

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

MARJANCA KOŠIR

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
RAZLIKA MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO

Ljubljana, september 2006

MARJANCA KOŠIR

IZJAVA

Študentka MARJANCA KOŠIR izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. MARKA HOČEVARJA in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 4. 9. 2006

Podpis:

KAZALO

1	UVOD	1
2	VRSTE POVEZANOSTI MED DAVČNO IN POSLOVNO BILANCO	2
2.1	ODVISNA STRUKTURA	3
2.2	NEODVISNA STRUKTURA.....	4
2.3	KRITIČNA OCENA POVEZANOSTI DAVČNEGA IN RAČUNOVODSKEGA POROČANJA.....	5
2.3.1	Prednosti in slabosti povezanosti davčnega in računovodskega poročanja ..	5
2.3.2	Prednosti in slabosti nepovezanosti davčnega in računovodskega poročanja5	
3	POSLOVNA BILANCA V SLOVENIJI	6
3.1	PRAVNA PODLAGA ZA POSLOVNO BILANCO V SLOVENIJI.....	6
3.2	NAMEN RAČUNOVODSKEGA POROČANJA	6
3.3	ZAVEZANCI ZA SESTAVO LETNEGA POROČILA	7
3.4	UPORABNIKI RAČUNOVODSKIH POROČIL.....	8
3.5	IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	9
3.5.1	Prihodki v izkazu poslovnega izida.....	9
3.5.2	Odhodki v izkazu poslovnega izida	11
3.6	DOBIČEK POSLOVNEGA LETA	12
4	DAVČNA BILANCA V SLOVENIJI	12
4.1	PRAVNA PODLAGA.....	13
4.2	DAVČNI ZAVEZANCI.....	14
4.2.1	Davčni zavezanci, ki so rezidenti Republike Slovenije	14
4.2.2	Davčni zavezanci, ki niso rezidenti Republike Slovenije	14
4.3	METODE IZOGIBANJA DVOJNEMU OBDAVČEVANJU	15
4.3.1	Metoda odbitka.....	15
4.3.2	Metoda izvzetja	16
4.4	DAVČNE OPROSTITIVE	16
4.5	DAVČNA OSNOVA	17
4.6	USKLADITEV POSLOVNEGA IN DAVČNEGA LETA.....	17
4.7	IZKAZOVANJE EKONOMSKIH KATEGORIJ V DAVČNI BILANCI.....	18
4.8	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI.....	18
4.9	OBRAČUN DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB.....	20
5	RAZLIKE MED POSTAVKAMI POSLOVNE IN DAVČNE BILANCE.....	21
5.1	OBLIKOVANJE DOLGOROČNIH REZERVACIJ.....	22
5.2	REPREZENTANČNI STROŠKI	25
5.3	STROŠKI AMORTIZACIJE	25
5.4	STROŠKI DELA.....	28

5.5	POVEZANE OSEBE IN TRANSFERNE CENE	28
5.5.1	Povezane osebe pri domačih transakcijah.....	29
5.5.2	Povezane osebe pri mednarodnih transakcijah.....	31
5.5.3	Obračunavanje obresti med povezanimi osebami.....	34
5.6	ODHODKI PREJŠNJIH LET	35
5.7	DAVČNE OLAJŠAVE	35
5.7.1	Olajšava za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj.....	36
5.7.2	Olajšava za zaposlovanje	36
5.7.3	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.....	38
5.7.4	Olajšava za donacije.....	38
6	SKLEP	38
	LITERATURA.....	40
	VIRI.....	42

UPORABLJENE KRATICE

DDV: davek na dodano vrednost

DURS: Davčna uprava Republike Slovenije

PD: poslovni dogodek

SRS: Slovenski računovodski standardi

ZDavP-1: Zakon o davčnem postopku

ZDDPO-1: Zakon o davku od dohodka pravnih oseb

ZGD-1: Zakon o gospodarskih družbah

1 UVOD

Smisel obstoja in poslovanja podjetja je ustvarjanje ugodnega poslovnega izida. Le-ta izkazuje razliko med vsemi prihodki in vsemi odhodki določenega obračunskega obdobja. Če so v proučevanem obdobju prihodki večji od odhodkov, podjetje izkazuje pozitivni poslovni izid oziroma dobiček.

Za zunanje poročanje ugotavljamo dobiček poslovnega leta s pomočjo izkaza poslovnega izida, ki je poleg bilance stanja, izkaza finančnega izida in izkaza gibanja kapitala eno izmed temeljnih poročil podjetja o uspešnosti poslovanja. Vsebino in obliko za zunanje poslovno poročanje opredeljujejo Slovenski računovodski standardi. Za ugotavljanje računovodskih izkazov uporabimo ustrezne bilančne teorije in računovodska načela.

Poslovno poročilo, ki je namenjeno za zunanje poročanje, olajša začetno odločitev in omogoča nadzor nad poznejšim dogajanjem v primeru različnih vlaganj in povezovanj. Računovodske informacije o poslovanju družbe lahko zunanji uporabniki pridobijo z letnimi poročili, bonitetnimi stanji in revizijskimi poročili.

V davčnem računovodstvu pripisujemo osrednji pomen sestavljanju davčne bilance. Z njo davčni zavezanec uresničuje svojo davčno politiko, vendar v okvirih, ki jih dovoljujejo davčni predpisi. Lahko pa davčna bilanca služi kot zanesljiv vir informacij nekaterim uporabnikom (bankam ali drugim finančnim institucijam), saj so informacije iz davčne bilance strogo odvisne od predpisov in jih preveri davčna revizija. Medtem ko ni nujno, da so poslovne bilance vseh podjetij tudi revidirane.

Za sestavljanje davčnega izkaza poslovnega izida podjetja uporabljajo drugačne računovodske metode kot pri sestavljanju poslovnih izkazov. Rezultat tega je, da podjetja uporabljajo metode, ki minimizirajo davčne prihodke in maksimizirajo prihodke v letnem poročilu za delničarje.

Priprava davčne bilance je posebno področje znotraj računovodstva. V velikem obsegu je davčna bilanca oblikovana na temelju informacij iz poslovne bilance. Informacije so prilagojene ali preoblikovane tako, da se skladajo z zakonskimi zahtevami. Na področju davčnega računovodstva je zelo pomembno davčno načrtovanje, ki analizira pričakovane davčne učinke na določene dogodke. V praksi se davčna bilanca šteje kot podlaga za obdavčenje. Za namene obdavčenja se iz poslovne bilance z upoštevanjem zakonodaje izpelje ustrezno davčno bilanco. Pri tem je cilj davčne politike: doseči čim manjšo davčno obremenitev, ki je mogoča glede na omejitve. O tem, da bomo morali plačati davek od dohodka, je treba razmišljati že pred začetkom koledarskega leta, ko pripravljamo načrte za prihodnje obdobje in ko se odločamo o uporabi različnih oblik bilanciranja. Pri tem je potrebno dobro poznavanje Slovenskih računovodskih standardov in Zakona o davku od dohodka pravnih oseb.

Avtorica Knobbe - Keuk razlikuje države po načinu opredelitve obdavčljivega dobička glede na odvisnost ali neodvisnost od opredelitve računovodskega dobička (Čokelc et al., 2003, str. 2). Neodvisna opredelitev dobička za davčne namene, ne glede na računovodski dobiček, pomeni, da družbe lahko izberejo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene (Kokotec - Novak, 1999, str. 4). Pri odvisni opredelitvi obeh dobičkov pa je pomembna tesna povezanost enega dobička z drugim glede na cilje, ki si jih družba postavi v skladu z upoštevanjem veljavne zakonodaje. Glede na tesnost povezanosti obdavčljivega dobička z računovodskim dobičkom se pojavlja možnost davčnih utaj in namensko korigiranje dobička v poslovni bilanci.

V Sloveniji se davčna osnova pravnih oseb ugotovi na podlagi dobička, izkazanega v davčni bilanci, in se praviloma tudi razlikuje od dobička, ugotovljenega v poslovni bilanci. Vzrok za razliko je v tem, da sestava davčne bilance temelji na Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb, medtem ko sestava poslovne bilance na Slovenskih računovodskih standardih.

Namen diplomskega dela je predstaviti razlike pri evidentiranju ekonomskih kategorij za davčne in poslovne namene. Diplomsko delo je razdeljeno na šest poglavij. Za uvodom so v drugem poglavju predstavljene vrste povezanosti poslovne in davčne bilance. Glede na medsebojno odvisnost poslovne in davčne bilance ločimo odvisno in neodvisno strukturo. Poleg tega so v tem poglavju na kratko opisane stalne in začasne razlike, ki se pojavljajo med obema vrstama bilance. V tem poglavju so na kratko predstavljene prednosti in slabosti povezanosti davčne in poslovne bilance. V tretjem poglavju se seznanimo z značilnostmi poslovne bilance. Opisala sem pravno podlago za sestavo poslovne bilance, namen računovodskega poročanja, zavezanca za sestavo letnega poročila ter uporabnike poslovnih informacij. Četrto poglavje opisuje značilnosti davčne bilance. Predstavila sem pravno podlago za sestavo davčne bilance, davčne zavezanca, katerih obveznost je plačevanje davka od dohodka pravnih oseb, davčno nepriznane odhodke. Na koncu so predstavljene značilnosti obračuna davka od dohodka pravnih oseb. V naslednjem poglavju so navedene razlike med postavkami poslovne in davčne bilance pri izbranih ekonomskih kategorijah. Nato sledita predstavitev in opis davčnih olajšav. V sklepnem poglavju sem združila ugotovitve.

2 VRSTE POVEZANOSTI MED DAVČNO IN POSLOVNO BILANCO

Računovodske informacije lahko uporabimo za pripravo poslovnih bilanc pa tudi za pripravo davčnih bilanc. Temeljna naloga davčne bilance je, da na podlagi davčne zakonodaje ugotovi osnovo za obdavčitev (Čokelc et al., 2003, str. 17). Dobiček kot temeljni motiv gospodarjenja v podjetju pridobiva na pomenu, z njim pa tudi povezano

pomembno vprašanje optimiranja davčne bilance, s katerim se ukvarja poslovodstvo vsake donosnejše gospodarske družbe. Z davčno bilanco lahko davčni zavezanci uresničujejo svojo davčno politiko. Na podlagi informacij iz davčne bilance se lahko uresničujejo tudi širši cilji gospodarske politike.

Bilančna politika, katere podvrsta je davčna politika, obravnava vse temeljne računovodske izkaze in poslovno poročilo. Pri bilanciranju za davčne potrebe jo je mogoče uresničevati v manjši meri, ker je zaradi državnih predpisov manj prostora za njeno uporabo (Koletnik, 1999, str. 25). Pri nas smo več desetletij poznali zgolj eno vrsto bilance uspeha (oziroma poslovnega izida) in nismo govorili o poslovnih in davčnih bilancah. Z dodatnimi podatki in obrazci smo dopolnjevali enovito bilanco poslovnega izida za potrebe izračunavanja davčnih in drugih dajatev.

Sama davčna bilanca je tista vrsta bilance, ki temelji na pravnih podlagah za opredeljevanje davkov. Ker je pri nas davčna bilanca tesno povezana s poslovno bilanco, ne smemo zanemariti pomembnosti pravilnega izkazovanja ekonomskih kategorij v davčnih izkazih gospodarskih družb. Tako je pomembno poznati vpliv poslovne bilance na davčno bilanco in obratno. Avtorica Knobbe - Keuk vidi možna naslednja razmerja (Kokotec - Novak, 2003, str. 2):

- davčna bilanca je lahko sestavljena neodvisno od poslovne bilance;
- poslovna bilanca je hkrati davčna bilanca;
- poslovna bilanca je podlaga za davčno bilanco, o načinu preureditve poslovne bilance v davčno bilanco pa določajo davčni predpisi.

V razmerju med računovodskimi in davčnimi pravili, ki jih uporabljamo pri pripravi poslovne in davčne bilance, torej lahko ločimo dve strukturi glede na medsebojno odvisnost. Prvo označimo kot odvisno strukturo, drugo pa kot neodvisno (Kokotec – Novak, 2003, str. 3). V nadaljevanju so opisane lastnosti posamezne strukture.

2.1 ODVISNA STRUKTURA

V državah, ki spadajo v odvisno strukturo, poslovne bilance prilagajajo s pomočjo korektur davčne zakonodaje davčnim bilancam. V takih državah davčna pravila pretežno prevladujejo nad računovodskimi. V to skupino spadajo države celinske Evrope.

Vpliv odvisne strukture se med drugim kaže tudi pri izračunu amortizacije, ki je za računovodske namene praviloma tesno povezana z amortizacijo, izračunano za davčne namene. Načeloma »davčna amortizacija« sledi »računovodski amortizaciji«, vendar je v praksi tudi nasprotni vpliv (Kokotec - Novak, 2003, str. 3). V mnogih državah davčni predpisi določajo najvišje dovoljene amortizacijske stopnje za davčne namene, kar pa še ne pomeni, da so take najvišje stopnje z računovodskega stališča tudi upravičene glede na načelo resničnega in poštenega prikaza ekonomskega položaja družbe. Mnoge družbe v

poslovnih bilancah sledijo tudi davčno predpisanim metodam časovnega amortiziranja, čeprav računovodska pravila dopuščajo različne metode amortiziranja in bi bile lahko glede na naravo sredstev, ki se amortizirajo, in dobe koristnosti bolj upravičene. Rezultat je manjši obdavčljiv dobiček, hkrati pa manjši poslovni izid.

Novi ZDDPO-1, ki je v veljavi od 1. 1. 2006, omogoča, da podjetja izračunavajo posebej amortizacijo za davčne namene in posebej za poslovne namene. Na tak način se bo poslovna amortizacija v manjši meri podrejala davčni.

