

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJALNA ANALIZA DAVKA OD DOHODKA
PRAVNIH OSEB V IZBRANIH EVROPSKIH
DRŽAVAH**

Ljubljana, september 2004

VESNA RADOVANOVIĆ

IZJAVA

Študentka _____ izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom _____ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

1 UVOD	1
2 SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	2
2.1 POJEM DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	2
2.2 POMEN DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	2
2.3 DAVČNI ZAVEZANCI	4
2.4 DAVČNA OSNOVA	4
2.5 DAVČNE STOPNJE	4
2.6 RAČUNOVODSKI IN DAVČNI POSLOVNI IZID	5
3 OBDAVČITEV DOHODKA PRAVNIH OSEB V AVSTRIJI.....	6
3.1 PRAVNA PODLAGA.....	6
3.2 DAVČNI ZAVEZANCI	6
3.3 DAVČNA OSNOVA	7
3.3.1 Dohodek	7
3.3.2 Davčno nepriznani odhodki	7
3.3.3 Vrednotenje zalog.....	7
3.3.4 Amortizacija	7
3.3.5 Dobiček iz kapitala.....	8
3.3.6 Rezervacije	8
3.3.7 Davčno obravnavanje izgube	9
3.4 DAVČNA STOPNJA.....	9
3.5 DAVČNO OBDOBJE IN DAVČNA NAPOVED	9
4 OBDAVČITEV DOHODKA PRAVNIH OSEB V NEMČIJI	10
4.1 PRAVNA PODLAGA.....	10
4.2 DAVČNI ZAVEZANCI	10
4.2.1 Posebnosti pri obravnavanju nekaterih subjektov	11
4.3 DAVČNA OSNOVA	11
4.3.1.1 Najpomembnejše vrste dohodka, ki so oproščene davka.....	12
4.3.1.2 Davčno priznani odhodki	12
4.3.1.3 Davčno nepriznani odhodki	13
4.3.2 Vrednotenje zalog.....	13
4.3.3 Amortizacija	14
4.3.4 Rezervacije	14
4.3.5 Kapitalski dobički.....	15
4.3.6 Davčna obravnava izgub.....	15
4.3.7 Davčne olajšave	15
4.3.7.1 Pospešena amortizacija	15
4.3.7.2 Naložbene rezerve	16
4.4 DAVČNE STOPNJE	16
4.5 DAVČNO OBDOBJE	16
5 OBDAVČITEV DOHODKA PRAVNIH OSEB NA MADŽARSKEM.....	17
5.1 PRAVNA PODLAGA.....	17
5.2 DAVČNI ZAVEZANCI	17
5.3 DAVČNA OSNOVA	18
5.3.1 Davčno nepriznani odhodki oziroma stroški.....	18
5.3.2 Vrednotenje zalog.....	19
5.3.3 Stroški amortizacije.....	19

5.3.4	<i>Kapitalski dobiček</i>	19
5.3.5	<i>Rezervacije</i>	19
5.3.6	<i>Davčno obravnavanje izgube</i>	19
5.3.7	<i>Davčne olajšave</i>	20
5.4	DAVČNA STOPNJA.....	20
5.5	OBRAČUNAVANJE DAVKA IN DAVČNO OBDOBJE.....	20
6	DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB NA SLOVAŠKEM	20
6.1	PРАВNA PODLAGA.....	20
6.2	DAVČNI ZAVEZANEC.....	20
6.3	DAVČNA OSNOVA.....	21
6.3.1	<i>V davčno osnovo niso zajeti nekateri prihodki</i>	21
6.3.2	<i>Davčno priznani odhodki</i>	22
6.3.3	<i>Vrednotenje zalog</i>	22
6.3.4	<i>Amortizacija</i>	22
6.3.5	<i>Rezervacije</i>	23
6.3.6	<i>Kapitalski dobički</i>	23
6.3.7	<i>Davčna izguba</i>	24
6.3.8	<i>Davčne olajšave</i>	24
6.4	DAVČNA STOPNJA.....	24
6.5	DAVČNO OBDOBJE.....	24
7	DAVEK NA DOHODEK PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI	25
7.1	PРАВNA PODLAGA.....	25
7.2	DAVČNI ZAVEZANEC.....	25
7.2.1	<i>Oprostitve</i>	25
7.3	DAVČNA OSNOVA.....	26
7.3.1	<i>Odhodki</i>	26
7.3.2	<i>Nepriznani in delno priznani odhodki</i>	26
7.3.3	<i>Vrednotenje zalog</i>	27
7.3.4	<i>Amortizacija</i>	28
7.3.5	<i>Odhodki za plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo</i>	28
7.3.6	<i>Rezervacije</i>	29
7.3.7	<i>Kapitalski dobički</i>	29
7.3.8	<i>Izguba in pokrivanje izgube</i>	29
7.3.9	<i>Davčne olajšave</i>	29
7.4	DAVČNA STOPNJA.....	31
7.5	OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA.....	32
8	PRIMERJAVA OBDAVČITEV PODJETIJ MED OBRAVNAVANIMI DRŽAVAMI	32
8.1	PРАВNA PODLAGA.....	32
8.2	DAVČNI ZAVEZANCI.....	32
8.3	DAVČNA OSNOVA.....	32
8.3.1	<i>Davčno nepriznani odhodki ali delno priznani odhodki</i>	33
8.3.2	<i>Vrednotenje zalog</i>	33
8.3.3	<i>Amortizacija</i>	33
8.3.4	<i>Kapitalski dobički</i>	34
8.3.5	<i>Rezervacije</i>	35
8.3.6	<i>Davčne izgube</i>	35
8.3.7	<i>Davčne spodbude in olajšave</i>	35

8.4 DAVČNE STOPNJE DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	36
8.5 SPLOŠNA PRIMERJAVA	37
9 HARMONIZACIJA KOT REŠITEV DAVČNE KONKURENCE	37
9.1 NEGATIVNA DAVČNA KONKURENCA.....	38
9.2 MOŽNOSTI ENOTNEGA DAVČNEGA SISTEMA	38
9.3 »SOCIETAS EUROPEA« KOT PODLAGA ZA POENOTENJE DAVČNE ZAKONODAJE	39
10 SKLEP	40
LITERATURA	41
VIRI	42
SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV	43

1 UVOD

Davek od dohodka pravnih oseb je z vidika neposrednega obdavčevanja pravnih oseb najpomembnejša davčna oblika. S stališča države pa davek od dohodka pravnih oseb praviloma nima poudarjene fiskalne funkcije, saj danes v Evropski uniji predstavlja povprečno le okoli 2,5% BDP-ja. Kljub temu mu davčne uprave namenjajo veliko pozornosti, saj ima poleg razvojne, investicijske in varčevalne tudi konkurenčno funkcijo. Ta davek vpliva na odločitve podjetij, kje bodo npr. locirali sedež družbe, zato morajo podjetja dobro proučiti davčne sisteme posameznih držav in oceniti, kje bi bilo davčno najugodnejše poslovati, saj velja, da je dobiček iz poslovanja odvisen predvsem od uspešnosti poslovanja gospodarskih družb, višina davka pa od razumevanja zakonodaje o davku od dohodka pravnih oseb in predpisov, ki posredno določajo osnovo, od katere se obračuna davek.

Davek od dohodka je pomemben z vsaj dveh različnih zornih kotov, in sicer na eni strani s strani države, na drugi pa s strani gospodarskih družb. Na makronivoju si država želi doseči čim večjo davčno donosnost neposrednih davčnih oblik, na mikronivoju pa gospodarski subjekti poskušajo čim bolj omejiti tovrstne odhodke.

Zakonodaja na področju davka od dohodka pravnih oseb se razlikuje glede na državo. Vsaka država ima svoj davčni sistem z različnimi rešitvami, predvsem na področju obravnave prihodkov, odhodkov, olajšav, oprostitev, metod vrednotenja zalog, metod in stopenj amortizacije, davčnih stopenj, obračuna davka in davčnega obdobja itd.

Predmet diplomskega dela je primerjalna analiza sistemov davka od dohodka pravnih oseb v izbranih evropskih državah. Izbrala sem si dve »stari« članici, in sicer Avstrijo in Nemčijo, ter tri »nove« članice Evropske unije: Madžarsko, Slovaško in Slovenijo. Odločila sem se za tovrstno primerjavo iz dveh razlogov:

- v zadnjem času pogosto slišimo očitke »starih« članic, da »nove« članice povzročajo »davčni dumping« z bistveno ugodnejšimi davčnimi pogoji, zato sem želela raziskati ali so ti očitki upravičeni,
- želela sem ugotoviti, ali je Slovenija z davčnega vidika ugodnejša za potencialne investitorje od drugih obravnavanih držav.

Namen (cilj) diplomskega dela je prikaz trenutne ureditve področja obdavčevanja davka od dohodka pravnih oseb v izbranih državah in medsebojna primerjava teh davčnih sistemov.

Postopek, ki sem ga uporabljala pri izdelavi diplomskega dela, temelji na podlagi proučitve domače in tuje literature, virov ter spletnih strani s področja zakonodaje in računovodstva o davku od dohodka pravnih oseb. **Omejitve raziskave** so bile predvsem v literaturi, saj je relativno malo ažurne in posledično uporabne literature. Brez internih gradiv bi najverjetneje težko analizirala obravnavane davčne sisteme.

Diplomsko delo sestavlja deset poglavij. **Drugo poglavje** predstavlja uvod v obravnavanje davka od dohodka pravnih oseb in je razdeljeno na več podpoglavji, in sicer: najprej je opredeljen pojem davka od dohodka pravnih oseb, nato je predstavljen splošen pomen davka od dohodka pravnih oseb po različnih državah, sledi opredelitev davčnih zavezancev, davčne osnove, davčne stopnje in na koncu še razlika med davčnim izkazom in poslovnim izidom. **Od tretjega do sedmega poglavja** so predstavljeni davčni sistemi davka od dohodka pravnih oseb po posameznih državah, in sicer v Avstriji, Nemčiji, na Madžarskem, Slovaškem in na koncu še v Sloveniji. **V osmem poglavju** je podana primerjava obravnavanih davčnih sistemov. **V devetem poglavju**, ki že sodi v sklepni del diplomske naloge, pa sem predstavila harmonizacijo kot rešitev davčne konkurence in »Societas Europea« kot dober korak na poti k poenotenju davčnih sistemov.

2 SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

2.1 Pojem davka od dohodka pravnih oseb

Davek od dohodka pravnih oseb je najpomembnejša davčna oblika z vidika neposrednega obdavčevanja pravnih oseb, a je eden od najmanj poenotenih in definiranih davkov. Zmeda nastane že pri samem imenu davka. V britanski pravni terminologiji se davek imenuje »Corporate Income Tax«, v nemški »Körperschaftsteuer«, v francoski »L'impôt sur le sociétés« ipd (Tičar, 2000, str. 1249).

Z neposrednimi prevodi imena davka se le-ta največkrat označuje kot davek od dohodka in ne od dobička pravnih oseb. Izjema je morda nemški in avstrijski pristop – »Körperschaftsteuer«, ki v imenu davka poudarja inkorporacijski vidik. Tako je že z imenom davka povedano, kdo so njegovi zavezanci in ne, kaj je predmet obdavčenja. Inkorporacijski vidik pomeni, da bodo davek morale plačati zlasti inkorporirane gospodarske družbe, to pa so praviloma tiste, za katere je značilno, da nimajo osebno odgovornih družbenikov, se pravi kapitalske družbe.

Tudi v drugih pravnih sistemih je eden od opisnih elementov davka inkorporacijski vidik, ki označuje tudi, kaj je predmet obdavčitve (ang. income, fr. revenue). To je dohodek pravnih oseb, ki se ponekod (do nedavnega tudi v Sloveniji) imenuje dobiček. Po mnenju nekaterih je vzrok za pojmovno neuskkljenost delno v marksistični ekonomski terminologiji. Zanja so značilne izvirne definicije dohodka in dobička, ki so kot relikti ostale v sodobnem imenu obravnavanega davka (Tičar, 1999, str. 267).

2.2 Pomen davka od dohodka pravnih oseb

S stališča države davek od dohodka pravnih oseb ne sodi v »veliko trojico« fiskalnih dajatev, ki prinašajo veliko večino vseh fiskalnih prihodkov. Mednje se uvrščajo dohodnina, davki na

potrošnja in socialni prispevki. Primerjava pomena davka od dohodka po evropskih državah za leto 2002 je podana v tabeli 1.

Tabela 1: Davek od dohodka podjetij kot odstotek v BDP-ju in delež v vseh davkih v državah EU za leto 2002:

»STARE« ČLANICE EU	v % BDP-ja	v % vseh davkov	»NOVE« ČLANICE EU	v % BDP-ja	v % vseh davkov
Avstrija	3,1	6,9	Ciper	5,0	15,4
Belgija	3,1	6,7	Češka	4,4	12,4
Danska	2,9	5,8	Estonija	1,3	3,8
Finska	4,3	9,3	Latvija	2,1	6,9
Francija	2,6	5,9	Litva	0,6	2,1
Nemčija	0,6	1,5	Madžarska	2,4	6,1
Grčija	3,8	10,4	Malta	4,1	13,1
Irska	3,7	13,0	Poljska	1,9	4,9
Italija	2,6	6,3	Slovaška ¹	2,7	8,3
Luksemburg	8,6	20,5	Slovenija	1,4	3,4
Nizozemska	3,7	9,4	EU 10³	2,6	7,6
Portugalska	3,7	10,3			
Španija	3,4	9,5			
Švedska	2,6	5,1			
Velika Britanija	2,7	7,6			
EU 15²	3,4	8,5			

Opombe: ¹ Podatka za Slovaško sta za leto 2001.

^{2,3} Uporabljeno je neponderirano povprečje.

