

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**ANALIZA VPLIVA NOVEGA ZAKONA O DAVKU OD  
DOHODKOV PRAVNIH OSEB NA DAVČNO BILANCO**

Ljubljana, marec 2006

KATARINA ŠTRLEKAR

## **IZJAVA**

Študentka Katarina Štrlekar izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani dne 20.3.2006

Podpis:

## KAZALO

|          |                                                                                                     |          |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>1</b> | <b>UVOD.....</b>                                                                                    | <b>1</b> |
| <b>2</b> | <b>POVEZAVE MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO V SLOVENIJI TER DAVČNO PLANIRANJE</b>                    | <b>2</b> |
| 2.1      | POSLOVNA BILANCA.....                                                                               | 2        |
| 2.2      | DAVČNA BILANCA.....                                                                                 | 3        |
| 2.3      | POVEZANOST POSLOVNE IN DAVČNE BILANCE.....                                                          | 4        |
| 2.4      | DAVČNO PLANIRANJE.....                                                                              | 6        |
| <b>3</b> | <b>ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB.....</b>                                                  | <b>7</b> |
| 3.1      | PРАВNA PODLAGA ZA OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB.....                                       | 7        |
| 3.2      | RAZLOGI ZA SPREJEM TER CILJI IN NAČELA NOVEGA ZAKONA.....                                           | 7        |
| 3.2.1    | <i>Prilagoditev sistema obdavčitve zahtevam EU.....</i>                                             | 7        |
| 3.2.2    | <i>Nevtralnost davčnega sistema in sorazmernost obdavčitve gospodarski moči.....</i>                | 9        |
| 3.2.3    | <i>Odprava ugotovljenih pomanjkljivosti v dosedanjem sistemu DDPO.....</i>                          | 9        |
| 3.2.4    | <i>Prilagoditev sistema spremembam drugih predpisov.....</i>                                        | 9        |
| 3.3      | SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB.....                                                        | 9        |
| 3.3.1    | <i>Opis in značilnosti.....</i>                                                                     | 9        |
| 3.3.2    | <i>Pomen davka od dohodkov pravnih oseb.....</i>                                                    | 10       |
| 3.4      | ZAVEZANEC ZA DAVEK.....                                                                             | 10       |
| 3.4.1    | <i>Opredelitev davčnih zavezancev.....</i>                                                          | 10       |
| 3.4.2    | <i>Opredelitev obsega davčne obveznosti.....</i>                                                    | 10       |
| 3.4.3    | <i>Opredelitev rezidenta in nerezidenta v Republiki Sloveniji.....</i>                              | 11       |
| 3.4.4    | <i>Poslovna enota nerezidenta.....</i>                                                              | 12       |
| 3.5      | DAVČNO OBDOBJE.....                                                                                 | 14       |
| 3.5.1    | <i>Postopek pri spremembi davčnega obdobja.....</i>                                                 | 15       |
| 3.5.2    | <i>Prehod na izbrano davčno obdobje.....</i>                                                        | 15       |
| 3.6      | DAVČNA STOPNJA.....                                                                                 | 17       |
| 3.7      | DAVČNE OPROSTITVE.....                                                                              | 17       |
| 3.7.1    | <i>Oprostitev davka za zavezanca, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti.....</i> | 17       |
| 3.8      | DAVČNA OSNOVA.....                                                                                  | 18       |
| 3.8.1    | <i>Opredelitev davčne osnove.....</i>                                                               | 18       |
| 3.8.2    | <i>Prihodki.....</i>                                                                                | 18       |
| 3.8.3    | <i>Davčna osnova iz naslova nepriznanih in delno priznanih odhodkov.....</i>                        | 21       |
| 3.8.4    | <i>Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami.....</i>                                     | 22       |
| 3.8.5    | <i>Davčna osnova iz naslova rezervacij.....</i>                                                     | 24       |
| 3.8.5.1  | <i>Dovoljene rezervacije.....</i>                                                                   | 25       |
| 3.8.5.2  | <i>Odprava davčno dovoljenih rezervacij.....</i>                                                    | 25       |
| 3.8.6    | <i>Davčna osnova iz naslova prevrednotovanja.....</i>                                               | 25       |
| 3.8.7    | <i>Davčna osnova iz naslova trajno davčno nepriznanih odhodkov.....</i>                             | 27       |
| 3.8.8    | <i>Davčna osnova iz naslova delno davčno nepriznanih odhodkov.....</i>                              | 29       |
| 3.8.9    | <i>Odhodki v primeru odpisa terjatev.....</i>                                                       | 29       |
| 3.8.10   | <i>Odhodki zalog.....</i>                                                                           | 30       |
| 3.8.11   | <i>Amortizacija.....</i>                                                                            | 30       |
| 3.8.12   | <i>Odhodki obresti (Tanka kapitalizacija – obresti od presežka posojil).....</i>                    | 31       |
| 3.8.13   | <i>Odhodki plač in drugih izplačil zaposlenim.....</i>                                              | 32       |

|                |                                                                                               |           |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>3.9</b>     | <b>DAVČNE OLAJŠAVE.....</b>                                                                   | <b>32</b> |
| <b>3.9.1.1</b> | <b>Davčne olajšave za zaposlovanje.....</b>                                                   | <b>33</b> |
| <b>3.9.1.2</b> | <b>Davčne olajšave za investiranje.....</b>                                                   | <b>33</b> |
| <b>3.9.1.3</b> | <b>Davčne olajšave za donacije.....</b>                                                       | <b>34</b> |
| <b>3.9.1.4</b> | <b>Davčna olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko<br/>zavarovanje.....</b> | <b>35</b> |

|             |                                                                                                                                                                                                                                                                                               |           |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>4</b>    | <b>PRIKAZ OBDAVČITVE PODJETJA X D .O. O. GLEDE NA TEMELJNE RAZIKE PO STAREM IN NOVEM ZAKONU O OBDAVČITVI PRAVNIH OSEB.....</b>                                                                                                                                                                | <b>35</b> |
| <b>4.1</b>  | <b>ZMANJŠEVANJE PRIHODKOV ZA ODPRAVO IN PORABO ŽE OBDAVČENIH REZERVACIJ.....</b>                                                                                                                                                                                                              | <b>35</b> |
| <b>4.2</b>  | <b>IZVZEM PRIHODKOV OD UDELEŽBE V DOBIČKU.....</b>                                                                                                                                                                                                                                            | <b>36</b> |
| <b>4.3</b>  | <b>POVEČANJE PRIHODKOV ZARADI TRANSFERNIH CEN MED POVEZANIMI OSEBAMI</b>                                                                                                                                                                                                                      | <b>36</b> |
| <b>4.4</b>  | <b>POVEČANJE PRIHODKOV OD OBRESTI NA DANA POSOJILA POVEZANIM OSEBAM..</b>                                                                                                                                                                                                                     | <b>37</b> |
| <b>4.5</b>  | <b>POVEČANJE PRIHODKOV ZA OBLIKOVANE REZERVACIJE NA RAČUN DOLGOROČNO ODLOŽENIH PRIHODKOV.....</b>                                                                                                                                                                                             | <b>37</b> |
| <b>4.6</b>  | <b>ZMANJŠANJE ODHODKOV ZARADI TRANSFERNIH CEN MED POVEZANIMI OSEBAMI.....</b>                                                                                                                                                                                                                 | <b>37</b> |
| <b>4.7</b>  | <b>NEPRIZNANI ODHODKI V VIŠINI 50% REPREZENTANCE.....</b>                                                                                                                                                                                                                                     | <b>38</b> |
| <b>4.8</b>  | <b>ZMANJŠANJE ODHODKOV OD OBRESTI NA PREJETA POSOJILA OD POVEZANIH OSEB.....</b>                                                                                                                                                                                                              | <b>38</b> |
| <b>4.9</b>  | <b>ZMANJŠANJE ODHODKOV ZA OBLIKOVANE REZERVACIJE NA RAČUN VNAPREJ VRAČUNANIH STROŠKOV OZIROMA ODHODKOV.....</b>                                                                                                                                                                               | <b>38</b> |
| <b>4.10</b> | <b>ZMANJŠANJE ODHODKOV ZA ODHODKE PREVREDNOTENJA SREDSTEV IN DOLGOV (RAZEN ODHODKOV PREVREDNOTENJA DOLGOV, TERJATEV, FINANČNIH NALOŽB, DENARNIH TERJATEV, KI SE PO SRS PREVREDNOTUJEJO ZARADI SPREMEMBE VALUTNEGA TEČAJA) IN ZA ODHODKE ZARADI UPORABE KAPITALSKE METODE VREDNOTENJA.....</b> | <b>39</b> |
| <b>4.11</b> | <b>POVEČANJE ODHODKOV ZA PORABO REZERVACIJ.....</b>                                                                                                                                                                                                                                           | <b>39</b> |
| <b>4.12</b> | <b>ZNESEK IZKORIŠČENE DAVČNE OLAJŠAVE ZA ZNESEK INVESTICIJ ZARADI RAZPOREDITVE DOBIČKA ZA UDELEŽBO V DOBIČKU.....</b>                                                                                                                                                                         | <b>40</b> |
| <b>4.13</b> | <b>OLAJŠAVA IN DODATNA OLAJŠAVA ZA INVESTIRAN ZNESEK V OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA IN NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA.....</b>                                                                                                                                                             | <b>40</b> |
| <b>4.14</b> | <b>INVESTICIJSKE REZERVE ZA VLAGANJE V OPREDMETENA OSNOVNA/NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA.....</b>                                                                                                                                                                                         | <b>40</b> |
| <b>4.15</b> | <b>OLAJŠAVA ZA ZAPOSLOVANJE DOKTORJEV ZNANOSTI.....</b>                                                                                                                                                                                                                                       | <b>41</b> |
| <b>4.16</b> | <b>OLAJŠAVA ZA PROSTOVOLJNO DODATNO POKOJNINSKO ZAVAROVANJE.....</b>                                                                                                                                                                                                                          | <b>41</b> |
| <b>4.17</b> | <b>POVZETEK RAZLIK MED OBRAČUNOMA.....</b>                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>41</b> |
| <b>5</b>    | <b>SKLEP.....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                             | <b>42</b> |
|             | <b>LITERATURA.....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                        | <b>44</b> |
|             | <b>VIRI.....</b>                                                                                                                                                                                                                                                                              | <b>45</b> |
|             | <b>PRILOGE</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                |           |



## **2 UVOD**

Verjetno ni davka, ki bi bil definicijsko tako nedoločen in s tako nejasnim položajem v davčnem sistemu, kot je to davek od dobička pravnih oseb. Zadrega nastane že pri sami definiciji: v mnogih državah se ta davek označuje kot davek od dohodka pravnih oseb (angl. Corporate income tax). Vzrok za to, da smo v Sloveniji zelo dolgo vztrajali pri uporabi pojma dobiček, je zagotovo v marksistični terminologiji, za katero so značilne izvirne definicije dohodka in dobička podjetij, terminološka standardizacija v Sloveniji pa je očitno obšla ta davek (Stanovnik, 2002, str. 121).

Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo je morala le-ta uskladiti domačo zakonodajo s pravnim redom Evropske unije. Tako je paket nove davčne zakonodaje z novim Zakonom o dohodnini in novim Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb prinesel številne učinke na poslovanje davčnih zavezancev.

Obveznost plačevanja davka pravnih oseb namesto prejšnjega Zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO) od 1. 1. 2005 (25. členov se uporablja že od 1. 5. 2004) ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1). Način obračunavanja in plačevanja davka od dohodka pravnih oseb pa tako kot za druge davke ureja Zakon o davčnem postopku (ZDavP). Že sprememba naslova zakona, ki je sedaj mednarodno terminološko usklajen, kaže na novo vsebino zakona. V novem zakonu naj bi bila posebna pozornost posvečena jasnosti in določnosti predvsem tam, kjer so dosedanje izkušnje pokazale na največ težav.

Namen (cilj) diplomske naloge je ugotoviti in opredeliti spremembe novega zakona, ki podaja celovit pogled v obdavčenje dobička po novem in starem zakonu ter vpliv izvajanja zakonskih določil na čisti poslovni izid podjetja.

V prvem delu diplomske naloge bom predstavila povezave med poslovno bilanco in davčno bilanco v Sloveniji ter opredelila davčno planiranje, ki omogoča optimiranje davkov, prihranek denarnih sredstev ter povečanje razvoja in rasti podjetja.

Drugi del prikazuje osnovne značilnosti davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, razloge in cilje za njegov sprejem, osrednji del pa je namenjen seznanitvi s teoretičnimi spremembami in novostmi, ki jih prinaša nov zakon v primerjavi s prejšnjim Zakonom o davku od dobička pravnih oseb.

V zadnjem delu diplomske naloge sem na konkretnem primeru predstavila razlike v obračunu davka od dobička pravnih oseb po starem in novem zakonu, pri tem sem izhajala iz podatkov poslovnega izida podjetja X d. o. o. iz leta 2004.

V zadnjem, sklepnem poglavju so zbrane moje ugotovitve.

### **3 POVEZAVE MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO V SLOVENIJI TER DAVČNO PLANIRANJE**

Če želimo, da bo podjetje uspešno tudi v prihodnje, moramo za uspešno delovanje sprejeti ustrezne usmeritve, pri čemer ne smemo zanemariti primerne predračunavanja poslovanja. Doseganje dobička je praviloma najvišji cilj podjetja, saj le poslovanje z dobičkom vodi k ohranjanju in povečevanju kapitala ter omogoča financiranje investicij, ki so pomembna podlaga za nadaljnjo rast podjetja. Za gospodarski subjekt so bistvenega pomena sprejeta načela in politika bilanciranja, s katerimi lahko v veliki meri vplivamo tako na dobiček, kot tudi na čisti poslovni izid.

Zelo pomembno je, da poslovodstvo vsakega podjetja organizirata učinkovito informacijsko spremljanje poslovanja, ki mu omogoča vpogled v preteklost, sedanje dogajanje ter na podlagi le-tega relevantne odločitve in ukrepe za nadaljnje poslovanje. Računovodstvo je bistvena informacijska dejavnost vsakega podjetja, ki skrbi za oblikovanje poslovne in davčne bilance.

#### **3.1 POSLOVNA BILANCA**

Primarni namen računovodskega poročanja je nuditi različnim uporabnikom informacije, ki bodo vplivale na utemeljene odločitve. Zunanji uporabniki nimajo dostopa do podrobnih podatkov poslovanja in tudi niso dnevno vključeni v procese poslovanja podjetja kot notranji uporabniki, zato sprejemajo svoje odločitve na osnovi izkazov, ki jih pripravljajo vodilni v podjetju. Ti morajo nuditi informacije, ki omogočajo sedanjim in bodočim investitorjem, in upnikom ter drugim uporabnikom racionalne usmeritve v zvezi s financiranjem, kreditiranjem in podobnim odločitvam (Porton, Norton, 1998, str. 54).

Uporabniki so zelo različni, zato imajo raznovrstne interese. Na osnovi tega jih lahko razdelimo v dve skupini (Weygandt, Kieso, 1995, str. 5):

- notranji uporabniki: vodijo poslovanje podjetja,
- zunanji uporabniki: delujejo zunaj podjetja, so pa z njim neposredno finančno povezani (investitorji in upniki) ali posredno finančno povezani (sindikati, kupci, nadzorne inštitucije, banke, ekonomski analitiki).

Od mnogih vrst bilanc pripisujemo osrednji pomen poslovni in davčni bilanci. Eden od razlogov je tudi v tem, da je njuno sestavljanje za podjetja praviloma predpisano z zakonom. Sestavljanje poslovne bilance temelji na predpisih bilanciranja in ovrednotenja poslovnega in družbenega prava, pa tudi drugih področij, ki so pomembna za poslovno bilanco (npr. davčno bilanco). Poslovno pravo je izvorno urejalo odnose med podjetniki, skozi oblikovanje pravnega reda pa se je razširilo področje tudi na oblikovanje predpisov, ki omogočajo informacije za vse udeležence v podjetju. Kot najvišji cilj se pri tem pojavlja zaščita upnikov (Turk, Melavc, 1998, str. 153).

Izkaz poslovnega izida je standardiziran in je poleg bilance stanja obvezni sestavni del letnega zaključnega računa. Bilanca stanja predstavlja premoženje in finančni položaj na presečni datum, izkaz poslovnega izida pa služi ugotavljanju poslovnega izida in predstavitvi dohodkovnega položaja. Najbolj pomembna naloga izkaza poslovnega izida je predstavitev sestavnih delov in strukture poslovnega izida. Izkaz poslovnega izida mora biti predstavljen tako jasno in pregledno, da lahko z vpogledom dobimo predstavo o dejanskih razmerjih med prihodki in z njimi povezanimi stroški ter ustrezno sliko o podjetju. Pri tem je potrebno postavke razčleniti tako, kot je predpisano (Koželj, 2002, str. 16) .

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem izkazujemo razliko med vsemi prihodki in vsemi odhodki določenega časovnega razdobja. Če izhajamo iz načela stalnosti, časovne neomejenosti podjetja kot enega izmed načelnih pravil izkazovanja bilanc, ugotavljamo uspešnost podjetja vsaj enkrat letno. Ugotavljanje poslovnega izida temelji na dinamični bilančni teoriji, pri čemer moramo zagotoviti časovno primerljivost obdobjnih poslovnih izidov, ki nam kažejo trend uspešnosti podjetja (Koletnik, Kokotec-Novak, 1994, str. 217).

### **3.2 DAVČNA BILANCA**

Davčni izkaz poslovnega izida sestavljamo s pomočjo davčne bilance, za katero je značilno, da jo sestavljamo v skladu z davčnimi predpisi, in je namenjena davčnim organom. Osnovna naloga davčnih izkazov je, da v njih na podlagi davčne zakonodaje ugotovimo poslovni izid, ki je osnova za obdavčitev dobička.

Pri sestavljanju davčnega poslovnega izida gre predvsem za davčno politiko kot posebno vrsto politike, ki jo je mogoče uresničevati v okviru davčnih olajšav, zmanjšanja davkov ali kot odlaganje plačila davka na kasnejša obdobja (Jerič, 2003, str. 123).

Osrednji pomen davčne bilance je ugotavljanje podlage za pridobivanje proračunskih sredstev. Davčna bilanca se v praksi šteje kot podlaga za obdavčenje. Za namene obdavčenja se z upoštevanjem posebne zakonodaje izpelje ustrezno davčno bilanco. V današnjih pogojih gospodarjenja njena funkcija ni samo zagotavljanje virov za javno porabo, ampak tudi merjenje gospodarskega razvoja (Čokelc, 1998, str. 52).

Pri sestavljanju davčnega izkaza poslovnega izida in optimiranju davčnih obveznosti moramo upoštevati tudi interese in pričakovanja lastnikov kapitala. Pogosto prihaja do nasprotij med lastniki in upravljavci kapitala. Pomembni so prioritetni cilji lastnikov. Z veliko gotovostjo lahko trdimo, da je interes posameznika biti solastnik uspešnega podjetja. Če lastniki zahtevajo izplačilo dobička, ki je bil dosežen v določenem obračunskem obdobju, ne moremo in ne smemo uveljavljati olajšav za investiranje v tem obdobju, kar v primeru večjega investiranja pomeni tudi znatno povečanje davčne obveznosti oziroma neoptimalno izrabo davčnih olajšav. Iz omenjenega razloga je pomembno posredovanje informacij lastnikom glede možnosti in načinov uresničevanja zastavljenih ciljev podjetja, kjer ima pomembno vlogo tudi taktiziranje glede višine davčne obveznosti.

Hilke (1995) ugotavlja, da je osnovna naloga davčne bilance, da na podlagi nje ugotavljamo davke, ki jih mora podjetje plačati od poslovnega izida ali premoženja. Poleg te, osnovne, naloge se na podlagi informacij iz davčne bilance lahko uresničijo cilji širše gospodarske politike.

