

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRIMERJALNA ANALIZA UGOTAVLJANJA DAVČNE OSNOVE
DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO V SLOVENIJI IN
NEMČIJI**

Ljubljana, junij 2016

SLAVICA PLAVŠIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Slavica Plavšič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Primerjalna analiza ugotavljanja davčne osnove družbe z omejeno odgovornostjo v Sloveniji in Nemčiji pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem doc. dr. Marjan Odar.

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 plagiatorstvo – 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 plagiatorstvo 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;
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 prek 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 27. junija 2016

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI	4
1.1 Pomen davka od dohodkov pravnih oseb	5
1.2 Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi javnofinančnih prihodkov.....	6
1.3 Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi vseh davkov	7
1.4 Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP	8
2 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V EVROPSKI UNIJI	8
2.1 Harmonizacija davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb v EU	9
2.2 Stopnje davka od dohodkov pravnih oseb	10
2.3 Davek od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP držav članic Evropske unije	12
3 MEDNARODNE POGODBE O IZOGIBANJU DVOJNEMU OBDAVČENJU	13
3.1 Splošno o mednarodni dvojni obdavčitvi	13
3.2 Obdavčitev dohodkov rezidentov in nerezidentov	14
3.3 Obdavčitev dohodkov rezidentov in nerezidentov z virom izven Slovenije	14
3.4 Obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji – davčni odtegljaj	15
3.5 Mednarodne konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčenju	17
3.5.1 Metode za odpravo dvojnega obdavčenja.....	17
3.5.2 Uveljavljanje ugodnosti po konvenciji, sklenjeni med državami pogodbenicami	18
4 PRIMERJAVA OBDAVČITVE PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN NEMČIJI S POUDARKOM NA DRUŽBI Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO.....	19
4.1 Primerjava opredelitve zakonske podlage za obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb	19
4.2 Primerjava opredelitve davčnih zavezancev in obseg davčne obveznosti.....	21
4.3 Primerjava določanje davčne osnove.....	23
4.3.1 Primerjava opredelitve davčne osnove	23
4.3.2 Primerjava opredelitve izvzetih dohodkov iz davčne osnove.....	27
4.3.3 Odbitki – primerjava odhodkov in njihov vpliv na davčno osnovo	29
4.3.4 Primerjava obravnave kapitalskih dobičkov in njihov vpliv na davčno osnovo	40
4.3.5 Davčne olajšave v Sloveniji.....	42
4.3.6 Davčne olajšave v Nemčiji	46
4.3.7 Davek na tonažo.....	46
4.3.8 Primerjava koriščenja izgube v Sloveniji in Nemčiji	47
4.3.9 Primerjava kapitalskih izgub v Sloveniji in Nemčiji	47
4.4 Primerjava opredelitve davčne stopnje	48
4.5 Primerjava opredelitve davčnega obdobja in plačevanja davka	49
4.6 Davčna napoved v Sloveniji in Nemčiji	50

4.7 Primerjava davčnega odtegljaja za Slovenijo in Nemčijo	50
4.8 Ukrepi zoper izogibanju plačila davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji in Nemčiji.....	51
5 EFEKTIVNI OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB PO SLOVENSKI ZAKONODAJI IN PRILAGODITEV OBRAČUNA DRUŽBE XXX PO NEMŠKI ZAKONODAJI	54
5.1 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v družbi XXX po slovenskih predpisih.....	56
5.2 Prilagoditev odhodkov v družbi XXX po nemški zakonodaji zaradi simulacije davčnega obračuna po nemških predpisih.....	57
6 PRIMERJAVA DOLOČANJA DAVČNE OSNOVE IN EFEKTIVNE OBDAVČITVE Z DAVKOM OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB MED SLOVENIJO IN NEMČIJO NA PRIMERU DRUŽBE XXX.....	61
6.1 Primerjava določanja davčne osnove na primeru družbe XXX po slovenskih in nemških davčnih predpisih.....	61
6.2 Primerjava učinkovite obdavčitve davčne osnove v družbi XXX po slovenskih in nemških predpisih	63
SKLEP.....	64
LITERATURA IN VIRI.....	67

KAZALO TABEL

Tabela 1: Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi javnofinančnih prihodkov ...	7
Tabela 2: Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi vseh davkov.....	7
Tabela 3: Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP	8
Tabela 4: Stopnje davka od dohodkov pravnih oseb v državah članicah EU.....	11
Tabela 5: Davek od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP v nekaterih državah EU in Norveški.....	12
Tabela 6: Strnjen obračun davka od dohodkov pravnih oseb po ZDDPO-2	24
Tabela 7: Strnjen obračun davka od dohodkov pravnih oseb po nemškem obrazcu za obračun davka od dohodkov pravnih oseb	25
Tabela 8: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v družbi XXX po slovenskih predpisih	56
Tabela 9: Razlike pri bilančnih postavkah v primerjavi obračuna stroškov med Slovenijo in Nemčijo	58
Tabela 10: Obračun amortizacije po amortizacijskih skupinah po slovenskih in nemških predpisih	60
Tabela 11: Prikaz odhodkov po slovenskih predpisih in prilagoditev odhodkov po nemških predpisih	61
Tabela 12: Določanje davčne osnove po slovenskih in nemških davčnih predpisih.....	62
Tabela 13: Učinkovna obdavčitev davčne osnove po slovenskih in nemških predpisih.....	64

UVOD

Davki so sredstvo, preko katerega država polni državno blagajno zaradi pokrivanja javnih potreb in tistih potreb, ki ustrezajo potrebam in interesom države. Potrebe in interesi držav so se skozi zgodovinska obdobja spreminjali.

V srednjem veku, kot navaja Lovčević (v Pernek, 2001, str. 107), so davki zavzemali pomembno mesto v financiranju države. Hitreje so se razvili v državah, kjer se je državna oblast izkopala iz fevdalno separatističnih odnosov, kot je bil primer v Franciji in Veliki Britaniji. Države so uvedle uspešnejše in racionalnejše vrste davkov na premoženje, na dohodke in zaradi vojaških potreb sistem davkov na porabo. Zaradi vojaških potreb se je v času Napoleonovih vojn konec 18. stoletja prvič pojavil davek na dohodek »Income Tax«, ki je še danes najpomembnejši davek v Veliki Britaniji.

Davki so kot zgodovinska kategorija odraz družbenopolitične in ekonomske ureditve družbe. Zgodovina davkov je sočasno zgodovina borbe za večjo politično demokracijo in za pravičnejše ekonomske odnose v politični skupnosti. Davki postanejo z utrditvijo države splošna, zakonita in prisilna dajatev (Pernek, 2001, str. 106).

Današnji davčni sistem je bolj demokratičen v primerjavi s preteklimi obdobji, ker lahko danes posameznik izbira, kje bo živel in plačeval davke in davki ne pomenijo splošne obveznosti kot nekoč, temveč gre za obveznost, ki je posledica ustvarjenega dohodka. Če dohodka ni in če nekdo ne želi delati za dohodek, mu ni potrebno plačevati davkov (Kranjec, 2003, str. 53).

Obdavčitev temelji na politični podlagi. Politika preko vlade izvaja potrebne ukrepe za vodenje države. Nobena družbena struktura ne glede na velikost ne more obstajati brez stroškov. Stroške država pokriva s pobiranjem davkov. Obdavčitev v svojem bistvu pomeni plačevanje obveznih dajatev v korist vlade, saj plačane dajatve ne prinašajo neposredne koristi plačniku (Williams, 1998, str. 2).

V sodobnem ekonomskem jeziku so davki instrumenti ekonomske politike države, s katero država zasleduje zastavljene cilje, od prerasdelitve dohodkov do makroekonomske stabilizacije. Za različne cilje potrebuje država različne davke. Davki služijo za financiranje javne porabe, zato država sprejema odločitve o davkih preudarno. V preteklosti so vladarji zaradi vojne povečali javne izdatke, zato so morali pobrati nove davke. Če se danes država odloči za gradnjo cest ali veliko strateško investicijo, to zahteva uvedbo novih ali povišanje obstoječih davkov (Kranjec, 2003, str. 54).

S koncem dvajsetega stoletja je globalizacija svetovnega gospodarstva omogočila pretok kapitala, idej, poslovanja in ljudi. Svet je postal velika globalna vas, v kateri kapital odpira vrata. Močne korporacije in mednarodna podjetja masovno selijo svojo proizvodnjo in

dejavnosti v države z nižjo stopnjo obdavčitve, nizkimi stroški dela, s poceni surovino, z neurejeno okoljsko in varstveno zakonodajo, s ciljem doseči čim višje dobičke. Države zagovornice globalizacije so spoznale negativno plat tega procesa in želijo z določenimi ukrepi preprečiti nadaljnje izseljevanje kapitala iz svojih gospodarstev.

Evropska komisija je veliko naredila na področju harmonizacije posrednih davkov (davka na dodano vrednost, trošarin, carine, davka na potrošnjo), medtem ko je področje harmonizacije neposrednih davkov v zvezi z obdavčitvijo pravnih oseb (davek od dohodkov pravnih oseb) še nedokončano. Načeloma spadajo neposredni davki v pristojnost države članice, ki je dolžna spoštovati pravo Skupnosti, ki ureja to področje. Na področju harmonizacije je potrebno soglasje vseh držav članic, zato je dogovarjanje oteženo in dolgotrajno (Kranjec, 2003, str. 233).

Vse evropske države pobirajo davek od dohodkov pravnih oseb, le da ga različno poimenujejo in uporabljajo različne stopnje obdavčenja. Kljub težnji k harmonizaciji tega davka se davčni sistemi na področju davka od dohodkov pravnih oseb razlikujejo v določanju davčne osnove, v sistemu obdavčitve, davčnih olajšavah, oprostitvah in obračunu. Zaradi zagotavljanja konkurenčnosti gospodarstev v državah Evropske unije (v nadaljevanju EU), zaznavamo trend zmanjšanja davčnih stopenj. V zadnjem času smo priča reformam davčnih sistemov mnogih evropskih držav, katerih cilj je zagotoviti konkurenčnost svojega gospodarstva v svetovnem merilu in sočasno imeti uravnotežene javne finance in razbremeniti svoje gospodarstvo.

Tudi Slovenija se trudi svoje gospodarstvo narediti čim bolj mednarodno konkurenčno in privlačno za tuje vlagatelje in investitorje kot tudi za delujoča podjetja. Ravno na področju davka od dohodkov pravnih oseb je bilo v zadnjih letih veliko sprememb v smislu zniževanja davčne stopnje kot tudi uvajanja novih davčnih olajšav in spodbud.

Za Slovenijo predstavlja Nemčija najpomembnejšega trgovinskega partnerja. Po podatkih Statističnega urada RS je v letu 2014 Slovenija največ izvozila v Nemčijo in največ uvozila iz Nemčije. Uvoz iz Nemčije je znašal 4.139.367 tisoč EUR, medtem ko je izvoz v Nemčijo znašal 4.602.449 tisoč EUR. Nemčija tako predstavlja našega največjega izvoznega in uvoznega partnerja. Izvoz v Nemčijo je nekoliko višji od uvoza, tako da Slovenija beleži pozitivno izvozno bilanco. Izvoz je višji od uvoza za 11,18 %, indeks pokritosti uvoza z izvozom je 1,11. Ravno zaradi pomembnosti Nemčije za Slovenijo v svoji magistrski nalogi proučujem in analiziram sistem ugotavljanja davčne osnove za družbo z omejeno odgovornostjo po slovenski in nemški zakonodaji.

Namen magistrskega dela je na osnovi domače in tuje strokovne literature proučiti in povezati strokovne podlage, ki urejajo določanje davčne osnove za potrebe obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. V širšem smislu želim proučiti pomen davka od dohodkov pravnih oseb v razmerju do javnofinančnih prihodkov in v razmerju do celotne ekonomske dejavnosti. V pričujočem magistrskem delu želim ugotoviti, kakšen je sistem določanja davčne osnove za

potrebe obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb in raven obdavčitve v Sloveniji in Nemčiji. Proučiti želim, v kakšni meri se ti predpisi med seboj razlikujejo, in kako to vpliva na končno obdavčitev družb.

Temeljna hipoteza magistrske naloge je, da je obdavčitev družbe z omejeno odgovornostjo z davkom od dohodkov pravnih oseb v letu 2014 višja v Nemčiji kot v Sloveniji.

Cilj magistrskega dela je raziskati sistem določanja davčne osnove za potrebe obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji in Nemčiji in primerjati sistem določanja davčne osnove in višino obdavčitve v posamezni državi ter na podlagi rezultatov opravljene raziskave potrditi ali ovreči postavljeno hipotezo, da je obdavčitev družbe z omejeno odgovornostjo z davkom od dohodkov pravnih oseb v letu 2014 višja v Nemčiji kot v Sloveniji. Raziskava sistema določanja davčne osnove in obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb se nanaša na družbo z omejeno odgovornostjo, ki je najpogostejša oblika gospodarskih družb tako v Sloveniji kot v Nemčiji in drugje.

Analiza temelji na raziskavi priznane in na svojem področju uveljavljenje mednarodne institucije, ki pokriva področje gospodarstva, široko potrošnjo in davčno področje, Mednarodni urad za fiskalno dokumentacijo (angl. *International Bureau of Fiscal Documentation*, v nadaljevanju IBFD), Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (angl. *The organisation for Economic Co-operation and development*, v nadaljevanju OECD) in na podlagi domačega raziskovalnega dela objavljenega pod naslovom Davek od dobička in dohodnina – mednarodna primerjava (Pomer et al., 2003). V širšem smislu je analiza zajela podatke tujih in domačih institucij, ki so objavljeni na spletnih straneh Evropske komisije, Evropskega statističnega urada, OECD, kot tudi na domačih straneh Ministrstva za finance, Statističnega urada ter v domači in tuji strokovni literaturi.

Omejitev analize predstavlja pomanjkanje tuje in domače strokovne literature na temo obdavčitve dohodka pravnih oseb v EU.

V magistrski nalogi proučujem, kako se določa davčna osnova oziroma obdavčljivi dohodek v družbi z omejeno odgovornostjo v posamezni izbrani državi, v Sloveniji in Nemčiji, na osnovi obstoječe davčne zakonodaje in metode obdavčitve ter primerjam obdavčitev družbe XXX d.o.o. (v nadaljevanju družba XXX) po slovenskih in nemških predpisih. Primerjava je zahtevala določene prilagoditve po nemških predpisih. V letu 2014 je bila razlika v stopnji obdavčitve družbe z omejeno odgovornostjo z davkom od dohodkov pravnih oseb velika. V Sloveniji je znašala stopnja davka od dohodkov pravnih oseb 17 %, v primerjalni državi Nemčiji je znašala stopnja davka 15 %, vendar je preračunana davčna stopnja končne obdavčitve dobička po nemških predpisih dosegla 32,97 %. Preračunana davčna stopnja je sestavljena iz stopnje davka od dohodkov pravnih oseb 15 %, solidarnostnega dodatka 5,5 % in obrtnega davka, ki je odvisen od zvezne davčne stopnje v višini 3,5 % in multiplikatorja. Multiplikator je 200 %, razen če občine določijo glede na svoje potrebe višji multiplikator.

Magistrsko delo sestavljata dva segmenta in v vsakem so uporabljene različne metode dela.

Za prvi segment je značilen analitično teoretičen pristop, ki sem se ga poslužila pri pregledu do sedaj predstavljenih dosežkov na obravnavanem področju. Pregledala sem domačo in tujo znanstveno in strokovno literaturo s področja obravnavane vsebine. Na osnovi proučene literature sem strnila spoznanja različnih domačih in tujih avtorjev objavljene strokovne literature, pri čemer sem uporabila metodi deskripcije in kompilacije.

Za drugi segment magistrske naloge so značilni prikazi, primerjave, prilagoditve in obračuni, ki so v celoti empirične narave. V drugem delu sta uporabljeni metodi sinteze in komparativne analize. Magistrsko delo sestavlja šest poglavij.

V uvodnem delu naloge sem predstavila obravnavano temo, namen in cilj raziskovalnega dela ter metode dela.

Prvo, drugo in tretje poglavje spadajo v prvi del magistrske naloge. Prvo poglavje predstavlja splošen pomen davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji. V drugem poglavju je predstavljen splošen pomen davka od dohodkov pravnih oseb v EU. V tretjem poglavju so predstavljena prizadevanja mednarodne skupnosti za odpravo dvojne obdavčitve. Vsa tri poglavja določajo širši splošni okvir obravnavane teme.

Četrto, peto in šesto poglavje spadajo v drugi del magistrske naloge in predstavljajo bistvo magistrske naloge. V četrtem poglavju je predstavljena primerjava določanja davčne osnove v izbranih dveh državah. V petem poglavju so narejene potrebne prilagoditve izkaza poslovnega izida glede na nemške predpise, ki omogočajo primerjavo različnih sistemov določanja davčne osnove in obdavčitve na izbranem modelu družbe XXX. V šestem poglavju je predstavljen dejanski izračun davčne osnove in efektivna obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb v posamezni državi ter primerjava efektivne obdavčitve davčne osnove med izbranimi državama. Vsa tri poglavja proučujejo različna sistema določanja davčne osnove in različna sistema obdavčitve, ki so z uporabo metode simulacije izračuna davčne osnove postala med sabo primerljiva. Skozi vso magistrsko nalogo sem na osnovi rezultatov analize preverjala postavljeno hipotezo in sledila cilju, določenem v magistrski nalogi, in na koncu predstavila sklepno misel.

1 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

Uvedba izraza davek od dohodkov pravnih oseb (angl. *Corporate income tax*) je na slovenskih tleh povzročila kar nekaj nejasnosti in nedoločnosti. Kljub temu, da je uporaba navedenega izraza značilna za večino držav, se ponekod uporablja izraz davek od dobička podjetij (Stanovnik, 2008, str. 151).

Izraz davek od dohodkov pravnih oseb je bil povzet z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1 in ZDDPO-2), medtem ko se je prvotni zakon imenoval Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). Jerman in Odar (2008, str. 18) ugotavljata, da pojma dohodek pravne osebe ni najti v drugi veljavni zakonodaji ali ureditvi s področja gospodarskih kategorij pravne osebe. V nadaljevanju ugotavljata, da se davčna zakonodaja nanaša le na področje obdavčitve in je potrebno pojem dohodek obravnavati zgolj za potrebe obdavčitve. Eden izmed razlogov za uporabo izraza davek od dohodkov je dejstvo, da dobiček pravne osebe ni predmet obdavčitve neposredno, temveč šele po tem, ko so opravljene določene prilagoditve prihodkov in odhodkov, ki določajo davčno osnovo. Namreč dobiček pravne osebe je rezultat poslovnega izida, ki se praviloma razlikuje od davčne osnove. Pomemben razlog za uporabo pojma dohodek je, da Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb poleg obdavčitve dobička pravnih oseb ureja tudi obdavčitev drugih dohodkov. Kot drugi dohodki so mišljeni dohodki z virom v Sloveniji, ki jih dosegajo nerezidenti in od katerih se obračunava in plačuje davčni odtegljaj na viru. Tako so dohodki opredeljeni širše in drugače kot sam dobiček pravne osebe.

V literaturi in med strokovno javnostjo je mogoče zaslediti dvom o tem, ali je obdavčenje družb potrebno, Stanovnik (2008, str. 153) namreč trdi, da končna obdavčitev v breme fizične osebe postavlja pod vprašaj obdavčenje družb. Obdavčitev družb je mogoče razumeti, kot da je družba posebna entiteta, ki deluje neodvisno od volje svojih lastnikov oz. delničarjev.

Ne glede na dvome in polemike o potrebnosti obdavčitve imajo vse države članice EU vpeljan sistem obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb.

1.1 Pomen davka od dohodkov pravnih oseb

Davek od dohodkov pravnih oseb po pomenu sodi med davčnimi prihodki nekako na četrto mesto. Na prvem mestu so davki na potrošnjo, prispevki za socialno varnost, dohodnina, davek od dohodkov pravnih oseb in sledijo premoženjski davki Stanovnik (2008, str. 152).

Kljub temu, da gre po pomenu za manj pomemben davek, se je delež tega davka, merjenega v bruto domačem proizvodu (v nadaljevanju BDP), ali delež tega davka, merjenega v davčnih prihodkih, v preteklih 20-ih letih povečeval. Čeprav so se v tem obdobju davčne stopnje precej zniževale, se je prihodek iz naslova tega davka povečeval na račun širitve davčne osnove, ki je bila posledica zmanjševanja davčnih olajšav.

Čeprav se po veljavni davčni zakonodaji zakon imenuje Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, je predmet obdavčitve še vedno dobiček pravne osebe. Dobiček pravne osebe je razlika med doseženimi prihodki in vsemi odhodki v davčnem obdobju, ki so nastali zaradi opravljanja dejavnosti. Razlika med dobičkom pravne osebe in davčno osnovo je posledica upoštevanja neobdavčljivih prihodkov, davčno nepriznanih odhodkov, transfernih cen med povezanimi osebami, izkoriščenih davčnih olajšav in zaradi začasnih razlik med dobičkom za

poslovne namene in davčno osnovo. Obseg razlik je posledica različnih davčnih sistemov posameznih držav. Davek od dohodkov (dobička) pravne osebe znižuje čisti poslovni izid pravne osebe (Škof et al., 2007, str. 271).

Davčna osnova davka od dohodkov pravnih oseb je enaka razliki med prihodki in davčno priznanimi odhodki v obračunskem letu. Davčno priznani odhodki so tisti, ki so nastali v celoti in izključno zaradi opravljanja poslovne dejavnosti.

Poenostavljeno lahko davčno osnovo zapišemo takole:

$$\text{davčna osnova} = \text{prihodki} - \text{davčno priznani odhodki} - \text{olajšave} \quad (1)$$

Iz navedene definicije je razvidno, da se ne obdavčuje dobiček, temveč dohodek oziroma donos lastniškega kapitala. V kolikor bi želeli obdavčiti dobiček, bi morali od davčne osnove odšteti še normalni donos lastniškega kapitala oziroma stroške financiranja lastniškega kapitala. Davek od dohodka pravnih oseb obdavčuje zgolj donos lastniškega kapitala korporacijskega sektorja, ki je lahko organiziran kot delniška družba ali družba z omejeno odgovornostjo (Stanovnik, 2008, str. 153-162).

1.2 Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi javnofinančnih prihodkov

V Tabeli 1 je predstavljeno gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi javnofinančnih prihodkov za obdobje devetih let, to je od 2007 do 2015. Kot je razvidno iz tabele, je delež davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi javnofinančnih prihodkov beležil trend padanja, s tem da je v letu 2011 porasel za 1,33 % glede na leto 2010, in tudi v letu 2014 glede na leto 2013 za 1,22 % ter nadaljeval s trendom rasti tudi v letu 2015.

Trend padanja je bilo realno pričakovati glede na padanje davčne stopnje, ki je leta 2007 znašala 23 %, leta 2008 22 %, leta 2009 21 %, v letih 2010 ter 2011 20 %, leta 2012 18 % in po vseh spremembah v letu 2013 dosegla stalno stopnjo obdavčitve v višini 17 %, Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 217/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, 81/2013, 50/2014, 23/2015, 82/2015 v nadaljevanju ZDDPO-2).

Kljub temu, da so se nižje stopnje davka od dohodkov pravnih oseb odrazile kot trend upadanja davka od dohodkov pravnih oseb, kar je v času krize običajno, država na dolgi rok pričakuje pozitivne dolgoročne vplive zmanjšanja davčnih stopenj predvsem na področju privabljanja tujih investorjev in povečanju investicij.

Zaradi nizkega deleža se smatra davek od dohodkov pravnih oseb kot manj pomemben davek, čeprav se po drugi strani kaže kot pomemben davek v vlogi privabljanja tujih investorjev.

Tabela 1: Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi javnofinančnih prihodkov

V 1000 EUR

Leto	Javno finančni prihodki	Davek od dohodkov pravnih oseb - DDPO	Delež DDPO v javno finančnih prihodkih v %
2007	14.006.087	1.113.243	7,95
2008	15.339.211	1.257.037	8,19
2009	14.407.999	712.228	4,94
2010	14.794.038	448.602	3,03
2011	14.982.281	667.637	4,46
2012	14.999.113	576.885	3,85
2013	14.728.171	265.209	1,80
2014	15.494.216	468.365	3,02
2015	15.714.113	594.764	3,78

*Povzeto in prirejeno po Bilten javnih financ,
Prihodki konsolidirane globalne bilance javnega financiranja, 2016, str. 10-11*

1.3 Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi vseh davkov

Delež davka od dohodkov pravnih oseb je v strukturi davčnih prihodkov na nekoliko višji ravni glede na primerjavo z deležem davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi javnofinančnih prihodkov.

Tabela 2: Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi vseh davkov

V 1000 EUR

Leto	Davčni prihodki- DP	Davek od dohodkov pravnih oseb - DDPO	Delež DDPO v DP v %
2007	12.757.942	1.113.243	8,73
2008	13.937.365	1.257.037	9,02
2009	12.955.413	712.228	5,50
2010	12.848.422	448.602	3,49
2011	13.209.222	667.637	5,05
2012	13.118.309	576.885	4,40
2013	12.648.354	265.209	2,10
2014	13.192.808	468.365	3,55
2015	13.746.157	594.764	4,33

*Povzeto in prirejeno po Bilten javnih financ,
Prihodki konsolidirane globalne bilance javnega financiranja, 2016 str. 11*

Ne glede na navedeno iz Tabele 2 vidimo, da tudi v deležu davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi davčnih prihodkov skozi obdobje devetih let beležimo nihanja s trendom padanja, ki je bilo na najnižji ravni v letu 2013, ko je delež znašal 2,10 % davčnih prihodkov.

Povečanje deleža v letu 2014 glede na leto 2013 v višini 1,45 % in nadaljnja rast v letu 2015 vzbujata optimizem.

