



B&B
VIŠJA STROKOVNA ŠOLA

Diplomsko delo višješolskega strokovnega študija
Program: ekonomist
Modul: računovodstvo za gospodarstvo

POVEZAVA POSLOVNE IN DAVČNE BILANCE ZA XY PODJETJE

Mentorica: Branka Nagode, univ. dipl. ekon.
Lektorica: Katja Tiringner, prof. slov.

Kandidat: Jaka Tomšič

Kranj, oktober 2015

ZAHVALA

Zahvaljujem se mentorici gospe Branki Nagode za usmerjanje, vodenje in strokovne napotke ob izdelavi diplomskega dela.

Zahvaljujem se tudi lektorici Katji Tiringar, ki je mojo diplomsko nalogo jezikovno in slovnično pregledala.

Posebne zahvala pa gre tudi staršem Mileni in Dušanu ter dekletu Tini, ki so me podpirali in mi stali ob strani v času študija.

IZJAVA

»Študent Jaka Tomšič izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal 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. 10. 2015

Podpis: _____

POVZETEK

Namen diplomske naloge je prikazati povezavo med poslovno in davčno bilanco XY podjetja tako v teoriji kot praksi. Pomembnost poznavanja povezav med njima je ključna za doseganje strateških ciljev podjetja, ki lahko preko davčne bilance skuša optimizirati davčno breme. Diplomska naloga podrobneje opisuje temeljne računovodske izkaze, saj so izkazi sestavni del le-teh, opisuje načine minimiziranja davčnega bremena, primerjavo med poslovno in davčno bilanco, poseben poudarek pa posveča obračunu davka od dohodkov pravnih oseb ter načinu in metodologiji izpolnjevanja obrazca obračuna davka od dohodkov pravnih oseb.

Diplomska naloga je sestavljena iz dveh smiselnih zaključenih delov, iz teoretičnega in praktičnega dela. V teoriji so opisani temeljni računovodski izkazi in pa Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. V praktičnem delu pa so prikazani razlika med poslovno in davčno bilanco ter njeni priznani in nepriznani odhodki in prihodki. Teoretična dogajanja, ki jih opisuje, se prepletajo s praktičnimi obračuni, ki so preizkušeni na primeru XY podjetja.

KLJUČNE BESEDE

- davek od dohodka,
- računovodski izkazi,
- poslovna bilanca,
- davčna bilanca

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to show the connection between business and tax balance of a XY company in theory as well as in practice. The importance of recognizing the connections between the two of them is the key factor for achieving the strategical goals of a company trying to optimize the tax charge through tax policy. It discusses the basic accountant statements, part of which is the statement of business outcome. In thesis it's discusses about the basic accountant statements, part of which is the statement of business outcome. It describe comparison between business balance and tax balance and the ways of minimizing the tax charges and places a special attention on income of tax balance and on ways and methodology of filling out forms for income tax balance.

Thesis is made of theoretical and practical part that by itself form two concluded parts. In theory there are described basic financial statements and the law of income tax. In practical part there is shown difference between business and tax balance and their recognized and unrecognized expenses and revenue. The theory described in the thesis is intertwined with practical statements of accounts, which are tested in the case study of an XY company.

