

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE

**VPLIV ODLOŽENIH DAVKOV NA RAČUNOVODSKE IN DAVČNE
IZKAZE**

ALENKA LIPEC

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Alenka Lipec, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Vpliv odloženih davkov na računovodske in davčne izkaze, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem viš. pred. mag. Aleksandrom Igličarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil/-a samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel/-a, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil/-a vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil/-a;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal/-a v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil/-a soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 19. septembra 2016

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV ODLOŽENIH DAVKOV IN ZAKONSKE PODLAGE ZA NJIHOVO PRIPOZNANJE	2
1.1 Opredelitev odloženih davkov	2
1.2 Zakonske podlage za pripoznavanje odloženih davkov	2
1.2.1 Slovenski računovodski standardi in Mednarodni standardi računovodskega.....	3
poročanja	3
1.2.2 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb.....	4
2 OBRAČUNAVANJE ODLOŽENIH DAVKOV	4
2.1 Metoda obveznosti po bilanci stanja	5
2.2 Terjatve za odloženi davek	8
2.3 Obveznosti za odloženi davek	9
3 STALNE RAZLIKE.....	10
3.1 Davčno nepriznani odhodki.....	10
3.2 Davčno nepriznani prihodki	13
4 ZAČASNE RAZLIKE.....	14
4.1 Odloženi davki iz amortiziranja	15
4.2 Odloženi davki iz popravkov in odpisov terjatev	16
4.3 Odloženi davki iz prevrednotenja finančnih naložb	18
4.4 Odloženi davki iz rezervacij	20
4.5 Odloženi davki od prejetih dividend	21
4.6 Odloženi davki za neizrabljene davčne izgube.....	22
SKLEP	23
LITERATURA	25
PRILOGA	

KAZALO TABEL

Tabela 1: Izračun odhodka za davek po metodi obveznosti po bilanci stanja.....	7
Tabela 2: Stalna davčna razlika iz doniranih sredstev.....	11
Tabela 3: Stalna razlika zaradi davčno nepriznanih stroškov reprezentance	13
Tabela 4: Stalna razlika iz davčno nepriznanih prihodkov od dividend.....	14
Tabela 5: Izračun odloženega davka iz amortiziranja	16
Tabela 6: Izračun odloženega davka iz popravkov in odpisov terjatev v 1. letu.....	17
Tabela 7: Izračun odloženega davka iz popravkov in odpisov terjatev v 2. letu.....	18
Tabela 8: Izračun odloženega davka iz prevrednotenja finančnih naložb v 1. letu.....	19
Tabela 9: Izračun odloženega davka iz prevrednotenja finančnih naložb v 2. letu.....	19

Tabela 10: Izračun odloženega davka iz rezervacij v 1. letu	20
Tabela 11: Izračun odloženega davka iz rezervacij v 2. letu	21
Tabela 12: Izračun odloženega davka od prejetih dividend v 1. letu	22
Tabela 13: Izračun odloženega davka od prejetih dividend v 2. letu.....	22

UVOD

Odloženi davek lahko opredelimo kot znesek davka, ki ga bo podjetje – davčni zavezanec – poravnalo ali pa mu bo povrnjen v enem ali več prihodnjih davčnih obdobjih. Odloženi davek je posledica različne obravnave prihodkov in odhodkov za računovodske in davčne namene. Govorimo o sedanjem poslovnem dogodku, ki je že pripoznan v računovodskih evidencah davčnega zavezanca, davčne posledice tega poslovnega dogodka pa bodo nastale v prihodnosti. Zaradi vpliva sedanjega ali preteklega poslovnega dogodka na prihodnje davčne posledice je treba v skladu z načelom nastanka poslovnega dogodka te posledice evidentirati že v letu, ko se je poslovni dogodek zgodil.

V času evidentiranja so odloženi davki torej še »neotipljivi« in je njihovo evidentiranje pogosto interpretirano kot nerazumljivo ter nepomembno prikazovanje prihodnjih davčnih posledic v računovodskih izkazih. Mogoče še danes nekateri menijo, da jih evidentiranje odloženih davkov ne zadeva, vendar je lahko za poučenega bralca računovodskih izkazov dober signal o kvaliteti le-teh.

Za pravilno evidentiranje odloženih davkov je pomembno dobro poznavanje razlik med računovodskim in davčnim dobičkom. Zato je pomembno dobro poznavanje in razumevanje Slovenskih računovodskih standardov, Mednarodnega računovodskega standarda 12 in Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Pomembno je, da davčni zavezanci poznajo pogoje, ki morajo biti izpolnjeni za pripoznanje odloženih davkov, in kaj jih povzroča.

Ob zaključku poslovnega leta morajo davčni zavezanci izdelati računovodske izkaze, na podlagi katerih pripravijo tudi davčni obračun, ki je podlaga za plačilo davka od dohodka. Pri sestavi davčnega obračuna lahko zavezanci upoštevajo drugačne računovodske metode kot pri sestavi računovodskih izkazov. Ker pa se računovodski predpisi razlikujejo od davčnih predpisov, nastanejo med poslovnim in davčnim izidom razlike, ki so osnova za pripoznanje odloženih davkov.

Z evidentiranjem odloženih davkov davčni zavezanci vplivajo tudi na poslovni izid, ki je zaradi pripoznanih terjatev ali obveznosti za odloženi davek večji ali manjši. V kolikor je poslovni dobiček večji od davčne osnove, je treba prihodnje davčno breme evidentirati kot odložene obveznosti za davek, če pa je poslovni dobiček manjši od davčne osnove, se evidentirajo odložene terjatve za davek. To je potrebno, da se zagotovijo manjše prihodnje davčne obveznosti glede na poslovni izid. V kolikor v izkazu poslovnega izida ne bi bile upoštevane spremembe v davčnih koristih, bi lahko prišlo do prikrajšanja korporacijskih upravičenj lastnikov (Kodrič, 2004).

Namen zaključne strokovne naloge je pojasniti, kaj je razlog za razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom, ki so razlog za nastanek terjatev in obveznosti za odloženi davek ter pokazati in pojasniti, kako se odložene davke izračuna.

V zaključni strokovni nalogi je najprej opredeljeno, kaj so odloženi davki, zakaj pride do njih in kako jih evidentiramo. Pojasnjeno je, zakaj pride do razlik med računovodsko in davčno obravnavo poslovnih dogodkov in kakšni so pogoji za pripoznavanje odloženih davkov. V zadnjem delu so prikazani tudi primeri izračuna odloženih davkov pri najpogostejših poslovnih dogodkih, s katerimi se srečujejo davčni zavezanca in njihov vpliv na poslovni in davčni dobiček.

1 OPREDELITEV ODLOŽENIH DAVKOV IN ZAKONSKE PODLAGE ZA NJIHOVO PRIPOZNANJE

1.1 Opredelitev odloženih davkov

Odloženi davek je znesek davka, ki ga bo davčni zavezanec poravnal ali pa mu bo povrnjen v prihodnjih davčnih obdobjih (Jerman & Žuran, 2006). V času evidentiranja so odloženi davki »neotipljivi«, čeprav so podlaga za njihovo pripoznanje poslovni dogodki, ki so nastali v preteklih ali sedanjem davčnem obdobju in so že evidentirani v poslovnih knjigah. Govorimo samo o tistih poslovnih dogodkih, ki se ne obravnavajo enako za pripravo računovodskih izkazov za poslovne namene in za davčni obračun zavezanca.

Glede na vpliv, ki ga ima odloženi davek na davčni obračun, govorimo o dveh vrstah odloženih davkov. Če odloženi davek potencialno pomeni manjše plačilo davka v prihodnjih davčnih obdobjih, govorimo o terjatvah za odloženi davek. Če pa bomo morali v prihodnjih davčnih obdobjih plačati več davka, govorimo o obveznostih za odloženi davek. Tako terjatve kot obveznosti za odloženi davek se pripoznajo kot dolgoročne.

