

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJAVA SISTEMA OBDAVČITVE DAVKA OD
DOHODKA PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN V
IZBRANIH DRŽAVAH JUGOVZHODNE EVROPE**

Ljubljana, julij 2009

MATEJA JOVANOVIČ

IZJAVA

Študent/ka Mateja Jovanovič izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom dr. Slavke Kavčič, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 2. julij, 2009

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 ZNAČILNOSTI DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	2
1.1 Davčni sistemi	2
1.2 Opredelitev davka od dohodkov pravnih oseb	2
1.3 Razlogi za vpeljavo in pomen davka od dohodkov pravnih oseb	3
1.4 Sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja	4
2 PRIMERJAVA MED IZBRANIMI DRŽAVAMI	5
2.1 Značilnosti izbranih držav za primerjavo	6
2.2 Pravna podlaga	6
2.2.1 Analiza pravne podlage v izbranih državah	6
2.2.2 Podobnosti in razlike v pravni podlagi med posameznimi državami	8
2.3 Davčni zavezanec	8
2.3.1 Analiza davčnega zavezanca v izbranih državah	8
2.3.2 Podobnosti in razlike v davčnem zavezancu med posameznimi državami	10
2.4 Davčna stopnja	10
2.4.1 Pregled davčnih stopenj v izbranih državah	10
2.4.2 Primerjava davčnih stopenj v izbranih državah	10
2.5 Davčna osnova	11
2.5.1 Analiza davčne osnove v izbranih državah	11
2.5.2 Podobnosti in razlike v davčni osnovi med posameznimi državami	13
2.6 Prihodki in primeri izvzema prihodkov	13
2.6.1 Analiza prihodkov in njihovega izvzema v izbranih državah	13
2.6.2 Podobnosti in razlike v izvzemu prihodkov med posameznimi državami	16
2.7 Davčno priznavanje odhodkov	16
2.7.1 Analiza davčno priznanih odhodkov v izbranih državah	16
2.7.2 Podobnosti in razlike v davčno priznanih odhodkih med posameznimi državami	18
2.8 Nepriznani in delno priznani odhodki	19
2.8.1 Analiza nepriznanih in delno priznanih odhodkov v izbranih državah	19
2.8.2 Podobnosti in razlike v delno priznanih in nepriznanih odhodkih med posameznimi državami	21
2.9 Amortizacija	22
2.9.1 Analiza amortizacije v izbranih državah	22
2.9.2 Podobnosti in razlike v amortizaciji med posameznimi državami	26
2.10 Transferne cene	26
2.10.1 Analiza transfernih cen v izbranih državah	27
2.10.2 Podobnosti in razlike v transfernih cenah med posameznimi državami	29

2.11 Davčna izguba	29
2.11.1 Analiza davčne izgube v izbranih državah	29
2.11.2 Podobnosti in razlike v davčni izgubi med posameznimi državami	30
2.12 Davčne olajšave	30
2.12.1 Analiza davčnih olajšav v izbranih državah	30
2.12.2 Podobnosti in razlike v davčnih olajšavah med posameznimi državami	33
2.13 Davčni odtegljaj	34
2.13.1 Analiza davčnega odtegljaja v izbranih državah.....	34
2.13.2 Podobnosti in razlike v davčnem odtegljaju med posameznimi državami	35
2.13.3 Določbe v sporazumih o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka	35
SKLEP.....	36
LITERATURA IN VIRI.....	38

KAZALO TABEL

Tabela 1: Delež davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji od 1995 do 2007 v BDP	4
Tabela 2: Primerjava davčnih stopenj izbranih držav, ki veljajo v letu 2008.....	10
Tabela 3: Davčno priznane amortizacijske stopnje v Sloveniji.....	23
Tabela 4: Davčno priznane amortizacijske stopnje v Makedoniji.....	24
Tabela 5: Davčno priznane amortizacijske stopnje v Črni gori.....	25
Tabela 6: Davčno priznane amortizacijske stopnje v Bolgariji	26
Tabela 7: Dogovorjene davčne stopnje v mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki se uporabljajo v Sloveniji.....	36

UVOD

Temeljni namen in cilji, ki si jih države prizadevajo doseči s pravili obdavčevanja, so v tem, da država z davki pridobiva svoje prihodke in z njimi pokriva svoje izdatke. Davčna politika v državah pomembno vpliva na delovanje subjektov v državi kot tudi na ravnanje subjektov zunaj državnih meja. Z določeno davčno zakonodajo država vpliva na obseg porabe, na gospodarstvo in delovanje domačih podjetij in tudi na tuja podjetja, njihovo investiranje in vstopanje na druge trge.

Davčni sistemi bi morali delovati pravično in pregledno, toda v praksi ni vedno tako. Dogaja se, da je dohodek obdavčen večkratno, nastajajo vrzeli v zakonu in davčna politika se uresničuje različno. Poleg tega naj bi zakoni pregledno in razumljivo opredeljevali dolžnosti in pravice davčnih zavezancev. Davčni sistemi se med seboj razlikujejo, razlike pa so tudi v zakonih, ki urejajo davčno obveznost podjetij.

V današnjem času, ob čedalje večji globalizaciji gospodarstva in vse pogostejšem pretoku blaga, kapitala in delovne sile med državami, je tudi uporaba mednarodnih pogodb čedalje pomembnejša.

Cilj diplomskega dela je predstaviti sistem obdavčitve davka od dohodkov pravnih oseb v posameznih državah jugovzhodne Evrope in ga primerjati z veljavno davčno zakonodajo v Sloveniji. S primerjavo obdavčitve ugotavljamo podobnosti in razlike ter prednosti in slabosti, ki nastajajo pri obdavčevanju pravnih oseb v Makedoniji, Črni gori, Bolgariji in Sloveniji. Poleg tega skušamo ugotoviti, ali posamezne države sledijo smernicam OECD ter kako vplivajo mednarodne pogodbe na delovanje podjetij.

Diplomsko delo obsega dve poglavji. Uvodu sledi opis značilnosti davka od dohodkov pravnih oseb, v okviru katerih so opredeljeni davčni sistemi in davek od dohodkov pravnih oseb ter njegov pomen in razlogi za njegovo vpeljavo. Na koncu prvega poglavja so navedeni tudi sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja. V drugem poglavju so opisane značilnosti izbranih držav za primerjavo, nato sledi opredelitev posameznih kategorij, ki so pri obdavčitvi pravnih oseb pomembnejše. Ta področja so: pravna podlaga, davčni zavezanec, davčna stopnja, davčna osnova, davčni prihodki, davčni odhodki, amortizacija, transferne cene, davčna izguba, davčne olajšave in davčni odtegljaj. Pri vsakem podpoglavju smo slovensko davčno zakonodajo, se pravi davek od dohodkov pravnih oseb, primerjali z davčno zakonodajo, ki ureja omenjeni davek v Makedoniji, Črni gori in Bolgariji. Pri davčnem odtegljaju smo nekatere določbe primerjali tudi glede na člene, ki veljajo po sporazumih o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, sklenjenih med posameznimi državami. V drugem poglavju so ob koncu vsakega podpoglavja opisane podobnosti in razlike, ki nastajajo med obravnavanimi državami v posamezni davčni kategoriji.

Diplomsko delo se končuje s sklepom, v katerem so povzete poglavitne ugotovitve, ki zadevajo sistem obdavčitve davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, Makedoniji, Črni gori in Bolgariji.

1 ZNAČILNOSTI DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Davek je javni dohodek, na podlagi katerega država pridobiva sredstva za svoje potrebe. Z davki se namreč financirajo storitve javnega sektorja, torej storitve, ki so večinoma splošne narave in naj bi bile dostopne vsem osebam, ne glede na to, ali te osebe plačujejo davek ali ne in ne glede na višino plačanega davka (Šircelj & Juren, 2003, str. 513). Vsaka država pa mora najprej izoblikovati določen davčni sistem, preden začne pobirati davke. V naslednjih podpoglavjih so predstavljeni razlogi za obdavčitev pravnih oseb in pomen davka od dohodkov pravnih oseb. Da bi se države ognile dvojnega obdavčevanja dohodkov, sklepajo bilateralne sporazume.

1.1 Davčni sistemi

Ker so davki de facto oblika prisilnega odvzema realnega dohodka prebivalstva, je torej na dlani, da mora biti davčni sistem zasnovan na nekaterih temeljnih načelih, ki zagotavljajo urejeno, zanesljivo, pravično in učinkovito pobiranje davkov ter čim manjše vpletanje države v ekonomski proces (Stanovnik, 2008, str. 42).

Davčni sistem naj bi izpolnjeval štiri merila (Karayan et al., 2002, str. 26):

- **pravičnost:** davčni zavezanec plača davek v višini, ki ustreza njegovemu ekonomskemu položaju (npr. dohodnina);
- **določenost:** davčni zavezanec je seznanjen, kdaj, kako in koliko davka mora plačati;
- **ustreznost:** plačevanje davčne obveznosti bi moralo biti v času, ki bi kar se da ustrezal davkoplačevalcem;
- **varčnost:** stroški pobiranja davkov in stroški izpolnjevanja davčne obveznosti bi morali biti nizki.

Davki in davčna politika so tudi eden izmed elementov investicijske klime za neposredne tuje investicije (Kostevc et al., 2007, str. 17). Prav zato je vzpostavljanje davčne politike v neki državi zelo pomembno, saj si ta z njo lahko izboljša gospodarski položaj.

1.2 Opredelitev davka od dohodkov pravnih oseb

Davek od dohodkov pravnih oseb sodi med neposredne davke oziroma davke, ki bremenijo gospodarsko sposobnost davčnih zavezancev (pravne osebe) in vplivajo na njihovo premoženje.

Verjetno ni davka, ki bi bil definicijsko tako nedoločen in s tako nejasnim položajem v davčnem sistemu, kot je davek od dohodkov pravnih oseb. Zadrega nastane že s poimenovanjem. Čeprav se v večini držav ta davek označuje kot davek od dohodkov

podjetij oziroma pravnih oseb (angl. *corporate income tax*), pa se ponekod označuje kot davek od dobička podjetij (Stanovnik, 2008, str. 151).

1.3 Razlogi za vpeljavo in pomen davka od dohodkov pravnih oseb

Razloge za vpeljavo davka od dohodkov pravnih oseb je bilo sprva zelo težko upravičiti. V končni fazi je davčno breme na fizičnih osebah, zato ni jasno, ali je obdavčevanje podjetij res potrebno oziroma ali je podjetje res posebna entiteta, ki deluje neodvisno od volje delničarjev (Stanovnik, 2008, str. 153).

Ločeno obdavčevanje dohodka podjetij je Rosen opredelil takole (1999, str. 401):

- Podjetja, še posebno velike korporacije, so posebne entitete, v katerih je nadzor lastnikov oziroma delničarjev nad celotnim delovanjem podjetja dostikrat oslavljen, to pa lahko povzroči težave.
- Podjetja morajo plačati določen davek, saj so v družbi deležna posebnih privilegijev. Najpomembnejša izmed njih je omejena odgovornost delničarjev oziroma lastnikov podjetij.
- Davek od dohodkov pravnih oseb varuje integriteto davka od dohodkov fizičnih oseb (dividende so obdavčene na ravni fizične osebe, vendar če dobiček ne bi bil izplačan bi bili zadržani dobički povsem neobdavčeni).

V državah Evropske unije znaša davek od dohodkov pravnih oseb v skupnih davčnih prihodkih okoli 8 odstotkov, v Sloveniji okoli 3 odstotke (Kokotec Novak, 2004, str. 36). Menimo, da je delež davka od dohodkov pravnih oseb v Makedoniji in Črni gori še manjši kakor v Sloveniji, saj sta ti državi gospodarsko manj razviti. V Bolgariji se je delež davka od dohodkov pravnih oseb v celotnih davčnih prihodkih gibal okoli 7 odstotkov (od leta 2000 do 2005), delež v celotnem bruto domačem proizvodu pa je skozi od leta 2000 do 2005 znašal povprečno okoli 2,5 odstotka. V letu 2005 je delež davka od dohodkov pravnih oseb v celotnih davčnih prihodkih v Bolgariji znašal 7,83 odstotka, delež davka od dohodkov pravnih oseb v celotnem bruto domačem proizvodu pa 2,72 odstotkov (Tax revenue in Bulgaria, 2008).

V tabeli 1 je prikazan pomen davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi bruto domačega proizvoda v Sloveniji.

Tabela 1: Delež davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji od 1995 do 2007 v BDP

Leto	Davek od dohodkov pravnih oseb (1) v mio EUR	BDP v mio EUR (2)	% davka od dohodkov pravnih oseb v BDP (3)
1995	54	10.295	0,52 %
1996	93	11.867	0,78 %
1997	140	13.509	1,04 %
1998	165	14.974	1,10 %
1999	176	17.317	1,02 %
2000	216	18.480	1,17 %
2001	287	20.655	1,39 %
2002	314	23.128	1,36 %
2003	448	25.113	1,78 %
2004	519	27.073	1,92 %
2005	594	28.704	2,07 %
2006	942	31.008	3,04 %
2007	1.113	34.470	3,23 %

Vir: Državni proračun 1992–2009, bruto domači proizvod Slovenije.

Iz tabele 1 je razviden obseg davka od dohodkov pravnih oseb od leta 1995 do leta 2007, obseg bruto domačega proizvoda od in delež davka od dohodkov pravnih oseb v celotnem bruto domačem proizvodu v Sloveniji. Iz tabele 1 razberemo, da se je delež davka od dohodkov pravnih oseb, merjen kot odstotek bruto domačega proizvoda a, z leti povečeval.

Davek od dohodkov pravnih oseb ne sodi v veliko trojico proračunskih prihodkov; po pomenu je nekako na četrtem mestu, torej za davki na potrošnjo, prispevki za socialno varnost in dohodnino, toda pred premoženjskimi davki (Stanovnik, 2008, str. 152).

