



B&B, d.o.o.

B&B

VIŠJA STROKOVNA ŠOLA

Diplomsko delo višješolskega strokovnega študija

Program: Ekonomist

Modul: Računovodstvo

DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Mentorica: Branka Nagode, univ. dipl. ekon.

Lektorica: Ana Peklenik, prof. slov.

Kandidatka: Katja Špacapan

Kranj, februar 2017

ZAHVALA

Zahvaljujem se mentorici Branki Nagode, univ. dipl. ekon., za temeljit pregled ter za usmerjanje pri pisanju diplomskega dela.

Zahvaljujem se tudi lektorici Ani Peklenik, ki je mojo diplomsko nalogo jezikovno in slovnično pregledala.

Zahvaljujem se Simonu in najini Kaji, mami in očetu, bratu Marku z družino ter vsem prijateljem za spodbudo pri pisanju diplomskega dela.

IZJAVA

»Študentka Katja Špacapan izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom Branke Nagode, univ. dipl. ekon.«

»Skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorski in sorodnih pravicah dovoljujem objavo tega diplomskega dela na spletni strani šole.«

Dne 28. 2. 2017

Podpis: _____

KAZALO

1	UVOD	1
1.1	Cilj naloge	1
1.2	Metode dela	1
1.3	Omejitve	1
2	DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	2
2.1	Zakon, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb	3
2.2	Davčna osnova	5
2.3	Davčna stopnja	6
2.4	Davčna izguba	6
2.5	Davčno obdobje ter obračunavanje in plačevanje davka	7
2.5.1	Davčno priznani prihodki	7
2.5.2	Davčno nepriznani odhodki	8
3	RAZLAGE POSTAVK IZ OBRAČUNA DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB, UPORABLJENE V PRAKTIČNEM PRIMERU	11
3.1	Izvezem dividend in dohodkov, podobnih dividendam (2.5)	11
3.2	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam – rezidentom iz 17. člena ZDDPO-2 (3.4)	13
3.3	Zmanjševanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane (6.6)	15
3.4	Zmanjševanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ZDDPO-2 ne priznajo (6.7)	16
3.5	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (6.14) – stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb (6.14.1)	18
3.6	Nepriznani odhodki za donacije (6.20)	19
3.7	Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino – zakon o dohodnini (6.22)	20
3.8	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance (6.24)	21
3.9	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob odpisu celote ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oz. poravnane (7.2)	22
3.10	Povečanje odhodkov za razliko pri amortizaciji do zneska, obračunanega po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj (7.6)	23
3.11	Izvezem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v velikosti 5 % izvzetih dohodkov (12.3)	25
3.12	Olajšava za investiranje po členu 55. a ZDDPO-2 (15.8)	26
3.13	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne,	

zdravstvene, športne, ekološke, religiozne in splošno koristne namene (15.13).....	28
3.14 Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po členu 55. b ZDDPO-2 (15.18).....	29
3.15 Akontacija (26)	32
3.16 Praktični primer	33
4 ZAKLJUČEK	43
VIRI.....	47

KAZALO SLIK

Slika 1: Priloga 13	16
Slika 2: Priloga 6a	27
Slika 3: Priloga	29
Slika 4: Priloga 8	30
Slika 5: Primerjava višine prihodkov in odhodkov glede na določbe računovodskih standardov (SRS) in glede na določbe ZDDPO	44
Slika 6: Grafikon primerjave višine poslovnega dobička in osnove za davek	45

KAZALO TABEL

Tabela 1: Zmanjšanje prihodkov v obračunu – 2.5 Izvzem dividend in dohodkov, podobnih dividendam	13
Tabela 2: Povečanje prihodkov v obračunu – 3.4 Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam rezidentom iz 17. člena ZDDPO-2.....	14
Tabela 3: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – 6.6 Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane	16
Tabela 4: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – 6.7 Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ZDDPO-2 ne priznajo	18
Tabela 5: Davčni odpisi v preteklih davčnih obdobjih.....	18
Tabela 6: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – 6.14(.1) Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje – Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	19
Tabela 7: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – 6.20 Nepriznani odhodki za donacije	19
Tabela 8: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino.....	21
Tabela 9: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – 6.24 Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	22
Tabela 10: Povečanje odhodkov v obračunu – 7.2 Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob odpisu celote, ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oziroma poravnane	23
Tabela 11: Povečanje odhodkov v obračunu – 7.6 Povečanje odhodkov za razliko pri amortizaciji do zneska, obračunanega po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	24
Tabela 12: Obračun amortizacije po stopnji 20 % in stopnji 50 %	25

Tabela 13: Povečanje davčne osnove v obračunu – 12.3 Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov.....	25
Tabela 14: Zmanjšanje davčne osnove v obračunu – 15.8 Olajšava za investiranje po 55. a členu ZDDPO-2	27
Tabela 15: Zmanjšanje davčne osnove v obračunu – 15.13 Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke, religiozne in splošno koristne namene.....	28
Tabela 16: Zmanjšanje davčne osnove v obračunu – 15.18 Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55.b členu ZDDPO-2	29
Tabela 17: Izračun davčne olajšave za zaposlitev brezposelne osebe po 55. b členu ZDDPO-2	30
Tabela 18: Izračun obveznosti plačila davka od dohodka v obračunu – 26 Akontacija	32
Tabela 19: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb.....	36
Tabela 20: Povzetek obrazca obračuna davka od dohodkov pravnih oseb.....	43

KRATICE IN AKRONIMI

ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (2006)
DDV	Davek na dodano vrednost
ZGD-1	Zakon o gospodarskih družbah (2015)
ZdavP-2	Zakon o davčnem postopku (2011)
Zveza RFR	Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev
Zdoh-2	Zakon o dohodnini (2006)
SRS	Slovenski računovodski standardi
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
FURS	Finančna uprava Republike Slovenije
RS	Republika Slovenija
EU	Evropska unija

1 UVOD

Davek od dohodkov pravnih oseb je zelo obsežna tema. Za to diplomsko nalogo je bila izbrana zaradi zanimivosti in lastnih izkušenj, pridobljenih z delom v računovodstvu v podjetju in manjšem računovodskem servisu. Znanje je bilo večinoma pridobljeno na predavanjih. Obračun davkov od dohodkov pravnih oseb se sestavi enkrat letno – najpogosteje ob koncu koledarskega leta za preteklo leto oziroma ob koncu poslovnega leta za preteklo leto, ki pa ni nujno enako koledarskemu letu.

Diplomsko delo o davkih od dohodkov pravnih oseb je nastalo zato, da bi se podrobneje seznanili s sestavinami obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Zakonsko je določeno, da mora vsak poslovni subjekt oddati obračun konec vsakega obračunskega obdobja, tudi v primeru, ko mu ni treba plačati omenjenega davka (ko ima v poslovnem letu davčno izgubo). Primer, ki je uporabljen v raziskovalnem delu, je izmišljen. S pomočjo računovodskih in revizorskih revij IKS, ki jih Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije izdaja vsak mesec v letu, smo predstavili zanimiv primer obračuna davka od dohodkov pravnih oseb.

1.1 Cilj naloge

Cilj naloge je predstaviti primer, sestavljen iz različnih postavk, ki se naenkrat v obračunskem obdobju težko pojavijo oziroma podjetja ne vključijo vseh v obračun davka od dohodkov pravnih oseb v istem davčnem obdobju. Cilj je izbrati zanimive postavke, ki predstavljajo izziv, hkrati pa so realne. Drugi cilj naloge je sestaviti obračun davka od dohodkov pravnih oseb, ki predstavlja zaokroženo celoto poslovnega leta izmišljenega podjetja.

1.2 Metode dela

V prvem delu je bila uporabljena opisna metoda, tako je opisovanje pojavov (posameznih določb členov zakona) služilo kot teoretično izhodišče za drugi del.

V drugem delu je bila uporabljena analitična metoda, to je razčlenjevanje pojavov in podrobno preučevanje. Tako je bil obračun davka od dohodkov pravnih oseb razčlenjen v posamezne postavke obračuna in podrobno preučevan.

1.3 Omejitve

Pri pisanju diplomske naloge smo bili soočeni z nekaj omejitvami, in sicer so podatki za sestavo obračuna davka od dohodkov pravnih oseb, poslovna skrivnost, zato jih

podjetja ne želijo izdajati. Prav tako so resnični obračuni davka od dohodkov pravnih oseb dokaj monotoni. Zato smo se odločili za izmišljen primer.

2 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Davek od dohodkov pravnih oseb je ena od davčnih oblik, ki jo uporabljajo davčni sistemi vseh sodobnih držav. Razlogi za vpeljavo tega davka so različni, vendar jih lahko razdelimo na dve temeljni skupini.

Finančno politična zasnova ima svoje korenine v miselnosti, da je davek izdaten vir dohodka državnega proračuna, hkrati pa ima ta davek prednosti za gospodarstvo. Pravne osebe z vpeljavo tega davka težijo k modernizaciji proizvodnje, spodbujanju izvoza, zagotavljanju večanja investicij, izboljšujejo organsko sestavo kapitala, zagotavljajo vsem davčnim subjektom enake pogoje za razvoj itd.

Socialno-politična zasnova pa vidi v davku instrument, ki zagotavlja oživitve načela pravičnosti obdavčitve. Pravičnost se kaže tudi v splošno sprejetem stališču, da je davek od dohodkov pravnih oseb neke vrste porok za izplačilo davka od dohodkov fizičnih oseb, saj bi ob odsotnosti tega davka lahko fizične osebe vlagale kapital samo v pravne osebe in bi se dohodek vključeval v premoženje te družbe, torej ne bi bil obdavčen in bi lahko prišlo do izpada velikega dela proračunskih sredstev. (Kovač, 2010).

Davek od dohodkov pravnih oseb uvrščamo v skupino neposrednih davkov, tako kot tudi dohodnino, posebni davek na določene prejemke, prispevke za socialno varnost ipd.

Zavezanec za davek je pravna oseba domačega in tujega prava ter združenje oseb po tujem pravu, ki je brez prave osebnosti in ni davčni zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino. Republika Slovenija, samoupravna lokalna skupnost in Banka Slovenije niso davčni zavezanci. Rezidentstvo davčnega zavezanca se določi po registriranem sedežu ali po kraju, kjer ima sedež dejanska uprava. Kraj dejanske uprave se določa glede na poslovno mesto, iz katerega se izvaja poslovanje oziroma upravljanje poslovanja zavezanca. Rezident je neomejeno davčno zavezan, kar pomeni, da mora plačevati davke od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Republike Slovenije (načelo svetovnega dohodka) (Kovač, 2010).

Nerezidenti, ki v Republiki Sloveniji nimajo registriranega sedeža družbe, hkrati pa njihovo dejansko upravljanje poslovanja poteka v tujini, lahko v celoti ali delno opravljajo aktivnosti v Republiki Sloveniji le v poslovni enoti ali preko poslovne

enote, kjer lahko dosegajo aktivne in pasivne dohodke. Obstoj poslovne enote nerezidenta na območju države daje pravico tej državi, da obdavči dohodke, ki jih je ta poslovna enota ustvarila na njenem območju (Kovač, 2010).

V predmet obdavčitve segajo vsi dohodki davčnega zavezanca, ki jih doseže v davčnem obdobju koledarskega leta. Davčni zavezanec lahko izbere obdobje, ki se razlikuje od koledarskega leta in ne sme presegati obdobja 12 mesecev. Izbranega davčnega obdobja ni dovoljeno spreminjati 3 leta (Kovač, 2010).

2.1 Zakon, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb

Davek od dohodkov pravnih oseb ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2). S tem zakonom se ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb.

Davek od dohodkov pravnih oseb po tem zakonu je prihodek državnega proračuna.

Ker je zakon obsežen, bomo v nadaljevanju izpostavili le tiste člene, ki so pri posameznih izbranih postavkah v praktičnem primeru dodatno omenjeni.

17. člen ZDDPO-2 (2006) je uporabljen v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb v praktičnem primeru v zaporedni številki 3.4 (Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam rezidentom) in pravi, da se za povezani osebi štejeta rezidenta, ki sta povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru, tako da ima en rezident neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem rezidentu ali obvladuje drugega rezidenta ali če imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani v dveh rezidentih neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu .

Za povezani osebi se štejeta tudi rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost, če ima ista fizična oseba ali njeni družinski člani v rezidentu najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu. Za družinske člane se po tem členu šteje tudi zakonec ali oseba, s katero fizična oseba živi v dlje časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza, ali partner, s katerim fizična oseba živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, otrok, posvojenec in pastorek ali otrok osebe, s katero fizična oseba živi.

Pri ugotavljanju prihodkov oziroma odhodkov zavezanca se upoštevajo cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar prihodki najmanj do višine oziroma odhodki največ do višine, ugotovljene z

upoštevanjem primerljivih tržnih cen, določenih v skladu s pogoji in na način iz 16. člena ZDDPO-2 (2006).

1. odstavek 21. člena ZDDPO-2 (2006), ki je uporabljen v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb v praktičnem primeru v zaporedni številki 6.7 (Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se ne priznajo), pravi, da se prevrednotenje terjatev zaradi oslabitve prizna v obračunanih zneskih v skladu z 12. členom ZDDPO-2, vendar znesek teh odhodkov v davčnem obdobju ne sme presegati nižjega od naslednjih zneskov:

- zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev, ali
- zneska, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja.