Terjatve in obveznosti za odloženi davek so terjatve in obveznosti do države, ki je glede na zakonodajo njihov prejemnik. V skladu z Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb se v Sloveniji terjatve in obveznosti za odloženi davek izkazujejo do proračuna Republike Slovenije.

1.2 Zakonske podlage za pripoznavanje odloženih davkov

V Sloveniji se je od osamosvojitve dalje spreminjala tako davčna zakonodaja kot tudi računovodski predpisi. Postopno so bili prevzeti v naš pravni red in računovodsko prakso predpisi Evropske unije, v smislu približevanja zakonodaje predpisom celotne Unije.

1.2.1 Slovenski računovodski standardi in Mednarodni standardi računovodskega poročanja

V Sloveniji so v letu 2016 stopili v veljavo prenovljeni Slovenski računovodski standardi 2016 (Ur.l. RS, št. 95/15, v nadaljevanju SRS 2016), ki so že v največji možni meri usklajeni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Področje odloženih davkov v SRS ne ureja poseben računovodski standard, ampak odložene davke omenja več standardov, in sicer:

- Uvod v SRS,
- SRS 5 – Terjatve in
- SRS 9 – Dolgovi.

a) Uvod v SRS

V Uvodu v SRS se odloženi davki omenjajo v naslednjih poglavjih:

- v poglavju 2: »Pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih« je definiran čisti dobiček: Čisti dobiček je razlika med prihodki in odhodki, zmanjšana za obračunani davek iz dobička ter preračunana za odložene terjatve in odložene obveznosti za davek. Če so prihodki manjši, je razlika čista izguba, povečana za morebitni obračunani davek iz dobička in preračunana za odložene terjatve ter odložene obveznosti za davek;
- poglavje 7 je v celoti namenjeno odloženim terjatvam in obveznostim za davek. V tem poglavju je celotno področje odloženih davkov podrobno opredeljeno in v celoti usklajeno z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP). Vsebino tega poglavja obravnavam v nadaljevanju naloge v poglavjih 3 in 4.

Novi SRS 2016 so določili, da mikrodružbe in organizacije, ki niso družbe in niso zavezane k reviziji, lahko sklenejo, da odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek ne bodo obračunavale. Drugim organizacijam odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek ni treba obračunavati, če so zneski odloženih obveznosti in odloženih terjatev za davek posamič ali skupno za organizacijo nepomembni (SRS 2016, Ur.l. RS št. 95/15).

b) SRS 5 – Terjatve

SRS 5 omenja odložene davke v naslednjih točkah:

- v točki 5.5 opredeli odložene terjatve za davek kot posebno vrsto terjatev do države;
- v točki 5.15 določa, da se odložene terjatve za davek izkazujejo kot dolgoročne;

- v točki 5.16 je navedeno, kdaj se lahko odložene terjatve in obveznosti za davek pobotajo – če ima organizacija zakonsko pravico pobotati odmerjene terjatve in obveznosti za davek, v kolikor se te nanašajo na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti;
- v točki 5.28 prepoveduje diskontiranje odloženih terjatev za davek.

c) SRS 9 – Dolgovi

V SRS 9 so odloženi davki omenjeni le v točki 9.1, kjer standard opredeli odložene obveznosti za davek kot posebno vrsto dolgov.

MSRP namenjajo davkom od dohodka celotni standard Mednarodni računovodski standard 12 – Davek iz dobička (v nadaljevanju MRS 12).

S sprejemom Zakona o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 55/15, v nadaljevanju ZGD-1I), ki je stopil v veljavo v letu 2015, je slovenski zakonodajalec določil, da so k uporabi MSRP zavezana podjetja, ki pripravljajo konsolidirana letna poročila. Ta podjetja morajo uporabljati MSRP za pripravo tako konsolidiranih kot tudi posameznih računovodskih izkazov. Ker so MSRP v zasnovi namenjeni pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov, SRS 2016 določajo le pravila računovodenja za sestavo posameznih računovodskih izkazov.

1.2.2 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

V Sloveniji področje obdavčitve dohodkov pravnih oseb ureja Zakon o davku od dohodov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 82/15, v nadaljevanju ZDDPO-2), ki je v prenovljeni obliki stopil v veljavo v letu 2015. Z uveljavitvijo tega zakona je tako v slovenski pravni red že preneseno precej direktiv Evropske skupnosti in je tako precej usklajen z zakonodajo drugih držav članic Evropske unije, tudi glede področja odloženih davkov.

ZDDPO-2 določa pravila, s katerimi davčni zavezanec ugotovi davčno vrednost sredstev, ki je lahko drugačna od knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti. Zakon določa prihodke in odhodke, ki jih davčni zavezanec ne sme upoštevati v davčnem obračunu in vodijo v nastanek stalnih razlik, ki so predstavljene v 3. poglavju. Zaradi upoštevanja pravil ZDDPO-2 pa nastanejo tudičasne razlike, ki povzročijo večje ali manjše plačilo davka v prihodnjih obdobjih. Te so predstavljene v 4. poglavju.

2 OBRAČUNAVANJE ODLOŽENIH DAVKOV

Pri obračunavanju odloženih davkov je treba najprej poznati opredelitev računovodskega in obdavčljivega dobička. Njuna opredelitev po MRS 12 je sledeča:

- **računovodski dobiček** je čisti poslovni izid v posameznem obdobju pred odštetjem odhodka za davek;
- **obdavčljivi dobiček (davčna izguba)** je dobiček (izguba) v posameznem obdobju, ki se ugotovi v skladu s predpisi davčnih oblasti, na podlagi katerih je treba poravnati (povrniti) davek od dobička.

Ker so pravila za ugotavljanje obdavčljivega dobička različna od računovodskih usmeritev pri ugotavljanju računovodskega dobička, prihaja med njima do razlik. Zaradi teh razlik, ki so lahko stalne aličasne, zavezanci oblikujejo terjatve in obveznosti za odloženi davek, ki zmanjšuje ali povečuje znesek davka, ki bo plačan v prihodnjih obdobjih.

2.1 Metoda obveznosti po bilanci stanja

SRS in MRS 12 kot edino metodo, dovoljeno za obračun odloženega davka, predpisujeta metodo obveznosti po bilanci stanja, ki se osredotoča načasne razlike. Ta metoda zahteva, da podjetje konec leta ob sestavi računovodskih izkazov izračunavačasne razlike med knjigovodskimi in davčnimi vrednostmi sredstev ter obveznosti, na podlagi katerih potem obračuna terjatve in obveznosti za odloženi davek. Pri tem podjetje izhaja iz vsakokratnega stanja računovodskih postavk (Hieng, 2014b).

Postopek izračuna odloženih davkov po metodi obveznosti po bilanci stanja je sledeč:

- podjetje sestavi računovodske izkaze v skladu s SRS oz. MSRP, ki so podlaga za sestavo obračuna davka od dohodka pravnih oseb;
- podjetje v skladu z veljavno zakonodajo izdela obračun davka od dohodka pravnih oseb;
- po sestavi računovodskih izkazov in obračuna davka od dohodka pravnih oseb podjetje primerja knjigovodske in davčne vrednosti sredstev ter obveznosti in ugotovi stalne terčasne razlike;
- časne razlike podjetje razdeli med odbitne in obdavčljive;
- sledi izračun terjatev in obveznosti za odložene davke;
- na koncu podjetje pregleda še pretekle terjatve za odložene davke in izračuna njihove morebitne popravke.

Podjetje vodi sredstva in obveznosti v svojih poslovnih knjigah v skladu z računovodskimi standardi in sprejetimi računovodskimi usmeritvami. Pri sestavi davčnega obračuna mora podjetje z upoštevanjem določb ZDDPO-2 prilagoditi vrednost sredstev in obveznosti na tisto vrednost, ki jo lahko upošteva v davčnem obračunu. S tem ugotovi njihovo davčno vrednost. Davčna vrednost sredstva je znesek, ki se pri obračunu davka odšteje od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstva (Hieng, 2014a). Gre torej za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka do časa nadomestitve knjigovodske vrednosti sredstva.

