

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO
RAZLIKE MED RAČUNOVODSKIM IN
DAVČNIM DOBIČKOM

Ljubljana, marec 2006

URŠKA MARINIČ

IZJAVA

Študentka Urška Marinič 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, dne 26. 3. 2006

Podpis: _____

KAZALO

1 UVOD ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

2 RAČUNOVODSTVO DOBIČKA V SLOVENIJI ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

2.1 UGOTAVLJANJE RAČUNOVODSKEGA IN DAVČNEGA DOBIČKA **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.2 SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB .. **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.3 PRAVNA PODLAGA **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.4 DAVČNI ZAVEZANCI..... **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.5 OPROSTITVE **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.6 DAVČNA OSNOVA **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.7 DAVČNA STOPNJA IN DAVČNO OBDOBJE **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.8 DAVČNO NEPRIZNANI ODHODKI **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.9 DELNO PRIZNANI ODHODKI **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.9.1 Stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta *Error! Bookmark not defined.*

2.9.2 Vrednotenje zalog..... *Error! Bookmark not defined.*

2.9.3 Obresti od posojil..... *Error! Bookmark not defined.*

2.9.4 Stroški amortizacije..... *Error! Bookmark not defined.*

2.9.5 Stroški plač..... *Error! Bookmark not defined.*

2.10 POGOJNO PRIZNANI ODHODKI..... **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.11 PRIHODKI, KI SE IZ DAVČNE OSNOVE IZVZEMAJO ... **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.12 PREVREDNOTENJE **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.13 REZERVACIJE **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.14 DAVČNE OLAJŠAVE **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.14.1 Olajšava za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj *Error! Bookmark not defined.*

2.14.2 Olajšava za zaposlovanje *Error! Bookmark not defined.*

2.14.3 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje *Error! Bookmark not defined.*

2.14.4 Olajšava za donacije *Error! Bookmark not defined.*

2.15 POSLOVANJE S POVEZANIMI OSEBAMI **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

2.16 STALNE IN ZAČASNE RAZLIKE V LETU 2005 **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

3 RAČUNOVODSTVO DOBIČKA V NEMČIJI ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

3.1 UGOTAVLJANJE RAČUNOVODSKEGA IN DAVČNEGA DOBIČKA **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

3.2 PRAVNA PODLAGA **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

3.3 DAVČNI ZAVEZANCI..... **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

3.4 OPROSTITVE **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

3.5 DAVČNA OSNOVA **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

3.6 DAVČNA STOPNJA IN DAVČNO OBDOBJE **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

3.7 PRIZNAVANJE STROŠKOV **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

3.7.1 Davčno priznani odhodki *Error! Bookmark not defined.*

3.7.2 Davčno nepriznani odhodki *Error! Bookmark not defined.*

3.8 VREDNOTENJE ZALOG	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
3.9 OBRESTI OD POSOJIL	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
3.10 AMORTIZACIJA	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
3.11 STROŠKI PLAČ	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
3.12 PRIHODKI, KI SE IZ DAVČNE OSNOVE IZVZEMAJO	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
3.13 PREVREDNOTENJE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
3.14 REZERVACIJE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
3.15 DAVČNE OLAJŠAVE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
3.15.1. Pospešena amortizacija	<i>Error! Bookmark not defined.</i>
3.15.2 Naložbene rezerve	<i>Error! Bookmark not defined.</i>
3.15.3 Olajšave za države v razvoju.....	<i>Error! Bookmark not defined.</i>
3.16 POSLOVANJE S POVEZANIMI OSEBAMI	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

4 RAČUNOVODSTVO DOBIČKA V VELIKI BRITANJI **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

4.1 UGOTAVLJANJE RAČUNOVODSKEGA IN DAVČNEGA DOBIČKA	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.2 PRAVNA PODLAGA	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.3 DAVČNI ZAVEZANCI.....	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.4 OPROSTITVE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.5 DAVČNA OSNOVA	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.6 DAVČNA STOPNJA IN DAVČNO OBDOBJE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.7 DAVČNO NEPRIZNANI ODHODKI	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.8 VREDNOTENJE ZALOG	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.9 OBRESTI OD POSOJIL	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.10 STROŠKI AMORTIZACIJE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.11 STROŠKI PLAČ	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.12 PRIHODKI, KI SE IZ DAVČNE OSNOVE IZVZEMAJO	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.13 PREVREDNOTENJE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.14 REZERVACIJE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.15 DAVČNE OLAJŠAVE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
4.16 POSLOVANJE S POVEZANIMI OSEBAMI	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

5 PRIMERJAVA MED OBRAVNAVANIMI DRŽAVAMI **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

5.1 DAVČNA STOPNJA.....	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
5.2 DAVČNO NEPRIZNANI ODHODKI IN ODHODKI, KI SE PRIZNAJO LE DELNO	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
5.3 VREDNOTENJE ZALOG	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
5.4 STROŠKI AMORTIZACIJE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
5.5 PRIHODKI, KI SE NE VŠTEVAJO V DAVČNO OSNOVO ..	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
5.6 REZERVACIJE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
5.7 DAVČNE OLAJŠAVE	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

6 SKLEP ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

LITERATURA ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

VIRI ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV ERROR!
BOOKMARK NOT DEFINED.

1 UVOD

Vsako podjetje stremi k doseganju pozitivnega poslovnega izida. Pozitivni poslovni izid oziroma dobiček izraža pozitivno razliko med vsemi prihodki in odhodki v določenem obračunskem obdobju. Pri sestavljanju računovodskega dobička se upoštevajo računovodska načela, ki so pri nas zajeta v Slovenskih računovodskih standardih.

Podjetja morajo za davčne namene sestaviti tudi davčni izkaz, ki se ugotavlja na podlagi davčnih predpisov. Osnovo predstavlja računovodski dobiček, ki pa se navadno razlikuje od davčnega, saj zakon o davku od dohodkov pravnih oseb natančno določa, katere prihodke in v kolikšnem obsegu mora ter katere odhodke sme davčni zavezanec upoštevati pri opredelitvi davčne osnove. Podjetjem je omogočeno tudi znižanje davčne osnove z izrabo davčnih olajšav, ki jih predvideva zakon.

Predmet diplomskega dela je predstaviti, v čem in v kolikšni meri se ugotavljanje davčnega dobička, ki ga opredeljuje zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, razlikuje od računovodskega dobička. Za primerjavo sem si poleg Slovenije izbrala še Nemčijo in Veliko Britanijo. Nemčija je tipična predstavnica kontinentalnih evropskih držav, kjer je sestavljanje davčnih izkazov zelo odvisno od računovodskih izkazov, kar vodi do močne povezanosti med računovodskim in davčnim dobičkom. Na drugi strani imamo Veliko Britanijo kot predstavnico anglosaksonskih držav, kjer velja, da računovodski izkazi niso pod vplivom davčnih pravil, kar vodi do precejšnjih razlik med računovodskim in davčnim dobičkom. Slovenija se med tema dvema državama glede povezanosti med računovodskim in davčnim dobičkom nahaja nekje med tema državama.

Namen diplomskega dela je prikaz ugotovitve davčnega dobička z upoštevanjem zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v posamezni državi ter prikaz medsebojne primerjave ugotovitve davčnega dobička v obravnavanih državah. Pri pisanju sem se opirala na domačo in tujo literaturo ter na vire na svetovnem spletu.

Diplomsko delo je sestavljeno iz šestih poglavij. Uvodu sledijo drugo, tretje in četrto poglavje, ki opisujejo, kaj vse moramo vključiti oziroma izključiti iz izkaza poslovnega izida, da dobimo davčni dobiček, ki predstavlja osnovo za obdavčitev v Sloveniji, Nemčiji in Veliki Britaniji, v petem poglavju pa je podana primerjava obravnavanih obračunavanj v vseh državah. Sledi sklep.

2 RAČUNOVODSTVO DOBIČKA V SLOVENIJI

2.1 UGOTAVLJANJE RAČUNOVODSKEGA IN DAVČNEGA DOBIČKA

Izkaz poslovnega izida je tisti temeljni izkaz, ki skupaj s pojasnili in z razkritji opredeli dobiček podjetja v nekem poslovnem letu, ki je nato osnova za izračun davčnega dobička. Je temeljno obračunsko računovodsko poročilo, v katerem izkazujemo prihodke, odhodke in poslovni izid, ki ga je organizacija uresničila v obračunskem obdobju (Turk et al., 2004, str. 384). Poslovni izid opredeljujemo kot razliko med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Če so prihodki v poslovnem letu večji od odhodkov, govorimo o pozitivnem poslovnem izidu oz. dobičku, če pa so odhodki večji od prihodkov, govorimo o negativnem poslovnem izidu oz. izgubi.

Če podjetje v svojih izkazih ugotovi pozitivni poslovni izid oziroma računovodski dobiček, le-ta pripada tako podjetju kot tudi državi. Dobiček po računovodsko ni enak dobičku po davčni zakonodaji, ki je osnova za obdavčitev, temveč se od njega razlikuje za odbitne in pribitne postavke (Hočevar et al., 2000, str. 115). Shematični izračun računovodskega in davčnega dobička je prikazan v Sliki 1 (na strani 3).

Osnova za obdavčitev se imenuje obdavčljivi oziroma davčni dobiček, ki se ugotavlja na podlagi davčnih predpisov. Le-ti določajo, katere prihodke in v kolikšnem obsegu mora ter katere odhodke sme davčni zavezanec upoštevati pri ugotavljanju osnove za obdavčitev poslovnega izida. Davčni predpisi tudi določajo, s kakšnimi davčnimi olajšavami se lahko to osnovo zmanjša. Zaradi tega se pogosto dogaja, da so odhodki, ki jih podjetje izkazuje v poslovnem izkazu uspeha v skladu z računovodskimi standardi, večji od zneskov, ki jih je mogoče upoštevati pri izračunu obdavčljivega dobička. Razlog za to so odhodki, ki jih davčni predpisi priznajo le delno ali odhodki, ki jih davčni predpisi sploh ne priznavajo.

Davčni predpisi so pomembno orodje ekonomske politike, s katerim država z davčnimi olajšavami spodbuja določene vrste gospodarskih aktivnosti (Kokotec-Novak et al., 1997, str. 71).

Sestavljanje davčnega izkaza temelji na Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb in posredno na računovodskih predpisih, sestavljanje izkaza poslovnega izida pa temelji neposredno na računovodskih predpisih. Kljub temu sta izkaza povezana, saj zakon od davčnega zavezanca zahteva, da za ugotavljanje dobička upošteva prihodke in odhodke, ki so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, razen tistih prihodkov in odhodkov, ki so v zakonu izrecno drugače določeni. Gre torej za odvisno povezavo, saj družbe nikakor niso svobodne, 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, krojili osnovo za obdavčitev pravnih oseb (Čokelc et al., 2003, str. 4).

Slika 1: Prikaz shematičnega izračuna računovodskega in davčnega dobička

RAČUNOVODSKI DOBIČEK	DAVČNI DOBIČEK
PRIHODKI	DAVČNI PRIHODKI
–	–
ODHODKI	DAVČNI ODHODKI
=	=
POSLOVNI IZID (RAČUNOVODSKI DOBIČEK ALI IZGUBA) PRED OBDAVČITVIJO	DAVČNA OSNOVA I.
	–
	OLAJŠAVE
–	=
	DAVČNA OSNOVA II.
	*
	DAVČNA STOPNJA (%)
	=
DAVEK OD DOHODKA	DAVEK OD DOHODKA
=	
ČISTI DOBIČEK ALI IZGUBA	

Vir: Lasten prikaz, 2006.

2.2 SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Davek od dohodka pravnih oseb ne spada v veliko trojico davkov. Uvršča se za davki na potrošnjo, prispevki za socialno varnost in dohodnino. Kljub temu da je njegov pomen v proračunu države relativno majhen, se je delež tega davka – merjen kot % BDP ali kot % vseh davčnih prihodkov – v preteklih dvajsetih letih povečeval (Stanovnik, 2004, str. 146).

Davek od dohodkov pravnih oseb spada med neposredne davke, kar pomeni, da je podjetje davčni zavezanec in plačnik tega davka.

2.3 PRAVNA PODLAGA

S 1. majem 2004 je v Sloveniji začel veljati nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04, v nadaljevanju ZDDPO-1), ki je zamenjal Zakon o davku od dobička pravnih oseb. Davek od dohodka naj bi zaradi terminološke spremembe iz "dobička" v "dohodek" glede na tedanji zakon bolj celovito predstavljal predmet obdavčitve, ki ga ureja ZDDPO-1, ker predmet obdavčitve ni zgolj dobiček, temveč tudi drugi davčni viri, kjer mislimo predvsem na davčne vire nerezidentov (Jerman, 2004, str. 150). Novi zakon se je deloma začel uporabljati tistega dne, ko je bil sprejet, v glavnem pa šele v letu 2005.

Skupina vlade za pregled in pripravo davčne zakonodaje je na podlagi spoznanj izvajanja ZDDPO-1 in pripomb oziroma predlogov strokovne javnosti ter davčnih zavezancev pripravila predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Vlada je bila mnenja, da je zaradi sprememb v poslovnem okolju (prehod z računovodenja po Slovenskih računovodskih standardih (v nadaljevanju SRS) na računovodenje po Mednarodnih računovodskih standardih (v nadaljevanju MRS) ali na računovodenje po prenovljenih in dopolnjenih slovenskih računovodskih standardih) in ravnanju davčnih zavezancev potrebno preurediti oziroma odpraviti določene določbe (Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – nujni postopek, 2005).

Poglavitne rešitve, ki so se začele uporabljati s 1. 1. 2006 in so urejene z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 108/05, v nadaljevanju ZDDPO-1B), so (Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – nujni postopek, 2005):

- sprememba pogoja glede najnižje vrednosti kapitala za uveljavljanje ugodnosti pri obdavčitvi pri zamenjavi kapitalskih deležev,
- sprememba določenih pravil glede ugotavljanja davčne osnove,
- prehodne določbe v zvezi z davčno obravnavo učinkov sprememb, ki bodo nastali zaradi spremenjenih pravil računovodenja in
- uveljavitev nove davčne olajšave.