55. a člen ZDDPO-2 (2006), ki je uporabljen v obračunu davka od dohodka pravnih oseb v praktičnem primeru v zaporedni številki 15.8 (Olajšava za investiranje) pravi, da lahko zavezanec uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 40 % investiranega zneska v opremo in v neopredmetena sredstva, vendar največ v višini davčne osnove. Za opremo se ne štejejo investicije v pohištvo in pisarniško opremo, z izjemo računalniške opreme, in motorna vozila, razen osebni avtomobili ali avtobusi na hibridni ali električni pogon in avtobusov ter tovornih vozil z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskih zahtevam EURO VI. Za neopredmetena sredstva se ne štejejo dobro ime in stvarne pravice na nepremičninah ter druge podobne pravice.

V primeru finančnega najema lahko znižanje davčne osnove v skladu s tem členom uveljavlja zavezanec, ki opremo pridobi na podlagi finančnega najema. Zavezanec lahko za neizkoriščeni del olajšave iz prvega odstavka tega člena zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar največ v višini davčne osnove.

Če zavezanec proda oziroma odtuji opremo oziroma neopredmeteno sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo po tem členu, prej kot v treh letih po letu vlaganja oziroma pred dokončnim amortiziranjem, če je to krajše od treh let, mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo, in sicer v letu prodaje oziroma odtujitve opreme oziroma neopredmetenega sredstva. Za odtujitev se šteje tudi prenehanje zavezanca, pri prenehanju s stečajem oziroma likvidacijo pa začetek stečajnega oziroma likvidacijskega postopka. Za odtujitev pa se ne štejejo prenos premoženja, zamenjava kapitalskih deležev ter združitve in delitve. Za odtujitev opreme oziroma neopredmetenega sredstva se šteje tudi, če zavezanec kot najemodajalec v primeru finančnega najema izgubi pravico do uporabo opreme.

Olajšav za investicije po tem členu zavezanec ne more uveljaviti, če so financirane iz sredstev proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti, proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev.

55. b člen ZDDPO-2 (2006), ki je uporabljen v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb v praktičnem primeru v zaporedni številki 15.18 (Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb) pravi, da lahko zavezanec, ki na novo zaposli osebo, mlajšo od 26 let, ali osebo, starejšo od 55 let, ki je bila pred zaposlitvijo vsaj 6 mesecev prijavljena v evidenci brezposelnih oseb pri Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje in v obdobju zadnjih 24 mesecev ni bila zaposlena pri tem zavezancu ali njegovi povezani osebi, uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 45 % plače te osebe, vendar največ v višini davčne osnove.

Olajšavo lahko uveljavlja, če zaposli osebe za nedoločen čas na podlagi pogodbe o zaposlitvi v skladu s predpisi o delovnih razmerjih. Olajšava se lahko upošteva za prvih 24 mesecev zaposlitve teh oseb v davčnem letu zaposlitve in naslednjih davčnih letih do poteka 24 mesecev.

Pogoj za uveljavitev te davčne olajšave je tudi, da s tem ko zaposli osebo, poveča skupno število zaposlenih delavcev v davčnem obdobju, v katerem na novo zaposli delavca, za katerega uveljavlja davčno osnovo, pri čemer se kot povečanje števila zaposlenih delavcev šteje, če je število zaposlenih delavcev na zadnji dan davčnega obdobja višje, kot je povprečje 12 mesecev v tem davčnem obdobju ali manj mesecev, če je bilo to obdobje krajše.

Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb in olajšava za zaposlovanje invalidov se izključujeta (56. člen ZDDPO-2, 2006).

2.2 Davčna osnova

Davčna osnova je znesek, od katerega se z uporabo davčne stopnje določi višina davčne obveznosti. Davčna osnova rezidenta in nerezidenta je dobiček za poslovne aktivnosti, ki jih opravlja v poslovni enoti ali preko nje. Dobiček je opredeljen kot presežek prihodkov nad odhodki. Prihodki in odhodki se priznavajo v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki temelji na izkazu poslovnega izida. Dobiček v davčnem smislu se ugotavlja s primerjavo davčno priznanih prihodkov in odhodkov. Poleg računovodskih izkazov moramo za določitev davčnega dobička upoštevati tudi davčne predpise (Kovač, 2010).

2.3 Davčna stopnja

Splošna davčna stopnja za obračun davka znaša 17 %.

Posebna stopnja davka 0 % pa je določena za:

- investicijske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje, če do 30. novembra tekočega obdobja razdelijo najmanj 90 odstotkov poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja;
- pokojninske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje;
- zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni obračun;
- družbe tveganega kapitala, od dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni obračun.

2.4 Davčna izguba

Davčna izguba je ugotovljena negativna razlika med davčnimi prihodki in davčno priznanimi odhodki. Za davčno izgubo davčnega obdobja lahko zavezanec zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih davčnih obdobjih. Po noveli ZDDPO-2 je koriščenje izgub iz preteklih davčnih obdobj omejeno na največ 50 odstotkov davčne osnove tekočega davčnega obdobja (ZDDPO-2, 2006).

Zavezanec ne more zmanjševati davčne osnove za davčne izgube preteklih let, če je prišlo v davčnem obdobju do spremembe lastništva delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic za več kot 50 odstotkov in zavezanec:

- že dve leti pred spremembo lastništva ali po njej ne opravlja dejavnosti ali
- dve leti pred spremembo lastništva ali po njej bistveno spremeni dejavnost, razen če bistveno spremeni dejavnost zaradi ohranjanja delovnih mest ali sanacije poslovanja.

2.5 Davčno obdobje ter obračunavanje in plačevanje davka

Obveznost za davek od dohodkov pravnih oseb se ugotavlja na podlagi davčnega obračuna za davčno obdobje, ki je običajno koledarsko leto. Davčni zavezanec pa kot davčno obdobje lahko izbere tudi poslovno leto, ki se razlikuje od koledarskega. V tem primeru mora o izbiri obvestiti davčni organ, izbranega davčnega obdobja pa ne sme spreminjati tri leta.

Zavezanec obračunava in plačuje davek od dohodkov pravnih oseb po načelu samoobdavčitve na podlagi davčnega obračuna, ki ga sestavi za davčno obdobje. Obrazec za obračun davka od dohodkov pravnih oseb in priloge, ki so sestavni del davčnega obračuna, so določeni s pravilnikom o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb.

Zavezanec predloži davčni obračun pristojnemu davčnemu organu v roku treh mesecev od začetka tekočega davčnega obdobja (koledarskega oziroma poslovnega leta) za preteklo davčno obdobje. Razliko med plačano akontacijo in izračunanim davkom na podlagi davčnega obračuna mora zavezanec plačati v 30 dneh od predložitve davčnega obračuna. Preveč plačani znesek davka vrne davčni organ najkasneje v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna.

2.5.1 Davčno priznani prihodki

Pri določanju davčne osnove zavezanca, ki prejme dividende oziroma druge deleže iz dobička, se te dividende oziroma drugi deleži iz dobička izvzemajo iz davčne osnove, če je izplačevalec 24. Člen ZDDPO-2, 2006):

- zavezanec za davek po ZDDPO-2;
- za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene z državo nečlanico EU, ne šteje kot rezident izven EU in je poleg tega zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire obdavčitve; ali
- zavezanec za davek od dohodka oziroma dobička, primerljiv z davkom po ZDDPO-2, in ni rezident države, v primeru poslovne enote pa se ta ne nahaja v državi, v kateri je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 % in je država objavljena na seznamu Ministrstva za finance in Finančne uprave RS in država ni članica

EU, pri tem pa ta alineja ne velja za izplačevalca, ki je rezident druge države članice EU.

Za prejemnika nerezidenta se uporabljajo zgoraj navedene določbe, če je njegova udeležba v kapitalu oziroma upravljanju osebe, ki deli dobiček, povezana z aktivnostmi, ki jih nerezident opravlja v poslovni enoti v Sloveniji oziroma preko poslovne enote v Sloveniji (Kovač, 2010).

Pri določanju davčne osnove zavezanca rezidenta in nerezidenta, ki opravlja dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, ki ustvari dobiček iz odsvojitve lastniških deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, se 50 % tega dobička izvzame iz davčne osnove zavezanca, če je bil zavezanec, ki ustvari dobiček, udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju druge osebe, tako da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v višini najmanj 8 % in znaša čas trajanje te udeležbe v kapitalu oziroma upravljanju gospodarske družbe, zadruga ali druge oblike organiziranja najmanj 6 mesecev in je v tem obdobju nepretrgoma za poln delovni čas zaposloval vsaj eno osebo (Kovač, 2010).

2.5.2 Davčno nepriznani odhodki

Med davčno nepriznane odhodke se štejejo tisti odhodki, ki so glede poslovanja davčnega zavezanca nepotrebni, neupravičeni oziroma niso običajni za poslovanje. Med neobičajne štejemo vse tiste odhodke, ki imajo značaj neobičajnosti pri poslovanju v posamezni dejavnosti in se nanašajo na pretekle izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi. Mednje ne smemo šteti odhodkov, ki so posledica izrednih in nepogostih dogodkov. V ZDDPO-2 se davčno nepriznani odhodki davčnega zavezanca določajo predvsem na osnovi (Kovač, 2010):

- ekonomske upravičenosti pridobivanja dobička,
- povezanosti z obdavčenimi prihodki,
- poslovne potrebnosti,
- značaja privatnosti in
- skladnosti z običajno poslovno prakso.

Kot davčno nepriznani odhodi se štejejo tako stroški, ki so neposredno povezani z upravljanjem naložbe, kot tudi stroški, ki so neposredno povezani z izplačevanjem dividend in deležev v dobičku. Za davčno nepriznane odhodke se štejejo tako stroški, povezani z zasebnim življenjem lastnikov in povezanih oseb, kot tudi stroški zasebnega življenja drugih oseb, ki niso delavci. To so predvsem stroški za oddih, šport, zabavo in rekreacijo, s pripadajočim DDV, če gre za brezplačno uporabo. Kadar se te storitve plačujejo, se štejejo kot davčno nepriznani odhodki, stroški, ki presegajo takšno plačilo. Plačilo stroškov poslovnemu partnerju lahko pripomore k

povečanju obdavčljivih prihodkov. Poleg zgoraj omenjenih se v davčnem izkazu ne upoštevajo tudi stroški za izobraževanje, če so plačani za pridobitev izobrazbe oziroma znanj, ki niso neposredno potrebna za poslovanje. V tem primeru je treba natančno interpretirati, kateri so stroški, ki so povezani z izobrazbo, ter kateri so stroški, ki so neposredno vezani na poslovanje davčnega zavezanca. Pri tem je treba upoštevati, da je Slovenija usmerjena k širjenju intelektualne lastnine, zato je treba tudi preko davčnega sistema podpirati pridobivanje znanja. Za delodajalca je to kratkoročno lahko velik strošek, vendar se morajo investicije v intelektualno lastnino vrednotiti predvsem dolgoročno. Tudi stroški sredstev v lasti ali finančnem najemu, nastali za zasebne namene, so davčno nepriznani odhodki, razen če se takšna uporaba plačuje, saj se takrat upoštevajo davčno nepriznani odhodki kot stroški, ki presegajo plačilo (Kovač, 2010).

Iz davčnega izida se izločijo tudi posebne ugodnosti, ki jih delodajalec zagotavlja delojemalcem, kot so:

- premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in druge zavarovalne premije;
- subvencionirani ali brezplačni oziroma s popustom dani proizvodi oziroma storitve;
- nastanitve, nepovezane z delom;
- članarine poklicnim združenjem;
- članarine in drugi zasebni stroški.

O premiji za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in drugih zavarovalnih premijah veljajo določbe Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. Nobene razlike ni v primeru, ko je davčna osnova pozitivna, če pa je 0 oziroma negativna, omenjene ugodnosti ne moremo izkoristiti, saj se ne povečujejo davčne izgube, ki se pokrivajo z davčno osnovo v nadaljnjih petih letih (Kovač, 2010).

Kot odhodek se ne priznajo obresti od posojil, razen pri posojilodajalcih, bankah in zavarovalnicah, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic pri zavezancu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleže tega delničarja oz. družbenika v kapitalu zavezanca, ugotovljene glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil v davčnem obdobju, razen če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba.

Znesek deleža delničarja oziroma družbenika v kapitalu prejemnika posojila se določi za davčno obdobje kot povprečje na podlagi stanja kapitala na začetku in koncu davčnega obdobja, pri čemer se za kapital upoštevajo vse sestavine kapitala na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi razen čistega poslovnega izida poslovnega leta.

Poleg vseh zgoraj omenjenih kategorij se za davčno nepriznane odhodke štejejo tudi plačila lastnikom, ki so bila plačana samo zaradi udeležbe v kapitalu, stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev ter plačila pravnim ali fizičnim osebam zaradi ekonomičnosti poslovanja in hitrosti delovanja. Odbitna postavka v davčnem izidu je tako davek od dobička pravnih oseb kot tudi davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), ki ga je davčni zavezanec uveljavil kot odbitek davka v skladu z zakonom o DDV.

Stroški se ne priznajo, če gre za brezplačno uporabo, če pa se te storitve oziroma ugodnosti plačujejo, se priznajo, vendar največ do višine takšnega plačila oziroma povračila. Stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na zasebno življenje, nastali v času uporabe teh sredstev za privatno rabo, se ne priznajo. Kot odhodki se priznajo v višini 50 % stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta (Kovač, 2010).

Odpis terjatev je priznan kot odhodek na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave v delu, v katerem terjatve niso bile poplačane oziroma niso bile poplačane v celoti. Odpis terjatve je priznan kot odhodek tudi na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka za poplačilo terjatev, če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatev, oziroma da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila terjatev, oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni.

