

UNIVERZA NA PRIMORSKEM  
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

DIPLOMSKA NALOGA

JANKO LIKOVIČ

KOPER, 2011

2011

DIPLOMSKA NALOGA

JANKO LIKOVIČ



UNIVERZA NA PRIMORSKEM  
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

Diplomska naloga

DOBIČEK PRAVNIH OSEB S POSLOVNEGA IN  
DAVČNEGA VIDIKA

Janko Likovič

Koper, 2011

Mentor: izr. prof. dr. Franko Milost



## POVZETEK

Namen diplomske naloge je predstaviti poslovni in davčni dobiček podjetja. Praviloma se dobiček poslovnega leta razlikuje od davčnega dobička v istem poslovnem letu. Podjetje izkazuje dobiček, če so v proučevanem obdobju prihodki večji od odhodkov. Dobiček, izkazan v izkazu poslovnega izida, temelji na računovodskih predpisih in predstavlja podlago za davčni izkaz. Pravno podlago pri ugotavljanju davčnega dobička zagotavlja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, ki davčne zavezance s posameznimi določbami omejuje, hkrati pa jim daje možnost oprostitve in uveljavljanja posameznih olajšav. Diplomska naloga je sestavljena iz dveh delov, teoretičnega in praktičnega dela, kjer primerjamo poslovni in davčni dobiček proučevanega podjetja.

*Ključne besede:* davčni izkaz, izkaz poslovnega izida, poslovno leto, dobiček, Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, davčni zavezanci

## ABSTRACT

The purpose of this thesis is to present business and taxable profit of a company. Normally, the profit of the business year differs from the taxable profit. Company exhibits profit, if in a studied period revenue is greater than the outgoings. Profit shown in a statement of business results is based on accounting regulations and represents basis for tax statement. Legal basis for establishing taxable profit of the company represents Corporate income tax act, which restricts taxable persons with individual clauses, and at the same time gives them dispensation and implementation of a certain relief. The thesis is composed of two parts, theoretical and practical part, where we compare business and taxable profit of the studied company.

*Key words:* taxable income statement, business income statement, business year, profit, Corporate Income Tax Act, taxable person

**UDK:** 341.461:33.054.22(043.2)



## VSEBINA

<b>1</b>	<b>Uvod</b>	<b>1</b>
1.1	Opredelevitev obravnavanega problema in teoretičnih izhodišč	1
1.2	Namen in cilji diplomske naloge	2
1.3	Metode za doseganje ciljev diplomske naloge	2
1.4	Predpostavke in omejitve raziskave	2
1.5	Struktura naloge	3
<b>2</b>	<b>Ugotavljanje poslovnega izida</b>	<b>4</b>
2.1	Opredelevitev poslovnega izida	5
2.2	Ugotavljanje dobička poslovnega leta	5
2.2.1	Prihodki	6
2.2.2	Odhodki	6
2.3	Zavezanci za sestavo letnega poročila	7
<b>3</b>	<b>Ugotavljanje davčnega dobička</b>	<b>9</b>
3.1	Davek od dohodkov pravnih oseb	10
3.2	Elementi davčne obveznosti	12
3.2.1	Davčni zavezanec	13
3.2.2	Davčno obdobje	14
3.2.3	Davčna osnova	14
3.2.4	Metode izogibanju dvojnemu obdavčevanju	16
3.3	Davčne oprostitve	16
3.4	Ugotavljanje davčnih odhodkov	17
3.4.1	Davčno nepriznani odhodki	17
3.4.2	Pogojno in delno priznani davčni odhodki	18
3.5	Prihodki ter njihov izvzem	21
3.6	Davčne olajšave	21
3.7	Davčna stopnja	24
<b>4</b>	<b>Davčni obračun</b>	<b>26</b>
<b>5</b>	<b>Primer proučevanega podjetja</b>	<b>28</b>
5.1	Splošni podatki	28
5.2	Izračun poslovnega izida z dobičkom	28
5.3	Analiziranje razlik med dobičkom poslovnega leta in davčnim dobičkom	29
<b>6</b>	<b>Sklep</b>	<b>34</b>
	<b>Literatura</b>	<b>35</b>
	<b>Viri</b>	<b>35</b>
	<b>Priloge</b>	<b>37</b>

## **PONAZORILA**

Preglednica 1:	Izkaz poslovnega izida za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2010... 29
Preglednica 2:	Primerjava poslovnega in davčnega dobička v EUR..... 32
Preglednica 3:	Primerjava davčnega dobička z olajšavo in brez nje ..... 33



## **KRAJŠAVE**

ZDDPO	Zakon davka od dohodka pravnih oseb
DDPO	Davek od dohodka pravnih oseb
SRS	Slovenski računovodski standardi
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah
ZDavP	Zakon o davčnem postopku



# 1 UVOD

Davčna politika postaja v podjetjih vse pomembnejša. V okviru obremenitve podjetja vsakdo stremi k čim nižjemu plačilu obveznosti. Lahko bi rekli, da je davčna politika sredstvo za doseganje davčnih ciljev. Za učinkovito izvajanje davčne politike podjetja je treba spremljati davčno politiko države, saj ta izraža cilje, ki se zdijo pomembni vladi. Ker je cilj poslovanja ustvarjanje dobička, želimo predstaviti možnosti za optimiranje davčnih obveznosti od dobička oz. dohodka. Z optimiranjem davčnih obveznosti dosežemo, da večji del dobička ostane v podjetju in se ne prelije v roke države. Večje vsebinske spremembe so narekovale sprejetje novega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki ga danes označujemo s kratico ZDDPO-2. Uporablja se od 1. januarja 2007 dalje in je do današnjega dne doživel štiri spremembe. S tega vidika je poznavanje določil ZDDPO-2, ki davčne zavezance s posameznimi določbami omejuje, po drugi strani pa jim daje oprostitve in možnost uveljavljanja posameznih olajšav, zelo pomembno, saj lahko odločilno vplivajo na poslovanje in sprejemanje odločitev v podjetju.

V diplomski nalogi smo primerjali poslovni in davčni dobiček podjetja. Diplomaska naloga je razdeljena na dva dela. Najprej predstavimo teoretične osnove in nato še na proučevanem podjetju analiziramo podatke. V teoretičnem delu uporabljamo strokovno literaturo za predstavitev in utemeljitev teoretičnih izhodišč.

V diplomski nalogi želimo teorijo primerjati s prakso. Zato želimo na primeru podjetja analizirati poslovni in davčni dobiček.

Izbrano podjetje je predstavljeno v praktičnem delu. Posvetimo se analizi poslovnega in davčnega dobička v proučevanem podjetju, kjer z uporabo podatkov in informacij skušamo ugotoviti vzroke za določene odločitve.

## 1.1 Opredelitev obravnavanega problema in teoretičnih izhodišč

Vsako podjetje vodi svojo poslovno politiko, ki se odraža na področju temeljnih poslovnih funkcij in strokovnih področij. Poznamo kadrovske, tehnične, nakupne, proizvodne, prodajne in finančne politike. Razen navedenih politik sta zlasti pomembni še računovodska oziroma bilančna in davčna politika. Slednja se v naših podjetjih še vedno uvaja kot ena od poslovnih politik podjetja.

Smisel obstoja in poslovanja podjetja je ustvarjanje ugodnega poslovnega izida. Poslovni izid izraža razliko med vsemi prihodki in vsemi odhodki, ki jih ima poslovni sistem v določenem obračunskem obdobju.

Podlaga za sestavo davčne bilance je poslovna bilanca, sestavljena v skladu z določili Slovenskih računovodskih standardov (v nadaljevanju SRS) in Zakona o gospodarskih

družbah (v nadaljevanju ZGD-1). Na osnovi davčnih predpisov je treba preoblikovati poslovno bilanco v davčno. Davčni dobiček ni enak dobičku poslovnega leta. Pri ugotavljanju obdavčljivega dobička upoštevamo določila ZDDPO-2, ki narekuje povečanje obdavčljive osnove dobička ter opredeljuje možnosti zmanjšanja davčne osnove.

Ker so davki prisilne narave, jih vsak želi plačati čim manj. Skuša se minimizirati davčno breme, kar pomeni, da želijo gospodarske družbe plačati čim manj davka in pri tem ne kršiti zakonov. S tega vidika je poznavanje davčnih predpisov zelo pomembno, saj lahko v vsakem podjetju odločilno vplivajo na poslovanje in sprejemanje odločitev.

## **1.2 Namen in cilji diplomske naloge**

Namen diplomske naloge je predstaviti poslovni in davčni dobiček proučevanega podjetja in ju primerjati. Pojasniti želimo vzroke za razhajanja med poslovnim in davčnim dobičkom. Za uspešno vodenje davčne politike podjetja je potrebno dobro poznavanje strokovnih pravil, računovodske zakonodaje in davčnih predpisov, da lahko izrabimo ponujene možnosti, ki so za podjetje z davčnega in poslovnega vidika najugodnejša. Tako lahko na osnovi navedenega pozitivno vplivamo na celotno politiko poslovanja podjetja, na njegovo plačilno sposobnost, likvidnost in ne nazadnje na uspešnost.

Cilj diplomske naloge je proučiti vpliv izvajanja zakonskih določil na višino obdavčljivega dobička.

## **1.3 Metode za doseganje ciljev diplomske naloge**

V diplomski nalogi gre za analizo poslovnega in davčnega dobička proučevanega podjetja. Pri pisanju diplomske naloge se najprej osredotočamo na sekundarne vire podatkov, to je na literaturo in vire s proučevanega področja. Pri obračunu davka od dohodka pravnih oseb izhajamo iz zgleda izkaza poslovnega izida proučevanega podjetja za leto 2010. Pri izdelavi naloge za predstavitev in utemeljitev teoretičnih izhodišč uporabljamo strokovno literaturo, analiziramo sekundarne podatke, pridobljene iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida oz. podatkov iz drugih ustreznih poročil.

## **1.4 Predpostavke in omejitve raziskave**

Kljub temu, da se pri praktičnem delu raziskave omejujemo la na eno podjetje, predpostavljamo, da naloga daje pravo, realno sliko o možnosti vpliva poslovodstva na višino davčne obveznosti. Omejitve pri opravljeni analizi so povezane zlasti z dejstvom, da so vsi razpoložljivi podatki o proučevanem podjetju javnega značaja. To pomeni, da ne razpolagamo z notranjimi informacijami. Dodatno omejitev pri analizi poslovanja pomeni tudi obdobje analize, ki je omejeno na dve leti. Večletna primerjava bi nam zagotovo nudila boljši pregled

poslovanja proučevanega podjetja. Pri ugotavljanju dobička poslovnega leta in davčnega dobička sledimo opredelitvam SRS, načelom in teorijam bilanciranja, zakonskim določbam ter davčnim predpisom za leto 2010. Davek je proporcionalen ob uporabi 20 % davčne stopnje.

V diplomski nalogi upoštevamo režim obdavčitve, ki velja za leto 2010. Za leto 2010 sta pravna podlaga za obračun davka Zakon od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) in Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2C).

V praksi je moč opaziti, da davčni sistem ni zapleten zaradi davčne zakonodaje, temveč zaradi mnogih davčnih mnenj in stališč, ki niso znana niti davčnim uslužbencem. Celotno davčno svetovanje imajo večkrat težave z množico različnih mnenj in stališč davčne oblasti. Vse to lahko vpliva na možnosti koriščenja davčnih olajšav v praksi.

## **1.5 Struktura naloge**

V uvodnem poglavju opredelimo pomen davčne politike podjetja kot pomembne sestavine celotne poslovne politike.

Drugo poglavje je namenjeno ugotavljanju poslovnega izida in sestavi letnega poročila.

V tretjem poglavju ugotavljamo davčni dobiček in predstavljamo zakonodajo, ki ureja obdavčitev dobička gospodarskih družb v Republiki Sloveniji.

V četrtem poglavju opisujemo način izdelave in metodologijo za izpolnjevanje obrazca »Obračun davka od dohodkov pravnih oseb«.

V petem poglavju se posvetimo analizi poslovnega in davčnega dobička obravnavanega podjetja. Izdelamo primerjavo obračuna davka od dohodka z izkazom poslovnega izida, opisane so skladnosti ter razhajanja med obračunoma.