1.4 Sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja

Dvojno obdavčenje dohodka ali premoženja se pojavi takrat, ko je isti dohodek ali premoženje obdavčeno več kot zgolj enkrat. Težava nastane, zaradi neusklajenosti med nacionalnimi davčnimi sistemi in se lahko odpravi samo s sodelovanjem med državami. Dvojna obdavčitev neposredno omejuje gibanje kapitala, storitev in delovne sile med posameznimi državami.

Odpravljanje dvojne obdavčitve lahko izboljša davčno-finančni položaj davčnih zavezancev, toda na drugi strani lahko povzroči izgubo davčnega vira in zmanjšanje davčnih prihodkov (Ferlinc, 2007, str. 371).

Nastanek mednarodne dvojne obdavčitve je najustrezneje preprečevati s sklepanjem dvostranskih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki so dandanes v navadi za mednarodno dogovarjanje o izogibanju dvojnega obdavčenja, preprečevanju davčnih utaj ter davčnih sporov. Zato so konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja pomemben dejavnik pri spodbujanju pretoka blaga, storitev, kapitala in ljudi (Ključanin, 2004, str. 11).

Slovenija ima z državami, ki so obravnavane v diplomskem delu, sklenjene sporazume o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja. Zakon o ratifikaciji konvencije med Republiko Slovenijo in Republiko Makedonijo o izogibanju dvojnega obdavčenja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja je bil objavljen v Uradnem listu Republike Slovenije, št. 22/99, oziroma Mednarodnih pogodbah, št. 6/99, uporablja pa se od 1. januarja 2000. Slovenija je sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja s Srbijo in Črno goro (Uradni list RS, MP št. 30/03), konvencija pa se je začela uporabljati 1. januarja 2004. Zaradi osamosvojitve Črne gore se pojavljajo dvoumja v zvezi z nadaljnjo uporabo konvencije za omenjeno območje (Prislan, 2007, str. 129). Prav tako ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja z Republiko Bolgarijo (Uradni list RS, MP št. 12/04), pogodba se uporablja od 1. januarja 2005.

Z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju si državi podpisnici, ne glede na domačo zakonodajo, podelita pravico do obdavčitve posameznih vrst dohodkov davčnih rezidentov držav pogodbenic, bodisi po načelu vira dohodka bodisi po načelu rezidentstva, in se dogovorita o metodi za odpravo morebitne dvojne obdavčitve. Določbe mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčevanju se obravnavajo prednostno, pred določili davčnih zakonov v posamezni državi (Jerman & Odar, 2008, str. 21).

Posamezna sklenjena konvencija se sme uporabljati za osebe, ki so rezidentke Makedonije (Črne gore, Bolgarije) in Slovenije ali pa dvojne rezidentke držav pogodbenic. Davkov, na katere se navezujejo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, je več. Osredotočili se bomo le na določbe, ki zadevajo davek od dohodkov pravnih oseb ter se uporabljajo v Makedoniji, Črni gori in Bolgariji.

2 PRIMERJAVA MED IZBRANIMI DRŽAVAMI

V nadaljevanju so najprej predstavljene lastnosti primerjanih izbranih držav, nato pa opredeljene posamezne kategorije obdavčevanja davka od dohodkov pravnih oseb v

Sloveniji, Makedoniji, Črni gori in Bolgariji. Sledi primerjava, navedene so ugotovljene podobnosti in razlike med posameznimi državami.

2.1 Značilnosti izbranih držav za primerjavo

Obravnavane države, torej Makedonija, Črna gora in Slovenija, so bile izbrane zato, ker so to tudi nekdanje države Jugoslavije. Po razpadu Jugoslavije se je skoraj v vseh državah ohranil prejšnji davčni sistem, z leti pa se je ta sistem razvili ponekod bolj, drugje manj.

Nedvomno so se nekatere države, ki so sodile pod okrilje Jugoslavije, spremenile. Slovenija ima v primerjavi z njimi najvišjo življenjsko raven in je tudi prva izmed njih postala članica Evropske unije (Tesche, 2006, str. 118). To se kaže tudi v davčni zakonodaji in v velikih razlikah, vidnih pri primerjavi sistema obdavčitve davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji ter Makedoniji in Črni gori.

Črna gora in Makedonija sta dve izmed obravnavanih držav v diplomskem delu, ki še nista članici Evropske unije. Makedonija čaka na začetek pristopnih pogajanj že od decembra 2005, Črna gora pa je vložila prošnjo za članstvo konec leta 2008.

Zadnja država jugovzhodne Evrope, ki jo bomo primerjali je Bolgarija. Bolgarija ni nekdanja članica Jugoslavije, vendar pa še ni dolgo, odkar je postala članica Evropske unije. Prav zaradi članstva v Evropski uniji in sprejemanja nekaterih direktiv, ki zadevajo davek od dohodkov pravnih oseb, menimo, da bosta bolgarski in slovenski davek od dohodkov pravnih oseb vsebovala največ podobnosti.

2.2 Pravna podlaga

Obdavčitev dohodkov pravnih oseb je pravno urejena z zakonodajo določene države. Z zakonom, ki ureja obdavčitev dohodka podjetij, se ureja ta sistem in obveznost plačevanja davka od dohodkov podjetij oziroma pravnih oseb.

2.2.1 Analiza pravne podlage v izbranih državah

Pravna podlaga v Sloveniji

Z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb je zakonodajni organ gospodarskim subjektom predpisal obvezno dajatev brez neposrednega vračila.

S 1. majem 2004 je Slovenija postala polnopravna članica Evropske unije. S tem prehodom se je tudi v obdavčitvi pravnih oseb uveljavilo nekaj sprememb. Treba je bilo uskladiti notranjo davčno zakonodajo s pravnim redom Evropske unije. Pri usklajevanju se je Slovenija navezovala na tri direktive Evropske unije, in sicer na:

- Direktivo Sveta 90/434-EGS o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitev, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic;

- Direktivo Sveta 90/435-EGS- o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic;
- Direktivo 2003/49/ES o skupinskem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic.

Direktive so bile včlenjene v davčno zakonodajo z novim Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1), ki je 1. maja 2004 nadomestil prejšnji, tako imenovani Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). V okviru davčne reforme pa je s 1. januarjem 2007 po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije začel veljati novi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2). ZDDPO-2 je državni zbor sprejel 26. oktobra 2006, objavljen pa je bil v Uradnem listu RS št. 117, dne 16. 11. 2006. Uporablja se od 1. januarja 2007, razen nekaterih določb o olajšavah in oprostitvah davka, ki so začele veljati po pridobitvi soglasja Evropske komisije.

ZDDPO-2 glede na število členov ne spada med najobsežnejša zakonska besedila, obseg pravnih virov, ki jih je potrebno uporabljati skupaj z ZDDPO-2, pa je izjemno obsežen. Skupaj z ZDDPO-2 je treba uporabljati vse tri direktive Sveta Evropske unije, sodbe Sodišča Evropskih skupnosti, mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih Slovenija izvaja z drugimi državami, Slovenske računovodske standarde in Mednarodne standarde računovodskega poročanja, na katerih temelji davčna osnova, ter tudi Zakon o gospodarskih družbah glede korporacijskih transakcij, ki so obdavčene po ZDDPO-2. ZDDPO-2 ne vsebuje nobenih postopkovnih določb. Te so v celoti urejene v Zakonu o davčnem postopku -ZDavP-2 (Jerman & Odar, 2008, str. 15).

V zvezi z uresničevanjem Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb je treba upoštevati tudi nekatere podzakonske akte, kot so pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca, pravilnik o transfernih cenah, pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, idr.

Pravna podlaga v Makedoniji

Poglavitni akt, ki ureja obdavčitev dohodkov pravnih oseb v Republiki Makedoniji, je Zakon o davku od dobička (Zakon za danok od dobivka- Sl. vestnik RM št. 80/93 ... 139/2006). Drugi pravni akti, ki jih je treba upoštevati pri obdavčitvi pravnih oseb, so zakon o računovodstvu, računovodski standardi, pravilnik o načinu obračunavanja in plačevanja davka od dobička, uredba za način obračunavanja amortizacije,... itn.

Pravna podlaga v Črni gori

V Republiki Črni gori je obdavčitev pravnih oseb opredeljena z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb (Zakon o porezu na dobit pravnih lica- Sl. list RCG, št. 65/01, 80/04, 40/08). Še pred nedavnim je bila Črna gora pod okriljem Srbije, uradno pa je postala samostojna država 3. 6. 2006. Z neodvisnostjo si je izoblikovala novo zakonodajo in s tem se je tudi glede davkov marsikaj spremenilo.

Pravna podlaga v Bolgariji

Obdavčitev dohodkov pravnih oseb v Bolgariji ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Law on corporate income taxation, SG.105/06, amend. 52/07). Zakon o obdavčitvi pravnih oseb je bil razglašen 22. decembra 2006 v 105. členu Uradnega lista Republike Bolgarije, veljati pa je začel 1. januarja 2007.

2.2.2 Podobnosti in razlike v pravni podlagi med posameznimi državami

Davčne zakonodaje v obravnavanih državah, ki urejajo obdavčitev dohodkov pravnih oseb, se razlikujejo že na prvi pogled, saj je že pojmovanje obdavčitve podjetij v vsaki državi malce drugačno.

V Sloveniji in Bolgariji obdavčitev pravnih oseb ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Pojma »dohodek« pravnih oseb sicer ni najti v drugi veljavni slovenski zakonodaji ali ureditvi s področja gospodarskih kategorij pravne osebe. Niti Zakon o gospodarskih družbah (ZDG-1) niti Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS) ali Mednarodni standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) tega pojma ne uporabljajo (Jerman & Odar, 2008, str. 18). V Makedoniji in Črni gori pa se obdavčuje dobiček pravnih oseb.

Druga razlika pa je vidna iz obsežnosti zakona. Slovenski in bolgarski zakon o davku od dohodka pravnih oseb sta obsežnejša kakor makedonski in črnogorski zakon. Menimo, da je to posledica članstva Slovenije in Bolgarije v Evropski uniji, saj morata državi svojo zakonodajo prilagajati direktivam Sveta Evropske unije.

2.3 Davčni zavezanec

Načeloma je obdavčitev dohodka podjetij za določeno obdobje preprosta. Davčni organi najprej določijo, kaj je obdavčljiva entiteta. Marsikdaj je obdavčljiva entiteta enaka pravni entiteti ali osebi (Sutton, 2004, str. 530).

2.3.1 Analiza davčnega zavezanca v izbranih državah

Davčni zavezanec v Sloveniji

Subjekt obdavčitve je po 1. členu ZDDPO-2 pravna oseba. V 3. členu ZDDPO-2 je navedeno, da je subjekt, ki ima položaj pravne osebe, zavezanec po ZDDPO-2, ne glede na namen in cilj njegove ustanovitve. Sistemsko gledano so zavezanci vse pravne osebe, in ne samo gospodarski subjekti, ustanovljeni z namenom pridobivanja dobička. Kljub temu pa namen ZDDPO-2 ni efektivno obdavčenje dejavnosti, ki se izvaja nepridobitno. Zakon sledi obdavčitvi pravnih oseb po njihovi ekonomski moči. Končni cilj je obdavčitev dobička pravne osebe, ki pa je lasten gospodarskim subjektom (Jerman & Odar 2008, str. 56).

Po 4. členu ZDDPO-2 je rezident Republike Slovenije zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir zunaj nje (obdavčitev svetovnega dohodka). Nerezident pa je zavezanec za davek le od dohodkov, ki izvirajo iz Slovenije (ZDDPO-2, 2006).

Nerezident je zavezanec za davek, ki nima v Sloveniji niti sedeža niti kraja dejanskega delovanja posloводства, vendar ima v Sloveniji poslovno enoto ali pa dosega posamezne dohodke, ki imajo vir v Sloveniji (dividende, obresti, najemnine idr.). Za poslovne enote se štejejo poleg podružnice tudi pisarna, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom in drugi kraji, kjer se izkoriščajo naravni viri, gradbišče in drugi kraji, kjer se opravljajo gradbena oziroma montažna dela ter nadzor v zvezi z njimi, ki trajajo dlje kot 12 mesecev (Hieng, 2007, str. 8).

Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, sklenjene med posameznima državama, lahko poslovno enoto opredeljujejo drugače, vendar se konvencije, sklenjene med Slovenijo in Makedonijo (Črno goro, Bolgarijo), v opredeljevanju stalne poslovne enote ne razlikujejo veliko od 6. in 7. člena ZDDPO-2 (ZDDPO-2, 2006).

Davčni zavezanec v Makedoniji

Makedonski zakon v 4. in 5. členu navaja davčne zavezance rezidente in nerezidente Republike Makedonije. Vsaka pravna oseba, ki je rezidentka, je zavezanka za davek od dobička, ki ga ustvari pri opravljanju dejavnosti doma in v tujini (načelo obdavčitve po svetovnem dohodku). Rezidentstvo je določeno s sedežem oziroma ustanovitvijo pravne osebe v Republiki Makedoniji. Nerezidenti so obdavčeni glede na dobiček, ki ga ustvarijo z opravljanjem dejavnosti v Makedoniji (Zakon o davku od dobička, 1993).

Davčni zavezanec v Črni gori

Tudi v Črni gori ni večjih razlik v poimenovanju davčnih zavezancev v primerjavi z obravnavanimi državami. Zakon o davku od dobička pravnih oseb v Črni gori v 3. členu Zakona o davku od dobička pravnih oseb opredeljuje davčnega zavezanca. Davčni zavezanec je rezident Republike Črne gore, ki ima sedež uprave in kontrole podjetja v Črni gori. Pravna oseba je zavezanka za davek od dobička pravnih oseb v Črni gori, četudi ni rezidentka Črne gore, vendar pa opravlja poslovno dejavnost po poslovni enoti, ki je na ozemlju Črne gore (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2001).

