

**UNIVERZA V LJUBLJANI**  
**EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**OPTIMALNI DOBIČEK Z DAVČNEGA VIDIKA**  
**(PRIMER SLOVENIJE)**

**Ljubljana, julij 2005**

**ALENKA ČEBAŠEK**

## IZJAVA

Študentka Alenka Čebašek izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 31.07.2005

Podpis: \_\_\_\_\_

## KAZALO

<b>UVOD</b>	<b>1</b>
<b>1. DAVEK OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB</b>	<b>2</b>
1.1. Kaj je davek od dobička pravnih oseb	2
1.2. Kdo je zavezanec za davek od dobička pravnih oseb	3
1.3. Metode obdavčenja pravnih oseb	3
1.4. Osnova za izračun davka od dobička	5
1.4.1. Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami	5
1.5. Davčna stopnja	9
1.6. Enotno obdavčenje gospodarskih družb v Evropski uniji	11
1.6.1. Razlogi za enotno obdavčenje gospodarskih družb v EU	11
1.6.2. Možne ureditve enotnega davčnega sistem v EU	12
1.7. Davčno obdobje in rok za predložitev davčnega obračuna	13
1.8. Akontacija davka od dohodka iz dejavnosti	13
1.9. Davčni nadzor in revizija	14
1.10. Kazni za neplačan ali nepravočasno plačan davek	16
1.11. Nasprotje interesov ( davčni zavezanec – država)	16
1.11.1. Država	16
1.11.2. Davčni zavezanec	17
<b>2. POVEZANOST RAČUNOVODSKEGA IN DAVČNEGA DOBIČKA</b>	<b>18</b>
2.1. Računovodski dobiček	18
2.2. Davčni dobiček	19
2.3. Povezanost računovodskega in davčnega dobička	19
<b>3. RAZLIKE MED RAČUNOVODSKIM IN DAVČNIM DOBIČKOM V SLOVENIJI</b>	<b>21</b>
3.1. Prihodki	21
3.2. Odhodki	22
3.3. Izračun davčne osnove	22
3.3.1. Davčna osnova I.	23
3.3.2. Davčna osnova II.	25
3.3.3. Davčna osnova III.	26
3.4. Davčne oprostitve	29
3.5. Višina davka od dobička pravnih oseb v Sloveniji v letu 2003	30
<b>4. NAJVEČJE MOŽNOSTI PRI IZRABI DAVČNEGA ŠČITA</b>	<b>34</b>
<b>5. SKLEP</b>	<b>36</b>
<b>LITERATURA</b>	<b>39</b>
<b>VIRI</b>	<b>41</b>

## UPORABLJENE KRATICE

MRS	-	MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI
RS	-	REPUBLIKA SLOVENIJA
SRS	-	SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI
SIT	-	SLOVENSKI TOLAR
ZDDPO	-	ZAKON O DAVKU OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB
ZDDPO-C	-	ZAKON O SPREMEMBAH IN DOPOLNITVAH ZAKONA O DAVKU OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB
ZDDPO-1	-	ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB
ZGD	-	ZAKON O GOSPODARSKIH DRUŽBAH
EU	-	EVROPSKA UNIJA
ZdavP-1	-	ZAKON O DAVČNEM POSTOPKU
OEDC	-	ORGANIZACIJA ZA EKONOMSKO SODELOVANJE IN RAZVOJ

## UVOD

Podjetja pri svojem poslovanju zasledujejo različne cilje. Različnih ciljev bi lahko našli skoraj toliko, kot je podjetij. Vendar pa cilje lahko združimo po podobnosti in po dejavnosti podjetij in v komercialno usmerjenih podjetjih je eden izmed najvišjih ciljev podjetja dobiček. Dobiček je osnova za vlaganja, za investicije, za rast in razvoj podjetja. Ker so podjetja, katerih dobiček je predmet obdavčitve, davčni zavezanci, bom v diplomskem delu v nadaljevanju namesto pojma podjetje uporabljala pojem davčni zavezanec. Davčni zavezanci ne morejo razpolagati s celotnim dobičkom. Eden od razlogov je obdavčenje dobička. Način obdavčenja dobička v posameznih državah ureja zakonodaja. V Sloveniji to področje ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-1), ki je pričel veljati s 1. 1. 2005. ZDDPO-1 sicer uvaja nov termin - davek od dohodkov pravnih oseb, vendar ker gre dejansko za obdavčenje razlike med prihodki in odhodki, torej za obdavčenje dobička, in ker diplomska naloga zajema širšo tematiko kot zgolj povzetek zakona, v nalogi uporabljam izraz davek od dobička.

Diplomska naloga obsega skupaj pet poglavij. Davek od dobička je opredeljen v prvem poglavju. Opredeljeno je, kaj je davek od dobička, kaj ga opredeljuje, kdo so zavezanci za davek od dobička in kako se izvajata davčna kontrola in revizija. Posebno pozornost je pri tem potrebno nameniti tudi povezanim osebam in prenosnim cenam, saj se preko njih dobiček seli iz ene države v drugo državo, kjer je obdavčitev za davčne zavezance ugodnejša. Od kriterijev, kje je obdavčitev dobička ugodnejša, so navzven najbolj opazne davčne stopnje in različne metode obdavčenja davčnih zavezancev po različnih državah, diplomska naloga pa je v tem pogledu omejena predvsem na primerjavo med Slovenijo in državami EU.

Osnova za obdavčitev davčnih zavezancev je dobiček, vendar tu ni mišljen računovodski, temveč davčni dobiček. Drugo poglavje se zato nanaša na opredelitev računovodskega in davčnega dobička ter na njuno povezanost.

V tretjem poglavju so obravnavane razlike med računovodskim in davčnim dobičkom v Sloveniji. Ker sta računovodski in davčni dobiček v Sloveniji med seboj povezana in davčni dobiček izhaja iz računovodskega dobička, je razlog za razlike ZDDPO-1. Davčni dobiček je namreč podobno kot računovodski dobiček izračunan na podlagi računovodskih predpisov, vendar pa ga dodatno določajo še zakonske določbe ZDDPO-1, zato v tem poglavju izpostavljam predvsem zakonske določbe zaradi katerih se davčni dobiček razlikuje od računovodskega dobička.

Ker je tema diplomskega dela optimalni dobiček z davčnega vidika, so v četrtem poglavju opisane možnosti, ki jih imajo davčni zavezanci pri izrabi davčnega ščita. Davčni zavezanci lahko na zakonit način znižajo dobiček z davčnega vidika na najnižjo možno raven tako, da plačajo le toliko davka od dobička, kot ga je res nujno potrebno. Tako je v znani sodbi leta 1947 sodnik Learned Hand zapisal: »Vedno znova skušajo na sodiščih kot najbolj grešno

dejanje prikazovati urejanje posameznih zadev tako, da se plačajo davki v najmanjši možni meri. Vsi delajo tako, tako bogati kot revni, in vsi delajo pravilno. Nihče ni dolžan plačati več obveznosti, kot jih zakoni zahtevajo: davki so prisilne obveznosti in ne prostovoljni prispevki. Zahtevati nekaj več v imenu morale je nesprejemljivo.« (Sholes, Wolfson, 1992, str. 4).

## **1. DAVEK OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB**

### **1.1. Kaj je davek od dobička pravnih oseb**

Davek od dobička pravnih oseb predstavlja izdatek za davek, če gledamo s strani davčnega zavezanca, ali prihodek od davka, če gledamo s strani države. Je celoten znesek, ki je vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida v posameznem obdobju glede na odmerjeni davek in odloženi davek. Odmerjeni davek pri tem predstavlja znesek davka iz dobička, ki ga je potrebno poravnati glede na obdavčljivi dobiček v posameznem obdobju, odloženi davek pa so zneski davka iz dobička, ki jih bo potrebno poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljivečasne razlike, to je razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstev ali obveznostmi v bilanci stanja in davčno vrednostjo teh istih postavk (Mednarodni računovodski standardi, Standard 12, 2001, str. 11-12).

Po svojih značilnostih se davek od dobička pravnih oseb uvršča med neposredne osebne davke in pomeni temelj obdavčitve dobička davčnih zavezancev. V splošnem je obveznost plačevanja davka od dobička določena z zakonskimi predpisi posameznih držav. V Sloveniji je obveznost plačevanja davka od dobička pravnih oseb določena z ZDDPO-1, ki v zvezi s tem določa zavezanca za davek od dobička, ugotavljanje davčne osnove za obračun davka, davčno stopnjo ter davčne olajšave in oprostitve. Način obračunavanja davka od dobička pravnih oseb pa tako kot za druge davke v Sloveniji ureja Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZdavP-1) (Evropomočnik, Splošno – Davčna, 2004).

Davek od dobička pravnih oseb ima v osnovi vpliv predvsem na državo in na davčne zavezanca. Za državo tako predstavlja enega od ekonomskih instrumentov, gledano z vidika davčnih zavezancev pa instrument, ki neposredno vpliva na uspešnost njihovega poslovanja. Gledano v mednarodnem kontekstu, davek od dobička pravnih oseb predstavlja kazalec davčne politike v posamezni državi (Čok, 1998, str. 539).

Argumente, zakaj je potrebno posebej obdavčevati dobiček na ravni davčnih zavezancev, se lahko razdeli v štiri skupine (Čok, 1998, str. 7):

- s tem davkom davčni zavezanec plačuje ugodnosti, ki mu jih nudi ekonomsko in družbeno okolje;
- davek predstavlja vmesno stopnjo pri plačilu dohodnine posameznika;
- z davkom se obdavči ekonomska renta;
- davek predstavlja instrument ekonomske politike.

Poleg navedenih razlogov, ki opravičujejo obdavčevanje dobička davčnih zavezancev, je davek od dobička pravnih oseb, kljub sorazmerno majhni teži v celotnih javnih prihodkih, zelo pomemben davek tudi zato, ker ima lahko negativne posledice na investicije, vpliva na izbiro načina financiranja davčnih zavezancev in na odločitve o njihovem pravnem statusu. Omenjeni davek je prisoten tudi v vseh državah članicah Evropske unije, pri čemer se med posameznimi državami ne razlikujejo le stopnje davka od dobička temveč tudi davčno priznani prihodki in odhodki, sistem davčnih olajšav in davčnega administriranja. Sistem davka od dobička pravnih oseb, ki je uveljavljen v Sloveniji, je v splošnem primerljiv s sistemi, ki so uveljavljeni v teh državah.

## **1.2.Kdo je zavezanec za davek od dobička pravnih oseb**

Zavezanci za davek od dobička pravnih oseb so v večini zakonodaj opredeljeni kot domače pravne osebe, ki ustvarjajo dobiček doma in v tujini, in tiste tuje pravne osebe, ki ustvarjajo dobiček v tej državi. Podobna opredelitev zavezanca za davek od dobička velja tudi v Sloveniji, kjer je zavezanec za davek od dobička opredeljen v ZDDPO-1 kot pravna oseba domačega ali tujega prava ter združenje oseb po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in ni davčni zavezanec v skladu z določili zakona, ki ureja dohodnino, seveda pod pogojem, da te pravne osebe dosegajo dohodek v skladu z določbami ZDDPO-1 ter računovodskimi standardi (ZDDPO-1, 2003, čl. 11) na ozemlju Slovenije. Med davčne zavezance se v Sloveniji ne štejejo Republika Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije.

Obdavčitev davčnih zavezancev v Sloveniji je odvisna od dejstva, ali je davčni zavezanec rezident ali nerezident. Rezidentstvo se določi glede na dva kriterija:

- formalni kriterij: registriran sedež davčnega zavezanca;
- materialni kriterij: kraj sedeža dejanske uprave.

Gospodarski subjekt, ki izpolnjuje katerega od zgornjih dveh kriterijev, je rezident Slovenije in je davčni zavezanec za davek od dobička pravnih oseb v Republiki Sloveniji. Rezidenti Slovenije, ki torej izpolnjujejo formalni in/ali materialni kriterij rezidentstva, so torej polno obdavčeni za vse dohodke, nerezidenti pa so obdavčeni le za posamezen dohodek z virom v Sloveniji.

## **1.3.Metode obdavčenja pravnih oseb**

V preteklosti so se pojavile različne metode obdavčevanja davčnih zavezancev. Nekatere od njih so se pojavile samo kot zamisel o obdavčitvi korporacij in njihovih lastnikov, druge pa se tudi dejansko izvajajo. Med metodami obdavčevanja davčnih zavezancev se tako ali drugače pojavljajo (Cnossen, 1993, str. 42):

- Podjetniški davek

V tem sistemu morajo vse poslovne enote plačati enotni davek od svojih dobičkov, pri čemer ni davčne diskriminacije in razlikovanja med zadržanimi in razdeljenimi dobički.

- Družabništvo

Skupni dobiček se pripiše družbenikom in se nato obdavči kot dohodek fizične osebe. Vkolikor se dobiček pridrži, morajo delničarji svojo davčno osnovo povečati za znesek, ki je enak njihovem deležu pri pridržanih dobičkih.

- Obdavčitev dobičkov na nivoju kapitalske družbe

Po tej metodi se na ravni družbe obdavčujejo nerazporejeni dobički davčnih zavezancev in dividende, ki jih prejema delničarji kot donos na kapital. S tem se družba izogne dvojnemu obdavčevanju dividend.

- Klasični sistem

V tem sistemu se najprej obdavčijo dobički na ravni davčnih zavezancev, nato pa se še razdeljeni dobički, ki jih prejmejo delničarji, obdavčijo z dohodnino. Dobiček je torej obdavčen dvakrat. Takšen sistem, ki ne lajša dvojnega obdavčevanja, lahko najdemo na primer v ZDA, Švici in na Nizozemskem.