## 2 UGOTAVLJANJE POSLOVNEGA IZIDA

Poslovni izid odraža uspešnost podjetja v določenem obdobju. Ugotovimo ga kot razliko med prihodki in odhodki. Če so prihodki večji od odhodkov, dobimo dobiček, če pa so odhodki večji od prihodkov, izkazujemo izgubo.

Temeljne vrste poslovnega izida so:

- dobiček podjetja je razlika med vsemi prihodki in vsemi odhodki podjetja v obračunskem obdobju in je pozitiven poslovni izid, ki pripada podjetju in državi;
- čisti dobiček je celoten dobiček, zmanjšan za davke iz dobička;
- izguba je razlika med (večjimi) odhodki in prihodki. Je negativen poslovni izid in se prikazuje znotraj celotnega kapitala kot odbitna postavka, saj zmanjšuje vrednost celotnega kapitala. Davčna izguba se prenaša v prihodnja davčna obdobja, razen v primerih, ko zakon določa drugače.

Izkaz poslovnega izida je lahko sestavljen v eni izmed dveh stopenjskih oblik (različica I ali II). Prednostno razmerje je v SRS 25, ki je lahko enako zaporedju iz ZGD-1, družba pa si izbere tisti različico, ki ji najbolj ustreza tudi glede na njene mednarodne stike (Odar 2011, 7).

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, ki prikazuje način ugotavljanja poslovnega izida v obračunskem obdobju. Predstavlja prihodke in odhodke ter poslovni izid v njem. Po obliki je lahko bilanca ali stopenjski izkaz. Obliko izkaza poslovnega izida določata Zakon o gospodarskih družbah v 66. členu in Slovenski računovodski standard (v nadaljevanju SRS 25). Z ZGD-1 in SRS 25 je določen najmanjši obseg podatkov. Gre za predpisana izkaza poslovnega izida, ki temeljita na oblikah, določenih s IV. direktivo Evropske unije. Ta predpisuje štiri možne oblike izkaza poslovnega izida, ZGD-1 in SRS pa le dve (Odar 2007, 33).

Izkaz poslovnega izida je lahko sestavljen v eni izmed dveh stopenjskih oblik (različica I in II), podjetje pa si izbere tisto, ki mu bolj ustreza. Izkaz poslovnega izida, sestavljen po različici I, zagotavlja informacije o stroških po njihovih funkcionalnih skupinah (proizvajalnih stroških prodanih proizvodov, stroških prodaje in stroških splošnih služb). Izkaz poslovnega izida, sestavljen po različici II, pa daje podatke o stroških po naravnih vrstah (nabavna vrednost prodanega blaga, stroški materiala, stroški storitev, stroški dela, stroški amortizacije in drugi stroški) (Dafis 2007, 15).

Na velikost dobička, ki pripada državi, vpliva davčna zakonodaja. V veliki meri je ta delež lahko odvisen od izvajanja sprejete davčne in poslovne politike posameznega gospodarskega subjekta.

## **2.1 Opredelitev poslovnega izida**

V današnjem času pomen izkaza poslovnega izida presega njegov prvotni namen uporabe, saj je prav ta izkaz velikokrat zelo pomemben tudi za davčni izkaz. Izkaz poslovnega izida v svoji osnovi predstavlja osnovo za davčni izkaz, vendar davčni predpisi določajo, kako je treba izkaz poslovnega izida preurediti v davčni izkaz.

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, namenjen ugotavljanju poslovnega izida v obračunskem obdobju. Odgovori nam na vprašanje, kako uspešno podjetje uporablja razpoložljiva sredstva oziroma kakšna je uspešnost poslovanja podjetja. Odgovor na to vprašanje dobimo v izkazu poslovnega izida, ki prikazuje prihodke in odhodke podjetja v določenem obdobju, kakor tudi poslovni izid, kot razliko med njima.

Izkaz poslovnega izida je standardiziran in je poleg bilance stanja obvezen sestavni del letnega zaključnega računa. Bilanca stanja predstavlja premoženje in finančni položaj podjetja na presečni datum, izkaz poslovnega izida pa služi ugotavljanju poslovnega izida in predstavitvi dohodkovnega položaja. Izkaz poslovnega izida mora biti predstavljen tako jasno in pregledno, da lahko z vpogledom dobimo predstavo o dejanskih razmerjih med prihodki in z njimi povezanimi stroški ter ustrezno sliko o podjetju.

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz. V njem gospodarske družbe izkazujejo poslovni izid za poslovno in medletna obdobja, ki mora biti resničen in pošteno prikazan. Daje informacije za potrebe notranjega in zunanjega računovodskega poročanja. Sestavlja se za splošne in posebne namene. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem (Koželj 2002, 10).

Namen računovodskih izkazov je dajati informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja, ki so koristne za širok krog uporabnikov pri njihovem odločanju.

## **2.2 Ugotavljanje dobička poslovnega leta**

Uspešnost podjetja merimo z različnimi merili. Nekatera od njih so izražena v absolutni, druga v relativni vrednosti. Na izbiro posameznega merila bistveno vpliva namen proučevanja uspešnosti podjetja. Če gledamo podjetje kot gospodarski subjekt, je glavno merilo uspešnosti dobiček.

Celoten dobiček podjetja predstavlja razliko med vsemi prihodki in vsemi odhodki v obračunskem obdobju. Pri tem morajo biti prihodki večji od odhodkov. Najprej ga razčlenimo na dobiček iz poslovanja in dobiček iz financiranja, ki tvorita dobiček iz rednega delovanja, temu pa dodamo še izredni dobiček. Čisti dobiček je celotni dobiček, zmanjšan za davke iz

dobička. Izguba je razlika med odhodki in prihodki, ko so odhodki večji. Izguba je negativen poslovni izid in pomeni bremenitev kapitala (Hočevar, Igličar in Zaman 2004, 112).

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).

### **2.2.1 Prihodki**

Prihodki so povečanje 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.

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

- poslovne prihodke, ki vključujejo prihodke in druge poslovne prihodke, ki so povezani s poslovnimi učinki; med prihodke od prodaje se uvrščajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju;
- finančne prihodke, ki se pojavljajo v povezavi s kratkoročnimi in dolgoročnimi finančnimi naložbami ter tudi v povezavi s terjatvami; sestavljajo jih obračunane obresti in deleži v dobičku drugih in tudi prevrednotovalni finančni prihodki;
- druge prihodke, sestavljene iz neobičajnih postavk, ki v obravnavanem poslovnem letu povečujejo poslovni izid; med druge poslovne prihodke uvrščamo subvencije, dotacije, regrese, kompenzacije, premije in podobne prihodke.

### **2.2.2 Odhodki**

Odhodki so po definiciji SRS zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanja 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, uskupinjevanje in njihovo razkrivanje. Odhodke enako kot prihodke delimo na:

- poslovne odhodke – opredelimo jih kot vsoto stroškov v obračunskem obdobju, povečane za stroške, ki se zadržujejo v začetnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, ter zmanjšanih za stroške, ki se zadržujejo v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje; v trgovinskih podjetjih, kjer se stroški ne zadržujejo v zalogah, je treba pri



- ugotavljanju poslovnih odhodkov všteti še nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga; stroški obresti so izključeni iz poslovnih odhodkov;
- finančni odhodki so odhodki za financiranje in odhodki za naložbenje; prve sestavljajo predvsem stroški danih obresti, drugi pa imajo naravo prevrednotovalnih finančnih odhodkov;
  - druge odhodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu zmanjšujejo izid iz rednega poslovanja; mednje štejemo denarne kazni, odškodnine in druge neobičajne postavke.

### **2.3 Zavezanci za sestavo letnega poročila**

Družbe morajo voditi poslovne knjige in jih zaključiti enkrat na leto. Poslovno leto se lahko razlikuje od koledarskega. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je treba za vsako poslovno leto v roku treh mesecev po koncu poslovnega leta sestaviti letno poročilo. Konsolidirano letno poročilo pa je treba sestaviti v štirih mesecih po koncu poslovnega leta (54. člen ZGD-1).

Letna poročila in s tem poslovne bilance morajo podjetja predložiti Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJ PES). Agencija jih vsako leto posebej javno objavi na svojih spletnih straneh.

Letno poročilo je sestavljeno iz računovodskega in poslovnega poročila. Računovodsko poročilo sestavljajo računovodski izkazi in priloge s pojasnili.

Letna poročila majhnih družb, s katerih vrednostnimi papirji se ne trguje na organiziranem trgu in za katere z zakonom ni predpisano revidiranje računovodskih izkazov, so sestavljeni iz:

- bilance stanja,
- izkaza poslovnega izida in
- priloge s pojasnili k izkazom.

Ti sestavni deli kot celota tvorijo računovodsko poročilo. Tem družbam ni treba sestavljati poslovnega poročila.

Letna poročila srednje velikih in velikih kapitalskih družb, dvojnih družb ter tistih majhnih družb, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, so sestavljena iz:

- bilance stanja,
- izkaza poslovnega izida,
- priloge s pojasnili k izkazom,
- izkaza finančnega izida,
- izkaza gibanja kapitala in
- poslovnega poročila.

Te družbe morajo sestaviti tudi poslovno poročilo (Odar 2011, 11).

S 1. januarjem 2010 so začeli veljati spremenjeni in dopolnjeni SRS 2006. V spremenjenem SRS 25 – Oblika poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje je tudi določeno, da morajo družbe, ki so zavezane reviziji, poleg izkazov, ki sestavljajo računovodsko poročilo, sestaviti še izkaz drugega vseobsegujočega donosa.

Namen računovodskega poročanja je dajati informacije o finančnem položaju in uspešnosti podjetja, ki so koristne pri odločanju širokega kroga uporabnikov. Družbe poročajo zunanjim, pa tudi notranjim uporabnikom računovodskih informacij predvsem z letnimi poročili (Odar 2011, 11).

Med uporabnike računovodskih izkazov štejemo zaposlene, sedanje in možne vlagatelje, posojilodajalce, dobavitelje in druge dajalce blagovnih kreditov, kupce, vlado in njihove organe ter javnost.

### 3 UGOTAVLJANJE DAVČNEGA DOBIČKA

Poslovna in davčna bilanca sta v medsebojni soodvisnosti. Največja vsebinska povezava med poslovno in davčno bilanco se kaže v prihodkih, odhodkih, davčni osnovi in negativni razliki (izguba). Pri obravnavi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 90/2007) smo omenili, da vsi odhodki, ki se pojavljajo pri poslovanju podjetja, niso nujno tudi že odhodki z davčnega vidika. Odhodki z davčnega vidika, tj. davčno priznani odhodki, so tisti, ki so nujno potrebni za poslovanje podjetja. Gre torej za odhodke, brez katerih podjetje ne more opravljati svoje dejavnosti. Do razlike med dejansko in davčno priznanimi odhodki prihaja zlasti pri (Milost in Milunovič 2001, 113):

- stroških materiala in odhodkih iz prodaje zalog ter trgovskega blaga,
- amortizaciji,
- notranjih prenosnih cen,
- obrestih,
- plačah,
- dolgoročnih rezervacijah,
- stroških reprezentance in stroških nadzornega sveta ter
- odhodkih na podlagi drugih izdatkov.

Skoraj vsak poslovni dogodek, ki se knjiži v knjigovodstvu, vpliva na davke. Torej je ugotovljena velika soodvisnost med poslovno in davčno bilanco, kot je že ugotovljena soodvisnost med poslovno in davčno politiko. Z vidika systemske izdelave bilanc je moč reči, da so poslovne bilance osnova za sestavitev davčnih bilanc, brez davčnih bilanc pa ne moremo zaključiti oziroma dokončno izdelati poslovne bilance (Špes 2002, 83).

Bilančna, finančna in davčna politika se v okviru celotne politike podjetja najbolj neposredno dotika denarnih in poslovno izidnih tokov v podjetju. Management pa pri oblikovanju bilančne politike ni povsem samostojen, saj mora upoštevati predpise in strokovna pravila. Tako mora podjetje izbrati vrsto in velikost bilančnih pozicij znotraj takih omejitev. Z izkazovanjem prihodkov, odhodkov in poslovnega izida vodi podjetje tudi davčno politiko, ki je vidna skozi obdavčitev dobička. Obdavčitev dobička in davčna politika podjetja sta v tesni soodvisnosti z bilančno politiko podjetja, posredno pa tudi z naložbeno politiko, politiko financiranja in politiko delitve dobička.