Primer 1: Podjetje ima osnovno sredstvo z nabavno vrednostjo 10.000 eurov (v nadaljevanju EUR), amortizacijska stopnja po metodi enakomerne časovne amortizacije za poslovne namene je 20 %. Če predpostavimo, da je podjetje pričelo amortizirati osnovno sredstvo na začetku leta, bo njegova knjigovodska (neodpisana) vrednost ob koncu leta 8.000 EUR, oblikovan popravek vrednosti pa bo 2.000 EUR. V kolikor bi bila za obračun davka od dohodkov predpisana stopnja za amortizacijo 20 %, bi podjetje v prihodnjih letih do nadomestitve knjigovodske vrednosti osnovnega sredstva pri obračunu davka lahko odštelo 8.000 EUR, kar je tudi davčna vrednost osnovnega sredstva.

V kolikor pa bi podjetje za davčne namene uporabilo nižjo stopnjo amortiziranja, npr. 15 %, bi bila konec leta knjigovodska vrednost sredstva 8.000 EUR, davčna vrednost pa 8.500 EUR. Podjetje bi tako v prihodnjih letih do nadomestitve knjigovodske vrednosti osnovnega sredstva pri obračunu davka lahko odštelo 8.500 EUR.

Davčna vrednost obveznosti je njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka v prihodnjih obdobjih (Hieng, 2014a, str. 18).

Primer 2: Podjetje je oblikovalo rezervacije za jubilejne nagrade v višini 10.000 EUR, kolikor je njihova knjigovodska vrednost, izkazana v bilanci stanja ob koncu poslovnega leta. V skladu z veljavnimi določili ZDDPO-2 je v letu oblikovanja rezervacij davčno priznana le polovica rezervacij, torej 5.000 EUR, preostalih 5.000 EUR pa bo davčno priznanih ob porabi oz. odpravi rezervacij in jih bo podjetje lahko odštelo pri obračunu davka v prihodnjih obdobjih.

Metoda obveznosti po bilanci stanja razlike med knjigovodsko in davčno vrednostjo deli na stalne in začasne razlike, ki so podrobneje predstavljene v poglavjih 3 in 4.

Pri izračunu terjatev in obveznosti za odloženi davek se uporabijo davčne stopnje, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale, ko se bodo uveljavile terjatve oziroma ko bodo poravnane obveznosti. Pri vsakem obračunavanju terjatev in obveznosti za odloženi davek je treba upoštevati tudi morebitne spremembe davčne stopnje, ki so nastale v času od oblikovanja odloženih davkov.

SRS 2016 predpisuje, da je treba terjatve in obveznosti za odloženi davek obračunati na enak način kot poslovne dogodke, iz katerih so te nastale. To pomeni, da se terjatve in obveznosti za odloženi davek, ki nastanejo v povezavi s poslovnimi dogodki, ki so bili pripoznani v izkazu poslovnega izida, tudi pripoznajo v izkazu poslovnega izida kot odhodek oz. prihodek za davek. V kolikor pa so bili poslovni dogodki pripoznani neposredno v kapitalu (na primer povečujejo presežek iz prevrednotenja), se tudi terjatve in obveznosti za odloženi davek, ki izhajajo iz teh poslovnih dogodkov, pripoznajo neposredno v kapitalu.

V Tabeli 1 je prikazan poenostavljen primer izračuna odhodka za davek po metodi obveznosti po bilanci stanja. Zaradi poenostavitve prikaza je uporabljena davčna stopnja 20 %, čeprav je v Sloveniji trenutno veljavna davčna stopnja 17 %.

Tabela 1: Izračun odhodka za davek po metodi obveznosti po bilanci stanja

	V EUR	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto	6. leto	7. leto	8. leto
1	Dobiček pred obdavčitvijo z amortizacijo	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
2	Amortizacija za poslovne namene	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	0	0	0
3	Knjigovodska vrednost sredstva po obračunu amortizacije	6.000	6.000	4.000	2.000	0	0	0	0
4	Dobiček pred obdavčitvijo	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	10.000	10.000	10.000
5	Amortizacija za davčne namene	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250
6	Davčna vrednost sredstva po obračunu amortizacije	7.500	7.500	6.250	5.000	3.750	2.500	1.250	0
7	Obdavčljivi dobiček (1 - 5)	8.750	8.750	8.750	8.750	8.750	8.750	8.750	8.750
8	Odmerjeni davek (7 * 20 %)	1.750	1.750	1.750	1.750	1.750	1.750	1.750	1.750
9	Odbitna začasna razlika (6 - 3)	1.500	1.500	2.250	3.000	3.750	2.500	1.250	0
10	Odloženi davek (9 * 20 %)	150	300	450	600	750	500	250	0
11	Odhodek za davek (8 - 10)	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600	2.000	2.000	2.000
12	Čisti dobiček (4 - 11)	6.400	6.400	6.400	6.400	6.400	8.000	8.000	8.000
13	Davčna stopnja v % (11/4 * 100)	20	20	20	20	20	20	20	20
14	Efektivna davčna stopnja v % (8/4 * 100)	21,875	21,875	21,875	21,875	21,875	17,5	17,5	17,5

Povzeto in prirejeno po R. Hieng, Prednosti obračuna odloženega davka?, 2014a, str. 20, zgled 7; lastni izračuni.

Kot kaže primer, je amortizacija za poslovne namene obračunana po višji stopnji kot je davčno dovoljena stopnja amortizacije¹. Metoda obveznosti po bilanci stanja temelji na začasni razliki in na davčnih vrednostih sredstev ter obveznosti. Ker je davčna vrednost sredstva manjša od knjigovodske vrednosti, predstavlja razlika med njima odbitno začasno razliko, na podlagi katere se oblikuje odložena terjatev za davek, izračunana z uporabo davčne stopnje. Kot kaže izračun, je odhodek za davek odvisen od dobička pred obdavčitvijo in predpisane davčne stopnje. Ob nespremenjeni davčni stopnji predstavlja odhodek za davek v vseh letih 20 % dobička pred obdavčitvijo. Efektivna oziroma dejanska davčna

¹ Stopnje amortizacije, ki jih predpisuje ZDDPO-2, so predstavljene v poglavju 4.1.

stopnja pa predstavlja delež dejansko plačanega davka od dobička pred obdavčitvijo. V letih 1–5 je efektivna davčna stopnja višja, saj predstavlja plačani davek večji delež dobička pred obdavčitvijo, kar je posledica odloženega davka.

2.2 Terjatve za odloženi davek

Terjatve za odloženi davek so zneski davka, ki bo zavezancu povrnjen v prihodnjih obdobjih. Lahko nastanejo zaradi odbitnih začasnih razlik in zaradi prenosa neizrabljenih davčnih izgub ter dobropisov v prihodnja obdobja (German & Žuran, 2006).

Do terjatev za odloženi davek pride, kadar je knjigovodska vrednost sredstva manjša od njegove davčne vrednosti in so davčno priznani odhodki manjši od poslovnih. Zavezanec bo tako v času do nadomestitve knjigovodske vrednosti sredstva plačal manj davka, kot bi ga od takratnega računovodskega dobička. Enaka situacija nastane, kadar je knjigovodska vrednost obveznosti večja od njene davčne vrednosti. Ker so davčno priznani odhodki večji od poslovnih, bo zavezanec v času do poravnave oziroma izrabe obveznosti plačal manj davka (Hieng, 2014a).

Terjatve za odloženi davek se v bilanci stanja izkazujejo vedno kot dolgoročne in ločeno od drugih terjatev. V predpisanem kontnem okviru za gospodarske družbe so predvideni za knjiženje terjatev za odloženi davek konti 090, 091 in 092, odmerjena terjatev za davek od dohodka pravnih oseb pa se izkazuje na kontu 161 (Hieng, 2014a).