2.2 NEODVISNA STRUKTURA

Za neodvisno strukturo je značilno, da je opredelitev obdavčljivega dobička neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. Družbe imajo možnost, da vodijo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene. Glavne predstavnice neodvisne strukture so ZDA in Velika Britanija, v evropskem prostoru pa so še naslednje predstavnice: Nizozemska, Irska, Danska, Češka, Poljska, Norveška (Kokotec - Novak, 2003, str. 7). Države predstavnice neodvisne in odvisne strukture so prikazane v tabeli 1.

Tabela 1: Neodvisna in odvisna struktura

Neodvisna struktura	Odvisna struktura
Češka	Avstrija
Danska	Belgija
Irska	Finska
Nizozemska	Francija
Norveška	Nemčija
Poljska	Italija
Velika Britanija	Slovenija
ZDA	Švedska
	Luxemburg
	Španija
	Grčija

Vir: Kokotec - Novak, 2003, str. 7.

Način zajemanja podatkov za računovodske namene v glavnem ni primerljiv z zajemanjem in prikazovanjem podatkov za davčne namene in tudi posamezne rešitve ne vplivajo ena na drugo. Glede na to, da prikazovanje postavk v izkazu poslovnega izida ne vpliva na davčni obračun in na priznanje določenih stroškov ali olajšav, so računovodje mnogo bolj prostih rok in uporabljajo tiste amortizacijske stopnje in metode, ki so najprimernejše za posamezno vrsto dejavnosti.

Razlike med računovodskim poslovnim izidom in obdavčljivim poslovnim izidom delimo na (E-Super časnik, 2006, str. 2):

- **stalne razlike,**
- **začasne razlike.**

Stalne razlike so razlike med obdavčljivim in računovodskim dobičkom v posameznem obračunskem obdobju. Razlike nastanejo v obravnavanem obdobju in ne izginejo v poznejših obdobjih. Primer so tisti odhodki v poslovni bilanci, ki jih davčna bilanca ne priznava oziroma jih priznava delno (stroški reprezentance).

Začasne razlike so razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom v posameznem obračunskem obdobju. Nastanejo zato, ker se obdobje, v katerem so nekatere postavke prihodkov in odhodkov upoštevane pri obdavčljivem dobičku, ne ujema z obdobjem, v katerem so omenjene postavke upoštevane pri računovodskem dobičku.

2.3 KRITIČNA OCENA POVEZANOSTI DAVČNEGA IN RAČUNOVODSKEGA POROČANJA

2.3.1 Prednosti in slabosti povezanosti davčnega in računovodskega poročanja

Tesna povezanost med poslovno in davčno bilanco zmanjšuje administrativne stroške pripravljanja poročil za zunanje uporabnike, poleg tega pa zagotavlja poenostavljeno pripravljanje poročil. Vendar pa je taka prednost lahko navidezna, saj mora računovodstvo za vsakodnevni nadzor poslovanja pripravljati poročila, ki pa ne smejo biti pod vplivom davčne zakonodaje in pravil.

Povezanost poročanja onemogoča fleksibilnost pri izbiri ustrezne metode vrednotenja ekonomskih kategorij. Tako računovodska pravila, ki so v tesni povezanosti z davčnimi pravili, ne kažejo resnične in poštene slike poslovanja podjetja. Tesna povezanost davčnih in računovodskih pravil vodi k popačenemu prikazu poslovanja podjetja.

V primeru podreditve davčnih pravil pri pripravi poslovnih izkazov so le-ta v nasprotju s splošno sprejetimi računovodskimi pravili. S tem pa onemogočajo primerjavo podjetij znotraj posamezne države in tudi na mednarodni ravni (Klobučar, 2003, str. 79).

2.3.2 Prednosti in slabosti nepovezanosti davčnega in računovodskega poročanja

Pri ločenem računovodskem in davčnem poročanju je veliko večja primerljivost računovodskih izkazov podjetij. Pri računovodskem poročanju podjetja ne upoštevajo davčnih pravil, temveč se usmerjajo na potrebe drugih uporabnikov računovodskih izkazov. Morebitna sprememba davčne zakonodaje se ne kaže v računovodskem poročanju, tudi spremenjene računovodske rešitve ne vplivajo na davčni dobiček.

Nepovezano davčno in računovodsko poročanje za podjetja pomeni dodatno obveznost zaradi ločenega vodenja evidenc tistih kategorij, kjer se za davčne in računovodske namene uporablja drugačno vrednotenje. Vendar tudi v državah s tesno povezanostjo poročanja zlasti velika podjetja poleg uradnega enotnega sistema za računovodsko in davčno poročanje vzpostavijo še dodatni vzporedni sistem računovodskih evidenc brez davčnega vpliva (Klobučar, 2003, str. 80).

3 POSLOVNA BILANCA V SLOVENIJI

3.1 PRAVNA PODLAGA ZA POSLOVNO BILANCO V SLOVENIJI

Družbe morajo voditi poslovne knjige in jih zaključiti enkrat na leto. Poslovno leto se lahko razlikuje od koledarskega leta. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je treba za vsako poslovno leto v roku treh mesecev po koncu poslovnega leta sestaviti letno poročilo (ZGD-1, 2006).

Letno poročilo je sestavljeno iz računovodskega in poslovnega poročila. Računovodsko poročilo sestavljajo računovodski izkazi in priloge s pojasnili k njim, računovodske izkaze pa sestavljajo:

- bilanca stanja,
- izkaz poslovnega izida,
- izkaz denarnih tokov,
- izkaz gibanja kapitala.

Računovodski izkazi so zapis dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti. Uporabniki računovodskih informacij in lastniki pa potrebujejo za odločanje tudi najnovejše in druge informacije. Letno poročilo in s tem tudi računovodski izkazi morajo zadovoljevati splošne potrebe večine uporabnikov, zato tudi ne dajejo vseh informacij, ki bi jih uporabniki morebiti potrebovali pri gospodarskem odločanju. Zaradi takih razlogov in popolnejšega informiranja je treba računovodskim izkazom dodati pojasnila in dodatne razpredelnice ter druge informacije. Mednje štejemo predvsem razkritja o tveganjih in negotovostih, ki vplivajo na podjetje, ter o sredstvih in obveznostih, ki niso izkazani v bilanci stanja (na primer podatke o izdanih menicah za zavarovanje plačil, o vpisanih hipotekah na premoženju ...). Zelo pomembno je poslovno poročilo, v katerem podjetje predstavi tudi neračunovodske in nefinančne informacije (Odar, 2006, str. 7).

3.2 NAMEN RAČUNOVODSKEGA POROČANJA

Namen računovodskega poročanja je dajati informacije o finančnem položaju in uspešnosti podjetja, ki so koristne pri odločanju širokega kroga uporabnikov. Računovodske

informacije morajo biti uporabnikom razumljive ter bistvene, zanesljive in primerljive. Stopnja bistvenosti iste informacije je za različne uporabnike lahko različna. Zanesljivost informacij je zagotovljena, če ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter se uporabniki lahko zanesejo nanje (Odar, 2006, str. 7).

Podjetja poročajo zunanjim pa tudi notranjim uporabnikom računovodskih informacij predvsem z letnimi poročili. Letno poročilo je zelo skrbno pripravljeno; z njim poslovodstvo prikaže opravljeno delo lastnikom in izbranim interesnim skupinam. Izkazovati morajo resničen in pošten prikaz premoženja ter obveznosti družbe, finančni položaj in poslovni izid (ZGD-1, 2006).

V Sloveniji so pravna podlaga za sestavljanje poslovne bilance Slovenski računovodski standardi in Zakon o gospodarskih družbah.

3.3 ZAVEZANCI ZA SESTAVO LETNEGA POROČILA

Vse pravne osebe, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitne dejavnosti kot svoje izključne dejavnosti, morajo biti organizirane kot gospodarske družbe v eni izmed navedenih oblik:

- kot osebne družbe (družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba in tiha družba);
- kot kapitalske družbe (družba z omejeno odgovornostjo, delniška družba, komanditna delniška družba in evropska delniška družba).

Pridobitna dejavnost je vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička. Take družbe se štejejo za gospodarske družbe, tudi če v skladu z zakonom v celoti ali delno opravljajo dejavnosti, ki niso pridobitne, in so dolžne sestaviti letno poročilo (ZGD-1, 2006).

Za sestavljanje in javno objavljanje računovodskih izkazov je pomembno razvrščanje družb na mikro, majhne, srednje in velike družbe. Razvrščajo se z uporabo naslednjih meril na bilančni presečni dan letne bilance stanja zadnjega poslovnega leta (ZGD-1, 2006):

- povprečno število delavcev v poslovnem letu,
 - čisti prihodki od prodaje,
 - vrednost aktive.
- **Mikro družba** je družba, ki izpolnjuje dve od naslednjih meril:
 - v poslovnem letu povprečno število delavcev ne presega deset,
 - čisti prihodki od prodaje ne presegajo 2.000.000 eurov,
 - vrednost aktive ne presega 2.000.000 eurov.

- **Majhna družba** je družba, ki ni mikro družba in ki izpolnjuje dve od naslednjih meril:
 - v poslovnem letu povprečno število delavcev ne presega 50,
 - čisti prihodki od prodaje ne presegajo 7.300.000 eurov,
 - vrednost aktive ne presega 3.650.000 eurov.

- **Srednja družba** je družba, ki ni mikro družba in ni majhna družba in ki izpolnjuje dve od naslednjih meril:
 - v poslovnem letu povprečno število delavcev ne presega 250,
 - čisti prihodki od prodaje ne presegajo 29.200.000 eurov,
 - vrednost aktive ne presega 14.600.000 eurov.

- **Velika družba** je družba, ki ni niti mikro niti majhna in niti srednja družba. V vsakem primeru so velike družbe:
 - banke,
 - zavarovalnice,
 - borza vrednostnih papirjev,
 - družbe, ki morajo pripraviti konsolidirano letno poročilo.

3.4 UPORABNIKI RAČUNOVODSKIH POROČIL

Uporabniki računovodskih izkazov le-te uporabljajo, da bi zadovoljili svoje potrebe po informacijah. Interesi uporabnikov računovodskih izkazov pa so različni in včasih celo nasprotujoči si, zato želijo vplivati na sestavljanje računovodskih izkazov. Tveganje prikazovanja prikrojenih in »zelenih« informacij naj bi zmanjšal revizor s svojim strokovnim mnenjem o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov (Turk et al., 1999, str. 704). Uporabnike računovodskih poročil lahko razvrstimo v več skupin, posamezne skupine uporabnikov pa imajo posebne zahteve glede računovodskih informacij.

Sedanji in morebitni vlagatelji potrebujejo informacije kot pomoč pri odločitvah, ali naj kupijo, obdržijo ali prodajo pravice, ki izhajajo iz njihovih naložb. Zanimajo jih velikost in ustaljenost deležev iz čistega dobička, dividend in podobnega, politika delitve čistega dobička, dolgoročna donosnost podjetja in kakovost njegovega posloводства (Odar, 2006, str. 7).

Zaposlene zanimajo informacije o donosnosti posloovanja podjetja in s tem možnosti njihovih zaslužkov ter socialnih prejemkov, dolgoročne možnosti zaposlovanja in kakovost posloводства.

Banke in druge dajalce dolgoročnih posojil podjetju zanima njegova sposobnost za redno odplačevanje posojil in v povezavi s tem njena dolgoročna donosnost ter finančno stanje in kakovost posloводства (Turk et al., 1999, str. 704).

Dobavitelje, pri katerih podjetje kupuje na posojilo, zanima zlasti zmožnost podjetja, da bo poravnalo svoje obveznosti do njih, zanimata jih torej dolgoročna donosnost in kakovost posloводства.

Glavne stalne **kupce** podjetja zanimajo njegova dolgoročna donosnost in stabilnost poslovanja ter finančni položaj in kakovost posloводства.

Javnost, predvsem v kraju, v katerem podjetje deluje, želi iz računovodskih informacij ugotoviti, ali ogroža človekovo okolje ter finančne možnosti za reševanje krajevnih problemov in problemov, povezanih z zaposlovanjem. Zato je zanimanje javnosti kot uporabnice računovodskih informacij usmerjeno predvsem v donosnost poslovanja in v finančni položaj podjetja (Odar, 2006, str. 8).

Državo zanimajo predvsem tiste računovodske informacije, ki zajemajo dobiček, prihodek in druge kategorije, ki so podlaga za ugotovitev dajatev.

3.5 IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem izkazujemo razliko med vsemi prihodki in vsemi odhodki določenega časovnega obdobja. Poleg tega prikazuje resničen in pošten poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja (SRS 25, 2006, str. 142). Sestavlja pa se za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega računovodskega poročanja, lahko pa tudi notranjega. Glede na to, da je namen naloge primerjava med prikazom dobička za poslovne namene in davčne namene, je izkaz poslovnega izida tisti temeljni izkaz, ki skupaj s pojasnili in razkritji opredeli dobiček v poslovnem letu.

Izkaz poslovnega izida je lahko sestavljen v eni izmed dveh stopenjskih oblik (različici I in II), podjetje pa si izbere tisto, ki mu bolj ustreza. Izkaz poslovnega izida, sestavljen po različici I, zagotavlja informacije o stroških po njihovih funkcionalnih skupinah (proizvajalnih stroških prodanih proizvodov, stroških prodaje in stroških splošnih služb). Izkaz poslovnega izida, sestavljen po različici II, pa daje podatke o stroških po naravnih vrstah (nabavna vrednost prodanega blaga, stroški materiala, stroški storitev, stroški dela, stroški amortizacije in drugi stroški).

3.5.1 Prihodki v izkazu poslovnega izida

Prihodki so povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanja sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanja dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave) (SRS 18, 2006, str. 101). Prihodki se razčlenjujejo na poslovne prihodke, finančne prihodke in druge prihodke. Poslovni prihodki in finančni prihodki se štejejo kot redni prihodki.

