

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**POSLOVNO IN DAVČNO POROČANJE PODJETIJ V
SLOVENIJI**

Ljubljana, november 2009

JANA HRIBAR

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POSLOVNO IN DAVČNO POROČANJE V SLOVENIJI	2
1.1 Poslovno poročanje	2
1.1.1 Namen poslovnega poročanja	2
1.1.2 Sestavine letnega poročila v skladu s SRS 2006 za podjetja, zavezana reviziji ...	3
1.1.3 Sestavine letnega poročila v skladu s SRS 2006 za podjetja, ki niso zavezana reviziji.....	4
1.1.4 Poslovno poročanje v negotovih gospodarskih razmerah	4
1.2 Davčno poročanje.....	5
1.2.1 Namen davčnega poročanja	5
1.3 Povezanost davčnega in računovodskega poročanja.....	6
1.3.1 Razvoj in vzrok razvoja poročanja za davčne in računovodske namene	6
1.3.2 Odvisni in neodvisni sistem poročanja.....	6
1.3.3 Povezanost davčnega in računovodskega poročanja v Sloveniji	6
1.3.4 Različni interesi uporabnikov poslovnih poročil, njihove potrebe in vpliv na pripravo poslovnih poročil	7
2 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI	8
2.1 Veljavna zakonodaja in davčni pojmi v povezavi z veljavno zakonodajo.....	8
2.1.1 Davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji in veljavna zakonodaja.....	8
2.1.2 Zavezanec za davek.....	10
2.1.3 Vir dohodkov.....	10
2.1.4 Davčno obdobje.....	11
2.1.5 Oprostitve in olajšave.....	12
2.1.6 Davčna osnova	14
2.1.7 Davčna stopnja	14
2.1.8 Predmet obdavčitve in davčni odtegljaj	14
2.1.9 Dvojna obdavčitev.....	15
2.1.10 Davčna vrednost.....	15
2.2 Posebnosti pri vključevanju gospodarskih kategorij v davčni obračun	16
2.2.1 Prihodki	16
2.2.2 Odhodki	16
2.2.3 Davčna izguba	19
2.2.4 Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev	20
2.2.5 Metode vrednotenja in porabe zalog	20
2.2.6 Rezervacije	21
2.2.7 Prenos premoženja, zamenjave kapitalskih deležev, združitve in delitve.....	21
2.2.8 Transferne cene in obresti med povezanimi osebami	22
3 ODLOŽENI DAVKI.....	24
3.1 Odloženi davki in njihov namen	24
3.2 Izračunavanje odloženih davkov	25
3.3 Primer izračuna odloženih davkov na primeru podjetja Peteršilj	26
4 DAVČNO NAČRTOVANJE.....	27
5 ZGLED OBRAČUNA DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB ZA LETO 2008 ..	29
5.1 Podatki potrebni za obračun.....	29
5.1.1 Splošne informacije o podjetju Peteršilj d.o.o.....	29
5.1.2 Računovodski podatki, ki so podlaga za obračun davka.....	31
5.3 Obrazložitev postavk iz tabele 8	35

5.3.1 Prihodki	35
5.3.2 Odhodki	36
SKLEP	39
Literatura in viri	41

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Najvišja dovoljena letna amortizacijska stopnja po ZDDPO-2</i>	18
<i>Tabela 2: Podatki in način izračuna odloženih davkov iz naslova amortizacije</i>	26
<i>Tabela 3: Terjatev za odloženi davek iz naslova amortizacije</i>	26
<i>Tabela 4: Podatki in način izračuna odloženih davkov iz naslova rezervacij</i>	26
<i>Tabela 5: Izračun terjatev iz naslova odloženih davkov, pripoznane v bilanci stanja podjetja Peteršilj d.o.o. na dan 31. 12. 2008</i>	27
<i>Tabela 6: Bilanca stanja za podjetje Peteršilj d.o.o. na dan 31. 12. 2008</i>	32
<i>Tabela 7: Izkaz poslovnega izida za podjetje Peteršilj za leto, končano 2008</i>	33
<i>Tabela 8: Zgled obračuna davka od dohodka za leto 2008</i>	34
<i>Tabela 9: Uporabljeni podatki za izračun aritmetične sredine variabilnega dela priznane obrestne mere za navedene mesece v letu 2008</i>	35
<i>Tabela 10: Izračun razlike med dejanskimi prihodki od obresti za posojilo in prihodki od obresti, obračunanimi po priznani obrestni meri</i>	36
<i>Tabela 11: Izračun razlike, ki zmanjša davčno priznane odhodke zaradi oblikovanih popravkov vrednosti terjatev</i>	37
<i>Tabela 12: Izračun razlike med amortizacijo za poslovne in davčne namene</i>	37
<i>Tabela 13: Prevrednotenje zemljišča</i>	38

UVOD

Računovodski izkazi so najpomembnejši del poslovnih poročil, iz katerih lahko razberemo ključne informacije o položaju in poslovanju gospodarske družbe. Namen računovodskih izkazov je zunanjim in notranjim uporabnikom posredovati informacije o finančnem položaju in uspešnosti podjetja ter jim tako pomagati pri njihovem odločanju.

Davčna poročila so namenjena poročanju davčni upravi zaradi ugotovitve davčne obveznosti davka od dohodka gospodarske družbe. Z davčno politiko država zasleduje gospodarsko-politične cilje.

Poslovna poročila so sestavljena na podlagi veljavne računovodske zakonodaje, davčna poročila pa na podlagi veljavne davčne zakonodaje. Čeprav sta obe poročili gospodarske družbe, davčno in računovodsko, sestavljeni po različnih predpisih, med njima obstaja neka povezanost. Povezanost poslovnih in davčnih poročil se med državami razlikuje. V nekaterih državah je sestava poslovnih in davčnih poročil povsem ločena, v drugih pa so davčna poročila sestavljena na podlagi poslovnih. V Sloveniji je stopnja povezanosti med davčnimi in poslovnimi poročili precej visoka, kar pomeni, da davčna pravila precej vplivajo na sestavo poslovnih poročil kot tudi na izbiro računovodskih metod.

V diplomskem delu proučujem, kako posamezne računovodske kategorije in vrednotenje letih v poslovnem poročilu vplivajo na davčni izkaz podjetja ter kako davčna zakonodaja vpliva na pripravo računovodskih informacij za poslovno poročanje (namen diplomskega dela). Cilj diplomskega dela je natančno prikazati, v čem se poslovno poročilo razlikuje od davčnega poročila v Sloveniji, ter pripraviti obračun davka od dohodka pravnih oseb na podlagi poslovnih poročil in veljavne davčne ter računovodske zakonodaje za leto 2008 na praktičnem primeru.

V diplomskem delu uporabljam deskriptivno analitično metodo, s katero skušam prikazati, da je v Sloveniji povezanost med davčnimi in računovodskimi poročili precej močna in da davčna zakonodaja v Sloveniji vpliva na sestavo računovodskih izkazov. Možnost uporabe različnih računovodskih metod daje računovodjem možnost vplivati na višino davčne obveznosti. Poslovodstvo v Sloveniji zaradi omenjene davčne zakonodaje zasleduje predvsem cilj prikazati čim slabši poslovni rezultat.

Diplomsko delo je sestavljeno iz petih poglavij. V prvem poglavju obravnavam opredelitev poročanja za poslovne in davčne namene, v drugem poglavju se osredotočam na veljavno zakonodajo s področja davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, v tretjem poglavju govorim o odloženih davkih, v četrtem obravnavam davčno načrtovanje, peto poglavje pa je posvečeno zgledu obračuna davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji za leto 2008.

1 POSLOVNO IN DAVČNO POROČANJE V SLOVENIJI

1.1 Poslovno poročanje

1.1.1 Namen poslovnega poročanja

Poslovna poročila opravljajo eno izmed štirih temeljnih funkcij računovodstva, in sicer računovodsko informiranje. Računovodska poročila so hkrati končni rezultat finančno računovodske funkcije.

Namen poslovnega poročanja je notranjim in zunanjim uporabnikom poslovnih poročil posredovati informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja. Notranji uporabniki so: izvajalci posameznih nalog v podjetju, poslovodstvo, zaposleni, upravljalni in nadzorni organi v podjetju; zunanji uporabniki pa so: lastniki podjetja, posojilodajalci, dobavitelji, kupci, država in javnost.

Poslovna poročila za zunanje poročanje morajo biti pripravljena tako, da (Elliott & Elliott, 2002, str. 4):

- upoštevajo računovodske standarde (tehnična veščina) in
- predstavljajo komercialne transakcije, v katerih je podjetje udeleženo (poslovno ozaveščanje).

Poslovna poročila naj bi bila sestavljena tako, da so informacije, ki jih iz poslovnih poročil razberejo njihovi uporabniki, relevantne za odločanje. Da pa bi bile informacije relevantne za odločanje, morajo biti (Elliott & Elliott, 2002, str. 5–12):

- objektivne; v informacije ni vključenih sodil o posameznih postavkah, prav tako ima vsaka postavka, ki je vključena v poslovno poročilo, v ozadju poslovni dogodek ali transakcijo,
- konsistentne; primerjava in potrditev, da so odločitve realne,
- potrjene; omogočati morajo uporabnikom ustvariti si lastno oceno podjetja,
- informacije morajo biti podane tako, da njihovi uporabniki lahko predvidijo prihodnje poslovanje podjetja v normalnih okoliščinah.

V Sloveniji se temeljno računovodsko poročilo imenuje *letno poročilo*. Sestavine letnega poročila določa Zakon o gospodarskih družbah (uradno prečiščeno besedilo) (ZGD-1-UPB-3), Uradni list RS, št. 65/2009.

SRS 2006 (standard 30) priporočajo, naj računovodsko informiranje zagotavlja ustrezne, zanesljive, razumljive in primerljive računovodske informacije, pri oblikovanju le-teh pa je potrebno upoštevati:

- predpostavko o nastanku poslovnega dogodka in
- predpostavko o neomejenosti delovanja.

Računovodske usmeritve, uporabljene v letnem poročilu, pa naj bi temeljile na:

- previdnosti,
- pomembnosti in
- prednosti vsebine pred obliko.

V diplomskem delu največ pozornosti posvečam podjetjem, ki so pri pripravi letnih poročil dolžna upoštevati osmo poglavje prvega dela ZGD-1, so zavezana k reviziji in uporabljajo SRS 2006.

Letno poročilo je sestavljeno iz poslovnega poročila in računovodskega poročila. »Računovodsko poročilo je skupek sporočil, ki vsebujejo ocene, pojasnila in razlage predračunskih in obračunskih podatkov. Lahko je predračunsko poročilo ali obračunsko poročilo; vsako od njiju je lahko predloženo ali sprejeto, pobudno, nadzorno ali informativno« (SRS 2006, standard 30). Obvezne sestavine letnega poročila se nekoliko razlikujejo glede na to, ali je podjetje zavezano reviziji ali ne, vendar morajo biti iz poslovnega poročila razvidne najmanj naslednje informacije, ki se nanašajo na preteklo obdobje in tudi na prihodnje delovanje podjetja (Odar, 2009, str. 9):

- podatek o tem, ali gre za nedelujoče podjetje,
- spremembe računovodskih usmeritev v primerjavi s predhodnim obdobjem,
- dostopnost podatkov za več let,
- možnost primerjave z drugimi podjetji.

Odgovornost za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov nosi uprava družbe.

1.1.2 Sestavine letnega poročila v skladu s SRS 2006 za podjetja, zavezana reviziji

Poslovno poročilo vsebuje splošna razkritja o gospodarski družbi, kot so sedež, pravna oblika in država podjetja, narava poslovanja in najpomembnejše dejavnosti, podatki o obvladujočem podjetju in zaposlenih, tečaj in način preračunavanja v domačo valuto, sestav področnega in območnega odseka. Potrebno je razkriti informacije o morebitni ustavitvi poslovanja, informacije o poslovni združitvi, če je do nje prišlo, ter informacije o skupnem podvigu in podvižnike, če je do njega prišlo (Vezjak, 2008a, str. 93–94).

Računovodsko poročilo sestoji iz temeljnih računovodskih izkazov (bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza denarnih tokov in izkaza gibanja kapitala) ter pojasnil k izkazom. Poleg računovodskih izkazov, analitičnega pregleda in podrobnih razčlenitev posameznih postavk je v računovodskem poročilu potrebno navesti še informacije o (Vezjak 2008a, str. 93–106):

- vrednostih posameznih postavk v računovodskih izkazih,
- podlagi za sestavo računovodskih izkazov in računovodske usmeritve za pravilno razumevanje računovodskih izkazov,
- podlago za merjenje in vrednotenje računovodskih kategorij,

- navedbo pravnih omejitev pri vrednotenju in izkazovanju,
- morebitne popravke napak,
- informacije, specifične in pomembne za razumevanje posamezne postavke, ki se razkriva v računovodskem poročilu (npr. razčlenitev terjatev po rokih zapadlosti v plačilo),
- dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcu, so pa potrebne za pošteno predstavitev,
- pojasnila o morebitni neprimerljivosti postavk za preteklo leto in njihove prilagoditve,
- poslovne dogodke po datumu bilance stanja, če le-ti vplivajo na stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ali izkaz poslovnega izida oziroma so pomembni za odločanje,
- druga razkritja, ki bi kakorkoli vplivala na odločanje katere od skupin uporabnikov letnega poročila.

Letnemu poročilu je potrebno priložiti izjavo o odgovornosti posloводства za sestavo računovodskih izkazov ter za tista podjetja, ki so zavezana reviziji, tudi revizorjevo poročilo. Revizorjevo poročilo, namenjeno javni objavi povzetkov računovodskih izkazov (Uradni list RS, št. 5/2007, z dne 19. 01. 2007) vsebuje mnenje neodvisnega revizorja o tem, ali so računovodski izkazi s pojasnili in njihovi povzetki resnična in poštena predstavitev premoženjskega stanja podjetja in njegovega poslovanja.

Obvezna razkritja v letnem poročilu za podjetja, ki niso zavezana reviziji, se nekoliko razlikujejo od tistih, ki veljajo za podjetja, zavezana reviziji.

1.1.3 Sestavine letnega poročila v skladu s SRS 2006 za podjetja, ki niso zavezana reviziji

Podjetje, ki ni zavezano reviziji, mora v letnem poročilu razkriti (Vezjak, 2008b, str. 107):

1. vrednotenje računovodskih kategorij,
2. razmerja z drugimi podjetji,
3. izkazovanje postavk,
4. kapital in obveznosti,
5. poslovni izid,
6. zaposlenice in skupine oseb ter
7. skladnost s SRS.