KEYWORDS

- income tax balance,
- accounting statements,
- business balance,
- tax balance

KAZALO

1	UVOD.....	1
1.1	Predstavitev problema.....	1
1.2	Cilji naloge	1
1.3	Predpostavke in omejitve	1
1.4	Metode dela	1
2	Temeljni računovodski izkazi.....	2
2.1	Bilanca stanja.....	3
2.2	Izkaz poslovnega izida	4
2.3	Izkaz gibanja kapitala	6
2.4	Izkaz denarnih tokov	6
2.5	Poslovne knjige in letno poročilo	7
3	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb	9
3.1	Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb	9
3.2	Davčno obdobje, davčna stopnja in davčna osnova.....	10
3.2.1	Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih odhodkov	10
3.2.2	Ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov	11
3.3	Prihodki.....	12
3.3.1	Davčno priznani prihodki.....	13
3.3.1.1	Zmanjšanje prihodkov	13
3.3.1.2	Povečanje prihodkov.....	14
3.4	Odhodki	15
3.4.1	Davčno priznani odhodki.....	17
3.4.1.1	Zmanjšanje odhodkov	17
3.4.1.2	Povečanje odhodkov.....	19
3.5	Davčna izguba in davčne olajšave	20
3.6	Izpolnjevanje obrazca Obračun davka od dohodkov pravnih oseb	21
4	Izdelava davčnega obračuna za XY podjetje	23
4.1	Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida XY podjetje.....	23
4.2	Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za XY podjetje.....	25
4.3	Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – pojasnila	27
4.3.1	Davčno priznani prihodki.....	27
4.3.1.1	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih – zmanjšanje	27
4.3.1.2	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih – povečanje.....	28
4.3.2	Davčno priznani odhodki	29
4.3.2.1	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih – zmanjšanje	30
4.3.2.2	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih – povečanje.....	35
4.3.3	Povečanje davčne osnove.....	36
4.3.4	Zmanjšanje davčne osnove	37
4.3.5	Ugotovitev davčne obveznosti	41
4.3.6	Osnova za določitev akontacije davka.....	42
5	Zaključek.....	43
6	Literatura in viri.....	45

KAZALO SLIK

Slika 1: Temeljni računovodski izkazi	2
---	---

KAZALO TABEL

Tabela 1: Bilanca stanja	4
Tabela 2: Struktura izkaza poslovnega izida po različici I	5
Tabela 3: Primer neposredne metode pri izkazu denarnih tokov	7
Tabela 4: Bilanca stanja XY podjetje	24
Tabela 5: Izkaz poslovnega izida XY podjetja.....	24
Tabela 6: Davek od dohodkov pravnih oseb za XY podjetje	26
Tabela 7: Prihodki in odhodki	27
Tabela 8: Rezervacije na 31. 12. 2014	28
Tabela 9: Odloženi davki na 31. 12. 2014	28
Tabela 10: Povečanje prihodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti	29
Tabela 11: Odhodki	29
Tabela 12: Zmanjšanje odhodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti ..	30
Tabela 13: Strošek, ki zadeva privatno življenje drugih oseb.....	31
Tabela 14: Nepriznan odhodek zaradi neplačanih obresti	31
Tabela 15: Nepriznan odhodek za donacije.....	31
Tabela 16: Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo (PDZP ter bonitete)	32
Tabela 17: Drugi odhodek (aranžmaji in dekoracija aranžmajev).....	33
Tabela 18: Strošek reprezentance.....	34
Tabela 19: Nepriznan odhodek nadzornega sveta	34
Tabela 20: Nepriznan odhodek amortizacije AutoCada	35
Tabela 21: Nepriznan odhodek za izplačilo vajencu	35
Tabela 22: Rezervacije na 31. 12. 2014	36
Tabela 23: Odloženi davki na 31. 12. 2014	36
Tabela 24: Povečanje davčne osnove zaradi odtujitve sredstev pred predpisanim rokom.....	37
Tabela 25: Olajšava za investiranje v opremo	38
Tabela 26: Olajšava za zaposlovanje invalida	39
Tabela 27: Delež dodatnega pokojninskega zavarovanja glede na starost.....	40
Tabela 28: Olajšava za dodatno pokojninsko zavarovanje (24 %)	40
Tabela 29: Olajšava za zaposlovanje brezposelne osebe	41
Tabela 30: Davčna obveznost XY podjetja za leto 2014	41
Tabela 31: Akontacija davka iz dohodka za leto 2014	42
Tabela 32: Obveznost za doplačilo davka	42
Tabela 33: Mesečni obrok akontacije	43

