

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**OPTIMIZIRANJE DAVČNE OSNOVE NA PRIMERU IZBRANEGA
PODJETJA**

Ljubljana, september 2021

ANA GRŽELJ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Ana Grželj, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Optimiziranje davčne osnove na primeru izbranega podjetja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 13. 9. 2021

Podpis študentke:

KAZALO

UVOD	1
1 DAVKI V SLOVENIJI	3
1.1 Pregled davčnega sistema v Sloveniji.....	3
1.1.1 Zaželenosti lastnosti davčnega sistema	5
1.1.2 Davčni predpisi.....	6
1.1.3 Finančna uprava Republike Slovenije	7
1.1.4 Davčni postopek	8
1.2 Delitev davkov v Sloveniji	10
1.2.1 Posredni in neposredni davki.....	10
1.2.2 Subjektivni in objektivni davki	11
1.2.3 Davki ad valorem in specifični davki	12
1.2.4 Davki po klasifikaciji OECD.....	12
1.3 Struktura davkov v Sloveniji	12
1.4 Etični vidik plačevanja davčnih obveznosti.....	15
1.4.1 Dejavniki, ki vplivajo na odpor plačevanja davčnih obveznosti.....	16
1.4.2 Načini zmanjševanja plačevanja davčnih obveznosti.....	16
2 OPTIMIZIRANJE DAVČNE OSNOVE DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	18
2.1 Davek od dohodkov pravnih oseb	18
2.1.1 Značilnosti davka.....	18
2.1.2 Pravna podlaga	19
2.1.3 Zavezanci za davek.....	21
2.1.4 Obseg davčne obveznosti	21
2.1.5 Oprostitve davka.....	22
2.1.6 Davčno obdobje.....	22
2.1.7 Davčna osnova.....	23
2.1.8 Davčna stopnja	27
2.1.9 Obveznosti plačevanja in obračunavanja davka	27
2.2 Pojem davčnega optimiziranja	29
2.3 Cilji davčnega optimiziranja.....	29
2.4 Pogoji za izvedbo davčnega optimiziranja	30

2.4.1	Makroekonomski pogoji	30
2.4.2	Mikroekonomski pogoji	30
2.5	Davčna strategija in davčna politika davčnega optimiziranja	31
2.6	Načini davčnega optimiziranja.....	32
2.7	Davčne olajšave kot način optimiziranja davčne osnove.....	33
2.7.1	Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj.....	33
2.7.2	Olajšava za investiranje.....	34
2.7.3	Olajšava za zaposlovanje	35
2.7.4	Olajšava za zaposlovanje invalidov	35
2.7.5	Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	36
2.7.6	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	36
2.7.7	Olajšava za donacije.....	37
2.7.8	Olajšava za zaposlovanje in za investiranje v določenih regijah	38
2.8	Davčna izguba kot način optimizacije davčne osnove.....	38
3	OPTIMIZIRANJE DAVČNE OSNOVE V IZBRANEM PODJETJU	39
3.1	Predstavitev izbranega podjetja.....	39
3.2	Namen izvedbe optimiziranja davčne osnove v izbranem podjetju.....	40
3.3	Potek izvedbe optimiziranja davčne osnove v izbranem podjetju	41
3.4	Analiza davčnih obveznosti izbranega podjetja za leto 2020	42
3.4.1	Izkaz poslovnega izida	42
3.4.2	Obračun DDPO	44
3.5	Optimiziranje davčne osnove izbranega podjetja za leto 2020	50
3.5.1	Načini zmanjševanja davčne osnove izbranega podjetja za leto 2020.....	50
3.5.2	Izračun zmanjšanja (optimalne) davčne osnove podjetja za leto 2020	53
3.6	Primerjava izračunov davčne osnove DDPO pred izvedeno optimizacijo in po njej.....	59
SKLEP.....	62
LITERATURA IN VIRI.....	64
PRILOGE	69

KAZALO TABEL

Tabela 1: Klasifikacija davkov po OECD	12
Tabela 2: Pobrani davčni prihodki po vrstah prihodkov v EUR, za obdobje 2018–2020...	13
Tabela 3: Struktura davčnih prihodkov v Sloveniji, v % od davčnih prihodkov za obdobje 2012–2020	14
Tabela 4: Število davčnih utaj in zneski škode (v mio EUR), ki so jih povzročili v Sloveniji, za obdobje 2015–2020	17
Tabela 5: Izkaz poslovnega izida (krajša verzija) izbranega podjetja za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020	43
Tabela 6: Obračun DDPO za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020..	44
Tabela 7: Obračun DDPO za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020, ob upoštevanju vseh podanih načinov zmanjšanja davčne osnove	53
Tabela 8: Primerjava izračunov davčne osnove pred izvedeno optimizacijo in po njej za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020	59

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Bilanca stanja izbranega podjetja za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020	1
Priloga 2: Izkaz poslovnega izida izbranega podjetja za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020	6
Priloga 3: Obračun davka od dohodka pravnih oseb za izbrano podjetje za obdobje od 01.01.2020 do 31.12.2020 pred izvedeno optimizacijo (dejansko stanje) in po izvedeni optimizaciji (optimizirano stanje).....	10
Priloga 4: Podatki izbranega podjetja v zvezi z olajšavo za investiranje po 55.a členu ZDDPO-2 za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020	24
Priloga 5: Podatki izbranega podjetja v zvezi z olajšavo za donacije (59. člen ZDDPO-2 in 62.a člen ZIUZEOP) za obdobje od 1. 1 2020 do 31. 12. 2020	25

SEZNAM KRATIC

AJPES – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve

BS – bilanca stanja

COVID-19 – nalezljiva bolezen, ki jo povzroča virus SARS-CoV-2

DDPO – davek od dohodkov pravnih oseb

DDV – davek na dodano vrednost

EGP – Evropski gospodarski prostor

EGS – Evropska gospodarska skupnost

ES – Evropska skupnost

EU – Evropska unija
EUR – evro
FURS – Finančna uprava Republike Slovenije
IPI – izkaz poslovnega izida
OECD – Organization for Economic Co-operation and Development
PDPZ – prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje
RS – Republika Slovenija
RTV – Radio Televizija Slovenija
ZDavP-2 – Zakon o davčnem postopku
ZDTK – Zakon o družbah tveganega kapitala
ZDTon – Zakon o davku na tonažo
ZFPPIPP – Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju
ZFU – Zakon o finančni upravi
ZGD-1 – Zakon o gospodarskih družbah
ZIN – Zakon o inšpekcijskem nadzoru
ZIPRS2122-A – Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2021 in 2022
ZIUZEOP – Zakon o interventnih ukrepih za zaježitev epidemije COVID-19 in omilitev njenih posledic za državljane in gospodarstvo
ZIUZEOP-NPB4 – Zakon o interventnih ukrepih za zaježitev epidemije COVID-19 in omilitev njenih posledic za državljane in gospodarstvo (neuradno prečiščeno besedilo št. 4)
ZPIZ-2 – Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju
ZRPPR1015 – Zakon o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010–2019
ZSRR-2 – Zakon o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja
ZUDDob – Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku
ZUP – Zakon o splošnem upravnem postopku
ZDDPO – Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZDDPO-1 – Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZDoh-2 – Zakon o dohodnini
ZZDPO-2 – Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZZDPO-2-NPB18 – Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (neuradno prečiščeno besedilo št. 18)

UVOD

»Na tem svetu ni nič gotovega razen smrti in davkov.« Znan citat enega od ustanoviteljev samostojnih Združenih držav Amerike Benjamina Franklina. Iz citata lahko razberemo, da je poznavanje davkov v življenju vsekakor pomembno in da se njihovemu plačilu nikakor ne moremo izogniti ne v vsakdanjem življenju ne v poslovnem svetu (Černe in drugi, 2012, str. 5).

Davki predstavljajo instrument javnih prihodkov (prihodek države), s katerimi država od subjektov, ki spadajo pod njeno davčno oblast, na prisilen način pobira denarna sredstva brez neposrednega povračila. To pomeni, da je davčna obveznost zakonitost, ki jo mora zavezanec za davek izpolniti, kajti v nasprotnem primeru ga doleti kazen. Hkrati pa, ko država pobere davke, postane lastnik sredstev. Država pobira davke z namenom pokrivanja svojih finančnih potreb in za doseganje ekonomskih, socialnih ter drugih ciljev. Davkoplačevalci plačujejo davke v skladu s svojo gospodarsko močjo, kar pomeni, da vsa podjetja in posamezniki nimajo enake davčne obveznosti (Bohorič & Oštir, 2006, str. 25).

V poslovnem svetu igra davek precej veliko vlogo, saj velik del odloča tudi o tem, ali bo podjetje ustvarilo dobiček ali izgubo (Černe in drugi, 2012, str. 14).

Glavni cilj vsakega podjetja je doseganje dobička. Dobiček ima ključno vlogo pri ohranjanju in povečevanju kapitala ter predstavlja podlago za financiranje investicij, ki imajo velik pomen pri nadaljnji rasti in obstoju podjetja. Vendar problem se pojavi, ko podjetje celotnega dobička ne more zadržati in mora plačati davke v skladu z davčno zakonodajo. Davki za podjetje predstavljajo strošek, racionalno podjetje pa želi svoje stroške čim bolj optimizirati (Špes, 2002).

Da podjetje doseže svoj osnovni cilj in s tem tudi zmanjša stroške, lahko v svoje poslovanje vključi optimizacijo davčnih obveznosti (Špes, 2002, str. 3). **Davčna optimizacija** se velikokrat razume kot nemoralno ali nezakonito izigravanje predpisov z namenom, da bi se zavezanci za davek izognili plačilu davka, a to ne drži. Davčna optimizacija spada med **zakonite načine izogibanja davkov**, pri katerem podjetje ob uporabi veljavne zakonodaje doseže najnižje mogoče plačilo davkov. Pri tem želijo doseči, da podjetje plača le toliko davčnih obveznosti, kolikor od njih zahteva zakonodaja, in niti centa več (Černe in drugi, 2012, str. 17).

Ko govorimo o davčni optimizaciji, govorimo o optimiziranju davčne osnove pri davku od dohodkov pravnih oseb. **Davek od dohodkov pravnih oseb** (v nadaljevanju DDPO) je davek, ki ga mora plačati podjetje državi, ko ustvari dobiček pri opravljanju svoje pridobitne dejavnosti. Splošna davčna stopnja, po kateri je obdavčen dobiček podjetij, je 19-odstotna. Sistem obdavčitve pravnih oseb ureja Zakon o davku o dohodku pravnih oseb (ZZDPO-2), Ur. l. RS, št. 117/06 in spremembe, postopek pobiranja tega davka pa ureja posebni del Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2), Ur. l. RS, št. 13/11 in spremembe.

DDPO predstavlja za podjetja precej veliko breme, saj zmanjšuje njihov dobiček. Vendar na srečo slovenska davčna zakonodaja omogoča podjetjem **davčne olajšave in druge ugodnosti**, s pomočjo katerih si lahko podjetja zmanjšujejo svojo davčno osnovo ter na ta način plačajo manj davčnih obveznosti. Zato je poznavanje davčnih olajšav in drugih ugodnosti eden bistvenih elementov davčne optimizacije (Jeraj, Klopučarič, Kunstek, Šešok & Šešok, 2007).

Ker je v zadnjem času **davčna optimizacija vse bolj pomembna** in je njen obseg med slovenskimi podjetji vse večji, sem sklenila, da se v magistrski nalogi osredotočim na optimiziranje davčne osnove v izbranem podjetju. Gre za mikro družinsko podjetje, ustanovljeno leta 2010, ki se ukvarja s prodajo električne energije iz lastne sončne fotovoltaične elektrarne, predelavo, posredovanjem ter trgovanjem kovinskih in nekovinskih nenevarnih odpadkov.

V magistrskem delu bom torej pripravila izračun najbolj optimalne davčne osnove DDPO, saj se v izbranem podjetju temu niso še nikoli tako podrobno posvetili.

Na podlagi pogovora v podjetju sem ugotovila, da **glavni problem** za podjetje predstavlja to, da **ne vedo, na kakšen način bi lahko še dodatno prilagodili poslovanje in kakšne ugodnosti bi lahko še uveljavljali**, da bi čim bolj zmanjšali svojo davčno osnovo ter posledično plačevali manj davka.

Vse to bom proučila v magistrski nalogi in na koncu bom podjetju na podlagi izračuna predlagala, katere možnosti zmanjšanja davčne osnove so najoptimalnejše.

Namen magistrskega dela je raziskati in razširiti znanje s področja davčne optimizacije. Poleg tega je namen naloge tudi podati bralcem jasno sliko o obravnavani problematiki, ki je podkrepljena s praktičnim primerom izbranega podjetja. Magistrsko delo je namenjeno računovodjem, podjetnikom in vsem drugim, ki vstopajo v poslovna razmerja in se z davki srečujejo vsak dan.

Temeljni cilj magistrskega dela je s pomočjo strokovne literature s področja davkov in davčne zakonodaje Republike Slovenije (v nadaljevanju RS) proučiti, na kakšen način si lahko podjetje uredi poslovanje, da bo lahko koristilo čim več davčnih olajšav ter drugih ugodnosti, ki pripomorejo k zmanjšanju davčne osnove.

Pomožni cilji magistrskega dela so:

- s pomočjo strokovne literature predstaviti davčni sistem v Sloveniji;
- na podlagi davčne zakonodaje RS predstaviti temeljne pojme DDPO;
- s pomočjo strokovne literature opredeliti pojem, cilje in pogoje davčne optimizacije ter predstaviti načine zmanjševanja davčne osnove DDPO;
- na podlagi pridobljenega znanja predlagati podjetju čim več načinov, s katerimi bi lahko zmanjšalo svojo davčno osnovo DDPO;

- na podlagi podanih načinov zmanjšanja davčne osnove izračunati novo optimalno davčno osnovo DDPO.

Pri pripravi magistrskega dela bom uporabila **aplikativno metodo raziskovanja** na primeru izbranega podjetja.

Magistrska naloga bo razdeljena na tri dele. **V prvem in drugem delu** bom predstavila teoretični del optimiziranja davčne osnove. In sicer v prvem delu naloge bom predstavila davčni sistem v Sloveniji, v drugem delu pa se bom osredotočila na DDPO ter davčno optimizacijo na splošno. Dejstva o izbrani tematiki bom pridobila s pomočjo **sekundarnih podatkov**, ki temeljijo predvsem na slovenski strokovni literaturi zaradi narave naloge, in na davčni zakonodaji RS. **V zadnjem, praktičnem delu** naloge, pa bom na primeru izbranega podjetja dejansko izvedla optimizacijo davčne osnove DDPO. Na podlagi dejanskega poslovanja podjetja bom podjetju predlagala čim več načinov, s katerimi si lahko zmanjša davčno osnovo, in na podlagi teh izračunala novo optimalno davčno osnovo DDPO. Podatke o izbranem podjetju bom pridobila s pomočjo internega gradiva podjetja.

1 DAVKI V SLOVENIJI

Namen poglavja je podati jasno sliko o osnovnem poznavanju s področja davkov v Sloveniji. Poglavje vključuje splošen pregled davčnega sistema v Sloveniji, najpogostejše delitve davkov, strukturo davkov v Sloveniji in etični vidik zmanjševanja davčnih obveznosti.

1.1 Pregled davčnega sistema v Sloveniji

»Davčni sistem predstavlja skupek vseh možnih davčnih oblik neke države. Pod davčne oblike se obravnavajo vsi davki, takse, dotacije, subvencije in nadomestila, ki jih država dobiva ali daje.« (Kovač, 2008, str. 17)

Davčni sistem poleg vseh davčnih oblik tvori tudi zbirko pravnih norm, ukrepov, aktivnosti, institucij in organov, ki se ukvarjajo s področjem obdavčitve v nekem družbenem okolju (Milost & Milunovič, 2001, str. 5).

Davčni sistem ni oblikovan že po vnaprej določenih načelih in znanstvenih principih (Kovač, 2008, str. 17), ampak se oblikuje v odvisnosti od drugih podsistemov znotraj širšega družbenoekonomskega sistema v posamezni državi. Na oblikovanje davčnega sistema vplivajo dejavniki, kot so: politična in gospodarska ureditev države, denarna politika, sistem socialne varnosti ter drugi podobni družbeni dejavniki, ki so med seboj tesno povezani (Milost & Milunovič, 2001, str. 5).

Seveda pa mora davčni sistem vsebovati določena načela in principe, ki omogočajo pravilno delovanje tega. Obdavčitev v državi mora biti sprejemljiva in pravična iz ekonomskega in

socialnega vidika (Milost & Milunovič, 2001, str. 5). Lastnosti davčnega sistema so predstavljene v poglavju 1.1.1.

Država želi s pomočjo dobrega davčnega sistema zagotoviti tri cilje (Milost & Milunovič, 2001, str. 5):

- zadovoljevanje skupnih in javnih potreb,
- prerazporeditev ustvarjenega bruto družbenega produkta,
- enakomeren in stabilen gospodarski razvoj.

Ključni udeleženci v davčnem sistemu so (Petkovič, 2009, str. 18):

- davčni organi,
- zavezanci za davek in
- davčni svetovalci (prisotni v modernih davčnih sistemih).

Na podlagi definicije Kovača (2008) o davčnem sistemu je mogoče razbrati, da imamo v Sloveniji veliko število davčnih oblik. Pred osamosvojitvijo Slovenije je bilo prisotnih še veliko več davčnih oblik, vendar se je leta 1991 davčni sistem v Sloveniji bistveno spremenil. Z davčno reformo so uvedli sistem, ki je postal primerljivejši z davčnimi sistemi v razvitih državah. Z uvedbo novega davčnega sistema se je zmanjšalo število davkov in prispevkov, za katere so menili, da nimajo podlage, ter omejili število davčnih stopenj. Pred tem so podjetja plačevala kar 47 različnih davkov in prispevkov. Takrat so tudi kot glavni davek za podjetnike uvedli davek od dobička pravnih oseb, kot osebni davek pa dohodnino (Klun & Jovanović, 2020, str. 28).

Vse od leta 1991 pa do danes so se spreminjali posamezni deli davčne zakonodaje. Spremembe so bile prisotne pri spreminjanju davčnih stopenj, davčnih olajšav, širitev davčnih osnov itd. (Klun & Jovanović, 2020, str. 28).

V nalogi bom izpostavila le nekaj ključnih prelomnic razvoja davčnega sistema v Sloveniji.

Leta 1992 je prišlo do spremembe pri prometnem davku, in sicer zmanjšalo se je število stopenj ter razpon med njimi, prav tako pa je bila uvedena tudi širša davčna osnova. Leta 1995 se je pričelo z uvajanjem okoljskih dajatev. Leta 1996 je prišlo do korenite spremembe pri organizaciji pobiranja davkov in nadzoru nad plačevanjem davčnih obveznosti. V ta namen se je ustanovila tudi enotna davčna uprava, ki je združila dve prejšnji instituciji – Republiško upravo za javne prihodke in Agencijo za plačilni promet. Leta 1999 je bil uveden davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), ta je nadomestil dotedanji prometni davek (Klun & Jovanović, 2020, str. 28–29).

Nato se je davčna reforma nadaljevala od leta 2004. V letu 2005 je prišlo do spremembe pri dohodnini, in sicer: razširitev dohodka na svetovni dohodek, zniževanje nekaterih posrednih ter neposrednih olajšav, znižanje število razredov in nižja mejna davčna stopnja za najnižji

razred. Prav tako je prišlo tudi do preimenovanja davka od dobička pravnih oseb v davek od dohodka pravnih oseb. Spremenila pa sta se tudi zakona o davčnem postopku in davčni službi. Leta 2006 je bilo sprejetih kar nekaj sprememb na področju davčnih predpisov. Spremembe so bile prisotne pri dohodnini, davku od dohodka pravnih oseb, davku na promet nepremičnin, davku na motorna vozila in DDV. Do sprememb je prišlo tudi pri davčnem postopku (Klun & Jovanović, 2020, str. 29–30).

Od leta 2010 je bilo še več sprememb na področju davčne zakonodaje; te naj bi bile del strukturnih ukrepov in ukrepov za blaženje gospodarske krize. Tega leta je bil potrjen zakon o davku na motorna vozila. Leta 2013 je bilo prisotnih največ sprememb. Stopnja davka od dohodka pravnih oseb se je nehala zmanjševati, uveden je bil nov davčni razred pri dohodnini, uveden je bil davek na srečke ter dodatni davek na motorna in vodna plovila itd. Leta 2014 je prišlo do združitve davčne in carinske uprave v Finančno upravo RS. V letu 2015 so se pojavile spremembe v treh zakonih, in sicer v Zakonu o davčnem postopku, Zakonu o dohodnini ter Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Spremembe so bile predvsem namenjene malim podjetnikom. Od leta 2017 dalje pa se spreminjajo predvsem razredi in stopnje pri dohodnini ter višine olajšav pri davku od dohodka pravnih oseb (Klun & Jovanović, 2020, str. 31).

1.1.1 Zaželenosti lastnosti davčnega sistema

Ker so davki obvezna dajatev, pomeni, da se fizične in pravne osebe plačevanju davkov ne morejo izogniti. V ta namen mora država poskrbeti, da se oblikuje davčni sistem po načelih, ki omogočajo zanesljiv, urejen ter učinkovit sistem pobiranja davkov (Klun & Jovanović, 2020, str. 15).

Dober davčni sistem, bi moral vključevati naslednje lastnosti (Kranjec, 2003, str. 57–58):

1. Dober davčni sistem bi moral **čim manj posegati v ekonomske odločitve**. S tem ko država pobira davke, posega v ekonomske odločitve posameznikov, saj na tak način odvzame njihov realen dohodek, ki je namenjen kupovanju dobrin. Dober davčni sistem mora omogočiti, da je to poseganje čim manjše oz. da uvedba določnega davka ne bistveno vpliva na kupovanje in prodajanje dobrin na trgu, varčevanje, zaposlovanje itd. (Klun & Jovanović, 2020, str. 15).
2. Dober davčni sistem bi moral biti **pravičen**. Iz te lastnosti izhajata dve načeli, in sicer: načelo koristi ter načelo ekonomske sposobnosti. Načelo koristi pravi, da bi morala država davčne zavezance obdavčiti v skladu s koristmi, ki jih imajo od uporabe javnih dobrin. Načelo ekonomske sposobnosti pa pravi, da bi morali biti davčni zavezanci obdavčeni v skladu s svojimi plačilnimi zmožnostmi (Klun & Jovanović, 2020, str. 15).
3. Dober davčni sistem bi moral biti **administrativno enostaven, razumljiv davkoplačevalcem in poslovati z nizkimi stroški**. Pri pobiranju, nadzoru in upravljanju z davki nastajajo stroški. Dober davčni sistem pa bi moral omogočiti, da ima davčna

uprava pri tem čim nižje stroške. Tudi zavezanci za davek ne smejo imeti prevelikih stroškov pri izpolnjevanju svojih davčnih obveznosti. V ta namen se je razvilo tudi elektronsko oddajanje davčnih obrazcev. Na tak način imajo zavezanci nižje stroške pri izpolnjevanju svojih davčnih obveznosti, saj jim ni treba plačevati obrazcev in poštnine (Klun & Jovanović, 2020, str. 15). Dober davčni sistem mora biti tudi razumljiv in administrativno enostaven za zavezance za davek. Država mora poskrbeti, da so davčni predpisi preprosti in razumljivi, da jih lahko zavezanci preberejo brez dodatne strokovne pomoči. Tudi čas in način plačevanja davkov morata biti za zavezance za davek ugodna (Bohorič & Oštir, 2006, str. 28).

4. Dober davčni sistem bi moral biti **fleksibilen**. Davčni sistem bi moral biti oblikovan tako, da se avtomatsko prilagodi gospodarskim razmeram.
5. Dober davčni sistem bi moral biti **predmet transparentnega in demokratičnega političnega procesa**. Davki se morajo določati v demokratičnem in transparentnem procesu odločanja. Država ima suvereno pravico pri določanju davkov, vendar pri tem sodelujejo tudi vsi državljani po svojih predstavnikih. V tem primeru govorimo o demokratičnosti. Transparentnost davčnega sistema pa pomeni, da so vsi državljani obveščeni z namerami uvedbe davkov in razlogi za njihovo uvedbo. Velikokrat pa se zgodi, da vlade ne povedo pravih razlogov za uvedbe davkov in se raje poslužujejo različnih zvijač (npr. novo uvedene davke poimenujejo v nadomestilo, prispevke ipd., kar je sprejemljivejše za davčne zavezance). Političen proces je ključnega pomena pri določanju davkov.

Pri izpolnjevanju zelenih lastnosti se lahko pojavijo tudi različni problemi. Določene lastnosti davčnega sistema se med seboj ne dopolnjujejo in so v konfliktu ena z drugo, čeprav so med seboj pogojene (Klun & Jovanović, 2020, str. 16). Naj izpostavim nekaj primerov. Nižji stroški pobiranja davkov ne odražajo nujno obenem tudi večjo pravičnost ali pa manjši poseg v ekonomske odločitve. Večja pravičnost pomeni višjo davčno progresijo, večje davčne stopnje pa vodijo v nižjo ekonomsko učinkovitost. Nižja pravičnost poenostavlja davčni sistem in znižuje stroške. Tudi transparenten in demokratičen politični proces je dolgotrajen, kar je v nasprotju z lastnostjo fleksibilnosti. Iz tega lahko sklepamo, da je davčni sistem vedno v stičišču različnih konfliktov interesov, ki se odražajo v neprestanih razpravah o potrebnih spremembah (Kranjec, 2003, str. 65).

1.1.2 Davčni predpisi

V Sloveniji se na področju davkov uporabljajo naslednji predpisi (Klun & Jovanović, 2020, str. 32):

- **Zakon o finančni upravi (ZFU)**, Ur. l. RS, št. 24/14. Zakon ureja organizacijo, pristojnosti in delo Finančne uprave RS kot organa, ki združuje davčno in carinsko upravo. Prav tako pa ureja tudi delovno-pravna razmerja javnih uslužbencev v finančni upravi in druga vprašanja, povezana z delovanjem finančne uprave (ZFU).