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 5 let (Kovač, 2010).

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 delavcev se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku. 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 s posebnimi pooblastili in odgovornostmi se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu z zakonom oziroma s pogodbo o zaposlitvi (Kovač, 2010).

3 RAZLAGE POSTAVK IZ OBRAČUNA DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB, UPORABLJENE V PRAKTIČNEM PRIMERU

3.1 Izvzem dividend in dohodkov, podobnih dividendam (2.5)

V reviji IKS (Hieng, 2016) je navedeno, da zavezanci vpišejo znesek dohodkov od udeležbe v dobičku, ki se nanaša na prejete dividende oz. druge deleže (odslej dividende) iz dobička, in znesek prihodkov, ki se nanaša na prejete dividendam podobne dohodke.

Dividendam podobni prihodki so (Hieng, 2016):

- Dobiček, povezan z vrednostnimi papirji in krediti, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku izplačevalca;
- dobiček, rezerve iz dobička in osnovni kapital, če se je oblikoval iz prejšnjega povečanja osnovnega kapitala iz dobička ali rezerv iz dobička ob prenehanju izplačevalca;
- skrite rezerve, ki so bile ugotovljene ob prenehanju izplačevalca (iz davčne osnove prejemnika premoženja se izvzamejo le, če so bile obdavčene pri izplačevalcu);
- vrednost delnic ali poslovnih deležev, zmanjšana za njihovo emisijsko vrednost in za sorazmerni del kapitalskih rezerv, izplačana ob izključitvi ali izstopu delničarja, družbenika ali člana izplačevalca;
- izplačilo na podlagi rednega zmanjšanja osnovnega kapitala izplačevalca, če se je oblikoval iz predhodnega povečanja osnovnega kapitala iz dobička ali rezerv iz dobička;
- izplačana vrednost pridobljenih lastnih delnic ter lastnih poslovnih ter drugih poslovnih deležev, zmanjšana za njihovo emisijsko vrednost in za sorazmerni del kapitalskih rezerv;
- dobiček, predvsem na podlagi podjetniške pogodbe v skladu s 533. in 534. členom Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1);
- prikrito izplačilo dobička.

Tako pri prejetih dividendah kot pri dohodkih, podobnih dividendam, zavezanci izvzamejo iz davčne osnove prejete in ne obračunane prihodke. Če prihodke pripoznajo v enem davčnem obdobju, prejmejo pa v naslednjem ali naslednjih, jih iz davčne osnove izvzamejo v davčnem obdobju v katerem so jih prejeli. Izvzamejo pa jih lahko le, če so dividende vključili v prihodke. Če pa so na podlagi prejetih dividend zmanjšali nabavno vrednost finančne naložbe, ker je nakupna cena vključevala tudi nerazdeljene dobičke iz preteklih let, dividend ne morejo izvzeti iz davčne osnove.

Glede na določbe 24. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) prejemniki lahko dividende in njim podobne dohodke izvzamejo iz davčne osnove, če je izplačevalec (ZDDPO, 2016, 24. člen):

- zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb (zavezanke so vse pravne osebe, razen RS in lokalnih skupnosti) ali
- za davčne namene rezident v članici EU in je poleg tega zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerim se uporablja skupni sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU in jih določi minister, pristojen za finance ali
- rezident kake druge države in zavezanec za davek, primerljiv z davkom od dohodkov, vendar ne sme biti rezident s seznama držav z nižjo davčno stopnjo, ki ga objavlja Ministrstvo za finance (MF).

Način izvajanja tega člena ureja Zakon o davčnem postopku (2011).

V zvezi s tem je v reviji IKS (Hieng, 2016) razloženo, da za je izvzetje dividend pomemben le status izplačevalca, ne pa velikost in trajanje kapitalske udeležbe prejemnika.

Ob izvzetju dividend iz davčne osnove zavezanci ne morejo uveljavljati odbitka davka, ki oziroma če je bil plačan ob nakazilu v RS. Zato sem praviloma vpiše znesek prejetih dividend, torej neto znesek.

Dividende iz držav, objavljenih na omenjenem seznamu, pa bi zavezanci izvzeli iz prihodkov le, če bi bila v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja dogovorjena metoda oprostitve. Ker pa z državami s seznama nimamo sklenjenih tovrstnih pogodb, tudi izvzetje iz davčne osnove ne pride v poštev. Pač pa ima prejemnik v takem primeru možnost uveljaviti odbitek davka, odtegnjenega v tujini ob nakazilu dividend oz. dividendam podobnih dohodkov, podatke o njih, tudi o odtegnjenem davku, pa vpišejo zaporedno številko 1.1.

Zakon o davčnem postopku (ZdavP-2, 2007) ne predpisuje, da bi morali zavezanci hkrati z davčnim obračunom FURS-u predložiti tudi dokazila o izpolnjevanju pogojev za izvzem dividend in njim podobnih dohodkov iz davčne osnove. Lahko pa FURS dokaze zahteva. Kadar jih zahteva, mora zavezanec predložiti dokazilo o rezidentstvu izplačevalca in njegovi zavezanosti za davek, ki je primerljiv z davkom od dohodkov pravnih oseb.

Zap. št.	Postavka	Znesek
2.5	Izvezem dividend in dohodkov, podobnih dividendam	4.213,00 €

Tabela 1: Zmanjšanje prihodkov v obračunu – 2.5 Izvezem dividend in dohodkov, podobnih dividendam

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb, str. 4)

Podjetje je pri drugi družbi, ki je razpisalo možnost nakupa vrednostnih papirjev, te kupilo.

Družba je del dobička razdelila med lastnike vrednostnih papirjev. Iz tega naslova je naše podjetje prejelo 4.213,00 € na transakcijski račun. Podjetje je ta sredstva vključilo med prihodke. V obračunu davka od dohodkov pravnih oseb jih bo podjetje izvzelo iz davčne osnove, ker je izplačevalec vrednostnih papirjev zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb, da ne bi prišlo do dvojne obdavčitve.

3.2 Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam – rezidentom iz 17. člena ZDDPO-2 (3.4)

Ta zaporedna številka je namenjena povečanju prihodkov zaradi (pre)majhnih obračunanih obresti za posojila povezanim osebam.

Če je pogodbeno obrestna mera nižja od zadnje objavljene priznane obrestne mere, znane ob času odobritve posojila, mora posojilodajalec povečati prihodke in s tem davčno osnovo za razliko med obrestmi po priznani meri in pogodbeno obračunanimi obrestmi. To pravilo velja, kadar gre za:

- povezani osebi, rezidentko in nerezidentko,
- povezani osebi, rezidentko in fizično osebo, ki opravlja dejavnost,
- povezani (pravni) osebi rezidentki, vendar le, če ena od njiju izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj ali plačuje davek po stopnji 0 % ali je oproščena davka.

Za primerjavo s pogodbeno obrestno mero se upošteva zadnja objavljena priznana obrestna mera, znana ob času odobritve posojila. V reviji IKS (Hieng, 2016) sta opisani dve izjemi, ki ju ima omenjeno pravilo.

- Če povezana oseba obračunava obresti za obdobja, daljša od enega meseca (vendar krajša od enega leta), lahko kot primerjalno upošteva povprečno mesečno priznano obrestno mero, ki se izračuna kot navadna aritmetična sredina priznane obrestne mere prvega in zadnjega meseca obdobja, za katero se obračunavajo obresti.
- Če povezana oseba obračunava obresti mesečno in je v pogodbi dogovorjena fleksibilna obrestna mera, lahko kot primerjalno ob času obračuna obresti upošteva znano priznano obrestno mero.

V praksi se pogosto zastavlja vprašanje, katera je priznana obrestna mera, če se posojila dajejo bodisi na odpoklic bodisi za določeno obdobje, ki pa se vsakič, ko bi posojilojemalec moral posojilo vrniti, podaljša. Ali se kot priznana obrestna mera upošteva tista, ki je veljala v času odobritve posojila za obdobje, za katero je bila sklenjena posojilna pogodba, ali tista, ki je ob času odobritve posojila veljala za obdobje od odobritve do vračila posojila? Po mnenju Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev (v nadaljevanju Zveza RFR) se v takih primerih upošteva priznana obrestna mera za obdobje od odobritve do vračila posojila. Seveda pa lahko pogodbeni strani ob zapadlosti posojila v plačilo skleneta novo pogodbo in kot priznana obrestno mero upoštevata tisto, ki je veljala na dan sklenitve nove pogodbe.

Izračun priznane obrestne mere je potreben tudi, kadar posojamo denar zaposlenim ali lastnikom – fizičnim osebam z najmanj 25-odstotnim lastniškim deležem. Ti po ZDDPO-2 sicer niso povezane osebe, imajo pa položaj povezanih oseb po Zdoh-2. Če jim posojamo denar po obrestni meri, nižji od priznane, se razlika v obrestih obravnava pri zaposlenem kot ugodnost, pri lastniku z najmanj 25-odstotnim lastniškim deležem pa kot prikrito izplačilo dobička. Oboje je obdavčeno z dohodnino. Vendar se za razliko med obračunanimi obrestmi in obrestmi po priznani meri ne povečajo davčni prihodki v tej zaporedni številki, ker, kot rečeno, lastniki in zaposleni niso povezane osebe po ZDDPO-2.

Zap. št.	Postavka	Znesek
3.4	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam rezidentom iz 17. člena ZDDPO-2	36,80 €

Tabela 2: Povečanje prihodkov v obračunu – 3.4 Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam rezidentom iz 17. člena ZDDPO-2

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, 2016, str. 4)

*Podjetje je dalo posojilo povezani osebi – drugi pravni osebi – v višini **40.000,00 €**. Posojilo je bilo dano **oktobra 2014 za 3 leta**, določena **pogodbena obrestna mera je 1 %**. Pravna oseba je brez kreditne ocene.*

Izračun priznane obrestne mere. *Obrestno mero dvignemo za pribitek, glede na ročnost posojila, kar je v navedenem primeru 0,03 % (posojilo dano za 3 leta – pribitek za ročnost pa je določen za obdobje od 1 do 5 let). Obrestno mero dvignemo še za 1 %, ker povezana oseba, ki smo ji dali posojilo, nima kreditne ocene. K izračunu dodamo še spremenljivi del obrestne mere, ki je določen na FURS-ovi spletni strani, in je za naš primer konec oktobra 2014 v višini 0,338 %. Tako dobimo **izračunano priznano obrestno mero** za posojilo, dano v EUR, ki znaša za primer **1,368 %**.*

Obresti po posojilni pogodbi znašajo za leto 2014 400 € na leto, kar znaša 100,00 € za mesec od oktobra 2014 do decembra 2014. Obresti po priznani obrestni meri pa znašajo za leto 2014 547,20 € na leto, kar je 136,80 € za mesece od oktobra 2014 do decembra 2014.

*Razliko med obrestmi po priznani obrestni meri ter obrestmi po posojilni pogodbi v višini **36,80 €** mora zavezanec **vključiti** v obračun davka od dohodkov pravnih oseb pod **zaporedno številko 3.4**. Ker je višina posojila nižja od 50.000,00 €, ni treba dodajati priloge.*

3.3 Zmanjševanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane (6.6)

20. člen ZDDPO-2 (2006) določa, da mora podjetje pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju odhodkov za oblikovanje rezervacij upoštevati, da se kot odhodek prizna znesek, ki ustreza 50 % oblikovanih rezervacij, razen če zakon določa drugače. Za rezervacije se štejejo rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravljanju storitev, za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine, za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi, oblikovanih v breme stroškov oz. odhodkov.

Revija IKS (Hieng, 2016) navaja, da lahko podjetja oblikujejo tudi rezervacije za namene, ki v ZDDPO-2 niso naštet. Ker niso posebej naštet, se priznajo v celoti, seveda če so oblikovani v skladu s pravili iz SRS 10, torej za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih poslovnih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v prihodnosti, njihovo velikost pa je mogoče zanesljivo izmeriti.

Izjema so posebne z zakonom o bančništvu predpisane dolgoročne rezervacije v bankah, z zakonom o trgu vrednostnih papirjev predpisane rezervacije v borzno-posredniških družbah in z zakonom o zavarovalništvu predpisane zavarovalno-tehnične rezervacije v zavarovalnicah. Te so davčno priznane do velikosti, predpisane z zakonom.

Zap. št.	Postavka	Znesek
6.6	Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane	3.000,00 €

*Tabela 3: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – 6.6 Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane
(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, str. 5)*

Podjetje je oblikovalo rezervacije za pričakovane izgube iz kočljive pogodbe v višini 6.000,00 €. Pogodba, ki so jo sklenili, je bila preveč optimistična za doseg željenih rokov izvedbe storitev. Pri pregledu opravljenega dela po pogodbi so ugotovili, da bo lahko prišlo do zamude izvedbe nalog, zato so oblikovali rezervacije. Podjetje mora zato zmanjšati odhodke v znesku 3.000,00 €, ker 50 odstotkov rezervacij ni davčno priznanih. Podjetje mora obrazcu DDPO predložiti še prilogo 13.