Vir: Structures of the taxation systems in the EC, 2004.

Davek od dohodka pravnih oseb je v letu 2002 v državah Evropske unije predstavljal okoli 8% skupnih davčnih prihodkov, kot odstotek BDP-ja pa je predstavljal okoli 3,1%. Med evropskimi državami je bil leta 2002 po deležu davka od dohodka pravnih oseb v skupnih davkih in tudi kot odstotek BDP-ja na prvem mestu Luksemburg (20,5% in 8,6%), sledil mu je Ciper (15,4% in 5%), najnižji delež pa je predstavljal v Nemčiji (1,5% in 0,6%).

Davek od dohodka pravnih oseb je pomembnejši davčni vir v neevropskih državah, predvsem v Avstraliji, na Japonskem in Kanadi, kjer deleži presegajo 10% vseh davkov (Kranjec, 2003, str. 154).

2.3 Davčni zavezanci

Splošno je značilno, da so zavezanci za davek od odhodka pravne osebe in nekatera združenja, ki se ukvarjajo s pridobitno dejavnostjo. V vseh obravnavanih sistemih je prav tako značilno, da se davčni zavezanci delijo na rezidente in na nerezidente. Kriterija, na podlagi katerih se določi, ali je »družba« rezidentka ali ne, sta ponavadi:

- a) registriran sedež davčnega zavezanca in
- b) kraj dejanskega upravljanja »družbe«.

V primeru, da »družba« po predpisanih kriterijih sodi med rezidente, velja, da je obdavčena po načelu svetovnega dohodka. To pomeni, da je zavezana plačevati davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v tej državi in izven nje. To pomeni, da bo rezident plačeval davek od dohodkov, ki jih doseže s svojim poslovanjem v tej državi in izven njenih meja. Če pa so davčni zavezanci nerezidenti, velja omejena davčna zavezanost, kar pomeni, da morajo davčni zavezanci plačevati davek le od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v tej državi.

Navedene delitve veljajo v splošnem, kako je to področje opredeljeno in definirano po posameznih državah, pa bo predstavljeno v nadaljevanju.

2.4 Davčna osnova

Davčno osnovo se opredeljuje kot znesek, od katerega se z uporabo davčne stopnje ugotovi višina davčne obveznosti. Okvirno se davčna osnova ugotovi tako, da se od davčno priznanih prihodkov odštejejo davčno priznani odhodki, ki jih davčni zavezanec ustvari v tekočem obračunskem obdobju, in davčno priznane olajšave.

Kateri prihodki in odhodki so davčno priznani, v večini držav določajo nacionalni zakoni in drugi predpisi, ki se nanašajo na davek od dohodka pravnih oseb (ponekod imenovan tudi od dobička).

2.5 Davčne stopnje

Davčne stopnje so med državami različne. Večina držav uporablja eno davčno stopnjo, nekateri davčni sistemi pa imajo tudi progresivne stopnje (npr. ZDA, Velika Britanija, Belgija). S progresivno stopnjo je mogoče vplivati na podjetniško strukturo, kar bi v majhnem gospodarstvu, kot je slovensko, bilo lahko pomembno za razvoj manjših podjetij. Sistemi s progresivnimi davčnimi stopnjami ponavadi poznajo dve stopnji, ki sta odvisni od višine davčne osnove (Kranjec, 2003, str. 154).

Glede davčnih stopenj imajo države EU za enkrat še popolno suverenost, čeprav se predvsem velike države, kot sta Nemčija in Francija, zavzemajo za to, da bi se določila neka minimalna

stopnja davka od odhodka pravnih oseb. Trenutno se zakonske davčne stopnje v EU gibljejo med 15 in 40%. V zadnjih letih pa je opazen občuten trend zniževanja teh davčnih stopenj.

Poleg zakonske davčne stopnje poznamo še dejansko ali efektivno davčno stopnjo, ki je za podjetja še bolj pomembna in kaže, kolikšna je lahko davčna obremenitev podjetja v neki državi. Na efektivno davčno stopnjo vplivata predvsem višina davčnih spodbud in olajšav, ki pa zmanjšujeta dejansko davčno obremenitev za podjetje. Najpomembnejši davčni spodbudi sta pospešena amortizacija in investicijske olajšave.

2.6 Računovodski in davčni poslovni izid

Davčni predpisi v sodobnih davčnih sistemih načeloma določajo poslovne prihodke in odhodke po posebni metodologiji, zaradi česar se ugotovljeni dohodek (dobiček) v davčni bilanci ponavadi razlikuje od poslovnega, ki ga podjetja ugotavljajo na podlagi računovodskih standardov v izkazu poslovnega izida. Zato davčni izkaz ali davčna bilanca, s katero se ugotavlja davčna osnova, skoraj nikoli ni enak izkazu poslovnega izida. Prav zaradi tega je mogoče, da davčni zavezanec v izkazu poslovnega izida ugotovi izgubo, v davčnem izkazu pa pozitivno davčno osnovo. Pri tem je potrebno poudariti, da se tako za poslovni izid kakor tudi davčni izkaz uporabljajo računovodski standardi in predpisi (ZDDPO, 1998, str. 33-34).

Poslovni izid je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju, ki se ugotovi s primerjanjem ustreznih prihodkov in odhodkov. Presežek prihodkov nad odhodki je dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izguba. Poslovni izid pred obdavčitvijo je le računovodski poslovni izid, ki se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida v istem poslovnem letu in se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi.

Za pravilno ugotovljeno davčno osnovo mora biti davčni zavezanec pozoren na to, da pravilno časovno opredeli odhodke in prihodke, ki so nastali v posameznem časovnem obdobju pri njegovem poslovanju. V zvezi z odhodki, ki jih podjetje vključi v osnovo za izračun poslovnega izida, mora davčni zavezanec upoštevati vse veljavne zakonske in podzakonske akte (Šircelj, 2003, str. 14). V tabeli 2 je prikazana razlika med izkazom poslovnega izida in obračunom davka od dohodka.

Tabela 2: Razlika med izkazom poslovnega izida in obračunom davka od dohodka:

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	OBRAČUN DAVKA OD DOHODKA
PRIHODKI	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI
-	-
ODHODKI	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI
=	+/-
IZID;	POVEČANJA/ ZMANJŠANJA
DOBIČEK ALI IZGUBA	PRIHODKOV ALI ODHODKOV
-	-
DAVEK OD DOHODKA	OLAJŠAVE
=	=
	DAVČNA OSNOVA
	*
	DAVČNA STOPNJA (v %)
	=
	DAVEK
	-
	ZMANJŠANJE DAVKA
	=
ČISTI DOBIČEK/IZGUBA (IZID)	DAVEK OD DOHODKA

Vir: Lasten prikaz, 2004.

3 OBDAVČITEV DOHODKA PRAVNIH OSEB V AVSTRIJI

3.1 Pravna podlaga

Obdavčitev pravnih oseb ureja avstrijski zakon o davku od dohodka pravnih oseb (*Körperschaftsteuergesetz*).

3.2 Davčni zavezanci

Davčni položaj družbe je odvisen od tega, ali je le-ta registrirana oziroma ustanovljena v Avstriji. Davčni zavezanci so predvsem kapitalske družbe (delniške družbe - »*Aktiengesellschaft-AG*« in družbe z omejeno odgovornostjo - »*Gesellschaft mit beschränkter Haftung – GmbH*«), pridobitne gospodarske zadrage in hranilnice (European Tax Handbook, 2003, str. 43).

Neomejeno davčno obveznost imajo družbe, ki so rezidenti Avstrije. Družba se šteje za avstrijskega rezidenta, če je pravna oseba in ima v Avstriji svoj sedež ali sedež uprave. Za sedež dejanske uprave se šteje kraj, kjer je uprava, ki izvaja nadzor in sprejema bistvene poslovne odločitve, ki se nanašajo na vodenje oziroma poslovanje družbe. Domača družba oziroma družba »rezidentka« je neomejeno zavezana za plačilo davka od dohodka pravnih

oseb, in sicer po načelu svetovnega dohodka. To pomeni da ni pomembno, ali je dohodek družbi dejansko nakazan v Avstriji. Družba, ki ni rezident Avstrije, posluje ali trguje pa v Avstriji, je zavezana za plačilo davka od dohodka le od nekaterih naložb, kjer je vir avstrijski, in drugih finančnih dohodkov (Poslovni vodnik po evropskem pravu (II.), 2003, str.70).

3.3 Davčna osnova

3.3.1 Dohodek

Domača družba je obdavčena na podlagi svetovnega dohodka. Dohodek je za potrebe avstrijskega davčnega postopka definiran kot dobiček iz kateregakoli vira, in sicer obsega dobičke iz poslovanja, finančne prihodke (dividende, obresti, najemnine, licenčnine) in nadomestila za storitve, vključno s provizijami (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 67).

3.3.2 Davčno nepriznani odhodki

Med davčno nepriznane odhodke sodijo (Poslovni vodnik po evropskem pravu (II.) 2003, str. 73):

- reprezentančni stroški in stroški zabave poslovnih partnerjev,
- donacije za dobrodelne, verske in splošno koristne namene,
- 50% izplačil članom nadzornega sveta,
- davek na dohodek pravnih oseb, vključno s plačanim iz prejšnjih let,
- nezakonita izplačila, kot so npr. podkupnine.

3.3.3 Vrednotenje zalog

Dovoljena in najpogosteje uporabljena metoda vrednotenja zalog je metoda FIFO¹, metoda LIFO² pa je dovoljena le v primeru, ko to davčni organi odobrijo davčnemu zavezancu (European Tax Handbook, 2003, str. 44).

3.3.4 Amortizacija

Edina davčno priznana metoda amortiziranja je enakomerno (linearno) časovno amortiziranje. V letu, ko je družba osnovno sredstvo pridobila ali odtujila, ga sme družba amortizirati po celotni amortizacijski stopnji le, če ga je uporabljala najmanj šest mesecev, sicer lahko upošteva le amortizacijo po polovični stopnji. Trenutno veljavne amortizacijske stopnje po posameznih kategorijah znašajo (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 68):

¹ Metoda zaporednih cen (*first in first out*).

² Metoda obratnozaporednih cen (*last in last out*).

1. **za zgradbe:**

- če se vsaj 80% uporabljajo za izvajanje industrijske ali trgovske dejavnosti, znaša amortizacijska stopnja 3% letno,
- če so namenjene opravljanju bančniške ali zavarovalniške dejavnosti, je amortizacijska stopnja 2,5% letno,
- za druge namene (npr. pisarne) je najvišja amortizacijska stopnja 2% letno,
- za lastno gradnjo zgradb je dovoljena posebna, 7% amortizacijska stopnja za prvo leto;

2. **za neopredmetena dolgoročna sredstva:**

- amortizirajo se lahko le, če so bila pridobljena za plačilo; kupljeno dobro ime se mora amortizirati v 15 letih;

3. **za premočnine:**

- ni zakonsko predpisanih amortizacijskih stopenj, običajno se uporabljajo sledeče stopnje: 10 do 20% letno za pohištvo, pisarniško opremo in stroje, 25% za tovornjake in 12,5% za službena osebna vozila;

4. **drobni inventar:**

- zanj se lahko nabavna vrednost uveljavi kot strošek poslovanja v letu nabave ali proizvodnje, če nabavna vrednost ne presega 360 EUR.

3.3.5 Dobiček iz kapitala

Ko se pri prodaji stalnih sredstev ustvari kapitalski dobiček, se lahko davek, ki bi moral biti plačan za to transakcijo, pobota s stroški drugih nabavljenih stalnih sredstev v določenem davčnem obdobju po prodaji; edini pogoj je, da je imela družba stalna sredstva, ki jih je prodala, v lasti vsaj sedem let. To obdobje pa ni potrebno upoštevati, če se stalna sredstva prodajo v razlastitvenem postopku ali zaradi višje sile.

Kapitalski dobiček iz prodaje sredstev se lahko pobota s stroški od naložb v enakem obdobju ali pa se shrani v rezerve družbe z namenom, da se poračunajo stroški naložb v naslednjih 12 do 24 mesecih. V primeru, da se znesek v tem obdobju ne porabi, pa je obdavčen (Vide supra, str. 69).

3.3.6 Rezervacije

Podjetje lahko oblikuje posamezne rezervacije, če je mogoče pričakovati določene obveznosti oziroma izgubo zaradi okoliščin, ki so nastopile pred datumom izdelave računovodskih izkazov.

Rezervacije, ki ustvarjajo davčne učinke so (Vide supra, str. 69):

- rezervacije za pokojnine se lahko oblikujejo za pisne, nepreklicne in pravno veljavne odobritve pokojnin, izračunati se morajo letno za vsakega posameznega prejemnika, in sicer z uporabo diskontirane 6% stopnje; obljubljena pokojnina ne sme presežati 80% zadnje izplačane plače;
- rezervacije za odpravnine lahko znašajo največ 50% potencialnih pravic do odpravnine na dan bilance stanja, za zaposlene, ki so starejši od 50 let, pa 60% potencialnih pravic;
- pričakovane izgube iz nedokončanih poslov;
- ostale negotove obveznosti npr. jubilejna izplačila zaposlenim.

3.3.7 Davčno obravnavanje izgube

Podjetje lahko v naslednjem poslovnem letu poravnava le 75% davčne izgube preteklega leta. V skladu z določbami zakonodaje, ki so namenjene preprečevanju izogibanja plačilu davka, se davčna izguba ne more prenesti v naslednja poslovna leta v primeru (European Tax Handbook, 2003, str. 45):

- bistvene spremembe organizacijske sestave,
- bistvene spremembe družbenikov (več kot 75%),
- bistvene spremembe gospodarske sestave družbe.