- Sistem integracije

Dobiček korporacijskega izvora je popolnoma obdavčen šele v rokah delničarjev, in sicer v skladu z mejnimi davčnimi stopnjami delničarjev. Med sistemi integracije ločimo:

a) popolno integracijo: dobiček davčnih zavezancev je vključen v davčno osnovo fizičnih oseb, pri čemer se pri izračunu dohodnine delničarja upošteva že plačan davek davčnega zavezanca. Ta sistem se v praksi uporablja le v primeru distribuiranih dobičkov;

b) delno integracijo, s katero so uvedeni različni sistemi davčnih olajšav, in sicer:

b1) na ravni davčnega zavezanca kot:

- znižanje osnove – sistem z odbitkom dividend, pri čemer se od obdavčljivega dobička odštejejo dividende (Grčija, Irska, Švedska),
- sistem dvojnih stopenj, ko je del dobička, namenjen razdelitvi, obdavčen po nižji stopnji. Ta sistem se v praksi ne uporablja.



b2) na ravni delničarja kot:

- sistem vštevanja (imputacijski sistem), ki ga ima večina razvitih držav, in ki omogoča delničarju delno ali popolno znižanje obdavčitve zaradi že plačanega davka davčnega zavezanca. Dividenda povečana za davek je v celotnem znesku prišteta k ostalemu dohodku delničarja in je obdavčena po progresivni lestvici, bruto davek pa je zmanjšan za davek davčnega zavezanca, ki je bil že plačan (Cnossen, 1983, str. 104);
- cedularni sistem, po katerem je dobiček iz dividend obdavčen po enotni stopnji ali pa se delničarju priznajo olajšave, ki niso v zvezi z obdavčitvijo davčnega zavezanca (Cnossen, 1993, str. 17). Različni viri dohodka se torej obdavčujejo na različen način (Slovenija, Avstrija, Belgija).

#### **1.4.Osnova za izračun davka od dobička**

Osnova za izračun davka od dobička je davčni dobiček. Izračun davčnega dobička je po posameznih državah različen. Odvisno od povezanosti z računovodskim dobičkom je davčni dobiček opredeljen z računovodskimi predpisi in standardi ter natančneje določen z zakoni in predpisi, ki urejajo področje davkov. V Sloveniji je davčna osnova dobiček, ki se ugotovi v skladu z določbami ZDDPO-1. Dobimo jo tako, da od davčnih prihodkov odštejemo davčne odhodke, kaj spada v kategorijo davčnih prihodkov in odhodkov, pa je prav tako določeno z ZDDPO-1. Davčna osnova je vedno samo davčni dobiček, nikoli davčna izguba. V primeru davčne izgube je namreč davčna osnova enaka nič.

##### **1.4.1.Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami**

Povezane osebe pri svojem poslovanju lahko preko prenosnih cen prenašajo dobičke iz držav, kjer je obdavčitev višja, v države, kjer je obdavčitev nižja, ali iz bolj obdavčenih dejavnosti v manj obdavčene dejavnosti znotraj ene države. Prav to medsebojno prelivanje dobička in želja, da bi se preprečilo neobdavčeno prelivanje dobičkov v tujino, je razlog, da povezanim osebami in načinu ugotavljanja davčne osnove pri povezanih osebami skoraj vse države po svetu namenjajo veliko pozornosti. Tako so se na primer države članice OECD dogovorile, da se lahko za davčne namene dobički povezanih oseb po potrebi popravijo z namenom, da bi se popravilo kakršno koli popačenje davčnih obveznosti povezanih oseb v primeru, ko prenosne cene ne bi odražale tržnih vplivov (Centa-Debeljak, 2003, str. 140).

Povezani osebi sta tisti osebi, ki sta med seboj kapitalsko povezani in lahko medsebojno vplivata na odločanje. Kot je določeno v smernicah OECD se dve osebi štejeta za povezani osebi (Kavčič, Babič, 2001, str. 31):

- kadar je davčni zavezanec ene države pogodbenice neposredno ali posredno udeležen v kapitalu pri poslovanju ali pri nadziranju drugega davčnega zavezanca ali

- ko je ista fizična oseba neposredno ali posredno udeležena v kapitalu, pri poslovanju ali nadziranju davčnega zavezanca v eni državi pogodbenici in davčnega zavezanca v drugi državi pogodbenici.

V Sloveniji do nedavnega način ugotavljanja davčne osnove pri poslovanju povezanih oseb ni bil natančneje določen. Opredelitev povezanih oseb v Sloveniji je po Zakonu o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) podobna opredelitvi v smernicah OECD. Iz razloga pravilnega obdavčenja davčnih zavezancev pa je sam pojem povezanih oseb še podrobneje opredeljen v ZDDPO-1, kjer je pojem fizičnih oseb (lastnikov) razširjen, tako da se za povezane osebe štejejo poleg lastnikov tudi njihovi družinski člani ali druge osebe, ki so povezane z davčnim zavezancem. V Sloveniji je pogoj, da se dve osebi štejeta za povezani, če je ena oseba posredno ali neposredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu tuje osebe in ima v lasti najmanj 25 odstotkov vrednosti, števila delnic, deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v tej drugi osebi. Pri izpolnjevanju kriterijev, ki opredeljujejo ali sta dve osebi povezani ali ne, za določitev povezanosti zadostuje, če je izpolnjen eden od kriterijev.

Po slovenski zakonodaji pa za povezane osebe štejemo (Odar, 2003, str. 4):

- pravni osebi, od katerih je ena udeležena v kapitalu druge;
- pravni osebi, ki med sabo sicer nista kapitalsko povezani, njun lastnik pa je ista pravna oseba;
- pravni osebi, katerih večinski lastnik je ista fizična oseba ali njen družinski član;
- pravna oseba in zasebnik, kadar je slednji kot fizična oseba tudi večinski lastnik pravne osebe;
- pravna in fizična oseba in vsak morebitni zasebnik, ki je kot fizična oseba sicer ožji družinski član lastnika pravne osebe.

Kakor pri osebah, ki niso povezane, je tudi pri povezanih osebah davčna osnova dobiček, ki je opredeljen kot presežek prihodkov nad odhodki, in se torej sam način ugotavljanja davčne osnove pri povezanih osebah ne razlikuje od ugotavljanja davčne osnove pri osebah, ki niso povezane. Na samo višino davčne osnove pa prek vpliva na višino prihodkov in odhodkov pri povezanih osebah lahko vplivajo prenosne cene, ki jih le-te uporabljajo pri svojem poslovanju.

Večina evropskih davčnih uprav tako izpostavlja prenosne cene kot glavni mednarodni davčni problem. Med dejavniki, ki opredeljujejo pomembnost prenosnih cen, so (Centa-Debeljak, 2003, str. 136-138):

- dramatično povečanje vloge multinacionalk v zadnjih dvajsetih letih,
- oteženo ugotavljanje višine doseženega dobička kot obdavčljive kategorije v primeru močno integriranega delovanja skupine in družb, lociranih v okviru različnih davčnih pristojnosti,
- višji stroški prilagajanja davčnim zakonodajam v primeru delovanja v večih državah zaradi različnih pravil o davčni ustreznosti prenosnih cen v različnih državah in

- težave, ki se pojavljajo na strani davčnih oblasti, povezane z oblikovanjem politike obdavčitve prenosnih cen.

Kot ostale nacionalne zakonodaje tudi ZDDPO-1 ne prepoveduje uporabe prenosnih cen med povezanimi osebami, pač pa le omejuje njihovo višino. Pri tem ločuje, ali sta obe osebi rezidenta ali pa je ena oseba rezident in druga nerezident.

V primeru, ko sta obe povezani osebi rezidenta, se pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov upoštevajo prenosne cene, in sicer ne glede na to, ali so primerljive s tržnimi ali ne, če je izpolnjen pogoj, da je zmanjšanje davčne osnove zaradi uporabe prenosnih cen pri enem zavezancu enako povečanju davčne osnove pri drugem zavezancu in takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne povzroči znižanja celotnega davčnega učinka, saj se vse dogaja na ravni ene države.

V nasprotnem primeru, kadar je ena od povezanih oseb rezident in druga tuja oseba, pa veljajo pri upoštevanju prenosnih cen in pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov omejitve, ki jih mora upoštevati povezana oseba. Davčni zavezanec mora upoštevati cene, ki bi veljale, če bi poslovanje potekalo pod normalnimi pogoji. Na primeru ugotavljanja prihodkov to pomeni, da se prenosne cene v zvezi s povezanimi osebami lahko upoštevajo pri prihodkih najmanj do višine primerljivih tržnih cen, in so torej lahko višje od primerljivih tržnih cen, ne smejo pa biti nižje. S tem so prihodki med povezanimi osebami ob uporabi prenosnih cen posledično lahko enaki ali višji kot bi bili ob uporabi primerljivih tržnih cen. Pri odhodkih je povezava ravno obratna, in sicer se lahko prenosne cene v zvezi s povezanimi osebami pri odhodkih upoštevajo največ do višine primerljivih tržnih cen. Tako se lahko pri ugotavljanju odhodkov upoštevajo prenosne cene, ki so enake ali nižje od primerljivih tržnih cen, kar pomeni, da so lahko odhodki posledično enaki ali manjši kot bi bili ob uporabi primerljivih tržnih cen.

Po sporazumu med državami članicami OECD se za določanje cen, ki bi veljale, če bi poslovanje potekalo pod normalnimi tržnimi pogoji, uporabljajo posebne metode, vendar se v praksi te metode uporabljajo predvsem pri določanju prihodkov mednarodno povezanih oseb.

Metode ugotavljanja primerljivih tržnih cen, ki so uveljavljene v državah OECD, povzema tudi ZDDPO-1, in sicer med metodami za določitev primerljivih tržnih cen navaja (Kovač, 2004, str. 115-117):

- Metoda primerljivih prostih cen

Z metodo primerljivih prostih cen izračunamo primerljive tržne cene tako, da primerjamo cene blaga, storitev, materialnih in nematerialnih pravic, ki se oblikujejo med povezanimi osebami, s cenami blaga, storitev, materialnih in nematerialnih pravic, ki se oblikujejo med osebami, ki niso povezane (neodvisne tretje stranke), v primerljivih okoliščinah. Metodo primerljivih prostih cen lahko uporabimo le v kolikor imamo na voljo vse primerljive podatke o transakcijah med povezanimi osebami.

- Metoda preprodajnih cen

Izhodišče metode preprodajnih cen je prodajna cena blaga ali storitve, kupljene pri povezani osebi in ponovno prodane neodvisni osebi. Primerljivo tržno ceno dobimo tako, da od te prodajne cene odštejemo razliko v ceni (celotni dobiček preprodajne cene), ki vsebuje stroške posrednika v skladu z vložki, prevzetim tveganjem in primernim delom dobička (nabavna cena + pokritje stroškov + dobiček prodajalca). Po tej primerljivi tržni ceni bi davčni zavezanec moral blago ali storitev zaračunati povezani osebi. Metoda preprodajnih cen se lahko pri ponovni prodaji uporablja le pri primerjavi istovrstnega blaga.

- Metoda dodatka na stroške

Metoda dodatka na stroške temelji na tem, da se v ceno vključijo stroški storitev in pravic dobavitelja, ki jih ima v prometu s povezanimi osebami, tako imenovani pribitek na stroške, nato pa se na tej podlagi izračuna dobiček. Tako ugotovljeni dobiček se nato primerja z dobičkom, ki bi bil dosežen pri poslovanju v običajnih tržnih razmerah. Težave pri tej metodi predstavlja predvsem obravnava stroškov, saj imajo davčni zavezanci lahko različne poslovne dejavnosti. Uporaba te metode je najprimernejša pri prodaji polizdelkov med povezanimi osebami in glede dolgoročnih pogodb o poslovnem sodelovanju.

- Metoda porazdelitve dobička

Metoda porazdelitve dobička temelji na oceni dobička, nastalega pri transakcijah med povezanimi osebami, in oceni višine dobička v primerjavi z dobičkom, ki ga lahko pričakujejo nepovezane osebe, če bi sodelovale pri takšnih transakcijah ali jih opravljale same. S to metodo se tako najprej oceni dobiček, ki se ga nato porazdeli med povezane osebe po deležih v celotnem kapitalu, po deležih v prodaji ali po dodani vrednosti. Tako ugotovljen dobiček se primerja z dobičkom, ki je bil dosežen v normalnih tržnih razmerah. Kot prednost te metode velja izpostaviti predvsem njeno uporabnost, ko ni primerljivih transakcijskih podatkov, njena slabost pa je predvsem vidna pri uporabnosti in primerljivosti zunanjih podatkov v primerih ugotavljanja deleža dobička povezane osebe.

- Metoda stopnje čistega dobička

Metoda stopnje čistega dobička se nanaša na posamezen poslovni dogodek in temelji na primerjavi stopnje čistega dobička, ki ga dosežajo povezane osebe, s čistim dobičkom, ki ga dosežajo nepovezane osebe. Metoda primerja stopnjo dobička glede na izbrano osnovo, ki je lahko prihodek, strošek ali pa potrebno sredstvo. Stopnja dobička naj bi bila primerljiva s tisto stopnjo, ki jo preučevan davčni zavezanec dosega pri nepovezanih poslih oziroma jo nepovezane osebe dosežajo pri primerljivih poslih. Pri uporabi te metode je kontrolirana stranka največkrat tista, ki izvaja enostavnejše operacije, ki jih je najlažje primerjati.

- Metoda neto razlike v ceni

Metoda neto razlike v ceni proučuje razliko v ceni glede na relevantne stroške medsebojnih transakcij med povezanimi osebami. Deleži razlike v ceni so stabilen podatek za primerjavo

transakcij, saj na delež stroškov, plač in sredstev v odvisnosti od razlike v ceni spremembe cen manj vplivajo.

Povezani osebi morata pri izbiri ustrezne metode upoštevati okoliščine oziroma pogoje poslovanja, v katerih delujeta. Le-te so opredeljene zlasti z značilnostmi predmeta poslovanja in značilnostmi poslovanja davčnega zavezanca ter običajnimi tržnimi pogoji poslovanja.

Posebne obravnave pri poslovanju povezanih oseb so deležne tudi obresti, ki si jih le-te zaračunavajo med seboj. Med odhodki, ki se priznajo za obračunane obresti, je višina obresti na prejeta posojila od lastnikov ali povezanih oseb omejena, in sicer se priznajo največ v višini zadnje, ob času odobritve posojila znane skupne povprečne ponderirane medbančne obrestne mere, ki jo objavlja Banka Slovenije. Davčni zavezanec, ki da zaposlenim, lastnikom ali povezanim osebam posojilo brez obresti ali z obrestno mero, ki je nižja od te obrestne mere, mora za ustrezno razliko povečati davčno osnovo. Prav tako mora davčno osnovo povečati banka ali druga finančna organizacija, in sicer v primeru, ko da lastnikom ali drugim povezanim osebam posojilo brez obresti ali z obrestno mero, ki je nižja od povprečne obrestne mere, in to za razliko do višine obresti, ki jih ob odobritvi posojila za takšna posojila zaračunava tretjim osebam.

Omejitev višine obrestne mere je odvisna od tega, ali obresti za povezano osebo predstavljajo prihodek ali odhodek. Pri ugotavljanju prihodkov se tako upoštevajo obračunane obresti, vendar najmanj do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila priznane obrestne mere, s čimer je torej določena minimalna višina prihodkov od obresti med povezanimi osebami. Pri ugotavljanju odhodkov je situacija obrnjena in se upoštevajo obračunane obresti na prejeta posojila, vendar največ do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila priznane obrestne mere, s čimer je določena maksimalna višina odhodkov.