2.4 DAVČNI ZAVEZANCI

Davčni zavezanec je pravna oseba domačega in tujega prava ter združenje oseb po tujem pravu, ki dosega dohodek v skladu z določbami Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb ter računovodskimi standardi. Davčne zavezanke so pravne osebe, ki dosega dobiček z opravljanjem dejavnosti in imajo sedeže na območju Slovenije (so rezidenti RS). Davčne zavezanke pa so tudi pravne osebe, ki nimajo sedežev v Sloveniji (so nerezidenti RS), vendar tukaj s trajnim opravljanjem dejavnosti¹ dosega dobiček. Zakon o gospodarskih družbah dovoljuje tuji družbi v Sloveniji trajno opravljati dejavnost le prek registrirane podružnice.

Rezidentstvo se lahko določi glede na registrirani sedež davčnega zavezanca (formalni kriterij) ali glede na kraj, kjer ima ta sedež dejanske uprave (materialni kriterij). Za rezidenta Republike Slovenije se štejejo davčni zavezanci, ki imajo v RS samo registriran sedež ali samo kraj dejanskega upravljanja ali registriran sedež in kraj dejanskega upravljanja (Drobnič et al., 2004, str. 26).

¹ Za trajno opravljanje dejavnosti se šteje poslovanje nerezidentov prek stalnih poslovnih enot ali prek posrednikov s pooblastili za sklepanje pogodb na območju Slovenije, razen tistih za nakup proizvodov in storitev.

4. člen ZDDPO-1 (2004) določa, da so rezidenti neomejeno davčno zavezani, kar pomeni, da so zavezani plačevati davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije. To tudi pomeni, da je rezident obdavčen po načelu svetovnega dohodka, saj mora davek plačevati od dohodkov, nastalih s poslovanjem v Sloveniji in izven njenih meja. Nasprotno so nerezidenti omejeno davčno zavezani, saj so dolžni plačevati davek le od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji.

Med davčne zavezanke zaradi ekonomskih, socialnih in drugih vzrokov ne spada (Jerman, 2004, str. 150):

- Republika Slovenija in
- samoupravne lokalne skupnosti.

Banka Slovenije se po novem obravnava kot zavezanec za davek, a davka ne izračuna in ne plača (Spremembe ZDavP-1, ZDoh-1, ZDDPO-1 in ZDDV, 2005, str. 11).

2.5 OPROSTITVE

Davka so oproščeni vsi zavezanci, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Ti so (Jerman, 2004, str. 150):

- zavodi,
- društva,
- verske skupnosti,
- politične stranke,
- zbornice in
- sindikati.

Ti zavezanci so oproščeni plačila davka, če izpolnjujejo dva pogoja in sicer, da so s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti ter da imajo vse akte v zvezi s poslovanjem usklajene z določbami zakona, ki ureja njegovo ustanovitev oziroma delovanje (Drobnič et al., 2004, str. 39).

2.6 DAVČNA OSNOVA

Kot je bilo že zgoraj opredeljeno, je davčna osnova pozitivna razlika med vsemi prihodki davčnega zavezanca in davčno priznanimi odhodki, ki jo v grobem lahko ponazorimo na sledeči način.

Od prihodkov se odštejejo:

- tekoči stroški (plače, stroški reprodukcijskega materiala ...),
- amortizacija,
- plačilo obresti (za sposojen kapital).

To skupaj je davčna osnova (Stanovnik, 2004, str. 147).

Davčna osnova se pri pravnih osebah oblikuje kot rezultat uporabe normativno opredeljenih oprostitev in olajšav, oziroma na podlagi odbitnih postavk na celotni dohodek davčnega zavezanca (Jovanovič, 2000, str. 573).

Osnova, od katere se odmeri davek, je dobiček v davčnem smislu, ki se ga ugotovi kot razliko med davčno priznanimi prihodki in odhodki, pri kateri za osnovo vzamemo dobiček v poslovnem smislu. Da bi torej ugotovili davčno osnovo, moramo upoštevati računovodske predpisi, dopolnjene s posebnostmi, ki jih določajo davčni predpisi in ki se nanašajo na način ugotavljanja prihodkov in način ugotavljanja odhodkov (Drobnič et al., 2004, str. 50).

Če je razlika med vsemi prihodki davčnega zavezanca in davčno priznanimi odhodki negativna, izkaže davčni zavezanec izgubo, ki jo lahko pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih sedmih davčnih obdobjih (Guzina, 2006, str. 22).

2.7 DAVČNA STOPNJA IN DAVČNO OBDOBJE

Splošna davčna stopnja je izražena v odstotku od vrednosti davčne osnove in znaša 25%.

Davka od dohodkov ne plačujejo investicijski skladi, če do 30. novembra v davčnem obdobju razdelijo najmanj 90% poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja. Davka ne plačujejo tudi pokojninski skladi in zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt, če sestavijo ločen davčni obračun samo za ta pokojninski načrt. Pri vseh naštetih velja posebna davčna stopnja 0%.

Za davčno leto 2007 bo spremenjen pogoj v zvezi z uporabo posebne stopnje 0% pri plačevanju davka investicijskih skladov – in sicer morajo do 30. novembra 2009 razdeliti najmanj 20% poslovnega dobička iz davčnega obdobja 2006, za obdobje od leta 2008 do 2011 pa najmanj 35% poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja (Spremembe ZDavP-1, ZDoh-1, ZDDPO-1 in ZDDV, 2005, str. 12).

Davčno obdobje se lahko prilagodi poslovnemu letu, ki je drugačno od koledarskega, pri čemer davčno obdobje ne sme presegati 12 mesecev. O tem mora podjetje obvestiti davčni organ, davčnega obdobja pa ne sme spreminjati 5 let (ZDDPO-1, 2004).

Obračun davka morajo davčni zavezanci predložiti davčnemu organu do 31. marca za preteklo leto.

2.8 DAVČNO NEPRIZNANI ODHODKI

Davčno priznani odhodki so vsi odhodki, ki so zajeti v izkazu poslovnega izida, razen tistih odhodkov, ki so z zakonskimi določili upoštevani v omejenem obsegu ali jih sploh ni dovoljeno zajemati kot odhodke v davčni obračun. Za ugotavljanje dobička se torej priznajo le odhodki, ki so potrebni za pridobitev obdavčenih prihodkov. V grobem lahko rečemo, da so davčno nepriznani tisti odhodki, ki (Drobnič et al., 2004, str. 81):

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- imajo značaj privatnosti in
- niso skladni z običajno poslovno prakso.

Odhodki niso skladni z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in glede na primerjavo z drugimi dejavnostmi. Sem se ne prištevajo tisti odhodki, ki so nastali zaradi izrednih in nepogostih dogodkov (primer so naravne nesreče) (Drobnič et al., 2004, str. 81).

V celoti so davčno nepriznani naslednji odhodki (ZDDPO-1, 2004):

1. naložbe (zlasti za pridobitev in izboljšanje zemljišča, pridobitev, izboljšanje, obnovo in rekonstrukcijo osnovnih sredstev, ki povečujejo njihovo nabavno vrednost oziroma zmanjšujejo popravek vrednosti osnovnih sredstev), materialne pravice, delnice in deleže gospodarskih družb ter druge finančne naložbe in druga sredstva²,
2. delitev dobička, zlasti za dividende in druge dohodke, ki so po določbah ZDDPO-1 podobni dividendam, rezerve iz dobička, nagrade upravi in članom nadzornega sveta zavezanca, ki imajo naravo udeležbe v dobičku,
3. odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let,
4. rezervacije za kritje možnih izgub,
5. stroški, ki se nanašajo na privatno življenje (npr. zabava, oddih, šport, rekreacija) vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost,
6. stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev,
7. kazni, ki jih izreče pristojni organ,
8. davki, in sicer davek od dohodkov pravnih oseb, davek na dodano vrednost, ki ga je zavezanec uveljavil kot odbitek vstopnega davka³ ter davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba,
9. obresti od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev in obresti od posojil, ki so bila prejeta od oseb, ki imajo sedeže ali prebivališča v državah z ugodnejšim davčnim okoljem,
10. podkupnine,
11. donacije.

² "Ta določba je povsem nepotrebna, saj se našteje naložbe tudi po SRS v računovodskih izkazih ne prištevajo med odhodke" (Jerman, 2004a, str. 70)

³ »Tudi ta določba je nepotrebna, saj ne gre za gospodarske kategorije, ki bi bile po SRS lahko stroški ali odhodki.« (Jerman, 2004a, str. 70).

K stroškom, ki se nanašajo na privatno življenje se štejejo stroški, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov in povezanih oseb, stroški, ki se nanašajo na privatno življenje drugih oseb ter stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec. Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca določa, da so ti stroški zlasti stroški (Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih, 2003):

- premij za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in drugih zavarovalnih premij,
- brezplačno danih, subvencioniranih ali s popustom prodanih proizvodov oziroma storitev,
- nastanitev, ki niso povezane z delom (počitniške nastanitve),
- članarin poklicnim združenjem, razen če so potrebne za poslovanje in če so plačane za članstvo v združenjih, v katerih delodajalec ne more biti član,
- članarin in drugi stroški, ki so povezani z zabavo, oddihom, športom, rekreacijo in drugi stroški privatnega namena,
- drugih ugodnosti kot so zagotovitev parkirnega mesta ali službene obleke (izjema so uniforme).

Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, se ne priznajo, če gre za brezplačno uporabo. Tisti stroški, ki se nanašajo na privatno življenje drugih oseb, in stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec, se priznajo, če se te storitve oziroma ugodnosti plačujejo, vendar največ do višine takšnega plačila oziroma povračila.

Za davčno nepriznane odhodke se štejejo stroški sredstev v lasti ali v finančnem najemu davčnega zavezanca, ki so nastali med privatno uporabo. Če se takšna uporaba plačuje, se za davčno nepriznane odhodke štejejo stroški, ki presegajo takšno plačilo.

Tudi stroški za izobraževanje delavcev, kot so stroški seminarjev, potni stroški v zvezi s seminarji, šolnine, štipendije, literatura, so davčno nepriznani odhodki, če so plačani, da se pridobi izobrazba oziroma znanje, ki ni neposredno potrebno za poslovanje davčnega zavezanca.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb določa, da se davčno ne priznajo stroški v zvezi z upravljanjem naložbe, če se dividende in drugi deleži v dobičku na njeni podlagi izvzamejo iz davčne osnove. Stroški, ki so povezani z upravljanjem naložbe so (Hieng, 2005, str. 130):

- potni stroški, sejnine in drugi dohodki članom uprave in nadzornega sveta, ki so nastali v zvezi z upravljanjem naložbe, če bremenijo družbo naložbenico;
- stroški zaposlenih (potni stroški, dnevnice, plače in drugi dohodki), ki se pri družbi naložbenici ukvarjajo z upravljanjem premoženja oziroma naložb;
- stroški za upravljanje, ki jih zaračuna družba ali fizična oseba (upravljalec premoženja), ki na podlagi pogodbe upravlja premoženje družbe naložbenice.

Pri stroških za upravljanje, ki jih zaračuna družba ali fizična oseba, gre za stroške upravljanja družbe, v katero je naložbenica vložila svoje premoženje. Vidimo lahko, da se davčno ne

priznajo stroški, povezani z osebami, ki v družbi, v katero je premoženje naloženo, vodijo poslovno politiko, seveda le če se stroški upravljanja izkazujejo pri družbi naložbenici.

Med davčno nepriznane odhodke uvrščamo tudi odhodke na podlagi kapitalske metode vrednotenja finančne naložbe, odhodke na podlagi prevrednotenja stroškov amortizacije in stroškov dela, obresti od posojil med povezanimi osebami, v kolikor presegajo obresti po priznani obrestni meri, obresti od posojila, prejetega od lastnika, v kolikor posojilo presega predpisani večkratnik njegovega kapitalskega deleža, razlike med transfernimi in tržnimi cenami v razmerjih med povezanimi osebami ter davek plačan od posameznih dohodkov v tujini, ki presega največji dovoljeni znesek v skladu s 56. členom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Hieng, 2005a, str. 126).

2.9 DELNO PRIZNANI ODHODKI

2.9.1 Stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta

Stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta se kot odhodki priznajo v višini 50%.

2.9.2 Vrednotenje zalog

Poraba zalog se lahko izkazuje po različnih metodah⁴. Če je inflacija nizka, metode porabe zalog nimajo pomembnejšega vpliva na velikost dobička, razen pri določenih gospodarskih panogah, ki so lahko tudi pri nizki inflaciji izpostavljene velikim nihanjem cen. In ravno v teh panogah je možnost uporabe metode LIFO za davčne namene pomembna. Značilnost metode LIFO je, da so stroški materiala izkazani višje, vrednost materiala na zalogi pa nižje. Podjetje bi tako v poslovnem letu, ko dosega dober poslovni rezultat, cene materiala pa naraščajo, uporabilo metodo LIFO, da izkaže slabši poslovni izid, v letu s slabšim poslovnim izidom pa metodo FIFO (Klobučar, 2003, str. 20).

To je tudi razlog, da nekatere države za davčne namene prepovedujejo uporabo metode LIFO, saj v obdobju naraščanja cen ta metoda zmanjšuje davčno osnovo. S 1. 1. 2006 je ta metoda prepovedana tudi v Sloveniji.

Porabljene oziroma prodane zaloge se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog. Ta metoda se ne sme spreminjati najmanj pet let.

⁴ Metode vrednotenja zalog so FIFO, LIFO, metoda drsečih povprečnih cen, metoda tehtanih drsečih cen in metoda stalnih cen z odmiki.

2.9.3 Obresti od posojil

Pravna oseba se lahko financira z vplačili kapitala ali s posojili. Glede na to, da je donos na lastniški kapital obdavčen, donos na dolžniški kapital pa zmanjšuje davčno osnovo, se povezane osebe raje odločajo za financiranje s posojili. Če pa se delež dolžniškega kapitala povečuje, ne da bi se hkrati zagotavljal tudi trajni kapital, se lahko finančni položaj poslabša oziroma se pojavi institut tanke kapitalizacije, ki pomeni neustrezno kapitalsko stanje družbe (Drobnič et al., 2004, str. 90).