ZAVEZANEC ZA DAVEK : PODJETJE D.O.O.
DAVČNA ŠTEVILKA : 12345678

Priloga 13

PODATKI V ZVEZI Z DOLGOROČNIMI REZERVACIJAMI
Za obdobje od 1.1.2014 do 31.12.2014

Vrsta dolgoročne rezervacije	Zneski v € s centi				
	Stanje na začetku davčnega obdobja	Oblikovanje v davčnem obdobju	Poraba rezervacij v davčnem obdobju	Odprava rezervacij v davčnem obdobju	Stanje na koncu davčnega obdobja
1	2	3	4	5	6 = 2 + 3 - 4 - 5
Dolgoročne rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb	- €	6,000.00 €	3,000.00 €	- €	3,000.00 €
Skupaj	- €	6,000.00 €	3,000.00 €	- €	3,000.00 €

*Slika 1: Priloga 13
(Lastni vir)*

3.4 Zmanjševanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ZDDPO-2 ne priznajo (6.7)

ZDDPO-2 (2006) med terjatve uvršča kratkoročne in dolgoročne poslovne terjatve. Terjatve za dana posojila so po SRS finančne naložbe.

1. odstavek 21. člena ZDDPO-2 (2006) navaja, da se odhodki zaradi prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve priznajo v obračunanih zneskih, vendar znesek teh odhodkov v davčnem obdobju ne sme presegati nižjega od naslednjih zneskov:

- zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih 3 davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev pod predpisanimi pogoji, ali
- zneska 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja.

Za terjatve po omenjenem členu se štejejo tako kratkoročne kot dolgoročne poslovne terjatve, ki ne vključujejo aktivnih časovnih razmejitev. Ne glede na 1. odstavek 21. člena ZDDPO-2 se odhodki, ki so nastali zaradi prevrednotenja oziroma preračuna terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotujejo, zaradi spremembe valutnega tečaja, priznajo kot odhodek v celoti.

V izračunu povprečja odpisov v preteklih davčnih obdobjih se lahko upoštevajo odpisi terjatev:

- na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku,
- na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave, če terjatve upnikov niso bile poplačane,
- na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča za poplačilo terjatev in brez sodnega postopka za njihovo poplačilo, če podjetje dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatev, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih za dosego poplačila terjatev skrbno opravil dober gospodarstvenik, oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni.

Revija IKS (Hieng, 2016) navaja, da se odpisi terjatev, ki izpolnjujejo našete pogoje, vključijo v izračun povprečnega zneska odpisov. Če se aritmetično povprečje odpisov razlikuje od 1 % obdavčljivih prihodkov iz zaporedne številke 4 obrazca (to so prihodki, izračunani z upoštevanjem vseh za davčne namene predpisanih povečanj in dovoljenih zmanjšanj), se popravki vrednosti terjatev v tekočem letu priznajo le do manjšega od obeh zneskov, razliko pa zavezanci vpišejo v to zaporedno številko.

Za davčno obravnavo popravkov vrednosti terjatev v naslednjih letih je pomembno, kako podjetje popravek vrednosti terjatev oblikuje, posamično ali skupinsko. Če jih oblikuje posamično, lahko v analitični evidenci za vsako popravljeno terjatev zagotovi podatek, ali je bil popravek vrednosti že upoštevan kot odhodek za davčne namene ali ne. Če pa jih oblikuje skupinsko, bo tudi za davčne namene spremljalo le skupinski popravek vrednosti.

Če popravkov vrednosti terjatev ne oblikuje, so (neposredni) odpisi terjatev davčno priznani, če so izpolnjeni prej naštetih pogoji, zato jih v to zaporedno številko ne vpisuje.

Zap. št.	Postavka	Znesek
6.7	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ZDDPO-2 ne priznajo	1.500,00 €

Tabela 4: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – 6.7 Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ZDDPO-2 ne priznajo

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, str. 5)

Podjetje je v letu 2014 izkazovalo terjatev do kupca v višini 3.500,00 €. Terjatev je bila zapadla že več kot 10 mesecev, zato je podjetje sprožilo sodni postopek izterjave oziroma izvršbe in terjatev evidentiralo med sporne terjatve. V skladu s svojimi računovodskimi usmeritvami je opravilo 100-odstotni popravek vrednosti te terjatve.

Zneski v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev so prikazani v tabeli 5.

	2011	2012	2013
Davčni odpisi v preteklih treh davčnih obdobjih	1.400,00	1.700,00	2.900,00

Tabela 5: Davčni odpisi v preteklih davčnih obdobjih

(Lastni vir)

Aritmetična sredina znaša: $(1.400,00 \text{ €} + 1.700,00 \text{ €} + 2.900,00 \text{ €})/3 = \underline{2.000,00 \text{ €}}$. Družba je v letu 2014 izkazovala 210.327,05 € obdavčljivih prihodkov. Znesek, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov, znaša 2.103,27 €.

V obračunu DDPO za leto 2014 je zavezancu lahko davčno priznan iz prevrednotenja terjatev znesek v višini 2.000,00 €, gre za nižji znesek. Od dejanskih 3.500,00 € odhodkov prevrednotenja jih je lahko 2.000,00 € priznanih, razliko 1.500,00 € pa mora vpisati zaporedno številko 6.7 – zmanjšati odhodke.

3.5 Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (6.14) – stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb (6.14.1)

Gre za seštevek davčno nepriznanih stroškov, ki se nanašajo na zasebno življenje lastnikov in povezanih oseb: stroški za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, skupaj z

DDV. Poleg teh se davčno ne priznavajo morebitni drugi stroški, ki v zakonu niso izrecno omenjeni.

Prav tako se ne priznavajo stroški, povezani s privatno rabo sredstev (avtomobilov, mobilnih telefonov, stanovanj), ki so last podjetja ali pa jih ima podjetje v najemu.

Pojasnilo v reviji IKS (Hieng, 2016) pravi, da če se našteje storitve oziroma ugodnosti plačujejo, se davčno ne prizna tisti del stroškov, ki presega znesek plačila oziroma prihodke na tej podlagi.

Poudarjamo, da gre pri tej zaporedni številki za ugodnosti, ki niso povezane z zaposlitvijo. Tu gre zlasti za ugodnosti za lastnike, ki so v celoti davčno nepriznane, čeprav je od njih obračunana dohodnina. Podobno velja za ugodnosti za poslovne partnerje, le da so te praviloma strošek reprezentance in zato davčno priznane v 50-odstotnem deležu.

Zap. št.	Postavka	Znesek
6.14(.1)	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje – Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	720,00 €

Tabela 6: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – 6.14(.1) Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje – Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, str. 5)

Podjetje je svojim zaposlenim omogočilo športno udejstvovanje oziroma rekreacijo. Skozi celotno leto so plačevali najem dela športne dvorane, ki so jo uporabljali izključno zaposleni. Znesek najema je znašal 60,00 € mesečno z vključenim pripadajočim davkom na dodano vrednost (2-krat tedensko po 2 uri uporabe dvorane), kar znaša za celotno leto 720,00 €.

Stroški, ki zadevajo privatno življenje, so v celoti davčno nepriznani.

3.6 Nepriznani odhodki za donacije (6.20)

Donacije niso davčno priznani odhodki, vendar zavezanci zanje lahko uveljavljajo davčno olajšavo, obravnavano pri zaporednih številkah 15.13.

Zap. št.	Postavka	Znesek
6.20	Nepriznani odhodki za donacije	1.000,00 €

Tabela 7: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – 6.20 Nepriznani odhodki za donacije
(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, str. 6)

Podjetje je dalo športnemu društvu donacijo 1.000,00 €. Donacija ni davčno priznan odhodek, zato mora zmanjšati odhodke (to povečuje davčno osnovo).

3.7 Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino – zakon o dohodnini (6.22)

Bonitete in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo so davčno priznani, če oziroma ker se od njih obračuna dohodnina. Kot razlaga revija IKS (Hieng, 2016), z zaposlitvijo ni mišljeno le delovno razmerje, temveč tudi vsako drugo odvisno razmerje na podlagi pogodbe (podjemne, avtorske), imenovanja ali izvolitve. Tako je zaposlitev tudi delo direktorjev, prokuristov, članov nadzornih svetov ali denimo funkcionarjev. Če podjetje njihove bonitete obdavči po Zdoh-2, so davčno priznane. Priznani so tako stroški bonitet kot tudi dajatve, obračunane v zvezi z njimi. Tako so na primer priznani pri bonitetah na podlagi uporabe službenih avtomobilov in goriva, pa tudi prispevkov delodajalca, ki so obračunani od bonitete in dodatno bremenijo stroške.

Vredno je omeniti bonitete zaposlenim (v delovnem razmerju), če niso redne ali pogoste in če njihov mesečni znesek ne preseže 13 €, ter decembrska darila otrokom zaposlenih, starim do 15 let, če ne presegajo 42 €. Tovrstne bonitete niso obdavčene, zato bi pričakovali, da niso davčno priznane. Vendar iz DURS-ovega pojasnila 4200-154/2007-2 z dne 20. decembra 2007 izhaja, da so darila otrokom davčno priznana, češ da gre za bonitete, ki so obdavčene, vendar po stopnji 0 %. Zakonsko besedilo o (ne)obdavčitvi daril otrokom je enako kot besedilo, ki se nanaša na bonitete zaposlenih do 13 € mesečno, kljub temu pa DURS v pojasnilu 4210-195/2010 z dne 15. decembra 2010 o davčni obravnavi daril razlaga, da so decembrska darila otrokom, starim do 15 let, če ne presegajo 42 €, davčno priznana, ker se dajejo samo enkrat na leto, bonitete zaposlenim pa niso davčno priznane, ker gre za dejanja, ki se zgodijo večkrat na leto in ne samo enkrat (DURS, 2010).

Davčno pa niso priznane ugodnosti, od katerih ni obračunana dohodnina, zato jih zavezanci vpišejo v to zaporedno številko. Po navedbah revije IKS (Hieng, 2016) so to vplačane premije za dodatno prostovoljno pokojninsko zavarovanje, od katerih ni obračunana dohodnina, in druge ugodnosti v zvezi z zaposlitvijo, zlasti manjših vrednosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem pod enakimi pogoji, ter stroški uporabe parkirišč, računalniške in telekomunikacijske opreme, ki jih delodajalec zagotovi delojemalcu. V zvezi z davčnim priznavanjem stroškov telefonskih pogovorov, ki so službene in zasebne narave, pa podjetje še vedno lahko samo (na podlagi preteklih izkušenj) v svojih aktih določi primeren oziroma razumen znesek tovrstnih stroškov, ki ga bo upoštevalo kot davčno priznanega,

razliko pa si bodisi povrnilo od zaposlenega bodisi kot davčno nepriznano vpisalo v to zaporedno številko.

V celoti so davčno priznani stroški plač (tudi 13. plača, božičnica in plače iz razširjenega dobička), nadomestil in drugih izplačil, povezanih z zaposlitvijo. Priznani so v obračunanih zneskih, izplačila poslovodjem, prokuristom in delavcem s posebnimi pooblastili pa v skladu z zakonom oziroma pogodbo o zaposlitvi. V celoti so davčno priznani tudi drugi stroški dela: regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine, solidarnostne pomoči, povračila stroškov za prevoz na delo in z njega, povračila stroškov za prehrano med delom, povračila stroškov na službenih potovanjih, terenski dodatek in dodatek za ločeno življenje (priznani so v obračunanih zneskih).

Zap. št.	Postavka	Znesek
6.22	Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino	175,00 €

Tabela 8: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, stran 6)

Podjetje je svojim zaposlenim zagotovilo službene telefone, ki jih lahko uporabljajo tudi v zasebne namene. V svojih poslovnih aktih je podjetje določilo znesek, do katerega se šteje, da je to uporaba v službene namene. Vse, kar je nad določenim zneskom, se razume kot uporaba v zasebne namene. Zaposleni tega zneska ne vračajo podjetju. Podjetje mora za razliko nad dovoljenim zneskom vpisati kot nepriznani odhodek v obračun DDPO.

Izračun ob koncu obračunskega obdobja je pokazal presežek dovoljenega zneska v višini 175,00 €, ki ga vpiše pod zaporedno št. 6.22.

3.8 Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance (6.24)

Glede na 31. člen ZDDPO-2 (2006) gre za delno priznane odhodke, ki so davčno priznani v višini 50 %.

Gre za stroške reprezentance, ki obsegajo vse stroške v zvezi s poslovnimi partnerji, zlasti pogostitve, zabave in darila, pa tudi za stroške nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora, ki obsegajo vsa izplačila članom nadzornega sveta in njegovih komisij: sejnine, nagrade in druge dohodke, tudi bonitete in dajatve izplačevalca.

Zap. št.	Postavka	Znesek
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	562,25 €

Tabela 9: Zmanjšanje odhodkov v obračunu – 6.24 Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, stran 6)

Stroški reprezentance se kot odhodki priznajo v višini 50 %. Nepriznanih 50 % teh odhodkov se tukaj izvzame. Med stroške reprezentance se štejejo stroški za pogostitev, zabavo ter darila (z logotipom ali brez) ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji.

V obravnavanem primeru ima Podjetje 4 poslovne partnerje, s katerimi poslovno sodeluje. Vsake 2–3 mesece jih pogosti ali v svojih prostorih ali drugje, kjer se pogovorijo o uspešnosti poslovanja in o korakih za izboljšanje oz. nadgradnjo medsebojnega sodelovanja. Podjetje je imelo za 1.124,50 € stroškov reprezentance, kjer so vključena tudi poslovna darila ob koncu leta oz. ob sklenitvi sodelovanja, zato jih bo v davčnem obdobju, za katero pripravlja obračun davka od dohodkov pravnih oseb, upošteval 50 %, torej 562,25 €.

3.9 Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob odpisu celote ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oz. poravnane (7.2)

Ta zaporedna številka je namenjena tistim odhodkom iz oslabitve terjatev, ki v preteklih letih niso bili davčno priznani, pozneje pa je iz utemeljenih razlogov prišlo do odpisa. Ker odpis oslabljenih terjatev ne vpliva na poslovni izid (ni izkazan kot odhodek, ker se opravi v breme popravka vrednosti terjatve), se upošteva kot povečanje davčno priznanih odhodkov.