Bilančno politiko nekateri pojmujejo tudi kot vedo o priložnostih v okviru predpisov in načel, ki urejajo sestavljanje računovodskih izkazov. Predpisi o bilanciranju vsebujejo vedno določeno ohlapnost in podjetje se pri izkazovanju in merjenju bilančnih postavk lahko odloča med različicami. Podjetje lahko denimo samostojno odloča o amortizacijskih stopnjah, vrednotenju zalog, o obdobju prenašanja dolgoročnih rezervacij med prihodke, obravnavi terjatev in še o mnogih drugih postavkah (Petkovič 2003).

Za davčno bilanco je značilno, da je sestavljena v skladu z davčnimi predpisi in je namenjena davčnim organom. Osnovna naloga davčne bilance je, da v njej na osnovi davčne zakonodaje ugotovimo poslovni izid, ki je osnova za obdavčitev dobička.

Za razliko od davčne bilance pa poslovno bilanco sestavljamo na podlagi določil Zakona o gospodarskih družbah in Slovenskih računovodskih standardov (Milost in Milunovič 2001, 113).

Davčna zakonodaja zahteva, da podjetje letno prikaže osnovo za davek od dobička v posebnem izkazu. Davčni izkaz je posebno računovodsko poročilo, ki je ločeno od ostalih računovodskih poročil podjetja. V davčnem izkazu se na podlagi davčne zakonodaje ugotovi osnovo za obdavčitev. Izdelava davčne bilance je posebno področje znotraj računovodstva. Davčna bilanca je v največji meri izdelana na podlagi informacij iz finančnega računovodstva, ki so prilagojene tako, da so usklajene z zakonskimi zahtevami. Na področju davčnega računovodstva je pomembno davčno planiranje, ki analizira pričakovane davčne učinke za določene dogodke, na ta način skuša podjetje doseči minimalno davčno breme (Meigs, Meigs in Meigs 1995, 5–7).

Davčni dobiček je izkazan v davčni bilanci oziroma v davčnem izkazu. Na višino davčnega dobička v večini držav poleg računovodskih pravil vpliva tudi davčna zakonodaja. Davčni zavezanec lahko v določenem obdobju izkazuje davčno izgubo, v davčno osnovo za obračun davka pa se upošteva le davčni dobiček, ki je opredeljen kot pozitivna razlika med ustvarjenimi prihodki in odhodki, ki jih davčni zavezanec ustvari v tekočem obračunskem obdobju (Čebašek 2005, 19).

Če je razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki negativna, govorimo o davčni izgubi.

### **3.1 Davek od dohodkov pravnih oseb**

V Republiki Sloveniji je bil davek na dobiček pravnih oseb uveden leta 1991. Leta 1992 je bil sprejet Zakon o gospodarskih družbah, s katerim so bila na novo urejena statusna vprašanja gospodarskih družb ter določila o obveznosti vodenja poslovnih knjig in izdelovanja letnih poročil ob upoštevanju računovodskih standardov. ZGD se je začel uporabljati leta 1994, hkrati pa je bil v okviru teh sprememb sprejet nov Zakon o davku od dobička pravnih oseb. Zaradi vstopa Slovenije v Evropsko unijo je bila nujna sprememba ZDDPO. Novi zakon ZZDPO-1 je vstopil v veljavo 1. januarja 2005, nekatere določbe pa že 1. maja 2004, in je prinesel dve ključni spremembi. Prva se kaže v integraciji direktiv EU, ki jih je bilo z vidika skladnosti treba vključiti v davčni sistem Slovenije, druga pa se kaže v večji efektivni stopnji obdavčitve pravnih oseb. To kaže že sprememba imenovanja obdavčitve – davek od dohodkov namesto davek od dobička. Zakon je tako razširil krog obdavčitve davčnih virov, ki

jih dosegajo nerezidenti na ozemlju RS. S 1. januarjem 2006 je stopil v veljavo tudi Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1B).

S 1. januarjem 2007 je začel veljati novi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), ki je prinesel kar precej sprememb. ZDDPO-2 je uzakonil enakovredno upoštevanje slovenskih in mednarodnih računovodskih standardov. V svetu so računovodski in davčni izkazi poslovnega izida medsebojno lahko povezani, neodvisni ali identični. Uzakonil je odločitev, da naj računovodski izkaz poslovnega izida v svoji osnovi predstavlja podlago za davčnega, vendar pa davčni predpisi določajo, kako je treba računovodski izkaz poslovnega izida preurediti v davčnega. Tako je bila v ZDDPO-2 uzakonjena tesna odvisnost med računovodskim in davčnim izkazom poslovnega izida, kar prinaša davčnim zavezancem tako pozitivne kot negativne posledice.

Davek od dohodkov pravnih oseb se po svojih značilnostih uvršča med neposredne davke in pomeni osnovo obdavčitve dohodkov oziroma dobička pravnih subjektov. Obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb je pri nas določena z ZDDPO-2, ki v zvezi s tem določa zavezanca za davek od dobička, ugotavljanje davčne osnove za obračun davka, davčno stopnjo ter davčne olajšave in oprostitve. Način obračunavanja in plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb pa tako kot za druge davke ureja Zakon o davčnem postopku.

ZDDPO-2 je prinesel naslednje novosti oziroma spremembe:

- Davčno obdobje, ki se razlikuje od koledarskega leta, zavezanec ne sme spreminjati najmanj tri leta, prej je to obdobje trajalo pet let.
- Odhodki, nastali zaradi prevrednotenja finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, se priznajo kot davčno priznani odhodki.
- Glede dokumentacije v zvezi s transfernimi cenami zakon od davčnih zavezancev ne zahteva predložitve razlogov za izbiro metode, kot je bilo to zahtevano v ZDDPO-1; povezane osebe, rezidenti RS, predlagajo dokumentacijo v zvezi s transfernimi cenami na zahtevo davčnega organa v postopku davčnega nadzora.
- Pri vrednotenju zalog ni več določene časovne omejitve v zvezi s prehodom na drugo metodo vrednotenja zalog, kot je to bilo v ZDDPO-1.
- Za prenos izgube je določeno časovno neomejeno prenašanje izgube v naslednja davčna obdobja. Prejšnji zakon je določal omejitev, in sicer pet let.
- Uvedena je nova nominalna davčna stopnja 20 % od davčne osnove, s predhodno odločbo, ki pravi, da se davek plačuje po stopnji 23 % od davčne osnove za leto 2007, 22 % davčne osnove za leto 2008, 21 % od davčne osnove za leto 2009 in 20 % od davčne osnove za leto 2010.
- Stopnja za davčni odtegljaj se zmanjšuje s 25 % na 15 %.
- Odpravlja se dvojna obdavčitev, ker ZDDPO-2 določa, da se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila priznana kot odhodek, izvzamejo iz davčne osnove. ZDDPO-2 ureja tudi situacijo, ko so odhodki iz prevrednotenja terjatev zaradi oslabitev davčno priznani

na podlagi zakona, niso pa odpisani po pravilih tega zakona. Takrat se davčna osnova ob odpisu terjatev poveča za davčno priznane odhodke iz prevrednotenja terjatev v preteklih davčnih obdobjih.

- Na novo se določa osnova pri prevrednotenjih (nerealizirane izgube se priznajo v istem obdobju kot nerealiziran dobiček).
- Pri ugotavljanju davčne osnove odhodkov davčnega zavezanca se oblikovanje poslovnih potrebnih rezervacij prizna kot odhodek 50 %, ZDDPO-1 tega ni dopuščal.
- Odpravlja se tudi manj kot enkratna obdavčitev na splošni ravni. ZDDPO-2 določa, da se prihodki, ki so v davčno osnovo vključeni v tekočem davčnem obdobju ali so bili vključeni v davčno osnovo v preteklih davčnih obdobjih, ne vključujejo ponovno v davčno osnovo v tekočem davčnem obdobju ali v prihodnjih davčnih obdobjih.
- Plače in vsa druga izplačila, povezana z zaposlitvijo, se priznajo kot davčno priznan odhodek v celotnem obračunanem znesku. Tako se med izplačila v zvezi z zaposlitvijo štejejo tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. Država je odpravila dvojno obdavčitev.
- ZDDPO-2 predpisuje uporabo enakomernega časovnega amortiziranja in določa najvišje amortizacijske stopnje. Amortizacija se obračunava posamično. Če podjetje obračunava amortizacijo v nižjih zneskih, kot je davčno priznana, jo v davčni obračun lahko vključi le za v poslovnih bilanci obračunani znesek in ne v znesku, kot jo dovoljuje ZDDPO-2.
- Kot delno davčno nepriznani odhodki se obravnavajo naslednji odhodki: 50 % stroškov reprezentance, kjer je dodana definicija darila z logotipom ali brez njega, 20 % stroškov nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora. Torej stroški v enotirnih delniških družbah, ko uprava opravlja tako upravljanje kot nadzor, ne sodijo v davčno omejitev priznavanja odhodkov.
- V zvezi z izvzemom dividend je odpravljen pogoj udeležbe v kapitalu oz. v upravljanju izplačevalca dividend v višini 20 % ter pogoj časa trajanja udeležbe najmanj 24 mesecev. Odpravljena je dvojna ekonomska obdavčitev pri prejemniku dividend, in sicer z izvzemanjem dividend iz osnove prejemnika.
- V zvezi s statusnimi preoblikovanji je uveden institut priglasitve namesto dovoljenja, kot je bilo to določeno v ZDDPO-1.

### **3.2 Elementi davčne obveznosti**

Zavezanci za plačilo davka od dohodka pravnih oseb so pravne osebe, ki dosegajo dobiček z opravljanjem dejavnosti. Stopnja davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji znaša 20 %. Davčno osnovo predstavlja dobiček, ki se ugotovi v davčnem izkazu. Zavezanci so dolžni sestaviti davčni obračun za davčno obdobje, ki ga morajo predložiti pristojnemu davčnemu organu najkasneje v roku treh mesecev od začetka tekočega koledarskega oz. poslovnega leta za preteklo koledarsko oz. poslovno leto.

Davek od dohodkov pravnih oseb se glede na način ugotavljanja in plačevanja davčne obveznosti uvršča med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve. To pomeni, da je davčni zavezanec dolžan sam sestaviti in predložiti davčni obračun ter na podlagi tega izpolniti davčno obveznost, ki jo ugotovi v davčnem obračunu.

Temeljni predpis na področju davka od dohodkov pravnih oseb je seveda Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Omenjeni zakon določa, da je dobiček razlika med prihodki in odhodki, ki se v prvi fazi ugotavljajo na osnovi določil SRS. V naslednji fazi se ugotovljeni prihodki in odhodki v davčnem obračunu povečujejo oziroma zmanjšujejo glede na določbe ZDPPO-2. Že iz pravne podlage ugotavljanja dobička za davčne namene izhaja, da je v Sloveniji odvisna povezava med poslovno in davčno bilanco. Podjetja nikakor niso svobodna, ko se odločajo o načinu bilanciranja za poslovne namene, saj se zavedajo, da bodo isti prihodki in odhodki oblikovali osnovo za obdavčitev pravnih oseb (Hieng 2007, 243).

### **3.2.1 Davčni zavezanec**

Davčni zavezanec oziroma davčni subjekt je pravna ali fizična oseba, ki ji davčni predpisi nalagajo plačilo davka, kar povzroči zmanjšanje njegovega razpoložljivega dohodka (Milost in Milunovič 2001, 15).

Zavezanec za davek je pravna oseba domačega in tujega prava ter združenje oseb po tujem pravu, ki dosegata dohodek v skladu z določbami ZDDPO-2 ter računovodskimi standardi. Med davčne zavezance ne sodijo Republika Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti. Poseben status ima Banka Slovenije, ki je sicer davčna zavezanka, vendar po posebni odločbi davka niti ne izračuna niti ne plača.

Zavezanci za davek se delijo na rezidente in nerezidente. Rezident je zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in izven Slovenije, nerezident pa je zavezan za davek od dohodkov, ki jih dosega v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, in tudi za davek od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in za katere je določena obveznost za davčni odtegljaj.

Kot rezident je opredeljen davčni zavezanec, ki izpolnjuje vsaj enega od pogojev:

- ima sedež v Sloveniji ali
- ima kraj dejanskega upravljanja v Sloveniji.