ZDDPO-1 določa omejitve glede davčnega priznavanja obresti, če je posojilodajalec delničar oziroma družbenik, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic davčnega zavezanca. Obresti so davčno nepriznane tudi, če ta posojila kadarkoli v davčnem obdobju presegajo določen znesek deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu davčnega zavezanca. Takšna ureditev velja tudi za posojila, prejeta od tretjih oseb, če za vračilo jamči delničar oziroma družbenik davčnega zavezanca. Izvzete so banke in zavarovalnice, če nastopajo kot posojilojemalke (Jerman, 2004a, str. 69).

2.9.4 Stroški amortizacije

Strošek amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se pri sestavljanju davčnega izkaza prizna kot odhodek v celoti, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, ki je določena z zakonom. Sedaj niti ni več možno obračunavanje amortizacije za poslovne namene po višjih stopnjah od stopenj, ki so določene za davčne namene. Najvišje dovoljene letne amortizacijske stopnje so podane v Tabeli 1.

Tabela 1: Najvišje dovoljene letne amortizacijske stopnje

Sredstva	Najvišje dovoljene letne amortizacijske stopnje
Gradbeni objekti	5%
Oprema, vozila (razen osebnih avtomobilov) in mehanizacija	25%
Osebni avtomobili	12,5%
Računalniki in računalniška oprema	50%
Večletni nasadi	10%
Osnovna čreda	20%
Druga vlaganja	10%
Dobro ime	10%

Vir: ZDDPO-1, 2004.

Opredmetenemu osnovnemu sredstvu z dobo uporabnosti, daljšo od enega leta, katerega posamična nabavna vrednost ne presega protivrednosti 500 EUR, se kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne vrednosti.

Z novimi spremembami so razveljavljene določbe ZDDPO-1, ki so preprečevale oziroma omejevale priznavanje amortizacije pri pridobitvi starih oziroma rabljenih opredmetenih osnovnih sredstev. Sedaj velja, da se zavezancu tudi ob pridobitvi osnovnih sredstev od povezane osebe, ki ni rezident, amortizacija prizna kot odhodek ter da se zavezancu, ki je pridobil staro ali rabljeno osnovno sredstvo od osebe, ki ni rezident in ne velja za povezano osebo, amortizacija tudi prizna kot odhodek in to brez dodatnega dokazovanja, da sredstvo še ni dokončno amortizirano (Spremembe ZDavP-1, ZDoh-1, ZDDPO-1 in ZDDV, 2005, str. 11).

2.9.5 Stroški plač

Obračunani znesek plače in nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev se prizna kot odhodek (ZDDPO-1B, 2005).

Kot odhodek se prizna obračunani znesek plače in nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela poslovnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili in odgovornostmi (ZDDPO-1B, 2005).

Vajencem se nagrade priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu z zakonom.

Druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo se priznajo kot odhodek do višine, ki jo določi Vlada RS v skladu z zakonom o dohodnini. Med izplačila v zvezi z zaposlitvijo se štejejo regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči in povračila stroškov v zvezi z delom. Med povračila stroškov v zvezi z delom se štejejo stroški prehrane med delom, stroški prevoza na delo in iz dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje, dnevnice, povračilo stroškov prevoza, vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini) ter povračilo stroškov za prenočišče (ZDDPO-1B, 2005).

Kot odhodek se ne priznajo plače in druga izplačila, povezana z zaposlitvijo, ki se izplačajo na podlagi udeležbe v dobičku.

2.10 POGOJNO PRIZNANI ODHODKI

Odpis terjatve se prizna kot odhodek, ko je odpis terjatve že evidentiran v poslovnih knjigah, vendar le, če je bil znesek terjatve že vključen v prihodke in če so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih s skrbnostjo opravil dober gospodarstvenik za doseg poplačila dolga (Drobnič et al., 2004, str. 95).

2.11 PRIHODKI, KI SE IZ DAVČNE OSNOVE IZVZEMAJO

Zakon določa dve vrsti prihodkov, ki se iz davčne osnove izvzemata in tako zmanjšata davčno osnovo in sicer (Drobnič et al., 2004, str. 71):

1. prihodki od udeležbe na dobičku,
2. prihodki od nepridobitne dejavnosti.

Po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb se dividende oziroma drugi deleži iz dobička pri določanju davčne osnove zavezanca v RS, ki prejema dividende in druge deleže v dobičku, izvzamejo iz davčne osnove pod naslednjimi pogoji (Drobnič et al., 2004, str. 73-76):

- prejemnik je udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju osebe, ki deli dobiček tako, da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v višini najmanj 20%, kar pomeni neposredno udeležbo;
- prejemnik mora biti udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju izplačevalca najmanj 24 mesecev;
- izplačevalec je zavezanec za davek ter ni rezident države, če pa posluje prek poslovne enote naj se ta ne bi nahajala v državi z ugodnejšim davčnim okoljem;
- če je prejemnik dividende oziroma drugih deležev iz dobička nerezident, mora biti za izvzem prihodkov iz davčne osnove poleg navedenih treh pogojev izpolnjen še dodaten pogoj. Ta se nanaša na povezanost med udeležbo in aktivnostmi nerezidenta. Izvzem je dovoljen, če je udeležba nerezidenta v kapitalu oziroma upravljanju osebe, ki deli dobiček, povezana z aktivnostmi, ki jih nerezident opravlja v poslovni enoti v Sloveniji oziroma prek poslovne enote v Sloveniji.

Zavezanci, ki so s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti, pri določanju davčne osnove izvzemajo prihodke in dejanske oziroma sorazmerne stroške, ki se nanašajo na nepridobitno dejavnosti. Če ti zavezanci poleg nepridobitne dejavnosti opravljajo tudi pridobitno, morajo za dobiček, ki ga dosežejo z opravljanjem pridobitne dejavnosti, plačati davek od dohodkov pravnih oseb (Drobnič et al., 2004, str. 78).

Spremembo ZDDPO-1 predstavlja izvzem prihodkov zaradi nepriznavanja odhodkov, kar pomeni, da če se bodo kazni, ki jih izreče pristojni organ in zamudne obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev, ki spadajo med davčno nepriznane odhodke, zavezancu vrnila kasneje, se prihodki iz tega naslova izvzamejo iz davčne osnove v tistem davčnem

obdobju, v katerem so bile vrnjene (Spremembe ZDavP-1, ZDoh-1, ZDDPO-1 in ZDDV, 2005, str. 11).

Za leto 2005 je posebej določeno, da se dolgoročno odloženi prihodki za prejete državne podpore za nakup osnovnih sredstev in za druge določene stroške obravnavajo tako, da ne povečujejo davčne osnove (Spremembe ZDavP-1, ZDoh-1, ZDDPO-1 in ZDDV, 2005, str. 12).

2.12 PREVREDNOTENJE

SRS prevrednotenje opredeljujejo kot spremembo prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. Prevrednotenje je potrebno zaradi čim večje prilagoditve knjigovodske vrednosti pošteni vrednosti. Prevrednotenje nastane zaradi okrepitve ali oslabitve. Medtem ko je prevrednotenje zaradi okrepitve sredstev oziroma oslabitve dolgov opcijsko, je prevrednotenje zaradi oslabitve sredstev in okrepitve dolgov obvezno (Drobnič et al., 2004, str. 65).

Odhodki zaradi splošnega prevrednotenja⁵ se davčno ne priznajo. Odhodki zaradi posebnega prevrednotenja, to je prevrednotenja, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij in odhodki zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja finančnih naložb pa se priznajo, vendar šele ob odsvojitvi sredstev ali ob odtujitvi dolgov in ne v času njihovega oblikovanja. Izjema so odhodki, nastali zaradi prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih in denarnih terjatev, ki se v skladu s SRS prevrednotujejo zaradi spremembe tečaja in se priznajo že takoj v času njihovega oblikovanja (Drobnič et al., 2004, str.66).

2.13 REZERVACIJE

Dolgoročne rezervacije so dolgoročne pasivne časovne razmejitev⁶, ki služijo dolgoročni poravnavi izdatkov in jih oblikujemo na podlagi spoštovanja načela previdnosti in doslednosti⁷ (Koletnik, Kokotec-Novak, 1994, str. 295). Oblikujejo se za obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih na podlagi obvezujočih preteklih dogodkov pojavile v obdobju, daljšem od leta dni, in katerih velikost je zanesljivo ocenjena (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 88).

Oblikovanja rezervacij in z njimi povezanih obračunanih stroškov ter odhodkov oziroma zadržanih prihodkov v računovodskih izkazih se načeloma ne upoštevata v davčnem obračunu. Po ZDDPO je bilo oblikovanje rezervacij omejeno davčno priznано, po ZDDPO-1 pa je to v

⁵ Splošno prevrednotenje nastane kot posledica spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih. Opravi se na koncu posameznega poslovnega leta pri kapitalu, če se v prejšnjem koledarskem letu tečaj evra do tolarja poveča za več kot 5,5 odstotka (Drobnič et al., 2004, str. 66).

⁶ Pasivne časovne razmejitve spadajo med obveznosti do virov sredstev in se pojavljajo kot odloženi prihodki in kot vnaprej vračunani stroški.

⁷ Načelo previdnosti pomeni, da računovodski izkazi vključujejo vse morebitne izgube, dobiček pa je izkazan šele tedaj, ko je dejansko realiziran. Načelo doslednosti pomeni, da se računovodska načela dosledno uporabljajo iz enega obračunskega obdobja v drugo in da se spremenijo le v izjemnih primerih.

celoti davčno nepriznано. Vendar pa ZDDPO-1 omogoča odpravo morebitne dvojne obdavčitve tako, da se odprava in poraba rezervacij upošteva na tak način, da se prihodki izvzemajo in odhodki priznavajo tako, da v davčno osnovo niso ponovno vključeni prihodki in se priznajo odhodki, ki so predhodno povečevali davčno osnovo (Jerman, 2004a, str. 70).

V letu oblikovanja rezervacij se stroški oziroma odhodki za rezervacije davčno ne priznajo, v letu morebitne odprave presežnih rezervacij pa se prihodki ne vključujejo v davčni obračun (Jerman, 2004a, str. 71). Ko se rezervacije na račun vnaprej vračunanih stroškov črpajo, se dolgoročne rezervacije zmanjšujejo neposredno za stroške oziroma odhodke, za katere so bile dolgoročne rezervacije oblikovane. V poslovnem letu se potem ti stroški oziroma odhodki ne pojavijo več v izkazu poslovnega izida. Dolgoročne rezervacije za dolgoročno odložene prihodke pa se prenašajo med poslovne prihodke tistega poslovnega leta, v katerem nastajajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane. Če se del dolgoročne rezervacije ne porabi, se le-ta po koncu obdobja prenese med prihodke (Drobnič et al., 2004, str. 64).

Pri ugotavljanju davčne osnove se torej upoštevajo prihodki in odhodki, ki so obračunani v računovodskih izkazih za poslovne namene, hkrati pa s črpanjem rezervacij odhodki niso izkazani. "Zakon bi tukaj moral omogočiti zmanjšanje davčne osnove in izkazovanje odhodkov v davčnem obračunu v letu porabe rezervacij, čeprav odhodki v poslovni bilanci ne bodo izkazani. Če je zakonodajalec imel ta namen, bi bil moral zapisati, da se davčna osnova v letu porabe rezervacij zmanjša za dejansko nastale stroške, kar pa iz črke člena ni razvidno." (Jerman, 2004a, str. 70)

Zakon ne predvideva posebne ureditve za dolgoročne rezervacije, oblikovane na podlagi državnih podpor in donacij, prejetih za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, ki so vir za pokrivanje stroškov amortizacije.

Namenske donacije in rezervacije za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev tako v celoti povečujejo davčno osnovo v letu pridobitve. V računovodskih izkazih se izkazujejo kot dolgoročne rezervacije, ki se v letih, ko se prenašajo med prihodke za pokrivanje stroškov obračunane amortizacije izključijo iz davčnega obračuna (Jerman, 2004a, str. 71).

Banke morajo oblikovati splošne in posebne rezervacije, vendar se kot odhodek priznajo le posebne rezervacije in to do višine, določene z zakonom, ki ureja bančništvo. Pri zavarovalnicah se kot davčno priznan odhodek priznajo le zavarovalno tehnične rezervacije največ do višine ali zgornje meje v skladu z zakonom, ki ureja zavarovalništvo (ZDDPO-1, 2004).

2.14 DAVČNE OLAJŠAVE

Davčne olajšave zajemajo vse metode za znižanje obstoječih zavezančevih davčnih obveznosti, ki jih dopuščajo davčni predpisi (Rupnik, 1997, str. 7).

Podjetja navadno zelo skrbno nadzirajo svoje prihodke in odhodke, zato da lahko že med letom sestavljajo bilance poslovnega izida, s katerimi lahko predvidijo dobiček ob koncu obračunskega obdobja. Ta dobiček jim nekako postavlja osnovo za poslovno odločanje, saj v primeru potencialne visoke davčne obveznosti, podjetje poskuša davčno osnovo znižati v okviru zakonskih možnosti.

Davčne olajšave, ki zmanjšujejo davčno osnovo so:

1. olajšava za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj,
2. olajšava za zaposlovanje,
3. olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
4. olajšava za donacije.

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

Olajšave za investicije so namenjene spodbujanju investicijskih vlaganj. Država preko davčnega sistema z njimi spodbuja razvoj gospodarskih subjektov in s tem posredno povečuje njihovo konkurenčnost. Te olajšave so pomembne zlasti za zavezance, ki so šele začeli opravljati podjetniško dejavnost, ter za hitro rastoča podjetja.

Že od leta 2003 se davčne olajšave za investiranje v nepremičnine postopoma zmanjšujejo, saj od leta 2003 poleg splošne olajšave ni možno več uveljavljati dodatnih olajšav (Jerman, 2004a, str. 76). Razlog za zmanjšanje olajšav je v njihovi učinkovitosti. Različne analize so pokazale, da davčne spodbude povečujejo investicije za manj, kot se zaradi olajšav zniža davčni donos (Bole, 2003, str. 25). V Tabeli 2 je prikazan pregled zniževanja davčnih olajšav za investicije od leta 2002 naprej.

Tabela 2: Pregled zniževanja davčnih olajšav za investicije

Leto	Splošna olajšava	Dodatna olajšava za opremo
2002	40%	0%
2003	30%	10%
2004	25%	15%
2005	20%	20%
2006	10% (oprema)	10% (oprema za raziskave in razvoj)

Opomba: ZDDPO-1B odpravlja dodatno 10% olajšavo za opremo za raziskave in razvoj.