Poslovni prihodki vključujejo prihodke od prodaje in druge poslovne prihodke, ki so povezani s poslovnimi učinki. Med prihodke od prodaje se uvrščajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju. Med druge poslovne prihodke uvrščamo subvencije, dotacije, regrese, kompenzacije, premije in podobne prihodke. Zneski dajatev, kot je DDV, ne spadajo med sestavino prihodkov (SRS 18, 2006, str. 101).

Prihodki od prodaje proizvodov, blaga in storitev meri podjetje na podlagi prodajnih cen z upoštevanjem morebitnih popustov. Izkazujejo se v primeru izpolnitev naslednjih pogojev (SRS 18, 2006, str. 102):

- prodajalec prenese na kupca vsa tveganja in pravice, ki jih daje lastništvo;
- podjetje ne sodeluje pri poslovanju niti toliko, kolikor je običajno zaradi lastništva, niti dejansko ne odloča o prodanih proizvodih;
- znesek prihodkov je mogoče zanesljivo oceniti;
- verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje;
- stroške, ki so nastali ali bodo nastali v povezavi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

Kadar je dvom o velikosti prihodkov iz kakega posla, se prihodki ne priznajo, dokler dvom ni odpravljen. Prihodki od dobljenih subvencij, dotacij, regresov, kompenzacij, premij in podobni se priznavajo kot prihodki, če le obstaja razumna gotovost, da bo podjetje izpolnilo pogoje za njihov prejem in jih bo tudi resnično prejelo ali jih je že prejelo in razmejilo med dolgoročnimi odloženimi prihodki ter je nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov. Prihodki od opravljenih storitev, razen od opravljenih storitev, ki vodijo do finančnih prihodkov, se merijo po prodajnih cenah dokončanih storitev ali po prodajnih cenah nedokončanih storitev glede na stopnjo njihove dokončanosti (SRS 18, 2006, str. 102).

Finančni prihodki se pojavljajo v povezavi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami pa tudi v povezavi s terjatvami. Sestavljajo jih obračunane obresti in deleži v dobičku drugih pa tudi prevrednotovalni finančni prihodki (SRS 18, 2006, str. 102). Le-ti se pojavljajo ob odtujitvi dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v prevrednotovalnem popravku kapitala. Pri finančnih prihodkih moramo ločevati tiste, ki so odvisni od poslovnega izida drugih (na primer dividende in deleže v dobičku pri drugih podjetjih), in tiste, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih (obresti, prihodki od pozitivnih tečajnih razlik) (Turk et al., 1999, str. 188).

Druge prihodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu povečujejo poslovni izid.

3.5.2 Odhodki v izkazu poslovnega izida

Odhodki so nasprotje prihodkom in skupaj z njimi oblikujejo poslovni izid v obračunskem obdobju. Odhodki so zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanja sredstev (na primer zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanja dolgov (SRS 17, 2006, str. 96). Slovenski računovodski standardi odhodke razvrščajo na poslovne odhodke, finančne odhodke in druge odhodke. Poslovni in finančni odhodki so redni odhodki.

Poslovne odhodke opredelimo kot vsoto stroškov v obračunskem obdobju, povečane za stroške, ki se zadržujejo v začetnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, ter zmanjšani za stroške, ki se zadržujejo v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje (SRS 17, 2006, str. 96). V trgovinskih podjetjih, kjer se stroški ne zadržujejo v zalogah, je treba pri ugotavljanju poslovnih odhodkov všteti še nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga. Stroški obresti so izključeni iz poslovnih odhodkov.

Po funkcionalnih skupinah odhodke od poslovanja lahko razvrstimo na proizvodjalne stroške prodanih količin, posredne stroške nabavljanja in prodajanja, neposredne stroške prodajanja, posredne stroške skupnih služb in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški. Obseg poslovnih odhodkov, ki so v zalogah, je odvisen od izbrane metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov. Normalnemu vrednotenju zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje po proizvodjalnih stroških ustrezajo odhodki od poslovanja. Le-ti so sestavljeni iz proizvodjalnih stroškov, ki se ne zadržujejo več v zalogah, ter iz vseh v obračunskem obdobju na novo obračunanih stroškov uprave in prodaje. Podjetje lahko – odvisno od narave poslovanja in izbire metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov v zaloge – vračuna več ali manj stroškov. Stroški, ki niso zajeti v vrednosti zalog, so že ob nastanku odhodki in neposredno vplivajo na rezultat poslovanja. Od izbire metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov je torej odvisen tudi poslovni izid.

Poslovni odhodki se priznajo, ko se stroški ne zadržujejo več v vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje oziroma, ko je trgovsko blago prodano.

Finančni odhodki so odhodki za financiranje in odhodki za naložbenje. Prve sestavljajo predvsem stroški danih obresti, drugi pa imajo predvsem naravo prevrednotovalnih finančnih odhodkov (SRS 17, 2006, str. 97). Odhodki za financiranje se lahko za potrebe notranjega proučevanja razčlenjujejo na del, ki je povezan z ustvarjanjem poslovnih prihodkov, in na del, ki je povezan z ustvarjanjem finančnih prihodkov.

Druge odhodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu zmanjšujejo izid iz rednega poslovanja (SRS 17, 2006, str. 97). Neobičajne postavke kot izredni odhodki izhajajo iz dogodkov ali poslov, ki so drugačni kot v rednem delovanju podjetja ter se ne pojavljajo pogosto. Mednje štejemo denarne kazni, odškodnine in druge neobičajne postavke.

3.6 DOBIČEK POSLOVNEGA LETA

Poslovni izid (dobiček ali izgubo poslovnega leta) izračunamo kot razliko med prihodki in odhodki v določenem obdobju. Med temeljne vrste poslovnega izida štejemo:

- dobiček ali izgubo iz prodaje;
- dobiček ali izgubo iz celotnega poslovanja;
- dobiček ali izgubo iz rednega delovanja;
- celotni poslovni izid po odbitku poravnave izgube iz prejšnjih let;
- celotni poslovni izid po odbitku prevrednotovalnega popravka poslovnega izida;
- čisti poslovni izid.

Dobiček, izkazan v izkazu poslovnega izida, temelji na računovodskih predpisih in pomeni pozitiven poslovni izid, ki pripada podjetju in državi. Lahko ga razčlenimo na dobiček iz poslovanja, dobiček iz financiranja in dobiček iz rednega delovanja, ki je seštevek obeh, ter izredni dobiček.

Iz dobička najprej obračunamo davek, ki je namenjen državnemu proračunu. Ko od dobička odštejemo davek, dobimo čisti dobiček. Čisti dobiček pripada zgolj podjetju in ga razporejamo za različne namene. Najpogosteje čisti dobiček razporejamo na podlagi kapitala na deleže, ki pripadajo lastnikom, na povečanje osnovnega kapitala, na oblikovanje rezerv in na nerazporejeni del čistega dobička. Na velikost deleža dobička, ki pripada državi, vpliva davčna zakonodaja. V veliki meri je ta delež lahko odvisen tudi od izvajanja sprejete davčne in poslovne politike posameznega podjetja.

4 DAVČNA BILANCA V SLOVENIJI

Poslovna in davčna bilanca sta v medsebojni soodvisnosti. Pri tem je poslovna bilanca podlaga za davčno bilanco, davčna bilanca pa je zaključek poslovne bilance, saj jo lahko zaključimo šele po ugotovitvi davčne obveznosti. Davčni izkaz poslovnega izida sestavljamo v skladu z davčnimi predpisi in je namenjen davčnim organom. Temeljna naloga davčnega izkaza je, da v njem na podlagi davčne zakonodaje ugotovimo poslovni izid, ki je osnova za obdavčitev dobička.

Davčni izkaz načeloma ni enak izkazu poslovnega izida, saj je namenjen obdavčevanju poslovnega izida. Izkaz poslovnega izida pa je temelj za poslovne odločitve in oblikovanje prihodnje poslovne politike podjetja. Tako je mogoče, da davčni zavezanec v izkazu poslovnega izida ugotovi izgubo, v davčnem izkazu pa pozitivno davčno osnovo ali obratno.

Podjetja morajo vsako leto pripraviti obračun davka od dohodka pravnih oseb in ga do 31.

marca za minulo leto oddati davčnemu uradu, kjer so vpisana v davčni register. Pri tem lahko davčni zavezanec izbere davčno obdobje, ki je enako njegovemu poslovnemu letu, ki se razlikuje od koledarskega leta (ZDDPO-1, 2006). Vendar pa davčno obdobje ne sme presegati obdobja 12 mesecev. Davčni zavezanec mora svojo izbiro sporočiti davčnemu organu, pri čemer pa izbranega davčnega obdobja ne sme spreminjati pet let.

V Sloveniji velja za vse davčne zavezance za plačilo davka od dohodka le ena davčna stopnja, ki znaša 25 odstotkov in ni odvisna od višine obdavčljivega dohodka. Pri samem ugotavljanju davčne osnove zakon omejuje nekatere odhodke ter vpliva na višino prihodkov. Poleg tega je pravnim osebam na voljo vrsta raznih olajšav, s katerimi lahko zmanjšajo davčno osnovo.

Pomemben je tudi način plačevanja davka od dohodka pravnih oseb. V Sloveniji se plačuje v obliki mesečnih in trimesečnih akontacij za tekoče leto, njihova višina pa je odvisna od davčne osnove po zadnjem obračunu davka. To pomeni, da v nekem letu ni ugodno izkazovati visokega dobička, ker bomo zato v prihodnjem letu plačevali višje akontacije, čeprav bo na koncu dejanski dobiček manjši. Zato je zelo pomembno poznavanje različnih možnosti bilanciranja.

Država dobi s pobiranjem davkov potrebne prihodke, ki ji omogočajo, da plača velike odhodke, ki so v njeni pristojnosti. Plačevanje davkov vpliva na ekonomsko moč davčnih zavezancev. Z uporabo določenih ukrepov davčne politike se uresničujejo cilji socialne, kulturne, znanstvene, stanovanjske, demografske in druge politike države.

4.1 PRAVNA PODLAGA

Pravna podlaga za določitev davka od dohodka pravnih oseb je Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. Omenjeni zakon določa, da je dobiček razlika med prihodki in odhodki, ki se v prvi fazi ugotavljajo na temelju SRS. V naslednji fazi pa se ugotovljeni prihodki in odhodki v davčnem obračunu še povečujejo oziroma zmanjšujejo glede na določbe ZDDPO-1. Že iz pravne podlage ugotavljanja dobička za davčne namene izhaja, da je v Sloveniji odvisna povezava med poslovno in davčno bilanco. Podjetja nikakor niso svobodna, ko se odločajo o načinu bilanciranja za poslovne namene, saj se zavedajo, da bodo isti prihodki in odhodki (razen zakonskih rešitev, ki se ločeno uporabljajo za davčne namene) oblikovali temelj za obdavčitev pravnih oseb.

Poleg Zakona o davku od dohodka pravnih oseb so pri oblikovanju davčne bilance pomembni tudi naslednji predpisi:

- Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih (Uradni list RS, št. 3/03);
- Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 18/06);
- Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 21/06 in 58/06-popr.).

4.2 DAVČNI ZAVEZANCI

Obveznost plačevanja davka od dohodka pravnih oseb je uvedena za pravne osebe, ki so rezidenti Republike Slovenije, pa tudi za pravne osebe, ki niso rezidenti Republike Slovenije, vendar dosegajo dobiček s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju Republike Slovenije. ZDDPO-1 določa, da niso zavezanci za davek od dohodka pravnih oseb, razen če je z zakonom določeno drugače:

- Republika Slovenija;
- Samoupravne lokalne skupnosti.

4.2.1 Davčni zavezanci, ki so rezidenti Republike Slovenije

Po ZDDPO-1 je zavezanec za davek od dohodka pravnih oseb vsaka pravna oseba s sedežem na območju Republike Slovenije, ki dosega dobiček z opravljanjem dejavnosti. Z navedeno opredelitvijo davčnega zavezanca je za rezidente Republike Slovenije določeno obdavčevanje po načelu svetovnega dohodka. To pomeni, da je pravna oseba, ki ima sedež na območju Republike Slovenije, zavezanec za davek od dohodka, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti, in sicer ne glede na območje, na katerem opravlja dejavnost. Pravna oseba, rezident Republike Slovenije, je tako davčni zavezanec od celotne dejavnosti, ki jo opravlja bodisi na območju Republike Slovenije ali v tujini.

4.2.2 Davčni zavezanci, ki niso rezidenti Republike Slovenije

ZDDPO-1 določa kot zavezanca za davek od dohodka pravnih oseb tudi pravno osebo, ki nima sedeža na območju Republike Slovenije, in to za dobiček, ki ga doseže s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju Republike Slovenije. Pri tem se za trajno opravljanje dejavnosti šteje tudi, če davčni zavezanec, ki ni rezident Republike Slovenije, posluje v Republiki Sloveniji prek stalne poslovne enote ali če imajo posredniki pooblastilo, da v njegovem imenu sklepajo pogodbe na območju RS, razen za nakup proizvodov in storitev. Za razliko od domačih pravnih oseb, ki se obdavčujejo po načelu svetovnega dohodka, pri obdavčevanju nerezidentov velja teritorialno načelo. Tako so tuje pravne osebe po ZDDPO-1 davčni zavezanci le za dobiček, dosežen z opravljanjem dejavnosti na območju Republike Slovenije.

Pri obdavčevanju nerezidentov lahko nastane poseben problem dvojnega obdavčevanja. To pomeni, da je poslovanje pravne družbe obdavčeno v državi, kjer ima nerezident svoj sedež poslovanja, in v tuji državi, kjer po podružnici trajno opravlja pridobitno dejavnost in na njenem ozemlju dosega dobiček. Da bi se izognili dvojnemu obdavčevanju, države med seboj sklepajo tako imenovane sporazume o dvojnem obdavčevanju.