1.1.4 Poslovno poročanje v negotovih gospodarskih razmerah

Leto 2008 je zaznamovala svetovna gospodarska in finančna kriza, kar pomeni, da so podjetja v povprečju slabše poslovala, slabša pa je bila tudi plačilna disciplina. Podjetja morajo torej dati še večji poudarek pripravi računovodskih informacij, ki jih vključijo v letno poročilo, saj so uporabniki le-teh še posebej pozorni na nekatere vrste razkritij. Ta razkritja so (Vezjak, 2009a, str. 143–144):

- ključne značilnosti poslovanja v preteklem letu in možnosti nadaljnega poslovanja,
- zagotavljanje likvidnosti in solventnosti podjetja,
- možnost zagotavljanja finančnih sredstev za nadaljnji razvoj,
- ustreznost vrednotenja sredstev, še posebej slabitev le-teh,
- ustreznost računovodskih ocen, ki izhajajo iz ocen prihodnjega poslovanja,
- obvladovanje tveganj,
- etičnost poslovanja.

V kakšni luči bo podjetje predstavljeno, pa je večkrat odvisno od transparentnosti računovodstva in pa od računovodje, ki pripravlja računovodske informacije za zunanje poročanje.

1.2 Davčno poročanje

1.2.1 Namen davčnega poročanja

Namen davčnega poročanja je povsem drugačen od namena računovodskega poročanja. Da pojasnimo, zakaj se računovodsko poročanje tako razlikuje od davčnega, moramo najprej ugotoviti, na čem temeljijo davčna in računovodska pravila ter katere cilje zasledujejo. Računovodska pravila temeljijo na posredovanju informacij o premoženjskem in finančnem stanju ter o poslovanju podjetja, ki so uporabna za sprejemanje najrazličnejših odločitev (za investitorje, posojilodajalce, ponudnike in druge). Davčna pravila pa so se uveljavila z namenom povečati družbeno blaginjo, prerazdeliti dohodke in s pomočjo davčnih pravil vplivati na gospodarska gibanja v državi (Scholes et al., 2002, str. 141).

Namen davčnega poročanja je ugotoviti davčno osnovo in davčni upravi odvesti davek od dohodka pravnih oseb skladno z veljavno davčno zakonodajo. Z uvedbo davčnih pravil skuša država zasledovati politično gospodarske cilje.

V Sloveniji se davčna osnova ugotovi na podlagi poslovnega izida in izjemoma tudi na podlagi bilance stanja (tudi bruto bilance) za računovodske kategorije, ki se ne izkazujejo v izkazu poslovnega izida. Prihodki poslovnega obdobja, zmanjšani za davčno priznane odhodke istega obdobja, so osnova za obdavčitev. Na davčno osnovo se aplicira davčna stopnja, ki jo določi davčna uprava in zadevna zakonodaja za tisto leto.

V Sloveniji so osnova za ugotavljanje prihodkov in odhodkov knjigovodski podatki, ki jih vodi računovodstvo podjetja na podlagi knjigovodskih listin, korigirani za nekatere popravke odhodkov in prihodkov ter drugih računovodskih kategorij, ki jih določa *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ((ZDDPO-2), (v nadaljevanju ZDDPO-2)*. Odstopanja med prihodki in odhodki v računovodskem in davčnem izkazu podrobneje obravnavam v drugem in tretjem poglavju diplomskega dela. Davčna uprava torej posredno uporablja računovodske izkaze, da ugotovi davčno osnovo.

1.3 Povezanost davčnega in računovodskega poročanja

1.3.1 Razvoj in vzrok razvoja poročanja za davčne in računovodske namene

V obdobju do srednjega veka je vodenje evidenc o premoženju služilo predvsem za ugotavljanje osnove za obdavčitev in sredstvo za kaznovanje. Razlikovanje med davčnim in računovodskim poročanjem se je pojavilo z nastankom delniških družb ter z ločitvijo funkcije lastnika in agenta. Zaradi vpliva interesa lastnikov po poročanju, ki je bil drugačen od interesa države in davčnih organov, se je funkcija poročanja za davčne namene ločila od funkcije poročanja za poslovne namene.

1.3.2 Odvisni in neodvisni sistem poročanja

Od stopnje povezanosti davčnega in računovodskega poročanja je odvisno, ali gre za sistem odvisnega ali neodvisnega poročanja. O odvisnem poročanju govorimo takrat, ko davčni izkazi temeljijo na računovodskih. To pomeni, da izbrane metode vrednotenja vplivajo na računovodski dobiček, ki je podlaga za obdavčitev. O odvisnem poročanju govorimo tudi, kadar davčna pravila vplivajo na računovodske usmeritve podjetja in posledično na pripravo računovodskih izkazov. O neodvisnem poročanju pa govorimo takrat, ko podjetje uporabi različne usmeritve za davčno in računovodsko poročanje. Pri delitvi poročanja na odvisni in neodvisni sistem je treba upoštevati dejstvo, da popolne neodvisnosti med računovodskim in davčnim poročanjem ni, saj vplivata drug na drugega (Klobučar, 2004, str. 26).

Kljub ločitvi poročanja za poslovne in davčne namene pa so davčna poročila največkrat sestavljena na podlagi podatkov iz računovodskih poročil. Klobučarjeva (2004, str. 25) pravi, da se povezanost davčnega in računovodskega poročanja med državami bistveno razlikuje. Povezanost davčnega in računovodskega poročanja je večja v kontinentalnih državah (Belgija, Finska, Francija, Italija, Nemčija, Švedska ...), v katerih gre torej za odvisen sistem poročanja, medtem ko je za anglosaksonske države (Češka, Danska, Nizozemska, Irska, Norveška, Poljska in Velika Britanija) bolj značilen neodvisen sistem poročanja (Klobučar, 2003, str. 12).

1.3.3 Povezanost davčnega in računovodskega poročanja v Sloveniji

V Sloveniji je v času socialističnega družbenega sistema računovodstvo temeljilo predvsem na knjigovodstvu, katerega namen je bil evidentiranje poslovnih dogodkov za državo, ki je bila edina uporabnica poslovnih poročil in je imela edina nadzor nad poslovanjem podjetij. Država je te informacije uporabljala predvsem za ugotovitev davčne osnove.

V Sloveniji se torej v preteklosti ni pojavila potreba po ločevanju izkazov za poslovno in davčno poročanje, danes pa se ob vse močnejšem vplivu lastnikov pojavlja potreba po računovodskem poročanju, ki je transparentno in je prikaz poštene slike poslovanja podjetja.

Omenjena trditev pa še vedno ne velja za lastnike malih podjetij, ki jih je v Sloveniji kar precej. Ti želijo zmanjšati stroške računovodenja, zato je uporaba davčnih usmeritev z njihovega vidika bolj racionalna.

Pri pripravi ZDDPO-2, ki je trenutno veljavna zakonodaja na področju davkov od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, je bila sprejeta odločitev, da naj bo davčna osnova tesno odvisna od poslovnega izida, razen tistih izjem, pri katerih je poseg davčne zakonodaje potreben.

1.3.4 Različni interesi uporabnikov poslovnih poročil, njihove potrebe in vpliv na pripravo poslovnih poročil

Poslovna poročila so pogosto pripravljena tako, da zasledujejo interese najvplivnejše skupine uporabnikov poslovnih poročil. Interesi posameznih skupin uporabnikov so si različni, velikokrat celo nasprotni.

Lastnikom podjetja in potencialnim vlagateljem je v interesu, da podjetje dosega čim večji dobiček in z njim povezano čim višje izplačilo dividend ter čim višjo stopnjo donosnosti. Te informacije tovrstnim uporabnikom pomagajo primerjati podjetja med seboj in se tako odločiti, v katero podjetje v prihodnje vložiti svoja sredstva.

V praksi večkrat opazimo, da poslovodstvo poskuša prikazati čim slabši uspeh poslovanja podjetja in s tem povezan čim nižji dobiček, kar je v nasprotju z interesi lastnikov. Računovodsko ugotovljen poslovni izid je namreč podlaga za obračun davka od dohodka, ki pa se mu skušajo podjetja čim bolj izogniti. Omenjeni problem se pojavi, kadar vpliv lastnikov ni dovolj močan, to pa je pogosto takrat, kadar so lastniki podjetja večinoma mali delničarji.

Način financiranja prav tako vpliva na pripravo poslovnih poročil. Podjetja, ki se financirajo pretežno z lastniškim kapitalom na trgu vrednostnih papirjev, bodo v pripravo poslovnih poročil za javno objavo vložila več truda. Tako lahko do informacij dostopa veliko majhnih delničarjev. Podjetja, ki se financirajo pretežno z bančnimi posojili ali pa je njihov lastnik država, pa v poslovnih poročilih za javno objavo vidijo predvsem davčna poročila, saj banke in država ne dostopajo do informacij preko javnih objav, pač pa neposredno (Klobučar, 2003, str. 4).

Od politike podjetja je odvisno, ali bo podjetje pri ugotavljanju poslovnega izida bolj podvrženo računovodskim ali davčnim usmeritvam. Ker poslovodstvo pogosto zasleduje interese najvplivnejše skupine uporabnikov poslovnih poročil, je tudi izbira (davčnih ali računovodskih) usmeritev pogosto odvisna od poslovodstva. Ker je ugotavljanje stroškov in prihodkov v domeni računovodstva, lahko računovodja nekoliko vpliva na višino le-teh in posledično na višino računovodskega in davčnega dobička. Vpliv računovodstva na poslovno

in davčno poročanje ni zanemarljiv, kar pa krši temeljno računovodsko načelo, prikazati resnično in pošteno sliko poslovanja podjetja.

Poslovodstvo in računovodstvo lahko na višino dobička in davčne obveznosti v obračunskem obdobju podjetja vpliva na več načinov:

- z izbiro metod vrednotenja posameznih računovodskih kategorij,
- z uporabo takšnih davčnih usmeritev, ki optimizirajo davčno obveznost z vidika podjetja,
- z uporabo metode odloženih davkov »*allocation method*«.

»Do razhajanj med davčnimi in računovodskimi predpisi prihaja običajno pri tistih kategorijah, ki za posledico praviloma nimajo denarnega učinka« (Klobučar, 2003, str. 17).

V uporabi sta dve metodi obračunavanja davka od dohodkov pravnih oseb: metoda davčne obveznosti – »*cash method*« in metoda odloženih davkov – »*allocation method*«. Pri metodi davčne obveznosti se ugotovi davčna osnova, na katero se aplicira davčna stopnja. Znesek davka se odvede davčni upravi, hkrati pa se ga v izkazu poslovnega izida prikaže kot odhodek za davek. Metoda odloženih davkov je nekoliko kompleksnejša. Davčna obveznost se ugotovi na isti način kot pri metodi davčne obveznosti, hkrati pa se znesek davka prikaže kot terjatev ali obveznost za odložene davke. Znesek davka se davčni upravi odvede v prihodnjih obdobjih. Odloženim davkom posvečam več pozornosti v tretjem poglavju.

Glogovšek in Taškar (2007, str. 7) pravita, da davki teoretično vplivajo na vsak element modela odločanja, pomembni pa so le takrat, ko pri ocenjevanju medsebojno izključujočih se alternativ vplivajo na ciljno vrednost v tolikšni meri, da spremenijo zaporedje alternativ glede na njihovo ugodnost, kar pomeni, da bi neupoštevanje davkov privedlo do drugačne poslovne odločitve.

Davčni sistem s progresivno davčno stopnjo (davčna stopnja se z zviševanjem davčne osnove povečuje) spodbuja davkoplačevalce, da pri investiranju postajajo še bolj tveganju nenaklonjeni. Prav tako pri sistemu progresivnih davčnih stopenj z variabilnostjo obdavčljivih dohodkov narašča povprečno plačani davek (Scholes et al., 2002, str. 147).

2 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

2.1 Veljavna zakonodaja in davčni pojmi v povezavi z veljavno zakonodajo

2.1.1 Davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji in veljavna zakonodaja

Jerman in Odar (2008, str. 17) opredelita davek kot obvezno (prisilno) dajatev v denarju ali v obliki stvari, ki jo plačujejo davčni subjekti (pravne in fizične osebe) državi ali njenim enotam (regionalnim, občinskim, institucionalnim). Davčni subjekti v zameno za davke ne prejemajo

nikakršnih neposrednih storitev ali dobav. Davek je prihodek proračuna Republike Slovenije (v nadaljevanju RS). »Z vstopom v Evropsko unijo je Slovenija prevzela pravni red Evropske unije in nanjo prenesla del svojih suverenih pravic s področja pravnega urejanja, ki pripadajo institucijam Evropske unije«(Jerman & Odar, 2008, str. 23).

V Sloveniji je trenutno v veljavi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), Uradni list RS (št. 117/2006, 16. november 2006) s spremembami. Uporablja se od 1. januarja 2007, z izjemo nekaterih določb o olajšavah in oprostitvah davka. Skupaj z ZDDPO-2 je potrebno uporabljati vse tri direktive Sveta evropske unije, sodbe Sodišča evropskih skupnosti, mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, Slovenske računovodske standarde, Mednarodne standarde računovodskega poročanja in Zakon o gospodarskih družbah.

Spremembe in dopolnitve omenjenega zakona so:

- Zakon o spremembi zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2C), Uradni list RS, št. 5/2009,
- Obvestilo o uveljavitvi in začetku uporabe olajšave oziroma ugodnosti v zvezi s tveganim kapitalom, Uradni list RS, št. 92/2008,
- Zakon o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2B), Uradni list RS, št. 76/2008,
- Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2A), Uradni list RS, št. 56/2008,
- Obvestilo o uveljavitvi iz začetku uporabe davčne regijske olajšave za raziskave in razvoj, Uradni list RS, št. 90/2007.

Predpisi, ki spremljajo navedeni zakon, pa so:

- Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj, Uradni list RS, št. 136/2006,
- Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, Uradni list RS, št. 138/2006,
- Pravilnik o priznani obrestni meri, Uradni list RS, št., 141/2006,
- Pravilnik o transfernih cenah, Uradni list RS, št., 141/2006,
- Pravilnih o dopolnitvah Pravilnika o priznani obrestni meri, Uradni list RS, št. 52/2007,
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, št. 60/2007,
- Obvestilo o uveljavitvi in začetku uporabe davčne regijske olajšave za raziskave in razvoj, Uradni list RS, št. 90/2007,
- Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, Uradni list RS, št. 109/2007,
- Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj, Uradni list RS, št. 110/2007,
- Obvestilo o uveljavitvi in začetku uporabe olajšave oziroma ugodnosti v zvezi s tveganim kapitalom, Uradni list RS, št. 92/2008,
- Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, Uradni list RS, št. 68/2009.