Vir: Jerman, 2004a, str. 76.

Zakon dopušča le 10% davčno olajšavo pri investicijah v opremo, razen v osebna motorna vozila, v pohištvo in pisarniško opremo (brez računalniške opreme). Enaka davčna olajšava velja tudi za neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji (ZDDPO-1, 2004).

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 20% zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj v tem obdobju, vendar največ v višini davčne osnove. Gre za vlaganja v notranje raziskovalno - razvojne dejavnosti zavezanca ter za nakup raziskovalno - razvojnih storitev. Pod posebnimi pogoji lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 30% oziroma 40% zneska (ZDDPO-1B, 2005).

Zavezanec, ki pridobi opredmeteno osnovno sredstvo na podlagi finančnega najema, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove.

V spremembah ZDDPO-1 je črtana določba, ki je zahtevala, da če zavezanec uveljavi zgoraj omenjene olajšave, ne sme izplačevati dobička za udeležbo v dobičku pred potekom treh davčnih obdobji po davčnem obdobju, za katero je bila izkoriščena davčna olajšava, sicer mora v letu razdelitve dobička povečati davčno osnovo za znesek izkoriščene olajšave.

Če zavezanec sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo, proda oziroma odtuji ali prenese izven Slovenije prej kot v treh davčnih obdobjih, mora povečati davčno osnovo za znesek izkoriščene olajšave. Po izrecni določbi se za odtujitev sredstva ne štejejo prenos dejavnosti, zamenjava kapitalskih deležev ter združitve in delitve družb.

Davčnemu zavezancu je dana tudi možnost, da se znesek neizkoriščene davčne olajšave prenese v naslednje petletno obdobje.

2.14.2 Olajšava za zaposlovanje

Če podjetje za nedoločen čas in najmanj za dve leti zaposli ali pripravnika ali osebo, ki prvič sklene delovno razmerje ali osebo, ki ima doktorat znanosti in pred tem ni bila zaposlena v gospodarski družbi ali nezaposlenega, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 30% izplačane plače tega delavca, in sicer največ za prvih 12 mesecev zaposlitve te osebe ter največ do višine davčne osnove.

Če podjetje zaposli invalidno osebo, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50% plače te osebe. Če pa gre za invalidno osebo s 100% telesno okvaro in gluho osebo, se zmanjšanje davčne osnove poveča na 70% plače te osebe.

Če se pogodba o zaposlitvi zgoraj naštetim osebam odpove, razen če jo ne odpovejo same, prej kot v dveh letih od zaposlitve te osebe, se mora za znesek izkoriščene olajšave davčna

osnova povečati v tistem davčnem obdobju, v katerem je bila pogodba o zaposlitvi odpovedana.

2.14.3 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Delodajalec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih plačuje v korist zavezancev. Znesek olajšave znaša največ 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje zavarovanca in ne sme presegati 549.000 SIT letno.

2.14.4 Olajšava za donacije

Donacije so do sprejetega zakona ZDDPO-1 spadale med davčno priznane odhodke, sedaj pa se lahko uveljavljajo kot davčna olajšava.

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil za humanitarne, invalidske, dobrodne, znanstvene, vzgojno - izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, ki pa ne sme presegati 0,3% obdavčenega prihodka davčnega zavezanca v davčnem obdobju in tudi ne davčne osnove davčnega zavezanca.

Pogoj, da se olajšava prizna, je, da je prejemnik donacije po posebnih predpisih ustanovljen za opravljanje navedenih dejavnosti in je rezident Slovenije.

Olajšave so možne tudi za izplačila političnim strankam in sindikatom v denarju in v naravi, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu, in največ v višini davčne osnove.

2.15 POSLOVANJE S POVEZANIMI OSEBAMI

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb posebej ureja področje ugotavljanja davčne osnove pri poslovanju med povezanimi osebami. Zakon določa način ugotavljanja prihodkov in odhodkov ter pogoje, pod katerimi lahko govorimo o povezanih osebah. Podrobnejše obravnavanje poslovanja povezanih oseb naj bi preprečilo neobdavčeno odlivanje dobičkov oziroma dohodkov v tujino (Drobnič et al., str. 55).

Zakon ureja naslednje transakcije (Kontarščak, 2005, str. 20):

1. med povezanimi osebami – rezidenti in tujimi osebami oziroma mednarodne transakcije,
2. med povezanimi osebami – rezidenti oziroma domače transakcije,
3. obresti med povezanimi osebami.

Zavezanec rezident in tuja oseba se štejeta za povezani osebi, če je (Drobnič et al., str. 56):

- zavezanec rezident neposredno ali posredno udeležen v upravljanju, nadzoru ali kapitalu tuje osebe. Pogoj je izpolnjen, če ima zavezanec rezident v lasti najmanj 25 odstotkov vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic;
- tuja oseba neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta. Pogoj je izpolnjen, če ima tuja oseba v lasti najmanj 25 odstotkov vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic;
- ista oseba, ki je lahko pravna ali fizična, hkrati neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta in tuje osebe ali dveh rezidentov. Če gre za pravno osebo, je pogoj izpolnjen, če ima hkrati neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v rezidentu in tuji osebi ali dveh rezidentih. Če pa je ta oseba fizična oseba, je pogoj izpolnjen, če ima ta oseba oziroma njeni družinski člani⁸ neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev ali glasovalnih pravic ali je udeležena v nadzoru ali upravljanju v rezidentu in tuji osebi ali dveh rezidentih.

Dva rezidenta pa se štejeta za povezani osebi, če sta neposredno ali posredno povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru in eden vpliva ali ima možnost vplivati na sprejemanje odločitev drugega. Dve osebi sta tudi povezani, če med rezidentom in drugo osebo obstajajo druga razmerja, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami, zlasti razmerje z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj, in bi se posli opravili pod drugačnimi pogoji, če ugodnejšega davčnega položaja ne bi bilo (ZDDPO-1, 2004).

Za obstoj povezanosti, ki temelji na udeležbi v kapitalu, upravljanju in nadzoru, morata biti izpolnjena dva pogoja in sicer mora obstajati udeležba v kapitalu, upravljanju ali nadzoru. Z navedeno udeležbo mora biti možno tudi vplivati na sprejemanje odločitev, pri čemer ni nujno, da vplivanje dejansko tudi obstaja in dovolj je že obstoj možnosti vplivanja (Kontarščak, 2005, str. 20).

Tretji odstavek 13. člena ZDDPO-1 določa nekatere primere, ko se šteje, da povezanost dveh oseb v kapitalu, upravljanju ali nadzoru obstaja, in sicer kadar (ZDDPO-1, 2004):

- ima ena oseba v lasti neposredno ali posredno najmanj 25% ali v deležih ali delnicah ali glasovalnih pravicah v drugi pravni osebi,
- sta osebi poslovno povezani,
- iste osebe ali njihovi družinski člani sodelujejo v nadzornih telesih ali upravljanju.

Za osebo z ugodnejšim davčnim položajem se šteje oseba, ki je oproščena plačevanja davka po tem zakonu ali pa plačuje davek po stopnji 0% ali izkazuje davčno izgubo.

⁸ Za družinske člane se štejejo zakonec oziroma oseba, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza, brat ali sestra, neposredni prednik ali posvojitelj ali neposredni potomec ali posvojenec.

Podjetje mora paziti pri ugotavljanju davčne osnove med povezanimi osebami, v kateri so zgolj rezidenti, saj davčne osnove ne povečujemo oziroma zmanjšujemo, če se bo le-ta zmanjšala ali povečala pri enem zavezancu in enako povečala ali zmanjšala pri drugem zavezancu v poslu med njima. Vendar takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne sme zmanjšati celotnega davčnega učinka (Jerman, 2004a, str. 69).

Za davčne potrebe 15. člen ZDDPO-1 (2004) obračunane obresti za dana in prejeta posojila povezanim osebami oziroma od povezanih oseb priznava:

- pri ugotavljanju prihodkov posojilodajalca se obračunane obresti upoštevajo najmanj do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere,
- pri ugotavljanju odhodkov posojilojemalca se obračunane obresti upoštevajo največ do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere.

Ugotavljanje davčne osnove pri povezanih osebami temelji na dobičku, ki je opredeljen kot presežek prihodkov nad odhodki. Ker pa povezane osebe pri svojem poslovanju uporabljajo transferne cene, ki lahko bistveno vplivajo na prihodke, odhodke ter na velikost dobička, mora biti njihova višina omejena. Ker uporaba transfernih cen ne znižuje vedno celotnega davčnega učinka, se ugotavljanje davčne osnove razlikuje pri različnih vrstah povezanih oseb (Drobnič et al., 2004, str. 58).

Pri mednarodnih transakcijah se pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov upoštevajo transferne cene, vendar prihodki najmanj, odhodki pa največ do višine primerljivih tržnih cen. Tako se morajo upoštevati tiste cene, ki bi veljale, če bi poslovanje potekalo pod normalnimi tržnimi pogoji (ang. *arm's length principle*). Pri domačih transakcijah se transferne cene lahko uporabljajo, ne glede na to, če so primerljive s tržnimi cenami ali ne, vendar pod pogojem, da je zmanjšanje davčne osnove zaradi uporabe transfernih cen pri enem zavezancu enako povečanju davčne osnove pri drugem zavezancu in takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne povzroči znižanja celotnega davčnega učinka (Drobnič et al., 2004, str. 58).

Primerljive tržne cene bo potrebno po vzoru modela OECD določati z eno od naslednjih metod ali s kakršnokoli kombinacijo teh metod, in sicer z metodo primerljivih prostih cen, metodo preprodajnih cen, metodo dodatka na stroške, metodo porazdelitve dobička ali metodo stopnje čistega dobička.

Davčni zavezanec je po izrecni zakonski določbi dolžan zagotavljati in hraniti podatke o povezanih osebami, poslovanju s povezanimi osebami, vrsti uporabljenih metod za določanje primerljivih tržnih cen in podatke o razlogih za izbiro metode (Jerman, 2004a, str. 67).

2.16 STALNE IN ZAČASNE RAZLIKE V LETU 2005

Nekatere razlike med računovodskim in davčnim dobičkom so stalne. Nastanejo, ker se posamezne postavke po davčnih predpisih morajo vključiti v davčno osnovo ali izključiti iz nje, čeprav se računovodsko obravnavajo kot odhodki oziroma prihodki. Tako se davčno ne priznajo tisti odhodki, ki niso potrebni za ustvarjanje prihodkov, na strani prihodkov pa se na primer prihodki od dividend in drugih deležev v dobičku pod določenimi pogoji ne všttevajo v davčno osnovo. Za stalne oziroma dokončne razlike velja, da se ne odpravijo, niti v kasnejših obdobjih ne. Nasprotje stalnim sočasne razlike, ki nastajajo zaradi všttevanja posameznih postavk v računovodski in davčni dobiček v različnih poslovnih obdobjih ter bodo v prihodnosti praviloma odpravljene. Začasne razlike vodijo v odložene obveznosti in odložene terjatve za davek iz dobička, medtem ko pri stalnih razlikah tega ni, saj le-te ne vplivajo na obdavčljivi dobiček v naslednjih letih (Hieng, 2005a, str. 125, 127).

Do leta 2005 so bile razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom praviloma stalne, saj začasnih razlik nismo poznali, ker davčna zakonodaja praviloma ni dovoljevala upoštevanja posameznih računovodskih kategorij enega obdobja v davčnih izkazih drugega. Edina izjema je bila možnost prenosa davčnih izgub v naslednja davčna obdobja ter vključevanje obračunanih prihodkov od udeležbe v dobičku odvisnih podjetij in pod določenimi pogoji tudi vključevanje odpravljenih dolgoročnih rezervacij v davčno osnovo (Hieng, 2005a, str. 125).

Začasne razlike veljajo za (Hieng, 2005a, str. 126):

- *oblikovane rezervacije* – kot odhodek se priznajo ob porabi ali odpravi (ne velja za banke in zavarovalnice);
- *odhodke zaradi prevrednotenja sredstev* – kot odhodek se priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev (ne velja za odhodke, nastale ob prevrednotenju denarnih sredstev, dolgov, terjatev in finančnih naložb zaradi sprememb tečaja tuje valute);
- *popravki vrednosti terjatev* – začasna razlika, ki bo v prihodnosti praviloma odpravljena, velja za oblikovane popravke vrednosti terjatev, ki se kot odhodek prizna ob odpisu terjatev, če so razlogi zanje utemeljeni;
- *prihodke na podlagi kapitalske metode vrednotenja finančne naložbe* – v prihodnosti bodo odpravljene tudi razlike med obračunanimi prihodki na podlagi kapitalske metode vrednotenja finančne naložbe v odvisno podjetje, če bodo ob plačilu deleža v dobičku izpolnjeni pogoji za zmanjšanje davčne osnove;
- *davčne olajšave* – gre za olajšave, ki jih ni mogoče v celoti izkoristiti v letu, ko je pravica za njihovo uveljavljanje pridobljena;
- *davčne izgube* – zakon omogoča, da se davčne izgube v 7 letih izkoristijo za zmanjšanje davčne osnove.

Do leta 2005 se je v izkazu poslovnega izida kot davek iz dobička prikazovala odmerjena oziroma obračunana obveznost za davek od dobička, ki je bila ugotovljena po davčnih

predpisih. To je popolnoma ustrezalo tako SRS kot MRS, saj oboji na področju računovodskega obravnavanja davka iz dobička izhajajo iz predpostavke, da davčna zakonodaja omogoča upoštevanje posameznih računovodskih postavk v davčnih obdobjih, ki se razlikujejo od obdobja, na katero se te postavke računovodsko nanašajo. Upoštevati moramo tudi, da začasnih razlik, ki so se uvedle z letom 2005, še nismo poznali (Hieng, 2005a, str. 126). Vendar so ravno te razlike, ko je obdavčljivi dobiček pripoznan v drugem poslovnem obdobju kot računovodski dobiček, potrebne za prevrednotenje. Po novem bo potrebno pri pomembnejših zneskih ravnati v skladu s SRS 19 – prevrednotenje davka iz dobička – ki določa, da mora biti čisti dobiček (dobiček po obdavčitvi) v izkazu poslovnega izida v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo oziroma z računovodskim dobičkom, ugotovljenim po SRS, za kar se uvaja prevrednotenje davka iz dobička (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 143).