Hilke deli davčne bilance na:

- Redne davčne bilance, ki izkazujejo poslovni izid kot podlago za obdavčitve ali druge gospodarske kategorije, ki so predmet obdavčitve.
- Izredne davčne bilance, ki so lahko začetne ali končne davčne bilance pri spremembi davčne obveze ali načina ugotavljanja dobička, nadalje davčne bilance ob spremembi pravne oblike podjetja.
- Sanacijske davčne bilance in davčne bilance likvidacij.

### **3.3 POVEZANOST POSLOVNE IN DAVČNE BILANCE**

Avtorica Knobbe – Keuk (1993) prikazuje naslednja razmerja med davčno in poslovno bilanco (Kokotec – Novak, 2003, str. 2):

- Davčna bilanca se sestavi popolnoma neodvisno od poslovne bilance.
- Poslovna bilanca je hkrati davčna bilanca.
- Poslovna bilanca v svoji osnovi predstavlja podlago za davčno bilanco, vendar davčni predpisi določajo, kako je potrebno poslovno bilanco preurediti v davčno bilanco.

Bilančna politika, katere podvrsta je davčna politika, obravnava vse temeljne računovodske izkaze in poslovno poročilo. Pri bilanciranju za davčne potrebe jo je mogoče uresničevati v manjši meri, ker je zaradi državnih predpisov manj prostora za njeno uporabo (Koletnik, 1996, str. 25).

V novejšem času zaznamo pri davčnih bilancah možnost uporabe bilančne politike, oziroma pravil, ki veljajo za poslovne bilance. Pojav poslovnih bilanc pripisujemo zlasti delniškim družbam in njihovim lastnikom, saj so lastniki z njimi želeli pridobiti vpogled v poslovno uspešnost družb, saj so bile le-te podlaga za delitev dividend (Schmidt, 1994). Pri nas smo več desetletij poznali zgolj en vrsto bilance uspeha oziroma poslovnega izida in nismo govorili o poslovnih in davčnih bilancah. Z dodatnimi podatki in obrazci smo dopolnjevali enovito bilanco poslovnega izida za potrebe izračunavanja davčnih in drugih dajatev.

V svetu se v razmerju računovodstva in obdavčenja pojavljata dve pomembni strukturi, in sicer (Kokotec – Novak, 2003, str. 3):

- odvisna struktura in
- neodvisna struktura.

Pri prvi gre za to, da se poslovne bilance prilagajajo davčnim in obratno, zaradi tega je pričakovati minimiziranje plačila davkov. Posledično vodi ta odvisnost k izkazovanju nizkih dobičkov. Četudi davčna pravila sledijo računovodskim (Nemčija), je računovodska politika glede izkazovanja dobička odločilno determinirana z vključitvijo davka na dobiček. Ta

odvisnost velja za posamezna podjetja. Pri skupini podjetij pa bilance običajno niso direktno pod vplivom davčnih pravil. Tako se lahko podjetja odločijo za uporabo enake računovodske politike za posamezna podjetja in za skupino. V državah z odvisno strukturo so torej davčna pravila pretežno dominantna nad računovodskim.

Neodvisnost pa pomeni, da je opredelitev obdavčljivega dobička neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. Podjetja lahko izberejo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene, saj uporaba določenih pravil glede odhodkov in davčnih olajšav ni povezana z njihovim upoštevanjem v poslovnih bilancah. Kljub temu pa ne moremo govoriti o popolni neodvisnosti opredelitve računovodskega dobička glede na obdavčljiv dobiček, saj obstaja odvisnost med njimi. Razlika je le v svobodnem odločanju podjetij glede na to, kako uporabljajo različne računovodske in davčne politike.

Tabela 1: Neodvisna in odvisna struktura

| NEODVISNA STRUKTURA | ODVISNA STRUKTURA |
|---------------------|-------------------|
| Češka               | Avstrija          |
| Danska              | Belgija           |
| Irska               | Finska            |
| Nizozemska          | Francija          |
| Norveška            | Nemčija           |
| Poljska             | Italija           |
| Velika Britanija    | Slovenija         |
|                     | Švedska           |
|                     | Luxemburg         |
|                     | Španija           |
|                     | Italija           |
|                     | Grčija            |

Vir: Kokotec – Novak, 2003, str. 7.

V posameznih državah obstajajo različni vplivi in povezave med poslovno in davčno bilanco. Iz tabelo lahko vidimo, da spadajo članice EU v večji meri med odvisne strukture.

Slovenija spada med države z odvisno strukturo, saj je povezava med poslovno in davčno bilanco tesna. Pri tem je poslovna bilanca osnova za davčno bilanco, vendar davčni predpisi določajo, kako je potrebno poslovno bilanco preurediti v davčno bilanco. Če je določeno postavko možno uveljaviti z davčnega vidika, jo je potrebno najprej uveljaviti v poslovni bilanci.

### 3.4 DAVČNO PLANIRANJE

Davčno načrtovanje vključimo v sklop celotnega načrtovanja poslovanja. Le tako bomo lahko dosegli določene pozitivne učinke iz tega naslova. Pogoj za to pa je, da ima podjetje izdelane načrte za vsa področja svojega delovanja.

Davčno taktiziranje in optimiranje, s katerim lahko v veliki meri vplivamo na velikost davčne obveznosti v posameznem obračunskem letu, izhaja iz poslovnih načrtov. Nima pomena načrtovati davčnih olajšav, če nimamo izdelanega poslovnega načrta, iz katerega je razvidno, koliko bomo proizvedli in kakšne prihodke bomo s tem dosegli. Seveda pa moramo predvideti tudi, koliko nas bo dejavnost stala.

Davki predstavljajo obliko prisilnega odvzema realnega dohodka posameznika in zato je razumljivo, da posamezniki skušajo čim bolj zmanjšati posledice takšnega posega (Stanovnik, 2002, str. 57).

Osnovni cilj vsakega podjetja je obstoj, trajna rast in ustvarjanje dobička. Za uresničevanje tega mora podjetje izkoristiti vse možne priložnosti. Z davčnim načrtovanjem davčni zavezanci v skladu z zakonom lahko zmanjšajo svoje davčne obveznosti. Cilji davčnega načrtovanja so minimiziranje celotne davčne obremenitve in odlog plačila davka na prihodnja leta. Vsak davčni zavezanec lahko s preišljenim planiranjem pridobi določene koristi (Meigs, Meigs, 1999, str. 834).

Kot sestavni del poslovne politike lahko preišljena davčna politika podjetja omogoča optimiranje davkov, prihranek denarnih sredstev ter povečanje razvoja in rasti podjetja. Davčno optimiranje temelji predvsem na davčnih izogibih, ki se rezultirajo v čim manjšem možnem plačilu davka ob dejstvu, da nihče ni dolžan plačati več obveznosti, kot jih zahteva zakon. Kar pomeni, da vsak davčni zavezanec lahko v okviru davčnih predpisov uveljavlja rešitve, ki so zanj najugodnejše, saj najvišji cilj davčnega načrtovanja predstavlja povečanje čistega dobička.

Pri tem naj bi davčni zavezanci delovali v skladu z moralo. Pri čemer je z davčno moralo mišljena notranja pripravljenost davčnih zavezanecev, da svoje davčne obveznosti izpolnijo v skladu s predpisi.

## **4 ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB**

### **4.1 PRAVNA PODLAGA ZA OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB**

**Podzakonski predpisi, ki urejajo področje novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb so:**

- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb,
- Pravilnik o obrazcu za obračun davčnih odtegljajev od plačil dohodkov rezidentov in nerezidentov in o načinu predložitve obrazca davčnemu organu ,
- Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen,
- Pravilnik o priznani obrestni meri,
- Pravilnik o obrazcih za uveljavitev ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja,
- Pravilnik o primerih, v katerih se plačila za dobavljeno blago in opravljene storitve ter druga plačila ne nakazujejo na transakcijske račune,
- Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo,
- Pravilnik o obrazcu vloge za pridobitev statusa kvalificiranega vzajemnega sklada,
- Pravilnik o določitvi opreme za raziskave in razvoj za uveljavljanje dodatnega zmanjšanja davčne osnove v višini 10% investiranega zneska v to opremo.

**Povezani predpis z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb:**

- Zakon o davčnem postopku

### **4.2 RAZLOGI ZA SPREJEM TER CILJI IN NAČELA NOVEGA ZAKONA**

#### **4.2.1 Prilagoditev sistema obdavčitve zahtevam EU**

Republika Slovenija je s 1. majem 2004 postala članica Evropske unije, s tem pa tudi sestavni del notranjega evropskega trga. S tem se je zavezala, da bo spoštovala evropski pravni red ter s svojimi predpisi ščitila temeljne svoboščine EU – prost pretok blaga, storitev, kapitala in ljudi. Upoštevanje pravnih virov evropskega prava glede na njihov hierarhični pomen lahko razvrstimo na (Špes, 2005, str. 5):

- primarno pravo EU,
- sekundarno pravo EU (uredbe, direktive, odločbe, sodbe Evropskega sodišča ...),
- posamezni sporazumi med državami članicami EU (neposredna uporaba mednarodnih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčenja),
- mednarodni pravni sporazumi EU (sporazumi med več državami članicami ali med več državami članicami in nečlanicami ...).

Ustrezna obdavčitev prometa blaga in storitev med državami članicami EU je torej izrednega pomena. Pri vseh tistih davčnih oblikah, ki niso bile usklajene na nivoju EU, so bile države

članice dolžne organizirati davčno zakonodajo tako, da ne ogrožajo prostega pretoka blaga in da ne zahtevajo ponovne vzpostavitve fiskalnih meja med državami članicami.

Z novim Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb je bil naš davčni sistem prilagojen zahtevam EU na področju davčne obravnave dividend, reorganizacij družb ter obresti in licenčnin. Odpravljene so bile davčne ovire za nastopanje subjektov na notranjem trgu. Področje harmonizacije (usklajevanja) neposrednih davkov v EU je urejeno s štirimi direktivami, od katerih so tri vsebinske, ena pa tehnične narave (Špes, 2005, str. 6):

1. Direktiva 77/799/EEC o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (direktiva o upravni pomoči), ki predstavlja tehnični vidik urejanja neposrednih davkov, je bila sprejeta prva in naj bi zagotovila upravno tehnično spremljanje obdavčenja in medsebojno pomoč med davčnimi organi držav članic ter jo je Slovenija prevzela v II. Poglavju četrtega dela ZDavP-1.
2. Direktiva 90/434/EEC o skupnem sistemu obdavčevanja (direktiva o fuzijah), ki velja za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic, se nanaša na davčni režim v zvezi z združitvami, delitvami, zamenjavo kapitalskih deležev ter prenosov sredstev oziroma dejavnosti. Direktiva olajšuje reorganizacijo med družbami članic tako, da pod določenimi pogoji odлага obdavčitev (npr. kapitalski dobiček na sredstvo se ne realizira pri združitvi, temveč šele ob kasnejši prodaji). Slovenija jo je prevzela v VI. poglavju ZDDPO-1.
3. Direktiva 90/435/EEC o skupnem sistemu obdavčevanja (direktiva o matičnem in odvisnem podjetju), ki velja za matične in odvisne družbe iz različnih držav članic in se nanaša na davčni režim v zvezi z razdelitvijo dobičkov med takšnimi družbami. Gre za odpravo dvojnega obdavčevanja (pod določenimi pogoji) razdeljenih dobičkov, ki jih prejme matična družba od odvisne družbe tako, da se pri matični družbi ne obdavčijo ali pa se obdavčijo, vendar pa se prizna ustrezen odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki je bil zaračunan v državi vira. Država vira pa ne sme obdavčiti z davčnim odtegljajem dobičkov, ki jih matični družbi razdeli odvisna družba. Slovenija je direktivo prevzela z 69. členom ZDDPO-1.
4. Direktiva 2003/49/EC o skupnem sistemu obdavčevanja (direktiva o obrestih in licenčninah), ki se uporablja v zvezi s plačili obresti in licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic. Namen direktive je odpraviti morebitno dvojno obdavčevanje teh plačil, ki se naj ne bi obdavčila v državi članici EU, v kateri nastanejo. Pri tem pa direktiva ne ovira članic, če v obdavčitev zajamejo obresti in plačila za uporabo premoženjskih pravic, ki jih prejemale njene družbe, stalne poslovne enote njenih družb ali stalne poslovne enote, ki se nahajajo v tej državi članici. Slovenija je direktivo prevzela s 70. členom ZDDPO-1.

#### **4.2.2 Nevtralnost davčnega sistema in sorazmernost obdavčitve gospodarski moči**

Z reformo sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb je zagotovljena doslednejša prilagoditev obremenitve vsakega davčnega zavezanca njegovi gospodarski moči in preprečevanju bega davčne osnove v tujino. Cilj je zagotoviti nevtralnost davčnega sistema z vidika organizacijske oblike, v kateri nastopajo pravni subjekti, ter konkurenčnost nastopanja subjektov na trgu (Pernek, 2001).

#### **4.2.3 Odprava ugotovljenih pomanjkljivosti v dosedanjem sistemu DDPO**

Na podlagi dotedanjih izkušenj pri izvajanju Zakona o davku od dobička pravnih oseb pa je bilo treba nekatere rešitve popraviti in izboljšati, druge pa na novo opredeliti. V davčni reformi obdavčevanja pravnih oseb ob vstopu RS v EU so bili poudarjeni cilji razširitve in zaščite davčne osnove, enakopravnosti obravnavanja subjektov na trgu ter vzpostavitev sistema za odpravo mednarodne dvojne obdavčitve dohodkov od premoženja.

#### **4.2.4 Prilagoditev sistema spremembam drugih predpisov**

Nadaljnji razlog za sprejem novega zakona je prilagoditev sistema spremembam predpisov z drugih področij (kot na primer Zakon o gospodarskih družbah in na njegovi podlagi sprejeti Slovenski računovodski standardi, Zakon o delovnih razmerjih) (Predlog Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2003).

### **4.3 SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB**

#### **4.3.1 Opis in značilnosti**

Davek od dohodka pravnih oseb se po svojih značilnostih uvršča med neposredne davke, kar pomeni, da je podjetje davčni zavezanec in plačnik tega davka. Davek pomeni temelj obdavčitve dohodkov oziroma dobička pravnih oseb. Glede na način ugotavljanja in plačevanja davek od dohodka uvrščamo med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve (Grilj, 2000, str. 272). To pomeni, da podjetje samo sestavi in predloži davčni obračun in izpolni obveznost, ki jo ugotovi v davčnem obračunu za poslovno ali koledarsko leto.

Republika Slovenija je konec marca leta 2004 sprejela nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO–1). Pravila obračunavanja in plačevanja neposrednega davka, ki ga od dobička (poslovnega izida) plačujejo v Sloveniji pravne osebe, je od leta 1994 dalje urejal Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). Pričetek uporabe zakona je sovpadel s pričetkom uporabe Slovenskih računovodskih standardov v letu 1993 ter Zakona o gospodarskih družbah (ZGD). Takratnemu sistemu obdavčitve je sledil tudi Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1).

Od leta 1994 do vključno leta 2002 ZDDPO ni doživel sistemskih sprememb. Edino večjo spremembo je zakonodajalec sprejel konec leta 2002 v povezavi z odločbo Ustavnega sodišča U-I-251-00-17, s katero je ustavno sodišče razveljavilo 12. člen navedenega zakona (Jerman, 2004, str. 150).

#### **4.3.2 Pomen davka od dohodkov pravnih oseb**

Davek od dohodka pravnih oseb ne spada v veliko trojico davkov, mednje se uvrščajo dohodnina, davki na potrošnjo ter prispevki za socialno varnost. Po pomenu je nekako na četrtem mestu. Kljub relativno skromnem pomenu pa se je delež tega davka – merjen v % bruto domačega proizvoda (BDP) ali kot % vseh davčnih prihodkov – v preteklih dvajsetih letih povečeval (Stanovnik, 2002, str. 146).

### **4.4 ZAVEZANEC ZA DAVEK**

#### **4.4.1 Opredelitev davčnih zavezancev**

Opredelitev zavezancev za davek je širša in podrobnejša kot v prejšnjem zakonu, in sicer so med zavezanci, ki so pravne osebe domačega in tujega prava, tudi združenje oseb po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec po zakonu, ki ureja dohodnino. To so na primer partnerstva (partnerships), ki v tujini praviloma nimajo statusa pravne osebe, pri nas pa imajo osebne družbe status pravnih oseb.

Republika Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije niso zavezanci za davek (ZDDPO–1, 2004, čl. 3).

#### **4.4.2 Opredelitev obsega davčne obveznosti**

Davčne zavezance delimo na rezidente in nerezidente. Ureditev obsega davčne obveznosti je natančnejša in podrobnejša kot je bila v starem zakonu, tako za rezidente kot za nerezidente.

*ZDDPO (2003), ki se je uporabljal do 31. 12. 2004 navaja:*

*Po opredelitvi iz 2. člena zakona so davčni zavezanci pravne osebe, ki dosegajo dobiček z opravljanjem dejavnosti in imajo sedež na območju Slovenije (rezidenti). Davčni zavezanci so tudi pravne osebe, ki nimajo sedeža v Sloveniji (nerezidenti), vendar tukaj s trajnim opravljanjem dejavnosti dosegajo dobiček.*

Davčna obveznost rezidentov v RS je neomejena, obdavčeni so po načelu **svetovnega dohodka**, kar pomeni, da z obdavčitvijo poseže tudi na teritorije drugih držav. Tako rezidenti davek plačujejo od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir (ZDDPO–1, 2004, čl. 4):

- v Republiki Sloveniji in
- izven Republike Slovenije (na primer dohodki iz dividend, obresti, plačil za premoženjske pravice, kapitalski dobički itd.); odprava dvojne obdavčitve za tuje dohodke bo zagotovljena z odbitkom plačanega tujega davka na te dohodke, v skladu s pogoji in omejitvami.

Davčna obveznost nerezidentov je v RS omejena, obdavčeni so po načelu **lokalnega dohodka**, kar pomeni, da so obdavčeni po mestu, kjer je dohodek dosežen. Tako nerezidenti davek plačujejo od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji v skladu z 8. členom zakona. Dohodki, ki imajo vir v RS so (ZDDPO–1, 2004, čl. 4):

- Dohodki, ki jih dosega z opravljanjem aktivnosti v oziroma prek poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji. Ti se obdavčijo na neto osnovi, to pomeni, da se ugotavlja dobiček kot razlika prihodkov in odhodkov.
- Drugi dohodki, za katere ZDDPO-1 določa, da imajo svoj vir v RS. V tem primeru se obdavči vsak posamezni dohodek na bruto osnovi, to pomeni, da bodo posamezni dohodki, ki bodo obdavčeni v skladu z zakonom, obdavčeni brez priznavanja stroškov. Obdavčitev glede na vir dohodka ni pomembna samo za nerezidente, temveč tudi za rezidente, saj bo v okviru novega zakona, ki določa jasnejša pravila za izogib dvojnemu obdavčevanju lahko uveljavljal odbitek davka, ki ga bo v tujini plačal od dohodkov z virom v tujini. (dividende, obresti...)

#### **4.4.3 Opredelitev rezidenta in nerezidenta v Republiki Sloveniji**

Kriteriji za določanje rezidentstva so (ZDDPO–1, 2004, čl. 5):

- Kraj, kjer je sedež pravne osebe.
- Kraj, kjer se izvaja dejansko upravljanje pravne osebe (dnevno vodenje poslov).
- Kraj, kjer se izvaja strateško upravljanje in kontrolna funkcija pravne osebe (upravljanje na najvišjem nivoju – uprava).

Uporaba različnih kriterijev za določanje rezidentstva omogoča obstoj dvojnega rezidentstva ter s tem pojav dvojnega obdavčenja in pa tudi možnost navidezne selitve sedeža pravne osebe v davčno ugodnejše države. Dvojno rezidentstvo odpravljajo sporazumi za izogibanje dvojnega obdavčenja s tem, da določajo, kateri kriterij se uporabi pri določanju države rezidentstva. V večini dvostranskih sporazumov prevladuje kriterij: kraj dejanskega upravljanja (Horvat, Guzina, Makar, 2004, str. 16).