Sporazumi o dvojni obdavčitvi so pomembni za slovenske družbe, ki poslujejo v tujini, pa

tudi za tuje družbe, ki poslujejo v Sloveniji. Ponavadi mednarodno poslovanje spremljajo določene težave, prisotna sta večje tveganje in negotovost, ki izhaja predvsem iz nepoznavanja tuje zakonodaje in pravnega sistema. Družbe, ki poslujejo v tujini, morajo poznati dva pravna sistema, domačega in tujega. Davčna zakonodaja pa ima v vsaki državi svoje značilnosti in načine obdavčevanja dohodka, dividend, kapitalskih dobičkov, obresti in drugega. V primeru, da državi nimata sklenjenega sporazuma o dvojnem obdavčevanju, bodo vsi obdavčljivi dohodki obdavčeni v obeh državah. Tako nastane problem pretiranega davčnega obremenjevanja pravne osebe, ki lahko povzroči zmanjšanje mednarodnega sodelovanja in prostega pretoka kapitala. Poleg tega lahko dvojno obdavčenje sili vlagatelje, da nerealno prikazujejo rezultate poslovanja v eni državi ali obeh in se tako poskušajo izogniti pretiranemu davčnemu bremenu.

4.3 METODE IZOGIBANJA DVOJNEMU OBDAVČEVANJU

Na splošno govorimo o dveh metodah izogibanja dvojnemu obdavčevanju (Prislan, 2006, str. 221):

- metoda odbitka;
- metoda izvzetja.

Obe imata več podmetod in se pojavljata v sporazumih, ki jih je sklenila Slovenija. Če Slovenija nima sporazuma z državo vira, se uporabljajo določbe slovenske zakonodaje, ki predvidevajo metodo odbitka, uporaba metode izvzetja pa ni predvidena.

4.3.1 Metoda odbitka

Metoda odbitka vpliva na velikost davčne obveznosti. Prihodki in odhodki se evidentirajo v skladu z računovodskimi in davčnimi predpisi, nato pa se od ugotovljene davčne obveznosti odšteje znesek v tujini plačanega davka. Davki, plačani od dohodkov z virom v tujini, se torej obravnavajo kot v tujini plačana akontacija davka od dohodka. Ločimo dve temeljni metodi odbitka:

- metodo polnega odbitka;
- metodo normalnega odbitka.

V sporazumih, ki jih je sklenila Slovenija, ni najti **metode polnega odbitka**. **Metoda normalnega odbitka** dovoljuje odbitek tujega davka, vendar ne v velikosti celotnega, v tujini plačanega davka. V sporazumih je ponavadi zapisano, da se ne dovoljuje večji odbitek, kot bi znašal davek, plačan od enakih dohodkov v Sloveniji.

Čeprav veljajo glede velikosti odbitka razmeroma stroga pravila, pa je v posameznem sporazumu lahko dovoljen tudi odbitek, večji od dejansko plačanega davka. Poznamo dva takšna navidezna odbitka (Prislan 2006, str. 222):

- odbitek za neplačani davek – država prejemnikovega sedeža prizna odbitek v znesku, ki bi bil plačan (dejansko pa ni bil) v državi vira, če tam ne bi veljala posebna oprostitve davka. Tako državi pogodbenici zagotovita, da se davčna olajšava, dana v državi vira, ne izniči zaradi višje stopnje obdavčitve v državi prejemnikovega sedeža;
- odbitek za manj plačani davek – država prejemnikovega sedeža prizna odbitek v večjem znesku, kot je bil dejansko plačan v državi vira oziroma, je smel biti plačan po sporazumu.

4.3.2 Metoda izvzetja

Metoda izvzetja vpliva na velikost davčne osnove, saj izvzamemo tuje prihodke in odhodke pred ugotovitvijo davčne osnove. Od preostale davčne osnove, ne glede na siceršnje pravilo obdavčitve po svetovnem dohodku, obračunamo davek po predpisani stopnji. Ločimo dve metodi izvzetja (Prislan, 2006, str. 222):

- popolno izvzetje;
- izvzetje s pridržkom progresije.

Za izvzetje s pridržkom progresije je značilno, da ugotavljamo velikost davčne osnove, kot smo že opisali, vendar davčno stopnjo ugotovimo tako, da poiščemo davčno stopnjo, ki bi veljala za ves svetovni dohodek, ki ga doseže zavezanec.

V slovenskih sporazumih se metoda izvzetja pojavlja redkeje kot metoda odbitka, pa še to predvsem v starejših sporazumih, na primer s Francijo, Nemčijo, Veliko Britanijo, Italijo, Norveško, Ciprom (Prislan, 2006, str. 222).

4.4 DAVČNE OPROSTITVE

Oprostitve, ki pomeni, da se po ZDDPO-1 ne plača davek od nepridobitne dejavnosti, s 1. 1. 2006 velja le za zavezance, kot so: zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat. Ta določba velja v primeru, če (ZDDPO-1, 2006):

- je v skladu s posebnim zakonom ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti in
- ima v vsem davčnem obdobju finančno in materialno poslovanje in akte, povezane s tem, usklajene z določbami zakona, ki ureja njegovo ustanovitev oziroma delovanje.

V primeru opravljanja pridobitne dejavnosti se davčna osnova določi tako, da se izvzamejo nepridobitni prihodki in dejanski oziroma sorazmerni odhodki.

4.5 DAVČNA OSNOVA

Za namene ugotavljanja davka od dohodka pravnih oseb je davčna osnova dobiček, ki se v davčnem obračunu ugotovi tako, da se od obdavčljivih prihodkov davčnega zavezanca odštejejo davčno priznani odhodki.

Glede na posebnosti, ki jih ZDDPO-1 določa za ugotavljanje prihodkov in odhodkov oziroma dobička v davčnem obračunu v primerjavi z računovodskimi standardi, je razumljivo, da se tako imenovani davčni dobiček praviloma tudi razlikuje od dobička, ki je ugotovljen v izkazu poslovnega izida za poslovne namene.

Davčna osnova davka od dohodka je razlika med prihodki in davčno priznanimi poslovnimi odhodki v poslovnem letu, ki je enako koledarskemu. Takšna opredelitev je za podjetja, katerih poslovno leto se razlikuje od koledarskega, lahko problematična, saj morajo za davčne potrebe posebej izračunavati in izdelati računovodske izkaze, ki so podlaga za izračun davčne obveznosti. V večini držav članic Evropske unije se davčno leto ujema s poslovnim letom (izjeme so le Avstrija, Luksemburg, Nemčija).

4.6 USKLADITEV POSLOVNEGA IN DAVČNEGA LETA

ZDDPO-1 omogoča zavezancem, da davčno obdobje lahko prilagodijo poslovnemu letu. Posamezni zavezanci se namreč lahko odločijo, da bodo zaradi različnih vzrokov (sezonska narava dejavnosti, zahteve lastnikov, ...) določili poslovno leto, ki se bo razlikovalo od koledarskega (Mlakar, 2004, str. 17).

Davčni zavezanec mora obvestiti pristojni davčni organ o nameravani spremembi davčnega obdobja z vlogo, ki jo predloži pristojnemu davčnemu organu vsaj 45 dni pred dnem, s katerim se bo začelo novo davčno obdobje. Davčni organ mora davčnega zavezanca obvestiti, da je v davčnem registru davčnega zavezanca označil spremembo davčnega obdobja za namene davka od dohodkov pravnih oseb.

Davčni zavezanec mora pri prehodu na davčno obdobje, ki se razlikuje od koledarskega leta, predložiti davčni obračun najpozneje v roku treh mesecev od začetka poslovnega leta. Davčni obračun se v takem primeru nanaša na obdobje od konca koledarskega leta do začetka naslednjega davčnega obdobja, ki se razlikuje od koledarskega leta.

Odločitev za davčno obdobje, ki se razlikuje od koledarskega in je enako poslovnemu, je prostovoljna. Omejitev, ki jo v tem delu določa zakon, je, da mora davčno leto, ki se razlikuje od koledarskega, obsegati natanko 12 koledarskih mesecev. Poleg tega mora davčno obdobje ostati enako vsaj pet let (Mlakar, 2004, str. 17).

4.7 IZKAZOVANJE EKONOMSKIH KATEGORIJ V DAVČNI BILANCI

Vsaka gospodarska družba se mora zavedati, da se možnosti računovodskega bilanciranja, ki so prisotne v poslovni bilanci, odražajo tudi v davčni bilanci. V okviru poslovnih bilanc, ki so opredeljene v SRS, obstajajo možnosti za različno bilanciranje pozicij aktive in pasive. Vse to se posledično kaže tudi v uspešnosti podjetja.

Pri sestavljanju davčne bilance mora družba zaradi odvisnega razmerja med poslovno in davčno bilanco upoštevati temeljna računovodska načela in temeljne računovodske predpostavke za sestavljanje poslovne bilance podjetja. Gospodarska družba tako že pri oblikovanju računovodske politike upošteva tudi davčni vidik.

Poslovodstvo družbe se mora namreč zavedati: čeprav se po ZDDPO-1 za ugotavljanje dohodka priznavajo prihodki in odhodki v zneskih, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida na podlagi SRS, pa se nekateri prihodki in odhodki v davčni bilanci ugotavljajo drugače. Kot davčno priznani odhodki se upoštevajo samo tisti odhodki, ki so potrebni za pridobivanje davčno priznanih prihodkov (prihodkov, ki so obdavčeni po zakonu o davku od dohodka pravnih oseb) (Fras, 2006, str. 18).

4.8 DAVČNO PRIZNANI ODHODKI

Kot določa 20. člen ZDDPO-1, se za ugotavljanje dohodka pravnih oseb priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, so odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine velja (ZDDPO-1, 2006), da:

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti;
- imajo naravo zasebnosti;
- niso skladni z običajno poslovno prakso.

Odhodki niso skladni z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na prejšnje in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami, razen odhodkov, nastalih zaradi izrednih in nepogostih dogodkov, kot so naravne nesreče, ali zaradi drugih izrednih in nepogostih dogodkov (Mlakar, 2005, str. 17).

Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov se priznavajo tisti, ki so bili ugotovljeni v izkazu poslovnega izida na podlagi določb SRS in določb tega zakona. Prvo pravilo je torej, da je treba pravilno prikazati in sestaviti izkaz poslovnega izida ter pri tem natančno slediti določbam računovodskih standardov. Računovodski standardi so namreč obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja (Mlakar, 2005, str. 17).

Za računovodska pravila je posebno pomembno, da morajo biti vsi vpisi v poslovne knjige

opravljeni na podlagi knjigovodskih listin, ki pa morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno. V praksi nastajajo velike težave, saj dostikrat niso izpolnjene določbe SRS 21 o knjigovodskih listinah, ki izkazujejo poslovne dogodke verodostojno in pošteno. Slovenski računovodski standardi navajajo, katere elemente mora vsebovati izvorna knjigovodska listina. Med njimi je tudi podatek o poslovnem dogodku, ki se nanaša na posamezno listino. Če želimo izpolniti ta pogoj, mora biti na listini natančno naveden poslovni dogodek. Pri pravilnem določanju davčno priznanih odhodkov je težava že na začetku – pri zagotovitvi listine, ki bo zadostila vsem zahtevam SRS, ki jih davčni organi preverjajo zelo natančno in zahtevno.

Šele ko bo listina, ki predstavlja odhodke, pozitivno prešla določbo SRS 21.12 – knjigovodske listine so verodostojne, če se pri kontroliranju izkaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnih koli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov – bomo preverjali, ali so pripadajoči odhodki tudi davčno priznani (Mlakar, 2005, str. 17).

Za davčno nepriznane odhodke se štejejo (ZDDPO-1, 2006):

- stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje lastnikov, povezanih oseb ter drugih oseb, ki niso delavci, kot so stroški za oddih, šport, zabavo in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost;
- stroški, za izobraževanje, kot so stroški seminarjev, vključno s potnimi stroški, povezanimi s seminarji, šolnine, štipendije in literatura delavcem, če so plačani za pridobitev izobrazbe oziroma znanj, ki niso neposredno potrebna za poslovanje davčnega zavezanca;
- stroški sredstev v lasti ali finančnem najemu davčnega zavezanca, nastali, ko se leta uporabljajo za zasebne namene;
- kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
- davčno nepriznani so davki, ki se pobirajo na podlagi ZDDPO-1, davek na dodano vrednost ter davki ki jih plača družbenik kot fizična oseba;
- obresti od nepravočasno plačanih davkov in drugih dajatev;
- donacije;
- rezervacije za kritje morebitnih izgub;
- odhodki za poravnavo izgub iz prejšnjih let;
- ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec (Bošnik, 2006, str. 12):
 - premija za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in druge zavarovalne premije;
 - brezplačno dani, subvencionirani ali s popustom prodani proizvodi oziroma storitve;
 - članarine poklicnim združenjem, razen če so potrebne za poslovanje in če so

- plačane za članstvo v združenjih, v katerih delodajalec ne more biti član;
- članarine in drugi stroški, povezani z zabavo, oddihom, športom, rekreacijo in drugi stroški zasebnega namena;
 - druge ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec, med katere sodi zagotovitev parkirnega mesta, službene obleke, razen uniform.

4.9 OBRAČUN DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

Davčna stopnja za davek od dohodka pravnih oseb znaša 25 % ter se uporablja za rezidente in nerezidente.

Davčna osnova je dobiček, ki ga davčni zavezanec ugotovi v davčnem izkazu. Dobiček je razlika med ustvarjenimi prihodki in odhodki, ki jih davčni zavezanec ugotovi po SRS. Vendar pa se po zakonu o davku od dohodka pravnih oseb tako ugotovljeni prihodki in odhodki v nekaterih primerih povečujejo oziroma zmanjšujejo.