- **Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2)**, Ur. l. RS, št. 13/11 in spremembe. Zakon ureja postopke pobiranja davkov in pravice ter obveznosti zavezancev za davek in državnih organov, ki so z zakonom pristojni za pobiranje davkov. Prav tako pa tudi dopolnjuje zakonodajo s posameznega področja davka (ZDavP-2-NPB22). Kot dopolnilo k zakonu se uporabljata še **Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP)**, Ur. l. RS, št. 24/06 in spremembe ter **Zakon o inšpekcijskem nadzoru (ZIN)**, Ur. l. RS, št. 40/14 in spremembe.
- **Zakonodaja o posameznih davkih in dajatvah v Sloveniji**
- Od leta 2004, z vključitvijo naše države v Evropsko unijo (v nadaljevanju EU), pa se uporablja še **Pravo EU**. Večina direktiv in uredb je že vključenih v slovensko davčno zakonodajo, za tiste, ki pa še niso, se pri odločanju uporablja Pravo EU primarno.

1.1.3 Finančna uprava Republike Slovenije

»Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) je organ v sklopu Ministrstva za finance. Ustanovila se je leta 2014, z združitvijo Carinske uprave RS in Davčne uprave RS.« (FURS, 2020a, str. 6).

Predpis, ki ureja načela delovanja, naloge, organizacijo, pristojnosti, potrebne evidence in pravice ter dolžnosti zaposlenih na finančni upravi, je **Zakon o finančni upravi (ZFU)**, Ur. l. RS, št. 24/14.

FURS sestavlja (FURS, 2020a, str. 6):

- Generalni finančni urad,
- 16 regionalnih finančnih uradov (Brežice, Dravograd, Celje, Hrastnik, Kočevje, Koper, Ljubljana, Maribor, Murska Sobota, Nova Gorica, Novo mesto, Postojna, Ptuj in Velenje) in
- Posebni finančni urad.

Generalni finančni urad skrbi za nadzor dela notranjih organizacijskih enot. Poleg tega pa je odgovoren še za učinkovito vodenje, koordiniranje in svetovanje na področju pobiranja davkov (12. člen ZFU). **Regionalni finančni uradi** so organizacijske enote finančne uprave, ki opravljajo naloge na določenem območju ali za določeno področje dela. Zadolženi so predvsem za obračun, pobiranje in izterjavo davkov ter davčni nadzor (Klun & Jovanović, 2020, str. 33). **Posebni finančni uradi** opravljajo podobne naloge kot drugi finančni uradi, le da na območju celotne Slovenije. Ukvarjajo pa se z večjimi gospodarskimi družbami (letni prihodki nad 50 milijonov EUR); bankami; hranilnicami; zavarovalnicami; družbami, ki prirejajo igre na srečo; borzami; investicijskimi in pokojninskimi družbami ter klirinško depotnimi družbami (Perše, 2018).

Kot je navedeno 4.–8. člena ZFU, FURS deluje po naslednjih **temeljnih načelih**:

- spodbujanje prostovoljnega izpolnjevanja obveznosti,
- javnost dela,
- preglednost in predvidljivost,
- gospodarnost in učinkovitost,
- notranji nadzor.

Med pomembnejše **naloge**, ki jih opravlja FURS, sodijo (11. člen ZFU):

- odmera in obračun obveznih dajatev;
- carinjenje blaga;
- finančni nadzor;
- finančna preiskava;
- nadzor nad prirejanjem iger na srečo;
- nadzor nad prijavo vnosa in iznosa gotovine na območje ali z območja EU;
- nadzor nad vnosom, iznosom, tranzitom in prenosom blaga v skladu s carinskimi predpisi;
- izvršba;
- odločanje v drugih upravnih postopkih;
- odločanje v postopku o prekršku;
- sklepanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov;
- obveščanje zavezancev o izvajanju predpisov
- itd.

V zadnjih nekaj letih je FURS bistveno spremenil poslovanje z zavezanci za davek. Posodobil je spletno stran, kjer lahko zavezanci najdejo ogromno informacij na različnih področjih (Klun & Jovanović, 2020, str. 34). Poleg tega pa je razvil tudi spletni portal e-Davki, ki omogoča preprosto in varno izpopolnjevanje elektronskih obrazcev, napovedi, obračunov ter ugovorov (FURS, 2021b).

1.1.4 Davčni postopek

Predpis, ki ureja davčni postopek v Sloveniji, je **Zakon o davčnem postopku** (v nadaljevanju ZDavP-2), Ur. l. RS, št. 13/11 in spremembe.

»Zakon določa temeljne opredelitve, pomembne za davčni postopek, kot so davčna obveznost, načini izpolnjevanja davčnih obveznosti, plačilo davkov, vračilo davkov, odpis in odlog plačevanja davkov, vodenje potrebnih evidenc ter obveznost dajanja podatkov in njihovo varovanje. Poleg temeljnih opredelitev določa še elemente davčnega postopka, kot so pristojnost, stroški, dokazovanje, nadzor, izdajanje odločb in pravna sredstva, ki so na voljo zavezancem. Podrobneje sta opredeljena izvršba in mednarodno sodelovanje, posebej sodelovanje med članicami EU, pri davčnih postopkih. V zadnjem delu zakona so natančneje opredeljeni postopki pobiranja posameznih davkov.« (Klun & Jovanović, 2020, str. 34)

Davčni postopek je poseben upravni postopek, ki ga poleg ZDavP-2 subsidiarno ureja še Zakon o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP), Ur. l. RS, št. 24/06 in spremembe. To pomeni, da ZUP ureja le tiste določbe, ki niso točno določene v ZDavP-2. Je pa za davčni postopek značilna **večstopenjska subsidiarnost**, kar pomeni, da se predpisi uporabljajo v naslednjem vrstnem redu (Klun & Jovanović, 2020, str. 34–35):

- mednarodne pogodbe,
- posamezni zakoni o obdavčevanju,
- Zakon o davčnem postopku,
- Zakon o finančni upravi RS,
- Zakon o inšpekcijskem nadzoru in
- Zakon o splošnem upravnem postopku.

Poleg naštetih predpisov se uporabljajo tudi izvedbeni akti, kot so pravilniki, pojasnila itd. (Klun & Jovanović, 2020, str. 35).

Davčni postopek temelji na naslednjih **načelih** (4.–10. člen ZDavP-2-NPB22):

- načelo zakonitosti;
- načelo materialne resnice;
- načelo sorazmernosti;
- načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči;
- načelo tajnosti podatkov;
- načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja ter plačevanja davčnih obveznosti;
- načelo dolžnosti dajanja podatkov.

Načela davčnega postopka predstavljajo tudi splošna načela upravnega postopka, ki se jih morajo udeleženci v postopku držati in jih legitimno uporabljati. Namen načel je večstranski. Načela omogočajo pravilno in ustrezno uporabo materialnega prava. Prav tako pa zavezancem zagotavljajo jamstvo v davčnem postopku, organom, pristojnim za vodenje postopka, pa preprečujejo, da ne bi delovali v skladu s predpisi (Kovač, 2008, str. 49).

Kot navajata 11. in 12. člen ZDavP-2-NPB22, so **udeleženci** v davčnem postopku državni organi, ki so pristojni za pobiranje davkov, in zavezanci za davek.

Državni organi, ki so pristojni za pobiranje davkov, so (11. člen ZDavP-2-NPB22):

- Ministrstvo za finance,
- Finančna uprava RS in
- drugi davčni organi, kadar so primorani odločati o davkih (npr. RTV Slovenija).

Med zavezance za davek spadajo (12. člen ZDavP-2-NPB22):

- zavezanci za davek,

- plačniki davka in
- osebe, ki so v postopku izvršbe in so v skladu z ZDavP-2 dolžne plačati davek.

Davčni postopek se lahko **sproži** po uradni dolžnosti ali pa na podlagi zahteve stranke. Po uradni dolžnosti se davčni postopek prične takrat, ko davčni organ prejme davčno napoved ali pa kak drug dokument ali ko državni organ opravi kakršno koli procesno dejanje z namenom uvedbe davčnega postopka. Na zahtevo stranke pa se davčni postopek začne z dnem, ko stranka vloži ustrezno zahtevo (72. člen ZDavP-2-NPB22).

V času davčnega postopka nastanejo tudi **različni stroški**, ki jih morajo plačati zavezanci in državni organi. Zavezanci morajo plačati stroške, ki so nastali zaradi prihoda, zamude časa in izgubljenega zaslužka. Državni organ pa mora plačati stroške, ki zadevajo stroške obiska uradnih oseb, oglaševanja, obrazcev ipd. ter stroške, ki so nastali zaradi začetka postopka po uradni dolžnosti. Stroški upravnih taks, pravnega zastopanja in strokovne pomoči, nadomestila za tolmače, izvedence, priče gredo lahko v breme davčnega organa, če se je postopek ugodno končal za zavezanca, ali pa v breme zavezanca, če se je postopek za njega končal neugodno (79. člen ZDavP-2-NPB22).

1.2 Delitev davkov v Sloveniji

V teoriji in praksi poznamo kar nekaj vrst davkov. Davke lahko razvrščamo po različnih kriterijih. Najpogostejše klasifikacije davkov, ki se uporabljajo v praksi, so predstavljene v nadaljevanju.

1.2.1 Posredni in neposredni davki

V teoriji in praksi se najpogosteje uporablja delitev davkov na posredne ter neposredne davke (Klun & Jovanović, 2020, str. 18).

Posredni davki so javne dajatve, ki jih plačujejo fizične in pravne osebe posredno ob nabavi oz. potrošnji različnih vrst blaga in storitev (Kovač, 2008, str. 34). Pri posrednih davkih zavezanec za davek in davčni plačnik nista ista oseba. Zavezanec za davek prewali davek na nekoga drugega, v večini primerov na končnega kupca (davčnega plačnika). To pomeni, da končno breme ne nosi zavezanec za davek, ampak nekdo drug (Klun & Jovanović, 2020, str. 19).

Med posredne davke uvrščamo (Pušnik, 2010):

- DDV,
- davek na promet nepremičnin,
- davek od prometa zavarovalnih poslov,
- davek na motorna vozila,
- davek na vodna plovila,

- davek od iger na srečo
- okoljske dajatve,
- trošarine.

Neposredni davki so javne dajatve, ki jih plačujejo fizične in pravne osebe od svojega premoženja (Bohorič & Oštir, 2006, str. 33). Pri neposrednih davkih sta zavezanec za davek in davčni plačnik ista oseba. To pomeni, da končno breme nosi zavezanec za davek, ki je hkrati tudi davčni plačnik (Klun & Jovanović, 2020, str. 19).

Med neposredne davke uvrščamo (Pušnik, 2010):

- DDPO,
- dohodnina,
- davek na določene prejemke,
- davek na dediščino in darila.

1.2.2 Subjektivni in objektivni davki

»Vsak davek ima svoj subjekt (davčnega zavezanca) in objekt (dejstvo, ki omogoča državi predpisati določen davek – predmet, dejanje, ravnanje, lastnost, pravica, denarni znesek itd.).« (Škof in drugi, 2007, str. 136)

Subjektivni davki so tisti davki, ki pri odmeri upoštevajo subjektivne lastnosti zavezanca, kot je npr. višina dohodka, številko vzdrževanih članov, starost, zdravstveno stanje itd. (Kranjec, 2003, str. 57). Ti davki so veliko pravičnejši, saj upoštevajo vse elemente moči zavezanca za davek. Med subjektivne davke običajno spadajo vsi neposredni davki (Pernek, Kostanjavec & Čampa, 2009, str. 65).

Objektivni davki v primerjavi s subjektivnimi, pri odmeri ne upoštevajo subjektivnih okoliščin zavezanca. To pomeni, da so davčne stopnje pri teh davkih enake za vse zavezance ne glede na njihove lastnosti (Kranjec, 2003, str. 57). Prednost objektivnih davkov je preprost postopek odmere davka. So pa ti davki v primerjavi s subjektivnimi manj pravični. Med objektivne davke običajno spadajo vsi posredni davki (Pernek, Kostanjavec & Čampa, 2009, str. 65).

Ta delitev je pomembna pri uresničevanju ene izmed pomembnih lastnosti davčnega sistema, tj. pravičnost. Pravičnost davčnega sistema zahteva enakomerno porazdelitev davčnega bremena med vsemi zavezanci. Breme objektivnih davkov prej ali slej nosijo posamezniki (subjekti). Prekomerno obremenitev objektivnih davkov naj bi se delno nadomestilo z obremenitvijo v okviru subjektivnih davkov (Klun & Jovanović, 2020, str. 18).

1.2.3 Davki ad valorem in specifični davki

Ta delitev se nanaša na način izkazovanje davčne osnove.

Davki ad valorem so davki, katerih davčno osnovo predstavlja vrednost, izražena v denarnih enotah (Pušnik, 2010).

Specifični davki so davki, katerih davčno osnovo predstavlja količina blaga (npr. zavojčki cigaret). Tak primer davkov so trošarine (Klun & Jovanović, 2020, str. 19).

V Sloveniji je večina davkov vrednostnih, saj se davčne osnove nanašajo na vrednost blaga, storitev, dohodka, dobička itd. (Klun & Jovanović, 2020, str. 19).

1.2.4 Davki po klasifikaciji OECD

Klasifikacija davkov po Organisation for Economic Co-operation and Development (v nadaljevanju OECD) je ena izmed najpodrobnejših klasifikacij, saj razvršča davke po posameznih razredih, skupinah in podskupinah, glede na predmet obdavčitve (OECD, 2020).

V tabeli 1 je prikazana klasifikacija davkov OECD po posameznih razredih.

Tabela 1: Klasifikacija davkov po OECD

Razred	Opis
1000	Davki na dohodek, dobiček in kapitalski dobiček
2000	Prispevki za socialno zavarovanje
3000	Davki na plačilno listo in delovno silo
4000	Davki na premoženje
5000	Davki na blago in storitve
6000	Ostali davki

Vir: OECD (2020).

1.3 Struktura davkov v Sloveniji

Struktura davkov nam lahko pove, kako je oblikovan davčni sistem v Sloveniji. Poleg tega pa nam lahko nudi tudi dober vpogled v to, koliko denarja prejme država iz naslova posameznih davkov, ki jih plačujejo fizične in pravne osebe.

V Sloveniji poznamo naslednje vrste davkov (FURS, 2020a):

- davki na dohodek in dobiček (dohodnina, DDPO);
- davki na plačilno listo in delovno silo;

- davki na premoženje (na nepremičnine, na motorna vozila, na vodna plovila, na dediščino in darila);
- davki na blago in storitve (DDV, davek na posebne storitve – od prometa zavarovalnih poslov, na finančne storitve, od iger na srečo itd., trošarine);
- davki na mednarodno trgovino in transakcije (carine);
- prispevki za socialno varnost.

Za pobiranje davkov v Sloveniji so pristojni Ministrstvo za finance, Finančna uprava RS in drugi davčni organi, kadar so primorani odločati o davkih (11. člen ZDavP-2-NPB22). Ti pobirajo javnofinančne dajatve za proračun države, lokalne skupnosti, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (ZPIZ), Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (ZZZS) ter posredno za EU (FURS, 2020a, str. 10). Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje ter prispevki za zdravstveno zavarovanje se zbirajo v zavodih. Prihodki iz večine premoženjskih davkov (izjema davek na motorna vozila) in davka od iger na srečo se zbirajo v proračunih lokalnih skupnosti. Prihodki ostalih davkov se stekajo v proračun države (Klun & Jovanović, 2020, str. 37).

Zneski davčnih prihodkov v Sloveniji za obdobje v letih 2018–2020 so prikazani v tabeli 2. Zneski davčnih prihodkov so vzeti iz konsolidirane bilance javnega financiranja.

Tabela 2: Pobrani davčni prihodki po vrstah prihodkov v EUR, za obdobje 2018–2020

Vrsta prihodka	2018	2019	2020
Davčni prihodki	16.225.289.494	17.179.144.395	16.460.598.893
Davki na dohodek in dobiček	3.296.364.661	3.613.981.088	3.261.830.308
Dohodnina	2.447.330.436	2.591.523.848	2.487.484.719
Davek od dohodka pravnih oseb	845.733.919	997.088.420	772.928.736
Davki na plačilno listo in delovno silo	21.647.647	23.196.530	21.645.032
Davki na premoženje	277.932.827	296.378.312	286.782.126
Davki na nepremičnine	227.300.451	235.270.960	235.838.575
Davki na motorna vozila	/	45.194.687	33.237.154
Davki na vodna plovila	/	645.813	669.767
Davki na dediščino in darila	9.689.271	15.973.551	10.056.853

se nadaljuje

Tabela 2: Pobrani davčni prihodki po vrstah prihodkov v EUR, za obdobje 2018–2020
(nad.)

Vrsta prihodka	2018	2019	2020
Davki na blago in storitve	5.989.285.287	6.126.746.074	5.493.263.819
Davek na dodano vrednost	3.756.847.846	3.871.520.644	3.528.011.700
Davek na posebne storitve	239.616.536	244.501.311	217.433.401
Trošarine	1.559.767.138	1.543.291.624	1.314.431.742
Davki na mednarodno trg. in transakcije	89.816.581	98.629.849	102.387.423
Prispevki za socialno varnost	6.549.768.474	7.021.304.741	7.275.137.628

Prerejeno po Ministrstvo za finance (2021).

V tabeli 3 je prikazan delež davčnih prihodkov po vrstah prihodkov v primerjavi z vsemi davčnimi prihodki za obdobje v letih 2012–2020. Delež davčnih prihodkov je izračunan na podlagi davčnih prihodkov konsolidirane bilance javnega financiranja.

Tabela 3: Struktura davčnih prihodkov v Sloveniji, v % od davčnih prihodkov za obdobje 2012–2020

Vrsta prihodka	2012	2014	2016	2018	2020
Davki na dohodek in dobiček	20,2	18,1	18,8	20,3	19,8
Dohodnina	15,8	14,5	14,6	15,1	15,1
Davek od dohodka pravnih oseb	4,4	3,5	4,2	5,2	4,7
Davki na plačilno listo in delovno silo	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1
Davki na premoženje	1,8	1,8	1,8	1,7	1,7
Davki na nepremičnine	1,4	1,4	1,5	1,4	1,4
Davki na motorna vozila	/	/	0,2	0,3	0,2
Davki na vodna plovila	/	/	0,004	0,004	0,004
Davki na dediščino in darila	0,07	0,4	0,06	0,06	0,06
Davki na blago in storitve	37,2	39,3	38,1	36,9	33,4
Davek na dodano vrednost	22,1	23,9	23,0	23,2	21,4
Davki na posebne storitve	0,9	1,4	1,5	1,5	1,3
Trošarine	11,9	11,3	10,9	9,6	8,00

se nadaljuje

Tabela 3: Struktura davčnih prihodkov v Sloveniji, v % od davčnih prihodkov za obdobje 2012–2020 (nad.)

Vrsta prihodka	2012	2014	2016	2018	2020
Davki na mednarodno trg. in transakcije	0,6	0,6	0,6	0,5	0,6
Prispevki za socialno varnost	39,9	39,9	40,2	40,4	44,2

Prirejeno po Ministrstvo za finance (2021).

Iz tabele 2 in 3 je razvidno, da največji delež pobranih prihodkov skozi vsa leta predstavljajo prispevki za socialno varnost, davki na blago in storitve ter davki na dohodek in dobiček. Med davki na blago in storitve največji delež prispeva DDV (okoli 30 %), med davki na dohodek in dobiček pa dohodnina (okoli 20 %). Deleži preostalih davkov se giblje okoli 10 % vseh davčnih prihodkov.

Iz davčne strukture lahko razberemo, da se struktura davčnih prihodkov skozi leta ni bistveno spremenila. Je pa mogoče opaziti, da se znesek pobranih davčnih prihodkov z leti narašča. Na podlagi strukture lahko sklepamo, da slovenska davčna politika temelji predvsem na posrednih davkih.

1.4 Etični vidik plačevanja davčnih obveznosti

Davek je prisilna dajatev. To pomeni, da je določen z zakonom in da se njegovemu plačilu fizične in pravne osebe ne morejo kar tako izogniti. Poleg tega predstavlja davek za zavezanca tudi dolžnost, določeno z zakonom, brez neposredne protidajatve. Če zavezanci za davek pravočasno ne izpolnijo njihove davčne obveznosti, država proti njim uporabi prisilo in jih za takšno dejanje kaznuje. Zaradi tega prihaja pri zavezancih ne glede na njihov materialni položaj do odpora plačevanja davčnih obveznosti. **Odpor do plačevanja davčnih obveznosti** lahko razumemo kot »skupek vseh reakcij proti plačevanju davkov«. Davčni odpor se lahko pojavlja v več oblikah (Čokelc & Križman, 2014, str. 48).

Ko govorimo o etiki plačevanja davčnih obveznosti, ne smemo pozabiti tudi na davčno moralo. **Davčno moralo** lahko opredelimo kot »notranjo pripravljenost davčnih zavezancev, da svoje davčne obveznosti izpolnijo v skladu s predpisi« (Čokelc & Križman, 2014, str. 48). Dobro davčno moralo ima zavezanec za davek, ki strogo zagovarja kaznovanja države, ko davčne obveznosti niso izpolnjene. Tudi nezakonito izogibanje plačevanja davčnih obveznosti vidi kot nespremenljivo davčno vedenje. S tem vpliva na davčno poštenost drugih zavezancev. Medtem ko zavezanec za davek s slabo davčno moralo podpira nezakonito izogibanje plačevanja davčnih obveznosti in posameznike, ki to počnejo, ter jim privoščijo blago kazen. To pa negativno vpliva na poštenost drugih zavezancev za davek (Jezernik, 2006).

Zavezanec lahko prenese davčno moralo na osebno raven šele takrat, ko sta izpolnjena naslednja dva pogoja (Čokelc & Križman, 2014, str. 48):

- država gospodarno uporablja javna sredstva, ki jih pridobi z pobiranjem davkov;
- država pravično razporeja davčno breme in uravnoteži davčne sposobnosti zavezancev za davek z njihovo voljo, da poravnajo te obveznosti.

1.4.1 Dejavniki, ki vplivajo na odpor plačevanja davčnih obveznosti

Na odpor plačevanja davčnih obveznosti vplivajo sledeči **dejavniki** (Jezernik, 2006):

- višina davčnega bremena,
- pravična porazdelitev davčnega bremena,
- sprememba načina obdavčevanja,
- socialne norme zavezancev za davek,
- davčna morala zavezancev za davek,
- osebna usmerjenost zavezancev za davek,
- poraba javnih sredstev zbranih z obdavčenjem,
- poostritev davčnega nadzora,
- struktura narodnega gospodarstva in davčnega sistema.

1.4.2 Načini zmanjševanja plačevanja davčnih obveznosti

Vsak zavezanec za davek si želi svojo davčno obveznost zmanjšati ali pa se je povsem znebiti. Ko govorimo o načinih zmanjševanja davčnih obveznosti, moramo ločiti med zakonitim in nezakonitim izogibanjem plačevanja davčnih obveznosti.

Med **zakonite** oblike izogibanja davčnih obveznosti spadata davčna prevalitev in davčno izmikanje.

Davčna prevalitev je zakonito ravnanje, s katerim želi zavezanec za davek v celoti ali delno prevaliti davčno obveznost na drugo osebo. Davčna prevalitev ne vpliva na višino javnih prihodkov, ampak le na spremembo davčnega nosilca. Poznamo več načinov prevalitve, in sicer: prevalitev naprej, prevalitev nazaj, bočna prevalitev ter verižna prevalitev (Milost & Milunovič, 2001, str. 79). V praksi se jo najpogosteje izvaja ob uvedbi novih davkov ali pa spremembi davčnih stopenj (E-računovodstvo, 2019).

Davčno izmikanje je zakonito ravnanje, s katerim želi zavezanec za davek zmanjšati svojo davčno obveznost, ne da bi kršil davčne predpise. Najpogostejša metoda, ki jo zavezanci za davek uporabljajo pri tem, je izraba davčnih olajšav. Davčno izmikanje kljub zakonitemu ravnanju privede do zmanjšanja javnih prihodkov (Milost & Milunovič, 2001, str. 84). Med

davčno izmikanje sodi tudi davčna optimizacija, ki je podrobneje predstavljena v poglavju 2.

Med **nezakonit** način izogibanja davčnih obveznosti pa sodi davčna utaja.

Davčna utaja je nezakonito ravnanje, s katerim želi zavezanec deloma ali v celoti zmanjšati svojo davčno obveznost, pri tem pa krši davčne predpise. Pojavlja se lahko v obliki lažne davčne napovedi, lažnih dokumentov, lažnem vodenju poslovnih knjig ipd. Davčna utaja privede do zmanjšanja javnih prihodkov in prevalitve davčnega bremena na nekoga drugega (Milost & Milunovič, 2001, str. 83). Davčna utaja se v Sloveniji obravnavna kot kaznivo dejanje, katerega posledica je denarna kazen ali celo zaporna kazen, odvisno od primera utaje (E-računovodstvo, 2009).

V Sloveniji je bilo tudi ugotovljenih nekaj primerov davčnega utajevanja. Ugotovila jih je Finančna uprava RS oz. davčni inšpektorji v sodelovanju s Policijo, ti so namreč zadolženi za ugotavljanje nepravilnosti pri plačevanju davčnih obveznosti. Število davčnih utaj in zneski škode, ki so jih te povzročile, prikazuje tabela 4.

Tabela 4: Število davčnih utaj in zneski škode (v mio EUR), ki so jih povzročili v Sloveniji, za obdobje 2015–2020

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Število davčnih utaj	94	74	56	93	125	183
Povzročena škoda z davčnimi utajami (v mio EUR)	10,728	13,338	4,324	10,556	30,817	49,727

Prirejeno po FURS in Ministrstvo za notranje zadeve – Policija (2020a).