KRATICE IN AKRONIMI

DDPO: Davek od dohodkov pravnih oseb

SRS: Slovenski računovodski standardi

PI: Poslovni izid

ZGD-1: Zakon o gospodarskih družbah

AJPES: Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve

FURS: Finančna uprava Republike Slovenije

EU: Evropska unija

POZP: Pravne osebe zasebnega prava

ZDoh-2: Zakon o dohodnini

ZRPPR1015: Zakon o razvojni podpori pomurski regiji

ZUDDob: Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku

MSRP: Mednarodni standardi računovodskega poročanja

PDZP: Prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

ZDDPO-2: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

1 UVOD

1.1 Predstavitev problema

V diplomski nalogi bom obravnaval davek od dohodkov pravnih oseb. Zaradi množice predpisov in aktov, ki jih moramo upoštevati pri izvajanju določil DDPO, lahko rečemo, da gre za zelo zahtevno in obsežno delo. Zavezanec za DDPO je pravna oseba domačega ali tujega prava. Vsakoletni davčni obračun morajo pripraviti vsi davčni zavezanci, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi prihodkov in odhodkov. V davčnem obračunu ugotovijo davčno obveznost za tekoče davčno leto in akontacijo za naslednje leto. V davčnem obračunu lahko uveljavljamo različne olajšave. Če jih ne moremo uveljavljati v celoti, del prikažejo v prilogah in prenesejo v naslednja leta. Rok za oddajo davčnih obračunov za tekoče leto je najkasneje do 31. marca v naslednjem letu.

1.2 Cilji naloge

Cilj diplomske naloge je prikazati povezavo med poslovnim in davčnim izkazom tako v praksi kot v teoriji. Prikazal bom pomen davčnih olajšav, saj imajo te velik pomen pri načrtovanju davčnih obveznosti. Davčne olajšave namreč zmanjšujejo davčne obveznosti, zato zavezanci želijo maksimirati davčne olajšave. Podrobneje bom predstavil v Sloveniji uporabljane davčne olajšave, med katere spadajo olajšava za investicijska vlaganja, olajšava za dodatno zaposlovanje, zaposlovanje invalidov, raziskave in razvoj, humanitarna ter kulturna pomoč.

1.3 Predpostavke in omejitve

Davčna bilanca ni nujno enaka poslovni. Nekaterih prihodkov in odhodkov, ki smo jih ugotovili v poslovni bilanci, ne moremo upoštevati kot davčni prihodek ali odhodek v delnem ali celotnem znesku. Zakon o davku od dohodkov namreč pravi, da je davčna osnova dobiček, ki se ugotovi v davčnem izkazu. V diplomski nalogi bom ugotavljal dejansko stanje skozi poslovne izkaze XY podjetja, jih primerjal z davčnimi letnimi izkazi in ugotavljal posledične razlike ter navedel pojasnila za nastanek letnih poročil. V davčnem obračunu bom prikazal, kako lahko davčni zavezanec uveljavlja tudi olajšave, ki jih določa ZDDPO-2.

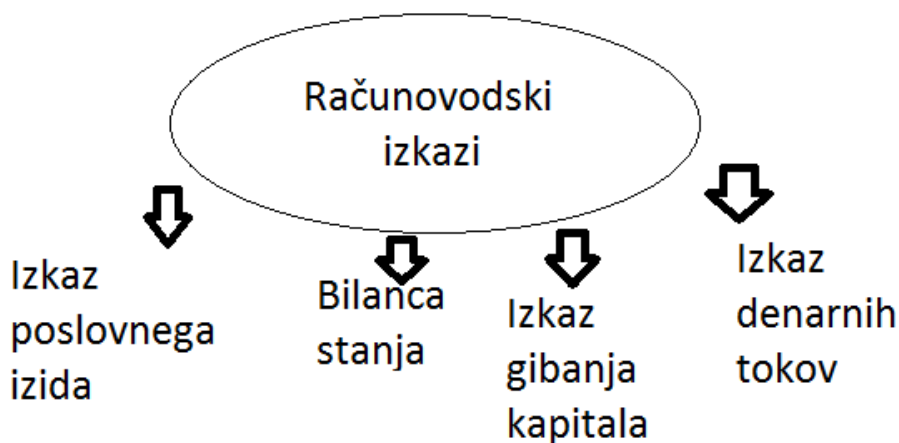
1.4 Metode dela

Za teoretični del bom uporabil analitično primerjalno metodo. Z analitično metodo bom celoto razčlenil v posamezne dele pri davku od dohodkov pravnih oseb. Pri problemu davka od dohodkov pravnih oseb in davčnih olajšav pri obdavčitvi dohodkov bom uporabil zakone in predpise (ZZDPO-2), ki urejajo zakonodajo, kakor