## **1.5.Davčna stopnja**

Davčna stopnja je poleg davčne osnove eden od dveh parametrov, ki opredeljuje višino davka od dobička pravnih oseb. Stopnje davka od dobička pravnih oseb se med državami razlikujejo. Države skušajo s pomočjo stopenj davka od dobička, različno opredelivijo davčno priznanih prihodkov in odhodkov, višino davčnih olajšav in stroškov administriranja, povezanih z obračunom in plačilom davka, vplivati na dotok kapitala v državo, na investicije in gospodarsko rast.

Kako različne so stopnje davka na dobiček lahko vidimo v Tabeli 1 na strani 10, vendar, kot že omenjeno, sama stopnja davka na dobiček ni edini kriterij, ki opredeljuje višino davka od dobička. Ne smemo namreč zanemariti dejavnikov, ki vplivajo na višino davčne osnove in nenazadnje tudi stroškov administriranja, povezanih z davkom od dobička.

Tabela 1: Stopnje davka na dobiček pravnih oseb v državah članicah Evropske unije in ZDA

Država	Stopnja davka na dobiček pravnih oseb
Avstrija	34 % oz. minimalno 3.500 EUR za delniške družbe in 1.750 EUR za družbe z omejeno odgovornostjo
Belgija	33 % osnovna stopnja (povečana 33,99 % stopnja – 33 % + 3 % dodatni davek)
Danska	30 %
Finska	29 %
Francija	33,33 % (splošna stopnja) 3 % dodatni davek na splošno stopnjo, to je efektivna splošna stopnja 34,33 %, posebnosti (znižana in zvišana splošna davčna stopnja za nekatere davčne zavezance)
Grčija	35 % 25 % za osebne družbe, osebe civilnega prava
Irska	12,5 % posebne stopnje za določene dejavnosti oziroma družbe (25 %, 20 %)
Italija	34 % 19 % v posebnih primerih (kapitalski dobički pri odtujitvi podjetja ali kvalificirane udeležbe)
Luxemburg	22 % 4 % dodatni davek, to je efektivna davčna stopnja 22,88 % progresivne stopnje za družbe z obdavčljivim dohodkom do 15.000 EUR, to je: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 20 % za obdavčljiv dobiček do 10.000 EUR</li> <li>• 26 % za obdavčljiv dohodek od 10.000 do 15.000 EUR</li> </ul>
Nemčija	26,5 % 5,5 % dodatni davek, to je efektivna davčna stopnja 27,96 % za dobičke prenešene iz prejšnjih let, veljajo nekatere posebnosti
Nizozemska	29 % in 34,5 % nad 22.689 EUR
Portugalska	30 % možen dodatni davek do 10 % s strani občin, torej skupaj največ 33 %
Španija	35 % Davčni zavezanci, katerih prihodki ne presegajo 5 mio EUR, so obdavčena po stopnji 30 % za prvih 90.151,81 EUR letnega dobička in po splošni stopnji za znesek, ki presega navedeni znesek
Švedska	28 %
Velika Britanija	30 % za davčne zavezance, ki imajo nad 1.500.000 GBP dobička v davčnem izkazu, za mala podjetja pod 300.000 GBP dobička v davčnem izkazu velja stopnja 19 %
Češka	31 % 15 % velja za dobičke investicijskih in pokojninskih skladov, davčni zavezanci z najmanj 20 zaposlenimi, od katerih je najmanj polovica invalidov, so lahko upravičena do 50 % znižanja splošne davčne stopnje
Estonija	Davek na razdeljen dobiček po stopnji 26 % od neto zneska razdelitve
Latvija	19 % za leto 2003 in 15 % za kasnejša leta
Madžarska	18 %
Malta	35 %
Poljska	27 %
Slovaška	25 % 15 % za davčne zavezance, ki ustvarijo vsaj 50 % prihodkov s kmetijsko dejavnostjo 18 % za davčne zavezance z najmanj 20 zaposlenimi, od katerih je najmanj polovica invalidov
ZDA	34 %
Slovenija	25 %

Vir: Government Finance Statistics Yearbook, 1997, str. 107; European Tax Handbook, 2003, str. 11.

V Sloveniji ZDDPO-1 loči dve stopnji davka od dobička pravnih oseb:

- splošno davčno stopnjo in
- posebno davčno stopnjo.

Splošna davčna stopnja je enaka do sedaj veljavni stopnji in je določena v višini 25 odstotkov. Poleg te stopnje pa je opredeljena še posebna davčna stopnja 0 odstotkov, ki jo lahko zavezanci uveljavljajo le pod določenimi pogoji, in sicer lahko uveljavljajo posebno davčno stopnjo:

- investicijski skladi, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje, če do 30. novembra tekočega leta razdelijo dobiček v višini najmanj 90 odstotkov dobička iz prejšnjega davčnega obdobja;
- pokojninski skladi, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje;
- zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, vendar le v tistem delu njihovega poslovanja, ki se nanaša na izvajanje pokojninskega načrta.

## **1.6. Enotno obdavčenje gospodarskih družb v Evropski uniji**

### **1.6.1. Razlogi za enotno obdavčenje gospodarskih družb v EU**

V EU se iz takšnih in drugačnih razlogov vse bolj pojavljajo težnje po poenotenju davčnega sistema, predvsem na področju obdavčenja multinacionalk, verjetno pa lahko pričakujemo rešitev poenotenja za vse gospodarske subjekte. Razlogov za to je več (Pernek, 2003, str. 872):

- z vidika mednarodnega poslovanja je Evropska unija vsepogosteje obravnavana kot enotno področje;
- multinacionalke, ki poslujejo po celotnem območju Evropske unije, povzročajo z uporabo prenosnih cen pri določanju davčnih osnov v posameznih državah davčnim oblastem velike težave;
- gospodarske družbe v Evropski uniji izražajo čedalje večje nezadovoljstvo, ker se pri svojem poslovanju srečujejo s petnajstimi različnimi davčnimi sistemi in njihovimi predpisi, kar precej otežkoča poslovanje;
- države EU in OECD si prizadevajo odpraviti prednostne davčne predpise zaradi slabega vpliva na prosto konkurenco;
- neupravičeno razlikovanje v višini obdavčitev družb vpliva na ekonomsko učinkovitost, kar je v nasprotju s prizadevanji EU, ki si prizadeva vzpostaviti enoten trg;
- gospodarske družbe znotraj OECD so tarča strogih kontrol zaradi povečane uporabe davčnih spodbud in predvsem zlorab;
- evropska delniška družba, ki pomeni skupino dokaj podobnih si gospodarskih družb, bo izgubila svoj status, če se bo še naprej soočala z različnimi davčnimi sistemi držav članic in

- lasten davčni sistem EU, iz katerega naj bi se le-ta v prihodnosti v celoti ali samo delno financirala.

Model enotnega obdavčenja ima kar nekaj prednosti (Pernek, 2003, str. 875-879):

- složnost z ekonomsko resničnostjo,
- večja varnost,
- namen učinkovitega delovanja in
- pravičnost modela.

Kritiki modela enotnega obdavčenja izpostavljajo tudi nekaj slabosti takšne ureditve. Med njimi so predvsem (Pernek, 2003, str. 879-881):

- spornost specifičnega obrazca, ki naj bi se uporabljal za enoten sistem obdavčenja,
- praktična implikacija zbiranja in poročanja ter odpor davkoplačevalcev in
- težavnost sklepanja mednarodnega dogovora, saj model zahteva mednarodno soglasnost.

#### 1.6.2. Možne ureditve enotnega davčnega sistema v EU

Načini obdavčitve dobička pravnih oseb so po posameznih državah različni. V povezavi s težnjami po poenotenju davčnih sistemov se pojavljajo naslednje možnosti ureditve (Pernek, 2003, str. 873-874):

- Obdavčenje s strani domače države (Home State Taxation)

Model obdavčenja s strani domače države temelji na dejstvu, da bi bili obdavčljivi dobički podružnic multinacionalnih družb ugotovljeni vsi po davčnem sistemu države, v kateri je sedež multinacionalke. V ta model se bodo lahko multinacionalke vključile prostovoljno, torej lahko bi izbirale med obdavčitvijo po tem modelu ali pa že obstoječo ureditvijo obdavčitve, različno po posameznih državah. Glavna prednost za njih v primeru vključitve bo, da se poenostavijo njihove davčne obveznosti, pozorne pa bodo morale biti le na zakonodajo domače države. Države, ki bi sodelovale v tem modelu, bi obdržale pooblastila za določanje svojih stopenj za del obdavčljivega dobička, ki bi jim bil dodeljen.

- Skupna usklajena davčna osnova (The Common Consolidated Tax Base)

Drugi model zagovarja prevzem skupne davčne osnove s strani vseh ali vsaj večine članic. Po tej metodi bi davčni zavezanci plačevali davek od enotne osnove, višina davčnih stopenj pa bi bila še vedno lahko različna od države do države. Zaradi tega bi bilo po tem sistemu potrebno ločiti, kateri del dobička zapade pod pristojnost posamezne članice. Razdelitev dobička bi bila mogoča po vzoru ZDA in Kanade, precej zanesljivi dejavniki, uporabljeni za določitev deleža pristojnosti posamezne države pa bi bili lahko vrednost premoženja ali stroški dela in plač. Tudi vključitev v ta model bi bila prostovoljna.



- Podjetniški davek EU (The European Union Company Income Tax – EUCIT)

Osnovna ideja tretjega modela je usklajenost davčne osnove in davčne stopnje. Davčni prihodki bi po tem modelu pripadali EU za kritje njenih izdatkov. Davek po vsej verjetnosti ne bi bil dodaten temveč bi lahko bil nadomestek določenega obstoječega vira davčnih prihodkov EU. Tudi vključitev v ta model bi bila prostovoljna.

- Enotna, obvezna harmonizirana davčna osnova (A Single, Compulsory Harmonized Tax Base)

Četrti model predvideva zamenjavo petnajstih nacionalnih davčnih obremenitev podjetniških dobičkov z enim skupnim, ki bi veljal za vse korporacijske organizacije v EU. S tem bi bila davčna zakonodaja poenotena tako, da bi bila davčna osnova poenotena, davki pa bi pripadali državam članicam po sistemu razdelitve. Ta model bi bil obvezen za vse davčne zavezanec.

### **1.7.Davčno obdobje in rok za predložitev davčnega obračuna**

Pojem davčno obdobje opredeljuje obdobje, v okviru katerega morajo davčni zavezanci poročati davčnemu organu o ugotovljeni davčni osnovi, plačani in odmerjeni višini davka. Kot je navedeno v ZDDPO-1 je davčno obdobje za odmero davka od dobička pravnih oseb v Sloveniji načeloma določeno kot koledarsko leto, vendar davčni zavezanec lahko izbere, da bo davčno obdobje enako njegovemu poslovnemu letu, ki se razlikuje od koledarskega leta, vendar ne sme biti daljše od 12 mesecev. S tem davčni zavezanci, katerih poslovno leto ni enako koledarskemu, ne bodo več zavezani k vodenju dvojnih poslovnih knjig (enkrat za potrebe računovodskega poročanja in drugič za potrebe davčnega obračuna). Vkolikor davčni zavezanec izbere davčno obdobje, ki je različno od koledarskega, mora o tem obvestiti davčni organ z ustrezno vlogo vsaj 45 dni pred začetkom novega davčnega obdobja oziroma ob predložitvi prijave za vpis v davčni register. Ko davčni organ odloči o prejeti vlogi (najkasneje v roku 15 dni), je dolžan opraviti zaznamek o izbranem davčnem obdobju in datumu začetka tega obdobja ter zaznamek v davčni register. Izbranega davčnega obdobja davčni zavezanec ne sme spreminjati 7 let.

Rok za predložitev davčnega obračuna v Sloveniji je tri mesece po preteku davčnega obdobja. Če je torej davčno obdobje enako koledarskemu letu, je potrebno predložiti davčni obračun v treh mesecih po preteku koledarskega leta oziroma v treh mesecih od začetka tekočega poslovnega leta za preteklo poslovno leto, kadar je davčno obdobje enako poslovnemu letu. Pri oddaji skupinskega davčnega obračuna je rok za oddajo štiri mesece.

### **1.8.Akontacija davka od dobička pravnih oseb**

Akontacijo davka od dobička pravnih oseb določi davčni organ sorazmerno z višino davčne osnove po zadnjem predloženem obračunu davka. V Sloveniji način plačila akontacije davka

od dobička ureja ZdavP-1. V ZdavP-1 je tako določeno, da lahko zavezanec odmerjeno akontacijo plačuje mesečno ali trimesečno, in sicer osnova ostaja ista dokler zavezanec ne predloži novega obračuna davka. Merila, ki se nanašajo na določitev števila obrokov akontacije, so določena v drugem odstavku 350. člena ZdavP-1, in sicer določajo, da se akontacija plača v mesečnih obrokih, če znesek akontacije presega 100.000 tolarjev oziroma v trimesečnih obrokih, če znesek akontacije ne presega 100.000 tolarjev (ZdavP-1, 1998, čl. 350).

V Sloveniji mora davčni zavezanec razliko med plačano akontacijo in obračunanim davkom (obveznost za doplačilo davka po davčnem obračunu) plačati v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna. Vkolikor pa je davčni zavezanec med letom plačal preveč akontacije, mora za razliko med preveč plačano akontacijo in obračunanim davkom vložiti zahtevek ob predložitvi davčnega obračuna. Davčni organ naj bi preveč plačani znesek vrnil najkasneje v roku 30 dni od predložitve zahtevka.

### **1.9. Davčni nadzor in revizija**

#### a) Davčni nadzor

Davčni nadzor izvaja davčna služba. Njena dejavnost obsega odmero, obračunavanje, nadzor in izterjavo davkov ter drugih dajatev. Pri davčnem nadzoru ločimo davčno kontrolo in inšpekcijski pregled.

##### - Davčna kontrola

Davčna kontrola obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi in davčnih obračunov, obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi podatkov in drugih predpisanih podatkov. Kot je navedeno v Zakonu o davčni službi, se v Sloveniji davčna kontrola praviloma opravlja v prostorih davčnega organa, torej ne na sedežu davčnega zavezanca. Davčno kontrolo opravlja davčni kontrolor (Zakon o davčni službi, Uradni list RS, 1996, čl. 14).