Zavezanec je po ZDDPO-1 (2004, čl. 5) rezident, če izpolnjuje vsaj enega od pogojev in ima v Sloveniji:

- registriran sedež in kraj dejanskega upravljanja,
- samo registriran sedež (formalni kriterij),
- samo kraj dejanske uprave (materialni kriterij).

Rezident je po novem tako opredeljen širše kot doslej ne le na podlagi sedeža v Sloveniji, temveč tudi na podlagi kraja dejanskega upravljanja v Sloveniji in prav ta kriterij povzroča širitev kroga davčnih zavezancev.

Zavezanec je nerezident, če ne izpolnjuje vsaj enega od pogojev, in v Sloveniji nima:

- registriranega sedeža,
- niti kraja dejanske uprave,
- v RS pa dosega dohodke z opravljanjem aktivnosti oziroma prek poslovne enote,
- v RS ima druge dohodke, za katere ZDDPO-1 določa, da imajo svoj vir v RS. Od vseh dohodkov doseženih v državi vira (Sloveniji) je dolžan plačati davek od dohodkov. Tuje pravne osebe so bile po prejšnjem zakonu deležne ugodne davčne obravnave, saj so bile obdavčene le od dobička stalne poslovne enote in obdavčitve transfera dividend s tujino, niso bile pa obdavčene na druge davčne vire (dohodke) v Sloveniji, ki so po novem predmet obdavčitve v Sloveniji (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 24 str.). To so (ZDDPO-1, 2004, čl. 8):
  1. Dohodki od nepremičnega premoženja in pravic na nepremičnem premoženju, ki se nahaja v RS ter odhodke od odsvojitve.
  2. Dohodki iz kmetijske in gozdarske dejavnosti, ki se opravlja na zemljiščih, ki se nahajajo na območju RS ter odhodke od odsvojitve teh zemljišč.
  3. Dohodki od izkoriščanja ali pravice do izkoriščanja naravnih bogastev v RS.
  4. Dohodki od vrednostnih papirjev in deležev slovenskih gospodarskih družb, samoupravnih lokalnih skupnosti in Banke Slovenije ter dohodke od odsvojitve le-teh.
  5. Dohodki nerezidenta, ki jih dosega z aktivnostmi v oziroma prek poslovne enote v RS.
  6. Dividende, ki jih plača /so zaračunane/ rezidentu RS.
  7. Obresti, ki jih izplača rezident RS ali nerezident prek poslovne enote v RS /so mu zaračunane/.
  8. Dohodki od odsvojitve premičnega premoženja, ki se nahaja v RS.
  9. Dohodki od odsvojitve premičnin, ki so del poslovnega premoženja poslovne enote nerezidenta v RS in dohodki od odsvojitve poslovne enote.
  10. Dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov v RS, ki pripadajo drugi osebi.
  11. Dohodki od uporabe ali pravice uporabe premoženjskih pravic in drugih plačil, ki jih izplača rezident ali nerezident preko poslovne enote v RS /so mu bile zaračunane/.
  12. Vsak drug dohodek, pridobljen v RS.

#### **4.4.4 Poslovna enota nerezidenta**

*ZDDPO (2003) v 4. členu opredeljuje, kaj se šteje za trajno opravljanje dejavnosti. Tako se za trajno opravljanje dejavnosti šteje poslovanje nerezidentov prek stalnih poslovnih enot ali prek posrednikov s pooblastili za sklepanje pogodb na območju Slovenije razen tistih za nakup proizvodov in storitev.*

*Za poslovne enote se po 5. členu štejejo podružnice, sedež uprave, poslovalnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali kak drug kraj, kjer se izkoriščajo naravna bogastva, gradbišče ali kraj, kjer se opravljajo gradbena oziroma montažna dela, ki trajajo dlje kot 12 mesecev.*

Poslovna enota nerezidenta je opredeljena natančneje in širše, pojem je razširjen tudi na opravljanje storitev, vključno s svetovalnimi in poslovodskimi storitvami, pa tudi na posrednika, ki deluje za nerezidenta. Tako zakon zastruje pogoje oziroma širi razloge, zaradi katerih bo možno pripoznati stalno poslovno enoto nerezidenta v Sloveniji.

**Za poslovno enoto nerezidenta se po novem zakonu šteje (ZDDPO–1, 2004, čl. 6):**

**1. Opravljanje aktivnosti v stalnem kraju poslovanja v RS.** Kraj stalnega poslovanja se šteje za poslovno enoto nerezidenta kot kraj, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja aktivnosti (prej trajno opravljanje dejavnosti). V Sloveniji je to:

- pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se izkoriščajo naravni viri ... (t.j. stalno mesto poslovanja),
- gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve, nadzor ali svetovanje v zvezi z njim, če traja več kot šest mesecev (prej več kot dvanajst mesecev), šteto od dneva pričetka s pripravljalnimi deli. Prehodna določba v 87. členu ZDDPO-1 (2004) določa, da gradbena dela, ki jih je nerezident začel izvajati v RS pred 1. 1. 2005 veljajo za PE nerezidenta, če trajajo več kot 12 mesecev.

Nerezidenti bodo izkoriščali vse tiste določbe novega zakona, ki vsebujejo negativno definicijo glede obstoja stalne poslovne enote (Jerman, 2004, str. 154). Kraj poslovanja nerezidenta se ne šteje za poslovno enoto, če nerezident:

- uporablja prostore le za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin in blaga, ki mu pripadajo,
- vzdržuje zaloge dobrin in blaga, ki mu pripadajo le zaradi skladiščenj, razstavljanja ali dostave ter predelave s strani drugih oseb,
- vzdržuje kraj poslovanja le zaradi nakupa dobrin ali blaga ali zbiranja informacij zase; opravljanja kakršnekoli druge aktivnosti pripravljalne ali pomožne narave zase in kombinacija prejšnjih dveh navedenih aktivnosti, pod pogojem, da je splošna aktivnost kraja poslovanja pripravljalne ali pomožne narave.

Kdaj aktivnosti v okviru prodajne funkcije nerezidenta, ki jih opravlja v Sloveniji presežejo zbiranje informacij in presežejo naravo pripravljalnih in pomožnih aktivnosti, je vsebinsko vprašanje, v zvezi s katerim zakon ne daje določnejših usmeritev. Tudi sicer je to področje, v zvezi s katerim se v Sloveniji in v drugih državah Evropske unije največkrat lomijo interesi

davčnih zavezancev ter države potencialnega davčnega vira, kjer se aktivnosti izvajajo (Jerman, 2004, str. 154).

**2. Opravljanje storitev je novost**, vključuje tudi svetovalne in poslovske storitve, ki trajajo od 90 dni v obdobju 12 mesecev. Poročanje v davčnem obračunu je po 341/7 členu ZDavP-1 (2004) po poteku treh mesecev od dneva prenehanja opravljanja storitev.

**3. Delovanje preko odvisnih posrednikov.** Odvisni posrednik deluje:

- s pooblastilom za sklepanje poslovnih pogodb v imenu nerezidenta,
- brez pooblastila, če vzdržuje zaloge proizvodov ali blaga, ki jih redno dostavlja v imenu nerezidenta,
- če v okviru svoje redne dejavnosti deluje v celoti ali pretežno v svojem imenu in za račun nerezidenta (neodvisni posrednik kot na primer borzni posrednik), vendar se pogoji in okoliščine v poslovnih in finančnih razmerjih med nerezidentom in posrednikom razlikujejo od tistih, ki bi bili v razmerjih med nepovezanimi osebami.

Posrednik predstavlja poslovno enoto nerezidenta, če je od njega odvisen pravno (deluje izključno na podlagi in v mejah pooblastil nerezidenta) in ekonomsko (odločitve ne sprejema po lastni presoji in na lastno tveganje). Pravno odvisen posrednik, ki ni hkrati tudi ekonomsko odvisen od nerezidenta, ne more predstavljati poslovne enote nerezidenta.

#### **4.5 DAVČNO OBDOBJE**

*Dosedanji Zakon o davku od dobička pravnih oseb ni poznal možnosti prilagoditve obračunskega leta svojim lastnim bodisi operativnim bodisi finančnim potrebam.*

V prvem odstavku 10. člena ZDDPO-1 (2004) zakon določa, da so z davkom od dohodkov obdavčeni dohodki zavezanca, ki jih je ustvaril v davčnem obdobju, ki je enako koledarskemu. Prvi odstavek sicer kaže na to, da je davčno leto enako koledarskemu letu, vendar je zakon vnesel določbo, po kateri lahko davčni zavezanec izbere ali bo njegovo davčno obdobje **koledarsko ali poslovno leto**.

Davčni zavezanec se bo torej lahko po lastni izbiri odločil, kdaj bo njegovo poslovno leto začelo teči, pri tem pa mora upoštevati omejitve, ki jih določa zakon. Davčno obdobje ne sme presekati dolžine dvanajstih mesecev, kar pomeni da je dolžina davčnega obdobja lahko:

- največ 12 mesecev,
- manj kot 12 mesecev ( pri spremembi davčnega obdobja).

Zakon tudi določa, da mora davčni zavezanec, ki odstopa iz ureditve iz prvega odstavka 10. člena ZDDPO-1 (2004), o izbiri davčnega obdobja poprej obvestiti pristojni davčni organ, izbranega davčnega obdobja pa ne sme spreminjati sedem let. Obdobje sedmih let je določeno

zaradi znižanja stroškov vodenja evidenc in zaradi tega, da bodo davčni zavezanci premislili o smiselnosti in racionalnosti drugačne določitve davčnega obdobja.

#### **4.5.1 Postopek pri spremembi davčnega obdobja**

Novi Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1, 2004) v 352. členu podrobneje določa roke in način posredovanja in obravnave obvestil o spremembi davčnega obdobja:

- Prvi odstavek določa, da mora davčni zavezanec o nameravani spremembi davčnega obdobja obvestiti davčni organ z vlogo, ki jo mora predložiti davčnemu organu vsaj 45 dni pred dnem, s katerim se bo začelo novo davčno obdobje. Ta določba velja za obstoječe davčne zavezance, ki želijo dosedanje davčno obdobje, to je koledarsko leto, spremeniti v poslovno leto, ki se bo razlikovalo od koledarskega (ob prvi spremembi davčnega obdobja) pa tudi ob poznejših prehodih na drugačno davčno obdobje (na primer z davčnega obdobja, ki je poslovno leto, nazaj na koledarsko leto ali na poslovno leto, ki se začne in končuje drugače).
- V primeru davčnega zavezanca, ki začne opravljati dejavnost na novo, pa drugi odstavek tega člena določa, da mora o izbiri, ali bo njegovo davčno obdobje poslovno leto, ki se bo razlikovalo od koledarskega leta, pisno obvestiti pristojni davčni organ ob predložitvi prijave za vpis v davčni register.

#### **4.5.2 Prehod na izbrano davčno obdobje**

V primerih prehoda na izbrano davčno obdobje je pri sestavljanju davčnih obračunov za ustrezno vmesno obdobje treba upoštevati 86. člen ZDDPO-1 (2004), po katerem so v tem obdobju dohodki zavezanca obdavčeni tako, kakor da bi bilo to celotno davčno obdobje. V zvezi s tem določbe 341. člena ZDavP-1 (2004) določajo obveznost davčnega zavezanca za predlaganje davčnega obračuna ob spremembi davčnega obdobja.

##### ***1. Prehod iz poslovnega leta enakega koledarskemu na poslovno leto, ki se razlikuje od koledarskega***

V tem primeru so obdavčeni dohodki zavezanca v obdobju od konca koledarskega leta do začetka naslednjega davčnega obdobja, kot bi šlo za celotno davčno obdobje ( ZDDPO-1, 2004, čl. 86). Davčni zavezanec mora predložiti davčni obračun najpozneje v treh mesecih, skupinski davčni obračun pa najpozneje v štirih mesecih po začetku poslovnega leta. Davčni obračun v tem primeru velja za vmesno obdobje med prejšnjim in novim davčnim obdobjem.

Sprememba davčnega obdobja iz 1. 1. 2005–31. 12. 2005 na 1. 7. 2006– 30. 6. 2007:

Davčni obračuni, ki se predložijo po 341. čl. ZDavP-1 (2004):

- do 31. 3. 2006 za davčno obdobje od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005,
- do 30. 9. 2006 za davčno obdobje od 1. 1. 2006 do 30. 6. 2006,
- do 30. 9. 2007 za davčno obdobje od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007.

## ***2. Prehod iz poslovnega leta, ki se razlikuje od koledarskega na poslovno leto enako koledarskemu***

Dohodki zavezanca so obdavčeni v obdobju od konca davčnega obdobja, ki se razlikuje od koledarskega leta, do začetka naslednjega davčnega obdobja – koledarskega leta, kot bi šlo za celotno davčno obdobje (ZDDPO-1, 2004, čl. 86). Davčni zavezanec mora predložiti davčni obračun najpozneje v treh mesecih, skupinski davčni obračun pa najpozneje v štirih mesecih po začetku poslovnega leta. Davčni obračun za vmesno obdobje, med prejšnjim in novim davčnim obdobjem, v tem primeru velja za obdobje od konca poslovnega leta od začetka novega davčnega obdobja, ki je koledarsko leto.

Sprememba davčnega obdobja iz 1. 7. 2005–30. 6. 2006 na 1. 1. 2007–31. 12. 2007

Davčni obračuni, ki se predložijo po 341. členu ZDavP-1 (2004):

- do 30. 9. 2006 za davčno obdobje od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006,
- do 31. 3. 2007 za davčno obdobje od 1. 7. 2006 do 31. 12. 2006,
- do 31. 3. 2008 za davčno obdobje od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007.

## ***3. Prehod iz poslovnega leta, ki se razlikuje od koledarskega, na poslovno leto, ki se tudi razlikuje od koledarskega***

Obdavčeni so dohodki zavezanca v obdobju, od konca prejšnjega davčnega obdobja, ki se razlikuje od koledarskega leta, do začetka naslednjega davčnega obdobja, ki se tudi razlikuje od koledarskega leta, kot bi šlo za celotno davčno obdobje (ZDDPO-1, 2004, čl. 86). Pri prehodu iz enega poslovnega leta na drugo poslovno leto, mora davčni zavezanec predložiti davčni obračun najpozneje v treh mesecih, skupinski davčni obračun pa najpozneje v štirih mesecih po začetku drugega davčnega obdobja. Davčni obračun v tem primeru velja za obdobje od konca prejšnjega davčnega obdobja, ki se razlikuje od koledarskega leta, do začetka drugega davčnega obdobja, ki se prav tako razlikuje od koledarskega.

Sprememba davčnega obdobja iz 1. 4. 2005–31. 3. 2006 na 1. 7. 2006–30. 6. 2007

Davčni obračuni, ki se predložijo po 341. členu ZDavP-1 (2004):

- do 30. 6. 2006 za davčno obdobje od 1. 4. 2005 do 31. 3. 2006
- do 30. 9. 2006 za davčno obdobje od 1. 4. 2006 do 30. 6. 2006
- do 30. 9. 2007 za davčno obdobje od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2007

## 4.6 DAVČNA STOPNJA

Splošna davčna stopnja je ostala nespremenjena, torej 25%, pri čemer novi zakon določa novo **posebno davčno stopnjo 0%**. Ta je predpisana za (ZDDPO-1, 2004, čl. 54):

- Investicijske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje, če do 30. novembra razdelijo najmanj 90% poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja.
- Pokojninske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje.
- Zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, če sestavijo ločen davčni obračun samo za ta pokojninski načrt.

## 4.7 DAVČNE OPROSTITVE

### 4.7.1 Oprostitev davka za zavezanca, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti

Pri določanju zavezancev, ki so oproščeni plačila davka, zakon sledi cilju, da se vzpostavi davčni sistem, ki bo nevtralen z vidika konkurenčnosti. V skladu s tem so davka oproščeni le subjekti, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti po posebnem zakonu, če v skladu z namenom takega zakona tudi delujejo (ZDDPO-1, 2004, čl. 9).

Razmejitev med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo ni opredeljena, kar pomeni, da bo moral vsak zavezanec sam poskrbeti, da bo pravilno opredelil pridobitno in nepridobitno dejavnost. Tako bo iz pridobljenih podatkov ugotovil davčno osnovo, ki bo sestavljena iz prihodkov iz pridobitne dejavnosti in zmanjšana za odhodke, ki so vezani na pridobitno dejavnost. Pripadajoče odhodke bo zavezanec lahko ugotavljal v deležu ali pa v celotnem znesku, ki se navezuje na opravljanje dejavnosti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 28).

Davčni zavezanci, ki so oproščeni plačila davka, so vključeni le zavezanci, kot so zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativen sindikat (ne pa tudi invalidska podjetja) pod pogojem, da imajo v vsem davčnem obdobju akte, predvsem temeljni akt in tudi finančnomaterialno poslovanje usklajeno z določbami zakona, ki se uporablja za njihovo ustanavljanje oziroma delovanje. To je če (Predlog Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2003):

- uporabljajo presežke prihodkov nad odhodki,
- zmanjšujejo ustanovno premoženje,
- izplačujejo plače,
- nagrajujejo člane uprave in izkazujejo stroke poslovanja,
- nalagajo prosta sredstva,
- ravnaajo z ostankom premoženja po prenehanju v skladu z zakonom.

V nasprotju s prejšnjim zakonom o davku od dobička pravnih oseb sedanji zakon **ne vsebuje oprostitve za invalidska podjetja**. Ker je bilo potrebno tudi na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb odpraviti izkrivljanja konkurence pri nastopanju subjektov na trgu, se tudi v primeru invalidskih podjetij upošteva nevtralnost pri obdavčitvi, to pa pomeni, da ta podjetja do davčne oprostitve niso upravičena. Davčna oprostitvevi predstavlja tudi neusklajenost s področjem državnih pomoči.

## **4.8 DAVČNA OSNOVA**

### **4.8.1 Opredelitev davčne osnove**

Pri opredelitvi davčne osnove so pravila ostala enaka kot je narekoval prejšnji zakon. Davčna osnova je dobiček, ki je določen na podlagi razlike med ustvarjenimi prihodki in odhodki, pri čemer se v osnovi za pripoznavanje prihodkov in odhodkov v davčnem obračunu še vedno priznavajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu za poslovne namene. Pri tem se prihodki in odhodki priznajo glede na čas nastanka (ZDDPO-1, 2004, čl. 11), vendar pa se po zakonu o obdavčitvi dobička tako ugotovljeni prihodki in odhodki v nekaterih primerih povečujejo oziroma zmanjšujejo.

Prav ZDDPO-1 uvaja precej **večje število odstopanj pri vrednotenju postavk** ter pripoznavanju poslovnih dogodkov v davčnem obračunu glede na poslovno bilanco kot doslej. To pomeni, da bo odslej potrebno voditi posebno davčno knjigovodstvo oziroma povezane izven knjigovodske evidence glede na pretekla in bodoča davčna obdobja.

Tako novi zakon odpravlja napake in pomanjkljivosti prejšnjega zakona in dodaja nekatere rešitve v povezavi z novimi računovodskimi standardi predvsem na naslednjih področjih:

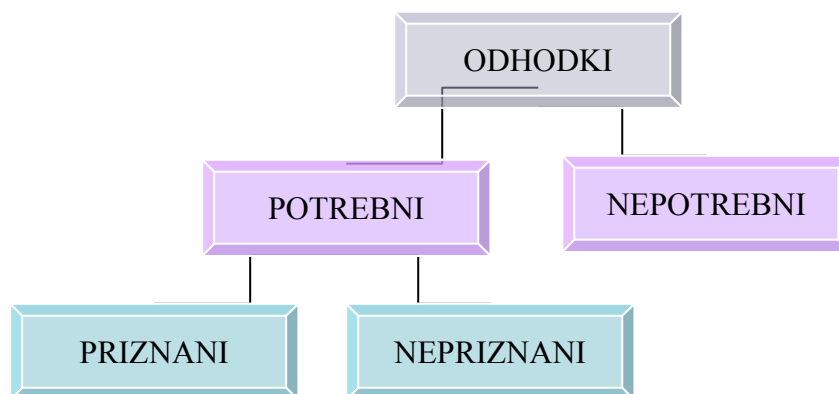
- davčne osnove iz naslova rezervacij,
- davčne osnove iz naslova prevrednotenja,
- davčne osnove iz naslova prihodkov iz udeležbe v dobičku,
- davčne osnove iz naslova nepriznanih in delno priznanih odhodkov,
- davčne osnove iz naslova amortizacije,
- na področju povezanih oseb (transferne cene, obresti),
- na področju davčnega priznavanja obresti,
- na področju pokrivanja davčne izgube,
- na področju odpisa terjatev,
- na področju odhodkov na osnovi vrednotenja zalog,
- na področju obresti od presežka posojil (institut tako imenovane tanke kapitalizacije),
- na področju plač in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo.