Slednje pomeni, da odhodek za davek, ki zmanjšuje dobiček kot poslovni izid, ne sme biti enak davku iz dobička, ki je odmerjen po davčnih predpisih, temveč mora biti ustrezen prikazanemu računovodskemu dobičku za isto leto. Če bi namreč bila odhodek za davek in obračunana davčna obveznost enaka, bi bilo to v nasprotju s predpostavko upoštevanja nastanka poslovnega dogodka, ki pravi, da moramo prihodke in stroške upoštevati takrat, ko nastanejo, ter jih vključiti v računovodske izkaze, ki se nanašajo na tista obdobja, v katerih so nastali. Tako tudi za davčne odhodke velja, da mora biti davek iz dobička kot odhodek podjetja vračunan v istih obdobjih kot prihodki in odhodki, na katere se nanaša (Hieng, 2005a, str. 127).

Računovodsko pripoznavanje razlik med odmerjenim davkom in odhodkom za davek omogoča tako imenovani »odloženi davek«.

S pomočjo odloženih davkov lahko izračunamo odhodek za davek iz dobička na naslednji način (Hieng, 2005a, str. 127):

odmerjen davek od dobička (obračunana obveznost za davek od dobička)

+ **odložena obveznost za davek iz dobička** (poravnati jo bo treba v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljive začasne razlike)

- **odložena terjatev za davek iz dobička** (povrnjena bo v prihodnjih obdobjih glede na odbitne začasne razlike)

= **odhodek za davek iz dobička.**

Odložena obveznost za davek se pripozna za vse obdavčljive začasne razlike, razen če se te pojavijo iz dobrega imena, pri katerem se pri obračunu davka amortizacija ne odšteje, ali iz začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev in v času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček. Na drugi strani pa se odložena terjatev za davek pripozna za prenos neizrabljenih davčnih izgub in dobropisov (Hieng, 2005a, str. 127) ter za vse odbitne začasne razlike, če obstaja verjetnost, da se bo pojavil razpoložljiv obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitne začasne

razlike, razen če odložena terjatev za davke izhaja iz slabega imena, ki je obravnavano kot odloženi prihodek ali iz začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev in ob času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 143).

Obveznosti za davek oziroma terjatve za davek za obravnavano poslovno leto in pretekla poslovna leta se ugotovijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan oziroma povrnjen ob uporabi davčnih stopenj, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v poslovnem letu, ko bo obveznost poravnana oziroma terjatev povrnjena (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 143).

3 RAČUNOVODSTVO DOBIČKA V NEMČIJI

3.1 UGOTAVLJANJE RAČUNOVODSKEGA IN DAVČNEGA DOBIČKA

Nemčija je predstavnica kontinentalnih evropskih držav, kjer obstaja močna povezanost med računovodskimi in davčnimi izkazi.

Sestavljanje davčnih izkazov je odvisno od računovodskih izkazov, saj so vse vknjižbe v poslovnih knjigah pomembne za obdavčitev, kar vodi do precej močne povezanosti med računovodskim in davčnim dobičkom (Schön, 2004, str. 430). Ta odnos med računovodskimi in davčnimi izkazi se imenuje »načelo vpliva računovodskih izkazov na davčne izkaze«. To načelo ni neko splošno pravilo, ki zahteva, da morajo biti stroški obvezno vključeni v računovodski izkaz, če naj bodo davčno priznani, čeprav je to pogosto v posebnih predpisih, ampak velja, da če obstaja enaka možnost v računovodskem in davčnem izkazu, je možnost, izbrana v računovodskem izkazu normativna za davčne namene, razen če davčni zakon ne določa drugače (Eberhartinger, 1999, str. 97-98).

V nekaterih primerih zasledimo, da davčni zakon pri sestavljanju davčnih izkazov zahteva upoštevanje določenih pravil, ki se razlikujejo od računovodskih pravil, ki jih mora zavezanec obvezno upoštevati v računovodskih izkazih. To lahko velja za amortizacijo ali za sredstva, namenjena pokojninam, ki so v davčnem izkazu navadno nižja od tistih v računovodskem izkazu (Eberhartinger, 1999, str. 98).

Močna povezanost med računovodskimi in davčnimi izkazi lahko pripelje do tako imenovanega »povratnega vpliva«, kar pomeni, da so računovodski izkazi prilagojeni davčnim izkazom z namenom izkoristka davčnih ugodnosti. To je prisotno zlasti pri tistih postavkah v računovodskih izkazih, ki imajo vpliv na davčno pozicijo podjetja. Tako je vrednost sredstev največkrat precej nižja kot bi bila, če bi upoštevali samo računovodska

načela. Posledica tega je, da bilanca stanja in izkaz poslovnega izida ne izkazujeta resnične in poštene vrednosti (Eberhartinger, 1999, str. 98, 102).

Izhodiščni predpis o vodenju računovodstva ter sestavljanju letnih računovodskih izkazov je v Nemčiji Trgovinski zakonik (nem. *Handelsgesetzbuch*, v nadaljevanju HGB). Za posamezne vrste podjetij so v HGB-jevih členih različni predpisi. HGB tako določa, da morajo nekapitalske družbe sestaviti letne računovodske izkaze, ki zajemajo bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, medtem ko morajo kapitalske družbe sestaviti razširjene letne računovodske izkaze, ki poleg bilance stanja in izkaza poslovnega izida vključujejo še pojasnila k računovodskim izkazom in poslovno poročilo.

Če se pri sestavljanju bilance stanja in izkaza poslovnega izida uporabljajo predvsem računovodski predpisi, govorimo o računovodskih izkazih. Kadar pa se uporablja tudi davčna zakonodaja, govorimo o davčnih izkazih. Podjetja vedno najprej izdelajo računovodske izkaze in nato iz njih izpeljejo davčne izkaze (Hilke, 1995, str. 8–9).

3.2 PRAVNA PODLAGA

V Nemčiji je bila v letu 2000 predstavljena davčna reforma, ki je začela veljati s 1. januarjem leta 2001. S to reformo je vlada uvedla program davčnih reform, ki je do sedaj v Nemčiji najbolj znižal davčne obremenitve. Davčna reforma 2000 je naredila nemški davčni sistem bolj pregleden in mednarodno primerljiv, nemški trg pa bolj privlačen za tuje investicije znotraj Evrope (German tax reform 2000 - In Depth, 2005).

Področje obdavčitve dohodka je v Nemčiji v glavnem urejeno z Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb (nem. *Körperschaftsteuergesetz*, v nadaljevanju KStG), določitev davčne osnove in dejanska odmera davka pa sta urejena še z drugimi zakoni in podzakonskimi akti, kot so (Poslovni vodnik po evropskem pravu, 2003, str. 60; Davek od dobička in dohodnina, 2003, str. 346):

- Uredba o davku od dohodka (nem. *Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung, KStDV*);
- Zakon o dohodnini (nem. *Einkommensteuergesetz, EStG*);
- Uredba o dohodnini (nem. *Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, EStDV*);
- Smernica za dohodnino (nem. *Einkommensteuer-Richtlinien, EStR*);
- Smernica za davek od dohodka (nem. *Körperschaftsteuer-Richtlinien, KStR*);
- Uredba o izvajanju zakona o davku od dohodka (nem. *Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung, KStDV*);
- Predpis o davčnem postopku (nem. *Abgabeordnung, AO*) itd.

3.3 DAVČNI ZAVEZANCI

Pravne osebe, združene osebe in premoženja, so rezidenti, če imajo vodstvo družbe ali svoj sedež v Zvezni Republiki Nemčiji in so davčni zavezanci, ki imajo po KStG neomejeno davčno obveznost. Sem spadajo (Europe – Corporate Taxation, 2005):

- kapitalske družbe (delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo, komanditne delniške družbe),
- pridobitne in gospodarske zadruge,
- zavarovalno društvo za vzajemno zavarovanje,
- druge pravne osebe zasebnega prava (pravno sposobna društva ter ustanove),
- pravno nesposobna društva, zavodi, ustanove in ostalo namensko premoženje zasebnega prava ter
- gospodarska podjetja javnega prava.

Kapitalske družbe v Nemčiji so zavezane za plačevanje naslednjih davkov:

1. davka od dohodka pravnih oseb (nem. *Körperschaftsteuer*),
2. poslovnega (obrtnega) davka (nem. *Gewerbesteuer*),
3. solidarnostni dodatek v višini 5,5% (nem. *Solidaritätszuschlag*).

Vsi davki, razen obrtni davek, ki je občinski, se plačujejo na državni ravni,.

Pravne osebe, združene osebe in premoženja, ki nimajo vodstva družbe ali sedeža v Nemčiji, vendar pridobivajo v Nemčiji dohodek, so davčni zavezanci z omejeno davčno obveznostjo. Prav tako so davčni zavezanci z omejeno davčno obveznostjo tiste pravne, združene osebe ali premoženja, ki pridobivajo v Nemčiji dohodek, od katerega je že izveden odbitek od davčne osnove (Poslovni vodnik po evropskem pravu, 2003, str. 61).

Rezidenti Nemčije so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, nerezidenti pa so obdavčeni po viru.

3.4 OPROSTITVE

Davčne oprostitve veljajo samo za davčne zavezance z neomejeno davčno obveznostjo, in sicer so po 5. členu KStG oproščene plačila davka naslednje institucije (Zadravec, 2000, str. 104):

- javna podjetja, vključno z narodno banko, določenimi državnimi bankami za pospeševanje gospodarskega razvoja, državna loterija,
- verske skupnosti, dobrodelnne in humanitarne organizacije,
- politične stranke,
- skladi za socialno varnost,
- zveze in sindikati,
- kmečke zadruge ter nekatere druge, ki ustrezajo določenim pogojem.

Posebna davčna določila veljajo za investicijske družbe, investicijske in pokojninske sklade, posebna združenja ter državna podjetja (Zadravec, 2000, str. 104).

Davka so oproščene tudi določene vrste dohodka in sicer (Davek od dobička in dohodnina, 2003, str. 357; European Tax Surveys, 2005):

- kapitalske naložbe ob ustanovitvi in povečanju kapitala ali kapitalskih rezerv na ravni podjetja,
- izplačila kapitalskih deležev, če ne vsebujejo izplačil dividend, na ravni delničarjev,
- naložbe v nove dežele,
- dohodek, dosežen prek tuje poslovne enote na podlagi sporazuma o izogibanju dvojne obdavčitve,
- 95% dividend iz tujih virov (zahtevan najmanj 10% delež),
- kapitalski dobički, doseženi s prodajo deležev oziroma delnic v tujih podjetjih (zahtevan najmanj 10% delež),
- pri delničarju oziroma gospodarski družbi je domači dohodek od dividend oproščen,
- kapitalski dobički od prodaje deležev nemških družb,
- kapitalski dobički od prodaje deležev v družbah nerezidentih so oproščeni ne glede na delež.

3.5 DAVČNA OSNOVA

Za določitev davčne osnove se uporabljajo določila Trgovskega zakonika (HGB), Zakona o dohodnini (EStG) ter Zakona o davku od dohodka pravnih oseb (KStG) (Zadravec, 2000, str. 103).

Dobiček, ki je ugotovljen na podlagi Trgovskega zakonika in Zakona o dohodnini, je osnova za izračun davka od dohodka pravnih oseb in se po Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb za morebitne postavke lahko poveča ali zmanjša.

Če podjetje v svojem davčnem izkazu ugotovi izgubo, jo lahko v naslednja obdobja prenese neomejeno (Eckl, 2003, str. 91). Izguba se lahko prenese tudi za nazaj, in sicer največ za eno leto nazaj, pri čemer ne sme presegati 511.500 EUR (Taxation in Germany, 2005).

Vsi dohodki, ki jih realizira podjetje, se smatrajo kot dohodki iz poslovanja ne glede na to, ali izvirajo iz dejavnosti ali investicij, in so predmet obdavčitve davka od dohodka pravnih oseb (German tax guide, 2005).

3.6 DAVČNA STOPNJA IN DAVČNO OBDOBJE

Davčna stopnja znaša 25%, ne glede na to, ali je dobiček razdeljen ali zadržan. Enotno davčno stopnjo je prinesla davčna reforma 2000, saj je bila prej davčna stopnja 40% za nerazdeljene dobičke ter 30% za razdeljene dobičke.

Podjetje mora občini plačati še obrtni davek, katerega efektivne stopnje se spreminjajo, odvisno od občine, od 13% do 20,5%. Poleg tega pa morajo vsa podjetja na državni ravni plačati tudi solidarnostni dodatek v višini 5,5%, ki je namenjen obnovi vzhodnega dela Nemčije, kar se odraža v 38% povprečni davčni stopnji (KPMG's Corporate Tax Rates Survey – January 2004, 2005).

Davčno obdobje je koledarsko leto. Če podjetje izbere drugačno obdobje, kar mora odobriti davčna uprava, se dobiček obdavči v tistem koledarskem letu, v katerem se poslovno leto konča (Worldwide Corporate Tax Guide, 2002, str. 243).

Davčni zavezanci morajo obračun davka od dohodka pravnih oseb predložiti do 31. maja leta, ki sledi davčnemu letu, za katero se obračun oddaja. Tistim podjetjem, ki imajo svoje davčne svetovalce, se lahko rok za oddajo obračuna podaljša.

3.7 PRIZNAVANJE STROŠKOV

V nemškem pravu sta posebej opredeljeni kategoriji priznanih in nepriznanih stroškov, ki določata ali bo posamezen strošek imel vpliv na velikost davčne osnove ali ne. Odhodki so na splošno priznani, če so povezani z opravljanjem dejavnosti (Company Taxation in the Internal Market, 2002, str. 119–120).