Na podlagi razlage v reviji IKS (Hieng, 2016) je odpis terjatve priznan kot davčni odhodek:

- na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku,
- na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave, če terjatve upnikov niso bile poplačane,
- na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča za poplačilo terjatev in
- če podjetje dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatev, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih za dosego

poplačila terjatev skrbno opravil dober gospodarstvenik oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni.

Zap. št.	Postavka	Znesek
7.2	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob odpisu celote, ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oziroma poravnane	4.112,00 €

Tabela 10: Povečanje odhodkov v obračunu – 7.2 Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob odpisu celote, ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oziroma poravnane

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, str. 7)

V preteklih davčnih obdobjih je podjetje oslabilo terjatve v znesku 4.112,00 €, ki niso bile davčno priznane. V tem obračunskem obdobju pa je podjetje prejelo pravnomočni sklep sodišča o zaključenem stečajnem postopku poslovnega partnerja.

4.112,00 € bo podjetje upoštevalo kot povečanje davčno priznanih prihodkov in s tem zmanjšalo davčno osnovo.

Gre za odpise terjatev, ki se navezujejo na izvedene celotne ali delne stečaje podjetij, prisilne poravnave, za katere so bili odhodki prevrednotenja v poslovnih knjigah evidentirani v preteklih letih in najprej davčno nepriznani v takratnem davčnem obračunu. Izvedeni odpisi v tekočem poslovnem letu nimajo vpliva na izkaz poslovnega izida podjetja, saj se izvedejo v breme že oblikovanih popravkov vrednosti terjatev. Pri tej zaporedni številki gre le za davčne odhodke in ne odhodke iz izkaza poslovnega izida.

3.10 Povečanje odhodkov za razliko pri amortizaciji do zneska, obračunanega po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj (7.6)

Kot navaja 33. člen ZDDPO-2 (2006), se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin (v nadaljevanju amortizacija) kot odhodek prizna v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih amortizacijskih stopenj.

Sredstva, ki se amortizirajo, ter začetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi.

Najvišja letna amortizacijska stopnja po določbah tega člena pa znaša za gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami 3 %; za dele gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin 6 %; za opremo, vozila in mehanizacijo 20 %; za dele opreme in opremo za raziskovalne dejavnosti 33,3 %; za računalniško, strojno in programsko opremo 50 %; za večletne nasade 10 %; za osnovno čredo 20 %; in za druga vlaganja 10 %.

Glede na pojasnilo v reviji IKS (Hieng, 2016) gre za primere, ko podjetje za poslovne namene obračunava amortizacijo po stopnjah, višjih od davčno priznanih, razliko pa izvzame iz davčno priznanih odhodkov. Davčno nepriznani del amortizacije uveljavlja v tej zaporedni številki pozneje, v letih, ko amortizacija za poslovne namene ne dosega davčno priznane oziroma ko se za poslovne namene ne obračunava več. Seveda tudi ta znesek ne sme preseči zneska, obračunanega na podlagi predpisanih stopenj.

Zap. št.	Postavka	Znesek
7.6	Povečanje odhodkov za razliko pri amortizaciji do zneska, obračunanega po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi prepisanih stopenj	87,50 €

Tabela 11: Povečanje odhodkov v obračunu – 7.6 Povečanje odhodkov za razliko pri amortizaciji do zneska, obračunanega po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, str. 7)

Podjetje je kupilo pisarniško pohištvo v vrednosti 700,00 € v mesecu juliju 2014, začetek amortizacije pisarniške opreme je 1. avgust 2014. Podjetje za amortizacijo osnovnih sredstev upošteva metodo enakomernega časovnega amortiziranja na podlagi predpisanih stopenj, vendar pa se je pri nakupu pisarniškega pohištva odločilo, za uporabo višje stopnje od davčno priznane. Davčno nepriznani del amortizacije mora podjetje vpisati pod to zaporedno številko.

Davčno priznana amortizacijska stopnja za pisarniško opremo je 20 % (5 let je amortizacijska doba), podjetje pa se je odločilo za stopnjo 50 %, da bo opremo amortiziralo v dveh letih.

Razliko v znesku 87,50 € mora podjetje vključiti v obračun DDPO v tem davčnem obdobju. V naslednjem davčnem obdobju bo pod to zaporedno številko vpisalo znesek 210,00 €, ter še v naslednjem znesek 64,17 €.

Leto	Stopnja 20 %	Stopnja 50 %	Razlika
2014 (5 mesecev)	58,33	145,83	87,50
2015 (12 mesecev)	140,00	350,00	210,00
2016 (12 mesecev/7 mesecev)	140,00	204,17	64,17
2017 (12 mesecev)	140,00		
2018 (12 mesecev)	140,00		
2019 (7 mesecev)	81,67		

Tabela 12: Obračun amortizacije po stopnji 20 % in stopnji 50 %

(Vir: lastni)

Ker gre za investicijo v pisarniško opremo, podjetje ne more upoštevati 40-odstotne olajšave za investiranje, da bi si zmanjšalo davčno osnovo.

3.11 Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v velikosti 5 % izvzetih dohodkov (12.3)

Če so zavezanci iz davčne osnove izvzeli dividende ali njim podobne dohodke, vpišejo v to zaporedno številko 5 % zneska iz zaporedne številke 2.5.

Revija IKS (Hieng, 2016) pojasnjuje, da so namreč nepriznani odhodki, povezani z upravljanjem in financiranjem tistih naložb v kapital gospodarskih družb, zadrug in drugih oblik organiziranja, ki omogočajo dividende in dividendam podobne dohodke. Pravilnik o izvajanju ZDDPO-2 sicer v 9. členu našteva vrste odhodkov, povezanih z upravljanjem in financiranjem (potne stroške, sejnine in druge dohodke članov uprave in članov nadzornega sveta, stroške zaposlenih, ki se pri družbi naložbenici ukvarjajo z upravljanjem naložb, in stroške, ki jih za upravljanje zaračuna družba ali fizična oseba, ki po pogodbi upravlja premoženje naložbenice). Vendar so našteje vrste odhodkov brezpredmetne, ker je v istem členu določeno, da se kot odhodek ne prizna 5 % zneska v davčnem obdobju prejetih (in iz davčne osnove izvzetih) dividend in dividendam podobnih dohodkov.

Gre torej za pavšalni znesek davčno nepriznanih odhodkov v velikosti 5 % iz davčne osnove izvzetih prihodkov. Ni pomembno, kolikšni so dejanski stroški upravljanja in financiranja. Tudi če jih sploh ni, morajo zavezanci odhodke za davčne namene zmanjšati za omenjeni znesek.

Zap. št.	Postavka	Znesek
12.3	Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov	210,65 €

Tabela 13: Povečanje davčne osnove v obračunu – 12.3 Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, str. 8)

Gre za pavšalni znesek davčno nepriznanih odhodkov v velikosti 5 % iz davčne osnove izvzetih prihodkov. Ker je podjetje pod zaporedno številko 2.5 iz davčne osnove izvzelo 4.213,00 € dobička, ki jih je prejelo iz naložbe v vrednostne papirje, bo v tej zaporedni številki zmanjšalo odhodke za 210,65 €. S to postavko povečuje davčno osnovo.

Tudi če so bili stroški upravljanja in financiranja naložbe višji ali pa jih sploh ni bilo, mora zavezanec odhodke za davčne namene zmanjšati za omenjeni znesek.

3.12 Olajšava za investiranje po členu 55. a ZDDPO-2 (15.8)

Gre za olajšavo za investiranje v opremo, ki pa se izključuje z olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj.

Kot pojasnjuje 55. a člen ZDDPO-2 (2006), lahko olajšava za investiranje doseže 40 % zneska vlaganj (tudi finančnega najema) v opremo in v neopredmetena osnovna sredstva, neizkoriščeni del pa lahko zavezanci prenesejo v naslednjih pet davčnih obdobjih. Vendar pa lahko olajšavo koristijo največ v višini davčne osnove.

Olajšave ne morejo uveljavljati za:

- pohištvo in pisarniško opremo (razen računalniško),
- motorna vozila (razen za osebne avtomobile na hibridni ali električni pogon, avtobuse na hibridni ali električni pogon, avtobuse in tovorna motorna vozila z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam Euro 6) ter
- vlaganja v stvarne in druge sorodne pravice na nepremičninah (zlasti stavbne pravice) in dobro ime.

Zakon prav tako opisuje, da za olajšavo za investiranje po 55. a členu ZDDPO-2 (2006) velja, da opreme oziroma neopredmetenih sredstev, za katere so zavezanci olajšavo uveljavili, ne smejo odtujiti pred potekom 2 let od leta uveljavitve oziroma pred potekom amortizacijskega obdobja, če je to krajše od 3 let (na primer pri računalnikih). Sicer morajo v letu prodaje ali drugačne odtujitve povečati davčno osnovo za znesek izkoriščene davčne olajšave v zaporedni številki 12.1 (Znesek izkoriščene davčne olajšave za investiranje zaradi prodaje ali odtujitve sredstva pred predpisanim rokom). Pri tem se kot odtujitev šteje tudi prenehanje zavezanca (pri stečaju in likvidaciji se kot prenehanje šteje začetek postopka, pri prenehanju po skrajšanem postopku pa izbris zavezanca iz ustreznega registra), razen če se ta statusno in ob priglasitvi FURS-u davčno nevtravno preoblikuje po VII. poglavju ZDDPO-2. Kot odtujitev se po DURS-ovem pojasnilu 4212-41/2009 prav tako ne šteje prodaja opreme v okviru posla prodaje in povratnega najema. Iz tega sledi logičen sklep, da na podlagi pogodbe o prodaji in povratnem najemu najemodajalec ne more uveljavljati davčne olajšave za investiranje.

Olajšave zavezanci ne morejo uveljavljati za del vlaganj v opremo in neopredmetena sredstva, financiran z nepovratnimi sredstvi iz proračunov lokalnih skupnosti, RS ali EU.

Če izpolnijo to zaporedno številko, morajo priložiti še prilogo 6a.

Zap. št.	Postavka	Znesek
15.8	Olajšava za investiranje po 55. a členu ZDDPO-2	1.151,00 €

Tabela 14: Zmanjšanje davčne osnove v obračunu – 15.8 Olajšava za investiranje po 55. a členu ZDDPO-2

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, str. 9)

Kot je razvidno iz priloge, je podjetje v računalniško opremo investiralo 2.877,50 €. Iz tega naslova podjetje lahko uveljavlja olajšavo v višini 40 % vlaganj. V to zaporedno številko vpiše znesek 1.151,00 €. Hkrati pa je dolžan izpolniti in priložiti prilogo 6a.

ZAVEZANEC ZA DAVEK : PODJETJE D.O.O.
DAVČNA ŠTEVILKA : 12345678

Priloga 6a

PODATKI V ZVEZI Z OLAJŠAVO ZA INVESTIRANJE po 55.a členu ZDDPO-2
Za obdobje od 1.1.2014 do 31.12.2014
PODATEK POD ZAP. ŠT. 15.8 OBRAČUNA

Znesek v € s centi

Znesek investicij v tisto opremo in neopredmetena sredstva, za katera se lahko uveljavlja davčna olajšava v davčnem obdobju:	2,877.50 €
--	------------

Davčno obdobje	40 odstotkov investiranega zneska tekočega obdobja	Skupaj neizkoriščeni del davčne olajšave	Koriščenje davčne olajšave v davčnem obdobju n	Neizkoriščeni del davčne olajšave
1	2	8	9	10
n	1,151.00 €	1,151.00 €	1,151.00 €	- €
Skupaj	1,151.00 €	1,151.00 €	1,151.00 €	- €

n: Obdobje za katero se sestavlja davčni obračun.

Slika 2: Priloga 6a
(Lastni vir)

3.13 Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke, religiozne in splošno koristne namene (15.13)

Revija IKS (Hieng, 2016) opisuje, da tu zavezanci uveljavljajo olajšavo za izplačila (v denarju ali naravi) za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, ekološke, športne, religiozne in splošnokoristne namene. Olajšavo lahko uveljavljajo le za izplačila rezidentom RS ter drugih držav članic EU in EGP (razen Liechtensteina), ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje naštetih dejavnosti kot nepridobitnih. Še vedno torej velja, da humanitarna pomoč, nakazana Rdečemu križu ali Karitasu, prinaša olajšavo, pomoč posamezniku, ki ga je doletela naravna nesreča, pa ne.

Znesek olajšave ne sme presegati 0,3 % obdavčenega prihodka. Olajšavo lahko torej zavezanci uveljavljajo le v predpisanem odstotku od prihodkov za davčne namene, torej prihodkov v zaporedni številki 4 (Davčno priznani prihodki).

Zap. št.	Postavka	Znesek
15.13	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke, religiozne in splošno koristne namene	630,98 €

Tabela 15: Zmanjšanje davčne osnove v obračunu – 15.13 Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke, religiozne in splošno koristne namene

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, str. 9)

Izplačane donacije v prvem delu obrazca DDPO (zaporedna številka 6.20) povečujejo davčno osnovo, vendar podjetje lahko uveljavlja olajšavo, katere znesek ne sme presegati 0,3 % obdavčenega prihodka. Uveljavlja se torej v predpisanem odstotku od prihodkov za davčne namene – od prihodkov v zaporedni številki 4 (Davčno priznani prihodki), kar znaša 630,98 €.