Zakonodaja ES, povezana z zakonom

- DIREKTIVA SVETA z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (90/434/EGS),
- DIREKTIVA SVETA z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS),
- DIREKTIVA SVETA 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic,
- DIREKTIVA SVETA 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 o spremembah Direktive 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic,
- Direktiva Sveta 2005/19/ES z dne 17. februarja 2005 o spremembah Direktive 90/434/EGS o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic.

ZDDPO-2 vsebinsko ureja ugotavljanje davčne osnove ter obračunavanje in plačevanje davka od davčnih zavezancev, ki davek plačujejo od ustvarjenega dobička. ZDDPO-2 odpravlja možnost plačevanja davka na podlagi skupinskega davčnega obračuna.

2.1.2 Zavezanec za davek

Zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju zavezanec) v Sloveniji je pravna oseba, ki je ekonomsko povezana s Slovenijo, to je:

- oseba domačega in tujega prava, če ima sedež v Sloveniji ali pa ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji,
- nerezident za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji,
- rezident Republike Slovenije (v nadaljevanju RS), za davek od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in izven Slovenije.

»Zaradi neomejene davčne obveznosti je rezident v Sloveniji obdavčen tudi za tisti del dohodkov, ki jih doseže zunaj Slovenije« (Jerman & Odar, 2008, str. 64).

Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti niso zavezanci za davek. Banka Slovenije je zavezanka za davek, vendar ne obračunava niti ne plačuje davka. Zavezanci, ki poslujejo v ekonomskih conah, lahko uveljavljajo posebne davčne ugodnosti.

2.1.3 Vir dohodkov

Vir dohodkov ZDDPO-2 opredeljuje z vidika nacionalne ureditve, 8. člen pa navaja dohodke, ki imajo vir v Sloveniji. Ta opredelitev je pomembna zaradi različne davčne obveznosti zavezanca. Rezidenti so zavezani za davek, ki ima vir v Sloveniji in vir izven Slovenije, nerezidenti pa samo za dohodek, ki ima vir v Sloveniji. Opredelitev vira dohodkov je za

rezidente pomembna v zvezi z odpravo dvojne obdavčitve za dohodke z virom izven Slovenije (Jeran & Odar, 2008, str. 87).

Dohodki, ki imajo vir v Sloveniji, so (ZDDPO-2, 8. člen):

- dohodki rezidenta ali nerezidenta, če se poslovna enota rezidenta ali nerezidenta nahaja v Sloveniji,
- dohodki od nepremičnin in pravic na nepremičninah, če se nepremičnine nahajajo v Sloveniji,
- dohodki od kmetijske in gozdarske dejavnosti, če se dejavnost opravlja na zemljiščih, ki se nahajajo v Sloveniji,
- dohodki od izkoriščanja virov naravnega bogastva, če se ti viri nahajajo v Sloveniji,
- dividende (vključno z dohodki, podobnimi dividendam) in dohodki od deležev, če jih izdajo gospodarske družbe ali druge pravne oblike organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji,
- obresti imajo vir v Sloveniji, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote v Sloveniji,
- dohodki od uporabe ali pravice uporabe avtorskih pravic, patentov, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih in podobnih pravic imajo vir v Sloveniji, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote v Sloveniji,
- dobiček od odsvojitve poslovne enote nerezidenta v Sloveniji,
- dobiček od odsvojitve premoženja, nepremičnin, finančnih instrumentov in finančnih naložb, če imajo vir v Sloveniji. Sem spada tudi dobiček od odsvojitve lastniških deležev in pravic iz lastniških deležev v družbi, zadrugi ali drugi obliki organiziranja, katerih več kot polovico vrednosti izhaja posredno ali neposredno iz nepremičnin oziroma pravic na nepremičninah, ki se nahajajo v Sloveniji,
- dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev in športnikov, ki pripadajo drugi osebi, če so storitve opravljene v Sloveniji,
- dohodki od vseh vrst storitev, plačanih osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства v državah, v katerih je splošna oz. povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote v Sloveniji ali pa jih je izplačal rezident ali nerezident preko svoje poslovne enote v Sloveniji. Izvzete so države članice EU.

Dohodki, ki niso izrecno opredeljeni v 8. členu ZDDPO-2, nimajo vira v Sloveniji. Dohodki, ki imajo vir v Sloveniji, so predmet obdavčitve z davčnim odtegljajem.

2.1.4 Davčno obdobje

Davčno obdobje za odmero davka od dohodkov pravnih oseb je koledarsko leto, razen če zavezanec izbere drugače, vendar davčno obdobje ne sme biti daljše od dvanajstih mesecev. O izbiri mora zavezanec obvestiti davčni organ, hkrati pa obdobja ne sme spreminjati najmanj tri leta.

2.1.5 Oprostitve in olajšave

Oprostitev plačila davka od dohodkov je namenjena zavezancem, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti in dejansko poslujejo v skladu s tem namenom. Kaj se šteje za nepridobitno dejavnost, pa določa Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Uradni list RS, št. 109/2007, s spremembami).

Davčna olajšava je znižanje davčne osnove, ki jo zavezanec uveljavlja, če izpolnjuje določene pogoje. Zavezanec lahko uveljavlja davčne olajšave največ v višini davčne osnove. Olajšave po ZDDPO-2 so:

- olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj,
- olajšava za investiranje,
- olajšava za zaposlovanje invalidov,
- olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju,
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- olajšava za donacije,
- olajšava za družbe tveganega kapitala.

Olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj lahko zavezanec uveljavlja v višini 20 % zneska, ki predstavlja vlaganje v raziskave in razvoj. Za tako vlaganje se šteje vlaganje v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca, vključno z nakupom raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca ter za nakup raziskovalno-razvojnih storitev. Vlaganja v raziskave in razvoj se pripoznajo med neopredmetenimi sredstvi, če gre za novo znanstveno znanje, in med stroški razvijanja preden se začne proizvodnje oziroma opravljanje za prodajo. Zavezanec je upravičen do uveljavljanja olajšave v davčnem obdobju, v katerem je poslovni dogodek nastal, ne glede na to, ali se vlaganje v raziskave in razvoj pripozna med neopredmetenimi sredstvi ali med stroški. Uredba vlade in Pravilnik, ki ga izda minister, pristojen za finance, določata podrobnejše izvajanje olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj.

Podjetje lahko dodatno uveljavlja **davčno regijsko olajšavo** v višini 10 %, če opravlja dejavnost na območju statističnih regij Savinjske, Jugovzhodne Slovenije, Gorenjske in Goriške (te regije imajo BDP nižji od povprečja Slovenije do 15 %) in v višini 20 %, če opravlja dejavnost na območju Pomurske, Podravske, Koroške, Zasavske, Spodnjeposavske in Notranjsko-kraške statistične regije (te regije imajo BDP nižji od povprečja Slovenije za več kot 15 %).

Zavezanec lahko za neizkoriščen del davčne olajšave v davčnem obdobju zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih. Olajšave ni mogoče uveljavljati za vlaganja v raziskave in razvoj, če gre za nepovratna sredstva, financirana iz proračuna RS ali proračuna EU.

Olajšava za investiranje je bila sprejeta naknadno in sicer v Zakonu o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2B), objavljeno v Uradnem listu RS, št. 76/2008 z dne 25. 7. 2008 in dopolnjena s spremembo zakona ZDDPO-2C, objavljeno v Uradnem listu RS, št. 5/2009, z dne 23. 1. 2009. Olajšava se nanaša na vlaganja v opremo, za katero se ne šteje pohištvo in pisarniška oprema, razen računalniške opreme, motorna vozila, razen osebnih vozil na hibridni pogon in tovornih vozil, ki izpolnjujejo evropske zahteve glede emisijskih plinov, dobrega imena in usredstvenih stroškov naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva. Za vlaganja v opremo, ki ni navedena po tem zakonu, lahko zavezanec uveljavlja olajšavo v višini 30.000 € v celoti v davčnem obdobju, v katerem je bila oprema nabavljena.

Olajšava za zaposlovanje invalidov je namenjena zavezancem, ki zaposlujejo invalide po Zakonu o zaposlitveni rehabilitaciji. Delodajalec, ki zaposluje invalidno osebo, lahko uveljavlja olajšavo v višini 50 % plač te osebe oziroma 70 % plač te osebe, če invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni oziroma če je invalidna oseba oseba s 100% telesno okvaro.

Uredba o določitvi kvote za zaposlovanje invalidov (Uradni list RS, št. 32/2007) določa odstotek števila zaposlenih invalidov glede na vse zaposlene po posameznih dejavnostih.

Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju je namenjena zavezancu, ki sprejme vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju v višini 20 % povprečne mesečne plače v Sloveniji za vsak mesec izvajanja praktičnega dela.

Olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje lahko zavezanec uveljavlja kot znižanje davčne osnove za višine premij, ki jih je delno ali v celoti plačal v korist delojemalcev, vendar največ do 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje delojemalca in ne več kot 2.390 € letno za posameznega delojemalca.

Olajšavo za donacije uveljavlja zavezanec, ki jih je izplačal organizacijam, ki opravljajo nepridobitno dejavnost v višini zneska donacije, vendar največ do 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja in dodatno 0,2 % za izplačila prostovoljnemu društvu, ki deluje v javnem interesu. Zmanjšanje davčne osnove lahko zavezanec uveljavlja tudi za izplačila političnim strankam, vendar največ v višini trikratne povprečne mesečne plače zaposlenca pri zavezancu.

Olajšava za družbe tveganega kapitala. Tvegani kapital so lastniške naložbe v gospodarske družbe, s katerih vrednostnimi papirji se ne trguje na organiziranem trgu. Vrednostni papirji družb tveganega kapitala se vlagajo po načelu aktivnega upravljanja (povečanje osnovnega kapitala z vložki ali ustanovitev gospodarske družbe). Tvegani kapital se vlaga z namenom financiranja razvoja začetnega koncepta poslovnega modela podjetja, izdelkov ali storitev in začetnega trženja ali nadaljnjega razvoja podjetja za povečanje proizvodnih zmogljivosti.

Tvegani kapital niso naložbe, katerih namen je saniranje gospodarskih družb. Minimalna zahtevana vrednost udeležbe vlagatelja je 50.000 € in mora biti vplačana v denarju (Zakon o družbah tveganega kapitala (ZDTK), Uradni list RS, št. 92/2007). Olajšava za družbe tveganega kapitala v višini davčne stopnje 0 odstotkov je začela veljati 13. junija 2008, ker je Evropska komisija odobrila shemo državne pomoči (Uradni list RS, št. 92/2008).

2.1.6 Davčna osnova

»Davčna osnova je dobiček poslovne enote, ugotovljen v davčnem izkazu (davčnem obračunu)« (Čok et al., 2007, str. 37). Davčna osnova je dobiček, ugotovljen na podlagi poslovnega izida pravne osebe. Od ustvarjenih prihodkov se odštejejo davčno priznani odhodki in davčne olajšave. Davčno osnovo za obračun davka od dohodka pravnih oseb imenujemo *davčni dobiček*, ki je ugotovljen s presežkom prihodkov nad odhodki, določenimi po ZDDPO-2 (Jerman & Odar, 2008, str. 126).

2.1.7 Davčna stopnja

Splošna nominalna davčna stopnja je 20 % od davčne osnove, posebna stopnja 0 % pa velja za:

- investicijske sklade, če do 30. novembra tega obdobja razdelijo najmanj 90 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja,
- pokojninske sklade,
- zavarovalnice, ki izvajajo pokojninski načrt, če sestavijo ločen davčni obračun samo za ta pokojninski načrt,
- družbe tveganega kapitala, plačujejo od dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala, če sestavijo ločen davčni obračun za ta del dejavnosti.

2.1.8 Predmet obdavčitve in davčni odtegljaj

Predmet obdavčitve je (ZDDPO-2, 70. člen):

1. dobiček rezidenta in dobiček nerezidenta, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji, in
2. dohodki, za katere je določena obveznost davčnega odtegljaja (70. člen ZDDPO-2):
 - dividende in dividendam podobni dohodki,
 - obresti,
 - plačila za uporabo premoženjskih pravic,
 - zakupnine.

Davčna stopnja za davek od dobička, opredeljenega v 1. točki, znaša 20 % od leta 2010 dalje, za leto 2009 znaša 21 %, za leto 2008 pa je bila 22 %. Davčna stopnja za davek od dohodkov, opredeljenih v 2. točki, znaša 15 %.

Davčni odtegljaj je davek po odbitku, ki ga izračuna in plača zavezanec ali njegov zakoniti zastopnik v imenu zavezanca.

Po ZDDPO-2 predmet obdavčitve niso dohodki (dividende, dividendam podobni dohodki in obresti), ki:

- jih izplača RS,
- za katere jamči RS,
- jih banke plačujejo drugim bankam in finančnim institucijam,
- so plačane zavezancu rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko,
- so plačane zavezancu nerezidentu, ki je zavezan za davek od dohodkov v Sloveniji, in gre pri tem za izplačilo dohodkov preko poslovne enote v Sloveniji.

V praksi se dohodek, naveden pod 2. točko, obdavči le, če so prejemniki dohodkov nerezidenti. Zakon rezidentom omogoča, da s sporočitvijo davčne številke izplačevalcu dohodka uveljavljajo oprostitev obračuna davčnega odtegljaja. Pri plačilu dohodkov nerezidentu pa izplačnik dohodka efektivno obračuna in plača davek pri viru v višini 15 %. (Jerman & Odar, 2008, str. 485).

Na davčno stopnjo, s katero se pri viru obdavčujejo dohodki nerezidentov, vplivajo tudi pravni akti, ki jih je Slovenija podpisala z drugimi državami in urejajo vprašanja o obdavčitvi. To je t. i. mreža mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

2.1.9 Dvojna obdavčitev

Dvojna obdavčitev je posledica obdavčitve istega vira dohodka pri več osebah, ponavadi v mednarodnem okolju. Dvojna obdavčitev je lahko ekonomska (isti dohodek je obdavčen pri več osebah) ali pravna (ista oseba je za isti dohodek obdavčena dvakrat) (Jerman & Odar, 2008, str. 446).

Pogoji v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju lahko učinkujejo na obdavčenje dohodka nerezidentov v RS na dva načina (Jerman & Odar, 2008, str. 486):

- dohodek je oproščen plačila davka v Sloveniji ali Slovenija v skladu z mednarodno pogodbo nima pravice do obdavčitve,
- RS obdavči dohodek pri viru, vendar s stopnjo, nižjo od 15 %.