V ZDDPO-2 so določeni odhodki, ki imajo vir v Sloveniji oziroma izven Slovenije. To je pomembno zlasti zaradi pravice Slovenije, da obdavči nerezidenta za dohodke, ki imajo vir v Sloveniji (davčni odtegljaj), pa tudi v povezavi z ureditvijo odprave mednarodnega dvojnega obdavčevanja rezidentovih dohodkov iz virov izven Slovenije.

### **3.2.2 Davčno obdobje**

Davčno obdobje je obdobje, za katerega se sestavlja davčni obračun. Zakon omogoča zavezancem, da davčno obdobje prilagodijo poslovnemu letu. Posamezni zavezanci se namreč lahko odločijo, da bodo zaradi različnih vzrokov določili poslovno leto, ki se bo razlikovalo od koledarskega. V tem primeru mora davčni zavezanec o izbiri obvestiti davčni organ, izbranega davčnega obdobja pa ne sme spremeniti tri leta. Zakon določa omejitve, da mora davčno obdobje, ki se razlikuje od koledarskega, obsegati natanko 12 mesecev.

### **3.2.3 Davčna osnova**

Davčna osnova je denarna ali fizična količina, natančno določena z davčnimi predpisi (Milost in Milunovič 2001, 16).

Davčna osnova je dobiček, ugotovljen v davčnem izkazu (davčnem obračunu). Ugotovi se tako, da se od ustvarjenih prihodkov (od poslovanja, od financiranja, drugih prihodkov) odštejejo davčno priznani odhodki (od poslovanja, od financiranja, drugih odhodkov) in davčne olajšave.

Po splošnem načelu ugotavljanja davčne osnove je osnova za davek rezidenta in nerezidenta aktivnost, ki jo opravlja v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, dobiček, ugotovljen kot presežek prihodkov nad odhodki, določenimi z zakonom. Pri tem se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, ob upoštevanju posebnosti, ki jih v zvezi s tem določa zakon (Dafis 2007, 32).

Davčna osnova zavezanca je dobiček, ki se ugotavlja kot presežek prihodkov nad odhodki, pri čemer se za ugotavljanje davčne osnove priznavajo prihodki in odhodki na podlagi zakona in v skladu z uvedenimi računovodskimi standardi (11. člen ZDDPO-2).

Na davčno osnovo vplivajo naslednji elementi:

- transferne cene,
- tanka kapitalizacija,
- rezervacije in
- prevrednotenje.

#### *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 bile v primerljivih okoliščinah dosežene 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 (16. člen ZDDPO-2):

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

Novost ZDDPO-2 je, da od davčnih zavezancev ne zahteva predložitve razlogov za izbiro metode. Povezane osebe, rezidenti RS, predlagajo dokumentacijo v zvezi s transfernimi cenami na zahtevo davčnega organa v postopku davčnega nadzora.

### *Tanka kapitalizacija*

Pomembna novost je tudi omejitev glede davčnega priznanja obresti ali tako imenovane tanke kapitalizacije. Kot odhodek se davčno ne priznajo obresti od presežka posojil, ki so prejeta od delničarjev oziroma družbenika, ki ima kadar koli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravicah davčnega zavezanca. Za presežek posojil se šteje, če kadar koli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja ali družbenika v kapitalu zavezanca (19. člen ZDDPO-2).

Merilo za določanje prihodkov oziroma odhodkov iz naslova obresti med povezanimi osebami je priznana obrestna mera, ki jo objavi minister za finance pred začetkom posameznega davčnega obdobja.

### *Rezervacije*

Rezervacije pomenijo sedanjo obvezo, katere čas ali znesek poravnave je negotov. Pomenijo vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke, ki se bodo po predvidevanjih poravnali v prihodnosti. ZDDPO-2 določa vrste rezervacij, ki so za davčne namene priznane v višini 50 odstotkov; sem sodijo rezervacije za jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitih storitev, rezervacije za reorganizacijo, rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb in rezervacije za pokojnine, odpravnine in jubilejne nagrade.

### *Prevrednotenje*

Odhodki zaradi prevrednotenja dolgov zaradi inflacije, bodisi na podlagi dogovorjene revalorizacije bodisi na podlagi valutne klavzule, se davčno ne priznajo. Prizna se le prevrednotenje dolgov v tuji valuti zaradi spremembe tečaja te valute. To pomeni, da bomo za davčno nepriznane odhodke iz prevrednotenja dolgov lahko davčno osnovo zmanjševali šele v letu oziroma v letih, ko bomo dolg odplačevali. Za vsak del odplačanega dolga bomo ugotovili pripadajoči del davčno nepriznanih odhodkov iz prevrednotenja iz preteklih let in zmanjševali davčno osnovo v letu odplačila.

Finančne naložbe v odvisna in pridružena podjetja se obračunavajo bodisi po nabavni ceni bodisi na enak način kot druga finančna sredstva, vendar le, če je mogoče dokazati njihovo pošteno vrednost.

Odhodki iz prevrednotenj terjatev se priznajo v obračunskih zneskih, vendar odhodki ne smejo presegati nižjega od naslednji zneskov, in sicer aritmetične sredine v treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev in 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja (19. člen ZDDPO-2).

#### **3.2.4 Metode izogibanju dvojnemu obdavčevanju**

Na splošno govorimo o dveh metodah za izogibanje dvojnemu obdavčevanju:

- metoda odbitka vpliva na velikost davčne osnove; prihodki in odhodki se evidentirajo v skladu z računovodskimi in davčnimi predpisi, nato pa se od ugotovljene davčne obveznosti odšteje znesek v tujini plačanega davka; davki, plačani od dohodkov z virom v tujini, se torej obravnavajo kot v tujini plačana akontacija davka od dohodkov;
- metoda izvzetja vpliva na velikost davčne osnove, saj izvzamemo tuje prihodke in odhodke pred ugotovitvijo davčne osnove.

V slovenskih sporazumih se metoda izvzetja pojavlja redkeje kot metoda odbitka, pa še to predvsem v starejših sporazumih, na primer s Francijo, Nemčijo, Veliko Britanijo, Italijo, Norveško, Ciprom (Prislan 2006, 222).

Če Slovenija nima sporazuma z državo vira, uporabljamo določbe slovenske zakonodaje, ki predvidevajo metodo odbitka, uporaba metode izvzetja pa ni predvidena. V sporazumih je običajno zapisano, da se ne dovoljuje večji odbitek, kot bi znašal davek, plačan od enakih dohodkov v Sloveniji.

### **3.3 Davčne oprostitve**

Na splošno oprostitve pomenijo, da davka ne plačujejo oziroma so oproščeni plačila tisti zavezanci, ki izpolnjujejo določene, z zakonom predpisane pogoje. Davčne oprostitve so

instrument davčne politike, s katerimi se dosegajo učinki ekonomske in socialne politike. Je oblika davčne spodbude.

Oprostitev plačila davka je določena le za zavezanca, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti po posebnem zakonu, kot so zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativni sindikati, in sicer pod pogojem, da ima zavezanec v vsem davčnem obdobju finančno in materialno poslovanje in akte v zvezi s tem (zlasti svoj temeljni akt) usklajene z določbami zakona, ki ureja njegovo ustanovitev oziroma delovanje. Oprostitev za te zavezance velja le za opravljanje nepridobitne dejavnosti ob izpolnjevanju navedenih pogojev. Če zavezanec opravlja tudi pridobitno dejavnost, plača davek od dohodkov iz opravljanja pridobitne dejavnosti. V tem primeru se pri določanju davčne osnove prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzamejo iz davčne osnove (9. člen ZDDPO-2).

### **3.4 Ugotavljanje davčnih odhodkov**

Odhodki so opredeljeni v SRS 17, kjer je prikazano razvrščanje odhodkov, njihovo prepoznavanje, merjenje, prevrednotovanje, uskupinjevanje in razkrivanje. Med odhodke davčnega zavezanca se všttevajo le tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica te dejavnosti, oziroma odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov. To pomeni, da mora pravna oseba, ki med odhodki, ugotovljenimi v skladu z računovodskimi standardi, izkazuje tudi poslovno nepotrebne odhodke, pri sestavljanju davčnega izkaza izločiti vse poslovno nepotrebne odhodke.

Za vse odhodke velja, da mora biti dokumentacija takšna, da lahko iz nje jasno in nedvoumno spoznamo naravo in višino odhodka. To pomeni, da morajo vsi odhodki temeljiti na verodostojnih knjigovodskih listinah, sestavljenih na način in z vsebino, ki jo določajo Slovenski računovodski standardi (Jovanovič 2000, 581).

V zvezi z davčno priznanimi oziroma nepriznanimi odhodki zakon podrobneje določa več posebnosti za posamezne kategorije odhodkov (odhodki, ki ne veljajo kot odhodek pri ugotavljanju davčne osnove, odhodki, ki se priznajo omejeno oziroma pod določenimi pogoji). Po splošnem načelu pa se, če zakon ne določa drugače, priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu.

#### **3.4.1 Davčno nepriznani odhodki**

Nekateri sicer poslovno utemeljeni odhodki se pri ugotavljanju davčne osnove sploh ne priznavajo kot odhodki, nekateri pa se priznavajo le v omejenih zneskih. Davčno nepriznani odhodki so glede na 30. člen ZDDPO-2 naslednji:

- odhodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička;

- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
- stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje, primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost;
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
- kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba;
- davek na dodano vrednost, ki ga je imel zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost, ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu, ki ureja davek na dodano vrednost;
- obresti:
  - od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev,
  - od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 % in je država objavljena na seznamu iz 8. člena tega zakona;
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, na primer, da se hitreje ali ugodneje opravi ali opusti določeno dejanje;
- donacije.

### ***3.4.2 Pogojno in delno priznani davčni odhodki***

Davčna osnova se lahko zmanjša tudi za pogojno ali delno priznane davčne odhodke. Ti so opisani v nadaljevanju.

#### *Delno priznani odhodki*

Kot odhodki se v višini 50 % priznajo:

- stroški reprezentance,
- stroški nadzornega sveta.

Za davčni organ bo verodostojen davčni izdatek, ki bo v davčni bilanci priznan v višini 50 % obračunanih izdatkov. Priznan bo le dokumentiran račun, iz katerega bo razvidno, da je šlo za pogostitev poslovnega partnerja. Pri računih je treba dokazati, da so stroški dejansko povezani z razmerjem s poslovnimi partnerji, z navedbo imena oziroma družbe (31. člen ZDDPO-2).

### *Odpis terjatev*

Odpis terjatev se prizna kot odhodek, ko je odpis terjatev evidentiran v poslovnih knjigah, če:

- je bil znesek terjatve že vključen v prihodke,
- so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, da bi dosegel poplačila dolga (21. člen ZDDPO-2).

### *Zaloge*

Zavezanec, ki obračunava zaloge po 24. členu ZDDPO-1 (porabljene oziroma prodane zaloge se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog; zavezanec ne sme spreminjati izbrane metode vrednotenja zalog najmanj pet let), lahko z dnem začetka uporabe tega zakona izbere drugo metodo obračunavanja zalog (79. člen ZDDPO-2).

### *Amortizacija*

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se kot odhodek prizna v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, ki je določena s tem zakonom. Amortizacija se obračunava posamično. Sredstva, ki se amortizirajo, ter pričetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi.

Najvišja letna amortizacijska stopnja po določbah prvega odstavka 33. člena ZDDPO-2 znaša za:

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

Pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična vrednost ne presega 500 EUR, se kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti. Amortizacija dokončno amortiziranega sredstva se ne prizna kot odhodek, tudi če se takšno sredstvo še naprej uporablja za opravljanje dejavnosti (33. člen ZDDPO-2).

### *Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo*

Plače ter nadomestila plač za čas odsotnosti z dela zaradi dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku.

Plače ter nadomestila plač za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela poslovnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili in odgovornostmi se priznajo kot odhodek v obračunskem znesku v skladu z zakonom oziroma s pogodbo o zaposlitvi.

Nagrade vajencem se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu z zakonom.

Kot odhodek se do višine, ki jo določi Vlada RS v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, prizna jo tudi (35. člen ZDDPO-2) regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom, to so stroški prehrane med delom, prevoza na delo in z dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje ter povračila stroškov na službenem potovanju, kot so:

- dnevnice,
- povračilo stroškov prevoza, vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini),
- povračilo stroškov za prenočišče.