tudi strokovno literaturo ter objavljeno literaturo na spletnih straneh Finančne uprave RS. Na osnovi ugotovitev in spoznanj iz teoretičnega dela bom v praktičnem delu (raziskovalnem) delu uporabil metodo deskripcije, tj. postopek opisovanja posameznih procesov in pojmov. Pri obravnavi olajšav bom uporabil analitični pristop, predvsem interakcije deduktivnega in induktivnega načina sklepanja.

2 TEMELJNI RAČUNOVODSKI IZKAZI

Zaradi poslovnega procesa, ki sestoji iz množice poslovnih dogodkov, se ekonomske kategorije nenehno spreminjajo (Adžaga Uršič, 2013). Spremembe, ki jih najdemo pri posameznih vrstah sredstev, in obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov niso nikoli osamljene, ampak so povezane z spremembami. Knjigovodstvo nam omogoča celovito prikazovanje poslovnih dogodkov, da lahko vedno razberemo vsakokratno stanje celotnih sredstev (aktiva) in obveznosti do virov sredstev (pasiva), ki so prikazani v bilanci stanja ter prikaz prihodkov in odhodkov, izkazanih v izkazu poslovnega izida. Namen računovodskih izkazov je informiranje o finančnem položaju in uspešnosti podjetja, ki pomaga vodilnemu kadru pri odločanju. Računovodski izkazi skupaj s pojasnili k izkazu sestavljajo tako imenovano računovodsko poročilo, ki je najpomembnejše računovodsko poročilo in je objavljeno na spletnih straneh Agencije RS za javnopravne evidence in storitve (Štefe, 2014).



Slika 1: Temeljni računovodski izkazi
(Vir: lastni)

2.1 Bilanca stanja

Bilanca stanja je računovodski izkaz o predračunskem ali uresničenem (obračunskem) obsegu in sestavi sredstev ter obveznosti do virov sredstev posameznega podjetja za določen trenutek, presečni datum. Slovenski računovodski standardi (SRS) 24.1 opredeljujejo bilanco stanja kot temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku. Bilanco stanja mora podjetje skladno z določbami Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1) obvezno sestaviti na zadnji dan poročevalskega obdobja. Za potrebe spremljanja poslovanja s strani poslovodstva, lastnikov, bank ali borze, če podjetje kotira na borzi, je treba sestavljati tudi medletne bilance, ki so lahko mesečne, trimesečne ali polletne.

SRS 24.3 določa, da mora imeti izkaz stanja obliko dvostranske uravnotežene bilance stanja. To pomeni, da mora biti vsota sredstev v bilanci stanja enaka obveznosti do virov sredstev. Podjetje mora namreč spoštovati temeljno načelo gospodarjenja, in sicer da lahko razpolaga le s tolikšnimi sredstvi, kolikor znašajo obveznosti zanje (obveznost do lastnikov – kapitala in obveznost do drugih – dolgovi). Zanesljivost podatkov, izkazanih v bilanci stanja, je odvisna od kvalitete podatkov v glavni knjigi. Veliko večjo verodostojnost ima bilanca stanja, ki je sestavljena po uskladitvi analitičnih evidenc z glavno knjigo, uskladitvi terjatev in obveznosti s poslovnimi partnerji ter izvedenem popisu in viru sredstev (http://www.podjetniskiportal.si/index.php?t=E_publicacije&type=prirocnik&article_id=8702, 1. 6. 2015).