### **4.8.2 Prihodki**

Odhodki davčnega zavezanca se ugotavljajo po računovodskih standardih oziroma po zakonu o računovodstvu. Priznajo se le odhodki, potrebni za pridobivanje z ZDDPO-1 obdavčljivih dohodkov, torej ni dovolj, da je nek odhodek potreben za doseg katerikoli prihodkov,

temveč mora biti povezan oziroma potreben za doseganje prihodkov, ki so obdavčeni po novem zakonu. 11. člen ZDDPO-1 (2004) pravi, da so obdavčeni vsi tisti prihodki, ki so obdavčeni na podlagi zakona in računovodskih standardov.

Slika 1: Razdelitev odhodkov



Vir: Prusnik, 2005.

**Izjeme od obračunanih prihodkov po računovodskih standardih, ki se lahko izločajo iz davčne osnove so:**

### **1. Izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti**

Če zavezanec opravlja tudi nepridobitno dejavnost, plača davek od dohodkov le iz opravljanja pridobitne dejavnosti. V tem primeru se iz celotnih prihodkov odštejejo prihodki, ustvarjeni z nepridobitno dejavnostjo ter se hkrati odhodki, ki se nanašajo nanje, ne priznajo (ZDDPO-1, 2004, čl. 19).

Ne glede na oprostitev so dolžni izdelati in predložiti davčni obračun (ZdavP-1, 2004, čl. 14).

### **2. Izvzem prihodkov od udeležbe v dobičku**

Kot je že bilo napisano, se prihodki ugotavljajo na podlagi slovenskih računovodskih standardov, ki so osnova za pripravo t.i. poslovnih bilanc oziroma letnih poročil za notranje in zunanje poslovno poročanje. V davčnem obračunu se ti prihodki lahko še povečajo ali zmanjšajo.

*V skladu z 10. in 32. členom Zakona o davku od dobička pravnih oseb(2003) so se med prihodke davčnega zavezanca vštevali prihodki obračunani na podlagi računovodskih standardov, razen prihodkov doseženih z udeležbo na dobičku drugih pravnih oseb. Podjetje je lahko izvzelo iz ponovne obdavčitve deleže iz dobička drugih pravnih oseb, ne glede na odstotek udeležbe v kapitalu, čas udeležbe in rezidentstvo države.*

Slovenski računovodski standard 3.26 (2002) pravi, da:

- se dolgoročne finančne naložbe v podjetja, ki niso zajeta v skupinske računovodske izkaze vrednotijo po naložbeni metodi in se letno ne povečujejo za pripadajoči del čistega dobička, temveč se nakazani delež v dobičku obravnava kot finančni prihodek,
- da se dolgoročne finančne naložbe v odvisna in pridružena podjetja, ki so zajeta v skupinske računovodske izkaze, vrednotijo po kapitalski metodi, kar pomeni, da se povečujejo za tisti del dobička odvisnih podjetij, ki pripada obvladujočemu. Za učinek prevrednotenja se poveča prevrednotovalni popravek kapitala, lahko pa se podjetje odloči, da za učinek poveča finančne prihodke.

Iz navedenega izhaja, da je kapitalska metoda metoda vrednotenja dolgoročnih finančnih naložb, dividende oziroma drugi deleži iz dobička pa so razdeljeni dobički (udeležba v dobičku).

V skladu z 18. členom ZDDPO–1 (2004) družbe pripadajočih dobičkov odvisnih družb oziroma prihodkov zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja dolgoročnih finančnih naložb ne morejo izvzeti iz obdavčljivih prihodkov, saj to niso dividende. ZDDPO–1 (2004) v zvezi s tem pripisuje tudi metodo za odpravo ekonomskega in prav tako pravnega dvojnega obdavčevanja.

Uvedena je nova ureditev izvzema dohodkov od udeležbe v dobičku (velja od 1. 5. 2004). Prilagojena je Direktivi o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za matične družbe iz različnih držav članic.

Prejemnik lahko dividende oz. deleže iz dobička izvzame iz davčne osnove, tako da ponovno ne vstopajo v obdavčitev pri prejemniku pod predpisanimi pogoji (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 56):

- Prejemnik je neposredno udeležen v kapitalu ali pri upravljanju pravne osebe, ki deli dobiček najmanj v višini 25%.
- Čas trajanja udeležbe v kapitalu ali pri upravljanju v času izplačila dobička znaša najmanj 24 mesecev (če zavezanec izpolnjuje vse ostale pogoje, razen časa trajanja udeležbe, lahko dividende izvzame ob preložitvi bančne garancije za davek).
- Izplačevalec je zavezanec za davek in ni rezident države z ugodnejšim davčnim okoljem (stopnja obdavčitve dobička < 12,5%).

V primeru, da pogoji niso izpolnjeni pride do dvojne obdavčitve dividend.

Pri zavezancu, ki izvzame dividende iz davčne osnove, se odhodki, ki zadevajo udeležbo, ne priznajo (potni stroški, sejnine itd. uprave in nadzornega sveta družbe naložbenice, njenih zaposlenih ali upravljalcev premoženja) (Jerman, 2004, str. 113).

V zvezi z navedenimi nepriznanimi odhodki obstaja objektivni problem samega izločanja, saj je obračunsko obdobje, v katerem obravnavani odhodki nastanejo praviloma vedno drugačno od obračunskega obdobja, v katerem so dividende prejete. Odhodki namreč nastanejo v predhodnih davčnih obdobjih, v katerih pa zavezanci ne vedo ali bodo v letu prejema izpolnjevali pogoje za izvzem dividend ali ne, prav tako pa ne vedo, v kakšnem deležu bodo dividende izplačane. Prav tako v letu prejema in izločitve dividend iz davčne osnove odhodki po svojem obsegu in vrednosti niso primerljivi z odhodki, ki so prispevali k nastanku prihodkov (Hieng, 2003, str. 194).

#### **4.8.3 Davčna osnova iz naslova nepriznanih in delno priznanih odhodkov**

Predstavila bom določbe ZDDPO-1, ki splošno pravilo, da so davčno priznani odhodki na podlagi računovodskih standardov, omejujejo.

Nepotrební odhodki so tisti, ki (Hieng, 2004, str. 128):

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- imajo naravo privatnosti,
- niso skladni z običajno poslovno prakso,
- niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami, razen odhodkov, nastalih zaradi izrednih in nepogostih dogodkov, kot so naravne nesreče itd.

**V zvezi z davčno priznanimi in nepriznanimi odhodki zakon ne prinaša posebnih novosti, vendar podrobneje določa več posebnosti za posamezne kategorije odhodkov (odhodki, ki ne veljajo kot odhodek pri ugotavljanju davčne osnove, odhodki, ki se priznajo omejeno oziroma pod določenimi pogoji).**

Področje davčno nepriznanih odhodkov ima v Sloveniji posebno zgodovino. Razlog je v tem, da so bile določbe starega zakona kar polnih osem let dovolj splošne ter so dopuščale še tako nenavadna dejanska stanja in poslovne konstrukcije uokviriti med davčno nepriznane odhodke, ker naj ne bi bili neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti. Navedeno določbo je ustavno sodišče razveljavilo, ker je bila protiustavna. Tako smo v Sloveniji leta 2002 prvič dobili določene opredeljene davčno nepriznane odhodke in to v podzakonskem aktu in na podlagi zakonsko določenih kriterijev (Jerman, 2005, str. 103).

Davčno nepriznani odhodki so tisti, ki jih zavezanci ne morejo uveljaviti v davčnem obračunu za potrebe znižanja davčne osnove. Zakon z navajanjem davčno nepriznanih odhodkov ščiti

davčno osnovo in preprečuje, da se davčna osnova zavezanca, praviloma zaradi neposlovnih razlogov ne bi znižala, kar bi po eni strani pomenilo manjše javnofinančne prihodke, po drugi strani neenakomernost obdavčitve med zavezanci.

Ekonomske posledice davčnega omejevanja odhodkov se kažejo v višji efektivni stopnji obdavčitve zavezancev. Razmerje med nominalno in efektivno stopnjo obdavčitve subjektov je zato odvisno od tega, v kakšnem obsegu neka država poseže na področje davčno nepriznanih odhodkov. Ker davčno nepriznani odhodki povečujejo davčno obremenitev in znižujejo čisti dobiček zavezancev, ki je na razpolago za delitev lastnikom kapitala, se interes zavezancev kaže v čim manjšem obsegu davčno nepriznanih odhodkov. Po drugi strani je interes države ravno nasproten. Ker se z davčno nepriznanimi odhodki poseže na področje pravic zavezancev, je z vidika pravne varnosti zavezancev izjemnega pomena jasnost in nedvoumnost določb o davčno nepriznanih odhodkih, zato je potrebno določbe obravnavati ozko oziroma natančno, tako kot jih je zakonodajalec opredelil v davčnem predpisu, torej ne glede na splošne določbe (Jerman, 2005, str. 108).

Vsem davčnim pravilom je skupno to, da urejajo davčno priznavanje odhodkov, ki so sicer potrebni za opravljanje dejavnosti, vendar so pravila za priznavanje teh odhodkov v davčnem obračunu lahko drugačna od pravil, ki jih uporablja zavezanec pri sestavi računovodskih izkazov za poslovne namene. Tako nastajajočasne razlike med davčnim obračunom in izkazom poslovnega izida za poslovne namene. Nujna posledica drugačnega urejanja pravil za davčno priznavanje odhodkov so tudi določbe o odpravi dvojne obdavčitve. Z računovodskega vidika takšne določbe privedejo do evidentiranja terjatev in obveznosti za odložene davke (Jerman, 2005, str. 103).

Poleg začasnih razlik med prihodki in odhodki v davčnem obračunu ter izkazu poslovnega izida zakonodajalec predpiše tudi trajno (dokončno) nepriznane odhodke, ki pomenijo trajno razliko med davčnim obračunom in izkazom poslovnega izida (Jerman, 2005, str. 103).

**Razlika glede na prejšnji zakon je v tem, da ZDDPO-1 pozna obe vrsti razlik, takočasne kot dokončne, medtem ko zakon od dobička, ki smo ga uporabljali zadnjih deset let, ni poznal začasnih, temveč le dokončne razlike.**

#### **Pogojno oziromačasno davčno nepriznani odhodki**

Kot pogojno oziromačasno davčno nepriznane odhodke zakon obravnava odhodke prevrednotenja ter rezervacije.

#### **4.8.4 Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami**

Zakon loči dve vrsti povezanih oseb, in sicer (Drobnič et al., 2004, str. 49):

- povezane osebe, v katerih je ena oseba rezident, druga oseba pa je tuja oseba (pravna oseba ali oseba brez pravne osebnosti) in
- povezane osebe, v kateri sta obe osebi rezidenta.

Pri ugotavljanju prihodkov zavezanca se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva vključno z neopredmetenimi sredstvi ter storitve, vendar so ti prihodki ugotovljeni najmanj do višine, ki je ugotovljena z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami (ZDDPO–1, 2004, čl. 12).

Torej cene ne smejo biti nižje od primerljivih tržnih cen. Primerljiva tržna cena je opredeljena kot cena takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se dosežejo na trgu v primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 36).

Primerljive tržne cene se določijo z eno od naslednjih metod ali s kakršnokoli kombinacijo naslednjih metod (Kovač, 2004, str. 115):

- *metodo primerljivih prostih cen,*
- *metodo prodajnih cen,*
- *metodo dodatka na stroške,*
- *metodo porazdelitve dobička in*
- *metodo stopnje čistega dobička.*

Metoda primerljivih prostih cen temelji na primerjavi cenovnih ekonomskih faktorjev med povezanimi družbami in cenovnih ekonomskih faktorjev med nepovezanimi družbami. Posledica razlike med obema primerjalnima kategorijama je, da tržni in finančni odnosi povezanih družb niso v skladu z običajnimi razmerami poslovanja. Metodo primerljivih cen je možno uporabiti le, če so na voljo vsi primerljivi podatki o transakcijah med povezanimi družbami. Primerjava le enega dejavnika poslovanja davčnega zavezanca ne daje zadovoljivih rešitev.

Metoda preprodajnih cen temelji na predpostavki, da povezana družba nabavi blago po običajni nabavni ceni in nato isto blago proda nepovezani družbi, pri tem pa je cena pri prodaji nepovezani družbi znižana za maržo. Razlika v ceni je zaslužek povezane družbe, ki se uporabi za kritje vseh pomembnih stroškov in dosežen dobiček. Neto dobiček od navedene transakcije med nepovezanimi družbami se lahko upošteva pri transakcijah med povezanimi družbami. Metodo cen pri ponovni prodaji uporabljamo le pri primerjavi istovrstnega blaga.

Po metodi dodatka na stroške odprave transfernih cen je treba upoštevati ceno stroškov storitev in pravic dobavitelja v prometu s povezanimi družbami z namenom, da se ugotovi dobiček. Dobiček se primerja z dobičkom doseženim pri poslovanju v običajnih tržnih razmerah. Skladnost poslovanja med povezanimi in nepovezanimi družbami se ugotavlja na podlagi pribitka na stroške. Zaradi različnih poslovnih dejavnosti davčnih zavezancev je nujna prilagoditev stroškov obravnave. Ta pa povzroča nemalo težav zaradi njihove opredelitve. Pri obravnavi transakcij med povezanimi in nepovezanimi družbami je treba upoštevati celotno poslovno politiko davčnega zavezanca. Ta metoda je najprimernejša pri prodaji polizdelkov med povezanimi družbami in glede dolgoročnih pogodb o poslovnem sodelovanju.

Metoda porazdelitve dobička se nanaša na oceno dobička iz transakcij med povezanimi družbami in oceno dobička med nepovezanimi družbami. Tako dobljeni dobiček se nato na podlagi ekonomskih meril razdeli med povezane družbe in primerja z dobičkom glede na običajne tržne razmere na podlagi aktivnosti davčnih zavezancev. Prednost te metode je njena uporabnost, ko ni primerljivih transakcijskih podatkov. Njena slabost pa je predvsem vidna pri uporabnosti in primerljivosti zunanjih podatkov pri ugotavljanju deleža dobička povezane družbe.

Metoda stopnje čistega dobička temelji na načelu, da se bodo davčni zavezanci, ki so v podobnem položaju, trudili ustvariti podobne prihodke v razumnem časovnem roku. Metoda spremlja objektivne mere dobičkonosnosti pri drugih nekontroliranih davčnih zavezancih, vključenih v podobne dejavnosti z drugimi nepovezanimi zavezanci. Glavni primerjalni dejavnik je kazalnik stopnje dohodka na ocenjevalni strani. Kazalec stopnje dohodka mora zagotoviti finančno razmejitev, s katero se meri odnos med dohodkom, stroški in uporabljenimi viri.

#### **4.8.5 Davčna osnova iz naslova rezervacij**

*V 31. členu prejšnji Zakon o davku od dobička pravnih oseb (2003) določa, da se davčna osnova zmanjša za že obdavčene neporabljene dolgoročne rezervacije stroškov, vendar le do višine davčne osnove.*

Zato je prejšnji zakon povzročil preglavice v zvezi z oblikovanjem in končno odpravo neporabljenih, v prejšnjih letih oblikovanih rezervacij stroškov, saj je zakon dopuščal možnost, da se davčna osnova zmanjša le za neporabljene dolgoročne rezervacije stroškov, ki se prenašajo nazaj med prihodke.

Nov zakon ZZDPO-1 (2004) v 16. členu odpravlja vse dvome in nejasnosti. V skladu z načelom, da se prihodki in odhodki priznavajo glede na čas nastanka, se oblikovanje rezervacij in s tem povezani obračunani stroški in odhodki ne upoštevajo v davčnem obračunu. Odprava in poraba rezervacij se upoštevata na način, da se prihodki izvzamejo in odhodki priznavajo tako, da v davčno osnovo niso ponovno vključeni prihodki in odhodki, ki so poprej povečevali davčno osnovo.

**Oblikovanje rezervacij** se ne upošteva pri oblikovanju davčne osnove, to pomeni, da povečujejo davčno osnovo.

**Odprava in poraba rezervacij:** Ker bodo rezervacije v celoti davčno nepriznane v letu oblikovanja, zakon predvideva odpravo potencialne dvojne obdavčitve. Določba, ki naj bi omogočala odpravo dvojne obdavčitve oziroma začasne obdavčitve rezervacij je zapisana precej nejasno, kljub temu pa je vsebinsko ni mogoče razlagati drugače kot skladno z njenim namenom, in sicer da se tudi v primeru porabe rezervacij odhodki priznajo tako, da znižujejo

davčno osnovo, kljub temu da skladno z računovodskimi standardi odhodki niso ponovno obračunani in izkazani v izkazu poslovnega izida (Jerman, 2005, str. 111).

Zakon v spremembah in dopolnitvah določa, da se dolgoročno odloženi prihodki za prejete državne podpore za nakup osnovnih sredstev in druge določene stroške obravnavajo na način, da ne povečujejo davčne osnove. Tako zavezanec ravna enako kot po prejšnjem zakonu (ZDDPO v 23. členu ni omejeval rezervacij na račun dolgoročno razmejenih prihodkov), kar pomeni, da med poslovne prihodke evidentira samo tisto vrednost rezervacije, ki jo je porabil za stroške nastale v poslovnem letu.

#### **4.8.5.1 Dovoljene rezervacije**

Rezervacije, ki jih oblikujejo banke v povezavi s posebnimi tveganji, so davčno priznan odhodek, vendar največ do višine predpisane v zakonu o bančništvu (Uradni list RS 7/99). Prav tako se upošteva oblikovanje zavarovalno tehničnih rezervacij, ki jih oblikujejo zavarovalnice, vendar največ do višine predpisane v zakonu o zavarovalništvu (Uradni list RS 13/00, uporabljal se je že za obračun DDPO za leto 2004).

#### **4.8.5.2 Odprava davčno dovoljenih rezervacij**

Rezervacije, oblikovanje katerih se prizna kot odhodek do dovoljenega zneska in se lahko odpravljajo kot nepotrebne več let, se vštevajo v davčno osnovo kot prihodek v celoti v prvem letu odprave, vendar največ do velikosti odhodka, priznanega pri njihovem oblikovanju. (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 49)

#### **4.8.6 Davčna osnova iz naslova prevrednotovanja**

Po slovenskih računovodskih standardih je prevrednotovanje kapitala sprememba njegove knjižne vrednosti. Za takšne spremembe pa se ne šteje vračunavanje novih plačil, izplačil in zneskov, ki izhajajo iz tekočega čistega dobička oziroma izgube. Opravi se na koncu poslovnega leta ali med njim.

Poznamo splošno in posebno prevrednotovanje kapitala. Splošno prevrednotovanje kapitala je posledica spremembe kupne moči domače valute in se izvaja le pri kapitalu z vsemi njegovimi sestavinami. Splošno prevrednotovanje se opravlja, če se je v prejšnjem koledarskem letu tečaj evra do tolarja povečal za več kot 5,5%. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ki je posledica spremembe cen gospodarskih kategorij, se po SRS (2002) pojavi zaradi:

- okrepitve sredstev (zemljišče, zgradbe, opreme, finančnih instrumentov), ki poveča do tedaj izkazano vrednost, in sicer prilagoditev knjigovodske vrednosti pošteno vrednosti ter
- oslabitve sredstev, ki se zmanjšajo do tedaj izkazano vrednost, njihova knjigovodska vrednost se zmanjša na manjšo pošteno vrednost.