Davčni zavezanec v Bolgariji

Tudi v Bolgariji ni večjih vsebinskih razlik glede opredelitve davčnega zavezanca. Prav tako so zavezanci za davek druge organizacije (negospodarske družbe) in skladi, če opravljajo pridobitno dejavnost. Podružnice, ki so jih v Bolgariji ustanovila tuja podjetja, so dolžne voditi poslovne knjige ločeno od poslovnih knjig matične družbe (Poročilo o preiskavi poslovne, računovodske in davčne zakonodaje v Bolgariji, 2008, str. 25).

2.3.2 Podobnosti in razlike v davčnem zavezancu med posameznimi državami

Med obravnavanimi državami ni razlik v pojmovanju zavezanca za davek od dohodkov pravnih oseb. Pri vseh štirih državah je davčni zavezanec pravna oseba, ki opravlja pridobitno dejavnost na ozemlju posamezne države in je rezidentka ali nerezidentka države.

2.4 Davčna stopnja

Odnos davka glede na davčno osnovo določa davčna stopnja. Če ugotovljamo razmerje med gibanjem davčne stopnje in gibanjem davčne osnove, so lahko davčne stopnje proporcionalne, progresivne in regresivne (Kovač, 2008, str. 29). Pri sorazmerni ali proporcionalni davčni stopnji se kljub povečevanju davčne osnove davčna stopnja ne povečuje. Progresivna davčna stopnja se večja skupaj z davčno osnovo. Pri regresivni davčni stopnji pa je učinek prav obratno sorazmeren. To pomeni, da višanje davčne osnove pripelje do nižanja davčne stopnje. Razen davka od dohodka fizičnih oseb je večina davčnih stopenj proporcionalnih (Karayan, 2002, str. 29).

2.4.1 Pregled davčnih stopenj v izbranih državah

Med državami so davčne stopnje različne. V tabeli 2 so prikazane davčne stopnje držav, ki jih podrobneje obravnavam v diplomskem delu.

Tabela 2: Primerjava davčnih stopenj izbranih držav, ki veljajo v letu 2008

Slovenija	Makedonija	Črna gora	Bolgarija
22 %	10 %	9 %	10 %

Vir: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, Zakon o davku od dobička v Makedoniji, Zakon o davku od dobička pravnih oseb v Črni gori in Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb v Bolgariji.

2.4.2 Primerjava davčnih stopenj v izbranih državah

Najvišjo davčno stopnjo v obravnavanih državah ima Slovenija. Po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb je v Sloveniji določena 20-odstotna davčna stopnja, ki pa se ne sme uveljavljati že v prvem letu poslovanja. Nominalna davčna stopnja se oziroma se bo postopno zniževala do leta 2010. Tako je bila davčna stopnja leta 2007 23-odstotna, leta 2008 22-odstotna, leta 2009 bo znašala 21 odstotkov, nato pa 20 odstotkov. Najnižjo izmed obravnavanih držav, 9-odstotno davčno stopnjo ima Črna gora. Črna gora je že leta 2005 znižala davčno stopnjo s prvotnih 20 odstotkov na nižjo raven. Razlog je nedvomno v prizadevanju za povečanje tujih investicij. Znižanje davka na dobiček uvršča Črno goro med države z najnižjimi davčnimi stopnjami v Evropi (Poslovna zakonodaja v Črni gori, 2006). Prav tako je v Bolgariji razmeroma nizka 10-odstotna davčna stopnja. Tuji investitorji, ki vlagajo v Bolgarijo na območja, kjer je velika brezposelnost, imajo še dodatne ugodnosti in nižje obdavčitve, tam je lahko obdavčitev dohodka oziroma dobička pravnih oseb tudi 0-odstotna. Tudi v Makedoniji se je davčna stopnja znižala s 15-odstotne na 10-odstotno obdavčitev dohodka pravnih oseb.

Ne glede na višino davčne stopnje pa dejanska (efektivna) davčna obremenitev ni odvisna le od spremembe nominalne davčne stopnje, temveč tudi ali predvsem od določb zakona, ki se nanašajo na davčno osnovo in davčne olajšave (Jerman & Odar, 2008, str. 437).

2.5 Davčna osnova

Davčna osnova je znesek predmeta obdavčenja, ki je dobiček davčnega zavezanca. V številnih državah se dobiček, ugotovljen po računovodskem izkazu, razlikuje od dobička za davčne namene. Podjetja določijo računovodski dobiček v skladu z sprejetimi nacionalnimi (ali mednarodnimi) računovodskimi standardi, obdavčljivi dobiček pa se določi na podlagi davčne zakonodaje. Vzroki za neskladje med poslovnim računovodstvom in računovodstvom za davčne namene je v tem, da si država in podjetja ne prizadevajo za enake cilje (Sutton, 2004, str. 535).

Podjetje želi prikazati državi čim manjšo uspešnost, da bi si zmanjšalo davčno breme, drugim uporabnikom računovodskih poročil pa skuša navadno predstaviti čim ugodnejši izid poslovanja. Da bi država preprečila zavajajoče prikazovanje uspešnosti poslovanja, oblikuje za davčno poročanje natančna davčna pravila ali pa davčno poročanje približa računovodskemu poročanju zunanjim uporabnikom, za katere se pripravljajo računovodske informacije in poročila po razpoložljivih računovodskih metodah (Klobučar, 2004, str. 35).

Običajno za davčne sisteme je, da se na splošno kot davčna osnova opredeljujejo obdavčljivi prihodki, zmanjšani za davčno priznane odhodke in druga davčno priznana zmanjšanja (davčne olajšave), ki se nanašajo na določeno obdobje. Ker se davčna stopnja upošteva pri davčni osnovi, je davčna osnova pomembna tudi v zvezi z davčno obveznostjo zavezancev (Andrejasič, 2007, str. 71).

2.5.1 Analiza davčne osnove v izbranih državah

Davčna osnova v Sloveniji

Davčna osnova rezidenta in nerezidenta je dobiček za poslovne aktivnosti, ki jih opravlja v poslovnih enotah ali prek nje (Kovač, 2008, str. 191).

V Sloveniji sta računovodsko in davčno poročanje precej povezana, saj je dobiček, ki ga davčni zavezanec ugotovi v davčnem izkazu, razlika med prihodki in odhodki, ki jih davčni zavezanec ugotovi po računovodskih standardih, po zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, pa se tako ugotovljeni prihodki in odhodki v nekaterih primerih povečajo oziroma zmanjšajo (Klobučar, 2004, str. 36).

Oba računovodska okvira, SRS 2006 in MSRP, sta enakovredni podlagi za ugotavljanje poslovnega dobička, ki je osnova za obdavčitev po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Jerman & Odar, 2008, str. 34).

Davčna osnova v Makedoniji

Pri določitvi davčne osnove se po 8. členu Zakona o davku od dobička ta določi na podlagi dobička podjetja. Dobiček je razlika med celotnimi prihodki in odhodki, ugotovljenimi skladno s sprejetimi računovodskimi standardi, zakonom o računovodstvu ter določbami zakona o davku od dobička. Določbe zakona o davku od dobička se pri določanju davčnih prihodkov in odhodkov upoštevajo prednostno. Tako se lahko dobiček po računovodskih predpisih razlikuje od dobička, ugotovljenega po davčnih predpisih (Zakon o davku od dobička, 1993).

Po 3. členu Zakona o računovodstvu v Makedoniji je določeno, da morajo pravni subjekti sestaviti računovodske izkaze po zakonu in sprejetih računovodskih standardih (Zakon za smetkovostvoto, 1993). Splošno sprejeti računovodski standardi v Makedoniji so Mednarodni računovodski standardi, ki jih je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde (International accounting standards board, IASB). Ne glede na to pa se računovodski standardi, ki se uporabljajo po makedonski zakonodaji, nekoliko razlikujejo od Mednarodnih računovodskih standardov.

Davčna osnova v Črni gori

V Republiki Črni gori davčno osnovo prav tako predstavlja dobiček davčnega zavezanca. Obdavčljivi dobiček se določi v skladu z dobičkom davčnega zavezanca izkazanega v izkazu poslovnega izida, in je spremenjen glede na določbe, Zakona o davku od dobička pravnih oseb (7. člen Zakona o davku od dobička pravnih oseb, 2001).

Računovodski izkazi se morajo po 3. členu Zakona o računovodstvu in reviziji sestaviti po Mednarodnih računovodskih standardih oziroma Mednarodnih standardih računovodskega poročanja, ki jih razglasi Odbor za mednarodne računovodske standarde (International accounting standards board, IASB) (Zakon o računovodstvu i reviziji, 2005).

Davčna osnova v Bolgariji

Tudi v Bolgariji se davčna osnova določi na podlagi računovodskega dobička, ki je popravljen v skladu z določbami Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. S 1. januarjem 2005 so vse pravne osebe dolžne pripraviti računovodske izkaze po določbah Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (International financial reporting standards, IFRS). Izjema so mala in srednja podjetja, ki se lahko odločijo, ali bodo pripravila računovodske izkaze po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja ali po nacionalnih računovodskih standardih (Poročilo o preiskavi poslovne, računovodske in davčne zakonodaje v Bolgariji, 2008, str. 2)

2.5.2 Podobnosti in razlike v davčni osnovi med posameznimi državami

Davčna osnova je najpomembnejša sestavina obdavčenja, saj se na njeni podlagi obračunava davek od dohodkov pravnih oseb. Večjih razlik med državami, ki jih obravnavamo ni, saj se v vseh štirih za davčno osnovo uporablja dobiček podjetja. Zakonodaja določa, da se pri ugotavljanju davčnega dobička priznavajo prihodki in odhodki v zneskih, ki jih davčni zavezanec ugotovi v izkazu poslovnega izida na podlagi računovodskih standardov, razen prihodkov in odhodkov, za katere zakon o davku od dohodkov pravnih oseb predpisuje drugačen način priznavanja. Marsikdaj se zgodi, da je tako imenovani računovodski dobiček drugačen od obdavčljivega dobička. Vse štiri države uporabljajo Mednarodne standarde računovodskega poročanja. Nekatere so jih tudi zakonsko dolžne upoštevati pri pripravi računovodskih izkazov, pri drugih pa se uporabljajo nacionalni računovodski standardi.

2.6 Prihodki in primeri izvzema prihodkov

Prihodki so po Mednarodnem računovodskem standardu (MRS 18) kosmati pritoki gospodarskih koristi v obdobju, ki nastajajo med rednim delovanjem podjetja, če povzročajo povečanja lastniškega kapitala, razen povečanj iz novih vplačil prinašalcev lastniškega kapitala. Prihodki obsegajo tiste iz rednega delovanja in imajo različne oznake, kot so prihodki od prodaje, nadomestila, obresti, dividende in licenčnine. Prihodki se pripoznajo, ko je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje in da je te koristi mogoče zanesljivo izmeriti.

Nekateri prihodki kot na primer dividende, deleži v dobičku idr., se lahko iz davčne osnove izvzamejo.

2.6.1 Analiza prihodkov in njihovega izvzema v izbranih državah

Prihodki in izvzem prihodkov v Sloveniji

Kot je omenjeno v 12. členu ZDDPO-2, se za prihodke štejejo tisti prihodki, ki so nastali z opravljanjem dejavnosti podjetja, so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida in so v skladu z vpeljanimi računovodskimi standardi (ZDDPO-2, 2006).

Po računovodskih standardih, natančneje po SRS 18, so prihodki povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Po poslovnem izidu vplivajo na velikost kapitala.

Med prihodke podjetja štejemo tudi prejete dividende oziroma druge deleže iz dobička ter dohodke, ki so podobni dividendam in so navedeni v 74. členu ZDDPO-2 (ZDDPO-2, 2006).

Po 24. členu ZDDPO-2 se zavezancu, ki prejema deleže v dobičku od drugih oseb (dividende, deleže dobička d. o. o. ipd.), če je izplačevalec za davek, hkrati pa ne sme biti rezident države (izjema so države Evropske unije) z ugodnejšim davčnim okoljem (tj. tistih držav, kjer je nominalna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb nižja od 12,5 odstotka), prizna izvzem prejetih deležev iz davčne osnove (Čok et al., 2007, str. 38). Izvzem dohodkov iz prejemnikove davčne osnove pa se prizna le, če so bili v tekočem ali v preteklih davčnih obdobjih na njihovi podlagi v davčno osnovo všteti prihodki.

Ureditev v 24. členu ZDDPO-2 sledi cilju Direktive Sveta 90/435/EGS, naj za obdavčitev dobičkov iz kapitalskih razmerij ne bo davčnih ovir. ZDDPO-2 vzpostavlja celo davčno ugodnejšo obravnavo, kot jo zahteva ta Direktiva. Zagotavlja namreč popolno odpravo dvojne obdavčitve dobičkov, ne glede na višino kapitalske udeležbe in ne glede na trajanje kapitalske udeležbe v izplačevalcu dobička (Jerman & Odar, 2008, str. 241).

V 25. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih se ureja izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev, ki je vsebinsko povezan z izvzemanjem dividend in dividendam podobnih dohodkov v 24. členu. Prav tako sodi med ukrepe, ki zagotavljajo odpravljanje dvojnega obdavčevanja (ZDDPO-2, 2006).

Polovica dobičkov (ali izgube) iz odsvojitve lastniških deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranosti se po novem izvzema iz obdavčitve pod naslednjimi pogoji (Hieng, 2007, str. 16):

- da je imetnik najmanj 8-odstotnega poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic (po 8. členu Pravilnika o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb gre za neposredno udeležbo);
- da ta udeležba traja najmanj 6 mesecev;
- da je v tem obdobju nepretrgoma za polni delovni čas zaposloval vsaj eno osebo.

Izvzem prihodkov je po 27. in 28. členu Zakona o davku od dohodku pravnih oseb možen tudi pri opravljanju nepridobitne dejavnosti podjetja ter pri prihodkih, ki nastanejo iz naslova odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave, v delu, ki se nanaša na oblikovanje rezerv po zakonu, ki ureja finančno poslovanje, postopke insolventnosti in prisilno prenehanje (ZFPPIPP).