### *Izguba in pokrivanje izgube*

Izguba po tem zakonu je presežek odhodkov nad dohodki, ki so določeni s tem zakonom.

Izgubo v davčnem obdobju lahko zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, če zakon ne določa drugače. Pri zmanjšanju davčne osnove na račun izgub iz preteklih davčnih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša za izgubo starejšega datuma. Zmanjšanje davčne osnove zaradi izgub iz preteklih davčnih obdobj je dovoljeno največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

ZDDPO-2 v 36. členu določa, če se v davčnem obdobju lastništvo delniškega kapitala oz. kapitalskega deleža ali glasovnih pravic posredno spremeni za več kot 50 % glede na stanje lastništva na začetku davčnega obdobja, in zavezanec:

- že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti ali
- dve leti pred spremembo ali po spremembi lastništva bistveno spremeni dejavnost.

Drugi odstavek tega člena ne velja za izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih.

Če zavezanec bistveno spremeni dejavnost v dveh letih po spremembi lastništva po petem odstavku tega člena, se davčna osnova poveča za že uveljavljene davčne izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih.

2. točka petega odstavka tega člena ne velja za zavezanca, ki bistveno spremeni dejavnost zaradi ohranjanja poslovanja (36. člen ZDDPO-2).

### **3.5 Prihodki ter njihov izvzem**

Izhodišče obračuna davka predstavljajo prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih iz izkaza poslovnega izida.

Prihodki so opredeljeni v SRS 18, kjer je prikazano razčlenjevanje prihodkov, merjenje prihodkov, prihodkov v inflacijskih razmerah in izkazovanju prihodkov v skupinskih (konsolidiranih) izkazih poslovnega izida. Torej prihodki pravne osebe so prihodki, obračunani na podlagi predpisov ali računovodskih standardov, razen prihodkov, doseženih z udeležbo pri dobičku drugih pravnih oseb. Tako ugotovljeni prihodki se v davčnem izkazu zmanjšajo ali povečajo.

#### *Izvzem prihodkov od udeležbe pri dobičku*

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 pri dobičku. Pri določanju davčne osnove zavezanca, ki prejme dividende oz. druge deleže iz dobička, se te dividende oz. deleži iz dobička izvemajo iz davčne osnove, če so izpolnjene vse zakonske zahteve (24. člen ZDDPO-2).

#### *Izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti*

Prihodki, nastali pri opravljanju nepridobitne dejavnosti, so prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter se dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvemajo iz davčne osnove (27. člen ZDDPO-2).

### **3.6 Davčne olajšave**

Vsem davčnim olajšavam je skupno to, da lahko davčni zavezanci z njo znižajo davčno osnovo in s tem zmanjšajo obveznosti plačila davka. Zakon od dohodkov pravnih oseb pozna dve vrsti davčnih olajšav: olajšave za vlaganje in olajšave za zaposlovanje. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ur. l. RS, št. 20/2004) pa omogoča tudi uporabo davčne olajšave za plačane premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih za svoje delavce plačuje delodajalec.

Davčna osnova praviloma ni enaka razliki med prihodki in odhodki oziroma poslovnemu presežku. Nanjo vplivajo tudi olajšave, ki jih predpiše davčna zakonodaja. V Sloveniji se

obračunavajo v obliki odbitkov od osnove. Z davčno olajšavo država stimulira oz. uravnava poslovni proces.

Vsota vseh dovoljenih zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav ne sme presežati zneska davčne osnove. ZDDPO-2 ne določa vrstnega reda uveljavljanja zmanjšanj davčne osnove oziroma izkoriščanja davčnih olajšav, zato je odločitev prepuščena podjetju. To se lahko odloči za kakršno koli kombinacijo, razumljivo pa bo, da bo najprej uveljavljalo davčne olajšave, ki jih ni mogoče prenesti v naslednja davčna obdobja (Hieng 2011, 260).

Obdavčitev podjetij je pomemben dejavnik poslovnega procesa in sestavni del okolja, v katerem podjetje deluje. Obdavčitev podjetij predstavlja eno od pomembnih omejitev v delovanju podjetij, davki so dejavnik, na katerega podjetje ne more vplivati, toda obdavčitev bistveno vpliva na rezultate poslovanja. Davčna politika podjetja tako vse bolj vstopa v osnovni okvir načrtovanih politik podjetja (Milost in Milunovič 2001, 105).

Zakon ZDDPO-2 omogoča uveljavljanje olajšav za naslednje namene:

- za vlaganje v raziskave in razvoj,
- za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva,
- zmanjšanje davčne osnove,
- za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- za donacije za znesek izplačil v denarju in v naravi.

#### *Davčna olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj*

Zavezanec lahko uveljavlja olajšavo v višini 20 % za vlaganje v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti in za nakup raziskovalno-razvojnih storitev. Neizkoriščen del olajšave se lahko koristi v naslednjih petih letih. Od sredstev, ki so financirana iz nepovratnih sredstev proračuna RS in EU, olajšave ni mogoče uveljavljati.

Zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za koriščenje regijske olajšave, lahko koristijo tudi prej navedene olajšave. Regijsko olajšavo v višini 10 % lahko uveljavlja zavezanec, ki vlaga v raziskave in razvoj v kraju, kjer je bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države do 15 % (velja za Savinjsko, JV Slovenijo, Gorenjsko in Goriško).

Dodatni pogoji za uveljavljanje regijskih olajšav so:

- zavezanec mora imeti sedež in opravljati dejavnost na tem območju,
- vlaganja morajo biti namenjena za notranje raziskovalno-razvojno dejavnost,
- notranja raziskovalno-razvojna dejavnost mora biti navedena v poslovnem načrtu, kakor tudi nakup raziskovalnih storitev,
- vlaganja morajo biti namenjena za nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo drugi,
- treba je imeti poslovni načrt/razvojni projekt.



Neizkoriščen del olajšave se lahko koristi v naslednjih petih letih. Od sredstev, ki so financirana iz nepovratnih sredstev iz proračuna RS ali EU, olajšave ni mogoče uveljavljati.

Regijsko olajšavo v višini 20 % lahko uveljavlja zavezanec, ki vlaga v raziskave in razvoj v kraju, kjer je bruto domač proizvod na prebivalca nižji od povprečja države več kot 15 % (velja za pomursko, podravsko, koroško, zasavsko, spodnje-posavsko, notranje-kraško regijo). Vsi ostali pogoji so enaki, kot je navedeno zgoraj.

Uveljavljanje investicijskih olajšav je vezano na prepoved razporejanja dobička za udeležbo v dobičku pred pretekom treh davčnih obdobij po davčnem obdobju, za katero je bila izkoriščena olajšava, drugače mora zavezanec za znesek izkoriščene olajšave povečati davčno osnovo v obdobju razporeditve dobička za udeležbo v dobičku. Drugi pogoj za uveljavljanje olajšave za investiranje v navedena sredstva pa zadeva prepoved prodaje sredstev oziroma njegove odtujitve ali prenosa iz Slovenije prej kakor v treh letih po letu, za katero je zavezanec izkoristil olajšavo, drugače mora zavezanec za znesek izkoriščene olajšave povečati davčno osnovo v letu predčasne prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev iz Slovenije.

#### *Davčna olajšava za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva*

Zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 30 % investiranega zneska v opremo in neopredmetena sredstva, vendar ne več kot 30.000 evrov in največ v višini davčne osnove. Zavezanec lahko za neizkoriščen del olajšave zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po vlaganju, vendar zmanjšanje ne sme presežati 30.000 evrov v posameznem davčnem obdobju skupaj z zmanjšanjem za takšna vlaganja v tekočem obdobju in največ v višini davčne osnove.

Pogoj za uveljavljanje olajšave za investiranje v navedena sredstva pa zadeva prepoved prodaje sredstev oziroma njegove odtujitve ali prenosa iz Slovenije prej kakor v treh letih po letu, za katero je zavezanec izkoristil olajšavo, sicer mora zavezanec za znesek izkoriščene olajšave povečati davčno osnovo v letu predčasne prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev iz Slovenije.

#### *Zmanjšanje davčne osnove*

V okviru olajšav za zaposlovanje lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove, vendar največ v višini davčne osnove, v naslednjih primerih:

- olajšave za izvajane praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, in sicer 20 % povprečne plače zaposlenih v RS za vsak mesec izvajanja praktičnega dela; v vrednost nagrade se ne upošteva regres za prehrano in prevoz na delo in iz dela;

- zavezanec, ki zaposluje invalida po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja davčno olajšavo v višini 50 % plače te osebe, zavezanec, ki zaposluje invalidno osebo s 100-odstotno telesno okvaro ali gluho osebo, pa v višini 70 % plače te osebe; pod olajšavo se ne upoštevajo prispevki delodajalca na bruto plačo, regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine, božičnice ali 13. plače.

#### *Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje*

Olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje lahko uveljavlja zavezanec delodajalec, ki v skladu s pogoji iz Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju delno ali v celoti plačuje premije po pokojninskem načrtu kolektivnega zavarovanja izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali članici EU. Olajšava se prizna v višini plačanih premij, vendar največ do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca zavarovanca in ne več kakor 2.390 EUR (ob upoštevanju valorizacije premije), vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

#### *Olajšave za donacije za znesek izplačil v denarju in v naravi*

- Zavezanec lahko uveljavlja olajšavo za donacije za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, če se to izplača rezidentom Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti. To olajšavo je moč uveljaviti do višine 0,3 % obdavčljivega prihodka zavezanca v davčnem obdobju. Poleg tega lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in naravi političnim strankam in reprezentativnim sindikatom, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni plači na zaposlenega pri zavezancu, ter olajšavo za donacije za kulturne namene in varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami do višine 0,2 % obdavčljivega prihodka.

### **3.7 Davčna stopnja**

Davek se plačuje po splošni stopnji 20 % od davčne osnove. Posebna stopnja 0 % pa je določena za (61. člen ZDDPO-2):

- investicijske sklade, ustanovljene po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje, če do 30. novembra tekočega obdobja razdelijo najmanj 90 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja;
- zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta (če sestavijo ločen davčni obračun iz naslova izvajanja pokojninskega načrta);

- pokojninske sklade, ustanovljene po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje;
- družbo tveganega kapitala, ki je ustanovljena v skladu z zakonom, ki ureja družbe tveganega kapitala; ta družba plačuje od dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala v skladu z zakonom, ki ureja družbe tveganega kapitala, davek po stopnji 0 % od davčne osnove, če sestavi ločen obračun samo za ta del dejavnosti.

## 4 DAVČNI OBRAČUN

Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb po Zakonu o davčnem postopku (ZDDPO-2) morajo v skladu z določbami tega zakona, ki urejajo obračunavanje in plačevanje tega davka, sestaviti davčni obračun za davčno obdobje, ki je enako koledarskemu oziroma poslovnemu letu. Davčni obračun morajo predložiti pristojnemu davčnemu uradu najpozneje v treh oziroma štirih mesecih, če gre za skupinski davčni obračun.

Davčni obračun lahko zavezanci priložijo pristojnemu davčnemu uradu oziroma posebnemu davčnemu uradu. Pristojni davčni organ je tisti davčni urad, pri katerem je davčni zavezanec vpisan v davčni register. Za banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo v igralnih salonih, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokojninske družbe in klirinško-depotne družbe ter gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu presegle 50.000.000,00 EUR, je pristojen Posebni davčni urad.

Zavezanci predložijo davčni obračun v elektronski obliki preko sistema eDavki na spletni naslov <http://edavki.durs.si>. Za oddajo obrazca preko sistema eDavki mora davčni zavezanec predhodno pridobiti digitalno potrdilo.

Davčni zavezanec sestavi davčni obračun v skladu z obrazcem in metodologijo za izpolnjevanje obrazca, ki ga predpiše za finance pristojen minister. Ta davčni izkaz je posebno poročilo, ločeno od drugih računovodskih poročil podjetja. Je zaupne narave in se posreduje samo ustrezni davčni inštituciji.

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 izpolnil 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 del pravilnika so tudi priloge, ki jih mora zavezanec priložiti davčnemu obračunu (Hieng 2006, 199).