Davek od dohodka pravnih oseb se plačuje po načinu samoobdavčitve, za kar je predpisana oblika obračuna. Davčni zavezanec ima temeljno obveznost obračunati in plačati davek od dohodka pravnih oseb v zakonsko določenem roku. Z davčnim obračunom podjetja sama ugotavljajo davčno osnovo in tudi višino davčne obveznosti (ZDavP-1, 2006). Takšna opredelitev obveznosti izhaja iz treh temeljnih razlogov. Prvi je poslovni izid opravljanja pridobitne dejavnosti pravne osebe, ki ga podjetje ugotavlja samo in je podlaga za ugotavljanje davčne osnove in obveznosti. Drugi, formalne narave, se nanaša na ugotavljanje višine celoletne akontacije kot podlage za določanje višine obrokov akontacij v letu, ki sledi davčnemu letu, za katerega je sestavljen davčni obračun. Zadnji, tretji vsebinski razlog je primerjava višine med davčnim letom plačanih akontacij z višino davčne obveznosti, ugotovljene z obračunom. Iz tega posledično izhaja ali zavezančeva obveznost plačila razlike med letom premalo plačanega davka ali pa upravičenje do vračila med letom preveč plačanega davka (Marinovič, 2002, str. 24).

V tekočem letu mora davčni zavezanec plačevati akontacijo davka od dohodka. Na začetku poslovanja davčnega zavezanca davčni organ določi način plačevanja in višino akontacije z odločbo. Opredelitev načina plačevanja se nanaša na število obrokov akontacije in njihovo višino. Višina celoletne akontacije, ki jo mora davčni zavezanec plačevati med tekočim letom, je odvisna od obračuna davka od dohodka, ki jo je ugotovil v zadnjem obračunu (za prejšnje davčno leto). V primeru, ko davčni organ med tekočim letom ugotovi višjo davčno osnovo, kot jo je izkazal davčni zavezanec v zadnjem davčnem obračunu za prejšnje davčno leto, mora davčni zavezanec tako spremenjeno davčno osnovo upoštevati pri preostalih obrokih akontacije do izteka tekočega leta ter plačati razliko za že dospele obroke akontacije. S strani davčnega organa ugotovljena nižja davčna osnova, kot jo je ugotovil zavezanec v davčnem obračunu, je podlaga za sorazmerno zmanjšanje obrokov akontacije, ki bodo dospeli v plačilo do konca tekočega leta. Glede določanja

višine celoletne akontacije ima davčni zavezanec možnost zahtevati od davčnega organa spremembo akontacije. Zakonsko določen materialni pogoj za vložitev takšne zahteve je zavezančevo pričakovanje slabšega poslovnega izida v tekočem letu v primerjavi z izidom (davčno osnovo) prejšnjega davčnega leta.

Akontacijo davka se plačuje v mesečnih ali trimesečnih obrokih, odvisno od višine akontacije. Če je akontacija višja od 100.000 tolarjev, se plačuje v mesečnih obrokih, če je nižja, pa v trimesečnih obrokih. Obroki akontacije dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, na katerega se nanašajo, in morajo biti plačani v desetih dneh po dospelosti (ZDavP-1, 2006).

V primeru, ko zavezanec ugotovi razliko med nižjo plačano akontacijo in višjim izračunanim davkom, mora v roku tridesetih dni od predložitve davčnega obračuna plačati razliko. V nasprotnem primeru davčni zavezanec ob predložitvi davčnega obračuna lahko zahteva vračilo preveč plačane akontacije, ki mu jo vrnejo najpozneje v tridesetih dneh od predložitve zahtevka za vračilo (Žužek Roppa, 2006, str. 37).

Oblika in način predlaganja obračuna sta predpisana z Odredbo o obrazcu za obračun davka od dohodka pravnih oseb in načina predlaganja obrazca davčnemu organu. V izvedbenem pomenu so posamezni elementi obračuna vezani na vsebinsko opredelitev v zakonu o davku od dohodka pravnih oseb. Vsebino posameznih elementov primarno določi zavezanec na podlagi SRS v obliki podatkov v računovodskih izkazih. Posamezne računovodske kategorije se vrednostno prenašajo iz bilanc v davčni obračun nespremenjene pod pogojem, da izpolnjujejo zakonske predpostavke za davčno priznanje. Drugi podatki iz računovodskih izkazov pa se vnašajo v davčni obračun z upoštevanjem zakonsko opredeljenih pogojev, omejitev in dopustnih možnosti. Tretja skupina podatkov v obračunu so izvedeni davčni podatki, ki so podlaga za izračun davčne osnove, obračun davka in razlike med plačanimi akontacijami ter obračunanim davkom.

5 RAZLIKE MED POSTAVKAMI POSLOVNE IN DAVČNE BILANCE

Bilančno-davčna politika je načrtovano koriščenje možnih različic vrednotenja in drugih oblik merjenja gospodarskih kategorij pri sestavljanju davčne bilance. Predpostavka za načrtovano koriščenje možnih različic vrednotenja je poznavanje ciljev bilanciranja. Prioritetni cilj v okviru bilančno-davčne politike je minimiziranje izdatkov za davke ob nespremenjenem poteku poslovnega procesa. Zato je pomembno poznavanje prihodnjega razvoja poslovanja podjetja, zlasti z vidika uspešnosti ter poznavanja prihodnjih sprememb na davčnem področju.

5.1 OBLIKOVANJE DOLGOROČNIH REZERVACIJ

Nova davčna zakonodaja (ZDDPO-1) je povsem onemogočila možnost razmejevanja prihodkov oziroma odhodkov prek dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev in rezervacij. Vsi zavezanci za davek od dohodkov iz dejavnosti, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem prihodkov in odhodkov, ter vsi zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb morajo pri ugotavljanju davčne osnove dosledno upoštevati prihodke in odhodke glede na čas nastanka poslovnega dogodka (Djukić, 2005, str. 26). Obvezna pravila o strokovnem ravnanju v slovenski računovodski stroki namreč definirajo dolgoročne rezervacije kot dolgoročne obveznosti, ki so verjetne glede časa oziroma izdatkov za poravnavo. Ločimo dolgoročne rezervacije glede na dolgoročno odložene prihodke, tako imenovane dolgoročne pasivne časovne razmejitve, in dolgoročne rezervacije glede na dolgoročno vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke.

Med dolgoročno odložene prihodke spadajo dolgoročne pasivne časovne razmejitve v povezavi z državnimi podporami in donacijami, prejetimi za pridobitev osnovnih sredstev in za poravnavo določenih stroškov (Štrekelj et al., 2006, str. 66). Državno podporo opredelimo kot zneske, ki jih podjetje pridobi od države ali lokalne samoupravne skupnosti neposredno iz proračuna, prek organov državne ali lokalne samoupravne skupnosti oziroma prek drugih uporabnikov proračunskih sredstev za določene namene. Če so podpore namenjene poravnavi drugih stroškov, se porabljajo skladno s pojavljanjem stroškov, za poravnavo katerih so bile oblikovane. Če pa so državne podpore in donacije prejete za pridobitev osnovnih sredstev, so namenjene poravnavi stroškov amortizacije. Odloženi prihodki bodo preneseni v poslovni izid, ko se bodo pojavili stroški oziroma odhodki, ki se nanašajo na razmejene prihodke (Hieng, 2006, str. 13).

Rezervacije se v obliki vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov oblikujejo za poravnavo stroškov reorganizacije, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb ter za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi (Hieng, 2006, str. 13).

Rezervacije so torej aktivna postavka bilanciranja za poslovne potrebe, jih pa nova davčna zakonodaja ne priznava več. Dolgoročne rezervacije opredeljuje slovenski računovodski standard 10 kot obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih na podlagi obvezujočih prejšnjih dogodkov pojavile v obdobju, daljšem od enega leta, in katerih velikost je zanesljivo ocenjena. V knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se lahko priznajo, če zaradi prejšnjega dogodka obstaja sedanja obveznost (pravna ali posredna), če je verjetno, da bo pri poravnavi obveznosti potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi, in če je mogoče zanesljivo izmeriti znesek obveznosti (Djukić, 2005, str. 26).

V računovodskih razvidih oziroma bilanci stanja je omogočeno oblikovanje dolgoročno pasivnih časovnih razmejitev in rezervacij z ustreznim odbitkom od siceršnjih prihodkov ali z vračunavanjem ustreznih stroškov oziroma odhodkov, če je verjetno, da bodo v

prihodnosti nastali takšni stroški oziroma odhodki, za katere je treba dolgoročno rezervirati poravnavo. Omenjenima viroma oblikovanja dolgoročnih rezervacij se dodaja še možnost oblikovanja pasivnih časovnih razmejitev v povezavi z državnimi podporami in donacijami, prejetimi za pridobivanje opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila pridobljena nepovratno oziroma brezplačno (Djukić, 2005, str. 26).

Ne glede na namen oblikovanja je za evidentiranje dolgoročnih rezervacij treba pripraviti večletni predračun oblikovanja in črpanja ustrezne dolgoročne rezervacije ter na taki podlagi opredeliti odstotek od poslovnih prihodkov ali poslovnih odhodkov posameznih vrst, ki se vračunavajo v vsakem poslovnem letu. Takšen predračun se na koncu poslovnega leta preveri ter po potrebi dopolni ali spremeni (Štrekelj et al., 2006, str. 67).

Dolgoročne rezervacije glede na vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke se zmanjšujejo neposredno za stroške oziroma odhodke, za poravnavo katerih so oblikovane. To pomeni, da se v poslovnem letu takšni stroški oziroma odhodki na pojavljajo več v izkazu poslovnega izida. Zaradi odloženih prihodkov oblikovane dolgoročne pasivne časovne razmejitve pa se prenašajo med poslovne prihodke tistega poslovnega leta, v katerem se pojavljajo stroški oziroma odhodki, za poravnavo katerih so oblikovane (Štrekelj et al., 2006, str. 67).

Ob oblikovanju v breme stroškov oziroma odhodkov rezervacije niso davčno priznani odhodki, odloženi prihodki pa se ne všttevajo v davčno osnovo. Davčno priznane bodo šele porabljene rezervacije, odloženi prihodki pa se bodo všteli v davčno osnovo, ko bodo preneseni v poslovni izid (Hieng, 2006, str. 14).

Z oblikovanjem dolgoročnih rezervacij oz. dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev je mogoče neposredno vplivati na rezultat tako imenovane poslovne bilance. Vendar je treba davke poravnati od osnove, ki jo ugotovimo v davčnem obračunu, od tako imenovane davčne bilance ob upoštevanju omejitev davčne zakonodaje.

Kot je bilo omenjeno, je nova davčna zakonodaja povsem onemogočila možnost razmejevanja prihodkov oziroma odhodkov prek pasivnih časovnih razmejitev in rezervacij. 16. člen Zakona o davku od dohodka pravnih oseb zavezancem onemogoča upoštevanje rezervacij pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov, razen izjem. Izjeme so banke, zavarovalnice ali druge osebe, ki so obravnavane s posebnim zakonom, in so zanje v zakonih zahtevane posebne rezervacije (splošne rezervacije prav tako niso priznane).

Čeprav bi glede na strokovna pravila računovodenja nastanek poslovnega dogodka razmejili na več let, za ugotovitev davčne osnove ni dovoljeno upoštevati rezervacij in dolgoročno pasivnih časovnih razmejitev (Djukić, 2005, str. 26).

Primer 1: Prikaz knjiženja stroškov rezervacij

Uporabljeni konti:

- 44 – stroški rezervacij
- 96 – rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitev
- 766 – prihodki od odprave rezervacij

a) **Poslovni dogodek 1:** Oblikovanje rezervacij (za reorganizacijo, pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi)

96
PD 1

44
PD 1

b) **Poslovni dogodek 2:** Poraba rezervacij

22
PD 2

96
PD 2

c) **Poslovni dogodek 3:** Poraba rezervacij, oblikovanih za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb

766
PD 3

96
PD 3

d) **Poslovni dogodek 4:** Uskladitev stanja rezervacije na znesek sedanje vrednosti izdatkov, potrebnih za poravnavo obveznosti

4 a) povečanje rezervacije

4 b) zmanjšanje rezervacije

766	96	44
PD 4b	PD 4b	PD 4a

Vir: Koželj et al., 2006, str. 32.

5.2 REPREZENTANČNI STROŠKI

Reprezentančni stroški so stroški, ki nastanejo v reprezentančne namene v razmerjih s poslovnimi partnerji (kupci, dobavitelji ...). Najpogosteje nastanejo ob pogostitvah, dajanju poslovnih daril, strokovnih posvetih, strokovnih izletih. Ob tem je posreden pogoj pri pridobivanju prihodkov, saj v trenutku nastanka stroškov družba še ne more pričakovati neposrednih koristi od poslovanja. Za vse takšne odhodke je treba imeti tudi račune, ki so specificirani (Žužek Roppa, 2005, str. 27). Pri računih je treba dokazati, da so stroški dejansko povezani z razmerjem s poslovnimi partnerji, kateri poslovni partner je vključen ali pa dodati opombo o vsebini razgovora.

Za davčni organ bo kot verodostojen davčni izdatek, ki bo v davčni bilanci priznan v višini 50 odstotkov obračunanih izdatkov. Priznan bo le dokumentiran račun, iz katerega bo razvidna izključno pogostitev poslovnega partnerja, z navedbo imena le-tega oziroma imena družbe s priloženo specifikacijo.

Poleg navedb imen poslovnih partnerjev, ki so se udeležili poslovnega kosila, na računu ne sme biti navedeno ime zaposlenega ali ime direktorja družbe. Če je navedeno, se mu za tisti dan ne sme obračunati povračilo stroška prehrane, kajti zaposleni pri izplačilu plače že dobi nadomestilo za prehrano (Kruhar, 2004, str. 121).