Iz tabele 4 je razvidno, da se število davčnih utaj v Sloveniji v zadnjih treh letih (2018–2020) povečuje. Po podatkih slovenske policije je bilo največ davčnih utaj storjenih na področju DDV. »Večji delež utajitev DDV bilo mogoče zaznati na področju pridobitve motornih vozil iz tujine, trgovanja z žiti, elektronskimi napravami, olji in mazivi ter odpadnimi kovinami. Podjetja, ki se ukvarjajo z davčnimi utajami, za doseganje svojih ciljev uporabljajo slamnate direktorje, vključujejo več fizičnih in pravnih oseb, slovenskih in tujih, dokumentarni, finančni in blagovni tok pa je speljan čez več držav.« (Ministrstvo za notranje zadeve – Policija, 2020b)

Nezakonit način plačevanja davčnih obveznosti ima lahko kar nekaj negativnih posledic na gospodarstvo. S tem ko se izogibamo plačevanju davčnih obveznosti, se širi siva ekonomija in znižuje delež davčnih prihodkov v proračunu države. Nižji davčni prihodki vodijo v višje davčne stopnje, to pa pomeni večjo davčno obremenitev za zavezance, ki pa je neenakomerna, saj večje davčno breme nosijo tisti, ki ne utajujejo davkov (Klun & Jovanović, 2020, str. 26).

2 OPTIMIZIRANJE DAVČNE OSNOVE DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Poglavje je namenjeno predstavitvi temeljnih pojmov s področja DDPO in s področja davčne optimizacije na splošno.

2.1 Davek od dohodkov pravnih oseb

Poglavje zajema temeljne pojme DDPO, ki so pomembni za zavezance za davek, ki so v skladu z ZDDPO-2 odgovorni obračunavati in plačevati davek.

2.1.1 Značilnosti davka

DDPO je bil v Sloveniji uveden leta 1991. V letih 1991–2004 se je davek imenoval davek od dobička pravnih oseb, leta 2005 pa je davek dobil novo ime, in sicer davek od dohodkov pravnih oseb (Andrejašič, 2007, str. 16–17).

DDPO je **obvezna dajatev**, predpisana z zakonom, ki jo morajo plačevati pravne osebe od svojih dohodkov oz. ustvarjenega dobička (Bohorič & Oštir, 2006, str. 25).

V odvisnosti od tega, katero osebo davek bremeni, se DDPO umešča v skupino **neposrednih davkov**. Pri DDPO nosi davčno breme zavezanec za davek, ki je hkrati tudi plačnik davka. To pomeni, da davek zavezanca neposredno bremeni in znižuje njegov poslovni izid (Škof in drugi, 2007, str. 270).

DDPO na eni strani predstavlja izdatek za zavezance za davek, na drugi strani pa vir javno-finančnih prihodkov za državo. Za državo pomeni davek tudi enega izmed pomembnejših elementov, ki bistveno vplivajo na boljšo gospodarsko rast, zato ga uvrščamo tudi med pomemben kazalec davčne politike v državi. Za zavezance za davek pa predstavlja instrument, ki vpliva na njihovo uspešnost poslovanja (Cestnik, 2006, str. 24).

DDPO je **prihodek proračuna RS**. Iz tabele 2 in 3, ki sta predstavljeni v poglavju Struktura davkov v Sloveniji, lahko vidimo, da DDPO ne sodi med tiste davke, ki predstavljajo velik delež v celotnih davčnih prihodkih (okoli 4–5 %). Po deležu v celotnih davčnih prihodkih sodi na peto mesto, po prispevkih za socialno varnost, DDV, dohodnini in trošarinah.

Kljub majhnemu deležu v celotnih davčnih prihodkih DDPO ne smemo zanemariti, saj ima kar nekaj **negativnih učinkov**, ki vplivajo na odločitve v podjetjih. Davek ima negativne učinke na investicije, izbiro načina financiranja podjetij in na odločitve o izbiri pravne oblike (Kranjec, 2003, str. 154). Podjetja, v katerih prevladuje v večini zasebna lastnina, je obdavčenje dohodkov pravnih oseb dejansko obdavčenje lastnikov podjetij, ki so tako obdavčeni, ne samo kot fizične osebe, ampak tudi kot lastniki pravnih oseb. Davek tudi različno obravnavna dolžniško in lastniško financiranje. Obdavčitev spodbuja predvsem

dolžniško financiranje, saj obresti za posojilo znižujejo davčno osnovo, medtem ko izdaja vrednostnih papirjev vodi v dvojno obdavčitev (Klun & Jovanović, 2020, str. 56).

Čeprav ima DDPO kar nekaj negativnih učinkov, obstajajo argumenti, ki zagovarjajo **obstoječo davka**. Ti argumenti so (Stanovnik, 2012, str. 121–122):

- davek obdavčuje koristi, ki jih ima podjetje od pravne oblike organiziranosti (tj. omejena odgovornost) in koristi od javnih dobrih ter storitev, ki povečujejo dohodek podjetja;
- davek predstavlja »vmesno« postajo za obdavčitev fizičnih oseb (dohodnina), predvsem, če gre za obdavčenje izplačanih dividend;
- davek obdavčuje rento, ki so jo deležni lastniki produkcijskih dejavnikov;
- davek predstavlja instrument ekonomske politike.

2.1.2 Pravna podlaga

Pravno podlago za obračun DDPO za leto 2020 predstavljajo naslednji predpisi (FURS, 2021a).

Temeljni predpisi:

- **Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2)**, Ur. l. RS, št. 117/06. Zakon ureja sistem obdavčitve in določa obveznosti plačevanja DDPO. V veljavo je prišel 1. 1. 2007. Od takrat je bil zakon že večkrat spremenjen oz. dopolnjen, in sicer z novelami: ZDDPO-2A (Ur. l. RS št. 56/08), ZDDPO-2B (Ur. l. RS št. 76/08), ZDDPO-2C (Ur. l. RS št. 5/09), ZDDPO-2D (Ur. l. RS št. 96/09), ZDDPO-2E (Ur. l. RS št. 43/10), ZDDPO-2F (Ur. l. RS št. 59/11), ZDDPO-2G (Ur. l. RS št. 24/12), ZDDPO-2H (Ur. l. RS št. 30/12), ZDDPO-2I (Ur. l. RS št. 94/12), ZDDPO-2J (Ur. l. RS št. 81/13), ZDDPO-2K (Ur. l. RS št. 50/14), ZDDPO-2L (Ur. l. RS št. 23/15), ZDDPO-2M (Ur. l. RS št. 82/15), ZDDPO-2N (Ur. l. RS št. 68/16), ZDDPO-2O (Ur. l. RS št. 69/17), ZDDPO-2P (Ur. l. RS št. 79/18), ZDDPO-2R (Ur. l. RS št. 11/19).

Povezani predpisi:

- **Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2)**, Ur. l. RS št. 13/11. Zakon podrobneje ureja postopek pobiranja DDPO.
- **Zakon o interventnih ukrepih za zajezitev epidemije COVID-19 in omilitev njenih posledic za državljane in gospodarstvo (ZIUZEOP)**, Ur. l. RS, št. 49/20. Zakon je prišel v veljavo zaradi omilitev posledic epidemije COVIDA-19 za državljane RS in gospodarstvo. Ta ureja spremembe na področju olajšav za donacije (62a. člen ZIUZEOP).
- **Zakon o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010–2019 (ZRPPR1015)**, Ur. l. RS, št. 07/09. Zakon podrobneje ureja pogoje za uveljavitev davčne olajšave za zaposlovanje in investiranje v določenih regijah.

- **Zakon o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja (ZSRR-2)**, Ur. l. RS, št. 20/11. Zakon podrobneje ureja pogoje za uveljavitev davčne olajšave za zaposlovanje in investiranje v določenih regijah.
- **Zakon o davku na tonažo (ZDTon)**, Ur. l. RS, št. 97/09. Zakon uvaja sistem davka na tonažo od dohodkov iz poslovanja z ladjami v mednarodni plovbi kot alternativna oblika določitve davčne osnove za plačilo DDPO.
- **Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku (ZUDDob)**, Ur. l. RS, št. 25/08.
- **Zakon o dohodnini (ZDoh-2)**, Ur. l. RS, št. 13/11.
- **Zakon o družbah tveganega kapitala (ZDTK)**, Ur. l. RS, št. 92/07.
- **Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2)**, Ur. l. RS, št. 96/12.
- **Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1)**, Ur. l. RS, št. 65/09.
- **Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (ZFPPIPP)**, Ur. l. RS, št. 13/14.

Podzakonski predpisi:

- Uredba o dodeljevanju regionalnih državnih pomoči ter načinu uveljavljanja regionalne spodbude za zaposlovanje ter davčnih olajšav za zaposlovanje in investiranje, Ur. l. RS, št. 93/14;
- Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj, Ur. l. RS, št. 110/07;
- Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, Ur. l. RS, št. 109/13;
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, Ur. l. RS, št. 60/07;
- Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, Ur. l. RS, št. 109/17;
- Pravilnik o priznani obrestni meri, Ur. l. RS, št. 141/06;
- Pravilnik o transfernih cenah, Ur. l. RS, št. 141/06;
- Pravilnik o obrazcu za obračun davčnih odtegljajev od plačil dohodkov rezidentov in nerezidentov in načinu predložitve obrazca davčnemu organu, Ur. l. RS, št. 138/06;
- Pravilnik o obrazcih zahtevkov za uveljavitev ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, Ur. l. RS, št. 141/06.

Poleg omenjenih predpisov morajo države članice upoštevati tudi naslednje štiri **direktive** (1. člen ZDDPO-2-NPB18):

- Direktiva Sveta 90/434/EGS o skupnem sistemu obdavčitve, ki velja za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic, z dne 23. 7. 1990 s spremembami oz. dopolnitvami;
- Direktiva Sveta 2011/96/EU o skupnem sistemu obdavčitve, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic, z dne 30. 11. 2011 s spremembami oz. dopolnitvami;
- Direktiva Sveta 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčevanja v zvezi s plačili obresti in plačili licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic, z dne 3. 6. 2003;

- Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga, z dne 12. 7. 2016 s spremembami oz. dopolnitvami.

2.1.3 Zavezanci za davek

Zavezanci za plačilo DDPO so (3. člen ZDDPO-2-NPB18) :

- pravne osebe domačega prava;
- pravne osebe tujega prava in
- družbe oz. združenja oseb vključno z družbami civilnega prava, po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti in niso zavezanci za dohodnino.

RS in lokalne skupnosti niso zavezanci za plačilo DDPO, čeprav imajo pravno osebnost, zato jim ni treba obračunavati in plačevati davka. Morajo pa kljub temu obračunati in plačati davčni odtegljaj od dohodkov z virom v Sloveniji, od katerih se plačuje davčni odtegljaj (obresti, premoženske pravice itd.) (Jerman & Odar, 2008, str. 63).

2.1.4 Obseg davčne obveznosti

Kolikšen je obseg davčne obveznosti, je odvisno od davčnega statusa zavezanca. Zavezanec za davek ima lahko status rezidenta ali nerezidenta (Jerman & Odar, 2008, str. 64). Status rezidentstva se lahko določi na podlagi dveh kriterijev, in sicer na podlagi registriranega sedeža zavezanca za davek (formalni kriterij), ali pa na podlagi kraja, kjer ima zavezanec dejansko delovanje vodstva (vsebinski kriterij) (Andrejašič, 2007, str. 42).

2.1.4.1 Zavezanec rezident

Status **zavezanca rezidenta** ima zavezanec, ki ima registriran sedež v Sloveniji, kakor tudi zavezanec za davek, ki nima registriranega sedeža v Sloveniji, je pa njegov kraj dejanskega delovanja vodstva v Sloveniji (FURS, 2021d, str. 4). Zavezanec rezident je obdavčen **po načelu svetovnega dohodka**, kar pomeni da je dolžan plačevati in obračunavati davek od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji ali zunaj nje (4. člen ZDDPO-2-NPB18).

2.1.4.2 Zavezanec nerezident

Status **zavezanca nerezidenta** ima zavezanec, ki nima registriranega sedeža in kraja dejanskega delovanja vodstva v Sloveniji. Zavezanec nerezident je obdavčen **po teritorialnem načelu**, kar pomeni, da je dolžan plačevati in obračunavati davek od dohodkov, ki jih dosega v svoji poslovni enoti ali pa jih dosega v Sloveniji, če ima tam registrirano svojo poslovno enoto, ter za davek od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in za katere je določena obveza za davčni odtegljaj (FURS, 2021d, str. 4).

Poslovno enoto nerezidenta opredelimo kot kraj poslovanja, v katerem zavezanec nerezident deloma ali v celoti opravlja svoje poslovanje v RS. Med poslovno enoto se štejejo (6. člen ZDDPO-2-NPB18):

- pisarne, podružnice, tovarne, delavnice, rudniki, kamnolomi ali katerokoli drugi kraji, kjer se pridobivajo in izkoriščajo naravni viri;
- gradbišča, projekti gradnje, montaže ali postavitve in nadzor povezan z njimi, v primeru če posli trajajo več kot 12 mesecev;
- posrednik, ki ima pooblastila, da lahko deluje v imenu nerezidenta;
- posrednik, ki deluje v svojem imenu za nerezidenta (npr. borzni posrednik, posrednik s splošnim pooblastilom ali katerikoli drug neodvisni posrednik, ki deluje v okviru svoje redne dejavnosti).

2.1.5 Oprostitev davka

Po 9. členu ZDDPO-2-NPB18 je oprostitev DDPO dovoljena za sledeče zavezanec: zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica in reprezentativni sindikat.

Gre za pravne osebe, ki so ustanovljene za **opravljanje nepridobitne dejavnosti** skladno s posebnim zakonom (9. člen ZDDPO-2-NPB18). Oprostitev davka je dana v obliki neplačevanja davka. To pomeni, da je pravna oseba oproščena plačila davka, vendar je še vedno kot zavezanec za davek dolžna davek obračunati, kar pomeni, da zanjo še vedno velja obveznost oddajanja obračuna DDPO (Andrejašič, 2007, str. 60–61).

Čeprav so zgoraj navedeni zavezanci oproščeni plačila davka od nepridobitne dejavnosti, morajo še vedno plačevati davek iz naslova pridobitne dejavnosti. Izjemo predstavljajo pravne osebe, javni zavodi, ki so ustanovljeni z namenom zagotavljanja obveznih rezerv nafte in njenih derivatov. Tem ni potrebno plačevati davka od svoje dejavnosti, čeprav je označena kot pridobitna dejavnost (9. člen ZDDPO-2-NPB18).

Zavezanci za davek, ki uveljavljajo oprostitev davka od nepridobitne dejavnosti, morajo iz svoje davčne osnove v obračunu DDPO izvzeti prihodke, dejanske ali sorazmerne stroške, ki so nastali v sklopu nepridobitne dejavnosti (FURS, 2021d, str. 4).

2.1.6 Davčno obdobje

Kot določa 10. člen ZDDPO-2-NPB18, je davčno obdobje za DDPO **koledarsko obdobje**. To je obdobje od 1. 1. do 31. 12. posameznega leta. Zavezanec za davek lahko izbere tudi obdobje drugačno od koledarskega leta. V tem primeru, mora upoštevati, da davčno obdobje **ne presega 12 mesecev**. Drugačno davčno obdobje od koledarskega izberejo le tisti zavezanci, katerih leto poslovanja ni enako koledarskemu letu (Jerman & Odar, 2008, str. 120).

Če se zavezanec odloči za spremembo davčnega obdobja, mora to obvestiti FURS (10. člen ZDDPO-2-NPB18). O izbiri davčnega obdobja FURS ne odloča, mora pa biti samo obveščen. FURS mora biti obveščen o spremembi davčnega obdobja predvsem iz vidika izvajanja davčne kontrole nad pravočasnim predlaganjem obračunov DDPO zavezancev (Jerman & Odar, 2008, str. 121). Ko zavezanec potrdi davčno obdobje FURS, ga mora **uporabljati najmanj tri leta**. Gre za pravilo, ki preprečuje zavezancem za davek, da ne bi neprestano spreminjali davčnega obdobja in se s tem izogibali plačilu davkov (Andrejašič, 2007, str. 68).

2.1.7 Davčna osnova

Davčno osnovo v obračunu DDPO predstavlja **dobiček** – presežek prihodkov nad odhodki. Gre za dobiček zavezanca rezidenta ali nerezidenta, ki je ustvarjen v ali po poslovni enoti v Sloveniji (12. člen ZDDPO-2-NPB18).

Dobička, ki predstavlja osnovo za davek, ne smemo nikakor primerjati z dobičkom, ki ga zavezanci za davek ugotavljajo v skladu z računovodskimi standardi. Gre za vsebinsko povsem drugačni opredelitvi. Dobiček, ugotovljen po izkazu poslovnega izida (v nadaljevanju IPI), imenujemo poslovni dobiček ali dobiček iz poslovanja, medtem ko dobiček, ki ga zavezanci ugotovijo pri obračunu davka, lahko natančneje poimenujemo davčni dobiček (Jerman & Odar, 2008, str. 125–126).

Pri izračunu davčne osnove se upoštevajo prihodki in odhodki, ki jih zavezanec ugotovi v poslovnem izkazu, t. i. računovodski prihodki/odhodki, in prihodki ter odhodki, ki jih določa ZDDPO-2, t. i. davčni priznani prihodki/odhodki. Izračun davčne osnove prikazuje enačba (1).

$$\begin{aligned} \text{Davčna osnova} = & \\ & \text{računovodski prihodki} \\ & \mp \text{popravek davčno priznanih prihodkov} \\ & - \text{računovodski odhodki} \\ & \pm \text{popravek davčno priznanih odhodkov} \end{aligned} \quad (1)$$

2.1.7.1 Prihodki

Zavezanci za davek morajo v obračun DDPO vključiti prihodke, ki jih ugotovijo v skladu z računovodskimi predpisi, vendar morajo te zaradi davčnih namenov prilagoditi. Zavezanci lahko prihodke prilagodijo na dva načina, in sicer tako, da jih povečajo ali zmanjšajo, odvisno od zahtev davčne zakonodaje (Drobež Tomšič & Hieng, 2021b, str. 40).

Zmanjšanje prihodkov za davčne namene (Drobež Tomšič & Hieng, 2021b, str. 41–45):

- prihodki od nepridobitne dejavnosti;

- dividende in dividendam podobni dohodki;
- deleži v dobičku, ki so že bili vključeni v davčno osnovo, zaradi odprave dvojnega obdavčevanja;
- dobički od odsvojitve lastniških deležev v višini 50 %, pod pogoji, da mora biti delež v kapitalu oz. upravljanju najmanj 8 %, lastništvo v kapitalu mora trajati vsaj šest mesecev in zavezanec za davek mora v tem obdobju imeti najmanj enega zaposlenega. Izguba kot odhodek se ne prizna v višini 50 %;
- dobički iz odsvojitve lastniških deležev na podlagi naložb v tvegani kapital;
- dobički iz odsvojitve lastniških deležev oz. delnic v bankah.

Povečanje prihodkov za davčne namene (16., 17. člen ZDDPO-2-NPB18):

- prihodki od transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti in nerezidenti, vendar najmanj v znesku ugotovljenem s primerjavo tržnih cen nepovezanih oseb;
- prihodki od transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti, vendar le, če ima en rezident ugodnejši položaj kot drugi;
- prihodki od obresti na dana posojila med povezanimi osebami, vendar najmanj v znesku zadnje priznane obrestne mere objavljene v času odobritve posojila.

2.1.7.2 Odhodki

Zavezanci za davek morajo v obračunu DDPO izkazati tudi odhodke, ki jih ugotovijo skladno z računovodskimi predpisi, vendar morajo nekatere odhodke zmanjšati, ker niso davčno priznani ali pa so le delno priznani. Tisti odhodki, ki niso potrebni pri pridobivanju prihodkov obdavčenih po ZDDPO-2, se za davčne namene ne priznajo. Nepriznani odhodki so predvsem tisti, ki niso povezani z opravljanjem dejavnosti zavezanca. Gre predvsem za odhodke, ki imajo značaj privatnosti in niso v skladu z običajno poslovno prakso (29. člen ZDDPO-2-NPB18).

Med odhodke, ki se **ne priznajo** spadajo (30. člen ZDDPO-2-NPB18):

- dividendam podobni dohodki in prikrita izplačila dobička;
- odhodki za pokritje izgub iz preteklih let;
- stroški, povezani s privatnim življenjem lastnikov (zabava, oddih, šport, rekreacija), vključno z DDV;
- stroški davkov ali drugih dajatev ob prisilni izterjavi;
- kazni, izrečene s strani pristojnih organov;
- davki, plačani s strani družbenika kot fizične osebe;
- DDV zavezanca, ki ga kljub pravici do odbitka, ni uveljavljal;
- obresti od zamujenih plačil iz naslova davkov ali drugih dajatev;
- obresti od prejetih posojil od oseb, ki prihajajo iz držav, z ugodnejšimi pogoji obdavčitve na področju davka od dobička – stopnja davka nižja od 12,5 %;

- donacije (so davčna olajšava);
- podkupnine.

Med odhodke, ki se **delno priznajo** spadajo (20.–23., 31.–35. člen ZDDPO-2-NPB18):

- 50 % reprezentančnih stroškov (pogostitev, darila, zabave za poslovne namene) in stroškov nadzornega sveta oz. drugega nadzornega organa;
- obresti od posojil danih s strani družbenika oz. delničarja, ki presegajo štirikratnik zneska družbenikovega oz. delničarjevega deleža v kapitalu. Pogoj je posredno ali neposredno lastništvo v vsaj 25 % deležev oz. delnic;
- 50 % oblikovanih rezervacij (za jamstva ob prodaji proizvodov/storitev, za reorganizacijo družbe, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi zaposlenih);
- oblikovane rezervacije s strani banke vezane na posebna tveganja, ki jih banke imajo. Oblikujejo se skladno z zakonom o bančništvu;
- odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi zakonsko predpisanih najvišjih amortizacijskih stopenj (gradbeni objekti: 3 %, deli gradbenih objektov: 6 %, oprema in vozila: 20 %, oprema za raziskovalne dejavnosti: 33,3 %, računalniška in programska oprema: 50 %, večletni nasadi: 10 %, osnovna čreda: 20 %, druga vlaganja 10 %);
- odhodki iz naslova prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve, vendar največ do višine zneska, ki se ga izračuna na podlagi aritmetične sredine dejanskih odpisov terjatev preteklih treh davčnih obdobj ali pa znesek v višini 1 % obdavčenih prihodkov v davčnem obdobju;
- odhodki iz naslova prevrednotenja zaradi oslabitve dobrega imena, vendar največ do zneska, ki ustreza 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena;
- odhodki za plače, druga izplačila in nadomestila plače v zvezi z zaposlitvijo poslovnih delavcev, prokuristov ter delavcev s posebnimi pooblastili, ki presegajo znesek obračunan skladno z zaposlitveno pogodbo;
- odhodki za nagrade vajencem, ki presegajo velikost, predpisano z Zakonom o poklicnem in strokovnem izobraževanju ali Zakonu o vajeništvu.

2.1.7.3 Opredelitev prihodkov in odhodkov pri poslovanju med povezanimi osebami

Opredelitev prihodkov in odhodkov med povezanimi osebami je pomembno zaradi sestave obračuna DDPO, kajti če povezani osebi ne upoštevata davčnih določil pri opredeljevanju davčno priznanih prihodkov in odhodkov, se lahko pri eni izmed povezanih oseb pojavi negativen davčni učinek (Špes, 2002, str. 159).

Kot navaja 16. in 17. člen ZDDPO-2-NPB18, je **merilo za povezane osebe** posredna ali neposredna udeležnost v upravljanju, nadzoru, ali kapitalu nad 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic. Za povezane osebe se štejejo tudi osebe

(zavezanci rezidenti ali nerezidenti, tuje pravne osebe ali tuja oseba brez pravne osebnosti) med katerimi obstajajo razmerja, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami (bližnja družinska razmerja, pogodbeno razmerja ipd.) (Černe in drugi, 2012, str. 130).

Cene, ki si jih povezane osebe med seboj zaračunavajo za različne vrste poslov ali transakcij, imenujemo **transferne ali prenosne cene**. Cene, ki si jih zaračunavajo nepovezane osebe med seboj, pa imenujemo tržne cene. Kadar se transferne cene razlikujejo od primerljivih tržnih cen, mora podjetje ustrezno povečati oz. zmanjšati svojo davčno osnovo (Černe in drugi, 2012, str. 130–133).

Pri opredelitvi prihodkov in odhodkov med povezanimi osebami se moramo osredotočiti na posle, ki se sklepajo med povezanimi osebami (promet blaga, proizvodov ali storitev) ter na obresti na posojila med povezanimi osebami (Špes, 2002, str. 159).

Če podjetje **pri poslovanju** s povezano osebo ustvarja prihodke, ki so zaradi vpliva transfernih cen nižji od tržnih cen, ki bi jih podjetje ustvarilo, če bi poslovalo z nepovezanimi osebami, mora v svojem obračunu DDPO povečati prihodke. Podobno velja za odhodke. Če ima podjetje zaradi poslovanja med povezanimi osebami odhodke in so ti zaradi vpliva transfernih cen višji od tržnih, mora v obračunu DDPO svoje odhodke ustrezno zmanjšati (Černe in drugi, 2012, str. 133).

Podobno velja pri **danih in prejetih posojilih** med povezanimi osebami, vendar v tem primeru namesto o transfernih cenah govorimo o obrestnih merah. Priznana obrestno mero objavi minister za finance vsak mesec posebej. Če je povezana oseba posojilodajalec, ki odobri posojilo drugi povezani osebi po obrestni meri, ki je nižja od priznane obrestne mere, mora svoje davčne prihodke povečati za razliko do te obrestne mere. Povezana oseba, ki je prejemnik posojila po obrestni meri, ki je višja od priznane obrestne mere, mora svoje davčne odhodke zmanjšati za razliko do priznane obrestne mere (Černe in drugi, 2012, str. 133).

2.1.7.4 Zmanjšanje davčne osnove

Zavezancem za davek je v skladu z ZDDPO-2 dovoljeno, da lahko zmanjšajo svojo davčno osnovo. Kot določa ZDDPO-2-NBP18, lahko svojo davčno osnovo zmanjšajo na dva načina, in sicer:

- s pokrivanjem preteklih davčnih izgub in
- z izkoriščenjem davčnih olajšav.

Do leta 2020 ni bilo nobenih omejitev glede zmanjšanja davčne osnove, kar pomeni, da so lahko zavezanci zmanjšali svojo davčno za 100 % oz. do zneska 0 EUR. V letu 2020 pa je prišlo do spremembe pri zmanjšanju davčne osnove (Guzina, 2020). Od 1. 1. 2020 dalje lahko zavezanci za davek **zmanjšajo svojo davčno osnovo le do 63 %**, kar pomeni, da se

vse izkoriščene davčne olajšave in davčne izgube, ki se nanašajo na pretekla davčna obdobja, priznajo največ v višini 63 % (59.a člen ZDDPO-2-NPB18).