Prihodki in izvzem prihodkov v Makedoniji

Prihodki se po makedonskem davčnem pravu določajo po sprejetih računovodskih standardih in zakonu o računovodstvu. V zakonu o davku od dobička niso posebej opredeljeni.

Prihodki od dividend, doseženi pri rezidentih Republike Makedonije, pri katerih ima prejemnik dividende kapitalski delež, ter prihodki od udeležbe v dobičku družbe z omejeno odgovornostjo se ne všteta v davčno osnovo davka od dobička. Pogoj za neobdavčenje prejemnika dividende pa je, da je davek plačal že izplačevalec, in sicer po stopnji, ki jo predpisuje Zakon o davku od dobička (24. člen Zakona o davku od dobička, 1993).

V 25. členu makedonskega Zakona o davku od dobička je navedeno, da so kapitalski dobički, ustvarjeni s prodajo vrednostnih papirjev, opreme in nepremičnin, obdavčeni po zakonu. Osnova za obdavčitev v davčni bilanci je 70 odstotkov vrednosti ugotovljenega dobička. Izguba iz prodaje vrednostnih papirjev v okviru enega leta se pobota z ustvarjenimi dobički. Če nastane kapitalska izguba pozneje, se lahko prenese in poravna s kapitalskimi dobički v prihodnjih treh letih (Zakon o davku od dobička, 1993).

V Makedoniji se je obdavčenje dobička od prodaje vrednostnih papirjev začelo s 1. januarjem 2006, do takrat pa je bil tak dobiček v celoti neobdavčen.

Prihodki in izvzem prihodkov v Črni gori

Po zakonu o davku od dobička pravnih oseb se za določanje obdavčljivega dobička priznajo prihodki, določeni v izkazu poslovnega izida podjetja, ki so v skladu z zakonom o računovodstvu. Izjema so prihodki, za katere je določen drugačen način pripoznavanja po Zakonu o davku od dobička pravnih oseb Republike Črne gore.

Prihodki iz naslova dividend in deležev v dobičku drugih pravnih oseb se izvzemajo iz prejemnikove davčne osnove, če je njihov izplačevalec zavezanec za davek po Zakonu o davku od dobička pravnih oseb.

Za kapitalske dobičke se štejejo prihodki, ki jih davčni zavezanec ustvari pri prodaji zemljišč, gradbenih objektov, lastninskih pravic, deležev v kapitalu in vrednostnih papirjev. V davčno osnovo se všteje 50 odstotkov omenjenih prihodkov, ki so bili ustvarjeni v tekočem letu. Če nastane kapitalska izguba, se ta lahko prenese in poravna s kapitalskimi dobički v prihodnjih petih letih (21. člen Zakona o davku od dobička pravnih oseb, 2001).

Prihodki in izvzem prihodkov v Bolgariji

Bolgarija se glede sistema skupne obdavčitve matične družbe in odvisnih družb, ki so rezidentke držav članic Evropske unije, prav tako zgleduje po Direktivi Sveta 90/435/EGS. Dividende domačih matičnih družb, prejete od odvisnega podjetja v isti državi članici Evropske unije, se ne obdavčujejo. Če gre za poslovno enoto tujega odvisnega podjetja, pa morajo biti za izvzem izpolnjeni tile pogoji (105. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006):

- poslovna enota mora biti v eni izmed držav članic EU;
- odvisno podjetje mora biti rezident ene izmed drugih držav članic EU;
- udeležba matične družbe v kapitalu odvisne družbe mora biti najmanj 15-odstotna; in mora trajati najmanj dve leti brez vmesne prekinitve.

Prejete dividende bolgarskih podjetij in podjetij iz Evropske unije so iz davčne osnove izvzete, vendar te dividende ne smejo biti dividende, porazdeljene na podlagi prikritega izplačila dobička. Prejete dividende, ki se nanašajo na domača podjetja in se prenašajo od enega podjetja k drugemu, se ne obdavčijo in se izvzamejo iz davčne osnove (27. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006).

Kapitalski dobički podjetja so všeti v davčno osnovo, izjema so tisti, ki nastanejo s prodajo delnic, ki kotirajo na bolgarski borzi (European Tax Handbook, 2008, str. 118).

2.6.2 Podobnosti in razlike v izvzemu prihodkov med posameznimi državami

Prihodki povečujejo poslovni izid pravne osebe; to pomeni, da povečujejo dobiček. Cilj pravne osebe je z davčnega vidika imeti čim manjši dobiček, saj to posledično pomeni nižje plačilo davka. Davčno pravo dovoljuje izvzem nekaterih prihodkov iz davčne osnove. V vseh obravnavanih državah sodijo prejete dividende pod izvzeti prihodek. Obdavčitev dividend, deležev v dobičku itn. se lahko ureja že pri izplačevalcu dividende, zato bi se ob vnovični obdavčitvi prvotna obdavčitev lahko podvojila. Kapitalski dobički (razen nekaterih) se v Bolgariji vštevajo v davčno osnovo, v Makedoniji se izvzemajo iz davčne osnove v višini 30 odstotkov dobička, v Črni gori pa v višini 50 odstotkov. V Sloveniji se dobički oziroma izgube iz odsvojitve lastniških deležev izvzemajo iz davčne osnove, če so izpolnjeni določeni pogoji.

Slovenija in Bolgarija pri izvzemu prihodkov sledita Direktivi Sveta 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (Parent-Subsidiary Directive). Ta direktiva ne ureja samo obdavčitve dividend v ozkem formalnem pomenu, temveč sistem obdavčitve dobičkov, v katere so všete dividende in druge udeležbe v dobičku. Ureja tudi skupni sistem obdavčitve matične družbe in odvisnih družb, ki so rezidentke držav članic Evropske unije. Cilj skupnega sistema je na enotnem trgu Skupnosti vzpostaviti davčne razmere, podobne razmeram, ki veljajo na notranjem trgu posamezne države članice. Za dosego tega cilja razmerja med matično družbo v eni državi članici in odvisnimi družbami v drugih državah članicah ne smejo biti davčno manj ugodno obravnavana kakor razmerja med matično družbo in odvisnimi družbami v isti državi članici (Jerman & Odar, 2008, str. 238).

2.7 Davčno priznavanje odhodkov

Stroški, ki se nanašajo na prodane poslovne učinke, so odhodki. Všeti so v izkaz poslovnega izida podjetja ob sočasnem nastanku prihodkov oziroma v istem finančnem obdobju (Sutton, 2004, str. 40).

Določeni odhodki so po davčnem pravu v celoti davčno priznani oziroma se smejo všeti v davčno osnovo.

2.7.1 Analiza davčno priznanih odhodkov v izbranih državah

Davčno priznani odhodki v Sloveniji

Po SRS 17 so odhodki zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti); prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala. Odhodki se

razvrščajo na poslovne odhodke, finančne odhodke in druge odhodke. Poslovni odhodki in finančni odhodki so redni odhodki.

Med odhodke se štejejo samo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, torej tisti, ki so neposreden pogoj ali posledica opravljanja dejavnosti, nimajo značaja privatnosti ter so skladni z običajno poslovno prakso (Čok et al., 2007, str. 38).

Kot odhodek se z davčnega vidika v celoti priznajo stroški materiala, stroški storitev (z izjemo stroškov reprezentance), stroški, ki so neodvisni od poslovnega izida. Vsi omenjeni stroški pa se morajo nanašati na prodane količine proizvodov, trgovskega blaga, materiala in storitev ter se ne smejo zadrževati v zalogah (Jerman & Odar, 2008, str. 272). Poleg tega se po 35. členu ZDDPO-2 kot odhodek priznajo plače, nadomestila plač za čas odsotnosti z dela in druga izplačila v zvezi zaposlitvijo v obračunanih obdobjih. Povračila stroškov v zvezi z delom in drugimi prejemki zaposlenih (prevoz na delo in z dela, stroški prehrane med delom, nadomestilo za ločeno življenje ter povračila stroškov na službenem potovanju) in nagrade vajencem se priznajo kot odhodek v zneskih obračunanih po zakonu oziroma pogodbi o zaposlitvi. Stroški bonitet so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino (ZDDPO-2, 2006).

Odhodki, ki nastanejo v zvezi s prejetimi dividendami in odsvojitvami lastniških deležev, se davčno ne priznajo v višini 5 odstotkov zneska v davčnem obdobju prejetih dividend in dobičkov, ki so bili po 24. in 25. členu ZDDPO-2 izvzeti iz davčne osnove. Vsi drugi prihodki, razen tistih iz 24. člena (prejete dividende), 25. člena (dobički iz odsvojitve lastniških deležev), 27. člena (prihodki od nepridobitne dejavnosti) in 28. člena (prihodki iz odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave) ZDDPO-2 niso izvzeti iz obdavčitve in so torej tudi davčno priznani prihodki ter povečujejo davčno osnovo (ZDDPO-2, 2006). Načeloma naj bi bili tudi vsi odhodki, povezani z navedenimi členi, davčno priznani odhodki, če ni z določbami Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb drugače določeno.

Davčno priznani odhodki v Makedoniji

Po makedonskem zakonu znižujejo davčno osnovo celotni stroški materiala, storitev (brez stroškov reprezentance), plač in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, ki so nastali z opravljanjem dejavnosti podjetja. Plače izplačane direktorjem se priznajo v celoti.

Po makedonskem Zakonu o davku od dobička so posebej navedeni priznani odhodki (17.–20. člen Zakona o davku od dobička, 1993):

- odhodki za financiranje poslovne dejavnosti, povezani z najemom posojil;
- stroški, nastali z delovanjem raziskovalno-razvojnih centrov in raziskovalnih ustanov;
- premije, plačane za zavarovanje poslovnega premoženja;
- stroški za ekonomsko propagando; ti se priznajo, vendar pod pogojem, da so namenjeni pospeševanju poslovne dejavnosti. Priznajo se celotni stroški televizijskih

in glasbenih posnetkov, sejmov in storitev v povezavi s propagando, vendar je v dokaz treba obvezno priložiti dokumente;

- stroški za dodatno izobraževanje zaposlenih (jezikovni tečajji, seminarji);
- takse in druge javne dajatve, razen tistih, ki se nanašajo na davčni odtegljaj.

Davčno priznani odhodki v Črni gori

Za določanje obdavčljivega dobička se po črnogorski zakonodaji priznajo odhodki, določeni v izkazu poslovnega izida, po zakonu o računovodstvu, razen odhodkov, ki so v Zakonu o davku od dobička obravnavani drugače.

Davčno priznani odhodki so po črnogorskem Zakonu o davku od dobička pravnih oseb (European Tax Handbook, 2008, str. 559):

- nekateri stroški, ki nastanejo ob opravljanju poslovne dejavnosti, ki so stroški materiala in storitev ter se lahko dokumentirajo;
- stroški plač in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo;
- odhodki iz naslova obresti in izplačil za uporabo premoženjskih pravic.

Davčno priznani odhodki v Bolgariji

Odhodki, ki nastanejo z opravljanjem dejavnosti, kot so stroški materiala in storitev (brez stroškov reprezentance), so v celoti davčno priznani. Stroški, ki zadevajo socialne ugodnosti, namenjene zaposlenim (na primer dodatno pokojninsko in zdravstveno zavarovanje, brezplačne športne dejavnosti, novoletne zabave, daril idr.) so všteti v davčno osnovo zavezanca. Plače zaposlenih, odpravnine ob upokojitvi in druga povračila v zvezi z zaposlitvijo (prevoz na delo, povračila stroškov na službenem potovanju, dnevnice) se davčno priznajo po določbah zakona oziroma kolektivnih pogodbah. Izplačila nagrad v denarju se upoštevajo v dohodnini zaposlenega, plačati pa je treba tudi prispevke. Davčno se priznajo v davčni osnovi podjetja, ko so izplačane. Stroški bonitet se upoštevajo v davčni osnovi (Poročilo o preiskavi poslovne, računovodske in davčne zakonodaje v Bolgariji, 2008, str. 31).

2.7.2 Podobnosti in razlike v davčno priznanih odhodkih med posameznimi državami

Na splošno velja za vse štiri obravnavane države, da so davčno priznani odhodki tisti, ki nastanejo zaradi opravljanja dejavnosti pravne osebe oziroma so potrebni za pridobitev prihodkov. V obravnavanih državah so v celoti davčno priznani stroški materiala, storitev (razen stroškov reprezentance), plač zaposlenih in vsa druga povračila, ki nastanejo v zvezi z zaposlitvijo. Stroški bonitet se v Bolgariji upoštevajo v davčni osnovi pravne osebe, v Sloveniji pa jih ureja zakon o dohodnini.

2.8 Nepriznani in delno priznani odhodki

V davčni bilanci niso upoštevani vsi odhodki, ki so izkazani v poslovnem izidu podjetja. Nekateri izmed njih se v davčnem obračunu ne priznavajo, drugi pa se priznavajo le v določenem odstotku.

Delno priznan odhodek je tudi amortizacija, saj se prizna le v zakonsko določeni višini, izračunani po predpisani metodi in stopnjah amortiziranja. Tem zakonskim določbam bi morali nameniti več pozornosti, zato bo amortizacija v tem diplomskem delu obravnavana ločeno po posameznih državah.

2.8.1 Analiza nepriznanih in delno priznanih odhodkov v izbranih državah

Nepriznani in delno priznani odhodki v Sloveniji

Kot odhodki se po ZDDPO-2 (30. člen, 32. člen, 19. člen ZDDPO-2, 2006) ne priznajo:

- dohodki, podobni dividendam, s prikritim izplačilom dobička vred;
- odhodki za pokrivanje izgub prejšnjih let;
- stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje (za zabavo, oddih, šport, vključno z DDV);
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
- kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba;
- DDV, ki ga zavezanec ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu o DDV;
- obresti od nepravčasno plačanih davkov oziroma drugih dajatev in od posojil od povezanih oseb iz davčno ugodnejših držav (stopnja obdavčitve nižja od 12,5 odstotka);
- donacije;
- podkupnine;
- obresti, ki se nanašajo na posojila med povezanimi osebami in so višje od davčno priznane obrestne mere, ki jo predpiše minister za finance.