1.4 Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP

Tabela 3: Gibanje davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP

V 1000 EUR

Leto	Bruto domači proizvod-BDP	Davek od dohodkov pravnih oseb - DDPO	Delež DDPO v BDP v %
2007	35.152.600	1.113.243	3,17
2008	37.951.200	1.257.037	3,31
2009	36.166.200	712.228	1,97
2010	36.252.400	448.602	1,24
2011	36.896.300	667.637	1,81
2012	35.988.300	576.885	1,60
2013	35.907.500	265.209	0,74
2014	37.303.200	468.365	1,26
2015	38.543.200	594.764	1,54

*Povzeto in prirejeno po Podatkovnem portalu SI-STAT,
Bruto domači proizvod, Slovenija, statistični podatki, 2016.*

Iz Tabele 3 je razvidno, da se delež davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP giblje zelo podobno kot v prejšnjih dveh tabelah, kjer je ta delež prikazan v strukturi javnofinančnih prihodkov in strukturi davčnih prihodkov. Tudi z navedeno tabelo se potrjuje dejstvo, da je davek od dohodkov pravnih oseb manj pomemben davek z vidika pomembnosti davkov za državni proračun.

2 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V EVROPSKI UNIJI

Če gledamo s stališča proračuna, sodi davek na dohodek pravnih oseb v razvitih državah med manj pomembne davke. V državah EU in OECD znaša delež tega davka v davčnih prihodkih okoli 8,5 %, kot delež BDP znaša okoli 3 %.

V državah EU je po deležu tega davka v skupnih davčnih prihodkih na prvem mestu Luksemburg (17,6 %), na drugem mestu je Irska (12 %). V izvenevropskih državah kot so Japonska, Avstralija in Kanada, je ta davek pomemben davčni vir in preseže 10 % vseh davkov.

Značilnost tega davka je, da je porazdelitev plačnikov zelo zgoščena. Manj kot 10 % zavezancev plača okoli 70 % davka. Po razpoložljivih podatkih naj bi v Sloveniji okoli 5 % zavezancev, gre za večja podjetja, plačalo okoli 75 % davka (Kranjec, 2003, str. 154).

2.1 Harmonizacija davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb v EU

V temeljnih pravnih aktih EU ni nikjer določeno, da je potrebno neposredne davke harmonizirati. Načelno harmonizacija neposrednih davkov, to je davka od dohodkov pravnih oseb in dohodka fizičnih oseb, ni določena kot nujen pogoj za delovanje enotnega EU tržišča (Kokotec Novak & Hauptman, 2012, str.107).

Kot je že v uvodu omenjeno, je Evropska komisija veliko naredila na področju harmonizacije posrednih davkov (davka na dodano vrednost, trošarin, carine, davki na potrošnjo), medtem ko je področje harmonizacije neposrednih davkov v zvezi z obdavčitvijo pravnih oseb še vedno v povojih.

Na področju harmonizacije davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb v EU Jerman in Odar (2008, str. 24) navajata tri pomembne direktive:

- Direktivo Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990, ki je bila večkrat dopolnjena in spremenjena, nanaša pa se na skupni sistem obdavčevanja, ki velja za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev (angl. *Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States*),
- Direktivo sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990, ki je bila večkrat dopolnjena in spremenjena, nanaša pa se na skupni sistem obdavčenja, ki se uporablja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic (angl. *Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States*),
- Direktivo Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003, ki je bila večkrat dopolnjena in spremenjena, nanaša pa se na skupni sistem obdavčevanja v zvezi s plačili obresti in plačili za uporabo premoženjskih pravic, ki veljajo za povezane družbe iz različnih držav članic (angl. *Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States*).

Direktiva Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 je bila razveljavljena. Nadomestila jo je prenovljena Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011, ki določa skupni sistem obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (Ur.l. EU, št. 345/2011).

Slovenija je prenovljeno direktivo 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 vključila v svojo zakonodajo s sprejetjem Zakona o spremembah in dopolnitvah ZDDPO-2 dne 29.11.2012. S tem dnem je bila v slovenski davčni sistem vključena tudi posebna ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Direktiva Sveta 2015/121/EU z dne 27. januarja 2015 (Ur.l. EU št. 21/2015) o spremembi Direktive Sveta 2011/96/EU o skupnem

sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, naj bi ustavila zlorabe, ki omogočajo izogibanje plačilu davkov.

Evropska komisija opozarja, da pri obdavčenju pravnih oseb obstajajo resne ovire za enotni trg, ki otežujejo poslovanje podjetij. Družbe, ki poslujejo čezmejno, morajo pri izračunavanju svojih davčnih osnov upoštevati do 27 različnih pravilnikov ter sodelovati z do 27-imi davčnimi upravami iz držav članic EU. Podjetja se soočajo z izredno zapletenim sistemom obdavčenja transakcij znotraj skupine, vezanim na transferne cene, ki podjetjem ne dopuščajo, da bi izravnala izgubo v eni državi članici z dobički v drugi. Velika podjetja se zaradi tega srečujejo z velikimi stroški in davčnimi ovirami. Manjša podjetja tak sistem obdavčenja odvrča od širitve na trge znotraj EU (Evropska komisija, 2011).

Zaradi navedenega je Evropska komisija leta 2011 predlagala skupen sistem izračunavanja davčne osnove za podjetja, ki poslujejo v EU. Predlagana skupna konsolidirana osnova za davek od dohodkov pravnih oseb (angl. *Common Consolidated Corporate Tax Base* – v nadaljevanju CCCTB) bi podjetjem omogočila vlaganje davčne napovedi po sistemu vse na enem mestu, pri čemer bi se lahko konsolidirali vsi dobički in izgube, ki jih je podjetje ustvarilo kjerkoli na področju EU. Po navedenem predlogu bi države članice zadržale vse pristojnosti na področju določanja davčnih stopenj za davek od dohodkov pravnih oseb. Komisija v svojem predlogu ocenjuje, da bi CCCTB podjetjem po vsej EU prihranila veliko stroškov in zamudnega dela. Ocenjene koristi bi po oceni CCCTB znašale za podjetja, ki že poslujejo na področju različnih držav EU, okoli 2 milijardi EUR.

Cilj CCCTB je, da se podjetjem ponudi enoten sistem predpisov glede osnove za davek od dohodka pravnih oseb in možnost vložitve enotne, konsolidirane davčne napovedi pri eni davčni upravi za celotno dejavnost podjetja na področju EU. Po porazdelitvi davčne osnove bodo države članice obdavčile svoje deleže po svojih davčnih stopnjah.

Naveden predlog naj bi bil za družbe neobvezen. Družbe bi se zanj odločale prostovoljno, kadar bi menile, da jim sistem enotne obdavčitve prinaša koristi ali pa bi poslovale kot do sedaj v skladu z nacionalnimi predpisi obdavčitve davka od dohodkov pravnih oseb.

Naveden predlog je zelo pomemben v smislu odpravljanja ovir za prosto delovanje enotnega trga znotraj EU. Predlog je še vedno v postopku obravnave.

2.2 Stopnje davka od dohodkov pravnih oseb

Stopnje davka od dohodkov pravnih oseb v državah članicah EU so sestavljene iz osnovne stopnje in obveznih lokalnih davkov in doplačil, ki so obvezni za obračun davka od dohodka pravnih oseb. V nadaljevanju so v Tabeli 4 prikazane stopnje davka od dohodkov pravnih oseb v državah članicah EU.

Tabela 4: Stopnje davka od dohodkov pravnih oseb v državah članicah EU

Država	Davčne stopnje					
	2000	2011	2012	2013	2014	2015
EU28*	32,0	23,0	22,9	23,2	22,9	22,8
EA19*	33,3	24,4	24,3	25,0	24,8	24,6
Belgija	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0
Bolgarija	32,5	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Češka	31,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Danska	32,0	25,0	25,0	25,0	24,5	23,5
Nemčija	51,6	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2
Estonija	26,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0
Irska	24,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Grčija	40,0	20,0	20,0	26,0	26,0	29,0
Španija	35,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0
Francija	37,8	34,4	36,1	36,1	38,0	38,0
Hrvaška	35,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Italija	41,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4
Ciper	29,0	10,0	10,0	12,5	12,5	12,5
Latvija	25,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Litva	24,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Luksemburg	37,5	28,8	28,8	29,2	29,2	29,2
Madžarska	19,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Nizozemska	35,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Avstrija	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Poljska	30,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Portugalska	35,2	29,0	31,5	31,5	31,5	29,5
Romunija	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Slovenija	25,0	20,0	18,0	17,0	17,0	17,0
Slovaška	29,0	19,0	19,0	23,0	22,0	22,0
Finska	29,0	26,0	24,5	24,5	20,0	20,0
Švedska	28,0	26,3	26,3	22,0	22,0	22,0
Velika Britanija	30,0	26,0	24,0	23,0	21,0	20,0

Legenda: * Aritmetična sredina

EU28: Belgija, Bolgarija, Češka, Danska, Nemčija, Estonija, Irska, Grčija, Španija, Francija, Italija, Ciper, Latvija, Litva, Luksemburg, Madžarska, Malta, Nizozemska, Avstrija, Poljska, Portugalska, Romunija, Slovenija, Slovaška, Hrvaška, Finska, Švedska in Velika Britanija.

Euro area (EA19): Belgija, Nemčija, Estonija, Irska, Grčija, Španija, Francija, Italija, Ciper, Luksemburg, Malta, Nizozemska, Avstrija, Portugalska, Slovenija, Slovaška, Finska, Latvija in Litva.

Vir: Commission, *Taxation trends in the European Union 2015, Adjusted top statutory tax rate on corporate income, 1996-2015.*

V navedenem viru je obrazloženo, katere obvezne dajatve vsebuje davek od dohodkov pravnih oseb po posameznih državah. Stopnja davka od dohodkov pravnih oseb se je v Sloveniji znižala na 17 % in se uporablja za obdavčitev vključno od leta 2013 dalje (glej tč.1.2). Ob primerjavi veljavnih davčnih stopenj ugotavljamo, da imajo bogate, razvite države, za katere je značilen višji življenjski standard, praviloma višje davčne stopnje kot manj razvite države z nižjim življenjskim standardom.

2.3 Davek od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP držav članic Evropske unije

Tabela 5 prikazuje delež davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP po posameznih državah. Tabela ne pokriva Bolgarije, Litve, Latvije in Cipra. Iz tabele lahko vidimo, da ima največji delež davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP Norveška, katere delež se giblje od 12,9 do 9,0 s trendom padanja v obdobju od 2006 do 2009 in s trendom rasti od leta 2010 dalje.

Tabela 5: Davek od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP v nekaterih državah EU in Norveški

Davek od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP							
Država	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Avstrija	2,2	2,4	2,5	1,7	1,9	2,2	2,3
Belgija	3,5	3,5	3,3	2,4	2,6	2,9	3,1
Češka	4,6	4,7	4,2	3,5	3,4	3,4	3,6
Danska	4,3	3,8	3,3	2,3	2,8	2,8	3,0
Estonija	1,5	1,6	1,6	1,8	1,3	1,2	1,4
Finska	3,4	3,9	3,5	2,0	2,6	2,7	2,2
Francija	3,0	3,0	2,9	1,5	2,1	2,5	2,5
Nemčija	2,2	2,3	2,0	1,4	1,6	1,7	1,8
Grčija	2,7	2,6	2,5	2,5	2,5	2,1	-
Madžarska	2,3	2,8	2,6	2,3	1,2	1,2	1,3
Malta	-	-	-	-	-	-	-
Irska	3,8	3,4	2,8	2,4	2,5	2,5	2,6
Italija	3,4	3,8	3,7	3,1	2,8	2,7	2,9
Luksemburg	5,0	5,3	5,4	5,8	5,8	5,0	5,1
Nizozemska	3,3	3,2	3,2	2,0	2,2	2,1	-
Norveška	12,8	11,0	12,1	9,0	10,0	10,7	10,4
Poljska	2,4	2,8	2,7	2,3	2,0	2,1	-
Portugalska	2,9	3,6	3,7	2,9	2,8	3,2	2,8
Slovaška	2,9	3,0	3,1	2,5	2,5	2,4	2,5
Slovenija	3,0	3,2	2,5	1,8	1,9	1,7	1,3
Španija	4,1	4,7	2,8	2,2	1,8	1,8	2,2
Švedska	3,6	3,7	3,0	3,0	3,5	3,2	3,0
Velika Britanija	3,9	3,4	3,6	2,8	3,1	3,1	2,9

Vir: OECD, *Taxess on corporate income as a percentage of GDP*, 2015.

Največ preostalih držav ima nižje deleže in med njimi ni zaslediti velikih odstopanj, razen pri Estoniji, ki ima najnižji delež, ki se giblje od 1,8 do 1,2.

Pri Nemčiji, Madžarski, Sloveniji in Španiji je v zadnjih letih zaslediti izrazitejši trend padanja oziroma zmanjševanja deleža davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP.

Iz navedenega bi lahko glede na Norveško na hitro sklepali, da je visok delež davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP posledica razvitega gospodarstva, vendar primerjava z drugimi državami te domneve ne podpira, saj se delež davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP v Švici giblje med 2,9 in 3,1.

Tabela 5 je bila nazadnje posodobljena 17. januarja 2014. OECD je na svoji spletni strani objavil, da je izdajanje tabele prekinjeno, in da obstajajo drugačni nabori podatkov. Različica zgornje tabele, ki jo je možno najti na spletni strani OECD, prikazuje delež davka od dohodkov, dobičkov in kapitalskih dobičkov podjetij v strukturi BDP (angl. *Taxes on income, profits and capital gains of corporates as a percentage of GDP*), vendar navedena tabela ni pomembna za pričujoče magistrsko delo, ker vsebuje spremenjen nabor podatkov.

3 MEDNARODNE POGODBE O IZOGIBANJU DVOJNEMU OBDAVČENJU

Ključanin in Zemljič (2004, str. 11) menita, da mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja odpravljajo davčne ovire pri mednarodnem trgovanju in investiranju ter zmanjšujejo možnost davčnih utaj.

3.1 Splošno o mednarodni dvojni obdavčitvi

Globalizacija svetovnega gospodarstva in vse večji pretok kapitala, dela in poslov zahtevajo zaščito davčnih zavezancev v smislu optimizacije davčnih obveznosti, pri čemer je vedno večji poudarek na mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčenja.

O dvojni obdavčitvi dohodka ali premoženja govorimo, kadar je isti dohodek ali premoženje enega davčnega zavezanca obdavčeno več kot enkrat (Ključanin & Zemljič, 2004, str. 13).

O čezmejni dvojni obdavčitvi govorimo, kadar dve različni državi obdavčita isti dohodek ali premoženje enega davčnega zavezanca v istem obdobju.

Po Prislan (2012, str. 15-17) se dvojna obdavčitev praviloma pojavi, ko posli presežejo meje ene države. Pri tem navaja več načinov, s katerimi se lahko država izogne dvojni obdavčitvi:

- z enostranskimi ukrepi države, ki služijo predvsem zaščiti svojih rezidentov; take določbe je mogoče najti v 62. do 67. členu ZDDPO-2, ki govorijo o metodi odbitkov,

- z dvostranskimi konvencijami o izogibanju dvojnemu obdavčenju; le-te se sklepajo vsaka posebej in prevladujejo nad domačo zakonodajo, prav tako so poenotene v smislu, da države uporabljajo enake ali vsaj podobne rešitve za enake primere dvojnega obdavčenja,
- z večstranskimi konvencijami, ki pomenijo višjo stopnjo poenotenja, vendar jih je zaradi večjega števila držav pogodbenic težje sklepati,
- s sklepanjem drugih mednarodnih pogodb.

3.2 Obdavčitev dohodkov rezidentov in nerezidentov

Za rezidenta Slovenije v skladu s 4. čl. ZDDPO-2 velja načelo svetovnega dohodka, kar pomeni, da je zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in od odhodkov zunaj Slovenije.

Nerezident v Sloveniji je zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, kot so taksativno naštet v 8. čl. ZDDPO-2 in pri tem ni pomembno, ali dosega dohodke v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, ali gre za druge dohodke, ki imajo vir v Sloveniji.

3.3 Obdavčitev dohodkov rezidentov in nerezidentov z virom izven Slovenije

Rezident lahko v skladu s 1. odst. 62. čl. ZDDPO-2 v svojem davčnem obračunu od prikazane obveznosti za davek za posamezno davčno obdobje odšteje znesek davka, ki ga je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije, če je ta dohodek iz virov izven Slovenije vključil oziroma vštél v svojo davčno osnovo.

V skladu z 2. odst. 62. čl. ZDDPO-2 lahko rezident uveljavlja vračilo tujega davka na tuji dohodek, ki je bil vključen v njegovo davčno osnovo v predhodnih davčnih obdobjih, pod pogojem, da odbitek ne sme preseči nižjega od:

- zneska tujega davka od dohodka, ki je bil plačan v tujini,
- zneska davka, ki bi ga bilo treba plačati po ZDDPO-2 za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil mogoč.

V nadaljevanju 63. čl. ZDDPO-2 določa, da kadar ima Slovenija sklenjeno konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, se za dokončni tuji davek od dohodkov iz te države šteje znesek tujega davka, ki je izračunan po stopnji iz konvencije.

Znesek možnega odbitka se računa po posamezni državi, v kateri imajo tuji dohodki svoj vir, in sicer za vsako državo posebej.

Slovenska davčna zakonodaja pozna tudi metodo izvzetja, in sicer se po 24. čl. ZDDPO-2 izvzame prejete dividende oziroma druge deleže iz dobička, vključno z dohodki, ki so podobni dividendam in niso bili predmet obdavčitve pri izplačevalcu, če je izplačevalec:

- zavezanec za davek po ZDDPO-2,
- za davčne namene rezident v državi članici EU in je zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU,
- zavezanec za davek od dohodka, primerljivega z davkom po ZDDPO-2 in v skladu s 15. odst. 8. čl. ZDDPO-2, ni rezident države, v primeru poslovne enote, pa se ta ne nahaja v državi, v kateri je splošna ali povprečna nominalna stopnja obdavčitve dohodka družb nižja od 12,5 % in je država objavljena na seznamu držav, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %, pri tem pa to niso države članice EU.

Navedene določbe se uporabljajo tudi za nerezidenta, če je njegova udeležba v kapitalu ali upravljanju družbe, ki deli dobiček, povezana z dejavnostmi, ki jih nerezident opravlja preko poslovne enote v Sloveniji.

Po 3. odst. 24. čl. ZDDPO-2 se dohodki izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če so bili v tekočem ali v preteklih obdobjih prihodki na njihovi podlagi všteti v davčno osnovo.

3.4 Obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji – davčni odtegljaj

Dohodki, ki imajo vir v Sloveniji v skladu z 8. čl. ZDDPO-2 in jih dosega rezident, se všttevajo v davčno osnovo rezidenta, če pa jih dosegajo nerezidenti, niso obdavčljivi, razen kadar gre za dohodke iz 70. čl. ZDDPO-2, za katere je potrebno obračunati davčni odtegljaj.

V skladu s 70. čl. ZDDPO-2 se davčni odtegljaj od dohodkov rezidentov in nerezidentov, ki imajo vir v Sloveniji, odtegne in plača od:

- dividend,
- obresti,
- premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov,
- najemnin za nepremičnine,
- plačil za storitve nastopajočih izvajalcev in športnikov, če se plačila nakažejo drugi osebi,
- vseh plačil, ki se plačujejo v okolje, ki ima nižjo stopnjo obdavčitve in se nahaja na seznamu, ki ga objavlja Ministrstvo za finance in Finančna uprava Republike Slovenije.

Davčni odtegljaj se ne obračuna, odtegne in plača od dohodkov plačanih:

- Sloveniji ali samoupravnim lokalnim skupnostim v Sloveniji,
- Banki Slovenije,
- zavezancu rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko,
- nerezidentu, ki je zavezan za davek od dohodkov, ki jih dosega z dejavnostjo v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, in izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, če gre za dohodke plačane tej poslovni enoti,
- nerezidentu, skladno s konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčenju,
- povezani osebi: matične in odvisne družbe iz različnih držav iz EU po 71. čl. ZDDPO-2 (plačila dividend in dividendam podobnih dohodkov),
- povezani osebi iz različnih držav članic EU po 72. čl. ZDDPO-2 (plačila obresti in premoženjskih pravic).

Davek se ne izračuna, odtegne in plača tudi od:

- dohodkov (razen dividend), obračunanih za obdobja pred 1. januarjem 2005, ko je prenehal veljati stari Zakon o davčnem postopku, v katerem je bil uporabljen izraz davek po odbitku, ki se je obračunaval le ob izplačilih dividend in drugih deležev v dobičku, ne pa tudi od ostalih dohodkov,
- obresti in dividend, plačanih po določilih 3. odst. 70. čl. ZDDPO-2 nerezidentu, rezidentu v državi članici EU oziroma EGP, ki ni Slovenija, zavezancu za davek od dohodkov v državi rezidentstva, če ne gre za dohodke, plačane poslovni enoti tega nerezidenta v Sloveniji, in če nerezident davka ne more uveljavljati v državi rezidentstva, ker primeroma uveljavlja ukrep izvzema dividend iz davčne osnove in transakcija ne pomeni izogibanja davkom. Ne glede na navedeno, se davčni odtegljaj izračuna odtegne in plača oziroma ni mogoče uveljavljati vračila za plačila v države, s katerimi ni zagotovljena izmenjava informacij. Sklep o določitvi seznama držav objavi minister za finance v Uradnem listu Republike Slovenije.

Znesek davčnega odtegljaja, ki je bil izračunan, odtegnjen in plačan, se lahko na zahtevo, naslovljeno na davčni organ, delno ali v celoti vrne, če ga nerezident delno ali v celoti ni mogel uveljavljati in je do nezmožnosti uveljavljanja tega davka prišlo po izračunu, odtegnitvi in plačilu (4. odst. 70. čl. ZDDPO-2).

Vračila ni mogoče uveljavljati za plačila v države, s katerimi ni zagotovljena izmenjava informacij, ki bi omogočala nadzor nad obdavčitvijo ali neobdavčitvijo dohodka.

Kot navaja Prislan (2012, str. 35), se ob izplačilu dohodkov med rezidenti davčni odtegljaj ne bo plačeval, saj bodo prejemniki dohodkov izplačevalcem, ki so ob izplačilu dolžni izračunati, odtegniti in plačati davek, po vsej verjetnosti sporočali svoje davčne številke

3.5 Mednarodne konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčenju

Namen pogodb je na eni strani odprava dvojnega obdavčenja in zagotavljanje stabilnega davčnega okolja za davčne zavezance in na drugi strani preko instituta izmenjave informacij zagotavljanje večjega nadzora nad dohodki, ki jih zavezanci prejmejo iz mednarodnega poslovanja, preprečevanje davčne diskriminacije in reševanje davčnih sporov. Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja sistemsko urejajo pravno davčni okvir na področju neposrednih davkov in s tem omogočajo davčnim zavezancem, ki poslujejo na mednarodnem področju, stabilno in predvidljivo davčno okolje (Mednarodno obdavčenje, 2015).

Vodilno vlogo pri izogibanju dvojnega obdavčenja ima OECD, ki je pripravila t.i. Vzorčno davčno konvencijo o dohodku in kapitalu z namenom poenotiti konvencije, sklenjene med državami, in pomagati državam pri ureditvi vprašanja mednarodnega dvojnega obdavčenja in sklepanju bilateralnih pogodb.

Slovenija ima trenutno v uporabi 59 mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčenju in podpisano pogodbo z Egiptom, ki se še ne uporablja.

Sporazum med Republiko Slovenijo in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčenja v zvezi z davki od dohodka in premoženja je bil podpisan 3.maja 2006 v Ljubljani.

3.5.1 Metode za odpravo dvojnega obdavčenja

Po Prislan (2012, str. 213) obstajata dve osnovni metodi za odpravo dvojnega obdavčenja:

- metoda odbitka (odbitka) in
- metoda izvzetja (oprostitve).

Obe navedeni metodi imata vrsto podmetod.

Države pogodbenice se po lastni volji oziroma presoji odločita, katera metoda bo predmet konvencije.

Metoda kredita ali odbitka

Metoda kredita ali odbitka (ang. *tax credit*) se v praksi izvaja tako, da se od izračunanega davka na celotni svetovni dohodek odbijejo v tujini plačani davki. Odbitek tujega davka je omejen na znesek, ki bi ga zavezanec plačal na tuji dohodek, če bi bil ta obdavčen z domačo davčno stopnjo. Tak sistem odbitka preprečuje izčrpavanje domačega davčnega sistema zaradi morebitnih višjih davčnih stopenj v državi vira (Kranjec, 2003, str. 170).

Metoda izvzetja

Slovenska zakonodaja ne pozna metode izvzetja (angl. *exemption*), razen za dividende pravnih oseb kot določa 24. čl. ZDDPO-2.

Metoda izvzetja je določena v številnih konvencijah, ki jih je sklenila Slovenija. Zakon o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 13/2011-UPB1, 32/2012, 94/2012, 101/2013, 111/2013, 25/2014-ZFU, 40/2014-ZIN-B (56/2012 popr.), 90/2014, 90/2015, v nadaljevanju ZDavP-2) določa, da če je s konvencijo določeno izvzetje za dohodke rezidenta, davčni zavezanec pravna oseba izvzetje uveljavlja v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb. Pri metodi izvzetja gre za to, da je dohodek dokončno obdavčen v drugi državi z davkom pri viru in ga država rezidentstva ne obdavči ponovno. Po tej metodi se država, kjer je sedež prejemnika, obveže, da bo iz obdavčitve izvzela dohodek, ki ga po konvenciji sme obdavčiti država vira, in sicer ne glede na to, ali država vira ta dohodek tudi dejansko obdavči ali ne (Prislan, 2012, str. 216).

Pri metodi izvzetja ali oprostitve poznamo podmetodi popolnega izvzetja in izvzetja s pridržkom progresije. Metoda izvzetja vpliva na velikost davčne osnove, medtem ko metoda odbitka vpliva na velikost davčne obveznosti (Prislan, 2012, str. 216).