2.1.7.5 Povečanje davčne osnove

Zavezanci za davek morajo v določenih primerih tudi povečati svojo davčno osnovo.

Zavezanci morajo povečati svojo davčno osnovo v primeru (Drobež Tomšič & Hieng, 2021d):

- hitre odtujitve opreme ali neopredmetenih sredstev, od katerih so koristili davčno olajšavo za investiranje in
- delnega izvzema nekaterih prihodkov iz davčne osnove.

2.1.8 Davčna stopnja

Pri obdavčitvi dohodkov od pravnih oseb se uporablja splošna in posebna davčna stopnja.

Splošna davčna stopnja znaša **19 %**, ta je določena s 60. členom ZDDPO-2-NPB18. S splošno stopnjo je obdavčen dobiček zavezanca rezidenta in dobiček poslovne enote nerezidenta. Pri dohodkih, od katerih se plačuje davčni odtegljaj, se splošna davčna stopnja ne upošteva (Jerman & Odar, 2008, str. 436).

Posebna davčna stopnja znaša **0 %**, določena je z 61. členom ZDDPO-2-NPB18. Posebna davčna stopnja je predpisana le za določene zavezance za davek; ti morajo izpolnjevati predpisane pogoje, ki jih določa 61. člen zakona ZDDPO-2-NPB18, če želijo obračunavati davek po posebni stopnji. Zavezanci, ki obračunavajo davek po posebni davčni stopnji, so:

- investicijski skladi, ki do 30. 11. tekočega obdobja razdelijo najmanj 90 % poslovnega dobička preteklega davčnega obdobja;
- pokojninski skladi;
- zavarovalnice, ki izvajajo pokojninski načrt in za to dejavnost sestavijo ločen obračun DDPO.

2.1.9 Obveznosti plačevanja in obračunavanja davka

Zavezanec za DDPO obračunava in plačuje davek po **načelu samoobdavčitve** na podlagi **obračuna DDPO**, sestavljenega za davčno obdobje (FURS, 2021d, str. 15). Z načelom samoobdavčitve FURS preverja, ali je zavezanec pravilno razkril podatke o dohodkih, ki so pomembni pri obračunu davka. Pri tem ga zanima, ali je zavezanec pravilno upošteval pravila glede priznavanja prihodkov in odhodkov ter ali je uveljavljal olajšave in druge ugodnosti, določene z zakonom, v obsegu ter na način, kot je do njih upravičen (Andrejašič, 2007, str. 237).

Obračun DDPO naredijo zavezanci za davek na podlagi obrazca za obračun DDPO. **Obrazec DDPO in zraven obvezne priloge**, so vsako leto objavljene v Pravilniku o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, Ur. l. RS, št. 109/13 (FURS, 2019b, str. 4).

Obrazec za obračun DDPO je sestavljen iz uvodnega in splošnega dela. V uvodnem delu zavezanci za davek navedejo svoj status (rezident, nerezident), sedež, davčno številko in vrsto dejavnosti. Označiti morajo tudi podatke v zvezi z ugotavljanjem davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, ali gre za nepridobitno organizacijo in ali za njih velja kakšna posebnost pri obračunu DDPO. V splošnem delu obrazca zavezanci označijo, ali poslujejo s povezanimi osebami in ali pri doseganju dohodka iz poslovanja z ladjami v mednarodni plovidbi določajo davčno osnovo po sistemu davka na tonažo. Poleg tega pa morajo izpolniti podatke tudi glede vrsta obračuna DDPO. Ko to opravijo, sledi tabela, na podlagi katere izračunajo vrednost davka (Drobež Tomšič & Hieng, 2021a, str. 38–39).

Zavezanec za davek predloži davčni obračun FURS **elektronsko** po spletnem portalu e-Davki najkasneje v **treh mesecih** po zaključku poslovnega leta (Drobež Tomšič & Hieng, 2021a, str. 37).

Zavezanec za davek mora skladno z 69. členom ZDDPO-2-NPB18, če z zakonom ni drugače določeno, med tekočim davčnim obdobjem plačevati **akontacije davka**. Te so lahko mesečne ali trimesečne (Andrejašič, 2007, str. 238).

Pri obračunu davka lahko pride do razlike med plačano akontacijo in izračunanim davkom na podlagi obračuna DDPO. Če je zavezanec plačal manj davka kot bi moral, mora v 30 dneh od predložitve obračuna DDPO poravnati znesek FURS. Če pa je zavezanec plačal večji znesek davka, kot bi moral, mu ga mora FURS vrniti najkasneje v 30 dneh po predložitvi obračuna DDPO (FURS, 2021d, str. 17).

Obračun DDPO morajo oddati zavezanci rezidenti in zavezanci nerezidenti, ki imajo v Sloveniji poslovno enoto, po kateri izvajajo dejavnost. Obračun DDPO morajo prav tako napraviti tudi nepridobitne organizacije, ki so pravne osebe in so po 9. členu ZDDPO-2-NPB18 oproščene plačila davka od nepridobitnih dohodkov (Drobež Tomšič & Hieng, 2021a, str. 37).

Pri obračunavanju in plačevanju davka se posebno obravnava **Banko Slovenije**, to določa 68. člen ZDDPO-2-NPB18. Ta, kljub temu da je zavezanec za davek, ne obračunava in plačuje davka, kar pomeni, da ji ni treba predlagati obračuna DDPO (Andrejašič, 2007, str. 238).

2.2 Pojem davčnega optimiziranja

Davčno optimizacijo veliko ljudi razume kot nemoralno ali nezakonito izigravanje davčne zakonodaje z namenom, da bi se zavezanci za davek izognili plačilu davka, vendar to ne drži. Davčna optimizacija spada med zakonite načine izogibanja davkov, pri katerem podjetje ob uporabi veljavne zakonodaje doseže najnižje mogoče plačilo davkov. Pri tem želijo doseči, da podjetje plača le toliko davčnih obveznosti, kolikor od njih zahteva zakonodaja (Černe in drugi, 2012, str. 17).

Jeraj, Klobučarič, Kunstek, Šešok K. in Šešok M. (2007, str. 29) opredeljujejo davčno optimizacijo kot postopek, pri katerem zavezanec za davek z uporabo zakonitih metod in sredstev zniža davčno obveznost podjetja.

Davčno optimizacijo moramo jasno ločiti od nezakonitega plačila davkov (davčnim utajevanjem), pri katerem zavezanci za davek dosežejo manjši obseg davčnih obveznosti s kršitvijo davčne zakonodaje (Černe in drugi, 2012, str. 17).

Ajdovec (2020, str. 3) opozarja, da kadar se podjetje odloči, da bo v svojem podjetju izvajalo davčno optimizacijo, je pomembno, da je pozorno na to, da je ta dovoljena in zakonita ter da s tem doseže namen, to je nižjo davčno osnovo in s tem nižje plačilo davčnih obveznosti. Da bo davčna optimizacija res zakonita, mora zavezanec paziti, da pri tem upošteva določila veljavne davčne zakonodaje.

Ko se podjetje odloči za davčno optimizacijo, je tudi pomembno, da o tem razmišlja že celo davčno obdobje in ne samo nekaj dni pred začetkom novega leta. V tistem obdobju so velikokrat ideje zavezancev za davek v nasprotju z namenom davčne zakonodaje, zato lahko hitro meji med davčnim optimiziranjem in nezakonitim davčnim izogibanjem (Ajdovec, 2020, str. 3).

2.3 Cilji davčnega optimiziranja

Glavni cilj vsakega podjetja je doseganje dobička. Ta ima ključno vlogo pri ohranjanju in povečevanju kapitala ter predstavlja podlago za financiranje investicij, ki imajo velik pomen pri nadaljnji rasti in obstoju podjetja (Špes, 2002, str. 9).

Osnovni cilj davčnega optimiziranja je torej zmanjšati obseg davčnih obveznosti in s tem dodatno ustvariti ter/ali ohraniti dobiček podjetja. Ob doseganju osnovnega cilja lahko zasledimo še vzporedne cilje, kot so (Špes, 2002, str. 9):

- plačevanje davčnih obveznosti skladno s pravili in v rokih, ki jih določa zakonodaja;
- zmanjševanje davčnih obveznosti z davčnimi izogibi, ki nikakor niso davčne utaje;
- zagotavljanje ter povečevanje likvidnosti;

- racionaliziranje osnovnih zastavljenih podjetniških ciljev, ki ne smejo biti v konfliktu z drugimi cilji.

Uspešno podjetje ne bo vedno zasledovalo samo osnovnega cilja davčnega optimiziranja, katerega predstavlja ohranjanje dobička, temveč tudi druge cilje podjetja. Le na tak način bo lahko podjetje dolgoročno zasledovalo cilje davčnega optimiziranja (Špes, 2002, str. 20).

2.4 Pogoji za izvedbo davčnega optimiziranja

Vsako podjetje, ki se odloči za izvedbo davčne optimizacije, se srečuje s pogoji za izvedbo davčne optimizacije, katere določa okolje, v katerem podjetje deluje. Na določene pogoje, ki jih narekuje okolje, podjetje lahko vpliva, na nekatere pogoje pa podjetje nima vpliva (Špes, 2002, str. 22).

Špes (2002) razvršča pogoje v dve skupini, in sicer na makroekonomske pogoje ter mikroekonomske pogoje.

2.4.1 Makroekonomski pogoji

Makroekonomski pogoji so pogoji, ki jih ustvari okolje znotraj katerega podjetje deluje. Te lahko delimo na (Špes, 2002, str. 23–24):

- makroekonomske pogoje na območju narodnega gospodarstva (območje, kjer ima podjetje svoj sedež ali opravlja svojo dejavnost);
- makroekonomski pogoji na območju svetovnega gospodarstva (območje, kjer podjetje prodaja svoje izdelke/storitve ali kjer se podjetje nahaja s svojimi vlaganji ipd.).

Med makroekonomske pogoje uvrščamo (Špes, 2002, str. 24):

- višino davčnih bremen,
- višino davčnih olajšav (najpomembnejši pogoj),
- urejenost pravne države in
- razvitost davčnega svetovanja.

Na zgoraj našteje makroekonomske pogoje podjetje ne more neposredno vplivati. Kljub temu pa se jim lahko s pravilnim poslovanjem v veliki meri prilagodi in tako doseže čim bolj optimalen davčni izid. Če želimo imeti dovolj jasno sliko o dejanskih makroekonomski pogojih za izvajanje davčne optimizacije, ne smemo upoštevati samo enega pogoja, ampak vse, ki se pojavijo v okolju, kjer podjetje posluje oz. želi poslovati (Špes, 2002, str. 24).

2.4.2 Mikroekonomski pogoji

Mikroekonomski pogoji so pogoji, ki jih izoblikuje podjetje samo (Špes, 2002, str. 44).

Med mikroekonomske pogoje štejemo (Špes, 2002, str. 44):

- organiziranost poslovnih funkcij;
- kadrovsko strukturo zaposlenih;
- kapitalsko povezanost;
- strukturo davčnih obveznosti;
- zahteve, želje in cilje lastnikov kapitala ter zaposlenih;
- urejenost poslovanja (najpomembnejši pogoj).

Na zgoraj našteje pogoje lahko podjetje v veliki meri vpliva (Špes, 2002, str. 44).

2.5 Davčna strategija in davčna politika davčnega optimiziranja

Vsako podjetje, ki se odloči, da bo izvajalo davčno optimizacijo, mora najprej sestaviti davčno strategijo in na podlagi nje izbrati ustrezno davčno politiko. Le na podlagi dobro pripravljene davčne strategije in ustrezno izbrane davčne politike lahko podjetje doseže zastavljene cilje (Špes, 2002, str. 68).

Davčno politiko v mikro, malih in srednjih podjetjih izvajajo večinoma računovodski delavci, medtem ko so v večjih podjetjih za izvajanje davčne politike zadolženi davčni strokovnjaki (Špes, 2002, str. 69).

Izvajanje davčne politike je dinamičen proces, saj se v okolju in v podjetju, kjer izvajajo davčno politiko, nenehno dogajajo spremembe. Izvedba davčne politike poteka v štirih fazah, in sicer (Špes, 2002, str. 69):

- preučevanje pogojev davčne politike,
- davčno načrtovanje,
- davčno administriranje in
- analiziranje doseženega izida.

V fazi **proučevanja pogojev davčne politike** izvajalec preučuje makroekonomske in mikroekonomske pogoje za izvedbo davčne optimizacije. Na podlagi prečenih pogojev se začrta način izvajanja davčne politike podjetja. Ta faza velja za zelo občutljivo, saj snovalci davčne politike v tej stopnji z različnimi metodami proučevanja pripravijo temelj za poznejše izvajanje davčne politike (Špes, 2002, str. 70–71).

Po končani fazi proučevanja pogojev davčne politike se prične faza **davčnega načrtovanja**. V tej fazi se izvede analiza poslovanja zavezanca za davek in na podlagi ugotovitev se pripravi načrt, katerega zavezanec za davek uporabi za izboljšanje svojega poslovanja in znižanje davčnih obveznosti. Pri davčnem načrtovanju se uporablja zakonite metode in sredstva, ki omogočajo zavezancu za davek zmanjšati davčno osnovo in s tem obseg davčne obveznosti (Jeraj, Klobučarič, Kunstek, Šešok & Šešok, 2007, str. 29). Davčno načrtovanje

mora biti izvedeno v skladu s poslovnim načrtovanjem in zasledovati mora dva cilja – maksimiranje dobička ter maksimiranje tržne vrednosti podjetja (Špes, 2002, str. 73).

Tretja faza izvedbe davčne politike je **davčno administriranje**. V tej fazi ima ključno vlogo davčno računovodstvo, ki skrbi za zajemanje, zbiranje in razvrščanje poslovnih dogodkov ter podatkov, ki so povezani z davki (Špes, 2002, str. 82). Računovodje morajo v sklopu optimizacije davčne osnove DDPO sestaviti obračun DDPO in ga najkasneje tri mesece po zaključku poslovnega leta poslati FURS. Obračun DDPO mora temeljiti na računovodskih izkazih, kot sta bilanca stanja (v nadaljevanju BS) in IPI (FURS, 2019b & Špes, 2002, str. 82).

Zadnja faza izvedbe davčne politike je **analiza davčnega izida**. V tej fazi izvajalci ugotavljajo, ali sta bili priprava in izvedba davčne politike uspešni. Analiza davčne politike pomeni primerjavo med planiranim in realiziranim izidom davčne politike. Vzroki za odstopanje od planiranega izida so lahko različni. Med te lahko štejemo slabo davčno načrtovanje, neustrezno usposobljenost kadra, ki se ukvarja z načrtovanjem davčne politike, neupoštevanje davčne prakse, ki odstopa od zakonodaje, nenadna sprememba davčne zakonodaje in davčna kontrola (lahko povzroči obračun in plačilo dodatnih davčnih obveznosti iz naslova davkov, zamudnih obresti, kazni...). Na podlagi ugotovljenega izida davčne analize je potrebno, da izvajalci izvedejo popravke davčnih načrtov in tako izboljšajo bodočo davčno politiko (Špes, 2002, str. 85–86).

Znotraj vseh faz davčne politike poteka tudi **nadzor**. Nadzora ne moremo opredeliti za posebno fazo, ampak je to sestavni del vseh faz. Vse faze davčne politike je potrebno nadzorovati zaradi izpeljave in realizacije le-te. Nadzor davčne politike lahko izvaja podjetje ali država. Podjetje naj bi izvajalo nadzor neprestano v vseh fazah davčne politike, na osnovi že v naprej pripravljenih načrtov. Lahko pa je nadzor izveden tudi nepričakovano s strani davčnih svetovalcev in revizorjev. Nadzor države izvaja FURS, ki nadzira samo izid davčne politike, tj. obračun DDPO, v druge faze FURS nima vpogleda (Špes, 2002, str. 86–92).

2.6 Načini davčnega optimiziranja

Podjetja lahko optimizirajo svojo davčno osnovo od DDPO na dva načina, in sicer (ZDDPO-2-NPB18):

- z izkoriščanjem davčnih olajšav in
- s prenašanjem davčnih izgub iz preteklih let.

Zgoraj naštetih načinov izvedbe davčnega optimiziranja so podrobneje predstavljena v nadaljevanju naloge.

Podjetja velikokrat zmanjšujejo svojo davčno osnovo od DDPO tudi na račun odhodkov, ki so deloma ali v celoti davčno priznani. Podjetja se večkrat poslužujejo povečanju odhodkov

iz naslova odpisa zalog blaga/materiala/proizvodov, terjatev in finančnih naložb ter iz naslova oblikovanja rezervacij. Z večanjem odhodkov se davčna osnova znižuje. Seveda pa je treba pri tem paziti, da podjetje res izkazuje odhodke, ki jih lahko upraviči za poslovne potrebe. Velikokrat se zgodi, da zavezanci za davek začnejo na koncu davčnega obdobja iskati dodatne odhodke, ki pa se na koncu velikokrat izkažejo kot zasebni odhodki; ti pa so davčno nepriznani in niso vključeni v obračun DDPO (Nova Ljubljanska banka, 2018).

2.7 Davčne olajšave kot način optimiziranja davčne osnove

Davčne olajšave so ene izmed boljših načinov zmanjševanja davčne osnove in s tem optimiziranja DDPO.

Zavezanci za davek, ki v posameznem davčnem obdobju izkazujejo dobiček oz. pozitivno davčno osnovo, lahko v obračunu DDPO koristijo davčne olajšave, ki jih pripisuje ZDDPO-2. Izjema pri koriščenju davčnih olajšav so normirani samostojni podjetniki, ki v skladu z zakonom ne morejo koristiti davčnih olajšav (Ajdovec, 2020, str. 3).

ZDDPO-2- NPB18 predpisuje sledeče **davčne olajšave**:

- olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj (55. člen),
- olajšava za investiranje (55.a člen),
- olajšava za zaposlovanje (55.b člen),
- olajšava za zaposlovanje invalidov (56. člen),
- olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju (57. člen),
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (58. člen),
- olajšava za donacije (59. člen in 62.a člen ZIUZEOP).

Zavezanci za davek do leta 2020 niso bili omejeni pri koriščenju davčnih olajšav. Davčne olajšave so lahko izkoristil do minimalne davčne osnove, tj. 0 EUR, vendar z njihovo uporabo niso smeli ustvarjati davčne izgube. V letu 2020 pa je prišlo do sprememb. Od 1. 1. 2020 lahko zavezanec koristi davčne olajšave največ do 63 % svoje davčne osnove (Drobež Tomšič & Hieng, 2021d, str. 74).

Vrstnega reda koriščenja davčnih olajšav zakon ne pripisuje. Zavezanci se lahko sami odločijo, katero olajšavo bodo najprej izkoristili. Smiselno pa je, da naprej izkoristijo tisto olajšavo, ki je ne morejo prenesti naprej, pozneje pa tisto, pri kateri je prenos najprej časovno omejen (Drobež Tomšič & Hieng, 2021d, str. 74).

2.7.1 Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj

Olajšavo za vlaganje in razvoj ureja 55. člen ZDDPO-2-NPB18. Namen olajšave je spodbujati podjetja, da vlagajo v raziskave in razvoj. Vlaganja v raziskave in razvoj vključujejo nakup opreme ter storitev (stroški pogodb z zunanjimi strokovnjaki in

raziskovalci) potrebnih za izvajanje notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti podjetja (Drobež Tomšič & Hieng, 2021d, str. 75–76).

Zavezanec za davek si lahko iz naslova vlaganj v raziskave in razvoj zmanjša svojo davčno osnovo za 100 % zneska vlaganj v posameznem davčnem obdobju. Pri tem mora paziti, da ne preseže celotnega zneska davčne osnove. Neizkoriščen del davčne olajšave lahko zavezanec prenaša v naslednja davčna obdobja, vendar kot določa zakon, največ pet let. Pri koriščenju davčnih olajšav iz preteklih davčnih obdobj, mora biti zavezanec pozoren na vrstni red nastanka davčne olajšave – od najstarejšega do najnovejšega datuma nastanka. Tudi pri koriščenju teh olajšav je potrebno paziti, da zavezanec ne preseže davčne osnove obračuna DDPO (55. člen ZDDPO-2-NPB18).

Zavezanci, ki želijo koristiti omenjeno olajšavo, morajo imeti vlaganja opredeljena v svojem poslovnem načrtu ali razvojnem projektu oz. programu, po katerem je mogoče preverjati skladnost z razvojnim projektom oz. programom (Drobež Tomšič & Hieng, 2021d, str. 76).

Tisti zavezanci, ki jim je razvojne projekte oz. programe financirala RS Slovenija ali EU z nepovratnimi sredstvi svojega proračuna (55. člen ZDDPO-2-NPB18), ne morejo koristiti olajšave za vlaganje in razvoj. Če pa so posamezni projekti oz. programi financirani delno z lastnimi sredstvi, delno pa s sredstvi iz proračuna, lahko zavezanci koristijo olajšavo le za del, ki so ga financirali sami (Drobež Tomšič & Hieng, 2021d, str. 76).

2.7.2 Olajšava za investiranje

Olajšavo za investiranje ureja 55.a člen ZDDPO-2-NPB18. Olajšavo lahko uveljavljajo tisti zavezanci za davek, ki investirajo v svojo opremo in neopredmetena sredstva. Investicija v omenjena sredstva lahko poteka z nakupom, zamenjavo teh sredstev z drugimi, lastno izdelavo ali s katerim drugim načinom. Olajšavo lahko koristijo tudi tisti zavezanci, ki so finančni najemniki sredstva (Drobež Tomšič & Hieng, 2021d, str. 76). Dodaten pogoj pri koriščenju je, da so investicijska vlaganja v sredstva dejansko namenjena opravljanju dejavnosti zavezanca, kar pomeni, da so potrebna za njegovo doseganje obdavčljivih prihodkov (Ajdovec, 2020, str. 4).

Zavezanci ne morejo koristiti olajšave za (FURS, 2020b):

- pisarniško pohištvo in opremo (npr. mize, omare, stole ipd.), razen računalniško opremo (npr. računalniki, tiskalniki ipd.);
- motorna vozila. Izvzeti so osebni avtomobili in avtobusi na hibridni ali električni pogon ter tovorna vozila z motorjem EURO VI;
- dobro ime in stvarne pravice na nepremičninah ter druge podobne pravice (npr. stavbna pravica);
- druga opredmetena sredstva, ki niso oprema (zemljišča, gradbeni objekti, osnovna čreda, večletni nasadi in podobna sredstva).

V okviru te olajšave lahko zavezanec zmanjša svojo davčno osnovo za 40 % zneska, investiranega v opremo in neopredmetena sredstva. Neizkoriščen del olajšave lahko zavezanec prenese tudi v naslednja davčna obdobja, vendar kot določa zakon, največ pet let. Pri tem mora paziti, da ne preseže davčne osnove. V primeru, da zavezanec za davek odtuji opremo oz. neopredmeteno sredstvo pred iztekom treh let od nakupa, mora v letu prodaje povečati svojo davčno osnovo za znesek izkoriščene olajšave. Enako mora postopati v primeru, da odtuji opremo oz. neopredmeteno opremo pred dokončno zakonsko določeno amortizacijo (55.a člen ZDDPO-2-NPB18).

Kot navaja 55.a člen ZDDPO-2-NPB18, olajšave za investiranje ne morejo koristiti tisti zavezanci, katerim del vlaganj v opremo ali neopredmetena sredstva financira lokalna skupnost, RS ali EU z nepovratnimi sredstvi iz svojega proračuna.

Olajšava za investiranje izključuje olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj za isto vrsto sredstva (Drobež Tomšič & Hieng, 2021d, str. 76).

2.7.3 Olajšava za zaposlovanje

Olajšavo za zaposlovanje ureja 55.b člen ZDDPO-2-NPB18. Namen olajšave je spodbujati zaposlovanje mlajših oseb brez delovnih izkušenj (prva zaposlitev), zaposlovanje starejših oseb in brezposelnih oseb (Drobež Tomšič, 2017a, str. 90). Olajšavo za zaposlovanje lahko koristijo zavezanci za davek, ki zaposlujejo osebo mlajšo od 26 let, ali osebo starejšo od 55 let. Ta oseba mora biti pred tem vsaj šest mesecev evidentirana kot brezposelna oseba pri Zavodu RS za zaposlovanje in v obdobju zadnjih dveh let ne sme biti zaposlena pri istem zavezancu za davek ali njegovi povezani osebi. Dodaten pogoj je, da mora zavezanec za davek z zaposlenim skleniti pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas in s tem povečati skupno število zaposlenih v davčnem obdobju (55.b člen ZDDPO-2-NPB18).

V okviru te davčne olajšave lahko zavezanec za davek zmanjša svojo davčno stopnjo za 45 % bruto plače (brez delodajalčevih prispevkov) novozaposlene osebe. Pri tem mora paziti, da ne preseže davčne osnove. Zavezanec lahko koristi olajšavo za prvi dve leti od sklenitve zaposlitvene pogodbe. Koristi jo lahko bodisi v tekočem bodisi naslednjem davčnem obdobju, vendar največ do preteka dveh let (55.b člen ZDDPO-2-NPB18).

Olajšava o zaposlovanju izključuje olajšavo za zaposlovanje invalidov in olajšavo za zaposlovanje v regijah z veliko brezposelnostjo (55.b člen ZDDPO-2-NPB18).

2.7.4 Olajšava za zaposlovanje invalidov

Olajšavo za zaposlovanje invalidov ureja 56. člen ZDDPO-2-NPB18. Namen te olajšave je spodbujati zaposlovanje oseb, ki so zaradi svoje invalidnosti težje zaposljive oz. zaposlitev takšne osebe zahteva od zavezanca še dodatne stroške oz. aktivnosti (npr. opremljenost in prilagoditev delovnega mesta) (Andrejašič, 2007, str. 211).