##### - Inšpekcijski pregled

Inšpekcijski pregled se za razliko od davčne kontrole opravlja v prostorih in na stvareh davčnega zavezanca, lahko pa tudi pri osebi, ki za tega davčnega zavezanca vodi poslovne knjige, vkolikor se le-te ne vodijo na sedežu davčnega zavezanca in se poslovne knjige in evidence nahajajo pri tej tretji osebi. V Sloveniji inšpekcijski pregled opravlja davčni inšpektor, davčni zavezanec, njegov zastopnik ali pooblaščenec pa je pri tem lahko prisoten. Pri inšpekcijskem pregledu davčni inšpektor preverja ali so bili davki pravilno in pravočasno plačani, da so knjigovodske listine in druge evidence evidentirane po predpisih, ugotavlja ali obstajajo neprijavljeni prihodki in odreja ukrepe, določene z zakonom (Zakon o davčni službi, 1996, čl. 15-18).

Kot je za primer Slovenije določil zakonodajalec, davčni organ o vseh postopkih vodi tudi ustrezne evidence, in sicer (Zakon o davčni službi, 1996, čl. 48):

- evidenco o odmeri, obračunu, izterjavi in knjiženju davkov,
- evidenco o podatkih in postopkih vodenja davčnega nadzora in
- evidenco o kršitvah davčnih predpisov.

Primeri nekaterih nepravilnosti, ki so jih davčni organi v Sloveniji v preteklosti ugotovili pri inšpiciranju davka od dobička pravnih oseb, so (Grilj, 2000, str. 282-284):

- previsoko izkazani davčni odhodki,
- nepravilnosti v zvezi z odpravo dolgoročnih rezervacij,
- nepravilnosti v zvezi s popravki vrednosti terjatev,
- nepravilnosti pri izračunu davčne osnove,
- nepravilnosti, ki izhajajo iz povezav med povezanimi osebami.

## b) Revizija

Revizor v procesu revidiranja zbira ustrezne, zanesljive in zadostne dokaze, na podlagi katerih bo lahko podal svoje mnenje o računovodskih izkazih. Revizor zbira dokaze v postopkih preverjanja kontrol in preverjanja podatkov na podlagi ene ali več izmed teh metod (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 84-85):

- pregledovanja,
- poizvedovanja in potrjevanja,
- izračunavanja in
- analitičnega preiskovanja.

Poleg teh metod pa lahko zasleduje tudi (Boynton, Kell, 1992, str. 149):

- zasledovanje in
- iskanje podkrepitve v dokumentih.

Pri revidiranju davka od dobička morajo revizorji (Mednarodni revizijski standardi, Ljubljana, 1994, str. 258):

- poizvedeti pri poslovodstvu, če obstajajo kakšni dogodki ali spori z davčno oblastjo, ki utegnejo bistveno vplivati na davke, ki jih mora plačati davčni zavezanec,
- proučiti obračunane davke v razmerju do dobička davčnega zavezanca v obdobju,
- poizvedeti pri poslovodstvu o ustreznosti knjiženih odloženih in sprotnih davčnih obveznosti, tudi rezervacij, glede na prejšnja obdobja.

Revizorji kontrolirajo predvsem način izračuna davčne osnove, ki je osnova za izračun davka. Pri tem preverijo (Naglič, 2005):

- prihodke, ki jih je davčni zavezanec vključil v obračun davka od dobička pravnih oseb: pri tem so posebej pozorni, da so resnično vključeni vsi prihodki, in da niso bili kakšni prihodki neupravičeno izpuščeni iz izračuna;

- odhodke, pri čemer primerjajo odhodke z izkazom poslovnega izida in pri tem preverijo, če ni davčni zavezanec vključil več odhodkov kot pa so davčno priznani odhodki;
- davčne olajšave, ki jih je davčni zavezanec uveljavljal, pri čemer preverijo ali res obstajajo razlogi, da je davčni zavezanec uveljavljal te davčne olajšave, torej listine, ki bi pričale o poslovnih dogodkih, na podlagi katerih se uveljavljajo posamezne olajšave.

Ob revidiranju odhodkov so revizorji pozorni predvsem na stroške amortizacije, pri čemer zahtevajo od davčnega zavezanca amortizacijski načrt, da lahko ugotovijo, če so se posamezna osnovna sredstva upravičeno amortizirala, in če so se amortizirala po ustrezni stopnji. Posebej preverijo tudi stroške reprezentance in med olajšavami predvsem investicijsko olajšavo, za kar jim morajo davčni zavezanci pokazati evidenco, kako so koristila investicijsko olajšavo po posameznih letih (Naglič, 2005).

### **1.10. Kazni za neplačan ali nepravočasno plačan davek**

Davčni organ lahko ugotovi neplačan ali nepravočasno plačan davek na dva načina, in sicer:

- ob pregledu neplačanih davčnih obveznosti glede na prejete obračune davka od dobička pravnih oseb in izdane odločbe o akontacijah davka od dobička ali
- z davčno kontrolo, ko preverja višino davčne osnove in ugotovi prenizko izkazano davčno osnovo. V tem primeru mora davčni zavezanec plačati davek za nazaj z vsemi zakonskimi zamudnimi obrestmi.

V Sloveniji so bile kazni za premalo plačan davek spremenjene v globe in kot take jih lahko izreka tudi davčni organ in ne le sodnik za prekrške. Višina globe je odvisna od višine premalo plačanega davka. Odstotek globe znaša:

- 20 odstotkov, če gre za davek do 100.000 tolarjev,
- 40 odstotkov, če gre za davek od 100.000 tolarjev do 1.000.000 tolarjev in
- 60 odstotkov, če gre za davek nad 1.000.000 tolarjev.

Poleg tega je poleg davčnega zavezanca kaznovana tudi odgovorna oseba, in sicer s kaznijo od 400.000 tolarjev do 600.000 tolarjev (Interni podatki Davčne uprave Republike Slovenije, 2004).

### **1.11. Nasprotje interesov ( davčni zavezanec – država)**

#### **1.11.1. Država**

Dandanes je v finančni teoriji splošno sprejeta Gerloffova enciklopedična opredelitev davkov, po kateri so »davki obvezne terjatve brez neposrednega vračila, ki jih oblastni organi predpišejo drugim ekonomskim subjektom bodisi za kritje (javnih) finančnih potreb ali pa zaradi uresničevanja drugih javnih ciljev, zlasti s področja ekonomske in socialne politike...« (Rupnik, 1995, str.18). Davki predstavljajo za državo vir finančnih sredstev za zagotavljanje javnih dobrin ter hkrati vplivajo na prerazdelitev dohodka, globalizacijo, stabilizacijo ter

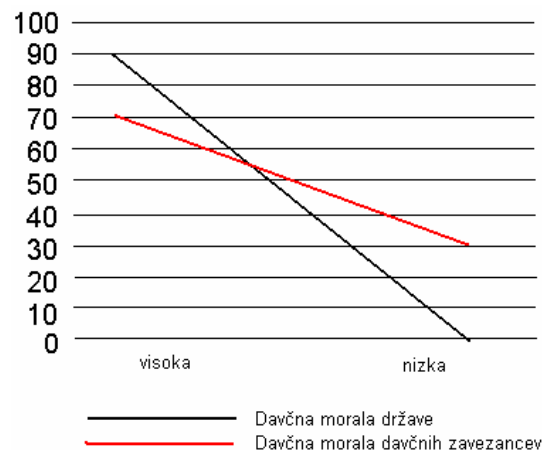
globalni, strukturni gospodarski in socialni razvoj. Med razlogi za uvedbo davka od dobička pravnih oseb ločimo finančno-politične in socialno-politične vzroke. Prvi razlogi imajo vzrok v potrebah državnega proračuna, socialno-politični razlogi pa v davku od dobička pravnih oseb, ki kot instrument omogoča oživitvev koncepta pravičnosti v obdavčevanju.

### 1.11.2. Davčni zavezanec

Z vidika davčnega zavezanca davki predstavljajo obveznost, prisilno dajatev, tisti del dobička, s katerim ne morejo razpolagati in ga morajo plačati državi. V želji po čim večjem dobičku, s katerim lahko razpolagajo, želijo čimbolj optimirati višino plačanih davkov. Tako se njihovi cilji na področju optimiranja gibljejo med njihovimi željami in dejanskimi zmožnostmi. Želja davčnega zavezanca je, da ne plača davka na dobiček, kar bi pomenilo, da lahko razpolaga s celotnim dobičkom, vendar je to seveda zgolj želja. Dejansko lahko davčni zavezanec le optimira davčne obveznosti, kar pomeni, da lahko vpliva le na višino plačanega davka na dobiček in pravočasno poravnavanje davčnih obveznosti, s čimer se izogne plačilu morebitnih kazni.

Pri nasprotju interesov med davčnimi zavezanci in državo velja posvetiti pozornost tudi davčni morali. Čeprav vlada pri plačevanju davkov nasprotje interesov med davčnim zavezancem in državo, je davčna morala tista točka, ki je skupna vsem. Še več, davčna morala se prične pri samem vrhu, torej pri državi, in davčna morala davčnih zavezancev vedno sledi davčni morali države. Vkolikor se davčna morala države zrcali v neurejeni zakonodaji, enormnem povečevanju davčnih obveznosti, nezakonitem tolmačenju davčnih predpisov s strani davčnega organa in podobno, bo tudi davčni zavezanec ravnal podobno kot država in skušal prikriti čim več pri plačilu davkov, od česar je le še majhen korak do davčnih utaj. Preglednost in enostavno kontrolo izračuna davka od dobička davčnih zavezancev davčni organ zagotavlja z vnaprej predpisanim postopkom ugotavljanja davčne osnove. Kakšen je odnos med davčno moralo države in davčno moralo davčnega zavezanca, kaže Slika 1.

Slika 1: Premosorazmernost davčne morale države in morale davčnega zavezanca



Vir: Špes, 2002, str. 57.

## **2. POVEZANOST RAČUNOVODSKEGA IN DAVČNEGA DOBIČKA**

Dobiček po splošnem pojmovanju predstavlja pozitivni poslovni rezultat oziroma presežek prihodkov nad odhodki. Vendar moramo pri tem v osnovi ločiti dve kategoriji dobička, in sicer dobiček v računovodskem smislu (v nadaljevanju računovodski dobiček) in dobiček z davčnega vidika (v nadaljevanju davčni dobiček). Dobiček, izkazan z obeh vidikov praviloma ni enak, saj je osnovna naloga davčne bilance oziroma davčnega izkaza, da na podlagi veljavne zakonodaje ugotovi osnovo za obdavčitev (Čokelc et al., 2003, str. 17), naloga poslovne bilance oziroma izkaza poslovnega izida pa je ugotoviti dejanski dobiček dosežen pri poslovanju davčnega zavezanca v določenem obdobju. Da sta računovodski in davčni dobiček med seboj povezana, izhaja iz dejstva, da se v splošnem v večini držav prične izračun obdavčljivega dobička z računovodskim dobičkom, različen je le obseg prilagoditve računovodskega dobička za izračun davčne osnove (James, Nobes, 1997/98, str. 295).

### **2.1. Računovodski dobiček**

Računovodski dobiček je pozitiven rezultat poslovanja, izkazan v izkazu poslovnega izida kot pozitivna razlika med prihodki in odhodki. Izkaz poslovnega izida, v katerem ugotavljamo rezultat poslovanja, je sestavljen na podlagi računovodskih standardov. Poda nam sliko o poslovanju davčnega zavezanca v določenem obdobju po posameznih področjih poslovanja ali sliko o poslovanju davčnega zavezanca kot celote. Po mednarodnih računovodskih standardih je računovodski dobiček ali izguba v posameznem obdobju pred odštetjem davka (Mednarodni računovodski standardi, Standard 12, 2001, str. 11).

Po Slovenskih računovodskih standardih lahko davčni zavezanci pripravijo izkaz poslovnega izida po eni od dveh različic: angleški ali nemški. Izkazan je na podlagi SRS in drugih računovodskih predpisov. Višina računovodskega dobička je odvisna od (Tekavčič, 1989, str. 12):

- načina vrednotenja zalog,
- metode amortizacije,
- načina obračunavanja obresti in tečajnih razlik, ipd.

Informacije, prikazane v izkazu poslovnega izida, so javnega značaja in so objavljene na AJPES-ovi strani FI-PO (finančni podatki). AJPES zbira podatke na podlagi oddanih letnih poročil, ki jih morajo v Sloveniji po zakonu oddajati vsi davčni zavezanci. Do teh podatkov zainteresirane osebe, to so predvsem lastniki - sedanji in bodoči delničarji, upniki in tudi ostala družba, lahko dostopajo proti plačilu. Vsaka od zainteresiranih oseb želi dobiti informacije, ki so pomembne za njeno odločanje, vendar pa prav do vseh informacij ne more priti. Davčni zavezanec mora namreč pri svojem poslovanju upoštevati določena načela, med katerimi sta tudi načelo gospodarnosti in poslovne tajnosti. Zato davčni zavezanec izmed vseh možnih zainteresiranih izbere peščico, ki je najpomembnejša za sodelovanje, in ti uporabniki

lahko poleg informacij javnega značaja dostopajo tudi do ostalih informacij, ki so del poslovne skrivnosti davčnega zavezanca (Kavčič, 2002, str. 169-170).

## **2.2.Davčni dobiček**

Davčni dobiček ali davčna izguba sta dobiček ali izguba v posameznem obdobju, ki se ugotovita v skladu s predpisi davčnih oblasti, na podlagi katerih je potrebno poravnati davek iz dobička (Mednarodni računovodski standardi, Standard 12, 2001, str. 11).

Davčni dobiček je izkazan v davčni bilanci oziroma v davčnem izkazu. Tudi z davčnega vidika ima lahko davčni zavezanec v določenem obdobju negativni poslovni rezultat, torej davčno izgubo, v davčno osnovo za obračun davka pa šteje le davčni dobiček, ki je opredeljen kot pozitivna razlika med ustvarjenimi davčno priznanimi prihodki in odhodki, ki jih davčni zavezanec ustvari v tekočem obračunskem obdobju. Pri izračunu davčnega dobička ima v večini držav večji ali manjši vpliv poleg računovodskih predpisov tudi zakonodaja.

V Sloveniji izračun davčnega dobička temelji predvsem na določilih ZDDPO-1 ter posredno na računovodskih predpisih. Davčni predpisi tako drugače kot računovodski predpisi določajo:

- prihodke (na primer izvzem nekaterih prihodkov);
- odhodke, pri čemer določajo, katerih odhodkov davčni zavezanec ne sme upoštevati pri ugotavljanju davčne osnove, katere odhodke lahko deloma upošteva in katere lahko upošteva pod določenimi pogoji.