Znesek dohodka, ki je v državi prejemnikovega sedeža oproščen davka, je enak znesku, od katerega bi se plačal domači davek od dohodka, če konvencije, ki uvaja izvzetje, ne bi bilo. Iz tega sledi, da se znesek, ki je v državi prejemnikovega sedeža oproščen davka, lahko razlikuje od zneska, ki je obdavčen v državi vira (Prislan, 2012, str. 216).

3.5.2 Uveljavljanje ugodnosti po konvenciji, sklenjeni med državami pogodbenicami

Način uveljavljanja ugodnosti po konvenciji, sklenjeni med Slovenijo in državami pogodbenicami, je določen v 260. čl. ZDavP-2, in sicer plačnik davka ob izplačilu dohodka uveljavi eno od dveh ugodnosti:

- dohodek je lahko po konvenciji obdavčen po nižji stopnji, kot je določena z ZDDPO-2,
- dohodek je v skladu s konvencijo oproščen davka v Sloveniji.

Za uveljavitev ugodnosti mora prejemnik dohodka predložiti plačniku davka pred izplačilom dohodka ustrezen zahtevek na obrazcu KIDO za zmanjšanje ali oprostitve davka, ki bi ga sicer plačal po zakonu o obdavčenju. Plačnik davka predloži zahtevek pristojnemu davčnemu organu pred izplačilom vsakega posameznega dohodka. Davčni organ odloči o zahtevku v 15. dneh od prejema zahtevka. Plačnik davka lahko izplača dohodek in obračuna davek po nižji stopnji, kot je določena z zakonom o obdavčenju, ali ga sploh ne obračuna šele takrat, ko prejme odobren zahtevek od pristojnega davčnega organa.

4 PRIMERJAVA OBDAVČITVE PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN NEMČIJI S Poudarkom NA DRUŽBI Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

V okviru poglavja primerjava obdavčitve pravnih oseb v Sloveniji in Nemčiji s poudarkom na družbi z omejeno odgovornostjo (d.o.o.), sem osredotočena na preučevanje različnih sistemov obdavčitve pravnih oseb z davkom od dohodka pravnih oseb v Sloveniji in Nemčiji. Analiza se nanaša na obdavčitev dohodkov pravnih oseb s poudarkom na določanju davčne osnove. Kot osnovo za raziskovalno teoretično delo sem uporabila *European tax handbook* (IBFD, 2014). Raziskava *European tax handbook* (IBFD, 2014), se nanaša zgolj na kapitalske družbe, in sicer družbo z omejeno odgovornostjo, delniško družbo in omejeno partnerstvo z deleži. Navedeno gradivo sem uporabila v kombinaciji z nekaterimi drugimi raziskovalnimi deli *Taxing corporation* (OECD, 2014) in *Taxation trends in the European Union* (Evropske komisije, 2014). Pri raziskovalnem delu sem se poslužila tudi del domačih in tujih avtorjev, davčne zakonodaje, predpisov in strokovne literature s področja obdavčitve pravnih oseb.

4.1 Primerjava opredelitve zakonske podlage za obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb

Temeljni zakon, ki ureja obdavčitev pravnih oseb z davkom od dohodkov pravnih oseb v **Sloveniji**, je Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb.

Sočasno z ZDDPO - 2 je potrebno uporabljati Zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 13/2011-UPB4, 32/2012), ki natančno opredeljuje postopke, načine in določa roke za plačilo davčnih obveznosti.

ZDDPO-2 je po ugotovitvah Jerman in Odar (2008, str. 29) pri določanju davčne osnove neposredno povezan z Zakonom o gospodarskih družbah, s Slovenskimi računovodskimi standardi in z Mednarodnimi računovodskimi standardi.

Zakon o gospodarskih družbah ureja statusna preoblikovanja družb, povečanja ali zmanjšanja osnovnega kapitala, izstope in vstope družbenikov oziroma lastnikov, odkupe lastnih poslovnih deležev oziroma delnic, prenehanje družbe in nekatera druga področja, ki so vezana na določanje davčne osnove.

V **Nemčiji** je temeljni akt, ki ureja obdavčitev pravnih oseb z davkom od dohodkov pravnih oseb, Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (nem. *Körperschaftsteuergesetz*, v nadaljevanju KStG). Poleg obdavčitve z davkom od dohodka pravnih oseb je po IBFD (2014, str. 333) dohodek pravnih oseb obdavčen še s poslovnim (obrtniškim) davkom (nem. *Gewerbesteuer*, v nadaljevanju GewStG). Dodatno obremenitev predstavlja še solidarnostni dodatek (nem. *Solidaritätszuschlag*), ki se obračuna na davek od dohodkov pravnih oseb in predvsem na davčne odtegljaje.

V preteklosti je bila davčna zakonodaja v Nemčiji zelo zapletena in nepregledna. Davčne stopnje so bile visoke in nemška podjetja so sodila med najbolj obdavčena podjetja. Veliko podjetij je zaradi tega zapustilo Nemčijo in odpiralo poslovanje v drugih državah. Za določitev davčne osnove in dejanski obračun davka je bilo potrebno uporabiti ogromno zakonskih podlag in predpisov.

Pomer et al. (2003, str. 346) navajajo spodnje zakone in podzakonske akte ter predpise:

- Abgabenordnung (AO) – davčni postopek,
- Aussensteuergesetz (AstG) – zakon o obdavčitvi poslovanja s tujino,
- Körperschaftsteuergesetz, 1999 (KStG) – davek od dohodka pravnih oseb,
- Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – zakon o zniževanju davčne obremenitve,
- Körperxchafsteuer – Richtlinie 1995 (KStR) – smernica za davek od dohodka,
- Körperxchafsteuerdurchführungsverordnung (KStDV) - uredba o izvajanju zakona o davku
- od dohodka,
- Körperxchafsteuerreformgesetz (KStRG) – zakon o reformiranju zakona o davku od dohodka,
- Einkommensteuergesetz (EStG) – zakon o dohodnini,
- Einkommensteuer-Richtlinie (EStR) – smernica o dohodnini,
- Investitionszulagengesetz 1999 (InvZuIG) – zakon o dodatku za naložbe,
- Kapitalerhöhungsteuergesetz (KapErhStG) – zakon o davku na povišanje kapitala,
- Handelsgesetzbuch (HGB) – trgovski zakonik,
- Umwandlungsteuergesetz (UmwStG) – zakon o davku na spremembe gospodarskih oblik,
- Umsatzsteuergesetz (UstG) - zakon o prometnem davku (DDV),
- Solidaritätszuschlagesetz, 1995 – zakon o solidarnostnem dodatku,
- Gewerbesteuergesetz (GewStG) – poslovni (obrti) davek,
- Fördergebietsgesetz - zakon o pospeševanju razvoja slabše razvitih območij.

Glede na navedene predpise, ki jih je bilo potrebno uporabiti za določitev davčne osnove in obračun davka od dohodkov pravnih oseb, in dejstvo, da so podjetja zapuščala Nemčijo in iskala bolj prijazna okolja za poslovanje, sta bili davčni reformi leta 2002 in leta 2008 več kot pričakovani in nujni.

Davčna reforma iz leta 2008 je močno posegla na področje obdavčitve, saj je znižala dotedanjo obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb s 25% stopnje obdavčitve na 15%. Nemčija je na ta način zmanjšala nominalno obdavčitev dohodka pravnih oseb pod 30%, kar je pri nespremenjeni stopnji solidarnostnega dodatka, ki se obračunava v višini 5,5% od davka od dohodkov pravnih oseb, in spremenjenem načinu obračuna obrtnega davka pomenilo znatno nižjo obdavčitev (Unternehmensteuerreform 2008 in Deutschland, 2008).

4.2 Primerjava opredelitve davčnih zavezancev in obseg davčne obveznosti

Po ZDDPO-2 so davčni zavezanci za davek od dohodka pravnih oseb pravne osebe domačega prava, pravne osebe tujega prava in družba oziroma združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava, po tujem pravu, ki ni zavezanec po Zakonu o dohodnini (Ur.l. RS št. 13/2011-UPB7, 9/2012 Odl. US: U-I-18/11-10, 24/2012, 30/2012, 40/12-ZUJF, 71/2012 Odl. US: U-I-76/11-15, 75/2012, 94/2012, 52/2013 Odl. US: U-I-147/12-18, 96/2013, 29/14 Odl. US: U-I-175/11-12,, 50/2014, 23/2015, 55/2015, v nadaljevanju ZDOH-2).

Davčni zavezanci imajo lahko davčni položaj rezidenta ali nerezidenta. Obseg davčne obveznosti pravne osebe je odvisen od davčnega položaja pravne osebe.

Rezidenti so obdavčeni po načelu neomejene davčne obveznosti oziroma po načelu obdavčitve za celotni svetovni dohodek.

Nerezidenti so obdavčeni po dohodku, ki ima svoj vir v Sloveniji.

Rezident je zavezanec, če izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih pogojev:

- ima sedež v Sloveniji,
- ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.

Po ZDDPO-2 določi minister oziroma ministrica, pristojen(na) za finance, način ugotavljanja dejanskega delovanja posloводства. Pri tem upošteva, da se za kraj dejanskega delovanja posloводства šteje kraj, kjer se sprejemajo ključne poslovne in upravne odločitve, ki se nanašajo na delovanje podjetja in je kraj, kjer posloводство sprejema odločitve ali se določajo dejanja dejanskega delovanja podjetja.

Nerezidenti so vsi, ki niso rezidenti.

Zakon opredeljuje poslovno enoto nerezidenta kot kraj poslovanja oziroma kraj, v katerem ali preko katerega nerezident opravlja v celoti ali delno svojo dejavnost v Sloveniji. Kot poslovno enoto nerezidenta ZDDPO-2 navaja :

- pisarno, podružnico, tovarno, delavnico, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri;
- gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, če dejavnost oziroma posli trajajo dlje kot 12 mesecev.

V nadaljevanju zakon obravnava kot poslovno enoto nerezidenta tudi posrednika, ki deluje v imenu nerezidenta in opravlja posle ter sklepa pogodbe v imenu nerezidenta, razen če je

delovanje posrednika omejeno na določene dejavnosti, ki jih zakon določa kot kraj poslovanja, ki ni poslovna enota.

Dejavnosti, za katere se po ZDDPO-2 šteje, da kraj poslovanja ne šteje za poslovno enoto nerezidenta, so sledeče:

- uporaba prostorov le za skladiščenje, razstavljanja ali dostavo lastnih dobrin ali blaga,
- vzdržuje lastne zaloge dobrin ali blaga le zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave oziroma predelave s strani druge osebe,
- vzdržuje kraj poslovanja le zaradi nakupa dobrin ali blaga ali zbiranja informacij zase ali zaradi opravljanja kakršnekoli druge dejavnosti oziroma pripravljalne ali pomožne narave zase.

V **Nemčiji** je neomejena davčna obveznost določena z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb za naslednje osebe, združenja in sklade, ki imajo svojo upravo ali sedež v Nemčiji: družbe (zlasti evropske družbe, delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo, zadruge (vključno z evropskimi zadrugami), zavarovalnice in pokojninski skladi ter vzajemne družbe; druge pravne osebe zasebnega prava; registrirana društva, zavodi, ustanove in drugi skladi zasebnega namena in komercialne dejavnosti pravnih oseb javnega prava.

Zakon v 2. odst. opredeljuje tudi omejeno davčno obveznost na dohodke pravnih oseb, ki nimajo niti uprave niti sedeža v Nemčiji. V zvezi s tem navaja korporacije, združenja in sklade. V nadaljevanju navaja druge družbe, združenja oseb in sredstev, ki prav tako nimajo niti uprave niti sedeža v Nemčiji in je njihov dohodek ustvarjen v Nemčiji predmet davčnega odtegljaja delno ali v celoti.

Davek od dohodkov pravnih oseb in solidarnostni dodatek se v Nemčiji obračuna za nekatere tipe pravnih oseb, ki so natančno opredeljeni v 1. čl. KStG. Gre za družbo z omejeno odgovornostjo (nem. oznaka GmbH), delniško družbo (nem. oznaka AG) in omejeno partnerstvo z deleži (nem. oznaka KGaA). Podjetje je rezident, če je njihov sedež ali sedež poslovanja v Nemčiji.

Rezidenti so obdavčeni po svetovnem dohodku. Vsi dohodki družbe so opredeljeni kot poslovni dohodki (8. čl. KStG).

Nerezidenti so pravne osebe, ki imajo v Nemčiji svojo podružnico. Nerezidenti so obdavčeni po viru dohodka in plačajo davek od dohodka ustvarjenega v Nemčiji IBFD (2014, str. 333).

4.3 Primerjava določanje davčne osnove

Za Slovenijo in Nemčijo velja, da so rezidenti obdavčeni po svetovnem dohodku, nerezidenti pa zgolj po dohodku, ki ima vir v njihovi državi.

4.3.1 Primerjava opredelitve davčne osnove

V **Sloveniji** so rezidenti obdavčeni po svetovnem dohodku. Nerezidenti so obdavčeni po dohodku, ki ima svoj vir v Sloveniji.

Obdavčitev dohodka, kot je določena v napovedi za odmero davka, je ves dohodek, dosežen z aktivnostmi podjetja in zmanjšan za stroške, povezane z dosego poslovnega rezultata.

Rezultat poslovnega izida se računa po Slovenskih računovodskih standardih (v nadaljevanju SRS) ali po Mednarodnih računovodskih standardih (v nadaljevanju MSRP) in se prilagodi za davčne namene v skladu z ZDDPO-2.

Mednarodni računovodski standardi so obvezni za družbe, ki nastopajo na borzi, banke, zavarovalnice in za podjetja, ki se sama odločijo za uporabo le-teh. Slednji so dolžni uporabljati izbrano opredelitev najmanj 5 let.

Rezidenti in nerezidenti ugotovijo poslovni rezultat v skladu s SRS ali MSRP in ga prikažejo v letnem poročilu družbe oziroma v izkazu poslovnega izida. Za davčne namene je potrebno ugotovljeni poslovni rezultat popraviti oziroma oblikovati po določbah ZDDPO-2, tako da popravimo prihodke v skladu z davčnimi predpisi na raven davčno priznanih prihodkov in odhodke popravimo v skladu z davčnimi predpisi na raven davčno priznanih odhodkov.

ZDDPO-2 v 12. čl. opredeljuje davčno osnovo kot dobiček, ki predstavlja presežek prihodkov nad odhodki, ugotovljen v skladu z davčnimi predpisi. Zaradi navedenega se ugotovljeni računovodski dobiček običajno razlikuje od ugotovljenega davčne osnove.

Pri določanju davčne osnove ZDDPO-2 odpravlja dvojno obdavčitev in manj kot enkratno obdavčitev. Zakon v 13. členu določa, da se prihodki oziroma odhodki rezidenta in nerezidenta, ki so bili vključeni v tekočem davčnem obdobju ali v preteklih davčnih obdobjih, ne vključijo ponovno v tekočem ali prihodnjih davčnih obdobjih.

Zelo pavšalno bi lahko strnili pregled prilagoditve računovodskega poslovnega izida davčni obravnavi, kot je prikazano v Tabeli 6.

Tabela 6: Strnjen obračun davka od dohodkov pravnih oseb po ZDDPO-2

Prihodki ugotovljeni po računovodskih predpisih
+ Dohodki, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem
- Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov - zmanjšanje
+ Popravek prihodkov na raven davčno priznanih - povečanje
= Davčno priznani prihodki
Odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih
- Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje
+ Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje
= Davčno priznani odhodki
Davčno priznani prihodki – davčno priznani odhodki
= Razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki
+ Povečanje davčne osnove
- Zmanjšanje davčne osnove
= Davčna osnova ali davčna izguba
- Zmanjšanje davčne osnove zaradi pokrivanja izgube in davčnih olajšav, največ do višine davčne osnove
= Osnova za davek
* Davčna stopnja
= Davek
- Zmanjšanje davka za znesek v tujini plačanega davka
+ Povečanje ali zmanjšanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka
= Davek od dohodka pravnih oseb

*Povzeto in prirejeno po obrazcu
za obračun davka od dohodkov pravnih oseb, 2014.*

V **Nemčiji** so podjetja, ki so rezidenti Nemčije, obdavčena po svetovnem dohodku. Neomejena davčna obveznost se uporablja za našteje osebe v 1. čl. Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, združenja in sklade, ki imajo svojo upravo ali sedež v Nemčiji:

- družbe (zlasti evropske družbe, delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo) ,
- zadruge, vključno z evropskimi zadrugami,
- zavarovalnice in pokojninske sklade, vzajemne družbe,
- druge pravne osebe zasebnega prava,
- društva, zavode, ustanove in druge sklade zasebnega prava,
- komercialne dejavnosti pravnih oseb javnega prava.

Za nerezidente velja omejena davčna obveznost, kot je določena v 2. čl. KStG in se nanaša na korporacije, združenja in sklade, ki nimajo niti uprave niti sedeža v Nemčiji. Običajno gre za tuje podružnice, ki so obdavčene po dohodku, ki ima vir v Nemčiji.

Za izračun davčne osnove se uporabljajo določbe zakona o dohodnini in zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (8. čl. KStG).

Pri napovedi davka od dohodka pravnih oseb se pri določanju davčne osnove upoštevajo določbe prvega do četrtega odstavka 2. čl. zakona o dohodnini, iz česar sledi, da se tudi za davek od dohodka pravnih oseb uporabljajo sledeči izrazi: dohodki (nem. *Einkünfte*), dobiček (nem. *Gewinn*), presežek prejemkov nad stroški (nem. *Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten*) in dohodek (nem. *Einkommen*). Pri napovedi davka od dohodkov pravnih oseb se poleg določb zakona o dohodnini uporabljajo tudi določbe, ki se nanašajo na davke v drugih zakonih, na primer zakonu o dodatku za naložbe (nem. *Investitionszulagengesetz*) (Pomer et al., 2003, str. 356).

Po 8. čl. KStG vsi dohodki, ki jih ustvari podjetje, predstavljajo dohodke iz poslovanja, ne glede na to ali izhajajo iz dejavnosti ali iz naložb, kot so dividende, obresti in najemnine.

Poenostavljena shema za izračun obdavčljivega dohodka družbe oziroma davčne osnove po nemškem obrazcu za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2014 je predstavljena v Tabeli 7.

Tabela 7: Strnjen obračun davka od dohodkov pravnih oseb po nemškem obrazcu za obračun davka od dohodkov pravnih oseb

Dobiček po trgovinski bilanci
+/- popravki (npr. vse kar odstopa: popravki napak, popravki amortizacije ...)
+ vse donacije
= Davčno računovodski dobiček ali izguba
+ nepriznani poslovni odhodki
+ nepriznani odhodki zasebne narave
- Davčne olajšave in spodbude
- Odbitne donacije
= Obdavčljivi dohodek / davčna osnova.

*Povzeto in prirejeno po nemškem obrazcu
za obračun davka od dohodkov pravnih oseb, 2014.*

Po Pomer et al. (2003, str. 356) je pri kapitalskih družbah najpomembnejša vrsta dohodka dohodek iz dejavnosti, kar je dobiček, kakor ga določata 2. in 4. člen EStG. Dobiček se ugotavlja po načelu čiste (neto) primerjalne vrednosti (nem. *Betriebsvermögensvergleich*), v skladu s katerim je dobiček razlika med čisto vrednostjo sredstev na koncu tekočega leta in čisto vrednostjo sredstev na koncu predhodnega leta. Za namen obdavčitve se ta razlika zmanjša za naložbe (te so davka oproščene) in poveča za zmanjšanje naložb oziroma izplačila. S tem so mišljena izplačila, ki morajo biti financirana iz obdavčenega dobička. Pri tem ni pomembno, ali bo dobiček izplačan.

V slovenski strokovni literaturi je dobiček, kot ga določata 2. in 4. člen EStG, opredeljen kot razlika med čisto vrednostjo sredstev na koncu tekočega leta in čisto vrednostjo sredstev na koncu predhodnega leta. Navedeni izraz za sredstva se dejansko nanaša na čisto vrednost delujočega kapitala na koncu tekočega leta in čisto vrednost delujočega kapitala na koncu predhodnega leta, iz česar sledi, da je dobiček razlika med čisto vrednostjo delujočega kapitala na koncu tekočega leta in čisto vrednostjo delujočega kapitala na koncu prehodnega leta.

Davčna osnova se določi na podlagi Trgovskega zakonika (nem. *Handelsgesetzbuch*, v nadaljevanju HGB), Zakona o dohodnini (EStG) in Zakona o davku od dohodka pravnih oseb (KStG). Dobiček, izračunan na podlagi Trgovskega zakonika (HGB) in Zakona o dohodnini (EStG), predstavlja osnovo za izračun plačila davka od dohodka pravnih oseb s sočasno uporabo zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki opredeljuje nekatere posebnosti pri določitvi dokončne davčne osnove, kot so povečanje davčne osnove za davčno nepriznane odhodke in zmanjšanja davčne osnove zaradi davčnih olajšav. Trgovski zakonik določa načela računovodenja, ki jih upošteva tudi Zakon o dohodnini (EStG), če jih ne določa drugače. Pri določanju davčne osnove je potrebno upoštevati uredbo (nem. *Durchführungsverordnung*), ki dopolnjuje Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb in Zakon o dohodnini in določa uporabo posameznih zakonov (Pomer et al., 2003, str.354).

Trgovski zakonik (HGB) v členih od 238. do 263. določa pravila, ki veljajo za vse gospodarske subjekte. V 238. čl. določa, da je vsak trgovec dolžan voditi evidenco o svojih poslovnih transakcijah in stanju premoženja v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli. Ker 238. čl. HGB velja za vse gospodarske subjekte, je potrebno besedo trgovec razumeti v širšem smislu. Beseda trgovec se za potrebe ugotavljanja dobička pravnih oseb smiselno nanaša na vse gospodarske subjekte. V 241.A čl. določa izjeme, ki jim ni potrebno voditi poslovnih knjig, in sicer se izjema nanaša na male samostojne podjetnike, fizične osebe in civilna partnerstva, ki v dveh zaporednih bilančnih poslovnih letih niso presegli prihodkov 500.000 EUR in 50.000 EUR dobička, od 1. januarja 2016 veljajo novi omejitveni zneski, in sicer 600.000 EUR za prihodke in 60.000 EUR za dobiček.

Po 238. čl. Trgovskega zakonika (HGB) so vse gospodarske družbe dolžne pripraviti računovodske izkaze, ki so sestavljeni iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida, razen izjem, določenih v 241.A čl. zakonika.

Izjema se nanaša na male samostojne podjetnike, fizične osebe in civilna partnerstva iz 241.A čl., za katere ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig. Subjekti, za katere ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig, lahko izračunajo dobiček po metodi presežka prihodkov iz poslovanja nad poslovnimi odhodki (3. odst. 4. čl. EStG). Navedena poenostavljena metoda pomeni enostavno knjigovodstvo, ki omogoča ugotovitev dobička kot presežek prihodkov nad odhodki. V ta namen je potrebno voditi enostavno evidenco, ki zajema vse prihodke in

odhodke obračunskega obdobja. Zneski iz evidence morajo biti dokumentirani z dokazili. Gre za poenostavljeno metodo izračuna dobička za potrebe obdavčitve.

Samostojni podjetniki, za katere obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig ali so se sami prostovoljno vključili v obveznost vodenja poslovnih knjig, ugotavljajo dobiček v skladu s 1. odst. 4 čl. EStG, ki predstavlja razliko med sredstvi za poslovanje oziroma delujočim kapitalom ob koncu leta in sredstvi oziroma delujočim kapitalom ob koncu predhodnega leta. Dobiček se ugotavlja po načelu čiste neto primerjalne vrednosti.

4.3.2 Primerjava opredelitve izvzetih dohodkov iz davčne osnove

V **Sloveniji** izvzem dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam, določa 24. čl. ZDDPO-2. Dividende oziroma drugi dohodki iz dobička in dohodki, podobni dividendam, iz 74. čl. tega zakona, razen skritih rezerv iz 74. čl. tega zakona, ki niso bile predmet obdavčitve pri izplačevalcu, se iz obdavčitve prejemnika izvzamejo, če je izplačevalec zavezanec za davek po ZDDPO-2 ali je za davčne namene rezident v državi članici EU in je poleg tega zavezanec za enega od davkov, za katere se uporablja skupni sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU ali je rezident kake druge države in zavezanec za davek, primerljiv z davkom od dohodkov in ni rezident države, v kateri je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %. Seznam držav z nižjo stopnjo obdavčitve objavlja Ministrstvo za finance. Slovenija z državami iz navedenega seznama nima sklenjenih konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčenju, s katerimi bi bila dogovorjena metoda oprostitve, zato ima po Hieng (2012, str. 267) prejemnik v takem primeru možnost uveljaviti odbitek davka, odtegnjenega v tujini ob nakazilu dividend oziroma dividendam podobnih dohodkov.

Kot je razvidno, je za izvzete dividend in dohodkov, podobnih dividendam, pomemben predvsem status izplačevalca.

Dohodke, podobne dividendam, ZDDPO-2 navaja v 74. členu, kot sledi:

- dobiček, ki se izplača v zvezi z vrednostnimi papirji in s krediti, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku izplačevalca;
- dobiček, rezerve iz dobička, osnovni kapital v delu, ki se je oblikoval iz predhodnega povečanja osnovnega kapitala iz dobička ali rezerv iz dobička in skrite rezerve izplačevalca ob prenehanju izplačevalca. Iz davčne osnove prejemnika se izvzamejo le, če so bile obdavčene pri izplačevalcu;
- izplačana vrednost delnic ali poslovnih deležev, zmanjšana za njihovo emisijsko vrednost in za sorazmerni del kapitalskih rezerv ob izključitvi ali izstopu delničarja, družbenika ali člana izplačevalca;
- izplačila na podlagi rednega zmanjšanja osnovnega kapitala izplačevalca v delu, ki se je oblikoval iz predhodnega povečanja osnovnega kapitala iz dobička ali rezerv iz dobička;

- izplačana vrednost pridobljenih lastnih delnic ali lastnih poslovnih in drugih lastnih deležev, zmanjšana za njihovo emisijsko vrednost in za sorazmerni del kapitalskih rezerv;
- dobiček, prenesen na podlagi podjetniške pogodbe v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe;
- prikrito izplačilo dobička, kar pomeni vsako nadomestilo izplačano osebi, ki ima posredno ali neposredno v lasti najmanj 25 % vrednosti delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru izplačevalca ali ga po pogodbi obvladuje na način, ki se razlikuje od razmerij, značilnih za nepovezane osebe. Zakon med prikrita izplačila dobička navaja zagotovitev vsakršnih oblik sredstev in opravljanje storitev, odpust dolga, brez plačila ali po ceni, ki je nižja od primerljive tržne cene, ali plačila za nakup vseh oblik sredstev in storitev po ceni, ki je višja od primerljive tržne cene, vključno s plačili za sredstva in storitve, ki niso bila prevzeta oziroma opravljena, obresti za posojila, dana po nižji ali prejeto po višji obrestni meri, kot znaša javno objavljena priznana obrestna mera za posojila med povezanimi osebami in obresti od presežka posojil.