Zavezanec za davek, ki je v svojem podjetju zaposlil invalida skladno z Zakonom o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov, lahko zmanjša svojo davčno stopnjo za (56. člen ZDDPO-2-NPB18):

- 50 % bruto plače invalidne zaposlene osebe;
- 70 % bruto plače zaposlene osebe s 100 % telesno okvaro ali naglušnostjo.

Pri obeh primerih ne sme znesek koriščene davčne olajšave presegati davčno osnovo.

Kot navaja 56. člen ZDDPO-2-NPB18, lahko zavezanec zmanjša tudi svojo davčno osnovo, če v podjetju zaposluje invalide nad predpisano kvoto. V tem primeru ne sme izvirati invalidnost iz poškodb, ki so nastale pri opravljanju dela pri istem zavezancu delodajalcu. V ta namen lahko zavezanec koristi zmanjšanje davčne osnove za 70 % plače zaposlenega invalida, vendar ne več kot je davčna osnova.

Osnova za olajšavo je bruto plača zaposlenega invalida brez delodajalčevih prispevkov (Drobež Tomšič, 2017b, str. 99).

Zavezanec neizkoriščene olajšave ne more prenesti v naslednja davčna obdobja. Lahko pa davčno olajšavo koristi ves čas zaposlitve invalida, saj ta ni časovno omejena (Drobež Tomšič, 2017b, str. 99).

2.7.5 Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju

Olajšavo za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju ureja 57. člen ZDDPO-2-NPB18. Kot navaja omenjeni člen zakona, lahko davčno olajšavo koristi zavezanec za davek, ki z vajencem, dijakom ali študentom sklene učno pogodbo za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju. V ta namen si lahko zavezanec zmanjša svojo davčno osnovo v višini plačila vajencu, dijaku, študentu, vendar znesek ne sme presegati 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v RS za vsak mesec izvajanja praktičnega dela. Pri izračunu mesečne povprečne plače zaposlenih se upošteva tista plača za celotno obdobje, ki je znana v času priprave obračuna DDPO (Drobež Tomšič & Hieng, 2021d, str. 78).

2.7.6 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje ureja 58. člen ZDDPO-2-NPB18. Namen davčne olajšave je spodbujati delodajalce k sklepanju prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja za svoje zaposlene (Andrejašič, 2007, str. 215).

Davčno olajšavo lahko koristi zavezanec za davek, ki izpolnjuje naslednje pogoje (58. člen ZDDPO-2-NPB18):

- je vključen v financiranje pokojninskega načrta kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje, ki jih ureja ZPIZ-2;
- delno ali v celoti plačuje premijo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (v nadaljevanju premija PDPZ) v korist zaposlenih;
- premijo PDPZ plačuje izvajalcu pokojninskega načrta v RS ali v državi članici EU. Pokojninski načrt mora biti odobren in registriran v registru, ki ga določa ZPIZ-2.

Zavezanec za davek lahko koristi davčno olajšavo v znesku, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zaposlenega ter za leto 2020 ne več kot 2.819,09 EUR (Ajdovec, 2020, str. 5). Če zavezanec nima dovolj visoke davčne osnove, da bi lahko olajšavo koristil v celoti, jo lahko zmanjša le do davčne osnove, neizkoriščen del olajšave pa izgubi in je ne more prenesti v naslednja davčna obdobja (Drobež Tomšič, 2017b, str. 94).

2.7.7 Olajšava za donacije

Olajšavo za donacijo ureja 59. člen ZDDPO-2-NPB18 in po novem v letu 2020 še 62.a člen ZIUZEOP. Namen olajšave je spodbujanje doniranja in s tem doseganja dodatnih sredstev za delo v spodaj navedenih organizacijah ter za razvoj dobrotelne in splošno koristnega delovanja (Andrejašič, 2007, str. 217).

Zavezanec za davek lahko zmanjša svojo davčno osnovo za izplačila v denarju in naravi za (59. člen ZDDPO-2NPB18):

- humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke, religijske in splošno koristne namene. Prejemniki donacije so lahko rezidenti RS, drugih držav članic EU ali držav članic EGP, ki opravljajo navedene dejavnosti kot nepridobitno dejavnost. Humanitarna pomoč Karitas ali Rdečemu križu prinaša olajšavo, pomoč posamezniku v naravni nesreči pa ne (Drobež Tomšič & Hieng, 2021d, str. 79). Zavezanec za davek lahko s to olajšavo zmanjša davčno osnovo za 0,3 % njegovih obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja, vendar ne več kot je davčna osnova davčnega obdobja.
- za kulturne namene in za prostovoljna društva, ustanovljena za varstvo pred naravnimi ter drugimi nesrečami. Ta morajo delovati v javnem interesu in izključno za te namene. Prejemniki donacije so lahko rezidenti RS, drugih držav članic EU ali držav članic EGP, ki opravljajo navedene dejavnosti kot nepridobitno dejavnost. Zavezanec za davek lahko s to olajšavo zmanjša davčno osnovo za 0,2 % njegovih obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja, vendar ne več kot je davčna osnova davčnega obdobja.

Po novem lahko zavezanec za davek v davčnem obdobju 2020 koristi zmanjšanje davčne osnove tudi, če donira denar za namen odprave posledic epidemije COVID-19, na posebej oblikovan transakcijski račun RS ali druge države članice EU, ki ni Slovenija. V tem primeru si lahko zavezanec zmanjša davčno osnovo za celoten znesek izplačila za ta namen, vendar

ne več kot je davčna osnova davčnega obdobja. Pri koriščenju te donacije se upošteva znesek vseh izplačil od 13. 3. 2020 do obvestila o zaprtju posebej oblikovanega transakcijskega računa RS, ki ga v Ur. l. RS objavi minister za finance (62.a člen ZIUZEOP-NPB4).

Če znesek izplačil presega koriščeno olajšavo, lahko zavezanec olajšavo koristi tudi v naslednjih treh davčnih obdobjih.

2.7.8 Olajšava za zaposlovanje in za investiranje v določenih regijah

Olajšavo za zaposlovanje in za investiranje v določenih regijah oz. regionalne davčne olajšave lahko koristijo zavezanci za davek, ki opravljajo dejavnost na območju Pomurske regije in na območjih, kjer je visoka stopnja brezposelnosti (Hieng, 2014).

Zavezanci, ki želijo koristiti omenjeni olajšavi, morajo izpolnjevati pogoje, ki jih določajo naslednji predpisi (FURS, 2021d, str. 15):

- Zakon o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010–2015 (ZRPPR1015), Ur. l. RS, št. 78/09;
- Zakon o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja (ZSRR-2), Ur. l. RS, št. 20/11;
- Uredba o dodeljevanju regionalnih državnih pomoči ter načinu uveljavljanja regionalne spodbude za zaposlovanje ter davčnih olajšav za zaposlovanje in investiranje, Ur. l. RS, št. 93/14;
- Sklep o dodatnih začasnih ukrepih razvojne podpore za problemska območja z visoko brezposelnostjo, Ur. l. RS, št. 36/16.

Zavezanci za davek lahko koristijo davčno olajšavo za investiranje v opremo in neopredmetena sredstva v višini 70 % investiranega zneska. Pri tem morajo paziti, da znesek koriščene olajšave ne presega davčne osnove. Pogoji glede opredelitve opreme in neopredmetenih sredstev so enaki kot jih določa 55a. člen ZDDPO-2-NPB18. Če zavezanec ne more izkoristiti celotnega zneska olajšave, neizkoriščenega zneska nima možnosti prenesti v prihodnja davčna obdobja.

Olajšavo za zaposlovanje lahko zavezanci uveljavljajo v višini 70 % stroškov prikrajšanega delavca, vendar ne več kot je davčna osnova davčnega obdobja. Pod stroške se štejejo obračunana bruto plača delavca in prispevki delodajalca. Neizkoriščenega zneska davčne olajšave zavezanec nima možnosti prenesti v prihodnja davčna obdobja (Hieng, 2014).

2.8 Davčna izguba kot način optimizacije davčne osnove

Davčna izguba kot ugotovljena negativna razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki predstavlja enega izmed načinov zmanjševanja davčne osnove in s tem optimiziranje DDPO. Davčno izgubo ureja 36. in 37. člen ZDDPO-2-NPB18.

36. člen ZDDPO-2-NPB18 določa, da lahko zavezanec za davek zmanjša svojo davčno osnovo na način, da prenese svojo davčno izgubo iz preteklih let (od leta 2000) v prihodnja davčna obdobja. Takšen način prerazdeljevanja davčnih obveznosti je za zavezanca z vidika njegovega dolgoročnejšega poslovanja pravičnejši (Jerman & Odar, 2008, str. 327).

Zavezanec za davek si lahko iz naslova preteklih davčnih izgub zmanjša le 50 % davčne osnove davčnega obdobja. Pri zmanjševanju davčne osnove mora paziti, da najprej izkoristi davčno izgubo starejšega datuma, šele nato pa izgubo novejšega datuma (36. člen ZDDPO-2-NPB18).

V primeru, da zavezanec spremeni lastništvo kapitala za več kot 50 % in če dve leti pred spremembo ali po njej bistveno spremeni svojo dejavnost ali pa jo sploh ne opravlja, ne more zmanjšati svoje davčne osnove za davčne izgube preteklih let. Izjema so le spremembe dejavnosti namenjene ohranjanju delovnih mest in sanaciji poslovanja (36. člen ZDDPO-2-NPB18). Polovična sprememba lastništva se ne nanaša na lastništvo posameznega družbenika, ampak na lastništvo celotne družbe. To pomeni, da ni pomembno, če se spremeni delež posameznega lastnika za več kot 50 %, ampak je pomembno, da se za več kot 50 % spremeni lastništvo celotnega kapitala družbe (Drobež Tomšič & Hieng, 2021d, str. 75). V primeru, da je pri zavezancu prišlo v obdobju dveh let po spremembi lastništva kapitala do spremembe dejavnosti, si mora povečati davčno osnovo za že korišćene davčne izgube nastale v obdobju spremembe lastništva (36. člen ZDDPO-2-NPB18).

Če je zavezanec v postopku prisilne poravnave in je v ta namen odpisal obveznosti po potrjeni prisilni poravnavi, ne more pokrivati davčnih izgub nastalih iz preteklih letih v višini odpisa. Izgubo si lahko pokriva le, če v davčno osnovo vključi tudi prihodke, ki so nastali zaradi prenehanja obveznosti družbe v prisilni poravnavi (37. člen ZDDPO-2-NPB18).

3 OPTIMIZIRANJE DAVČNE OSNOVE V IZBRANEM PODJETJU

Namen poglavja je na praktičnem primeru prikazati, na kakšen način lahko izbrano podjetje zmanjša svojo davčno osnovo iz naslova DDPO.

3.1 Predstavitev izbranega podjetja

Izbrano podjetje je mikro družinsko podjetje, ki je bilo ustanovljeno leta 2010 z namenom izvajanja dejavnosti proizvodnje električne energije iz obnovljivih virov, konkretnije na področju proizvodnje solarne energije (fotovoltaika). Zaradi razmer na trgu, natančneje zaradi ukinitve subvencij na področju pridobivanja električne energije iz sončnih fotovoltaičnih elektrarn, je podjetje opustilo dejavnost proizvodnje električne energije iz obnovljivih virov in ohranilo samo dejavnost prodaje električne energije iz lastne sončne fotovoltaične elektrarne. Zato se je leta 2014 podjetje odločilo, da se začne ukvarjati tudi z

dejavnostmi, kot so pridobivanje sekundarnih surovin iz ostankov in odpadkov, predelava kovinskih ter nekovinskih nenevarnih odpadkov in posredovanje ter trgovanje z odpadki, ki v zadnjih letih predstavljajo kar 80 % vseh prihodkov podjetja. Podjetju je Agencija RS za okolje podelila tudi okoljevarstveno dovoljenje, da lahko predeluje, posreduje in trguje z nenevarnimi odpadki.

Podjetje je svoje dejavnosti najprej opravljalo na slovenskem trgu, nato pa je začelo širiti svoje dejavnosti tudi na tuje trge, kot so Italija, Nemčija, Madžarska in Hrvaška. Na omenjene trge je podjetje razširilo dejavnosti predelovanja, posredovanja in trgovanja z nenevarnimi odpadki. Prodajo električne energije iz lastne sončne fotovoltaične elektrarne podjetje zaenkrat opravlja samo na slovenskem trgu.

Kupci storitev pridobivanja, predelave, posredovanja in trgovanja s kovinskimi nenevarnimi odpadki so pravne osebe oz. podjetja, ki so registrirana za obdelavo odpadkov in njihovim ravnanjem. Storitve prodaje električne energije iz lastne sončne fotovoltaične elektrarne pa podjetje opravlja samo za enega naročnika, s katerim ima sklenjeno pogodbo o odkupu električne energije iz obnovljivih virov energije.

V podjetju sta dva zaposlena, in sicer direktor podjetja ter komercialist. Poleg dveh zaposlenih ima podjetje najeta tudi dva zunanja izvajalca, ki opravljata delo na podlagi pogodbe, in sicer računovodkinjo ter pomožnega delavca. Računovodkinja skrbi za računovodstvo in finance podjetja, pomožni delavec pa se ukvarja s predelavo ter sortiranjem odpadkov.

Izbrano podjetje ima postavljena tudi dva poslovna cilja za prihodnost, in sicer:

- razširiti dejavnost pridobivanja, posredovanja in trgovanja z nenevarnimi kovinskimi odpadki še v druge države EU, natančneje na Češko in v Francijo ter
- povečati število naročnikov, s katerimi bi lahko sklenili pogodbo za odkup električne energije iz obnovljivih virov energije.

3.2 Namen izvedbe optimiziranja davčne osnove v izbranem podjetju

Cilj vsakega zavezanca za davek je čim bolj zmanjšati svojo davčno osnovo in s tem davčne obveznosti. Enako velja tudi za izbrano podjetje, ki že nekaj časa premišluje, na kakšen način bi lahko še dodatno prilagodilo poslovanje in kakšne ugodnosti bi lahko še uveljavljalo, da bi čim bolj zmanjšalo svojo davčno osnovo na zakonit način ter posledično plačevalo manj davka.

Eden izmed zakonitih načinov zmanjševanja davčne osnove in s tem davčnih obveznosti je torej davčna optimizacija. Davčno optimizacijo v podjetjih večinoma izvajajo računovodski delavci ali pa zunanji davčni strokovnjaki, ki imajo ustrezno znanje s tega področja. V nekaterih večjih podjetjih pa imajo tudi prav posebne oddelke, ki se ukvarjajo samo z davčno

optimizacijo (Špes, 2002, str. 69). V izbranem podjetju pa ni tako. Tu nimajo posebnega kadra, ki bi še dodatno poskrbel za optimizacijo davkov. V podjetju imajo za izvedbo računovodskih storitev najeto zunanjo izvajalko, ki skrbi le za osnovne naloge računovodstva.

V ta namen sem se odločila, da poskusim sama izvesti davčno optimizacijo za izbrano podjetje, in sicer optimizacijo davčne osnove DDPO za leto 2020.

3.3 Potek izvedbe optimiziranja davčne osnove v izbranem podjetju

Da je davčna optimizacija izvedena učinkovito, sta potrebna dva pogoja, in sicer:

- ustrezno znanje s področja davkov in davčne optimizacije ter
- dobro poznavanje podjetja.

Da sem izvedla optimizacijo davčne osnove čim učinkoviteje, sem se morala predhodno zelo dobro pripraviti.

Izvedba optimizacije davčne osnove DDPO v izbranem podjetju je potekala po **naslednjih korakih:**

1. korak: **pridobivanje teoretičnega znanja s področja davčne optimizacije.** V prvem koraku sem prebirala zakonodajo s področja DDPO, proučevala načine zmanjšanja davčne osnove in se seznanila s potekom obračuna DDPO. Prav tako pa sem namenila pozornost tudi nekaterim računovodskim standardom, ki bi jih bilo smiselno za konkretni primer poznati.
2. korak: **spoznavanje poslovanja podjetja.** Da sem poslovanje podjetja čim bolje spoznala, sem se pogovorila z direktorjem podjetja in komercialistom, prav tako pa sem opravila pogovor tudi z zunanjo izvajalko računovodstva.
3. korak: **pregled računovodskih izkazov.** V tem koraku sem pregledala dva računovodska izkaza, ki jih v podjetju pripravljajo in so za izvedbo davčne optimizacije najbolj smiselna, to sta BS ter IPI.
4. korak: **analiza davčnih obveznosti.** V tem koraku sem proučila vse davčne obveznosti podjetja iz naslova DDPO, tako da sem temeljito pregledala vse postavke obrazca za obračun DDPO in vse obvezne priloge, ki sodijo zraven.
5. korak: **ugotavljanje načinov zmanjšanja davčne osnove DDPO.** Na podlagi pregleda računovodskih izkazov in obračuna DDPO ter na podlagi celotnega koncepta poslovanja podjetja sem razmislila o najbolj smiselnih načinih zmanjševanja davčne osnove, ki so v skladu z zakonodajo.
6. korak: **izračun zmanjšanja davčne osnove DDPO.** Na podlagi novih podatkov sem izdelala ponoven obračun DDPO.

7. korak: **primerjava izračunov.** Da sem dokončno ugotovila, ali je bila optimizacije davčne osnove učinkovita, sem primerjala izračuna davčne osnove DDPO pred izvedeno optimizacijo in po njej.

3.4 Analiza davčnih obveznosti izbranega podjetja za leto 2020

Ker je izbrano podjetje zavezanec za DDPO, mora na podlagi ZDDPO-2 narediti obračun DDPO. Obračun DDPO naredi na podlagi obrazca za obračun DDPO, v katerem ugotovi svoje davčne obveznosti.

Ker ima podjetje poslovno leto enako koledarskemu, to je od 1. 1. do 31. 12., mora oddati obračun FURS elektronsko po sistemu e-Davki najkasneje do 31. 3. 2021. V letu 2021 je zaradi epidemije COVID-19 prišlo do sprememb pri oddaji obračuna DDPO, in sicer zavezanci za davek lahko izjemoma oddajo obračun za leto 2020 najpozneje do 30. 4. 2021 (5. člen ZIPRS2122-A).

Zavezanci morajo FURS poleg obrazca za obračun DDPO predložiti tudi BS in IPI za leto obračuna. Druge priloge zavezanci prilagajo po potrebi. Ker je podjetje podatke iz računovodskih izkazov že predložilo AJPES, ni potrebno istih podatkov pošiljati tudi FURS. V tem primeru mora podjetje izpolniti izjavo v obrazcu DDPO, da je podatke iz računovodskih izkazov že predložilo.

Čeprav sta BS in IPI poleg obrazca za obračun DDPO obvezna priloga pri obračunu davka, morajo zavezanci za davek pri izpolnjevanju obrazca za obračun DDPO izhajati iz IPI. BS prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev podjetja v določenem obdobju (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 451), kar pa pri obračunu DDPO ni najbolj relevantno, saj BS ne vsebuje postavk, ki jih vključuje obrazec za obračun DDPO. IPI pa vsebuje postavke, ki jih vključuje obrazec za obračun DDPO. IPI je namenjen ugotavljanju poslovnega izida podjetja v določenem obdobju. Ta prikazuje prihodke in odhodke razvrščene po različnih kategorijah ter poslovni izid (Hieng, Koželj, Odar, Štrekelj & Zupančič, 2001, str. 98). Na podlagi IPI zavezanci za davek vnesejo podatke v obračun DDPO, te pa morajo prilagoditi v skladu z ZDDPO-2.

V nadaljevanju poglavja sledi analiza davčnih obveznosti izbranega podjetja za leto 2020. V sklopu analize davčnih obveznosti sta predstavljena IPI in obračun DDPO.

3.4.1 Izkaz poslovnega izida

Ker je obračun DDPO izdelan na podlagi podatkov, ki so vključeni v IPI, je smiselno naprej predstaviti IPI in z njim povezane podatke. V tabeli 5 je torej predstavljena skrajšana verzija IPI izbranega podjetja za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020. Daljša verzija IPI izbranega podjetja je prikazana v prilogi 2.

Tabela 5: Izkaz poslovnega izida (krajša verzija) izbranega podjetja za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020

Postavka	Znesek v EUR s centi
A. ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	985.737,97
I. Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	91.980,69
II. Čisti prihodki od prodaje na trgu EU	887.731,28
III. Čisti prihodki od prodaje na trgu izven EU	6.026,00
B. POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	0,00
C. ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	0,00
Č. USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE	0,00
D. SUBVENCIJE, DOTACIJE, REGRESI, KOMPENZACIJE IN DRUGI PRIHODKI, KI SO POVEZANI S POSLOVNIMI UČINKI	1.235,41
E. DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	0,00
F. KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA	986.973,38
G. POSLOVNI ODHODKI	924.003,36
I. Stroški blaga, materiala in storitev	842.436,87
II. Stroški dela	36.144,97
III. Odpisi vrednosti	43.153,38
IV. Drugi poslovni odhodki	2.267,14
H. DOBIČEK IZ POSLOVANJA	62.970,02
I. IZGUBA IZ POSLOVANJA	0,00
J. FINANČNI PRIHODKI	1.563,80
I. Finančni prihodki iz deležev	0,00
II. Finančni prihodki iz danih posojil	361,76
III. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	1.202,04
K. FINANČNI ODHODKI	57.452,29
I. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb	37.996,95
II. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	19.368,21
III. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	87,13
L. DRUGI PRIHODKI	1.759,61
I. Subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki	0,00
II. Ostali prihodki	1.759,61
M. DRUGI ODHODKI	578,93
N. CELOTNI DOBIČEK	8.262,21

se nadaljuje

Tabela 5: Izkaz poslovnega izida (krajša verzija) izbranega podjetja za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 (nad.)

Postavka	Znesek v EUR s centi
O. CELOTNA IZGUBA	0,00
P. DAVEK IZ DOBIČKA	2.998,80
R. ODLOŽENI DAVKI	0,00
S. ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	5.263,41
Š. ČISTA IZGUBA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	0,00

Vir: Izbrano podjetje (2020).

Čeprav obračun DDPO temelji na IPI, niso vsi podatki v obračunu DDPO enaki kot v IPI. Na področju prihodkov se obračun DDPO in IPI še najbolj skladata, vendar tudi tukaj lahko prihaja do neskladij. Na področju odhodkov pa prihaja do bistvenih razlik, saj so v IPI vključeni vsi odhodki poslovnega leta, medtem ko so v obračunu DDPO vključeni le tisti odhodki, ki so pomembni za opravljanje dejavnosti (Igličar, Hočevvar & Zaman Groff, 2013, str. 317-318). Zato tudi davčna osnova, ugotovljena v obračunu DDPO, ni praviloma nikoli enaka celotnemu dobičku ali izgubi v IPI. Velikokrat se zgodi, da podjetje ugotovi izgubo v poslovanju, ampak kljub temu ugotovi pozitivno davčno osnovo v obračunu DDPO in obračuna davek, ter obratno. Podjetje se mora zavedati, da mora ne glede na poslovni izid v IPI obračunati in plačati davek v velikosti, ki je ugotovljen v obračunu DDPO (Hieng, Koželj, Odar, Štrekelj & Zupančič, 2001, str. 104).

Ni samo obračun DDPO odvisen od IPI, ampak je tudi IPI odvisen od obračuna DDPO. Čisti dobiček obračunanega obdobja lahko podjetje izračuna šele takrat, ko naredi obračun DDPO. To pomeni, da dokler podjetje ne opravi obračuna DDPO, ne more zaključiti IPI.

3.4.2 Obračun DDPO

V nadaljevanju je prikazan obračun DDPO za izbrano podjetje za leto 2020 (tabela 6). V obračun DDPO sem vključila le ključne postavke obrazca in postavke, ki so za konkretni primer relevantne. Celoten obrazec je prikazan v prilogi 3.

Tabela 6: Obračun DDPO za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020

Zap. št.	Postavka	Znesek v EUR s centi
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	990.296,79
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje	0,00

se nadaljuje

Tabela 6: Obračun DDPO za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020
(nad.)

Zap. št.	Postavka	Znesek v EUR s centi
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje	0,00
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	990.296,79
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	982.034,58
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (6.7 + 6.18 + 6.23 + 6.24)	7.520,96
6.7	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki so po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ZDDPO-2 ne priznajo	7.117,98
6.18	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	1,66
6.23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom ZDDPO-2	43,42
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance	357,90
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje	0,00
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)	974.513,62
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	15.783,17
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)	0,00
11.	Sprememba davčne osnove zaradi prehoda na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih	0,00
12.	Povečanje davčne osnove	0,00
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0	15.783,17
14.	DAVČNA IZGUBA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če < 0	0,00
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13)	0,00
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	15.783,17
17.	DAVEK (zap. št. 16 × 19 %)	2.998,80
18.	Odbitek tujega davka	0,00
19.	Povečanje ali zmanjšanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	0,00
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 ± 19)	2.998,80
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	0,00

se nadaljuje

Tabela 6: Obračun DDPO za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020
(nad.)

Zap. št.	Postavka	Znesek v EUR s centi
22.	Vplačane akontacije	351,36
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22), če > 0	2.647,44
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22), če < 0	0,00
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	15.783,17
26.	Akontacija	2.998,80
27.	Mesečni obrok akontacije	249,90
28.	Trimesečni obrok akontacije	0,00

Vir: Izbrano podjetje (2020).

Podjetje je obračun DDPO pripravilo na podlagi ZDDPO-2 in z njimi povezanimi predpisi veljavnimi v letih 2020 ter 2021.

Za boljšo analizo davčnih obveznosti podjetja za leto 2020 sem posamezne postavke obračuna DDPO podrobneje opisala.

3.4.2.1 Prihodki ugotovljeni po računovodskih predpisih (zap. št. 1)

Podjetje je v IPI za leto 2020 izkazalo **990.296,79 EUR** prihodkov. Prihodki so ugotovljeni v skladu z zakonom o računovodstvu in slovenskimi računovodskimi standardi. Prihodki so sestavljeni iz:

- 1) čistih prihodkov od prodaje doseženih na domačem trgu, trgu EU in trgu izven EU: 985.737,97 EUR;
- 2) prihodkov iz naslova subvencij, dotacij, regresov, kompenzacij in drugih prihodkov, ki so povezani s poslovnimi učinki: 1.235,41 EUR;
- 3) finančnih prihodkov: 1.563,80 EUR;
- 4) drugih prihodkov – ostali prihodki: 1.759,61 EUR.