Davčni dobiček in poslovni dobiček sta le izjemoma lahko enaka in se običajno razlikujeta. Zaradi razlik v dejanskih in davčno priznanih prihodkih in odhodkih, mora zavezanec, tudi kadar izkazuje v dejanskem poslovanju poslovno izgubo, vendar pa zaradi različno opredeljenih prihodkov in odhodkov izkazuje davčni dobiček, obračunati in plačati še davek iz dobička, zaradi česar je poslovna izguba še večja.

## **2.3.Povezanost računovodskega in davčnega dobička**

V svetu obstajajo različna razmerja med davčnim izkazom in izkazom poslovnega izida, pri čemer lahko izkaz poslovnega izida vpliva na davčni izkaz in obratno. Nekateri avtorji uporabljajo namesto izrazov davčni izkaz in izkaz poslovnega izida izraz davčna in poslovna bilanca, vendar sem zaradi lažje aplikacije na slovensko ureditev izbrala izraza, ki se uporabljata v Sloveniji, torej davčni izkaz in izkaz poslovnega izida.

Knobe-Keuk navaja naslednja razmerja med davčnim izkazom in izkazom poslovnega izida (Kokotec.Novak, 1996, str. 110):

- davčni izkaz je lahko sestavljen neodvisno od izkaza poslovnega izida,
- izkaz poslovnega izida je hkrati davčni izkaz,

- izkaz poslovnega izida predstavlja osnovo za davčni izkaz, način preureditve izkaza poslovnega izida v davčni izkaz pa določajo davčni predpisi.

Povezava med izkazom poslovnega izida in davčnim izkazom je zelo tesna v Avstriji in Nemčiji, kjer upoštevanje določene postavke v davčnem izkazu pogojuje upoštevanje te postavke v izkazu poslovnega izida. Za Belgijo, Francijo, Luxemburg, Grčijo in Španijo je značilno, da je za davčni izkaz potrebno upoštevati določila, ki veljajo za izkaz poslovnega izida, razen če ni z davčnega vidika drugače predpisano. Povezava med izkazom poslovnega izida in davčnim izkazom je tesna tudi v Italiji, kjer za davčni izkaz velja da se upoštevajo le korekture iz izkaza poslovnega izida. Na Portugalskem je razlika med davčnim izkazom in izkazom poslovnega izida zelo majhna, saj je za Portugalsko značilna velika usklajenost med davčnimi in računovodskimi predpisi. Popolnoma obratno pa velja za Veliko Britanijo, Irsko, Dansko in Nizozemsko, kjer je obravnava izkaza poslovnega izida povsem ločena od davčnega izkaza, saj davčni predpisi izločajo računovodska pravila v tako veliki večini primerov, da ni mogoče govoriti o povezanosti obeh izkazov (Čokelc et al., 2003, str. 2).

Glede na medsebojno odvisnost med računovodskimi in davčnimi pravili, ki jih uporabljamo pri pripravi izkaza poslovnega izida in davčnega izkaza, ločimo dve strukturi. Prvo označimo kot odvisno in drugo kot neodvisno strukturo (Kokotec-Novak, 1999, str. 4).

- Odvisna struktura – kontinentalni pristop

Odvisna struktura je v tistih državah, kjer sestavljajo davčne izkaze na podlagi izkazov poslovnega izida, ki jih popravijo glede na davčne zakone. Osnova za sestavo tako davčnega izkaza kot tudi izkaza poslovnega izida so torej računovodski predpisi, davčni predpisi pa le korigirajo izkaz poslovnega izida za davčne namene. V to skupino spadajo države kontinentalne Evrope, kot so Belgija, Francija, Italija, Finska, Švedska ter Nemčija, ki je najmočnejši predstavnik te strukture (Klobučar, 2003, str. 15).

Problematiko odvisne strukture nazorno prikazuje primer amortizacije. Načeloma »davčna amortizacija« sledi »računovodski amortizaciji«, vendar v praksi lahko pride tudi do obratnega učinka, ko davčni zavezanci pri sestavljanju izkazov poslovnega izida sledijo davčno predpisanim metodam časovnega amortiziranja in v davčnih predpisih določenim maksimalnim stopnjam amortiziranja, čeprav računovodska pravila omogočajo različne metode amortiziranja in v davčnih predpisih določene maksimalne stopnje amortiziranja niso nujno upravičene z računovodskega vidika (Abolnar, 2004, str. 5). Tako davčni zavezanci v Sloveniji za računovodske namene pogosto uporabljajo metodo enakomerne linearne amortizacije, zaradi enostavnosti same metode in enakega načina amortiziranja za davčne namene (Kavčič et al., 2004, str. 70).



- Neodvisna struktura – anglosaški pristop

Neodvisno strukturo najdemo v tistih državah, kjer je opredelitev obdavčljivega dobička neodvisna od opredelitve računovodskega dobička in lahko davčni zavezanci vodijo različno politiko za računovodske in davčne namene. V to skupino spadajo Velika Britanija, ZDA, Nizozemska, Irska, Danska, Češka, Poljska, Norveška (Kokotec-Novak, 1999, str. 5).

Pomembna razlika med odvisno in neodvisno strukturo je v načinu financiranja. Odvisna struktura je tako pogojena s financiranjem davčnih zavezancev s kapitalom stalnih lastnikov in bančnih posojil, delnice pa kupujejo predvsem strateški partnerji. V državah z neodvisno strukturo se davčni zavezanci financirajo s pomočjo trga kapitala in vlagatelji največkrat niso dolgoročno zainteresirani za določeno družbo. Bistvene računovodske usmeritve pri odvisni strukturi so tako: previdnost, realizacija in nominalna vrednost, pri neodvisni strukturi pa: stalnost, upravičenost in poštena predstavitev (Abolnar, 2004, str. 6).

### **3. RAZLIKE MED RAČUNOVODSKIM IN DAVČNIM DOBIČKOM V SLOVENIJI**

Dobiček, ki se ugotovi v davčnem izkazu, je davčni dobiček ali davčna osnova. Za ugotavljanje davčnega dobička se priznavajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, torej prihodki in odhodki, ki se upoštevajo pri izračunu računovodskega dobička, razen prihodkov, ki so določeni z ZDDPO-1. Razlog za razlike med računovodskim in davčnim dobičkom torej tiči v ZDDPO-1, 2003.

#### **3.1. Prihodki**

Prihodki, vključeni v izračun davčnega dobička so enaki prihodkom, vzetim v obračun računovodskega dobička. Skladno z Direktivo Evropske unije o izogibanju dvojnemu obdavčenju pa so iz obdavčljivih prihodkov izvzeti prihodki od udeležbe na dobičku in prihodki, ki izhajajo iz nepridobitne dejavnosti.

Z izvzemom prihodkov od udeležbe na dobičku se znižuje oziroma odpravlja dvojno obdavčitev pri matičnih družbah, ki so prejemnice izplačanih dobičkov (ZDDPO-1, 2003, čl. 18), in znižuje oziroma odpravlja dvojno obdavčitev pri odvisnih družbah, ki dobiček izplačujejo (ZDDPO-1, 2003, čl. 69).

Iz prihodkov so po tem zakonu izvzeti tudi prihodki od nepridobitne dejavnosti. Te prihodke pa lahko izvzamejo le davčni zavezanci, ki so s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti in imajo v vsem davčnem obdobju finančno in materialno poslovanje ter akte v zvezi s tem usklajene z določbami zakona, ki ureja njihovo ustanovitev. Primer takšnih davčnih zavezancev so na primer: politične stranke, društva, ustanove, verske skupnosti, zavodi, zbornice, reprezentativni sindikati, in podobno. Navedeni davčni zavezanci so oproščeni plačila davka le od nepridobitne dejavnosti, če pa deloma kljub temu opravljajo

pridobitno dejavnost, morajo od prihodkov pridobitne dejavnosti plačati davek od dobička pravnih oseb tako kot ostali zavezanci za davek (ZDDPO-1, 2003, čl. 19).

### **3.2. Odhodki**

Največji del razlike med računovodskim in davčnim dobičkom gre pripisati odhodkom, ki z davčnega vidika ne spadajo med priznane odhodke. Za ugotavljanje dobička se, kot je določeno v prvem odstavku 20.člena ZDDPO-1, 2003, upoštevajo tisti odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Kot odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, štejejo odhodki, pri katerih glede na dejstva in okoliščine izhaja, da (ZDDPO-1, 2003, čl. 20):

1. niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti;
2. imajo značaj privatnosti;
3. niso skladni z običajno poslovno prakso pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi. Iz tega so izvzeti odhodki, ki nastanejo zaradi izrednih in nepogostih vzrokov.

Vsi odhodki pa z davčnega vidika niso v celoti priznani oziroma nepriznani, zato odhodke z vidika priznanosti/nepriznanosti ločimo na:

- a) davčno nepriznani odhodki;
- b) delno priznani odhodki;
- c) pogojno priznani odhodki.

Odhodki, ki ne spadajo v nobeno od gornjih treh kategorij, so davčno priznani odhodki.

### **3.3. Izračun davčne osnove**

Davčna osnova pri obračunu davka od dobička pravnih oseb je razdeljena na tri dele:

- davčna osnova I., ki bi jo lahko poimenovali tudi davčna osnova iz delovanja, saj zajema prihodke in odhodke iz delovanja davčnega zavezanca,
- davčna osnova II., ki jo dobimo tako, da davčno osnovo I. povečamo za že izkoriščene davčne olajšave zaradi neizpolnjevanja pogojev in jo zmanjšamo za iz tujine prenešene dobičke, prejete obresti od določenih vrednostnih papirjev in neporabljene, že obdavčene dolgoročne rezervacije stroškov,
- davčna osnova III., ki bi jo lahko poimenovali tudi končna davčna osnova, vključuje vse davčno priznane prihodke in odhodke, zmanjšane za posebne olajšave in povečane za že izkoriščene olajšave zaradi neizpolnjevanja pogojev.

### 3.3.1. Davčna osnova I.

Prvo davčno osnovo dobimo, če od prihodkov davčnega zavezanca odštejemo odhodke davčnega zavezanca, zato ta davčna osnova predstavlja dobiček davčnega zavezanca. Vendar pa davčna osnova I. ni povsem enaka računovodskemu dobičku davčnega zavezanca. Prihodki so načeloma enaki, pri čemer so iz prihodkov izvzeti prihodki iz udeležbe na dobičku in prihodki od nepridobitne dejavnosti. Odhodki pa se razlikujejo zaradi dela odhodkov, ki so pri izračunu računovodskega dobička upoštevani, z davčnega vidika pa niso priznani. Davčno nepriznani stroški so ponavadi stroški, ki jih ne razmejujemo preko zalog, kar pomeni, da so le-ti enaki odhodkom.

Med davčno nepriznane stroške v okviru rednega poslovanja spadajo (ZDDPO-1, 2003):

- Stroški, ki imajo značaj privatnosti

Ti stroški se ne priznajo, v kolikor gre za brezplačno uporabo. Ti stroški obsegajo tiste izdatke, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov, drugih oseb ali zaposlenih,

- Reprezentanca in stroški nadzornega sveta

Med stroške reprezentance in nadzornega sveta se štejejo nakup in poraba lastnih proizvodov, blaga in storitev za reprezentančne namene, ki nastajajo v razmerjih s poslovnimi partnerji. Ti stroški so priznani v višini 50 odstotkov teh stroškov, vendar pa moramo iz teh stroškov izločiti še stroške za zabavo, oddih ter šport in rekreacijo, ki pa so v celoti davčno nepriznani stroški.

- Stroški porabe zalog

Po ZDDPO-1 so stroški zalog davčno priznani odhodki, vendar se porabljene ali prodane zaloge priznajo kot odhodek v obračunanem znesku največ do višine zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog.

- Amortizacija

Davčno priznan strošek amortizacije je obračunani znesek amortizacije, vendar ta znesek ne sme presegati zneska, ki bi ga dobili, če bi obračunali amortizacijo z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišje letne amortizacijske stopnje. Najvišje stopnje amortizacije, ki se priznavajo kot davčno priznan odhodek ob upoštevanju enakomerne časovne metode amortiziranja, so določene z ZDDPO-1, in sicer so različne po kategorijah osnovnih sredstev. Najvišje dovoljene stopnje amortizacije na letni ravni prikazuje Tabela 2 na strani 24..

Tabela 2: Najvišje priznane stopnje amortizacije

<b>Vrsta osnovnega sredstva</b>	<b>Letna stopnja amortizacije</b>
Gradbeni objekti	5 %
Oprema, vozila, razen osebnih avtomobilov, in mehanizacija	25 %
Osebni avtomobili	12,5 %
Računalniki in računalniška oprema	50 %
Večletni nasadi	10 %
Osnovna čreda	20 %
Druga vlaganja	10 %
Dobro ime	10 %

Vir: ZDDPO-1, 2003, čl. 26.

Izjema pri amortizaciji so opredmetena osnovna sredstva, katerih doba uporabnosti je krajša od enega leta ali katerih posamična nabavna vrednost ne presega tolarske vrednosti 500 eur. Za ta sredstva se pri prenosu v uporabo kot odhodek prizna odpis celotne nabavne vrednosti.

- Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo

Od stroškov plač niso davčno priznani odhodki obračunane plače, ki niso v skladu s splošnimi kolektivnimi pogodbama (splošna kolektivna pogodba za gospodarstvo in splošna kolektivna pogodba za negospodarstvo), povračila stroškov zaposlenim, ki presegajo nadomestila, določena z Uredbo, in povračila stroškov zaposlenim, ki se po ZDDPO-1 ne priznavajo kot odhodek, kot so premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in druge zavarovalne premije, nastanitve, ki niso povezane z delom ali podarjenimi, subvencioniranimi ali s popustom prodanimi proizvodi ali storitvami.

Davčna osnova I. je torej:

- računovodski dobiček iz rednega delovanja
- prihodki iz udeležbe na dobičku
- + stroški, ki imajo značaj privatnosti
- + 50 odstotkov stroškov reprezentance in nadzornega sveta
- + stroški zalog nad zneskom davčno priznanih odhodkov
- + stroški amortizacije nad zneskom, ki je še davčno priznan odhodek
- + stroški plač in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, ki presegajo znesek, ki je davčno priznan odhodek
- + kazni, davki, obresti in podkupnine

Vkolikor je dobljeni rezultat negativen, ne govorimo o davčni osnovi, pač pa o negativni razliki.