Pod delno priznane prihodke se še vedno uvršča 50 odstotkov stroškov reprezentance (stroški pogostitev, zabav in daril ob poslovnih stikih s poslovnimi partnerji). Novost pa je, da se v zavezančevo davčno osnovo všteta tudi 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora v podjetju (31. člen ZDDPO-2, 2006).

Nepriznani in delno priznani odhodki v Makedoniji

Najpomembnejši davčno nepriznani odhodki so po Zakonu o davku od dobička (20.–22. člen Zakona o davku od dobička, 1993):

- zamudne obresti in kazni zamujenih plačil davka;
- celotni stroški reprezentance (darila, poslovna kosila, rekreacija, družabni dogodki);
- plačila zaposlenim iz naslova udeležbe v dobičku;
- obresti za posojila za nakup avtomobila, pohištva, tapiserij, umetniških del in drugih okrasnih predmetov za opremo pisarniških prostorov;
- stroški štipendij;
- obresti povezanim osebam, ki presegajo višino obrestne mere, po kateri dajejo posojila komercialne banke;
- donacije in sponzorstva, namenjena poklicnim športnikom;

Po makedonski davčni zakonodaji se nadomestila članom upravnega in nadzornega odbora priznajo v višini 50 odstotkov izplačanega zneska. Kot osebna nadomestila se štejejo vsi prejemki, razen tistih, ki so povezani z uporabo vozil, s hrano in pijačo, z darili in nakupom premičnin ali nepremičnin.

Drugi delno priznani odhodki so (14. a-členu Zakona o davku od dobička, 2006):

- stroški uporabe osebnega avtomobila v službene namene in se priznajo v višini 50 odstotkov zneska, določenega v kolektivni pogodbi.

Nepriznani in delno priznani odhodki v Črni gori

V breme odhodkov se po 11. členu Zakona o davku od dobička pravnih oseb ne priznajo (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2001):

- obresti od nepravočasno plačanih davkov in dajatev;
- obresti, izplačane nerezidentom po obrestni meri, ki je višja od tržne obrestne mere;
- obresti, izplačane povezanim osebam po obrestni meri, ki je višja od tržne obrestne mere;
- administrativni stroški, ki jih plača stalne poslovna enota tuji matični družbi;
- denarne kazni in odškodnine;
- zaslužki zaposlenih ali drugih oseb, ki temeljijo na podlagi razdelitve dobička;
- popravek vrednosti oziroma odpis posameznih terjatev do oseb, do katerih imamo sočasno tudi obveznost;
- donacije, namenjene političnim organizacijam.

Stroški reprezentance se smejo priznati kot odhodek največ do višine 1 odstotka skupnih prihodkov pod pogojem, da so nastali zaradi potreb poslovanja, so dokumentirani in ne zadevajo povezanih oseb. Za odhodke, ki se nanašajo na članarine zbornic, zvez in društev, v katere je včlanjeno podjetje, je določeno, da so davčno priznani do višine 0,1 odstotka skupnih prihodkov; izjema so članarine, za katere so zakonsko predpisane drugačne določbe.

Nepriznani in delno priznani odhodki v Bolgariji

Nepriznani odhodki so po 26. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006):

- denarne kazni, odškodnine;
- odhodki, ki se nanašajo na prikrito izplačilo dobička;
- podkupnine;
- odhodki, ki se nanašajo na zasebne potrebe (zabava, šport itn.);
- obresti povezanim osebam, ki presegajo višino obrestne mere po kateri dajejo posojila komercialne banke;
- odhodki iz naslova izgube pri prodaji delnic na bolgarski borzi;
- odhodki, ki nastanejo pri manjkajočih ali uničenih sredstvih, razen tistih sredstev, pri katerih je bila vzrok za odhodek višja sila;
- odhodki, ki nastanejo pri primanjkljaju ali odpisu zaloge materiala, razen tistih zalog, pri katerih je prišlo do višje sile, tehnološkega zastaranja, fizične oziroma kemične spremembe in je potekel rok veljavnosti izdelka po zakonskih predpisih oziroma standardih podjetja;
- donacije (razen donacij namenjenim dobrodelnim organizacijam).

Donacije, našteje v 31. členu bolgarskega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, so davčno priznani odhodek do višine 10 odstotka dobička, nekatere donacije pa lahko ta odstotek presežejo. To so na primer donacije, namenjene Skladu za zdravljenje otrok (angl. *Fund for treatment of children centre*), ki se priznajo kot odhodek tudi do polovice neobdavčljivega dobička. Celotni stroški takih donacij ne smejo preseči 65 odstotkov dobička podjetja (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006).

Stroški reprezentance se ne izvzamejo iz davčne osnove pod pogojem, da so podprti z zakonsko predpisano dokumentacijo.

2.8.2 Podobnosti in razlike v delno priznanih in nepriznanih odhodkih med posameznimi državami

V obravnavanih državah veljajo isti nepriznani odhodki, kar zadeva denarne kazni in odškodnine, odhodki iz naslova neplačanega davka. Izplačane obresti med povezanimi osebami, ki so višje od davčno priznanih obresti, so nepriznan odhodek v vseh štirih državah, v Črni gori pa velja to tudi za obresti, izplačane nerezidentom. Nobena izmed držav nima popolnoma enakih davčno nepriznanih odhodkov. Menimo, da imata Bolgarija in Slovenija zopet najbolj podobno opredeljene davčno nepriznane odhodke. Dokaj podobno imata nepriznane odhodke opredeljene Črna gora in Makedonija. Stroški reprezentance so v Makedoniji v celoti nepriznani, v Bolgariji in Črni gori so priznani le, če so podprti z določeno dokumentacijo, v Sloveniji pa se priznavajo v višini 50 odstotkov odhodka.

2.9 Amortizacija

Ko začne podjetje uporabljati osnovno sredstvo (ko je le-to na voljo za uporabo), se mora odločiti, ali ga bo razvrednotilo in kako bo to storilo. Sredstva, kot so zgradbe, stroji in oprema, imajo omejeno dobo koristnosti, ob koncu katere so gospodarske koristi, ki so jih prinašala podjetju izrabljene. Ne glede na to, kolikšna je doba koristnosti sredstva, se njegova vrednost (nabavna vrednost) z uporabo zmanjšuje. Podjetje upošteva zmanjšanje kot strošek amortizacije, in ta se kaže tudi v izkazu poslovnega izida. Tako se v dobičku podjetja kaže resnični strošek osnovnega sredstva kot vložek, ki je pripomogel k ustvarjanju dobička v tistem obdobju. »Amortizacija« je sopomenka za razvrednotenje (Sutton, 2004, str. 199).

2.9.1 Analiza amortizacije v izbranih državah

Amortizacija v Sloveniji

Amortizacijo ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) za vsa sredstva, ki se po računovodskih izkazih lahko amortizirajo, torej za neopredmetena sredstva, opredmetena osnovna sredstva in za naložbene nepremičnine. Amortizacija je davčno priznana v zneskih, ki ustrezajo (Jerman & Odar, 2008, str. 38) :

- obračunanemu znesku v skladu z računovodskimi standardi;
- obračunanemu znesku na podlagi uporabe metode enakomernega časovnega amortiziranja;
- obračunanemu znesku z uporabo najvišjih amortizacijskih stopenj, ki jih določa ZDDPO-2.

Amortizacija je opredeljena v SRS 13 kot strošek, ki nastaja zaradi prenašanja nabavne vrednosti amortizirljivega sredstva na poslovne učinke. Obračuna se kot zmnožek amortizacijske osnove in amortizacijske stopnje. Izjema so zemljišča, opredmetena osnovna sredstva podjetij v gradnji, osnovna sredstva kulturnega pomena in opredmetena osnovna sredstva v stečaju ali likvidacijskem postopku.

Lahko se zgodi, da si podjetje obračunava amortizacijo po amortizacijskih stopnjah, ki so nižje od davčno priznanih amortizacijskih stopenj. Takrat lahko podjetje razliko med davčno priznanimi odhodki in obračunanimi odhodki za amortizacijo uvrsti med odložene terjatve za davek. V ZDDPO-2 je namreč navedeno, da se upošteva amortizacija, ki je obračunana za poslovne namene in je podjetje ne more povišati do višine davčno priznane amortizacije. V zvezi s tem velja prehodna določba (80. člen ZDDPO-2), po kateri se tudi po datumu začetka uporabe ZDDPO-2 drugačno priznava amortizacija za davčne namene, za sredstva, ki so se začela amortizirati pred dnem začetka uporabe tega zakona, to je pred 1. januarjem 2007. Zaradi navedene prehodne določbe je mogoče, da se kot odhodek pod določenimi pogoji prizna amortizacija, ki je višja od amortizacije, ki je bila obračunana za poslovne namene (Andrejasič, 2007, str. 160). Za davčno priznane odhodke iz naslova

amortizacije, ki se je začela obračunavati leta 2007, veljajo po 33. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb letne davčno priznane amortizacijske stopnje prikazane v tabeli 3.

Tabela 3: Davčno priznane amortizacijske stopnje v Sloveniji

Vrste sredstev	Najvišja letna amortizacijska stopnja
1. gradbeni objekti, z naložbenimi nepremičninami vred	3 %
2. deli gradbenih objektov, z deli naložbenih nepremičnin vred	6 %
3. oprema, vozila in mehanizacija	20 %
4. deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti	33,3 %
5. računalniška, strojna in programska oprema	50 %
6. večletni nasadi	10 %
7. osnovna čreda	20 %
8. druga vlaganja	10 %

Vir: 33. člen, 5 .točka ZDDPO-2.

V primerjavi s prejšnjim zakonom o davku od dohodka pravnih oseb so se nekatere amortizacijske stopnje povišale (oprema za raziskave in razvoj, vozila, deli opreme), druge znižale (gradbeni objekti in deli gradbenih objektov, oprema in mehanizacija ter deli naložbenih nepremičnin), tretje pa ostale nespremenjene (računalniška, strojna in programska oprema, večletni nasadi, osnovna čreda in druga vlaganja). Dobro ime se ne amortizira več.

Del amortizacije, ki se v posameznem davčnem obdobju ne prizna, ker presega največji dovoljeni znesek, se kot davčni odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih oziroma ob odtujitvi ali odpravi evidentiraja sredstva (opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega osnovnega sredstva in naložbene nepremičnine) (33. člen ZDDPO-2).

Pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba koristnosti je daljša od enega leta in njegova nabavna vrednost ne presega 500 evrov, se ob prenosu v uporabo kot odhodek upošteva celotna nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva. V tem primeru se lahko pojavijo odložene obveznosti za davek, saj bo podjetje opredmeteno osnovno sredstvo z nabavno vrednostjo do 500 evrov upoštevalo kot davčno priznani odhodek v letu nabave, za poslovne namene pa amortiziralo v pričakovani dobi koristnosti. Drugi primer obveznosti za davek pa ima lahko podjetje pri prevrednotenju opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev na višje vrednosti (Hieng, 2007, str. 17).

Obračun odloženih davkov vpliva na ugotovljeni čisti poslovni izid, to je na čisti dobiček ali izgubo. Tudi v izkazu poslovnega izida je postavka odloženi davek, uvrščena za postavko davek od dohodkov pravnih oseb. Gre torej predvsem za vprašanje računovodenja in ugotavljanje poslovnega izida. Računovodsko obravnavo davka od dobička ureja 11. člen

uvoda v SRS in SRS 5, SRS 11 ter Mednarodni računovodski standard12–Davek iz dobička (Jerma n & Odar, 2008, str. 307).

Amortizacija v Makedoniji

V Makedoniji se lahko amortizirajo pravice oziroma sredstva, katerih posamična nabavna vrednost presega 300 evrov, njihova doba koristnosti pa je daljša ali enaka enemu letu. Metoda enakomernega časovnega amortiziranja je davčno predpisana. Če amortizacija, obračunana po uporabnostni (funkcionalni) metodi, preseže amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja, za več kot 10 odstotkov, je za obračun za davčne namene po uporabnostni metodi treba pridobiti soglasje organa javnih financ. Če ta soglasja ne da, je treba za nedovoljeni presežek povečati davčno osnovo (Pomer, 2003, str. 302).

V tabeli 4 so našteje najvišje davčno priznane letne amortizacijske stopnje za posamezna sredstva.

Tabela 4: Davčno priznane amortizacijske stopnje v Makedoniji

Vrsta sredstev	Najvišja letna amortizacijska stopnja
1. gradbeni objekti	10 % (konstrukcije iz betona in kovine 2,5%;lesene 5%)
2. oprema	25 %
3. oprema za proizvodnjo in predelavo, distribucijo nafte, plina, električne in toplotne energije, vodovod in komunalno	5 %
4. pogonski stroji, naprave, transportna sredstva	10 %
5. računalniška, strojna in programska oprema, potniška motorna vozila, vozila na motorni pogon	25 %
6. druga oprema	10 %
7. večletni nasadi	10 %
8 osnovna čreda	20 %
9. dolgoročna neopredmetena sredstva (patenti, licence)	20 %
10. druga dolgoročna sredstva (dobro ime)	10 %

Vir: Pomer, Davek od dobička in dohodnina-mednarodna primerjava, 2003, str. 301

Pri sredstvih, ki niso več v uporabi in se niso amortizirala do konca dobe koristnosti, se neodpisana vrednost v celoti prizna kot strošek amortizacije. V davčni osnovi pa se neodpisana vrednost prizna ob pridobitvi soglasja davčnega organa (15. člen Zakona o davku od dobička, 1993).