2.1.10 Davčna vrednost

»Davčna vrednost sredstva je znesek, ki se pri obračunu davka odšteje od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstva. Če gospodarska korist ni obdavčljiva, je davčna vrednost sredstva enaka njegovi knjigovodski vrednosti.

Davčna vrednost obveznosti je njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na to obveznost v prihodnjih obdobjih. V primeru odloženega prihodka je davčna vrednost iz tega izhajajoče obveznosti njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek prihodka, ki v prihodnjih obdobjih ne bo obdavčljiv« (Uvod v SRS 2006, str. 13).

Davčna vrednost je celotni znesek sredstva ali obveznosti, na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka, če poenostavimo, je vrednost ki se jo še da uveljaviti za znižanje davčne osnove (Jerman & Odar, 2008, str. 352–353).

2.2 Posebnosti pri vključevanju gospodarskih kategorij v davčni obračun

2.2.1 Prihodki

Prihodki, povezani z naložbami v kapital

Dividende in dohodki, podobni dividendam, razen skritih rezerv, se izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če je izplačevalec zavezanec za davek, rezident v državi članici EU, ima RS z državo rezidenta sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ali je rezident države, v kateri je nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %.

Del dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev v drugi družbi v višini 50 % dobička se izvzame iz davčne osnove, če je zavezanec imetnik vsaj 8 % lastniškega deleža te družbe, in znaša čas trajanja udeležbe najmanj 6 mesecev ter je v tem obdobju zaposloval vsaj eno osebo.

Nepridobitna dejavnost. Prihodki se izvzamejo iz davčne osnove iz opravljanja dejavnosti, ki je nepridobitna.

Odpis dolgov v postopku prisilne poravnave. Prihodki iz odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave se izvzamejo iz davčne osnove.

2.2.2 Odhodki

Po SRS 2006 se odhodki pripoznajo na podlagi neposredne povezave nastanka odhodkov in pridobitve prihodkov.

ZDDPO-2 (29. člen) pa pravi, da se za ugotavljanje dobička pripoznajo samo odhodki, ki so potrebni za pridobivanje prihodkov in so tudi obdavčeni po tem zakonu.

Davčno nepriznani odhodki in delno priznani odhodki. Davčno priznani odhodki so tisti, ki so potrebni za pridobitev prihodkov, davčno nepriznani odhodki pa so tisti, ki sploh niso potrebni za pridobitev prihodkov (Jerman & Odar, 2008, str. 42). Če odhodki niso neposredni

pogoj za opravljanje dejavnosti, če imajo značaj privatnosti ali pa niso skladni z običajno poslovno prakso, se jih izvzame iz davčnega obračuna. Primer: zavezanec, katerega osnovna dejavnost je mesna predelovalna industrija, ima v lasti letalo kot osnovno sredstvo, stroški amortiziranja tega letala so davčno nepriznani.

Davčno nepriznani odhodki so (29. in 30. člen ZDDPO-2):

- odhodki, ki imajo značaj dohodkov in so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička,
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let,
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov in drugih povezanih oseb (zabava, oddih, šport in rekreacija, vključno s pripadajočim DDV),
- stroški prisilne izterjave davkov in drugih dajatev,
- kazni,
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba,
- DDV, ki ga zavezanec ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel pravico, (če je zavezanec nabavil zaloge, osnovna sredstva ... in si vstopnega DDV ni odbil, je strošek, ki je povezan z nabavno vrednostjo tega sredstva, davčno nepriznan za znesek DDV, to je npr. strošek amortizacije)
- obresti od nepravočasno plačanih davkov in drugih dajatev, od posojil, prejetih od oseb, ki imajo kraj dejanskega delovanja v državah, v katerih je splošna nominalna obdavčitev dobička nižja od 12,5 % in je država objavljena na seznamu,
- donacije,
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, ki so dane zato, da nastane določen dogodek.

Delno priznani odhodki, priznajo se v višini 50 %:

- stroški reprezentance (stroški za pogostitev, zabavo, darila),
- stroški nadzornega sveta ali drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora.

Odhodki, povezani z naložbami v kapital. »Davčno nepriznani odhodki v zvezi z naložbami v kapital drugih oseb znašajo pet odstotkov zneska v davčnem obdobju prejetih dividend in dobičkov, ki se lahko izvzamejo iz davčne osnove zavezanca« (Jerman & Odar, 2008, str. 264). Odhodki v zvezi z naložbami v kapital drugih oseb se priznajo v dejanski višini, 26. člen ZDDPO-2 pa ureja, da se normirani del stroškov (5 %) davčno ne prizna v davčnem obdobju, ko so iz naslova naložb prihodki (prejete dividende, 24. in 25. člen ZDDPO-2) dejansko nastali.

Obresti od presežka posojil v povezavi s tanko kapitalizacijo. *Tanka kapitalizacija (thin capitalisation)* je pojav, ko se management namesto lastniškega financiranja raje odloči za dolžniško financiranje, ker le-to ustvarja davčni prihranek. »Zakonsko dovoljeno razmerje med lastniškim in dolžniškim kapitalom je 4:1 v korist lastniškega kapitala ...« (Jerman & Odar, 2008, str. 44). Odhodki za plačilo obresti namreč zmanjšujejo davčno osnovo, zato

ZDDPO-2 omejuje odhodke za plačila obresti za posojila, prejeta od družbenikov, ki imajo v lasti najmanj 25% lastniški delež (šteje se neposredno in posredno lastništvo). Za posojila družbenika se štejejo tudi posojila bank ali tretjih oseb, za katera delničar jamči ali pa so ta posojila pridobljena na podlagi depozita tega delničarja. Davčno pa se priznajo presežne obresti, če zavezanec dokaže, da bi lahko posojilo dobil pod istimi pogoji od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba (Jerman & Odar, str. 44 in 294).

Amortizacija. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin je v tekočem obdobju davčno priznan odhodek, če:

- je uporabljena metoda enakomernega časovnega amortiziranja in
- se uporabljajo najvišje dovoljene stopnje amortiziranja po ZDDPO-2, kot so navedene v tabeli 1.

Tabela 1: Najvišja dovoljena letna amortizacijska stopnja po ZDDPO-2

Osnovno sredstvo	Najvišja letna amortizacijska stopnja
gradbeni objekti vključno z naložbenimi nepremičninami	3%
deli gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin	6%
oprema, vozila in mehanizacija	20%
deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti	33,3%
računalniška, strojna in programska oprema	50%
večletni nasadi in druga vlaganja	10%
osnovna čreda	20%

Vir: Jerman & Odar, Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2: s komentarjem. 2008, str. 297.

Če je uporabljena amortizacijska stopnja višja od davčno priznane, se preseženi znesek amortizacije prizna v prihodnjih davčnih obdobjih, v bilanci stanja pa se pripozna kot terjatev za odloženi davek.

Če nabavna vrednost osnovnega sredstva znaša do vključno 500 € (gre za drobni inventar), SRS 2006 in ZDDPO-2 dovoljujeta takojšen odpis v breme odhodkov.

Amortizacijo se obračunava do končnega amortiziranja oziroma do končne odprave evidentiranja osnovnega sredstva. Pri prodaji ali odtujitvi osnovnega sredstva se davčno prizna prihodek ali odhodek, ki je izračunan kot razlika med iztržljivo in davčno vrednostjo.

Če iz naslova prodaje osnovnega sredstva, ki še ni v celoti amortizirano, zavezanec pripozna prihodek, ga je potrebno prikazati v izračunu odloženih davkov. Znesek je pomemben, če vpliva na odločitve uporabnikov računovodskih poročil.

Odhodki iz prevrednotenja. Odhodki iz prevrednotenja se pripoznajo v zneskih, ki so evidentirani na podlagi računovodskih standardov, razen odhodki iz prevrednotenja terjatev, finančnih naložb in dobrega imena, ki jih ZDDPO-2 ureja posebej.

Prevrednotenje **terjatev** na nižje vrednosti se davčno prizna, če zneski prevrednotovalnih odhodkov ne presežejo aritmetičnega povprečja dejansko odpisanih terjatev v zadnjih treh davčnih obdobjih ali enega odstotka obdavčljivih prihodkov davčnega zavezanca tekočega davčnega obdobja (Jerman & Odar, 2008, str. 36).

Prevrednotenje **finančnih naložb** se davčno ne prizna, razen če je izmerjeno po metodi preko poslovnega izida. Prihodki in odhodki iz naslova prevrednotenja finančnih naložb, ki niso izmerjene preko poslovnega izida, pa se davčno priznajo šele ob odtujitvi ali odpravi finančnih naložb (Jerman & Odar, 2008, str. 36).

Prevrednotenje **dobrega imena** zaradi oslabitev se davčno prizna, če je opravljeno skladno z računovodskimi usmeritvami, vendar davčno priznani znesek ne sme presegati 20 % začetne vrednosti dobrega imena. Odprava oslabitve za računovodske in davčne namene ni dovoljena (Jerman & Odar, 2008, str. 36–37).

Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo. Plače, nadomestila plač in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo (povračila stroškov v zvezi z delom, regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, stroški bonitet) se priznajo kot odhodek v višini obračunanega zneska.

2.2.3 Davčna izguba

Če zavezanec ugotovi davčno izgubo (to je presežek odhodkov nad prihodki), to leto zavezanec nima davčne obveznosti. Davčni zavezanec mora v davčnem obračunu ugotoviti davčno izgubo v pravem znesku, ker je le-ta pomembna za zniževanje davčne osnove v prihodnjih davčnih obdobjih. Davčno izgubo je mogoče prenašati v prihodnja davčna obdobja brez časovnih omejitev (Jerman & Odar, 2008, str. 44 in 328).

Davčno osnovo se lahko iz naslova pokrivanja davčnih izgub zniža največ do višine davčne osnove, in sicer najprej z zmanjšanjem davčne izgube starejšega datuma.

Davčna izguba se ne uveljavlja za znižanje davčne osnove v prihodnjih davčnih obdobjih, če zavezanec bistveno spremeni dejavnost ali če se lastništvo kapitala spremeni za več kot 50 % in že dve leti pred spremembo ne opravlja dejavnosti. Enako velja v primerih, ko zavezanec dve leti pred oziroma po spremembi bistveno spremeni dejavnost, razen če se spremeni dejavnost zaradi ohranjanja delovnih mest oziroma sanacije poslovanja (Jerman & Odar, 2008, str. 44).

Posebna določba velja za davčne zavezance, ki so v postopku prisilne poravnave in uveljavljajo odvzem prihodkov iz odpisov obveznosti iz davčne osnove. Ti zavezanci niso upravičeni do zniževanja davčne osnove iz naslova pokrivanja davčnih izgub iz preteklih

obdobij, ker je že izvzem prihodkov (iz naslova odpisa dolgov) povzročil davčno izgubo (Jermań & Odar, 2008, str. 333).

2.2.4 Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev

Podjetje lahko osnovna sredstva vrednoti po modelu nabavne vrednosti ali po modelu prevrednotenja, pri čemer mora izbrani model uporabiti za vsa osnovna sredstva. »Družba naj bi izbrala model prevrednotenja le za tista osnovna sredstva, katerih cene naraščajo, ker želi v bilanci stanja izkazati sredstva po pošteni vrednosti in tako izkazati njihovo realnejšo vrednost« (Jermań & Odar, 2008, str. 139).

SRS 1.28. določajo dva načina prevrednotenja osnovnih sredstev. Nabavna vrednost ali prevrednotena nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti se prevednotita tako, da se amortizacijski popravek:

- prevrednoti sorazmerno s spremembo nabavne oz. prevrednotene nabavne vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka prevrednotenemu sredstvu,
- izloči v breme nabavne vrednosti oziroma prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in se čisti znesek prevrednoti na prevrednoteni znesek.

ZDDPO-2 določa, da davčno osnovo določa tudi prenos presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid, četudi prihodki iz tega naslova v poslovnem izidu niso pripoznani. Ta prenos povečuje postavko celotnega dobička, ki je razlika med končnim in začetnim stanjem kapitala (brez upoštevanja vplačil in izplačil kapitala) (Jermań & Odar, 2008, str. 142).

Po 15. členu ZDDPO-2 povečanje celotnega dobička in povečanje kapitalskih postavk povečujeta davčno osnovo, zato je iz davčnega vidika vseeno, kateri način prevrednotenja izbere podjetje (Jermań & Odar, 2008, str. 142).

2.2.5 Metode vrednotenja in porabe zalog

Zaloge v podjetju lahko zadevajo zaloge materiala in surovin, zaloge nedokončanih proizvodov in zaloge dokončanih proizvodov. Ne glede na vrsto zalog pa lahko podjetje z metodo njihovega vrednotenja in metodo njihove porabe vpliva na poslovni izid.

Z izbiro metode vrednotenja zalog nedokončanih in dokončanih proizvodov izberemo način, kako bodo zaloge dokončanih in nedokončanih proizvodov ovrednotene; izberemo, kolikšen del vrednosti se bo prenesel na zalogo in kolikšen del direktno med odhodke. Vrednosti, ki bodo prenesene direktno med odhodke, bodo vplivale na poslovni izid tekočega leta, vrednosti, ki bodo prenesene na zalogo, pa bodo vplivale na poslovni izid tistega obdobja, v katerem bodo zaloge prodane, ker bo takrat nastal prihodek in posledično tudi odhodek.

Metoda porabe zalog ima vpliv na davčni izid podjetja le, če se proizvodjalne cene nedokončanih in dokončanih proizvodov ter cene surovin in materiala spreminjajo. Z metodo vrednotenja porabe zalog surovin in materiala izberemo način, kako bodo zaloge surovin in materiala preko porabe postopoma prehajale v stroške, z metodo porabe zalog nedokončanih in dokončanih proizvodov pa, katero vrednost bomo upoštevali pri odhodkih in katero pri zalogah. SRS dovoljujejo uporabo treh metod porabe zalog: metodo zaporednih cen (FIFO), metodo tehtanih povprečnih cen in metodo drsečih povprečnih cen.

Če podjetje spreminja metodo vrednotenja zalog in metodo porabe zalog, iz davčnega vidika spreminja samo trenutek pripoznavanja odhodkov, povezanih z zalogami, pri čemer gre le za vprašanje davčnega obdobja, zato ZDDPO-2 podjetij pri izbiri metode vrednotenja zalog ne omejuje več (Jerman & Odar, 2008, str. 571). Omenjena trditev velja za vse vrste zalog.