### 3.3.2. Davčna osnova II.

Davčno osnovo II. dobimo tako, da davčno osnovo I. povečamo za prihodke, dosežene z udeležbo pri dobičku pravnih oseb, vključno s plačanim davkom, torej v bruto znesku. Prav tako moramo davčno osnovo povečati še za prihodke od obresti, ki jih je davčni zavezanec zaračunal zaposlenim, lastnikom ali povezanim osebam, in sicer za razliko med zaračunanimi obrestmi in obračunanimi obrestmi po skupni povprečni ponderirani medbančni letni obrestni meri. Banke in druge finančne organizacije morajo davčno osnovo povečati še za razliko med obrestmi, ki so jih zaračunale tretjim osebam in obrestmi, ki so jih zaračunale za dana posojila lastnikom in povezanim osebam. Davčno osnovo je potrebno povečati še za zneske že uveljavljenih davčnih olajšav zaradi neizpolnjevanja pogojev, in sicer:

- neporabljen del investicijskih rezerv,
- izkoriščene davčne olajšave iz naslova investicij v primeru prodaje oziroma odtujitve sredstev,
- izkoriščene davčne olajšave iz naslova investicij v primeru razporeditve dobička za udeležbo v dobičku in
- izkoriščene davčne olajšave za novo zaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja.

Pred izračunom davčne osnove II. pa le-to lahko znižamo še za iz tujine prenesen dobiček, prejete obresti od določenih vrednostnih papirjev in neporabljene, že obdavčene dolgoročne rezervacije stroškov.

Davčna osnova II je torej enaka:

- davčna osnova I.
- + neporabljen del investicijskih rezerv
- + izkoriščene davčne olajšave iz naslova investicij v primeru prodaje oziroma odtujitve sredstev
- + izkoriščene davčne olajšave iz naslova investicij v primeru razporeditve dobička za udeležbo v dobičku
- + izkoriščene davčne olajšave za novo zaposlene delavce v primeru predčasne prekinitve delovnega razmerja
- dobiček prenesen iz tujine
- prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine
- neporabljene, že obdavčene dolgoročne rezervacije stroškov.

Vkolikor je rezultat pozitiven, dobimo davčno osnovo II., v primeru negativnega rezultata pa dobimo davčno izgubo.

### 3.3.3. Davčna osnova III.

Davčna osnova III. je davčna osnova II. zmanjšana za olajšave, in sicer davčno osnovo lahko zmanjšujemo z uveljavljanjem naslednjih olajšav (ZDDPO-1, 2003):

- Olajšava za investiranje

Z olajšavami za investiranje država prek davčnega sistema spodbuja razvoj davčnih zavezancev in s tem neposredno povečuje njihovo konkurenčno sposobnost. To je velikega pomena predvsem za davčne zavezance, ki so šele pričeli opravljati dejavnost, in pa seveda za tiste davčne zavezance, ki zelo hitro rastejo in ustvarjajo največjo dodano vrednost. Države različno spodbujajo investiranje in davčne olajšave za investicije so le eden od teh načinov. Novi zakon ZDDPO-1 je znižal in še bolj omejil olajšave za investiranje.

Pri olajšavah za investiranje v grobem lahko ločimo dve olajšavi (ZDDPO-1, 2003, čl. 49):

- a) splošna investicijska olajšava za vlaganja v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva in
- b) dodatna investicijska olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj, s katero se spodbuja vlaganje v točno določeno opremo, ki sicer ni specifično navedena, mora pa biti namenjena ustvarjalnemu, sistematičnemu delu, katerega namen je povečevanje znanja ter uporaba tega znanja za razvoj.

Investicijskih olajšav davčni zavezanec ne more uporabljati za vlaganja v osebna motorna vozila, pohištvo in pisarniško opremo.

Zakon je predvidel prehodno obdobje za uveljavljanje postopoma vse nižje stopnje olajšave za znižanje davčne osnove. Olajšave bodo tako postopoma od 40 odstotkov iz letu 2002 do leta 2006 prišle na 10 odstotkov.

Tabela 3: Primerjava višine davčnih olajšav po vrstah investicije po letih

Vrsta investicije	2002	2003	2004	2005	2006
Priznana olajšava v odstotku od investiranega zneska					
1. Neopredmetena dolgoročna sredstva	40	30 + 10	25 + 15	20 + 20	10
2. Zemljišča, zgradbe	40	30	25	20	0
3. Proizvodne naprave in stroji	40	30 + 10	25 + 15	20 + 20	10
4. Druge naprave in oprema: pohištvo in pisarniška oprema, računalniška oprema.	40	30 30 + 10	25 25 + 15	20 20 + 20	0 10
5. Osnovna čreda	40	30	25	20	0
6. Večletni nasadi	40	30	25	20	0

Vir: Drobnič, 2004, str. 142.

Če pogledamo olajšavo za neopredmetena dolgoročna sredstva, lahko vidimo, da je v letu 2002 le-ta znašala 40 odstotkov, v letu 2003 pa je bila razdeljena na 30 odstotkov splošne in 10 odstotkov dodatne olajšave, kar skupaj še vedno predstavlja 40 odstotkov. Skupna olajšava bo tudi v letih 2004 in 2005 skupno še vedno predstavljala 40 odstotkov, le da bo razmerje med splošno in dodatno olajšavo drugačno kot v letu 2003. V letu 2006 pa se bodo olajšave znižale na 10, za nekatere vrste vlaganj pa celo na 0 odstotkov.

- Olajšava za zaposlovanje

Olajšave za zaposlovanje so namenjene predvsem spodbujanju zaposlovanja težje zaposljivih oseb, to so:

- osebe, ki nimajo delovnih izkušenj;
- brezposelne osebe;
- invalidi;

in spodbujanju prenosa znanj iz izobraževalnih in raziskovalnih organizacij v gospodarstvo, to je zaposlovanje doktorjev znanosti.

Davčni zavezanec lahko za eno osebo, ki jo zaposli, uveljavlja le eno vrsto olajšav za zaposlovanje, saj se olajšave za zaposlovanje med seboj izključujejo. Omejena pa je tudi višina olajšav, saj lahko davčni zavezanec olajšave uveljavlja le do višine davčne osnove. Višina olajšave za zaposlovanje je odvisna od plače osebe, za katero uveljavljamo olajšavo, in je določena v odstotku od plače te novo zaposlene osebe.

- Olajšava za zaposlovanje invalidov

Olajšave za zaposlovanje invalidov se od ostalih olajšav razlikujejo po tem, da se ne nanašajo na prvo zaposlitev osebe, temveč na splošno na zaposlene osebe s statusom invalida. Davčni zavezanec, ki zaposluje invalida, lahko po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, uveljavlja zmanjšanje davčne osnove, in sicer (ZDDPO-1, 2003, čl. 50):

- za zaposlitev invalida v okviru programa za rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov v višini 50 odstotkov plače te osebe,
- znižanje davčne osnove v višini 70 odstotkov plače te osebe, v kolikor je oseba, ki jo zaposli, invalid s stoddotno telesno okvaro ali gre za gluho osebo.

ZDDPO-1 invalidskih podjetij ne uvršča več med davčne zavezance, ki so oproščeni plačila davka, kot je to določal ZDDPO. Zaposlovanje oseb, ki zaradi svojega zdravstvenega stanja uživajo posebno varstvo, tako zakon spodbuja z dodatno olajšavo k prej omenjenemu znižanju davčne osnove. To dodatno olajšavo bodo lahko uveljavljali davčni zavezanci za zaposlovanje invalidov nad kvoto, določeno z zakonom, ki bo urejal rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov in bo znašala 70 odstotkov plač za te osebe. Edina omejitev, ki jo pri tem še postavlja zakon, je, da olajšave ne bo mogoče uveljavljati za delavce, ki so postali invalidi zaradi poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri istem delodajalcu.

- Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje je eden od načinov, na katere skuša država spodbujati posameznike, da sami dodatno skrbijo za socialno varnost v starosti, ko bodo zaključili delovno dobo in odšli v pokoj. Zato država namenja posebne davčne olajšave za vključitev posameznikov v individualno in kolektivno prostovoljno pokojninsko zavarovanje. Z vidika olajšave kot zmanjšanja osnove za davek od dobička pravnih oseb je pomembno le kolektivno zavarovanje, katerega značilnost je, da se vanj posamezniki ne vključijo samostojno, individualno, temveč se vključijo prek delodajalca, ki v celoti ali delno financira pokojninski načrt, ki ga oblikuje za svoje zaposlene.

Delodajalec tako lahko za znesek premije, ki ga plačuje za zaposlene, uveljavlja znižanje davčne osnove v višini vplačanih premij, vendar največ do višine 24 odstotkov obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje in ne več kot 549.400,00 tolarjev na zaposlenega letno. Fiksni znesek, ki je podan kot zgornja meja prostovoljnega pokojninskega zavarovanja kot davčno priznanega odhodka, se valorizira skladno z določbami zakona o dohodnini, ki predvideva usklajevanje s koeficientom rasti življenjskih potrebščin v Sloveniji, in sicer enkrat letno (ZDDPO-1, 2003, čl. 51).

- Olajšava za donacije

Donacije se sicer obravnavajo kot davčno nepriznan odhodek, vendar pa lahko davčni zavezanci donacije uveljavljajo kot davčno olajšavo. Davčni zavezanci lahko uveljavljajo znesek izplačil v denarju ali naravi za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, seveda le pod določenimi pogoji (ZDDPO-1, 2003, čl. 51):

- prejemnik donacije mora biti po posebnih predpisih ustanovljen za opravljanje humanitarnih, dobrodelnih, znanstvenih, vzgojno-izobraževalnih, športnih, kulturnih, ekoloških ali religiozних dejavnosti;
- prejemnik donacije mora biti rezident Slovenije.

Znesek vseh izplačanih donacij se prizna kot davčna olajšava največ do 0,3 odstotka obdavčenega prihodka davčnega zavezanca in največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Poleg prej navedenih olajšav pa lahko davčni zavezanec dodatno uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za donacije političnim strankam in reprezentativnim sindikatom, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu in največ do višine davčne osnove v obdobju.

- Dodatna davčna olajšava za vlaganja v osnovna sredstva kot začetna investicija v ekonomski coni



- Davčna ugodnost za odpiranje delovnih mest v ekonomski coni
- Ostala znižanja davčne osnove

Davčni zavezanci lahko uveljavljajo še dodatna znižanja davčne osnove, in sicer za:

- pokrivanje izgub preteklih let. Vkolikor je davčni zavezanec imel v preteklih letih izgubo, jo lahko delno ali v celoti uveljavlja kot znižanje davčne osnove v letu, ko dosega dobiček, vendar lahko pokriva izgubo le za 5 let nazaj,
- združni ristorno,
- rezerve pri hranilno kreditnih službah.

Davčna osnova III. je torej enaka:

- davčna osnova II.
- znesek pokrivanja izgub iz preteklih let
- investicijska olajšava
- davčna ugodnost za vlaganja v osnovna sredstva v ekonomski coni
- olajšava za novo zaposlene delavce
- olajšava za zaposlene invalide
- olajšava za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni
- združni ristorno
- rezerve pri hranilno kreditnih službah
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Davčna osnova III. predstavlja končno davčno osnovo oziroma davčni dobiček, ki služi za izračun davka. Davek se torej izračuna od davčne osnove III. po stopnji 25 odstotkov. Ko od izračunanega davka odštejemo še morebitne olajšave za davčne zavezance, ki so pričeli s poslovanjem na demografsko ogroženih področjih, dobimo davčno obveznost. Kolikšna je obveznost za doplačilo davka izračunamo tako, da od davčne obveznosti odštejemo že plačane akontacije davka od dobička.

### **3.4. Davčne oprostitve**

Povsod v svetu imajo tudi davčne zavezance, ki so oproščeni plačila davka na dobiček pravnih oseb. Tudi v Sloveniji obveznost plačila davka od dobička ne velja za vse zavezance, saj so določeni davčni zavezanci deležni davčne oprostitve. V ZDDPO-1, 2003, so v devetem členu navedeni zavezanci, ki so oproščeni plačila davka. To so:

- zavod,
- društvo,
- ustanova,

- verska skupnost,
- politična stranka,
- reprezentativni sindikat.

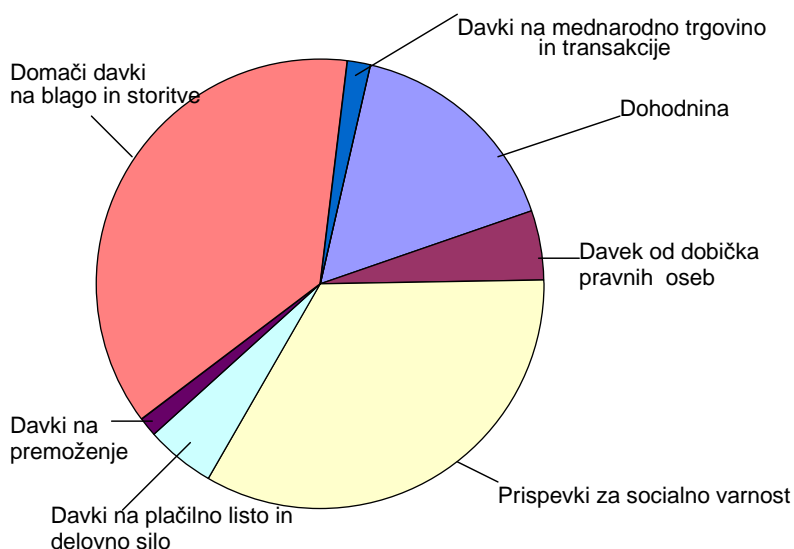
Kljub temu, da jih zakon posebej ne navaja, se med davčne zavezance, ki so upravičeni do oprostitve davka, lahko uvrstijo še druge osebe, ki so v skladu s posebnimi zakoni ustanovljene za opravljanje nepridobitne dejavnosti, kot so na primer gospodarska, interesna združenja ali zbornice (Drobnič et al., 2004, str. 40). Glavna razlika med tistimi davčnimi zavezanci, ki so oproščeni plačevanja davka od dobička pravnih oseb, in tistimi, ki ta davek plačujejo, je torej v namenu oziroma cilju opravljanja dejavnosti. Če je torej cilj poslovanja davčnega zavezanca ustvarjanje dobička, gre za pridobitno dejavnost, ki je obdavčena z davkom od dobička pravnih oseb.