Amortizacija v Črni gori

Sredstva, ki se amortizirajo, so torej opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva; ta obsegajo materialna in nematerialna sredstva, katerih vrednost je večja od 300 evrov, njihov čas uporabe pa je daljši od enega leta (13. člen Zakona o davku od dobička pravnih oseb, 2001). Ta sredstva so razdeljena v pet skupin s pripadajočimi amortizacijskimi stopnjami. Našteta so v tabeli 5.

Tabela 5: Davčno priznane amortizacijske stopnje v Črni gori

Vrste sredstev	Najvišja letna amortizacijska stopnja
1. gradbeni objekti (železniška infrastruktura, tuneli, betonske plošče, vodovodi), oprema za informacijsko infrastrukturo (internet), oprema za proizvodnjo in distribucijo električne energije, plina, vode	5 %
2. letala, avtomobili, ladje in druga plovna vozila, oprema, mehanizacija, vinogradi	15 %
3. avtobusi, kamioni in prikolice, druga oprema	20 %
4. pohištvo v letalih, rezervni deli za letala, telefonska oprema, oprema za naftne vrtine, oprema za oddajanje radijskega in televizijskega programa itn.	25 %
5. traktor, taksiji, vozila v najemu, računalniška in programska oprema itn.	30 %

Vir: 13. člen Zakona o davku od dobička pravnih oseb Črne gore in Pravilnik o razvrščanju osnovnih sredstev po skupinah in metodah za določanje amortizacije.

Pravilnik o razvrščanju osnovnih sredstev po skupinah in metodah za določanje amortizacije predpisuje razvrščanje posameznih osnovnih sredstev po skupinah in metodah amortizacije. Po 5. členu Pravilnika o razvrščanju osnovnih sredstev po skupinah in metodah za določanje amortizacije je za osnovna sredstva, ki sodijo v prvo skupino, predpisano enakomerno (linearno) časovno amortiziranje. Za sredstva, razvrščena v druge skupine pa velja metoda padajočega (degresivnega) časovnega amortiziranja. Za osnovna sredstva, ki sodijo v prvo skupino, velja, da se amortizira sredstvo posebej, druga sredstva pa se amortizirajo skupaj, in sicer ločeno, po skupinah (od 2. do 5. skupine) (Pravilnik o razvrstavanju osnovnih sredstava po grupama i metodama za utvrđivanje amortizacije, 2002).

Amortizacija v Bolgariji

V Republiki Bolgariji morajo podjetja pripraviti za davčne potrebe amortizacijske načrte za sredstva, ki se amortizirajo. Za davčne namene se morajo sredstva amortizirati po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

V tabeli 6 so prikazana sredstva in pripadajoče dovoljene letne amortizacijske stopnje.

Tabela 6: Davčno priznane amortizacijske stopnje v Bolgariji

Vrsta sredstev	Najvišja letna amortizacijska stopnja
1. zgradbe, naložbene nepremičnine, neproizvodna oprema, napeljave	4 %
2. stroji, proizvodna oprema, orodja	30 (50) % Višja amortizacija se uporabi v primeru, da so stroji, proizvodna oprema in orodja novi
3. transportna sredstva (razen osebnih avtomobilov)	10 %
4. deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti	33,3 %
5. računalniška, strojna in programska oprema, mobilni telefoni	50 %
6. osebni avtomobili	25 %
7. sredstva, katerih življenjska doba je omejena s pogodbo oziroma zakonom (licence)	33,33 %
8. druga sredstva	15 %

Vir: 55. člen Zakona o davku od dohodka pravnih oseb.

Dobro ime se po bolgarski zakonodaji ne amortizira.

2.9.2 Podobnosti in razlike v amortizaciji med posameznimi državami

V vseh štirih obravnavanih državah je za obračun amortizacije po davčnem obračunu predpisana metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Najnižje davčno priznane amortizacijske stopnje so v Makedoniji, saj nobena izmed njih ne presega 20 odstotkov. Makedoniji sledi Črna gora, z malo višjimi amortizacijskimi stopnjami ter nato še Slovenija in Bolgarija. Najbolj podobne amortizacijske stopnje za posamezna sredstva imata slovenska in bolgarska davčna zakonodaja. Zanimivo je, da se v Črni gori za nekatera sredstva uporablja metoda enakomernega časovnega amortiziranja, za druga pa metoda degresivnega ali padajočega časovnega amortiziranja. Odložene terjatve ali obveznosti za davek smo omenili le pri slovenski zakonodaji, saj se v zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb ne pojavljajo. Omenili smo jih zgolj zato, ker se nanašajo na davke, ki jih bo davčni zavezanec plačal ali pa mu bo ta znesek v naslednjih davčnih obdobjih povrnjen. Odloženi davki sodijo pod računovodsko obravnavo in jih davčni zakoni ne obravnavajo. V Bolgariji in Črni gori se pri odloženih davkih upoštevajo določbe MRS 12, v Makedoniji pa to področje urejajo nacionalno sprejeti standardi.

2.10 Transferne cene

Cene, po katerih se v podjetju ali skupini podjetij zaračunavajo nabave in prodaje poslovnih učinkov, se imenujejo prenosne ali transferne ali notranje cene. Transferne cene so posledica nastanka povezanih oseb, ki so praviloma večnacionalne; to pomeni, da poslujejo po podružnicah ali stalnih poslovnih enotah v različnih državah. Posledica mednarodnega

povezovanja so premiki poslovnih učinkov iz ene države v drugo, kar povezanim osebam omogoča kar najboljše poslovne izide in uspešnost poslovanja v različnih državah. Temeljni cilj multinacionalne družbe pri oblikovanju transfernih cen je maksimiranje dobička skupine družb kot celote, in ne posamične družbe ali njenega dela (Grivec, 2007, str. 106).

2.10.1 Analiza transfernih cen v izbranih državah

Transferne cene v Sloveniji

Pri poslovanju med povezanimi osebam (lastniki, njihovimi ožjimi družinskimi člani ter drugimi pravnimi in fizičnimi osebam, ki imajo neposredno ali posredno pravico do udeležbe v upravljanju, nadzoru ali kapitalu zavezanca – eden od glavnih pogojev je 25-odstotni delež v kapitalu ali glasovalnih pravicah) se pri prihodkih in odhodkih upoštevajo transferne cene v višini primerljivih tržnih cen, ki bi bile dosežene na trgu med nepovezanimi osebam (Čok et al., 2007, str. 38).

Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb natančno ureja povezane osebe v odnosu rezident/nerezident in davčno obravnavo transfernih cen pri čezmejnih transakcijah med povezanimi osebam.

Za ugotavljanje primerljivih tržnih cen se po smernicah OECD uporabljajo te metode in njihove kombinacije (16. člen ZDDPO-2, 2006):

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

V 16. členu je v 6. odstavku ZDDPO-2 navedeno, da je minister za finance odgovoren za ustrezno izvajanje tega člena (ZDDPO-2, 2006). Na podlagi navedenega pooblastila je Ministrstvo za finance izdalo Pravilnik o transfernih cenah. V 8. členu tega pravilnika je navedeno, da mora davčni zavezanec pri določanju primerljivosti tržnih cen najprej uporabiti metodo primerljivih prostih cen. Če ta metoda ni mogoča, mora uporabiti metodo preprodajnih cen ali metodo dodatka na stroške, ki imata prednost pred uporabo metode porazdelitve dobička in metodo stopnje čistega dobička (Pravilnik o transfernih cenah, 2006).

Zavezanec, ki je povezana oseba, mora po slovenskem davčnem pravu zagotavljati in hraniti podatke o povezanih osebah, obsegu in vrsti poslovanja z njimi ter o določitvi primerljivosti tržnih cen v roku in tako kot določa zakon, ki ureja davčni postopek (16. člen ZDDPO-2, 2006).

Transferne cene v Makedoniji

V 12. členu makedonske davčne zakonodaje je določeno, da je oseba, ki je povezana z davčnim zavezancem, vsaka pravna ali fizična oseba, ki lahko nadzira njegove odločitve ali nanje vpliva. Za nadzor gre, kadar ima najmanj 50-odstotni delež, za pomemben vpliv na poslovne odločitve pa ob velikih skupnih nakupih ali prodajah, ali ob tehnološki odvisnosti, če obstajajo druga sredstva nadzora upravljanja ali če ima posamezna oseba najmanj 20 odstotkov delnic davčnega zavezanca (Zakon o davku od dobička, 1993).

Po 13. členu Zakona o davku od dobička je treba vse transakcije davčnega zavezanca s povezanimi osebami izkazati ločeno v davčni bilanci, skupaj s transfernimi cenami, po katerih so bile transakcije opravljene. Pri poslovnih odhodkih, povezanih z nakupom blaga, materialov in storitev med povezanimi osebami, je treba upoštevati cene, ki jih je mogoče doseči na domačem ali primerljivem tujem trgu med nepovezanimi osebami. Tako je transferna cena opredeljena v pravilniku k zakonu o davku od dobička. Razlika med transferno in tržno ceno je obdavčena (Zakona o davku od dobička, 1993).

Metode primerljivosti tržne cene v zakonu o davku od dobička niso omenjene.

Transferne cene v Črni gori

Transferne cene so po 38. členu Zakona o davku od dobička cene, ki nastanejo med transakcijami sredstev in ustvarjanjem obveznosti med povezanimi osebami. Za povezane osebe veljajo tiste, med katerimi obstajajo razmerja, ki neposredno vplivajo na poslovne izide teh oseb oziroma podjetij, in so prav tako v skladu z zakonom, s katerim je urejena davčna zakonodaja (Zakon o davku od dobička, 2001).

V zakonu je navedeno tudi neodvisno tržno načelo (angl. *arm's length principle*), po katerem sme davčni organ popraviti dobiček povezane osebe, če so bili pogoji, ki so dogovorjeni med povezanimi osebami, drugačni, kot bi bili, če bi šlo za poslovanje med neodvisnimi družbami.

Za določanje primerljivosti tržne cene so v zakonu navedene metode primerljive cene. Če ta metoda ni mogoča, je za določitev primerna metoda preprodajne cene. Najprimernejše načine določanja primerljivosti cen s tržnimi cenami določa Ministrstvo za finance.

Transferne cene v Bolgariji

Tudi v Bolgariji se pri določanju transfernih cen ravna po smernicah OECD. Transferne cene se določajo na podlagi primerljivih tržnih cen, te pa se ugotavljajo z metodami, ki so enake kot v slovenski zakonodaji.

Po bolgarski davčni zakonodaji ni treba hraniti dokumentacije (pogodbe, račune, poročila) o transfernih cenah med povezanimi osebami. Če ima podjetje, na primer, davčni pregled in

ne predloži potrebne dokumentacije za preveritev transfernih cen, davčni organ presodi, katera metoda bi bila za podjetje najprimernejša. Ne glede na izbrano metodo pa mora imeti zavezanec dovolj dokazil o poslovanju s povezanimi podjetji oziroma mora prikazati, kakšne koristi prinaša povezano podjetje njegovi dejavnosti (Poročilo o preiskavi poslovne, računovodske in davčne zakonodaje v Bolgariji, 2008, str. 29).

2.10.2 Podobnosti in razlike v transfernih cenah med posameznimi državami

Za določanje transfernih cen se davčna zakonodaja v obravnavanih državah opira na neodvisno tržno načelo (angl. *arm's length principle*), ki je opredeljeno v Vzorčnem sporazumu OECD. Za določanje primerljivosti tržnih cen, ni večjih razlik v metodah, ki jih je treba uporabljati v posameznih državah. V Sloveniji, Makedoniji in Bolgariji je treba hraniti dokumentacijo o poslih s povezanimi osebami.

Problematika transfernih cen, zlasti pri mednarodnih podjetjih, postane obsežnejša, ko začne podjetje ustanavljati odvisna podjetja v tujini. Marsikdaj se zgodi, da si mednarodno podjetje zniža plačilo davka, tako da se sredstva oziroma storitve izvažajo v države z nizko efektivno stopnjo davka od dobička po čim višjih transfernih cenah. Težave nastanejo prav pri primerljivosti transfernih cen s tržnimi, saj je namreč zelo težko ugotovljati, ali podjetje posluje pod navadnimi tržnimi pogoji.

2.11 Davčna izguba

Država s predpisano zakonodajo po navadi dovoli davčno oprostitev podjetjem, ki poslujejo z izgubo. Oblika in obseg davčne oprostitve pa sta od države do države različna. Večina držav članic Evropske unije dovoljuje prenašanje davčne izgube v naslednja davčna obdobja. Nekatere države imajo časovno omejeno prenašanje izgube, pri drugih pa je to neomejeno. Še večjo potencialno ugodnost pa omogočajo države v katerih je dovoljeno prenašanje izgube v prejšnja davčna obdobja. Nekaj držav Evropske unije to možnost dopušča, vendar je obdobje prenašanja izgube v pretekla davčna obdobja omejeno na največ tri leta (Sutton, 2004, str. 534).

2.11.1 Analiza davčne izgube v izbranih državah

Davčna izguba v Sloveniji

Davčno izgubo (tj. presežek davčnih odhodkov nad prihodki) lahko zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, pri tem se ta osnova najprej zmanjša za izgubo starejšega datuma. Takšno pokrivanje izgube pa ne sme presegati sproti ugotovljene davčne osnove. Prenos izgube je omejen v primerih, ko se spremeni lastništvo v kapitalu ali glasovalnih pravicah zavezanca (Čok et al., 2007, str. 39). Lastništvo v kapitalu celotne družbe, in ne posameznega lastnika, se mora spremeniti za več kot 50 odstotkov, glede na stanje lastništva na začetku obdobja; pri tem zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti ali dve leti pred spremembo lastništva ali po njej spremeni

dejavnost (razen ob spremembi dejavnosti zaradi ohranjanja delovnih mest). Ob izpolnjevanju omenjenih pogojev se davčne izgube iz prejšnjih let ne morejo upoštevati pri zmanjšanju davčne osnove zavezanca (36. člen ZDDPO-2, 2006).