Kot je bilo že omenjeno, se stroški, ki se nanašajo na zaposlene, ne štejejo za reprezentančne stroške, ki se v obračunu davka od dohodka pravnih oseb upoštevajo v omejenem odstotku (50 %), temveč se štejejo kot davčno nepriznani odhodki v celoti.

5.3 STROŠKI AMORTIZACIJE

Področje stroškov amortizacije je eno izmed področij, kjer nastajajo razlike med poslovno in davčno bilanco. Podjetje se samo odloči, katero izmed metod amortiziranja bo uporabljalo. Na voljo ima:

- enakomerno časovno amortiziranje;
- padajoče časovno amortiziranje;
- uporabnostno (funkcionalno) amortiziranje.

Podjetje mora izbrano metodo dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Če se spremenijo okoliščine, podjetje lahko spremeni metodo amortiziranja, vendar mora izmeriti učinke spremenjene metode. Izmerjene učinke mora opisati v sporočilu o spremembi in navesti razloge zanje. Amortizacijo začnemo obračunavati prvi dan v naslednjem mesecu po tistem, ko je amortizirljivo sredstvo razpoložljivo za uporabo (Štrekelj et al., 2006, str. 27).

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se kot odhodek prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, ki je določena z ZDDPO-1 (ZDDPO-1, 2006). Najvišje letne amortizacijske stopnje so navedene v tabeli 2.

Na tak način se zavezancem omogoča davčno priznavanje stroškov amortizacije, obračunanih na način in po stopnjah, določenih v ZDDPO-1, tudi če za poslovne namene obračunavajo amortizacijo po nižjih stopnjah. Velja tudi v primeru, če podjetje obračunava amortizacijo, na primer, po funkcionalni metodi, ko v posameznem letu ni proizvodnje in se amortizacija ne obračunava (Pojasnilo DURS, 2006).

Celotni strošek amortizacije poslovno potrebnih sredstev je priznan kot odhodek tudi za davčne namene, če ga zavezanec ne odtuji pred dokončnim amortiziranjem. Pogoj pa je, da je amortizacija obračunana po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in največ po stopnjah, predpisanih z ZDDPO-1 (Pojasnilo DURS, 2006).

Tabela 2: Najvišje letne amortizacijske stopnje

Amortizacijska skupina	Najvišje letne amortizacijske stopnje (v %)
1. Gradbeni objekti	5
2. Oprema, vozila, razen osebna vozila in mehanizacija	25
3. Osebni avtomobili	12,5
4. Računalniki in računalniška oprema	50
5. Večletni nasadi	10
6. Osnovna čreda	20
7. Druga vlaganja	10
8. Dobro ime	10

Vir: ZDDPO-1, 2006.

V primeru prodaje ali drugačne odtujitve sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo se prihodki in odhodki upoštevajo tako, da ni možnosti njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja. Navedena določba je posledica določbe, ki sem jo opisala prej,

ko je zavezancem omogočeno obračunavanje amortizacije za davčne namene po drugačnih stopnjah kakor za poslovne namene. Pri obračunavanju amortizacije za poslovne namene po višjih oziroma nižjih stopnjah od stopenj, ki so določene z ZDDPO-1, se ob odtujitvi tega sredstva pri ugotavljanju kapitalskih dobičkov kot prihodkov za davčne namene upošteva davčna vrednost teh sredstev. Davčno vrednost sredstev predstavlja nabavno vrednost, zmanjšano za amortizacijo, obračunano na način in po stopnjah iz ZDDPO-1 oziroma v zneskih, kakor so bili upoštevani kot odhodek pri obračunu davka (Pojasnilo DURS, 2006).

Pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega tolarske vrednosti 500 EUR, se kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti. To pomeni, da se zavezancu za davčne namene kot odhodek prizna odpis celotne nabavne vrednosti, čeprav za poslovne namene sredstva ni odpisal v celoti in bo, na primer, za poslovne namene amortizacijo obračunal po določbah ZDDPO-1.

Ne glede na to, kako bo zavezanec za poslovne namene obračunal amortizacijo, se za davčne namene prizna ali:

- odpis celotne nabavne vrednosti ob prenosu v uporabo ali pa
- obračun amortizacije po stopnjah in na način, kakor je določeno v ZDDPO-1.

Zavezanec lahko uporablja tudi padajočo in funkcionalno metodo amortiziranja, vendar v davčnem izkazu lahko prikaže strošek amortizacije, ki pa ne sme biti večji, kot je izračunan po metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Zaradi podrejanja davčni zakonodaji večina slovenskih podjetij uporablja enakomerno časovno amortiziranje.

Podjetja morajo v poslovni bilanci prikazati pošten in resničen izkaz premoženja ter obveznosti družbe, finančni položaj in poslovni izid. Zato morajo pri uporabljeni metodi amortiziranja upoštevati specifičnost proizvodnje in posameznega osnovnega sredstva. Država z določanjem najvišjih stopenj amortizacije v mnogih primerih pospešuje amortizacijo, včasih tudi na škodo prehitrega prenašanja amortizacije med odhodke. Obstaja možnost, da osnovno sredstvo še vedno deluje brezhibno, nima pa več preostale vrednosti in tako ne more več prenašati svoje vrednosti na poslovne učinke (Obolnar, 2004, str. 31).

V SRS je določeno, da se amortizacija obračunava posamično, skupinsko pa se lahko obračunava samo pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena. Medtem ko je v ZDDPO-1 določeno, da se kot davčni odhodek prizna amortizacija, ki je obračunana posamično. Iz navedena lahko sklepamo, da podjetja v primeru stroška amortizacije poslovna pravila podrejajo davčnim pravilom.

5.4 STROŠKI DELA

Povračila stroškov, povezana z delom, in nekatere druge dohodke, je zakonodajalec omejil z višino davčno priznanih odhodkov. Lahko jih razdelimo na dve skupini:

- posamezni odhodki za dohodke fizičnim osebam: regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči;
- povračila stroškov, ki so nastali pri delu: dnevnic, povračilo stroškov prevoza, kilometrina pri uporabi zasebnega avtomobila v službene namene, povračila stroškov za prenočišče.

Odhodki, povezani z navedenimi prejemki oziroma povračili, se priznajo do višine, ki jo določi Vlada Republike Slovenije z Uredbo o višini povračil stroškov, povezanih z delom, in drugimi prejemki.

5.5 POVEZANE OSEBE IN TRANSFERNE CENE

Transferna cena je vsaka cena, po kateri si dve ali več povezanih oseb med seboj zaračunavajo določeno blago oziroma storitev. Transferna cena je lahko enaka oziroma podobna tržni ceni, torej ceni, za katero bi se med seboj dogovorili dve nepovezani osebi; v takem primeru jo imenujemo neprilagojena transferna cena. Če transferna cena ni enaka oziroma podobna tržni ceni, jo imenujemo prilagojena transferna cena. Le-ta je rezultat dejstva, da sta se zanjo dogovorili dve povezani osebi, ki zaradi možnosti vpliva na medsebojne odločitve lahko z določitvijo transferne cene zasledujeta tudi druge cilje. Namesto cilja maksimiziranja dobička vsake izmed povezanih oseb posebej je cilj zmanjšanje davčnih bremen skupine povezanih oseb kot celote in posledično maksimiziranje čistega dobička take skupine kot celote (Guzina, 2006, str. 8).

Pri transakcijah med povezanimi osebami lahko nastajajo najrazličnejši dogovori (tako o cenah kot tudi o drugih pogojih poslovanja), ki lahko pomembneje vplivajo na davčno osnovo vseh vključenih družb. Zato zakonodaja vsake države štiti davčne osnove, od katerih je upravičena do pobiranja davkov. Zaradi izjemnega vpliva uporabljenih cen na davčno osnovo so cene, dosežene med povezanimi osebami, deležne posebne davčne obravnave. Prilagajanje cen in s tem odstopanje od tistih, ki bi se vzpostavile v normalnih tržnih razmerah, omogoča zmanjševanje davčne osnove v državi, kjer je obdavčitev višja, in prenos osnove v državo z nižjo stopnjo obdavčitve (Černe, 2006, str. 17).

Novi Zakon o davku od dohodka pravnih oseb je drugače kot Zakon o davku od dobička pravnih oseb uredil poslovanje med povezanimi osebami. Novi zakon posebej ureja transakcije med povezanimi osebami:

- rezidenti in tujimi osebami (mednarodne transakcije),
- rezidenti (domače transakcije).

5.5.1 Povezane osebe pri domačih transakcijah

Povezani osebi sta rezidenta, če sta neposredno ali posredno povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru in eden vpliva ali ima možnost vplivati na sprejemanje odločitev drugega. Poleg tega so lahko med rezidenti še druga razmerja, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami. Zlasti zadeva razmerje z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj in bi se posli opravili pod drugačnimi pogoji, če ne bi bilo ugodnejšega davčnega položaja (Kontarščak, 2005, str. 20). Temeljna povezanost med osebami je lahko:

- udeležba v kapitalu, upravljanju ali nadzoru, ki omogoča vplivanje na sprejemanje odločitev drugega;
- obstoj drugih razmerij, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami.

5.5.1.1 Povezanost, ki temelji na udeležbi v kapitalu, upravljanju ali nadzoru

Za obstoj povezanosti, ki temelji na udeležbi v kapitalu, upravljanju in nadzoru, morata biti izpolnjena dva pogoja oziroma elementa (Kontarščak, 2005, str. 20):

- obstajati mora udeležba v kapitalu, upravljanju ali nadzoru;
- navedena udeležba mora omogočati vplivanje na sprejemanje odločitev, pri čemer ni nujno, da vplivanje dejansko tudi obstaja, ampak zadošča že možnost vplivanja.

ZDDPO-1 določa nekatere najbolj tipične primere, ko se šteje, da povezanost obstaja. Določa namreč, da se za povezani osebi štejeta zlasti osebi, ki sta povezani v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako (Guzina, 2006, str. 24):

- da sta kapitalsko povezani: ena oseba ima neposredno ali posredno v lasti najmanj petindvajset odstotkov ali v deležih delnice, glasovalne pravice v drugi pravni osebi;
- da sta poslovno povezani: zakon podrobneje ne določa, kaj pomeni poslovna povezanost oziroma, kdaj sta dve osebi poslovno povezani. Tako imajo davčni inšpektorji pri presojanju tega določila velik maneverski prostor. Za poslovno povezane osebe štejejo osebe, med katerimi obstaja dlje časa trajajoče poslovno razmerje ali razmerje, ki eno izmed družb postavlja v odvisnost od druge (npr. pretežni odjemalec ali dobavitelj). Po mojem mnenju vsi dobavitelji in odjemalci, s katerimi ima družba sklenjeno pogodbo o poslovnem sodelovanju, ne štejejo kot osebe, s katerimi so povezani. Bistveno je izpolnjevanje določila, da se razmerje med dvema osebama, ki imata sklenjeno pogodbo o poslovnem sodelovanju, ne razlikuje od razmerja, ki se na trgu vzpostavi med dvema nepovezanima osebama;
- da sodelujejo v nadzornih telesih ali upravljanju: iste osebe ali njihovi družinski člani sodelujejo v nadzornih telesih ali upravljanju dveh družb.

5.5.1.2 Povezane osebe zaradi obstoja drugih razmerij

V takem primeru je razmerje z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj in bi se posli opravili pod drugačnimi pogoji, če ne bi bilo ugodnejšega davčnega položaja. Na podlagi navedene določbe namreč lahko sklenemo, da se v takih primerih srečujemo zlasti z razmerji, ki omogočajo davčno špekulacijo. Torej so to razmerja z osebami, med katerimi je mogoče izogibanje plačilu davka od dohodka pravnih oseb (Kontarščak, 2005, str. 20).

Za obstoj povezanosti, ki temelji na obstoju drugih razmerij, morata biti izpolnjena dva pogoja:

- razmerje mora nastati z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj;
- posli se opravijo pod drugačnimi pogoji, če ni ugodnejšega davčnega položaja.

O ugodnejšem davčnem položaju govorimo zlasti, če zadeva osebo, ki (ZDDPO-1, 2006):

- je oproščena plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb;
- plačuje davek po stopnji, nižji od 25 %;
- izkazuje davčno izgubo.

To pa še ne pomeni, da se vsak posel z navedenimi osebami šteje za posel s povezano osebo. V vsakem izmed takih primerov je treba dokazati, da bi se posel opravil pod drugačnimi pogoji, če ne bi bilo ugodnejšega položaja (Kontarščak, 2005, str. 20).

5.5.1.3 Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami

Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov za posle med povezanimi osebami se davčna osnova ne povečuje oziroma zmanjšuje, če:

- je zmanjšanje oziroma povečanje davčne osnove pri enem zavezancu enako povečanju oziroma zmanjšanju davčne osnove pri drugem zavezancu glede na določen posel med njima;
- takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne povzroči zmanjšanja celotnega davčnega učinka.

Če sta povezani osebi rezidenta, se vpliv transfernih cen na velikost davčne osnove ne ugotavlja, če odmik transfernih cen od primerljivih tržnih cen nevtrarno vpliva na davčno osnovo obeh zavezancev in hkrati nevtrarno vpliva na njuno skupno davčno obveznost. O nevtralnem vplivu na skupno davčno osnovo lahko govorimo, če je povečanje davčne osnove prvega zavezanca enako zmanjšanju davčne osnove drugega. Za nevtralen vpliv na skupno davčno obveznost morajo biti hkrati izpolnjeni štirje predpisani pogoji (Prusnik, Prisljan, 2006, str. 235):

- zavezanca nista oproščena plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb;
- zavezanca plačujeta davek po stopnji 25 %;

- zavezanca ne izkazujeta davčne izgube;
- celotni davčni učinek se ne zmanjša.