3.7.1 Davčno priznani odhodki

Med davčno priznane odhodke se uvrščajo (Zadravec, 2000, str. 109–111; Davek od dobička in dohodnina, 2002, str. 360–362):

- plačila delavcem so davčno priznan odhodek za delodajalca in vključujejo plače, bonitete ter socialne prispevke, če so v skladu z normalnimi tržnimi pogoji (ang. *arm's length principle*);
- plačila članom uprave, ki so v skladu z normalnimi tržnimi pogoji;
- stroški nadzornega sveta se priznajo le v višini 50%;
- obresti za posojilo in druge poslovne obveznosti se v večini primerov priznajo kot davčno priznan odhodek, vendar ob določenih omejitvah;
- licenčnine in avtorski honorarji se priznajo kot odhodek;
- plačila poslovodstvu in druga plačila za storitve so davčno priznani odhodki v primeru, če je šlo za normalne tržne razmere;

- donacije v dobrodelne, cerkvene, verske in znanstvene namene ter za posebne splošno koristne namene je mogoče odbiti do višine 5% skupaj obdavčljivega dohodka ali 0,2% vsote celotnih prihodkov in v koledarskem letu izplačanih plač. Odstotni delež se poveča za nadaljnjih 5%, če gre za znanstvene, dobrodelne in posebne splošno koristne namene. Posamično donacijo za te namene, katere vrednost ne presega 25.565 EUR, je mogoče prenesti v naslednja obdobja (največ 6 let);
- stroški reprezentance se priznajo v višini 80%, če so ti stroški knjiženi posebej in če jim je priložen natančen seznam udeleženih oseb, krajev, časov in namenov poslovnih kosil;
- poslovna darila osebam, ki niso zaposlene pri davčnem zavezancu, so davčno priznan odhodek le, če njihova vrednost ne presega 40 EUR na osebo v posameznem letu;
- drugi stroški, ki jih nemško davčno pravo priznava so še:
 - stroški ustanovitve podjetja, če so navedeni v statutu,
 - stroški izdaje vrednostnih papirjev in podobni stroški,
 - najemnine za poslovne prostore,
 - zavarovalne premije za osnovna sredstva in obveznosti,
 - stroški razvoja in raziskav,
 - večina pravnih stroškov, stroški trženja in oglaševanja,
 - obrtni oziroma poslovni davek in davek na nepremičnine.

3.7.2 Davčno nepriznani odhodki

Tisti stroški, ki se po nemškem pravu ne priznavajo in se potemtakem ne morejo odbiti od davčne osnove, so določeni izdatki, ki se pojavijo v poslovanju in so neizogibni. Nepriznani stroški so (Davek od dobička in dohodnina, 2003, str. 361–362):

- odhodki, ki se neposredno nanašajo na neobdavčene prihodke (dobičke),
- 5% znesek (sicer neobdavčenih) dividend, prejetih od tujih družb,
- kazni in preostale finančne posledice, ki izvirajo iz kaznivih dejanj,
- stroški nočitev poslovnih partnerjev, 20% stroškov poslovnih kosil, stroški lova in ribolova, jadralnih in motornih jaht ter vsi drugi stroški, ki zadevajo zasebne zadeve in niso povezani s poslovnimi nameni,
- donacije političnim strankam,
- izplačila dobička, vključno s prikritimi izplačili dobička,
- davek od dohodka pravnih oseb, davek od prometa nepremičnin, davek na dodano vrednost za neodbitne postavke našete pod 4. alinejo.

3.8 VREDNOTENJE ZALOG

Podjetja morajo zaloge voditi po nabavni oziroma proizvodni oziroma pošteni tržni vrednosti, in sicer po nižji (European Tax Surveys, 2005). Če podjetje prevrednoti pošteno tržno vrednost, se prevrednotenje šteje kot davčno priznan odhodek le, če je poštena tržna vrednost

nižja od knjigovodske in če je znižanje vrednosti trajnejše. Vnovično zvišanje vrednosti je obvezno (Davek od dobička in dohodnina, 2003, str. 358–359).

V poslovne namene se lahko uporabljajo metode LIFO, FIFO, HIFO ter metoda tehtanih povprečnih cen, če gre za skupinsko vrednotenje, medtem ko je za davčne namene dovoljena samo metoda LIFO (Davek od dobička in dohodnina, 2003, str. 359).

3.9 OBRESTI OD POSOJIL

Stroški obresti so davčno priznan odhodek ob upoštevanju določenih omejitev. Podjetje mora imeti ustrezno kapitalsko sestavo (razmerje med kapitalom in dolgom za posojila s fiksno obrestno mero je 1,5:1), drugače se obresti ne priznajo kot odhodek. Velja tudi, da se 5% bruto tuje dividende, ki bi bila sicer v skladu s sporazumom o izogibanju dvojni obdavčitvi neobdavčena, ne prizna kot odhodek. Za obresti za posojila, ki jih odobrijo delničarji ali povezana podjetja, velja, da se lahko obravnavajo kot izplačila dobička v obsegu, ki presega tržno ceno za podobna posojila (Davek od dobička in dohodnina, 2003, str. 361).

3.10 AMORTIZACIJA

Podjetja imajo pri sestavljanju računovodskih izkazov možnost uporabljati vse metode amortiziranja, medtem ko morajo za davčne namene pri izbiri metode upoštevati davčne predpise, ki uporabo razpoložljivih metod amortiziranja za posamezne vrste sredstev omejujejo. Tako je metoda enakomernega časovnega amortiziranja vedno primerna, metoda padajočega časovnega amortiziranja pa se lahko uporablja samo za premično premoženje. Podjetje lahko metodo amortiziranja spremeni, vendar je prehod dovoljen samo za metode padajočega časovnega amortiziranja na metodo enakomernega časovnega amortiziranja, obratno pa ne (Company Taxation in the Internal Market, 2002, str. 110).

Pri določanju pričakovane dobe koristnosti se za računovodsko poročanje upošteva tehnično in gospodarsko možnost uporabe sredstva, za davčne namene pa "običajno gospodarsko dobo koristnosti sredstva", ki jo opredeli ministrstvo za finance skupaj s strokovnimi združenji.

Nemčija je v letu 2000 znižala približne priporočljive amortizacijske stopnje, ki se trenutno gibljejo od 2–30%, odvisno od vrste sredstva, kar razberemo iz Tabele 3 (stran 29).

Tabela 3: Priporočljive amortizacijske stopnje za posamezno skupino sredstev

Sredstva	Priporočljive amortizacijske stopnje
Oprema in stroji	6–10%
Pisarniška oprema	12,5%
Pisarniško pohištvo	8–10%
Računalniki	33,3%
Vozila	11–16%
Stavbe	2–3%

Vir: European Tax Handbook, 2005.

Neopredmetena osnovna sredstva je mogoče amortizirati v okviru dobe koristnosti, razen dobrega imena, ki se amortizira v 15 letih. Zemljišča se ne amortizira.

3.11 STROŠKI PLAČ

Odhodki za plače delavcev zajemajo plače, ugodnosti ter socialne prispevke in so za delodajalca davčno priznan odhodek. Vsa izplačila morajo biti v skladu z normalnimi tržnimi pogoji, drugače niso priznana kot odhodek.

Plačila članom uprave so davčno priznan odhodek, vendar če je član uprave tudi delničar, morajo biti plačila v skladu z normalnimi tržnimi razmerami.

Tudi plačila poslovodstvu in druga plačila za storitve so davčno priznani odhodki v primeru normalnih tržnih razmer.

3.12 PRIHODKI, KI SE IZ DAVČNE OSNOVE IZVZEMAJO

Poleg opredeljenih stroškov so tudi nekateri prihodki izvzeti iz obdavčitve po nemškem pravu. Sem sodijo dohodki doseženi v tujini, ki so skladno s sporazumom o preprečevanju dvojnega obdavčenja, prosti obdavčitve v Nemčiji. Sem se uvrščajo tudi določene obresti ter dobički, ki so namenjeni za sanacijo družbe (Poslovni vodnik po evropskem pravu, 2003, str. 64).

3.13 PREVREDNOTENJE

Prevrednotenje na novo tržno vrednost je obvezno, če prenehajo obstajati razlogi za znižanje vrednosti, vendar le do višine prvotne nabavne ali proizvodne vrednosti, ki se zmanjša za redno amortizacijo.

3.14 REZERVACIJE

Rezervacije znižujejo davčno osnovo, in sicer se oblikujejo za obveznosti, katerih višina ali obstoj sta negotova. Če se rezervacije odpravi, ker njihovo oblikovanje ni več upravičeno, se davčna osnova mora zvišati.

Rezervacije so davčno priznane, če so obvezne za poslovanje, in sicer se oblikujejo za (Davek od dobička in dohodnina, 2003, str. 363–364):

- morebitne zavezujoče obveznosti, kot so pokojnine, davki, tožbe;
- vzdrževanje in popravila, če je razlog za njihov nastanek v poslovnem letu;
- jamstva.

Pomembno je, da rezervacije temeljijo na predhodnih izkušnjah, da se tiste rezervacije, ki se nanašajo na obdobje, daljše od 1 leta, razdonosijo s 5,5% obrestno mero ter da rezervacije za nedenarne obveznosti ne presegajo neposrednih stroškov in pripadajočega dela posrednih stroškov.

3.15 DAVČNE OLAJŠAVE

3.15.1. Pospešena amortizacija

Za nekatere posle se poleg redne amortizacije na nekaterih področjih lahko uporablja tudi pospešena amortizacija, vendar je dovoljena samo metoda enakomernega časovnega amortiziranja (Davek od dobička in dohodnina, 2003, str. 366–367).

Naložbe v pet novih dežel

Pospešena amortizacija je dovoljena za na novo kupljena premična in nepremična stalna sredstva v skladu z zakonom o pospeševanju razvoja slabše razvitih območij. Za premična sredstva je dovoljena, če ostanejo najmanj 5 let v poslovni enoti v teh petih deželah in če je njihova zasebna raba manjša od 10 odstotkov.

Stopnje amortiziranja znašajo od 5 do 27,5%.

Naložbe malih in srednjih podjetij

Za naložbe v premična stalna sredstva je dovoljena pospešena amortizacija pod pogojem, da na koncu predhodnega poslovnega leta čista vrednost vseh sredstev podjetja ni presegala 204.517 EUR.

Druge olajšave

Za zasebne bolnišnice je dovoljena stopnja pospešene amortizacije do 50% za premična stalna sredstva in 30% za nepremična stalna sredstva.

Za nakup letal je dovoljena 30% pospešena amortizacija.

Za stavbe pod spomeniškim varstvom ter za stroške vzdrževanja in obnove na manj razvitih območjih se lahko uporablja 10% amortizacijska stopnja v naslednjih 10-ih letih.

3.15.2 Naložbene rezerve

Neobdavčena rezerva lahko znaša največ 154.000 EUR (oziroma 307.000 EUR za novoustanovljena podjetja) za naložbe v nova premična osnovna sredstva, če čista vrednost podjetja ne presega 204.517 EUR. Davčno priznana naložbena rezerva ne sme presegati 40% vrednosti sredstev, ki bodo kupljena v naslednjih dveh letih oziroma petih letih za novoustanovljena podjetja. Če se sredstva v tem obdobju ne kupijo, je potrebno naložbeno olajšavo odpraviti in povečati prihodke za 6% vrednosti neizkoriščene rezerve za vsako leto (Davek od dobička in dohodnina, 2003, str. 367).

3.15.3 Olajšave za države v razvoju

Nekateri sporazumi o izogibanju dvojni obdavčitvi dovoljujejo davčni dobropis za davke, ki so bili v tujini plačani od izplačanih dividend stalnih poslovnih enot, v višini nemškega davka, četudi je v tujini plačani davek nižji.

3.16 POSLOVANJE S POVEZANIMI OSEBAMI

Za zadostitev davčnim pravilom mora podjetje popraviti knjigovodske postavke, če le-te ne ustrezajo določbam o transfernih cenah. Pogoj za uporabo transfernih cen med povezanimi osebami opredeljuje načelo normalnih tržnih pogojev (Davek od dobička in dohodnina, 2003, str. 368).

4 RAČUNOVODSTVO DOBIČKA V VELIKI BRITANJI

4.1 UGOTAVLJANJE RAČUNOVODSKEGA IN DAVČNEGA DOBIČKA

Velika Britanija je predstavnica anglosaksonskih držav, kjer velja, da računovodski izkazi niso pod vplivom davčnih pravil.

Metode vrednotenja, uporabljene v računovodskih izkazih, niso zavezujoče za davčne izkaze, prav tako pa tudi za stroške velja, da ni nujno, da so izkazani v računovodskih izkazih z namenom, da bi bili davčno priznani. Opredelitev dobička temelji pretežno na precedenčnem pravu (ang. *case law*) in nekoliko tudi na podrobnem kodificiranem davčnem pravu (ang. *codified tax law*) (Eberhartinger, 1999, str. 107).

Čeprav računovodski dobiček ni povezan z davčnim dobičkom, se kot posledica precendenčnega prava revidiran in potrjen računovodski izkaz upošteva kot najprimernejši za izračun davčnega dobička (Eberhartinger, 1999, str. 108).

Vzrok, zakaj Velika Britanija ni naklonjena sprejeti računovodskih načel kot osnovo za obdavčitev, moramo iskati tudi v tem, da država ne dovoljuje vnaprejšnjega prikazovanja izgube oziroma dobička, saj načelo previdnosti v obdavčevanju ni sprejeto.

Kljub temu da med računovodskimi in davčnimi izkazi ni povezanosti, je v zadnjem času opaziti vpliv računovodskih standardov na obdavčitev. Obratnega vpliva ne najdemo, saj davčna pravila ne zahtevajo, da so stroški, izkazani v računovodskih izkazih, predpogoj za davčno olajšavo, kot to velja v Nemčiji. V angleški literaturi je tudi izrecno navedeno, da »splošno ni zaželeno«, da bi davčni predpisi vplivali na računovodsko poročanje. Če bi se to namreč zgodilo, bi razširilo zakonodajo in njeno zapletenost, kar za angleško računovodsko tradicijo ni značilno (Eberhartinger, 1999, str. 110).

4.2 PRAVNA PODLAGA

V Veliki Britaniji so pravila v zvezi z davkom od dohodka pravnih oseb ter dohodnino združena v enem zakonu – v Zakonu o dohodnini in davku od dohodka pravnih oseb (ang. *Income and Corporation Taxes Act 1988 – ICTA 1988*). Poleg tega temeljnega zakona pa se upoštevajo še določbe iz nekaterih drugih zakonov, kot so Zakon o dovoljeni amortizaciji (ang. *Capital Allowances Act 1990*), Zakon o posebni obdavčitvi določenih vrst dobička (ang. *Taxation of Chargeable Gains Act 1992*), Zakon o davčnem upravljanju (ang. *Taxes Management Act 1970*) ter Zakon o financiranju proračuna (ang. *Finance Act*).