Davčna izguba v Makedoniji

Po makedonski davčni zakonodaji (23. a-člen Zakona o davku od dobička) je možnost prenašanja izgube omejena na tri leta, in sicer, ko je bila izguba izkazana. Pogoj za uveljavljanje pravice do prenašanja izgube je odobritev pisnega zahtevka, ki ga mora davčni zavezanec predložiti organu javnih prihodkov. Pravice do prenašanja ne morejo izrabiti pravne osebe s statutarnimi spremembami, kot so spojitve, pripojitve, cepitve idr. (23. a-člen Zakona o davku od dobička, 1993).

Davčna izguba v Črni gori in Bolgariji

Tudi v Črni gori (25. člen Zakona o davku od dobička pravnih oseb, 2001) in Bolgariji (po 70. členu Zakona o davku od dohodkov podjetij, 2006) je prenašanje izgube v naslednja obdobja omejeno, in sicer v obračunskem obdobju petih let. Pri statusnih preoblikovanjih zavezanca pa davčne ugodnosti glede izgub določa pristojni davčni organ.

2.11.2 Podobnosti in razlike v davčni izgubi med posameznimi državami

V določbah o davčni izgubi imata največ skupnega Črna gora ter Bolgarija; zanju velja enako število let prenašanja izgube v naslednja davčna obdobja. Strožjo zakonodajo ima Makedonija, saj dovoli davčnemu zavezancu prenašanje izgube le v naslednja tri davčna obdobja po nastanku izgube. Slovenska zakonodaja pa je, kar zadeva davčno izgubo, »najprijaznejša« do pravnih oseb, saj prenašanje izgube zanje ni časovno omejeno

2.12 Davčne olajšave

Države skušajo z davčnimi ukrepi spodbujati nekatere dejavnosti (na primer investicije v raziskave in razvoj) ali razvijati določena območja (npr. nove zaposlitve oziroma delovna mesta v manj razvitih regijah države) v državi. Ti davčni ukrepi se kažejo v davčnih olajšavah, pospešeni amortizaciji in včasih celo oprostitvi plačila davka za davčne zavezance (Sutton, 2004, str. 534). Država namerava torej z davčnimi olajšavami spodbujati gospodarstvo, tehnološki napredek podjetij in odpravljati socialne težave. Zavezancu za davek od dohodkov pravnih oseb naj bi olajšave pripomogle k znižanju davčne osnove, s tem pa se zniža plačilo davka.

2.12.1 Analiza davčnih olajšav v izbranih državah

Davčne olajšave v Sloveniji

Davčne olajšave se lahko znižujejo največ do višine zavezančeve davčne osnove. V Sloveniji ZDDPO-2 ureja olajšave za (od 55. do 59. člena ZDDPO-2, 2006):

- vlaganja v raziskave in razvoj (zmanjšanje davčne osnove v višini 20 odstotkov zneska);
- investiranje v opremo in neopredmetena sredstva (zmanjšanje davčne osnove v višini 30 odstotkov zneska, vendar ne več kot 30.000 evrov);
- zaposlovanje invalidov (zmanjšanje davčne osnove v višini 50–70 odstotkov izplačanih plač);
- izvajanje praktičnega dela vajencev, dijakov, študentov v strokovnem izobraževanju (zmanjšanje davčne osnove v višini 20 odstotkov povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji);
- prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (olajšava na posameznega delavca ne sme presežati 24 odstotkov obveznih prispevkov za dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje in ne sme biti višja od 2.390 evrov na letni ravni);
- donacije (izplačila v denarju in v naravi za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene namene itn. oziroma izplačila organizacijam, ki so po predpisih ustanovljene za opravljanje nepridobitnih dejavnosti, se priznajo v višini 0,3 odstotka obdavčenega prihodka zavezanca. Še dodatno zmanjšanje davčne osnove v višini 0,2 odstotka obdavčljivega prihodka pa lahko uveljavlja zavezanec, ki namenja sredstva za kulturne namene in prostovoljna društva, ki skrbijo za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami v skladu z javnim interesom. Izplačila za politične organizacije se priznajo v višini treh povprečnih mesečnih bruto plač na zaposlenega pri zavezancu.).

Olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj se uveljavljajo na podlagi pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj; v njem je podrobneje navedeno, kaj vse lahko davčni zavezanec navede pod to olajšavo.

Dodatna olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj (regijska olajšava) pa je predvidena, če ima zavezanec sedež in tudi opravlja dejavnost na območjih države, kjer je bruto domači proizvod na prebivalca do 15 odstotkov (olajšava se poveča na 30 odstotkov) manjši od povprečja države, oziroma na območjih, kjer je bruto domači proizvod na prebivalca za več kot 15 odstotkov manjši od povprečja države (olajšava se poveča na 40 odstotkov) (Hieng, 2007, str. 21). Vlada je predpisala navodila za uveljavljanje regijske olajšave z uredbo, ki je bila objavljena 3. 12. 2007 v Uradnem listu RS št.110/2007. V njej so objavljena območja države, na katerih se lahko uveljavlja davčna regijska olajšava.

Od leta 2007 podjetja ne morejo uveljavljati olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, če so zanj pridobila nepovratna sredstva iz proračuna Republike Slovenije ali Evropske unije.

Davčne olajšave v Makedoniji

Davčna osnova se lahko zmanjša za znesek, reinvestiranih dobičkov (angl. *reinvested profits*) v osnovna sredstva, vendar ta olajšava ne sme presežati 50¹ odstotkov davčne

¹Po 38.členu Zakona o davku od dobička v Makedoniji, je znesek olajšave za naložbe do 50 odstotkov davčne osnove veljal za leto 2007.

osnove. Reinvestirani dobički so tisti, ki so bili realizirani na koncu finančnega obdobja in so namenjeni za določene naložbe v prihodnjem letu. Kot olajšava se ne upoštevajo naložbe v nakup avtomobilov, pohištva, tapiserij, umetnostnih predmetov. Amortizacija, obračunana pri sredstvih, za katera davčni zavezanec uveljavlja olajšavo, v davčnem obračunu ni davčno priznan odhodek. Davčni zavezanec mora konec vsakega računovodskega obdobja olajšavo dokazovati z dokumenti, sicer mora plačati davek, ki bi ga plačal, če olajšave ne bi uveljavljal. Poleg tega se sredstva, za katera se je uveljavljala olajšava, ne smejo odtujiti v treh letih po pridobitvi (European Tax Handbook, 2008, str. 508).

Po 20. členu Zakona o davku od dobička stroški donacij zmanjšujejo davčno osnovo do višine 5 odstotkov celotnih skupnih prihodkov in stroški sponzorstva do višine 3 odstotkov celotnih skupnih prihodkov. Pogoj je tudi, da so prejemniki javne ustanove, ki se financirajo iz proračunskih sredstev (Zakon o davku od dobička, 1993).

Davčne olajšave v Črni gori

Po 30. a-členu Zakona o davku od dobička pravnih oseb lahko davčni zavezanec uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 50 odstotkov naložb v osnovna sredstva, ki so namenjena proizvodnji in ohranjanju energije iz obnovljivih virov, vendar največ v višini davčne osnove (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2001).

Če podjetje na novo zaposli osebe za nedoločen čas ali za najmanj dve leti, se mu davčna osnova zmanjša za znesek izplačil bruto plač na novo zaposlenih delavcev, povečanih za delodajalčeve prispevke za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Pravica do koriščenja olajšave traja eno leto od dneva zaposlitve novih delavcev. Poleg tega mora zavezanec upoštevati določene zahteve, da lahko uveljavlja olajšavo za novo zaposlene osebe. Nevladnim organizacijam, ki so pravne osebe, registrirane za opravljanje gospodarske dejavnosti, se davčna osnova lahko zmanjša do 4.000 evrov pod pogojem, da dobiček izrabijo za namene, zaradi katerih so bile ustanovljene (od 30. –32. člena Zakona o davku od dobička pravnih oseb, 2001).

Po 31. členu Zakona o davku od dobička pravnih oseb je nova pravna oseba ali nova poslovna enota v gospodarsko manj razvitih območjih, ki opravlja pridobitno dejavnost, oproščena plačila davka od dobička za prva tri leta poslovanja. Za uveljavitev olajšave nova pravna oseba ne sme biti pravna oseba, ki je nastala s katero koli statusno spremembo preoblikovanja obstoječih podjetij in je ne sme ustanoviti ali soustanoviti drugo povezano podjetje. Če je podjetje v obdobju treh let pred novo ustanovitvijo že poslovalo oziroma je prenehalo poslovati v isti ali podobni dejavnosti, ni oproščeno plačila davka (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2001).

Po črnogorski zakonodaji se izdatki za zdravstvene, izobraževalne, znanstvene, verske, kulturne, športne in humanitarne namene in tudi za varstvo okolja priznajo kot odhodek, vendar največ do višine 3,5 odstotka vsote celotnih prihodkov.

Davčne olajšave v Bolgariji

Podjetja, ki opravljajo proizvodno dejavnost, so opravičena plačila davka od dobička pravnih oseb, če poslujejo na območjih, kjer stopnja brezposelnosti presega 35 odstotkov povprečne stopnje brezposelnosti. Pri tej olajšavi pa morajo biti upoštevana pravila, ki so v skladu s pravili Evropske unije o državni pomoči. Prvo pravilo pravi, da mora zavezanec, ki je oproščen plačila davka, privarčevani znesek v štirih letih nameniti v ustrezne začetne naložbe. Pri drugem pa je navedeno, da oprostitev davka ne sme presegati 200.000 evrov v obdobju treh let (European Tax Handbook, 2008, str. 119).

Za na novo zaposlene osebe lahko podjetje uveljavlja davčno olajšavo v višini plačanih delodajalčevih prispevkov, vendar le pod pogojem, da podjetje zaposli nove delavce na območjih, kjer se je stopnja brezposelnosti glede na prejšnje leto povečala za 50 odstotkov v primerjavi s povprečno stopnjo brezposelnosti v državi. Zavezanec mora po uveljavitvi olajšave poslovati še najmanj 3 leta (Poročilo o preiskavi poslovne, računovodske in davčne zakonodaje v Bolgariji, 2008, str. 32).

Naslednja davčna olajšava je namenjena zaposlovanju invalidov, starejših ljudi in dolgotrajno brezposelnih. Zavezanec mora omenjene osebe zaposliti najmanj za 12 mesecev - to je pogoj za zmanjšanje davčne osnove v višini izplačanih bruto plač zaposlenih invalidov, starejših ljudi in dolgotrajno brezposelnih ter zneska prispevkov, ki jih je plačal delodajalec. Pravica do davčne olajšave preneha po 12 mesecih od dneva zaposlitve teže zaposljivih oseb (Poročilo o preiskavi poslovne, računovodske in davčne zakonodaje v Bolgariji, 2008, str. 32).

Davčni zavezanci, ki pridelujejo kmetijske pridelke, so oproščeni 60 odstotkov davka od dohodkov pravnih oseb glede na svoj dohodek od nepredelanih rastlin. Delež neplačanega davka pa morajo davčni zavezanci nameniti naložbam v kmetijstvo (European Tax Handbook, 2008, str. 119).

2.12.2 Podobnosti in razlike v davčnih olajšavah med posameznimi državami

Določbe o davčnih olajšavah sodijo med pomembnejše določbe zakonov o obdavčenju pravnih oseb. Po posameznih obravnavanih davčnih zakonih ima največ olajšav Slovenija, najmanj pa Makedonija. Lahko rečemo, da so si nekatere olajšave med državami podobne, vendar pa vsaka izmed držav postavlja različne pogoje ali pravila, ki jih je treba izpolnjevati za uveljavljanje olajšave. Vsem štirim državam je skupna olajšava za vlaganja v osnovna sredstva. Olajšava za zaposlovanje novih oseb je na voljo v Bolgariji in Črni gori, olajšava za zaposlovanje invalidov pa je skupna Sloveniji in Bolgariji. Najvišji znesek olajšav, ki se nanašajo na donacije, je omenjen v makedonskem zakonu, ki omogoča zmanjšanje davčne osnove za donacije do višine 5 odstotkov celotnih prihodkov pravne osebe, sledi Črna gora z največ 3,5 odstotka celotnih prihodkov. Najnižji znesek olajšave za donacije je zapisan v slovenski davčni zakonodaji

2.13 Davčni odtegljaj

Davčni odtegljaj (tudi davek po odbitku, angl. *withholding tax*) je davek od dohodka, ki se pobira pri viru tega dohodka; to pomeni, da je tretja stran, to je izplačevalec dohodka, zavezana odtegniti davek pri določenih vrstah plačil in ga odvesti davčnemu organu. Davek po odbitku poznajo skoraj v vseh državah in se uporablja zlasti pri izplačilu dividend, obresti, licenčnin in podobnih plačilih (Petauer, 2006, str. 16).

2.13.1 Analiza davčnega odtegljaja v izbranih državah

Davčni odtegljaj v Sloveniji

V Sloveniji se po 70. členu ZDDPO-2 plača davčni odtegljaj po stopnji 15 odstotkov pri izplačilu dividend in dividendam podobnih dohodkov, obresti (razen obresti, ki jih izplača Republika Slovenija, zanje jamči Republika Slovenija, ter obresti, ki jih banke plačujejo drugim bankam in finančnim institucijam), plačil za uporabo premoženjskih pravic, plačil za zakup nepremičnin, plačil storitev nastopajočih izvajalcev in športnikov (če ta plačila pripadajo drugi osebi), plačil za storitve (če so plačila opravljena osebam, ki imajo sedež posloводства v državah, kjer je splošna nominalna stopnja obdavčitve nižja od 12,5 odstotka) (ZDDPO-2, 2006).