2.2.6 Rezervacije

Odhodek iz naslova rezervacij, ki so oblikovane v skladu z računovodskimi standardi (SRS 2006, standard 10 in MRS, standard 37), so davčno priznane v celoti (Vir: DURS), razen rezervacij za dana jamstva ob prodaji proizvodov, rezervacij za reorganizacijo, rezervacij za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi. Te rezervacije so davčno priznane v višini 50 % v davčnem obdobju ob oblikovanju rezervacij, preostalih 50 % rezervacij pa se davčno prizna ob njihovi porabi (Jerman & Odar, 2008 str. 38–39, str. 189–199; *Rezervacije – davčno priznan odhodek*, 2009).

2.2.7 Prenos premoženja, zamenjave kapitalskih deležev, združitve in delitve

Statusna preoblikovanja vplivajo na premoženjsko stanje družb, ki učinkujejo na interese družbenikov in upnikov, lahko pa imajo tudi dolgoročne davčne učinke.

Za **prenos premoženja** gre, kadar družba prenese enega ali več obratov na drugo, že ustanovljeno družbo ali na družbo, ki jo ustanovi kot zamenjavo za izdajo ali prenos deleža v kapitalu prenosne družbe.

»Za **zamenjavo kapitalskih deležev** velja transakcija, s katero prevzemna družba pridobi deleže v kapitalu prevzete družbe tako, da delničarjem ali družbenikom prevzete družbe izroči kapitalske instrumente prevzemne družbe. Poenostavljeno gre za prevzem deležev v kapitalu prevzete družbe, ki ga prevzemna družba financira z izdajo lastnih kapitalskih instrumentov« (Jerman & Odar, 2008, str. 375).

Združitve in delitve družb ureja ZGD. Znesek, ki predstavlja **skrite rezerve**, je razlika med pošteno vrednostjo (vrednostjo, po kateri je mogoče sredstvo prodati) in davčno vrednostjo sredstva ali obveznosti.

ZDDPO-2 ureja upravičenja in obveznosti v zvezi z obdavčitvijo pri statusnem preoblikovanju. Ureja vprašanja glede (Jerman & Odar, 2008, str. 335):

- obveznosti razkritja in obdavčitve skritih rezerv prevzete ali prenosne družbe, ki se združi ali deli,
- prevzema davčnih upravičenj in obveznosti,
- odloga obdavčitve morebitnih dobičkov ali poznanja izgub v povezavi s prenosom sredstev in obveznosti do virov sredstev s prenosnih ali prevzetih družb na prevzemne ali novoustanovljene družbe,
- prenosa davčnih izgub s prevzetih oziroma prenosnih družb na prevzemne ali novoustanovljene družbe,
- prenosa rezervacij in rezerv s prevzetih oziroma prenosnih družb na prevzemne ali novoustanovljene družbe,
- vrednotenja sredstev in obveznosti do virov sredstev pri prevzemnih ali novoustanovljenih družbah,
- amortiziranja sredstev pri prevzemih in novoustanovljenih družbah,
- odloga obdavčitve kapitalskih dobičkov.

2.2.8 Transferne cene in obresti med povezanimi osebami

Transferne cene so cene, po katerih se odvijajo transakcije med povezanimi osebami. Te transakcije so lahko povezane z opredmetenimi in neopredmetenimi sredstvi, storitvami ali finančnimi transakcijami (Petauer, 2005, str. 17).

»Bistvo oblikovanja prenosnih cen je najti pravo višino prenosne cene pri najugodnejši količini proizvodnje, s katero se kar najbolj poveča dobiček mednarodnega podjetja kot celote, in ne posamičnega podjetja ali njegovega dela« (Kuhar, 2003, str. 109). Mednarodna podjetja in povezane osebe transferne cene uporabljajo za namene davčne optimizacije, ker lahko z njimi vplivajo na davek od dobička. Po najvišjih možnih prenosnih cenah izvažajo sredstva in storitve v države z razmeroma nizko efektivno stopnjo obdavčitve dobička in obratno (Kuhar, 2003, str. 129).

Različne usmeritve davčnih uprav pogosto povzročajo dvojno obdavčitev, kar pa zavira konkurenčnost gospodarstev. Mednarodna podjetja si prizadevajo za oblikovanje usklajene politike oblikovanja transfernih cen na globalnem področju.

Kavčič, Koželj in Odar (2009, str. 59) v raziskavi o razvitosti računovodstva v slovenskih podjetjih po stanju na dan 31. 12. 2006 ugotavljajo, da je v slovenskih podjetjih razmeroma slaba prisotnost tistih mest odgovornosti, kjer je treba rešiti vprašanje transfernih cen.

Pri ugotavljanju, ali gre za »sporne« transferne cene ali ne, je pomembno tržno načelo (*Arm's Length Principle*), ki so ga sprejele države OECD in pravi: »/.../ če se komercialni ali

finančni pogoji poslovanja med dvema družbama razlikujejo od tistih, ki bi veljali med neodvisnimi družbami, potem se lahko dobički, ki bi nastali, pa zaradi omenjenih pogojev niso, pri eni od družb, vključijo v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavčijo« (Petauer, 2005, str. 18).

V skladu z OECD-jevim modelom (tržnim načelom) obstaja več metod za ugotavljanje transfernih cen (Petauer, 2003, str. 29). V vsaki situaciji je treba posebej presoditi, katera od metod je za to najprimernejša.

Področje transfernih cen v Sloveniji določa:

- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), Uradni list RS, št. 117/2006,
- Pravilnik o transfernih cenah, Uradni list RS, št. 141/2006, ki določa način izvajanja 16. in 17. člena ZDDPO-2,
- Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen, Uradni list RS, št. 130/2004.

ZDDPO-2 ureja davčno obravnavo transakcij med povezanimi osebami, pri tem pa preprečuje prelivanje davčne osnove med povezanimi osebami.

Za povezani osebi se po ZDDPO-2 (16. člen) štejeta zavezanec rezident ali nerezident in tuja pravna oseba oziroma tuja oseba brez pravne osebnosti, ki ni zavezanec, če ima zavezanec, tuja oseba ali družinski član neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic oziroma deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v tuji osebi (oz. več osebah) in obvladuje tujo osebo na podlagi pogodbe in se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, doseženih v enaki situaciji med nepovezanima osebama.

Po ZDDPO-2 so metode ali kombinacije metod za ugotavljanje primerljive tržne cene naslednje:

- metoda primerljivih prostih cen,
- metoda preprodajnih cen,
- metoda dodatka na stroške,
- metoda porazdelitve dobička,
- metoda stopnje čistega dobička.

Omenjene metode so v skladu z OECD-jevim modelom.

Če sta povezani osebi rezidenta RS in transakcije ne potekajo po primerljivih tržnih cenah, se davčna osnova iz tega naslova ne poveča oziroma zmanjša, razen če kateri od zavezancev izkazuje nepokrito davčno izgubo ali plačuje davek po tem zakonu po stopnji 0 % oziroma po posebej določeni stopnji, ki je nižja od splošne stopnje.

3 ODLOŽENI DAVKI

3.1 Odloženi davki in njihov namen

Odloženi davek je znesek, ki ga bo zavezanec poravnal ali pa se mu bo vrnil v naslednjih davčnih obdobjih. Kot sem že večkrat omenila, se prihodki in odhodki v računovodskih in davčnih izkazih pogosto razlikujejo. Z odloženimi davki pa podjetja želijo doseči, da bi se obračunan in plačan davek od dohodka pravnih oseb razporedil na tisto obračunsko obdobje, na katero se nanaša (Horvat, 2001, str. 18).

Ker se davčna zakonodaja med državami spreminja, se posledično spreminja tudi višina davčne osnove.

Uvod v SRS 2006, točka 11 pravi, da je odloženi davek rezultat:

- prihodnje povrnitve knjigovodske vrednosti sredstev (ali obveznosti), pripoznanih v bilanci stanja podjetja, in
- poslov ter drugih poslovnih dogodkov v obravnavanem obdobju, pripoznanih v računovodskih izkazih podjetja.

»Če je verjetno, da bodo posledica povrnitve ali poravnave knjigovodske vrednosti sredstva (obveznosti) večja (manjša) prihodnja plačila davka, kot bi bila, če takšna povrnitev ali poravnava ne bi imela davčnih posledic, podjetje pripozna obveznost za odloženi davek (terjatev za odloženi davek) z nekaterimi izjemami« (Uvod v SRS, 2006, str. 13).

SRS 5.18 pravi, da se terjatve za odloženi davek za neizrabljene davčne izgube in davčne dobropise pripoznajo, če je verjetno, da bo na razpolago prihodnji obdavčljivi dobiček, ki ga bo mogoče obremeniti za neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise. Računovodski standardi tudi pravijo, da podjetje zmanjša knjigovodsko vrednost terjatev za odloženi davek, če ni več verjetno, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička, da bi bilo mogoče uporabiti del ali celoto takšne terjatve za odloženi davek.

Pri izračunu terjatev za odložene davke je treba realno presoditi, ali se bo sedanja davčna izguba ponovila tudi v prihodnosti. Pripoznanje terjatev za odložene davke je smiselna, če je izguba posledica izrednih dogodkov in je verjetnost, da bodo v prihodnjih davčnih obdobjih nastali dobički ter bodo terjatve za odloženi davek znižale davčno osnovo podjetja. Če se davčna izguba ponavlja že več let, pa je smiselno presoditi, ali se v prihodnjih davčnih obdobjih obeta kakšen izreden dogodek, na podlagi katerega je mogoče zanesljivo napovedati, da bo prinesel dobiček (verjetnost, da bo izveden plan prestrukturiranja, sanacije ipd.).

Po MSRP in SRS 2006 se poleg terjatev in obveznosti za odložen davek pripoznajo tudi odloženi davki, ki izhajajo iz poslovnih združitvev ali delitev in prevrednotenja sredstev z vplivom na postavke v okviru kapitala (Žuran, 2006, str. 31, str. 34).

Zaradi odloženih davkov nastanejočasne razlike, ki so (Žuran, 2006, str. 30, Uvod v SRS 2006, str. 13):

1. **obdavčljivečasne razlike**, ki povzročajo obveznosti za odložen davek (gre za zneske davka iz dobička, ki jih bo potrebno poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljivečasne razlike), in
2. **odbitnečasne razlike**, ki povzročajo možne terjatve za odložen davek (so zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na odbitnečasne razlike, prenos neizrabljenih davčnih izgub ali dobropisov v prihodnja obdobja).

Obdavčljivečasne razlike po SRS 2006:

- amortizacija drobnega inventarja,
- okrepitve sredstev oziroma oslabitve dolgov iz naslova poslovnih združitvev.

Odbitnečasne razlike po SRS 2006:

- oslabitve sredstev oziroma okrepitve dolgov,
- oblikovanja popravkov vrednosti,
- rezervacije,
- davčne izgube,
- davčne olajšave,
- amortizacija, ki presega davčno dovoljeno.

Stalne razlike med poslovnim in davčnim izidom ne povzročajo odloženih davkov. To so na primer stroški reprezentance, ki se po ZDDPO-2 pripoznajo kot davčno priznani odhodki v višini 50 %. Ostalih 50 % pa podjetje ne more uveljavljati kot odbitno postavko v davčnem izidu v nobenem davčnem obdobju, zato iz tega naslova ne nastanejo odloženi davki.

Med odloženimi davki se izkazujejo tudi razlike med SRS in MSRP, če so podlaga za ugotavljanje davčne osnove izkazi po SRS (Žuran, 2006, str. 39).

Odložene obveznosti za davek se po pojasnilu 4 k Uvodu v SRS 2006 v knjigovodskih razvidih ne pripoznajo in ne odpravljajo, če so zneski za podjetje nepomembni (bistvenost). Okoliščine, zaradi katerih se ne pripozna zneskov, pa podjetje navede v pojasnilih k računovodskemu izkazu (Hieng, 2009, str. 100).

3.2 Izračunavanje odloženih davkov

Poznamo dve vrsti metod izračunavanja odloženih davkov, metodo obveznosti za davek po bilanci stanja in metodo obveznosti za davek po izkazu poslovnega izida.

Podjetje, ki je v preteklosti pripoznalo obveznosti za odloženi davek in jih v tekočem letu ne bo odpravilo, je dolžno preveriti, ali so se pričakovanja glede njihove porabe spremenila. Če so se, jih mora preračunati po stopnjah, ki bodo veljale v letu, ko jih namerava odpraviti. Razlike je potrebno prikazati v prenesenem poslovnem izidu (ne poslovnem izidu tekočega leta) ali v breme presežka iz prevrednotenja, če so bile oblikovane na ta način (Hieng, 2009, str. 100).

3.3 Primer izračuna odloženih davkov na primeru podjetja Peteršilj

Podatki iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida, potrebni za izračun odloženih davkov, so navedeni v poglavju 5, tabela 6 in 7, ostale podatke pa navajam v tabelah št. 2, 3, 4 in 5.

Tabela 2: Podatki in način izračuna odloženih davkov iz naslova amortizacije

Naziv osnovnega sredstva	Osební avto: Citroen Berlingo	Stroj pakirni za vakumiranje	Dograditev OS: elektroinštalacije	Skupaj
nabavna vrednost	11.033	7.384	20.990	39.407
stopnja amortizacije po ZDDPO-2	20%	20%	6%	
stopnja amort. za poslovne namene	33%	33%	20%	
datum nabave	21.3.2008	31.8.2008	15.2.2008	
začetek amortiziranja	1.4.2008	1.9.2008	1.3.2008	
meseci amortiziranja v letu 2008	9	4	10	
strošek amort. po ZDDPO-2	1.655	492	1.050	3.197
strošek amortizacije za poslovne namene	2.731	812	3.498	7.041
razlika	1.076	320	2.449	3.845
prenos stroškov amortizacije v leto 2009	1.076	320	1.259	2.655
prenos stroškov amortizacije v leto 2010	0	0	1.189	1.189

Tabela 3: Terjatev za odloženi davek iz naslova amortizacije

Postavka / prenos stroškov amortizacije v leto	2009	2010
Znesek prenesene amortizacije	2.655	1.189
Davčna stopnja	21%	20%
Odloženi davek	558	238
Terjatve za odloženi davek iz naslova amortizacije pripoznane v bilanci stanja na 31.12. 2008	795	

Tabela 4: Podatki in način izračuna odloženih davkov iz naslova rezervacij

Št.	Postavka	Znesek
1	rezervacije oblikovane v letu 2008	23.900
2	50 % davčno priznanih v letu 2008	11.950
3=1-2	Razlika	11.950
4	predvidoma porabljene v letu 2009	2.050
5=3-4	predvidoma poravljene v letu 2010 in kasneje	9.900
6	davčna stopnja za leto 2009	21%
7	davčna stopnja za leto 2010	20%
8=4*6+5*7	terjatev za odloženi davek iz naslova rezervacij, pripoznana v BS na dan 31.12.2008	2.411

*Tabela 5: Izračun terjatev iz naslova odloženih davkov, pripoznane v bilanci stanja podjetja
Peteršilj d.o.o. na dan 31. 12. 2008*

ODLOŽENI DAVKI	Znesek
Terjatve za odloženi davek iz naslova amortizacije	795
Terjatve za odloženi davek iz naslova rezervacij	2.411
Terjatve iz naslova odloženih davkov pripoznane v bilanci stanja na dan 31.12.2008	3.206

4 DAVČNO NAČRTOVANJE

»Vpliv davkov je mogoče opredeliti na vseh ravneh upravljalno-vodstvenega procesa« (Hauptman, 2004, str. 98).

