.)

- A1. Primjenjujući tačku 13. ovog tumačenja, subjekat procjenjuje relevantnost i učinke promjene činjenica i okolnosti, odnosno novih podataka u kontekstu važećih poreskih propisa. Primjera radi, određeni događaj bi mogao dovesti do preispitivanja prosudbe ili procjene koja se odnosila na jedan vid poreskog postupanja, ali ne i na druge, ukoliko ta postupanja podliježu različitim poreskim propisima.
- A2. Primjeri promjena činjenica i okolnosti, odnosno novih podataka koji, zavisno od okolnosti, mogu dovesti do preispitivanja prosudbe ili procjene koje nalaže ovo tumačenje uključuju, ali nisu ograničeni na sljedeće:
- (a) preispitivanje, odnosno druge radnje poreskih organa, kao što su:
 - (i) saglasnost, odnosno nepostojanje saglasnosti poreskog organa sa konkretnim ili sličnim poreskim postupanjem subjekta;
 - (ii) informacija o tome da je dati poreski organ dao, odnosno nije dao svoju saglasnost za slično poresko postupanje drugog subjekta; i
 - (iii) informacija o primljenom ili plaćenom iznosu za rješavanje sličnog poreskog postupanja;
 - (b) promjene pravila koja utvrđuju poreski organi;
 - (c) istek prava poreskih organa da ispituju, odnosno preispitaju određeno poresko postupanje.
- A3. Malo je vjerovatno da nepostojanje slaganja ili neslaganja poreskih organa sa određenim poreskim postupanjem može samo po sebi predstavljati promjenu činjenica i okolnosti, odnosno novi podatak koji utiče na prosudbe i procjene zahtijevane ovim tumačenjem.

Objavlјivanje

- A4. U slučaju postojanja neizvjesnosti u pogledu postupanja s porezom na dobit, subjekat utvrđuje da li objaviti:
- (a) prosudbe donesene u kontekstu utvrđivanja oporezive dobiti (poreskog gubitka), poreskih osnovica, neiskorištenih poreskih gubitaka, neiskorištenih poreskih olakšica i poreskih stopa u skladu sa tačkom 122. MRS-a 1 *Prezentovanje finansijskih izvještaja*; i
 - (b) podatke o pretpostavkama i procjenama korištenim kod utvrđivanja oporezive dobiti (poreskog gubitka), poreskih osnovica, neiskorištenih poreskih gubitaka, neiskorištenih poreskih olakšica i poreskih stopa u skladu sa tačkama 125. – 129. MRS-a 1.
- A5. Ukoliko subjekat zaključi da će poreski organ najvjerovatnije prihvatiti neko neizvjesno poresko postupanje, donosi odluku da li objaviti potencijalni učinak date neizvjesnosti kao nepredviđenu imovinu, odnosno obaveze povezane s porezom u skladu sa tačkom 88. MRS-a 12.

Dodatak B

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Ovaj Dodatak čini sastavni dio IFRIC tumačenja 23 i ima jednaku pravnu snagu kao i ostali dijelovi tumačenja.

Datum stupanja na snagu

- B1. Subjekt je ovo tumačenje dužan primijeniti na godišnje obračunske periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2019. godine. Dozvoljena je i njegova ranija primjena. Subjekt je dužan objaviti svaku primjenu tumačenja na raniji period.

Prijelazne odredbe

- B2. Kod prve primjene subjekt ovo tumačenje primjenjuje bilo:
- (a) retroaktivno primjenjujući MRS 8, ako je to moguće bez korištenja retroaktivnog sagledavanja; ili
 - (b) retroaktivno sa kumulativnim učinkom izvorne primjene tumačenja priznatim s danom prve primjene. Ukoliko subjekt odabere ovaj prijelazni pristup nije dužan prepravljati uporedne podatke. Umjesto toga, subjekt priznaje kumulativni učinak izvorne primjene tumačenja kao usklađivanje početnog salda zadržane dobiti (ili druge komponente kapitala, kako pripada). Dan prve primjene tumačenja je početak onog godišnjeg obračunskog perioda na koji ga subjekt odluči primijeniti.

Dodatak C

Kod svake primjene IFRIC tumačenja 23 subjekat je dužan primjenjivati i izmjene i dopune iz ovog dodatka.

Izmjene i dopune MSFI-ja 1 Prva primjena Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja

Dodaje se tačka 39AF.

39AF. IFRIC 23 *Neizvjesnost u pogledu postupanja s porezom na dobit* dodaje se tačka E8. Subjekat je kod svake primjene IFRIC tumačenja 23 dužan primijeniti i tu dopunu.

U Dodatku E dodaju se tačka E8. i pripadajući naslov.

Neizvjesnost u pogledu postupanja s porezom na dobit

E8. Subjekat koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve a koji na njih prelazi prije 1. jula, 2017. godine može odabrati da ne odrazi primjenu IFRIC tumačenja 23 *Neizvjesnost u pogledu postupanja s porezom na dobit* na uporedne podatke iz svojih prvih finansijskih izvještaja prema MSFI-jevima. Subjekat koji odabere ovu opciju priznaje kumulativni učinak primjene IFRIC tumačenja 23 kao usklađivanje početnog salda zadržane dobiti (ili druge komponente kapitala, kako pripada) na početku prvog obračunskog perioda na koji primjenjuje MSFI-jeve.