**Spremembe davčne obravnave rezervacij na podlagi novele ZDDPO-2S**

**Pojasnilo FURS št.** **0920-287/2023-2, z dne** **16. 01. 2023**

V Uradnem listu Republike Slovenije št. 172 z dne 29.10.2021 je bil objavljen [Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: novela ZDDPO-2S)](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2021-01-3354?sop=2021-01-3354), ki je v veljavo stopil dan po objavi, uporabljati pa se je začel za davčna obdobja, ki se začnejo od vključno 1. januarja 2022. Novela ZDDPO-2S je med drugim posegla tudi v davčno obravnavo oblikovanja rezervacij, in sicer je preoblikovala prvi in drugi odstavek 20. člena [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4687) ter s prehodno določbo iz 18. člena novele, za davčna obdobja od 2022 do 2026, posebej določila davčno obravnavo treh vrst rezervacij, ki je sicer urejena v drugem odstavku 20. člena ZDDPO-2.

Na splošno vas zanima, na kakšen način se spreminja davčna obravnava rezervacij na podlagi novele ZDDPO-2S, konkretneje pa želite odgovor na naslednja vprašanja v povezavi s prehodno določbo:

1. Ali se v povezavi s prehodno določbo 18. člena ZDDPO-2S enako obravnavajo vse v posameznem davčnem obdobju oblikovane rezervacije, torej tako tekoče oblikovane kot tudi rezervacije, ki bi morale biti oblikovane v predhodnih davčnih obdobjih, pa zaradi napake ali drugačne računovodske usmeritve niso bile oblikovane ali so bile oblikovane v prenizki višini[[1]](#footnote-1).
2. Ali se v povezavi s prehodno določbo 18. člena ZDDPO-2S enako obravnavajo vse v posameznem davčnem obdobju tekoče oblikovane rezervacije, torej tako rezervacije oblikovane prek IPI kot rezervacije oblikovane na podlagi aktuarskega izračuna prek kapitala.
3. Ali lahko zavezanci, ki so v davčnih obdobjih pred 2022 že oblikovali rezervacije iz prehodne določbe 18. člena ZDDPO-2S in so le-te kot odhodek uveljavljale zgolj v višini 50 %, na podlagi prehodne določbe uveljavijo še preostalih 50%.
4. Ali zavezanci, ki sicer oblikujejo rezervacije iz 18. člena ZDDPO-2S, izgubijo pravico do uveljavljanja 50% odhodkov ob porabi, če bodo ob oblikovanju rezervacij uveljavljali le 50% odhodkov in ne 100% kot jim omogoča prehodna določba[[2]](#footnote-2).

V nadaljevanju vam odgovarjamo.

Preoblikovani 20. člen ZDDPO-2 določa, da se odhodki ob oblikovanju rezervacij za davčne namene priznajo v obsegu, v katerem so v poslovnih knjigah pripoznani (obračunani) na podlagi računovodskih standardov. Izjema so rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravljanju storitev, rezervacije za reorganizacijo, rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, rezervacij za pokojnine, rezervacij za jubilejne nagrade in rezervacij za odpravnine ob upokojitvi, pri katerih se poslovni odhodki pri oblikovanju navedenih rezervacij davčno priznajo v višini 50%. Preostalih 50% odhodkov se prizna ob njihovi porabi. Na opisan način je davčni organ obravnaval navedene rezervacije že pred novelo ZDDPO-2S.

Do dejanske spremembe davčne obravnave rezervacij zaradi novele ZDDPO-2S prihaja pri rezervacijah oblikovanih na podlagi ocene stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta iz sedmega odstavka 33. člena ZDDPO-2 (v nadaljevanju: ROO rezervacije). Pred uveljavitvijo novele so se odhodki iz naslova ROO rezervacij, davčno priznavali v višini 50% ob pripoznanju odhodkov iz naslova amortizacije usredstvenih v naprej obračunanih odhodkov, 50% pa ob porabi ROO rezervacij, torej ob dejansko nastalih izdatkih razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta. Z novelo se davčna obravnava teh rezervacij spreminja, in sicer se odhodki iz naslova ROO rezervacij davčno priznajo v obsegu 100% ob pripoznanju odhodkov iz naslova amortizacije.

V skladu z 18. členom novele ZDDPO-2S se oblikovanje rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi (v nadaljevanju: PJO rezervacije), prizna kot odhodek v obračunanem znesku, ki ustreza 100 % oblikovanih rezervacij v vsakem posameznem davčnem obdobju, ki se začne od 1. januarja 2022 do 31. decembra 2026. To pomeni, da zavezanec v davčnih obdobjih od 2022 do 2026 (v nadaljevanju: prehodno obdobje) za davčne namene prizna odhodke iz naslova oblikovanja rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi v njihovi celotni višini že ob oblikovanju.

**Pod 1:** V povezavi s prehodno določbo 18. člena ZDDPO-2S se enako obravnavajo vse v prehodnem obdobju oblikovane PJO rezervacije, to pomeni tako tekoče oblikovane rezervacije kot tudi rezervacije, ki bi sicer morale biti oblikovane v davčnih obdobjih pred prehodnim obdobjem, pa zaradi napake ali drugačne računovodske usmeritve pred začetkom prehodnega obdobja niso bile oblikovane ali so bile oblikovane v prenizki višini.

**Pod 2:** V povezavi s prehodno določbo 18. člena ZDDPO-2S se enako obravnavajo vse v prehodnem obdobju tekoče oblikovane PJO rezervacije, to pomeni tako rezervacije oblikovane prek IPI kot tudi rezervacije oblikovane na podlagi aktuarskega izračuna prek kapitala.

**Pod 3:** Prehodna določba velja le za PJO rezervacije, ki bodo oblikovane v prehodnem obdobju. To pomeni, da zavezanci na podlagi prehodne določbe ne morejo spremeniti davčne obravnave PJO rezervacij, ki so bile oblikovane pred začetkom prehodnega obdobja.

**Pod 4:** Zavezanec, ki zaradi katerega koli razloga (npr. povečanega administrativnega bremena) ne bo izkoristil prehodne določbe in bo odhodke iz naslova PJO rezervacij tudi v prehodnem obdobju ob oblikovanju še vedno priznaval le v višini 50%, s takim ravnanjem ne bo izgubil pravice, da preostalih 50% davčnih odhodkov prizna ob porabi teh rezervacij.

1. Med slednje ne sodijo v posameznem davčnem obdobju tekoče oblikovane rezervacije na podlagi aktuarskega izračuna. [↑](#footnote-ref-1)
2. Zavezancem prehodna določba ustvarja dodatno administrativno breme z vidika spremljanja davčnih vrednosti rezervacij [↑](#footnote-ref-2)