Da se lahko v računovodskih izkazih pripoznajo terjatve za odloženi davek, morajo biti izpolnjeni nekateri pogoji, vsi pa so povezani z verjetnostjo razpoložljivega obdavčljivega dobička v prihodnosti (German & Žuran, 2006).

Prvi od teh pogojev je zapisan že v SRS in MRS 12, ki zaradi načela previdnosti zahtevata, da se terjatve za odloženi davek pripoznajo le, če je verjetno, da bo imel zavezanec v prihodnosti obdavčljivi dobiček, ki ga bo lahko obremenil z odbitnimi začasnimi razlikami (Hieng, 2014b).

Terjatve za odloženi davek za odbitnečasne razlike iz finančnih naložb v odvisna in pridružena podjetja, podružnice ter deleže v skupnih podvigih se pripoznajo le, če je verjetno, da bodo odpravljene v predvidljivi prihodnosti in da bo imel davčni zavezanec na razpolago obdavčljivi dobiček, pri katerem bo lahko uporabil tečasne razlike.

V kolikor izhajajo terjatve za odloženi davek iz začasnih razlik pri poslovnih dogodkih, ki v času nastanka ne vplivajo niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček, njihovo oblikovanje ni potrebno. Izjema so le terjatve, ki izhajajo iz poslovne združitve, delitve, zamenjave kapitalskega deleža ali iz prenosa dejavnosti (German & Žuran, 2006).

Terjatve za odloženi davek za neizrabljene davčne izgube in dobropise se pripoznajo le, če je verjetno, da bo imel zavezanec v prihodnosti obdavčljivi dobiček, ki ga bo mogoče obremeniti s temi terjatvami. Ni jih nujno oblikovati v letu, ko je ugotovljena davčna izguba. Zato je smiselno, da zavezanec ob vsaki sestavi računovodskih izkazov oceni še nepripoznane terjatve za odloženi davek, v kolikor je verjetno, da bo obstajal prihodnji dobiček, ki bo omogočil njihovo pokritje (Hieng, 2014b).

Primer 3: Podjetje je konec leta ugotovilo poslovno izgubo 50.000 EUR in davčno izgubo 40.000 EUR. Izguba ni posledica poslovnih težav podjetja, ampak odpisa terjatev do pomembnega kupca, nad katerim je bil končan stečajni postopek. Podjetje za naslednja leta načrtuje dobiček, ki bo omogočil pokritje poslovne in davčne izgube. Zato podjetje lahko prenese davčno izgubo v prihodnja davčna obdobja, kar dovoljuje tudi ZDDPO-2. Podjetje predpostavlja, da bo v letu, ko bo lahko povrnilo davek, davčna stopnja 20 %. Zato izkaže terjatev za odloženi davek v višini 8.000 EUR.

2.3 Obveznosti za odloženi davek

Obveznosti za odloženi davek so zneski davka, ki bodo v prihodnjih letih povečevali davčno obveznost in so posledica obdavčljivih začasnih razlik.

Do obveznosti za odloženi davek pride, kadar je knjigovodska vrednost sredstva večja od njegove davčne vrednosti. Ker so v tem primeru davčno priznani odhodki večji od poslovnih, bo moral zavezanec v prihodnjih letih v času do nadomestitve knjigovodske vrednosti sredstva plačati več davka, kot bi ga moral od takratnega računovodskega dobička. Enaka situacija je, kadar je knjigovodska vrednost obveznosti manjša od njene davčne vrednosti. V tem primeru bo moral zavezanec v času poravnave oziroma izrabe obveznosti plačati več davka.

Ko zavezanec povrne knjigovodsko vrednost sredstva, se obdavčljivačasna razlika odpravi in zavezanec ima obdavčljivi dobiček. Tako je verjetno, da bo gospodarska korist odtekala iz podjetja v obliki plačila davka. Zato se morajo pripoznati vse odložene obveznosti za davek, razen če se te pojavijo iz (Mayr, 2012):

- začetnega pripoznanja dobrega imena;
- začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki:
 - ni poslovna kombinacija,
 - v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

Po SRS 2016 se obveznosti za odloženi davek se pripoznajo tudi:

- pri poslovni kombinaciji, če se knjigovodska vrednost prevzetih sredstev poveča na pošteno vrednost in davčna vrednost ostane enaka knjigovodski vrednosti pri prejšnjem lastniku, zato nastane odložena obveznost za davek, ki vpliva na dobro ime, začetno pripoznano v poslovni kombinaciji;
- za vse obdavčljive začasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna in pridružena podjetja, podružnice ter deleže v skupnih podvigih, razen če je obvladujoče podjetje sposobno obvladovati čas odprave začasne razlike in je verjetno, da te ne bodo opravljene v predvidljivi prihodnosti.

Obveznosti za odloženi davek se v bilanci stanja izkazujejo kot dolgoročne in ločeno od drugih obveznosti. V predpisanem kontnem okviru za gospodarske družbe je zanje predlagan konto 988, odmerjena obveznost pa se izkaže na kontu 264 – obveznosti za davek od dohodka pravnih oseb.

3 STALNE RAZLIKE

Stalne razlike so tiste razlike, ki so dokončne in ne vplivajo na prihodnja obdobja ter posledično ne povzročajo odloženih davkov. Stalne razlike nastanejo, ker ZDDPO-2 nekaterih odhodkov ne priznava kot odhodke v davčnem obračunu, nekatere prihodke pa obravnava kot trajno neobdavčljive. Ker se ti prihodki in odhodki ne smejo upoštevati v davčnem obračunu, to vodi do razlik med knjigovodskimi in davčnimi vrednostmi sredstev in obveznosti ter posledično do razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom.

3.1 Davčno nepriznani odhodki

Davčno nepriznani odhodki so odhodki, ki jih davčni zavezanci v skladu z davčnim zakonom ne smejo uveljaviti v davčnem obračunu. Med davčno nepriznane odhodke se po ZDDPO-2 štejejo tisti odhodki, ki:

- niso neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti;
- imajo značaj zasebnosti (nanašajo se na zasebno življenje lastnikov, povezanih in drugih oseb);
- niso skladni z običajno poslovno prakso (niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje, razen če nastanejo zaradi izrednih in ne pogostih dogodkov, na primer naravne nesreče).

ZDDPO-2 v 30. členu določa, kateri odhodki so davčno nepriznani. To so:

- dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička;
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;

- stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje, primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost;
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
- kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba;
- davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost, ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu, ki ureja davek na dodano vrednost;
- obresti:
 - od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev;
 - od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 %;
- donacije;
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, primeroma da se hitreje ali ugodneje opravi ali opusti določeno dejanje.

Primer 4: Podjetje je invalidski organizaciji doniralo denarna sredstva v višini 2.000 EUR. Prihodki podjetja so bili v tem letu 40.000 EUR, odhodki pa 33.000 EUR. Davčna osnova podjetja je 7.000 EUR. Pri sestavi davčnega obračuna podjetje doniranih sredstev ne sme upoštevati kot davčno priznan odhodek, lahko pa uveljavlja olajšavo za donirana sredstva v višini 0,3 % obdavčenega prihodka. Tako bo podjetje v davčnem obračunu od davčne osnove odštelo 120 EUR ($40.000 \text{ EUR} \cdot 0,3 \%$). Davčna stopnja je 17 %.

