

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER
Dodiplomski visokošolski strokovni študijski program Management

Diplomska naloga

POVEZAVA POSLOVNE IN DAVČNE BILANCE

Mentor:	mag. Vilma Milunovič
Obravnavana organizacija:	Port, d. o. o. Portorož
Strokovni sodelavec iz organizacije:	Štefica Kenda

POVZETEK

Namen diplomske naloge je prikazati povezavo med poslovno in davčno bilanco podjetja, tako v teoriji kot v praksi. Pomembnost poznavanja povezav je ključna za doseganje strateških ciljev podjetja, ki preko davčne politike skuša optimizirati davčno breme. Podrobneje govori o temeljnih računovodskih izkazih, saj je izkaz poslovnega izida sestavni del le teh, opisuje načine minimiziranja davčnega bremena, poseben poudarek posveča obračunu davka od dohodkov pravnih oseb ter načinu in metodologiji izpolnjevanja obrazca obračuna davka od dohodkov.

Diplomska naloga je sestavljena iz dveh smiselnih zaključenih delov, iz teoretičnega in praktičnega dela. Teoretična dogajanja, ki jih opisuje, se prepletajo s praktičnimi obračuni, ki so preizkušeni na primeru družbe Port, d. o. o.

Ključne besede: davek od dohodka, računovodstvo, računovodski izkazi, poslovna bilanca, davčna bilanca

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to show the connection between business and tax balance of a company in theory as well as in practice. The importance of recognising the connections between the two is the key factor for achieving the strategical goals of a company trying to optimise the tax charge through tax policy. It discusses the basic accountant statements, part of which is the statement of business outcome. It describes the ways of minimising the tax charge and places a special attention on income tax balance and on ways and methodology of filling out forms for income tax balance.

The thesis is based on theoretical and practical part that by itself form two concluded parts. The theory described in the thesis is intertwined with practical statements of accounts, which are tested in the case study of Port d.o.o company.

Key words: income tax balance, accountancy, accountant statements, business balance, tax balance

UDK 657.37:336.22 (043.2)

VSEBINA

1	Uvod	1
2	Temeljni računovodski izkazi	3
2.1	Bilanca stanja	3
2.2	Izkaz poslovnega izida	8
2.3	Izkaz finančnega izida	11
2.4	Izkaz gibanja kapitala	12
2.5	Poslovne knjige in letno poročilo	14
3	Davek od dohodkov pravnih oseb	15
3.1	Zakonska podlaga	15
3.2	Zavezanci za davek od dohodka pravnih oseb	15
3.3	Davčno obdobje in davčna osnova	16
3.4	Transferne cene	16
3.5	Davčni odhodki	17
3.5.1	Davčno nepriznani odhodki	17
3.5.2	Pogojno in delno priznani odhodki	18
3.6	Ugotavljanje in prenos davčne izgube	19
3.7	Prihodki ter njihov izvzem	19
3.8	Davčne olajšave	20
3.9	Davčna stopnja	21
4	Način izdelave davčnega obračuna	23
4.1	Metodologija za izpolnjevanje obrazca obračuna davka od dohodkov	23
4.1.1	Členitev prihodkov v DDPO	24
4.1.2	Členitev odhodkov v DDPO	25
4.1.3	Od davčna osnova do davčne obveznosti v DDPO	29
4.2	Obračun davka od dohodkov družbe Port, d. o. o. Portorž	30
4.3	Primerjava poslovnega izkaza in davčne bilance družbe Port, d. o. o.	36
5	Računovodsko obračunavanje davka od dohodka pravnih oseb	39
5.1	Predstavitev podjetja Port, d. o. o. Portorož	39
5.2	Tehnike minimiziranja davčnega bremena v podjetju	40
6	Sklep	43
	Literatura	45
	Viri	45
	Priloge	47

1 UVOD

Podjetja v okviru svojega delovanja izvajajo zelo različne aktivnosti. Računovodstvo te aktivnosti spremeni v številke in tako priskrbi informacije o delovanju podjetja. Pri tem morajo podjetja upoštevati Slovenske računovodske standarde (v nadaljevanju SRS), kateri natančno opisujejo oblike računovodskih listin ter načine za zunanje poročanje podjetij, katerih glavne sestavine po Zakonu o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) so računovodski izkazi. Namen računovodskih izkazov je dajati informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja družbe, ki koristijo širšemu krogu uporabnikov pri njihovem odločanju. Potrebe po izkazu poslovnega izida so najbolj izrazite za lastnike ali solastnike (delničarje ali družbenike) gospodarskih družb, saj si lastniki želijo pridobiti vpogled v poslovno uspešnost, ki je podlaga za delitev dobička. Podjetja, katerih dobiček je predmet obdavčitve so davčni zavezanci, le te pa ne morejo razpolagati s celotnim dobičkom. Razlog je obdavčevanje dobička. V Sloveniji to področje ureja Zakon o davku od dohodku pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-1).

Zato mora poleg računovodskih izkazov gospodarska družna na podlagi ustreznih zakonov sestaviti pravilen davčni obračun, nad pravilnim obračunavanjem in pravočasnim plačevanjem davkov bdi Davčna uprava Republike Slovenije z svojo davčno službo. Ker si vsak želi plačati čim manj davka, skušajo zavezanci minimizirati davčno breme, to pomeni, da gospodarske družbe želijo plačati čim manj davka, pri tem pa ne kršiti zakonov. Da bi gospodarske družbe pravilno obračunavale davke, je pomembno poznavanje zakonov in predpisov, ki urejajo to področje. Žal pa se te na območju Republike Slovenije prepogosto spreminjajo, so pisani nerazumljivo in dopuščajo različna tolmačenja.

Tako se gospodarske družbe, ki so registrirane za opravljanje pridobitne dejavnosti znajdejo med »dvema ognjema«, vlada nasprotje interesov. Na eni strani so lastniki, ki si želijo čim več dobička. Želja davčnega zavezanca je, da ne plača davka od dohodka, da lahko razpolaga s celotnim dobičkom, vendar je to seveda zgolj želja. Na drugi pa država, za katero preko sprejetih zakonov, davki predstavljajo vir finančnih sredstev.

Namen diplomske naloge je predstaviti temeljne računovodske izkaze ter davek od dohodkov pravnih oseb v njuni medsebojni povezanosti.

Diplomska naloga obsega skupaj z uvodom pet poglavij. Temeljni računovodski izkazi so opredeljeni v prvem delu, opisani so izkazi poslovnega in finančnega izida, bilanco stanja ter izkaz gibanja kapitala. Podrobneje govori o poslovnih knjigah, ki jih vodijo gospodarske družbe. V prilogah 1 in 2 je praktična izdelava bilance stanja in obračun izkaza poslovnega izida podjetja Port, d. o. o. za prvi trimeseč leta 2006.

Drugo in tretje poglavje se ukvarjata z davčnim dobičkom, podrobneje z zakonom, ki ureja obdavčitev dobička gospodarskih družb v Republiki Sloveniji, opisan je način izdelave in metodologija za izpolnjevanje obrazca obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. V nadaljevanju je izdelan obračun davka od dohodka za podjetje Port, d. o. o., izdelana je primerjava obračuna davka od dohodka z izkazom poslovnega izida, opisane so skladnosti ter razhajanja med obračunoma.

Zadnje peto poglavje temelji na računovodskem obračunavanju davka od dohodka, predstavitvi podjetja Port, d. o. o. ter tehnikam minimiziranja davčnega bremena.

Pri izdelavi diplomske naloge je bila na študijskem primeru uporabljena metoda deskripcije, primerjave in konkretizacije.

Podjetje je izpostavljeno veliko davkom: davek od dohodkov, davek na dodano vrednost, davki in prispevki na plače, trošarine, davek na promet nepremičnin,. Tako je poleg temeljnih računovodskih izkazov diplomska naloga omejena le na davek od dohodkov pravnih oseb. Podatki so bili omejeni, saj so navedeni le tisti, ki niso poslovna skrivnost družbe Port, d. o. o.

Pri izdelavi diplomske naloge je bil upoštevan sedanji, obstoječi položaj obravnavanega področja.

2 TEMELJNI RAČUNOVODSKI IZKAZI

Temeljni računovodski izkazi so nekakšen »output« računovodskega sistema, nastali na podlagi računovodskih informacij zbranih s pomočjo knjigovodskih listin in ob uporabi različnih postopkov pri urejanju in obdelovanju podatkov v smeri oblikovanja računovodskih informacij (Melavc in Turk 2001, 432).

Namenjeni so za zunanje uporabnike (sedanje in potencialne vlagatelje, posojilodajalce, dobavitelje, kupce, vlado in njihove organe ter javnost), kot tudi za notranje uporabnike, za presojo sposobnosti poslovnega sistema saj predstavljajo podlago za odločanje.

Vse pravne osebe, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitne dejavnosti kot svoje izključne dejavnosti in so organizirane kot osebne ali kapitalske družbe se štejejo za gospodarske družbe in so zavezane za sestavitev letnega poročila. Obveznost poročanja je odvisna o razvrstitve družb med majhne, srednje in velike družbe, tako morajo srednje in velike družbe sestavit letno poročilo, ki zajema (Odar 2006, 10):

- bilanco stanja;
- izkaz poslovnega izida;
- izkaz finančnega izida;
- izkaz gibanja kapitala;
- priloge s pojasnili k izkazom;
- poslovno poročilo.

Gospodarske družbe, ki po razvrstitvi uvrščamo med majhne družbe, letno računovodsko poročilo zajema le bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in priloge s pojasnili k izkazom.

Pri izdelavi računovodskega poročila se poslužujemo bilanciranja. Bilanciranje je sestavni del temeljnih računovodskih izkazov v skladu z načeli in standardi bilanciranja, državnimi predpisi in bilančno politiko. Bilanciranje določa okvir vrednotenja, znotraj katerega družba izbira primerne rešitve in se odloča za tako imenovano bilančno politiko (Vezjak 2002, 6).

2.1 Bilanca stanja

Bilanca stanja prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev v določenem trenutku. Gre za izkaz premoženjskega in finančnega stanja poslovnega sistema, ki ima dve uravnoteženi strani. Beseda bilanca stanja izhaja iz italijanske besede "bilancia", kar pomeni tehtnica (Milost 1996, 71).

Bilanca stanja je finančno poročilo, ki povzema sredstva, obveznosti in kapital. Drugo ime za bilanco stanja v ZDA, ki pa ni tako uporabljeno, je poročilo o finančni poziciji. Je »posnetek« poslovanja na določen dan. Ta dan se imenuje bilančni presečni

dan. Bilanca stanja je lahko izdelana na kateri koli dan v letu, vendar je večina bilanc pripravljenih na zadnji dan v mesecu ali letu. Biti pa mora uravnotežena v kateri koli časovni točki (Porter in Norton 1999, 12).

Bilanca stanja je verjetno osnovni in najpomembnejši temeljni računovodski izkaz, saj se podatki iz ostalih računovodskih izkazov uporabljajo pri njeni sestavi in obratno. Poleg tega je razlog, da se iz bilance stanja da razbrati več parametrov pri presoji podjetja; razbere se lahko velikost podjetja, sposobnost podjetja za doseganje dobičkov, plačila dolgov, izplačilo udeležbe v dobičku, ter s kakšnimi in s kakšnim obsegom sredstev podjetje razpolaga. Iz podatkov lahko razberemo tudi v kakšnih pogojih podjetje posluje, v kakšni meri posluje s tujino, kako je podjetje kapitalsko povezano in koliko je zadolženo. S pomočjo bilance stanja lahko ugotovimo, kako uspešno je podjetje delovalo. Če pa imamo na razpolago dve zaporedni bilanci stanja, lahko ugotovimo tudi nekatere vzroke za dosežene rezultate, ugotovimo lahko ali je poslovni izid posledica dobrega poslovanja podjetja ali je le mogoče posledica dezinvesticij.

V Sloveniji predpisujejo bilanco stanja Slovenski računovodski standardi, ki ločijo oblike za velika srednja in majhna podjetja. Po 24. standardu SRS je bilanca stanja temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku, sestavi se za splošne in posebne namene za potrebe zunanjega računovodskega poročanja. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem (SRS 2006, 131).