Prihodki iz naslova subvencij, dotacij, regresov, kompenzacij in drugi prihodki, ki so povezani s poslovnimi učinki, se nanašajo na prejeto državno podporo zaradi COVIDA-19. Podjetje je prejelo državno pomoč iz naslova oprostitve prispevkov iz pokojninskega in invalidskega zavarovanja v mesecu aprilu ter maju. Prejete državne pomoči na podlagi interventne zakonodaje – ZIUZEOP se prikažejo v IPI med prihodke. To pomeni, da omenjene pomoči negativno vplivajo na obračun DDPO, saj povečujejo davčno osnovo DDPO (Akademija Finance, 2021).

3.4.2.2 Davčno priznani prihodki (zap. št. 4)

Prihodki izkazani v IPI podjetja, so v celoti davčno priznani.

3.4.2.3 Odhodki ugotovljeni po računovodskih predpisih (zap. št. 5)

Podjetje je v IPI za leto 2020 izkazalo **982.034,58 EUR** odhodkov. Enako kot prihodki so tudi odhodki ugotovljeni v skladu z računovodskimi predpisi. Odhodki so sestavljeni iz:

- 1) poslovnih odhodkov (zajemajo stroške blaga, materiala in storitev, stroške dela, odpise vrednosti ter druge poslovne odhodke): 924.003,36 EUR;
- 2) finančnih odhodkov (sestavljene iz odhodkov iz finančnih in poslovnih obveznosti): 57.452,29 EUR;
- 3) drugih odhodkov: 578,93 EUR.

3.4.2.4 Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (zap. št. 6)

V tej postavki so zajeti odhodki, ki niso davčno priznani, kar pomeni, da jih podjetje ne more vključiti v obračun DDPO in tako z njimi zmanjšati davčne osnove.

Zmanjšanje davčno priznanih odhodkov zajemajo v obrazcu za obračun DDPO zaporedne številke od 6.1. do 6.43. Od tega ima izbrano podjetje izpolnjene samo štiri postavke oz. zaporedne številke.

Vsi davčno nepriznani odhodki podjetja, pod zaporedno številko 6, v letu 2020 znašajo **7.520,96 EUR**.

3.4.2.5 Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (zap. št. 6.7)

Izbrano podjetje je odpisalo terjatve do kupcev v višini **7.117,98 EUR**, a te terjatve niso davčno priznane, saj se ne nanašajo na postopek prisilne poravnave, stečajni postopek ali na neuspešen sodni postopek. Poleg tega pa niso bila opravljena vsa dejanja, ki so potrebna za poplačilo terjatev (21. člen ZDDPO-2-NBP18).

3.4.2.6 Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev (zap. št. 6.18)

Omenjeni odhodki se nanašajo na zamudne obresti zaradi nepravočasnega plačila davkov ali drugih dajatev državnim institucijam. Podjetje je v letu 2020 plačalo **1,66 EUR** zamudnih obresti.

3.4.2.7 *Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom ZDDPO-2 (zap. št. 6.23)*

Podjetje je izkazovalo odhodke, ki niso povezani z opravljanjem dejavnosti v višini **43,42 EUR**.

3.4.2.8 *Nepriznani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance (zap. št. 6.24)*

Reprezentančni stroški podjetja so v letu 2020 znašali 715,80 EUR. Ker 31. člen ZDDPO-2-NPB18 narekuje, da je za davčne namene priznanih le 50 % teh stroškov, je podjetje v obračun DDPO vključilo polovični znesek v višini **357,90 EUR**.

3.4.2.9 *Davčno priznani odhodki (zap. št. 8)*

Pod zaporedno številko 8 so davčno priznani odhodki. Gre za odhodke, ki jih lahko podjetje vključi v davčni obračun in si tako z njimi zmanjša davčno osnovo.

Davčno priznani odhodki podjetja znašajo **974.513,62 EUR**. Ti so ugotovljeni na podlagi naslednjega izračuna:

odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih	982.034,58 EUR
– popravek odhodkov na raven davčno priznanih (zmanjšanje)	7.520,96 EUR
= davčno priznani odhodki	974.513,62 EUR

3.4.2.10 *Davčna osnova (zap. št. 13)*

Ker ima podjetje pozitivno davčno osnovo, jo zapiše pod zaporedno številko 13, zaporedna številka 14 je namenjena davčni izgubi. Davčna osnova podjetja za leto 2020 znaša **15.783,17 EUR**. Izračun davčne osnove je prikazan že pod zaporedno številko 9 in 10.

3.4.2.11 *Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (zap. št. 15)*

Podjetje v letu 2020 pri obračunu DDPO ni upoštevalo nobenih zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav.

3.4.2.12 *Osnova za davek (zap. št. 16)*

Osnova za davek je razlika med davčno osnovo iz zaporedne številke 13 ter seštevka zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav iz zaporedne številke 15. Ker podjetje pri obračunu DDPO ni upoštevalo zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav, predstavlja znesek **15.783,17 EUR** tudi osnovo za izračun davka.

3.4.2.13 Davek (zap. št. 13)

Podjetje obračuna DDPO po stopnji 19 %, ki jo predpisuje 60. člen ZDDPO-2-NPB18. Podjetje izračuna znesek davka tako, da osnovo za davek pomnoži s stopnjo 19 %.

osnova za davek	15.783,17 EUR
× splošna stopnja davka	19 %
= davek	2.998,80 EUR

3.4.2.14 Davčna obveznost (zap. št. 20)

Pod zaporedno številko 20 se vpisuje davčna obveznost podjetja, ta je enaka znesku davka in znaša **2.998,80 EUR**.

3.4.2.15 Vplačane akontacije (zap. št. 22)

Davčno obveznost podjetje zmanjša še za vplačane akontacije, ki so zapisane pod to zaporedno številko. Vplačane akontacije izbranega podjetja za leto 2020 znašajo **351,36 EUR**.

Interventni zakon – ZIUZEOP je zavezancem za davek omogočil neplačilo akontacij DDPO za meseca april in maj 2020 zaradi omilitev posledic epidemije COVID-19 (Drobež Tomšič & Hieng, 2021e, str. 84). Ker je bilo podjetje na podlagi obračuna DDPO za leto 2019 trimesečni zavezanec za plačilo akontacij, se je ta možnost izključila.

3.4.2.16 Obveznost za doplačilo davka (zap. št. 23)

Pod zaporedno številko 23 je zajeta obveznost za doplačilo davka. Obveznost za doplačilo davka za leto 2020 znaša **2.647,44 EUR** in je izračunana na podlagi naslednjega izračuna:

davčna obveznost	2.998,80 EUR
– vplačane akontacije	351,36 EUR
= obveznost za doplačilo davka	2.647,44 EUR

To razliko mora podjetje plačati v 30 dneh od preložitve obračuna DDPO.

3.4.2.17 Osnova za določitev akontacije davka (zap. št. 25)

To je znesek iz zaporedne številke 16, to je osnova za davek, ki znaša **15.783,17 EUR**. Če ima podjetje davčno obdobje krajše od 12 mesecev, mora znesek osnove preračunati na letno raven. Ker je izbrano podjetje poslovalo celo koledarsko leto, to je od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020, predstavlja ta znesek letno osnovo.

3.4.2.18 Akontacija (zap. št. 26)

Pod zaporedno številko 26 podjetje vpiše letni znesek davčne obveznosti, ta v izbranem podjetju znaša **2.998,80 EUR**.

Akontacija davka v letu 2021 se plačuje mesečno ali trimesečno, odvisno od velikosti letne obveznosti. Če je letna obveznost večja od 400 EUR, morajo zavezanci za davek akontacije plačevati mesečno do 10. v mesecu za predhodni mesec. Če pa je letna obveznost manjša od 400 EUR, morajo zavezanci plačevati obveznost trimesečno, do 10. v mesecu po izteku trimesečja (Drobež Tomšič & Hieng, 2021e, str. 84).

3.4.2.19 Mesečni obrok akontacije (zap. št. 27)

Ker ima izbrano podjetje letno obveznost 2.998,80 EUR in je znesek večji od 400 EUR, bo podjetje plačevalo mesečne akontacije. Mesečni obrok akontacije podjetje izračuna na podlagi naslednjega izračuna:

akontacija (znesek iz zap. št 26)	2.998,80 EUR
/ 12 mesecev	12 mesecev
= mesečni obrok akontacije	249,90 EUR

Podjetje mora pri plačilu akontacij za leto 2021 vključiti tudi razlike, ki so nastale zaradi premalo plačanih akontacij. Ker je podjetje obračun oddalo 29. 3. 2021, mora pri prvi akontaciji po predložitvi obračuna DDPO, to je 10. 4. 2021, upoštevati razliko za premalo plačane akontacije za meseca januar in februar. Za mesec marec pa mora upoštevati akontacijo po novem izračunu. Ker je podjetje v letu 2020 plačevalo trimesečne akontacije in ni v letu 2021 plačalo nobene akontacije za leto 2021, mora 10. 4. 2021 doplačati razliko za prve tri mesece v znesku 749,70 EUR.

3.5 Optimiziranje davčne osnove izbranega podjetja za leto 2020

Optimiziranje davčne osnove izbranega podjetja sem se lotila na način tako, da sem se najprej dobro seznanila s poslovanjem podjetja in nato podrobno pregledala dva računovodska izkaza podjetja (BS in IPI) ter analizirala davčne obveznosti podjetja iz naslova DDPO.

3.5.1 Načini zmanjševanja davčne osnove izbranega podjetja za leto 2020

Na podlagi poslovanja podjetja in po pregledu računovodskih izkazov ter obračunu DDPO za leto 2020 sem ugotovila, da lahko izbrano podjetje zmanjša svojo davčno osnovo DDPO na dva načina, in sicer:

- s povečanjem odhodkov, ki znižujejo davčno osnovo;
- s koriščenjem davčnih olajšav.

3.5.1.1 Zmanjšanje davčne osnove s povečevanjem odhodkov

Prva možnost zmanjšanja davčne osnove s povečevanjem odhodkov je **odpis zaloge trgovskega blaga**.

Podjetje v BS izkazuje zalogo trgovskega blaga v višini 10.301,48 EUR. Pri dodatnem pregledu zalog trgovskega blaga je bilo ugotovljeno, da ima podjetje na zalogi določeno blago, ki ga ni več mogoče uporabiti za nadaljnjo prodajo, saj ne ustreza ustrezni klasifikacijski številki odpadka. Ocenjeni znesek neustreznega blaga na zalogi je 523,00 EUR. Neustrezno blago bi lahko podjetje odpisalo, saj je slabitev zalog po računovodskih standardih obvezna, ob enem pa tudi davčno ugodna. Zmanjšanje vrednosti zalog trgovskega blaga obremenjuje poslovne odhodke, ki so davčno priznani.

Iz naslova odpisa zalog trgovskega blaga bi podjetje zmanjšalo svojo davčno osnovo DDPO za **523,00 EUR**.

Druga možnost zmanjšanja davčne osnove s povečevanjem odhodkov je **odpis obveznosti do dobavitelja**.

Podjetje v BS izkazuje kratkoročne obveznosti do dobaviteljev v višini 72.202,65 EUR. Pri dodatnem pregledu je bilo ugotovljeno, da podjetje pri enem izmed dobaviteljev izkazuje obveznost, ki je zastarala in je neusklajena ter je dobavitelj ni terjal. Ta obveznost do dobavitelja znaša 220,60 EUR. Ker je obveznost že zastarala, bi jo lahko podjetje odpisalo v breme prevrednotevalnih poslovnih odhodkov pri obratnih sredstvih. Odpis obveznosti do dobavitelja predstavlja davčni odhodek, ki je v celoti priznan.

Ker je odpis obveznosti do dobavitelja v celoti priznan davčni odhodek, bi podjetje iz naslova tega zmanjšalo svojo davčno osnovo DDPO v višini **220,60 EUR**.

Tretja možnost zmanjšanja davčne osnove s povečevanjem odhodkov je **nabava stroja**.

V mesecu juliju 2020 je podjetje nabavilo stroj za ločevanje odpadkov v znesku 4.820,00 EUR. Glede na potrebe, ki jih je podjetje imelo in na podlagi zagotovljenih lastnih finančnih sredstev, bi podjetje lahko stroj nabavilo že v mesecu januarju. S tem bi lahko podjetje že od februarja dalje obračunavalo amortizacijo in si tako povečevalo stroške amortizacije. Ker strošek amortizacije predstavlja davčno priznani odhodek, bi lahko podjetje na tak način zmanjšalo davčno osnovo. Amortizacija sredstev se v podjetju izvaja na podlagi metode enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi zakonsko predpisanih stopenj. Zakonsko predpisana stopnja za stroj je 20 %.

Če bi podjetje nabavilo stroj v januarju 2020 in bi z obračunom amortizacije pričelo v mesecu februarju 2020, bi se strošek amortizacije povečal za 481,98 EUR. To je še za šest dodatnih mesecev.

Nabavna vrednost stroja: 4.820,00 EUR

Mesečna amortizacija: $4.820,00 \text{ EUR} \times 20 \% / 12 \text{ mesecev} = 80,33 \text{ EUR}$

Strošek amortizacije v primeru dejanskega stanja (5 mesecev): $80,33 \times 5 = 401,56 \text{ EUR}$

Strošek amortizacije v primeru optimalnega stanja (11 mesecev): $80,33 \times 11 = 883,63 \text{ EUR}$

Razlika med dejanskim in optimalnim stanjem: 482,07 EUR

Na podlagi izračuna lahko vidimo, da bi lahko izbrano podjetje iz naslova amortizacije nakupa novega stroja zmanjšalo davčno osnovo za **482,07 EUR**.

3.5.1.2 Zmanjšanje davčne osnove s koriščenjem davčnih olajšav

Izbrano podjetje bi lahko glede na svojo dejavnost, poslovanje in velikost, koristilo tri davčne olajšave.

Kot prvo davčno olajšavo, bi lahko podjetje koristilo **olajšavo za investiranje po 55.a členu ZDDPO-2**.

Podjetje je nabavilo stroj za ločevanje odpadkov; njegova nabavna vrednost je bila 4.820,00 EUR. Nabavljen stroj uvrščamo po računovodskih standardih med opremo. Podjetja, ki nabavijo opremo za opravljanje svoje dejavnosti, lahko na ta račun koristijo olajšavo za investiranje. V okviru te olajšave lahko podjetje zmanjša svojo davčno osnovo za 40 % zneska investiranega v opremo. Ker je podjetje koristilo olajšavo, ne sme opreme (stroja) odtujiti v roku treh let od koriščenja olajšave, to je pred letom 2023. Če podjetje odtuji opremo pred rokom, mora znesek koriščene olajšave vrniti na način, da v letu prodaje opreme za koriščen znesek poveča svojo davčno osnovo.

Nabavna vrednost stroja: 4.820,00 EUR

Znesek davčne olajšave: $4.820,00 \text{ EUR} \times 40 \% = 1.928,00 \text{ EUR}$

Na podlagi izračuna lahko vidimo, da bi lahko izbrano podjetje iz naslova davčne olajšave za investiranje zmanjšalo svojo davčno osnovo DDPO za **1.928,00 EUR**.

Kot drugo davčno olajšavo, bi lahko podjetje koristilo **olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje po 58. členu ZDDPO-2**.

Ker ima podjetje dva redno zaposlena delavca, bi lahko podjetje financiralo pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja pri izvajalcu pokojninskega načrta, ki ima sedež v RS ali drugi državi EU. Višina letne bruto plače za oba zaposlena znaša 26.954,99 EUR. Če bi se delodajalec odločil plačevati dodatno pokojninsko zavarovanje za vsakega zaposlenega 35,00 EUR mesečno (znesek, ki bi bil za delodajalca sprejemljiv – izbran po lastni presoji),

bi lahko koristil davčno olajšavo za plačano premijo kolektivnega zavarovanja v višini 840,00 EUR letno. Največji znesek, ki prinaša davčno olajšavo, je 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje posameznika, vendar ne več kot 2.819,09 EUR za leto 2020, oz. najvišja možna premija je 5,844 % od izplačane bruto plače. V konkretnem primeru bi znašal maksimalen znesek olajšave 1.575,25 EUR na letni ravni. Vendar zaradi finančnih razlogov se podjetje za največji možni znesek ne bi odločilo.

Znesek davčne olajšave: $2 \text{ zaposlena} \times 35,00 \text{ EUR} \times 12 \text{ mesecev} = 840,00 \text{ EUR letno}$

Na podlagi izračuna bi lahko izbrano podjetje iz naslova davčne olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje zmanjšalo svojo davčno osnovo DDPO za **840,00 EUR**.

Kot tretjo davčno olajšavo, bi lahko podjetje koristilo **olajšavo za donacije po 59. členu ZDDPO-2 in 62. a členu ZIUZEOP**.

Podjetje bi lahko dodatno zmanjšalo svojo davčno osnovo še na račun donacij, ki nudijo možnost davčne olajšave in s tem zmanjšanje davčne osnove DDPO. Ker je v letu 2020 prišlo do epidemije COVIDA-19, je država z intervencijskim zakonom – ZIUZEOP dala zavezancem za davek možnost, da namenijo del denarja za odpravo posledic epidemije in s tem možnost uveljavljati olajšavo za donirani znesek. Pogoj za koriščenje olajšave je, da je znesek nakazan na transakcijski račun RS oz. druge članice EU, ki je bil odprt za te namene.

Najvišji znesek, ki bi ga bilo podjetje pripravljeno donirati, je **500,00 EUR**. V višini tega zneska, bi podjetje koristilo olajšavo za donacijo.

3.5.2 Izračun zmanjšanja (optimalne) davčne osnove podjetja za leto 2020

Na podlagi podanih načinov zmanjšanja davčne osnove sem v nadaljevanju naloge izračunala optimalno davčno osnovo DDPO izbranega podjetja za leto 2020 (tabela 7).

Tabela 7: Obračun DDPO za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020, ob upoštevanju vseh podanih načinov zmanjšanja davčne osnove

Zap. št.	Postavka	Znesek v EUR s centi
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	990.296,79
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje	0,00
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje	0,00
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	990.296,79
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	983.260,25

se nadaljuje

Tabela 7: Obračun DDPO za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020, ob upoštevanju vseh podanih načinov zmanjšanja davčne osnove (nad.)

Zap. št.	Postavka	Znesek v EUR s centi
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (6.7 + 6.18 + 6.23 + 6.24)	7.520,96
6.7	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki so po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ZDDPO-2 ne priznajo	7.117,98
6.18	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	1,66
6.23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom ZDDPO-2	43,42
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance	357,90
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje	0,00
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)	975.739,29
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	14.557,50
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)	0,00
11.	Sprememba davčne osnove zaradi prehoda na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih	0,00
12.	Povečanje davčne osnove	0,00
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0	14.557,50
14.	DAVČNA IZGUBA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če < 0	0,00
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13) (15.8 + 15.12 + 15.14)	3.268,00
15.8	Olajšava za investicije po 55.a členu ZDDPO-2	1.928,00
15.12	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	840,00
15.14	Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami	500,00
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	11.289,50
17.	DAVEK (zap. št. 16 × 19 %)	2.145,01
18.	Odbitek tujega davka	0,00

se nadaljuje

Tabela 7: Obračun DDPO za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020, ob upoštevanju vseh podanih načinov zmanjšanja davčne osnove (nad.)

Zap. št.	Postavka	Znesek v EUR s centi
19.	Povečanje ali zmanjšanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	0,00
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 ± 19)	2.145,01
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	0,00
22.	Vplačane akontacije	351,36
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22), če > 0	1.793,65
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22), če < 0	0,00
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	11.289,50
26.	Akontacija	2.145,01
27.	Mesečni obrok akontacije	178,75
28.	Trimesečni obrok akontacije	0,00

Vir: lastno delo.

Za boljšo obrazložitev izračuna optimalne davčne osnove DDPO sem posamezne postavke obračuna DDPO podrobneje opisala.

3.5.2.1 Prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih (zap. št. 1)

Predlagani načini zmanjšanja davčne osnove niso vplivali na spremembo prihodkov, ugotovljenih po računovodskih predpisih. Ti ostajajo nespremenjeni in znašajo **990.296,79 EUR**.

3.5.2.2 Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje, povečanje (zap. št. 2 in 3)

Pri iskanju najboljših načinov zmanjšanja davčne osnove sem podrobno pregledala tudi davčno priznane prihodke, s katerimi bi lahko podjetje zmanjšalo svojo davčno osnovo, vendar jih zaradi narave svojega poslovanja podjetje nima.

3.5.2.3 Davčno priznani prihodki (zap. št. 4)

Vsi prihodki, ki jih je podjetje ugotovilo skladno z računovodskimi predpisi, so v celoti davčno priznani. Ti znašajo **990.296,79 EUR**.

3.5.2.4 Odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih (zap. št. 5)

Podjetje je v dejanskem obračunu DDPO za leto 2020 izkazalo 982.034,58 EUR odhodkov. Po opravljeni optimizaciji se je znesek odhodkov povečal in znaša 983.260,25 EUR. Novo strukturo odhodkov prikazuje naslednji izračun:

dejanski odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih	982.034,58 EUR
+ odpis zaloge trgovskega blaga	523,00 EUR
+ odpis obveznosti do dobaviteljev	220,60 EUR
+ amortizacija novega stroja	482,07 EUR
<hr/>	
= novi odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih	983.260,25 EUR

3.5.2.5 Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (zap. št. 6)

Davčno nepriznani odhodki podjetja v letu 2020 ostajajo nespremenjeni in znašajo **7.520,96 EUR**.

3.5.2.6 Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (zap. št. 6.7)

Odhodki iz prevrednotenih terjatev ostajajo nespremenjeni in znašajo **7.117,98 EUR**.

3.5.2.7 Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev (zap.št. 6.18)

Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev, ostajajo nespremenjeni in znašajo **1,66 EUR**.

3.5.2.8 Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom ZDDPO-2 (zap. št. 6.23)

Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom ZDDPO-2, ostajajo nespremenjeni in znašajo **43,42 EUR**.

3.5.2.9 Nepriznani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance (zap. št. 6.24)

Nepriznani odhodki stroškov reprezentance ostajajo nespremenjeni in znašajo **357,90 EUR**.

3.5.2.10 Davčno priznani odhodki (zap. št. 8)

Davčno priznani odhodki so se po izvedeni optimizaciji spremenili. Nov znesek davčno priznanih odhodkov je **975.739,29 EUR**. Ti so ugotovljeni na podlagi naslednjega izračuna:

odhodki ugotovljeni po računovodskih predpisih	983.260,25 EUR EUR
– popravek odhodkov na raven davčno priznanih (zmanjšanje)	7.520,96 EUR
= davčno priznani odhodki	975.739,29 EUR

3.5.2.11 Razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki (zap. št. 9)

Razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki se je po optimizaciji spremenila. Nova vrednost znaša **14.557,50 EUR**. Ta je izračunana na podlagi naslednjega izračuna:

davčno priznani prihodki	990.296,79 EUR
– davčno priznani odhodki	975.739,29 EUR
= razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki	14.557,50 EUR

3.5.2.12 Davčna osnova (zap. št. 13)

Davčna osnova po izvedeni optimizaciji ostaja pozitivna, zato jo še vedno zapišemo pod zaporedno številko 13. Nova davčna osnova znaša **14.557,50 EUR**.

3.5.2.13 Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (zap. št. 15)

Pod zaporedno številko 15 se zapisuje dovoljeno zmanjšanje davčne osnove in davčnih olajšav. Seštevek teh zmanjšanj in davčnih olajšav po novem za leto 2020 ne sme preseči 63 % davčne osnove iz zaporedne številke 13 (14.557,50 EUR). Pri davčni optimizaciji izbranega podjetja se je davčna osnova zmanjševala le z davčnimi olajšavami. Skupni znesek vseh treh uveljavljenih davčnih olajšav znaša **3.268,00 EUR**.

Ker je v letu 2020 prišlo do sprememb pri zniževanju davčne osnove, podjetje ne more več znižati svoje davčne osnove za 100 %. Maksimalen znesek, ki bi ga lahko podjetje upoštevalo pri znižanju davčne osnove, je v konkretnem primeru 9.171,23 EUR. Ta znesek smo dobili tako, da smo davčno osnovo (14.557,50 EUR) pomnožili s 63 %.

3.5.2.14 Olajšava za investicije po 55.a členu ZDDPO-2-NPB18 (zap. št. 15.8)

Pod zaporedno številko 15.8 se vpiše znesek davčne olajšave iz naslova investicij po 55.a členu ZDDPO-2-NPB18, in sicer 40 % investiranega zneska v opremo ter neopredmetena sredstva. V našem izbranem podjetju smo koristili omenjeno davčno olajšavo za nakup novega stroja v višini **1.928,00 EUR**.

Če podjetje koristi olajšavo za investicije, mora FURS predložiti tudi prilogo, ki vsebuje podatke o koriščenju te olajšave. V prilogi 4 so prikazani podatki izbranega podjetja v zvezi z olajšavo za investiranje po 55.a členu ZDDPO-2-NPB18.

3.5.2.15 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (zap. št. 15.12)

Pod zaporedno številko 15.12 se vpiše znesek davčne olajšave iz naslova plačanih premij PDPZ skladno z 58. členom ZDDPO-2-NBP18. V našem primeru je podjetje koristilo davčno olajšavo v znesku **840,00 EUR**.

3.5.2.16 Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom, ustanovljeni za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami (zap. št. 15.14)

Olajšave za donacije se vpisujejo pod dvema zaporednima številka, in sicer pod zaporedno številko 15.13 in 15.14. Ker naj bi se naše podjetje odločilo za doniranje odprave posledic epidemije COVID-19, se znesek olajšave vpiše pod zaporedno številko 15.14. Znesek korišćene olajšave v našem primeru znaša **500,00 EUR**.

Če podjetje koristi olajšave iz naslova donacij, mora FURS predložiti podatke o korišćenju te olajšave. V prilogi 5 so prikazani podatki izbranega podjetja v zvezi z olajšavo za donacije.