3.4 Davčna stopnja

Družba mora plačati davek od dohodka pravnih oseb po enotni davčni stopnji 34% od celotnega dohodka, ne glede na to, ali izhaja iz kapitala ali iz poslovanja in ne glede na to, ali je razdeljen ali ne (Vide supra, str. 45). Poudariti velja, da je Avstrija že napovedala znižanje davčne stopnje za leto 2005, ko naj bi veljala 25% davčna stopnja.

Družba, ki je rezident, mora plačati minimalni davek od dohodka pravnih oseb, ki znaša 1.090 EUR za prvo leto, ko je neomejeno zavezana za plačilo davka. Za drugo leto neomejene zavezanosti je dolžna plačati minimalni davek od dohodka pravnih oseb, ki za delniško družbo znaša 3.500 EUR, za družbo z omejeno odgovornostjo pa 1.750 EUR. Ta znesek davka od dohodka se lahko uveljavi kot dobropis za davčno obveznost v ocenjenem obdobju ali v preteklih letih. Dividende so obdavčene po odbitku, davčna stopnja pa znaša 25%. Davek se plača pri viru in ga odvede družba, ki izplača dobiček (Vide supra, str. 45).

3.5 Davčno obdobje in davčna napoved

Družba odda davčno napoved za poslovno obdobje, ki je ponavadi enako koledarskemu letu. V primeru, da se poslovno leto družbe ne ujema s koledarskim letom, se zneski za napoved izračunajo na podlagi poslovnega leta, ki se konča znotraj tekočega koledarskega leta, za katero se oddaja davčna napoved. Spremembo poslovnega leta na obdobje, ki se ne ujema s

koledarskim letom, mora odobriti davčni urad (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 65).

Akontacija davka od dohodka pravnih oseb se plača vsako četrtoletje, in sicer 15. februarja, 15. maja, 15. avgusta in 15. novembra (Vide supra, str. 65).

Družba mora vložiti davčno napoved vsako leto najkasneje do 31. marca za preteklo leto, ne glede na to, kdaj se konča njeno poslovno leto. Če za izdelavo davčne napovedi najame davčnega svetovalca, se ta rok podaljša, in sicer je zadnji rok za oddajo davčne napovedi 31. marec prihodnje leto po koncu koledarskega leta (Vide supra, str. 65). Tako je davčno napoved na primer za leto 2004 treba oddati najkasneje do 31. marca 2006. Obstaja tudi možnost, da se izjemoma dodatno podaljša rok za oddajo davčne napovedi.

Poleg davčne napovedi se morajo priložiti še dokumenti, kot so: finančni izkazi, posebni finančni izkazi za obračun davka ter v primeru, ko je bila opravljena revizija, tudi revizorjevo poročilo (Vide supra, str. 65).

4 OBDAVČITEV DOHODKA PRAVNIH OSEB V NEMČIJI

4.1 Pravna podlaga

V Nemčiji obdavčitev dohodka pravnih oseb v večini ureja zakon o davku od dohodka pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz - KStG), določitev davčne osnove in dejansko odmero davka pa še številni drugi zakoni in podzakonski akti. Pomembnejši med njimi so:

- Körperschaftsteuergesetz (KStG) - zakon o davku od dohodka pravnih oseb,
- Abgabenordnung (AO) - davčni postopek,
- Körperschaftsteuer-Richtlinie 1995 (KStR) - smernica za davek od dohodka,
- Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV) – uredba o izvajanju zakona o davku od dohodka,
- Handelsgesetzbuch (HGB) - trgovski zakonik,
- Einkommensteuergesetz (EstG) – zakon o dohodnini itd (Davek od dohodka in dohodnina 2004, str. 346).

4.2 Davčni zavezanci

Zavezanke za plačilo davka od dohodka pravnih oseb so (Poslovni vodnik po evropskem pravu (II.) 2003, str.61):

- kapitalske družbe³,
- pridobitne in gospodarske zadruge,

³ Med kapitalske družbe sodijo: delniške družbe, komanditne delniške družbo in družbe z omejeno odgovornostjo.

- vzajemna zavarovalna združenja,
- druge pravne osebe zasebnega prava,
- združenja, zavodi, skladi in drugo namensko premoženje zasebnega prava, ki nima pravne subjektivitete,
- gospodarska podjetja javnega prava.

Kapitalske družbe v Nemčiji so zavezanke za plačilo naslednjih davkov (Corporate Taxes - Worldwide Summaries, 2002-2003, str. 269):

- davka od dohodka pravnih oseb (Körperschaftsteuer),
- poslovnega (obrtnega) davka (Geverbesteuer),
- solidarnostnega dodatka v višini 5,5 % (Solidaritatzuschlag).

Podjetja, ki so rezidenti Nemčije, so neomejeni davčni zavezanci in so tako zavezana za plačilo davka na svetovni dohodek, če sporazum o izogibanju dvojni obdavčitvi ne določa drugače. Zavezanke za plačilo davka od dohodka pravnih oseb so tudi pravne osebe, ki so nerezidenti Nemčije, t. i. omejeni davčni zavezanci (npr. v Nemčiji imajo ustanovljeno podružnico). Le-tem se obdavčijo prihodki, ki izvirajo iz Nemčije, in sicer gre za obdavčitev po viru (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 348).

4.2.1 Posebnosti pri obravnavanju nekaterih subjektov

Določene ustanove so oproščene plačila davka, če ne opravljajo pridobitno dejavnost, in sicer mednje sodijo (Vide supra, str. 354):

- verske skupnosti, dobrodne in humanitarne organizacije,
- javna podjetja, vključno z narodno banko, državna loterija,
- politične stranke,
- poklicne zveze in sindikati,
- skladi za socialno varnost,
- kmečke zadruga ter drugi.

Posebne davčne določbe veljajo za investicijske družbe in sklade, pokojninske sklade, posebna združenja ter državna podjetja.

4.3 Davčna osnova

Davčna osnova se določa na podlagi trgovskega zakonika (*Handelgesetzbuch - HGB*), zakona o dohodnini (*EstG*) ter zakona o davku od dohodka pravnih oseb.

Trgovski zakonik opredeljuje načela računovodenja, ki jih upošteva tudi zakon o dohodnini. Ugotovljeni dobiček se upošteva kot osnova za izračun plačila davka od dohodka pravnih oseb. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb opredeljuje nekatere posebnosti (npr. povečanje davčne osnove za davčno nepriznane dohodke itd.) pri določitvi dokončne davčne

osnove. Zakon o dohodnini in zakon o davku od dohodka pravnih oseb dopolnjuje uredba, ki odloča uporabo posameznih zakonov. Davčna uprava je izdala tudi »smernice« za tolmačenje obeh zakonov, ki pa so zavezujoče le za davčne organe (Vide supra, str. 354).

4.3.1.1 Najpomembnejše vrste dohodka, ki so oproščene davka

Najpomembnejše vrste dohodka, ki so oproščene davka, so (Poslovni vodnik po evropskem pravu (II.), 2003, str. 64):

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

4.3.1.2 Davčno priznani odhodki

Poslovni odhodki so odhodki, ki so povezani z opravljanjem dejavnosti. Večina odhodkov podjetja je davčno priznanih, in sicer (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 360):

1. Plačilo delavcem so davčno priznan odhodek za delodajalca in zajemajo plače, bonitete in socialne prispevke, ki jih plača delodajalec.
2. Plačila članom uprave so davčno priznan odhodek. Če je član uprave hkrati delničar, so plačila davčno priznan odhodek, če so v skladu z normalnimi tržnimi razmerami.
3. Plačila članom nadzornih svetov so davčno priznan odhodek le v višini 50%.
4. Obresti so načeloma davčno priznan odhodek, med povezanimi osebami pa le v okviru normalnih tržnih cen (*arm's length rule*). V primeru pretanke kapitalizacije (*thin capitalisation*) so lahko tudi prepovedane.
5. Licenčnine in avtorski honorarji so davčno priznan odhodek.
6. Donacije:
 - izdatke za donacije v dobrodelne, cerkvene, verske in znanstvene namene ter za posebne splošno koristne namene je mogoče odbiti v znesku, ki ne sme presegati 5% obdavčljivega dohodka ali 0,2% vsote celotnih prihodkov in v koledarskem letu izplačanih plač,
 - za znanstvene, dobrodelne in posebne splošno koristne namene je mogoče odbiti nadaljnjih 5%. Posamično donacijo za znanstvene, dobrodelne ali posebne splošno

koristne namene, katere vrednost presega 25.565 EUR, je mogoče prenesti v naslednja obdobja (največ 6 let).

7. Reprezentanca je davčno priznan odhodek le v višini 80% stroškov za poslovna kosila, ob upoštevanju zahtev o vodenju posebnih evidenc o namenu poslovnih kosil, o udeleženih osebah, krajih in časih.
8. Poslovna darila je mogoče odšteti samo, če njihova letna vrednost ne presega 40 EUR na prejemnika in so posebej evidentirana.
9. Med ostale stroške sodijo še:
 - stroški ustanovitve podjetja, če so navedeni v statutu,
 - stroški izdaje vrednostnih papirjev,
 - najemnine za poslovne prostore,
 - zavarovalne premije za osnovna sredstva in obveznosti,
 - stroški razvoja in raziskav,
 - večina pravnih stroškov, stroški trženja in oglaševanja,
 - obrtni (poslovni) davek in davek na nepremičnine.

4.3.1.3 Davčno nepriznani odhodki

Najpomembnejši davčno nepriznani odhodki so (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 362):

- odhodki, ki se neposredno nanašajo na neobdavčene prihodke (dobičke) kot npr. odhodki za naložbe v nove dežele,
- kazni in preostale finančne posledice, ki izvirajo iz kaznivih dejanj,
- stroški nočitev poslovnih partnerjev, 20% stroškov poslovnih kosil, stroški lova in ribolova, jadrlnih in motornih jaht ter vsi drugi stroški, ki zadevajo zasebne zadeve in niso povezani s poslovanjem,
- 5% znesek (sicer neobdavčenih) dividend, prejetih od tujih družb,
- nekateri davki, kot so:
 - davek od dohodka pravnih oseb,
 - davek od nepremičnin,
 - davek na dodano vrednost za postavke naštete pod 3 alinejo.

4.3.2 Vrednotenje zalog

Zaloge je treba voditi po nabavni oziroma proizvodni vrednosti ali po pošteni tržni vrednosti, in sicer po tisti, ki je nižja. Prevrednotenje na pošteno vrednost, če je nižja od knjigovodske vrednosti, je davčno priznan dohodek le, če je znižanje vrednosti trajnejše. Ponovno zvišanje vrednosti je obvezno (European Tax Handbook, 2003, str. 232).

Nabavna vrednost vključuje posredne stroške: izdatke za uvozne dajatve ter prevozne in zavarovalne stroške. Proizvodni stroški obsegajo neposredne materialne stroške, neposredne stroške dela in nekatere druge stroške. Za namen poslovnega in davčnega knjigovodstva se

nabavni vrednosti ne prištevajo stroški prodaje (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 358).

Dovoljene metode vrednotenja zalog so za davčne namene le metoda LIFO, medtem ko se za poslovne namene lahko uporabljajo metode LIFO, FIFO ter skupinsko vrednotenje - metoda tehtanih povprečnih cen (European Tax Handbook, 2003, str. 232).

4.3.3 Amortizacija

Metoda enakomernega časovnega odpisovanja je vedno primerna, metoda padajočega časovnega odpisovanja pa samo za premično premoženje. Od padajoče metode je dovoljeno preiti k enakomerni, nikakor pa ne obratno. Pospešena amortizacija je dovoljena le v nekaterih primerih (Vide supra, str. 232).

Amortizacijske spremembe, razen za stavbe in dobro ime, z zakonom niso opredeljene, vendar je Ministrstvo za finance objavilo smernice za določitev dobe koristnosti. Običajne amortizacijske stopnje so se s 1. januarjem 2001 spremenile in znašajo za (Vide supra, str. 232):

- opremo in stroje od 6 do 10%,
- stavbe od 2 do 3%,
- pisarniško opremo 12,5%,
- pisarniško pohištvo od 8 do 10%,
- računalniško opremo 33,3% in
- vozila od 11 do 16%.

Neopredmetena osnovna sredstva z omejeno dobo koristnosti oziroma uporabnosti je načeloma dovoljeno amortizirati v okviru dobe koristnosti. Dobro ime se za davčne namene amortizira v 15 letih. Drobní inventar je do vrednosti 410 EUR mogoče v celoti amortizirati v letu nakupa (Vide supra, str. 232).

4.3.4 Rezervacije

Rezervacije se oblikujejo za obveznosti, katerih višina ali obstoj sta negotova in znižujejo davčno osnovo. Rezervacije je potrebno odpraviti, takoj ko njihovo oblikovanje ni več potrebno, s tem pa se davčna osnova spet zviša.

V splošnem velja, da so rezervacije davčno priznane, če so obvezne za poslovanje. V te namene jih je treba oblikovati za:

- pokojnine,
- morebitne zavezujoče obveznosti (tožbe in davke),

- morebitne izgube,
- vzdrževanje in popravila,
- jamstva.

4.3.5 Kapitalski dobički

Kapitalski dobički so obdavčeni kot redni dohodek s 25% davčno stopnjo. Nemško pravo ne razlikuje med kapitalskimi dobički od prodaje kapitalskih deležev in od prodaje preostalih sredstev. Med davčno oproščene kapitalske dobičke sodijo le: kapitalski dobički od prodaje deležev nemških družb in kapitalski dobički od prodaje deležev v družbah nerezidentkah (ne glede na delež) (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 366).

4.3.6 Davčna obravnava izgub

Znesek izgube, ki ga je možno prenašati, je 511.500 EUR, in sicer ga je mogoče prenašati zgolj eno leto nazaj, za zmanjšanje nerazdeljenega dobička prejšnjega leta. Prenos v prihodnja leta ni omejen. Pri združitvah je mogoče prenesti izgube na novo družbo, ob upoštevanju nekaterih zahtev (Vide supra, str. 369-370).