Osnovno razčlenjene postavk v bilanci stanja pa je naslednje (ZGD-1, 61. člen):

SREDSTVA (AKTIVA):

A. Stalna sredstva

I. Neopredmetena dolgoročna sredstva

1. Dolgoročno odloženi stroški ustanovitve oziroma razrešitve poslovanja
2. Dolgoročno odloženi stroški razvoja
3. Koncesije, patenti, licence, blagovne in storitvene znamke ter podobne premoženjske pravice
 - a) Pridobljene odplačno
 - b) Pridobljene z lastnim razvojem
4. Dobro ime
5. Predujmi za pridobitev neopredmetenih dolgoročnih sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča, stavbe in druge podobne pravice
2. Proizvajalne naprave in stroji
3. Druge naprave in oprema

4. Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in opredmetena osnovna sredstva, ki se gradijo oziroma izdelujejo
 5. Osnovna čreda
 6. Večletni nasadi
- III. Dolgoročne finančne naložbe
1. Delnice in deleži v družbah v skupini
 2. Terjatve do družb v skupini
 3. Udeležbe
 4. Terjatve do drugih družb, v katerih je udeležena družba oziroma, ki so udeležene v družbi
 5. Drugi deleži, ki so stalna sredstva
 6. druga posojila
 7. Lastni delež
- B. Gibljiva sredstva
- I. Zaloge
1. Surovine ter pomožna in pogonska sredstva
 2. Nedokončani izdelki
 3. Končani izdelki in trgovsko blago
 4. Predujmi za zaloge
- II. Terjatve
1. Terjatve na podlagi dobav blaga oziroma opravljenih storitev
 2. Terjatve do družb v skupini
 3. Terjatve do drugih družb, v katerih je udeležena družba oziroma, ki so udeležene v družbi
 4. Druge terjatve
 5. Osnovni kapital, ki je bil vpoklican in še ni bil vplačan
- III. Kratkoročne finančne naložbe
1. Deleži v družbah v skupini
 2. Lastni deleži
 3. Druge kratkoročne finančne naložbe
- IV. Dobroimetja pri bankah, čeki in gotovina
- C. Aktivne časovne razmejitev

OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (PASIVA):

A. Lastni kapital

- I. Vpoklican kapital
 1. Osnovni kapital
 2. Nevpoklican kapital (kot odbitna postavka)

- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
 - 1. Zakonske rezerve
 - 2. Rezerve za lastne deleže
 - 3. Statutarne rezerve
 - 4. Druge rezerve iz dobička
- IV. Prenesen čisti poslovni izid
- V. Čisti poslovni izid poslovnega leta
- VI. Prevrednotovalni popravek sestavin lastnega kapitala

B. Rezervacije

- 1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti
- 2. Rezervacije za davčne obveznosti
- 3. Druge rezervacije

C. Obveznosti

- 1. Obveznosti na podlagi obveznic, pri čemer morajo biti ločeno prikazane obveznosti na podlagi zamenljivih obveznosti oziroma obveznic z delniško nakupno opcijo
- 2. Obveznosti do bank
- 3. Predujmi prejeti na podlagi naročil, če niso izkazani kot odbitna postavka pri zalogah
- 4. Obveznosti za dobavljeno blago in opravljene storitve
- 5. Menične obveznosti
- 6. Obveznosti do družb v skupini
- 7. Obveznosti do drugih družb, v katerih je udeležena družba oziroma, ki so udeležene v družbi
- 8. Druge obveznosti, od teh
 - Davčne obveznosti
 - Obveznosti iz naslova socialne varnosti

D. Pasivne časovne razmejitev

Postavke, ki pri posamezni gospodarski družbi ne pridejo v poštev, družba ne vključi v svojo bilanco stanja. Sme pa družba temeljne postavke sredstev in obveznosti do virov sredstev še podrobneje razčleniti.

Sredstva, delimo na dve skupini:

- stalna sredstva in
- gibljiva sredstva.

Stalna sredstva je širši pojem, kot opredmetena osnovna sredstva, ki jih opisuje 1. standard SRS (2006), saj vsebujejo poleg opredmetenih osnovnih sredstev tudi del neopredmetenih osnovnih sredstev, ki se ne štejejo med osnovna sredstva ter dolgoročne finančne naložbe. Dolgoročno obdobje je obdobje daljše od enega leta.

Opredmetena osnovna sredstva so sredstva v lasti ali finančnem najemu, ki se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanje v najem, ter se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obračunskem obdobju. Osnovna sredstva v obliki stvari so lahko (Melavc in Turk 2001, 97):

- v uporabi so stvari, ki so sposobne za uporabo ne glede na to, da so dejansko uporabljene v poslovnem sistemu;
- v pripravi so stvari, ki so v stopnji usposabljanja za uporabo in za katera je mogoče utemeljeno pričakovati, da bodo usposobljena za uporabo;
- zunaj uporabe so stvari, ki so trajno izgubile perspektivo uporabe v poslovnem sistemu;
- osnovna sredstva, ki so dana v poslovni najem, so izkazano ločeno od drugih skupin osnovnih sredstev.

Neopredmeteno osnovno sredstvo je razpoznavno nederivativno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja. Praviloma se pojavlja kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo. Neopredmeteno osnovno sredstvo, razen dobrega imena, izpolnjuje sodilo razpoznavnosti, če (SRS 2006, 17):

- je ločljivo, to pomeni, da se lahko loči ali razdeli od podjetja in proda, prenese, licencira, da v najem ali zamenja;
- izhaja iz pogodbenih ali drugih pravic, ne glede na to ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja.

Gibliva sredstva so sredstva, ki se nenehno preoblikujejo. Sestavljajo jih zaloge, terjatve, kratkoročne finančne naložbe ter denarna sredstva, čeki in gotovina. V SRS so opredeljeni v standardih št. 3, 4, 5 in 7.

Terjatev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja prepozna kot sredstvo, če je verjetno, da bo pritekla gospodarska korist in je mogoče njeno izvirno vrednost zanesljivo izmeriti (SRS 2006, 38).

Obratna sredstva v obliki denarja pa obsegajo: denar v blagajni, denar na transakcijskem računu, denar na deviznem računu, odprte akreditive in denar na izločenih računih za sprotne potrebe (Melavc in Turk 2001, 103).

Obveznosti do virov sredstev so obveznosti, ki temeljijo na pravno zasnovanem razmerju podjetja do virov sredstev, s katerimi se podjetje financira. Podjetje ohranja tista sredstva financerjev, ki so pri njem, in jih vrača v ustreznih rokih skupaj z obrestmi ali drugim nadomestilom za gospodarjenje.

Viri sredstev so pravne in fizične osebe, ki so poslovnemu sistemu s svojimi finančnimi naložbami ali dobavami omogočile sredstva (Melavc in Turk 2001, 105). Obveznosti do virov sredstev delimo na štiri večje skupine.

Kapital je v SRS standardu 8 opredeljen kot, obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo če podjetje preneha delovati, pri čemer se velikost kapitala popravi glede na tedaj dosegljivo ceno čistega premoženja. Opredeljen je z zneski, ki so jih vložili lastniki, ter zneski, ki so se pojavili pri poslovanju in pripadajo lastnikom. Zmanjšujejo ga izguba pri poslovanju, odkupljene lastne delnice in lastni poslovni deleži.

Rezervacije se oblikujejo za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določen. Namen rezervacij je oblikovanje vnaprej vračunanih stroškov oz. odhodkov, ki bodo v prihodnosti omogočili pokritje takrat nastalih stroškov.

Med **pasivne časovne razmejitve** se izkazujejo odloženi prihodki, ki bodo v obdobju, daljšem od enega leta, pokrili predvidene odhodke (SRS 2006, 62).

Dolgovi, med katere spadajo finančne obveznosti, ki so v večini primerov dobljena posojila in poslovne obveznosti, ki jih podjetje potrebuje za potrebe poslovanja. Obe vrsti obveznosti sta lahko dolgoročni in kratkoročni.

V prilogi 1, ki je sestavni del te diplomske naloge je izdelana bilanca stanja podjetja Port, d. o. o. Portorož na dan 30.04.2006.

2.2 Izkaz poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida prikazuje odhodke, prihodke in poslovni izid poslovnega sistema v obračunskem obdobju. Poslovni izid je mogoče ugotoviti tudi iz dveh bilanc stanja, ki si časovno sledita. Vendar iz bilanc stanja ni mogoče ugotoviti izvora poslovnega izida, to je, kateri odhodki in kateri prihodki so oblikovali poslovni izid (Milost 1996, 76).

Izkaz poslovnega izida je lahko po obliki bilanca ali stopenjski izkaz. Obliko izkaza določa ZGD-1, ki v 62. členu predpisuje njegovo razčlenitev na podatke o prihodkih in odhodkih ter izidih. V ZGD je določen najmanjši obseg podatkov v izkazu poslovnega izida, podrobneje pa sta njegovi obliki z upoštevanjem velikosti družbe določene v standardu SRS 25, gre za predpisan izkaz poslovnega izida, ki temelji na oblikah določenih s IV. Direktivo Evropske unije. Ta predpisuje štiri možne oblike izkaza poslovnega izida, ZGD in SRS pa le dve (Odar 2006, 29).

Osnovno razčlenjene postavk v bilanci stanja pa je naslednje (ZGD-1, 62. člen):

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodi in nedokončanih proizvodov
3. Drugi usredstveni proizvodi in storitve, izdelani oz. opravljeni za lastne potrebe družbe

4. Drugi poslovni prihodki
5. Stroški blaga, materiala in storitev
 - a) Stroški materiala
 - b) Drugi zunanji stroški
6. Stroški dela
 - a) Plače
 - b) Stroški socialnih zavarovanj, pri katerih je treba ločeno izkazati stroške pokojninskih zavarovanj
7. Odpisi vrednosti
 - a) Amortizacija in drugi odpisi neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev
 - b) Odpisi gibljivih sredstev, če presegajo odpise, ki so običajni za družbo
8. Drugi poslovni odhodki
9. Prihodki iz udeležb: ločeno je treba izkazati prihodke od naložb v družbe v skupini
10. Prihodki iz drugih vrednostnih papirjev in drugih terjatev, ki so finančne naložbe; ločeno je treba izkazati prihodke od terjatev do družb v skupini
11. Druge obresti in podobni prihodki, od tega od terjatev do družb v skupini
12. Odpisi finančnih naložb in naložb v vrednostne papirje, ki so gibljiva sredstva; ločeno je treba izkazati odpise finančnih naložb in naložb v vrednostne papirje v skupini
13. Obresti in podobni prihodki; ločeno je treba izkazati te odhodke v razmerju do družb v skupini
14. Davek od dobička iz rednega poslovanja
15. Poslovni izid iz rednega poslovanja po odbitku davka
16. Izredni prihodki
17. Izredni odhodki
18. Poslovni izid zunaj rednega poslovanja
19. Davek od dobička, ustvarjenega zunaj rednega poslovanja
20. Drugi davki, ki niso izkazani pod drugimi postavkami
21. Poslovni izid poslovnega leta: čisti dobiček/izguba poslovnega leta (po plačilu davkov)
22. Prenesen dobiček/prenesena izguba
23. Zmanjšanje (sprostitve) kapitalski rezerv
24. Zmanjšanje (sprostitve) rezerv iz dobička, ločeno po posameznih vrstah teh rezerv

25. Povečanje (dodatno oblikovanje) rezerv iz dobička, ločeno po posameznih vrstah teh rezerv

26. Bilančni dobiček/bilančna izguba

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (npr. denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanja dolgov, katerih posledica je prek poslovnega izida, povečanje kapitala (SRS 2006, 101).

Prihodki, ki jih družbe izkazujejo v izkazu poslovnega izida so opredeljeni v SRS 18 in se razvrščajo na:

- poslovne prihodki,
- finančne prihodke in
- druge prihodke.

Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki povezani s poslovnimi učinki ter prevrednotovalni poslovni prihodki, ki se pojavijo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev in skupaj s finančnimi prihodki spadajo med redne prihodke. Slednji so rezultat naložbenja, sestavljajo jih obračuni obresti, deleži v dobičku drugih in prevrednotovalni finančne prihodke. Druge prihodke sestavljajo neobičajne postavke in ostali prihodki, ki povečujejo poslovni izid.

Da lahko pride do priznavanja prihodkov morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji (SRS 2006, 102):

- družba prenese na kupca vsa pomembna tveganja in koristi, ki izhajajo iz lastništva;
- družba ne sodeluje pri poslovanju niti toliko, kolikor je običajno zaradi lastništva, niti dejansko ne odloča o prodanih proizvodih;
- zneske prihodkov je mogoče zanesljivo oceniti;
- verjetno je, da bodo gospodarske koristi povezane s poslom, pritekale v podjetje;
- stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, mogoče zanesljivo izmeriti.