Po IBFD (2014, str. 333) se v **Nemčiji** kot najpomembnejše vrste izvzema dohodkov iz obdavčitve pravnih oseb štejejo dohodki:

- na ravni družb, kapitalski vložki ali povečanje kapitala v zameno za delnice, druge pravice članstva ali preprosto v zvezi s povečanjem kapitalskih rezerv,
- na ravni delniške družbe, poplačilo kapitala iz podjetja, če ne vsebuje izplačila dividend, razen če poplačilo kapitala iz podjetja presega knjigovodsko vrednost,
- od prejetih dividend in ustvarjenih kapitalskih dobičkov.

Dividende, pridobljene s strani rezidenčne delniške družbe, so načeloma izvzete, ne glede na stopnjo udeležbe v kapitalu, naložbeno obdobje in ne glede na domači ali tuji vir. Pavšalni znesek v višini 5 % od bruto dividend se vključi v obdavčljive dohodke oziroma predstavlja nepriznane odhodke (IBFD, 2014, str. 337).

V kolikor tuja odvisna družba dejansko razdeljuje dobiček ali proda delnice, so takšne prodaje in dobički izvzeti na strani rezidenčnih družb prejemnic pod določenimi pogoji, več o tem v poglavju 4.9 v podnaslovu Ukrepi na področju tujih odvisnih družb.

Na splošno so vsi kapitalski dobički, doseženi s prodajo sredstev družbe, vključeni v obdavčljivi dohodek, vendar je kapitalski dobiček ob odtujitvi določenih osnovnih sredstev, ki so nadomeščena s podobnimi sredstvi, lahko odložen. Do 100 % kapitalskega dobička od prodaje takšnih sredstev lahko zmanjšajo stroški nabave ali stroški proizvodnje istih sredstev, ki so pridobljena ali proizvedena v istem ali preteklem letu. Med navedena osnovna sredstva spadajo zemljišča in zgradbe, ki so v trenutku prodaje pripadala rezidenčni družbi najmanj 6 let. Kapitalski dobiček od prodaje zemljišča se lahko odloži tudi za stroške pridobitve ali izgradnje stavb.

Če realizirani dobiček ni porabljen za pridobitev ali proizvodnjo nadomestnih sredstev, se lahko oblikujejo investicijske rezerve za obdobje štirih let. Daljši, 6-letni rok za porabo investicijskih rezerv velja za stavbe, katerih gradnja se je začela pred koncem četrtega poslovnega leta, po oblikovanju rezerve.

V kolikor se rezerve ne porabijo za zmanjšanje stroškov pridobivanja ali proizvodnje zaradi zamenjave sredstev, se davčna osnova poveča za 6 % zneska rezerve za vsako leto obstoja rezerve (IBFD, 2014, str. 334).

Kapitalski dobički od prodaje deležev so v celoti izvzeti iz davčne osnove za davek na dohodek pravnih oseb in davek na dohodek iz dejavnosti, vendar se pavšalni znesek 5 % od realiziranega dobička prenese v obdavčljivi dohodek, ki predstavlja neodbitni strošek poslovanja. Omejitev sedmih let se nanaša le v določenih primerih prestrukturiranja družb, drugih omejitev v zvezi z lastništvom kapitala in podobno ni. Oprostitev se ne odobri, če je podjetje slabilo vrednost kapitala in ni bilo naknadno prevrednoteno navzgor (IBFD, 2014, str. 334).

4.3.3 Odbitki – primerjava odhodkov in njihov vpliv na davčno osnovo

MSRP obravnavajo posamezne računovodske rešitve za zunanje poročanje, medtem ko SRS (2006) pokrivajo celotno področje računovodenja za zunanje in notranje poročanje. SRS (2006) pokrivajo širše področje kot MSRP, tako za nekatera področja, ki so urejena s SRS (2006) ni primerjalnega MSRP. SRS (2006) so sistematično urejeni in v primerjavi z MSRP ne dopuščajo možnosti izbire med različnima rešitvama za enako situacijo, tako kot dopuščajo MSRP (Premk, Fekonja in Blatnik, 2009, str. 40).

Dne 10. decembra 2015 so bili v Uradnem listu Republike Slovenije objavljeni novi Slovenski računovodski standardi (2016), ki se uporabljajo od 1. januarja 2016 in zaradi tega nimajo direktnega vpliva na magistrsko nalogo. Raziskovalno delo se nanaša na obdobje pred nastopom veljave novih računovodskih standardov.

SRS (2016) 14 pokriva področje odhodkov in na strani MSRP ni primerljivega standarda.

Pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja v Nemčiji so urejena v nemških računovodskih standardih (nem. *Deutsche Rechnungslegungsstandards*, v nadaljevanju DRS), ki se nanašajo predvsem na področje konsolidiranih računovodskih izkazov, tako so se zaradi lažjega razumevanja uveljavila splošno sprejeta računovodska načela (nem. *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, v nadaljevanju GoB). Ne DRS in ne GoB ne vsebujeta standarda, ki bi obravnaval odhodke. Glede na navedeno imata zakon o davku od dohodkov pravnih oseb in trgovinski zakonik pomembno vlogo pri določanju odhodkov.

Odhodki – in njihov vpliv na davčno osnovo v Sloveniji

V **Sloveniji** odhodke za potrebe davčnega obračuna predstavljajo odhodki, ugotovljeni po slovenskih računovodskih standardih, ki jih v skladu z ZDDPO-2 popravimo na davčno priznane odhodke. Odhodek po računovodskih standardih pomeni seštevka poslovnih, finančnih in drugih odhodkov v davčnem obdobju.

Po ZDDPO-2 so za potrebe obdavčitve priznani odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov. Zakon navaja odhodke, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov in jih opredeli kot odhodke, ki niso neposredno potrebni za opravljanje dejavnosti, niso posledica opravljanja dejavnosti, imajo značaj privatnosti in niso skladni z običajno poslovno prakso.

Zakon v 30. čl. taksativno našteva nepriznane odhodke, kot sledi:

- odhodki podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička,
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let,
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje vključno z davkom na dodano vrednost,
- stroški prisilne izterjave davkov, prispevkov ali drugih dajatev,
- kazni, ki jih izreče pristojna služba,
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba,
- davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec ni uveljavil kot odbitnega, čeprav je imel to pravico po Zakonu o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 117/2006),
- obresti od nepravočasno plačanih davkov in drugih dajatev kot tudi od obresti od prejetih posojil, ki jih je zavezanec pridobil od oseb, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, ki niso države članice EU in imajo nižjo splošno oziroma povprečno nominalno stopnjo obdavčitve kot 12,5% in so države, objavljene na seznamu Ministrstva za finance in Davčne uprave RS,
- donacije,
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane pravnim ali fizičnim osebam z namenom doseči določene koristi.

Kot delno priznane odhodke v višini 50 % zakon navaja stroške reprezentance, stroške nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora.

Zakon navaja nepriznane odhodke za obresti od presežka posojil, prejetih od delničarja ali družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca, razen če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. Za posojila družbenika ali delničarja se štejejo tudi posojila, dobljena od tretjih oseb, če za posojila jamči družbenik ali delničar.

Za posojila delničarja oziroma družbenika se štejejo tudi posojila osebe, ki se kadarkoli v davčnem obdobju šteje za povezano osebo, kot jo določa 2. odstavek 16. čl. ZDDPO-2, in sicer se za družinske člane šteje zakonec ali oseba, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči skupnosti, otroci, posvojenci in pastorek ali otrok osebe, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja ali po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, ter starši in posvojitelji fizične osebe.

Vrednost deleža delničarja ali lastnika deleža se za davčno obdobje določi kot povprečje na podlagi stanja kapitala na začetku in na koncu davčnega obdobja. Vrednost kapitala predstavljajo vse sestavine kapitala po ZDDPO-2 in SRS, razen čistega poslovnega izida tekočega leta.

Pri ugotavljanju prihodkov ali odhodkov za obresti na prejeta posojila med povezanimi osebami se upoštevajo obračunane obresti največ do višine zadnje objavljene obrestne mere, ki je bila znana ob času odobritve posojila. Način obračuna obresti za prejeta posojila med povezanimi osebami ima dve izjemi, in sicer po prvi lahko zavezanec, ki obračunava obresti za obdobje daljše od enega meseca in krajše od enega leta, upošteva povprečno mesečno priznано obrestno mero, ki se izračuna kot aritmetična sredina priznane obrestne mere prvega in zadnjega meseca obdobja prejetega oziroma danega posojila. Po drugi izjemi lahko zavezanec v primeru, ko je dogovorjena fleksibilna obrestna mera in se obračunavajo obresti mesečno, uporabi ob času obračuna obresti znano priznано obrestno mero.

Podjetja obračunajo obresti za posojila med povezanimi osebami po pogodbeni obrestni meri, ki se lahko razlikuje od tiste, ki jo predlaga Ministrstvo za finance, če lahko dokažejo, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dali posojilo po obrestni meri, ki je nižja od priznane tudi posojilojemalcu nepovezani osebi (1. odst. 19. čl. ZDDPO-2).

Davčna osnova pri ugotavljanju dohodkov iz naslova obresti od prejetih posojil med rezidentkama se poveča, če ena od rezidentk izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj, plačuje davek po stopnji nič (0) ali je oproščena davka po navedenem zakonu zaradi opravljanja nepridobitne dejavnosti.

Način obračuna obresti med povezanimi osebami natančno določa Pravilnik o priznani obrestni meri (Ur.l. RS, št. 141/2006). Pravilnik določa metodologijo za določanje priznane obrestne mere in priznано obrestno mero za obresti na posojila med povezanimi osebami, ki se upošteva pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov zavezanca. Pravilnik določa variabilni del priznane obrestne mere glede na ročnost do 6 mesecev in nad 6 mesecev ter pribitek, ki je povezan z ročnostjo zadolžitve in del pribitka, ki je povezan s kreditno oceno zavezanca, ki prejema posojilo od povezane osebe oziroma kreditne ocene povezane osebe, ki ji zavezanec daje posojilo. Variabilne obrestne mere, ki kažejo vrednosti medbančnih obrestnih mer, so javno objavljene posebej za euro in posebej za druge valute za ustrezne ročnosti na prvi

delovni dan v mesecu za tekoči mesec. Obstaja več javnih objav variabilnega dela priznane obrestne mere (Ministrstvo za finance, 2016).

Amortizacija, obračunana po metodi enakomernega časovnega amortiziranja do višine predpisanih stopenj po ZDDPO-2, se prizna kot odhodek v obračunskem obdobju. Slovenski računovodski standardi natančno določajo, katera sredstva se amortizirajo in kako se pripoznajo. Pri tem je potrebno upoštevati SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva; SRS 2- Neopredmetena sredstva in SRS 6 – Naložbene nepremičnine.

Zakon kot najvišje dopustne letne amortizacijske stopnje določa:

- za gradbene objekte vključno z naložbenimi nepremičninami 3%,
- za dele gradbenih objektov vključno z deli naložbenih nepremičnin 6%,
- za opremo, vozila in mehanizacijo 20%,
- za dele opreme in opremo za raziskovalno dejavnost 33,3%,
- za računalniško, strojno in programsko opremo 50%,
- za večletne nasade 10%,
- za osnovno čredo 20%,
- druga vlaganja 10%.

Zakon dopušča možnost, da se za osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost ne presega 500 EUR, ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti.

V kolikor obračunana amortizacija preseže dovoljen znesek amortizacije po ZDDPO-2, upoštevajoč metodo enakomernega časovnega amortiziranja in najvišje letne amortizacijske stopnje, se presežek iz amortizacije kot odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih, tako da se amortizacija za davčne namene, upoštevajoč metodo enakomernega časovnega amortiziranja in najvišje letne amortizacijske stopnje, prizna do dovoljene višine v posameznem obračunskem obdobju do dokončnega amortiziranja oziroma do odtujitve oziroma odprave evidentiranja sredstva.

V podjetju nastalo dobro ime se po SRS 2 ne šteje za neopredmeteno sredstvo in se po ZDDPO-2 ne amortizira.

Vpliv na davčno osnovo v smislu zniževanja davčne osnove ima po 23. čl. ZDDPO-2 prevrednotenje zaradi oslabitve dobrega imena. Stroški oslabitve oziroma odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve dobrega imena se priznajo v višini do 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena. Presežek je mogoče odbiti v naslednjih davčnih obdobjih, in sicer tako, da preneseni znesek v tekočem davčnem obdobju ne preseže zneska 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena.

Vrednotenje zalog temelji zgolj na računovodskih pravilih in ni davčnega predpisa. Obračunavanje in razkrivanje zalog je urejeno s SRS 4. Zaloge se vrednotijo po nabavni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po nižji vrednosti. Zaloge se nikoli ne prevrednotujejo zaradi okrepitve. Zaloge je potrebno prevrednotiti na nižjo vrednost, kadar je knjigovodska vrednost zaloge višja od iztržljive vrednosti zalog. V navedenem primeru je potrebno zaloge odpisati do čiste iztržljive vrednosti. Zaloge se po SRS 14.17 vodijo po metodi zaporednih cen FIFO ali metodi tehtanih povprečnih cen, pri čemer se lahko izračunava povprečne cene za vsak nov prejem (metoda drsečih tehtanih povprečnih cen). Davčni zavezanec se sam odloči za eno od navedenih možnosti.

Predvsem v času gospodarske krize sta zelo pomembna dejavnika vpliva na davčno osnovo prevrednotenje in odpis terjatev. Splošno znano je, da je v času krize odpisov terjatev in popravkov vrednosti terjatev več, kar je posledica insolventnosti podjetij, prisilnih poravnav in stečajev podjetij. V zadnjih nekaj letih smo priča stečajev velikih podjetij, ki so v preteklosti predstavljali paradne konje našega gospodarstva. Seveda so ti stečaji potegnili s seboj v stečaj tudi veliko srednjih in majhnih podjetij, predvsem je prišlo zaradi teh stečajev do velikih odpisov terjatev.

Prevrednotenje terjatev zaradi oslabitve je po ZDDPO-2 omejeno, in sicer odhodek zaradi prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve ne sme presegati nižjega od naslednjih zneskov: zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev ali zneska, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja. Odhodki zaradi prevrednotenja terjatev se priznajo ob odpisu celote ali dela terjatev, ki niso bile poravnane, in sicer na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave na osnovi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka, če zavezanec dokaže, da bi stroški postopka za dosego poplačila presegli znesek poplačila terjatev, ali če dokaže, da je opravil vsa dejanja, ki bi jih opravil dober gospodarstvenik za dosego poplačila terjatev in da so nadaljnji pravdni postopki ekonomsko neupravičeni.

Odpisi terjatev so po ZDDPO-2 priznani odhodki pod določenimi pogoji, in sicer na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave, in sicer v delu, v katerem terjatve niso bile poplačane oziroma niso bile poplačane v celoti. Odpis terjatev je možen tudi na osnovi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka, če zavezanec dokaže, da bi stroški postopka za dosego poplačila presegli znesek poplačila terjatev, ali če dokaže, da je opravil vsa dejanja, ki bi jih opravil dober gospodarstvenik za dosego poplačila terjatev, in da so nadaljnji pravdni postopki ekonomsko neupravičeni.

Prispevke za socialno varnost zaposlenih plačuje delodajalec v imenu zaposlenih v višini 22,1 %. Osnova za prispevke je bruto znesek osebnega dohodka, vključno z bonitetami in izplačili v naravi. Obračunsko obdobje je mesec.

Delodajalec od bruto osebnega dohodka plačuje prispevke delodajalca v skupni višini 16,1 % kot jih določa Zakon o prispevkih za socialno varnost, (Ur.l. RS, št. 5/1996, 18/1996-ZDavP, 34/1996, 87/1997, 3/1998, 106/1999-ZPIZ-1, 81/2000-ZPSVC, 97/2001-ZSDP, 97/2001, 62/2010 Odl.US: U-I-214/09, 40/2012-ZUJF, 96/2012-ZPIZ-2, 91/2013-ZZVZZ-M, 99/2013-ZSVarPre-C, 26/2014, v nadaljevanju ZPSV).

ZDDPO-2 določa, da so plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in drugih odsotnosti z dela delavcev priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, medtem ko se plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plače 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 priznajo kot odhodek v skladu z zakonom oziroma pogodbo o zaposlitvi.

ZDDPO-2 stroške bonitet, ki so obdavčene po Zakonu o dohodnini, opredeljuje kot odhodke. Nagrade vajencem v obračunanem znesku v skladu z zakonom, regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku. Pri tem je potrebno opozoriti na Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo (Ur.l. RS št. 140/2006, 76/2008). Uredba določa zneske višine povračil stroškov v zvezi z delom, ki se v skladu z ZDOH-2 ne vštevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Za obračun tujih dnevnic se uporablja Uredbo o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino (Ur.l. RS, št. 38/1994, 63/1994, 24/1996, 96/2000, 35/2002, 86/2002, 66/2004, 73/2004, 16/2007, 30/2009, 51/2012-ZUJF). Obračunani zneski povračil stroškov v zvezi z delom, ki presegajo višine predpisane z uredbo, so predmet obdavčitve s prispevki in dohodnino kot izplačilo plače. Za namene ZDDPO-2 so tako obdavčena povračila stroškov v celoti davčno priznani odhodki.

Davek na nepremičnine

Ni splošnega davka na nepremičnine. Zračunava se nadomestilo stavbnega zemljišča lastnikom ali uporabnikom za zemljišča in zgradbe. Nadomestilo je v celoti priznan strošek poslovanja. Davčne stopnje so določene s strani občine z Odlokom o nadomestilu za uporabo stavbnega zemljišča (Ur.l. RS, št. 130/2003, 120/2005, 4/2006-popr., 57/2006, 122/2007, 107/2009).

V Sloveniji trenutno na tem področju zeva praznina, saj je izvajanje Zakona o obdavčenju nepremičnin ustavljeno in bo do nadaljnjega občinske blagajne polnilo nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča.

Rezervacije

Rezervacije ureja Slovenski računovodski standard 10 (2016), ki jih opredeljuje kot sedanjo obvezo, ki izhaja iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno ter katerih velikost je mogoče zanesljivo oceniti.

Pri tem je potrebno pojasniti, da ZDDPO-2 taksativno našteva, katere rezervacije so davčno priznane kot odhodek v višini 50% oblikovanega zneska, in sicer navaja rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravljenih storitvah, rezervacije za reorganizacijo poslovanja, rezervacijo za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, rezervacijo za pokojnine, rezervacijo za jubilejne nagrade in rezervacijo za odpravnine ob upokojitvi. Odprava in poraba rezervacij v višini 50% oblikovanega zneska, ki niso bile priznane kot odhodek, se ob uporabi upošteva na način, da se iz davčne osnove izvzamejo prihodki iz odprave ali porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje ni bilo priznано kot odhodek ali se priznajo odhodki iz porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek.

Glede na taksativno naštevanje rezervacij v zakonu je razumeti, da so vse ostale rezervacije, ki niso zgoraj našteje, priznane v celoti kot odhodek v davčnem obdobju oblikovanja.

Navedeno potrjuje tudi pojasnilo FURS z naslovom Rezervacije – davčno priznan odhodek (2007), v katerem FURS navaja, da so rezervacije, ki jih je davčni zavezanec dolžan oblikovati v skladu s SRS 10 ali MRS 37 ali na podlagi druge zakonske obveze, le-te pa niso navedene med rezervacijami v ZDDPO-2 kot priznane rezervacije v višini 50% oblikovanega zneska, se šteje, da so priznane v celoti.

V kolikor ZDDPO-2 ne vsebuje določb o posamezni vrsti odhodkov, se šteje, da se ti odhodki priznajo v zneskih oblikovanih v skladu z računovodskimi standardi.

Odhodki – in njihov vpliv na davčno osnovo v Nemčiji

V **Nemčiji** predstavljajo poslovni odhodki odhodke, povezane z opravljanjem dejavnosti. Večina odhodkov je davčno priznanih (Pomer et al., 2003, str. 360).

Izplačila dividend, za razliko od obresti in licenčnin, niso priznan odhodek (IBFD, 2014, str. 333).

Davčno nepriznane odhodke ureja 10. čl. KStG in navaja kot davčno nepriznane odhodke:

- plačilo davka od dohodkov,
- davke fizičnih oseb,
- plačilo DDV, ki si ga podjetje ni odbilo, čeprav bi si ga moralo odbiti,
- plačilo kazni in glob izrečenih v kazenskih postopkih,

- polovica plačil kakršnekoli vrste odobrene članom nadzornega sveta, uprave ali drugim osebam, odgovornim za nadzor in upravljanje družbe.

Najpomembnejši davčno nepriznani odhodki so po Pomer et al. (2003, str. 362):

- odhodki, ki so povezani z neobdavčenimi prihodki,
- 5 % pavšalni znesek od bruto dividend, prejetih od tujih družb, čeprav so dividende neobdavčene,
- kazni in podobni odhodki povezani s kaznivimi dejanji,
- stroški zasebne narave, ki niso povezani s poslovnimi nameni, stroški lova, ribolova, jadrskih in motornih jaht, stroški nočitev poslovnih partnerjev, delno stroški poslovnih kosil,
- davek od dohodkov pravnih oseb, davek od prometa nepremičnin, davek na dodano vrednost za neodbitne postavke, našteje pod četrto alinejo.

Glede na zgoraj navedeno obravnavo je potrebno poudariti, da je bil oktobra 2009 spremenjen Zakon o dohodnini (nem. *Einkommensteuergesetz* – EStG), in da znašajo davčno nepriznani odhodki za poslovna kosila in pogostitve 30 % vrednosti pogostitve. Pogostitev mora biti natančno evidentirana z opisom kraja, datuma, dogodka in z imeni udeležencev pogostitve.

Omejitve v zvezi z odbitkom za poslovne izdatke obstajajo zlasti v zvezi z osebnimi izdatki (darila, pogostitve in podobno), dividendami in davki, ki izpolnjujejo pogoje za obdavčitev z zakonom o dohodnini. Poslovna darila je mogoče odšteti le pod pogojem, da na letni ravni ne presegajo 35 EUR na osebo (4. čl. EStG).

Plačila direktorjem oziroma članom uprave so v celoti davčno priznan odhodek, razen če se izplačilo obravnava kot prikrito razdeljevanje dobička delničarjem (8. čl. KStG).

Plačila zaposlenim delavcem so davčno priznan odhodek in zajemajo plače, ugodnosti, kot so bonitete in socialne prispevke, ki jih plača delodajalec. Če je delavec delničar, se mora njegova plača skupaj z vsemi obračunanimi ugodnostmi ujemati s plačo, ki bi jo prejemal, če ne bi bil delničar. Plačila, ki niso v skladu z normalnimi tržnimi razmerami, niso davčno priznani odhodki, temveč predstavljajo prikrito izplačilo dobička (8. čl. KStG; Pomer et al., 2003, str. 360).

Delodajalci so v letu 2013, kot navaja IBFD (2014, str. 337), plačevali naslednje prispevke za socialno varnost:

- pokojninsko zavarovanje v višini 9.45 % na mesečno plačo do 5.950 EUR (5.000 EUR v petih novih zveznih deželah);
- zdravstveno zavarovanje v višini 7,3 % na mesečno plačo do 4.050 EUR;

- zavarovanje za brezposelnost v višini 1,5 % na mesečno plačo do 5.950 EUR (5.000 EUR v petih novih zveznih deželah);
- zavarovanje za invalidnost in starost v višini 1,025 % (0,525 % zvezna dežela Saška) na mesečno plačo do 4.050 EUR.

Prispevki delodajalca skupaj od navedenih bruto osnov znašajo 19,275 %.

Donacije za pospeševanje nepridobitnih dejavnosti se po 9. čl. KStG, priznajo kot davčna olajšava, vendar le do 20 % obdavčljivega dohodka ali po izbiri podjetja do višine 4 ‰ skupnega zneska njenih prihodkov in plač, izplačanih v koledarskem letu. Odbitne donacije, ki presegajo navedene omejitve, se odbijejo v naslednjih davčnih obdobjih.

Zaloge se vodijo po nabavni vrednosti ali proizvodni vrednosti ali po pošteni tržni vrednosti, in sicer po tisti, ki je nižja. Vrednotenje po vrednosti še vedno delujočemu podjetju zahteva, da se zmanjšanje vrednosti predpostavlja stalno, in da se zaloge sproti slabi glede na tržno vrednost. Načeloma je treba vsako sredstvo posebej ceniti. Davčni zavezanec lahko tudi določi stroške zalog na podlagi njegove povprečne pridobitve ali proizvodnih stroškov. Sistem LIFO je dovoljen, medtem ko sistem FIFO ni, razen če to zahtevajo okoliščine (IBFD, 2012, str. 323). Prevrednotenje na pošteno tržno vrednost, če je le-ta nižja od knjigovodske vrednosti, je po 253. čl. HGB davčno priznan odhodek le v primeru, če gre za trajnejše znižanje. Vnovično zvišanje vrednosti zalog je obvezno.