ZDDPO-1 ne daje odgovora, za kakšen znesek se davčna osnova ne povečuje oziroma zmanjšuje, vendar menimo, da se ob izpolnjenih predpostavkah ne bo zmanjševala oziroma povečevala za razliko med transferno in primerljivo tržno ceno. Za takšen primer ZDDPO-1 ne zahteva prilagoditve davčne osnove na primerljive tržne cene, vendar le ob pogoju, da s tem ni zmanjšan celotni davčni učinek. Davčni učinek po ZDDPO-1 je davčna obveznost za plačilo davka od dohodka pravnih oseb, ki je dokončno znan šele pri sestavi davčnega obračuna. Pri sestavi davčnih obračunov bo treba presoditi, ali določen posel zmanjšuje skupni znesek davčne obveznosti vseh, v transakciji udeleženih povezanih oseb (Kontarščak, 2005, str. 20).

5.5.2 Povezane osebe pri mednarodnih transakcijah

Za povezani osebi se štejeta zavezanec rezident in pravna oseba, ki ni rezident (tuja oseba), ki sta povezani tako, da je rezident neposredno ali posredno udeležen v upravljanju, nadzoru ali kapitalu tuje osebe, ali je tuja oseba neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta, ali je ista oseba neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta in tuje osebe ali dveh rezidentov (ZDDPO-1, 2006).

Navedeni osebi se štejeta za povezani, če (ZDDPO-1, 2006):

- ima zavezanec rezident neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v tuji osebi;
- ima tuja oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v rezidentu;
- ima ista pravna oseba hkrati neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev ali glasovalnih pravic v rezidentu in tuji pravni osebi ali dveh rezidentih;
- imajo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev ali glasovalnih pravic ali so udeleženi v nadzoru ali upravljanju v rezidentu in tuji osebi ali dveh rezidentih.

Pri poslovanju med povezanima osebama, rezidentom in nerezidentom, ZDDPO-1 določa, da lahko davčni organ poveča prihodke oziroma zmanjša odhodke davčnega zavezanca, če transferne cene med povezanima osebama niso enake primerljivim tržnim cenam. Pri tem so primerljive tržne cene takega blaga ali primerljivega blaga ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami. Transferne cene so cene blaga ali storitev, ki jih je zavezanec zaračunal povezanim osebam. Razlike med transfernimi cenami in primerljivimi tržnimi cenami je treba vključiti

v davčni obračun (Žužek Roppa, 2005, str. 22). Primerljiva tržna cena med povezanima osebama naj bi se določila na podlagi ene izmed petih naštetih metod (Guzina, 2006, str. 108):

1) Metoda primerljivih prostih cen

Metoda primerljivih prostih cen se praviloma uporablja takrat, kadar so na trgu primerljive razmere. V primerjavi z drugimi metodami je omenjena najpreprostejša za uporabo, vendar jo je mogoče uporabljati le v nekaterih primerih. Pri tej metodi se primerja absolutno višino cene blaga ali storitev, kar je mogoče le v primerih prodaje enakega oziroma podobnega blaga ali storitev. Metoda primerljive proste cene pozna dve različici:

- metodo notranje primerljive proste cene;
- metodo zunanje primerljive proste cene.

Po metodi notranje primerljive proste cene se prenosna cena med povezanima osebama primerja s ceno, po kateri ena izmed povezanih oseb prodaja enako ali podobno blago v enakih ali podobnih okoliščinah nepovezani osebi. Po metodi zunanje primerljive proste cene pa se prenosna cena med povezanima osebama primerja s ceno, ki jo za enako ali podobno blago v enakih ali podobnih razmerah med seboj dosežeta dve nepovezani osebi.

V praksi je metodo primerljive proste cene ponavadi mogoče uporabljati v primerih prodaje enostavnega blaga, ki ga na trgu prodaja več ponudnikov.

2) Metoda preprodajnih cen

Pri metodi preprodajnih cen primerjava ne temelji na absolutni višini cen, temveč na primerjavi razlike v ceni. V takem primeru ni treba primerjati prodaje med enakimi vrstami blaga oziroma storitev, ampak se primerja marža pri dveh vrstah blaga oziroma storitev.

Metoda preprodajne cene se uporabi tako, da se od končne prodajne cene (po kateri je proizvod prodan neodvisnemu kupcu) odšteje primerna razlika v ceni. Tako dobljena razlika je ustrezna transferna cena, po kateri prodajalec kupi proizvod od povezane osebe.

Pri metodi preprodajne cene je torej bistveno določiti primerno razliko v ceni. Primerna razlika v ceni je namreč tista, ki jo na trgu dosega neodvisno podjetje v podobni situaciji, ki opravlja podobne poslovne funkcije (ob uporabi podobnih sredstev in prevzemanju podobnih tveganj).

Metoda preprodaje cene je najuporabnejša v primeru trgovskih družb, zlasti kadar je poslovanje dveh povezanih družb primerljivo s poslovanjem dveh nepovezanih družb. Metoda preprodajne cene daje zanesljivejši rezultat, če so si proizvodi, ki so predmet transakcij, med seboj čim bolj podobni.

3) Metoda dodatka na stroške

Metoda dodatka na stroške temelji na relativni primerjavi, in sicer se srečujemo s primerjavo dodatka na stroške. Prav tako ni nujno, da se primerja enako oziroma primerljivo blago in storitev, saj se primerja le relativna višina pribitka na stroške.

Metoda pribitka na stroške se torej uporabi tako, da se na izračunane stroške proizvajalca doda primeren pribitek na stroške. Tako izračunana vsota je ustrezna transferna cena, po kateri proizvajalec proda proizvod povezani osebi.

Pri metodi pribitka na stroške je bistveno določiti primerno relativno velikost pribitka na stroške. Primerna relativna velikost pribitka na stroške je tista, ki jo v podobni situaciji dosega primerljiva družba, ki opravlja podobne poslovne funkcije in prodaja proizvode neodvisni družbi. Navedena metoda je uporabna pri proizvodnih dejavnostih in v primeru prodaje storitev.

4) Metoda porazdelitve dobička

Metoda porazdelitve dobička je metoda, s katero se ugotovi znesek dobička povezanih oseb iz povezane transakcije ali povezanih transakcij. Nato se dobiček razdeli med povezane osebe na podlagi ključev (ponderjev). Ustrezne transferne cene se tako določijo na podlagi zneska dobička, ki pripada posamezni družbi.

Ponderji, na podlagi katerih se deli seštevek dobičkov, so določeni v obliki razmerja, v skladu s katerim družbe opravljajo določene poslovne funkcije oziroma nosijo določena tveganja. Skladno z navedenim bo družbi, ki opravlja večino poslovnih funkcij in posledično temu nosi večje tveganje, pripadal večji del dobička. Navedena metoda naj bi se uporabljala le v primerih, ko družba ne more uporabiti nobene izmed prej omenjenih metod.

5) Metoda stopnje čistega dobička

Z metodo stopnje čistega dobička se primerja čisti dobiček, ki nastane zaradi povezane transakcije ali transakcij s primerno osnovo. Primerljiva tržna cena se določi na podlagi razmerja med dobičkom in ustrezno osnovo, kot so npr. stroški, prihodki od prodaje ali sredstev, in sicer v primerljivih transakcijah z nepovezanimi osebami.

Davčni zavezanec mora pri oblikovanju transfernih cen za storitve prednostno uporabljati metodo primerljivih prostih cen, oziroma metodo dodatka na stroške, če metoda primerljivih prostih cen ni mogoča (Fras, 2006a, str.18).

Z davčnega vidika je nujno, da mednarodno podjetje razdeli celotni svoj dobiček med posamezna povezana podjetja, ki poslujejo v različnih državah. Posamezna država namreč obdavčuje podjetja na dva različna načina, odvisno od tega, ali je podjetje rezident te države in ima torej sedež v določeni državi. Če podjetje v določeni državi nima sedeža, ampak zgolj podružnico ali poslovno enoto, ga lahko poimenujemo kot nerezidenta določene države. Rezidenti so ponavadi obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, nerezidenti pa po načelu vira. Vsaj v teoriji je mednarodno podjetje pozorno, da v državah, kjer posluje prek podjetij, ki niso rezidenti te države, podjetja v tej državi izkazujejo le dobičke, ki tudi dejansko izvirajo iz te države. Tako minimizirajo del dobička, ki bi bil lahko obdavčen dvojno (Guzina, 2006, str. 65).

Če smo prihodke od prodaje povezanim osebam izkazali po nižji ceni, kot je povprečna cena na domačem ali primerljivem tujem trgu, moramo temu ustrezno povečati prihodke v davčnem izkazu poslovnega izida.

Inšpiciranje transfernih cen je smiselno, če zadeva poslovanje povezanih oseb, med katerimi je vsaj ena iz tujine. Inšpiciranje povezanih oseb rezidentov je smiselno le v primerih, kadar je ena izmed povezanih oseb oproščena obračunavanja in plačevanja davka od dohodka ali pa plačuje davek po nižani stopnji oziroma v primeru, če razlika med transferno ceno in primerljivo tržno ceno zmanjšuje celotni davčni učinek.

5.5.3 Obračunavanje obresti med povezanimi osebami

V primeru poslovanja med povezanimi osebami bodo morali biti prihodki ob obračunanih obrestih najmanj enaki obrestim, izračunanim s pomočjo priznane obrestne mere. Priznana obrestna mera je določena administrativno in jo objavlja minister, pristojen za finance. Če bodo obračunane obresti (prihodki) prikazane v nižjem znesku od izračunanega s pomočjo priznane obrestne mere, bo moral davčni zavezanec v svojem davčnem obračunu povečati davčno osnovo. Če bosta torej povezani osebi za izračun medsebojnih obresti uporabili obrestno mero, nižjo od priznane, bodo posledice naslednje: oseba, ki bo obresti zaračunala, bo med davčnimi prihodki upoštevala višji znesek. Oseba, ki ji bodo obresti zaračunane in jih bo plačala, pa bo med davčnimi odhodki upoštevala le znesek obresti, ki ji bo dejansko zaračunan (Guzina, 2006, str. 120).

Če si bosta povezani osebi med seboj zaračunali obresti s pomočjo obrestne mere, ki presega priznano obrestno mero, bodo posledice naslednje: oseba, ki bo obresti zaračunala, bo imela davčne prihodke enake zaračunanim prihodkom, oseba, ki bo obresti plačala, pa bo imela davčne odhodke izkazane v manjšem znesku. Tako bo del obračunanih obresti

obdavčen dvojno (Guzina, 2006, str. 120).

Glede obračunavanja obresti med povezanimi osebami so v praksi nastale težave pri bankah. Tudi banke poslujejo s povezanimi osebami v Sloveniji in tujini. Ena izmed transakcij je tudi dajanje in prejemanje posojil. V praksi se je v takem primeru izoblikovalo stališče, da bi morale banke vse obrestne mere od posojil med povezanimi osebami primerjati s priznano obrestno mero. Na tak način bi morale banke povečevati prihodke oziroma zmanjševati odhodke do višine priznane obrestne mere. Pri tem pa naj ne bi bilo pomembno, ali banka dejansko daje oziroma prejema posojila po enaki obrestni meri v primeru povezanih in nepovezanih oseb (Guzina, 2006, str. 124).

Za banke je dajanje oziroma prejemanje posojil njihova glavna dejavnost. Nemogoče je, da bi banka pri posojilih kakor koli lahko upoštevala administrativno določeno obrestno mero. Pri dajanju posojil banka upošteva množico dejavnikov, ki lahko vplivajo na višino obrestne mere: od tveganja, ročnosti, višine posojila in še množice drugih (Guzina, 2006, str. 124).

5.6 ODHODKI PREJŠNJIH LET

V poslovni praksi se dogaja, da v določenem obračunskem obdobju prejmemo račun, ki izkazuje stroške za prejšnje obračunsko obdobje, ki pa je že končano. Za navedeni primer bom prikazala, kako se ti stroški prikažejo v poslovni bilanci in kako v davčni bilanci. SRS 2006 opisujejo napake kot opustitve postavk in napačne navedbe v računovodskih izkazih za prejšnja obdobja, ki izhajajo iz neupoštevanja ali napačne uporabe zanesljivih informacij, ki so bile na voljo v času, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo. Podjetje popravi bistvene napake iz prejšnjih obdobj za nazaj, in sicer v prvih računovodskih izkazih, odobrenih za objavo po odkritju napake. Učinke popravkov napak iz prejšnjih obdobj se ne vključi v poslovni izid obdobja, v katerem je bila napaka odkrita. Iz navedenega izhaja, da v primeru, ko prejmemo račun aprila leta 2006 in izkazuje stroške za leto 2005, v poslovni bilanci knjižimo kot zmanjšanje čistega dobička leta 2005 in ne kot poslovne odhodke tekočega poslovnega leta (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 26).

Pri ugotavljanju davčne osnove se zneski, ki predstavljajo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, vključijo v davčno osnovo. Iz navedenega izhaja, da v primeru, ko prejmemo račun aprila leta 2006 in izkazuje stroške za leto 2005, le-te upoštevamo v davčni bilanci kot davčno priznane odhodke (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 26).

5.7 DAVČNE OLAJŠAVE

Zakonski predpisi za določene poslovne odhodke po eni strani omejujejo zmanjšanje davčne osnove, na drugi strani pa dajejo možnosti za uveljavljanje davčnih olajšav. Lahko

jih označimo tudi kot davčni prihranek, ki pomeni znesek davka, ki smo ga privarčevali na temelju uveljavljanja davčnih olajšav.

Po ZDDPO-1 so davčne olajšave naslednje:

- olajšava za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj,
- olajšava za zaposlovanje,
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- olajšava za donacije.

5.7.1 Olajšava za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj

Davčni zavezanci so upravičeni do olajšave v višini 10 odstotkov investiranega zneska v opremo, razen v osebna motorna vozila, pohoštvo, pisarniško opremo brez računalniške opreme in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če zadeva investiranje v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji. Davčna olajšava se prizna tudi, če je zavezanec pridobil sredstva s finančnim najemom.