ZAVEZANEC ZA DAVEK : PODJETJE D.O.O.
 DAVČNA ŠTEVILKA : 12345678

Priloga 9

PODATKI V ZVEZI Z OLAJŠAVO ZA ZA DONACIJE (59. člen ZDDPO-2)
 Za obdobje od ~~1.1.2014~~ do ~~31.12.2014~~
 PODATKI POD ZAP.ŠT. 15.13, 15.14 IN 15.15 OBRAČUNA DDPO

PREGLEDNICA A - višina možnih olajšav za donacije

Zneski v € s centi			
Olajšava za donacije	Znesek izplačil za donacije v davčnem obdobju	Kontrolni podatek	Uveljavljanje olajšav
1	2	3	4
A. Izplačila za namene iz prvega odstavka 59. člena ZDDPO-2 razen izplačil za namene iz drugega odstavka tega člena		0,3 odstotka obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca	Znesek izkoriščenja olajšave (zap.št. 15.13 obračuna DDPO)
Skupaj	630.98 €	630.98 €	630.98 €

Slika 3: Priloga
(Lastni vir)

3.14 Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po členu 55. b ZDDPO-2 (15.18)

Olajšavo v velikosti 45 % (obračunanih bruto) plač na novo zaposlenih oseb lahko zavezanec uveljavlja, če gre za osebo, mlajšo od 26 let ali starejšo od 55 let, ki je bila pred zaposlitvijo vsaj 6 mesecev prijavljena v evidenci brezposelnih oseb in vsaj 24 mesecev pred tem ni bila zaposlena pri tem zavezancu ali njegovi povezani osebi. Dodaten pogoj za uveljavljanje olajšave je, da s to osebo sklene delovno razmerje za nedoločen čas in da se z na novo zaposlenim poveča skupno število zaposlenih v davčnem obdobju. Olajšavo lahko zavezanec uveljavlja za 24 mesecev od sklenitve pogodbe.

Ta olajšava se izključuje s tistimi za zaposlovanje invalidov, za zaposlovanje v regijah z veliko brezposelnostjo in za zaposlovanje v ekonomskih conah, kar pomeni, da če v istem davčnem obdobju zaposli osebo, ki ustreza pogojem za uveljavljanje davčne olajšave po 55. b členu ZDDPO-2 (2006) ali invalidno osebo, lahko izkoristi samo eno izmed obeh omenjenih olajšav.

Zap. št.	Postavka	Znesek
15.18	Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55. b členu ZDDPO-2	1.350,00 €

Tabela 16: Zmanjšanje davčne osnove v obračunu – 15.18 Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55.b členu ZDDPO-2

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, str. 9)

Podjetje je leta 2014 zaposlilo 1 osebo, mlajšo od 26 let, ki ustreza zgoraj navedenim pogojem za uveljavljanje olajšave za zaposlovanje. Zaposlitev za nedoločen čas je nastopila s 1. 10. 2014, bruto plača osebe znaša 1.000 €.

Izračun davčne olajšave: Izračun je narejen ob predpostavki, da je bil in bo bruto znesek vseh 24 mesecev, ko zavezanec lahko uveljavlja olajšavo, ostal enak.

LETO	BRUTO IZPLAČANE PLAČE	45 % OD BRUTO PLAČ	VIŠINA OLAJŠAVE
2014	3.000 €	45 % x 3.000 = 1.350 €	1.350 €
2015	12.000 €	45 % x 12.000 = 5.400 €	5.400 €
2016	9.000 €	45 % x 9.000 = 4.050 €	4.050 €
SKUPAJ	24.000 €	/	10.800 €

Tabela 17: Izračun davčne olajšave za zaposlitev brezposelne osebe po 55. b členu ZDDPO-2
(Lastni vir)

Glede na izračun, podan v zgornji tabeli, razberemo, da bo zavezanec v letu 2014 v Obračun davka od dohodka pravnih oseb vključil znesek 1.350 €, ki ga bo v obrazcu vpisal pod zaporedno številko 15.18. K tej postavki je zavezanec dolžan priložiti še prilogo 8.

(Znesek olajšave za zaposlovanje v višini 5.400 € bo zavezanec lahko upošteval pri oddaji Obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za prihodnje poslovno leto, znesek olajšave za zaposlovanje v višini 4.050 € pa bo lahko upošteval pri oddaji Obračuna davka od dohodkov pravnih oseb še za leto pozneje.)

ZAVEZANEC ZA DAVEK : PODJETJE D.O.O.
DAVČNA ŠTEVILKA : 12345678

Priloga 8

PODATKI V ZVEZI Z OLAJŠAVO ZA ZAPOSLOVANJE po 55.b, 56. in 57. členu ZDDPO-2
Za obdobje od 1.1.2014 do 31.12.2014
PODATKI POD ZAP.ŠT. 15.10, 15.11 in 15.18 OBRAČUNA

PREGLEDNICA C: Podatki v zvezi z olajšavo za zaposlovanje brezposlenih oseb (55. b člen ZDDPO-2)

Znesek v € s centi

Zap.št.	Ime in priimek	Davčna številka	Vrsta olajšave za zaposlovanje	Datum sklenitve delovnega razmerja	Plača zaposlenega	45 odstotkov plače
1	2	3	4	5	6	7
1	Ana Kovač	87654321	A	01/10/2014	(3x1000€ =) 3.000€	1,350.00 €
2						
3						
Skupaj:						1,350.00 €

IZJAVA

Izjavljam, da je zaposlitev delavcev, ki so vpisani v preglednico C in za katere uveljavljam davčno olajšavo za zaposlovanje, pomenila v davčnem obdobju, v katerem so bili ti delavci na novo zaposleni, povečanje skupnega števila zaposlenih delavcev v skladu s tretjim odstavkom 55. b člena ZDDPO-2.

Slika 4: Priloga 8
(Lastni vir)

Osnova za davek je razlika med davčno osnovo iz zaporedne številke 13 (Davčna osnova) ter seštevkom zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav iz zaporedne številke 15 (Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave). Vsota vseh dovoljenih zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav v zaporedni številki 15 ne sme presegati davčne osnove. ZDDPO-2 ne določa vrstnega reda uveljavljanja zmanjšanj davčne osnove oziroma izkoriščanja davčnih olajšav, zato je odločitev o tem prepuščena zavezancu. Lahko se odloči za kakršnokoli kombinacijo, razumljivo pa je, da bo najprej uveljavljal davčne olajšave, ki jih ni mogoče prenesti v naslednja davčna obdobja (po tej logiki bi bila uporaba davčne izgube iz preteklih let na vrsti zadnja; za njen prenos v naslednja obdobja namreč ni časovne omejitve).

Pri izračunu davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je zavezanec dolžan plačati, bo zavezanec uporabil stopnjo 17 %. Stopnjo 0 % lahko uporabljajo investicijski skladi, pokojninski skladi, zavarovalnice od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta, če zanj sestavijo ločen davčni obračun, in družbe tveganega kapitala od dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala, če zanj sestavijo ločen davčni obračun. V metodologiji k davčnemu obračunu je pojasnjeno, kako se ugotavlja davčna obveznost, če davčno obdobje ni enako koledarskemu letu. V takem primeru se davčna osnova razdeli na število mesecev davčnega obdobja zavezanca, nato pa se za mesece posameznega koledarskega leta uporabi stopnja, ki je v tem (posameznem) koledarskem letu veljala.

Davčna obveznost je znesek iz zaporedne številke 17 (Davek), zmanjšan za odbitek v tujini plačanega davka in povečan za vrnjeni znesek v tujini plačanega davka (zavezanec odbija oziroma prišteje omenjeni znesek v tujini plačanega davka, če v davčno osnovo všteta dohodke, ki so jih dosegli v tujini in od katerih je bil tam plačan davek).

Davčno obveznost zavezanci zmanjšajo za plačani znesek odtegnjenega davka (zaporedna številka 21, ki je praviloma prazna) in za vplačane akontacije (zaporedna številka 22). Pozitivna razlika je znesek davka, ki ga mora zavezanec doplačati (zaporedna številka 23), negativna pa znesek, za katerega zavezanec zahteva povračilo (zaporedna številka 24).

Osnova za določitev akontacije davka v prihodnjem davčnem obdobju je zapisana v zaporedni številki 25. To je hkrati znesek iz zaporedne številke 16, ki pa ga je treba preračunati na letno raven, če je davčna osnova ugotovljena za obdobje, krajše od enega leta.

3.15 Akontacija (26)

Zavezanci vpišejo letni znesek davčne obveznosti, izračunan kot zmnožek davčne osnove iz zaporedne številke 25 (Letna osnova za plačilo akontacij davka) in stopnje (17 oziroma 0 %).

Pojasnilo v reviji IKS (Hieng, 2016) pravi, da se akontacija davka po 371. členu ZdavP-2 v tekočem letu plačuje mesečno ali trimesečno, odvisno od velikosti letne obveznosti. Če bo letna obveznost večja od 400 EUR, bodo morali zavezanci akontacije plačevati mesečno (do 10. v mesecu za pretekli mesec), če pa bo manjša, jih bodo morali plačevati trimesečno (do 10. v mesecu po izteku trimesečja).

69. člen ZDDPO-2 (2006) pravi, da se akontacija davka določi, izračuna in plača v rokih in na način, ki je določen v ZDDPO-2 oziroma z zakonom, ki ureja davčni postopek.

Zap. št.	Postavka	Znesek
26	Akontacija	2.506,98 €

*Tabela 18: Izračun obveznosti plačila davka od dohodka v obračunu – 26 Akontacija
(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, stran 9)*

Davčna osnova podjetja znaša 14.746,95 €. Navedeni znesek pomnoži z davčno stopnjo, ki je 17 %, tako dobi znesek davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dolžan plačati v roku 30 dni od oddaje obrazca DDPO, to je znesek 2.506,98 €. Ker je podjetje že skozi leto vplačalo za 1.713,21 € akontacij davka od dohodkov pravnih oseb, je dolžno plačati samo razliko v višini 793,77 €.

Znesek 14.746,95 € predstavlja tudi osnovo za plačilo akontacij davka za prihodnje davčno obdobje. Ker je znesek 17 % od davčne osnove višji od 400,00 €, bo podjetje dolžno plačevati akontacije davka na mesečni ravni. Mesečni znesek akontacije davka bo znašal 208,92 €, ki ga je podjetje dolžno plačati do vsakega 10. v mesecu. Če bi znesek, ki predstavlja davčno obveznost podjetja (torej 17 % od davčne osnove), znašal manj kot 400,00 €, bi podjetje lahko plačevalo akontacije davka vsake tri mesece.

Pri plačevanju akontacij v tekočem davčnem obdobju morajo upoštevati tudi razlike zaradi prevelikih oziroma premajhnih akontacij v prvih mesecih tega leta, in sicer v času do predložitve davčnega obračuna za preteklo leto, na podlagi katerega se uveljavlja tudi velikost akontacij za tekoče leto. Tako morajo razliko za že dospele obroke (praviloma za januar in februar) plačati pri prvi akontaciji po predložitvi davčnega obračuna. Če pa bodo akontacije v tekočem letu na podlagi davčne osnove v davčnem obračunu za preteklo leto manjše od tistih, plačanih pred predložitvijo obračuna, je razumljivo, da bodo naslednje akontacije tudi ustrezno

manjše. Tudi v takem primeru se poračunajo že v plačilo zapadle in plačane akontacije, torej se razlika oziroma znesek preplačila vrne oziroma pobota.

Podjetje, ki ugotovi, da je akontacija davka glede na pričakovane izide tekočega poslovnega leta prevelika, ima možnost pri davčnem organu zaprositi za zmanjšanje. To morajo storiti najpozneje 30 dni pred dospelostjo obroka akontacije, ti pa dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, na katero se nanašajo. K vlogi morajo priložiti davčni obračun za (tekoče) davčno obdobje pred vložitvijo vloge, oceno davčne osnove za tekoče leto in podatke, ki dokazujejo spremembo davčne osnove. Prav tako ima davčni organ pravico z odločbo določiti novo velikost akontacije, če pri nadzoru zavezančevega poslovanja ugotovi, da akontacija ne ustreza pričakovanemu poslovnemu izidu.

3.16 Praktični primer

Podatke iz obračuna davka od dohodkov pravnih oseb je pri podjetjih težko pridobiti, saj so tovrstni podatki zaupne narave, zato so podjetja nedostopna in takih podatkov ne želijo razkrivati. Primer obračuna davka od dohodkov pravnih oseb je zato izmišljen in sestavljen na podlagi razlag v računovodsko-finančnih revijah IKS.

Obračun davka od dohodkov pravnih oseb je sestavljen za mikro podjetje – Podjetje d.o.o., kjer je 6 zaposlenih. Podjetje se ukvarja s programiranjem računalniških aplikacij. Njihove storitve zavzemajo izpolnjevanje želja strank, ki imajo potrebo po novem programu, za njihovo poslovanje.

Stranka Podjetju d.o.o. odda naročilo za oblikovanje programa, hkrati poda tudi svoje ideje, kako naj bi ta izgledal in deloval. Podjetje d.o.o. sestavi okvirno oceno dela za dogovorjene funkcionalnosti in izgled programa. Ocena zajema čas programiranja, število ljudi, ki bodo potrebni za izdelavo programa, katere resurse bodo potrebovali (če bodo potrebovali zunanjo pomoč, počakajo oceno dela zunanjega sodelavca in jo vključijo v svojo oceno). Oceno dela predstavijo stranki. Stranka potrdi oceno, podpiše pogodbo in Podjetje d.o.o. začne s programiranjem. Podjetje d.o.o. oblikuje program, ki ga da stranki v testno uporabo, ko je pripravljen za uporabo. Če stranka ugotovi nepravilnosti v programu, Podjetje d.o.o. to tudi opravi, vendar ne zaračunava dodatnih storitev, ker je morebitno dodatno delo že vključeno v oceni dela, ki jo je prvotno predstavilo stranki. Ko so narejeni popravki in je stranka zadovoljna s programom, je na vrsti namestitvev na strežnike pri stranki.