4.3.7 Davčne olajšave

4.3.7.1 Pospešena amortizacija

Poleg redne amortizacije se lahko za nekatere posle uporablja pospešena amortizacija, pri tem pa je dovoljena le metoda enakomernega časovnega amortiziranja.

➤ Naložbe v pet novih dežel:

V slabše razvitih območjih je dovoljena pospešena amortizacija za naložbe v pet novih dežel, in sicer za novo kupljena premična in nepremična stalna sredstva. Stopnje so različno visoke in znašajo od 5 do 27,5%.

➤ Naložbe malih in srednje velikih podjetij

Pospešena amortizacija je dovoljena le v primeru, ko na koncu predhodnega poslovnega leta čista vrednost vseh sredstev podjetja ni presegla 204.517 EUR. Pospešena amortizacija znaša lahko 20% in je dovoljena poleg redne amortizacije.

Za zasebne bolnišnice so dovoljene stopnje pospešene amortizacije do 50% za premična stalna sredstva in 30% za nepremična sredstva. Stroški vzdrževanja in obnove na manj razvitih območjih ter stavb, ki so pod spomeniškim varstvom se lahko odpišejo z 10% amortizacijsko stopnjo v naslednjih 10 letih. Za nakup letal je dovoljena 30% pospešena amortizacija (Vide supra, str. 366-367).

4.3.7.2 Naložbene rezerve

Rezerve⁴ se v računovodstvu v glavnem oblikujejo iz obdavčljivih dohodkov, nemško davčno pravo omogoča tudi oblikovanje neobdavčljivih rezerv kot davčne olajšave.

Družbe, katerih čista vrednost ne presega 204.517 EUR, lahko oblikujejo neobdavčeno rezervo, a največ do 154.000 EUR (307.000 EUR za novoustanovljena podjetja), za naložbe v nova premična osnovna sredstva. Davčno priznana naložbena rezerva ne sme presegati 40% vrednosti sredstev, ki bodo kupljena v naslednjih 2 letih (za novoustanovljena podjetja do 5 let) (Vide supra, str. 367).

4.4 Davčne stopnje

Davčna osnova se določi na podlagi dobička, izkazanega v letnem poslovnem poročilu, ugotovljenega v skladu z gospodarskim pravom in ob upoštevanju razlik, ki jih določa zakon o dohodnini. Davčna stopnja znaša 25%. Na znesek davka se plača še 5,5% solidarnostni prispevek, ki je namenjen obnovi vzhodnega dela Nemčije (European Tax Handbook, 2003, str. 233).

4.5 Davčno obdobje

Obračun davka od dohodka pravnih oseb je potrebno opraviti enkrat letno, in sicer najkasneje do 31. maja naslednje leto, ter predložiti davčni upravi na območju, kjer je sedež družbe ali sedež uprave družbe. Davčna uprava lahko podjetjem, ki jih zastopajo davčni svetovalci, podaljša rok do 30. septembra. Pod določenimi pogoji je mogoče oddati obračun davka do februarja naslednje leto.

Davčno obdobje je koledarsko leto, odstopanja so možna le, če jih odobri davčna uprava. Dobiček je obravnavan v letu, ko se poslovno leto konča, to pa lahko pripelje do odložitve davka, tako se v primeru, če se konča poslovno leto 31. januarja 2003, davek potem odmeri v letu 2003, čeprav je bil večinoma pridobljen v letu 2002 (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 355).

⁴ V bilanci stanja so lahko izkazane naslednje vrste rezerv: kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, za lastne deleže in druge rezerve.

5 OBDAVČITEV DOHODKA PRAVNIH OSEB NA MADŽARSKEM

5.1 Pravna podlaga

Davek od dohodka pravnih oseb je na Madžarskem eden najpomembnejših davkov. Za ugotavljanje in plačevanje davka od dohodka pravnih oseb je potrebno upoštevati zakon o davku na dohodek pravnih oseb (*Act LXXXI of 1996 on Corporate Tax and Dividend Tax*), določbe zakona o davčnem postopku in določbe zakona o računovodstvu.

5.2 Davčni zavezanci

Pri rezidentih države obdavčenje pravnih oseb temelji na načelu svetovnega dohodka. Pri nerezidentih pa je obdavčen le dohodek, ki je izplačan ali dosežen s poslovanjem na Madžarskem; to je t. i. omejena davčna obveznost.

Med rezidente oziroma domače davčne zavezance sodijo pravne osebe, ki so ustanovljene na podlagi madžarske zakonodaje in imajo svoj sedež na madžarskem ozemlju. To so (*Act LXXXI of 1996 on Corporate Tax and Dividend Tax, 1996, str. 1*):

- gospodarska in poklicna združenja,
- državna podjetja, koncerni, preostali državni gospodarski organi, gospodarske družbe različnih pravnih oblik, hčerinske družbe,
- javna podjetja, združenja za upravljanje vodnih virov,
- odvetniške pisarne, patentni uradi, registrirane delovne skupine fizičnih oseb, gozdna združenja,
- fundacije, socialne ustanove, javna telesa, cerkve, stanovanjske zadrage in prostovoljne vzajemne zavarovalnice,
- kapitalski skladi za tvegane naložbe,
- zadrage.

Med nerezidente sodijo pravne osebe, ustanovljene na podlagi tujih zakonov, ki nimajo sedeža na Madžarskem in za njih velja, da (*Vide supra, str. 1*):

- svojo dejavnost opravljajo v poslovnih prostorih madžarske pravne osebe (tuja podjetja oziroma stalne poslovne enote),
- prejemajo prihodke, za katere velja, da so ustvarjeni z opravljanjem pridobitnih dejavnosti na Madžarskem.

Med davčne zavezance ne sodijo (*Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 342-343*):

- narodna banka,
- nepridobitne družbe za upravljanje rezerv,
- javna podjetja, ustanovljena izključno za namene zaposlovanja zapornikov,
- gospodarske organizacije pod nadzorom pravosodnega ministrstva, ustanovljene za zaposlovanje zapornikov,

- politične stranke,
- nepridobitne družbe za upravljanje transporta, komunikacij in vodnih rezerv,
- državne družbe za privatizacijo in holdinške družbe,
- javne radijske družbe,
- družbe, ki so v postopku likvidacije,
- madžarsko združenje informacijskih agencij,
- delniške družbe, katerih glava dejavnost je dajanje jamstev.

5.3 Davčna osnova

Davčna osnova je dohodek (dobiček) pred obdavčenjem, ugotovljen v skladu z zakonom o računovodstvu in ustrezno povečan ali zmanjšan, kot to določa zakon o davku od dohodka. Pri ugotavljanju davčne osnove za davek od dohodka pravnih oseb velja, da so stroški in odhodki davčno priznani, če so v celoti nastali izključno iz poslovnih razlogov (Vide supra, str. 243).

5.3.1 Davčno nepriznani odhodki oziroma stroški

Madžarski davčni sistem opredeljuje tudi določene vrste stroškov in odhodkov, ki jih za davčne namene ni mogoče upoštevati. Mednje sodijo predvsem naslednji stroški in odhodki (Vide supra, str. 243-244):

- prejemki v naravi v reprezentančne namene in poslovna darila, zneski popustov, stroški izdelkov in storitev, ki jih davčni zavezanec zagotavlja v naravi za namene oglaševanja, vzorci blaga, namenjeni promociji davčnega zavezanca,
- pomoč, ki jo davčni zavezanci odobrijo zaposlencem ali nekdanjim zaposlencem, njihovim vdovam in otrokom,
- vstopni DDV, ki ga v skladu z določili zakona o DDV ni dovoljeno poračunati z izstopnim DDV in se nanaša na poslovne stroške ali odhodke,
- članarine javnim osebam in nedržavnim organizacijam, povezane z izvajanjem članskih pravic davčnih zavezancev in izhajajoče iz opravljanja njihove gospodarske dejavnosti,
- neposredni stroški delovanja in vzdrževanja otroških vrtcev in jaslic, izobraževalnih ustanov, obratov za prehranjevanje delavcev med delom, objektov za športne, kulturne ali rekreativne dejavnosti,
- prispevki, ki so v imenu zaposlencev vplačani v sklade prostovoljnega vzajemnega zavarovanja,
- zavarovalne premije za zavarovanje, sklenjeno v korist fizičnih oseb,
- nadomestilo za odsotnost od dela in čezmerni dopust,
- ustanovitveni stroški zasebnih zavarovalnih skladov (npr. za pokojninske namene),
- stroški izobraževanja, plačani posameznikom zaradi pridobitve nujno potrebnega znanja za opravljanje dejavnosti,
- drugi stroški oziroma odhodki, ki jih zakon opredeljuje le za nekatere davčne zavezance, na primer stanovanjske zadruga, loterije in drugo.

5.3.2 Vrednotenje zalog

Za davčne potrebe se zaloge lahko vrednotijo po metodi FIFO ali po metodi povprečnih cen, in sicer po tisti, ki je nižja (Corporate Taxes -Worldwide Summaries 2002-2003, 2003, str. 318).

5.3.3 Stroški amortizacije

Za obračun amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev se za davčne potrebe uporablja metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Amortizacija se začne, ko se osnovno sredstvo začne uporabljati za poslovne namene, oziroma ko začne prispevati k ustvarjanju prihodkov. Amortizacijske stopnje znašajo za (Vide supra, str. 319):

- opremo 14,5%,
- računalnike in drugo računalniško opremo 33%,
- osebna vozila 20%,
- gradbene objekte od 2 do 6%,
- nepremičnine, ki se oddajajo v najem 5%,
- opremo, ki se daje v najem 30%,
- dolgoletne nasade od 4 do 15%,

Za neopredmetena osnovna sredstva se amortizacijska stopnja določa glede na življenjsko dobo posameznega sredstva. Dobro ime, ki nastane ob nakupu podjetja drugega davčnega zavezanca, se amortizira najmanj v 5 letih ali dlje.

5.3.4 Kapitalski dobiček

Kapitalski dobiček, pridobljen z umikom ali s prodajo tvegane kapitalske naložbe, ki je iztržen po preteku sedmega leta po letu, ko je bilo podjetje s tveganim kapitalom registrirano, se ne všteva med prihodke v davčnem izkazu. To olajšavo lahko davčni zavezanci uveljavljajo časovno neomejeno (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 245).

5.3.5 Rezervacije

Stroški rezervacij za potencialne obveznosti oziroma odhodke niso davčno priznani in povečujejo davčno osnovo. Le stroški rezervacij za okoljevarstvene namene so davčno priznani, v primeru, da ne presegajo zakonsko predpisane višine (Vide supra, str. 248).

5.3.6 Davčno obravnavanje izgube

Zavezanec lahko pokriva izgubo v davčnem obdobju z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih petih letih. Če pa podjetje v naslednjih treh letih ne ustvari dobička, vsaj v višini 50% preteklih izgub, ne more več uveljavljati zmanjšanja davčne osnove za nastale izgube. V

izjemnih primerih davčne oblasti ta rok podaljšajo (npr. pri nenavadnih zunanjih okoliščinah) (European Tax Handbook, 2003, str. 288).

5.3.7 Davčne olajšave

Madžarski zakon o davku na dohodek pravnih priznava naslednje vrste davčnih olajšav (Vide supra, str. 253):

- davčne olajšave za naložbe,
- regionalne davčne olajšave,
- olajšave za raziskave in razvoj ter
- druge davčne olajšave.

5.4 Davčna stopnja

Davčna stopnja se je z letom 2004 znižala z 18% na 16% (KPMG's Corporate Tax Rates Survey, 2004, str. 3). Izjema velja za davčne zavezance s posebnim statusom, in sicer za tiste, ki poslujejo v prostih conah (offshore), za njih velja 3% davčna stopnja. Madžarska offshore zakonodaja omogoča ustanovitev offshore družbe (Act LXXXI of 1996 on Corporate Tax and Dividend Tax, 1996, str. 3).

5.5 Obračunavanje davka in davčno obdobje

Davek od dohodka se obračunava na podlagi samoobdavčitve, kar pomeni, da davčni zavezanci sami obračunajo davčno obveznost in plačujejo akontacije davka skozi leto. Vsi davčni zavezanci morajo oddati davčne izkaze in dokončno poravnati davčno obveznost za preteklo leto do 31. maja tekočega leta. Potrebno je tudi poudariti, da madžarska zakonodaja ne dopušča izdelave skupinskega davčnega izkaza (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 357-358).

6 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB NA SLOVAŠKEM

6.1 Pravna podlaga

Konec leta 2003 je bila sprejeta radikalna davčna reforma. Na Slovaškem je 1. januarja 2004 začel veljati nov davčni zakon, ki je nadomestil predhodnega - Income Tax Act, No. 366/1999 Coll. (Slovak Tax News, 2003).

6.2 Davčni zavezanec

Davek od dohodka pravnih oseb plačujejo domače pravne osebe in določene druge organizacije. Davčni zavezanci, ki imajo registriran sedež na območju Slovaške, so zavezani k obračunu in plačilu davka od dobička od prihodkov, ustvarjenih na območju Slovaške ter od prihodkov, ustvarjenih v tujini (t. i. neomejena davčna zaveza).

Pravnoorganizacijske oblike družb, ki so zavezane k obračunu in plačilu davka od dobička, so: delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo, družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba in zadruga.