4.3 DAVČNI ZAVEZANCI

Davčni zavezanci za plačilo davka od dohodka pravnih oseb so vse družbe, ki so registrirane po Zakonu Združenega kraljestva (ang. *Companies Act 1989*) (Poslovni vodnik po evropskem pravu, 2003, str. 55).

Podjetje je zavezanec za plačilo davka od dohodka pravnih oseb, če je rezident Velike Britanije in če je nerezident, ki v Veliki Britaniji posluje preko podružnice. Rezidenti so zavezani za plačilo davka na svetovni dobiček, in sicer gre za podjetja, ki so ustanovljena v Veliki Britaniji, ne glede na to, ali se od tam vrši upravljanje in kontrola ali ustanovljena zunaj Velike Britanije, vendar se v Veliki Britaniji vrši upravljanje in kontrola (World Wide Corporate Tax Guide, 2002, str. 813).

Zavezanci za plačilo davka od dohodka pravnih oseb so podjetja in neregistrirana združenja, medtem ko partnerstva niso obdavčena.

4.4 OPROSTITIVE

Davčne oprostitve veljajo za naslednje osebe (Žagar, 2000, str. 134):

- verske, dobrotelne in izobraževalne organizacije;
- organizacije znanstvenega raziskovanja;
- določene pokojninske sklade;
- sindikate in organizacije delodajalcev;
- določene stanovanjske zadruge;
- določene druge neprofitne organizacije in vzajemna združenja.

4.5 DAVČNA OSNOVA

Računovodski dobiček, ki je ugotovljen na podlagi evidentiranja vseh odhodkov in prihodkov v obračunskem obdobju ob nastanku obveznosti oziroma poslovnega dogodka ne glede na datum prejema oziroma plačila (gre za fakturirano realizacijo), se za davčne namene ustrezno prilagodi. Razlike med davčnim in računovodskim dobičkom se pojavljajo zlasti pri neobdavčenih prihodkih, olajšavah in davčno nepriznanih odhodkih (Žagar, 2000, str. 134).

Dobiček oziroma izguba iz poslovanja ter neposlovni dobiček oziroma izguba se ugotavljata ločeno pri ugotavljanju davčne osnove, ki končno predstavlja seštevek dobičkov ali izgub iz različnih virov.

Če podjetje v davčnem izkazu ugotovi izgubo, jo lahko prenese v naslednja obdobja neomejeno, vendar jo lahko pokrije le z isto kategorijo poslovanja. Pokriva se lahko z dobički iz istega poslovanja tudi za nazaj, in sicer znaša to obdobje 3 leta (Company Taxation in the Internal Market, 2002, str.124).

4.6 DAVČNA STOPNJA IN DAVČNO OBDOBJE

Davčna stopnja je vsako leto določena v Zakonu o financiranju proračuna in trenutno znaša 30%. Po tej stopnji so obdavčena podjetja, ki so rezidenti in nerezidenti Velike Britanije. Posebna 19% stopnja velja za »majhna podjetja«, to so podjetja – rezidenti, katerih dobiček ne presega 300.000 GBP. Za tista podjetja, katerih dobiček ne presega 10.000 GBP, je davčna stopnja 0% (Company tax return guide, 2004, str. 2).

Podjetje ima možnost izbrati poljubno poslovno obdobje. Obračunsko obdobje za namene davka od dohodka pravnih oseb traja od 1. aprila tekočega leta do 31. marca naslednjega leta. V kolikor se davčno in poslovno leto razlikujeta, so potrebne prilagoditve davčne osnove in uporaba ustrezne stopnje davka. Davčno napoved, računovodska poročila in izračun davka mora davčni zavezanec oddati v roku 12 mesecev po koncu obračunskega obdobja (World Wide Corporate Tax, 2002, str. 814).

4.7 DAVČNO NEPRIZNANI ODHODKI

Med priznane odhodke davčnega zavezanca se štejejo samo tisti odhodki, ki so popolnoma in izključno ustvarjeni za namene doseganja dobička.

Davčno nepriznani odhodki so (Žagar, 2000, str. 139–140):

- stroški amortizacije,
- naložbe v osnovna sredstva, ki imajo naravo investicij (popravila in vzdrževanje opreme se štejejo kot strošek, medtem ko same izboljšave opreme davčne osnove ne zmanjšujejo),
- davek od dohodka pravnih oseb,
- kazni,
- sodni stroški, plačani v povezavi z nezakonitimi dejavnostmi,
- stroški pritožb na odmerjen davek,
- politične donacije, za katere ni možno dokazati, da so bile porabljene za namene ohranitve ali povečanja poslovanja,
- stroški daril (razen če posamezno darilo ne presega 10 GBP oziroma pomeni reklamiranje) in del stroškov najema dragih avtomobilov,
- stroški reprezentance za poslovne partnerje (stroški reprezentance za zaposlene so davčno priznan odhodek),
- odvetniški stroški, ki nastanejo v povezavi z naložbami v osnovna sredstva,
- distribucije dobička,
- rezervacije:
 - splošne rezervacije za terjatve,
 - splošne rezervacije za nezavarovana tveganja,
 - rezervacije za obveznosti in pričakovane izgube,
 - rezervacije za zamenjave stalnih sredstev,
 - rezervacije za določene prihodnje stroške (npr. pasivne časovne razmejitve),
 - socialni prispevki delodajalca, ki so navedeni v knjigah podjetja, vendar še niso plačani.

4.8 VREDNOTENJE ZALOG

Zakon o družbah (ang. Companies Act) dovoljuje uporabo metode LIFO, medtem ko je računovodski standard ne, saj meni, da ne prikaže resnične in poštene vrednosti. Predlagana je metoda FIFO, čeprav so dovoljene tudi druge metode (metoda tehtanih povprečnih cen), če so primernejše (Significant differences in accounting principles between United Kingdom and Germany, 2000, str. 26).

Za davčne namene se zaloge vrednotijo po neto tržni ceni ali nižjih stroških. Stroški morajo biti določeni na podlagi FIFO metode, LIFO metoda ni sprejemljiva.

4.9 OBRESTI OD POSOJIL

Prejete in plačane obresti na posojila so obdavčene kot prihodek, oziroma se upoštevajo kot davčno priznani odhodek v obdobju nastanka poslovnega dogodka, kar velja tako za rezidente Velike Britanije kot tudi za podružnice tujih podjetij.

4.10 STROŠKI AMORTIZACIJE

Znesek amortizacije se pri ugotavljanju obdavčljivega dobička ne upošteva v zneskih, ki so ugotovljeni na podlagi računovodskih načel, zato se lahko vrednost sredstev v računovodskih in davčnih izkazih bistveno razlikuje. Kot davčno priznani odhodek se upošteva z zakonom predpisana amortizacija (ang. *capital allowance*), saj naj bi bila poslovna amortizacija opredeljena preveč fleksibilno. Zakonsko predpisana amortizacija je tudi neka oblika pospešene amortizacije, ki jo država uporablja za spodbujanje naložb v določena stalna sredstva. Amortizacijske stopnje za posamezne vrste sredstev so predstavljene v razdelku o davčnih olajšavah.

4.11 STROŠKI PLAČ

Stroški plač so davčno odbitna postavka, kar velja tudi za honorarje delavcev.

4.12 PRIHODKI, KI SE IZ DAVČNE OSNOVE IZVZEMAJO

Prihodki so v britanskem davčnem sistemu klasificirani v različne kategorije in se všttevajo v davčno osnovo na način, kot ga določajo posamezne kategorije oziroma podkategorije (Žagar, 2000, str. 135):

1. kategorija A, ki obravnava prihodke iz najemnin in druge prihodke iz naslova oddajanja nepremičnin;
2. kategorija D, ki se deli na podkategorije in obravnava prihodke iz trgovanja, prihodke iz svobodnih in drugih samostojnih poklicev, prejete obresti, letne rente in druge letne prihodke, prihodke iz tujih vrednostnih papirjev, prihodke iz premoženja v tujini, vse ostale obdavčljive prihodke, ki niso obravnavani v kakšni drugi kategoriji ali podkategoriji;
3. kategorija E, ki obravnava prihodke iz zaposlovanja;
4. kategorija F, ki obravnava dividende in druge distribucije dobička rezidentov Velike Britanije.

Če podjetje prejme dividende od drugega britanskega podjetja, se le-te štejejo kot prihodki, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, saj so bile izplačane iz dobička, ki je že bil obdavčen z davkom od dohodka podjetij.

4.13 PREVREDNOTENJE

Prevrednotenje za davčne namene niti navzgor niti navzdol ni dovoljeno.

4.14 REZERVACIJE

Rezervacije za dvomljive terjatve in odpisi terjatev se od davčne osnove odbijejo, razen gre če pri dolžniku in upniku za povezani osebi.

Pri ugotavljanju davčne osnove se kot odbitna postavka upošteva (Žagar, 2000, str. 137):

- popravek vrednosti določenih terjatev,
- določene rezervacije za zastarele zaloge,
- rezervacije za obveznosti, ki so že v celoti zapadle in ki se lahko ocenijo z razumljivo natančnostjo, če kažejo pošteno in resnično stanje poslovanja,
- rezervacije za prihodnja popravila na nepremičninah,
- rezervacije za izgube pri podnajemu.

Če se rezervacija kasneje izkaže za nepotrebno, se za znesek naknadno izterjane terjatve davčna osnova poveča.

4.15 DAVČNE OLAJŠAVE

Država omogoča davčne olajšave, ki imajo obliko zakonsko dovoljene amortizacije. Namenjene so predvsem spodbujanju poslovanja majhnih in srednje velikih podjetij, vlaganju v raziskovanje in razvoj določenih območij ter vlaganju v informacijsko tehnologijo.

Za obrate in strojno opremo se lahko uporabi 25% amortizacijsko stopnjo zaradi obrabljenosti ob uporabi metode padajočega časovnega amortiziranja. Enaka stopnja velja tudi za avtomobile, če cena ne presega 12.000 GBP. Za sredstva, kupljena po 26. novembru 1996, ki imajo dobro koristnosti 25 let ali več, velja ob uporabi padajoče metode amortiziranja 6% amortizacijska stopnja (World Wide Corporate Taxes, 2002, str. 816–817).

Srednje velika podjetja lahko v prvem letu za obrate in strojno opremo uveljavijo 40% olajšavo, medtem ko se odstotek pri majhnih podjetjih spreminja in znaša od 40–50%.

Za kmetijske in industrijske objekte ter za hotele, ki so zunaj podjetniških con (*Enterprise Zones*) velja 4% amortizacijska stopnja ob uporabi metode enakomernega časovnega amortiziranja, medtem ko lahko podjetja, ki so v podjetniških conah ter podjetja, ki investirajo v naložbe v znanstvena raziskovanja uveljavljajo 100% davčno olajšavo v prvem letu uporabe sredstva.

Tudi za komercialne objekte v podjetniški coni se lahko uveljavi 100% davčno olajšavo.

25% stopnja velja tudi za patentne pravice in know-how, za ladje, pri čemer se amortizacija izračuna za vsako ladjo posebej. V zvezi z mineralnimi nahajališči in naftnimi vrelci se pojavljata dve amortizacijski stopnji in sicer se pridobivanje mineralov ter pravice nad njimi v davčne namene amortizirajo po stopnji 10%, medtem ko v vseh drugih primerih velja 25% amortizacijska stopnja (Žagar, 2000, str. 139).

Amortiziranje ni dovoljeno in tako ni davčna olajšava za zemljišče ter za dobro ime (Company Taxation in the Internal Market, 2002, str. 122).

4.16 POSLOVANJE S POVEZANIMI OSEBAMI

Med povezanimi osebami se pri vrednosti prometa blaga in storitev upošteva načelo tržne cene, pri čemer se obdavčljiv dobiček pri dobavitelju poveča, medtem ko se pri kupcu znižanja obdavčljivega dobička ne upošteva.

5 PRIMERJAVA MED OBRAVNAVANIMI DRŽAVAMI

5.1 DAVČNA STOPNJA

V zadnjih letih prevladuje trend nižanja davčnih stopenj (KPMG's Corporate Tax Survey – January 2004, 2005), ki pomembno vplivajo na višino davčne obveznosti na eni strani ter na velikost davčnih prihodkov, ki jih bo dobila država na drugi. V Sloveniji in Nemčiji znaša splošna davčna stopnja 25%, s tem da morajo davčni zavezanci v Nemčiji plačati še obrtni davek ter 5,5% solidarnostni dodatek. V Veliki Britaniji je davčna stopnja 30%, s tem da podjetja, katerih dobiček ne presega 300.000 GBP plačujejo davek po posebni 19% stopnji. Ob zadostitvi določenim pogojem, velja za investicijske in pokojninske sklade ter za zavarovalnice v Sloveniji posebna davčna stopnja 0%. Tudi v Veliki Britaniji poznajo posebno davčno stopnjo 0% za tista podjetja, katerih dobiček ne presega 100.000 GBP.

V kolikšni meri se bo računovodski dobiček razlikoval od davčnega dobička, je odvisno predvsem od v nadaljevanju predstavljenih dejavnikov.

5.2 DAVČNO NEPRIZNANI ODHODKI IN ODHODKI, KI SE PRIZNAJO LE DELNO

Države imajo bolj ali manj podobno priznavanje posameznih vrst davčnih odhodkov in vsem je skupno to, da davčna pravila v osnovi ne vplivajo na postavke v računovodskih izkazih. Najbolj razdelan sistem glede priznavanja odhodkov ima Nemčija, saj posebej opredeljuje priznane in nepriznane odhodke. Skupno vsem državam je, da za davčni odhodek ne priznavajo plačila raznih davkov in kazni ter izplačil dobička. Med davčno nepriznane odhodke spadajo v vseh treh državah tudi donacije, in sicer so v Nemčiji in Veliki Britaniji to

le politične donacije, v Sloveniji pa vse vrste donacij. Tudi stroški, ki zadevajo zasebne zadeve, so v Nemčiji in Sloveniji opredeljeni kot nepriznani. Stroški reprezentance in nadzornega sveta se v Sloveniji in Nemčiji priznavajo le delno (Slovenija: 50%, Nemčija: 80% stroškov reprezentance in 50% stroškov nadzornega sveta), medtem ko so stroški reprezentance za zaposlene v Veliki Britaniji v celoti davčno priznan odhodek, stroški reprezentance za poslovne partnerje pa v celoti davčno nepriznan odhodek. Vsi trije sistemi dopuščajo priznavanje stroškov poslovnih daril za poslovne partnerje, če vrednost posameznega darila ne presega 10.000 SIT na osebo v enem letu oziroma 40 EUR oziroma 10 GBP.