Nabavna vrednost obsega posredne stroške, kot so izdatki za uvozne dajatve ter prevozne in zavarovalne stroške. Proizvodni stroški zajemajo neposredne stroške materiala, neposredne stroške dela in nekatere druge stroške. Stroški prodaje za namen poslovnega in davčnega knjigovodstva ne bremenijo nabavne vrednosti zalog (Pomer et al., 2003, str. 359).

V poslovne namene so dovoljene metode vrednotenja zalog LIFO, FIFO, HIFO, in skupinsko vrednotenje to je metoda tehtanih povprečnih cen. Za davčne potrebe je dovoljeno uporabljati le metodo LIFO (6. čl. 2a. EStG).

Po raziskavi IBFD (2014, str. 334) so amortizacijska sredstva osnovna sredstva, uporabljena v poslovnem procesu, za katere je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi in je njihova pričakovana življenjska doba daljša od enega leta.

Amortizacija je obvezna in mora potekati in se obračunati ne glede na to, ali podjetje posluje uspešno ali pa nastanejo izgube.

Osnovno sredstvo se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti.

Pred 1. januarjem 2008 so bile običajne metode amortizacije premičnih osnovnih sredstev metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega časovnega amortiziranja

in proizvodna metoda. Sprememba od metode padajočega amortiziranja k metodi enakomernega časovnega amortiziranja je dovoljena, ne pa nasprotno. Za poslovna sredstva, nabavljena ali proizvedena po 31. decembru 2007, je možno uporabiti le metodo enakomernega časovnega amortiziranja.

Zaradi oživljanja gospodarstva je začasno uvedena metoda padajočega amortiziranja za premična osnovna sredstva, pridobljena ali proizvedena v času od 1. januarja 2009 do 31. decembra 2010.

Letna stopnja amortizacije je omejena na dva in pol krat dovoljene amortizacijske stopnje, vendar skupno največ 25 % (7. čl. EStG; IBFD, 2014, str. 334).

Amortizacijske stopnje za stavbe in dobro ime ureja zakon, za premična osnovna sredstva se uporablja splošna tabela, ki jo izda Zvezno ministrstvo za finance (2014), pri čemer obseg amortizacije sredstev določa število let, v katerih je mogoče sredstvo odpisati. Seznam je obsežen in sredstva so dokaj podrobno opredeljena, tako da sem za potrebe magistrske naloge izpisala le tista osnovna sredstva, ki so zajeta v analitičnem delu magistrske naloge. Z navedenim seznamom so podane smernice za določitev dobe koristnosti kot sledi:

- poslovne stavbe 3%,
- pisarniško pohištvo 7%,
- računalniška oprema 33,3%,
- osebna in dostavna vozila 16,66%.

Sredstva, katerih nabavna vrednost znaša 410 EUR brez DDV, se lahko po 2. odst. 6.čl. EStG, v celoti odpišejo v letu pridobitve, pod pogojem, da so sredstva premična in uporabna neodvisno od drugih sredstev. Alternativno se lahko sredstva, ki se lahko uporabljajo posamično, z vrednostjo med 150 EUR in 1.000 (brez DDV), amortizirajo skupinsko po metodi enakomernega časovnega amortiziranja po stopnji 20 % v obdobju 5 let. V skladu s to alternativo se lahko sredstva, katerih nabavna vrednost je manj kot 150 EUR (brez DDV), povsem amortizira v letu pridobitve.

Zemljišča se ne amortizirajo. Stavba se lahko amortizira po veljavni metodi enakomernega časovnega amortiziranja ali po metodi padajočega amortiziranja. Sprememba iz enega načina na drugega ni dovoljena. Za stavbe, ki se uporabljajo v podjetju, ne pa za nastanitev, je letna amortizacijska stopnja 3 % (7. čl. EStG).

Za stavbe, ki so namenjene nastanitvi, določa 7. čl. EStG letno amortizacijsko stopnjo enakomernega časovnega amortiziranja 2 %. Alternativne stopnje pospešenega amortiziranja so:

- prvih 10 let, 4%,

- po naslednjih 8-ih letih, 2,5%, in
- preostalih 32 let, 1,25%.

Metoda pospešene amortizacije ni več na voljo za stavbe, ki se uporabljajo za nastanitev, če je bil objekt zgrajen oziroma pridobljen po 1. januarju 2006.

Dobro ime se amortizira po metodi enakomernega časovnega amortiziranja 15 let (7. čl. EStG).

Prevrednotenje in odpis terjatev

Popravki vrednosti terjatev oziroma slabitev terjatev se lahko po 253. čl. HGB obravnavajo kot obratna sredstva, kadar gre za blagovne terjatve ali kot stalna sredstva, kadar gre za dolgoročne naložbe. Slabitev terjatev se opravi z odpisom terjatev ali oblikovanjem popravkov vrednosti. Odpisi terjatev so davčno priznani, v kolikor gre za trajni odpis. Dolgoročne terjatve z dobo zapadlosti, daljšo od enega leta, ki se ne obrestujejo, je potrebno diskontirati oziroma razdonositi. Odpis pavšalnega odstotka vrednosti terjatev je mogoč le za splošna tveganja. Davčno priznan odhodek odpisa vrednosti terjatev je mogoč v višini 1 % vrednosti, v kolikor je odpis skladen z izkušnjami preteklih let (Pomer et al, 2003, str. 360).

Obresti

Obresti za posojila in druge poslovne obveznosti so načeloma davčno priznan odhodek, razen v primeru tanke kapitalizacije, ki jo posebej navajam v nadaljevanju magistrske naloge.

Davek na nepremičnine

Davek na nepremičnine se obračunava letno. Določijo ga posamezne občine, in sicer na nepremičnine, ki so v lasti za privatne namene ali kot poslovna sredstva. Uvedena fiskalna vrednost je po osnovni zvezni stopnji 0,35 %, ki z multiplikatorjem občinskega koeficienta v razponu od 280% do 810% rezultira v efektivni stopnji med 0,98 % in 2,84 %. Povprečna stopnja je okoli 1,9 %. Davek na nepremičnine predstavlja odbitek za namene določitve davka na dohodek in davka iz dejavnosti (IBFD, 2014, str. 337).

Rezerve in rezervacije

Rezerve in rezervacije se pogosto pojavljajo v skupni besedni zvezi, čeprav gre po vsebini za dva popolnoma različna pomena. V računovodstvu je potrebno strogo ločevanje teh dveh pojmov. Rezerve se oblikujejo iz kapitala oziroma obdavčenih dobičkov, medtem ko se oblikovane rezervacije v obliki vnaprej vračunanih stroškov priznajo kot odhodek v obračunskem obdobju in zmanjšujejo davčno osnovo. Rezerve delimo na kapitalske rezerve in

rezerve iz dobička, ki se razčlenjujejo na zakonske rezerve, rezerve za lastne delnice oziroma lastne poslovne deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička.

Rezervacije ureja 249. čl. HGB, ki določa namene, za katere je mogoče oblikovati rezervacije, in sicer rezervacije za potencialne obveznosti do tretjih oseb, rezervacije za pričakovane izgube iz nerešenih poslov in rezervacije za garancije.

V skladu z MRS 37.14 se rezervacije oblikujejo za sedanje obveznosti do tretjih oseb, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno. Rezervacije se lahko oblikuje za določene bodoče obveznosti. Tako oblikovane rezervacije zmanjšujejo obdavčljivi dohodek v letu nastanka. Rezervacije se lahko oblikujejo za izplačila pokojnin, obveznosti iz naslova danih poroštvenih obveznosti, danih jamstev, škodne primere, stroške sodnih postopkov in odbitnih davkov za namene davka od dohodka pravnih oseb.

Obveznosti se lahko vrednotijo po nabavni vrednosti ali po pošteni vrednosti. Obveznosti starejše od 12 mesecev je potrebno diskontirati po stopnji 5,5 %. Obveznosti, ki so na dan bilance stanja mlajše od 12 mesecev, in obveznosti, ki se obrestujejo ali temeljijo na predplačilih, se ne diskontirajo (253. čl. HGB; IBFD, 2014, str. 334).

Oblikovane rezervacije za pokojnine so po 6.a. čl. EStG davčno priznan odhodek pod pogojem, da izhajajo iz morebitne potrebe oziroma pokojninskega načrta. Pokojninskemu načrtu se lahko pridruži zaposleni, ki je najpozneje v tekočem letu dopolnil 27 let. Rezervacija se povečuje postopno do upokojitve po 6 % obrestni meri in veljavnih aktuarskih predpisih. Rezervacija se vsako leto ustrezno preračuna na način, da se poveča za razliko v pošteni tržni ceni, ki predstavlja sedanjo vrednost prihodnjih pokojnin na koncu tekočega leta in predhodnega leta. Rezervacija oblikovana za pokojnine je davčno priznan odhodek.

Pod določenimi pogoji je možno oblikovati rezervacije za jubilejne nagrade za zaposlene. Rezervacije za jubilejne nagrade so po 5. čl. EStG davčno priznan odhodek, pod sledečimi pogoji: da je prejemnik zaposlen najmanj 10 let, da bo njegovo delovno razmerje po pričakovanjih trajalo najmanj 15 let, in da je plačilo jubilejne nagrade določeno v pogodbi.

Oblikovanje neobdavčenih rezerv je možno v zvezi s kapitalskimi dobički iz odtujitve sredstev, v kolikor je namen zamenjati sredstvo (6.b. čl. EStG; IBFD, 2014, str. 334).

4.3.4 Primerjava obravnave kapitalskih dobičkov in njihov vpliv na davčno osnovo

Kapitalski dobički v **Sloveniji** so običajno prikazani kot običajni dohodki in obdavčeni po splošni davčni stopnji. Izjemo predstavljajo kapitalski dobički, ustvarjeni iz naslova odtujitve lastniških deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, in sicer

se 50 % tako ustvarjenega kapitalskega dobička izvzame iz davčne osnove zavezanca, če po ZDDPO-2:

- poslovni delež, delnice ali glasovalne pravice predstavljajo udeležbo v višini najmanj 8 % kapitala ali glasovalnih pravic v družbi,
- so bile delnice v lasti najmanj 6 mesecev,
- je družba v tem času zaposlovala vsaj eno osebo,
- kapitalski dobiček ne izhaja iz sodelovanja z družbami, ki imajo svoj sedež v državah, razen držav članic EU, kjer je splošna ali povprečna dejanska davčna stopnja nižja kot 12,5 %.

Pri določanju davčne osnove se odhodki upravljanja in financiranja naložb v kapital drugih družb, povezani z dohodki, ki se izvzamejo iz davčne osnove, ne priznajo v višini 5 % prejetega dobička.

Kapitalski dobički v **Nemčiji** so obdavčeni kot redni dohodek. Izjema so kapitalski dobički pri odtujitvi nekaterih osnovnih sredstev, ki jih bo družba nadomestila z enakimi ali s podobnimi sredstvi. Do 100 % dobička iz kapitala, ustvarjenega pri odtujitvi sredstev, lahko zmanjša nabavno vrednost ali proizvodno vrednost sredstva iste vrste, pridobljenega ali izdelanega v istem letu ali v predhodnem letu. Omenjena sredstva vključujejo zemljišča in zgradbe, ki so v trenutku prodaje pripadali stalni poslovni enoti rezidenta vsaj 6 let. Kapitalski dobički od prodaje zemljišč se lahko koristijo tudi ob pridobitvi stavb ali zmanjšujejo stroške gradnje stavb (6.b. čl. EStG).

V kolikor družba realiziranega kapitalskega dobička ne uporabi takoj za nakup ali gradnjo nadomestnega sredstva, lahko oblikuje investicijske rezerve. Splošen rok za koriščenje investicijske rezerve je 4 leta, za poslovne stavbe, katerih gradnja se je začela pred koncem četrtega poslovnega leta od oblikovanja investicijske rezerve, je rok koriščenja 6 let. V kolikor družba investicijske rezerve ne porabi v navedenem času pod določenimi pogoji, mora vsako leto povečati davčno osnovo za 6 % oblikovane rezerve, in sicer za vsako leto, v katerem je rezerva obstajala. Investicijska rezerva je na voljo za kapitalске dobičke iz prodaje deležev rezidenčnih pravnih oseb (6.b. čl. EStG; IBFD, 2014, str. 334).

V septembru 2012 je Evropska komisija Sodišču Evropskih skupnosti predložila v presojo, ali Nemčija s tem, ko omogoča koriščenje investicijske rezerve za nadomestno premoženje, ki se nahaja in uporablja v Nemčiji, postavlja v neenak položaj podjetja, ki investirajo izven Nemčije (IBFD, 2014. str. 334).

Kapitalski dobički, ustvarjeni v rezidenčnih družbah pri prodaji delnic v nerezidenčnih družbah, so v celoti izvzeti iz obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb in poslovnega davka pod enakimi pogoji kot kapitalski dobički, ustvarjeni iz prodaje delnic v rezidenčnih družbah. Pavšalni znesek v višini 5 % od ustvarjenega kapitalskega dobička se doda nazaj v

obdavčljivi dohodek, ki predstavlja nepriznane poslovne odhodke (IBFD, 2014, str. 334; 8.b. čl. KStG).

Kapitalski dobički od prodaje deležev v družbah so po 8.b. čl. KStG načeloma v celoti izvzeti iz obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb in s poslovnim davkom. Vendar se tudi v tem primeru pavšalni znesek v višini 5 % od ustvarjenega kapitalskega dobička doda nazaj v obdavčljivi dohodek, ki predstavlja nepriznane poslovne odhodke. V zvezi z navedeno oprostitvijo ne obstaja nobena zahteva o minimalnem času posedovanja deleža, niti najkrajše obdobje posedovanja deleža, razen v določenih primerih prestrukturiranja, ko je minimalna doba, ki jo je potrebno izpolnjevati za oprostitev, 7 let. Oprostitev se ne odobri v primeru, ko je družba že predhodno zmanjšala kapital družbe in ni bil naknadno prevrednoten navzgor.

4.3.5 Davčne olajšave v Sloveniji

Hieng (2012, str. 296) opozarja, da pri uveljavljanju olajšav vrstni red ni predpisan, zaradi tega je smiselno najprej izkoristiti tiste olajšave, ki jih ni mogoče prenesti v naslednja davčna obdobja, in sicer olajšavo za prostovoljno pokojninsko zavarovanje, za donacije, za novo zaposlene in za invalide. Ostale olajšave se smiselno koristi do višine davčne osnove.

Olajšava za vlaganje se po ZDDPO-2 prizna v višini 40 % vloženega zneska v opremo in v neopredmetena sredstva. Za opremo se ne štejejo pohištvo in pisarniška oprema, razen računalniške opreme, in motorna vozila, razen osebnih avtomobilov na hibridni ali električni pogon ter tovorna motorna vozila z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam Euro VI. Ne glede na navedeno je lahko zavezanec v letih 2011, 2012 in 2013 uveljavljal olajšavo za vlaganja v tovorna motorna vozila z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam Euro V, in v avtobuse z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam Euro IV. Olajšavo za leti 2014 in 2015 je zavezanec lahko uveljavljal za osebna vozila na hibridni ali električni pogon, avtobuse na hibridni ali električni pogon, avtobuse in tovorna motorna vozila z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskih zahtevam Euro VI.

Olajšave ni možno uveljavljati za naložbo v delu, ki je financirana iz nepovratnih sredstev proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti, proračuna RS ali EU.

Neizkoriščeno olajšavo lahko izkoristimo v naslednjem petletnem obdobju po obdobju vlaganja, vendar največ do višine davčne osnove.

Uveljavljanje navedene olajšave se izključuje z uveljavljanjem davčne olajšave za investiranje po 6. členu Zakona o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2015 (Ur.l. RS, št. 87/2009, 82/2015), ki določa, da lahko podjetja, ki delujejo v Pomurski regiji, uveljavljajo olajšavo za nove začetne investicije v opremo in neopredmetena sredstva v višini 70 % investiranega zneska, če zavezanec sam zagotovi najmanj 25 % lastnih sredstev. Pri navedeni olajšavi gre za denarno pomoč v obliki zmanjšanja davčne obveznosti, ki ne sme presegati

zneska dovoljenih državnih pomoči, ki znaša za velika podjetja 30 %, za srednja 40 % in za majhna 50 % investiranega zneska.

Olajšavo za raziskave in razvoj ureja 55. člen ZDDPO-2, ki določa, da znaša olajšava v raziskave in razvoj 100 % investiranega zneska. Znižanje davčne osnove zaradi olajšave v raziskave in razvoj se izključuje z znižanjem davčne osnove zaradi olajšave zaradi investiranja v opremo in neopredmetena sredstva. Neizkoriščeno davčno olajšavo za raziskave in razvoj lahko zavezanec prenaša v naslednje petletno obdobje, vendar do višine davčne osnove. Država s 100 % davčno olajšavo v raziskave in razvoj podpira vlaganja v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca in nakup opreme za potrebe raziskovalno-razvojne dejavnosti ter nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih za potrebe zavezanca izvajajo druge osebe, vključno s povezanimi osebami ali osebe javne oziroma zasebne raziskovalne dejavnosti.

Pri uveljavljanju olajšave za raziskave in razvoj je potrebno upoštevati Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Ur.l. RS, št. 75/2012).

Olajšava za zaposlovanje po ZDDPO-2 določa za novo zaposlitev oseb, mlajših od 26 let in starejših nad 55 let, če je bila oseba pred zaposlitvijo vsaj 6 mesecev prijavljena na Zavodu RS za zaposlovanje kot nezaposlena oseba, in v obdobju zadnjih 24 mesecev ni bila zaposlena pri tem zavezancu ali njegovi povezani osebi, da lahko koristi davčno olajšavo v višini 45 % plače te osebe, vendar največ do višine davčne osnove. Olajšavo je mogoče uveljavljati le za osebe, s katerimi je sklenjena pogodba o zaposlitvi za nedoločen čas in v skladu s predpisi o delovnih razmerjih. Olajšava se lahko koristi za prvih 24 mesecev zaposlitve teh oseb. Olajšava se koristi v naslednjih letih do poteka 24 mesecev. Pogoj za uveljavljanje olajšave je, da zavezanec z zaposlitvijo navedene osebe poveča skupno število zaposlenih v davčnem obdobju, kar pomeni, da mora biti število zaposlenih na zadnji dan davčnega obdobja višje kot je povprečje 12 mesecev v tem davčnem obdobju ali manj mesecih, če je bilo to obdobje krajše. Zaposleni za določen čas se ne vštevajo v skupno število zaposlenih za potrebe navedene obravnave, zaposleni za krajši delovni čas se upoštevajo sorazmerno.

Olajšava za zaposlovanje se pri obdavčitvi pri združitvah in delitvah podjetij, pri prenosu premoženja ali pri zamenjavi kapitalskih deležev lahko prenese na prevzemno družbo pod pogoji kot bi veljali, če do prenosa premoženja sploh ne bi prišlo.

Olajšava za zaposlovanje se po zakonu izključuje z olajšavo za zaposlovanje invalidov, z olajšavami za zaposlovanje po Zakonu o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2015 (Ur.l. RS, št. 87/2009) in po Zakonu o ekonomskih conah (Ur.l. RS, št. 35/2010-UPB2). Zakon o razvojni podpori Pomurski regiji omogoča zavezancem, ki tam opravljajo dejavnost uveljavljanje olajšave v višini 70 % stroškov bruto plače in prispevkov delodajalca za vsakega prikrajšanega delavca, vendar največ do višine davčne osnove in do maksimalno dovoljene višine po pravilih državnih pomoči.

Po Zakonu o razvojni podpori Pomurski regiji so prikrajšani delavci, kot jih opredeljuje Uredba komisije (ES) št. 800/2008 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive s skupnim trgom z uporabo 87. in 88. člena Pogodbe (Uredba o splošnih skupinskih izjemah, Ur.l. EU, št. 214/2008), tiste brezposelne osebe, ki so najmanj 6 mesecev prijavljene v uradne evidence brezposelnih, nimajo stopnje srednjega strokovnega, tehničnega, poklicnega ali splošnega izobraževanja, so starejše od 50 let ali živijo same in imajo enega ali več vzdrževanih članov, mlajših od 26 let, ki se redno šolajo, ali katerih zakonec je brezposeln, ali se bodo zaposlile v dejavnosti, v kateri neravnovesje zaposlenih med spoloma presega 25 % povprečno neravnovesje v vseh gospodarskih sektorjih v Sloveniji ali so pripadnice etične manjšine.

Po ZDDPO-2 lahko zavezanec koristi olajšavo za zaposlovanje invalidov, in sicer na sledeči način: če zaposli invalida po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50 % plač te osebe, v kolikor zaposli invalidno osebo s 100 % telesno okvaro ali gluho osebo, lahko uveljavlja olajšavo v višini 70 % plač te osebe, vendar največ do davčne osnove.

Posebna obravnava velja za zavezance, ki pri istem delodajalcu zaposlujejo invalide nad predpisano kvoto in katerih invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni. Po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja davčno olajšavo v višini 70 % plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove. Navedena olajšava se izključuje z olajšavo v prejšnjem odstavku.

Zakon priznava davčno olajšavo za izvajanje praktičnega dela po učni pogodbi v strokovnem izobraževanju za vajenca, dijaka ali študenta v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja praktičnega dela.

Po zakonu se prizna olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje delodajalcu zavezancu, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje iz 302. do 305. člena Zakon o pokojninsko invalidskem zavarovanju (Ur.l. RS, št. 109/206-UPB4, v nadaljevanju ZPIZ-1). Davčno olajšavo lahko koristijo delodajalci, ki so v pokojninski načrt vključili najmanj 51 % vseh zaposlenih in plačujejo premije izvajalcem pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v državi članici EU, in je pokojninski načrt odobren in vpisan v poseben register pri pristojnem davčnem uradu. Znesek priznane davčne olajšave je omejen z zneskom premije iz 301. čl. ZPIZ-1 v višini 2.755,71 EUR za leto 2012 za posamezno osebo (Hieng, 2013, str. 103, 107).

Olajšava za donacije se po ZDDPO-2 prizna za znesek izplačil v denarju ali v naravi za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene prejemnikom rezidentom Slovenije in rezidentom držav članic EU, razen poslovnim enotam rezidentov države članice EU, ki se nahaja izven države članice EU, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti kot nepridobitnih dejavnosti. Olajšava se prizna do zneska,

ki ustreza do 0,3 % obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem obdobju in največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Olajšava za donacije se po zakonu prizna tudi za znesek izplačil v denarju ali v naravi za kulturne namene in za izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu. Navedena olajšava se lahko uveljavlja za izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom držav članic EU, razen poslovnim enotam rezidentov države članice EU, ki se nahaja izven države članice EU, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti kot nepridobitnih dejavnosti. Olajšava se prizna do zneska, ki ustreza do 0,2 % obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem obdobju in največ do višine davčne osnove davčnega obdobja. Za neizkoriščeno davčno olajšavo lahko zavezanec zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih treh davčnih obdobjih, vendar skupno zmanjšanje davčne osnove v tekočem obdobju in neizkoriščene olajšave iz preteklih obdobj ne smejo preseči 0,5 % obdavčljivih prihodkov in največ v višini davčne osnove.

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in naravi političnim strankam, ki ne sme preseči trikratnika mesečne povprečne plače zaposlenega pri zavezancu. Olajšava se lahko koristi do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Davčno olajšavo v ekonomskih conah lahko koristijo zavezanci, ki si pridobijo odločbo davčnega organa. Zakon o ekonomskih conah (Ur.l. RS, št. 35/2010-UPB1, v nadaljevanju ZEC) je uvedel za uporabnike ekonomske cone olajšavo za nove investicije za vlaganja v osnovna sredstva in odpiranje novih delovnih mest na območju ekonomske cone, ki lahko znaša največ do 50 % investicije in olajšavo za znesek obračunanih bruto plač težje zaposljivih oseb, ki lahko znaša največ do 50 % bruto plač. Slednja olajšava se izključuje z olajšavo za zaposlovanje. Višina olajšave je odvisna od tega, ali gre za majhno, srednje ali veliko podjetje.

Pogoj za uveljavljanje davčne olajšave v ekonomskih conah je, da zavezanec zagotovi sofinanciranje brez državnih pomoči ali uporabe javnih sredstev. Znižanje davčne osnove se prizna v višini 25 % upravičenih stroškov za vlaganja v osnovna sredstva in odpiranje novih delovnih mest na območju ekonomske cone.

Olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem pripada družbam, ki so z delavci sklenile pogodbo o udeležbi pri razdelitvi dobička. Na osnovi olajšave lahko družba uveljavlja 70 % oziroma 100 % pripadajočega zneska dobička (skupaj z obrestmi), izplačanega delavcem. Po poteku enega leta od sprejetja letnega poročila za leto, ko so delavci pridobili pravico do udeležbe pri dobičku, se lahko uveljavi 70 % olajšava, po poteku treh let se lahko uveljavi 100 % olajšava. Navedena olajšava je urejena z Zakonom o udeležbi delavcev pri dobičku (Ur.l. RS št. 25/2008).

4.3.6 Davčne olajšave v Nemčiji

V Pomer et al (2003, str. 366-367) sta kot davčni olajšavi navedeni pospešena amortizacija in naložbene rezerve.

Pospešena amortizacija je določena po 7.g. čl. EStG in je družbam omogočena namesto običajne amortizacije v zvezi z obnavljanjem stavb. Pospešeno amortizacijo do višine 9% lahko družbe uporabijo v letu obnove in v naslednjih sedmih letih, pospešeno amortizacijo v višini 7 % lahko družbe uporabijo še v naslednjih štirih letih.

Dodatno amortizacijo lahko družbe uporabijo poleg metode enakomernega časovnega amortiziranja, proizvodne metode in v nekaterih primerih padajočega časovnega amortiziranja. Dodatna amortizacija do 20 % stroškov nabave novega premičnega osnovnega sredstva oziroma proizvedenega novega premičnega sredstva se prizna v letu nabave oziroma proizvodnje in v naslednjih štirih letih, in sicer tako, da se prizna olajšava v višini 20 % za vsa leta skupaj za podjetja, katerih neto premoženje ni večje od 235.000 EUR in pod pogojem, da so rezidenti, oziroma da ostanejo na domačem območju vsaj še eno leto.