Davek se ne odtegne, če gre za izplačila dividend, obresti ali plačil za uporabo premoženjskih pravic podjetjem, za katere se uporablja skupni sistem obdavčenja, ki velja za matične in odvisne družbe iz različnih držav Evropske unije. Osnovni pogoj za to je, da je prejemnik vsaj 24 mesecev lastnik najmanj 10-odstotnega deleža v kapitalu ali glasovalnih pravicah družbe izplačevalke v primeru dividend in 25-odstotnega deleža v primeru obresti ali premoženjskih pravic (Čok et al., 2007, str. 41). V našem primeru bi bila oprostitve davka dovoljena le za izplačilo dividend med povezanimi osebami iz Bolgarije, saj Makedonija in Črna gora nista članici Evropske unije. Ker pa ima Slovenija sklenjene konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja z Makedonijo, Bolgarijo, Srbijo in Črno goro, se upoštevajo določbe po sporazumih – bodo predstavljene ob koncu poglavja.

Davčni odtegljaj v Makedoniji

Po Zakonu o davku od dobička se davčni odtegljaj plačuje od (Prislan, 2007, str. 81):

- dividend;
- obresti (tudi obresti, ki jih izplačuje poslovna enota v Makedoniji);
- premoženjskih pravic (tudi premoženjskih pravic, ki jih izplačuje poslovna enota v Makedoniji);
- dohodkov nastopajočih športnikov za nastope v Makedoniji;
- plačil za menedžerske, svetovalne, finančne, tehnične in administrativne storitve ter storitve, povezane z raziskavami in razvojem;
 - plačil nagrad, če presegajo 500 evrov;

- plačil zavarovalnih premij na območju Makedonije in telekomunikacijskih storitev med Makedonijo in drugimi državami;
- najemnin za premičnine in nepremičnine ter najemnin za nepremičnine, ki se izplačujejo tujim rezidentom.

Davčni odtegljaj se je v letu 2008 obračunaval in odtegoval po 10-odstotni stopnji.

Davčni odtegljaj v Črni gori

V Črni gori se davčni odtegljaj plačuje po 9-odstotni davčni stopnji od (Prislan, 2006, str. 58):

- dividend;
- obresti;
- premoženjskih pravic;
- plačil za svetovalne, finančne storitve, ki se izplačujejo nerezidentom;
- deležev v dobičku pravnih oseb;
- kapitalskih dobičkov;
- najemnin za premičnine in nepremičnine, ki se izplačujejo tujim rezidentom.

Davčni odtegljaj v Bolgariji

V Bolgariji se davek od odbitka obračuna in odtegne po 10-odstotni stopnji od dividend, obresti, premoženjskih pravic, najemnin za nepremičnine, plačil menedžerskih, svetovalnih in finančnih storitev, izplačil deležev v dobičku bolgarskih podjetij, izplačil za uporabo franšiz in izplačil iz pogodb o odkupu terjatev. Davčni odtegljaj se ne obračuna, če gre za izplačilo nerezidentu, ki ima poslovno enoto v državi izplačevalca (Poročilo o preiskavi poslovne, računovodske in davčne zakonodaje v Bolgariji, 2008, str. 33).

2.13.2 Podobnosti in razlike v davčnem odtegljaju med posameznimi državami

Izplačila, ki se nanašajo na davčni odtegljaj, se med posameznimi državami ne razlikujejo veliko. V Črni gori in Bolgariji se za izplačila deležev v dobičku prav tako odtegne davek. Stopnje davčnega odtegljaja so med obravnavanimi državami različne. Najvišja, 15-odstotna stopnja, je v Sloveniji in najnižja, 9-odstotna, v Črni gori. Makedonija in Bolgarija imata enako, in sicer 10-odstotno stopnjo davka po odbitku. Mednarodna izplačila so obdavčena po ugodnejših davčnih stopnjah, ki veljajo v konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, seveda le, če imata državi sklenjeno mednarodno pogodbo. Slovenija ima sklenjene sporazume o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja z Makedonijo ter Bolgarijo. Za Republiko Črno goro pa se še vedno uporablja konvencija, ki jo je Slovenija sklenila s Srbijo in Črno goro.

2.13.3 Določbe v sporazumih o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka

Nerezidenti lahko uveljavljajo ugodnejše pogoje obdavčitve dohodkov z virom v Sloveniji z davčnim odtegljajem, če se je Slovenija o ugodnejših pogojih dogovorila v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja (Jerman & Odar, 2008, str. 490).

V tabeli 7 so prikazane davčne stopnje za obdavčitev dividend, obresti in plačil za uporabo ali pravice do uporabe premoženjskih pravic pri viru v Sloveniji, ki so sklenjene v sporazumih o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja.

Tabela 7: Dogovorjene davčne stopnje v mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki se uporabljajo v Sloveniji

Država, s katero se izvaja mednarodna pogodba	Dogovorjena davčna stopnja pri viru v Sloveniji			
	Dividende	Obresti	Plačila za uporabo ali pravice do uporabe premoženjskih pravic	
	Prejemnik ima v lasti več kot 25% kapitala	Drugi		
Makedonija	5 %	15 %	10 %	10 %
Srbija in Črna gora	5 %	10 %	10 %	5 % ali 10 %
Bolgarija	5 %	10 %	5 %	5 % ali 10 %

Vir: Jerman & Odar, Zakon o davku od dohodka pravnih oseb s komentarjem, 2008, str. 490–504.

Različne davčne stopnje v Bolgariji in Črni gori pri plačilih za uporabo premoženjskih pravic se uporabljajo, zaradi različnega obdavčenja za določene licenčne in avtorske honorarje ter za uporabo patentov in blagovnih znamk.

Kot lahko vidimo, se po črnogorski zakonodaji davek odtegne po 9-odstotni stopnji, ki je nižja od predpisane v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja (če prejemnik dividende nima v lasti 25-odstotnega deleža v družbi izplačevalki). Slovenija še nima sklenjene samostojne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja s Črno goro, zato lahko pri določitvi o izplačilih, ki imajo vir v Črni gori in zadevajo davčni odtegljaj, upoštevamo 9-odstotno davčno stopnjo.

V mednarodnih pogodbah je enako kot v konvencijah OECD dovoljeno, da se dividende, ki jih družba rezidentka države pogodbenice plača rezidentu druge države pogodbenice, lahko obdavčijo v državi, kjer je sedež prejemnika dohodka, ali pa v državi, kjer je vir dohodka.

SKLEP

Dandanes, ob vse večji globalizaciji in mednarodni trgovini med državami, skuša veliko podjetij prodreti na tuje trge. Za to je več razlogov. Med pomembnejšimi so povečanje konkurenčnosti na domačem in mednarodnem trgu, maksimizacija dobička, vstop na trge z nizkimi carinskimi in davčnimi stopnjami. Velikokrat je razlog za vstop podjetij na tuje trge tudi tamkajšnja ugodnejša davčna zakonodaja. Čeprav naj bi si države z davčno zakonodajo prizadevale za usklajenost davkov, skušajo nekatere z nižjimi davčnimi stopnjami pritegniti

tuje investitorje. Posledice vstopa tujih investitorjev so zmanjšanje brezposelnosti v državi ter povečanja gospodarske rasti.

V mednarodnem poslovanju se marsikdaj pojavlja dvojna obdavčitev dohodkov in izogibanje plačila davka. Prav zato smo v diplomskem delu tudi omenili odpravljanje dvojnega obdavčevanja s konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki jih med seboj sklepajo države. Davčne konvencije so najpomembnejši del mednarodnega prava davčnega okvira, ki zadeva neposredne davke, v katerem se uresničujejo interesi gospodarskih subjektov, ki poslujejo v več državah. Zato je poznavanje načel, ki so eden od povodov za nastanek dvojne obdavčitve, nujno in koristno za vsakega posameznika in za vsak gospodarski subjekt, ki želi širiti svoje poslovanje prek meja domače države.

V diplomskem delu smo skušali prikazati in primerjati, kako je dohodek oziroma dobiček pravnih oseb obdavčen v davčnih sistemih v Sloveniji, Makedoniji, Črni gori in Bolgariji. Tri izmed njih so nekdanje članice Socialistične federativne republike Jugoslavije, Bolgarija pa je mlada članica Evropske unije. Če povzamemo obravnavo posameznih držav, ki so bile primerjane s slovenskim Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb, lahko trdimo, da se je bolgarska davčna zakonodaja najbolj približala slovenski davčni zakonodaji. Kot smo že omenili, naj bi bila to posledica članstva v Evropski uniji in sledenja smernicam OECD. Obe zakonodaji najbolj natančno in obsežno opredeljujeta posamezne določbe v zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Najbolj skopa z informacijami pa je črnogorska davčna zakonodaja, saj ne podaja dovolj informacij, čeprav je napisana za davčnega zavezanca zelo razumljivo in preprosto. Morda je tako zato, ker se davčni sistem v tej državi še vedno oblikuje, saj se je Črna gora osamosvojila šele pred nedavnim.

Nedvomno je članstvo v Evropski uniji prinaša za države priložnost, da se približajo sodobnim evropskim davčnim sistemom. Prošnja obeh omenjenih držav za članstvo v Evropski uniji pomeni najbrž tudi željo po hitrejših spremembah in prilagajanju davčnih sistemov sistemom drugih držav članic.

Menimo, da bi se morale zlasti države v jugovzhodni Evropi truditi za izboljšanje davčne zakonodaje, saj bi tako pripomogle k pospeševanju svojega gospodarskega razvoja. Sistem obdavčitve pravnih oseb bi moral biti usmerjen v razbremenitev gospodarskih subjektov in tudi v ustvarjanje konkurenčnega davčnega okolja.

LITERATURA IN VIRI

1. Andrejasič, I. (2007). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) s komentarjem*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
2. *Bruto domači proizvod Slovenije*. Statistični urad RS. Najdeno 20. marca 2009 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/indikatorji.asp?id=12&zacobd=4-2008->
3. Čok, M., Stanovnik, T., Cirman, A., Prevolnik Rupel, V. & Mrak, M. (2007). *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. *Državni proračun 1997–2009*. Ministrstvo za finance. Najdeno 20. marca 2009 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2009.xls
5. *European Tax Handbook* (2008). Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
6. Ferlinc, A. (2007). Nekaj problemov dvojne obdavčitve dohodka z vidika davčne suverenosti in ohranitve davčnih prihodkov. *Podjetje in delo*, (2), 370–399.
7. Grivec, J. (2007). Harmonizacija davka od dohodkov pravnih oseb v Evropski uniji. *Uprava*, (4), 99–121.
8. Hieng, R. (2007). Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2007. *IKS Revija za računovodstvo in finance*, (8), 7–23.
9. Jerman, S. & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb s komentarjem*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
10. Karayan, J., Swenson, C. & Neff, J. (2002). *Strategic corporate tax planning*. New Jersey: John Wiley & Sons.
11. Ključanin, E. & Zemljič, M. (2004). *Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
12. Klobučar, N. (2004). Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. *Revizor*, (6), 24–53.
13. Kokotec Novak, M. (2004). Nekatere značilnosti obdavčitve dobička oziroma dohodkov podjetij v EU in usmeritve v bodočnosti. *Zbornik referatov 5 .davčna konferenca Slovenskega inštituta za revizijo* (str. 35-59). Portorož: Slovenski inštitut za revizijo.
14. Kostevc, Č., Redek, T. & Rojec, M. (2007). Davek na dobiček kot determinanta vhodnih neposrednih tujih investicij. *IB revija*, (2), 17–27.
15. Kovač, M. (2008). *Davki od a do ž*. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
16. Law on corporate income taxation in Bulgaria. (2006). *State Gazette RB* (Št.105/06, 22. december 2006).

17. *Mednarodni standardi računovodskega poročanja 2004 z mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili strokovnega odbora za pojasnjevanje* (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
18. Petauer, B. & Černe, M. (2006). *Davčni odtegljaj v praksi*. Ljubljana: Založba Legat.
19. Pomer, S. (2003). *Davek od dobička in dohodnina - mednarodna primerjava*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
20. *Poročilo o preiskavi poslovne, računovodske in davčni zakonodaji v Bolgariji*. (2008). Ljubljana: Deloitte d.o.o.
21. *Poslovna zakonodaja v Črni gori*. Javna agencija Republike Slovenije za podjetništvo in tuje investicije. Najdeno 6. junij 2008 na spletnem naslovu http://www.izvoznookno.si/podatki/me/poslovanje/poslovna_zakonodaja/
22. Pravilnik o razvrstavanju osnovnih sredstava po grupama i metodama za utvrđivanje amortizacije. (2002). *Službeni list RCG* (Št. 28/2002, 13. junij 2002).
23. Pravilnik o transfernih cenah (2006). *Uradni list RS*. (Št.141/2006, 30. december 2006).
24. Prislán, B. (2006). Konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo ter Srbijo in Črno goro. *IKS Revija za računovodstvo in finance*, (6), 42–60.
25. Prislán, B. (2007). Konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in Makedonijo. *IKS Revija za računovodstvo in finance*, (6), 59–84.
26. Rosen, H. (1999). *Public finance*. Boston: Irwin/McGraw Hill.
27. Slovenski računovodski standardi. (2006). *Uradni list RS*. (Št.118/2005, 27. december 2005).
28. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
29. Sutton, T. (2004). *Corporate financial accounting and reporting*. Harlow: Prentice Hall.
30. Šircelj, A. & Juren, P. (2003). *Predpisi o davkih*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
31. Tax revenue in Bulgaria. [Accounting competence center]. Najdeno 29. aprila 2009 na strani: <http://www.acc.bg/bulgaria/corporate-income-tax.html>
32. Teshe, J. (2006). Direct taxation in Southeastern Europe. *IB revija*, (1-2), 118–122.
33. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb-ZDDPO-2. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
34. Zakon o porezu na dobit pravnih lica. (2004). *Službeni list RCG*. (Št. 65/01, 31. december 2001).

35. Zakon o računovodstvu i reviziji. (2005). *Službeni list RCG*. (Št. 59/05, 18. november 2005).
36. Zakon za danok na dobivka. (1993). *Službeni vestnik RM*. (Št. 80/93, 30. december 1993).
37. Zakon za smetkovodstvoto .(1993). *Službeni vestnik RM*. (Št. 42/93, 7. julij 1993).