ZDDPO-1 (2004) v 17. členu ne priznava odhodkov nastalih iz naslova prevrednotenja in obračunanih na podlagi splošnega prevrednotenja kapitala, do katerih bi lahko prišlo po SRS,

ker izpolnitev pogoja za splošno prevrednotovanje kapitala iz SRS 8.28 (2002) ni verjetna. Davčno so priznani le odhodki zaradi prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb in denarnih terjatev, ki se po Slovenskih računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja (finančni odhodki zaradi spremembe tečajnih razlik). Pri tem se odhodki zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja finančnih naložb ne priznajo.

Odhodki nastali zaradi oslabitve, ki so posledica spremembe cen gospodarskih kategorij, niso davčno priznani v letu, v katerem so obračunani z utemeljitvijo, da se tudi okrepitev sredstev ne všteva v prihodke in s tem v davčno osnovo. Odhodki zaradi prevrednotenja se priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev in ob poravnavi ali drugačni odtujitvi dolgov.

Skladno z ZDDPO-1 torej ne bo več možno utemeljevati upravičenost nujnost oslabitve skladno s SRS, ki pravijo, da v kolikor je oslabitev potrebna in utemeljena je tudi obvezna. ZDDPO-1 ne vsebuje posebnih določil glede takšnih prevrednotovalnih odhodkov.

V kolikor je zakonodajalec želel preprečiti špekulacije pri oblikovanju davčne osnove, je nedvoumno z omenjeno ureditvijo dosegel to, da bodo davčni zavezanci plačevali plačevali davek od dobička tudi od izgub, ki se skrivajo med sredstvi in obveznostmi bilance stanja posameznega davčnega zavezanca (Jerman, 2005, str. 159).

Odprava oslabitve se upošteva na način, da prihodki iz odprave oslabitev izvzamejo, če so bili prevrednotovalni prihodki prav tako izvzeti iz davčne osnove.

Slika 2: Priznavanje prevrednotovalnih odhodkov

| <i><b>Izkaz<br/>poslovnega izida</b></i>     |                                                                                                               | <i><b>Davčni izkaz</b></i>                 |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| <i><b>Prevrednotovalni<br/>i odhodki</b></i> | <i>Ugotovitev preveč<br/>izkazane vrednosti<br/>sredstev oziroma<br/>premalo izkazane<br/>vrednosti blaga</i> | $\emptyset$                                |
| $\emptyset$                                  | <i>Prodaja ali<br/>odtujitev sredstev<br/>ali poravnava ali<br/>odtujitev dolga</i>                           | <i><b>Prevrednotovalni<br/>odhodki</b></i> |

Vir: Prusnik, 2005.

V primerjavi z davčno ureditvijo do konca leta 2004 je zakonodajalec temeljito posegel v pravice zavezancev. Doslej je zakon omejeval oziroma ni priznaval zgolj oblikovanja popravkov vrednosti in odpisov terjatev do delavcev, lastnikov in povezanih oseb.

#### **4.8.7 Davčna osnova iz naslova trajno davčno nepriznanih odhodkov**

Pri začasno davčno nepriznanih odhodkih gre le za začasno nepriznavanje odhodkov. Po svoji vsebini pa ti odhodki ustrezajo pogojem za davčno priznavanje, ker gre za odhodke, ki so poslovno potrebni in prispevajo k doseganju obdavčenih odhodkov. Odhodki se v teh primerih začasno davčno ne priznajo oziroma se priznajo takrat, ko je izguba v zvezi s sredstvi ali z viri sredstev tudi dejansko uresničena praviloma na trgu, v poslu z nepovezano osebo. Ko je izguba uresničena, se odhodki priznajo, ne glede na to, da takrat v izkazu poslovnega izida niso prikazani. Davčno se priznajo v dejanskih zneskih, morebitni preveč oblikovani prevrednotovalni popravki pa se odpravijo in izvzamejo iz davčne osnove, s čimer je dosežena odprava dvojne obdavčitve istega davčnega vira (Hieng, 2004, str. 129).

Pri trajno davčno nepriznanih odhodkih pa je drugače, saj jih zakon opredeli kot tiste odhodke, ki nikoli ne morejo zniževati davčne osnove, ker ne izpolnjujejo z zakonom določenih kriterijev, ki so potrebni za davčno priznane odhodke.

**V zvezi z davčno nepriznanimi odhodki zakon ne prinaša posebnih novosti, ureja jih podobno kot ga je urejal 12. člen ZDDPO (2003) in Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih, vendar podrobneje določa več posebnosti za posamezne kategorije odhodkov.**

V celoti so davčno nepriznani naslednji odhodki (ZDDPO–1, 2004, čl. 21):

- 1. Naložbe** (zemljišča, osnovna sredstva, materialne pravice, delnice in deleži, druge finančne naložbe in druga sredstva). Odhodki so po SRS opredeljeni kot zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju in to v obliki zmanjšanja sredstev ali v obliki povečanja dolgov, katerih posledica je zmanjšanje kapitala, razen izplačil lastnikom. Nobena od naštetih vlaganj nima narave odhodka po SRS, gre za preoblikovanje ene postavke sredstev v drugo, zato omejevanje tovrstnih naložb v smislu davčno nepriznanih odhodkov ni potrebno.
- 2. Delitev dobička** za (gre za preoblikovanje ene postavke pasive v drugo):
  - Dividende (ne gre za odhodke na podlagi 11. člena ZDDPO – 1, temveč gre za zmanjšanje kapitala na podlagi razdelitve dobička tekočega leta ali dobička preteklih let).
  - Druge dohodke, ki so po 72. členu ZDDPO–1 podobni dividendam. Po svoji naravi tudi ti ne povzročijo, da bi jih davčni zavezanec na podlagi navedenih, praviloma korporacijskih poslov izkazoval v poslovnem izidu. Med dividendam podobne dohodke 72. člen ZDDPO-1 (2004) uvršča:
    - I. Dobiček ali presežek, ki se razdeli družbenikom ali članom izplačevalca, v zvezi z udeležbo v izplačevalcu ali druga razdelitev družbenikom ali članom izplačevalca v zvezi z udeležbo v izplačevalcu.

- II. Dobiček, ki se razdeli v zvezi z vrednostnimi papirji in krediti, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku izplačevalca.
  - III. Obresti, plačane v zvezi z zamenljivimi obveznicami.
  - IV. Dobiček ali rezerve izplačevalca, ki se delijo v zvezi z udeležbo v izplačevalcu ob prenehanju ali ob izključitvi ali izstopu delničarja, družbenika ali člana izplačevalca.
  - V. Povečanje osnovnega kapitala iz rezerv iz dobička, iz dobička ali prevrednotovalnega popravka teh dveh kategorij.
  - VI. Zmanjšanje osnovnega kapitala izplačevalca, če ima izplačevalec dobiček ali presežek, ki ni bil razdeljen.
  - VII. V okviru pridobivanja lastnih delnic oziroma deležev družbe izplačana vrednost delnic ali deležev zmanjšana za njihovo nominalno vrednost razen primerov, ko jih družba dobiva preko borze.
  - VIII. Dobiček prenesen na podlagi podjetniške pogodbe v skladu z ZGD.
- Rezerve iz dobička (zakonske rezerve, rezerve za lastne deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička; gre za uporabo dobička za oblikovanje rezerv iz dobička in nimajo narave odhodkov).
  - Nagrade upravi in članom nadzornega sveta, ki imajo naravo udeležbe v dobičku (gre za delitev dela kapitalске postavke družbe).

**3. Odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let** (Tukaj je mišljena izguba, ugotovljena v poslovni bilanci, saj se davčna osnova lahko zmanjšuje na račun izgube iz preteklih let, ugotovljene v davčnem izkazu, torej zakon kot »odhodek« priznava davčno, ne pa poslovno izgubo iz preteklih let). Davčno izgubo je možno prenašati v naslednje petletno obdobje in jo uporabiti za zmanjšanje davčne osnove, vendar tako kot doslej le do višine davčne osnove posamičnega davčnega obdobja. **Pomembna sprememba** z možnostjo ohranjanja davčne izgube je uvedena v primeru **spremembe lastništva** davčnega zavezanca, ki izkazuje davčno izgubo (ZDDPO–1, 2004, čl. 29). V primeru spremembe neposrednega ali posrednega lastništva v kapitalu zavezanca za več kot 25% glede na strukturo na začetku davčnega obdobja, davčne izgube tega in preteklih davčnih obdobj ni možno več prenašati v naslednja davčna obdobja. Prehodne določbe omogočajo, da se navedena omejitev ne nanaša na izgube, ki so nastale do konca leta 2004 (ZDDPO – 1, 2004, čl. 83).

#### **4. Rezervacije za kritje možnih izgub.**

- 5. Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje,** vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu (zabava, oddih, šport in rekreacija - vključno z DDV):
- Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov in povezanih oseb. Pri takšnih izplačilih gre za izplačilo »prikritega« dobička (kar je obdavčeno), zato se takšni stroški zavezancu ne priznajo.

- Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje drugih oseb. Pri teh izplačilih ne gre za prikrito izplačilo, vendar ti stroški niso potrebni za opravljanje dejavnosti zavezanca, zato se davčno ne priznajo.
- Bonitete delavcem (premije, popusti, počitniške nastanitve...).

#### **6. Stroški prisilne izterjatve dajatev.**

#### **7. Kazni, ki jih izreče pristojni organ.**

#### **8. Davki** (davek od dobička, DDV, ki je odbitek – če DDV ni bil upoštevan pri obračunu davka, pa bi lahko bil, tudi ne gre za davčno priznan odhodek, davki, ki jih plača družbenik kot fizična oseba).

#### **9. Obresti od nepravočasno plačanih dajatev.**

#### **10. Podkupnine** (dane fizičnim ali pravnim osebam, da (ne) nastane dogodek, ki drugače (ne) bi (da se hitreje ali ugodneje opravi ali da se opusti kako dejanje).

#### **11. Donacije** (so davčna olajšava).

#### **12. Obresti od posojil, prejetih od oseb iz držav z ugodnejšim davčnim okoljem** (stopnja obdavčitve dobička < 12,5%, razen držav EU). Obresti so v celoti davčno nepriznane, ker v zakonu ni določbe, ki bi dovoljevala priznanje obresti do velikosti, ki jo objavlja minister za finance (to velja pri povezanih osebah).

### **4.8.8 Davčna osnova iz naslova delno davčno nepriznanih odhodkov**

*ZDDPO (2003) v 24. členu navaja, da so stroški reprezentance, upravnega in nadzornega odbora priznajo v višini 70% obračunanih zneskov.*

Novi zakon priznava le 50% obračunanih stroškov reprezentance in nadzornega odbora, medtem ko so stroški upravnega odbora 100% davčno priznani. Dilema, kateri stroški so reprezentančni in kateri reklamni, ostaja nerešena.

### **4.8.9 Odhodki v primeru odpisa terjatev**

Glede priznavanja odhodkov za odpis terjatev ni bistvenih sprememb. Popravek vrednosti terjatev se ne prizna ob oblikovanju, temveč ob odpisu terjatve ter je obravnavan v 17. členu zakona, saj gre za prevrednotovalne popravke terjatev. Novi zakon v 23. členu (ZDDPO-1, 2004) natančneje določa pod katerimi pogoji je odpis terjatve davčno priznan kot odhodek, če:

- je bil znesek terjatve že vključen v prihodke in
- so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih skrbno opravil dober gospodarstvenik za dosego poplačila dolga (Ni definirano, katera so ta dejanja.).

#### 4.8.10 Odhodki zalog

Odhodki zalog se priznavajo v skladu z izbrano metodo obračunavanja zalog, ki pa jo mora zavezanec dosledno uporabljati vsaj pet let (ZDDPO-1, 2004, čl. 24).

*Zakon o davku od dobička pravnih oseb ni določal časovnega okvira uporabe izbrane metode obračunavanja zalog, temveč je zahteval v primeru spremembe razkritje razlogov za spremembo metode in prikaz vrednostnega učinka sprememb.*

Prehodna določba 76. člena zakona pravi, da se v dobo petih let všteva tudi čas pred 1. 1. 2005, ne glede na to pa se s 1. 1. 2005 lahko izbere druga metoda obračunavanja zalog, vendar je potrebno prikazati vrednostni učinek.

#### 4.8.11 Amortizacija

Amortizacija se kot odhodek prizna v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, ki jih določa 26. člen ZDDPO–1 (2004). Najvišje letne amortizacijske stopnje ostajajo nespremenjene razen amortizacijske stopnje za t.i. **druga vlaganja, ki po novem znaša 10%.**

Zakon ne omogoča prenosa presežka v naslednja obdobja, kar po vsebini pomeni dokončno nepriznavanje dela amortizacije, kljub temu da so sredstva uporabljena izključno v poslovne namene in prispevajo k povečanju prihodkov (Jerman, 2005, str. 124).

Po novem zakonu se lahko celotna vrednost drobnega inventarja, katerega posamična vrednost ne presega tolarske vrednosti 500 EUR in katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta, odpiše takoj ob prenosu v uporabo, vendar mora takšno opredmeteno osnovno sredstvo še vedno evidentirati v registru osnovnih sredstev. Po starem zakonu se je nabavna vrednost drobnega inventarja zmanjševala z amortizacijo.

Če navedeno dikcijo primerjamo s pravili SRS 1.43 je med njim kar nekaj vsebinskih razlik. SRS 1.43 za obravnavana opredmetena osnovna sredstva določajo, da se lahko izkazujejo skupinsko kot drobni inventar. Določba SRS 13.30 pa dovoljuje izjemo glede splošnega pravila o posamični amortizaciji, in sicer dovoljuje, da se pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena amortizacija lahko obračunava skupinsko (Jerman, 2005, str. 124).

Novost je tudi to, da se pridobitev starega oziroma rabljenega osnovnega sredstva od povezane osebe, ki ni rezident Slovenije, šteje, da je pridobljeno osnovno sredstvo že amortizirano, razen če zavezanec dokaže, da še ni amortizirano. Takšna določba bi lahko z vidika zagotavljanja prostega pretoka blaga in kapitala predstavljala omejitev, ki ni v duhu pravil enotnega trga Skupnosti (Jerman, 2005, str. 124).

#### 4.8.12 Odhodki obresti (Tanka kapitalizacija – obresti od presežka posojil)

Glede na to, da je donos na lastniški kapital obdavčen, obračunane obresti zaradi financiranja podjetja z dolžniškim kapitalom pa zmanjšujejo davčno osnovo, je financiranje podjetja s posojilom namesto z lastniškim financiranjem zanimivo, predvsem za lastnike podjetij, ki jim prinaša donos v obliki obresti ob zmanjševanju davčne osnove.

Pomembna novost zakona je omejitev glede davčnega priznavanja obresti, in sicer obresti od prejetih posojil se ne priznavajo, če je posojilodajalec delničar oziroma družbenik, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic pri zavezancu in v primeru, če prejeta posojila lastnika kadarkoli v davčnem obdobju presegajo štirikratnik zneska deleža tega lastnika v kapitalu zavezanca. Ureditev velja tudi v primeru posojil tretjih oseb, v kolikor za vračilo posojil jamči delničar oziroma družbenik (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 78).

V Sloveniji smo institut tanke kapitalizacije poznali od leta 2003 dalje, in sicer v Pravilniku o davčno nepriznanih odhodkih, ki pa je le okvirno določal kriterije, po katerih naj bi zavezanci presojali davčno priznane obresti.

Nepriznane obresti se ugotavljajo glede na znesek in trajanje presežka posojil v davčnem obdobju, kar pomeni, da se davčno nepriznane le obresti od presežka posojil.

Prehodna določba v 78. členu zakona (ZDDPO-1, 2004) navaja, da zakon velja le za obresti od posojil, nastalih po 1. 1. 2005. Prav tako je do leta 2012 določeno prehodno obdobje z višjim dopustnim razmerjem, za leto 2005 se uporablja razmerje 8 : 1.

Za izračun davčno nepriznanih obresti je treba:

- izračunati znesek in obdobje trajanja presežka posojil,
- izračunati znesek deleža družbenika v kapitalu, to je povprečje stanja vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju.

Primer:

Predpostavke:

- leto 2012,
- davčno obdobje je koledarsko leto,
- organizacijska oblika: d. o. o. s štirimi družbeniki,
- osnovni kapital: 2.100.000,
- vložki družbenikov:  $4 * 525.000$  sit (vsak 25%),
- dano posojilo enega družbenika 1. marca 2005 v znesku 2.750.000 sit,
- vračilo: 10 mesečnih obrokov po 300.000 sit (zadnjega dne v mesecu),
- obračunane obresti: 250.000 sit ( $10 * 25.000$  sit).

Tabela 1: Podatki o višini obroka in stanju posojila po obdobjih v letu 2005

| Datum        | Obrok (glavnica + obresti) v sit | Stanje posojila (glavnica + obresti) v sit |
|--------------|----------------------------------|--------------------------------------------|
| 01. 03. 2005 |                                  | 3.000.000                                  |
| 31. 03. 2005 | 300.000                          | 2.700.000                                  |
| 30. 04. 2005 | 300.000                          | 2.400.000                                  |
| 31. 05. 2005 | 300.000                          | 2.100.000                                  |
| 30. 06. 2005 | 300.000                          | 1.800.000                                  |

Vir: Lasten primer.

Ne priznajo se obresti od posojil, izračunane glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil v davčnem obdobju.

»Presežek posojila« = posojilo presega 4–kratnik zneska deleža družbenika v kapitalu  
 $= 4 * 525.000 \text{ sit} = 2.100.000$ .

Obdobje trajanja presežka posojila: 3 meseci (marec, april, maj)

Znesek presežka posojila in davčno nepriznani odhodki:

= marec:  $900.000 \text{ sit} (30\%) = 25.000 * 30\% = 7.500 \text{ sit}$

= april:  $600.00 \text{ sit} (22\%) = 25.000 * 22\% = 5.500 \text{ sit}$

= maj:  $300.000 \text{ sit} (13\%) = 25.000 * 13\% = 3.250 \text{ sit}$

#### 4.8.13 Odhodki plač in drugih izplačil zaposlenim

Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo se priznajo kot davčni odhodek:

- v skladu s splošnima kolektivnima pogodbama oziroma
- v skladu z zakonom oziroma s pogodbo o zaposlitvi s poslovodnimi osebami.

Tako je določal tudi prejšnji zakon, vendar so bonitete tiste, ki širijo krog davčno nepriznanih stroškov in jih novi zakon o dohodnini našteva v veliko večjem obsegu kot prej. Boniteta, na katero se na in iz bruta obračunavajo tudi prispevki in dohodnina, v celoti ni priznana kot odhodek.

### 4.9 DAVČNE OLAJŠAVE

Zakonski predpisi po eni strani za določene poslovne odhodke omejujejo zmanjšanje davčne osnove, na drugi strani pa dajejo možnosti za uveljavljanje davčnih olajšav in jih lahko okarakteriziramo tudi kot davčni prihranek, ki predstavlja znesek davka, ki smo ga privarčevali na osnovi uveljavljanja davčnih olajšav. Mednarodni računovodski standardi davčni prihranek opredeljujejo kot znesek davka, ki v izkazu poslovnega izida povečujejo dobiček (Jerič, 2003, str. 122).

Poznamo štiri vrste davčnih olajšav:

- olajšava za investiranje,
- olajšava za zaposlovanje,
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje,
- olajšava za donacije.

Vse olajšave se priznajo največ v višini davčne osnove. Novost je, da lahko davčni zavezanec za neizkoriščen del davčne olajšave, zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih (prej le do višine davčne osnove), ki pa zaradi zgolj 10% olajšave ne bo bistven element davčnega prihranka.

V primeru uveljavljenih davčnih olajšav velja prepoved razdelitve dobička za udeležbo v dobičku pred potekom treh davčnih obdobj po davčnem obdobju, za katerega je davčni zavezanec izkoristil olajšavo, sicer je potrebno v letu razdelitve dobička povečati davčno osnovo za znesek olajšave. Povečanje osnove je potrebno tudi v primeru odtujitve opreme, za katero so bile izkoriščene olajšave, tudi v roku treh let. Za odtujitev sredstva pa se po izrecni določbi zakona ne šteje, če gre za prenos dejavnosti, zamenjavo kapitalskih deležev, združitve in delitve družb (Klapš, 2004, str. 21-23).