Poleg tega lahko po EStG ta podjetja uveljavljajo davčno priznano naložbeno rezervo do 40 % vrednosti od morebitne pridobitve ali proizvodnih stroškov prihodnjih amortizacijskih sredstev z zgornjo mejo 200.000 EUR. Tako oblikovane rezerve bodo obdavčene takoj, ko se bo osnovno sredstvo začelo amortizirati. V primeru, da osnovna sredstva niso pridobljena ali proizvedena v zahtevanem roku, je treba predhodni odbitek dodati nazaj k obdavčljivem dohodku za davčno leto, v katerem je bila uveljavljena davčna olajšava.

Kadar je uporabljena dodatna amortizacija, metoda padajočega časovnega amortiziranja ni dovoljena. Navedeni amortizaciji se izključujeta.

V primeru kopičenja pospešene in dodatne amortizacije se lahko izbere le ena vrsta amortizacije po sredstvu (IBFD, 2014, str. 336).

4.3.7 Davek na tonažo

Družbam, ki imajo sedež poslovanja oziroma uprave v Nemčiji, se po 5.a. čl. EStG lahko dodeli pravica prijaviti za davek od dohodkov pravnih oseb in davčne namene svoj dohodek iz trgovanja trgovskih ladij v mednarodnem prometu v določenem procentu od tonaže za posamezno ladjo.

Tak sistem obdavčitve morajo družbe uporabljati najmanj 10 let. V kolikor se zavezanec za davek odloči za končanje navedenega sistema obdavčitve z davkom na tonažo pred potekom 10 let, se v tak sistem ne bo mogel vključiti naslednjih 10 let.

4.3.8 Primerjava koriščenja izgube v Sloveniji in Nemčiji

V **Sloveniji** se po ZDDPO-2 lahko pokriva izguba iz preteklih let, in sicer od leta 2000 dalje, z zmanjševanjem davčne osnove vsako leto le do polovice davčne osnove.

Na splošno se izgube iz tekočega in preteklih let ne more koristiti, če se je neposredno ali posredno lastništvo kapitala ali glasovalnih pravic v družbi spremenilo za več kot 50 % glede na stanje lastništva kapitala na začetku davčnega obdobja, in če:

- davčni zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti ali
- dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremeni dejavnost, razen če je sprememba dejavnosti potrebna zaradi ohranjanja delovnih mest ali sanacije poslovanja.

Navedeno v nadaljevanju pomeni, da v kolikor zavezanec bistveno spremeni dejavnost v dveh letih po spremembi lastništva, se davčna osnova poveča za že uveljavljene davčne izgube, razen če je bila sprememba dejavnosti nujna zaradi ohranjanja delovnih mest ali sanacije poslovanja.

Sprememba v višini več kot 50 % lastništva kapitala se nanaša na lastništvo družbe kot celote in ne na lastništvo posameznega družbenika.

V primeru prenosa premoženja, združitve ali delitve se lahko po ZDDPO-2 izgube prenesejo na družbo naslednico, ki jih lahko koristi pod zgoraj navedenimi pogoji.

Izgube v **Nemčiji** do 1 milijona EUR se lahko prenesejo nazaj na predhodno leto. Vse presežne izgube pa se lahko prenesejo le naprej, da se odpišejo od prvega milijona EUR davčne osnove v danem letu brez omejitev. Vse preostale izgube se lahko odpišejo od 60 % davčne osnove, ki presega navedeno omejitev. Prenos izgube v naslednja leta ni omejen (10.d. čl. EStG).

Družba po 8.c. čl. EStG ne sme prenesti izgub, če se v roku 5 let več kot 50 % kapitala ali udeležbe ali volilnih pravic v tem podjetju posredno ali neposredno prenese na pridobitelja ali osebo, ki je povezana s pridobiteljem. Prenosi izgub naprej niso dovoljeni sorazmerno prenosu delnic ali volilne pravice med 25 % in 50 % v roku 5 let. Navedeno ne velja, kadar gre za prenose delnic oziroma deležev v okviru reorganizacije zaradi finančnega saniranja družbe za odpravo ali preprečitev prezadolženosti.

4.3.9 Primerjava kapitalskih izgub v Sloveniji in Nemčiji

Po ZDDPO-2 se v **Sloveniji** kapitalske izgube iz odsvojitve lastniških deležev, ki jih doseže zavezanec rezident in nerezident, ki opravlja dejavnost v poslovni enoti v Sloveniji, ne priznajo v višini 50 %.

V **Nemčiji** je odpis ali prenos izgub, ki so nastale zaradi sodelovanja v partnerstvih, omejen, če je glavni namen pridobitve ali ustanovitve virov prihodka pridobiti davčne ugodnosti.

Kapitalske izgube, nastale zaradi odtujitve delnic v drugih rezidenčnih ali nerezidenčnih družbah ali nastale zaradi likvidacije ali zmanjšanja kapitala družb, se ne smejo odpisati oziroma niso davčno priznani odhodki (IBFD, 2014, str. 335).

4.4 Primerjava opredelitve davčne stopnje

Davčna stopnja se je v **Sloveniji** v zadnjih letih zniževala in v letu 2013 dosegla stalno stopnjo obdavčitve v višini 17 %.

Stopnja davka od dohodkov pravnih oseb v **Nemčiji** je po 23. čl. KStG 15 %, s 5,5 % solidarnostnim dodatkom se poveča na 15,83 % (IBFD, 2014, str. 335).

V Nemčiji so kapitalske družbe, tako Pomer et al. (2003, str. 348), zavezanke za plačilo:

- davka od dohodkov pravnih oseb,
- poslovnega oziroma obrtnega davka,
- solidarnostnega dodatka v višini 5,5%.

Na davek od dohodka pravnih oseb se obračuna 5,5 % solidarnostnega dodatka, ki je določen z Zakonom o solidarnostnem dodatku. Izračuna se na podlagi celotnega davka po odbitku davčnih olajšav. Poslovni (obrti) davek ni predmet obdavčitve s 5,5 % solidarnostnim dodatkom (IBFD, 2014, str. 335).

Obdavčljivi dohodek za poslovni oziroma obrtni davek se običajno določi na enak način kot za davek od dohodka pravnih oseb, vendar je potrebno upoštevati pridržek do določenih popravkov oziroma prilagoditev. Te prilagoditve se nanašajo na nekatere postavke, ki zmanjšujejo davčno osnovo za davek od dohodka pravnih oseb, vendar ne za namene poslovnega davka in obratno. Od davčne osnove za poslovni davek ni mogoče odbiti 25 % obresti in stroškov financiranja, ki presegajo prag 100.000 EUR.

Odbitki, ki so dovoljeni za namene določitve poslovnega davka vključujejo dobičke, ki se pripišejo stalni poslovni enoti s sedežem v tujini in deleže v dobičku, ki izhajajo iz domačega ali tujega partnerstva.

Dividende, ki izhajajo iz deležev v rezidenčnih in nerezidenčnih družbah, so obdavčljive za namen določitve obrtnega davka, če so deleži manjši kot 15 % (IBFD, 2014, str. 337).

Solidarnostni dodatek povečuje davčne odtegljaje za izplačila rezidentom in nerezidentom, razen davčnega odtegljaja za plačila za gradbene storitve. Skupni davčni odtegljaj, vključno s solidarnostnim dodatkom, ne sme presegati najvišje stopnje obdavčitve nerezidenta, določene s pogodbo o izogibanju dvojne obdavčitve med državami (IBFD, 2014, str. 337).

Efektivna davčna stopnja za poslovni (obrti) davek je odvisna od zvezne davčne stopnje in multiplikatorja. Znesek poslovnega davka se določi tako, da se najprej uporabi osnovna zvezna davčna stopnja v višini 3,5 % na obdavčljivo davčno osnovo in tako dobimo davčno osnovo, ki je podlaga za obdavčitev z multiplikatorjem in na ta način se ugotovi dejanski znesek davčnega bremena. Multiplikator je 200 %, razen če občine določijo višji multiplikator. Trenutni multiplikator za Berlin je 410 %, za Frankfurt na Majni 460 %, za Hamburg 470 % in za München 490 %. Poslovnega davka ni mogoče odbiti niti od njegove davčne osnove niti za namene davka od dohodkov pravnih oseb (IBFD, 2014, str. 337).

Davki se plačujejo na državni ravni, razen poslovnega davka, ki se plačuje občinam.

4.5 Primerjava opredelitve davčnega obdobja in plačevanja davka

Davčno leto v **Sloveniji** je po ZDDPO-2 po navadi enako koledarskemu, razen kadar se družbe odločijo, da bo njihovo davčno leto različno od koledarskega. O svoji odločitvi mora zavezanec obvestiti davčni organ in izbranega davčnega obdobja ne sme spremeniti najmanj 3 leta. V vsakem primeru lahko davčno leto traja največ 12 mesecev. Davčni prihodek je prihodek davčnega leta.

Zavezanec sam izračuna in plača davek. Zavezanec izračuna davek po določbah ZDDPO-2 ter ga predloži davčni upravi in plača na način in po postopku, ki ga določa Zakon o davčnem postopku (Ur.l. RS št. 13/2011-UPB4, 32/2012, 94/2012, 101/2013-ZDavNepr., 111/2013, 25/2014-ZFU, 40/2014-ZIN-B, 90/2014, 91/2015, v nadaljevanju ZDavP-2).

Poleg letnega plačila davka je potrebno plačevati mesečne akontacije, izračunane na osnovi zadnje davčne obveznosti. V kolikor letna akontacija davka od dohodkov pravnih oseb ne presega 400 EUR, se akontacije plačujejo četrletno.

V primeru davčnega odtegljaja davek izračuna, odtegne in plača plačnik davka na način in po postopku, ki ga ureja Zakon o davčnem postopku.

Davčno obdobje v **Nemčiji** je po KStG koledarsko leto. Davčni prihodki so prihodki družbe v finančnem letu, ki sovpada s koledarskim letom. Če imajo družbe finančno leto različno od koledarskega, so davčni prihodki prihodki finančnega leta, ki se zaključi v davčnem letu. Družba rezident mora vnaprej kvartalno plačevati akontacijo davka vsakega 10. v mesecu, in sicer 10. marca, 10. junija, 10. septembra in 10. decembra vsako leto. Odmerjeni davek se plača en mesec po prejemu davčne odmere (IBFD, 2014, str. 336).

4.6 Davčna napoved v Sloveniji in Nemčiji

Na splošno mora biti davčna napoved v **Sloveniji** izpolnjena v treh mesecih po koncu davčnega leta. Način in roke predložitve davčnega obračuna predpisuje Zakon o davčnem postopku. Obračun davka od dohodkov pravnih oseb je potrebno vložiti najpozneje do 31. marca v letu po letu, za katerega je nastala davčna obveznost. Davčni obračun je sestavljen iz računovodskih izkazov, kot je izkaz poslovnega izida, bilance stanja in bilančnega dobička, ki pa jih obračunu ni potrebno priložiti, v kolikor jih družba vloži na Agencijo Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES).

Davčna napoved v **Nemčiji** mora biti vložena do 31. maja v letu po letu, za katerega je nastala davčna obveznost. Navedeni datum se lahko na zahtevo zavezanca podaljša (IBFD, 2014, str. 336).

4.7 Primerjava davčnega odtegljaja za Slovenijo in Nemčijo

Po ZDDPO-2 v **Sloveniji** davčnega odtegljaja ni, kadar gre za izplačila med slovenskimi družbami, ki si med seboj izmenjajo davčne številke. Kadar si družbe med seboj ne izmenjajo davčnih števil, sledi izplačilu davčni odtegljaj. Davčni odtegljaj se obračuna od izplačila:

- dividend in drugih oblik izplačevanja dobička;
- obresti razen obresti od medbančnih vladnih posojil, državnih vrednostnih papirjev in nekaterih posojil in obveznic, ki jih zagotavlja država (razen obresti od posojil in vrednostnih papirjev, ki jih izdaja Slovenija; iz najetih kreditov in dolžniških vrednostnih papirjev, ki jih izdajajo pooblašene institucije in za katere daje poroštvo Slovenija);
- avtorskih honorarjev, patentov, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov;
- zakupnin za nepremičnine, ki se nahajajo v Sloveniji;
- plačila za storitve umetnikov in športnikov, v kolikor se plačilo izvede na drugo osebo;
- za storitve svetovanja, za razne tržne raziskave in trženje, storitve kadrovanja, razne administrativne, informacijske in pravne storitve.

Davčnega odtegljaja od navedenih plačil ni tudi v primeru, ko gre za dohodke, plačane nerezidentu, rezidentu v državi članici EU oziroma EGP, ki ni Slovenija, zavezancu za davek od dohodkov v državi rezidentstva, če ne gre za dohodke, plačane poslovni enoti tega nerezidenta v Sloveniji, in če nerezident davka ne more uveljavljati v državi rezidentstva, ker primeroma uveljavlja ukrep izvzema dividend iz davčne osnove ali gre za oprostitev od obdavčenja ali je obdavčitev po stopnji 0%. Nerezident lahko od davčnega organa zahteva vračilo plačanega davka, če ga v državi rezidentstva ni mogel uveljaviti kot odbitnega.

Davčnega odtegljaja od navedenih plačil ni tudi v primeru, ko gre za dohodke, plačane Sloveniji ali samoupravni lokalni skupnosti v Slovenji in Banki Slovenije.

Davek se izračuna, odtegne in plača brez možnosti uveljavljanja vračila, kadar gre za plačila v države, s katerimi ni urejene izmenjave informacij. Seznam držav s sklepom objavi minister za finance v Uradnem listu Republike Slovenije.

Davčni odtegljaj v **Nemčiji** se po IBFD (2014, str. 335) obračuna od izplačila dividend, obresti in drugih izplačil, ki se nanašajo na izvajanje gradbenih storitev. Davčni odtegljaj obračuna, odtegne in plača izplačevalec dohodka. Določbe o davčnih odtegljajih se nahajajo v 49. in 50. čl. EStG.

Tuje pravne osebe ali fizične osebe, ki so dosegle dohodek v skladu z 50.a. čl. EStG, so obdavčene z davčnim odtegljajem pri viru. V navedenem členu so naštetih dohodki umetnikov, športnikov, dohodki iz avtorskih pravic, patentov in dohodki članov nadzornega sveta.

Dividende in druge razdelitve dobička družbe rezidentke so obdavčene z davčnim odtegljajem po stopnji 25 % (z vključitvijo 5,5 % solidarnostnega dodatka znaša davčni odtegljaj 26,38 %).

Davčni odtegljaj se obračuna od obresti od zamenljivih obveznic, dobička pri zamenjavi obveznic, obresti od prejetega posojila kot tudi dohodka iz udeležbe od poslovanja ali trgovanja v tihih družbah. Stopnja obdavčitve je 25 % (z vključenim solidarnostnim dodatkom v višini 5,5 % znaša stopnja davčnega odtegljaja 26,38 %).

Davčni odtegljaj se obračuna na izplačane bančne obresti in na plačane obresti na določene obveznice rezidentov. Stopnja obdavčitve je 25 % (z vključenim solidarnostnim dodatkom v višini 5,5 % znaša stopnja davčnega odtegljaja 26,38 %).

Davčni odtegljaj na dohodke izvajalcev gradbenih storitev se obračuna po stopnji 15 %. Na dohodke izvajalcev gradbenih storitev se ne obračuna solidarnostni dodatek. Davčnega odtegljaja se ne obračuna, če izvajalec storitev predloži potrdilo o oprostitvi, ali če plačilo ne presega zakonsko določene meje. Obračunani davčni odtegljaj se lahko odbije od izvajalčeve obveznosti za davek na plače in obveznosti za davek od dohodka pravnih oseb (IBFD, 2014, str. 335).

4.8 Ukrepi zoper izogibanju plačila davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji in Nemčiji

Po ZDDPO-2 se v **Sloveniji** ukrepi zoper izogibanje plačilu davka od dohodkov pravnih oseb izvajajo predvsem na področju transfernih cen in področju tanke kapitalizacije.

Po mnenju Kokotec Novak in Hauptman (2012, str. 80), so transferne cene tiste cene, po katerih si povezane osebe prodajajo poslovne učinke. Davčna teorija jih obravnava z mednarodnega ali nacionalnega vidika, odvisno od tega, ali ima davčni zavezanec sedež v različnih državah ali v isti državi.

Ukrepi na področju transfernih cen

Zelo pomembna dejavnika, ki vplivata na davčno osnovo, sta po ZDDPO-2 vpliv transfernih cen in cene med povezanimi osebami. O vplivu transfernih cen govorimo, kadar podjetja poslujejo s povezanimi osebami doma in v tujini. V kolikor so cene, ki si jih med seboj zaračunavajo povezane osebe nižje ali višje od primerljivih tržnih cen, je potrebno temu primerno povišati dohodke oziroma zmanjšati stroške.

Navedeno velja za rezidentki le v primeru, če ena od rezidentk izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj, če ena od obeh plačuje davek po stopnji 0 % ali je ena od obeh oproščena davka zaradi opravljanja nepridobitne dejavnosti. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb natančno opredeljuje povezane osebe v razmerju s tujino in povezane osebe doma.

Kot povezani osebi v razmerju s tujino navaja povezani osebi rezidentko in nerezidentko, ki sta povezani v kapitalu z najmanj 25 % neposredno ali posredno udeležbo v kapitalu, ali če ima ista pravna oseba, fizična oseba ali njeni družinski člani v lastni najmanj 25 % kapitala rezidenta ali nerezidenta.

Kot povezani osebi se doma opredeljuje rezidentki, med katerima obstaja najmanj 25 % neposredna ali posredna kapitalska povezava ali povezava v upravljanju, nadzoru ali številu glasovalnih pravic, ali pa če ena obvladuje drugo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij, ki so običajna za nepovezane osebe. Za povezani osebi se štejeta tudi osebi, katerih isti lastniki, ki so lahko pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani, imajo v vsaki od njiju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % kapitala, pravic v upravljanju ali nadzoru ali glasovalnih pravic ali pa ju obvladujejo po pogodbi na način, ki se razlikuje od razmerij, ki so običajna za nepovezane osebe.

Ukrepi na področju tanke kapitalizacije

Po 32. čl. ZDDPO-2 so davčno nepriznani odhodki za obresti od posojil delničarjev in družbenikov (pravnih in fizičnih oseb), ki imajo posredno ali neposredno kadarkoli v letu več kot 25 % deleža ali glasovalnih pravic v družbi, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presežejo štirikrat vrednost lastniškega deleža delničarja ali družbenika v kapitalu družbe. V kolikor davčni zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko prejel od nepovezane osebe, pravila tanke kapitalizacije ne veljajo. Za posojila s strani delničarja oziroma družbenika se štejejo tudi posojila s strani tretjih oseb in posojila bank, če so odobrena v povezavi z depoziti

in jamstvi delničarja oziroma družbenika. Vrednost osnovnega kapitala delničarja se določi za davčno obdobje kot povprečje na podlagi salda vplačanega kapitala, prenesenih čistih dobičkov in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju.

V Nemčiji se po IBFD (2014, str. 342-343) ukrepi za preprečevanje izogibanja plačilu davka od dohodkov pravnih oseb izvajajo predvsem na področju transfernih cen, tanke kapitalizacije in nadzorovanju tujih podjetij.

Ukrepi na področju transfernih cen

Po IBFD (2014, str. 342) morajo biti transakcije med družbo in njenimi podjetji ali posameznimi delničarji izvedene v skladu z načelom tržne neodvisnosti med neodvisnimi strankami. Načelo se uporablja v domačih in čezmejnih primerih in ni odvisno od stopnje udeležbe ali nadzora delničarja v podjetju. Od leta 1972 so bile v zakonodajo vnesene spremembe, ki so natančno določile, katere osebe štejejo za povezane osebe za potrebe transfernih cen. Tako se šteje za povezane osebe, če ima ena od njiju 25 % delež ali nadzor v drugi družbi, če ima tretja oseba 25 % delež v vsaki družbi ali nadzira obe družbi.

V nadaljevanju IBFD (2014, str. 342) navaja kot standardne metode za določanje cen: metodo primerljivih prostih cen, metodo preprodajnih cen in metodo dodatka na stroške. Sporazumi o cenah so načeloma možni, vendar niso pogosti.

Ukrepi na področju tanke kapitalizacije

S 1. januarjem 2008 se je veljavna zakonodaja, ki je določala tanko kapitalizacijo v razmerju dolg kapital 1,5 : 1, nadomestila s splošno omejitvijo priznanih stroškov za obresti. Po IBFD (2014, str. 342) se od 1. januarja 2008 stroški odhodkov za obresti priznajo le v višini 30 % dobička pred obrestmi, davki in amortizacijo (EBITDA). Navedena omejitev predstavlja obrestno pregrado. V kolikor so stroški obresti višji od 30 % dobička EBITDA, se lahko prenesejo za nedoločen čas. Če so stroški obresti nižji od 30 % dobička EBITDA, se neuporabljen dobiček prenese naprej za največ 5 let.

Obrestna pregrada velja za družbe, ki pripadajo skupini povezanih družb. Za takšno skupino se šteje, da obstaja, če je nemška družba konsolidirana z drugimi podjetji, ali če so lahko finančne ali poslovne odločitve nemške družbe enakomerno nadzorovane skupaj s tistimi iz drugih podjetij. Obrestna pregrada se v vsakem primeru uporabi, če je več kot 10 % stroškov obresti iz dolgov do povezanih oseb, ki so udeležene v kapitalu podjetja najmanj v višini 25 % (4.h. čl. EStG; IBFD, 2014, str. 342; 8.a. čl. KStG).

Obstajata dve izjemi, določeni v 4.h. čl. EStG, za katere ne velja obrestna pregrada, in sicer:

- za obresti do višine 3 mio EUR,

- za družbe, ki imajo strukturo lastnega kapitala, to je delež kapitala v bilančni vsoti enako ali višjo kot družbe v skupini.

Namen obrestne pregrade je omejiti stroške za obresti in s tem odliv dobičkov v tujino ter preprečiti družbam, da s stroški financiranja optimizirajo svoje davčne obveznosti

Ukrepi na področju tujih odvisnih družb

Po IBFD (2014, str. 342) šteje, da je družba rezidentka ali posameznik prejel dividendo, izplačano iz dobička družbe nerezidentke, če:

- je več kot 50 % kapitala družbe nerezidentke ali glasovalnih pravic v lasti družb ali fizičnih oseb rezidentov, samostojno ali skupaj s povezanimi osebami, posredno ali neposredno,
- je družba nerezidentka obdavčena s tujim davkom po stopnji nižji od 25 %,
- družba nerezidentka ustvarja pasivne prihodke.

V kolikor tuja odvisna družba dejansko razdeljuje dobiček ali proda delnice, so takšne prodaje in dobički izvzeti na strani rezidenčnih družb prejemnic. V skladu z zakonodajo EU ni mogoča obdavčitev zavezanca, če dokaže, da je odvisna tuja družba rezident države članice EU in dejansko posluje.

Na splošno so izvzeti tudi na strani posameznih delničarjev rezidentov, vendar je dejanski prejem dividend obdavčljiv v skladu s sistemom delnega prihodka, če je obdobje med obdavčitvijo dividend in dejansko razdelitvijo dividend daljše od 7 let. Navedena obdavčitev se nanaša na fizične osebe in ni predmet tega magistrskega dela.

V kolikor prihodki družbe nerezidentke izhajajo iz pasivnih dohodkov naložbene narave, se uporabljajo pravila obdavčitve za dividende, že če ima nemški delničar rezident v lasti vsaj 1 % osnovnega kapitala ali volilne pravice v družbi.

5 EFEKTIVNI OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB PO SLOVENSKI ZAKONODAJI IN PRILAGODITEV OBRAČUNA DRUŽBE XXX PO NEMŠKI ZAKONODAJI

Efektivni obračun davka od dohodkov pravnih oseb po slovenski in nemški zakonodaji sem opravila na podlagi podatkov iz izkaza poslovnega izida slovenske družbe XXX iz leta 2014, ki se ukvarja s storitveno dejavnostjo poslovnega in finančnega svetovanja. Navedeno družbo XXX sem izbrala, ker gre za družbo, ki je bila ustanovljena leta 1990 v času tranzicije slovenskega gospodarstva in še danes uspešno posluje in je kot taka zgled dobre prakse. Družba že vsa leta posluje pozitivno in zelo uspešno kljubuje gospodarskim težavam. Družba ima ves čas od ustanovitve tri družbenike in ni spreminjala poslovnih deležev. V skladu z družbeno pogodbo družba sprejema sklepe družbe na skupščini. Skupščina družbe XXX se je

pred petimi leti odločila, da bo vodila poslovne knjige v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju MSRP) in si s tem zagotovila večje zaupanje poslovnih partnerjev. Vsa navedena dejstva so me prepričala, da je družba primerna za vzorčni model za primerjavo efektivnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb med slovensko in nemško zakonodajo. Družba je izkoristila možnost, ki jo daje 54. čl. Zakona o gospodarskih družbah o prostovoljni izbiri vodenja poslovnih knjig v skladu z MSRP, čeprav ZGD-1 v 9. odst. 54. čl. določa, da morajo slovenski računovodski standardi povzemati vsebino Direktive 2013/34/EU, in da v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z MSRP. Družba je obvezna izbrani način vodenja poslovnih knjig v skladu z MSRP uporabljati najmanj pet let.

Družba XXX je po svojih značilnostih primeren izbor tudi iz makroekonomskega vidika delovanja družb v Sloveniji. Po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije (2015) je v Sloveniji v letu 2014 delovalo 186.433 družb, od tega je 95,1 % družb sodilo med mikro družbe, ki zaposlujejo do 10 oseb. Čeprav srednje velike in velike družbe predstavljajo 4,9 % delež med družbami in so zaposlovale 54,3 % vseh zaposlenih v družbah ter ustvarile 59,3 % vseh prihodkov družb, je na področju mikro družb v letu 2014 beležena rast števila družb v višini 2,4 % glede na preteklo leto.