Davek od dohodka pravnih oseb plačujejo tudi tuje pravne osebe, in sicer od ustvarjenih prihodkov na območju Republike Slovaške (omejena davčna zaveza). Pravne osebe in druge organizacije, ki niso ustanovljene ali organizirane za opravljanje pridobitne dejavnosti, so obdavčene z davkom od dohodka pravnih oseb od prihodkov, ustvarjenih z opravljanjem pridobitne dejavnosti, prodajo premoženja, oddajanjem v najem, oglaševanjem in s članarinami. Med nepridobitne pravne osebe in druge organizacije sodijo predvsem: združenje pravnih oseb, ki deluje v javnem interesu, poklicna združenja, civilna združenja, politične stranke in gibanja, cerkve in verska združenja, nepridobitne organizacije, majhni proizvajalci energije, združenja lastnikov apartmajev, poslovnih prostorov in zemljišč, občine in organizacije, ki jih je ustanovila ali pa jih subvencionira država, državni in namenski skladi, agencije za dodatno pokojninsko, zdravstveno in socialno zavarovanje, nacionalni urad za delo, sklad za varstvo hranilnih vlog, urad za zavarovalnice, zemljiški sklad, nacionalni radio in televizija in sklad za tujo trgovinsko promocijo (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 458-459).

6.3 Davčna osnova

Z davkom od dohodka pravnih oseb so obdavčeni vsi prihodki pravnih oseb z registriranim sedežem na ozemlju Slovaške po načelu svetovnega dohodka. Osnova za obračun davka od dohodka pravnih oseb je razlika med prihodki in odhodki, ki so dejansko in časovno povezani s prihodki v posameznem davčnem obdobju. Obdavčeni prihodki so prihodki, nastali z opravljanjem dejavnosti ali s prodajo premoženja (Doing Business in the Slovak Republic, 2003).

6.3.1 V davčno osnovo niso zajeti nekateri prihodki

V davčno osnovo niso zajeti naslednji prihodki (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 460-461):

- prihodki, ki so obdavčeni po posebni stopnji davka po odbitku,
- zneski, ki so po istem ali sorodnem zakonu že bili obdavčeni,
- prihodki iz prodaje lastnih delnic pod njihovo nominalno vrednostjo, po kateri je sledilo zmanjšanje registriranega kapitala,
- davek na dodano vrednost, če je registrirani zavezanec za DDV zahteval zmanjšanje davčne osnove za DDV, ki je bil obračunan od opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev,
- obresti iz obveznic (ali njihov sorazmerni del), zajete v prodajni ali odkupni ceni, razen pri prodaji obveznic nerezidentu,
- znesek v višini 45% razlike med celotnimi prihodki in celotnimi odhodki obratov hitre prehrane,

- prihodki iz odpisanih dolgov, ki so jih prevzeli in poplačali novi dolžniki,
- zneski nad dovoljeno višino davčno priznanih odhodkov in izguba iz prodaje podjetja, če je bila dogovorjena cena nižja od seštevka cen vseh sredstev podjetja.

6.3.2 Davčno priznani odhodki

Odhodki, ki so davčno priznani do višine, predpisane z zakonom o davku od dohodka, so (Vide supra, str. 461-462):

- amortiziranje osebnih vozil do 450.000 slovaških kron (SKK⁵),
- amortiziranje rekreacijskih in športnih čolnov ter letal, katerih nabavna vrednost je nižja ali enaka 1.500.000 SKK, vse do amortizirljive vrednosti 700.000 SKK; (stroški amortizacije za dobrine, ki imajo značaj končne potrošnje se le delno omejuje in predstavljajo na nek način davčno spodbudo, za večino držav pa je značilno, da ne priznavajo odhodkov podjetja za končno potrošnjo),
- amortiziranje vozil, ki služijo potniškemu prometu in katerih nabavna vrednost presega 1.400.000 SKK, vse do 50% nabavne vrednosti kot preostale amortizirljive vrednosti,
- odhodki za oglaševanje v dejanskem znesku, vendar največ do 1% davčne osnove,
- odhodki za brezplačno dajanje predmetov, ki vsebujejo ime družbe ali zaščitni znak ter njihova posamična vrednost ne presega 300 SKK oziroma skupna vrednost ne presega 1% davčne osnove,
- odhodki, nastali pri pridobitvi posameznega oglaševalnega medija, ki nosi trajno reklamno sporočilo ali zaščitni znak, in sicer največ do skupne vrednosti 2% davčne osnove,
- pogodbene kazni in zamudne obresti (razen obresti za bančne kredite), ki jih plača dolžnik, so davčno priznani odhodki,
- splošno pravilo je, da so plačani socialni prispevki davčno priznani odhodki.

6.3.3 Vrednotenje zalog

Odpisi neporabljenih oziroma neprodanih zalog niso davčno priznani odhodki. Pri popisu sredstev se priznava vrednotenje po nabavni ali lastni ceni, in sicer po tisti, ki je nižja, vključno z vsemi stroški, ki so bili potrebni za sedanje stanje in namestitev zalog (Vide supra, str. 465).

6.3.4 Amortizacija

Amortiziranje osnovnih opredmetenih sredstev se lahko opravlja po metodi enakomernega časovnega amortiziranja ali po metodi pospešenega amortiziranja. Izbrane metode za davčne namene med amortizacijskim obdobjem pa ni mogoče spremeniti (Doing Business in the Slovak Republic, 2003).

⁵ Srednji tečaj Banke Slovenije na dan 20.08.2004 je znašal za SKK/SIT= 5,960 (Tečaji Banke Slovenije, 2004).

Opredmetena osnovna sredstva, za katera je amortizacija davčno priznan odhodek, je mogoče izkazati, če njihova nabavna vrednost presega 20.000 SKK. Za davčne namene se razvrščajo v pet amortizacijskih skupin, opredeljenih v posebni prilogi zakona o davku od dohodka. Podlaga za njihovo razvrstitev je klasifikacija proizvodnih oznak, ki jo je izdal slovaški statistični urad. Dobe amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev so podane v tabeli 3.

Tabela 3: Dobe amortiziranja za posamezne skupine opredmetenih osnovnih sredstev :

Skupina	Vrsta opredmetenih osnovnih sredstev	Doba amortiziranja
1. skupina	računalniška oprema, vozila, določena orodja in oprema	4 leta
2. skupina	stroji in oprema	6 let
3. skupina	nekateri stroji in motorji	12 let
4. skupina	lesene stavbe	20 let
5. skupina	ostale stavbe in poslopja	30 let

Vir: European Tax Handbook, 2003, str. 546.

Iz zgornje tabele je razvidno, da je najkrajša doba amortiziranja predvidena za računalniško opremo, vozila in določena orodja, najdaljša pa za stavbe in poslopja. Med neopredmetena osnovna sredstva, za katera je amortizacija davčno priznan odhodek, je mogoče izkazati tista sredstva, katerih nabavna vrednost presega 40.000 SKK. Amortiziranje neopredmetenih osnovnih sredstev se za davčne namene priznava, če se izvaja enako kot za računovodske namene. Amortizacijska doba je enaka obdobju koristnosti teh sredstev, vendar je omejena na največ pet let. Amortizacija dobrega imena (*goodwill*) za dobo največ petih let je davčno priznan odhodek (Davek od dohodka in dohodnina, 2004, str. 464).

6.3.5 Rezervacije

Rezervacije je možno oblikovati za stroške popravil poslovnih poslopij ter nekaterih strojev in so davčno priznane v višini 80% vrednosti. Davčno se priznajo tudi rezervacije za neizterljive terjatve, in sicer v višini odstotka od neizterljive terjatve (European Tax Handbook, 2003, str. 546-547):

- 25% (zapadle po 18 mesecih),
- 50% (zapadle po 24 mesecih),
- 75% (zapadle po 36 mesecih) in
- 100% (zapadle po 48 mesecih).

Zgoraj navedene omejitve (v odstotkih) ne veljajo za banke in zavarovalnice.

6.3.6 Kapitalski dobički

Dobički iz kapitala se obdavčijo v letu, v katerem so ustvarjeni. Niso predmet obdavčitve s samostojnim davkom, temveč so zajeti v davčno osnovo in obdavčeni po veljavni stopnji davka od

dohodka. Izvzeti so le kapitalski dobički pri državnih obveznicah. Izguba, nastala pri prodaji osnovnih opredmetenih sredstev in terjatev, ni davčno priznana odbitna postavka.

6.3.7 Davčna izguba

Davčni zavezanec lahko prenaša davčno izgubo iz največ petih davčnih obdobj po letu, v katerem je ugotovil pozitivno davčno osnovo in davčno obveznost. Pri tem velja, da ne sme biti starejših davčnih izgub, ki bi jih davčni zavezanec moral pobotati pred izgubami mlajšega datuma (Doing Business in the Slovak Republic, 2003).

6.3.8 Davčne olajšave

Podjetja, ki so ustanovljena na novo, so pet let oproščena plačevanja davkov, če izpolnjujejo enega od pogojev (Avšič, 2003):

- imajo vsaj 5 milijonov EUR kapitala,
- imajo 2,5 milijona EUR kapitala in so ustanovljena na območjih, kjer je brezposelnost večja od 15%,
- imajo 1,5 milijona EUR kapitala in gre za naložbo v turistične storitve.

Dodatni pogoj za prvi dve skupini podjetij je, da izvoz predstavlja vsaj 60% prodaje. Podjetja, ki se ukvarjajo s turistično dejavnostjo, pa morajo 60% prodaje doseči s posebej navedenimi storitvami.

Podjetja iz prvih dveh skupin so upravičena do 50% znižanja davka (*tax credit*) za pet let, takoj ko so izkoristila davčno oprostitev za prvih pet let obstoja. Znižanje davka je mogoče letno še povečevati.

Vlada lahko oprosti investitorja tudi plačevanja prispevkov za zavarovanje brezposelnosti.

6.4 Davčna stopnja

Davčna stopnja se je s 1. januarjem 2004 znižala s 25% na 19% (Doing Business in the Slovak Republic, 2003).

6.5 Davčno obdobje

Vse gospodarske družbe na Slovaškem sestavljajo računovodske izkaze za koledarsko leto. Sestavljeni morajo biti v šestih mesecih od dneva letnih poročil (na dan bilance stanja). Davčno obdobje je enako koledarskemu letu. Od 1. januarja 2004 lahko družbe z dovoljenjem davčne uprave sestavljajo računovodske izkaze in obračun davka od dobička za davčno obdobje, različno od koledarskega (Slovak Tax News, 2003).

7 DAVEK NA DOHODEK PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

7.1 Pravna podlaga

V okviru številnih davčnih predpisov, ki so bili sprejeti pred vstopom Slovenije v Evropsko unijo, je bil sprejet tudi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-1). Z uveljavitvijo tega zakona je na novo določena obdavčitev dobička in drugih dohodkov pravnih oseb.

Novosti in spremembe so številne, razlogi za njihovo uveljavitev pa različni, med njimi so najpomembnejši: prilagoditev naše zakonodaje pravnemu redu Evropske unije, nova spoznanja davčne stroke in modificiranje zakona tako, da bo imel večji fiskalni učinek.

7.2 Davčni zavezanec

Zavezanec za davek je pravna oseba domačega in tujega prava ter združenje oseb po tujem pravu, ki dosegata dohodek v skladu z določbami ZDDPO-1 ter računovodskimi standardi. Med davčne zavezance ne sodijo Republika Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije.

Davčne zavezance delimo na rezidente in nerezidente. Rezidentstvo se določi bodisi po registriranem sedežu davčnega zavezanca (formalni kriterij)⁶ ali po kraju, kjer ima ta sedež dejanske uprave (materialni kriterij). Tako se za rezidenta štejejo davčni zavezanci, ki imajo v Republiki Sloveniji registriran sedež in kraj dejanskega upravljanja, ali pa izpolnjujejo vsaj enega od navedenih dveh pogojev (ZDDPO-1: Uvodna pojasnila, 2004, str. 25).

Rezident je zavezan za plačilo davka od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in od dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije (t. i. neomejena davčna zaveza). Nerezident je na podlagi omejene davčne zaveze zavezan za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji, to je davek od dohodkov, ki jih dosega v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Republiki Sloveniji, in od drugih dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji (Vide supra, str. 27).

7.2.1 Oprostitve

Zavezanci, ki so oproščeni davka od dohodkov, so predvsem: zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, reprezentativni sindikati, gospodarska interesna združenja ali zbornice. Ti zavezanci morajo izpolnjevati nekatere pogoje, da so lahko upravičeni do oprostitve davka, in sicer (Vide supra, str. 39):

⁶ Sedež pravne osebe praviloma določajo predpisi, ki urejajo status pravne osebe.

- so ustanovljeni s posebnim zakonom za opravljanje nepridobitne dejavnosti,
- imajo vse svoje akte v zvezi s poslovanjem usklajene z določbami zakona, ki ureja njegovo ustanovitev oziroma delovanje.

7.3 Davčna osnova

Osnova za davek rezidenta in nerezidenta za aktivnost, ki jo opravlja v poslovni enoti ali preko poslovne enote v R. Sloveniji, je dobiček, ki se ugotovi v skladu z določbami zakona. Dobiček je presežek prihodkov nad odhodki, ki jih podrobneje določa zakon. Za ugotavljanje dobička se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu. Pri tem je značilno, da se prihodki in odhodki priznajo glede na čas nastanka (Vide supra, str. 49).

Dobiček v poslovnem smislu pomeni pozitiven poslovni rezultat poslovanja, ki je ugotovljen s primerjavo poslovnih prihodkov in poslovnih odhodkov po pravilih, ki jih določajo računovodski predpisi. Dobiček v davčnem smislu je osnova, od katere se odmeri davek. Ugotovi se s primerjavo davčno priznanih prihodkov in davčno priznanih odhodkov. Podlaga za ugotavljanje davčne osnove so torej računovodski predpisi, dopolnjeni s posebnostmi, ki jih določajo davčni predpisi (Vide supra, str. 49).

7.3.1 Odhodki

V davčnem izkazu se upoštevajo le odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti, oziroma tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov (Čok, 2003, str. 41).