Tabela 2: Stalna davčna razlika iz doniranih sredstev

	v EUR	POSLOVNA BILANCA	DAVČNA BILANCA
1	Donacija	-2.000	
2	Odhodki	-33.000	31.000
3	Prihodki	40.000	40.000
4	Dobiček pred obdavčitvijo	7.000	
5	Davčni dobiček		9.000
6	Olajšava za donirana sredstva		120
7	Davčna osnova		8.880
8	Davek	-1.510	-1.510

Poleg naštetih ZDDPO-2 med davčno nepriznane odhodke določa še naslednje odhodke, ki prav tako povzročajo stalne razlike:

- stroške reprezentance v višini 50 % (to so stroški za pogostitev, zabavo in darila ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji);
- stroške nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora v višini 50 %;
- odhodke, ki so zniževali davčno osnovo zavezanca v preteklih obdobjih;
- razliko med transfernimi cenami in primerljivimi tržnimi cenami storitev in sredstev, vključno z neopredmetenimi sredstvi, pri poslih med povezanimi osebami. Primerljive tržne cene se določijo s pomočjo naslednjih metod:
 - metode primerljivih prostih cen,
 - metode preprodajnih cen,
 - metode dodatka na stroške,
 - metode porazdelitve dobička,
 - metode stopnje čistega dobička;
- odhodke, povezane z upravljanjem in financiranjem naložb, ki omogočajo prihodke, in sicer v višini 5 % v davčnem obdobju prejetih in iz davčne osnove izvzetih dividend ter drugih deležev v dobičku;
- obračunane obresti na prejeta posojila od povezanih oseb nad višino zadnje znane priznane obrestne mere, razen če zavezanec dokaže, da bi dobil posojilo v enakih oz. primerljivih okoliščinah po višji obrestni meri od priznane obrestne mere od nepovezane osebe;
- obresti od posojil, prejetih od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca, razen če zavezanec dokaže, da bi enako posojilo lahko dobil od nepovezane osebe.

Primer 5: Podjetje je ob jubileju podjetja za svoje zaposlene organiziralo pogostitev, za organizacijo katere so stroški znašali 1.200 EUR. Ostali stroški reprezentance za poslovna kosila vodstva podjetja s poslovnimi partnerji so znašali 750 EUR. Prihodki podjetja v tem letu so znašali 65.000 EUR, odhodki pa 30.000 EUR. Ker so stroški reprezentance priznani le v višini 50 %, bo moralo podjetje pri sestavi davčnega obračuna davčno osnovo povečati za 975 EUR. Davčna stopnja je 17 %.

Tabela 3: Stalna razlika zaradi davčno nepriznanih stroškov reprezentance

	V EUR	POSLOVNA BILANCA	DAVČNA BILANCA
1	Stroški reprezentance	–1.950	
2	Odhodki	–30.000	–30.000
3	Prihodki	65.000	65.000
4	Dobiček pred obdavčitvijo	35.000	
5	Davčni dobiček		35.000
6	Davčno nepriznani stroški reprezentance		–975
7	Davčna osnova		35.975
8	Davek	–6.116	–6.116

3.2 Davčno nepriznani prihodki

Da lahko zavezanec določi, kateri odhodki ne povzročajo obdavčljivih prihodkov mora vedeti, kateri prihodki so sploh obdavčljivi. Po ZDDPO-2 so obdavčljivi vsi prihodki, razen nekaterih izjem. Tako zakon med neobdavčljive prihodke, ki povzročajo stalne razlike, šteje naslednje (ZDDPO-2, Ur.l. RS 82/15):

- prihodki, ki izvirajo iz v preteklih davčnih obdobjih nepriznanih odhodkov do višine nepriznanih odhodkov v preteklih obdobjih;
- razlika me transfernimi cenami in primerljivimi tržnimi cenami storitev ter sredstev, vključno z neopredmetenimi sredstvi, pri poslih med povezanimi osebami, ki povečujejo davčne prihodke;
- obračunane obresti na dana posojila povezanim osebam, in sicer najmanj do višine zadnje znane priznane obrestne mere;
- dividende oz. drugi deleži iz dobička, vključno z dohodki, podobnimi dividendam, če je njihov izplačevalec:
 - zavezanec za davek od dohodka pravnih oseb;
 - rezident države članice EU, ki je zavezanec za podoben davek in ni oproščen oziroma nima možnosti izbire;
 - zavezanec za davek od dohodka oziroma dobička in ni rezident države, v kateri je splošna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %;
- prejeti dividendam podobni dohodki, ki so:
 - dobiček zavezanca pri prodaji lastniških vrednostnih papirjev podjetja, v katerem je nepretrgoma najmanj 6 mesecev imetnik delnic, deleža ali glasovalnih pravic najmanj v višini 8 % (davčno nepriznan v višini 50 %);
 - dobiček, rezerve iz dobička in osnovni kapital v delu, ki se je oblikoval iz sredstev družbe ob prenehanju družbe;
 - izplačilo delnic in deležev, zmanjšano za emisijsko vrednost in sorazmerni del kapitalskih rezerv, ob izključitvi ali izstopu družbenika;

- izplačilo na podlagi rednega zmanjšanja osnovnega kapitala v delu, ki se je oblikoval iz povečanja osnovnega kapitala iz sredstev družbe;
- izplačana vrednost pridobljenih lastnih delnic in deležev, zmanjšana za njihovo emisijsko vrednost ter sorazmerni del kapitalskih rezerv;
- prikrito izplačilo dobička osebi z najmanj 25 % deležem v kapitalu oziroma istim deležem glasovalnih ali drugih pravic.

Primer 6: Podjetje A ima v lasti 1.500 delnic delniške družbe B, ki je izplačala dividende za leto 2014 vsem, ki so bili na dan 15. 6. 2015 vpisani v delniško knjigo. Bruto dividenda na delnico znaša 2,3 EUR, kar pomeni, da je podjetje A prejelo dividende v višini 3.450 EUR. Celotni prihodki podjetja A v letu 2015 so znašali 110.000 EUR, odhodki podjetja so bili 62.500 EUR, dobiček pred obdavčitvijo pa znaša 47.500 EUR. Ker je izplačevalec dividend (podjetje B) zavezanec za plačilo davka od dohodka pravnih oseb, prejemnik dividend (podjetje A) prihodkov od dividend ne sme upoštevati v davčnem obračunu, ampak jih mora izvesti iz davčne osnove. Tako bo davčna osnova podjetja znašala le 44.050 EUR.

V kolikor bi podjetje A upoštevalo prihodke od dividend v davčni osnovi, bi nastala dvojna obdavčitev, saj bi tako podjetje A plačalo davek tudi od dividend, ki pa ga je dejansko plačalo že podjetje B.

Tabela 4: Stalna razlika iz davčno nepriznanih prihodkov od dividend

	V EUR	POSLOVNA BILANCA	DAVČNA BILANCA
1	Prihodki od dividend	3.450	
2	Odhodki	-62.500	-62.500
3	Prihodki	110.000	110.000
4	Dobiček pred obdavčitvijo	47.500	
5	Davčni dobiček		47.500
6	Davčno nepriznani prihodki od dividend		3.450
7	Davčna osnova		44.050
8	Davek	-7.489	-7.489

4 ZAČASNE RAZLIKE

Začasne razlike so razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva ali obveznosti in njegovo knjigovodsko vrednostjo v bilanci stanja. Privedejo lahko do zmanjšanja ali povečanja plačila davka v prihodnosti, na podlagi česar jih po SRS 2016 delimo:

- odbitne začasne razlike, ki zmanjšujejo znesek davka v času do nadomestitve knjigovodske vrednosti sredstva oziroma do poravnave obveznosti;

- obdavčljive začasne razlike, ki povečujejo znesek davka v času do nadomestitve knjigovodske vrednosti sredstva oziroma do poravnave obveznosti.

Glede na SRS 2016 se kot posledica odbitnih začasnih razlik v bilanci stanja kažejo odložene terjatve za davek, ki so zneski davka, ki bodo v prihodnjih obdobjih odšteti od obdavčljivega dobička glede na:

- odbitne začasne razlike,
- prenos neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

Kot posledica obdavčljivih začasnih razlik pa se kažejo odložene obveznosti za davek, ki so zneski davka iz dobička, ki jih bo potrebno poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljive začasne razlike.