5.3 VREDNOTENJE ZALOG

Tu se obravnavane države zelo razlikujejo. Slovenija je bila do začetka letošnjega leta na tem področju najbolj liberalna, saj je zakonodaja dopuščala uporabo vseh metod, sedaj pa je z novimi SRS LIFO metoda prepovedana tako za davčne kot poslovne namene. LIFO metoda je ravno tako nesprejemljiva v Veliki Britaniji, medtem ko je v Nemčiji za davčne namene samo ta dopuščena.

5.4 STROŠKI AMORTIZACIJE

V kolikšni meri bo amortizacija, ki preko odhodkov vpliva na velikost dobička oziroma izgube v izkazu poslovnega izida, pri obračunu davka od dohodka priznana kot odhodek, je odvisno od davčnih pravil.

Obračunavanje amortizacije za izračun poslovnega izida je povsem drugačno od obračunavanja amortizacije za izid v davčnem izkazu. Pri obračunavanju amortizacije zgolj za računovodske namene imajo podjetja v Nemčiji in Veliki Britaniji možnost, da sama izberejo metodo amortiziranja in višino amortizacijskih stopenj, medtem ko morajo za davčne namene upoštevati predpisane zakonsko najvišje dovoljene stopnje amortiziranja ter metode amortiziranja, ki jih določa zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. V Sloveniji morajo podjetja po novem tudi za poslovne namene upoštevati najvišje dovoljene stopnje amortiziranja, ki so predpisane za davčne namene. Tako se kot davčno priznani odhodek upošteva z zakonom predpisana amortizacija v vseh treh državah, ob tem pa velja zakonsko dovoljena amortizacija v Veliki Britaniji tudi za obliko davčne olajšave. V kolikšni meri se najvišje oziroma priporočljive letne amortizacijske stopnje ter dovoljene metode amortiziranja po državah razlikujejo, prikazuje Tabela 4 (str. 39).

Tabela 4: Predpisane amortizacijske stopnje ter dovoljene metode amortiziranja za davčne namene v obravnavanih državah

		Slovenija	Nemčija	Velika Britanija
<i>predpisane amortizacijske stopnje</i>	stavbe	5%	2–3%	4% (za stavbe izven podjetniških con)
	oprema in stroji	25%	6–10%	25%
	osebni avtomobili	12,5%	11–16%	25%, če cena avtomobila ne presega 12.000 GBP
	računalniki in računalniška oprema	50%	33,3%	
<i>dovoljene metode amortiziranja</i>		enakomerno časovno amortiziranje	enakomerno časovno amortiziranje, padajoče časovno amortiziranje (za premično premoženje)	enakomerno časovno amortiziranje (obrti in strojna oprema, avtomobili), padajoče časovno amortiziranje (vsi objekti)

Vir: Lasten prikaz, 2006.

5.5 PRIHODKI, KI SE NE VŠTEVAJO V DAVČNO OSNOVO

Davčna pravila v vseh treh državah priznavajo izvzem nekaterih prihodkov iz davčne osnove, kar posledično davčno osnovo zmanjšuje. Tako so v Sloveniji pod določenimi pogoji izvzeti prihodki od udeležbe na dobičku ter prihodki od nepridobitne dejavnosti. V Nemčiji so to dohodki, ki so doseženi v tujini, v Veliki Britaniji pa prejete dividende od drugega britanskega podjetja, katerega dobiček, iz katerega so bile izplačane dividende, je bil že obdavčen.

5.6 REZERVACIJE

Zakon se je na področju rezervacij v Sloveniji poostril, saj oblikovanje rezervacij ni več davčno priznано, prizna se le še rezervacije za banke in zavarovalnice. V Nemčiji se oblikovanje rezervacij davčno prizna, če je le-to obvezno za poslovanje. Prav tako je oblikovanje rezervacij v Veliki Britaniji davčno odbitna postavka, razen določenih vrst rezervacij, ki so posebej navedene kot davčno nepriznane.

5.7 DAVČNE OLAJŠAVE

Analizirane države omogočajo precej različne davčne olajšave. V Sloveniji je mogoče uveljavljati olajšavo za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj, olajšavo za zaposlovanje, za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje ter za donacije. V Nemčiji je omogočena pospešena amortizacija za naložbe v pet novih dežel, za naložbe malih in srednjih podjetij, olajšava za naložbene rezerve ter za naložbe v države v razvoju. Kot že rečeno, imajo davčne olajšave v Veliki Britaniji obliko zakonsko dovoljene amortizacije.

6 SKLEP

Obrazložitev izbranih držav je pokazala, da se davčni dobiček v vseh treh državah razlikuje od računovodskega, na kar vpliva zakon o davku od dohodkov pravnih oseb vsake države. Nemčija velja za državo, kjer je povezanost med računovodskim in davčnim dobičkom največja, saj so vse vknjižbe za poslovne namene relevantne tudi za davčne. Njeno nasprotje je Velika Britanija, kjer je sestavljanje davčnega izkaza popolnoma neodvisno od izkaza, kjer je prikazan računovodski dobiček.

Računovodski dobiček se torej navadno razlikuje od davčnega dobička. Računovodski dobiček je v vseh državah podlaga za izračun davčnega dobička, vendar jo je potrebno prilagoditi še davčnim predpisom. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb postavlja določene omejitve, kot so predvsem davčno nepriznani odhodki ter odhodki, ki se priznajo le deloma do določene višine odhodkov, ki so prikazani v računovodskem dobičku. Zakon postavlja tudi omejitve na področju dovoljenih metod vrednotenja zalog, najvišjih stopenj amortizacije in dovoljenih metod amortiziranja za posamezno vrsto sredstev itd. Na drugi strani pa zakon omogoča različne vrste olajšav, ki podjetjem omogočajo znižanje davčne osnove.

Splošna davčna stopnja je v Sloveniji sicer najnižja, vendar pa ne smemo spregledati, da sta Nemčija in Velika Britanija na višji stopnji razvitosti kot Slovenija. V državah EU prevladuje trend nižanja davčnih stopenj. Nemčija tako pripravlja znižanje davčne stopnje na 19%, o znižanju davka od dohodka pravnih oseb pa resno razmišlja tudi Velika Britanija. Slovenija razmišlja o uvedbi 20% enotne davčne stopnje, ki naj bi povečala konkurenčnost slovenskega gospodarstva s pocenitvijo stroškov dela, predvsem visoko izobražene delovne sile, ter poenostavitvijo administrativnih postopkov. Njeni zagovorniki še trdijo, da enotna davčna stopnja spodbuja naložbe, varčevanje in dodatno aktivnost ter s tem gospodarsko rast. Na drugi strani kritiki enotne davčne stopnje opozarjajo, da je tak sistem učinkovit v finančno nestabilnih državah ter da bi koristil samo davkoplačevalcem z visokimi prihodki. Davčna reforma je v Sloveniji zaradi poenostavitve davčnega sistema, ki bi spodbujal vlaganja, podjetništvo in varčevanje, nujno potrebna, vendar obvezno skupaj s spremljajočimi reformami na drugih področjih.

LITERATURA

1. Bole Velimir: Davek na dohodek pravnih oseb: analiza učinkovitosti investicijskih vzpodbud. Gospodarska gibanja, Ljubljana, 2003, 353, str. 26–60.
2. Čokelc Stanko, Kokotec-Novak Majda, Repovž Leon: Davčno računovodstvo in davčno svetovanje. Maribor : Pravna fakulteta, 2003. 324 str.
3. Davek od dobička in dohodnina. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 551 str.
4. Drobnič Nada et al.: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb: Uvodna pojasnila. Ljubljana : GV Založba, 2004. 269 str.
5. Eberhartinger Eva L.E.: The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany, France, and the UK. The International Journal of Accounting, 34(1999), 1, str. 93–119.
6. Eckl Petra: Germany - Business Taxation: Heavy Tax Increase Imposed by the Tax Privilege Reduction Act. European Taxation, Amsterdam, 43(2003), 3, str. 91–97.
7. Guzina Barbara: Izgubo lahko po novem pokrijemo v sedmih letih. Finance, Ljubljana, 05.01.2006, str. 22.
8. Hieng Romana: Obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2004. IKS, Ljubljana, 32(2005), 4/5, str. 127–151.
9. Hieng Romana: Računovodsko obravnavanje davka od dohodkov (dobička) pravnih oseb. IKS, Ljubljana, 32(2005a), 11, str. 125–134.
10. Hilke Wolfgang: Bilanzpolitik: mit Aufgaben und Lösungen. Wiesbaden : Gabler, 1995. 312 str.
11. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 469 str.
12. Jerman Saša: Novosti v Zakonu od dohodkov pravnih oseb. IKS, Ljubljana, 31(2004), 8, str. 64–79.
13. Jerman Saša: Novosti v Zakonu od dohodkov pravnih oseb. Zbornik referatov. Letna konferenca računovodij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004a, str. 149–172.
14. Jovanovič Dušan: Obdavčitev pravnih oseb v Sloveniji. Naše gospodarstvo, Ljubljana, 46(2000), 4, str. 570–593.
15. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 93 str.
16. Kokotec–Novak Majda, Korošec Bojana, Melavc Dane: Osnove računovodstva z bilanciranjem. Maribor : Ekonomsko – poslovna fakulteta, 1997. 379 str.

17. Koletnik Franc, Kokotec–Novak Majda: Bilanciranje in bilančna politika. Maribor : Ekonomsko – poslovna fakulteta, 1994. 343 str.
18. Kontarščak Kristijan: Ugotavljanje davčne osnove pri poslovanju med povezanimi osebami. Finance, Ljubljana, 27.5.2005, str. 20.
19. Schön Wolfgang: International Accounting Standards-A »Starting Point« for a Common European Tax Base. European Taxation, Amsterdam, 44(2004), 10, str. 426–440.
20. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 285 str.
21. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 1081 str.
22. Turk Ivan, Melavc Dane, Korošec Bojana: Uvod v računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 600 str.
23. Zadavec Igor: Davčna reforma 2000 v Nemčiji. Revizor, Ljubljana, 2002, 4-5, str. 70–79.
24. Zadavec Igor: Obdavčitev dobička pravnih oseb v Nemčiji in sporazum s Slovenijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Zbornik referatov. Letna konferenca preizkušenih davčnikov. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 95–130.
25. Žagar Katja: Obdavčitev dobička pravnih oseb v Veliki Britaniji in sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Zbornik referatov. Letna konferenca preizkušenih davčnikov. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 131–153.

VIRI

1. Angleško-slovenski slovar. Ljubljana : Državna založba Slovenije, 1984. 1120 str.
2. Company Tax Return Guide (2005). [URL: http://www.inlandrevenue.gov.uk/ctsa/forms/ct600_2005.pdf], 18.11.2005.
3. Company taxation in the internal market. Commission staff working paper. Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, European Commission, 2002, 772 str.
4. Deutsches Handelsgesetzbuch. [URL: <http://www.handelsgesetzbuch.de>], 12.11.2005.
5. Europe – Corporate Taxation. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. [URL: <http://online2.ibfd.org/gii/>], 10.11.2005.
6. European Tax Handbook. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. [URL: <http://online2.ibfd.org/euro/>], 10.11.2005.
7. European Tax Surveys. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. [URL: <http://online2.ibfd.org/eth/>], 11.2005.

8. German Tax Reform 2000 – In Depth. [URL: http://germany-info.org/relaunch/business/taxes/german_taxes_2000d.html], 12.11.2005.
9. KPMG's Corporate Tax Survey – January 2004. [URL: <http://www.kpmg.fi/Binary.aspx?Section=175&Item=1370>], 22.10.2005.
10. Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih (Uradni list RS, št. 3/2003).
11. Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – nujni postopek (2005). [URL: [http://www2.gov.si/upv/vladnagradaiva-04.nsf/95a060466ce5cf01c1256ef4005ecbc2/9f45457004083660c12570850047e316/\\$FILE/ZAKONZDDPO.naVLADO23.9..doc](http://www2.gov.si/upv/vladnagradaiva-04.nsf/95a060466ce5cf01c1256ef4005ecbc2/9f45457004083660c12570850047e316/$FILE/ZAKONZDDPO.naVLADO23.9..doc)], 4.11.2005.
12. Rupnik Lado: Javnofinančni pojmovnik s slovensko-angleško-nemško-francoskim slovarčkom. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1997, 196 str.
13. Significant differences in accounting principles between the United Kingdom and Germany – Wesentliche Rechnungslegungsunterschiede zwischen Großbritannien und Deutschland. B.k. : KPMG, 2000. 99 str.
14. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 326 str.
15. Spremembe ZDavP-1, ZDoh-1, ZDDPO-1 in ZDDV. Ljubljana : Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, 6(2005), 10, 43 str.
16. Tečajna lista Banke Slovenije [URL: <http://www.nlb.si/cgi-bin/nlbweb.exe?doc=3413&SeS=193777825422593-11356021>], 20.11.2005.
17. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) (Uradni list RS, št. 40/2004).
18. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1B) (Uradni list RS, št. 108/2005).
19. World Wide Corporate Tax Guide. Ernst&Young, 2002. 920 str.

SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV

tuj izraz – slovenski prevod

accelerated depreciation – pospešena amortizacija

arm's length principle – načelo nevtralnosti

capital allowance – zakonsko dovoljena amortizacija

corporate income tax – davek od dohodka pravnih oseb

deductible expenses – davčno priznani stroški

depreciation – amortizacija

Körperschaftsteuer – davek od dohodkov pravnih oseb

reservations - rezervacije

revaluation - prevrednotenje

stock valuation – vrednotenje zalog

tax deduction – davčna olajšava

tax rate – davčna stopnja

thin capitalization – tanka kapitalizacija ali neustrezno kapitalsko stanje podjetja