AKTIVA (sredstva)		PASIVA (obveznosti do virov sredstev)	
A. Dolgoročna sredstva	Neopredmetena sredstva in dolg. AČR	A. Kapital	Vpoklicni kapital
	Opredmetena osnovna sredstva		Kapitalske rezerve
	Naložbene nepremičnine		Rezerve iz dobička
	Dolgoročne poslovne terjatve		Presežek iz prevrednotenja
	Dolgoročne finančne naložbe		Preneseni čisti PI
	Odložene terjatve za davek		Čisti PI poslovnega leta
B. Kratkoročna sredstva	Sredstva za prodajo	B. Rezervacije in dolgoročne PČR	
	Zaloge	C. Dolgoročne obveznosti	Dolgoročne finančne obveznosti
	Kratkoročne finančne naložbe		Dolgoročne poslovne obveznosti
	Kratkoročne poslovne terjatve		Odložene obveznosti za davek
Denarna sredstva	D. Kratkoročne obveznosti	Obveznosti, vključene v skupino za odtujitev	
C. Kratkoročne AČR		Kratkoročne poslovne obveznosti	
			Kratkoročne finančne obveznosti
		E. Kratkoročne PČR	
Aktiva = Pasiva			

*Tabela 1: Bilanca stanja
(Vir: SRS 24, 2006 in lastni)*

2.2 Izkaz poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto. Izkaz poslovnega izida se lahko sestavi tako za splošne namene kot tudi za potrebe zunanega računovodskega poročanja. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk. Podjetje ima za pripravo na voljo dve različici, in sicer nemško in angloameriško različico (različica I in II). SRS 24 daje prednost različici II, vendar večina slovenskih podjetij raje izbere različico I (Odar, 2010, str. 14). Izkaz poslovnega izida lahko prikazujemo le v določenem časovnem obdobju, ne pa tudi v določenem trenutku. Poslovni izid prikazuje prihodke, stroške in odhodke

gospodarske družbe v obračunskem letu ter poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba).

Prihodki		Odhodki		Poslovni izid
Poslovni prihodki	Čisti prihodki od prodaje	Poslovni odhodki	Stroški blaga, materiala in storitev	Poslovni prihodki- poslovni odhodki = PI iz poslovanja
	Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje		Stroški dela	
	Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve		Odpis vrednosti (amortizacija)	
	Drugi poslovni prihodki			
Finančni prihodki	Finančni prihodki iz deležev	Finančni odhodki	Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov fin. naložb	Finančni prihodki- finančni odhodki = PI iz financiranja
	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev		Finančni odhodki iz fin. obveznosti	
	Finančni prihodki iz danih posojil		Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	
Drugi prihodki	Subvencije, dotacije, kazni, odškodnine ipd.	Drugi odhodki	Denarne kazni, odškodnine ipd.	Drugi prihodki – drugi odhodki = izredni PI
Davek iz dobička				Vsi prihodki – vsi odhodki – davek iz dobička – / + odloženi davek = čisti PI
Odloženi davki				
Čisti poslovni izid				

Tabela 2: Struktura izkaza poslovnega izida po različici I
(Vir: SRS 25, 2006 in lastni)

Prihodki so po SRS 18 opredeljeni kot povečanje gospodarske koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev ali zmanjšanja dolgov. Prihodkov ne smemo enačiti s prejemki, ki pomenijo zgolj povečanje denarnih sredstev na transakcijskem računu poslovnega sistema. Opredeljeni so s prodajno vrednostjo

prodanih količin, zajemajo pa tudi nekatere druge postavke, ki prav tako povečujejo poslovni izid. Prihodke razvrščamo na:

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

Odhodki so po SRS 17 opredeljeni kot zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanja sredstev ali povečanje dolgov. Nanašajo se na prodane količine poslovnih učinkov, s katerimi so pridobljeni prihodki, zajemajo pa tudi nekatere druge postavke zunaj stroškov in nabavnih vrednosti, ki prav tako zmanjšujejo poslovni izid (Adžaga Uršič, 2013, str. 27). Odhodke razvrščamo na:

- poslovne odhodke,
- finančne odhodke in
- druge odhodke.