V nadaljevanju so prikazani primeri vpliva posameznih računovodskih kategorij na davčno osnovo in s tem tudi na pripoznanje odloženih davkov.

4.1 Odloženi davki iz amortiziranja

Amortizacija je strošek, ki nastaja zaradi prenašanja nabavne vrednosti amortizirljivega sredstva na poslovne učinke. Pri metodi enakomerne časovne amortizacije se obračuna kot zmnožek amortizacijske osnove in amortizacijske stopnje. V skladu z ZDDPO-2 se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin pripozna kot odhodek v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih amortizacijskih stopenj, ki jih določa zakon.

Najvišje letne amortizacijske stopnje po ZDDPO-2 znašajo za:

- gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, 3 %;
- dele gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin, 6 %;
- opremo, vozila in mehanizacijo 20 %;
- dele opreme in opremo za raziskovalne dejavnosti 33,3 %;
- računalniško, strojno in programsko, opremo 50 %;
- večletne nasade 10 %;
- osnovno čredo 20 %;
- druga vlaganja 10 %.

Do odloženih davkov prihaja samo v primeru, če je amortizacija za poslovne namene obračunana po višjih stopnjah, kot so davčno priznane in v kolikor je uporabljena drugačna metoda amortiziranja. V kolikor je za poslovne namene uporabljena drugačna metoda amortiziranja od enakomernega časovnega amortiziranja, bo treba za davčne namene najprej

izračunati letne amortizacijske stopnje glede na dobo koristnosti sredstva, ki bodo ustrezale metodi enakomernega časovnega amortiziranja (Gabršek, 2010, str. 420). Morebitne razlike med amortizacijo za poslovne namene in davčno priznano amortizacijo bodo povzročile terjatve ali obveznosti za odloženi davek.

Primer 7: Podjetje ima v lasti gradbeni stroj z vrednostjo 10.000 EUR, ki ga amortizira od 1. 1. 2016. Za poslovne namene bo stroj amortiziralo v 4 letih z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, torej z letno amortizacijsko stopnjo 25 %. V ZDDPO-2 je za davčne namene predpisana 20 % stopnja amortiziranja. Davčna stopnja je 17 %.

Tabela 5: Izračun odloženega davka iz amortiziranja

Leto	Vrednost sredstva (EUR)	Amortizacija za poslovne namene		Knjigovodska vrednost sredstva konec leta (EUR)	Amortizacija za davčne namene		Davčna vrednost sredstva (EUR)	Osnova za odloženi davek (EUR)	Odloženi davek (EUR)
		Stopnja	Znesek (EUR)		Stopnja	Znesek (EUR)			
1	10.000	25 %	2.500	7.500	20 %	2.000	8.000	500	85
2	10.000	25 %	2.500	5.000	20 %	2.000	6.000	1.000	170
3	10.000	25 %	2.500	2.500	20 %	2.000	4.000	1.500	255
4	10.000	25 %	2.500	0	20 %	2.000	2.000	2.000	340
5	10.000	0	0	0	20 %	2.000	0	0	0

Ker je knjigovodska vrednost gradbenega stroja nižja od njegove davčne vrednosti, bo podjetje za razliko v amortizaciji, ki predstavlja obdavčljivo začasno razliko, oblikovalo terjatev za odloženi davek. V 1. letu je začasna razlika 500 EUR in to je osnova za odloženi davek. V letih 2–4 se ta osnova vsako leto še poveča za 500 EUR, saj je tudi v teh letih knjigovodska vrednost stroja nižja od njegove davčne osnove. Z uporabo davčne stopnje podjetje vsako leto izkaže terjatev za odloženi davek.

Do odloženih davkov pa ne prihaja pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega vrednosti 500 EUR, saj je kot odhodek priznan odpis celotne nabavne vrednosti že ob prenosu v uporabo (ZDDPO-2, Ur.l. RS 82/15).

4.2 Odloženi davki iz popravkov in odpisov terjatev

V današnjem poslovnem svetu se čedalje pogosteje dogaja, da mora podjetje za določene terjatve oblikovati popravke vrednosti oziroma jih ne nazadnje tudi odpisati, saj ne more več realno pričakovati njihovega poplačila. Kadar podjetje pričakuje, da določene terjatve ne bodo poplačane, praviloma najprej oblikuje popravek vrednosti terjatev. Ta se pripozna med

odhodki podjetja, ki pa niso nujno davčno priznani. ZDDPO-2 namreč omejuje davčno priznavanje odhodkov od oblikovanja popravkov vrednosti terjatev na manjšega od naslednjih dveh zneskov, to sta:

- znesek, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev (v kolikor so ti odpisi izpolnjevali zakonsko določene pogoje) ali
- znesek, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja.

Poleg tega zakon določa tudi naslednje pogoje, ki morajo biti izpolnjeni za davčno priznavanje odhodkov iz odpisa terjatev (ZDDPO-2, Ur.l. RS 82/15):

- upnik mora razpolagati s pravnomočnim sklepom sodišča o končanem stečajnem postopku ali o potrjeni prisilni poravnavi;
- terjatev se odpiše na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča;
- brez sodnega postopka se lahko terjatev odpiše le, če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatev, oziroma če dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik za doseg poplačila terjatev, oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni.

Primer 8: Podjetje A ima pripoznano terjatev do podjetja B v znesku 15.000 EUR. Ker je bil nad podjetjem B začet stečajni postopek in podjetje A ne pričakuje poplačila terjatve, se je odločilo, da oblikuje popravek terjatve v celotnem znesku. Prihodki podjetja v tem letu znašajo 50.000 EUR in so v celoti davčno priznani. Davčna stopnja je 17 %.

Tabela 6: Izračun odloženega davka iz popravkov in odpisov terjatev v 1. letu

	V EUR	POSLOVNA BILANCA	DAVČNA BILANCA	ODLOŽENI DAVEK
1	Terjatve	15.000		
2	Popravek vrednosti terjatev	-15.000		
3	Odhodki	-15.000	0	15.000
4	Prihodki	50.000	50.000	
5	Dobiček pred obdavčitvijo	35.000		
6	Davčni dobiček		50.000	
7	Davek	-8.500	-8.500	
8	Znesek odloženega davka	2.550		2.550
9	Čisti dobiček	29.050		

Podjetje bo na osnovi oblikovanega popravka vrednosti terjatev upoštevalo osnovo za odloženi davek v višini 15.000 EUR, na osnovi katere bo pripoznalo v poslovni bilanci terjatev za odloženi davek v višini 2.550 EUR. V drugem letu podjetje A prejme sklep

sodišča o zaključenem stečajnem postopku podjetja B. Na podlagi tega lahko odpravi terjatev in oblikovan popravek vrednosti v celoti.

Tabela 7: Izračun odloženega davka iz popravkov in odpisov terjatev v 2. letu

	V EUR	POSLOVNA BILANCA	DAVČNA BILANCA	ODLOŽENI DAVEK
1	Terjatve	-15.000		
2	Popravek vrednosti terjatev	15.000		
3	Odhodki	0	-15.000	0
4	Prihodki	50.000	50.000	
5	Dobiček pred obdavčitvijo	50.000		
6	Davčni dobiček		35.000	
7	Davek	-5.950	-5.950	
8	Znesek odloženega davka	-2.550	0	0
9	Čisti dobiček	41.500		

V drugem letu ob odpravi terjatve in popravka vrednosti terjatev ima podjetje A v davčni bilanci priznan celotni znesek odhodkov iz odprave popravka vrednosti terjatev, kar je podlaga za odpravo odloženih davkov.