Davki lahko pomembno vplivajo na snovanje politike podjetja in na njeno uresničevanje. Lastniki, upravljalci, včasih pa tudi najvišje poslovodstvo odločajo, zakaj in v čigavo korist naj podjetje obstaja, se razvija in deluje. »Ustanovitelji na stopnji ustanavljanja podjetja s pravnoorganizacijsko obliko izberejo način obdavčitve (vrste davkov, davčno osnovo, davčno stopnjo, davčne oprostitve, davčne olajšave) in način opredelitve davčnega bremena na kasnejših stopnjah življenjskega cikla podjetja (na stopnjah rasti, zrelosti in odmiranja)« (Hauptman, 2004, str. 85).

Podjetje lahko svojo dejavnost izvaja na različnih območjih v državi in v državah z različnimi družbenoekonomskimi ureditvami ter davčnimi sistemi. Poleg pravnoorganizacijske oblike in statusnega preoblikovanja davčno načrtovanje zajema še izbiro usmeritve poslovanja in območja poslovanja (Hauptman, 2004, str. 85). Te različne izbire so vzrok za različno davčno obravnavanje zavezancev, kar pa lahko krši načelo pravičnosti davčnega sistema.

Če za primer vzamemo davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, lahko veljavna davčna zakonodaja vpliva na to, ali bo podjetje ustanovilo obrat v Pomurski ali v Osrednjeslovenski regiji. Podjetje, ki opravlja svojo dejavnost na območju Pomurske regije, je upravičeno do uveljavljanja dodatne regijske olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj (55. člen ZDDPO-2), medtem ko podjetje, ki opravlja svojo dejavnost na območju Osrednjeslovenske regije, te pravice do uveljavljanja olajšave nima. Podobno je z opravljanjem dejavnosti v državah, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %, ali pa v t. i. davčnih oazah.

Različni udeleženci podjetja, kot so lastniki in upravljalci, člani poslovodstva, strokovnjaki, zaposleni, tržni udeleženci, finančno poslovni udeleženci ter država in javnost, imajo različne davčne interese. Na te interese vplivajo različni dejavniki, kot so dobiček na dividende, dobiček na reinvestiranje, odnos do tveganja, odnos do davčnega tveganja, zemljepisna razsežnost, lastninski odnosi, inovacijska usmeritev, odnos do države, upoštevanje družbenih ciljev in drugi (Belak, 1999, str. 166, Urlich, 1990, str. 53; Hauptman, 2004, str. 87).

Z opredelitvijo odnosa posameznika do posameznih dejavnikov podjetje oblikuje sistem davčnih interesov, davčni interesi pa so v tesni povezanosti z oblikovanjem davčnih ciljev podjetja. Najpomembnejša davčna cilja lastnikov, poslovodstva in zaposlenih sta povečanje čiste vrednosti premoženja in povečanje čistega dobička. Za oblikovanje politike podjetja je potrebno ugotoviti davčne prednosti in slabosti podjetja. (Hauptman, 2004, str. 88–92).

Iskanje davčnih prednosti podjetja pogosto vodi do prestrukturiranja podjetja v smislu pravne organiziranosti, kot so mešane oblike (d.o.o. & k.d. ...). Take organiziranosti niso v nasprotju z zakonom, v glavnem pa zmanjšujejo davčno breme podjetja. Kljub temu bo ustanovitelj podjetja izbral takšno pravno obliko, ki bo hkrati zagotavljala doseganje ne samo davčnih, ampak tudi poslovne cilje.

Ker lahko podjetje posluje v različnih davčnih okoljih, potrebuje informacije o razvitosti tega okolja, kar zajema podatke o (Hauptman, 2004, str. 96–97):

- davčnem sistemu in posameznih vrstah davkov,
- davčni in drugi zakonodaji (zakonih, predpisih, sporazumih o preprečevanju dvojne obdavčitve, odredbah, pravilnikih),
- načinu obdavčitve (svetovni prihodek ali teritorialno načelo),
- organiziranosti in delovanju davčne uprave, davčnem postopku,
- davčnih stopnjah, davčnih olajšavah, oblikovanju davčne osnove, prenosu dobička, transfernih cenah, dividendah, obrestih ter
- davčnih zavezancih in nezavezancih, davčnih plačnikovih.

Ko podjetje opredeli svoje davčne prednosti in slabosti ter spozna potencialna davčna okolja in davčne sisteme, mora proučiti še priložnosti in nevarnosti v okolju.

Priložnosti so na primer območje poslovanja, izbira poslovne usmeritve, ki lahko povzroči drugačno plačevanje davkov, izbira države z najnižjo davčno stopnjo, več davčnimi olajšavami, z davčno osnovo, izračunano na drugačen način, davčne priložnosti pri izvozu in uvozu kapitala (koncernska podjetja). Davčne nevarnosti pa so predvsem spreminjanje in nedorečenost ter nepoznavanje davčne zakonodaje (Hauptman, 2004, str. 97).

Davčno načrtovanje torej največkrat poteka v smislu SWOT analize. Pomembnost davčnega načrtovanja med podjetji se zelo razlikuje. Odvisna je od različnih dejavnikov, med katerimi je gotovo najpomembnejša stopnja povezanosti med računovodenjem in davčno zakonodajo ter posledično računovodskim in davčnim poročanjem.

Skoraj vsaka strategija davčnega načrtovanja vpliva na poslovno poročanje, ki je namenjeno delničarjem in deležnikom. Strategije zniževanja davčne obveznosti večinoma zahtevajo transakcije, ki znižujejo prihodke. Tako je zniževanje davčne obveznosti pogosto pogojeno tudi s financiranjem podjetij z dolžniškimi kapitalom namesto z lastniškim (Scholes et al., 2002, str.148).

Davčno načrtovanje pa vseeno ne bi smelo ovirati poslovnega načrtovanja ali ga celo prehiteti po njegovi pomembnosti. V podjetjih, kjer vpliv lastnikov ni dovolj močen (to so ponavadi podjetja, katerih lastniki so mali delničarji), se večkrat zgodi, da davčno načrtovanje zajema velik del poslovnega načrtovanja, v malih podjetjih pa ga celo nadomešča.

Za učinkovito davčno načrtovanje je potrebno dobro poznavanje in spremljanje spreminjanja zakonodaje, kar pa je večkrat problem, če podjetje ne razpolaga z ustreznim znanjem na tem področju. V zadnjem času je opaziti, da podjetja vedno bolj posegajo po zunanjih davčnih svetovalcih, ki jim skušajo svetovati glede optimiranja davčnih obveznosti. To včasih tudi otežuje delo davčne uprave, saj se s pomočjo davčnih svetovalcev podjetja bolj pogosto izognejo plačilu davkov, kar pa pripelje do večje stopnje davčnega izogibanja in manjšega davčnega izplena.

5 ZGLED OBRAČUNA DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB ZA LETO 2008

V tem poglavju pozornost namenjam obračunu davka od dohodka pravnih oseb za leto 2008 po veljavni zakonodaji (v nadaljevanju obračun davka). Ponazoriti želim predvsem postavke, ki jih morajo podjetja najpogosteje izpolniti v davčnem obračunu in pri katerih najpogosteje prihaja do razlik v računovodskem in davčnem poročanju. Zgled obračuna prikazujem na vzorčnem primeru podjetja Peteršilj d. o. o. Obrazec za obračun davka je povzet po obrazcu, ki ga predpisuje Davčna uprava RS (vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb [DURS], http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_o_brazci/obracun_davka_od_dohodkov_pravnih_oseb/), in je ustrezno skrajšan. Zgled obračuna navajam v izpolnjenem obrazcu, pod njim pa navajam obrazložitve posameznih postavk.

5.1 Podatki potrebni za obračun

5.1.1 Splošne informacije o podjetju Peteršilj d.o.o.

Podjetje Peteršilj d.o.o. je bilo ustanovljeno 1. 1. 2006 z osnovnim kapitalom 27.043 €, ki je bil vplačan s stvarnim vložkom. Sedež podjetja je v Dolu pri Ljubljani, direktor podjetja pa je Janez Novak. Osnovna dejavnost podjetja je pridobitna, in sicer pridelovanje in prodaja peteršilja in korenja. Podjetje ima 103 zaposlene.

Bilanca stanja:

- Opredmetena osnovna sredstva podjetja predstavljajo zemljišče v Dolu pri Ljubljani in proizvodno halo, proizvodno opremo, pisarniško in računalniško opremo. Neopredmetena sredstva predstavljajo patente in licence, dolgoročne aktivne časovne razmejitve pa odložene stroške razvijanja projekta za sušenje peteršilja.
- Dolgoročne finančne naložbe predstavljajo 25% delež v kapitalu podjetja Mrkva d.o.o., Ploče, Hrvaška.
- Zaloge se nanašajo na zaloge peteršilja in korenja za prodajo.
- Kratkoročne finančne naložbe se nanašajo na dana posojila podjetju Mrkva d.o.o..
- Kratkoročne poslovne terjatve se nanašajo na terjatve do kupcev za prodane proizvode.
- Aktivne časovne razmejitve se nanašajo na članarino za Deluxe super klub davkoplačevalcev za obdobje 7. 2. 08–7. 2. 09 in kratkoročno odložene stroške.
- Osnovni kapital znaša 27.043 € in je bil vplačan s stvarnim vložkom, kapitalske rezerve so oblikovane v višini 10 % kapitala in znašajo 2.704, rezerve iz dobička znašajo 141.425 €, presežek iz prevrednotenja znaša 10.000 €, preneseni poslovni izid znaša 200.370 €. Čisti dobiček leta znaša 25.616 €. Celotni kapital na dan 31. 12. 2008 torej znaša 407.158 €.
- V letu 2008 je podjetje izplačalo dividende v višini 5.096 €.
- Presežek iz prevrednotenja se nanaša na prevrednotenje zemljišča v Dolu pri Ljubljani.
- Rezervacije so rezervacije za pokojnine in jubilejne nagrade.
- Dolgoročne finančne obveznosti se nanašajo na dolgoročno posojilo, dobljeno pri banki v državi.
- Kratkoročne finančne obveznosti se nanašajo na obresti za posojilo, poslovne obveznosti pa na obveznosti do dobaviteljev.
- Pasivne časovne razmejitve vključujejo vnaprej vračunane stroške za zamenjavo oken v letu 2009.

Izkaz poslovnega izida:

- čisti prihodki so prihodki od prodaje peteršilja in korenja na domačem trgu, na EU trgu in na hrvaškem trgu, drugi poslovni prihodki se nanašajo na prodajo semena za peteršilj in na prihodke od transporta korenja,
- stroški blaga, materiala in storitev se nanašajo na stroške gnojil, energije ter transportnih, posredniških, intelektualnih storitev,
- stroški dela se nanašajo na bruto plače in pokojninska zavarovanja za 103 zaposlene,
- stroški amortizacije vključujejo amortizacijo opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev,
- finančni prihodki iz deležev se nanašajo na prejete dividende podjetja Mrkva d.o.o., finančni prihodki iz posojil se nanašajo na obresti za dolgoročno posojilo, dano podjetju Mrkva d.o.o., finančni prihodki iz poslovnih terjatev pa se nanašajo na plačane terjatve, za katere je bil v preteklem letu oblikovan popravek vrednosti terjatev,

- finančni odhodki iz finančnih obveznosti se nanašajo na obresti za dobljeno posojilo pri banki, finančni odhodki iz poslovnih obveznosti pa na zamudne obresti iz obveznosti do dobaviteljev,
- drugi prihodki se nanašajo na oddajanje atrijskega prostora za namene aerobike v kraju.

5.1.2 Računovodski podatki, ki so podlaga za obračun davka

V tabelah 6 in 7 so navedeni računovodski podatki, ki so podlaga za obračun davka od dohodka podjetja Peteršilj d.o.o. Za obračun davka od dohodka so pomembni predvsem podatki iz izkaza poslovnega izida, prikazanega v tabeli 7. Ker pa nekateri podatki, potrebni za obračun davka, niso razvidni iz izkaza poslovnega izida, ampak iz bilance stanja (npr. presežek iz prevrednotenja), v tabeli 6 navajam tudi podatke iz bilance stanja na dan 31. 12. 2008 za omenjeno podjetje. Vsi zneski so v evrih.