Odhodki so po definiciji SRS 2006 zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev ali povečanj dolgov, katerih posledica je prek poslovnega izida, zmanjšanje kapitala.

Odhodki so nasprotje prihodkov in skupaj z njimi tvorijo poslovni izid. S poslovnega vidika so odhodki opredeljeni v SRS 17, kjer prikazujejo razvrščanje, pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje, njihovo prevrednotovanje,

uskupnjevanje in njihovo razkrivanje. Odhodke enako kot prihodke delimo na (SRS 2006, 96):

- poslovne odhodke;
- finančne odhodke in
- druge odhodke.

Poslovni izid je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Obstaja več vrst poslovnega izida (SRS 2006, 106):

- poslovni izid iz prodaje;
- poslovni izid iz celotnega poslovanja;
- poslovni izid iz rednega delovanja;
- celotni poslovni izid in
- čisti poslovni izid.

Navedena členjenost poslovnega izida je temeljna, obstajajo še druge vrste poslovnega izida (SRS 2006, 106):

- prispevek za kritje;
- kosmati poslovni izid iz celotnega poslovanja;
- celotni poslovni izid skupaj s finančnimi odhodki;
- celotni poslovni izid skupaj z deleži zaposlencev v njem ter
- razširjeni dobiček in dohodek.

Temeljne in druge vrste poslovnega izida se delijo glede na vrsto njihovega uporabnika. Temeljni poslovni izid uporabljajo notranji in zunanji uporabniki, medtem, ko so druge vrste poslovnega izida namenjene predvsem notranjim uporabnikom.

V prilogi 2, ki je sestavni del te diplomske naloge je izdelan obračun izkaza poslovnega izida podjetja Port, d. o. o. Portorož za obdobje od 01.01.2006 do 30.04.2006.

2.3 Izkaz finančnega izida

Izkaz finančnega izida daje uporabnikom informacije, kako podjetje denarna sredstva in njihove ustrezne pridobiva in kako jih uporablja ter kakšno je stanje teh sredstev na začetku in na koncu obračunskega obdobja. Na podlagi teh informacij je mogoče ugotoviti razloge za povečanje ali zmanjšanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v obračunskem obdobju. (Lipnik 2006, 130). Je temeljni računovodski izkaz, sestavni del letnega poročila za gospodarske družbe, ki so po 54. členu ZGD-1 zavezane k reviziji računovodskih izkazov.

Denarna sredstva in njihovi ustrezniki se povečujejo zaradi novega financiranja (povečanja obveznosti do virov sredstev) in raznaložbenja (zmanjšanja nedenarnih sredstev), zmanjšujejo se pa zaradi naložbenja (povečanje nedenarnih sredstev) ali definciranja (zmanjševanja obveznosti do virov sredstev).

Osnovno razčlenjene postavk v izkazu denarnih tokov pa je naslednje (SRS 2006, 151):

A. Denarni tokovi pri poslovanju

1. Prejemki pri poslovanju
2. Izdatki pri poslovanju
3. Prebitek prejemkov pri poslovanju ali prebitek izdatkov pri poslovanju

B. Denarni tokovi pri naložbenju

1. Prejemki pri naložbenju
2. Izdatki pri naložbenju
3. Prebitek prejemkov pri naložbenju ali prebitek izdatkov pri naložbenju

C. Denarni tokovi pri financiranju

1. Prejemki pri financiranju
2. Izdatki pri financiranju
3. Prebitek prejemkov pri financiranju ali prebitek izdatkov pri financiranju

Č. Končno stanje denarnih sredstev

Ker spada obravnavana družba Port, d. o. o. po 52. členu ZGD-1 med majhne družbe in po 54. členu ZGD-1 ni zavezane k reviziji računovodskih izkazov, izkaz finančnega poročila ni sestavni del letnega poročila.

2.4 Izkaz gibanja kapitala

Izkaz gibanja kapital je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapital v poslovnem letu, skupaj s poravnavanjem izgube in uporabo čistega dobička in je sestavni del letnega poročila gospodarskih družb, ki so po 54. členu ZGD zavezane k reviziji računovodskih izkazov.

Gospodarska družba lahko izkaz gibanja kapitala sestavi v dveh različnih oblikah (Lipnik 2006, 141):

- I. različica, ki prikazuje le razdelitev čistega dobička kot sestavino kapitala, oziroma poravnavo čiste izgube kot odbitne postavke kapitala;
- II. različica, pa prikazuje vse sestavine kapitala, zajete v bilanci stanja, bodisi v skupinah ali posamično.

SRS 27 ne daje prednosti nobenemu od opisanih načinov sestavljanja izkaza gibanja kapitala.

Izkaz gibanja kapitala ima naslednjo osnovno členjenost (SRS 2006, 157):

- I. Vpoklicani kapital
 - 1. Osnovni kapital
 - 2. Nevpoklicani kapital
- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
 - 1. Zakonske rezerve
 - 2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže
 - 3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži
 - 4. Statutarne rezerve
 - 5. Druge rezerve iz dobička
- IV. Presežek iz prevrednotena
- V. Prenesen čisti poslovni izid
 - 1. Preneseni čisti dobiček
 - 2. Prenesena čista izguba
- VI. Čisti poslovni izid poslovnega leta
 - 1. Čisti dobiček poslovnega leta
 - 2. Čista izguba poslovnega leta

Posebni dodatek k izkazu gibanja kapitala je bilančni dobiček kot pravno opredeljena odločitvena kategorija iz ZGD-ja in je hkrati tudi podlaga za odločanje ustreznih organov. Gospodarska družba mora skupščini predstaviti (SRS 2006, 159):

- 1. Čisti poslovni izid poslovnega leta
- 2. + Preneseni čisti dobiček / Izguba
- 3. + Zmanjšanje rezerv iz dobička
- 4. Povečanje rezerv iz dobička po sklepu uprave
- 5. Povečanje rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta
- 6. = Bilančni dobiček (1 + 2 + 3 - 4 - 5), ki ga skupščina razporedi na delničarje, v druge rezerve, za prenos v naslednje leto in za druge namene.

S tem je omogočeno, da se na skupščini lahko razdeli (SRS 2006, 162):

- le manj kot čisti dobiček poslovnega leta, če se morajo povečati rezerve iz dobička in ni drugih povečanj ali
- več kot čisti dobiček poslovnega leta, če se uporabijo še preneseni čisti dobiček, kapitalske rezerve ali rezerve iz dobička.

Bilančna izguba je lahko po SRS 27.29:

- manjša od izgube poslovnega leta, če jo je mogoče poravnati s prenesenim dobičkom iz preteklih let ali z zmanjšanjem kapitalskih rezerv oziroma rezerv iz dobička;

- večja od izgube poslovnega leta, če je treba še prišteti izgubo, preneseno iz prejšnjih let, in ni drugih zmanjšanj.

Prav tako, kot izkaz finančnega izida tudi izkaz gibanja kapitala ni sestavni del letnega poročila družbe Port, d. o. o., saj družba spada po 52. členu ZGD-1 med majhne družbe in po 54. členu ZGD-1 ni zavezane k reviziji.

2.5 Poslovne knjige in letno poročilo

Gospodarske družbe in samostojni podjetniki morajo voditi poslovne knjige skladno z ZGD-1 in SRS ali mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in jih enkrat letno zaključiti. Poslovno leto se lahko razlikuje od koledarskega leta. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je treba za vsako poslovno leto, v roku treh mesecev po koncu poslovnega leta sestaviti letne računovodske izkaza.

Za sestavljanje knjigovodskih listin so odgovorne pravne osebe. Pooblaščen oseb pravne osebe jamči s podpisom na listini, da je knjigovodska listina resnična in, da pošteno prikazuje podatke o poslovnih dogodkih (ZR, 3. člen).

Letna poročila ter konsolidirana letna poročila je treba zaradi javne objave skupaj z revizorjevim poročilom predložiti Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljnjem besedilu: AJPES) v osmih mesecih po koncu poslovnega leta, medtem, ko morajo majhne družbe zaradi javne objave predložiti AJPES-u v treh mesecih po koncu poslovnega leta (Bohorič in Ravnik 2005, 6).

3 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Davek od dohodkov pravnih oseb spada med neposredne davke, katerih značilnost je, da so neposredno odmerjeni davčnim zavezancem (v nadaljevanju zavezanci), obenem pa so ti davki neprevaljivi oz. so možnosti njihove prevalitve zelo omejene (Milost in Milunovič 2001, 29).

V Republiki Sloveniji je bil davek od dobička pravnih oseb uveden leta 1993 ter se leta 2004 preimenoval v davek od dohodkov pravnih oseb.

3.1 Zakonska podlaga

Davek od dohodkov pravnih oseb je v Sloveniji urejen z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb. Zakon je izšel 1. januarja 2005 in se je že pred prvim obračunom spremenil. Del sprejetih sprememb in dopolnitev je objavljenih v Uradnem listu RS, št. 108/05. Poleg zakona o davku od dohodka pravnih oseb so pri obračunu davka od dohodkov upoštevani še naslednji predpisi (Hieng 2006, 195):

- pravilnik o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 49/04);
- pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 122/05, katerega sestavni del so obrazci in priloge);
- pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Uradni list RS, št. 130/04);
- pravilnik o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 130/04);
- pravilnik o določitvi opreme za raziskave in razvoj za uveljavljanje dodatnega zmanjšanja davčne osnove v višini 10 % investiranega zneska v to opremo (Uradni list RS, št. 77/05);
- zakon o ekonomskih conah (Uradni list RS, št. 45/98 in 97/01);
- zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 25/05, 56/05, 61/05, 96/05, 100/05 in 109/05).

3.2 Zavezanci za davek od dohodka pravnih oseb

Davčni zavezanec je pravna oseba domačega in tujega prava ter združenja oseb po tujem pravu brez pravne osebnosti in niso zavezanci za dohodnino, ki opravljajo dejavnost in z opravljanjem te dejavnosti dosegajo dobiček. Zavezanci za davek od dohodka niso: Republika Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije. Davčna obveznost obsega vse dohodke davčnega zavezanca, ki imajo svoj vir znotraj in izven Republike Slovenije (Hieng 2005, 6).

Zavezanci za davek se po 4. členu ZDDPO-1 delijo na rezidente in nerezidente. Zavezanec je rezident Slovenije, če ima sedež v Sloveniji ali ima kraj dejavnosti upravljanja v Sloveniji, izpolnjevati mora vsaj enega izmed naštetih pogojev. Nerezident, davčni zavezanec, ki ima sedež zunaj Slovenije mora vpisat v davčni

register poslovno enoto. Poslovna enota nerezidenta je kraj v katerem ali preko katerega nerezident opravlja aktivnosti v Sloveniji (6. člen ZDDPO-1).

3.3 Davčno obdobje in davčna osnova

Davčno obdobje zavezanca je lahko koledarsko leto ali poslovno leto, katero se lahko razlikuje od koledarskega leta. Dolžina davčnega obdobja je lahko največ dvanajst mesecev. Zavezaec, ki se odloči, da bo imel davčno obdobje enako poslovnem letu mora obvestiti davčni organ. Izbranega davčnega obdobja zavezanec ne sme spreminjati najmanj pet let (10. člen ZDDPO-1).

Davčna osnova zavezanca je dobiček, ki se ugotavlja kot presežek prihodkov nad prihodki, pri čemer se za ugotavljanje davčne osnove priznavajo prihodki in odhodki na podlagi zakona in v skladu z uvedenimi računovodskimi standardi (11. člen ZDDPO-1).

3.4 Transferne cene

Kadar davčni zavezanec opravlja posle med povezanimi osebami se pri ugotavljanju prihodkov zavezanca upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami, za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitvami, vendar prihodki najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen, ki bi se v primerljivih okoliščinah dosegale na trgu med povezanimi osebami. Davčna osnova iz naslova poslovanja med povezanimi osebami rezidenti se ne povečuje oz. zmanjšuje, če je zmanjšanje oz. povečanje davčne osnove pri enem zavezancu, enako povečanju oz. zmanjšanju davčne osnove pri drugem zavezancu glede na določen posel med njima in takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne povzroča znižanje celotnega davčnega učinka. Primerljive tržne cene se določajo z eno od naslednjih metod ali s kakršno koli kombinacijo naslednjih metod (12. člen ZDDPO-1):

- metodo primerljivih prostih cen;
- metodo preprodajnih cen;
- metodo dodatka na stroške;
- metodo porazdelitve dobička;
- metodo stopnje čistega dobička.