3.5.2.17 Osnova za davek (zap. št. 16)

Osnova za davek je razlika med davčno osnovo iz zaporedne številke 13 in seštevkom zmanjšanj davčne osnove ter davčnih olajšav iz zaporedne številke 15. Ker je pri optimizaciji podjetje upoštevalo davčne olajšave, se je osnova za davek zmanjšala. Nova osnova za davek znaša **11.289,50 EUR**. Ta je izračunana na podlagi naslednjega izračuna:

davčna osnova	14.557,50 EUR
– davčne olajšave (vsota zap. št. 15.8, 15.12, 15.14)	3.268,00 EUR
<hr/>	<hr/>
= osnova za davek	11.289,50 EUR

3.5.2.18 Davek (zap. št. 17)

Znesek davka po opravljeni davčni optimizaciji znaša **2.145,01 EUR**.

3.5.2.19 Davčna obveznost (zap. št. 20)

Nova davčna obveznost po davčni optimizaciji znaša **2.145,01 EUR**.

3.5.2.20 Vplaćane akontacije (zap. št. 22)

Vplaćane akontacije podjetja za leto 2020 po davčni optimizaciji ostajajo nespremenjene in znašajo **351,36 EUR**.

3.5.2.21 Obveznost za doplačilo davka (zap. št. 23)

Obveznost za doplačilo davka za leto 2020 po opravljeni optimizaciji znaša **1.793,65 EUR**. Ta je izračunana kot razlika med davčno obveznostjo (2.145,01 EUR) in vplačano akontacijo (351,36 EUR).

3.5.2.22 Osnova za določitev akontacije davka (zap. št. 25)

Osnova za določitev akontacije davka je enaka znesku pod zaporedno številko 16, ta znaša **11.289,50 EUR**.

3.5.2.23 Akontacija (zap. št. 26)

Pod zaporedno številko 26 je vpisan nov znesek letne davčne obveznosti, izračunane po optimizaciji. Nov znesek znaša **2.145,01 EUR**. Ker je letna obveznost še vedno večja od 400 EUR, bi moralo podjetje še vedno plačevati mesečne akontacije.

3.5.2.24 Mesečni obrok akontacije (zap. št. 27)

Mesečni obrok akontacije po opravljeni optimizaciji znaša **178,75 EUR**.

3.6 Primerjava izračunov davčne osnove DDPO pred izvedeno optimizacijo in po njej

Da sem izvedela, ali je bila optimizacija davčne osnove učinkovito izpeljana, sem morala obračun DDPO pred izvedeno optimizacijo primerjati z novim obračunom DDPO, izvedenem po optimizaciji.

V tabeli 8 je prikazana primerjava izračunov davčne osnove izbranega podjetja za leto 2020 pred izvedeno optimizacijo (dejansko stanje) in po njej (optimizirano stanje).

Tabela 8: Primerjava izračunov davčne osnove pred izvedeno optimizacijo in po njej za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020

Zap. št.	Postavka	Zneski v EUR pred izvedeno optimizacijo	Zneski v EUR po izvedeni optimizaciji
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	990.296,79	990.296,79
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje	0,00	0,00

se nadaljuje

Tabela 8: Primerjava izračunov davčne osnove pred izvedeno optimizacijo in po njej za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 (nad.)

Zap. št.	Postavka	Zneski v EUR pred izvedeno optimizacijo	Zneski v EUR po izvedeni optimizaciji
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje	0,00	0,00
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	990.296,79	990.296,79
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	982.034,58	983.260,25
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje	7.520,96	7.520,96
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje	0,00	0,00
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	974.513,62	975.739,29
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (P > O)	15.783,17	14.557,50
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (O > P)	0,00	0,00
11.	Sprememba davčne osnove zaradi prehoda na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih	0,00	0,00
12.	Povečanje davčne osnove	0,00	0,00
13.	DAVČNA OSNOVA, če > 0	15.783,17	14.557,50
14.	DAVČNA IZGUBA, če < 0	0,00	0,00
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	0,00	3.268,00
16.	OSNOVA ZA DAVEK	15.783,17	11.289,50
17.	DAVEK	2.998,80	2.145,01
18.	Odbitek tujega davka	0,00	0,00
19.	Povečanje ali zmanjšanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	0,00	0,00
20.	DAVČNA OBVEZNOST	2.998,80	2.145,01
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	0,00	0,00
22.	Vplačane akontacije	351,36	351,36
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA, če > 0	2.647,44	1.793,65

se nadaljuje

Tabela 8: Primerjava izračunov davčne osnove pred izvedeno optimizacijo in po njej za izbrano podjetje za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 (nad.)

Zap. št.	Postavka	Zneski v EUR <u>pred</u> izvedeno optimizacijo	Zneski v EUR <u>po</u> izvedeni optimizaciji
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE, če < 0	0,00	0,00
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	15.783,17	11.289,50
26.	Akontacija	2.998,80	2.145,01
27.	Mesečni obrok akontacije	249,80	178,75
28.	Trimesečni obrok akontacije	0,00	0,00

Vir: lastno delo.

Opomba: V tabeli so z rumeno barvo obarvane tiste postavke, ki so se po izvedeni optimizaciji davčne osnove spremenile. Z zeleno barvo pa so obarvane tiste postavke, ki se po izvedeni optimizaciji niso spremenile.

Kot je razvidno iz tabele 8, se prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih, pred izvedeno optimizacijo in po njej niso spremenili. Enako velja tudi za davčno priznane prihodke. Vsi prihodki podjetja so v celoti davčno priznani. Podjetje nima prihodkov, s katerimi bi lahko dodatno povečalo ali zmanjšalo davčno priznane prihodke.

Razliko je mogoče opaziti pri odhodkih, in sicer ne samo pri odhodkih, ugotovljenih po računovodskih predpisih, ampak tudi pri davčno priznanih. Ti so se po izvedeni optimizaciji povečali za 1.225,67 EUR. Podjetje lahko vpliva na znižanje davčne osnove DDPO s povečevanjem odhodkov, vendar mora pri tem paziti, da so ti davčno priznani, saj v nasprotnem primeru optimizacija ni učinkovita. S tem ko podjetje povečuje odhodke, ki niso davčno priznani, znižuje le poslovni izid, ki pa ne prinese nižje davčne osnove DDPO. V izbranem podjetju je povečanje odhodkov iz naslova odpisa zalog trgovskega blaga, odpisa obveznosti do dobavitelja in amortizacije stroja uspešno zmanjšalo davčno osnovo. Dodatno zmanjšanje davčne osnove iz naslova delno priznanih davčnih odhodkov ni bilo mogoče. Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov ostaja nespremenjen.

S tem ko sem podjetju povečala davčno priznane odhodke, se je spremenila tudi razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki ter posledično tudi davčna osnova.

ZDDPO-2 dovoljuje, da lahko zavezanci za davek še dodatno zmanjšajo davčno osnovo s koriščenjem davčnih olajšav in s pokrivanjem davčnih izgub iz preteklih let. Ker podjetje nima davčnih izgub iz preteklih let, zmanjšanje davčne osnove iz tega naslova ni bilo mogoče. Davčno osnovo je bilo mogoče zmanjšati le s koriščenjem olajšav iz naslova

investiranja, PDPZ in donacij. S pomočjo olajšav se je davčna osnova zmanjšala še za dodatnih 3.268,00 EUR.

Iz izračuna lahko vidimo, da se je osnova za davek po optimizaciji zmanjšala skupno za 4.493,67 EUR.

Z nižjo davčno osnovo je podjetje doseglo nižje plačilo davka. Po opravljeni optimizaciji davčne osnove bo torej izbrano podjetje plačalo manj obračunanega davka za leto 2020. **Znesek davka se bo zmanjšal za 853,79 EUR.** Ker je znesek davčne obveznosti nižji, se bo tudi znesek mesečne akontacije plačila davka zmanjšal, in sicer za 71,15 EUR na mesec.

Na osnovi primerjalnega izračuna bo podjetje pri plačilu davčnih obveznosti iz naslova DDPO za leto 2020 v **letu 2021 prihranilo 1.707,59 EUR**, kar ni zanemarljiv znesek za tako majhno podjetje.

Izbrano podjetje je s povečanjem odhodkov in s koriščenjem olajšav doseglo znižanje davčne osnove DDPO ter s tem davčne obveznosti. Iz tega lahko sklepamo, da lahko s pravilno in premišljeno poslovno strategijo dosežemo čim optimalnejše davčno breme.

Ker je obračun DDPO za leto 2020 podlaga za plačevanje akontacij v letu 2021, mora podjetje že v tekočem letu razmisliti o ustrezni davčni politiki, da ga ob sestavljanju zaključnih obračunov za leto 2021 ne bo presenetilo preveliko doplačilo davka iz naslova DDPO.

SKLEP

V **prvem delu** magistrske naloge sem s pomočjo sekundarnih podatkov, predvsem iz domače literature, predstavila osnovno poznavanje s področja davkov v Sloveniji. V sklopu davkov v Sloveniji sem predstavila davčni sistem v Sloveniji (katere so zaželenosti lastnosti davčnega sistema, katere davčne prepise se uporablja v Sloveniji, kateri davčni organ je pristojen za pobiranje davkov in kako poteka pobiranje davkov v Sloveniji), najpogostejše delitve davkov, strukturo davkov v Sloveniji in etični vidik zmanjševanja davčnih obveznosti. V sklopu tega poglavja sem prišla do dveh večjih ugotovitev. Prva ugotovitev je, da največji delež davkov v Sloveniji predstavljajo prispevki za socialno varnost, davki na blago in storitve ter davki na dohodek in dobiček. Druga ugotovitev pa je, da se število nezakonitih načinov izogibanja davčnih obveznosti v zadnjih letih v Sloveniji povečuje.

V **drugem delu** naloge sem prav tako s pomočjo sekundarnih podatkov iz domače literature in davčne zakonodaje RS predstavila DDPO in davčno optimizacijo na splošno. V sklopu DDPO sem opisala temeljne pojme, ki so pomembni za zavezance za davek; ti so po ZDDPO-2 odgovorni obračunavati in plačevati davek. V sklopu davčne optimizacije sem pojasnila pojem davčne optimizacije, njene cilje in katere pogoje potrebujemo za njeno izvedbo. Ker se magistrska naloga nanaša na optimizacijo davčne osnove DDPO, sem v

poglavju opisala tudi načine, s katerimi lahko podjetja na zakonit način zmanjšujejo svojo davčno osnovo DDPO.

V tretjem, **praktičnem delu**, sem na primeru izbranega podjetja izvedela optimizacijo davčne osnove DDPO. Na podlagi poslovanja podjetja in dejanskemu stanju davčnih obveznosti v letu 2020 sem podjetju poskušala predlagati čim več načinov prilagoditve poslovanja, s katerimi bi lahko uveljavljala davčne olajšave in druge ugodnosti, ki bi ga pripeljale do zmanjšanja davčne osnove DDPO. Na podlagi podanih načinov sem izračunala tudi novo optimalno davčno osnovo DDPO in jo primerjala s prejšnjo pred izvedeno optimizacijo. S tem sem izpolnila tudi **temeljni cilj** magistrske naloge.

Izbranemu podjetju sem predlagala naslednje možnosti prilagoditve poslovanja, s katerimi bi lahko koristilo davčne olajšave in povečalo odhodke, ki pripomorejo k znižanju davčne osnove: odpis zaloge trgovskega blaga, ki ni več uporabno za nadaljnjo prodajo; odpis zastaranih obveznosti do dobavitelja; nakup novega stroja za ločevanje odpadkov; plačilo PDPZ za zaposlene in doniranje denarnih sredstev za namene odprave posledic epidemije COVID-19.

Iz vseh podanih možnosti bi podjetju najbolj zmanjšalo davčno osnovo nakup stroja, s katerim bi lahko koristilo olajšavo za investiranje, hkrati pa bi si lahko s pravilno časovno razporeditvijo amortizacije povečalo odhodke.

Na podlagi vseh podanih možnosti sem izračunala novo davčno osnovo DDPO, ki bi bila za podjetje najoptimalnejša. Optimalna davčna osnova DDPO bi znašala 11.289,50 EUR, kar je za 28,5 % oz. 4.493,67 EUR manj v primerjavi z davčno osnovo pred izvedeno optimizacijo. Z nižjo davčno osnovo bi podjetje doseglo tudi manjše plačilo davčnih obveznosti, in sicer znesek davčne obveznosti bi po izvedeni optimizaciji znašal 2.145,01 EUR, kar je za 28,5 % oz. 853,79 EUR manj v primerjavi pred izvedeno optimizacijo.

Na podlagi izvedenega izračuna lahko potrdim, da je bila **optimizacija davčne osnove DDPO za izbrano podjetje učinkovita**.

Kot vidimo pri izbranem podjetju, lahko že nekaj premišljenih poslovnih odločitev vodi do koriščenja davčnih olajšav in drugih davčnih ugodnosti, ki vodijo do zmanjšanja davčne osnove DDPO in s tem manjšemu plačilo davčnih obveznosti. To nam lahko da vedeti, da je za vsako podjetje smiselno, da že ob začetku poslovnega leta razmisli o poslovni strategiji, s katero bo doseglo nižje plačilo davčnih obveznosti. Z nižjim plačilom davčnih obveznosti lahko podjetje izboljša finančno likvidnost in s tem nameni več denarnih sredstev investiranju, razvoju, izobraževanju kadrov, uporabi zelenih tehnologij ter varovanju in zaščiti zaposlenih.

V magistrski nalogi sem obravnavala optimiziranje davčne osnove DDPO. V prihodnje pa bi izbranemu podjetju svetovala, da razmisli tudi o optimiziranju davčnih obveznosti iz naslova drugih davkov.

LITERATURA IN VIRI

1. Ajdovec, J. (2020, avgust). Davčna optimizacija – kako si davčni zavezanec lahko zniža davčno osnovo? *Bilten Unikum*, 2020(8), 3–6.
2. Akademija Finance. (2021, 31. marec). *Veste, kako prejeta pomoč vpliva na davčni obračun?* Pridobljeno 10. maja 2021 iz <https://akademija-finance.si/veste-kako-prejeta-pomoc-vpliva-na-davcni-obracun/>
3. Andrejašič, I. (2007). *Zakon o davku o dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) s komentarjem in stvarnim kazalom Ingrid Andrejašič*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
4. Bohorič, M. & Oštir, D. (2006). *Davki v podjetju*. Ljubljana: Inštitut za javne finance.
5. Cestnik, I. (2006). *Posebnosti nadziranja davka od dohodkov pravnih oseb* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Černe, M., Ferjan, U., Grah Whatmough, A., Guzina, B., Jeraj, D., Kamenščak, I., Kranjec, I., Podlipnik, J., Škof, B., Urbanija, T. & Wostner, K. (2012). *Davki za managerje*. Ljubljana: GV Založba.
7. Čokelc, S. & Križman, A. (2014). Davčna miselnost in davčna morala v Sloveniji. *Naše gospodarstvo / Our Economy*, 60(1/2), 47–61.
8. Drobež Tomšič, M. (2017a, februar). Olajšave za zaposlovanje in donacije. *IKS*, 17(2), 90–97.
9. Drobež Tomšič, M. (2017b, december). Davčne olajšave in novosti pri njihovi obravnavi. *IKS*, 17(2), 86–101.
10. Drobež Tomšič, M. & Hieng, R. (2021a, februar). Davčni obračun pravnih oseb za leto 2020. *IKS*, 21(2), 37–40.
11. Drobež Tomšič, M. & Hieng, R. (2021b, februar). Prihodki v obračunu DDPO za leto 2020. *IKS*, 21(2), 40–49.
12. Drobež Tomšič, M. & Hieng, R. (2021c, februar). Zmanjšanje odhodkov v obračunu DDPO za leto 2020. *IKS*, 21(2), 50–62.
13. Drobež Tomšič, M. & Hieng, R. (2021d, februar). Povečanje in zmanjšanje davčne osnove za DDPO. *IKS*, 21(2), 71–81.
14. Drobež Tomšič, M. & Hieng, R. (2021e, februar). Osnova za davek in obveznost v obračunu DDPO za leto 2020. *IKS*, 21(2), 82–85.
15. E-računovodstvo. (2009, 26. junij). *Razlika med davčnim načrtovanjem, davčno utajo in davčnim prevaljevanjem*. Pridobljeno 2. marca 2021 iz <https://www.eracunovodstvo.org/blog/racunovodstvo/razlika-med-davcnim-nacrtovanjem-davcno-utajo-in-davcnim-prevaljevanjem/>
16. E-računovodstvo. (2019, 22. januar). *Davčna prevalitev*. Pridobljeno 2. marca 2021 iz <https://www.eracunovodstvo.org/blog/racunovodstvo/davcna-prevalitev/>
17. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2016, februar). *Letno poročilo Finančne uprave Republike Slovenije 2015*. Pridobljeno 1. marca 2021 iz <https://www.gov.si/>

- assets/organi-v-sestavi/FURS/Strateski-dokumenti/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-
leto-2015.pdf
18. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2017, marec). *Letno poročilo finančne uprave Republike Slovenije 2016*. Pridobljeno 1. marca 2021 iz <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/FURS/Strateski-dokumenti/b4b5784275/Letno-porocilo-Financne-uprave-RS-za-leto-2016.pdf>
 19. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2018, februar). *Letno poročilo Finančne uprave Republike Slovenije 2017*. Pridobljeno 1. marca 2021 iz <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/FURS/Strateski-dokumenti/e5bd7ff9b6/Letno-porocilo-Financne-uprave-RS-za-leto-2017.pdf>
 20. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2019a, februar). *Letno poročilo Finančne uprave Republike Slovenije 2018*. Pridobljeno 1. marca 2021 iz <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/FURS/Strateski-dokumenti/bd64218a9b/Letno-porocilo-Financne-uprave-RS-za-leto-2018.pdf>
 21. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2019b, julij). *Obračunavanje in plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb, Podrobnejši opis* (2. izd.). Pridobljeno 10. marca 2021 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_ddpo/#c4617
 22. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2020a, februar). *Letno poročilo Finančne uprave Republike Slovenije 2019*. Pridobljeno 17. februarja 2021 iz <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/FURS/Strateski-dokumenti/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2019.pdf>
 23. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2020b, december). *Olajšava za investiranje, Podrobnejši opis* (3. izd.). Pridobljeno 15. marca 2021 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_ddpo/#c4617
 24. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2021a). *Davek od dohodka pravnih oseb (DDPO) – zakonodaja*. Pridobljeno 4. marca 2021 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_ddpo/#c227
 25. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2021b). *e-Davki*. Pridobljeno 18. februarja 2021 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/poslovanje_z_nami/e_davki/#content
 26. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2021c, februar). *Letno poročilo Finančne uprave Republike Slovenije 2020*. Pridobljeno 31. marca 2021 iz <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/FURS/Strateski-dokumenti/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2020.pdf>
 27. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2021d, februar). *Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb, Podrobnejši opis* (8. izd.). Pridobljeno 3. marca 2021 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_ddpo/#c4617

28. Guzina, B. (2020, december). *Priprava obračuna DDPO/DDD za leto 2020 – za poznavalce* (gradivo za seminar). Brezovica pri Ljubljani: Inštitut za računovodstvo.
29. Hieng, R. (2014, februar). Regionalne davčne olajšave. *IKS*, 14(2).
30. Hieng, R., Koželj, S., Odar, M., Štrekelj, V. & Zupančič, V. (2001, 27. december). Izkaz uspeha. *IKS*, 02(1/2), 136–234.
31. Igličar, A., Hočevar, M. & Zaman Groff, M. (2013). *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
32. Jeraj, D., Klobučarič, N., Kunstek, N., Šešok, K. & Šešok, M. (2007). *Davčna zakonodaja z inovativnimi davčnimi nasveti I*. Ljubljana: Nebra.
33. Jerman, S. & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dhodkov pravnih oseb ZDDPO-2 s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
34. Jezernik, A. (2006). *Davčne utaje in davčna morala* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
35. Klun, M. & Jovanović, T. (2020). *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
36. Kovač, M. (2008). *Davki od A do Ž: celovit pregled obdavčitve v Republiki Sloveniji in njihova obrazložitev z veljavno zakonodajo* [CD-plošča]. Ljubljana: Primath.
37. Kranjec, M. (2003). *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
38. Milost, F. & Milunovič, V. (2001). *Obdavčitev podjetij*. Koper: Visoka šola za management.
39. Ministrstvo za finance. (2021). *Konsolidirana bilanca javnega financiranja 1992–2021*. Pridobljeno 25. februarja 2021 iz <https://www.gov.si teme/fiskalna-in-javnofinancna-politika/>
40. Ministrstvo za notranje zadeve – Policija. (2020a, april). *Letno poročilo o delu policije 2019*. Pridobljeno 5. marca 2021 iz https://www.policija.si/images/stories/Statistika/LetnaPorocila/PDF/LetnoPorocilo2019_popr.pdf
41. Ministrstvo za notranje zadeve – Policija. (2020b, 7. julij). *Ljubljanski kriminalisti preiskali utaje davkov, ki so državo oškodovala za več kot 38 milijonov evrov*. Pridobljeno 5. marca 2021 iz <https://www.policija.si/medijsko-sredisce/sporocila-za-javnost/sporocila-za-javnost-pu-ljubljana/104889-ljubljanski-kriminalisti-preiskali-utaje-davkov-ki-so-drzavo-oskodovala-za-vec-kot-38-milijonov-evrov>
42. Ministrstvo za notranje zadeve – Policija. (2021, april). *Letno poročilo o delu policije 2020*. Pridobljeno 19. maja 2021 iz <https://www.policija.si/images/stories/Statistika/LetnaPorocila/PDF/LetnoPorocilo2020.pdf>
43. Nova Ljubljanska banka. (2018, december). *Davčna optimizacija bilance*. Pridobljeno 3. aprila 2021 iz <https://www.nlb.si/davcna-optimizacija-bilance>
44. OECD – Organization for Economic Co-operation and Development. (2020). *The OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide: Revenue Statistics 1965–2019*. Pridobljeno 24. februarja 2021 iz <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>
45. Pernek, F., Kostanjevec, B. & Čampa, M. (2009). *Davčno pravo in javne finance*. Novo mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje.

46. Perše, T. (2018, 5. november). *Finančna uprava Republike Slovenije* (učno gradivo). Ljubljana: Finančna uprava Republike Slovenije.
47. Petkovič, D. (2009). *Obdavčitev podjetij*. Ljubljana: Visoka šola za računovodstvo.
48. Pušnik, D. (2010). *Davki*. Ljubljana: Zavod IRC.
49. Stanovnik, T. (2012). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
50. Škof, B., Marian, W., Tičar, B., Jerman, S., Kobal, A. & Ferčič, A. (2007). *Davčno pravo*. Maribor: Pravna fakulteta, Davčno-finančni raziskovalni inštitut.
51. Špes, D. (2002). *Optimiranje davčnih obveznosti*. Miklavž na Dravskem polju: Bilans Trade.
52. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec-Novak, M., Koželj, S. & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo, splošni del*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

PRILOGE

Priloga 1: Bilanca stanja izbranega podjetja za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020

Konto	Postavka	Oznaka za AOP	Znesek v EUR s centi
1	2	3	4
00, 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 30, 31, 32, 60, 61, 63, 65, 66, 67	SREDSTVA (002 + 032 + 053)	001	878.713,58
00, 01, 02, 03, 04, 05, 06, del 07, del 08, 09, del 13	A. DOLGOROČNA SREDSTVA (003+010+018+019+027+03)	002	549.119,65
del 00, del 08, del 13	I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev (004 + 009)	003	75.993,90
del 00, del 08, del 13	1. Neopredmetena sredstva (005 do 008)	004	0,00
del 00	a) Dolgoročne premoženjske pravice	005	0,00
del 00	b) Dobro ime	006	0,00
del 00	c) Dolgoročno odloženi stroški razvijanja	007	0,00
del 00, del 08, del 13	č) Druga neopredmetena sredstva	008	0,00
del 00	2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitev	009	75.993,90
del 00, 02, 03, 04, 05, del 08, del 13	II. Opredmetena osnovna sredstva (011 do 017)	010	442.168,06
del 00, del 02, del 03	1. Zemljišča	011	9.984,00
del 00, del 02, del 03	2. Zgradbe	012	404.662,50
del 04, del 05	3. Proizvajalne naprave in stroji	013	27.426,77
del 04, del 05	4. Druge naprave in oprema, drobni inventar in druga opredmetena osnovna sredstva	014	94,79
del 04, del 05	5. Biološka sredstva	015	0,00
del 02, del 04	6. Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	016	0,00
del 08, del 13	7. Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev	017	0,00
01	III. Naložbene nepremičnine	018	0,00

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Postavka	Oznaka za AOP	Znesek v EUR s centi
06, del 07	IV. Dolgoročne finančne naložbe (020 + 024)	019	0,00
06	1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil (021 do 023)	020	0,00
del 06	a) Delnice in deleži v družbah v skupini	021	0,00
del 06	b) Druge delnice in deleži	022	0,00
del 06	c) Druge dolgoročne finančne naložbe	023	0,00
del 07	2. Dolgoročna posojila (025 + 026)	024	0,00
del 07	a) Dolgoročna posojila družbam v skupini	025	0,00
del 07	b) Druga dolgoročna posojila	026	0,00
del 08	V. Dolgoročne poslovne terjatve (028 do 030)	027	30.957,69
del 08	1. Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini	028	16.478,64
del 08	2. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev	029	0,00
del 08	3. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih	030	14.479,05
09	VI. Odložene terjatve za davek	031	0,00
del 07, del 08, 10, 11, 12, del 13, 14, 15, 16, 17, 18, 30, 31, 32, 60, 61, 63, 65, 66, 67	B. KRATKOROČNA SREDSTVA (033 + 034 + 040 + 048 + 052)	032	291.596,98
67	I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	033	0,00
del 13, 30, 31, 32, 60, 61, 63, 65, 66	II. Zaloge (035 do 039)	034	23.907,66
30, 31, 32	1. Material	035	0,00
60	2. Nedokončana proizvodnja	036	0,00
61, 63	3. Proizvodi	037	0,00
65, 66	4. Trgovsko blago	038	10.301,48
del 13	5. Predujmi za zaloge	039	13.606,18
del 07, 17, 18	III. Kratkoročne finančne naložbe (041 + 045)	040	114.773,66

