

REZERVACIJE IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE V POVEZAVI S 16. ČLENOM ZDDPO-1

Pojasnilo DURS, št. 4200-42/2006-1, 23. 2. 2006

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 17/05 – UPB1 in 108/05; v nadaljevanju: ZDDPO-1) v 11. členu določa: če ZDDPO-1 ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenih računovodskih standardov. Do konca leta 2005 so se v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 15/05, ZGD – UPB1) uporabljali Slovenski računovodski standardi (SRS 2002), ki so bili objavljeni v Uradnem listu RS (št. 107/01).

Po določbah SRS 10 (2002) se rezervacije lahko oblikujejo na račun dolgoročno odloženih prihodkov in na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov. Prvi odstavek 16. člena ZDDPO-1 določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma pri priznavanju prihodkov in odhodkov ne upošteva oblikovanje rezervacij, razen če s tem zakonom ni drugače določeno. V skladu s to določbo mora davčni zavezanec pri ugotavljanju davčne osnove za leto 2005:

- odhodke, ugotovljene v izkazu poslovnega izida, znižati za znesek oblikovanih rezervacij na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov,
- prihodke, ugotovljene v izkazu poslovnega izida, povečati za znesek oblikovanih rezervacij na račun dolgoročno odloženih prihodkov.

ZDDPO-1 določa izjemo glede priznavanja prihodkov in odhodkov iz naslova oblikovanja rezervacij le v zvezi z oblikovanjem posebnih rezervacij pri bankah in zavarovalnicah, to pa ureja 27. člen ZDDPO-1.

Izjema je za leto 2005 določena tudi s četrtem odstavkom 17. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-1B (Uradni list RS, št. 108/05), ki določa, da se ne glede na določbo 16. člena ZDDPO-1 dolgoročno odloženi prihodki za prejete državne podpore za nakup osnovnih sredstev in druge določene stroške v letu 2005 obravnavajo tako, da ne povečujejo davčne osnove. Določba sledi rešitvam, ki so v SRS 10 (2006) – Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve (Uradni list RS, št. 118/05) oziroma v Mednarodnih računovodskih standardih – MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči, ko se dolgoročno odloženi prihodki, med katere sodijo tudi državne podpore, prejete za pridobitev osnovnih sredstev oziroma za pokrivanje določenih stroškov, ne obravnavajo kot rezervacije, temveč kot pasivne časovne razmejitve. Kot prihodki se priznajo v obdobjih, v katerih nastopajo stroški oziroma odhodki, ki naj bi jih nadomestile. Zato ZDDPO-1B določa, da tudi v letu 2005 dolgoročno odloženi prihodki iz naslova državnih podpor (ne pa tudi donacij) niso obdavčeni v skladu z določbo 16. člena ZDDPO-1.

V zvezi z vprašanjem, ali so kratkoročne pasivne časovne razmejitve obdavčene v skladu z določbami 16. člena ZDDPO-1, predvsem v povezavi z razmejevanjem prihodkov iz naslova prejetih pomoči, ki bodo porabljene prej kakor v enem letu in jih davčni zavezanci v poslovnih knjigah evidentirajo kot kratkoročne pasivne časovne razmejitve, menimo, da za znesek teh pomoči, ki bodo porabljene prej kakor v enem letu, ob nakazilu ni treba povečati davčne osnove. Pasivne časovne razmejitve, ki vključujejo kratkoročno odložene prihodke in kratkoročno vnaprej vračunane stroške oziroma kratkoročno vnaprej vračunane odhodke, ne veljajo kot rezervacije. Po določbah SRS 10 (2002) in SRS 12 (2002) se namreč dolgoročne pasivne časovne razmejitve, ki zajemajo dolgoročno odložene prihodke in dolgoročno vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke, obravnavajo kot dolgoročne rezervacije, kratkoročne pasivne časovne razmejitve, ki zajemajo kratkoročno odložene prihodke in kratkoročno vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke, pa ne veljajo kot rezervacije.

Ker kratkoročne pasivne časovne razmejitve ne veljajo kot rezervacije, se ne obdavčijo po 16. členu ZDDPO-1, dolgoročne pasivne časovne razmejitve, ki se obravnavajo kot rezervacije, pa se obdavčijo v skladu s 16. členom ZDDPO-1, razen če ZDDPO-1 določa drugače.

Kakor smo že navedli, se po določbah SRS 10 (2006), ki se uporabljajo od 1. januarja 2006 dalje, državne podpore in donacije, prejete za pridobitev osnovnih sredstev oziroma za pokrivanje določenih stroškov, uvrščajo med dolgoročne odložene prihodke, ti pa se izkazujejo med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami in ne več med dolgoročnimi rezervacijami. Po določbah SRS 10 (2006) se rezervacije oblikujejo le na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov, ne oblikujejo pa se več na račun dolgoročno odloženih prihodkov. Tudi rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov in storitev se po določbah SRS 10 (2006) oblikujejo na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov (v znesku ocenjenih obveznosti) iz danih jamstev, ki bodo nastali v naslednjih obračunskih obdobjih, in ne več kot dolgoročno odloženi prihodki za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravljenih storitvah.

Drugi odstavek 16. člena ZDDPO-1 določa, naj se odprava in poraba rezervacij upošteva tako, da se prihodki izvzamejo in odhodki priznavajo tako, da v davčno osnovo niso ponovno vključeni prihodki in odhodki, ki so prej povečevali davčno osnovo. V prehodnih določbah ZDDPO-1 82. člen tudi določa, da se določbe drugega odstavka 16. člena tega zakona uporabljajo tudi za rezervacije po 23. členu Zakona o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 14/03 – UPB; v nadaljevanju: ZDDPO), oblikovane pred dnem začetka uporabe ZDDPO-1. Na podlagi navedenega bo davčni zavezanec tisti del rezervacij, ki je bil ob oblikovanju obdavčen (po določbah ZDDPO so bile rezervacije iz naslova vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov priznane le v višini 50 ali 70 odstotkov, rezervacije iz naslova dolgoročno odloženih prihodkov pa niso bile obdavčene), ob odpravi ali porabi lahko izvzel iz davčne osnove. Iz tega izhaja, da zneski prihodkov, katerih zmanjšanje, in zneski vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov, katerih povečanje ni bilo davčno priznано ob oblikovanju rezervacij, ob porabi ali odpravi dodatno ne vplivajo na davčno osnovo. To pomeni, da bodo ob porabi rezervacij odhodki povečevali davčne odhodke, čeprav v izkazu poslovnega izida ne bodo izkazani, ob odpravi rezervacij pa zneski prihodkov, nastali kot posledica odprave rezervacij, ne veljajo kot davčni prihodki, čeprav bodo v poslovni bilanci izkazani.