Nadaljnje sodelovanje med Podjetjem d.o.o. in strankami je nato omejeno na vzdrževanje programa, pomoč pri uporabi ter morebitne strankine dodatne želje, Podjetje d.o.o. opravi tudi dopolnitve programa (s podpisom aneksov k prvotni pogodbi). Računovodstvo za storitve iz naslova vzdrževanja programa izstavlja

račune na mesečni ravni. Ceno za storitve vzdrževanja že na začetku opredelijo v pogodbi.

V davčnem obdobju, ki se nanaša na koledarsko leto, za katerega je obračun DDPO sestavljen, je imelo podjetje 214.503,25 € prihodkov in 195.416,52 € odhodkov, ugotovljenih po računovodskih predpisih. Zaradi povečanja obsega dela je podjetje zaposlilo dodatno osebo, za katero je v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb upoštevalo davčno olajšavo. Hkrati je upoštevalo davčno olajšavo za investicije v računalniško opremo, ki jo je kupilo za novo zaposleno.

OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB Za davčno obdobje od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014

Zavezanec za davek: <u>PODJETJE d.o.o.</u>	
Sedež oziroma kraj poslovanja: <u>Davčna pot 14, Ljubljana</u>	
Davčna številka: <u>12345678</u>	Matična številka: <u>8765432000</u>
Vrsta dejavnosti (po SKD): šifra: <u>J62</u> ; naziv: <u>Računalniško programiranje, svetovanje in druge s tem povezane dejavnosti</u>	
Vrsta pretežne dejavnosti: šifra: <u>J62</u> ; naziv: <u>Računalniško programiranje, svetovanje in druge s tem povezane dejavnosti</u>	
Davčni obračun zavezanca rezidenta, ki ima sedež v Republiki Sloveniji (označite z obkrožitvijo) <u>DA</u> NE	
Davčni obračun zavezanca rezidenta, ki ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji (označite z obkrožitvijo) <u>DA</u> NE	
Davčni obračun zavezanca nerezidenta za dobiček poslovne enote (označite z obkrožitvijo) DA <u>NE</u>	
Podatki v zvezi z ugotavljanjem davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov:	
Davčni obračun zavezanca, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, v skladu s 67. b členom ZDDPO-2 (označite z obkrožitvijo) DA <u>NE</u>	
Sprememba načina ugotavljanja davčne osnove v naslednjem davčnem obdobju: Priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov v naslednjem davčnem obdobju (označite z obkrožitvijo) DA <u>NE</u>	
Obvestilo o prenehanju ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov v naslednjem davčnem obdobju (označite z obkrožitvijo) DA <u>NE</u>	
Davčni obračun zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2 (označite z obkrožitvijo) DA NE	

<p>Davčni obračun v skladu z 61. členom ZDDPO-2 (označite z obkrožitvijo)</p> <ul style="list-style-type: none"> • obračun investicijskega sklada (prvi odstavek 61. člena) • obračun pokojninskega sklada (drugi odstavek 61. člena) • obračun zavarovalnice za izvajanje pokoninskega načrta (tretji odstavek 61. člena) • obračun družbe tveganega kapitala za izvajanje dopustnih naložb tveganega kapitala (četrti odstavek 61. člena) 					
<p>Davčni zavezanec posluje s povezanimi osebami po 16. členu ZDDPO-2 (obkrožite ustrezno) DA NE</p>					
<p>Davčni zavezanec posluje s povezanimi osebami rezidenti po 17. členu ZDDPO-2 (obkrožite ustrezno) DA NE</p>					
<p>Davčni zavezanec posluje s povezanimi osebami rezidenti po 17. členu ZDDPO-2 in mora v skladu s šestim odstavkom 17. člena ZDDPO-2 prilagajati davčno osnovo (obkrožite ustrezno) DA NE</p>					
<p>Davčni zavezanec prejema ali daje posojila ali izkazuje obresti s povezanimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2 (obkrožite ustrezno) DA NE</p>					
<p>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 prilagajati davčno osnovo (obkrožite ustrezno) DA NE</p>					
<p>Davčni zavezanec je uporabnik ekonomske cone (označite z obkrožitvijo) DA NE</p>					
<p>Številka in datum izdaje odločbe, davčni urad:</p> <p>Navedeni obračun zadeva (vpišite ustrezno številko v skladu z metodologijo):</p>					
<p>Davčni zavezanec, ki ugotavlja davčno osnovo tudi po sistemu davka na tonažo (označite z obkrožitvijo)</p> <p>davčni obračun za dejavnosti obdavčene po ZDDPO-2</p> <p>davčni obračun za dejavnosti obdavčene po Zakonu o davku na tonažo</p>					
<p>Vrsta oddanega obračuna:</p> <p><input type="checkbox"/> Redni davčni obračun (358. člen ZDavP-2)</p> <p style="margin-left: 20px;"><input type="checkbox"/> za koledarsko leto</p> <p style="margin-left: 40px;"><input type="checkbox"/> za poslovno leto, ki je različno od koledarskega leta</p> <p style="margin-left: 40px;"><input type="checkbox"/> za prehodno obdobje</p> <p><input type="checkbox"/> Davčni obračun v primeru statusnih sprememb</p>					
<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 70%;">Obračunski dan:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Dan vpisa spremembe v register:</td> <td></td> </tr> </table>		Obračunski dan:		Dan vpisa spremembe v register:	
Obračunski dan:					
Dan vpisa spremembe v register:					

<input type="checkbox"/> davčni obračun pri združitvah – pripojitvah ali spojitvah (361. in 362. člen ZDavP-2) <input type="checkbox"/> davčni obračun pri razdelitvah (363. in 364. člen ZDavP-2) <input type="checkbox"/> davčni obračun pri oddelitvah (365. in 366. člen ZDavP-2) <input type="checkbox"/> davčni obračun pri izčlenitvah <input type="checkbox"/> davčni obračun pri prenosu premoženja <input type="checkbox"/> davčni obračun prevzete (prenosne) družbe <input type="checkbox"/> davčni obračun prevzemne družbe			
Prevzete družbe v transakciji	Prevzemne/ novoustanovljene družbe v transakciji	Naziv	Davčna številka
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/> Davčni obračun pri začetku postopka prisilne poravnave (367. člen ZDavP-2) <input type="checkbox"/> Davčni obračun v primeru prenehanja davčnega zavezanca: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> prenehanje po stečajnem postopku (368. člen ZDavP-2): <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> davčni obračun na dan pred začetkom stečajnega postopka <input type="checkbox"/> davčni obračun v času stečajnega postopka <input type="checkbox"/> končni davčni obračun ob koncu stečajnega postopka <input type="checkbox"/> prenehanje po postopku likvidacije (368.a člen ZDavP-2): <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> davčni obračun na dan pred začetkom likvidacije <input type="checkbox"/> davčni obračun v času likvidacijskega postopka <input type="checkbox"/> končni davčni obračun ob zaključki likvidacije <input type="checkbox"/> davčni obračun v primeru prenehanja po skrajšanem postopku (369. člen ZDavP-2) <input type="checkbox"/> davčni obračun pri drugih postopkih prenehanja (360, člen ZDavP-2) (razen v primerih statusnih sprememb iz 361.–366. člena ZDavP-2) 			

*Tabela 19: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb
(Lastni vir)*

Zap. št.	Postavka	Znesek v € s centi
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega	214.503,25
1.1	Dohodki, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem	
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje (vsota 2.1 do 2.14)	4.213,00
2.1	Izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	
2.2	Izvzem prihodkov iz odprave ali porabe že obdavčenih ali delno obdavčenih rezervacij	
2.3	Izvzem prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	
2.4	Izvzem prihodkov iz odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala	
2.5	Izvzem dividend in dohodkov, podobnih dividendam	4.213,00
2.6	Izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev razen dobičkov, ki se izvzamejo v skladu s šestim in sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
2.7	Izvzem 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	Izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev oziroma delnic v bankah, v skladu s sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
2.9	Izvzem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	
2.10	xx	xxxxxxxx
2.11	Izvzem 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	Izvzem prihodkov zaradi predhodno nepriznanih odhodkov	
2.13	Izvzem dobičkov v primeru uveljavljanja upravičenj pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah	
2.14	Zmanjševanje prihodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oziroma vrednostnih papirjev za neupoštene izgube pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu ZDoh-2	
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje (vsota 3.1 do 3.6)	36,80
3.1	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2	
3.2	Povečanje prihodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena ZDDPO-2	
3.3	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami iz 16. člena ZDDPO-2	
3.4	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami rezidentom iz 17. člena ZDDPO-2	36,80
3.5	Povečanje prihodkov nerezidenta za prihodke, ki se pripišejo poslovni enoti	
3.6	Povečanje prihodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oziroma vrednostnih papirjev za neobdavčene dobičke pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu ZDoh-2	

4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	210.327,05
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	195.416,52
5.N	NORMIRANI ODHODKI v višini 70 % davčno priznanih prihodkov	
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (od 6.1 do 6.43)	6.957,25
6.1	Izvezem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	
6.2	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2	
6.3	Zmanjšanje odhodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena ZDDPO-2	
6.4	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb iz 16. člena ZDDPO-2	
6.5	Zmanjšanje odhodkov iz obresti na prejeta posojila od povezanih oseb rezidentov iz 17. člena ZDDPO-2	
6.6	Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane	3.000,00
6.7	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ZDDPO-2 ne priznajo	1.500,00
6.8	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja finančnih naložb, ki se po 22. členu ZDDPO-2 ne priznajo	
6.9	Zmanjšanje odhodkov pri banki za odhodke prevrednotenja posojil, vrednotenih po metodi odplačne 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 odstotkov začetno izkazane vrednosti	
6.11	Izvezem 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	
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)	720,00
6.14.1	Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	720,00
6.14.2	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb	
6.15	Nepriznani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev	
6.16	Nepriznani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ	
6.17	Nepriznani odhodki za davke	
6.18	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	
6.19	Nepriznani odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, določenih v 8.b točki prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2	
6.20	Nepriznani odhodki za donacije	1.000,00
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, ki ureja dohodnino	175,00
6.23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom ZDDPO-2	
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	562,25

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 borzno posredniška 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 place, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila place 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, 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 za 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 oziroma 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, zamenjava kapitalskih deležev, združitvah in delitvah	
6.39	Zmanjšanje odhodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oziroma vrednostnih papirjev za neobdavnice dobičke pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu 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 oziroma 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 z naslova udeležbe delavcev pri dobičku v skladu z ZUDDob	
7	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje (vsota 7.1 do 7.12)	4.199,50
7.1	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij, ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot odhodek	
7.2	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob dopisu celote, ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oz. poravnane	4.112,00
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	87,50
7.7	Povečanje odhodkov za odpis do 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 poslovnim enotam	
7.10	Povečanje odhodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oziroma vrednostnih papirjev za neupoštevane izgube pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu 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 oziroma 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.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7) oziroma 5.N	192.658,77
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	17.668,28
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)	
11.	Sprememba davčne osnove zaradi prehoda na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih (11.1 – 11.2 + 11.3 – 11.4 + 11.5 – 11.6)	
11.N	Sprememba davčne osnove zaradi prehoda na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih za zavezanca, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov (zap. št. 11 krat (1-0,7))	
11.1	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davno 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 iz 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.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1 do 12.8)	210,65
12.1	Znesek izkoriščene davčne olajšave za investiranje zaradi prodaje ali odtujitve sredstva pred predpisanim rokom	
12.2	Znesek izkoriščene davčne olajšave za investiranje zaradi odsvojitve ali prenosa sredstva iz pomurske regije oz. iz problemskega območja z visoko brezposelnostjo pred predpisanim rokom	
12.3	Izvem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividend in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov	210,65
12.4	Izvem odhodkov, ki zadevajo izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov	
12.5	Povečanje davčne osnove za izvzeti del dobičkov 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 rezerva prenosne družbe pri družitvah 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.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0 oziroma (9 + 11.N + 12)	17.878,93
14.	DAVČNA IZGUBA (9 + 11 + 12) ALI (11 + 12 – 10), če < 0	
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota od 15.1 do 15.20, vendar največ do višine davčne osnove pod zap. št. 13)	3.131,98
15.1	Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdale RS, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile RS ali občine	
15.2	xx	xxxxxxxxxx
15.3	Pokrivanje izgube	
15.4	xx	xxxxxxxxxx
15.5	xx	xxxxxxxxxx
15.6	Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 55. člena ZDDPO-2	
15.7	Zmanjšanje davčne osnove za koriščenje regijske olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj po 55. členu ZDDPO-2	
15.8	Olajšava za investiranje po 55. a členu ZDDPO-2	1.151,00
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, religiozne in splošno koristne namene	630,98
15.14	Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami	
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 ekonomski coni	
15.18	Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55. b členu ZDDPO-2	1.350,00
15.19	Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015 oz. drugam odstavku 28. člena ZSRR-2	
15.20	Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015 oz. petem odstavku 28. člena ZSRR-2	
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	14.746,95
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat 17 odstotkov)	2.506,98
18.	Odbitek tujega davka	
19.	Povečanje ali zmanjšanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 ± 19)	2.506,98
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	
22.	Vplačane akontacije	1.713,21
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22), če > 0	793,77
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22), če < 0	
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	14.746,95
26.	Akontacija	2.506,98
27.	Mesečni obrok akontacije	208,92
28.	Trimesečni obrok akontacije	

(Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec, 2016)

4 ZAKLJUČEK

V praktičnem primeru je prikaz izračuna davčnega dobička v višini 14.746,95 €, ki pa je praviloma drugačen od poslovnega dobička podjetja, ugotovljenega v izkazu poslovnega izida. Poslovni dobiček izračunamo na podlagi vseh prihodkov in vseh odhodkov, ugotovljenih po SRS, ki jih ima podjetje v poslovnem letu. Poslovni dobiček za navedeni primer znaša 19.086,73 €.