Zakon v 12 in 13. členu določa povezane osebe (Prusnik 2006, 28):

- povezane tuje osebe, kjer je rezident neposredno ali posredno udeležen v upravljanju, nadzoru ali kapitalu tuje osebe, tuja oseba je neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta in ista oseba je neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta in tuje osebe ali dveh rezidentov;

- povezane osebe rezidenti, kjer sta rezidenta neposredno ali posredno povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzotu in eden vpliva ali ima možnost vplivati na sprejemanje odločitev drugega, rezident in druga oseba sta v razmerju, ki se razlikuje od razmerji med nepovezanimi osebami, zlasti v razmerju z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj, in bi se posli opravili pod drugačnimi pogoji, če ugodnejšega davčnega položaja ne bi bilo.

Davčni zavezanci bodo morali imeti vnaprej izdelano dokumentacijo o izračunu internih cen in jo takoj predložiti davčnim organom v primeru zahteve pri izvedbi inšpiciranja, kot določa zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-1).

Družba Port, d. o. o. je v razmerju s povezanimi osebami na podlagi pojasnila Davčnega urad št. 061-51/2006, ki pojasnjuje obresti med povezanimi osebami, ki so opredeljene v 12. in 13. členu ZDDPO-1. Kadar davčni zavezanec prejema ali daje posojila povezanim osebam mora v splošnem delu obračuna davka od dohodkov to ustrezno evidentirati (DURS 2006, www.durs.gov.si).

3.5 Davčni odhodki

Davčno priznani odhodki so vsi odhodki, ki so zajeti v poslovnem izkazu, razen tistih, ki so z zakonskimi določili upoštevani v omenjenem obsegu ali jih sploh ni dovoljeno zajemati kot odhodke v davčnem izkazu. Prvi pogoj za upoštevanje davčnih odhodkov je, da so upoštevani le tisti, ki so neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti.

Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja da (20. člen ZDDPO-1):

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

3.5.1 Davčno nepriznani odhodki

Davčno nepriznani odhodki so tisti, ki jih zavezanec ne more uveljaviti v davčnem obračunu za potrebe zniževanja davčne osnove.

Kot odhodki se ne priznajo (21. člen ZDDPO-1):

- naložbe, zlasti za pridobitev in izboljšanje zemljišča, osnovnih sredstev, povečujejo nabavno vrednost osnovnih sredstev, materialne pravice, delnice in deleži gospodarskih družb ter drugih finančnih naložb;
- delitev dobička, zlasti za dividende in druge odhodke, rezerv iz dobička, nagrade upravi in članom nadzornega sveta, ki imajo naravo udeležbe v dobički;

- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
- rezervacije za kritje možnih izgub;
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, zabavo, oddih, šport in rekreacijo;
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
- kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- davki in sicer davki, ki se pobirajo po zakonu o davku na dohodku pravnih oseb, DDV, ki ga je zavezanec uveljavljal kot odbitek davka v skladu z zakonom, ki ureja DDV in davki, ki jih je plačal zavezanec kot fizična oseba;
- obresti od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev, obresti od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okoljem;
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da se hitreje ali ugodneje opravi ali opusti določeno dejanje;
- donacije.

3.5.2 Pogojno in delno priznani odhodki

Kot pogojni oz. začasno davčno nepriznane odhodke zakonodajalec obravnava odhodke prevrednotenja ter rezervacije. Odhodke zaradi prevrednotenja, razen odhodkov, nastalih zaradi prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb in denarnih terjatev, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja, in odhodki zaradi uporabe kapitalne metode vrednotenja finančnih naložb se ne priznajo. Odhodki zaradi prevrednotenja, ki se ne priznajo, se priznajo ob prodaji ali drugi odtujitvi sredstev in ob poravnavi ali drugačni odtujitvi dolgov (17. člen ZDDPO-1)

Pri ugotavljanju davčne osnove oz. prepoznavanju prihodkov in odhodkov se oblikovanje rezervacije upošteva, razen če z zakonom ni določeno drugače. Odprava in poraba rezervacij se upošteva na način, da se prihodki izvzemajo in odhodki priznavajo tako, da v davčno osnovo niso ponovno vključeni prihodki in odhodki, ki so predhodno povečevali davčno osnovo, razen če z zakonom ni določeno drugače (16. člen ZDDPO-1).

Med delno priznane odhodke štejemo stroške reprezentance in stroške nadzornega sveta, te odhodki se priznavajo v višini 50 %.

Odpis terjatev se v skladu z 23. členom ZDDPO-1 se prizna kot odhodek, ko je odpis terjatve evidentiran v poslovnih knjigah, če je bil znesek terjatve že vključen v prihodke in so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravili s skrbnostjo kot dober gospodar, za dosego poplačila terjatve.

Amortizacija osnovnih sredstev se kot davčni priznan odhodek se v skladu z 26. členom ZDDPO-1 prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode

enakomernega časovnega amortiziranja ter z upoštevanjem zakonsko določenih najvišjih amortizacijskih stopenj:

- gradbeni objekt 5 %,
- oprema, vozila, razen osebna vozila in mehanizacija 25 %,
- osebni avtomobili 12,5 %,
- računalniki in računalniška oprema 50 %,
- večletni nasadi 10 %,
- osnovna čreda 20 %,
- druga vlaganja 10 %,
- dobro ime 10 %.

Ne glede na predhodne navedbe se pri osnovnih sredstvih, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega tolarске protivrednosti 500 €, kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti.

Odhodki in vrednotenje zalog so odvisne od porabe oz. prodaje zalog, priznajo se kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog. Poleg tega zavezanec ne sme spreminjati izbrane metode vrednotenja zalog najmanj pet let (24. člen ZDDP-1).

Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot ali stroški na novo proizvedenih količinskih enot razlikujejo od tistih v zalogi se, lahko poraba zalog izkazuje po različnih zalogah, in sicer po metodi zaporednih cen (FIFO), metodi drsečih povprečnih cen, metodo tehtanih drsečih povprečnih cen (SRS 2006, 82).

3.6 Ugotavljanje in prenos davčne izgube

Davčno izgubo je možno prenašati v naslednjih sedmih davčnih obdobjih in jo uporabiti za zmanjšanje davčne osnove v naslednjem petletnem obdobju, pri zmanjšanju davčne osnove na račun izgub i preteklih davčnih obdobj, se davčna osnova najprej zmanjša za izgubo starejšega datuma. 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 (29. člen ZDDPO-1).

3.7 Prihodki ter njihov izvzem

Med davčno priznane prihodke se upoštevajo prihodki, ki so že zajeti v poslovnem izkazu, če ima gospodarska družba poslovno leto enako koledarskemu. Prihodki davčnega zavezanca se lahko pri ugotavljanju davčne osnove zmanjšajo za prihodke od udeležbe na dobičku, pri določanju davčne osnove zavezanca, ki prejme dividende oz.

druge deleže iz dobička, se te dividende oz. deleži iz dobička izvzemajo iz davčne osnove, če so izpolnjene vse zakonske zahteve (18. člen ZDDPO-1).

Prihodki nastali pri opravljanju nepridobitne dejavnosti so prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzemajo iz davčne osnove. Prav tako pri določanju davčne osnove zavezanca se izvzemajo iz davčne osnove prihodki, ki v tekočem ali predhodnih davčnih obdobjih kot nepriznani odhodki, poslovne enote nerezidenta ter zavezanca v skladu z posebnim zakonom ustanovljen za opravljanja nepridobitne dejavnosti, niso zmanjševali davčne osnove (19, 19.a člen ZDDPO-1).

3.8 Davčne olajšave

Davčno osnovo je možno zmanjševati z olajšavo za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj, olajšavo za zaposlovanje, olajšavo za dodatno pokojninsko zavarovanje in olajšavo za donacije.

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 10 % investicij v opremo, razen v osebna motorna vozila, v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme in neopredmetena dolgoročna sredstva. Dodatna investicijska olajšava je odobrena v višini 20 % zneska ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj, zavezanec jo lahko uveljavlja v višini 30 %, če ima sedež in opravlja svojo dejavnost na področju države, ki ima BDP nižji od povprečja države do 15 % in 40 % če je to povprečje nižje od 15 %. Olajšava velja prav tako ob pridobitvi opredmetenega osnovnega sredstva na podlagi finančnega najema. Navedena davčna olajšava je prenosljiva v naslednjih pet davčnih obdobjih (49. člen ZDDPO-1).

Olajšavo za zaposlovanje lahko zavezanec koristi, če za nedoločen čas ali za najmanj dve leti zaposli pripravnika ali drugega delavca, ki prvič sklepa delavno razmerje in pa tudi, če zaposli doktorja znanosti, ki mu je to prva zaposlitev, olajšava znaša 30 % delavčeve bruto plače in sicer za največ 12 mesecev, vendar največ v višini davčne osnove. Nadalje v primeru zaposlitve invalidne osebe zavezancu pripada olajšava v višini 50 % bruto plače te osebe, v primeru zaposlitve invalidne osebe s 100 % telesno okvaro pa zavezancu pripada olajšava v višini 70 % plače te osebe (50.člen ZDDPO-1).

Zavezanec – delodajalec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje iz 302. in 305. člena zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ur. L. RS št. 20/04), lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev, vendar največ do zneska v višini 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca in ne več kot 249.000 tolarjev letno (51. člen ZDDPO-1).

Davčni zavezanec lahko prav tako uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v naravi za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, športne, vzgojnoizobraževalne, kulturne, religiozne in ekološke namene, in sicer le za takšna izplačila rezidentom Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, do zneska v višini 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove. Obenem lahko 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 (52. člen ZDDPO-1).

3.9 Davčna stopnja

Stopnja davka od dohodka pravnih oseb znaša 25 %. Določbe glede pobiranja davka ureja 2. člen ZdavP-1, 341. člen ZdavP-1 pa predvideva oddajo davčne napovedi v roku treh mesecev po preteku fiskalnega leta. Plačilo davka sledi v 30 dneh po oddaji davčne napovedi. Mesečno ali trimesečno se odmeri akontacija plačila davka v višini dvanajstine oz. četrtnine obračunane obveznosti preteklega leta. Če davčne osnove oz. je izkazana davčna izguba, se davek od dohodka ne plačuje.

4 NAČIN IZDELAVE DAVČNEGA OBRAČUNA

Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb po ZDDPO-1 morajo v skladu z določbami ZDavP-1, ki urejajo obračunavanje in plačevanje tega davka, sestaviti davčni obračun za davčno obdobje, ki je enako koledarskemu oziroma poslovnemu letu (odvisno od poprejšnje izbire posameznega zavezanca). Davčni obračun morajo predložiti pristojnemu davčnemu uradu najpozneje v treh mesecih od začetka tekočega koledarskega oziroma poslovnega leta za preteklo koledarsko oziroma poslovno leto. Zavezanec sestavi davčni obračun na obrazcu, ki ga je predpisal minister za finance (DURS 2006, www.durs.gov.si).

Davčno obračun lahko zavezanci priložijo pristojnemu Davčnemu uradu na sledeče načine (DURS 2006, www.durs.gov.si):

- zavezanci lahko predložijo dokument v elektronski obliki prek sistema eDavki na spletni naslov: <http://edavki.durs.si>;
- zavezanci lahko predložijo podatke iz obrazca za obračun davka od dohodkov pravnih oseb tudi na magnetnih medijih – PC disketah ali zgoščenkah (CD);
- zavezanci predložijo disketo ali CD na izpostavi pristojnega davčnega urada skupaj z izpisom podatkov obračuna na papirju. Navedeni izpis potrди odgovorna oseba zavezanca, enako kakor originalni obrazec za obračun davka od dohodkov pravnih oseb.

4.1 Metodologija za izpolnjevanje obrazca obračuna davka od dohodkov

Zavezanec odda obračun davka od dohodka pravnih oseb na obrazcu DDPO. V uvodnem delu obrazca DDPO zavezanec najprej navede podatke o svojem statusu (rezident ali nerezident), sedež, davčno številko in vrsto dejavnosti. Če je zavod, društvo, ustanova ali druga pravna oseba ustanovljena za opravljanje nepridobitne dejavnosti navede, da je po 9. členu zakona plačila davka oproščen. V primeru, da posluje z povezanimi osebami označi ustrezne odgovore, prav tako, če je uporabnik ekonomske cone, navede podatke o odločbi davčne uprave o ugodnostih, ki jih lahko izkoristi.