#### **4.9.1.1 Davčne olajšave za zaposlovanje**

Olajšave za zaposlovanje se niso bistveno spremenile. Še vedno velja pravica do uveljavitve davčne olajšave v višini 30 % izplačane bruto plače delavca za obdobje enega leta, če je delavec pripravnik ali je zanj to prva zaposlitev ali je bil delavec 12 mesecev prijavljen na Zavodu za zaposlovanje in ga je podjetje zaposlilo za najmanj dve leti. Tudi pri zaposlitvi invalidnih oseb se odstotek olajšav ni spremenil. Podjetje lahko uveljavlja kot olajšavo 50% izplačane bruto plače invalida in 70% izplačane bruto plače osebe s 100% telesno okvaro ali gluhoneme osebe.

Novost je uvedba davčne olajšave pri zaposlitvi osebe z doktoratom znanosti, ki pred tem ni bila zaposlena v gospodarski družbi, in to v višini 30% plače te osebe za največ prvih 12 mesecev njene zaposlitve (ZDDPO–1, 2004, čl. 50).

#### **4.9.1.2 Davčne olajšave za investiranje**

Z uvedbo ZDDPO–1 je Slovenija odpravila zelo spodbudno davčno ureditev na področju davčnih olajšav glede investiranja v opredmetena osnovna sredstva. V celoti je odpravljena davčna olajšava za naložbe v tujini in postopno se znižuje davčna olajšava iz 40% investiranega zneska na 10% investiranega zneska (glej Tabela 2) .

Tabela 2: Pregled zniževanja davčnih olajšav za investicije do leta 2004

| LETO | SPLOŠNA OLAJŠAVA | DODATNA OLAJŠAVA |
|------|------------------|------------------|
| 2002 | 40%              | 0%               |
| 2003 | 30%              | 10%              |
| 2004 | 25%              | 15%              |

Vir: Klapš, 2004, str.

21.

Olajšave za investicije v osnovna sredstva so v letu 2005 priznane v višini 20% investiranega zneska v opredmetena oz. neopredmetena sredstva (razen osebna motorna vozila) ter še dodatnih 20%, če gre za opremo, vendar ne, če gre za osebna motorna vozila, pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme.

Za 2006 pa 10% opremo, razen osebnih motornih vozil, pohištva in pisarniške opreme brez računalniške ter dodatnih 10% za opremo za raziskave in razvoj, ki jo na predlog Agencije na področju raziskovalne dejavnosti in Agencije na področju tehnološkega razvoja določi minister, pristojen za znanost (ZDDPO-1, 2004, čl. 49).

Tabela 3: Investicijske olajšave za leti 2005 in 2006

| <i>Vrsta sredstev</i>                 | <i>Leto 2005</i>   |                    | <i>2005 in 2006</i> | <i>Leto 2006</i>   |
|---------------------------------------|--------------------|--------------------|---------------------|--------------------|
|                                       | <i>Splošna 20%</i> | <i>Dodatna 20%</i> | <i>R + R 10%</i>    | <i>Splošna 10%</i> |
| <i>Neopredmetena osnovna sredstva</i> | DA                 | DA                 | NE                  | DA                 |
| <i>Opredmetena osnovna sredstva</i>   |                    |                    |                     |                    |
| <i>Nepremičnine</i>                   | DA                 | NE                 | DA                  | NE                 |
| <i>Osebna motorna vozila</i>          | NE                 | NE                 | DA                  | NE                 |
| <i>Računalniška oprema</i>            | DA                 | DA                 | DA                  | DA                 |
| <i>Pisarniška oprema</i>              | DA                 | NE                 | DA                  | NE                 |
| <i>Pohištvo</i>                       | DA                 | NE                 | DA                  | NE                 |
| <i>Druga oprema</i>                   | DA                 | DA                 | DA                  | NE                 |

Vir: ZDDPO-1, 2004,

čl. 49.

#### 4.9.1.3 Davčne olajšave za donacije

Olajšava za donacije je ostala nespremenjena. Zavezanec lahko uveljavlja olajšavo za donacije za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, če so to izplačila rezidentom Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti. To olajšavo je možno uveljaviti do višine 0,3% obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem obdobju.

Poleg tega lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in naravi političnim strankam in reprezentativnim sindikatom, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu (ZDDPO–1, 2004, čl. 52).

#### **4.9.1.4 Davčna olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje**

Pri olajšavah za prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje je ukinjen pogoj za uveljavitev olajšave, ki jo uveljavlja zavezanec, ki plačuje premije tega zavarovanja za zaposlene, in sicer delodajalcu ni potrebno dokazovati, da je v pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja vključenih povprečno 51% vseh zaposlenih, še vedno pa velja, da znesek olajšave ne sme presegati 24% vrednosti obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje delojemalca in ne več kot 549.400 sit letno (ZDDPO–1, 2004, čl. 50).

### **5 PRIKAZ OBDAVČITVE PODJETJA X d. o. o. GLEDE NA TEMELJNE RAZIKE PO STAREM IN NOVEM ZAKONU O OBDAVČITVI PRAVNIH OSEB**

V zadnjem delu diplomske naloge prikazujem razliko v obdavčitvi podjetja X d. o. o. glede na novi in stari zakon o obdavčitvi dobička pravnih oseb. Pri tem bom izhajala iz poslovnega izida leta 2004 ter prikazala zakonske rešitve obeh zakonov ter njihov vpliv na višino davčne osnove. Prikazane so samo postavke obeh obračunov, ki se glede na zakonske spremembe razlikujejo med obračunoma.

#### **5.1 ZMANJŠEVANJE PRIHODKOV ZA ODPRAVO IN PORABO ŽE OBDAVČENIH REZERVACIJ**

V postavko obračuna po ZDDPO–1 v Prilogi 3 (zaporedna št. 2.2.) se vpiše znesek odpravljenih in porabljenih rezervacij na račun dolgoročno odloženih prihodkov ali vnaprej vračunanih odhodkov, ki v obračunskem obdobju, ko so bile oblikovane, niso v celoti zniževale davčne osnove. V primeru porabe oblikovanih rezervacij ali njihove odprave, če vnaprej oblikovana obveznost ni nastopila, se v preteklosti odloženi odhodek po računovodskih predpisih v celoti evidentira med poslovne prihodke. Podjetje X d. o. o. je v letu 2001 po takratni zakonodaji oblikovalo 3.000.000 sit dolgoročnih rezervacij, od tega jih je bilo obdavčenih 30%, ki jih v letu 2004 odpravlja. Ker ob oblikovanju rezervacije le-ta ni bila v celoti upoštevana, se tedaj obdavčena rezervacija evidentira v to postavko. Torej postavka vključuje 30% zneska oblikovanih rezervacij, v našem primeru 900.000 sit (zaporedna št. 14 v obračunu Priloge 2). Ta postavka je v našem primeru po obeh zakonih enaka, saj se nanaša na rezervacije oblikovane pred letom 2004.

#### **5.2 IZVZEM PRIHODKOV OD UDELEŽBE V DOBIČKU**

V postavko izvzem prihodkov od udeležbe v dobičku se vpišejo vsi prihodki, doseženi z udeležbo v dobičku pravnih oseb v obdobju od 1. maja 2004 in le tisti del prihodkov,

doseženih z udeležbo v dobičku pravnih oseb po 1. maju 2004, ki se po 18. členu ZDDPO–1 (2004) ne všteva v davčno osnovo.

Podjetje X d. o. o. je v letu 2004 prejelo za 1.800.000 sit dividend, ki so bile prejete od domačih in tujih pravnih oseb. Do 1. maja 2004 je od domačih pravnih oseb prejelo 160.000 sit bruto dividend, od katerih je bila pri nakazilu plačana akontacija davka od dobička po stopnji 25% (40.000 sit), in 340.000 sit dividend, pri katerih ob nakazilu ni bila plačana akontacija davka od dobička, ker je izplačevalec od dobička, ki je bil predmet delitve, že plačal davek. Od podjetja v tujini pa je prejelo 200.000 sit dividend, od katerih je bil ob nakazilu plačan davek po odbitku.

Od 1. maja do konca leta 2004 pa je podjetje X d. o. o. prejelo 600.00 sit dividend, ki jih lahko izključi iz davčne osnove, ker so bili ob nakazilu kumulativno izpolnjeni pogoji iz 18. člena ZDDPO–1 (2004), pri dividendah v znesku 500.00 sit pa pogoji niso bili izpolnjeni. Od tega je 100.00 sit dividend iz Madžarske (z njo ima Slovenija sklenjen sporazum o izogibanju dvojnega obdavčenja), pri katerih je bil ob nakazilu plačan 10% davek po odbitku.

Torej podjetje v davčnem obračunu za leto 2004 lahko vpiše vse dividende pred 1. majem 2004 (700.000 sit) ter 600.000 sit dividend prejetih po 1. maju, torej skupaj 1.300.000 sit (zaporedna št. 2 v Prilogi 2. Po novem zakonu bi ta postavka znašala 600.000 sit (zaporedna št. 2.5 v Prilogi 3).

Podjetje X d. o. o. mora v letu 2004 povečati davčno osnovo za 460.000 sit, in sicer v rubriki prihodki, doseženi z udeležbo pri dobičku pravnih oseb (zaporedna št. 7 v Prilogi 2), vključno s plačanim davkom, za tisti del deležev v dobičku, od katerega je moral v skladu s 32. členom ZDDPO (2003) v obdobju pred 1. majem 2004 izplačevalec, ki ni plačal svojega davka od dobička, plačati akontacijo za naše podjetje. Po zgornjih podatkih je to 160.000 sit, 200.000 sit dividend prejetih iz tujine in 100.000 sit dividend iz Madžarske.

Po novem zakonu pa znesek 100.000 sit vpišemo v rubriko 2.6 Izvzem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja (Priloga 3). Podjetje X d. o. o. ima vsa potrebna dokazila, na podlagi katerih davčni organ ugotavlja upravičenost zavezanca do navedenih ugodnosti.

### **5.3 POVEČANJE PRIHODKOV ZARADI TRANSFERNIH CEN MED POVEZANIMI OSEBAMI**

predstavlja znesek prilagoditve (povečanja) prihodkov iz 12. člena ZDDPO–1 (2004), ki se opravi najmanj do višine ugotovljene z upoštevanjem tržnih cen. Podjetje X d. o. o. je s povezano tujo osebo posloval po primerljivih tržnih cenah (metoda primerljivih prostih cen) ter hrani vso dokumentacijo, ki jo 365. člen ZDavP–1 (2004) nalaga slovenskemu davčnemu zavezancu, zato v tej postavi ne pride do prilagoditve prihodkov (postavka čisti prihodki od prodaje doseženi na tujem trgu – v skupini). Povečanje se evidentira v zaporedni št. 3.1 v Prilogi 3.

#### **5.4 POVEČANJE PRIHODKOV OD OBRESTI NA DANA POSOJILA POVEZANIM OSEBAM**

V to postavko (zaporedna št. 3.3 v Prilogi 3) zajamemo znesek povečanja prihodkov, če so bile povezani osebi obračunane obresti od posojil po nižji obrestni meri ali sploh niso bile obračunane. Priznana obrestna mera za čezmejna posojila je določena kot obrestna mera nemških državnih vrednostnih papirjev (BUND) za vse ročnosti. Podjetje X d. o. o. ni imelo danih posojil povezanim osebam.

#### **5.5 POVEČANJE PRIHODKOV ZA OBLIKOVANE REZERVACIJE NA RAČUN DOLGOROČNO ODLOŽENIH PRIHODKOV**

V to postavko vpiše zavezanec znesek dolgoročno odloženih prihodkov za oblikovano rezervacijo za namene predpisane v SRS (2002), in sicer za:

- dana jamstva ob prodaji izdelkov ali opravljenih storitev,
- državne podpore prejete za pridobitev osnovnih sredstev ali za pokrivanje stroškov,
- dolgoročne rezervacije na račun slabega imena.

Oblikovanje rezervacij na račun dolgoročno odloženih prihodkov se je po prejšnjem zakonu v celoti obravnavalo kot davčni odhodek v višini 100% oblikovanega zneska, dolgoročne rezervacije iz naslova vnaprej vračunanih stroškov pa v višini 50%. 1. odstavek 16. člena ZDDPO–1 (2004) pa predpisuje, da se oblikovanje rezervacij ne upošteva. Ker pa je po SRS oblikovana rezervacija evidentirana kot zmanjšanje prihodka (v knjigovodstvu zavezanca), zato v postavki čisti prihodki od prodaje na domačem trgu ni upoštevana (3.707.007.000 sit), zato je potrebno za davčne namene v obravnavani postavki te prihodke povečati.

Podjetje X d. o. o. je v letu 2004 oblikovalo rezervacije za dana jamstva ob prodaji svojih proizvodov v znesku 4.562.000 sit in v tem letu te oblikovane rezervacije niso povečevale davčne osnove. Po novem zakonu bi morali prihodke povečati za celoten znesek, kar pomeni za 4.562.000 sit več obdavčljivih prihodkov (zaporedna št. 3.4 v Prilogi 3).

#### **5.6 ZMANJŠANJE ODHODKOV ZARADI TRANSFERNIH CEN MED POVEZANIMI OSEBAMI**

V to postavko vpiše zavezanec znesek zmanjšanja odhodkov, če so ti odhodki posledica transakcij s tujo povezano osebo ali so bili evidentirani v višini, ki presega transferne cene. Postavka predstavlja zrcalno sliko zaporedne št. 3.1 in zato v naše primeru postavke ne izpolnjujemo (zaporedna št. 6.1 v Prilogi 3).

#### **5.7 NEPRIZNANI ODHODKI V VIŠINI 50% REPREZENTANCE**

Stroški storitev so zmanjšani za 30% (v letu 2004) oziroma za 50% (v letu 2005) reprezentančnih stroškov. Skupaj stroški reprezentance znašajo 4.863.930 sit, v letu 2004, tako zmanjšamo odhodke za 1.459.179 sit (zaporedna št. 56 v Prilogi 2, v letu 2005 pa za 2.431.965 sit (zaporedna št. 6.23 v Prilogi 3).

## **5.8 ZMANJŠANJE ODHODKOV OD OBRESTI NA PREJETA POSOJILA OD POVEZANIH OSEB**

Podjetje X d. o. o. je na podlagi posojilne pogodbe 15. februarja 2003 od tuje povezane družbe prejelo posojilo 50.000.000 sit z odplačilno dobo dve leti. Pogodbena letna obrestna mera je 10%, medbančna ponderirana obrestna mera (davčno priznana obrestna mera po ZDDPO) na dan sklenitve pogodbe pa je bila 4,6%. Ker je pogodbena obrestna mera višja od medbančne, mora podjetje obračunati razliko v obrestih po pogodbeni in medbančni obrestni meri, ki je po prejšnjem zakonu davčno nepriznan odhodek.

Izračun razlike za leto 2004:

pogodbene obresti = 50.000.000 sit \* 1% = 5.000.000 sit

obresti po medbančni obrestni meri = 50.000.000 sit \* 4,6% = 2.300.000 sit

razlika = 5.000.000 sit – 2.300.000 sit = 2.700.000 sit (zaporedna št. 8 v Prilogi 2)

Če bi določbo ZDDPO–1 o priznani obrestni meri, ki jo objavlja minister za finance, upoštevali za naš primer posojila, bi glede na priznano obrestno mero 3,83% (BUND – obrestna mera nemških državnih vrednostnih papirjev), ki je bila objavljena za januar 2005, morali zmanjšati odhodke obresti za prejeta posojila od povezanih oseb za 3.085.000 sit (zaporedna št. 6.4. v Prilogi 3).

Izračun razlike glede na ZDDPO–1:

Obresti po priznani obrestni meri: 50.000.000 sit \* 3,83 % = 1.915.000 sit

## **5.9 ZMANJŠANJE ODHODKOV ZA OBLIKOVANE REZERVACIJE NA RAČUN VNAPREJ VRAČUNANIH STROŠKOV OZIROMA ODHODKOV**

Namen dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov je v obdobju daljšem od leta dni zbrati zneske, ki bodo omogočili pokritje pozneje nastalih pričakovanih in utemeljenih stroškov oziroma odhodkov. Te rezervacije se oblikujejo z enkratno ali večkratno obremenitvijo ustreznih stroškov ali odhodkov. Med takšne dolgoročne rezervacije spadajo dolgoročne rezervacije za reorganizacijo že pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine in za druge namene. Kot je bilo že omenjeno, tako oblikovane rezervacije po ZDDPO–1 niso davčno priznan odhodek, na podlagi računovodskih predpisov pa so izkazani med drugimi poslovnimi odhodki (7.652.000 sit), v znesku 3.000.000 sit, zaradi česar je potrebno za znesek oblikovanih rezervacij zmanjšati odhodke v davčnem obračunu. Po 23. členu ZDDPO (2004) so se dolgoročne rezervacije stroškov v letu 2004 priznavale med davčnimi odhodki v velikosti 50%, razlika pa je bila obdavčena.

Podjetje X d. o. o. je v letu 2004 oblikovalo dolgoročne rezervacije na račun vnaprej vračunanih stroškov v vrednosti 3.000.000 sit (zaporedna št. 6.5 v Prilogi 3). V letu 2004 zmanjšamo odhodke v vrednosti 1.500.00 sit (zaporedna št. 52 v Prilogi 2), po novem zakonu pa za znesek oblikovanih rezervacij ne moremo zmanjšati odhodkov.

#### **5.10 ZMANJŠANJE ODHODKOV ZA ODHODKE PREVREDNOTENJA SREDSTEV IN DOLGOV (RAZEN ODHODKOV PREVREDNOTENJA DOLGOV, TERJATEV, FINANČNIH NALOŽB, DENARNIH TERJATEV, KI SE PO SRS PREVREDNOTUJEJO ZARADI SPREMEMBE VALUTNEGA TEČAJA) IN ZA ODHODKE ZARADI UPORABE KAPITALSKE METODE VREDNOTENJA**

V zaporedno št. 6.7 (Priloga 3) vpišemo znesek oslabitev sredstev, finančnih naložb (npr. naložbenih nepremičnin, umetniška dela ipd.) in okrepitev dolgov. Oslabitev sredstev predstavlja znižanje knjigovodske vrednosti sredstva ter evidentiranje prevrednotovalnega poslovnega oziroma finančnega odhodka. V skladu z 2. odstavkom 17. člena ZDDPO–1 (2004) se odhodki zaradi prevrednotenja (oslabitve) davčno ne upoštevajo, torej ne znižujejo davčne osnove. Ker pa so po SRS oslabitve izkazane kot odhodek, se morajo računovodski odhodki v obravnavani postavki zmanjšati za znesek oslabitve.

Podjetje X d. o. o. je v letu 2004 oslabilo vrednost naložbe v nepremičnine in oblikovalo prevrednotovalne poslovne odhodke za osnovna sredstva v vrednosti 3.942.921 sit. V letu 2004 se iz davčnega izkaza niso izvzeli, medtem ko jih nova zakonodaja davčno ne priznava do prodaje ali drugačne odtujitve sredstev.

Prav tako je popravek vrednosti terjatev obravnavan v okviru prevrednotenij po 17. členu ZDDPO–1 (2004), kar pomeni, da njihovo oblikovanje tudi ni davčno priznan odhodek, davčno priznan odhodek pa je odpis terjatev.

Tako kot skoraj vsako slovensko podjetje ima tudi podjetje X d. o. o. terjatve, ki so težko izterljive. Del teh terjatev je posledica nerešenih reklamacij iz leta 2001. Zato je v letu 2004 oblikovalo popravek vrednosti terjatev v vrednosti 1.875.900 sit. Tako kot oslabitev bi morali po novem tudi popravek terjatev izvzeti iz davčne osnove.

#### **5.11 POVEČANJE ODHODKOV ZA PORABO REZERVACIJ**

Zaradi lažje primerljivosti in ne prevelikega odstopanja med davčnima obračunoma, prikažimo porabo rezervacij po starem in novem zakonu.