### 3.5. Višina davka od dobička pravnih oseb v Sloveniji v letu 2003

V Sloveniji podobno kot v svetu davek od dobička pravnih oseb ne predstavlja velikega dela proračunskih prihodkov. V državah G7 na primer davek od dobička pravnih oseb predstavlja manj kot 8 % davčnih prihodkov, z izjemo Japonske, kjer predstavlja 15 % davčnih prihodkov (Devereux, 1996, str. 137-140). Tako davek od dobička pravnih oseb, kot navaja Stanovnik, ne spada v veliko trojico davkov. V letu 1997 je bil po pomenu na četrtem mestu, za davki na potrošnjo, prispevki za socialno varnost in dohodnino (Stanovnik, 1998, str. 108).

Delež posameznih davkov se v celotni količini davkov spreminja. Tako lahko na Sliki 2 vidimo, da spada davek od dobička pravnih oseb v letu 2003 po pomenu med davki na peto mesto in tako predstavlja 4,52 odstotka celotne količine pobranih davkov v letu 2003.

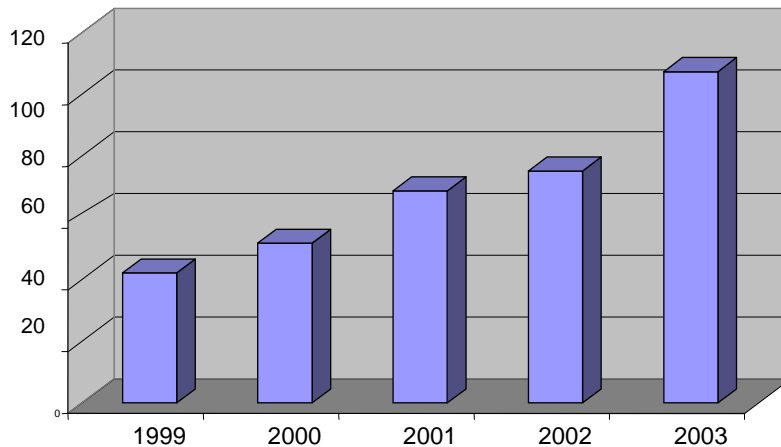
Slika 2: Delež davka od dobička pravnih oseb v celotni količini pobranih davkov v Sloveniji v letu 2003



Vir: Interna gradiva Ministrstva za finance, 2004.

Glede na to, da se višina in s tem tudi delež posameznih davkov med leti spreminja, in da v diplomskem delu obravnavam predvsem davek od dobička pravnih oseb, sem preverila, kako se je gibal višina tega davka v Sloveniji v zadnjih petih letih. Višina davka od dobička pravnih oseb v zadnjih petih letih je prikazana na Sliki 3, iz katere je, kakor sem predvidevala, razvidna različna višina pobranih davkov.

Slika 3: Višina davka od dobička vseh pravnih oseb v Sloveniji po letih (v milijonih SIT)



Vir: SI-STAT podatkovni portal, 2005.

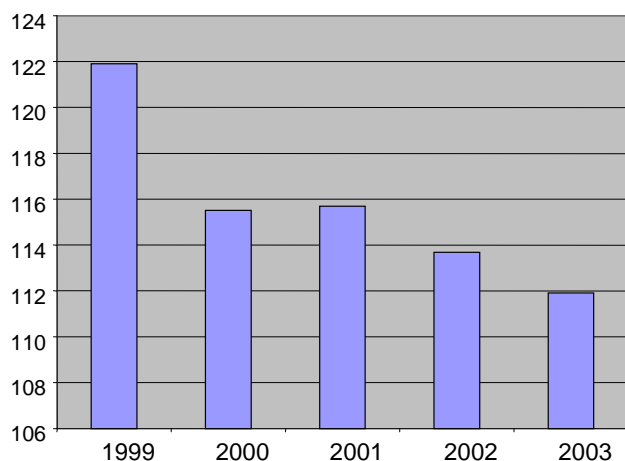
Obstaja več razlogov, zaradi katerih se je med leti spreminjala višina davka od dobička. Med možnimi razlogi sem za namen diplomskega dela preverila tri, ki so se mi zdeli najbolj verjetni:

- povečanje števila davčnih zavezancev;
- povečanje višine dobička;
- spremembe v zakonodaji.

#### a) povečanje števila pravnih oseb

Kot prvi razlog, zaradi katerega bi se utegnili povečati količina davka od dobička, bi izpostavila povečanje števila davčnih zavezancev. Povečanje števila davčnih zavezancev bi namreč ob predpostavki, da le-ti ustvarjajo dobiček, pomenilo vpliv na višino davka od dobička. Kot je razvidno iz Slike 4, se je število davčnih zavezancev v Sloveniji v proučevanih letih od 1999 do 2003 zmanjševalo, zato povečanja višine davka od dobička ne moremo pripisati povečanju števila davčnih zavezancev. Del povečanja višine davka od dobička bi lahko pripisali povečanju števila davčnih zavezancev le v letu 2001, ko je vendarle opazen porast števila davčnih zavezancev, v ostalih letih pa to domnevo lahko ovržemo.

Slika 4: Število davčnih zavezancev po letih ( v tisoč)

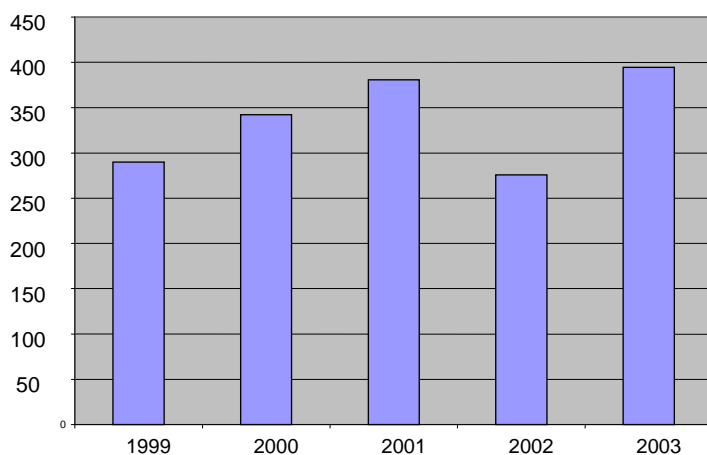


Vir: SI-STAT podatkovni portal, 2005.

b) povečanje višine dobička

Glede na prej ugotovljeno, da se je v večini let število davčnih zavezancev zmanjševalo, do večje višine davka od dobička lahko privede večja višina ustvarjenih dobičkov še obstoječih davčnih zavezancev. Kot kažejo podatki o gospodarjenju, razvidni iz globalnega izkaza poslovnega izida, bi del razloga lahko pripisali temu pojavu, saj je v letih od 1999 do 2001 kljub temu, da se višina dobičkov giblje v približno isti višini, opazna porast višine dobička. Sledi rahel padec v letu 2002, nato pa dobiček v letu 2003 ponovno poraste, kar je razvidno iz Slike 5. Na večjo višino davka od dobička je tako v vseh letih, z izjemo leta 2002, vplivala porast višine dobička obstoječih davčnih zavezancev.

Slika 5: Višina celotnega dobička vseh davčnih zavezancev v Sloveniji po letih (v milijardah SIT; upoštevan je le dobiček brez izgube)



Vir: FI-PO Finančni podatki, 2005.

c) spremembe v zakonodaji

Na področju zakonodaje vidimo, da je bila prva opazna sprememba zakona o davku od dobička pravnih oseb objavljena v Uradnem listu RS, št. 108, 2002:

- Omejen je bil obseg odhodkov, ki se štejejo za davčno priznane odhodke, s čimer se je razširila davčna osnova.
- Na razširjeno davčno osnovo so vplivale tudi nižje amortizacijske stopnje, ki so posledično prav tako znižale davčno priznane odhodke ter tako povečale davčno osnovo in davčni dobiček.
- Tretja sprememba je bila znižanje dolgoročnih rezervacij kot davčno priznanih odhodkov, in sicer s 70 odstotkov na 50 odstotkov. Seveda je s tem, tako kot prvi dve spremembi, vplivala na širitev davčne osnove.
- Kot naslednjo spremembo velja omeniti še spremembo sistema olajšav za investicije v osnovna sredstva, pri čemer se je splošna olajšava znižala s 40 odstotkov na 25 odstotkov, uvedla pa se je dodatna 15 odstotna olajšava za investicije le v določena osnovna sredstva, čemur lahko prav tako pripišemo vpliv na širitev davčne osnove.
- Davčna olajšava za investicijske rezerve se je omejila le na vlaganja v neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji.

Zakon in s tem spremembe, ki so vplivale na višino davka od dobička, so pričele veljati s 1.1.2003. Poleg opisanih sprememb so bile sprejete še nekatere prehodne in končne določbe, ki so omilile prehod na novo veljaven zakon. Med temi prehodnimi in končnimi določbami velja izpostaviti predvsem tiste, ki se nanašajo na investicijske olajšave. Pri investicijskih olajšavah je bil namreč zamišljen mehak prehod z enotne splošne stopnje 40 odstotkov na 20 odstotno splošno in 20 odstotno posebno investicijsko olajšavo. Tako je bila za leto 2003 v veljavi 30 odstotna splošna in 10 odstotna posebna olajšava, v letu 2004 pa 25 odstotna splošna in 15 odstotna posebna olajšava za investicije v osnovna sredstva (ZDDPO-C, 2002).

Konstantno naraščanje višine davka od dobička pravnih oseb torej lahko pripišemo predvsem dvema dejavnikoma, večji količini ustvarjenega dobička sicer manjšega števila davčnih zavezancev (z izjemo leta 2001) in pa spremembam ZDDPO, ki so razširile davčno osnovo, kar je imelo vpliv predvsem na višino davka od dobička v letu 2003.

ZDDPO-1, ki je pričel veljati s 1. 1. 2005, z zmanjšanjem davčno priznanih odhodkov in davčnih olajšav, še bolj širi davčno osnovo. Gledano le s tega vidika, lahko pričakujemo, da bo trend rasti višine davka od dobička pravnih oseb ostal podoben temu med leti 1999 in

2003, in da bo torej celotna količina davka od dobička v letu 2005 v primerjavi s predhodnim letom narasla.

#### **4. NAJVEČJE MOŽNOSTI PRI IZRABI DAVČNEGA ŠČITA**

Davčni ščit predstavlja skupek vseh možnih znižanj davčne osnove pred izračunom obdavčljive osnove.

Že v preteklosti so bile največje možnosti pri izrabi davčnega ščita investicije, in sicer so davčni zavezanci lahko uveljavljali dve vrsti investicijskih olajšav:

- 10 odstotno olajšavo od obdavčljivega dobička za oblikovanje investicijskih rezerv in
- 40 odstotno olajšavo za vlaganja v osnovna sredstva od vrednosti vlaganj.

Pri tem je veljala omejitev, saj so morali davčni zavezanci v roku petih let sredstva, namenjena za oblikovanje investicijskih rezerv, nameniti za investicije. Vkolikor tega niso storili, so morala po preteku petih let za znesek uveljavljenih olajšav za ta namen povečati davčno osnovo. Omejitev pa je veljala tudi pri uveljavljanju 40 odstotne olajšave, saj se je 40 odstotno olajšavo lahko uveljavljalo le za vlaganja v določena sredstva.

Investicije še vedno predstavljajo največjo možnost izrabe davčnega ščita, le da je sam sistem izrabe davčnega ščita z vidika olajšav pri investicijah v Sloveniji v primerjavi s preteklimi leti spremenjen. Za leto 2005 bodo tako lahko davčni zavezanci v Sloveniji uveljavljali 20 odstotno splošno investicijsko olajšavo in 20 odstotno dodatno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj, 10 odstotnih investicijskih rezerv davčni zavezanci v letu 2005 ne bodo mogli več uveljavljati. Poleg tega ne smemo zanemariti pomena amortizacije, saj davčni zavezanci za vse novo pridobljene investicije, ki se amortizirajo, znižujejo davčno osnovo še za znesek amortizacije teh sredstev, seveda v predpisanih okvirih najvišjih dovoljenih stopenj amortizacije.

Tudi drugod po svetu spadajo investicije med značilne davčne spodbude. Če se omejimo le na ostale države EU, poleg Slovenije, vidimo, da investicije predstavljajo možnost znižanja davčne osnove v kar 21 od 24 držav članic EU. V Tabeli 4 na strani 35 lahko vidimo, da so investicijske vzpodbude po državah različne, in sicer se pojavljajo kot znižanje davčne osnove ali kot znižanje davčne stopnje.

Tabela 4: Značilne davčne spodbude v ostalih državah članicah EU

Država	Vrsta spodbude
Avstrija	Ni posebnih spodbud za investicije v proizvodnjo.
Belgija	Investicijska olajšava v višini 13,5 % za investicije v neopredmetena osnovna sredstva, dodatno pri rednih odpisih.
Danska	Povečani odpisi pri investicijah v stroje, vzpodbude za raziskave.
Finska	Ni posebnih spodbud za investicije v proizvodnjo.
Francija	Davčni dobropis v regiji »Nord-Pas-de-Calais« v višini 22 % investicij v proizvodnjo, ki so bile izvedene v obdobju 3 let po ustanovitvi podjetij. Davčni dobropis se poravnava z obveznostjo iz naslova davka od dobička podjetij-kapitalskih družb. Določene olajšave so tudi za vlaganja v neopredmetena osnovna sredstva, stavbe in stroje.
Grčija	Neobdavčeni dodatek v višini 40 % za investicije v novo ustanovljena podjetja na področju razvojnih con. Dodatek zmanjšuje osnovo za odpis, zato je možno odpisati v obliki amortizacije le 60 % nabavne vrednosti obravnavanih osnovnih sredstev (neopredmetena osnovna sredstva, stavbe in stroji).
Irska	Olajšave za proizvodnjo, ki obsegajo 10 % normalne davčne osnove stopnje davka od dobička, so upošteevane že v izhodišču.
Italija	Davčni dobropis v višini 50 % investicij v regijah z najvišjo brezposelnostjo. Zgradbe na splošno in neopredmetena osnovna sredstva pri velikih podjetjih ne zapadejo pod davčne ugodnosti. Davčni dobropis je mogoče izravnati z drugimi davčnimi obveznostmi podjetja.
Luxemburg	Davčni dobropis do 14 % za investicije v opremo.
Nemčija	Pospešena in dodatna amortizacija za določene investicije.
Nizozemska	Takojšen odpis neopredmetenih osnovnih sredstev in povečan odpis stavb v proizvodnji v višini do 50 % znotraj prvih dveh let, če so bile investicije izpeljane v regijah z najvišjo brezposelnostjo.
Portugalska	Povečan odpis pri opremi v višini dvakratnega odpisa pri regresivni-padajoči amortizaciji.
Španija	Zmanjšana stopnja davka od dobička za 32,5 % in davčni dobropis v višini 15 % za investicije v opremo na Baskovskem.
Švedska	Ni posebnih spodbud za investicije v proizvodnjo.
Velika Britanija	Takojšen odpis zgradb kot tudi oprostitve pri davku na nepremičnine v tako imenovanih »enterprise zones«.
Ciper	4,5 % zmanjšanje davčne stopnje za mednarodna podjetja.
Češka Republika	10-letne davčne počitnice za uvajanje novih podjetij.
Estonija	petletne davčne počitnice pri širitvi podjetja.
Madžarska	Znižanje davka od 35 do 50 % za določene investicije, olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj.
Latvija	80 % znižanje davka za vlaganja v določene ekonomske cone do leta 2017, 40 % znižanje davka za vlaganja nad določenim zneskom v obdobju treh let.
Litva	V določenih ekonomskih conah je 80 % dobička oproščeno davka za prvih pet let, nato 50 % za nadaljnjih pet let, pri vlaganjih nad določenim zneskom so davčne oprostitve še večje; pospešena amortizacija za določena sredstva.
Malta	50 % in 20 % davčna olajšava za investicije v določena sredstva, 5 % znižanje davčne stopnje za določena podjetja; do 50 % znižanje davka pri investicijah, ki so povezane z nastajanjem novih delovnih mest; vzpodbude za vlaganje v raziskave in razvoj.
Poljska	Pospešena amortizacija za 30 % v prvem letu delovanja, 10-letne davčne počitnice za razvoj novih podjetij ali širitev obstoječih podjetij, posebne olajšave v ekonomskih conah.

