

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

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 pokojnine, 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 pokojnine, 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.