Prvi del obrazca je namenjen prihodkom ter njihovim zmanjšanjem in povečanjem. Sledijo odhodki ter podrobni podatki o davčno nepriznanih odhodkih. Razlika med popravljenimi prihodki in davčno priznanimi odhodki je davčna osnova, ki jo zavezanec poveča za davčne olajšave iz preteklih let, za uveljavljanje katerih ni izpolnili vseh predpisanih pogojev. Sledijo davčne olajšave in izračun končne davčne osnove. V zadnjem delu izračuna obveznost za davek ter odšteje znesek davka, plačanega v tujini, in akontacijo davka plačanega med letom. Sestavni deli pravilnika so tudi priloge, ki jih mora priložiti davčnemu obračunu. (Hieng 2006, 199).

4.1.1 Členitev prihodkov v DDPO

Prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih v prvi zaporedni št. obrazca DDPO, so vsi prihodki iz poslovnega izida, ugotovljeni po SRS. V zaporedni številki 2. zavezanec popravi prihodke na raven davčno priznanih prihodkov, to pomeni, da prihodke zmanjšuje. Zmanjšanje prihodkov se lahko upoštevajo v naslednjih primerih (Hieng 2006, 199):

- izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti, zajema prihodke: zavodov, društev, ustanov, zbornic, sindikatov, političnih strank in verskih skupnosti, zavezancev, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti;
- zmanjšanje prihodkov za odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij; zmanjšajo se zneski rezervacij, ki so bili oblikovani in davčno nepriznani v preteklih letih, v tekočem letu pa so bili odpravljeni in preneseni v prihodke;
- zmanjšanje prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij je namenjeno je nepotrebnim rezervacijam, ki jih zavezanec postopoma odpravlja in vključuje v poslovne prihodke;
- izvzem prihodkov iz naslova odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala podatka ne bo. Oslabitev sredstev se je namreč v preteklih letih praviloma priznala kot davčni odhodek, zato se morebitna odprava oslabitve, ki se je vstela v prihodke, všteje tudi v davčne prihodke.
- izvzem prihodkov od udeležbe na dobičku; pogoji za izvzem prihodka iz udeležbe v dobičku so predpisani v 18. členu ZDDPO-1. Davčnemu obračunu je potrebno priložiti dokazila o izpolnjevanju naslednjih pogojev: neposredna kapitalska udeležba oziroma število glasovnih pravic najmanj 20 %, trajanje udeležbe je najmanj 24 mesecev, sicer je potrebno predložiti bančno garancijo in stopnja davka v državi izplačevalca ne sme biti nižja od 12,5 %, razen v državah članicah EU;
- izvzem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja, zajemajo prihodke zavezanca, doseženi iz obresti, dividend, najemnin, licenčnin, poslovne enote v tujini, če je med državami sklenjen sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja;
- zmanjšanje prihodkov za oblikovanje dodatne rezerve po 18 čl. ZFPPOd, izrabi zavezanec na podlagi sklenjene prisilne poravnave, vpiše se znesek odpisanih obveznosti do upnikov, ki presega izgubo iz poslovanja.

Zavezanec v zap. št. 3 popravi prihodke na raven davčno priznanih, to pomeni, da prihodke poveča, povečanje prihodkov je obvezno v naslednjih primerih (Hieng 2006, 201):

- povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami, zavezanci, ki poslujejo z povezanimi osebami v tujini, povečajo prihodke, če so transferne cene, ki jih povezanim osebam zaračunava, nižje od primerljivih tržnih cen;
- povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanim osebami rezidenti, podatek vpiše zavezanec, če so transferne cene nižje od primerljivih tržnih cen. Pri rezidentih je povečanje potrebno le, če je kupec povezana oseba v davčno ugodnejšem položaju, je davka oproščen ali ga obračunava po stopnji nižji od 25 %, ima davčno izgubo;
- povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami, so prihodki, katerih pogodbeni obrestni meri je nižja od zadnje, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere, ki jo objavi Ministrstvo za finance. Za posojila izpred leta 2005 velja januarjska priznana obrestna mera;
- povečanje prihodkov za oblikovanje rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov, to so prihodki, ki se v skladu s SRS priznajo kot dolgoročne rezervacije. Ker je v 16. členu ZDDPO-1 določeno, da se pri ugotavljanju davčne osnove oblikovane rezervacije ne upoštevajo, to pomeni, da se dolgoročno odloženi prihodki v celoti vštejejo v davčno osnovo. Izjema so državne podpore, za osnovna sredstva in pokrivanje dolgoročnih stroškov ter prispevkov, odstopljenih invalidskih podjetjem;
- povečanje prihodkov zaradi odprave nepotrebnih rezervacij, zavezanec pri postopni odpravi nepotrebnih rezervacij davčne prihodke poveča v prvem letu za celoten neobdavčljivi del.

V zaporedni zap. št. 4 zavezanec izračuna davčno priznane prihodke. To so celotni prihodki najprej zmanjšani, nato pa povečani za popravek prihodkov na raven davčno priznanih.

4.1.2 Členitev odhodkov v DDPO

Odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih v zaporedni št. 5 obrazca DDPO, so vsi odhodki iz poslovnega izida, ugotovljeni po SRS, ter se prav tako kot prihodki v zap. št 6 in 7 najprej zmanjšajo nato pa povečajo na raven davčno priznanih odhodkov. Odhodki se izvzetaejo v naslednjih primerih (Hieng 2006, 202-210):

- izvzem odhodkov od nepridobitne dejavnosti; so odhodki, ki se nanašajo na prihodke iz nepridobitne dejavnosti. Znesek se ugotavlja po dejanskih prihodkih ali po sorazmernem deležu;
- zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami, navedeni odhodki se zmanjšajo za popravek odhodkov zaradi transfernih cen v razmerjih med domačimi in tujimi povezanimi osebami;

- zmanjšanje odhodkov zaradi transference cen med povezanimi osebami rezidenti, točka je po vsebini primerljiv drugo alinejo povečanja prihodkov, le da so predmet obravnave odhodki pri povezanih osebah. Pri rezidentih je zmanjšanje potrebno, le če je dobavitelj povezana oseba v davčno ugodnejšem položaju;
- zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb. Zmanjšanje odhodkov se izvede, v primeru, da je pogodbeno obrestna mera višja od zadnje ob času odobritve posojila znana priznana obrestna mera, ki jo objavi Ministrstvo za finance. Za posojila izpred leta 2005 velja januaraska priznana obrestna mera.
- zmanjšanje odhodkov za oblikovanje rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov; v breme odhodkov oblikovane dolgoročne rezervacije niso davčno priznane, razen v bankah in zavarovalnicah;
- zmanjšanje odhodkov iz naslova splošnega prevrednotenja kapitala, v letu 2005 ni, ker je bila rast evra v letu 2004 nižja od 5,5 %;
- 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. Davčno niso priznane oslabitve opredmetenih osnovnih in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, oslabitve finančnih naložb, terjatev in zalog, okrepitev dolgov ter prevrednotenja dolgov zaradi revalorizacije ali uporabe valutne klavzule. Odhodki bodo priznani ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev ali ob poplačilu dolgov;
- izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke od udeležbe na dobičku izpolnijo le zavezanci, ki izkazujejo podatek o prejetih dividendah in deležih iz dobička, izvzeti iz davčnih prihodkov, odhodki, ki se na te deleže nanašajo se davčno ne priznajo. Navedene odhodke določata 5. člen in četrti odstavek 6. člena pravilnika o izvajanju zakona.
- izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, vključuje tudi odhodke poslovne enote v tujini, če je v sorazmerju za obdavčitev dobička poslovne enote dogovorjena metoda oprostitve oziroma izvzetja;
- nepriznani odhodki za zneske, ki se obravnavajo kot naložbe, naložbe v nobenem primeru niso odhodki;
- nepriznani odhodki, ki imajo naravo udeležbe v dobičku; izplačila iz dobička, ki tovrstne odhodke našteva zakon, niso odhodki. Odhodkov z naravo udeležbe v dobičku ni, razen če gre za prikrita izplačila;

- nepriznani odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let; pokrivanje izgube iz preteklih let omogoča zmanjšanje davčne osnove;
- nepriznani odhodki rezervacij za kritje možnih izgub, kot vse druge rezervacije so tudi rezervacije za kritje možnih davčnih izgub davčno ne priznane.
- nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje, so seštevek davčno nepriznanih stroškov, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov in povezanih oseb, to so zlasti stroški za zabavo, oddih, šport in rekreacijo skupaj z DDV-jem, bonitete ter prispevki delodajalca, ki se obračunavajo od bonitet. Ne priznajo se tudi stroški povezani s privatno rabo sredstev, ki so v lasti zavezanca;
- nepriznani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov in drugih dajatev, so stroški davčne izvršbe, ki bremenijo podjetje po zakonu o davčnem postopku;
- nepriznani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ, so kazni, ki jih zavezanec plača na podlagi zakonov oziroma sodnih odločb;
- nepriznani odhodki za davke, gre za davek, ki se pobira po ZDDPO-1, DDV, ki ga je zavezanec uveljavljal kot odbitek davka v skladu z ZDDV, ter davke, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba. Našteti davki niso odhodki;
- nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev, so le zamudne obresti, ki se nanašajo na nepravočasno plačane dajatve;
- nepriznani odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, določenih v 9. b tč. 1 odst. 21. čl. ZDDPO-1, so obresti od posojil, prejetih od oseb iz držav z ugodnejšim davčnim okoljem, v katerih je davčna stopnja nižja od 12,5 %, razen držav članic EU;
- nepriznani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi;
- nepriznani odhodki za donacije. Donacije niso davčno priznani odhodki, lahko pa se zanje uveljavlja davčna olajšava;
- drugi odhodki, ki se ne priznavajo v skladu z 20. čl., so odhodki, ki niso povezani z obdavčenimi prihodki, niso povezani z opravljanjem dejavnosti, niso običajni in niso našteti v prejšnjih zap. št., izjemajo so odhodki, ki so nastali zaradi izrednih in nepogostih dogodkov, kot so naravne nesreče pa tudi drugi izredni in nepogosti dogodki (uničenje premoženja v požaru, prometni nesreči, tatvine, ..), ki so davčno priznani;
- nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance, obsegajo vse stroške v zvezi s poslovnimi partnerji, zlasti pogostitve in darila;
- nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta, obsegajo vsa izplačila članom nadzornega sveta, sejnine, nagrade in druge dohodke tudi bonitete in dajatve izplačevalca;

- zmanjšanje odhodkov za učinke pri spremembi metode vrednotenja zalog pred potekom 5 let, se davčno prizna vsakršna izbrana metoda vrednotenja zalog. Če se spremeni, mora takšna ostati 5 let, sicer lahko vpliva na davčno osnovo. Zaradi spremembe SRS 4, ki z letom 2006 ne dovoljuje več metodo LIFO, vpliva na davčno osnovo ni;
- nepriznani odhodki za obresti od presežka posojil; gre za obresti od posojil delničarjev in družbenikov, katerih neposredno ali posredno lastništvo kapitala oz. števila glasovnih pravic je bilo kadarkoli v letu 2005 najmanj 25 %. Če je posojilo preseglo znesek osemkratnika deleža v kapitalu družbe, se obresti od presežnega dela posojila davčno ne priznajo. Obresti se ugotavljajo glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil, znesek dosežen v kapitalu družbe pa se določi za davčno obdobje kot povprečje stanj vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju. Določba se ne nanaša na posojila, prejeta pred letom 2005, ter ne velja za posojila delničarjev bank in zavarovalnic;
- nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja, so odhodki, ki presegajo stopnje po 26. členu ZDDPO-1;
- nepriznani odhodki za amortizacijo dokončno amortiziranih sredstev; obračunavanje amortizacije odpisanih sredstev ne dovoljuje niti zakon o računovodstvu niti SRS;
- nepriznani odhodki za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana. Za davčne namene se celotna nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, katera doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerih posamična vrednost ne presega 500 €, upošteva kot davčni odhodek v letu, ko se sredstvo začne uporabljati;
- nepriznani odhodki za posebne rezervacije pri bankah, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja bančništvo. Znesek je davčno priznan, če oblikovana rezervacija znesek presega, razlika se vpiše kot davčno nepriznan odhodek;
- nepriznani odhodki za zavarovalno-tehnične rezervacije, ki presegajo višino ali zgornjo mejo, določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo, velja enako kot pri prejšnji alineji le, da so predmet obdavčitve odhodki zavarovalnic;
- nepriznani odhodki za plače in nadomestilo plač in za nagrade vajencem, se priznavajo v skladu s kolektivnimi pogodbami na ravni države in individualnimi pogodbami. Po stališču Ministrstva za finance zakonska določba

ne omejuje plač v velikosti po kolektivni pogodbi, temveč le napotuje na sistem, s katerim je določen obračun plač po kolektivnih pogodbah;

- nepriznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo. Odhodki, ki presegajo zneske po uredbe vlade, niso davčno priznani. Vključujejo tudi prispevke delodajalca.