Odhodki morajo biti skladni z običajno poslovno prakso, kar pomeni, da so običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in v primerjavi z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami. Izjema so odhodki, nastali zaradi izrednih dogodkov, kot so naravne nesreče ali zaradi drugih izrednih in manj pogostih dogodkov. Podrobneje davčno nepriznane odhodke ureja pravilnik, ki ga izda Ministrstvo za finance (ZDDPO-1: Uvodna pojasnila, 2004, str. 79).

7.3.2 Nepriznani in delno priznani odhodki

Med nepriznane odhodke sodijo (Vide supra, str. 82-88):

1. naložbe, zlasti za pridobitev in izboljšanje zemljišča, pridobitev, izboljšanje, obnovo in rekonstrukcijo osnovnih sredstev, materialne pravice, delnice in deleži gospodarskih družb ter druge finančne naložbe in druga sredstva,
2. delitve dobička, zlasti za dividende, 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 imajo značaj končne potrošnje, primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, 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 dohodka pravnih oseb,
 - davek na dodano vrednost, ki ga je zavezanec uveljavil kot odbitek davka,
 - davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba,
9. obresti:
 - od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev,
 - od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okoljem,
10. podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi,
11. donacije.

Delno priznani odhodki

Kot odhodki se priznajo v višini 50%:

1. stroški reprezentance,
2. stroški nadzornega sveta.

7.3.3 Vrednotenje zalog

Zavezanec lahko z izbiro različnih metod vrednotenja zalog vpliva na višino odhodkov in s tem na višino davčne osnove. Izbere lahko metodo drsečih povprečnih cen, metodo tehtanih povprečnih cen, metodo FIFO, metodo LIFO, lahko pa se odloči tudi za uporabo kakšne druge metode, na primer metode stalne cene z odmiki (Vide supra, str. 89).

Treba je poudariti, da zavezanci, ki bodo morali upoštevati MRS⁷, ne bodo mogli uporabljati metode LIFO, saj je le-ti te ne dovoljujejo več.

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. Zavezanec ne sme spreminjati izbrane metode vrednotenja zalog najmanj pet let.

⁷ Mednarodni računovodski standardi (MRS) se bodo morali začeti uporabljati od leta 2005. Kdo bodo zavezanci za MRS še ni natančno določeno, po predlogu novele ZGD-H pa bodo to družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah EU in so zavezane sestaviti konsolidirana računovodska poročila v skladu z Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP). Poleg teh družb so našteje tudi banke, zavarovalnice in druge družbe, če tako odloči skupščina družbe (Uvedba MSRP v Sloveniji, 2004, str. 2).

7.3.4 Amortizacija

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se kot odhodek prizna v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, ki je določena z zakonom.

Amortizacija se obračunava posamično. Sredstva, ki se amortizirajo in začetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi, in sicer SRS v točki 1.23 določa, da se opredmeteno sredstvo začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, potem ko se je začelo uporabljati (SRS, 2001, str. 26).

Amortizacijske stopnje znašajo za (Vide supra, str. 91-92):

- gradbene objekte 5%,
- opremo, vozila, razen za osebne avtomobile, in mehanizacijo 25%,
- osebne avtomobile 12,5%,
- računalnike in računalniško opremo 50%,
- druga vlaganja 10%,
- dobro ime 10%,
- večletne nasade 10%,
- osnovno čredo 20%.

Pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega tolarske vrednosti 500 EUR, se kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti (Vide supra, str. 92).

7.3.5 Odhodki za plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo

Plače ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu s kolektivnimi pogodbami na ravni države.

Plače ter 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 se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu z zakonom oziroma s pogodbo o zaposlitvi s poslovnimi osebami. Nagrade vajencem se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu z zakonom.

Druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo se kot odhodek priznajo v višini, 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, povračila stroškov v zvezi z delom, to so stroški prehrane med delom, prevoza na delo in z dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje ter povračila stroškov na službenem potovanju, ki so dnevnic, povračilo stroškov prevoza, vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini) ter povračilo stroškov za prenočišče (ZDDPO-1: Uvodna pojasnila, 2004, str. 94).

7.3.6 Rezervacije

Po novem zakonu se pri ugotavljanju davčne osnove oblikovanje rezervacij ne upošteva, razen pri bankah in zavarovalnicah (Vide supra, str. 63).

7.3.7 Kapitalski dobički

V Sloveniji so v davčno osnovo vključeni kapitalski dobički pravnih oseb.

7.3.8 Izguba in pokrivanje izgube

Izguba pomeni presežek odhodkov nad prihodki, ki so določeni z zakonom. Zavezanec lahko izgubo pokriva v davčnem obdobju z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih petih davčnih obdobjih. Če je davčni zavezanec ugotavljal izgubo že več let, je potrebno pokriti izgubo starejšega datuma. Pokrivanje izgub iz prejšnjih let je omejeno z višino davčne osnove v letu, v katerem zavezanec izgubo pokriva. Če se lastništvo spremeni za več kot 25%, preteklih izgub ni mogoče pokrivati z zmanjšanjem davčne osnove (Vide supra, str. 95-96).

7.3.9 Davčne olajšave

a) olajšava za investiranje

Olajšave za investiranje so namenjene spodbujanju investicijskih vlaganj. Z njimi država preko davčnega sistema spodbuja razvoj gospodarskih subjektov in s tem posredno povečuje njihovo konkurenčnost. Te olajšave so zlasti pomembne za zavezanca, ki so šele začeli opravljati dejavnost in za hitro rastoča podjetja.

Različne analize, med njimi tudi analiza Velimirja Boleta, so pokazale, da davčne spodbude povečujejo investicije za manj, kot se zaradi olajšav zniža davčni donos. Med drugimi je splošni makroekonomski ugovor proti davčnim vzpodbudam argumentiran s trditvijo, da je dinamika investicij odvisna predvsem od politične in gospodarske stabilnosti, ustrezne infrastrukture, kvalitetne delovne sile ter administriranega in enostavnega davčnega sistema z nizkimi davčnimi stopnjami (Bole, 2003, str. 25).

Nov zakon se naslanja na ugotovitve glede učinkovitosti investicijskih olajšav in zato v prihodnje le-te zmanjšuje. Za uveljavljanje zmanjšanja davčne osnove zaradi davčne olajšave

je zakon predvidel prehodno obdobje. Po veljavni zakonodaji je lahko zavezanec v letu 2003 uveljavil 30% splošne in 10% dodatne olajšave, v letu 2004 je lahko uveljavljajal 20% splošne in 20% dodatne olajšave. Za leto 2005 bo veljalo enako kot za leto 2004. Pogoj pri tem je, da gre za investicije v Sloveniji, njihova skupna višina pa ne sme presegati višine davčne osnove (ZDDPO-1: Uvodna pojasnila, 2004, str. 141) – glej tabelo 4.

Pomembno pri uveljavljanju olajšav v prehodnem obdobju je, da zanje ne bo mogoče uveljavljati prenosa morebitnih neizkoriščenih olajšav v naslednja davčna obdobja.

Tabela 4: Primerjava višine davčnih olajšav (v %) po vrstah investicije in letih:

Vrsta investicije	2002	2003	2004	2005	2006
1. neopredmetena osnovna sredstva	40	30+10	20+20	20+20	10
2. zemljišča, zgradbe	40	30	20	20	0
3. proizvodne naprave in stroji	40	30+10	20+20	20+20	10
4. druge naprave in oprema:					
- pohištvo in pisarniška oprema	40	30	20	20	0
- računalniška oprema	40	30+10	20+20	20+20	10
5. osnovna čreda	40	30	20	20	0
6. večletni nasadi	40	30	20	20	0

VIR: ZDDPO-1: Uvodna pojasnila, 2004, str. 142.

Splošna investicijska olajšava se po novem nanaša na opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v višini 10% investiranega zneska, vendar največ do višine davčne osnove. Ne prizna pa se več za osebna motorna vozila, pohištvo in pisarniško opremo.

Možno je uveljavljati **dodatno zmanjšanje davčne osnove** v višini 10% investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj. Pri tem se upošteva, da gre za opremo, ki se uporablja za ustvarjalno delo z namenom povečanja znanja ter uporabo tega znanja za razvoj, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo v Sloveniji.

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

Če zavezanec izkoristi zgoraj omenjeno davčno olajšavo, ne sme izplačevati dobička za udeležbo v dobičku pred potekom treh davčnih obdobj po davčnem obdobju, za katero je bila izkoriščena davčna olajšava.

V primeru, da zavezanec sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo, proda oziroma odtuji ali prenese izven Slovenije prej kot v treh letih, mora povečati davčno osnovo za znesek izkoriščene davčne olajšave.

b) Olajšava za zaposlovanje

Če podjetje za nedoločen čas in najmanj za dve leti zaposli ali pripravnika ali osebo, ki ima doktorat znanosti ali nezaposlenega, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 30% izplačane plače tega delavca, in sicer največ za prvih 12 mesecev zaposlitve te osebe.

Zavezanec, ki zaposluje invalida, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50% plače te osebe, vendar največ v višini davčne osnove, zavezanec, ki zaposluje invalidno osebo s 100% telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70% plače te osebe.

c) Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Delodajalec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije, vendar največ do zneska, ki je enak 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca - zavarovanca in ne več kot 549.400 SIT letno, a največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

d) Olajšava za donacije

Donacije po novem zakonu niso več davčno priznan odhodek, temveč se lahko uveljavljajo kot davčna olajšava, ta sprememba pa za davčne zavezance ne pomeni bistvenih novosti.

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, športne, kulturne, ekološke in verske namene. Pogoj za priznanje olajšave je, da je prejemnik donacije po posebnih predpisih ustanovljen za opravljanje navedenih dejavnosti in je rezident Slovenije. Znesek vseh izplačil v celotnem davčnem obdobju se prizna kot davčna olajšava največ do 0,3% obdavčenega prihodka davčnega zavezanca.

Davčni zavezanec lahko uveljavlja tudi zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil političnim strankam in reprezentativnim sindikatom, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu.

7.4 Davčna stopnja

➤ Splošna stopnja

Splošna davčna stopnja ostaja enaka, kot je bila v doslej veljavni zakonodaji, in sicer v višini 25% od davčne osnove.

➤ Posebna 0% davčna stopnja velja za (ZDDPO-1, 53. in 54. člen):

- investicijske sklade, če do 30. novembra tekočega obdobja razdelijo najmanj 90% poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja,

- pokojninske sklade,
- zavarovalnice, ki izvajajo pokojninski načrt, vendar le, če sestavijo ločen davčni obračun za ta pokojninski načrt.

7.5 Obračunavanje in plačevanje davka

Obračun davčne obveznosti za davek od dohodkov pravnih oseb temelji na načelu samoobdavčitve, po katerem zavezanec za davčno obdobje sam izračuna davek v davčnem obračunu.

Davčni zavezanec mora davčno obveznost plačati na podlagi ugotovljene davčne osnove, davčnih olajšav in stopenj. Med davčnim obdobjem zavezanec plačuje akontacije davka, ki zmanjšujejo davčno obveznost po davčnem obračunu. Akontacija davka se plačuje obročno (mesečno ali trimesečno), izračuna in plača pa se na način in v rokih, določenih v zakonu o davčnem postopku.

8 PRIMERJAVA OBDAVČITEV PODJETIJ MED OBRAVNAVANIMI DRŽAVAMI

8.1 Pravna podlaga

Obdavčitev dohodkov pravnih oseb je v Evropski uniji eno izmed najmanj poenotenih davčnih področij. Večji del tega področja urejajo državni zakoni o davku od dohodka pravnih oseb, pomembno vlogo pa imajo tudi drugi državni predpisi.

8.2 Davčni zavezanci

Davčni zavezanci so definirani dokaj enotno, le da imajo nekatere države zavezance bolj podrobno razdeljene. Zavezance delijo na domače in tuje družbe z vidika rezidenstva in s tem opredeljujejo in določajo na eni strani neomejeno, na drugi pa omejeno davčno obveznost davčnih zavezancev. V vseh petih obravnavanih državah, velja, da so davčni zavezanci kapitalske družbe ali druge oblike združenj, ki se ukvarjajo s pridobitno dejavnostjo, kot na primer zadruga in različne oblike zavodov. Najbolj podrobno opredeljuje in navaja po posameznih področjih zavezance Madžarska, saj med njimi našteva skorajda vsako pravno-organizacijsko obliko, in sicer od odvetniške pisarne, gozdnih združenj do cerkve.

8.3 Davčna osnova

Med obravnavanimi državami so vidne precejšnje razlike pri ugotavljanju davčne osnove, tako na področju ugotavljanja prihodkov, kot na strani davčno priznanih odhodkov in olajšav. Poleg tega posamezni davčni sistemi dovoljujejo različne metode in stopnje amortiziranja, različne metode vrednotenja zalog, predpisujejo različne olajšave in oprostitve, različno obravnavajo obdavčitev kapitalskih dobičkov ali izgub.

8.3.1 Davčno nepriznani odhodki ali delno priznani odhodki

Pri priznavanju oziroma nepriznavanju odhodkov so po državah prisotne velike razlike, večini držav pa je skupno, da med davčno nepriznane ali le delno priznane odhodke sodijo predvsem izdatki za reprezentanco, izplačila članom nadzornega sveta, darila, kazni in podkupnine. Najmilejša pri priznavanju odhodkov se mi zdi Slovaška, saj med davčno priznane odhodke šteje tudi pogodbene kazni in zamudne obresti.