Obračunavanje in plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb temelji na načelu samoobdavčitve. Zavezanec izračuna in plača davek na podlagi davčnega obračuna, ki ga sestavi za davčno obdobje. Med davčnim obdobjem zavezanec plačuje akontacijo davka, ki se določi, izračuna in plača v rokih in na način, ki ga podrobneje ureja Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-1).

Ob letnem obračunu zavezanec v predloženem davčnem izkazu ugotovi višino obveznosti:

- če je zavezanec med letom plačal premalo davka od dobička, mora razliko doplačati v 30 dneh,
- če je zavezanec med letom plačal več davka od dobička, se mu mora v 30 dneh vrniti ugotovljeni preplačani znesek.

Letni obračun je treba opraviti do 31. marca za preteklo poslovno leto, ki je enako koledarskemu letu, oziroma v roku treh mesecev po preteku poslovnega leta.

Akontacija davka se plača v mesečnih ali trimesečnih obrokih, obroki dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, ki ga zadevajo, in morajo biti plačani v desetih dneh po dospelosti.

Na podlagi davčnega obračuna se določi predhodna akontacija, ki se plačuje v tekočem letu v mesečnih ali trimesečnih obrokih.

## **5 PRIMER PROUČEVANEGA PODJETJA**

Praktični del diplomske naloge je izdelan na podlagi podatkov podjetja, katerega osnovna dejavnost je po standardni klasifikaciji opredeljena kot trgovina na debelo z rezervnimi deli.

Največ pozornosti smo posvetili ugotovljenemu razmerju med celotnim poslovnim izidom in čistim dobičkom, ki ju je podjetje izkazovalo v letu 2010.

### **5.1 Splošni podatki**

Začetki proučevanega podjetja segajo v leto 1993. Podjetje je kapitalska družba, organizirana kot družba z omejeno odgovornostjo. Lastništvo je v zasebni lasti. Družba ima sedem zaposlenih in se uvršča med mikro podjetja.

Glavna dejavnost družbe je trgovina na debelo z rezervnimi deli in dodatno opremo za motorna vozila. Družba opravlja tudi servisne storitve za motorna vozila.

Cilj podjetja je konkurenčno nastopati na tržišču s prodajo svojih storitev ob zagotavljanju kakovosti, ki jo naročniki pričakujejo.

Vsi podatki, s katerimi razpolagamo, so del internega gradiva podjetja.

### **5.2 Izračun poslovnega izida z dobičkom**

Pri sestavi izkaza poslovnega izida so bile uporabljene naslednje metode za vrednotenje posameznih postavk:

- Čisti prihodki od prodaje so izkazani po zaračunani prodaji ter jih sestavljajo prihodki od prodaje proizvodov in storitev.
- Najpomembnejši stroški blaga in materiala ter storitev so sestavljeni iz nabavnih vrednosti prodanega blaga in stroškov materiala, stroškov energije ter drugih stroškov.
- Najpomembnejši stroški storitev so stroški najemnin in drugih stroškov storitev.
- Družba plače za redno zaposlene delavce in druge stroške dela obračunava in izplačuje po splošni kolektivni pogodbi za gospodarstvo. Stroški dela zajemajo stroške plač, stroške zdravstvenih in pokojninskih zavarovanj ter drugi stroški dela.
- Družba obračunava amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in uporablja veljavne amortizacijske stopnje.
- Terjatve in obveznosti se izkazujejo v vrednosti, ki izvirajo iz ustreznih listin.
- Bilančni dobiček za leto 2010 je prikazan v prilogi k izkazu poslovnega izida.

Podatki iz izkaza poslovnega izida omenjene družbe prikazuje preglednica 1.

**Preglednica 1: Izkaz poslovnega izida za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2010**

	Postavke	2010	2009
1.	<i>Čisti prihodki iz prodaje</i>	366.033	396.896
a.	Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	366.033	396.896
2.	<i>Drugi poslovni prihodki</i> (prevrednotovalnimi poslov. prihodki) od tega:	2.265	8.989
3.	Stroški blaga, materiala in storitev	261.988	306.172
a.	Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	227.193	238.966
b.	Stroški storitev	34.795	67.206
4.	Stroški dela	93.558	91.849
a.	Stroški plač	67.212	64.577
b.	Stroški pokojninskih zavarovanj	5.948	5.715
c.	Stroški drugih socialnih zavarovanj	4.873	4.682
č.	Drugi stroški dela	15.525	16.875
5.	Odpisi vrednosti	2.650	5.314
a.	Amortizacija	2.650	5.314
6.	Drugi poslovni odhodki	33	89
7.	<i>Finančni prihodki</i> iz poslovnih terjatev	2.927	3.020
8.	<i>Finančni odhodki</i> iz finančnih obveznosti	3.945	3.500
9.	<i>Drugi odhodki</i>		197
10.	<i>Davek iz dobička</i>	1.931	614
11.	<i>Čisti dobiček/izguba obrač. obdobja</i>	7.120	1.170
12.	<i>Preneseni čisti dobiček/čista izguba</i>	-3.858	-5.028
13.	<i>Bilančni dobiček/izguba</i>	3.262	-3.858
	Povprečno število zaposlenih	6,68	6,89
	Število mesecev poslovanja	12	12

Vir: Tiros 2011.

Na osnovi podatkov iz izkaza poslovnega izida ugotavljamo, da je v letu 2010 podjetje poslovalo pozitivno v primerjavi s preteklim letom.

### 5.3 Analiziranje razlik med dobičkom poslovnega leta in davčnim dobičkom

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 prepisih 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 sredstev všteto 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).

Poslovni dobiček se navadno razlikuje od davčnega dobička. Investicije so lahko pomemben dejavnik pri zniževanju davčne osnove za davek od dobička. Koriščenje davčnih olajšav povečuje čisti dobiček podjetja. V teku koriščenja naložbe pa stroški amortizacije zmanjšujejo davčno osnovo in s tem davek od dobička, stroški amortizacije pa ne zmanjšujejo likvidnosti. Z nižjo davčno obremenitvijo pripomoremo k nižjim izdatkom za davke in s tem k višjemu deležu lastnega financiranja.

Davčni predpis v zasnovi ureja in določa dve vrsti razlik med računovodskim poslovnim izidom (dobiček ali izguba pred obdavčitvijo) in davčno osnovo. Nekatere razlike so stalne narave, medtem ko gre pri drugih zgolj začasne razlike, ki nastanejo v enem obdobju in se v drugem obdobju odpravljajo. Za izračunavanje terjatev in obveznosti za odložene davke so pomembne zgoljčasne razlike, medtem ko stalne razlike ne povzročajo odloženih davkov (SRS 2006).

Proučevano podjetje v izkazu poslovnega izida izkazuje pozitivno razliko med celotnimi prihodki in celotnimi odhodki v višini 9.051 EUR. Ugotovimo, da je razlika med celotnimi prihodki in celotnimi odhodki v poslovni bilanci in davčno osnovo v davčnem izkazu različna – ta je v davčnem izkazu višja. Podjetje prilagaja določene odhodke višini, ki so tudi davčno priznani, na primer stroški amortizacije, kjer se podjetje prilagaja davčni zakonodaji. Od ponujenih davčnih olajšav je podjetje koristilo olajšavo za investicijo v opremo in del neizkoriščenih olajšav preteklega leta, kar zmanjša davčno osnovo in plačilo davka od dohodka. Tudi pokrivanje izgube iz preteklega leta zmanjšuje davčno osnovo. Podjetje je na račun olajšave in pokrivanja izgube preteklega leta plačalo le 51,20 EUR davka. Ostalih olajšav podjetje ni koristilo.

Proučevano podjetje je v obdobju od 1. januarja 2010 do 31. decembra 2010 ustvarilo 371.225 EUR prihodkov, od tega je 98,60 % čistih prihodkov od prodaje storitev in blaga na trgu, 0,8 % finančnih prihodkov in za 0,6 % drugih prihodkov. Med prihodki v izkazu poslovnega izida in prihodki v davčni bilanci ni razlik, saj podjetje ni povečalo oz. zmanjšalo prihodkov do davčno priznanih.

Celotni odhodki v izkazu poslovnega izida za enako obdobje znašajo 362.174 EUR in jih sestavljajo:

- stroški materiala in storitev 72,3 %,
- stroški dela 25,9 %,
- odpis vrednosti (amortizacija) 0,7 %,
- drugi poslovni odhodki 0,01 %,
- finančni odhodki 1,1 %.



Podjetje obračunava amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev po enakomerni časovni metodi, ki ne presega predpisanih stopenj iz 33. člena ZDDPO-2, zato razlik med poslovnimi in davčnimi stroški amortizacije ni.

Celotni odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih, znašajo 362.174 EUR. V davčnem izkazu se reprezentančni stroški priznajo v višini 50 %, kar znaša 863 EUR. Če upoštevamo popravek odhodkov na raven davčno priznanih v višini 863 EUR, znašajo davčni odhodki 361.311 EUR. Davčni odhodki so nižji za znesek 863 EUR od odhodkov v izkazu poslovnega izida. Razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki znaša 9.914 EUR.

Davčno osnovo znižujejo davčne olajšave; po obrazcu DDPO spada mednje tudi pokrivanje davčne izgube. Ta se prenese iz preteklega obračunskega leta in znaša 3.858 EUR. Podjetje je koristilo davčno olajšavo za investiranje v opremo v višini 4.500 EUR in neizkoriščen del olajšav preteklega obdobja 1.300 EUR, kar skupaj v tem davčnem obdobju znaša 9.658 EUR davčnih olajšav.

Po zmanjšani davčni osnovi znaša osnova za davek 256 EUR. Davek se obračuna po stopnji 20 %, tako da znaša davčna obveznost 51,20 EUR. Podjetje je tudi z davčnega vidika poslovalo pozitivno. Tako ima podjetje možnost najetja novega kredita pri banki, ki zahteva pozitivno davčno bilanco. Ker podjetje akontacij davka od dohodka med letom ni plačevalo, celoten znesek plača v 30 dneh po oddaji davčnega obračuna. Glede na to, da letna obveznost ni presegla 400 EUR, se bo akontacija v letu 2011 plačevala v trimesečnih obrokih in bo znašala 12,80 EUR.

Bilančni dobiček je čisti poslovni izid poslovnega leta, zmanjšan za preneseno davčno izgubo preteklega leta, in znaša 3.262 EUR, družbenik ga lahko uporabi za oblikovanje zakonskih rezerv, za oblikovanje rezerv za lastne deleže in statutarnih rezerv.

Primerjavo poslovnega in davčnega dobička prikazuje preglednica 2.

## Preglednica 2: Primerjava poslovnega in davčnega dobička v EUR

Poslovni dobiček		Davčni dobiček	
Prihodki	371.225	Prihodki	371.255
-		-	-
Odhodki	362.174	Odhodki	361.311
=		=	=
		<b>Osnova I</b>	9.914
		-	-
Poslovni izid		olajšave	5.800
(pred obdavčitvijo)	9.051	-	-
		Pokrivanje izgube	3.858
		=	=
		<b>Osnova II</b>	
		*	256
		Davčna stopnja ( %)	*
		=	20 %
		=	=
Davek od dohodka		Davek od dohodka	
=	1.931	=	= 52,20
		Čisti dobiček	
	7.120		9.861,80

Pri primerjavi poslovnega in davčnega čistega dobička ugotovimo, da je davčni dobiček ob upoštevanju vseh olajšav (tudi izgube) v primerjav s poslovnim dobičkom višji za 38,5 % oziroma za 2.741,80 EUR.

Vpliv davčnih olajšav na čisti davčni dobiček prikazuje preglednica 3.

**Preglednica 3: Primerjava davčnega dobička z olajšavo in brez nje**

Davčni dobiček z olajšavo		Davčni dobiček brez olajšave	
Davčni prihodki	371.225	Davčni prihodki	371.225
-	-	-	-
Davčni odhodki	361.311	Davčni odhodki	361.311
=	=	=	=
<b>Davčna osnova i</b>	<b>= 9.914</b>	<b>Davčna osnova i</b>	<b>9.914</b>
-	-		
olajšave	5.800		
=	=		
<b>Davčna osnova ii</b>	<b>4.114</b>		
*	*		
Davčna stopnja 20 %		Davčna stopnja 20 %	
=	=	=	=
Davek od dohodka	822,80		1.982,80
=	=		
<b>Čisti dobiček</b>	<b>9.091,20</b>	<b>Čisti dobiček</b>	<b>7.931,20</b>

V preglednici prikazujemo, kako davčna olajšava zmanjša osnovo za davek od dohodka oziroma se poveča čisti dobiček in čisti dobiček brez davčnih olajšav. Obveznost za davek iz dobička brez upoštevanja olajšav znaša 1.982,80 EUR, kar znaša 1.160 EUR več, če upoštevamo, da z uveljavljanjem olajšav plačamo le 822,80 EUR.