V letu 2003 oblikujemo dolgoročne rezervacije stroškov v višini 2.400.000 sit in jih je v davčnem obračunu priznanih 1.200.000 sit kot davčno priznani odhodek. *(Po 23. členu prejšnjega zakona se dolgoročne rezervacije stroškov priznajo v obračunanih zneskih, vendar največ do 50% teh stroškov razen dolgoročnih rezervacij iz naslova dotacij iz proračunov za osnovna sredstva. Do leta 2002 je odstotek davčno priznanih rezervacij znašal 70%).*

V primeru črpanja oziroma porabe oblikovanega zneska rezervacij v letu porabe (leto 2004) takšen poslovni dogodek evidentiramo kot zmanjšanje oblikovane rezervacije, kar pomeni, da je bilo 1.200.000 sit v letu oblikovanja rezervacije obdavčenih (vključene v davčno osnovo), v letu črpanja pa se ta znesek iz davčne osnove ne izvzame. Novi zakon odpravlja

napako v zvezi z davčnim obravnavanjem rezervacij, ki v letu oblikovanja niso bile priznane kot davčni odhodki.

Po novem zakonu, ko bo zavezanec oblikovano rezervacijo porabil, tedaj v svojih poslovnih knjigah in izkazu uspeha za to obdobje, ne izkaže odhodka. Po davčnih predpisih je odhodek priznan šele v letu, ko se odhodek dejansko pojavi. Zato se pojavi situacija, da v izkazu uspeha, iz katerega se v davčni obračun prenesejo odhodki, ni vključen nastali odhodek, toda zakon določa, da je to odhodek obračunskega obdobja, v katerem se bo odhodek pojavil. Torej po novem zakonu lahko povečamo odhodke za znesek porabljenih rezervacij, in sicer za 1.200.000 sit (zaporedna št. 7.1 v Prilogi 3).

#### **5.12 ZNESEK IZKORIŠČENE DAVČNE OLAJŠAVE ZA ZNESEK INVESTICIJ ZARADI RAZPOREDITVE DOBIČKA ZA UDELEŽBO V DOBIČKU**

Podjetje X d. o. o. je v letu 2000 oblikovalo davčno olajšavo v vrednosti 40% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva, v letu 2004 pa je razdelilo dobiček leta 2000, zato mora za celoten znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo (zaporedna št. 10. c v Prilogi 2). 555.000 sit je vrnilo v obdavčitev, ker še ni preteklo pet let od pridobitve osnovnih sredstev. Po novem zakonu pa morajo miniti le tri leta od pridobitev sredstev, za katero je podjetje uveljavljalo davčno olajšavo, torej podjetju ne bi povečal davčne osnove za obdavčitev.

#### **5.13 OLAJŠAVA IN DODATNA OLAJŠAVA ZA INVESTIRAN ZNESEK V OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA IN NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA**

Podjetje X d. o. o. je v letu 2004 investiralo v izgradnjo poslovnih prostorov in v opremo strojev v proizvodni dejavnosti, zato lahko uveljavlja naslednje davčne olajšave:

|                                                        | OLAJŠAVA 04     | OLAJŠAVA 05     |
|--------------------------------------------------------|-----------------|-----------------|
| - za izgradnjo poslovnih prostorov v znesku 15.790.402 | (25%) 3.947.600 | (20%) 3.158.080 |
| - za opremo v znesku 2.540.710                         | (40%) 1.016.284 | (40%) 1.016.284 |
|                                                        | 4.963.884       | 4.174.364       |

Olajšavo po ZDDPO vpišemo v zaporedno št. 19 (Priloga 2), po ZDDPO-1 pa v zaporedno št. 15.3 (Priloga 3).

#### **5.14 INVESTICIJSKE REZERVE ZA VLAGANJE V OPREDMETENA OSNOVNA/NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA**

Davčnemu zavezancu, ki oblikuje investicijske rezerve v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva RS ter za dolgoročne naložbe v druge pravne osebe v RS, se prizna davčna olajšava v višini oblikovanih rezerv, vendar največ v višini 10% davčne osnove, kar pa je veljalo le še za leto 2004 (zaporedna št. 20 v Prilogi 2).

Novi ZDDPO–1 te olajšave ne dopušča.

Podjetje X d. o. o. je v letu 2004 za nakup opreme v naslednjih dveh letih oblikovalo investicijsko rezervo 11.969.814 sit (10% davčna osnove II). Po dobaviteljevem predračunu znaša vrednost opreme za proizvodnjo, ki jo je nameravalo podjetje kupiti v letu 2005, slabih 12.000.000 sit, zato je lahko oblikovalo investicijsko rezervo v največjem dovoljenem znesku.

#### **5.15 OLAJŠAVA ZA ZAPOSLOVANJE DOKTORJEV ZNANOSTI**

1. 9. 2003 je podjetje X d. o. o. zaposlilo osebo z doktoratom znanosti, ki pred tem ni bila zaposlena v gospodarski družbi. V letu 2004 ZDDPO ni predvideval davčne olajšave za tovrstno zaposlitev. Po novem ZDDPO-1 bi lahko za prvih dvanajst mesecev zaposlitve uveljavljali olajšavo v višini 30% plače te osebe, kar znaša:  $8 * 1.200.00 \text{ sit} * 30\% = 2.880.000 \text{ sit}$  (zaporedna št. 15.6 v Prilogi 3).

#### **5.16 OLAJŠAVA ZA PROSTOVOLJNO DODATNO POKOJNINSKO ZAVAROVANJE**

Znesek davčne olajšave je omejen z zneskom premije iz 301. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. Po njem je največji znesek premije, ki prinaša davčno olajšavo, 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje posameznika, vendar za leto 2004 ne več kot 522.645 sit.

Ker pa se je 1. maja 2004 začel uporabljati 51. člen ZDDPO–1, v katerem je predpisan večji znesek te olajšave 549.400 sit, smo v letu 2004 uveljavljali olajšavo izračunano iz obeh zneskov:  $522.645 \text{ sit} * 4/12 + 549.400 \text{ sit} * 8/12 = 540.481 \text{ sit} * 17 \text{ zaposlenih} = 9.188.177 \text{ sit}$  (zaporedna št. 25. a v Prilogi 2).

Po novem ZDDPO–1 pa v to rubriko vpišemo  $549.400 \text{ sit} * 17 \text{ zaposlenih} = 9.339.800 \text{ sit}$  (zaporedna št. 15.8 v Prilogi 3). Razlika ne vpliva na višino davčne osnove, saj moramo odhodke v zvezi z prostovoljnim dodatnim pokojninskim zavarovanjem najprej izvzeti iz davčne osnove kot davčno nepriznan strošek, potem pa dodati v obračun kot davčno olajšavo.

#### **5.17 POVZETEK RAZLIK MED OBRAČUNOMA**

Davčna osnova po starem zakonu znaša 93.576.262 sit, po novem zakonu pa 115.079.203 sit, kar pomeni, da bi bila davčna osnova po novem Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb večja za 21.502.941 sit. Povečanje davčne osnove glede na ZDDPO-1 gre predpisati:

- 140.000 sit več obdavčljivih prihodkov iz naslova izvzema prihodkov od udeležbe v dobičku.
- 6.062.000 sit zaradi oblikovanja rezervacij na podlagi odloženih prihodkov in vnaprej vračunanih stroškov, ki jih ZDDPO–1 ne priznava.
- 972.786 sit več reprezentančnih stroškov, zaradi spremenjenega odstotka priznavanja.
- 385.000 sit manj priznanih odhodkov za obresti od povezanih oseb.

- 5.818.821 sit povečanja prevrednotovalnih popravkov od oslabitve in popravka terjatev, ki jih ZDDPO–1 ne priznava do odtujitve oz. odpisa.
- 789.520 sit manj davčnih olajšav na račun spremenjenih stopenj.
- 11.969.814 sit investicijske rezerve, ki jo novi ZDDPO -1 ne pozna.

Davčno osnovo pa bi lahko po novem zakonu zmanjšali na račun:

- 555.000 sit zaradi razporeditve dobička že uveljavljenih olajšav, ki je po novem zakonu ugodnejša.
- 2.880.000 sit oblikovane davčne olajšave za zaposlitev osebe z doktoratom znanosti.
- 1.200.000 sit povečanja odhodkov za porabljene rezervacije.

## **6 SKLEP**

S 1. januarjem 2005 smo dobili nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Davek prinaša novosti na področju obdavčitve pravnih oseb, predvsem pa je obsežnejši in ureja nekatera področja povsem na novo. Slovenija se je s sprejetjem novega zakona hotela čim bolj približati sistemu obdavčitve Evropske unije.

Davčno osnovo predstavlja dobiček, ki ga dobimo tako, da od ustvarjenih prihodkov davčnega zavezanca odštejemo odhodke. Vendar to še ne pomeni končnega zneska davčne osnove, ki je podlaga za izračun davka od dohodkov. Pri tem moramo upoštevati še davčne olajšave in zakonsko določene odhodke, ki ugotovljene odhodke v poslovnem izidu podjetja, ne priznavajo v celoti. Upoštevajo se le tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti. Prišlo je do znižanja amortizacijske stopnje za t.i. druga vlaganja, ki po novem zakonu znaša 10%, pri nekaterih odhodkih se je zmanjšal odstotek njihovega priznavanja (npr. reprezentančni stroški se po novem zakonu priznajo v 50% vrednosti). Z novo ureditvijo je uveden institut odloženih davkov, saj niso več priznani prevrednotovalni odhodki, ki nastanejo z oblikovanjem popravkov terjatev in prevrednotovalni popravki, ki so posledica oslabitve. Zmanjševanje odhodkov, ki se priznajo v davčnem obračunu, vodi v nezadovoljstvo podjetij. V veliki meri se je znižala olajšava za investicije v osnovna sredstva, ki sedaj znaša 10% investiranega zneska, ukinjena je olajšava za investicijsko rezervo. Za davčne zavezance bo posebno boleče dejstvo, da za naložbe v nepremičnine ne bodo mogli več imeti davčne olajšave.

Zakon je na nekaterih področjih pisan precej nerazumljivo, saj nekatera vprašanja, ki so se v preteklosti pokazala kot nejasna oziroma nerešena, tudi v novem zakonu niso določena, če pa so, so napisana preveč splošno. V zakonu ni opredelitve pridobitne in nepridobitne dejavnosti z vidika cilja in predmeta opravljanja dejavnosti zavezanca. Med delno priznane odhodke bi bila potrebna širša opredelitev pojma reprezentanca oziroma navedba, katere stroške je mogoče šteti kot reprezentančne. Z reformo ni uzakonjeno, kdaj se odpis terjatve prizna kot odhodek, saj ni jasno opredeljeno, katera so tista dejanja, ki jih s skrbnostjo opravi dober gospodarstvenik za doseg poplačila dolga.

Obdavčitev podjetij je s sprejemom novega zakona bistveno manj ugodna za davčne zavezance in občutno povečuje davčno breme podjetij, in sicer bo po podatkih o davčnih prihodkih davka od dohodkov pravnih oseb delež tega davka v javno finančnih prihodkih v letu 2005 znašal okrog 162.689 mio sit. To pomeni, za 38.334 mio sit več prihodkov iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb kot v letu 2004 (Prikaz podatkov o davčnih prihodkih in prihodkih davka od dohodkov pravnih oseb, 2006). Davčna stopnja je sicer ostala nespremenjena, vendar se je razširila davčna osnova in ukinila večina davčnih olajšav.

Kljub predvidevanjem bo šele naslednje obdobje pokazalo, kaj je pravzaprav prinesel nov zakon in kakšne bodo posledice takšne obdavčitve pravnih oseb.

## ***LITERATURA***

1. Čokelec Stanko: Bilanciranje–gradivo za program usposabljanje računovodij. Ljubljana : Zavod za tehnično izobraževanje, 1998. 128 str.
2. Drobnič Nada, Šircelj Andrej, Tomc Lampič Romana, Wakounig Marian: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb z uvodnimi pojasnili. Ljubljana : GV Založba, 2004. 344 str.
3. Grilj Stojan: Izkušnje DURS na področju nadzora davka od dobička pravnih oseb. Zbornik referatov. 1. letna konferenca preizkušenih davčnikov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 271 – 286.
4. Hieng Romana: Novosti na področju davčne zakonodaje. Zbornik referatov. 4. davčna konferenca. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 179-200.
5. Hieng Romana: Obračun davka od dobička pravnih oseb. IKS, Ljubljana, 2005, 4/5, str. 127-162.
6. Hilke Wolfgang: Bilanzpolitik: mit Aufgaben und Loesungen. Wiesbaden : Gabler, 1995. 312. str.
7. Hočevar Marko, Igličar Aleksander, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 469 str.
8. Horvat Tatjana, Guzina Barbara, Mlakar Petra: Uporaba zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v praksi. Ljubljana : Časnik Finance, 2004.
9. Jerič Vesna: Davčni odhodki v Sloveniji in Hrvaški. Naše gospodarstvo, Ljubljana, 49(2003), 1/2, str. 121-131.
10. Jerman Saša: Davčno nepriznani odhodki po zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Zbornik referatov. 8. letna konferenca računovodij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 103–126.
11. Jerman Saša: Novosti v zakonu od dohodkov pravnih oseb. Zbornik referatov. 7. letna konferenca računovodij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 150–71.
12. Kokotec – Novak Majda: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih in načrtovanje davkov. 18. posvetovanje o računovodstvu, davščinah in financah. Maribor : Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 2003, str. 1-11.
13. Kokotec–Novak Majda: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih in načrtovanje davkov. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja. Predmet: računovodstvo in davki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 33 str.
14. Koletnik Franc, Kokotec–Novak Majda: Bilanciranje in bilančna politika. Maribor : Ekonomsko – poslovna fakulteta, 1994. 267 str.
15. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 55 str.
16. Kovač Matjaž: Pravna narava dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja ter primerjava vzorčnih sporazumov ZDA in OECD. Revizor, Ljubljana, 2005, 6, str. 37-60.

17. Koželj Stanko: Oblike izkaza stanja, izkaza poslovnega izida in izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja, Predmet: računovodstvo in davki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 66 str.
18. Meigs Robert F., Meigs Walter B.: Računovodstvo. Deveta izdaja. Zagreb : Mate, 1999. 943 str.
19. Pernek Franc: Nekateri pogledi na mednarodne davčne spodbude za pretok kapitala (s poudarkom na državah v tranziciji). Zbornik posvetovanja. Portorož : Inštitut za gospodarsko pravo Maribor, 2001, str. 5-19.
20. Porter Gary A., Norton Curtis L.: Financial accounting. The impact on Decision Makers. Second editions. New York : The Dryden Press, 1998. 864 str.
21. Schmidt L.: Massgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz. Bayreuth : Physica Verlag, 1994. 236 str.
22. Špes Damjan: Sporazumi v vlogi izogibanja dvojnega obdavčevanja. E – Super časnik, str. 1-17. [URL: <http://www.superdavki.com>], 31.3.2005.
23. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 237 str.
24. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 1998. 248 str.
25. Weygandt Jerry J., Kieso Donald E.: Financial accounting. New York : John Willey & Sons, 1995. 398 str.

## ***VIRI***

1. Podatki iz obdelave davka o dobička pravnih oseb za leto 2003. Ljubljana : Davčna uprava Republike Slovenije, 2005.
2. Predlog zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Ljubljana : Generalni davčni urad, Sektor za nadzor, 2003.
3. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002.
4. Zakon o davčnem postopku–1 (Uradni list RS, št. 25/04).
5. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št.14/03 –UPB–1).
6. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1). (Uradni list RS, št. 40/04).
7. Prusnik Matjaž: Priprava na pošiljanje podatkov za odmero dohodnine in obračun davka od dohodkov pravnih oseb: gradivo za posvetovanja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005.
8. Prikaz podatkov o davčnih prihodkih in prihodkih davka od dohodkov pravnih oseb po letih. Vlada Republike Slovenije.  
[URL: [http://www.sigov.si/mf/slov/proracun/proracun\\_splosno.html](http://www.sigov.si/mf/slov/proracun/proracun_splosno.html)], 10.1.2006.

## **KAZALO PRILOG**

|           |                                                                       |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------|
| Priloga 1 | Izkaz poslovnega izida podjetja X d.o.o. za leto 2004                 |
| Priloga 2 | Obračun davka od dobička podjetja X d.o.o. za leto 2004               |
| Priloga 3 | Obračun davka od dohodkov pravnih oseb podjetja X d.o.o. za leto 2005 |

## **PRILOGE**

**Priloga 1:** Izkaz poslovnega izida podjetja X d.o.o. za leto 2004

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA  
za obdobje od 01. 01. do 31. 12. leta 2004  
( v 000 SIT)

|                                                                             | <b>2004</b> |
|-----------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Čisti prihodki iz prodaje                                                   | 3.740.934   |
| Čisti prihodki od prodaje doseženi na domačem trgu                          | 3.707.007   |
| Čisti prihodki od prodaje doseženi na domačem trgu - v skupini              |             |
| Čisti prihodki od prodaje doseženi na tujem trgu                            | 33.927      |
| Čisti prihodki od prodaje doseženi na tujem trgu - v skupini                | 30.436      |
|                                                                             |             |
| Sprememba vred.zalog proizv.in nedok.proizvodnje                            | 0           |
|                                                                             |             |
| Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve                             | 0           |
|                                                                             |             |
| Drugi poslovni prihodki (s prevrednotoval. posl. prihodki)                  | 2.845       |
|                                                                             |             |
| Stroški blaga materiala in storitev                                         | 3.332.920   |
| Nab.vred. prodanega blaga in mat. in str. porab. materiala                  | 3.069.122   |
| - nabavna vrednost prodanega blaga in materiala                             | 3.060.844   |
| - stroški porabljenega materiala                                            | 8.278       |
| Stroški storitev                                                            | 263.798     |
|                                                                             |             |
| Stroški dela                                                                | 276.632     |
| Stroški plač                                                                | 206.297     |
| Stroški socialnih zavarovanj                                                | 33.795      |
| - v tem stroški pokojninskih zavarovanj                                     | 19.427      |
| Drugi stroški dela                                                          | 36.540      |
|                                                                             |             |
| Odpisi vrednosti                                                            | 14.560      |
| Amortizacija in prevrednotoval. posl. odhodki pri NDS in OOS                | 8.741       |
| Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih                    | 5.819       |
|                                                                             |             |
| Drugi poslovni odhodki                                                      | 7.652       |
|                                                                             |             |
| Poslovni izid iz poslovanja                                                 | 112.015     |
|                                                                             |             |
| Finančni prihodki iz deležev                                                | 1.800       |
| Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini                          | 600         |
| Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih                        | 0           |
| Drugi finan. prihodki iz deležev (s prevrednotoval. fin. prihodki)          | 1.200       |
|                                                                             |             |
| Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev                                  | 1.998       |
| Finančni prihodki iz obresti in krat.terjatev do podjetij v skupini         | 81          |
| Drugi fin. prih. iz obresti in krat.terjatev (s prevrednotoval. fin. prih.) | 1.917       |
|                                                                             |             |
| Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih fin.naložb           | 0           |
| Prevrednotovalni fin. odhodki pri fin.naložbah v podjetja v skupini         | 0           |

|                                                                        |        |
|------------------------------------------------------------------------|--------|
| Drugi prevrednotovalni finančni odhodki                                | 0      |
|                                                                        |        |
| Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti                    | 16.097 |
| Finančni odh. za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini | 16.042 |
| Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti              | 55     |
|                                                                        |        |
| Čisti poslovni izid iz rednega delovanja                               | 99.716 |
|                                                                        |        |
| Izredni prihodki                                                       | 3      |
|                                                                        |        |
| Izredni odhodki                                                        | 0      |
| Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala              | 0      |
|                                                                        |        |
| Poslovni izid zunaj rednega delovanja                                  | 3      |
|                                                                        |        |
| Davek iz dobička iz rednega delovanja                                  | 23.394 |
|                                                                        |        |
| Čisti poslovni izid obračunskega obdobja                               | 77.780 |