Kot omenjeno je zavezanec upravičen tudi, do povečanja odhodkov. Popravek odhodkov na raven davčno priznanih je seštevek zneskov povečanj in se vpiše pod zap. št. 7, popravek je možen ob ugotovitvi naslednjih dejstev (Hieng 2006, 211):

- povečanje odhodkov za porabo rezervacij; namenjena je zavezancem, ki so v preteklih letih oblikovala rezervacije, ki niso bile davčno priznane. Odhodki iz naslova oblikovanja dolgoročnih rezervacij se ne priznajo, prizna se neposredna poraba rezervacij;
- povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja, ki se priznajo ob prodaji oziroma odtujitvi sredstev in ob poravnavi oziroma odtujitvi dolgov, zavezanec bo vpisoval vrednosti zmanjšanja odhodkov za prevrednotenja sredstev in dolgov, ko bodo sredstva odtujena, dolgovi pa poplačani;
- povečanje odhodkov za predhodne odpise terjatev, ki niso bile davčno priznane, odhodki se lahko povečajo le za predhodne popravke vrednosti terjatev, ki so nastale zaradi oslabitve in ob oblikovanju niso bile davčno priznane;
- povečanje odhodkov za odpis celotne nabavne vrednosti za opredmetena osnovna sredstva, se pri opredmetenih osnovnih sredstvih z nabavno vrednostjo pod 500 € celotna nabavna vrednost prizna kot davčni odhodek ob prenosu sredstev v uporabo. Vpiše se razlika med amortizacijo in celotno nabavno vrednostjo.

V zap. št. 8 se ugotavljajo davčno priznani odhodki, izračunajo se tako, da se odhodkom, ugotovljenim po računovodskih predpisih odštejejo zmanjšanja, ter nato prišteje povečanja prihodkov na ravni davčno priznanih. Ugotovljenim odhodkom se prištejejo davčno priznani prihodki, ki se vpišejo pod zap. št. 9 ali 10.

4.1.3 Od davčna osnova do davčne obveznosti v DDPO

Davčna osnova je rezultat razlike med davčno priznanimi prihodki in odhodki, povečana za popravek odhodkov od katerih je že bil odtegnjen davek in povečanja davčne osnove, ta povečanja zajemajo (Hieng 2006, 212):

- znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi razporeditve dobička za udeležbo v dobički; če se dobiček leta, za katero je bila uveljavljena olajšava za investiranje, razdeli pred potekom 5 oziroma 3 let (od leta 2003), je

treba davčno osnovo za celotni znesek olajšave tega leta povečavi. Od leta 2006 prepoved ne velja več;

- znesek izkoriščene davčne olajšave za zneske investicij, zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu; če se sredstvo, za katero je bila uveljavljena davčna olajšava, odtuji pred potekom 3 let po letu pridobitve, je treba davčno osnovo za znesek olajšave povečati;
- znesek izkoriščene davčne olajšave za novo zaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delavnega razmerja je v primeru odpovedi pogodbe o zaposlitvi pred potekom 2 let je treba povečati davčno osnovo za znesek uveljavljene olajšave;
- neporabljeni del investicijskih rezerv; na podlagi v preteklih letih oblikovane investicijske rezerve je potrebno davčno osnovo povečati, če ni bil izpolnjen pogoj, da je treba znesek rezerve investirati v 4 oz. 2 letih (od leta 2003). Leto 2006 bo zadnje leto v katerem bo treba povečati davčno osnovo na tej podlagi.

Davčne olajšave zmanjšuje davčno osnovo, zavezanec vpiše seštevek olajšav pod zap št. 15, davčne olajšave, ki jih zavezanci lahko koristijo so podrobneje opisane v 3.8 točki diplomske naloge.

Zmanjšana davčna osnova za olajšave je osnova za izračun davka, davek se obračuna po stopnji 25 %, 0 % oziroma po stopnji iz davčne odločbe, če zavezanec posluje v ekonomski coni.

Če je podjetje dosegalo dohodke v tujini ima pravico do odbitka tujega davka. Dohodki od katerih je bil pri izplačilu odtegnjen davek, ima zavezanec pravico davek uveljaviti kot plačano akontacijo domačega davka. Znesek ne sme presegati zneska dejansko plačanega davka. Odbitek je možen ne glede na to ali je z državo sklenjen sporazum o izogibanju dvojemu obdavčevanju.

V zaključnem delu obrazca pod zap. št. 20 zavezanec ugotovi davčno obveznost, to je razlika izračunanega davka pod zap. št. 17 za davek plačan v tujini, znesek morebitno preveč vplačanih akontacij med letom. Osnova za določitev akontacije davka od dohodka pravnih oseb se vpiše pod zap. št 25, akontacije se plačujejo mesečno, če je letna obveznost višja od 100.000 sit oz. trimesečna še ja ta znesek manjši od 100.000 sit.

4.2 Obračun davka od dohodkov družbe Port, d. o. o. Portorž

Obračun davka od dohodkov podjetja Port, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2006 do 30. 4. 2006.

Zavezanec za davek: PORT, d. o. o., Portorož
--

Sedež oz. kraj poslovanja: Liminjanska cesta 96, Portorož	
Davčna številka: 54014557	Matična številka 5567238
Vrsta dejavnosti (po SKD): šifra: 74.120	Naziv: računovodsko, davčno svetovanje
Vrsta pretežne dejavnosti: šifra: 74.120	Naziv: računovodsko, davčno svetovanje
Davčni obračun zavezanca rezidenta: DA	
Davčni obračun zavezanca nerezidenta, za dobiček poslovne enote; NE	
Davčni obračun zavezanca iz 9. člena ZDDPO-1: NE	
Davčni obračun zavezanca IZ 54. ČLENA ZDDPO-1: NE	
Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi os. po 12. členu ZDDPO-1: NE	
Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi os. po 13. členu ZDDPO-1: NE	
Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi os. po 13. členu ZDDPO-1, ki imajo ugodnejši davčni položaj, opredeljen v 4. odstavku 13. člena ZDDPO-1: NE	
Davčni zavezanec, ki prejema ali daje posojila povezanim os. po 15. členu ZDDPO-1: NE	
Davčni zavezanec je uporabnik ekonomske cone: NE	
Način ugotavljanja davka:	
<ul style="list-style-type: none"> – individualno: DA – skupinsko: NE – skupinsko po 200. členu ZdavP (81. člen ZDDPO-1): NE 	

Zap.št	Postavka	Znesek v tisočih
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	6.504
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov-zmanjšanje (vsota 2.1 do 2.7)	
2.1	Izvem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	
2.2	Zmanjšanje prihodkov za odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij	
2.3	Zmanjšanje prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	
2.4	Izvem prihodkov iz naslova odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala	
2.5	Izvem prihodkov od udeležbe na dobičku	
2.6	Izvem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja	

2.7	Zmanjšanje prihodkov za oblikovanje dodatne rezerve po 18 čl. ZFPPod	
3	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje (vsota 3.1 do 3.5)	
3.1	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	
3.2	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanim osebami rezidenti	
3.3	Povečanje prihodkov od obresti na dan posojila povezanim osebam	
3.4	Povečanje prihodkov za oblikovanje rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov	
3.5	Povečanje prihodkov zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	6.504
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	5.496
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.33)	31
6.1	Izvem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	
6.2	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	
6.3	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	
6.4	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb	
6.5	Zmanjšanje odhodkov za oblikovanje rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov	
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	
6.8	Izvem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke od udeležbe na dobičku	
6.9	Izvem 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 rezervacije za kritje možnih izgub	
6.14	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (6.14.1 do 6.14.3)	
6.14.1	Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	
6.14.2	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb	
6.14.3	Stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec	
6.15	Nepriznani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov in drugih dajatev	
6.16	Nepriznani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ	
6.17	Nepriznani odhodki za davke	
6.18	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno 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	
6.22	Drugi odhodki, ki se ne priznavajo v skladu z 20. čl.	
6.23	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	31
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta	
6.25	Zmanjšanje odhodkov za učinke pri spremembi 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	
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 nadomestilo plač in za nagrade	

	vajencem	
6.33	Nep priznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo	
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje (vsota 7.1 do 7.4)	
7.1	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij	
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 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)	5.465
9.	RAZLIKA, med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	1.039
10.	RAZLIKA, med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)	
11.	Popravek davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek (11.2 – 11.1)	
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)	
12.1	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi razporeditve dobička za udeležbo v dobički	
12.2	Znesek izkoriščene davčne olajšave za zneske investicij, zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu	
12.3	Znesek izkoriščene davčne olajšave za novo zaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delavnega razmerja	
12.4	Neporabljeni del investicijskih rezerv	
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10) če > 0	1.039
14.	DAVČNA IZGUBA (11 + 12 – 10), če < 0	
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1 do 15.12, vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13)	
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	191
15.3	Olajšave za investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva (opremo) in v neopredmetena dolgoročna sredstva	
15.3.1	Olajšave za investicije v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva	
15.3.2	Dodatna olajšava za investicije v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva	
15.4	Dodatna olajšava do višine 10 odstotkov investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj	
15.5	Olajšave za zaposlovanje pripravnikov in brezposelnih oseb	
15.6	Olajšava za zaposlovanje doktorjev znanosti	
15.7	Olajšava za zaposlovanje invalidov	
15.8	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	
15.9	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene	
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)	848
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat 25 odstotkov)	212
18.	Odbitek tujega davka	
19.	Povečanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 + 19)	212
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	
22.	Vplačane akontacije	128
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22) če > 0	84
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22) če < 0	
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	848
26.	Akontacija	212
27.	Mesečni obrok akontacije	18
28.	Trimesečni obrok akontacije	

Vir: priloga 1 in priloga 2

4.3 Primerjava poslovnega izkaza in davčne bilance družbe Port, d. o. o.

Družba Port, d. o. o. je v obdobju od 01.01.2006 do 30.04.2006 ustvarila prihodke v višini 6.504 tisoč sit, od tega je 93 % čistih prihodkov od prodaje storitev, 5 % prihodkov je bilo doseženih pri prodaji finančnih naložb, preostala 2 % pa sestavljajo prejete obresti od finančnih naložb. Vsi prihodki so bili doseženi na območju Republike Slovenije. Med prihodki v izkazu poslovnega izida in prihodki v davčni bilanci ni odmikanj saj družba ni povečala oz. zmanjšala prihodkov na raven davčno priznanih.

Celotni odhodki v izkazu poslovnega izida za enako obdobje znašajo 5.496 tisoč sit, sestavljajo jih:

- stroški materiala 8 %;
- stroški storitev 16 %;
- stroški dela 51 %;
- amortizacija 20 %;
- drugi poslovni odhodki 2 %;
- obresti in podobni odhodki 3 %.

Družba obračunava amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev po enakomerno časovni metodi in uporablja naslednje amortizacijske stopnje: zgradbe 5 %, oprema 25 % in računalniki 50 %, ker amortizacijske stopnje ne presegajo stopenj iz 26. člena ZDDPO-1, razlik med poslovnimi in davčnimi stroški amortizacije, ni.

Odhodki ugotovljeni po računovodskih predpisih v davčni bilanci tako znašajo 5.496 tisoč sit. Ker znašajo stroški reprezentance 62 tisoč sit, se upoštevajo nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov. Upoštevajoč popravek odhodkov na raven davčno priznanih v višini 31 tisoč sit znašajo davčni odhodki 5.465 tisoč sit. Davčni odhodki so tako za 31 tisoč sit nižji od odhodkov ugotovljenih v izkazu poslovnega izida.

Družba v izkazu poslovnega izida izkazuje pozitivno razliko med celotnimi prihodki in celotnimi odhodki v višini 1.008 tisoč sit. Primerljiva zaporedna št. v davčnem obračunu je št. 13 (davčna osnova), le ta znaša 1.039. Ugotovimo, da je razlika med celotnimi prihodki ter celotnimi odhodki v poslovni bilanci in davčno osnovo v davčnem izkazu različna, le ta je v davčnem izkazu višja.

Davčno osnovo zmanjšujejo davčne olajšave, po obrazcu DDPO spada mednje tudi pokrivanje davčne izgube, ta se prenese iz preteklega obračunskega leta in znaša 191 tisoč sit, davčna osnova se zmanjša za celotno izgubo.