Tabela 6: Bilanca stanja za podjetje Peteršilj d.o.o. na dan 31. 12. 2008

v EUR

	31.12.2008	31.12.2007
SREDSTVA	5.521.549	1.999.580
A. DOLGOROČNA SREDSTVA	2.245.845	470.005
I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev	528.751	83.851
1. Neopredmetena sredstva	74.444	83.851
2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitev	454.307	0
II. Opredmetena osnovna sredstva	1.708.725	386.153
III. Naložbene nepremičnine	0	0
IV. Dolgoročne finančne naložbe	5.163	0
1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil	5.163	0
2. Dolgoročna posojila	0	0
V. Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
VI. Odložene terjatve za davek	3.206	0
B. KRATKOROČNA SREDSTVA	2.746.937	1.527.715
I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	0	0
II. Zaloge	1.119.251	632.041
III. Kratkoročne finančne naložbe	378.263	75.915
1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil	0	0
2. Kratkoročna posojila	378.263	75.915
IV. Kratkoročne poslovne terjatve	1.174.497	562.592
V. Denarna sredstva	74.926	257.168
C. KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	528.768	1.860
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	5.521.549	1.999.580
A. KAPITAL	407.158	376.637
I. Vpoklicani kapital	27.043	27.043
1. Osnovni kapital	27.043	27.043
2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)	0	0
II. Kapitalske rezerve	2.704	2.704
III. Rezerve iz dobička	141.425	141.425
IV. Presežek iz prevrednotenja	10.000	0
V. Preneseni čisti poslovni izid (preneseni čisti dobiček/izguba)	200.370	110.675
VI. čisti poslovni izid poslovnega leta (čisti dobiček/čista izguba poslovnega leta)	25.616	94.791
B. REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	23.900	0
1. Rezervacije	23.900	0
2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitev	0	0
C. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	1.247.647	347.200
I. Dolgoročne finančne obveznosti	1.247.647	347.200
II. Dolgoročne poslovne obveznosti	0	0
III. Odložene obveznosti za davek	0	0
Č. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	3.658.293	1.223.658
I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	0	0
II. Kratkoročne finančne obveznosti	312.240	0
III. Kratkoročne poslovne obveznosti	3.346.053	1.223.658
D. KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	184.553	52.085

Tabela 7: Izkaz poslovnega izida za podjetje Peteršilj za leto, končano 2008

v EUR

2008

A. Čisti prihodki od prodaje	24.399.447
<i>I. Čisti prih.do prodaje proizv.in stor.na domačem trgu</i>	17.880.933
1. Čisti prih.od prodaje prozv. in stor.na domačem trgu (razen najemnin)	16.293.327
2. Čisti prihodki od najemnin	0
3. Čisti prih.od prodaje blaga in materiala na domačem trgu	1.587.606
<i>II. Čisti prih.od prodaje proizvodov in storitev na trgu EU</i>	6.518.514
1. Čisti prih.od prodaje proizvodov in storitev	6.518.514
2. Čisti prih.od prodaje blaga in materiala	0
<i>III.Čisti prih.od prodaje proizvodov in storitev na trgu izven EU</i>	0
1. Čisti prih.od prodaje proizvodov in storitev	0
2. Čisti prih.od prodaje blaga in materiala	0
B. Povečanje vred. zalog proizvodov in nedok. proiz.	0
C. Zmanjšanje vred.zalog proizvodov in nedok. proizvodnje	0
Č. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	0
D. Sub., dot., regresi, komp, in dr.prih.povezani s posl.uči	0
E. Drugi poslovni prihodki	55.055
F. Kosmati donos od poslovanja	24.454.502
G. Poslovni odhodki	24.342.469
<i>I. Stroški blaga, materiala in storitev</i>	22.821.889
1. Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	21.506.545
2. Stroški porabljenega materiala	0
a.) stroški materiala	0
b.) stroški energije	0
c.) drugi stroški materiala	0
3. Stroški storitev	1.315.344
a.) transportne storitve	1.186.098
b.) najemnine	0
c.) povračilo stroškov zaposlencem v zvezi z delom	129.246
d.) drugi stroški storitev	0
<i>II. Stroški dela</i>	1.414.009
1. Stroški plač	871.658
2. Stroški pokojninskih zavarovanj	247.606
3. Stroški drugih zavarovanj (ostala)	78.404
4. Drugi stroški dela	216.342
<i>III. Odpisi vrednosti</i>	82.672
1. Amort.neopredm.dolg.sred. in opredmet.osnov.sred.	80.182
2. Prevrednot.posl.odhod.pri neopredm.dolg.sred. in opredm.OS	0
3. Prevrednot.posl.odhodki pri obratnih sred.	2.490
<i>IV. Drugi poslovni odhodki</i>	23.900
1. Rezervacije	23.900
2. Drugi stroški	0
H. Dobiček/Izguba iz poslovanja	112.033
I. Izguba iz poslovanja	0
J. Finančni prihodki	11.531
<i>I. Finančni prihodki iz deležev</i>	1.027
1. Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini	0
2. Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih	187
3. Drugi finančni prihodki iz deležev v drugih družbah	0
4. Finančni prihodki iz drugih naložb	840
<i>II. Finančni prihodki iz danih posojil</i>	9.461
1. Finančni prihodki iz posojil danih družbam v skupini	4.742
2. Finančni prihodki iz posojil danih drugim	4.719
<i>III. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev</i>	1.043
1. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini	540
2. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih	503
K. Finančni odhodki	98.565
<i>I. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb</i>	0
<i>II. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti</i>	95.174
1. Finančni odhodki iz posojil prejetih od družb v skupini	0
2. Finančni odhodki iz posojil prejetih od bank	95.174
3. Finančni odhodki iz izdanih obveznic	0
4. Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti	3.280
<i>III. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti</i>	3.392
1. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini	0
2. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do dobaviteljev	3.392
3. Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti	0
L. Drugi prihodki	52.183
I. Subvencije, dot.,prih., ki niso povezani s poslovnimi učinki	0
II. Drugi finančni prihodki in ostali prihodki	52.183
M. Drugi odhodki	40.507
N. Celotni dobiček/izguba	36.674
O. Celotna izguba	0

5.2 Obračun davka za podjetje Peteršilj d.o.o.

V tabeli 8 je prikazan obračun davka za podjetje Peteršilj d.o.o. po ZDDPO-2. Obrazec za obračun davka je povzet po obrazcu, ki ga predpisuje Davčna uprava RS (Obračun davka od dohodkov pravnih oseb [DURS], http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_o_brazci/obracun_davka_od_dohodkov_pravnih_oseb/), vendar so izpolnjene samo tiste postavke, ki nimajo vrednosti 0. Način vpisovanja in izračuna posamezne postavke je prikazan v nadaljevanju.

Tabela 8: Zgled obračuna davka od dohodka za leto 2008

Postavka	Znesek
1. PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega:	24.518.216
2. Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje (vsota 2.1 do 2.14)	3.887
2.5 Izvzem dividend in dohodkov, podobnih dividendam	187
2.9 Izvzem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	3.700
3. Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje (vsota 3.1 do 3.6)	6.970
3.1 Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena	532
3.3 Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami iz 16. člena	6.438
4. DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	24.521.299
5. ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	24.481.541
6. Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.43)	165.533
6.2 Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena	138.830
6.6 Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane	11.950
6.7 Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ne priznajo	2.490
6.24 Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	5.870
6.25 Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora	2.548
6.27 Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	3.845
7. Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje (vsota 7.1 do 7.12)	139
7.2 Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob odpisu celote, ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oz. poravnane	139
8. DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)	24.316.147
9. RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	205.152
10. RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)	
11. Sprememba davčne osnove zaradi prehoda na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih (11.1 – 11.2 + 11.3 – 11.4 + 11.5 – 11.6)	10.000
11.5 Povečanje davčne osnove za znesek presežka iz prevrednotenja zaradi prevrednotenja gospodarskih kategorij, ki ga zavezanec prenese v preneseni poslovni izid, vključno s presežki iz prevrednotenja sredstev, ki se amortizirajo	10.000
12. Povečanje davčne osnove (vsota 12.1 do 12.8)	9
12.3 Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov	9
13. DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0	215.161
14. DAVČNA IZGUBA (11 + 12 – 10), če < 0	0
15. Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1 do 15.17, vendar največ do višine davčne osnove pod zap. št. 13)	164.845
15.8 Olajšava za investiranje po 55. a členu	30.000
15.10 Olajšava za zaposlovanje invalidov	131.955
15.12 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	2.390
15.13 Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in religiozne namene	500
16. OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	50.316
17. DAVEK (zap. št. 16 krat 22 odstotkov)	11.069
20. DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 ± 19)	11.069

5.3 Obrazložitev postavk iz tabele 8

5.3.1 Prihodki

Postavka 1: Vpisani so vsi prihodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida podjetja Peteršilj d.o.o., navedeni v tabeli 7.

Postavka 2.5: Podjetje je prejelo 187 € dividend od dolgoročne finančne naložbe (25% delež) v podjetje Mrkva d.o.o., Hrvaška. Davek iz dobička dividend je plačalo podjetje Mrkva d.o.o. v skladu s Sporazumom med Republiko Slovenijo in republiko Hrvaško o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja (Uradni list RS, št. 16/2005, z dne 25. 10. 2005, 7. in 10. člen).

Postavka 2.9: Vpisani so prihodki od prodaje korenja, ki ga je pridelalo podjetje Mrkva d.o.o. na Hrvaškem, prodalo pa podjetje Peteršilj d.o.o. v Sloveniji. Dohodek je obdavčen na Hrvaškem.

Postavka 3.1: Podjetje Peteršilj d.o.o. je podjetju Mrkva d.o.o. prodalo peteršilj po nižji ceni od tržno primerljive. Znesek je dobljen tako, da prodano količino pomnožimo z razliko v ceni in jo izkažemo pod točko 3.1.

Postavka 3.3: Podjetje Peteršilj je dalo posojilo podjetju Mrkva d.o.o. po nižji obrestni meri od priznane med povezanimi osebami. Razlika med dejanskimi prihodki iz naslova obresti za dano posojilo in prihodki, ki bi nastali, če bi podjetje Peteršilj d.o.o. dalo posojilo po najnižji priznani obrestni meri, se vpišejo pod to postavko. Izračun je narejen na podlagi 19. člena ZDDPO-2, Pravilnika o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 141/2006) in Pravilnika o dopolnitvah Pravilnika o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 52/2007).

Tabela 9: Uporabljeni podatki za izračun aritmetične sredine variabilnega dela priznane obrestne mere za navedene mesece v letu 2008

junij	julij	avgust	september	oktober	november	december
5,097	5,418	5,357	5,325	5,505	4,845	3,921

Vir: Priznane obrestne mere za leto 2008 [Ministrstvo za finance RS], 2008.

Obrazec za izračun prihodkov:

$$\text{Prihodki} = \frac{\text{glavnica} \times \text{obrestna mera} \times \text{število mesecev}}{12}$$

Vir: Povezane osebe. Obresti za dano posojilo [racunovodja.com], 2009.

Tabela 10: Izračun razlike med dejanskimi prihodki od obresti za posojilo in prihodki od obresti, obračunanimi po priznani obrestni meri

POSOJILO MED POVEZANIMA OSEBAMA	
Podatki o posojilu	
glavnica	378.263
datum sklenitve	1.6.2008
ročnost	8 mesecev
Izračun dejanskih prihodkov	
Obrestna mera po pogodbi	2,14927
Prihodki iz obresti	4.742,44
Izračun prihodkov po ZDDPO-2	
Priznana obrestna mera	Aritmetična sredina
Variabilni del (aritmetična sredina)	5,066857143
Pribitek za ročnost	0
Pribitek na kreditno oceno (ni kreditne ocene) = 1 b.t.	0,0001
Skupaj - priznana obrestna mera	5,066957143
Prihodki iz obresti	11.180,41
Razlika med dejanskimi prihodki in prihodki po priznani obrestni meri	-6.437,98

5.3.2 Odhodki

Postavka 5: Vpisani so vsi odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, ki je naveden v tabeli 7.

Postavka 6.2: Znesek predstavlja razliko med odhodki, ki so nastali zaradi prodaje po transernih cenah, ki so nižje od tržnih, in odhodki, ki bi nastali, če bi podjetje prodajalo po tržnih cenah. Zmanjšanje odhodkov je povzročilo pridobivanje prihodkov iz postavke 3.1.

Postavka 6.6: Podjetje je v letu 2008 prvič oblikovalo rezervacije v celotni višini 23.900 €, 50 % oblikovanih rezervacij ni davčno priznanih, priznale se bodo šele ob porabi, zato so izvzete iz davčnega obračuna.

Postavka 6.7: Najvišja davčno priznana vrednost oblikovanega popravka vrednosti terjatev (brez posebnih pogojev iz 21. člena ZDDPO-2) je v višini 1 % obdavčljivih prihodkov. Ker je podjetje Peteršilj d.o.o. oblikovalo popravek vrednosti terjatev v znesku, ki je višji od davčno priznanega, se za omenjeni znesek zmanjša odhodke. Izračun je prikazan v tabeli 11.

Tabela 11: Izračun razlike, ki zmanjša davčno priznane odhodke zaradi oblikovanih popravkov vrednosti terjatev

Podatki iz bilance stanja	
Poslovne terjatve	1.422.169
Popravek vrednosti poslovnih terjatev	247.672
Kratkoročne poslovne terjatve (BS)	1.174.497
Najvišje dovoljen znesek oblikovanja popravka vrednosti	
1. PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega:	24.518.216
1% obdavčljivih prihodkov	245.182
Razlika za katero se zmanjša odhodke	2.490

Postavka 6.24: Stroški reprezentance podjetja Peteršilj d.o.o. so v letu 2008 znašali 11.740 €.

Postavka 6.25: Stroški organa, ki opravlja nadzorno funkcijo v podjetju Peteršilj d.o.o., so v letu 2008 znašali 5.096 €.

Postavka 6.27: Razlika med najvišjo dovoljeno amortizacijo po ZDDPO-2 in amortizacijo, obračunano za poslovne namene, se vpiše pod postavko 6.27. Izračun je prikazan v tabeli 12.

Tabela 12: Izračun razlike med amortizacijo za poslovne in davčne namene

Naziv osnovnega sredstva	Osebni avto: Citroen Berlingo	Stroj pakirni za vakumiranje	Dograditev OS: elektroinštalacije	Skupaj
nabavna vrednost	11.033	7.384	20.990	39.407
stopnja amortizacije po ZDDPO-2	20 %	20 %	6 %	
stopnja amortizacije za poslovne namene	33 %	33 %	20 %	
datum nabave	21.3.2008	31.8.2008	15.2.2008	
začetek amortiziranja	1.4.2008	1.9.2008	1.3.2008	
meseci amortiziranja v letu 2008	9	4	10	
strošek amortizacije po ZDDPO-2	1.655	492	1.050	3.197
strošek amortizacije za poslovne namene	2.731	812	3.498	7.041
razlika	1.076	320	2.449	3.845

Postavka 7.2: Pod postavko 7.2 je vpisan znesek, ki predstavlja oblikovan popravek vrednosti terjatev v višini 139 €, kar znaša 10 % terjatve do podjetja Motika d.o.o., ki je bilo v postopku prisilne izterjave. Popravek vrednosti terjatev je oblikovan v letu 2007, 28. 2. 2008 pa je podjetje prejelo pravnomočen sklep sodišča o zaključenem postopku prisilne poravnave.

Postavka 9: Vpisana je razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki. Če bi bila ta razlika negativna (davčno priznani odhodki bi presežali davčno priznane prihodke), bi znesek vpisali pod postavko 10.

Postavka 11.5: Podjetje je v letu 2008 prevrednotilo zemljišče v Dolu pri Ljubljani na način, prikazan v tabeli 13.