Vir: Spengel, 2003, str. 10, 29; Kokotec-Novak, 2004, str. 42-44.

Davčni sistem bi bil z vidika investicij nevtralen, če bi enako obravnaval vse panoge in regije, vrste vlagateljev, investicij in njihovega vira financiranja. Vendar je dejstvo, da davčni sistemi z vidika investicij niso nevtralni. Države namreč z investicijskimi olajšavami skušajo regulirati vlaganja in spodbujati vlaganja v točno določeno opremo, raziskave in razvoj. Prav zaradi vseh naštetih razlogov je davek od dobička pomemben pokazatelj naklonjenosti investicijam in služi tudi kot eden izmed argumentov, s katerim skušajo države privabiti tokove kapitala. Za pritegnitev investicij se uporabljajo različne davčne spodbude:

- metode amortizacije;
- vrednotenje zalog;
- nizke stopnje davka;
- davčnim zavezancem naklonjen sistem oblikovanja davčne osnove: kratke dobe amortizacije, uporaba prevrednotovanja;
- neomejeni izdatki za raziskave in razvoj;
- možnost oblikovanja investicijskih rezerv;
- olajšave za investicije;
- izvzvetja iz obdavčitve za določeno število let in podobno.

Poleg investicij med možnostmi za uporabo davčnega ščita velja omeniti še:

- olajšave za zaposlovanje,
- posebna olajšava za zaposlovanje invalidov,
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in
- olajšava za donacije,

vendar višina in pomen teh olajšav še zdaleč nista primerljiva s pomenom, ki ga imajo pri uporabi davčnega ščita investicije.

## **5. SKLEP**

Davek od dobička pravnih oseb je verjetno eden izmed najbolj proučevanih davkov na svetu. Njegov vpliv na poslovanje davčnih zavezancev proučujejo mnogi strokovnjaki, in to kljub temu, da davek na dobiček v večini držav predstavlja le majhen delež davčnih prihodkov. In prav ta nizek delež davka od dobička v davčnih prihodkih držav ter visoki stroški administriranja, povezani s tem davkom, so razlog, da se mnogi strokovnjaki in politiki sprašujejo o njegovi koristnosti. Za obdavčitev dobička davčnih zavezancev obstaja več razlogov, od tega, da je to davek na ugodnosti, ki zagotavlja, da davčni zavezanci plačujejo javne dobrine in storitve, ki povečujejo njihove dobičke, do tega, da davek na dobiček obdavčuje dobičke, ki jih zaslužijo lastniki sredstev.

Obdavčitev dobička davčnih zavezancev v Sloveniji je v večji meri usklajena z obdavčitvijo davčnih zavezancev v drugih državah Evropske unije. Način in višino obdavčitve določajo davčni zakoni. V Sloveniji področje obdavčitve dobička davčnih zavezancev urejajo ZDDPO-1, ki je pričel veljati s 1. 1. 2005, in pa računovodski predpisi, s čimer imamo v



Sloveniji v mislih predvsem Slovenske računovodske standarde, vsebolj pa tudi Mednarodne računovodske standarde.

Sama obdavčitev dobička davčnih zavezancev je odvisna predvsem od dveh dejavnikov, in sicer od:

- davčne stopnje in
- davčne osnove.

In ravno po teh dveh dejavnikih se države med seboj razlikujejo, se pravi po različnih davčnih stopnjah in različno opredeljenih davčnih osnovah. Kot je razvidno iz primerjav davčnih stopenj po posameznih evropskih državah, ima Slovenija eno najnižjih davčnih stopenj za davek od dobička. Vendar pa seveda ne smemo pozabiti drugega dejavnika, ki opredeljuje višino davka od dobička, to je davčne osnove. ZDDPO-1, ki se je pričel uporabljati s 1. 1. 2005 je prinesel vrsto novosti, vsem pa je skupno predvsem dejstvo, da se je z uvedbo novega zakona razširila davčna osnova. V diplomski nalogi je davčna osnova opredeljena v prvem poglavju, v tretjem poglavju pa je prikazan izračun posameznih davčnih osnov. Obstajajo namreč tri davčne osnove. V grobem lahko rečemo, da je prva davčna osnova enaka dobičku iz poslovanja, pri čemer so prihodki in odhodki prilagojeni zahtevam ZDDPO-1. Nadaljnji dve davčni osnovi sta rezultat nadaljnjih prilagoditev računovodskega dobička. Obsegata povečanja zaradi že izkoriščenih davčnih olajšav v preteklosti in neizpolnjevanja pogojev predpisanih za koriščenje teh olajšav ter zmanjšanja osnov na podlagi davčnih olajšav, ki jih davčni zavezanec uveljavlja za to leto.

Davčna osnova je davčni dobiček, ki je več ali manj povezan z računovodskim dobičkom. Glede povezanosti med računovodskim in davčnim dobičkom obstajajo po različnih državah različne povezanosti. V Sloveniji, kot smo videli v drugem poglavju, računovodski dobiček vpliva na oblikovanje davčnega dobička, čeprav se v praksi pojavlja tudi obraten vpliv. Do obratnega vpliva prihaja predvsem zaradi poenostavitve vodenja poslovnih knjig, ko davčni zavezanci že med letom prilagajajo računovodski izkaz davčnemu izkazu. To se lepo vidi na primeru amortizacije, ko davčni zavezanci večinoma uporabljajo metodo enostavnega linearne amortiziranja, ki je predpisana z ZDDPO-1, čeprav SRS omogočajo uporabo različnih metod amortiziranja.

Osnovni namen diplomske naloge je bil poiskati, kje ima davčni zavezanec največ možnosti za uporabo davčnega štita in plačila le toliko davka od dobička, kot je res nujno potrebno. Če želi davčni zavezanec optimirati davek od dobička in torej plačati le toliko davka, kot je nujno potrebno, mora v prvi vrsti dobro poznati predpise in zakone, ki urejajo to področje. V državah, kjer tako kot v Sloveniji izračun davčnega dobička izhaja iz računovodskega dobička, v osnovi izračun davčnega dobička temelji na računovodskih predpisih, seveda pa je končni izračun davčnega dobička, torej davčne osnove, odvisen še od zakonov, ki urejajo to področje in podrobneje določajo izračun davčne osnove na podlagi računovodskih informacij. V Sloveniji je to predvsem ZDDPO-1, pa tudi ZdavP-1, ZGD in podobni predpisi.

Tako v Sloveniji kot tudi v drugih državah se največje možnosti v uporabi davčnega štita kažejo v investiranju. Na ta način skušajo države spodbujati investiranje in hkrati usmeriti investicije v zeleno smer, najpogosteje v raziskave in razvoj. Države pa na ta način v kombinaciji z nizkimi davčnimi stopnjami privabljajo tudi tuj kapital. Metode, kako države spodbujajo investiranje, so različne, od znižanja davčnih osnov za investiranja do znižanja davčnih stopenj v primeru investiranja ali celo tako imenovanega davčnega dopusta v primeru širitve ali nove ustanovitve, ko davčnemu zavezancu določeno število let ni potrebno plačati davka od dobička ali mu le-tega ni potrebno plačati v celoti. Poleg tega investicije posredno vplivajo tudi na amortizacijo in s tem preko stroška amortizacije kot davčno priznanega odhodka tudi na znižanje davčne osnove in seveda posledično na nižje plačilo davka od dobička. Seveda pa investicijska olajšava ni edina možnost izrabe davčnega štita. V Sloveniji davčni zavezanci lahko uveljavljajo še olajšave za donacije, za novo zaposlene delavce in za prispevek sredstev za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, vendar po pomenu navedene olajšave zaostajajo za prej omenjeno investicijsko olajšavo.

## LITERATURA

1. Abolnar Klementina: Prikaz dobička pravnih oseb s poslovnega in davčnega vidika v Sloveniji in Italiji. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 92 str.
2. Centa-Debeljak Mojca: Transferne cene v postopkih davčnega nadzora. 4. davčna konferenca slovenskega inštituta za revizijo. Zbornik referatov. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 135-158.
3. Cnossen Sijbren: Comperative Tax Studies. Essays in Honor of Richard Goode. Amsterdam, New York : North Holland publishing company, 1983. 444 str.
4. Cnossen Sijbren: Key Issues in Tax Reform. What kind of Corporation Tax?. Amsterdam : North Holland Publishing Company, 1993. 475 str.
5. Čok Mitja: Dejanska stopnja davka od dobička v Republiki Sloveniji. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 69 str.
6. Čok Mitja, Prevolnik Valentina, Stanovnik Tine: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 539 str.
7. Čokelc Stanko, Kokotec-Novak Majda, Repovž Leon: Davčno računovodstvo in davčno svetovanje, Maribor : Pravna fakulteta, 2003. 324 str.
8. Drobnič Nada et al.: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1): Uvodna pojasnila. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2004. 269 str.
9. Grilj Stojan: Izkušnje DURS na področju nadzora davka od dobička pravnih oseb. Prva letna konferenca preizkušenih davčnikov. Zbornik referatov. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 271-286
10. James Simon, Nobes Christopher: Economics of taxation, principles, policy and practice, New York : Prentice Hall Europe, 1997/98. 324 str.
11. Kavčič Slavka, Babič Mateja: Prenosne cene za storitve v skladu s smernicami OECD. Revizor. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001, 12. str. 28-62.
12. Kavčič Slavka: Računovodsko analiziranje (računovodsko proučevanje) z vidika uporabnikov. 5. letna konferenca. Zbornik referatov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 157-173.
13. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 15(2004), 1, str. 46-79.
14. Kell Walter G., Boynton William C.: Modern Auditing. Fifth edition. New York : John Wiley & Sons, 1992. 895 str.
15. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 93 str.
16. Kovač Matjaž, Nekatere pomembnejše spremembe obdavčevanja dohodkov, Revizor, Ljubljana, 2004, 9, str. 101-119.
17. Kokotec-Novak Majda: Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Zbornik referatov. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 1996, str. 107-119.

18. Kokotec-Novak Majda: Nekateri značilnosti obdavčitve dobička oziroma dohodkov podjetij v EU in usmeritve v bodočnosti. 5. davčna konferenca Slovenskega inštituta za revizijo. Zbornik referatov. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 35-57.
19. Koletnik Franc: Mednarodno računovodstvo gospodarskih družb. Študijsko gradivo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 74 str.
20. Mednarodni revizijski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 313 str.
21. Mednarodni računovodski standardi. Mednarodni računovodski standard 12. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 63 str.
22. Myron S. Sholes, Mark A. Wolfson: Taxes and Business Strategy – a Planning Approach. New Jersey : Prentice-Hall, 1992. 515 str.
23. Mlakar Petra: Kdaj ni treba plačati davka od dobička. Finance, Ljubljana, 6. maj 2005, str.17.
24. Odar Marjan: Davek od dobička pravnih oseb. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva za predmet gospodarsko pravo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 10 str.
25. Pernek Franc: Nekateri pogledi na enotno obdavčenje gospodarskih družb v Evropski uniji. Podjetje in delo, Ljubljana, 29(2003), 5, str. 872-893.
26. Rupnik Lado: Davčni sistemi razvitih kapitalističnih dežel. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 31(1982), 36, str. 17-18.
27. Rupnik Lado, Stanovnik Tine: Javne finance. 1. del: Javne finance v svetu. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 196 str.
28. Slovenski Računovodski standardi. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 357 str.
29. Špes Damjan: Optimiranje davčnih obveznosti. Ljubljana : Bilans Trade, 2002. 191 str.
30. Tekavčič Metka: Priročnik za vaje iz predmeta ekonomika OZD. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1989. 37 str.

## VIRI

1. European Tax Handbook. Amsterdam : IBFD Publications, 2003.
2. Evropomočnik, Splošno – Davčna. [URL: <http://www.sigov.si/durs>], 2.11.2004.
3. Finančni podatki. Ajpes. [URL: <http://www.ajpes.si>], 10.05. 2005.
4. Government Finance Statistics Yearbook. Washington : IMF, 1997. 680 str.
5. Interna gradiva Ministrstva za finance, 2004.
6. Interni podatki Davčne uprave Republike Slovenije, 2004.
7. I-PO Finančni podatki. [URL: <http://www.ajpes.si>], 10.05. 2005.
8. Naglič Ksenja: Intervju z revizorko Itea-Abecede. Ljubljana, 10.5. 2005.
9. SI-STAT podatkovni portal. [URL: <http://www.stat.si>], 26.05.2005.
10. Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove priznavajo kot odhodek (Uradni list RS, št. 72/93, 43/94, 7/95).
11. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 87/9, 18/96, 78/98).
12. Zakon o davčni službi (Uradni list RS, št. 57/04, 139/04).
13. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 18/96, 34/96, 20/95, 72/93).
14. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04, 70/04, 139/04).
15. Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 1/95, 7/95, 11/95, 10/97, 11/96, 14/96, 18/96, 44/96, 68/96, 2/94, 71/93).
16. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 29/94, 82/94, 30/93).
17. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 106/99, 109/01).
18. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 20/95).