Po podatkih iz letnih poročil za leto 2014 je AJ PES (2015) obdelal podatke 63.590 gospodarskih družb. Od tega je 62,8 % družb, kar predstavlja 39.923 družb, ustvarilo čisti dobiček, 32,7 % družb to je 20.818 družb je ustvarilo čisto izgubo. V podatkih niso zajete zavarovalnice, banke, družbe za upravljanje in nekatere druge finančne družbe ter podatki določenih družb, zaradi katerih bi bil prikaz nerealen. Tudi v tem pogledu je izbrana družba primeren model, saj izkazuje pozitiven poslovni rezultat in stabilno poslovanje.

Obseg poslovanja v mikro družbah je v primerjavi s srednje velikimi in velikimi družbami neprimerljivo manjše in posledično manj raznoliko predvsem z vidika bilančnih postavk. Večina mikro družb v svojih poslovnih knjigah ne beleži finančnih naložb in posledično nima prihodkov iz naložb ali dividend. Manj dogodkov mikro družbe beležijo na postavkah kapitala v smislu povečanja ali zmanjšanja kapitala, zamenjave kapitalskih deležev, združitvah, oddelitvah, prodaje kapitalskega deleža, odkup lastnega poslovnega deleža in podobno. Kljub temu je pomen mikro družb z makroekonomskega in širšega družbeno ekonomskega vidika velik in v tem smislu je izbrana družba primeren model. Mikro družbe glede na delež, ki ga dosegajo v strukturi vseh družb, so realnost današnjega časa in pričakovati je njihovo nadaljnjo rast.

V magistrski nalogi predstavljam obračun davka od dohodkov pravnih oseb za družbo XXX po slovenskih in nemških predpisih. Za potrebe primerjave obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb po slovenskih in po nemških predpisih so narejene prilagoditve samih prihodkov in odhodkov iz izkaza poslovnega izida in postavk bilance stanja družbe XXX za leto 2014 glede na KStG in pod predpostavko, da bi družba, v kolikor bi bila obdavčena po nemški zakonodaji, izkoristila najvišje možne odbitne postavke oziroma odhodke, ki jih

dopušča nemški zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (KStG) in zakon o dohodnini (EStG). Na ta način družba optimizira svojo davčno obveznost.

5.1 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v družbi XXX po slovenskih predpisih

Obrazec za obračun davka od dohodkov pravnih oseb je zelo obsežen, zato sem za potrebe magistrske naloge obrazec povzela in skrčila zgolj na tiste rubrike oziroma postavke, ki so bile dejansko izpolnjene in so bile predmet davčnega obračuna. Družba je ugotovila prihodke in odhodke v skladu z MSRP ter jih v skladu z ZDDPO-2 prilagodila za potrebe davčnega obračuna. Pri tem je družba v skladu z ZDDPO-2 izkoristila možnosti, ki so dopuščale čim večje odbitke oziroma odhodke. Obračun davka od dohodkov pravnih oseb je za družbo XXX za leto 2014 predstavljen v Tabeli 8 in je poenostavljeno izgledal takole:

Tabela 8: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v družbi XXX po slovenskih predpisih

		V EUR
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	468.029,62
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	468.029,62
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	410.810,60
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov	
	- zmanjšanja	2.544,01
6.20	Nepriznani odhodki za donacije	101,00
6.23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom	1.200,00
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50% reprezentance	1.243,01
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov	
	- povečanja	75,11
7.2	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev,	
	ki se priznajo ob odpisu celote ali dela terjatev, ki niso bile	
	poplačane oz. poravnane	75,11
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5-6+7)	408.341,70
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4-8)	59.687,92
11.	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb	
	računovodskih usmeritev in popravkov napak	130,00
13.	DAVČNA OSNOVA (9+11+12) ali (11+12-10), če >0	59.817,92
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	
	(vsota od 15.1 do 15.20, vendar največ do davčne osnove pod št. 13)	1.093,90
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13-15)	58.724,02
17.	DAVEK (zap.št. 16 krat 17 odstotkov)	9.983,08
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	58.724,02
26.	Akontacija	9.983,08
27.	Mesečni obrok akontacije	831,92

V primeru obračuna amortizacije osnovnih sredstev je družba v povezavi z ocenjeno dobo koristnosti osnovnega sredstva izbrala najvišjo letno amortizacijsko stopnjo. Nabavljena osnovna sredstva, katerih posamična nabavna vrednost po obračunih dobavitelja ne presega 500 EUR, družba izkazuje med stroški materiala. Takih stroškov je družba v tekočem letu izkazala v višini 3.683,66 EUR.

Družba v davčnem obračunu izkazuje popravljene odhodke v skladu z ZDDPO-2, in sicer zmanjšanje odhodkov za nepriznane donacije v višini 101,00 EUR, odhodke, ki se ne priznajo v skladu z 29. čl. ZDDPO-2 v višini 1200,00 EUR, ker predstavljajo odhodke, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov in nepriznane odhodke v višini 50 % reprezentance v višini 1.243,01 EUR.

Družba v davčnem obračunu izkazuje popravljene odhodke v skladu z ZDDPO-2, in sicer povečanja odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev v višini 75,11 EUR, ki jih je ob odpisu neizterljive terjatve odpisala v celoti.

Družba v obračunu izkazuje povečanje davčne osnove iz naslova popravka napake iz preteklega obdobja v višini 130,00 EUR.

Družba v davčnem obračunu izkazuje zmanjšanje davčne osnove zaradi davčnih olajšav iz naslova investiranja v opremo in opredmetena osnovna sredstva ter iz naslova donacije. Družba je v tekočem letu investirala v računalniško opremo 2.482,25 EUR in si iz tega naslova obračunala 40 % davčno olajšavo v znesku 992,90 EUR ter davčno olajšavo za donacije v znesku 101,00 EUR, ki jo je plačala za dobrodelne namene v skladu s 1. odst. 59. čl. ZDDPO-2. Tako je družba zmanjšala davčno osnovo za priznane davčne olajšave v skupnem znesku 1.093,90 EUR.

5.2 Prilagoditev odhodkov v družbi XXX po nemški zakonodaji zaradi simulacije davčnega obračuna po nemških predpisih

Ker družba XXX vodi poslovne knjige in ugotavlja prihodke in odhodke v skladu z MSRP, ocenjujem, da je primerna podlaga za primerjavo obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb po slovenskih in nemških predpisih.

Pred obračunom davka od dohodkov pravnih oseb v družbi XXX po nemški zakonodaji sem opravila določene prilagoditve ugotovljenih prihodkov in predvsem odhodkov glede na določila KStG in EStG. Družba XXX bi pri sestavi računovodskih izkazov oziroma zaključnega računa po nemških predpisih upoštevala določila KStG in EStG, ki se razlikujejo od ZDDPO-2 in zato sem naredila določene prilagoditve predvsem na strani odhodkov. Družba XXX pri ugotavljanju poslovnega rezultata uporablja določila davčne zakonodaje, ki kar najbolj znižujejo davčno osnovo, kot so na primer najvišje dopustne amortizacijske stopnje, osnovna sredstva do dopustne višine vodi med stroški materiala in podobno. Osnova

za obračun davka od dohodkov pravnih oseb po nemških predpisih je bruto bilanca družbe XXX, ki je sestavni del magistrske naloge v Prilogi 1.

Zaradi omenjenih prilagoditev sem raziskala poslovanje družbe XXX. Postavke bruto bilance družbe XXX sem analizirala in jih na novo ovrednotila glede na davčno obravnavo po KStG in EStG. Primerjala sem posamezne kategorije iz bruto bilance in ugotovila, katera sredstva je potrebno glede na določbe KStG in EStG ovrednotiti drugače.

Obdavčitev družbe XXX po nemških predpisih zahteva poleg prilagoditve davčnega obračuna tudi prilagoditev poslovnega izkaza, saj določbe KStG in EStG neposredno vplivajo tudi na izdelavo izkaza poslovnega izida. Prilagoditev zaključnega računa oziroma izkaza poslovnega izida sem naredila na način, da so odhodki in prihodki usklajeni z določbami KStG in EStG.

Prilagoditve sem opravila na tistih področjih, kjer se določbe KStG, EStG in ZDDPO razlikujejo. Ugotovila in prikazala sem razlike, ki so posledica primerjave določb slovenske in nemške davčne zakonodaje, ki ima neposreden vpliv na rezultat poslovnega izida.

Na osnovi analize bilančnih postavk družbe XXX sem ugotovila, da na strani ugotovljenih prihodkov družbe XXX ni razlik, ki bi bile posledica obravnave po nemških in slovenskih predpisih.

Na strani odhodkov so se kot je navedeno v Tabeli 9, pojavile razlike pri naslednjih bilančnih postavkah.

Tabela 9: Razlike pri bilančnih postavkah v primerjavi obračuna stroškov med Slovenijo in Nemčijo

Bilančne postavke	Slovenija	Nemčija	Razlika
Prispevki delodajalca v EUR	31.927,09	38.223,28	-6.296,19
Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča/davek na nepremičnine v EUR	356,61	3.542,02	-3.185,41
Amortizacija osnovnih sredstev v EUR	23.365,30	16.429,61	6.935,69
Razlika skupaj v EUR			-2.545,91

Prispevki delodajalca so v Sloveniji obdavčeni po skupni stopnji 16,1 %. Kot je bilo v raziskovalnem delu naloge ugotovljeno, znaša skupna stopnja prispevkov delodajalca v Nemčiji 19,275 % od določene bruto osnove. Pri nespremenjenem bruto znesku plač in upoštevanju osnovnih prispevnih stopenj brez progresivne rasti, je dejanska obdavčitev plač v Nemčiji na strani delodajalca višja kot v Sloveniji. Dejanska obdavčitev plač z davki in s prispevki v breme zaposlenega oziroma obračun plač ni predmet tega raziskovalnega dela.

Zaradi primerjave in poenostavitve sem kot osnovo za obračun prispevkov delodajalca vzela bruto plače zaposlenih. Povprečna mesečna bruto plača zaposlenega v podjetju znaša 5.375,49 EUR in menim, da je izračunan bruto primeren za potrebe magistrskega dela. Izračunani prispevki delodajalca so v Nemčiji na letni ravni višji za 6.296,19 EUR.

MSRP 19 Zaslužki zaposlencev – določa podlago za obračunavanje in razkrivanje zaslužkov zaposlencev. Določa vrsto zaslužkov zaposlencev in obveznosti evidentiranja zaslužkov zaposlencev iz sklenjenih razmerij, vendar MSRP ne določa višine prispevkov za socialno varnost za obračun plače in drugih dajatev od plač. Višino prispevkov od plač urejajo zakoni in predpisi o prispevkih za socialno varnost in se med državami razlikujejo, tako da so kljub uporabi MSRP ti prispevki v posamezni državi različno visoki in predstavljajo različno visok strošek plač.

Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča znaša v Sloveniji pri družbi XXX 356,61 EUR, kar preračunano predstavlja 0,19 % nabavne vrednosti poslovnega prostora. Kot je bilo v raziskovalnem delu naloge ugotovljeno, znaša v Nemčiji povprečna stopnja obdavčitve z davkom na nepremičnine 1,9 %. Za potrebe magistrske naloge sem uporabila povprečno stopnjo obdavčitve, kar sicer predstavlja glede na dejansko obdavčitev po nemških predpisih neko odstopanje, ki za potrebe magistrske naloge ni pomembno. Kot je razvidno iz Tabele 9, je davek na nepremičnine v Nemčiji za 3.185,41 EUR višji kot je obračunano nadomestilo za stavbno zemljišče v Sloveniji. Kot je splošno znano, se v Sloveniji pripravlja zakon o davku na nepremičnine, ki je po testnih izračunih približek obdavčitve nepremičnin v Nemčiji.

Amortizacija osnovnih sredstev je v Sloveniji za družbo XXX obračunana po najvišjih dovoljenih amortizacijskih stopnjah, glede na določbe ZDDPO-2, kot je razvidno iz Tabele 10. Prav tako sem za obračun amortizacije za družbo XXX po nemških predpisih uporabila najvišje amortizacijske stopnje, glede na določbe KStG in smernice ministrstva za finance. Osnovna sredstva v družbi XXX so sestavljena iz poslovnega prostora, pisarniške opreme, računalniške opreme in osebnega vozila. Poslovni prostor je v Sloveniji obračunan po amortizacijski stopnji 5 %, ker je bil nabavljen v letu 2005, ko je bila predpisana najvišja amortizacijska stopnja za zgradbe 5 %.

Od 1. januarja 2007 znaša amortizacijska stopnja za poslovni prostor 3 %, kar je enako kot v Nemčiji, s tem da sem pri obračunu upoštevala, da je bila v letu nabave poslovnega prostora v Nemčiji amortizacijska stopnja 3 % in se do danes ni spremenila. Tako je amortizacija obračunana po dejanskih stopnjah, ki veljajo v posamezni državi v času obračuna. Iz Tabele 10 je razvidno, da znaša amortizacija, obračunana po slovenskih predpisih, 23.365,29 EUR in po nemških predpisih 16.429,61 EUR. Obračunana amortizacija v Sloveniji je višja za 6.935,68 EUR. Izračunana razlika je delno posledica obračuna poslovnega prostora po stari amortizacijski stopnji 5 % in delno dejansko višje obračunane amortizacije, kar je posledica višjih amortizacijskih stopenj v primerjavi z nemškimi.

Tabela 10: Obračun amortizacije po amortizacijskih skupinah po slovenskih in nemških predpisih

Osnovna sredstva	Nabavna vrednost v EUR	Amortizac. stopnje v Sloveniji	Obračunana amortizacija v Sloveniji v EUR	Amortizac. stopnje v Nemčiji	Obračunana amortizacija v Nemčiji v EUR
Zgradbe	186.422,11	0,05	9.321,11	0,03	5.592,66
Pisarniško pohištvo	32.735,30	0,10	3.273,52	0,07	2.291,47
Računalniki in programska oprema	4.806,92	0,50	2.403,46	0,33	1.600,70
Vozila	41.836,00	0,20	8.367,20	0,17	6.944,78
Skupaj	265.800,33		23.365,29		16.429,61

Kot je bilo navedeno, družba XXX vodi knjige po MSRP, vendar so kljub uporabi MSRP stroški amortizacije po nemških predpisih nižji od stroškov amortizacije po slovenskih predpisih. Namreč, MSRP 16 Opredmetena osnovna sredstva ne predpisuje amortizacijskih stopenj, temveč so le te odvisne od lastne presoje družbe. Ker pa ZDDPO-2 in KStG oziroma smernice nemškega ministrstva za finance določajo različne najvišje dovoljene amortizacijske stopnje, prihaja do razlike v obračunu amortizacije in stroškov amortizacije po slovenskih in nemških predpisih.

Kot je bilo že ugotovljeno, družba XXX obračunava amortizacijo po najvišjih dovoljenih stopnjah in si na ta način znižuje davčno osnovo. MSRP 16 določa podlago pri obračunavanju osnovnih sredstev, določa kdaj se pripozna osnovno sredstvo v poslovnih knjigah, kako se izmeri nabavno vrednost ob pripoznanju, merjenje po pripoznanju (model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja), amortizacijo in amortizacijsko obdobje, stroške vzdrževanja, slabitve osnovnih sredstev in podobno. Po MSRP 16.57 je ocena dobe koristnosti osnovnih sredstev stvar presoje družbe na podlagi preteklih izkušenj, ki jih ima s podobnimi sredstvi. Tako MSRP ne predpisuje amortizacijskih stopenj.

Za potrebe davčnega obračuna so najvišje amortizacijske stopnje predpisane z davčnimi predpisi in ravno mikro družbe pogosto amortizirajo osnovna sredstva po najvišjih davčno predpisanih stopnjah. Na ta način se izognejo dodatnim evidencam v primeru, če bi koristili višje amortizacijske stopnje od davčno dovoljenih in bi to zahtevalo dodatna usklajevanja za potrebe davčnega obračuna in s tem tudi dodatne stroške dela.

Prilagoditve v zvezi z nabavo osnovnih sredstev do vrednosti 500 EUR, ki jih je mogoče po slovenskih davčnih predpisih odpisati v celoti, niso bile potrebne. Pri analizi nabave osnovnih sredstev do vrednosti 500,00 EUR z možnostjo takojšnjega odpisa je bilo ugotovljeno, da je bila posamična vrednost nabavljenega sredstva v razponu od 200,00 EUR do 380,00 EUR. Po

nemških davčnih predpisih je mogoče takoj odpisati osnovna sredstva, katerih vrednost ne presega 410,00 EUR. Zaradi navedenega prilagoditve niso bile potrebne.

Posledica zgoraj prikazanih odhodkov in ustreznih prilagoditev glede na nemške predpise so ugotovljeni odhodki po nemških predpisih v višini 413.356,51 EUR. Obračun amortizacije je odhodke v primerjavi s slovenskim obračunom znižal, medtem ko so se prispevki delodajalca in davek na nepremičnine odhodek povečali. V skupnem seštevku so odhodki, ugotovljeni po nemških predpisih, višji od odhodkov, ugotovljenih po slovenskih predpisih, za znesek 2.545,91 EUR, kot je razvidno iz Tabele 11.

Tabela 11: Prikaz odhodkov po slovenskih predpisih in prilagoditev odhodkov po nemških predpisih

Ugotovitev poslovnega rezultata	Po slovenskih predpisih v EUR	Po nemških predpisih v EUR	Razlika v EUR
PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	468.029,62	468.029,62	0,00
ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	410.810,60	413.356,51	-2.545,91
Poslovni rezultat	57.219,02	54.673,11	2.545,91

Kot je bilo navedeno, družba XXX vodi knjige po MSRP, vendar se kljub uporabi MSRP stroški oziroma odhodki po nemških in slovenskih predpisih razlikujejo. Kot smo videli v razlagi pri Tabeli 9 in 10, MSRP ne predpisuje amortizacijskih stopenj in višine prispevkov za socialno varnost ter drugih dajatev, temveč so le te določene z zakonskimi predpisi posamezne države in tako prihaja do razlik v ugotavljanju stroškov oziroma odhodkov med državama.

6 PRIMERJAVA DOLOČANJA DAVČNE OSNOVE IN EFEKTIVNE OBDAVČITVE Z DAVKOM OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB MED SLOVENIJO IN NEMČIJO NA PRIMERU DRUŽBE XXX

Na osnovi ugotovljenega poslovnega rezultata za družbo XXX po slovenskih in nemških predpisih je v nadaljevanju prikazan obračun davka od dohodkov pravnih oseb po slovenskih in nemških predpisih.

6.1 Primerjava določanja davčne osnove na primeru družbe XXX po slovenskih in nemških davčnih predpisih

Določanje davčne osnove oziroma obdavčljivega dohodka po slovenskih in nemških predpisih je predstavljeno v Tabeli 12. Zaradi obsežnosti davčnih obrazcev sem se poslužila

poenostavitve in v obračun zajela le tiste postavke, ki imajo dejanski vpliv na davčni obračun družbe XXX.

Tabela 12: Določanje davčne osnove po slovenskih in nemških davčnih predpisih

Davčni obračun po slovenskih in nemških predpisih	Obračun po slovenskih predpisih v EUR	Obračun po nemških predpisih v EUR	Opombe v zvezi z nemškim obračunom
PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	468.029,62	468.029,62	
ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	410.810,60	413.356,51	
Nepriznani odhodki za donacije	101,00	101,00	
Davčno nepriznani odhodki	1.200,00	1.200,00	
Nepriznani odhodki v višini 50% reprezentance	1.243,01	745,81	Nepriznani odhodki v višini 30% reprezentance
Odhodki - zmanjšani zaradi davčno nepriznanih odhodkov	408.266,59	411.309,70	
Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja, ki se priznajo ob odpisu celote	75,11	75,11	
Davčno priznani odhodki	408.341,70	411.384,81	
Razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki	59.687,92	56.644,81	
Povečanje davčne osnove zaradi popravka napak	130,00	130,00	
Davčna osnova	59.817,92	56.774,81	
Olajšava za investiranje	992,90	496,40	Olajšava, ki se prizna kot dodatna amortizacija v višini 20%
Olajšava za donacijo	101,00	101,00	
Davčna osnova	58.724,02	56.177,41	Davčna osnova nižja za 2.546,61 EUR

Kot je razvidno iz Tabele 12, so v Sloveniji odhodki za donacije davčno nepriznani odhodki in 50 % odhodkov za reprezentanco je davčno nepriznan odhodek. V Sloveniji so donacije nepriznan odhodek, za donacije je priznana davčna olajšava, kar pomeni, da lahko družba olajšavo koristi le v primeru, da ima dovolj davčne osnove, sicer je ne more koristiti in je ni dovoljeno prenašati v naslednje davčno obdobje.

Donacije so v Nemčiji davčno nepriznan odhodek enako kot v Sloveniji. Donacije za pospeševanje nepridobitnih dejavnosti se priznajo kot odbitne postavke davčne osnove vendar

le do 20 % obdavčljivega dohodka oziroma davčne osnove ali po izbiri podjetja do višine 4 % skupnega zneska njenih prihodkov in plač (9. čl. KStG). Odbitne donacije, ki presegajo navedene omejitve, se lahko odbijejo v naslednjih davčnih obdobjih. Donacija je glede na nizek znesek 101,00 EUR priznana kot davčna olajšava po slovenskih in nemških predpisih, saj ne presega zakonsko določenih omejitev.

V Nemčiji je 30 % stroškov reprezentance davčno nepriznan odhodek.

Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja, ki ob nastanku niso bili davčno priznan odhodek, zvišujejo odhodke v Sloveniji in Nemčiji.

Povečanje davčne osnove zaradi popravka napak iz preteklih let zmanjšuje odhodke v Sloveniji in Nemčiji.

Olajšava za investiranje je bila po slovenskih predpisih obračunana v višini 40 % od nabavne vrednosti računalniške opreme, nabavljene v tekočem letu 2014. Od 1. januarja 2012 znaša olajšava za investiranje 40 % nabavne vrednosti. Po nemških predpisih je obračunana kot dodatna amortizacija v letu nabave v višini 20 % od nabavne vrednosti računalniške opreme. Nadalje lahko družba v Nemčiji obračuna še 20 % davčne olajšave v naslednjih štirih letih, vendar skupno največ 20 %.

Primerjava davčne osnove za družbo XXX obračunana po slovenskih in nemških predpisih nam pokaže, da je davčna osnova družbe XXX po slovenskih predpisih višja kot po nemških.

6.2 Primerjava efektivne obdavčitve davčne osnove v družbi XXX po slovenskih in nemških predpisih

Davčna osnova po slovenskem davčnem obračunu je, kot je razvidno iz Tabele 12, za 2.546,61 EUR višja od davčne osnove po nemškem davčnem obračunu ali, izraženo v odstotkih, za 4,53 %.

Davčna stopnja v Sloveniji je za leto 2014 znašala 17 % in se ni spremenila.

V Nemčiji je stopnja davka od dohodkov pravnih oseb 15 % in znaša 8.426,61 EUR, s 5,5 % solidarnostnim dodatkom, ki znaša 463,46 EUR, se poveča na 15,825 %.

Solidarnostni dodatek v višini 5,5 % se obračuna na davek od dohodka pravnih oseb. Izračuna se na podlagi celotnega davka, izračunanega po odbitku davčnih olajšav.

Obrtni (poslovni) davek ni predmet obdavčitve s 5,5 % solidarnostnim dodatkom.

Efektivna davčna stopnja za obrtni (poslovni) davek je odvisna od zvezne davčne stopnje in multiplikatorja. Znesek obrtnega davka se določi tako, da se najprej uporabi osnovna zvezna davčna stopnja v višini 3,5 % na obdavčljivo davčno osnovo in tako dobimo davčno osnovo, ki je podlaga za obdavčitev z multiplikatorjem. Na ta način se ugotovi dejanski znesek davčnega bremena. Za potrebe magistrske naloge sem uporabila multiplikator za München v višini 490 %, tako da znaša obrtni davek 9.634,43 EUR. Obrtnega davka ni mogoče odbiti niti od njegove davčne osnove niti za namene davka od dohodkov pravnih oseb (IBFD, 2014, str. 337).

Obdavčitev davčne osnove po slovenskih in nemških predpisih je predstavljena v Tabeli 13.

Tabela 13: Efektivna obdavčitev davčne osnove po slovenskih in nemških predpisih

Obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb	Obdavčitev po slovenskih predpisih v EUR	Obdavčitev po nemških predpisih v EUR
Osnova za davek	58.724,02	56.177,41
Obrtni davek		9.634,43
Davek od dohodka pravnih oseb	9.983,08	8.426,61
Solidarnostni dodatek		463,46
Skupna obdavčitev	9.983,08	18.524,50

Skupna obdavčitev z davki v Nemčiji znaša v navedenem obračunu za družbo XXX 18.524,50 EUR, kar je za 8.541,42 EUR višja efektivna obdavčitev kot v Sloveniji.

Preračunana davčna stopnja končne obdavčitve dobička po nemških predpisih tako znaša 32,97 %, kar pomeni za 15,97 % višjo obdavčitev dobička kot v Sloveniji, kjer je stopnja obdavčitve 17 %. Kljub težnji k zniževanju stopnje obdavčitve v Sloveniji se je ta ustavila na 17 % obdavčitvi.

V začetku postavljena hipoteza, da je obdavčitev družbe z omejeno odgovornostjo z davkom od dohodkov pravnih oseb v letu 2014 višja v Nemčiji kot v Sloveniji, se nanaša na primerjalno analizo efektivne obdavčitve družbe z omejeno odgovornostjo v Sloveniji in Nemčiji. Rezultati analize obdavčitve družbe z omejeno odgovornostjo z davkom od dohodkov pravnih oseb v izbranih dveh državah so postavljeno hipotezo potrdili.

SKLEP

Z vidika celotnega narodnega gospodarstva kot tudi z vidika javnofinančnih prihodkov predstavlja davek od dohodkov pravnih oseb majhen delež in zaradi tega sodi v večini držav med manj pomembne davke.