4.3 Odloženi davki iz prevrednotenja finančnih naložb

Pri ugotavljanju davčne osnove se v skladu z določili ZDDPO-2 odhodki zaradi prevrednotenja kot posledice oslabitve kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov ne priznajo. To pomeni, da se ne glede na potrebo po prevrednotenju finančne naložbe (oslabitev in prevrednotenje na novo pošteno vrednost) odhodki zaradi prevrednotenja davčno ne priznajo v letu, ko so prevrednotovalni odhodki obračunani.

Obračun prevrednotovalnih odhodkov v izkazu poslovnega izida zato vpliva zgolj na nižji poslovni izid podjetja, ne pa tudi na nižjo davčno osnovo za davek od dohodka pravnih oseb. To sočasne razlike, ki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida kot odloženi davek, saj ZDDPO-2 določa, da se tisti odhodki, ki niso davčno priznani v letu prevrednotenja finančnih naložb, davčno priznajo ob odtujitvi, zamenjavi ali drugačni poravnavi oziroma odpravi finančne naložbe iz knjigovodskih evidenc.

Primer 9: Podjetje ima v svojih računovodskih evidencah pripoznano finančno naložbo v vrednosti 100.000 EUR. Naložba je razporejena v skupino za prodajo razpoložljiva sredstva. Popravek vrednosti naložbe je 50.000 EUR. Računovodska usmeritev podjetja je, da se naložbe trajno slabi skozi izkaz poslovnega izida, ko se poštena vrednost naložbe zmanjša

za več kot 20 % njene nabavne vrednosti ali je dolgotrajno zmanjšana v obdobju, daljšem od 12 mesecev. Prihodki podjetja znašajo 150.000 EUR in so v celoti davčno priznani. Davčna stopnja je 17 %.

Tabela 8: Izračun odloženega davka iz prevrednotenja finančnih naložb v 1. letu

	V EUR	POSLOVNA BILANCA	DAVČNA BILANCA	ODLOŽENI DAVEK
1	Finančna naložba	100.000		
2	Popravek vrednosti naložbe	–50.000		
3	Odhodki	–50.000	0	50.000
4	Prihodki	150.000	150.000	
5	Dobiček pred obdavčitvijo	100.000		
6	Davčni dobiček		150.000	
7	Davek	–25.500	–25.500	
8	Znesek odloženega davka	8.500	0	8.500
9	Čisti dobiček	83.000		

V prvem letu odhodki zaradi popravka vrednosti naložbe niso davčno priznani in jih mora podjetje pri sestavi davčnega obračuna izvzeti iz davčne osnove. Na tej osnovi pripozna terjatev za odloženi davek v višini 8.500 EUR.

V drugem letu podjetje proda polovico finančne naložbe po isti vrednosti, kot je pripoznana v poslovnih knjigah.

Tabela 9: Izračun odloženega davka iz prevrednotenja finančnih naložb v 2. letu

	V EUR	POSLOVNA BILANCA	DAVČNA BILANCA	ODLOŽENI DAVEK
1	Finančna naložba	50.000		
2	Popravek vrednosti naložbe	–25.000		
3	Odhodki	0	–25.000	25.000
4	Prihodki	150.000	150.000	
5	Dobiček pred obdavčitvijo	150.000		
6	Davčni dobiček		125.000	
7	Davek	–21.250	–21.250	
8	Znesek odloženega davka	–4.250	0	4.250
9	Čisti dobiček	124.500		

Ob prodaji finančne naložbe ima podjetje davčno priznane odhodke iz oslabitev preteklih let v višini 25.000 EUR (polovico v prvem letu oblikovane terjatve za odloženi davek), v izkazu poslovnega izida zato prikaže zmanjšanje odloženih davkov za 4.250 EUR. Na osnovi za

odloženi davek ima tako še izkazanih 25.000 EUR, ki jih bo lahko v davčnem obračunu upoštevalo ob prodaji preostalega dela finančne naložbe.

4.4 Odloženi davki iz rezervacij

Po SRS 2016 se rezervacije oblikujejo za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno, ter katerih zneske za njihovo poravnavo je mogoče zanesljivo oceniti (SRS 2016, Ur.l. 95/15). Rezervacije, ki so oblikovane v skladu s SRS 10 in niso posebej navedene v ZDDPO-2, so priznane v obračunanih zneskih in ne vplivajo na odložene davke.

ZDDPO-2 določa, da se kot odhodek zavezanca prizna 50 % zneska naslednjih rezervacij:

- rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev,
- rezervacije za reorganizacijo,
- rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb,
- rezervacije za pokojnine,
- rezervacije za jubilejne nagrade in
- rezervacije za odpravnine ob upokojitvi.

Ob oblikovanju je davčno priznanih 50 % naštetih rezervacij, ob porabi pa je davčno priznana še druga polovica. Ob odpravi ali porabi rezervacij se izvzamejo iz davčne osnove prihodki v tistem delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek.

Primer 10: Podjetje je oblikovalo rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb v višini 10.000 EUR. Prihodki podjetja znašajo 200.000 EUR. Davčna stopnja je 17 %.

Tabela 10: Izračun odloženega davka iz rezervacij v 1. letu

	V EUR	POSLOVNA BILANCA	DAVČNA BILANCA	ODLOŽENI DAVEK
1	Rezervacije za kočljive pogodbe	10.000		
2	Stroški	-10.000	-5.000	5.000
3	Prihodki	200.000	200.000	
4	Dobiček pred obdavčitvijo	190.000	195.000	
5	Davčni dobiček			
6	Davek	-33.150	-33.150	
7	Znesek odloženega davka	850	0	850
8	Čisti dobiček	157.700		

Ob oblikovanju rezervacij lahko podjetje v davčnem obračunu uveljavlja kot davčno priznani strošek le 50 % zneska oblikovanih rezervacij. Na podlagi davčno nepriznanih stroškov, ki predstavljajo osnovo za odloženi davek, pa oblikuje terjatev za odloženi davek v višini 850 EUR.

Naslednje leto podjetje rezervacije v celoti odpravi. Prihodki v drugem letu znašajo 210.000 EUR, saj podjetje pripozna prihodke tudi od odprave rezervacij.

Tabela 11: Izračun odloženega davka iz rezervacij v 2. letu

	V EUR	POSLOVNA BILANCA	DAVČNA BILANCA	ODLOŽENI DAVEK
1	Rezervacije za kočljive pogodbe	-10.000		
2	Stroški	0	-5.000	0
3	Prihodki	210.000	210.000	
4	Dobiček pred obdavčitvijo	210.000	205.000	
5	Davčni dobiček			
6	Davek	-34.850	-34.850	
7	Znesek odloženega davka	-850	0	0
8	Čisti dobiček	174.300		

Ob odpravi ima podjetje davčno priznane prihodke v višini celotno odpravljenih rezervacij in davčno priznane stroške v višini 5.000 EUR, ki jih je v prejšnjem letu izvzel iz davčne osnove. Terjatev za odloženi davek je odpravljena v celoti.

4.5 Odloženi davki od prejetih dividend

Pri prejetih dividendah in dividendam podobnih dohodkih morajo zavezanci iz davčne osnove izvzeti prejete prihodke. To pomeni, da v kolikor se prihodki pripoznajo v enem davčnem obdobju, prejmejo pa se v naslednjem ali naslednjih, jih iz davčne osnove izvzamejo v tistem davčnem obdobju, v katerem so jih dejansko prejeli in ne le pripoznali v računovodskih evidencah. Izvzamejo pa jih lahko le, če so dividende všteli v prihodke. V kolikor so zavezanci na podlagi prejetih dividend zmanjšali nabavno vrednost finančne naložbe, ker je nakupna vrednost vključevala tudi nerazdeljene dobičke iz preteklih let, dividend ne morejo izvzeti iz davčne osnove.

Primer 11: Podjetje A ima v lasti delnice podjetja B, ki bo za predhodno poslovno leto izplačalo dividende. Podjetje A bo prejelo dividende v višini 1.000 EUR. Preostali prihodki podjetja znašajo 100.000 EUR, odhodki pa 50.000 EUR, oboji so v celoti davčno priznani. Davčna stopnja je 17 %.