Poleg tega lahko uveljavlja še olajšavo v višini 20 odstotkov zneska, ki pomeni vlaganje v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti pa tudi za nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih opravljajo druge osebe oziroma druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije (Urh, 2006, str. 17). Olajšavo se lahko upošteva največ v višini davčne osnove.

Če davčni zavezanec sredstva, za katera je uveljavljal davčno olajšavo, odtuji prej kot v treh letih od investiranja, mora povečati davčno osnovo v letu odtujitve oziroma prodaje. Davčni zavezanci lahko za neizkoriščeni del davčne olajšave zmanjšajo davčno osnovo v naslednjih petih letih. Pri zmanjšanju davčne osnove zaradi neizkoriščenega dela davčne olajšave iz prejšnjih davčnih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša za neizkoriščeni del starejšega datuma (Urh, 2006, str. 17).

5.7.2 Olajšava za zaposlovanje

Poleg olajšav za določene vrste vlaganj v sredstva, ki jih zavezanec uporablja pri opravljanju dejavnosti, ima zavezanec možnost zmanjševati davčno osnovo tudi z olajšavami za zaposlovanje. Višina olajšave je odvisna od vrste osebe, ki jo zavezanec zaposli, in zneska plače, ki jo oseba prejema. Upošteva se znesek obračunanih plač v določenem davčnem obdobju, za katero se ugotavlja davčna obveznost.

Davčna olajšava v vrednosti 30 odstotkov plače za največ prvih dvanajst mesecev zaposlitve se nanaša na zaposlitev (ZDDPO-1, 2006):

- pripravnika;
- delavca, ki prvič sklene delovno razmerje;

- delavca, ki je bil pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi najmanj 12 mesecev prijavljen pri Zavodu RS za zaposlovanje.

Zavezanec lahko uveljavlja davčno olajšavo, če zaposli osebo, ki sodi v eno izmed navedenih kategorij. Poleg tega mora biti pogodba o zaposlitvi sklenjena za nedoločen čas in najmanj za dve leti.

Olajšavo, povezano z zaposlitvijo doktorjev znanosti, lahko uveljavljajo izključno zavezanci – gospodarske družbe. S tem ukrepom naj bi se spodbujala zaposlitev oseb z visoko izobrazbo, s širokim znanjem, da svoje znanje prenesejo tudi v gospodarstvo. Za uveljavljanje te olajšave morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- oseba ima doktorat znanosti;
- pred tem ni bila zaposlena v gospodarski družbi;
- pogodba o zaposlitvi se sklene za nedoločen čas in najmanj za dve leti.

Če je zavezanec oziroma gospodarska družba uveljavljala olajšavo za zaposlitev doktorjev znanosti, pa je pogodba odpovedana prej kot v dveh letih oziroma je bilo prenehanje sporazumno, mora davčni zavezanec povečati davčno osnovo za znesek izkoriščene olajšave. Če je oseba, za katero se je uveljavljala olajšava, sama odpovedala pogodbo, mora davčni zavezanec ravno tako povečati davčno osnovo za znesek izkoriščene olajšave.

Če je zavezanec uveljavljal olajšavo za pripravnike oziroma osebe, ki so prvič sklenile delovno razmerje, oziroma osebe, ki so bile pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi 12 mesecev prijavljene na zavodu za zaposlovanje, pa je zavezanec pogodbo o zaposlitvi odpovedal prej kot v dveh letih od zaposlitve take osebe, mora za znesek izkoriščene olajšave povečati davčno osnovo. V takem primeru mora zavezanec povečati davčno osnovo v davčnem obdobju, v katerem je nastala odpoved pogodbe o zaposlitvi (ZDDPO-1, 2006). Davčne osnove ni treba povečati, kadar je v obdobju dveh let zaposlena oseba, za katero se je uveljavljala olajšava, sama odpovedala pogodbo.

Če zavezanec zaposluje invalida po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50 odstotkov plače take osebe. Če zaposluje invalida s 100-odstotno telesno okvaro in gluho osebo, pa lahko uveljavlja olajšavo v višini 70 odstotkov plače take osebe (ZDDPO-1, 2006).

Olajšave za zaposlovanje se med seboj izključujejo. Zavezanec, ki zaposli osebo in sodi v več kategorij oseb, katerih zaposlitev prinaša davčne ugodnosti, bo lahko izbral le eno vrsto olajšave in ne vseh, če bi bili izpolnjeni pogoji. Poleg tega je davčna olajšava dana pogojno in le za določen čas, prvih 12 mesecev zaposlitve. Davčni zavezanec lahko uveljavlja olajšavo največ v vrednosti davčne osnove.

5.7.3 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Zavezanec lahko financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja v korist delojemalcev, izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali državi članici EU. Zavezanec za leto, v katerem so bile plačane premije, koristi davčno olajšavo. Olajšavo lahko koristi le do višine davčne osnove v tistem letu. Višina olajšave ni omejena samo z zneskom davčne osnove. Celotni znesek davčne olajšave v koledarskem letu ne sme presegati 24 odstotkov obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje zaposlenca in ne več kot 549.400,00 tolarjev na leto na zavezanca (Žužek Roppa, 2005, str. 32).

5.7.4 Olajšava za donacije

Po novem Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb so donacije olajšave. Davčna osnova zanje se lahko zmanjšuje za znesek izplačil v denarju in naravi za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene. Vendar se upoštevajo samo izplačila rezidentom Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, in sicer do zneska, ki ustreza 0,3 odstotka obdavčenega prihodka davčnega obdobja in ne več kot do višine davčne osnove (Žužek Roppa, 2005, str. 28).

Za izplačila v denarju in naravi političnim strankam ter reprezentativnim sindikatom bo priznana olajšava do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu in ne več kot do višine davčne osnove (Žužek Roppa, 2005, str. 28).

Vsem vrstam olajšav je skupno, da davčno osnovo zmanjšujejo samo do višine davčne osnove.

6 SKLEP

Primerjava poslovne in davčne bilance v Sloveniji vodi do spoznanja, da so posamezne ekonomske kategorije različno evidentirane, odvisno od tega, kakšna oblika bilance se pripravlja. Glede na povezanost med računovodskimi in davčnimi pravili spadamo v odvisno strukturo, kar pomeni, da se podatki iz davčnega obračuna navezujejo na podatke iz izkaza poslovnega izida. V davčnem izkazu se v skladu z davčno zakonodajo prilagaja posamezne postavke iz izkaza poslovnega izida. Tako nastanejo na novo opredeljeni prihodki in odhodki, ki so spremenjeni v skladu z davčno zakonodajo. Tudi podatki iz poslovnega izida se delno navezujejo na podatke iz davčnega izkaza, saj davčno priznanih odhodkov ni mogoče uveljavljati, če niso bili predhodno zajeti v poslovni bilanci.

Ker je pri ugotavljanju pravilno izkazanega davka od dohodka pravnih oseb treba upoštevati oziroma izkazovati odhodke in prihodke v pravilni višini, mora pravna oseba upoštevati le odhodke oziroma prihodke, ugotovljene in obračunane na podlagi računovodskih standardov ter drugih zakonskih predpisov. Če temu ni tako, izkazuje prenizko davčno osnovo in posledično prenizko davčno obveznost, kar je v nasprotju z Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb. Zato lahko nastane podlaga za kaznovanje zaradi suma storitve gospodarskega prestopka po Zakonu o davčnem postopku.

Oblikovanje dolgoročnih rezervacij podrobneje določajo računovodska pravila, davčna zakonodaja pa omejuje njihovo priznavanje. V Sloveniji se z veljavo Zakona o davku od dohodka pravnih oseb od 1. 1. 2006 dolgoročne rezervacije ne priznavajo kot davčno priznan odhodek. Na tak način se prihodki in odhodki priznajo v obdobju, ko tudi nastanejo.

Obračunana amortizacija se v davčnem izkazu prizna v obračunanem znesku iz računovodskega izkaza, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih letnih amortizacijskih stopenj, določenih z zakonom.

V davčnem izkazu se reprezentančni stroški priznavajo v višini 50 odstotkov. Tako lahko nastane primer, ko podjetje izkazuje poslovno izgubo, v davčni bilanci pa prikazuje pozitiven izid. Navedeni primer velja za podjetja, ki prikazujejo veliko reprezentančnih stroškov, ki so v celoti vključeni v poslovno bilanco, iz davčne bilance pa jih je izključena polovica.

Pri poslovanju med povezanimi osebami je treba biti pozoren na transferne cene. Vendar je inšpiciranje transfernih cen smiselno, če je vsaj ena oseba iz tujine. Pri povezanih osebah rezidentih pa je smiselno inšpicirati transferne cene le, če ima ena izmed oseb ugodnejši davčni položaj.

Pomen in naloga davčnega načrtovanja postajata vse pomembnejši, saj zagotavljata potrebne informacije za podjetniške odločitve z davčnega vidika glede stremljenja po čim manjših davčnih obremenitvah.

LITERATURA

1. Bošnik Lucija: Davkarija podjetju ne prizna stroškov za parkirišče. Finance, Ljubljana, 2006, 108, str. 12.
2. Černe Mitja: Kakšni so davčni učinki plačil obresti matični družbi v tujini. Finance, Ljubljana, 2006, 104, str. 17.
3. Čokelc Stanko et al.: Davčno računovodstvo in davčno svetovanje. Maribor : Pravna fakulteta, 2003. 324 str.
4. Djukić Tatjana: Dolgoročne rezervacije po novem ne vplivajo na davčno osnovo. Finance, Ljubljana, 2005, 56, str. 26.
5. Fras Maruša: Do katere višine je donacija v bolnišnici davčno priznan odhodek. Finance, Ljubljana, 2006, 111, str. 18.
6. Fras Maruša: Kako argumentirati izbrano transferno ceno. Finance, Ljubljana, 2006a, 116, str. 18.
7. Guzina Barbara: Priročnik transferne cene. 146 str.
[URL: http://www.davcnaknjiznica.com/knjiga_knjiznica.cfm?strddv=pdf&idd=45],
4. 3. 2006.
8. Hieng Romana: Vpliv SRS 2006 in sprememb zakona o davku od dohodkov na davčno osnovo. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2006, 6, str. 7–24.
9. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 93 str.
10. Kokotec - Novak Majda: Davčna politika kot sestavina bilančne politike in vloga davčnih svetovalcev. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 11 str.
11. Kokotec - Novak Majda: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih in načrtovanje davkov. 18. posvetovanje o računovodstvu, davščinah in financah. Maribor : Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 2003, str. 1–11.
12. Koletnik Franc: Mednarodno računovodstvo gospodarskih družb. Maribor : Ekonomska-poslovna fakulteta, 1999. 74 str.

13. Kontarščak Kristijan: Ugotavljanje davčne osnove pri poslovanju med povezanimi osebami. Finance, Ljubljana, 2005, 101, str. 20.
14. Koželj Stanko et al.: O novostih pri obravnavanju in knjiženju poslovnih dogodkov v gospodarskih družbah in zadrugah po SRS 2006. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 57 str.
15. Kruhar Puc Romana: Ko nas obišče davčni inšpektor. Ljubljana : Založniška hiša Primath, 2004. 597 str.
16. Marinovič Danilo: Nekatera vprašanja metodološkega pristopa za izvajanje davčnega nadziranja. Denar, Ljubljana, 2002, 19–20, str. 22–26.
17. Mlakar Petra: Davčno priznani odhodki so preveč ohlapni. Finance, Ljubljana, 2005, 34, str. 17.
18. Mlakar Petra: Kakšne so posledice, če davčno obdobje ni enako koledarskemu letu. Finance, Ljubljana, 2004, 246, str. 17.
19. Obolnar Klementina: Prikaz dobička pravnih oseb s poslovnega in davčnega vidika v Sloveniji in Italiji. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 92 str.
20. Odar Marjan: Računovodsko poročanje za leto 2005. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2006, 1–2, str. 7–20.
21. Prislan Barbara: Dohodki z virom v tujini v slovenskem obračunu davka od dohodkov. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2006, 1–2, str. 221–231.
22. Prusnik Matjaž, Prislan Barbara: Davčna obravnava transfernih cen. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2006, 1–2, str. 232–242.
23. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 273 str.
24. Špes Damjan, Žužek Roppa Mira: 30 razlogov za obisk tega davčnega seminarja. Gradivo za seminar. Ljubljana : Davčna hiša Bilans, 2006. 50 str.
25. Štrekelj Vlado et al.: Bilanca stanja. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2006, 1–2, str. 22–72.
26. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 770 str.

27. Urh Polona: Z nakupom raziskovalno-razvojnih storitev do davčne olajšave. Finance, Ljubljana, 2006, 100, str. 17.
28. Žužek Roppa Mira: Izdelava davčne bilance za gospodarske družbe za leto 2004 in pomembnejše novosti obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb. Gradivo za seminar. Ljubljana : Davčna hiša Bilans, 2005. 33 str.
29. Žužek Roppa Mira: Izdelava obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2005. Gradivo za seminar. Ljubljana : Davčna hiša Bilans, 2006. 40 str.

VIRI

1. Davčno priznavanje stroškov amortizacije za leti 2005 in 2006. Pojasnilo DURS št. 4200-49/2006.
[URL: <http://www.durs.gov.si/index.php?id=9126>], 3.3.2006.
2. Odloženi davki-vpliv ZDDPO-1 na izkazovanje v skladu s SRS. E-Super časnik. 25 str.
[URL: <http://www.superdavki.com/klub.cfm?str=menu&lv=9&zg=0&pg=0&cl=0&tip=stat>], 15. 1. 2006.
3. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1-UPB2) (Uradni list RS, št. 21/06 in 58/06 popr.).
4. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1-UPB2) (Uradni list RS, št. 33/06).
5. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) (Uradni list RS, št. 42/06).