Po zmanjšani davčni osnovi za pokrivanje izgube znaša osnova za davek 848 tisoč sit. Davek se obračuna po stopnji 25 % tako da znaša davčna obveznost 212 tisoč sit. Ker je imela družba v letu 2004 dobiček, davčna bilanca izkazuje vplačane akontacije v višini 128 tisoč sit. Navedene akontacije bodo vrnjene družbi v 30 dneh po oddaji davčnega obračuna za leto 2005. Glede na to, da je letna obveznost višja od 100 tisoč

sit, bo znašala mesečna akontacija davka 18 tisoč sit. Če bi bila davčna obveznost izračunana na podlagi poslovnega izida bi le ta znašala 252 tisoč sit, mesečna akontacija pa 21 tisoč sit.

Čisti dobiček izkaza poslovnega izida znaša 796 tisoč sit, če bi bila osnova za davek razlika med prihodki in odhodki brez upoštevanja popravkov in olajšav iz davčne bilance bi znašal čisti poslovni izid 756 tisoč sit.

Bilančni dobiček je čisti poslovni izid poslovnega leta povečan za prenesen čisti dobiček in zmanjšan za rezerve iz dobička. Bilančni dobiček družbe Port, d. o. o. znaša 14.641 tisoč sit, družbenik ga lahko razporedi v rezerve, v nerazporejen dobiček ali si ga izplača, medtem, ko je osnova za davek, davčna osnova zmanjšana za pokrivanje izgube in znaša 848 tisoč sit.

Družba Port, d. o. o. izkazuje v bilanci stanja na dan 30.04.2006, 2.944 tisoč sit opredmetenih osnovnih sredstev, ki se gradijo, načrtuje investicijo v osnovna sredstva v višini 20.000 tisoč sit, ter končati aktivnosti v zvezi z gradnjo v letu 2006. Posledično bo koristila za leto 2006 olajšavo v višini 20 % investiranega zneska za opredmetena osnovna sredstva in dodatno olajšavo po 80. členu ZDDPO-1 v višini 20 % investiranega zneska za osnovna sredstva.

Ob predpostavki, da bo poslovanje družbe Port, d. o. o. enako, kot v prvih štirih mesecih letošnjega leta, bo pozitivna razlika med celotnimi prihodki in celotnimi odhodki 3.024 tisoč sit. Pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb bo znašala davčna osnova 3.117 tisoč sit, ta bo zmanjšana za planirano davčno olajšavo v višini investiranega zneska za opredmetena osnovna sredstva, tako da v letu 2006 družba ne načrtuje obveznosti iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb. Ker je poslovanje družbe Port, d. o. o. omejeno, v obdobju od 1.1.2006 do 30.4.2006 ni velikih razhajanj med poslovno in davčno bilanco, bodo pa ta razhajanja občutnejša po preteku celotnega obračunskega obdobja.

5 RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

Računovodski poslovni izid pred obdavčitvijo se praviloma razlikuje od obdavčljivega dobička, ki se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom so stalne inčasne. Stalne razlike nastajajo zato, ker se morajo posamezne postavke po davčnih predpisih vključiti v davčno osnovo ali izključiti iz nje, to velja predvsem za odhodke, ki niso davčno priznani, ker niso potrebni za ustvarjanje prihodkov. Časne razlike pa nastajajo, ker se posamezne postavke všttevajo v računovodski in obdavčljivi dobiček v različnih poslovnih obdobjih. Tako se odhodki na podlagi oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev všttevajo v računovodske odhodke, ko so oblikovani, na obdavčljivi dobiček pa bo oslabitev vplivala šele, ko bo opredmeteno osnovno sredstvo prodano ali kako drugače odtujeno (Hieng 2005, 125).

Časne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom vodijo v odložene obveznosti in odložene terjatve za davek iz dohodka. Odložene obveznosti za davke so zneski davka iz dohodka, ki jih bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljive časne razlike. Odložene terjatve za davek so zneski davka iz dohodka, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na odbitne časne razlike ter prenos neizrabljenih davčnih izgub in prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja (Hieng 2005, 127).

5.1 Predstavitev podjetja Port, d. o. o. Portorož

Podjetje Port, trgovina in storitve, d. o. o., skrajšana označba firme je Port, d. o. o. Portorož, s sedežem na Liminjanski cesti 96 v Portorožu, je bilo ustanovljeno in s tem vpisano v sodni register leta 1992, pri Okrožnem sodišču v Kopru. Podjetje Port, d. o. o. se pretežno ukvarja z storitveno dejavnostjo to je:

- računovodske in knjigovodske dejavnosti;
- davčno svetovanje;
- oddajanje lastnih nepremičnin v najem.

Osnovni kapital družbe znaša 5.124.253,90 SIT, in je bil v celoti vplačan in sicer: vplačanega kapitala družbe družbenika v nominalnem znesku 2.229.982,00 SIT dokapitalizacija iz dobička po zaključnem računu v letu 1993 v višini 2.894.271,90 SIT nerazporejenega dobička iz preteklih let.

Osnovni vložki družbenikov znašajo in se lahko delijo, odsvojijo in dedujejo:

DRUŽBENIK	OSNOVNI VLOŽEK	RAZMERJE DELEŽEV %
Štefica Kenda	5.124.253,60 SIT	53 %
Lastni delež	2.407.000,00 SIT	47 %

Smoter podjetja Port, d. o. o., Portorož je zadovoljevanje interesov udeležencev. Podjetje je združba za zadovoljevanje interesov na določenih področjih; vsak udeleženec pričakuje od delovanja podjetja korist zase, zato skuša nanj vplivati, v njem delovati in z njim sodelovati. Hkrati pa je koristno tekmovanje ali sodelovanje z drugimi podjetji ali organizacijami.

Poslanstvo družbe opredeljuje temeljni namen poslovanja, ki hkrati izraža določene vrednote med zaposlenimi in tržne namene do poslovnega okolja. Poslanstvo je način izpolnjevanja poslovnih opredelitev.

Vizija je oblika scenarija prihodnosti poslovanja družbe, je vodilo, kam želimo pripeljati svoje podjetje. Vizija je celota dolgoročnih teženj podjetja ter usmeritev in pričakovanja, ki jih želimo v prihodnosti doseči.

V podjetju Port, d. o. o., smo zaposleni 3 sodelavci, s čimer se uvršča med majhna podjetja. Značilnost podjetja je, da ga lahko smatramo za družinsko podjetje saj se moja mati, diplomiran ekonomist na Visoki šoli za podjetništvo, pojavlja v vlogi direktorja jaz skupaj s svojo sestro pa v vlogi sodelavca.

Družinsko podjetje je podjetje, ki zaposluje v prvi vrsti družinske člane in jim zagotavlja dolgoročen dohodek. V konkretnem primeru Porta-a ne bi govoril o tradicionalnem vzorcu družinskega podjetja kateri je bil: oče-šef, družinski člani pa mu pomagajo, temveč tako, da sva družinska člana enakopravna (Možina 1994, 914).

5.2 Tehnike minimiziranja davčnega bremena v podjetju

Davki so dajatve prisilne narave, ki morajo davčni zavezanci plačevati, vsak od njih pa si želi, da bi bili davki, ki jih mora plačati čim manjši. Prav tako pa si podjetja želijo, da bi dosegala čim večji dobiček, vendar je večji dobiček praviloma povezan tudi z večjimi davki. Podjetje se lahko izogne plačilu davkov na različne načine, ki so lahko zakoniti ali nezakoniti. Zakoniti izognitvi plačila pravimo davčni izogib, nezakoniti pa davčna utaja. Ko govorimo o tehnikah minimiziranja davčnih bremen, mislimo na zakonito izognitev plačila davkov.

V nadaljevanju bom podrobneje opisal davčno prevalitev, amortizacijo davka, davčno odvalitev, davčni umik in davčno izmikanje.

Davčna prevalitev je pojav, s katerim skuša davčni zavezanec v celoti ali delno prevaliti davčno obveznost na drugo osebo. Davčna prevalitev je lahko prava ali neprava. Neprava oz. hotena prevalitev je tista, ki jo zakonodajalec želi. Prava oz. nehotena prevalitev pa tista, ki jo zakonodajalec ne želi. V ožjem pomenu je davčna

prevalitev pojav s katerim davčni zavezanec s spremembo cene prenese davčno breme na tretjo osebo, medtem, ko je v širšem pomenu zlasti porazdelitev dohodka in premoženja, ki je posledica določene proračunske politike. Davčno prevalitev sestavljajo štiri faze, prva faza se imenuje perkusija, kjer si zavezanec odmeri davek, drugo fazo imenujemo reperkusija, kjer glede na način poteka prevalitve ločimo; prevalitev naprej, nazaj, bočno ter verižno prevalitev. Tretjo fazo davčne prevalitve imenujemo davčna indicenca, faza nastopi tedaj, ko oseba, na katero je bil davek prevaljen ni sposobna prevaliti naprej. Davčna prevalitev v ožjem smislu zaključuje četrta faza imenovana difuzija, v kateri gre za proces v katerem se posledice davčne prevalitve širijo v narodnem gospodarstvu (Milost in Milunovič 2001, 79).

Davčna odvalitev je nasprotje davčne prevalitve, je pojav s katerim skuša zavezanec zmanjšati učinek davka na svoj dohodek s povečanjem produktivnosti, znižanjem stroškov in podobno. Davčna odvalitev, je želen pojav in jo država pospešuje zlasti z politiko davčnih stopenj, z načinom opredelitve davčnih osnov in s pavšalnim obdavčevanjem (Milost in Milunovič 2001, 81).

Amortizacija davka, je posebna vrsta davčne prevalitve nazaj na prodajalca. Najpogosteje se pojavlja pri prometu z nepremičninami in vrednostnimi papirji, kje kupec želi prenesti davčno breme na prodajalca zaradi posledic donosa zemljišča, obrestne mire in višino obdavčitve donosa (Milost in Milunovič 2001, 81).

Davčni umik oziroma evaziji govorimo, ko se nek zavezanec izogne plačilu davčne obveznosti, posledica tega pojava je zmanjšanje predvidenih javnih prihodkov in posredna prevalitev davkov na tretje osebe. Davčni umik je lahko zakonit ali nezakonit. Pri prvem govorimo, ko se zavezanec odreče nakupu določenega blaga zaradi izoginitve plačila davka. Nezakonit davčni umik nastopa v obliki davčne utaje in davčnega tihotapstva (Milost in Milunovič 2001, 82).

Davčno izmikanje, je zakonit način zmanjševanja davčne obveznosti zavezanca, ki izbira praznine, nedorečenosti ali neskladnosti v davčnih predpisih. Ta pojav je dokaj pogost pri mednarodnem poslovanju, saj zavezanci izbirajo neusklajenost davčnih predpisov v različnih državah, zlasti v tistih, ki veljajo za davčne paradize (Milost in Milunovič 2001, 83).

Kot tehniko minimiziranja davčne osnove velja omeniti davčni ščit. Največje možnosti pri izrabi davčnega ščita so investicije, podrobneje so opisane v tretjem poglavju diplomske naloge. Pri tem velja omeniti, da morajo zavezanci v roku petih let sredstva, namenjena za oblikovanje investicijskih rezerv, nameniti za investicije, v kolikor tega ne storijo morajo po preteku petih let znesek uveljavljenih olajšav za te namene povečati davčno osnovo (Čebašek 2006, 34).

6 SKLEP

Med poslovnim in davčnim izkazom obstaja tesna povezava. Računovodske usmeritve, ki jih uvajajo prenovljeni SRS, težijo k temu, da so računovodske informacije poštene do uporabnikov ter usmerjene predvsem k poslovnim potrebam, medtem, ko pod davčnim izkazom razumemo izkaz, ki ga zavezanci za davek oblikujejo na podlagi ZDDPO-1.

Pri sestavljanju izkaza poslovnega izida ter ostalih temeljnih računovodskih izkazov je potrebno upoštevati dejavnike, ki naredijo računovodske usmeritve bolj uporabne. Poleg tega je pomembno, da so računovodske informacije, ki jih potrebuje management, ažurne in zanesljive, saj so le tako lahka podlaga za pravilno odločanje. Ker so računovodski izkazi namenjeni tako notranjim kot zunanjim uporabnikom, morajo imeti natančno določeno obliko, predpisano po SRS, ki se opirajo na MRS, ta primerljivost je v času globalizacije zelo dobrodošla.