8.3.2 Vrednotenje zalog

Način vrednotenja zalog je zelo pomemben, saj porast vrednosti zalog pomeni povečanje dobička in s tem davčnih obveznosti podjetja. Metoda FIFO zvišuje davčno osnovo, metoda LIFO pa znižuje. Uprave podjetji so tako pogosto pred dilemo, ali prikazovati višje dobičke in s tem plačevati višje davke, ali prikazovati nižje dobičke in plačevati nižje davke. Pri teh odločitvah ne smejo pozabiti vidika delničarjev, saj se lahko zgodi, da nizki dobički povzročijo negativne signale glede poslovanja podjetja. Iz povedanega bi lahko sklepali, da večina podjetij, ko ima na voljo lasten izbor, uporablja metodo LIFO, vendar praksa kaže, da se precej podjetij raje odloča za metodo FIFO. V tabeli 5 so podane dovoljene metode vrednotenja zalog po proučevanih državah.

Tabela 5: Vrednotenje zalog po državah

DRŽAVA	DOVOLJENA METODA
Avstrija	FIFO, pogojno LIFO
Nemčija	LIFO
Madžarska	FIFO ali metoda tehtanih povprečnih cen
Slovaška	metoda tehtanih povprečnih cen
Slovenija	možne so vse metode

Vir: Lasten prikaz, 2004.

Iz tabele 5 je razvidno, da sta najpogostejši dovoljeni metodi FIFO in metoda tehtanih povprečnih cen, izjema je Nemčija, ki predpisuje uporabo metode LIFO. V vseh obravnavanih državah pa mora gospodarska družba, če spremeni način vrednotenja zalog in je zakonsko le-ta možen, pojasniti razloge za to spremembo in tudi vrednostno prikazati (v pojasnilih računovodskih izkazov) te spremembe.

8.3.3 Amortizacija

Amortiziranje je razporejanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev med stroške v ocenjeni dobi njihove življenjske koristnosti. Pri obračunavanju amortizacije je potrebno upoštevati metodo amortiziranja, amortizacijsko

osnovo sredstva, dobo koristnosti in preostalo vrednost (Hočevar 2000, str. 78). Z amortiziranjem vplivamo na velikost sredstev in s tem na bilanco stanja, preko odhodkov pa na velikost dobička ali izgube v izkazu poslovnega izida.

V računovodske namene služi amortizacija kot neke vrste nadomestilo podjetjem za obrabo in zastaranje osnovnih sredstev. V kakšni vrednosti se amortizacija pri obračunu davka od dohodka prizna kot odhodek, je odvisno od davčne zakonodaje.

Za obravnavane države je značilno, da vse dovoljujejo enakomerno časovno metodo amortiziranja. Pri tem Nemčija omogoča še metodo padajočega časovnega amortiziranja za premičnine in v nekateri primerih kot davčno olajšavo tudi metodo pospešene amortizacije, ki jo omogoča tudi Slovaška. V tabeli 6 so podane amortizacijske stopnje za nekatere vrste sredstev po obravnavanih državah.

Tabela 6: Amortizacijske stopnje za nekatere vrste sredstev po državah:

SREDSTVO	AVSTRIJA	NEMČIJA	MADŽARSKA	SLOVAŠKA	SLOVENIJA
zgradbe	2%- 3%,	2-3%	2-6%	20-30 let	5%
oprema in stroji	od 10-25%	6-10%	14,5%	12 let	25%
računalniška oprema	10-20% (ni točno določene letne stopnje)	33,3%	33%	4 leta	50%
osebna vozila	12,5%	11-16%	20%	4 leta	12,5%

Opombe: Za Slovaško so podane dobe amortiziranja.

Vir: Lasten prikaz, 2004.

Iz tabele 6 je razvidno, da so amortizacijske stopnje za posamezna amortizljiva sredstva relativno enotne; za zgradbe veljajo stopnje od 2-6%, za opremo in stroje do 25%, za računalniško opremo ima najvišjo stopnjo Slovenija, in sicer le-ta po novem zakonu znaša 50%, medtem ko Avstrija za računalniško opremo predpisuje le okvirno stopnjo.

8.3.4 Kapitalski dobički

Kapitalski dobički se v večini obravnavanih držav obdavčujejo po enaki davčni stopnji kot ostali dohodki. Tako se kapitalski dobički vključujejo v davčno osnovo na Slovaškem in v Sloveniji, na Madžarskem pa se ne obdavčujejo. V Avstriji in Nemčiji velja, da so obdavčeni le, če jih podjetja ne porabijo oziroma pobotajo na primer z izgubo ali s stroški drugih nabavnih sredstev (oziroma naložb).

8.3.5 Rezervacije

Večina obravnavanih držav omogoča oblikovanje rezervacij in jih izvzema iz davčne osnove. V splošnem velja, da so rezervacije davčno priznane, če so nujne za poslovanje. Največkrat gre za oblikovanje rezervacij za potencialne zavezujoče obveznosti (tožbe in davke), vzdrževanje in popravila. V Nemčiji in Avstriji so možne rezervacije tudi za pokojnine. Pri davčnem priznavanju rezervacij je najbolj stroga Madžarska, saj v splošnem odhodki za rezervacije niso davčno priznani, razen stroškov za rezervacije v okoljevarstvene namene. Tudi v Sloveniji se je zakon poostril in priznava rezervacije le še za banke in zavarovalnice.

8.3.6 Davčne izgube

Izguba pomeni presežek odhodkov nad prihodki. V večini obravnavanih držav je mogoče davčno izgubo prenašati v prihodnja leta v povprečju na prihodnjih 5 let. Prenašanje izgube za nazaj omogoča le še Nemčija, in sicer za eno leto v višini 511.500 EUR.

8.3.7 Davčne spodbude in olajšave

Davčne oprostitve in olajšave so instrumenti fiskalne politike, s katerimi se dosegajo učinki ekonomske in socialne politike (Kostanjevec 2002, str. 7). **Davčne spodbude** so oblika negativnih davkov, ki zmanjšujejo dejansko davčno obremenitev. V splošnem sta najpomembnejši davčni spodbudi pospešena amortizacija in investicijske olajšave (Stanovnik, 2002, str. 130),

Glede na to, **kaj služi kot osnova za uveljavitev davčne olajšave**, se davčne spodbude lahko nanašajo na (Kostanjevec, 2002, str. 12):

- dobiček,
- kapitalsko vlaganje,
- stroške dela,
- prihodke od prodaje,
- druge stroške,
- uvoz,
- izvoz.

Tudi pri davčnih olajšavah in spodbudah so si analizirane države kar precej različne, kajti prav olajšave in spodbude so tiste, ki omogočajo največ možnosti, da vsaka država prilagodi obdavčevanje podjetji po lastni meri. Tako med obravnavanimi državami Avstrija omogoča olajšave za izobraževanje, raziskave in razvoj. Nemčija omogoča pospešeno amortizacijo predvsem za naložbe v pet novih dežel ter za naložbe malih in srednje velikih sredstev. Največ olajšav je do nedavnega ponujala Madžarska in s tem privabila kar precejšnje število tujih investitorjev. Večina od teh olajšav je bila z vstopom v EU ukinjena, nekatere med njimi pa so se podaljšale še za nekaj prihodnjih let. Slovaška s svojo davčno reformo ponuja nove

davčne olajšave za novoustanovljena podjetja, ena izmed teh je tudi oprostitev plačila davkov za dobo petih let. Slovenija z novo davčno reformo omogoča olajšave za zaposlovanje, prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in donacije, medtem ko odpravlja olajšave za naložbe in rezervacije. Te spremembe bodo mnoga podjetja močno občutila, saj so olajšave za naložbe znašale lani kar 40%, zdaj pa naj bi jih postopoma odpravili (Nidorfer, 2003).

Treba je poudariti, da države različno razporejajo po podpoglavjih določene postavke; tako na primer prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje v večini držav znižuje davčno osnovo. Razlike na primer: v Sloveniji sodi prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje med olajšave, v Nemčiji in Avstriji pa lahko podjetja oblikujejo rezervacije za tovrstno zavarovanje, ki tudi znižujejo davčno osnovo.

8.4 Davčne stopnje davka od dohodka pravnih oseb

Davčne stopnje so eden od elementov, ki vplivajo na razlike v obdavčitvi med posameznimi državami in s tem tudi na različne (javne) prihodke davka od dohodka pravnih oseb. V zadnjih letih so se v državah EU davčne stopnje precej znižale, čeprav »stare« članice še vedno močno zaostajajo v nižanju stopenj od »novih«, saj znaša povprečje davčnih stopenj »novih« članic okrog 21%, medtem ko je povprečje »starih« članic 30% (Berčič, Aristovnik 2004, str. 21). V tabeli 5 so podane zakonske davčne stopnje po državah za leto 2004.

Tabela 5: Zakonske davčne stopnje davka od dohodka po državah za leto 2004

Država	Zakonska davčna stopnja v %
Madžarska	16
Slovaška	19
Slovenija	25
Nemčija	26,4
Avstrija	34

Opomba: V Nemčiji so podjetja zavezana k plačevanju še solidarnostnega prispevka v višini 5,5%.

Viri: KPMG's Corporate Tax Rates Survey 2004, str.3; Company Taxation in the New EU Member States 2003, str.14

Iz tabele 5 je razvidno, da so zakonske davčne stopnje po državah kar precej različne. Najnižjo davčno stopnjo imajo na Madžarskem – 16%, ki so jo znižali z 18%, poleg tega je to tudi edina izmed obravnavanih držav, ki omogoča »offshore« centre in jih obdavčuje po 3% davčni stopnji. Trendu nižanja davčnih stopenj je sledila tudi Slovaška, ki je davčno stopnjo s 25% (v letu 2003) znižala na 19%. Slovenija v reformi zakona o davku od dohodka pravnih oseb ni spremenila davčne stopnje, ki znaša še vedno 25%, uvedena pa je bila nova 0% davčna stopnja za investicijske in pokojninske sklade ter zavarovalnice. Najvišji davčni stopnji sta v Nemčiji in Avstriji. V Nemčiji imajo zakonsko davčno stopnjo resda 26,5%, a je treba poudariti, da je obvezen tudi solidarnostni davek za razvoj Vzhodne Nemčije, ki znaša

5,5%. V Avstriji imajo letos še 34%, a so že napovedali davčne spremembe za leto 2005, ko naj bi bila med drugimi novostmi tudi nova davčna stopnja v višini 25%.

8.5 Splošna primerjava

Na splošno bi težko zaključili, kateri davčni sistem je z vidika davčnega zavezanca najbolj oziroma najmanj ugoden. Vsak davčni sistem omogoča določene davčne ugodnosti, ki so za neko podjetje lahko relevantne, za drugo pa popolnoma neuporabne. Iz analize bi lahko zaključila, da sta si davčna sistema Avstrije in Nemčije zelo podobna, čeprav je Avstrija že napovedala določene nove davčne ugodnosti, med njimi tudi bistveno znižanje davčne stopnje z 34% na 25% od leta 2005. Na drugi strani lahko rečemo, da se »nove« države članice EU trudijo, da bi bile davčno bolj ugodne od »starih« članic in bi na ta način privabile tuja podjetja.

»Stare« članice imajo praviloma višje davčne obremenitve pravnih oseb, vendar po mnenju mnogih ponujajo podjetjem boljše poslovno okolje kot »nove« članice. Davčni sistem je le eden izmed dejavnikov. Nižje davčne stopnje pomenijo neke vrste popust, ker lahko te države ponudijo slabše storitve (npr. slaba infrastruktura) (Kocbek, 2004, str. 17).

9 HARMONIZACIJA KOT REŠITEV DAVČNE KONKURENCE

V zadnjem času v »starih« in »novih« državah članicah Evropske unije dviga veliko prahu predlagana harmonizacija davčnih stopenj davka od dohodka pravnih oseb. Tako se predvsem »stare« države članice zavzemajo za ohranitev visokih stopenj davka od dohodka pravnih oseb oziroma za harmonizacijo davčne zakonodaje po vsej EU, medtem ko se novinke zavzemajo za ohranitev možnosti posameznih držav, da samostojno odločajo o davčnem bremenu podjetij.

Različne raziskave kažejo na to, da davčno konkuriranje povzroča bolj učinkovito in uspešno delovanje države, saj je na razpolago manj finančnih sredstev, po drugi strani pa se ogroža sistem redistribucije in slabša sistem socialne varnosti. Wolfgang Schön se je dotaknil te teme, med drugim je navedel možne argumente tako za davčno harmonizacijo kot davčno konkurenco.

Argumenti za davčno poenotenje:

- znižanje stroškov,
- transparentnost za davčne zavezance,
- redistribucijski efekt obdavčevanja,
- davčna nevtralnost pri optimalni alokaciji.

Argumenti za davčno konkurenco:

- davčna disciplina,
- primerno uravnavanje davčnih stopenj in ponudbe javnih dobrin,
- spodbujanje k nižanju davčnih stopenj.

9.1 Negativna davčna konkurenca

Stališče Evropske komisije je za zdaj na strani »novih« držav članic, saj meni, da je davčno konkuriranje eden od temeljev konkurenčnega boja držav za privabljanje neposrednih tujih investicij. Kljub temu je v svojih raziskavah opredelila področja in ukrepe, kjer bi lahko davčna konkurenca delovala negativno, in sicer so to (Schön, 2004, str. 8):

- nizke ali ničelne davčne stopnje,
- pomanjkanje transparentnosti,
- premajhna izmenjava informacij,
- »umetna« definicija davčne osnove,
- davčna stopnja in osnova, ki bi bili lahko predmet pogajanj,
- aktivna promocija davčnih sistemov,
- izvzetje tujih dohodkov,
- posebne davčne olajšave za tuje davčne zavezance,
- neupoštevanje splošno sprejetih določil pri transfernih cenah.