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Postavka	Oznaka za AOP	Znesek v EUR s centi
17	1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil (042 do 044)	041	0,00
del 17	a) Delnice in deleži v družbah v skupini	042	0,00
del 17	b) Druge delnice in deleži	043	0,00
del 17	c) Druge kratkoročne finančne naložbe	044	0,00
del 07, 18	2. Kratkoročna posojila (046 + 047)	045	114.773,66
del 07, del 18	a) Kratkoročna posojila družbam v skupini	046	114.773,66
del 07, del 18	b) Druga kratkoročna posojila	047	0,00
del 08, 12, del 13, 14, 15, 16	IV. Kratkoročne poslovne terjatve (049 do 051)	048	67.961,64
del 08, del 12, del 13, del 15	1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini	049	0,00
del 08, del 12, del 13, del 15	2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	050	47.722,99
del 08, del 13, 14, del 15, 16	3. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	051	20.238,65
10, 11	V. Denarna sredstva	052	84.954,02
19	C. KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	053	37.996,95
del 99	Zunajbilančna sredstva	054	0,00
21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (056 + 072 + 075 + 085 + 095)	055	878.713,58
90, 91, 92, 93, 94, 95	A. KAPITAL (057 + 060 + 061 + 067 + 301 + 068 – 069 + 070 – 071)	056	572.046,47
90	I. Vpoklicani kapital (058 – 059)	057	17.500,00
del 90	1. Osnovni kapital	058	17.500,00
del 90	2. Nepoklicani kapital (kot odbitna postavka)	059	0,00
91	II. Kapitalske rezerve	060	542.691,89
92	III. Rezerve iz dobička (062 + 063 – 064 + 065 + 066)	061	1.250,23

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Postavka	Oznaka za AOP	Znesek v EUR s centi
del 92	1. Zakonske rezerve	062	1.250,23
del 92	2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže	063	56.000,00
del 92	3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)	064	56.000,00
del 92	4. Statutarne rezerve	065	0,00
del 92	5. Druge rezerve iz dobička	066	0,00
94	IV. Revalorizacijske rezerve	067	0,00
95	V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti	301	0,00
del 93	VI. Preneseni čisti dobiček	068	5.604,11
del 93	VII. Prenesena čista izguba	069	0,00
del 93	VIII. Čisti dobiček poslovnega leta	070	5.000,24
del 93	IX. Čista izguba poslovnega leta	071	0,00
96	B. REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (073 + 074)	072	0,00
del 96	1. Rezervacije	073	0,00
del 96	2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitev	074	0,00
del 97, del 98	C. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (076 + 080 + 084)	075	169.196,41
del 97	I. Dolgoročne finančne obveznosti (077 do 079)	076	166.996,41
del 97	1. Dolgoročne finančne obveznosti do družb v skupini	077	0,00
del 97	2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank	078	166.996,41
del 97	3. Druge dolgoročne finančne obveznosti	079	0,00
del 98	II. Dolgoročne poslovne obveznosti (081 do 083)	080	2.200,00

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Postavka	Oznaka za AOP	Znesek v EUR s centi
del 98	1. Dolgoročne poslovne obveznosti do družb v skupini	081	0,00
del 98	2. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	082	0,00
del 98	3. Druge dolgoročne poslovne obveznosti	083	2.200,00
del 98	III. Odložene obveznosti za davek	084	0,00
21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, del 97, del 98	Č. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (086 + 087 + 091)	085	137.470,70
21	I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	086	0,00
27, del 97	II. Kratkoročne finančne obveznosti (088 do 090)	087	49.431,28
del 27, del 97	1. Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini	088	0,00
del 27, del 97	2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank	089	49.431,28
del 27, del 97	3. Druge kratkoročne finančne obveznosti	090	0,00
22, 23, 24, 25, 26, 28, del 98	III. Kratkoročne poslovne obveznosti (092 do 094)	091	88.039,42
del 22, del 23, del 28, del 98	1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini	092	1.098,00
del 22, del 23, del 28, del 98	2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	093	72.202,65
del 23, 24, 25, 26, del 28, del 98	3. Druge kratkoročne poslovne obveznosti	094	14.738,77
29	D. KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	095	0,00
del 99	Zunajbilančne obveznosti	096	0,00

Priloga 2: Izkaz poslovnega izida izbranega podjetja za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020

Konto	Postavka	Oznaka za AOP	Znesek v EUR s centi
1	2	3	4
del 76	A. ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE (111 + 115 + 118)	110	985.737,97
del 76	I. Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu (112 do 114)	111	91.980,69
del 76	Čisti prihodki od prodaje		
del 76	1. proizvodov in storitev razen najemnin	112	21.682,41
del 76	2. Čisti prihodki od najemnin	113	59.125,00
del 76	3. Čisti prihodki od prodaje blaga in materiala	114	11.173,28
del 76	II. Čisti prihodki od prodaje na trgu EU (116 + 117)	115	887.731,28
del 76	1. Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev	116	25.248,20
del 76	2. Čisti prihodki od prodaje blaga in materiala	117	862.483,08
del 76	III. Čisti prihodki od prodaje na trgu izven EU (119+120)	118	6.026,00
del 76	1. Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev	119	6.026,00
del 76	2. Čisti prihodki od prodaje blaga in materiala	120	0,00
60, del 61, 63	B. POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	121	0,00
60, del 61, 63	C. ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	122	0,00
79	Č. USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE	123	0,00
del 76	D. SUBVENCije, DOTACIJE, REGRESI, KOMPENZACIJE IN DRUGI PRIHODKI, KI SO POVEZANI S POSLOVNIMI UČINKI	124	1.235,41
del 76	E. DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	125	0,00

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Postavka	Oznaka za AOP	Znesek v EUR s centi
60, 61, 63, 76, 79	F. KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA (110 + 121 – 122 + 123 + 124 + 125)	126	986.973,38
40, 41, 43, 44, 47, 48, del 70, 72	G. POSLOVNI ODHODKI (128 + 139 + 144 + 148)	127	924.003,36
40, 41, del 70	I. Stroški blaga, materiala in storitev (129 + 130 + 134)	128	842.436,87
del 70	1. Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	129	468.087,54
40	2. Stroški porabljenega materiala (131 do 133)	130	31.270,20
del 40	a) stroški materiala	131	14.892,60
del 40	b) stroški energije	132	8.408,32
del 40	c) drugi stroški materiala	133	7.696,28
41	3. Stroški storitev (135 do 138)	134	343.079,13
del 41	a) transportne storitve	135	167.334,38
del 41	b) najemnine	136	6.000,00
del 41	c) povračila stroškov zaposlenim v zvezi z delom	137	700,00
del 41	č) drugi stroški storitev	138	169.044,75
47	II. Stroški dela (140 do 143)	139	36.144,97
del 47	1. Stroški plač	140	24.116,92
del 47	2. Stroški pokojninskih zavarovanj	141	2.407,69
del 47	3. Stroški drugih socialnih zavarovanj	142	1.415,47
del 47	4. Drugi stroški dela	143	8.204,89
43, 72	III. Odpisi vrednosti (145 do 147)	144	43.153,38
43	1. Amortizacija	145	31.791,67
del 72	2. Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	146	0,00
del 72	3. Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	147	11.361,67
44, 48	IV. Drugi poslovni odhodki (149 + 150)	148	2.267,14

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Postavka	Oznaka za AOP	Znesek v EUR s centi
44	1. Rezervacije	149	0,00
48	2. Drugi stroški	150	2.268,14
60, 61, 63, 76, 79, 40, 41, 43, 44, 47, 48, del 70, 72	H. DOBIČEK IZ POSLOVANJA (126 – 127)	151	62.970,02
60, 61, 63, 76, 79, 40, 41, 43, 44, 47, 48, del 70, 72	I. IZGUBA IZ POSLOVANJA (127 – 126)	152	0,00
77	J. FINANČNI PRIHODKI (155 + 160 + 163)	153	1.563,80
del 77	Finančni prihodki od obresti (upoštevano že v II. in III.)	154	361,76
del 77	I. Finančni prihodki iz deležev (156 do 159)	155	0,00
del 77	1. Finančni prihodki iz deležev v družbah v skupini	156	0,00
del 77	2. Finančni prihodki iz deležev v pridruženih družbah	157	0,00
del 77	3. Finančni prihodki iz deležev v drugih družbah	158	0,00
del 77	4. Finančni prihodki iz drugih naložb	159	0,00
del 77	II. Finančni prihodki iz danih posojil (161 + 162)	160	361,76
del 77	1. Finančni prihodki iz posojil, danih družbam v skupini	161	361,76
del 77	2. Finančni prihodki iz posojil, danih drugim	162	0,00
del 77	III. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev (164 + 165)	163	1.202,04
del 77	1. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini	164	0,00
del 77	2. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih	165	1.202,04
74	K. FINANČNI ODHODKI (168 + 169 + 174)	166	57.452,29
del 74	Finančni odhodki za obresti (upoštevano že v II. in III.)	167	10.397
del 74	I. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb	168	37.996,95

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Postavka	Oznaka za AOP	Znesek v EUR s centi
del 74	II. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti (170 do 173)	169	19.368,21
del 74	1. Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini	170	0,00
del 74	2. Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank	171	10.397,62
del 74	3. Finančni odhodki iz izdanih obveznic	172	0,00
del 74	4. Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti	173	8.970,59
del 74	III. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti (175 do 177)	174	87,13
del 74	1. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini	175	0,00
del 74	2. Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti	176	58,47
del 74	3. Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti	177	1,66
78	L. DRUGI PRIHODKI (179 + 180)	178	1.759,61
del 78	I. Subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki	179	0,00
del 78	II. Ostali prihodki	180	1.759,61
75	M. DRUGI ODHODKI	181	578,93
80	N. CELOTNI DOBIČEK (151–152+153–166+178–181)	182	8.262,21
80	O. CELOTNA IZGUBA (152–151–153+166–178+181)	183	0,00
del 81	P. DAVEK IZ DOBIČKA	184	2.998,80
del 81	R. ODLOŽENI DAVKI	185	0,00
del 81	S. ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA (182 – 184 – 185)	186	5.263,41
89	Š. ČISTA IZGUBA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA (183 + 184 + 185) oz. (184 – 182 + 185)	187	0,00
	*POVPREČNO ŠTEVILO ZAPOSLENIH NA PODLAGI DELOVNIH UR V OBRAČUNSKEM OBDOBJU (na dve decimalki)	188	1,75
	ŠTEVILO MESECEV POSLOVANJA	189	12

Priloga 3: Obračun davka od dohodka pravnih oseb za izbrano podjetje za obdobje od 01.01.2020 do 31.12.2020 pred izvedeno optimizacijo (dejansko stanje) in po izvedeni optimizaciji (optimizirano stanje)

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega:	990.296,79	990.296,79
1.1	Dohodki, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem		
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje (vsota 2.1 do 2.14)		
2.1	Izvem prihodkov od nepridobitne dejavnosti		
2.2	Izvem prihodkov iz odprave ali porabe že obdavčenih ali delno obdavčenih rezervacij		
2.3	Izvem prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij		
2.4	Izvem prihodkov iz odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala		
2.5	Izvem dividend in dohodkov, podobnih dividendam		
2.6	Izvem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev razen dobičkov, ki se izvzamejo v skladu šestim in sedmim odstavkom 25. člena ZZDPO-2		
2.7	Izvem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev na podlagi naložb tveganega kapitala v družbi tveganega kapitala, v skladu s šestim odstavkom 25.člena ZDDPO-2		
2.8	Izvem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev oz. delnic v bankah, v skladu s sedmim odstavkom 25.člena ZDDPO-2		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
2.9	Izvezem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja		
2.10	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXX	XXXXXX
2.11	Izvezem prihodkov, ki so v tekočem davčnem obdobju oz. so bili v preteklih davčnih obdobjih že vključeni v davčno osnovo, zaradi odprave dvojene obdavčitve		
2.12	Izvezem prihodkov zaradi predhodno nepriznanih odhodkov		
2.13	Izvezem dobičkov v primeru uveljavljenja upravičenj pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah		
2.14	Zmanjšanje prihodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oziroma vrednostnih papirjev za neupoštevane izgube pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu ZDoh-2		
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov - povečanje (vsota 3.1. do 3.6)		
3.1	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2		
3.2	Povečanje prihodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena ZDDPO-2		
3.3	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami iz 16. člena ZDDPO-2		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
3.4	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam rezidentom iz 17. člena ZDDPO-2		
3.5	Povečanje prihodkov nerezidenta za prihodke, ki se prepišejo poslovni enoti		
3.6	Povečanje prihodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oziroma vrednostnih papirjev za neobdavčene dobičke pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu ZDoh-2		
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	990.296,79	990.296,79
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	982.034,58	983.260,25
5.N	NORMIRANI ODHODKI v višini 80 % davčno priznanih prihodkov		
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.43)	7.520,96	7.520,96
6.1	Izvem odhodkov od nepridobitne dejavnosti		
6.2	Zmanjšanje odhodkov zaradi transference cen med posameznimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2		
6.3	Zmanjšanje dohodkov zaradi cen med posameznimi osebami rezidenti iz 17. člena ZDDPO-2		
6.4	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb iz 16. člena ZDDPO-2		
6.5	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb rezidentov iz 17. člena ZDDPO-2		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
6.6	Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 % oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane		
6.7	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki so po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ZDDPO-2 ne priznajo	7.117,98	7.117,98
6.8	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja finančnih naložb, ki se po 22. členu ZDDPO-2 ne priznajo		
6.9	Zmanjšanje odhodkov pri banki za odhodke prevrednotenja posojil, vrednotenih po metodi odplačane vrednosti, za znesek nad višino, ki jo določa zakon, ki ureja bančništvo		
6.10	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja dobrega imena, nad zneskom, ki presega 20 % začetne izkazane vrednosti		
6.11	Izvem dohodkov, ki zadevajo izvzete prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja		
6.12	Nepriznani odhodki za dohodke, podobne dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička		
6.13	Nepriznani odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let		
6.14	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (6.14.1 do 6.14.2)		
6.14.01	Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
6.14.02	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb		
6.15	Nepriзнani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev		
6.16	Nepriзнani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ		
6.17	Nepriзнani odhodki za davke		
6.18	Nepriзнani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	1,66	1,66
6.19	Nepriзнani odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, določenih v 8. b točki prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2		
6.20	Nepriзнani odhodki za donacije		
6.21	Nepriзнani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi		
6.22	Nepriзнani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino		
6.23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom ZDDPO-2	43,42	43,42
6.24	Nepriзнani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance	357,90	357,90
6.25	Nepriзнani odhodki v višini 50 % stroškov nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora		
6.26	Nepriзнani odhodki za obresti od presežka posojil		
6.27	Nepriзнani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
6.28	Nepriзнani odhodki za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana		
6.29	Zmanjšanje odhodkov v primeru prodaje ali drugačne odtujitve sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo za znesek razlike med amortizacijo, obračunano za davčne namene, in amortizacijo, obračunano za poslovne namene		
6.30	Nepriзнani odhodki za rezervacije, ki jih oblikuje banka glede na posebna tveganja, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja bančništvo		
6.31	Nepriзнani odhodki za posebne rezervacije, ki jih oblikuje borznoposredniška družba glede na posebna tveganja, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja trg vrednostnih papirjev		
6.32	Nepriзнani odhodki za zavarovalno-tehnične rezervacije pri zavarovalnicah, ki presegajo višino ali zgornjo mejo, določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo		
6.33	Nepriзнani odhodki za plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plač za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela poslovodnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili in odgovornostmi, ki presegajo znesek, obračunan v skladu z zakonom oz. pogodbo o zaposlitvi		
6.34	Nepriзнani odhodki za nagrade vajencem, ki presegajo višino, določene z zakonom		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
6.35	Zmanjšanje odhodkov za izgube iz odsvojitve lastniških deležev, razen za izgube, ki se izvzamejo v skladu s šestim in sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2		
6.36	Zmanjšanje odhodkov za izgube iz odsvojitve lastniških deležev na podlagi naložb tveganega kapitala v družbi tveganega kapitala, v skladu s šestim odstavkom 25. člena ZDDPO-2		
6.37	Zmanjšanje odhodkov za izgube iz odsvojitve lastniških deležev oziroma delnic v bankah, v skladu s sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2		
6.38	Zmanjšanje odhodkov za izgube v primeru uveljavljanja upravičenj pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah		
6.39	Zmanjšanje odhodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oziroma vrednostnih papirjev za neobdavčene dobičke pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51.členu ZDoh-2		
6.40	Zmanjšanje odhodkov za razliko v amortizaciji pri prevzemni družbi glede na določbo VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri novi pravni osebi oziroma prevzemni pravni osebi glede na določbo 2. točke četrtega odstavka 51.člena ZDoh-2		
6.41	Zmanjšanje odhodkov za odhodke, ki so že zniževali davčno osnovo v tekočem ali preteklih davčnih obdobjih		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
6.42	Nepriznani odhodki v skladu s petim odstavkom 31. člena ZUDDob		
6.43	Nepriznani odhodki iz naslova udeležbe delavcev pri dobičku v skladu z ZUDDob		
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov-povečanje (vsota 7.1 do 7.12)		
7.1	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij, ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot odhodek		
7.2	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob odpisu celote, ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oz. poravnane		
7.3	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja finančnih naložb, ki niso bili davčno priznani		
7.4	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja in odpise drugih sredstev, ki se priznajo ob prodaji oz. odtujitvi		
7.5	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja dobrega imena za preseženi znesek, ki kot odhodek ni bil priznan		
7.6	Povečanje odhodkov za razliko pri amortizaciji do zneska, obračunanega po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj		
7.7	Povečanje odhodkov za odpis do celotne nabave vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev ob prenosu v uporabo		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
7.8	Povečanje odhodkov v primeru prodaje ali drugačne odtujitve sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo za znesek razlike med amortizacijo, obračunano za poslovne namene, in amortizacijo, obračunano za davčne namene		
7.9	Povečanje odhodkov nerezidenta za odhodke, ki se pripišejo poslovni enoti		
7.10	Povečanje odhodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oziroma vrednostnih papirjev za neupoštevane izgube pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu ZDoh-2		
7.11	Povečanje odhodkov za razliko v amortizaciji pri prevzemni družbi glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri novi pravni osebi oziroma prevzemni pravni osebi glede na določbe 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2		
7.12	Povečanje odhodkov v skladu s šestim odstavkom 31. člena ZUDDob		
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7) oziroma 5.N	974.513,62	975.739,29
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	15.783,17	14.557,50
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
11.	Sprememba davčne osnove zaradi prehoda na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih (11.1 – 11.2 + 11.3 – 11.4 + 11.5 – 11.6)		
11.N	Sprememba davčne osnove zaradi prehoda na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih za zavezanca, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov (zap. št. 11 x (1 – 0,8))		
11.1	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu		
11.2	Zmanjšanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu		
11.3	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak		
11.4	Zmanjšanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, vključno z rezervacijami za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
11.5	Povečanje davčne osnove za znesek presežka iz prevrednotenja zaradi prevrednotenja gospodarskih kategorij, ki ga zavezanec prenese v preneseni poslovni izid, vključno s presežki iz prevrednotenja sredstev, ki se amortizirajo ter za delež zneska odprave rezervacij, pripoznanj v drugem vseobsegajočem donosu, ki je zmanjševal davčno osnovo ob oblikovanju		
11.6	Zmanjšanje davčne osnove za že obdavčene dolgoročne rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine pri prehodu na nov način računovodenja ter za 50 % zneska oblikovanih rezervacij pripoznanih v drugem vseobsegajočem donosu, oziroma za delež zneska porabljenih rezervacij, pripoznanih v drugem vseobsegajočem donosu, ki ob oblikovanju ni zmanjševal davčne osnove		
12.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1 do 12.8)		
12.1	Znesek izkoriščanja davčne olajšave za investiranje zaradi prodaje ali odtujitve sredstva pred predpisanim rokom		
12.2	Znesek izkoriščene davčne olajšave za investiranje zaradi odsvojitve ali prenosa sredstev iz Pomurske regije oz. iz problemskega območja z visoko brezposelnostjo pred predpisanim rokom		
12.3	Izvem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 % izvzetih dohodkov		
12.4	Izvem odhodkov, ki zadevajo izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev, v višini 5 % izvzetih dohodkov		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
12.5	Povečanje davčne osnove za izvzeti del dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev v primeru likvidacije oz. prenehanja zavezanca v obdobju 10 let po ustanovitvi		
12.6	Povečanje davčne osnove za že uveljavljene davčne izgube zaradi bistvene spremembe dejavnosti v dveh letih po spremembi lastništva		
12.7	Povečanje davčne osnove za skrite rezerve prenosne družbe pri združitvah in delitvah, v skladu z 38. členom ZDDPO-2		
12.8	Povečanje davčne osnove za predhodno davčno priznane odhodke iz oslabitve terjatev, zaradi neizpolnitve pogojev za odpis		
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0 oziroma (9 + 11.N + 12)	15.783,17	14.557,50
14.	DAVČNA IZGUBA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če < 0		
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1 do 15.20, vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13)		3.268,00
15.1	Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 08. 4. 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine		
15.2	xx	xxxxxx	xxxxxx
15.3	Pokrivanje izgube		
15.4	xx	xxxxxx	xxxxxx
15.5	xx	xxxxxx	xxxxxx

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
15.6	Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 55. člena ZDDPO-2		
15.7	Zmanjšanje davčne osnove za koriščenje regijske olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj po 55. členu ZDDPO-2		
15.8	Olajšava za investicije po 55.a členu ZDDPO-2		1.928,00
15.9	Olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem		
15.10	Olajšava za zaposlovanje invalidov		
15.11	Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju		
15.12	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje		840,00
15.13	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke. religiozne in splošno koristne namene		
15.14	Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami		500,00
15.15	Izplačila političnim strankam		
15.16	Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva in neopredmetena sredstva		
15.17	Davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni		
15.18	Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55.b členu ZDDPO-2		

se nadaljuje

nadaljevanje

Znesek v EUR s centi

Zap. št.	Postavka	Pred izvedeno optimizacijo	Po izvedeni optimizaciji
15.19	Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015 oz. drugem odstavku 28.člena ZSRR-2		
15.20	Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015 oz. petem odstavku 28.člena ZSRR-2		
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	15.783,17	11.289,50
17.	DAVEK (zap. št. 16 x 19 %)	2998,80	2.145,01
18.	Odbitek tujega davka		
19.	Povečanje ali zmanjšanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka		
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 ± 19)	2.998,80	2.145,01
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka		
22.	Vplačane akontacije	351,36	351,36
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (2 – 21 – 22), če > 0	2.647,44	1.793,65
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22), če < 0		
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	15.783,17	11.289,50
26.	Akontacija	2.998,80	2.145,01
27.	Mesečni obrok akontacije	249,90	178,75
28.	Trimesečni obrok akontacije		

Priloga 4: Podatki izbranega podjetja v zvezi z olajšavo za investiranje po 55.a členu ZDDPO-2 za obdobje od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020

Znesek v EUR s centi

Znesek investicij v tisto opremo in neopredmetena sredstva, za katera se lahko uveljavlja davčna olajšava v davčnem obdobju	
---	--

Zneski v EUR s centi

Davčno obdobje	40 % investiranega zneska tekočega obdobja	Neizkoriščeni del davčnih olajšav iz preteklega obdobja	Zmanjšanje neizkoriščenega dela davčnih olajšav iz preteklega obdobja zaradi prodaje ali odtujitve pred potekom treh oz. pred dokončnim amortiziranjem, če je to krajše od treh let	Sprememba neizkoriščenega dela davčnih olajšav iz preteklega obdobja zaradi spremembe po odločbi	Prenos davčnih olajšav zaradi prenosa premoženja, združitve ali delitve	Povečanje davčnih olajšav zaradi vložitve sredstev zavezanca, ki preneha opravljati dejavnost, v pravno osebo	Skupaj neizkoriščeni del davčne olajšave	Koriščenje davčne olajšave v davčnem obdobju n	Neizkoriščen del davčne olajšave
1	2	3	4	5	6	7	8 = 2 + 3 - 4 + 5 + 6 + 7	9	10 = 8 - 9
n - 6									
n - 5									
n - 4									
n - 3									
n - 2									
n - 1									
1.1.2020 - 31.12. 2020	1.928,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.928,00	1.928,00	0,00

Priloga 5: Podatki izbranega podjetja v zvezi z olajšavo za donacije (59. člen ZDDPO-2 in 62.a člen ZIUZEOP) za obdobje od 1. 1 2020 do 31. 12. 2020

Preglednica A – višina možnih olajšav za donacije

Zneski v EUR s centi

Olajšava za donacije	Zneski izplačil za donacije v davčnem obdobju	Kontrolni podatek	Uveljavljanje olajšav
1	2	3	4
A. Izplačila za namene iz prvega odstavka 59. člena ZDDPO-2, razen izplačil za namene iz drugega odstavka tega člena		0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca	Znesek koriščenja olajšave (zap. št. 15.13 obračuna DDPO)
Skupaj			
B. Izplačila po prvem in drugem odstavku 59. člena ZDDPO-2 za namene iz drugega odstavka tega člena			
Skupaj			
C. Izplačila po 62.a členu ZIUZEOP			
Skupaj	500,00		

Preglednica B – koriščenje olajšave za donacije po prvem in drugem odstavku 59. člena ZDDPO-2 za namene iz drugega odstavka tega člena ter koriščenje olajšave za donacije po 62.a členu ZIUZEOP

Zneski v EUR s centi

Davčno obdobje		Znesek možne olajšave za donacije v davčnem obdobju n	Sprememba višine olajšave zaradi odločbe v postopku nadzora	Prenos olajšave zaradi prenosa premoženja, združitve ali delitve	Skupaj možna olajšava	Koriščenje davčne olajšave v davčnem obdobju, za katero se sestavlja obračun (n)	Neizkoriščeni del davčne olajšave
1		2	3	4	5 = 2 + 3 + 4	6	7 = 5 - 6
n - 4							
n - 3							
n - 2							
n - 1							
n	1. 1. 2020 – 31. 12. 2020	500,00		0,00	500,00	500,00	0,00
Skupaj		500,00		0,00	500,00	500,00	0,00