V Sloveniji so pravne osebe, ki opravljajo pridobitno dejavnost zavezane k plačilu davka od dohodkov pravnih oseb. Ta davek, ki obdavčuje osnovo za davek je zapleten, saj je za pravilno obračunavanje potrebno dobro poznavanje zakonodaje in predpisov, ki urejajo to področje. Davek od dohodkov pravnih oseb je kot vsak davek prisilne narave, zato si želijo zavezanci plačati čim manj davka. V izogib plačilu previsokega davka se poslužujejo različnih tehnik mimiziranja davčnega bremena, ki mora biti v skladu z zakonom, saj nad pravilnostjo obračunanega davka skrbi Davčna uprava Republike Slovenije.

V diplomski nalogi ugotavljam, da je družba Port, d. o. o., v preteklem letu poslovala negativno. Tako sta izkaza izkazovala tako poslovno, kot tudi davčni izgubo. Davčna izguba je bila v letu 2005 predvsem zaradi davčno nepriznanih odhodkov nižja od izgube izkazane v izkazu poslovnega izida. Prvi tercijar leta 2006, je bil za družbo Port, d. o. o. pozitiven, saj je izkazan dobiček pred obdavčitvijo v višini 1.008 tisoč sit, medtem, ko znaša davčna osnova 1.039 tisoč sit. Razlika je posledica, popravka odhodkov v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance. Ugotovljena davčna osnova, se zmanjša s pokrivanjem izgube iz preteklega leta. Po izračunu osnove za davek ugotovimo, da naša davčna obveznost znaša 212 tisoč sit. Če bi bila davčna obveznost izračunana na podlagi poslovnega izida bi le ta znašala 252 tisoč sit, ugotovimo, da znaša razlika med poslovno in davčno bilanco 40 tisoč sit. Poleg tega družba izvaja aktivnosti v zvezi z investicijami v osnovna sredstva ter bo tako izrabila davčni ščit, ki jih investicije kot davčna olajšava omogočajo. Ker je poslovanje družbe Port, d. o. o. omejeno, v obdobju od 1.1.2006 do 30.4.2006 ni velikih razhajanj med poslovno in davčno bilanco, bodo pa ta razhajanja občutnejša po preteku celotnega obračunskega obdobja.

Diplomsko nalogo bi zaključil mislijo Franklin Benjamina: nič ni sigurnega, razen davkov in smrti.

LITERATURA

- Ajpes. 2006. Vstopna stran: <http://www.ajpes.si> (18. 5. 2006).
- Bohorič, Marija in Marija Ravnik. 2005. *Prenovljeni slovenski računovodski standardi*. Gradivo za seminar.
- Čebašek, Alenka. *Optimalni dobiček z davčnega vidika*. Diplomaska naloga, Ekonomska fakulteta Ljubljana.
- Davčni urad RS. 2006. Vstopna stran: <http://www.durs.gov.si> (22. 4. 2006).
- Hieng, Romana. 2006. Obračun davka od dohodkov za leto 2005. *IKS*, 1-2.
- Hieng, Romana. 2005. Računovodsko obravnavanje davka od dohodkov pravnih oseb. *IKS*, 11.
- Hieng, Romana. 2005. *Gradivo za posvetovanja o sestavljanju zaključnega računa 2005 za gospodarske družbe*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Lipnik, Janez. 2006. Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje. *IKS*, 1-2.
- Melavc, Dane in Ivan Turk. 2001. *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
- Milost, Franko. 1996. *Računovodstvo*. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Visoka upravna šola.
- Milost, Franko in Vilma Milunovič. 2001. *Obdavčitev podjetij*. Koper: Visoka šola za management.
- Možina, Stane, urednik. 1994. *Management*. Radovljica: Didakta
- Odar, Marjan. 2006. Računovodsko poročanje za leto 2005. *IKS*, 1-2.
- Odar, Marjan. 2006. Zgledi sestavitve izkazov poslovnega izida. *IKS*, 3.
- Porter, Gay in Norton, Curtis. 2001. *Financial Accounting*. 3rd edition. New York: Harcourt.
- Prusnik, Matjaž. 2006. *Gradivo za posvetovanje o: sestavljanju zaključnega računa 2005 za gospodarske družbe*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Slovenski računovodski standardi*. 2006. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Vizjak, Blanka. 2002. *Računovodske usmeritve*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

VIRI

- Zakon o davčnem postopku. 2006. *Dizi davki*. Ljubljana: Davčno izobraževalni inštitut.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. 2006. *Dizi davki*. Ljubljana: Davčno izobraževalni inštitut.
- Zakon o gospodarskih družbah. 2006. *Računovodski predpisi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Prečiščeno besedilo do Uradnega lista RS, št.27/2006.
- Zakon o računovodstvu. 2006. *Računovodski predpisi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Prečiščeno besedilo do Uradnega lista RS, št. 27/2006.

Port, d. o. o., Portorož. 2006. *Bruto bilanca na dan 30. 4. 2006.* Port, d. o. o., Portorož.
Port, d. o. o., Portorož. 1992. *Družbena pogodba.* Port, d. o. o., Portorož.
Port, d. o. o., Portorož. 2006. *Izpis iz sodnega registra.* Koper: Sodni register.

PRILOGE

Priloga 1 Bilanca stanja družbe Port, d. o. o. na dan 30. 4. 2006

Priloga 2 Izkaz poslovnega izida družbe Port, d. o. o. za obdobje od 1. 1. 2006 do 30. 4. 2006

Bilanca stanja družbe Port, d. o. o. na dan 30.04.2006 v tisočih.

30.04.2006 31.12.2005

	SREDSTVA (AKTIVA):	113.107	60.277
A.	Stalna sredstva	46.773	47.319
I.	Neopredmetena dolgoročna sredstva		
1.	Dolgoročno odloženi stroški ustanovitve oziroma razrešitve poslovanja		
2.	Dolgoročno odloženi stroški razvoja		
3.	Koncesije, patenti, licence, blagovne in storitvene znamke ter podobne premoženjske pravice		
a)	Pridobljene odplačno		
b)	Pridobljene z lastnim razvojem		
4.	Dobro ime		
5.	Predujmi za pridobitev neopredmetenih dolgoročnih sredstva		
II.	Opredmetena osnovna sredstva	46.341	44.480
1.	Zemljišča, stavbe in druge podobne pravice	41.872	42.632
2.	Proizvajalne naprave in stroji		
3.	Druge naprave in oprema	1.525	1.848
4.	Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in opredmetena osnovna sredstva, ki se gradijo oziroma izdelujejo	2.944	
5.	Osnovna čreda		
6.	Večletni nasadi		
III.	Dolgoročne finančne naložbe	432	2.839
1.	Delnice in deleži v družbah v skupini		
2.	Terjatve do družb v skupini		
3.	Udeležbe		
4.	Terjatve do drugih družb, v katerih je udeležena družba oziroma, ki so udeležene v družbi		
5.	Drugi deleži, ki so stalna sredstva		
6.	Druga posojila	432	432
7.	Lastni delež		2.407
B.	Gibljava sredstva	66.334	12.958
I.	Zaloge		
1.	Surovine ter pomožna in pogonska sredstva		
2.	Nedokončani izdelki		
3.	Končani izdelki in trgovsko blago		
4.	Predujmi za zaloge		
II.	Terjatve	6.372	4.134
1.	Terjatve na podlagi dobav blaga oziroma opravljenih storitev	5.237	3.257
2.	Terjatve do družb v skupini		
3.	Terjatve do drugih družb, v katerih je udeležena družba oziroma, ki so udeležene v družbi		
4.	Druge terjatve	1.135	877

5	Osnovni kapital, ki je bil vpoklican in še ni bil vplačan		
III	Kratkoročne finančne naložbe	58.366	6.509
1.	Deleži v družbah v skupini		
2.	Lastni deleži		
3.	Druge kratkoročne finančne naložbe	58.366	6.509
IV	Dobroimetja pri bankah, čeki in gotovina	1.596	2.315
C. Aktivne časovne razmejitev			
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (PASIVA):		113.107	60.277
A. Lastni kapital		25.715	27.326
I.	Vpoklican kapital	2.717	5.124
1.	Osnovni kapital	5.124	5.124
2.	Nevpoklican kapital (kot odbitna postavka)	-2.407	
II.	Kapitalske rezerve	5.437	
III	Rezerve iz dobička	2.920	2.920
1.	Zakonske rezerve	513	513
2.	Rezerve za lastne deleže	2.407	2.407
3.	Statutarne rezerve		
4.	Druge rezerve iz dobička		
IV	Prenesen čisti poslovni izid	13.845	13.845
V.	Čisti poslovni izid poslovnega leta	796	14.271
VI	Prevrednotovalni popravek sestavin lastnega kapitala		5.437
B. Rezervacije			
1.	Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti		
2.	Rezervacije za davčne obveznosti		
3.	Druge rezervacije		
C. Obveznosti		87.392	32.951
1.	Obveznosti na podlagi obveznic, pri čemer morajo biti ločeno prikazane obveznosti na podlagi zamenljivih obveznosti oziroma obveznic z delniško nakupno opcijo		
2.	Obveznosti do bank	29.451	29.929
3.	Predujmi prejeti na podlagi naročil, če niso izkazani kot odbitna postavka pri zalogah	989	989
4.	Obveznosti za dobavljeno blago in opravljene storitve	55.528	709
5.	Menične obveznosti		
6.	Obveznosti do družb v skupini		
7.	Obveznosti do drugih družb, v katerih je udeležena družba oziroma, ki so udeležene v družbi		
8.	Druge obveznosti, od teh	1.464	1.324
a)	Davčne obveznosti	336	214
b)	Obveznosti iz naslova socialne varnosti	1.088	1.110
D. Pasivne časovne razmejitev			

Bilanca poslovnega izida družbe Port, d. o. o. za obdobje od 1.1. do 30.4.2006 v tisočih.

01.01.06 do 01.01.05 do
30.04.06 31.12.05

1.	Čisti prihodki od prodaje	6.059	17.128
2.	Sprememba vrednosti zalog proizvodi in nedokončanih proizvodov		
3.	Drugi usredstveni proizvodi in storitve, izdelani oz. opravljeni za lastne potrebe družbe		
4.	Drugi poslovni prihodki		
5.	Stroški blaga, materiala in storitev	1.285	6.245
a)	Stroški materiala	442	1.448
b)	Drugi zunanji stroški	843	4.797
6.	Stroški dela	2.823	8.445
a)	Plače	2.497	7.471
b)	Stroški socialnih zavarovanj, pri katerih je treba ločeno izkazati stroške pokojninskih zavarovanj	326	974
7.	Odpisi vrednosti	1.090	3.433
a)	Amortizacija in drugi odpisi neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev	1.090	3.344
b)	Odpisi gibljivih sredstev, če presegajo odpise, ki so običajni za družbo		
8.	Drugi poslovni odhodki	121	956
9.	Prihodki iz udeležb: ločeno je treba izkazati prihodke od naložb v družbe v skupini		
10.	Prihodki iz drugih vrednostnih papirjev in drugih terjatev, ki so finančne naložbe; ločeno je treba izkazati prihodke od terjatev do družb v skupini	309	1.895
11.	Druge obresti in podobni prihodki, od tega od terjatev do družb v skupini	136	818
12.	Odpisi finančnih naložb in naložb v vrednostne papirje, ki so gibljiva sredstva; ločeno je treba izkazati odpise finančnih naložb in naložb v vrednostne papirje v skupini		
13.	Obresti in podobni odhodki; loče n je treba izkazati te odhodke v razmerju do družb v skupini	177	1.186
14.	Davek od dobička iz rednega poslovanja	212	
15.	Poslovni izid iz rednega poslovanja po odbitku davka	796	-424
16.	Izredni prihodki		
17.	Izredni odhodki		2
18.	Poslovni izid zunaj rednega poslovanja		-2
19.	Davek od dobička, ustvarjenega zunaj rednega poslovanja		
20.	Drugi davki, ki niso izkazani pod drugimi postavkami		
21.	Poslovni izid poslovnega leta: čisti dobiček/izguba poslovnega leta (po plačilu davkov)	796	-426
22.	Prenesen dobiček/prenesena izguba	13.845	14.271
23.	Zmanjšanje (sprostitvev) kapitalski rezerv		

24.	Zmanjšanje (sprostitvev) rezerv iz dobička, ločeno po posameznih vrstah teh rezerv		
25.	Povečanje (dodatno oblikovanje) rezerv iz dobička, ločeno po posameznih vrstah teh rezerv		
26.	Bilančni dobiček/bilančna izguba	14.641	13.845