Kljub navedenemu je stopnja davka od dohodkov pravnih oseb pomemben dejavnik v mednarodnem gospodarskem prostoru. Podjetja namreč neprestano iščejo poslovna okolja, v katerih bodo manj obdavčena, tako z vidika davka od dohodkov pravnih oseb, kot tudi drugih davkov in prispevkov. Podjetja selijo svojo dejavnost v težnji za doseganjem čim večjih dobičkov v okolja z nižjo davčno stopnjo in posledično z nižjo obdavčitvijo dohodka. Tako so davčne stopnje in na splošno nižja obdavčitev podjetij generator alokacije kapitala in spremljajočih virov, kar ima velik vpliv tako na gospodarsko sfero, kot tudi na socialno družbeno kulturno sfero v mednarodnem prostoru.

Pravni okvir obdavčitve dohodka pravnih oseb je v pristojnosti posamezne države, zato smo priča zelo različnim stopnjam in sistemom obdavčitve dohodka pravnih oseb. Sistem obdavčitve z davkom od dohodka pravnih oseb je zahtevno in kompleksno področje, vendar zaradi nizkega deleža tega davka v celotnem narodnem dohodku v državah ni pripravljenosti oziroma volje za mednarodno sistematično univerzalno urejanje tega vprašanja in postavitev davčno pravnih okvirjev.

Korak naprej je naredila OECD kot vodilna organizacija, pri odpravljanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja podjetij in fizičnih oseb.

V magistrskem delu je predstavljen sistem določanja davčne osnove in obdavčitev dohodka v družbi z omejeno odgovornostjo v Sloveniji in Nemčiji in analiza ter medsebojna primerjava sistema obdavčitve v posamezni državi in končne obdavčitve v letu 2014.

Zakonska ureditev obdavčenja in sistem obdavčitve je v pristojnosti posamezne države, kljub temu pa so temeljna izhodišča obdavčitve zelo podobna, čeprav se dejanska obdavčitev v marsičem razlikuje.

Primerjava sistema obdavčitve dohodka pravnih oseb v Sloveniji in Nemčiji na splošno pokaže skupne značilnosti obdavčitve, ki se kažejo v upoštevanju prihodkov in odhodkov, popravljenih po davčnih predpisih na nivo davčno priznanih prihodkov in odhodkov za potrebe obdavčitve, v obdavčitvi dividend, obresti in dividendam podobni dohodki, v določanju davčno nepriznanih odhodkov, kot so odhodki za davke, stroški zasebne narave, kazni, globe, odhodki, povezani z neobdavčenimi prihodki, izplačila prikrita dobička, delno priznavanje odhodka za reprezentanco in nagrade nadzornega sveta, v obdavčitvi kapitala pri prodaji deležev družbenikov in donacijah ter na drugih področjih. Vendar pa kljub skupnim značilnostim obstajajo razlike v upoštevanju, priznavanju, časovnem okviru in izračunavanju za potrebe določanja davčne osnove. Zato je kljub podobnim temeljnim izhodiščem davčna osnova različna. Bistvena razlika se kaže v načinu obdavčitve davčne osnove oziroma obdavčljivega dohodka z davkom, ta je namreč v Sloveniji obdavčen le z davkom od dohodkov pravnih oseb, v Nemčiji pa je poleg davka od dohodkov pravnih oseb obdavčen še s solidarnostnim dodatkom in obrtnim davkom.

Za potrebe primerjave obdavčitve družbe XXX po slovenskih in nemških davčnih predpisih je bilo potrebno bilanco stanja in izkaz poslovnega izida slovenske družbe XXX preračunati po nemški računovodsko davčni zakonodaji, kot bi družba poslovala v Nemčiji. Pri tem sem upoštevala, da družba koristi najugodnejše pogoje, ki jih omogočajo davčno računovodski predpisi za doseganje čim nižje davčne osnove.

Efektivna analiza obdavčitve dohodka z davkom od dohodka pravnih oseb družbe z omejeno odgovornostjo XXX po slovenski in nemški davčni zakonodaji je pokazala, da je obdavčitev v Nemčiji bistveno višja, kljub nižje določeni davčni osnovi. Preračunana davčna stopnja končne obdavčitve dobička po nemških predpisih tako znaša 32,97 %, kar pomeni za 15,97 % višjo obdavčitev dobička kot v Sloveniji, kjer je stopnja obdavčitve 17 %.

Rezultati analize so uvodoma postavljeno hipotezo potrdili v celoti.

Menim, da bi harmonizacija obdavčitve dohodka in poenotenje sistema obdavčitve in davčnih stopenj v mednarodnem prostoru privedla do enakomerne in s tem pravičnejše obdavčitve, zmanjšale bi se davčne utaje in odpravila alokacija kapitala. S tem bi bilo odpravljeno stekanje dobičkov v žepe posameznikov ali zelo majhnih skupin ljudi na račun širše družbeno ekonomske skupnosti. Pogosto se dogaja, da podjetja oziroma korporacije, ki svoja poslovanja selijo v manj obdavčena in praviloma manj razvita območja, tam izkoriščajo poceni delovno silo, ženske in otroke in za neznatna nadomestila koristijo naravna bogastva gostujoče države, onesnažujejo in zastrupljajo okolje. Slovenija pri tem ni izjema. Tuje korporacije v določenih gospodarskih panogah izkoriščajo poceni delovno silo, zaposleni delajo v nehumanih delovnih razmerah, delovni čas traja 12 ur, tako za dnevno kot tudi nočno delo. Zaposleni čutijo pritisk in strah pred izgubo delovnega mesta, so utrujeni, brezvoljni in na robu preživetja. Država, ki ima edina vzvode, da zadeve uredi s primerno delovno zakonodajo, si očitno pred tem zatiska oči in daje prednost kapitalu pred človekom.

LITERATURA IN VIRI

1. Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve. (2015). *Informacija o poslovanju gospodarskih družb v Republiki Sloveniji v letu 2014*. Najdeno 10. decembra 2015 na spletnem naslovu https://www.ajpes.si/doc/LP/Informacije/Informacija_LP_GD_zadruga_2014.pdf
2. *Bruto domači proizvod in bruto nacionalni dohodek Slovenije za leto 2014*. Najdeno 5. september 2015 na spletnem naslov <http://pxweb.stat.si/pxweb/Dialog/Saveshow.asp>
3. Bundesministerium der Finanzen (2013). Körperschaftsteuererklärung 2013. Najdeno 6. oktobra 2014 na spletnem naslovu <https://www.formulare-bfinv.de/ffw/form/display.do?%24context=DF908689C1DDE4DC02CD>
4. Čok, M., Stanovnik, T., Cirman, A., Prevolnik Rupel, V., & Mrak, M. (2009). *Javne finance v Sloveniji* (9. izd.). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. Direktiva Sveta 2011/96/EU o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (2011, 30. november). Najdeno 20. junija 2012 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/sl/consleg/latest/chap092020.htm>
6. Direktiva Sveta 2015/121/EU o spremembi Direktive 2011/96/EU o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (2015, 27. januar). Najdeno 15. maja 2016 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX%3A32015L0121>
7. *Einkommensteuergesetz*. Najdeno 10. marca 2016 na spletnem naslovu <https://dejure.org/gesetze/EStG>
8. European Commission. (2014). Taxation trends in the European Union 2014, Adjusted top statutory tax rate on corporate income, 1995-2014, najdeno 5. septembra 2015 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf
9. European Commission. (2015). Taxation trends in the European Union 2015, Adjusted top statutory tax rate on corporate income, 1996-2015, najdeno 10. maja 2016 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf
10. European Commission (2011, 16. marec). Evropska osnova za davek od dohodkov pravnih oseb: lažje in cenejše poslovanje. Najdeno 16. junija 2012 na spletnem naslovu <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/319&format=HTML&aged=1&language=SL&guiLanguage=en>
11. *Handelsgesetzbuch*. Najdeno 3. marca 2016 na spletnem naslovu <https://dejure.org/gesetze/HGB>
12. Hieng, R. (2012). Obračun davka ali davčni obračun (po zakonu o davčnem postopku). *IKS*. 12(1/2), 265-268.
13. Hočevár, M., Igličar, S., & Zaman, M. (2004). *Osnove računovodstva* (2. izd.). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD. (2012). *European Tax Handbook* (21st ed.). Amsterdam: IBFD.

15. International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD. (2014). *European Tax Handbook* (23st ed.). Amsterdam: IBFD.
16. Jerman, S., & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb s komentarjem*. Ljubljana, GV Založba.
17. Ključanin, E. & Zemljič, M. (2004). *Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja*. Ljubljana: GV Založba; Trzin; Šircelj Consulting.
18. Klun, M. (2010). *Davčni sistem*. (2. izd.). Ljubljana: Fakulteta za upravo.
19. Kokotec Novak, M., & Hauptman, L. (2012). *Davčno računovodstvo*. Maribor: Univerzitetna založba Univerze v Mariboru.
20. *Körperschaftsteuergesetz*. Najdeno 10. marca 2016 na spletnem naslovu <https://dejure.org/gesetze/KStG>
21. Kranjec, M. (2003). *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
22. Mednarodni računovodski standard 16. Opredmetena osnovna sredstva. Najdeno na portalu računovodja.com 7. junija 2016 na spletnem naslovu http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2655/MEDNARODNI_RA%C8UNOVOFSKI_STANDARD_MRS_16_-_Opredmetena_osnovna_sredstva
23. Mednarodni računovodski standard 37. Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. *Uradni list EU* št. L320/2008.
24. *Mednarodno obdavčenje*. Najdeno 10. avgusta 2015 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/
25. Mestni svet Mestne občine Ljubljana. (2003). Odlok o nadomestilu za uporabo stavbnega zemljišča. *Uradni list RS*, št. 130/2003, 120/2005, 4/2006-popr., 57/2006, 122/2007, 107/2009).
26. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. (2015). *Bilten javnih financ*. XVII (1). Najdeno 13. junija 2015 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/tekgib/Bilten_javnih_financ/Januar_2015.pdf
27. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. (2016). *Bilten javnih financ*. XVIII (4). Najdeno 10. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/tekgib/Bilten_javnih_financ/April_2016.pdf
28. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. (2014). Obračun davka od dohodkov pravnih oseb 2014. Najdeno 8. junija 2015 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_od_dohodkov_pravnih_oseb/Obrazci/Obracun_davka_od_dohodkov_pravnih_oseb_DDPO.pdf
29. Mnenje odbora regij Evropske unije. (2011). *Skupna konsolidirana osnova za davek od dohodkov pravnih oseb (CCTB)*. Najdeno 18. junija 2012 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:054:0065:0069:SL:PDF>
30. *Obrestne mere za obresti za posojila med povezanimi osebami*. Najdeno 12. februarja 2016 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/davki_in_carine/obrestne_mere_za_obresti_na_posojila_med_povezanimi_osebami/

31. Organisation for Economic Co-operation and development, OECD. (2010). *Model tax convention on income and on capital* (8 st.ed.). Pariz: OECD.
32. Organisation for Economic Co-operation and development, OECD. (2011). *Taxes on corporate income as a percentage of GDB* najdeno 18.6.2012 na spletnem naslovu www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxes-on-corporate-income_20758510-table5.
33. Pernek F. (2001). *Finančno pravo in javne finance, Splošni del*. Maribor: Pravna fakulteta.
34. Podgorelec, I. (1999), *Davki 2000: Davki v letu 2000 v Republiki Sloveniji*. Ljubljana: Dafis, Ljubljana.
35. Pomer, S., Prezelj, T., Rojc, I., Posavec, M., Jerman, S., Drobnič, N., Žunič, B., Jamnik, J., Zadavec, I., Verstege, P., Kavkler, N., Marinovič, D., Žunič, B., & Žuran, M. (2003). *Davek od dobička in dohodnina – mednarodna primerjava*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
36. Pravilnik o priznani obrestni meri. *Uradni list RS*, št.141/2006 in 52/2007.
37. Premk, U., Fekonja, B. & Blatnik, K. (2009). *Slovenski računovodski standardi pojasnjeni z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja*. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
38. Prislan, B. (2012), Dvojna obdavčitev in njeno odpravljanje. *IKS*. 12(7-8), 15-17 in 213-215.
39. Repotočnik, Z. (2004). *Mednarodna primerjava cen in bruto domačega proizvoda*. Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije.
40. *Rezervacije - davčno priznan odhodek*. Najdeno 26. julija 2014 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/davcna_osnova/odhodki/rezervacije_davcno_priznan_odhodek/
41. *Richtlinien für die Bestimmung der Nutzungsdauer von Bürogeräten*. Najdeno 10. julija 2015 na spletnem naslovu <http://www.landesrecht.sachsen-anhalt.de/jportal/?quelle=jlink&psml=bssahprod.psml&feed=bssah-vv&docid=VVST-VVST000006796>
42. *Seznam veljavnih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja*. Najdeno 2. septembra 2015 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/
43. *Slovenija v OECD*. Najdeno 24. avgusta 2015 na spletnem naslovu http://www.mzz.gov.si/si/gospodarska_diplomacija/slovenija_v_oecd/organizacija_za_gospodarsko_sodelovanje_in_razvoj_oecd/
44. Slovenski računovodski standardi 2006. *Uradni list RS* št. 107/2001, (67/2003 popr.), 13/2003, 43/2004, 83/2004, 28/2005, 89/2005, 9/2006, 9/2006, 9/2006, 119/2008, 1/2010, (90/2010 popr.), 80/2011, 2/2012, 64/2012, 94/2014, (2/2015 – popr.).
45. Slovenski računovodski standardi 2016. *Uradni list RS* št.95/2015.
46. *Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb*. Najdeno 10. avgusta 2015 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/splosno/
47. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance* (4. izd.). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
48. Statistični urad Republike Slovenije, SURS. (2012). *Pomembnejši statistični podatki o Sloveniji*.

- 5/2012. Najdeno 13. junija 2012 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/doc/pub/PSP/00-PS-912-1205.pdf>
49. Statistični urad Republike Slovenije, SURS. (2015). *Izvoz in uvoz po državah, Slovenija, kumulativni podatki. 2014.* Najdeno 5. septembra 2015 na spletnem naslovu http://pxweb.stat.si/Sistat/DataSort?Matrix=tbl_2401722_20150923092104337_634&timeid=201592321548&lang=2&noofvar=4&numberstub=2
 50. Statistični urad Republike Slovenije, SURS. (2016). *Bruto domači proizvod, Slovenija, statistični podatki. 2015.* Najdeno 10. maj 2016 na spletnem naslovu <http://pxweb.stat.si/pxweb/Dialog/Saveshow.asp>
 51. Škof B., Wakounig M., Tičar B., Jerman S., Kobal A. & Ferčič A., (2007). *Davčno pravo.* Maribor: Pravna fakulteta: Davčno-finančni raziskovalni inštitut.
 52. Turk, I. (2009). *Temeljni ekonomski pojmovnik: s slovensko-angleškim in angleško-slovenskim strokovnim slovarjem.* Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
 53. Urad RS za makroekonomske analize in razvoj. (2014). *Ekonomsko ogledalo.* (Št. 12, december 2014). Ljubljana: Urad RS za makroekonomske analize in razvoj.
 54. Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo. *Uradni list RS*, št. 140/2006, 76/2008.
 55. Uredbo o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino. *Uradni list RS*, št. 38/1994, 63/1994, 24/1996, 96/2000, 35/2002, 86/2002, 66/2004, 73/2004, 16/2007, 30/2009, 51/2012-ZUJF.
 56. Unternehmensteuerreform 2008: Rechtslage. Najdeno 19. februarja 2016 na spletnem naslovu https://www.hk24.de/produktmarken/beratung-service/recht_und_steuern/steuerrecht/thema_unternehmensbesteuerung_gesetz/Unternehmensteuerreform_2008/1157004
 57. Williams, D.W. (1998). *EC tax law.* New York; Adison Wesley Longman.
 58. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS*, št. 217/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, 81/2013, 50/2014, 23/2015 in 82/2015.
 59. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB-4, 32/2012, 94/2012, 101/2013, 111/2013, 25/2014, 40/2014, 90/2014 in 91/2015.
 60. Zakon o ekonomskih conah. *Uradni list RS* št. 35/2010-UPB-1.
 61. Zakon o prispevkih za socialno varnost. *Uradni list RS*, št. 5/1996, 18/1996-ZDavP, 34/1996, 87/1997, 3/1998, 106/1999-ZPIZ-1, 81/2000-ZPSVC, 97/2001-ZSDP, 97/2001, 62/2010 Odl.US: U-I-214/09, 40/2012-ZUJF, 96/2012-ZPIZ-2, 91/2013-ZZVZZ-M, 99/2013-ZSVarPre-C in 26/2014.
 62. Zakon o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2015. *Uradni list RS*, št. 87/2009 in 82/2015.
 63. Zakon o ratifikaciji sporazuma med Republiko Slovenijo in Zvezno Republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja. *Uradni list RS*, št. 12/2006.
 64. Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku. *Uradni list RS*, št. 25/2008.

PRILOGE

Priloga 1: Bruto bilanca družbe XXX 2014*Tabela 1: Bruto bilanca družbe XXX 2014*

V EUR

	BRUTO BILANCA DRUŽBE XXX - 2014			SALDO	
KONTO		V BREME	V DOBRO	V BREME	V DOBRO
0030	PREMOŽENJSKE PRAVICE	2.871,16		2.871,16	
0080	POPRAVEK VREDNOSTI NEOPREDMETENIH SREDSTEV		2.871,04		2.871,04
0210	NABAVNA VREDNOST ZGRADB	186.422,11		186.422,11	
0350	POPRAVEK VREDNOSTI ZGRADB		55.926,65		55.926,65
0400	NABAVNA VREDNOST OPREME IN NADOMESTNIH DELOV	102.428,14	6.679,99	95.748,15	
0500	POPRAVEK VREDNOSTI OPREME IN NADOMESTNIH DELOV	6.679,99	61.185,17		54.505,18
0660	DRUGE DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	1.540,00		1.540,00	
1100	SREDSTVA NA TRR EURO	1.432,07	0,00	1.432,07	
1101	SREDSTVA NA TRR EURO	58.839,40		58.839,40	
1200	KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV	44.650,56		44.650,56	
1290	OSLABITEV VREDNOSTI KRATK. TERJATEV	75,11	75,11	0,00	0,00
1300	KRATK. PREDUJMI DANI ZA OPREDM. OS	8.063,15	4.181,58	3.881,57	
16001	TERJATEV ZA DDV 22%	16.629,42	16.629,42	0,00	0,00
16002	TERJATEV ZA DDV 9,5%	301,62	301,62	0,00	0,00
16009	PREHODNI KONTO ZA DDV	1.186,38		1.186,38	
1612	AKONT. DAVKA OD DOH. PRAVNIH OSEB	13.247,49	13.247,49	0,00	0,00
1656	TERJATVE DO ZDRAVSTVENE SKUPNOSTI	5.431,03	5.300,38	130,65	
1900	AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	1.246,25	414,65	831,60	
2200	KRATK. OBVEZNOSTI DO DOBAV.	162.176,04	170.826,35		8.650,31
2300	KRATKOROČNO PREJETI PREDUJMI	834,00	834,00	0,00	0,00
2500	OBVEZNOSTI ZA OBRAČUNANE PLAČE	196.580,61	196.580,61	0,00	0,01
2510	OBVEZN. ZA ČISTE PLAČE IN NADOM. PLAČ	108.001,88	128.565,24		20.563,36
2530	OBVEZN. ZA PRISP. IZ KOSMATIH PLAČ	39.348,49	47.075,59		7.727,10
2540	OBVEZN. ZA DAVKE IZ KOSMATIH PLAČ	32.102,36	38.776,09		6.673,73
2550	OBVEZN. ZA DRUGE PREJE. IZ DEL. RAZM.	14.251,02	15.201,78		950,76
2552	OBVEZNOSTI ZA IZPLAČILO POTNIH STR.	3.942,79	5.189,61		1.246,82
26001	OBVEZNOST ZA DDV	98.850,22	98.850,22	0,00	0,00
26008	OBVEZNOST ZA PLAČILO DDV	96.909,86	104.274,76		7.364,90
2620	OBVEZNOST ZA PRISPEVKE DELODAJALCA	28.665,45	34.294,68		5.629,23
2640	OBVEZN. ZA DAVEK OD DOH. PR. OSEB	8.495,74	11.794,45		1.487,34
2653	OBVEZN. ZA DOHOD. - IZPLAČILO DOBIČKA	25.000,00	25.000,00	0,00	0,00
2853	OBVEZNOST ZA IZPLAČILO DOBIČKA	100.000,00	100.000,00	0,00	0,00
2855	OBVEZNOST ZA KRATK. ZALOŽENA SRED.	6.347,82	8.095,18		1.747,36
2910	KRATKOROČNO ODLOŽENI PRIHODKI	10.000,00	48.012,20		38.012,20
2950	DDV OD DANIH PREDUJMOV	49,36	406,77		357,41

se nadaljuje

Tabela 1: Bruto bilanca družbe XXX 2014 (nad.)

KONTO	BRUTO BILANCA DRUŽBE XXX - 2014			SALDO	
		V BREME	V DOBRO	V BREME	V DOBRO
2855	OBVEZNOST ZA KRATK. ZALOŽENA SRED.	6.347,82	8.095,18		1.747,36
2910	KRATKOROČNO ODLOŽENI PRIHODKI	10.000,00	48.012,20		38.012,20
2950	DDV OD DANIH PREDUJMOV	49,36	406,77		357,41
4020	STROŠKI ELEKTRIČNE ENERGIJE	1.006,18		1.006,18	
4021	STROŠKI GORIVA	3.137,93		3.137,93	
4023	STROŠKI OGREVANJA	1.369,01		1.369,01	
4040	ODPIS DROBNEGA INVENT. IN EMBAL.	3.963,76		3.963,76	
4060	STROŠKI PISARNIŠKEGA MATERIALA IN STROKOVNE LITERATURE	3.957,15		3.957,15	
4070	DRUGI STROŠKI MATERIALA	445,14		445,14	
4100	STROŠKI STORITEV PRI PROIZV. STORITEV	41.580,00		41.580,00	
4110	STROŠKI CESTNIN IN PARKIRNIN	158,00		158,00	
4120	STROŠKI STORITEV V ZVEZI Z VZDRŽEV.	2.730,57		2.730,57	
4140	POVRAČILA STROŠKOV V ZVEZI Z DELOM	4.365,91		4.365,91	
4150	STROŠKI PLAČ. PROMETA IN BAN. STOR.	538,45		538,45	
4151	ZAVAROVALNE PREMIJE	13.788,13		13.788,13	
4160	STROŠKI INTELEKT. IN OSEBNIH STOR.	6.330,00		6.330,00	
4161	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA	2.912,75		2.912,75	
4170	STROŠKI REKLAME	2.237,00		2.237,00	
4171	STROŠKI REPREZENTANCE	2.486,03		2.486,03	
4181	STROŠKI ŠTUDENTSKEGA DELA	1.351,00		1.351,00	
4182	STROŠKI PROVIZIJ ŠTUDENTSKEGA DELA	189,14		189,14	
4190	STROŠKI DRUGIH STORITEV	6.937,49		6.937,49	
4191	STROŠKI OBRATOVALNIH STORITEV	2.163,78		2.163,78	
4194	STROŠKI POŠTNIH STORITEV	255,33		255,33	
4195	STROŠKI TELEFONSKIH STORITEV	2.810,27		2.810,27	
4197	STROŠKI ČIŠČENJA	2.835,50		2.835,50	
4300	AMORTIZACIJA NEOPREDM. SREDSTEV	450,24		450,24	
4310	AMORTIZACIJA ZGRADB	9.321,12		9.321,12	
4320	AMORTIZAC. OPREME IN NADOM. DELOV	13.593,94		13.593,94	
4700	PLAČE ZAPOSLENCEV	192.873,90		192.873,90	
4730	POVRAČILA ZA PREHRANO IN PREVOZ	13.464,75		10.464,75	
4732	REGRES ZA LETNI DOPUST	2.225,00		5.225,00	
4740	DELODAJALČEVI PRISPEVKI OD PLAČ	31.052,43		31.052,43	
4800	DAJATVE, KI NISO ODVISNE OD STR.DELO	19.488,79		19.488,79	
4840	DRUGI STROŠKI	500,00		500,00	
4890	OSTALI STROŠKI	175,00		175,00	
4892	DAVČNO NEPRIZNANI STROŠKI	1.200,00		1.200,00	
4893	DONATORSKI PRISPEVEK	101,00		101,00	
4896	STROŠKI TAKS IN ČLANARIN	705,68		705,68	

se nadaljuje

Tabela 1: Bruto bilanca družbe XXX 2014 (nad.)

	BRUTO BILANCA DRUŽBE XXX - 2014			SALDO	
KONTO		V BREME	V DOBRO	V BREME	V DOBRO
4	SKUPAJ - STROŠKI	392.700,37		392.700,38	
7210	PREVREDNOTOV. POSLOVNI ODHODKI	18.096,18		18.096,18	
7450	ODHODKI IZ POSL. OBVEZN. DO DOBAV.	13,00		13,00	
7570	DRUGI ODHODKI	1,05		1,05	
7	SKUPAJ - ODHODKI	18.110,23		18.110,23	
7601	PRIHODKI OD PRODAJE STOR. DOMA		342.384,57		342.384,57
7602	PRIHODKI OD PRODAJE STORITEV TUJINA		123.854,28		123.854,28
7680	DRUGI PRIHODKI		45,95		45,95
7770	FINANČNI PRIHODKI OD POSLOV. TERJATEV		1.744,57		1.744,57
7870	DRUGI PRIHODKI		0,25		0,25
7	SKUPAJ - PRIHODKI		468.029,62		468.029,62
9030	OSNOVNI KAPITAL		12.518,78		12.518,78
9160	SPLOŠNI PREVRED. POPRAVEK KAPITALA		16.433,87		16.433,87
9200	ZAKONSKE REZERVE		1.251,88		1.251,88
9300	PRENESENI DOBIČKI PRETEKLIH LET		92,073,91		92,073,91
9320	NEUPORABLJEN DEL ČISTEGA DOBIČKA		47.220,92		47.220,92
9630	REZERVACIJE ZA TOŽBE		14.320,71		14.320,71