Najpomembnejša je olajšava za vlaganje v opremo, ki v letu 2010 znaša 30 % nabavne vrednosti investicij in jo je moč prenesti v naslednjih pet davčnih obdobjih, če ni izkoriščena v istem poslovnem letu.

Podjetje ima naslednje možnosti za zmanjšanje davčne osnove: povečanje delno priznanih odhodkov (priznanih je 50 % stroškov reprezentance), povečanje finančnih odhodkov (to so obresti od dobljenih posojil), povečanje stroškov zaposlenih, uveljavljanje davčne izgube iz preteklih let, povečanje odpisov terjatev ter uveljavljanje davčnih olajšav. Davčne olajšave, s katerimi bi podjetje lahko optimiralo davčno osnovo, so olajšave za vlaganje v opremo, zaposlovanje pripravnikov ter sklenitev pokojninskega zavarovanja.

## 6 SKLEP

Iz primerjave dobička kot rezultata poslovne bilance in dobička kot rezultata davčne bilance ugotovimo, da prihaja do razlik med obdavčljivim in računovodskim dobičkom.

Poslovna bilanca je ena izmed temeljnih računovodskih izkazov, ki prikazuje uspešnost poslovanja v obračunskem obdobju in je sestavljena po pravilih računovodske stroke. Davčna bilanca je poseben obračun, namenjen davčnim organom za odmero davka od dobička.

Poslovni dobiček se torej navadno razlikuje od davčnega dobička. Poslovni dobiček predstavlja osnovo za izračun davčnega dobička. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb postavlja določene omejitve, kot so predvsem davčno nepriznani odhodki in odhodki, ki se priznajo le deloma do določene višine odhodkov, ki so prikazani v poslovnem dobičku. Zakon postavlja tudi omejitve na področju najvišjih stopenj amortizacije in dovoljenih metod amortiziranja za posamezno vrsto sredstev in podobno. Na drugi strani pa zakon omogoča različne vrste olajšav, ki podjetjem omogočajo znižanje davčne osnove. Na podjetju je izbira in odločitev, katero od ponujenih možnosti bo uporabilo. Izbira ustrezne možnosti je za davčnega zavezanca pomembna, saj prihaja na ta način do različnih davčnih obremenitev.

Glede na razpoložljive podatke o proučevanem podjetju lahko ugotovimo, da olajšava močno vpliva na čisti dobiček, saj obveznost za davek od dohodka pade na dobro polovico prvotno ugotovljene obveznosti. Podjetje na račun olajšav prihrani 1.160 EUR.

V diplomski nalogi ugotavljamo, da je proučevano podjetje v letu 2010 poslovalo pozitivno. Podjetje je izkazovalo dobiček tako s poslovnega kot z davčnega vidika.

Pozitivno poslovanje je v največji meri posledica rednega poslovanja. Če primerjamo poslovni in davčni dobiček ob upoštevanju popravkov in olajšav, ugotovimo, da prihaja do razlike. Tako lahko ugotovimo, da olajšave pomembno vplivajo na rezultat poslovanja. To je rezultat usklajevanja poslovne in davčne politike. Za podjetje lahko rečemo, da posluje uspešno, kar v teh kriznih časih ni lahko.

O tem, da bo treba plačati davek od dohodka pravnih oseb, je treba razmišljati že pred začetkom koledarskega leta, ko se pripravlja načrt za prihodnje obdobje. Zato morajo podjetja že med letom spremljati spremembe v zakonodaji, poslovne rezultate, načrtovati investicijska vlaganja in koriščenje davčnih olajšav.

## LITERATURA

- Čebašek, Alenka. 2005. *Optimalen dobiček z davčnega vidika*. Diplomsko naloga, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta.
- Dafis. 2007. *Obračun davka od dohodka pravnih oseb 2006*. Ljubljana: Dafis.
- Hieng, Romana. 2005. Računovodsko obravnavanje davka od dohodkov pravnih oseb. *IKS 32* (11): 125–134.
- Hieng, Romana. 2006. Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2005. *IKS 33* (1/2): 192–220.
- Hieng, Romana. 2007. Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2007. *IKS 34* (8): 7–23.
- Hieng, Romana. 2011. Obračun davka od dohodkov za leto 2010. *IKS 38* (1/2): 224–263.
- Hočevnar, Marko, Sandi Igličar in Maja Zaman. 2004. *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Jovanovič, Dušan. 2000. Obdavčitev pravnih oseb v Sloveniji, *Naše gospodarstvo* 46 (4): 570–593.
- Koželj, Stanko. 2002. *Oblike izkaza stanja, izkaza poslovnega izida in finančnega izida za zunanje poročanje: gradivo za izobraževanje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Meigs, Robert F., Walter B. Meigs in Mary A. Meigs. 1995. *Financial accounting*. 8th ed. New York: McGraw-Hill.
- Milost, Franko. 1996. *Računovodstvo*. Ljubljana: Visoka upravna šola.
- Milost, Franko in Vilma Milunovič. 2001. *Obdavčitev podjetij*. Koper: Visoka šola za management.
- Odar, Marjan. 2007. Zgledi sestavitve izkazov poslovnega izida po obeh različicah iz SRS 25. *IKS 34* (4): 33–49.
- Odar, Marjan. 2011. Računovodsko poročanje za leto 2010. *IKS 38* (1-2): 7–38.
- Petkovič, Dejan. 2003. Aktualnost davčnih storitev v Sloveniji. *Davčno-finančna praksa* 4 (12). [Http://www.vsr.si/clanki/DFP2-DAVCNO%20SVETOVANJE.pdf](http://www.vsr.si/clanki/DFP2-DAVCNO%20SVETOVANJE.pdf) (julij 2011).
- Prislan, Barbara. 2006. Dohodki z virom v tujini v slovenskem obračunu davka od dohodkov. *IKS 33* (1/2): 221–231.
- SRS – Slovenski računovodski standardi*. 2006. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Špes, Damijan. 2002. *Optimiranje davčne obveznosti*. Skoke: Bilans Trade.

## VIRI

- ZDavP-1 – Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS*, št. 54/04.
- ZDavP-2 – Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS*, št. 117/06.
- ZDDPO-2 – Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS*, št. 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 05/09.
- ZGD – Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS*, št. 42/2006, 60/06, 26/07, 10/08, 68/08, 42/09.

ZPIZ – Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. *Uradni list RS*, št. 20/04.

Tiros. 2011. Bilanca stanja, izkaz poslovnega izida ter obračun davka od dohodka pravnih oseb za leto 2010. Interna gradiva, Tiros.

## **PRILOGE**

- Priloga 1 Bilanca stanja
- Priloga 2 Obrazec DDPO





**BILANCA STANJA NA DAN 31. DECEMBER 2010**

(zneski v EUR)

	Postavka	2010	2009
	<b>SREDSTVA / AKTIVA</b>	173.153	174.533
<b>A.</b>	<b>DOLGOROČNA SREDSTVA</b>	4.430	7.079
	<b>I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev</b>		
	1. Neopredmetena časovna sredstva		
	2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitev		
	<b>II. Opredmetena osnovna sredstva</b>	4.430	7.079
	<b>III. Naložbene nepremičnine</b>		
	<b>IV. Dolgoročne finančne naložbe</b>		
	1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil		
	2. Dolgoročna posojila		
	<b>V. Dolgoročne poslovne terjatve</b>		
	<b>VI. Odložene terjatve za davek</b>		
<b>B.</b>	<b>KRATKOROČNA SREDSTVA</b>	168.723	167.454
	<b>I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo</b>		
	<b>II. Zaloge</b>	80.136	85.059
	<b>III. Kratkoročne finančne naložbe</b>		
	1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil		
	2. Kratkoročna posojila		
	<b>IV. Kratkoročne poslovne terjatve</b>	76.459	73.448
	<b>V. Denarna sredstva</b>	12.128	8.947
<b>C.</b>	<b>KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>		
	Zabilančna sredstva		
	2. Kratkoročni deleži v pridruženih podjetjih		
	3. Lastni deleži		
	4. Druge kratkoročne finančne naložbe		
	<b>IV. Dobroimetja pri bankah, čeki in gotovina</b>	2.984	1.892
<b>C.</b>	<b>AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	482	674
	Zabilančna sredstva		

## Priloga 1

		Postavka	Tekočega leta	Prejšnjega leta
		OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	173.153	174.533
A.		KAPITAL	22.332	15.212
	I.	Vpoklicani kapital	12.519	12.519
	1.	Osnovni kapital	12.519	12.519
	2.	Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)		
	II.	Kapitalske rezerve		
	III.	Rezerve iz dobička		
	IV.	Presežek iz prevrednotenja	6.551	6.551
	V.	Preneseni čisti poslovni izid (dobiček/izguba)	3.262	-3.858
	VI.	Čisti poslovni izid poslovnega leta		
B.		REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE		
	1.	Rezervacije		
	2.	Dolgoročne pasivne časovne razmejitev		
C.		DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	2.074	4.711
	I.	Dolgoročne finančne obveznosti	2.074	4.711
	II.	Dolgoročne poslovne obveznosti		
	III.	Odložene obveznosti za davek		
Č.		KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	148.747	154.610
	I.	Obveznost, vključene v skupine za odtujitev		
	II.	Kratkoročne finančne obveznosti	60.304	56.304
	III.	Kratkoročne poslovne obveznosti	88.443	98.306
D.		PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE		
		Zabilančne obveznosti		

**PRIKAZ IZRAČUNA DAVČNEGA DOBIČKA**

V obračunu davka od dohodka pravnih oseb davčni zavezanec vpiše podatke, ki so potrebni za ugotovitev davčne osnove, in sicer:

Zavezanec za davek: obravnavano podjetje d.o.o.
Sedež oz. kraj poslovanja:
Davčna številka: Matična številka:
Vrsta dejavnosti (po SKD): šifra: 50.301 naziv: Trgovina na debelo z rezer. deli
Vrsta pretežne dejavnosti: šifra: 50.301 naziv: Trgovina na debelo z rezer. deli
Davčni obračun zavezanca rezidenta: DA
Davčni obračun zavezanca nerezidenta za dobiček poslovne enote: NE
Davčni obračun zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2: NE
Davčni obračun zavezanca iz 61. člena ZDDPO-1: NE
Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi os. po 16. členu ZDDPO-2: NE
Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi os. po 17. členu ZDDPO-2: NE
Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi os. po 17. členu ZDDPO-2, ki imajo ugodnejši davčni položaj, opredeljen v 6. odstavku 17. člena ZDDPO-2: NE
Davčni zavezanec prejema ali daje posojila povezanim os. po 16. členu ZDDPO-2: NE
Davčni zavezanec prejema ali daje posojila ali izkazuje obresti s povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena ZDDPO-2 in mora v skladu s šestim odstavkom 19.člena ZDDPO-2 prilagoditi davčno osnovo: NE
Davčni zavezanec je uporabnik ekonomske cone: NE
Davčni zavezanec, ki ugotavlja davčno osnovo tudi po sistemu davka na tonažo: NE
Vrsta oddanega obračuna:
Redni davčni obračun (358:člen ZDavP-2): DA
– za koledarsko leto: DA
– za poslovno leto, ki je različna od koledarskega leta: NE
– za prehodno obdobje: NE
– Davčni obračun v primeru statusnih sprememb: NE
– Obračunski dan: _____
– Dan vpisa spremembe v register _____
– davčni obračun pri združitvah (361:člen ZDavP-2):
– davčni obračun pri razdelitvah (363 in 364. člen ZDavP-2):
– davčni obračun pri oddelitvah (365. in 366. člen ZDavP-2):
– davčni obračun prevzete (prenosne) družbe:
– davčni obračun prevzemne družbe:
– Davčni obračun pri začetku postopka prisilne poravnave (367. člena ZDavP-2): NE
– Davčni obračun v primeru prenehanja davčnega zavezanca: NE
– prenehanje po stečajnem postopku (368:člen ZDavP-2):
– davčni obračun na dan pred začetkom stečajnega postopka:
– davčni obračun v času stečajnega postopka:
– končni davčni obračun ob koncu stečajnega postopka:

Priloga 2

<ul style="list-style-type: none"> <li>– prenehanje po postopku likvidacije (368.a člen ZDavP-2):</li> <li>– davčni obračun na dan pred začetkom likvidacije:</li> <li>– davčni obračun v času likvidacijskega postopka:</li> <li>– končni davčni obračun:</li> <li>– davčni obračun v primeru prenehanja po skrajšanem postopku (361. člen ZDavP-2):</li> <li>– davčni obračun pri drugih postopkih prenehanja (360. člen ZDavP-2)(razen v primerih statusnih sprememb iz 361. do 366. člena ZDavP-2): NE</li> </ul>
---

Zap. št	Postavka	Znesek v tisočih
1.	<b>PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega:</b>	371.225
1.1	Dohodki, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem	
2.	<b>Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov-zmanjšanje (vsota 2.1 do 2.4)</b>	
2.1	Izvezem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	
2.2	Izvezem prihodkov iz odprave ali porabe že obdavčenih ali delno obdavčenih rezervacij	
2.3	Izvezem prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	
2.4	Izvezem prihodkov iz naslova odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala	
2.5	Izvezem dividend in dohodkov, podobnim dividendam	
2.6	Izvezem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev razen dobičkov, ki se izvzamejo v skladu s šestim in sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
2.7	Izvezem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev na podlagi naložb tveganega kapitala v družbi tveganega kapitala, v skladu s šestim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
2.8	Izvezem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev oziroma delnic v bankah, v skladu s sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
2.9	Izvezem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	
2.10	xx	xxxxxxxxxxx
2.11	Izvezem prihodkov, ki so v tekočem davčnem obdobju oz. so bili v preteklih davčnih obdobjih že vključeni v davčno osnovo, zaradi odprave dvojne obdavčitve	
2.12	Izvezem prihodkov zaradi predhodno nepriznanih odhodkov	
2.13	Izvezem dobičkov v primeru uveljavljanja upravičenj pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah	
2.14	Zmanjšanje prihodkov v primeru odtujitve prenesenih oziroma vrednostnih papirjev za neupoštevanje izgube pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri oblikovanju samostojnega podjetnika po 51. člena ZDoh-2	

3	<b>Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje</b> (vsota 3.1 do 3.6)	
3.1	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena	
3.2	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanim osebami rezidenti iz 17. člena	
3.3	Povečanje prihodkov od obresti na dan posojila povezanim osebam iz 16. člena	
3.4	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam rezidentom iz 17. člena	
3.5	Povečanje prihodkov nerezidenta za prihodke, ki se pripišejo poslovni enoti	
3.6	Povečanje prihodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oz. vrednostnih papirjev za neobdavčene dobičke pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavje ZDDPO-2 ter pri oblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu ZDoh-2	
4.	<b>DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI</b> (1 – 2 + 3)	371.225
5.	<b>ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih</b>	362.174
6.	<b>Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje</b> (vsota 6.1 do 6.43)	863
6.1	Izvem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	
6.2	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena	
6.3	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena	
6.4	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb iz 16. člena	
6.5	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb rezidentov iz 17. člena	
6.6	Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane	
6.7	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ne priznajo	
6.8	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja finančnih naložb, ki se po 22. členu ne priznajo	
6.9	Zmanjšanje odhodkov pri bankah za odhodke prevrednotenja posojil, vrednotenih po metodi odplačane vrednosti, za znesek nad višino, ki jo določa zakon, ki ureja bančništvo	
6.10	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja dobrega imena, nad zneskom, ki presega 20 % začetno izkazane vrednosti	
6.11	Izvem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	
6.12	Nepriznani odhodki za dohodke, podobne dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička	

## Priloga 2

6.13	Nepriznani odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let	
6.14	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (6.14.1 do 6.14.2)	
6.14.1	Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	
6.14.2	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb	
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 nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev	
6.19	Nepriznani odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, določenih v 8. b točki prvega odstavka 30. člena	
6.20	Nepriznani odhodki za donacije	
6.21	Nepriznani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi	
6.22	Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po Zakonu o dohodnini	
6.23	Drugi odhodki, ki se ne priznavajo v skladu z 29. členom	
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	863
6.25	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta oz drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora	
6.26	Nepriznani odhodki za obresti od presežka posojil	
6.27	Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	
6.28	Nepriznani odhodki za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana	
6.29	Zmanjšanje odhodkov v primeru prodaje ali drugačne odtujitve sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo za znesek razlike med amortizacijo, obračunano za davčne namene, in amortizacijo obračunano za poslovne namene	
6.30	Nepriznani odhodki za rezervacije, ki jih oblikuje banka glede na posebna tveganja, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja bančništvo	
6.31	Nepriznani odhodki za posebne rezervacije, ki jih oblikuje borznoposredniška družba glede na posebna tveganja, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja trg vrednostnih papirjev	
6.32	Nepriznani odhodki za zavarovalno-tehnične rezervacije, pri zavarovalnicah, ki presegajo višino ali zgornjo mejo, določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo	

6.33	Nepriznani odhodki za plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela poslovodnih delavcev, prokuristov in delavcev z posebnimi pooblastili in odgovornostmi, ki presegajo znesek, obračunan v skladu z zakonom oz. pogodbo o zaposlitvi	
6.34	Nepriznani odhodki za nagrade vajencem, ki presegajo višino, določeno z zakonom	
6.35	Zmanjšanje odhodkov za izgube iz odsvojitve lastniških deležev, razen izgube, ki se izvzamejo v skladu s šestim in sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
6.36	Zmanjšanje odhodkov za izgube iz odsvojitve lastniških deležev na podlagi naložb tveganega kapitala v družbi tveganega kapitala, v skladu s šestim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
6.37	Zmanjšanje odhodkov za izgube iz odsvojitve lastniških deležev oz. delnic v bankah, v skladu s sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
6.38	Zmanjšanje odhodkov za izgube v primeru uveljavljanja upravičenj pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah	
6.39	Zmanjšanje odhodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oz. vrednostnih papirjev za neobdavčene dobičke pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri oblikovanju samostojnega podjetnika po 51. člena ZDoh-2	
6.40	Zmanjšanje odhodkov za razliko v amortizaciji pri prevzemni družbi glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri novi pravni osebi oz. prevzemni pravni osebi glede na določbe 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2	
6.41	Zmanjšanje odhodkov za odhodke, ki so že zniževali davčno osnovo v tekočem ali preteklih davčnih obdobjih	
6.42	Nepriznani odhodki v skladu s petim odstavkom 31. člena ZUDDob	
6.43	Nepriznani odhodki iz naslova udeležbe delavcev pri dobičku v skladu z ZUDDob	
7.	<b>Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje</b> (vsota 7.1 do 7.12)	
7.1	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij, ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot dohodek	
7.2	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob odpisu celote, ali dele terjatev, ki niso bile poplačane oz. poravnane	
7.3	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja finančnih naložb, ki niso bili davčno priznani	
7.4	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja in odpise drugih sredstev, ki se priznajo ob prodaji oz. odtujitvi	
7.5	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja dobrega imena za presežni znesek, ki kot odhodek ni bil priznan	
7.6	Povečanje odhodkov za razliko pri amortizaciji do zneska, obračunanega po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	

## Priloga 2

7.7	Povečanje odhodkov za odpis celotne nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev ob prenosu v uporabo	
7.8	Povečanje odhodkov v primeru prodaje ali drugačne odtujitve sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo za znesek razlike med amortizacijo, obračunano za poslovne namene, in amortizacijo, obračunano za davčne namene	
7.9	Povečanje odhodkov nerezidenta za odhodke, ki se pripišejo poslovni enoti	
7.10	Povečanje odhodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oz. vrednostnih papirjev za neupoštevane izgube pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri oblikovanju samostojnega podjetnika po 51. člena Zdoh-2	
7.11	Povečanje odhodkov za razliko v amortizaciji pri prevzemni družbi glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri novi pravni osebi oz. prevzemni pravni osebi glede na določbe 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2	
7.12	Povečanje odhodkov v skladu s šestim odstavkom 31. člena ZUDDob	
8.	<b>DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)</b>	361.311
9.	<b>RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)</b>	9.914
10.	<b>RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)</b>	
11.	<b>Sprememba davčne osnove pri prehodu na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih (11.1 – 11.2+11.3 – 11.4+11.5 – 11.6)</b>	
11.1	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu	
11.2	Zmanjšanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu	
11.3	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak	
11.4	Zmanjšanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, vključno z rezervacijami za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine	
11.5	Povečanje davčne osnove za znesek presežka prevrednotenja zaradi prevrednotenja gospodarskih kategorij, ki ga zavezanec prenese v preneseni poslovni izid, vključno s presežki iz prevrednotenja sredstev, ki se amortizirajo	
11.6	Zmanjšanje davčne osnove za že obdavčene dolgoročne rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade, in odpravnine pri prehodu na nov način računovodenja	
12.	<b>Povečanje davčne osnove (vsota 12.1 do 12.8)</b>	
12.1	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investiranja zaradi prodaje ali odtujitve sredstva pred predpisanim rokom	



12.2	Znesek izkoriščene davčne olajšave za investiranje zaradi odsvojitve ali prenosa sredstev iz Pomurske regije pred predpisanim rokom	
12.3	Izvem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov	
12.4	Izvem odhodkov, ki zadevajo izvzem dobička iz odsvojitve lastniških deležev, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov	
12.5	Povečanje davčne osnove z izvzeti del dobička iz odsvojitve lastniških deležev v primeru likvidacije oz. prenehanja zavezanca v obdobju 10 let po ustanovitvi	
12.6	Povečanje davčne osnove za že uveljavljene davčne izgube zaradi bistvene spremembe dejavnosti v dveh letih po spremembi lastništva	
12.7	Povečanje davčne osnove za skrite rezerve prenosne družbe pri združitvah in delitvah, v skladu z 38. členom ZDDPO-2	
12.8	Povečanje davčne osnove za predhodno davčno priznane odhodke iz oslabitve terjatev, zaradi neizpolnitve pogojev za odpis	
13.	<b>DAVČNA OSNOVA</b> (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0	9.914
14.	<b>DAVČNA IZGUBA</b> (9 + 12 – 10) ali (11 + 12 – 10), če < 0	
15.	<b>Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave</b> (vsota 15.1 do 15.20, vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13)	9.658
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	xx	xxxxxxxxxxxx
15.3	Pokrivanje izgube	3.858
15.4	Zmanjšanje davčne osnove za neizkoriščen del olajšave v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva po prvem odstavku 49. člena ZDDPO-1	1.300
15.5	Zmanjšanje davčne osnove za neizkoriščen del olajšave za vlaganja v opremo za raziskave in razvoj po drugem odstavku 49. člena ZDDPO-1	
15.6	Olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 55. člena	
15.7	Olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj po tretjem stavku prvega odstavka 55. člena	
15.8	Olajšave za investiranje po 55. a členu	4.500
15.9	Olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem	
15.10	Olajšava za zaposlovanje invalidov	
15.11	Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	
15.12	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	
15.13	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in religiozne namene	
15.14	Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami	

Priloga 2

15.15	Izplačila političnim strankam	
15.16	Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva in neopredmetena sredstva	
15.17	Davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekon. coni	
15.18	Olajšava za zaposlovanje oseb po 55. b členu	
15.19	Olajšava za zaposlovanje oseb po 5. členu ZRPR1015	
15.20	Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPR1015	
16.	<b>OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)</b>	256
17.	<b>DAVEK</b> (zap. št. 16 krat 20 odstotkov)	51
18.	Odbitek tujega davka	
19.	Povečanje ali zmanjšanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	
20.	<b>DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 (+ ali – 19))</b>	51
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	
22.	Vplačane akontacije	
23.	<b>OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22), če &gt; 0</b>	51
24.	<b>PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22), če &lt; 0</b>	
Zneski v evrih s centi		
25.	<b>OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA</b>	256,00
26.	Akontacija (20 %)	51,20
27.	Mesečni obrok akontacije	
28.	Trimesečni obrok akontacije	12,80