Tabela 13: Prevrednotenje zemljišča

Naziv	Zemljišče (Dol pri Ljubljani) 1070 m²
Nabavna vrednost na dan 30. 6. 2008	65.000
Popravek vrednosti na dan 30. 6. 2008	0
Prevrednotenje	10.000
Nabavna vrednost na dan 31. 12. 2008	75.000
Popravek vrednosti na dan 31. 12. 2008	0

Podjetje prevrednoteni znesek izkazuje v postavki presežek iz prevrednotenja v bilanci stanja. Ker navedeni znesek ni izkazan v izkazu poslovnega izida, ga je treba naknadno uvrstiti v davčni obračun.

Postavka 12.3: Iz davčne osnove so izvzeli prihodke od dividend, ki jih je podjetje Peteršilj d.o.o. prejelo od podjetja Mrkva d.o.o. v višini 187 € in so v davčnem obračunu vpisani pod postavko 2.5.. Zakon namreč določa, da je pavšalni znesek odhodkov v višini 5 % povezan s stroški upravljanja in financiranja, zato je ta znesek potrebno izvzeti iz davčno priznanih odhodkov. V primeru obračuna davka za podjetje Peteršilj d.o.o. znesek znaša 9 € in je vpisan pod to postavko.

Postavka 13: Izračunana je davčna osnova, ki poleg prihodkov in odhodkov, navedenih v izkazu poslovnega izida in presežka prevrednotenja, vključuje tudi davčno nepriznane odhodke.

Postavka 15.8: Podjetje uveljavlja davčno olajšavo za investiranje po členu 55a za vlaganja v nov projekt za sušenje peteršilja, davčno olajšavo uveljavlja v najvišjem dovoljenem znesku v višini 30.000 €.

Postavka 15.10: Znesek pod postavko 15.10 vključuje plače sedmih invalidov s 100% telesno okvaro in osmih invalidov z manj kot 50% telesno okvaro. Ker podjetje zaposluje 103 osebe, kvota za zaposlovanje invalidov pa za kmetijsko dejavnost znaša 6 % (6,18 oseb), pomeni, da podjetje Peteršilj d.o.o. presega kvoto, torej je po 56. členu ZDDPO-2 upravičeno do uveljavljanja olajšave v višini 70 % vseh plač invalidov, kar zneske 131.955 €.

Postavka 15.12: Znesek pod postavko 15.12 se nanaša na olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje. Podjetje direktorju Janezu Novaku plačuje prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje za zaposlene, sklenjeno pri Abanki Vipa d.d., zato podjetje uveljavlja maksimalno dovoljeno olajšavo v višini 2.390 €.

Postavka 15.13: Znesek se nanaša na donacijo skavtom (ZSKSS) za organizacijo Skavtske šole življenja v naravi, znesek ne presega 0,3 % obdavčenega dohodka.

Postavka 16: Davčna osnova podjetja Peteršilj d.o.o. za leto 2008 znaša 50.316 €.

Postavka 20: Podjetje za leto 2008 odvede in davčni upravi plača davek 22 % od davčne osnove, torej 11.069 €.

SKLEP

Za Slovenijo velja visoka stopnja povezanosti med poslovnim in davčnim poročanjem, saj so računovodski izkazi podlaga za ugotovitev davčne osnove in izračun davčne obveznosti podjetja za davek od dohodkov pravnih oseb. Davčna osnova se izračuna iz prihodkov in odhodkov, ki so ugotovljeni v poslovnem izidu, korigirano za nekatere davčno nepriznane odhodke, ki jih določa ZDDPO-2.

Davek od dohodkov pravnih oseb obdavčuje koristi, ki jih ima podjetje od te oblike organiziranosti, in rento, ki so je deležni lastniki produkcijskih faktorjev (Stanovnik, 2008, str. 154).

Različni interesi uporabnikov poslovnih poročil so večkrat razlog, kako je poslovno poročilo pripravljeno. Poslovna poročila so pogosto pripravljena tako, kot želi najvplivnejša skupina bodisi notranjih bodisi zunanjih uporabnikov poslovnih poročil.

Zlasti pri malih podjetjih, kjer je vpliv lastnikov pogosto majhen, ali pri tistih, ki imajo v lastniški strukturi veliko malih delničarjev, zasledimo trend, da davčna zakonodaja vpliva na poslovne usmeritve podjetja. Namesto da bi podjetja zasledovala cilj maksimizirati dobiček, ga želijo minimizirati, da bi znižala svojo davčno obveznost za davek od dohodkov.

Računovodske kategorije in vrednotenje le-teh lahko vpliva tudi na višino davčne obveznosti, vendar gre le za razlike, ki nastanejo med davčnimi obdobji in se z leti izravnavajo.

Veljavna davčna zakonodaja v Sloveniji (ZDDPO-2) upošteva veljavne računovodske standarde (SRS in MRS). Eden od razlogov za sprejem ZDDPO-2 je bil tudi doseganje razvojnih ciljev iz strateških dokumentov s področja ekonomske politike.

Za doseganje ekonomsko političnih ciljev je prav tako pomembna odločitev, da podjetje posluje v določeni državi ali določenem področju v državi. Podjetja se pri tem poslužujejo tudi davčnega načrtovanja. Z davčnim načrtovanjem skušajo podjetja optimirati svoje davčne obveznosti, tako da z izbiro usmeritve poslovanja in območja poslovanja izberejo med različnimi davčnimi sistemi, državami in pravnoorganizacijskimi oblikami.

Podjetja v Sloveniji morajo ob koncu davčnega obdobja davčni upravi posredovati obračun davka od dohodka za preteklo davčno obdobje. Obrazec, metodologijo in način izpolnitve davčnega obračuna predpisuje Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2, Uradni list RS, št. 117/2006) in ZDDPO-2. Podatke o obračunu davka od dohodka pa so zaradi morebitnih naknadnih davčnih pregledov, ki v Sloveniji niso redkost, dolžna hraniti še 10 let.

Literatura in viri

1. *Branje in razumevanje računovodskih izkazov [racunovodja.com]*. Najdeno 10. septembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1668>
2. Cirman, A., Čok, M., Mrak, M., Prevolnik, R. M. & Stanovnik, T. (2007). *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
3. Elliott, B. & Elliott, J. (2004). *Financial accounting and reporting*. Eight edition. Glasgow: Prentice Hall.
4. Fajfar, N. (2008). *Računovodstvo odloženih davkov* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. Fortuna, M. (2006). O harmonizaciji davka od dohodkov pravnih oseb v Evropski uniji. *Revizor*, (11), 50–74.
6. Glogovšek, J. & Taškar B., S. (2007). *Poslovno odločanje pred davki in po njih*. Praktični primeri. Maribor: Založba Pivec.
7. Gorjup, B. (2007). Obvladovanje davčnih tveganj pri mednarodnem davčnem načrtovanju. *Revizor*, (3), 59–85.
8. Gutman, S. (2007). Obdavčitev dohodkov rezidentov Republike Slovenije, ki prejemajo dohodke iz tujine. *Revizor*, (2), 77–102.
9. Hauptman, L. (2004). Davčno načrtovanje na ravni politike podjetja. *Revizor*, (9), 83–100.
10. Hieng, R. (2009). Obračun davka od dohodkov (dobička) za leto 2008. *Iks*, (1-2), 220–256.
11. Horvat, T. (13. 11. 2001). Novi standardi ne bodo povzročili težav v tehniki računovodenja. *Finance*, str. 18.
12. Horvat, T. (2006a). Skupna konsolidirana davčna osnova. *Revizor*, (10), 95–101.
13. Horvat, T. (2006b). Razvoj letnih poročil v 21. stoletju. *Revizor*, (11), 128–131.
14. Jerman, S. (2007). Rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi – računovodska in davčna obravnava. *Revizor*, (2), 7–46.

15. Jerman, S. & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2: s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
16. Kavčič, S., Koželj, S. & Odar, M. (2009). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih, stanje 31. decembra 2006. *Revizor*, (2), 28–62.
17. Klobučar, N. (2003). *Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
18. Klobučar, N. (2004). Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. *Revizor*, (6), 24–53.
19. Kuhar., Š. (2003a). Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov današnjega časa (I. del). *Revizor*, (7-8), 108–130.
20. Kuhar., Š. (2003b). Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov današnjega časa (II. del). *Revizor*, (10), 54–87.
21. Kuhar., Š. (2003c). Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov današnjega časa (III. del). *Revizor*, (11), 88–110.
22. Kuhar., Š. (2003d). Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov današnjega časa (IV. del). *Revizor*, (12), 63–81.
23. *Obračun obrestne mere [Računovodski in davčni nasvet]*. Najdeno 1. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.dashofer.si/img/pdf/UT_2009.pdf?wa=W0850EDU24
24. *Obrazec za izračun obrestne mere med povezanimi osebami [Convex d.o.o.]*. Najdeno 1. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.convex.si/pages.php?id=obresti_povezan&op=print
25. *Obrazec za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2008 s prilogami [Ministrstvo za finance RS]*. Najdeno 31. avgusta 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davki-predpisi_in_pojasnila/Davek_od_dohodkov_pravnih_oseb/PravilnikodavobrDDPO2009-OBRAZECSPRILOGAMI-vsprejemanju_19.1.2009.pdf
26. Odar, M. (2009). Računovodsko poročanje za leto 2008. *Iks*, (1-2), 7–218.

27. Obvestilo o uveljavitvi iz začetku uporabe davčne regijske olajšave za raziskave in razvoj. *Uradni list RS*. (Št. 90/2007, 5. oktober 2007).
28. *Obračun davka od dohodkov pravnih oseb [DURS]*. Najdeno 1. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_obrazci/obracun_davka_od_dohodkov_pravnih_oseb/),
29. Obvestilo o uveljavitvi in začetku uporabe olajšave oziroma ugodnosti v zvezi s tveganim kapitalom. *Uradni list RS*. (Št. 92/2008, 30. september 2008).
30. Petauer, B. (2005). *Transferne cene: eden največjih davčnih problemov sodobnega časa*. Lesce: Založba Legat.
31. *Povezane osebe. Obresti za dano posojilo [racunovodja.com]*. Najdeno 1. septembra 2009 na spletnem naslovu http://bazaznanja.racunovodja.com/index.php?title=Povezane_osebe
32. Pravilnik o dopolnitvah Pravilnika o priznani obrestni meri. *Uradni list RS*. (Št. 52/2007, 12. junij 2007).
33. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS*. (Št. 60/2007, 6. julij 2007).
34. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS*. (Št. 109/2007, 30. november 2007).
35. Pravilnik o priznani obrestni meri. *Uradni list RS*. (Št. 141/2006, 30. december 2006).
36. Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS*. (Št. 68/2009, 28. avgust 2009).
37. Pravilnik o transfernih cenah. *Uradni list RS*. (Št. 141/2006, 30. december 2006).
38. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj. *Uradni list RS*. (Št. 138/2006, 28. december 2006).
39. *Priznane obrestne mere [Ministrstvo za finance RS]*. Najdeno 1. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/aktualno/obrestne_mere_za_obresti_na_posojila_med_povezanimi_osebami_na_podlagi_pravilnika_o_priznani_obrestni_meri/

40. *Priznane obrestne mere za leto 2008 [Ministrstvo za finance RS]*. Najdeno 31. avgusta 2009 na spletnem naslovu
http://www.mf.gov.si/slov/dav_car/obr_mera_povez_osebe_arhiv_2008.htm
41. *Rezervacije – davčno priznan odhodek [Ministrstvo za finance, davčna uprava RS]*. Najdeno 26. avgusta 2009 na spletnem naslovu
http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/davcna_osnova/odhodki/rezervacije_davcno_priznan_odhodek/
42. Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Maydew, E. L. & Shevlin, T. (2002). *Taxes and business strategy: a planning approach*. (2nd ed). Upper Saddle river (NJ): Prentice hall.
43. Slovenski računovodski standardi 2006 (2005). *Uradni list RS*. (št. 118/2005, 27. december 2005).
44. Sporazum med Republiko Slovenijo in republiko Hrvaško o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja. *Uradni list RS*. (Št. 16/2005, 25. oktober 2005).
45. Stališče 3. Revizorjevo poročilo o stališčih računovodskih izkazov. *Uradni list RS*. (Št. 5/2007, 19. januar 2007).
46. Stupica, Ž. (2008). Proučevanje mednarodne pogodbe zaradi izogibanja dvojnega obdavčevanja. *Revizor*, (6), 125–142.
47. Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj. *Uradni list RS*. (Št. 136/2006, 22. december 2006).
48. Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj. *Uradni list RS*. (Št. 110/2007, 3. december 2007).
49. Vežjak, B. (2008a). Preverjalni seznam razkritij v letnih poročilih v skladu s SRS 2006 za podjetja, zavezana reviziji. *Iks*, (4), 93–106.
50. Vežjak, B. (2008b). Preverjalni seznam razkritij v letnih poročilih v skladu s SRS 2006 za podjetja, ki niso zavezana reviziji. *Iks*, (4), 107–110.
51. Vežjak, B. (2009a). Razkritja v letnih računovodskih poročilih 2008 v času finančnih pretresov za podjetja, zavezana reviziji. *Iks*, (1-2), 143–158.

52. Vežjak, B. (2009b). Razkritja v letnih računovodskih poročilih 2008 v času finančnih pretresov za podjetja, ki niso zavezana reviziji. *Iks*, (1-2), 159–162.
53. *Vpliv računovodskih politik na davčno osnovo [7. davčno finančna konferenca]*. Najdeno 27. avgusta 2009 na spletnem naslovu <http://www.planetgv.si/upload/htmlarea/files/7.davcno-fin-konferenca/PetkovicDejan.ppt#16>
54. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
55. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006) s spremembami *Uradni list RS*. (Št. 90/2007, 56/2008, 7672008, 92/2008 in 5/2009).
56. Zakon o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2B). *Uradni list RS*. (Št. 76/2008, 25. julij 2008).
57. Zakon o družbah tveganega kapitala (ZDTK). *Uradni list RS*. (Št. 92/2007, 10. oktober 2007).
58. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2A). *Uradni list RS*. (Št. 56/2008, 6. junij 2008).
59. Zakon o spremembi zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2C). *Uradni list RS*. (Št. 5/2009, 23. januar 2009).
60. Žuran, M. (2004). Odloženi davki. *Revizor*, (11), 35–49.
61. Žuran, M. (2005). Odloženi davki v konsolidiranih računovodskih izkazih po MRSP. *Revizor*, (9), 28–50.
62. Žuran, M. (2006). Odloženi davki ob spremembah računovodskega okvira in davčne zakonodaje. *Revizor*, (6-7), 25–42.