9.2 Možnosti enotnega davčnega sistema

V EU so v razpravi štirje različni modeli enotnega davčnega sistema (Pernek, 2000, str. 22):

- **Obdavčenje s strani domače države** (*Home State Taxation*); po tem modelu bi se obdavčljivi dobički hčerinskih družb mednarodnih podjetij ugotavljali in obdavčevali po davčnem sistemu, v katerem ima sedež mati in ne po tem, kjer ima sedež hči. S tem bi se davčne obveznosti takšnih mednarodnih podjetij poenostavile, saj bi morale biti pozorne le na zakonodajo države, kjer ima sedež mati. Problem pa je v tem, da bi vsaka država obdržala pravico določanja svojih davčnih stopenj.
- **Skupna usklajena davčna osnova** (*The Common Consolidated Tax Base*); po tem modelu bi se ugotovil skupni dobiček mednarodnega podjetja v EU, ki bi se nato razdelil po posameznih državah (kjer so locirana posamezna podjetja mednarodnega podjetja) po določenem ključu (npr. stroški dela in plač). Vsaka članica bi nato določila svojo davčno stopnjo za tisti del davčne osnove, ki ji pripada iz aktivnosti mednarodnega podjetja na njenem ozemlju.
- **Podjetniški davek Evropske unije** (*The European Union Company Income Tax*); po tem modelu bi popolnoma uskladjali davčne osnove in davčne stopnje, pri čemer bi davčni prihodki pripadali EU.
- **Enotna harmonizirana davčna osnova** (*A Single, Compulsory Harmonized Tax Base*); po tem modelu bi sledila popolna harmonizacija davčnega sistema, pri čemer bi davčni prihodki pripadali državam članicam.

Zdi se da je dolgoročna rešitev v popolnem poenotenju davčne zakonodaje, s čimer bi se zelo olajšalo poslovanje mednarodnih podjetij, zmanjšali bi se njihovi stroški prilagajanja davčnim predpisom in možnosti dvojnega obdavčevanja. A glede na trenutno politično situacijo v EU je to zelo malo verjetno. Manj razvite države bi tako izgubile suverenost odločanja o davčnih sistemih in s tem zelo močno orodje za privabljanje tujega kapitala.

Na drugi strani pa je tudi za razumeti, da si predvsem velike države, kot sta Francija in Nemčija, želijo poenotenja davčnih sistemov, saj jim »domači« kapital, običajno zaradi relativno visokih davčnih obremenitev, odhaja v države z relativno nizko davčno stopnjo in tako izgubljajo del proračunskih prihodkov. Problem je v tem, da njihove javne finance ne omogočajo tega, da bi relativno znižali davčne stopnje in tako privabili več tujega kapitala v njihove države, oziroma ga zadržali.

9.3 »SOCIETAS EUROPEA« kot podlaga za poenotenje davčne zakonodaje

Eden od pomembnejši razlogov za čedalje pogostejše pobude za harmonizacijo obdavčevanja gospodarskih družb je status **evropske delniške družbe** (*Societas Europea*).

S sprejetjem Uredbe o statutu Societas Europea je bil v EU podan pravni temelj za ustanavljanje evropske delniške družbe kot nadnacionalne družbe. S tem je dana možnost, da družbe, ki sedaj poslujejo v več državah članicah EU preko družb hčera z različnimi predpisi, ustanovijo le eno evropsko družbo, ki bo lahko poslovala v vseh državah članicah EU z uporabo enotne zakonodaje (Kocbek M., 2004, str. 346).

Bistvena prednost evropske delniške družbe s statusnega vidika je v tem, da zanjo ne bo veljalo korporacijsko pravo posameznih držav članic, v katerih bo družba ustanovljena, ampak evropsko, torej nadnacionalno pravo. Podjetja bodo imela tako dve možnosti:

- ustanovitev odvisnih podjetij v tuji državi (z uporabo korporacijskega prava tuje države) ali
- ustanovitev evropske delniške družbe (z uporabo enotnega evropskega prava).

Verjetno bodo pobude za pridobitev statusa evropske delniške družbe še naprej zelo redke. Temeljni problem je namreč v tem, da se bo do nadaljnjega v **davčne namene** evropska delniška družba obravnavala popolnoma enako kot ostale multinacionalke, kar pomeni, da bo še vedno davčni zavezanec v vseh državah članicah, v katerih bo imela svoja odvisna podjetja.

Tako je evropska delniška družba dober korak k harmonizaciji obdavčevanja družb, ki bi nevtraliziral negativne posledice različnih davčnih sistemov, vendar bo takšen položaj izgubila, v kolikor ne bo dejansko prišlo do poenotenja davčnih zakonodaj.

10 SKLEP

V obdobju vedno večje ekonomske soodvisnosti med državami imajo davki vse pomembnejšo vlogo glede odločanja o kraju poslovnih in finančnih poslov. Davki so eno od področij, ki je po zakonodaji EU v izključni pristojnosti članic EU, davčna politika pa zato v praksi pogosto instrument konkurenčnosti držav. Nižjo davčno obremenitev za zdaj s pridom izkoriščajo nove države članice EU, ki prenašajo izpad davčnega prihodka v upanju na povečanje konkurenčne prednosti oziroma na selitev industrije iz »starih« članic v »nove«.

Težko bi rekli, kateri izmed obravnavanih davčnih sistemov je davčno najbolj ugoden. Razlike v predpisih o obračunavanju davka od dohodka pravnih oseb v državah članicah povzročajo različne davčne osnove in s tem posledično različne finančne učinke davka državi in različna davčna bremena davčnim zavezancem. Tako so znotraj posameznih davčnih sistemov različno priznani odhodki, dovoljene so različne tehnike in vsebine amortizacije osnovnih sredstev, odstopanja so tudi pri vrednotenju zalog, obravnavi izgube, rezervacijah itd. Vsekakor pa lahko rečemo, da so »nove« članice davčno bistveno ugodnejše. Poleg tega, da imajo nižje nominalne davčne stopnje, so tudi učinkovite davčne stopnje manjše. Zaradi teh dejstev so novinke privlačnejše za tuje neposredne investicije, saj je potencialni dobiček manj obdavčen. Do nedavnega je veljala za davčno najbolj ugodno Madžarska, kot država z največ tujimi naložbami. Sedaj pa lahko za zgled navedemo Slovaško, kjer je ob meji z Nemčijo zrasla velikanska avtomobilska industrija, ki za zdaj proizvaja avtomobile za Volkswagen in združeni PSA Peugeot-Citroen. Slovaška avtomobilska industrija bi se lahko na ta način do leta 2010 zaradi zanimanja drugih podjetij po nekaterih predvidevanjih celo potrojila.

S sprejetjem novega zakona o davku od dohodka pravnih oseb v Sloveniji se, kot navaja UO Združenje Manager, v primerjavi s sedanjo obdavčitvijo dohodka močno povečuje davčno breme podjetij, in sicer za več kot 30 milijard SIT (Mnenje UO Združenja Manager k predlogu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2004). Kljub spremembam zakona ostaja davčna stopnja nespremenjena, a se zato močno širi davčna osnova in ukinja večina davčnih olajšav. Slovensko gospodarstvo bo v začetku obdobja članstva v EU najbolj prizadeto zaradi bistvenega znižanja davčnih olajšav. To kaže na to, da bomo težko koga prepričali, da Slovenija postaja davčna oaza, ki bi lahko dolgoročno pomenila razcvet slovenskega gospodarstva.

Medtem ko se pri nas davki povečujejo, je v Evropi trend zmanjševanja davkov. Nekatere države se zavedajo, da se bosta ob prostem pretoku kapitala in dela konkurenca med državami in boj za vlagatelje še povečala. Slovenija glede tega najverjetneje ne bo izkoristila priložnosti, da bi ob vstopanju v EU in ob vključitvi na enotni trg dajala znake, da si želi povečanja tujih naložb. Niti ne bo kazala znakov, da bi rada ustvarila podjetnikom prijazno okolje. Res pa je, da ugodne davčne razmere niso ključni dejavnik konkurenčnosti zato, da bise tujci odločali za vstop na nek trg. To dokazuje tudi doslej sorazmerno nizka učinkovita davčna stopnja, ki je bila očitno premalo za to, da bi k nam privabili več tujih naložb.

LITERATURA

1. Berčič Boštjan, Aristovnik Aleksander: Davčna harmonija po nemško. Gospodarski Vestnik, Ljubljana, 2004, 05.07.2004, str. 21-25.
2. Bole Velimir: Davek na dohodek pravnih oseb: analiza učinkovitosti investicijskih vzpodbud. Gospodarska gibanja, Ljubljana, 2003, 353, str. 26-60.
3. Čok Mitja: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 97 str.
4. European Tax Handbook. Amsterdam : International Bureau of Fiscal Documentation, 2003. 730 str.
5. Hočevar Marko: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 469 str.
6. Kocbek Darja: Nizki davki so popusti zaradi slabših storitev. Delo, Ljubljana, 08.09.2004, str.17.
7. Kocbek Marjan: Evropsko pravo gospodarskih družb in svoboda ustanovitve sedeža. Ljubljana : Primath, 2004. 346 str.
8. Kostanjevec Boris: Davčne spodbude in harmonizacija mednarodnega davčnega prava. Maribor : Pravna Fakulteta, 2002. 327 str.
9. Kranjec Marko: Davki in proračun. Ljubljana : Fakulteta za upravo, 2003. 410 str.
10. Pernek Franc: Nekateri pogledi na harmonizacijo davkov v EU. Pravna praksa, Ljubljana, 2000, 3, str. 22.
11. Prek, Škof, Wakounig, Kobal, Jovanovič: Poslovni vodnik po evropskem pravu (II.). Ljubljana : Gospodarska zbornica Slovenije, 2003. 21 str.
12. Davek od dohodka in dohodnina. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 551 str.
13. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 237 str.
14. Structures of the Taxation System in the European Union. Luxemburg.: Eurostat, 2004. 334 str.
15. Šircelj Andrej: Obdavčitev dobička oziroma dohodka v Evropski uniji. Pravna Praksa, Ljubljana, 2003, 27-28, str.13-15.
16. Tičar Bojan: Analiza neposrednega obdavčevanja pravnih oseb. Podjetje in delo, Ljubljana, 1999, 25, str. 267-273.
17. Tičar Bojan: Finančnopравни vidiki obdavčitve dobička gospodarskih družb. Podjetje in delo, Ljubljana, 2000, 26, str. 1249-1259.
18. Wolfgang Schön: Tax Competition in the Europe. Amsterdam : International Bureau of Fiscal Documentaion, 2003. 490 str.

VIRI

1. Act LXXXI of 1996 on Corporate Tax and Dividend Tax. 1996. 10 str.
[http://www.tring.hu/jogasz/angol/1996_81_tv.htm], 10.07.2004.
2. Avšič Vera: Davkov vam ni treba plačevati.
[http://www.gvrevija.com/arhiv/index.php?id_clanka=41369&page=9], 08.09.2003.
3. Company Taxation in the New EU Member States. B.k. : Ernest & Young, 2003. 55 str.
4. Corporate Taxes: Worldwide Summaries 2002-2003. B.k. : PriceWaterhouseCoopers, 2002. 580 str.
5. Doing Business in the Slovak Republic. B.k. : Ernest & Young, 2003.
6. KPMG's Corporate Tax Rates Survey. B.k. : KPMG, 2004. 18 str.
7. Mnenje UO Združenja Manager k predlogu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.
[<http://www.zdruzenje-manager.si/slo/kdo-smo/upravni-odbor/mnenje-davek-dohodkov/>], 05.08.2004.
8. Nidorfer Matjaž: Slovenija kot davčna oaza.
[http://www.gvrevija.com/arhiv/index.php?id_clanka=41995&page=9], 24.11.2003.
9. Slovak Tax News. B.k.: Deloitte & Touche, 2003.
[<http://www.deloitte.com/dtt/newsletter/0,2307,sid%253D7699%2526cid%253D22962,0.html>], 25.06.2004.
10. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 326 str.
11. Tečaji Banke Slovenije.
[http://www.abanka.si/pripomocki/tecajnice/banke_slovenije/default.asp], 20.8.2004.
12. Uvedba MSRP v Sloveniji - stanje septembra 2004. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 3 str.
[http://www.si-revizija.si/o_siru/msrp.shtml], 15. 09. 2004.
13. Veliki moderni slovar: angleško–slovenski. Ljubljana : Cankarjeva založba, 1997. 957 str.
14. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1) - Uvodna pojasnila. Ljubljana : Gospodarski Vestnik, 2004. 269 str.
15. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1). Uradni list RS, št. 40-1663/2004, str. 4694.
[http://www.dzrs.si/si/aktualno/spremljanje_zakonodaje/sprejeti_zakoni/sprejeti_zakoni.html], 15.07.2004
16. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO): S komentarjem. Ljubljana : Gospodarski Vestnik, 1998. 179 str.

SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV

- corporate income tax - davek od dohodka pravnih oseb
- double taxation - dvojna obdavčitev
- effective rate of tax - dejanska stopnja obdavčitve
- intangible assets - neopredmetena dolgoročna sredstva
- investment reliefs - investicijske olajšave
- investment tax allowance- znižanje davčne osnove
- investment tax credit-znižanje davka
- offshore company - offshore družba
- parent company - matična družba, obvladujoča družba
- subsidiary – odvisna družba
- tangible goods– opredmetena sredstva
- tax allowance- odbitek pred obdavčljivo osnovo
- tax audit – davčna revizija
- tax authorities - davčni organi
- tax avoidance - davčno izmikanje
- tax credit- znižanje davka
- tax deduction - davčna olajšava
- tax evasion - davčna utaja
- tax exemption - davčna olajšava v obliki izvzetja
- tax expenditures - davčni izdatki
- tax incentives- davčne spodbude
- tax rate - davčna stopnja
- tax return - davčna napoved
- taxable base - obdavčljiva osnova
- taxpayer - davčni zavezanec
- withholding tax - davek po odbitku