Tabela 12: Izračun odloženega davka od prejetih dividend v 1. letu

	V EUR	POSLOVNA BILANCA	DAVČNA BILANCA	ODLOŽENI DAVEK
1	Terjatve za dividende	1.000		
2	Odhodki	-50.000	-50.000	
3	Prihodki	101.000	101.000	1.000
4	Dobiček pred obdavčitvijo	51.000		
5	Davčni dobiček		51.000	
6	Davek	-8.670	-8.670	
7	Znesek odloženega davka	170	0	170
8	Čisti dobiček	42.500		

Ker dividenda v letu, ko je bila pripoznana v računovodskih evidencah, ni bila plačana, mora podjetje prihodke od dividend izvzeti iz davčne osnove. Izvzeti znesek 1.000 EUR predstavlja osnovo za pripoznanje obveznosti za odloženi davek v višini 170 EUR.

Tabela 13: Izračun odloženega davka od prejetih dividend v 2. letu

	V EUR	POSLOVNA BILANCA	DAVČNA BILANCA	ODLOŽENI DAVEK
1	Terjatve za dividende	0		
2	Odhodki	-50.000	-50.000	
3	Prihodki	100.000	99.000	0
4	Dobiček pred obdavčitvijo	50.000		
5	Davčni dobiček		49.000	
6	Davek	-8.330	-8.330	
7	Znesek odloženega davka	-170	0	0
8	Čisti dobiček	41.500		

V letu, ko je podjetje prejelo plačilo dividende, je lahko odpravilo terjatev za odloženi davek.

4.6 Odloženi davki za neizrabljene davčne izgube

Davčna izguba po ZDDPO-2 je presežek odhodkov nad prihodki. Davčno izgubo v davčnem obdobju lahko zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih.

Pri zmanjšanju davčne osnove na račun davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša za davčno izgubo starejšega datuma. Zmanjšanje davčne osnove zaradi davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj je dovoljeno največ v višini 50 % davčne osnove davčnega obdobja.

Ker bo davčna izguba v prihodnjih letih zmanjševala pozitivno davčno osnovo in ti »odhodki« v prihodnjih poslovnih izkazih ne bodo vidni, je treba oblikovati terjatve za odložene davke. To pa le pod pogojem, da obstaja verjetnost pokrivanja davčne izgube oziroma, da podjetje pričakuje obdavčljivo osnovo v prihodnjih obdobjih (Gabršek, 2010).

V kolikor je davčna izguba posledica poslovne izgube je verjetnost, da bo v prihodnosti na razpolago obdavčljivi dobiček, zelo majhna. Zavezanec mora vedno natančno preučiti vzroke za nastalo izgubo in oceniti prihodnje poslovne rezultate ter davčno okolje. V kolikor zavezanec oceni, da se v prihodnjih letih poslovanje ne bo izboljšalo in ni pričakovati dobička, mu teh terjatev za odloženi davek ni treba oblikovati, saj jih ne bo sposoben uveljaviti. Pri tem pa se poraja vprašanje, ali se takšno podjetje sploh še lahko ima za delujoče.

Glede oblikovanja terjatev za odloženi davek na podlagi prenesenih davčnih izgub Slovenski inštitut za revizijo priporoča, da se pripoznajo le, če bo njihova izraba mogoča v treh letih po sestavi računovodskih izkazov (Hieng, 2014b).

SKLEP

Odloženi davek je znesek davka, ki bo v prihodnjih davčnih obdobjih zmanjševal ali povečeval davčno obveznost podjetja. Pripozna se na podlagi poslovnih dogodkov, ki so že bili pripoznani v poslovnih knjigah. Nastanek odloženih davkov je posledica različnega upoštevanja poslovnih dogodkov za poslovne in davčne namene, kar ima za posledico stalne inčasne razlike. Tako stalne kotčasne razlike nastanejo, ker mora davčni zavezanec pri pripravi davčnega obračuna upoštevati določila ZDDPO-2.

Stalne razlike ne povzročajo odloženih davkov, njihov učinek je dokončen. Časne razlike pa povzročajo nastanek terjatev ali obveznosti za odloženi davek. MRS 12 predpisuje, da se odloženi davek obračunava z metodo obveznosti po bilanci stanja. Novi SRS 2016 je glede odloženih davkov usklajen z MSRP in določa, da se terjatve in obveznosti za odloženi davek obračunavajo na enak način kot poslovni dogodki, iz katerih so nastali. Določa tudi, da se terjatve in obveznosti za odloženi davek izkazujejo kot dolgoročne in ločeno od ostalih terjatev ter obveznosti.

V kolikor podjetje ne bi obračunavalo in upoštevalo odloženih davkov v računovodskih izkazih, bi plačalo toliko davka od dohodka kot v primeru, če odložene davke pripozna v računovodskih izkazih. Razlika je le v tem, da je z upoštevanjem odloženih davkov davčno breme podjetja razporejeno skozi vsa davčna obdobja, v katerih se pojavljajo časne razlike.

Razlike med računovodskimi in davčnimi izkazi obstajajo že od nekdaj. Vendar je s pripoznanjem odloženih davkov od časnih razlik v računovodskih izkazih delno

zmanjšana razlika med računovodskimi in davčnimi izkazi na nivoju posameznega leta. Odloženi davki lahko predstavljajo pomembno postavko v računovodskih izkazih posameznega podjetja in pomembno vplivajo na višino dobička ali izgube. S povečevanjem dobička pa imajo lastniki podjetja možnost večje osnove za delitev. Prav tako pa odloženi davki v bilanci stanja pomembno vplivajo na višino aktive in pasive, saj se različnih davkov ne sme pobotati. Na podlagi pripoznavanja odloženih davkov v računovodskih izkazih je uporabnikom letnih poročil in vsem drugim, ki želijo imeti vpogled v poslovanje podjetja dana možnost, da so seznanjeni ne samo z razlikami med računovodskimi in davčnimi izkazi temveč tudi s posameznimi vrstami odloženih davkov. To pa ne velja za podjetja, ki imajo veliko in dolgotrajno davčno izgubo, saj za ta velja, da se v takšnih primerih terjatev za odložene davke ne sme pripoznati, ker bi v tem primeru izboljševali rezultat poslovanja na podlagi nerealnih podatkov.

LITERATURA IN VIRI

1. Gabršek, R. (2010). Odloženi davki in njihov vpliv na računovodske izkaze. *Zbornik 29. mednarodne konference o razvoju organizacijskih znanosti* (str. 418-425). Kranj: Moderna organizacija.
2. Hieng, R. (2014a). Prednosti obračuna odloženega davka?. *Revija IKS*, 41(7), 16-24.
3. Hieng, R. (2014b). Sestavljeni obračuni odloženih davkov in razkritja. *Revija IKS*, 41(8/9), 58-67.
4. Jerman, S., & Žuran, M. (2006). *Poglobljena obravnava odloženih davkov. Gradivo za seminar*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
5. Kodrič, M. (2004). Odloženi davki in Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Davčno-finančna praksa*, 5(11), 16-18.
6. Mayr, B. (2012). Računovodenje odloženih davkov. *Poslovodno računovodstvo*, 5(3), 21- 53.
7. Mednarodni standardi računovodskega poročanja. Uredba Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. novembra 2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta. *Uradni list Evropske unije*, L 320, z dne 29. novembra 2008.
8. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS*, št. 95/15.
9. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. *Uradni list RS*, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 110/09 - ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15.
10. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS*, 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13-odl. US, 82/13 in 55/15.

PRILOGA

PRILOGA 1: Seznam pogosto uporabljeni kratic

EUR	euro
MRS	Mednarodni računovodski standard
MSRP	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
SRS 2016	Slovenski računovodski standardi 2016
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZGD-1I	Zakon o gospodarskih družbah