Izračun osnove za davek in poslovnega dobička.

Davčno priznani prihodki – Davčno priznani odhodki + Povečanje davčne osnove – Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave = Osnova za davek	
$210.327,05 \text{ €} - 192.658,77 \text{ €} + 210,65 \text{ €} - 3.131,98 \text{ €} = \mathbf{14.746,95 \text{ €}}$	
Prihodki po SRS – Odhodki po SRS = Poslovni dobiček	
$214.503,25 \text{ €} - 195.416,52 \text{ €} = \mathbf{19.086,73 \text{ €}}$	

Davčna osnova oziroma davčni dobiček podjetja, izračunan v primeru, predstavlja osnovo za plačilo davka.

Davčni dobiček se razlikuje od poslovnega, ker na podlagi ZDDPO-2 nekateri poslovni dogodki v obračunskem letu za podjetje lahko predstavljajo povečanje ali zmanjšanje prihodkov oziroma odhodkov po SRS in povečanje ali zmanjšanje davčne osnove.

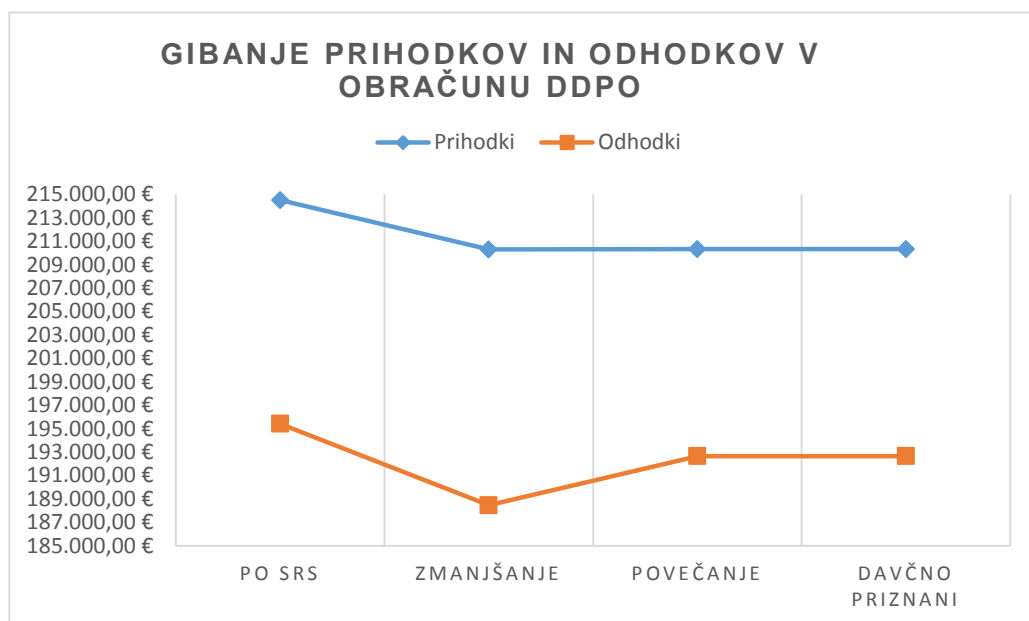
Prihodki po SRS	214.503,25 €
Zmanjšanje prihodkov po ZDDPO-2	4.213,00 €
Povečanje prihodkov po ZDDPO-2	36,80 €
Davčno priznani prihodki	210.327,05 €
Odhodki po SRS	195.416,52 €
Zmanjšanje odhodkov po ZDDPO-2	6.957,25 €
Povečanje odhodkov po ZDDPO-2	4.199,50 €
Davčno priznani odhodki	192.658,77 €
Davčna osnova	17.668,28 €
Povečanje davčne osnove	210,65 €
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	3.131,98 €
Osnova za davek	14.746,95 €

*Tabela 20: Povzetek obrazca obračuna davka od dohodkov pravnih oseb
(Lastni vir)*

Opisani in razloženi poslovni dogodki v realnosti so redkost. Večina podjetij, ki imajo konec leta obveznost za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, povečuje svoje stroške/odhodke, da s tem zmanjšujejo davčno osnovo, saj kakšnih morebitnih dodatnih davčnih olajšav nimajo ali pa so jih že koristili ali pa ne želijo koristiti vseh naenkrat, saj določene davčne olajšave lahko koristijo v prihajajočih poslovnih letih.

V spodnjem grafikonu (Slika 5) je prikazan izračun davčno priznanih prihodkov in davčno priznanih odhodkov v obračunu DDPO, in sicer:

- prihodki po računovodskih standardih (SRS), zmanjšani in povečani glede na določbe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, kar predstavlja davčno priznane prihodke v obračunu DDPO;
- odhodki po računovodskih standardih (SRS), zmanjšani in povečani glede na določbe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, kar predstavlja davčno priznane odhodke v obračunu DDPO.

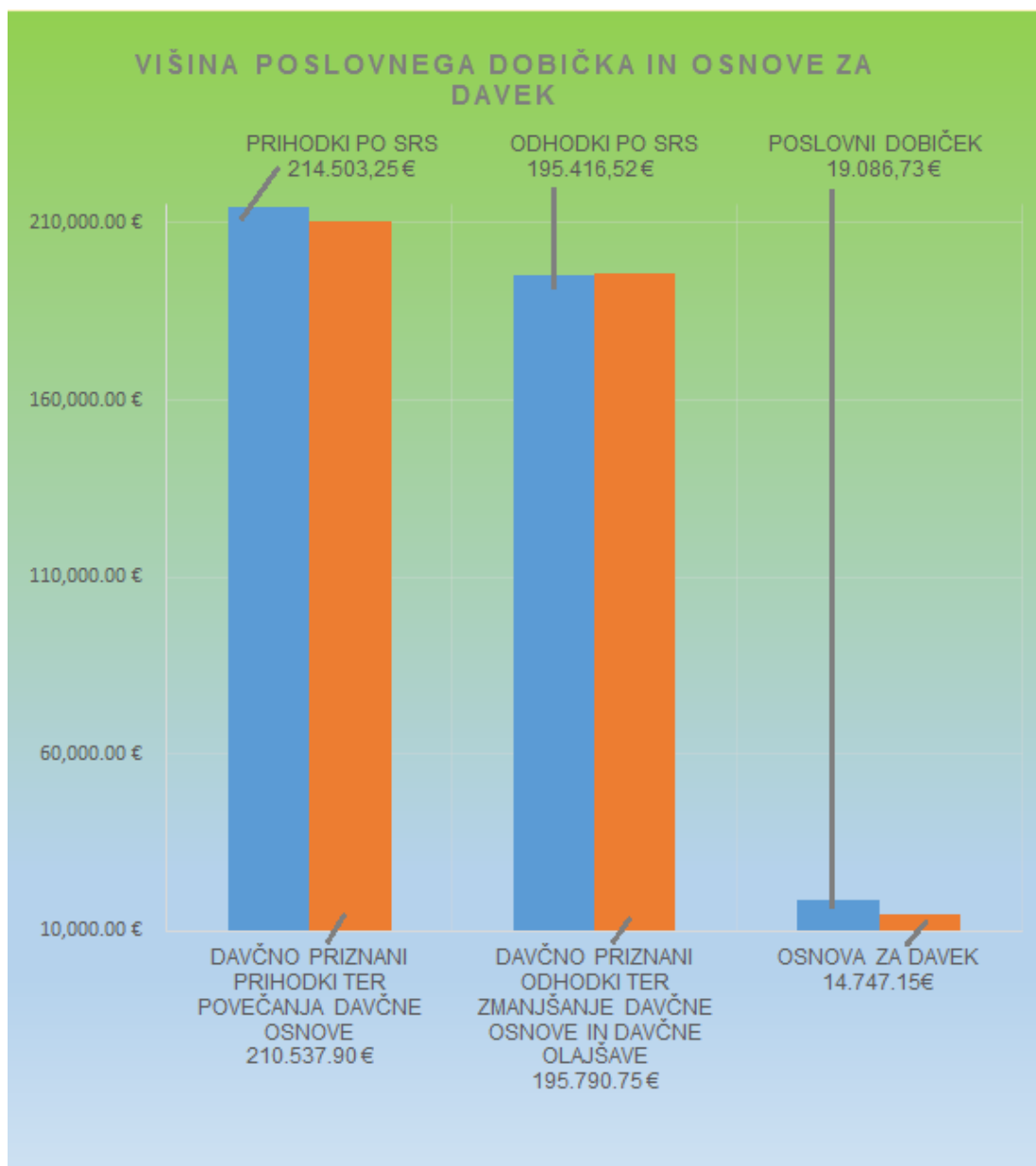


*Slika 5: Primerjava višine prihodkov in odhodkov glede na določbe računovodskih standardov (SRS) in glede na določbe ZDDPO
(Lastni vir)*

V naslednjem grafikonu (slika 6) pa je prikazana razlika med poslovnim dobičkom in davčno osnovo za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb (osnova za davek v obračunu DDPO), in sicer:

- poslovni dobiček predstavlja (prihodke po SRS – postavka 1 v obračunu DDPO, zmanjšane za odhodke po SRS – postavka 5 v obračunu DDPO);
- osnova za davek v obračunu DDPO pa predstavljajo davčno priznani prihodki – postavka 4 v obračunu DDPO, zmanjšani za davčno priznane

odhodke – postavka 8 v obračunu DDPO, zmanjšanja in povečanja davčne osnove ter zmanjšanja za davčne olajšave – postavki 12 in 15 v obračunu DDPO.



Slika 6: Grafikon primerjave višine poslovnega dobička in osnove za davek
(Lastni vir)

Plačilo akontacij davka od dohodkov pravnih oseb v višini 208,92 € je za dobro stoječe podjetje primeren izdatek, ki si ga podjetje, opisano v praktičnem primeru, lahko privošči. Ker mora obračun davka od dohodkov pravnih oseb oddati najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto, lahko v tekočih prvih treh mesecih ugotovi, da je njegovo dobro poslovanje upadlo, ter lahko pri oddaji obračuna hkrati zaprosi za znižanje zneska akontacije, glede na poslabšano

poslovanje tekočih treh mesecev, če ugotovi, da skozi celotno poslovno leto predvidoma ne bo dosegalo standardov poslovanja preteklega poslovnega leta. To pomeni, da bi mesečno plačevalo nižje zneske akontacije, konec leta oziroma pri oddaji obračuna davka od dohodkov pravnih oseb pa bi imelo razliko do davčne obveznosti večjo, če bi se poslovanje čez leto zopet popravilo na pričakovano raven. Lahko pa plačuje omenjeni znesek akontacije davka od dohodka pravnih oseb, pa bo na koncu leta pri oddaji obračuna dobil povračilo denarnih sredstev, če bo z akontacijami davka od dohodkov pravnih oseb presegel davčno obveznost.

Računovodja mora biti pri sestavi obračuna davka od dohodkov pravnih oseb previden in pozoren na morebitne davčne olajšave iz preteklih let, ki jih zavezanec še ni izkoristil v preteklih davčnih obdobjih. Koriščenje davčnih olajšav je v večini primerov časovno omejeno, zato je treba biti pri svojem delu dosleden in natančen, posebno če ima na primer podjetje zunanje računovodstvo. Še bolj pa mora biti zunanji računovodja etično naravnani, če se zavezanec odloči za menjavo računovodskega servisa, in novemu računovodstvu predati vse potrebne podatke in informacije, ki so pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb pomembne.

VIRI

Strokovne revije

Hieng, R. (2015). Primer priprave obračuna davka od dohodkov pravnih oseb in odloženih davkov za leto 2014. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 03(15). Ljubljana. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

Hieng, R. (2016). Obračun davka od dohodkov. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 02(16). Ljubljana. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

Študijsko gradivo

Kovač, M. (2010). *Davki*. Ljubljana: Zavod IRC.

Spletne strani

Davčna hiša Bilans (2017). Super davki. Pridobljeno 10. 5. 2016 z naslova www.superdavki.com.

Ministrstvo za finance RS (2015). *Davek od dohodkov pravnih oseb, Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb*. Pridobljeno 10. 5. 2016 z naslova http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_od_dohodkov_pravnih_oseb/Opis/Podrobnejši_opisi_Splosno_o_DDPO.pdf.

Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – obrazec. Pridobljeno 10. 5. 2016 z naslova https://www.uradni-list.si/files/RS_-2013-109-03970-OB~P001-0000.PDF#!/pdf.

Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* 109/2013. Pridobljeno 10. 5. 2016 z naslova <https://www.uradni-list.si/1/content?id=115635>.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). *Uradni list RS*, št. 117/06. Pridobljeno 10. 5. 2016 z naslova <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4687>.