**Priloga 2:** Obračun davka od dobička pravnih oseb podjetja X d.o.o. za leto 2004

**OBRAČUN DAVKA OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB  
za obdobje od 01. 01. do 31. 12. 2004**

Pravna oseba: X d. o. o.

|         |                                                                                               | znesek v SIT brez stotinov |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| Zap.št. | ELEMENTI                                                                                      | ZNESEK                     |
| 1.      | Prihodki                                                                                      | 3.747.580.014              |
| 2.      | Zmanjšanje prihodkov za prihodke dosežene z udeležbo pri dobičku pravnih oseb                 | 1.300.000                  |
| 3.      | Prihodki - skupaj (1 - 2)                                                                     | 3.746.280.014              |
| 4.      | Odhodki                                                                                       | 3.629.724.644              |
| 5.      | Davčna osnova I (3 - 4)                                                                       | 116.555.370                |
| 6.      | Negativna razlika                                                                             |                            |
| 7.      | Prihodki, doseženi z udeležbo pri dobičku pravnih oseb vključno s plačanim davkom             | 460.000                    |
| 8.      | Razlika med obrestmi PPOM in zaračunanimi zaposlenim, lastnikom, povez. osebam                | 2.700.000                  |
| 9.      | Razlika med obrestmi -banka                                                                   |                            |
| 10.     | Neporabljen del investicijskih rezerv ter izkoriščene davčne olajšave:                        | 882.767                    |
| 10.a    | Neporabljen del investicijskih rezerv                                                         |                            |
| 10.b    | Izkoriščene davčne olajšave iz naslova investicij v primeru prodaje oziroma odtujitve         | 327.767                    |
| 10.c    | Izkor. dav. olajšave iz naslova investicij v primeru razporeditve dob. za udeležbo v dobičku  | 555.000                    |
| 10.d    | Izkor. dav. olajšava za novo zaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja |                            |
| 11.     | Povečanje davčne osnove skupaj (7+8+9+10)                                                     | 4.042.767                  |
| 12.     | Dobiček prenesen iz tujine                                                                    |                            |
| 13.     | Prejete obresti od kratkoročnih in dolg.vrednostnih papirjev, izdanih do 08.04.1995           |                            |
| 14.     | Neporabljene, že obdavčene dolgoročne rezervacije stroškov                                    | 900.000                    |
| 15.     | Zmanjšanje davčne osnove skupaj (12+13+14)                                                    | 900.000                    |
| 16.     | Davčna osnova II (5+11-15)                                                                    | 119.698.137                |
| 17.     | Davčna osnova II (11-6-15)                                                                    | -3.142.767                 |
| 18.     | Pokrivanje izgub iz preteklih let                                                             |                            |
| 19.     | Investirani znesek v OOS (razen v osebna motorna vozila) in NDS - 40 + 25%                    | 4.963.884                  |
| 19.a    | Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni - vlaganja v osnovna sredstva         |                            |
| 20.     | Investicijska rezerva                                                                         | 11.969.814                 |
| 21.     | Rezerve pri zavarovalnicah                                                                    |                            |
| 22.     | Olajšava za novo zaposlene delavce                                                            |                            |
| 22.a    | Davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni                             |                            |
| 23.     | Olajšava za zaposlene invalide                                                                |                            |

|      |                                                                           |            |
|------|---------------------------------------------------------------------------|------------|
| 24.  | Zadružni ristorno                                                         |            |
| 25.  | Rezerve pri hranilno kreditnih službah                                    |            |
| 25.a | Davčna olajšava za delodajalca, ki financira pokojninski načrt            | 9.188.177  |
| 26.  | Davčna osnova III (16-18-19-19a-20-21-22-22a-23-24-25-25a)                | 93.576.262 |
| 27.  | Davek 25%                                                                 | 23.394.066 |
| 28.  | Olajšava za davčne zavezance na DOO-I-III. leta                           |            |
| 29.  | Olajšava za davčne zavezance na DOO-IV. leto                              |            |
| 30.  | Olajšava za davčne zavezance na DOO-V. leto                               |            |
| 31.  | Zmanjšanje davka skupaj (28+29+30)                                        | 0          |
| 32.  | Davčna obveznost (27 - 31)                                                | 23.394.066 |
| 32.a | Znesek odbitka tujega davka, v skladu z mednarodnim sporazumom            | 10.000     |
| 32.b | Davčna obveznost po zmanjšanju                                            | 23.384.066 |
| 33.  | Plačani davek od prihodkov, doseženih z udeležbo pri dobičku pravnih oseb |            |
| 34.  | Vplačane akontacije                                                       | 12.979.560 |
| 35.  | Obveznost za plačilo davka (32-33-34)                                     | 10.404.506 |
| 36.  | Preveč vplačane akontacije (33+34-32)                                     |            |
| 37.  | Osnova za plačilo akontacij                                               | 7.798.022  |
| 38.  | Akontacija (37*12*0,25)                                                   | 23.394.066 |
| 38.a | Mesečni obrok (zap. 38 > 50.000 SIT)                                      | 1.949.505  |
| 38.b | Trimesečni obrok (zap. 38 < ali= 50.000 SIT)                              |            |

#### DODATNI PODATKI

|      |                                                                                                                          |           |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 39.  | Razlika v prihodkih iz naslova transfernih cen (10. čl. ZDDPO)                                                           |           |
| 40.  | Odhodki / izdatki, ki se po določitvi 12. čl. ZDDPO ne vtevajo med odhodke                                               | 13.868    |
| 40.a | Odhodki, ki niso povezani z obdavčenimi prihodki                                                                         |           |
| 40.b | Odhodki, ki se nanašajo na zasebno življenje lastnikov oziroma povezanih oseb                                            |           |
| 40.c | Odhodki, ki so zavezancu nastali v zvezi z zaposlenimi                                                                   | 9.952.113 |
| 40.d | Odhodki sredstev v lasti ali finančnem najemu dav. zavezanca, nastali, ko se uporabljajo za privatne namene              | 3.432.553 |
| 40.e | Odhodki za plačilo obresti na prejeta posojila, ki po vsebini niso posojila                                              |           |
| 40.f | Odhodki, ki se nanašajo na zasebno življenje drugih oseb, ki niso delavci                                                | 1.778.365 |
| 40.g | Odhodki za plačila pravnim ali fizičnim osebam zaradi hitrejše ali ugodnejše opravljenega dejanja ali sprejete odločitve |           |
| 41.  | Denarne kazni                                                                                                            | 500       |
| 42.  | Zamudne obresti od nepravočasno plačanih davkov in prispevkov                                                            |           |
| 43.  | Odhodki za pokrivanje izgub iz prejšnjih let                                                                             |           |
| 44.  | Rezervacije za kritje možnih izgub                                                                                       |           |
| 45.  | Formirani popravki vrednosti in odpisane terjatve do delavcev, lastnikov ali povezanih oseb                              |           |
| 46.  | Obračunana amortizacija, ki presega amor., obračunano nad predpisanimi stopnjami z zakonom                               |           |
| 47.  | Obračunana amortizacija dokončno amortiziranih sredstev                                                                  |           |
| 48.  | Zmanjšanje odhodkov kot rezultat razlike med transfernimi cenami in povprečnimi cenami                                   |           |
| 49.  | Obresti na prejeta posojila od lastnikov, ... nad skupno PPOM                                                            |           |
| 50.  | Obračunane plače, ki niso v skladu s splošnimi kolektivnimi pogodbama                                                    |           |

|     |                                                                                                       |            |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 51. | Povračila stroškov zaposlenim, ki presegajo nadomestila, določena z Uredbo                            |            |
| 52. | 50% dolgoročnih rezervacij stroškov, ki se po 1. odstavku 23. čl. ZDDPO ne priznajo                   | 1.500.000  |
| 53. | Rezervacije pri bankah ... nad višino, ki jo predpiše Banka Slovenije                                 |            |
| 54. | Splošne rezervacije pri bankah in hranilnicah, ki se ne priznajo kot odhodek                          |            |
| 55. | Izravnalne rezervacije pri bankah in hranilnicah, ki se ne priznajo kot odhodek                       |            |
| 56. | 30% reprezentančnih stroškov ter str. upravnega in nadzornega odbora                                  | 1.459.179  |
| 57. | Izplačila za humanitarne, kulturne ..., ki presegajo 0,3% ustvarjenih prihodkov                       |            |
| 58. | Izplačila političnim organizacijam, ki presegajo znesek, ki je enak 3 x PMP/zaposlenega               |            |
| 59. | Povračila str. zaposlenim, ki se po 22. čl. ZDDPO ne priznajo kot odhodek                             |            |
| 60. | Vrednostni učinek spremembe obračunavanja zalog                                                       |            |
| 61. | Dodatno oblikovane rezervacije po 18. čl. ZFPP                                                        |            |
| 62. | Odhodki/izdatki iz naslova prostovoljnega dodatnega zavarovanja, ki niso davčna olajšava              |            |
| 63. | Investirani znesek v opremo in NDS v RS (del podatka iz 19., ki se nanaša na dodatno davčno olajšavo) |            |
| 64. | Znesek odbitka tujega davka iz zap. št. 32. a, ki se nanaša na obresti                                |            |
| 65. | Znesek odbitka tujega davka iz zap. št. 32. a, ki se nanaša na licenčnine                             |            |
| 66. | Znesek odbitka tujega davka iz zap. št. 32. a, ki se nanaša na najemnine in druge odhodke             |            |
| 67. | Dodatni podatki - kontrolni seštevek (39-61)                                                          | 18.136.578 |

**Priloga 3:** Obračun davka od dohodkov pravnih oseb podjetja X d.o.o.  
za leto 2005

**OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB**  
**za obdobje od 01. 01. do 31. 12. 2005**

Pravna oseba X d. o. o.

|          |                                                                                                              | znesek v SIT brez<br>stotinov |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| Zap. št. | ELEMENTI                                                                                                     | ZNESEK                        |
| 1.       | PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih                                                             | 3.747.580.014                 |
| 2.       | Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov - zmanjšanje<br>(vsota 2.1 do 2.7)                    | 1.600.000                     |
| 2.1      | Izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti                                                                  |                               |
| 2.2      | Zmanjšanje prihodkov za odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij                                           | 900.000                       |
| 2.3      | Zmanjšanje prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave<br>nepotrebnih rezervacij                       |                               |
| 2.4      | Izvzem prihodkov iz naslova odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev<br>ni upoštevala                    |                               |
| 2.5      | Izvzem prihodkov od udeležbe na dobičku                                                                      | 600.000                       |
| 2.6      | Izvzem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega<br>obdavčevanja                         | 100.000                       |
| 2.7      | Zmanjšanje prihodkov za oblikovane dodatne rezerve po 18. čl. ZFPPod                                         |                               |
| 3.       | Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov - povečanje<br>(vsota 3.1 do 3.5)                     | 4.562.000                     |
| 3.1      | Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami –<br>12. čl. ZDDPO                         |                               |
| 3.2      | Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami<br>rezidenti - 13. čl. ZDDPO               |                               |
| 3.3      | Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam                                             |                               |
| 3.4      | Povečanje prihodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno<br>odloženih prihodkov                     | 4.562.000                     |
| 3.5      | Povečanje prihodkov zaradi odprave nepotrebnih rezervacij                                                    |                               |
| 4.       | DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 - 2 + 3)                                                                         | 3.750.542.014                 |
| 5.       | ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih                                                              | 3.647.861.222                 |
| 6.       | Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - zmanjšanje<br>(vsota 6.1 do 6.33)                     | 31.104.808                    |
| 6.1      | Izvzem odhodkov od nepridobitne dejavnosti                                                                   |                               |
| 6.2      | Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami<br>- 12.čl.ZDDPO                           |                               |
| 6.3      | Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami<br>rezidenti 13.čl. ZDDPO                  |                               |
| 6.4      | Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb                                         | 3.085.000                     |
| 6.5      | Zmanjšanje odhodkov za oblikovane rezervacije na račun dolg. vnaprej<br>vračunanih stroškov oziroma odhodkov | 3.000.000                     |
| 6.6      | Zmanjšanje odhodkov iz naslova splošnega prevrednotenja kapitala                                             |                               |

|        |                                                                                                                                                                                                                                                                                   |            |
|--------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 6.7    | Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja sredstev in dolgov (razen odhodkov prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb, denarnih terjatev, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja) in za odhodke zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja | 5.818.821  |
| 6.8    | Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke od udeležbe na dobičku                                                                                                                                                                                                              |            |
| 6.9    | Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja                                                                                                                                                                    |            |
| 6.10   | Nepriznani odhodki za zneske, ki se obravnavajo kot naložbe                                                                                                                                                                                                                       |            |
| 6.11   | Nepriznani odhodki, ki imajo naravo udeležbe v dobičku                                                                                                                                                                                                                            |            |
| 6.12   | Nepriznani odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let                                                                                                                                                                                                                           |            |
| 6.13   | Nepriznani odhodki za rezervacije za kritje možnih izgub                                                                                                                                                                                                                          |            |
| 6.14   | Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (6.14.1 do 6.14.3)                                                                                                                                                                                                  | 14.550.718 |
| 6.14.1 | Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb                                                                                                                                                                                                               |            |
| 6.14.2 | Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb                                                                                                                                                                                                                               | 1.778.365  |
| 6.14.3 | Stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec                                                                                                                                                                                                                         | 12.772.353 |
| 6.15   | Nepriznani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov in drugih dajatev                                                                                                                                                                                                         |            |
| 6.16   | Nepriznani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ                                                                                                                                                                                                                        | 500        |
| 6.17   | Nepriznani odhodki za davke                                                                                                                                                                                                                                                       |            |
| 6.18   | Nepriznani odhodki za obresti od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev                                                                                                                                                                                                   |            |
| 6.19   | Nepriznani odhodki za obresti od posojil prejetih od oseb določenih v 9. b tč. 1. odst. 21. čl.                                                                                                                                                                                   |            |
| 6.20   | Nepriznani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi                                                                                                                                                                                                            |            |
| 6.21   | Nepriznani odhodki za donacije                                                                                                                                                                                                                                                    | 1.440.000  |
| 6.22   | Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 20. čl.                                                                                                                                                                                                                               | 13.868     |
| 6.23   | Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance                                                                                                                                                                                                                   | 2.431.965  |
| 6.24   | Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta                                                                                                                                                                                                                |            |
| 6.25   | Zmanjšanje odhodkov za učinke pri spremembi izbrane metode vrednotenja zalog pred potekom 5 let                                                                                                                                                                                   |            |
| 6.26   | Nepriznani odhodki za obresti od presežka posojil                                                                                                                                                                                                                                 |            |
| 6.27   | Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj                                                                                                               |            |
| 6.28   | Nepriznani odhodki za amortizacijo dokončno amortiziranih sredstev                                                                                                                                                                                                                |            |
| 6.29   | Nepriznani odhodki za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana                                                                                                                                         |            |
| 6.30   | Nepriznani odhodki za posebne rezervacije pri bankah, ki presegajo višino določeno z zakonom, ki ureja bančništvo                                                                                                                                                                 |            |
| 6.31   | Nepriznani odhodki za zavarovalno-tehnične rezervacije, ki presegajo višino ali zgornjo mejo določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo                                                                                                                                         |            |
| 6.32   | Nepriznani odhodki za plače in nadomestila plač in za nagrade vajencem                                                                                                                                                                                                            |            |
| 6.33   | Nepriznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo                                                                                                                                                                                                                      | 763.936    |
| 7.     | Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - povečanje (vsota 7.1 do 7.4)                                                                                                                                                                                               | 1.200.000  |
| 7.1    | Povečanje odhodkov za porabo rezervacij                                                                                                                                                                                                                                           | 1.200.000  |
| 7.2    | Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja, ki se priznajo ob prodaji oziroma odtujitvi sredstev in ob poravnavi oziroma odtujitvi dolgov                                                                                                                                       |            |

|        |                                                                                                                                                                                                                                         |               |
|--------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| 7.3    | Povečanje odhodkov za predhodne odpise terjatev, ki niso bili davčno priznani                                                                                                                                                           |               |
| 7.4    | Povečanje odhodkov za odpis celotne nabavne vrednosti za opredmetena osnovna sredstva                                                                                                                                                   |               |
| 8.     | DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 - 6 + 7)                                                                                                                                                                                                     | 3.617.956.414 |
| 9.     | RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 - 8)                                                                                                                                                                               | 132.585.600   |
| 10.    | RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 - 4)                                                                                                                                                                               | 0             |
| 11.    | Popravek davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek (11.2 - 11.1)                                                                                                                                                      | 0             |
| 11.1   | Znesek dohodkov iz zap. št. 1, od katerih je bil odtegnjen davek                                                                                                                                                                        |               |
| 11.2   | Povečanje davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek, vključno z davčnim odtegljajem                                                                                                                                   |               |
| 12.    | Povečanje davčne osnove (vsota 12.1 do 12.4)                                                                                                                                                                                            | 327.767       |
| 12.1   | Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij zaradi razporeditve dobička za udeležbo v dobičku                                                                                                                               |               |
| 12.2   | Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu                       | 327.767       |
| 12.3   | Znesek izkoriščene davčne olajšave za novozaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja                                                                                                                              |               |
| 12.4   | Neporabljeni del investicijskih rezerv                                                                                                                                                                                                  |               |
| 13.    | DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 - 10), če > 0                                                                                                                                                                                  | 132.913.367   |
| 14.    | DAVČNA IZGUBA (11 + 12 - 10), če < 0                                                                                                                                                                                                    | 0             |
| 15.    | Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1 do 15.12, vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13)                                                                                                                 | 17.834.164    |
| 15.1   | Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine |               |
| 15.2   | Pokrivanje izgube                                                                                                                                                                                                                       |               |
| 15.3   | Olajšava za investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva (opremo) in v neopredmetena dolg. sredstva                                                                                                                                | 4.174.364     |
| 15.3.1 | Olajšava za investicije v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolg. sredstva - 20% za 2005                                                                                                                                  | 3.158.080     |
| 15.3.2 | Dodatna olajšava za investicije v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva - dodatnih 20% za 2005                                                                                                                                  | 1.016.284     |
| 15.4   | Dodatna olajšava do višine 10 odstotkov investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj                                                                                                                                            |               |
| 15.5   | Olajšava za zaposlovanje pripravnikov in brezposelnih oseb                                                                                                                                                                              |               |
| 15.6   | Olajšava za zaposlovanje doktorjev znanosti                                                                                                                                                                                             | 2.880.000     |
| 15.7   | Olajšava za zaposlovanje invalidov                                                                                                                                                                                                      |               |
| 15.8   | Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje                                                                                                                                                                                | 9.339.800     |
| 15.9   | Olajšava za donacije - izplačila za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene                                                                                        | 1.440.000     |
| 15.10  | Izplačila političnim strankam in reprezentativnim sindikatom                                                                                                                                                                            |               |
| 15.11  | Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni - vlaganja v osnovna sredstva                                                                                                                                                   |               |
| 15.12  | Davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni                                                                                                                                                                       |               |
| 16.    | OSNOVA ZA DAVEK (13 - 15)                                                                                                                                                                                                               | 115.079.203   |
| 17.    | DAVEK (zap. št. 16 krat ... odstotkov)                                                                                                                                                                                                  | 28.769.801    |
| 18.    | Odbitek tujega davka                                                                                                                                                                                                                    |               |

|     |                                                                   |             |
|-----|-------------------------------------------------------------------|-------------|
| 19. | Povečanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka              |             |
| 20. | DAVČNA OBVEZNOST (17 - 18 + 19)                                   | 28.769.801  |
| 21. | Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka | 10.000      |
| 22. | Vplačane akontacije                                               | 12.979.560  |
| 23. | OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 - 21 - 22), če > 0               | 15.780.241  |
| 24. | PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 - 21 - 22), če < 0                 | 0           |
| 25. | OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA                              | 115.079.203 |
| 26. | Akontacija                                                        | 28.769.801  |
| 27. | Mesečni obrok akontacije                                          | 2.397.483   |
| 28. | Trimesečni obrok akontacije                                       | 0           |