2.3 Izkaz gibanja kapitala

Izkaz gibanja kapitala je temeljni računovodski izkaz, določen s SRS 27, v katerem so prikazane spremembe sestavin kapitala, zajetih v bilanci stanja za poslovno leto, za katero se sestavlja. Izkaz prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube. Po SRS 27 se izkaz prikazuje v stolpcih in vrsticah. V stolpcih prikazujemo vrste kapitala: vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, presežek iz prevrednotenja, preneseni čisti poslovni izid, čisti poslovni izid poslovnega leta in postavka skupaj kot seštevek. V vrsticah pa se prikazujejo: stanje konec prejšnjega obdobja, začetno stanje poročevalskega obdobja, spremembe lastniškega kapitala kot transakcije z lastniki, celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja, spremembe v kapitalu in končno stanje poročevalskega obdobja. Tako iz izkaza gibanja kapitala razberemo razloge za povečanje ali zmanjšanje kapitala v poslovnem letu, za katerega se izkaz gibanja kapitala sestavlja (Adžaga Uršič, 2013).

K izkazu gibanja kapitala je treba predložiti bilančni dobiček ali izgubo v skladu z 64. členom ZGD-1.

2.4 Izkaz denarnih tokov

Izkaz denarnih tokov podrobneje opisuje SRS 26. Sam izkaz prikazuje spremembe denarnih sredstev v poslovnem letu in jih pojasnjuje, zato vsebuje pomembne informacije za odločanje poslovodstva. Na podlagi teh informacij je mogoče ugotoviti

razloge za zmanjšanje oziroma povečanje denarnih sredstev v nekem obdobju. Izkaz denarnih tokov daje natančne odgovore na vprašanja:

- od kje denar pride v poslovni sistem,
- kam denar gre oziroma kako ga poslovni sistem potroši in
- kakšna je časovna usklajenost prejemkov in izdatkov.

Za sestavljanje izkaza denarnih tokov ima podjetje na razpolago dve metodi, neposredno in posredno metodo. Pri neposredni metodi mora podjetje imeti ustrezne podatke o prejemkih in izdatkih. Pri posredni metodi pa izhaja iz dveh zaporednih bilanc stanja ter na njihovi podlagi izračunava podatke o odtokih in pritokih.

Izkaz denarnih tokov za leto x po neposredni metodi			
Oznaka	Postavka	Leto x	Leto x-1
A.	Denarni tokovi pri poslovanju		
I.	Prejemki pri poslovanju		
II.	Izdatki pri poslovanju		
III.	Prebitek prejemkov ali prebitek izdatkov pri poslovanju		
B.	Denarni tokovi pri naložbenju		
I.	Prejemki pri naložbenju		
II.	Izdatki pri naložbenju		
III:	Prebitek prejemkov ali prebitek izdatkov pri naložbenju		
C.	Denarni tokovi pri financiranju		
I.	Prejemki pri financiranju		
II.	Izdatki pri financiranju		
III:	Prebitek prejemkov ali prebitek izdatkov pri financiranju		
D.	Končno stanje denarnih sredstev		
I.	Denarni izid v obdobju		
II.	Začetno stanje denarnih sredstev		
X+y	Končno stanje denarnih sredstev		

*Tabela 3: Primer neposredne metode pri izkazu denarnih tokov
(Vir: SRS 26 in lastni)*

2.5 Poslovne knjige in letno poročilo

Standard 22 se uporablja pri vodenju poslovnih knjig. Opredeljuje predpostavke poslovnih knjig, urejanje kontov v poslovnih knjigah, vpisovanje v poslovne knjige in hrambo poslovnih knjig. Poslovne knjige so povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodke in odhodke, ki so razvidni iz knjigovodskih listin (SRS 2006, 121). Poslovne knjige morajo biti vodene po sistemu dvostavnega knjigovodstva, če zakon ne določa drugače. Vse družbe morajo pri vodenju

poslovnih knjig upoštevati kontni okvir za glavno knjigo. Kontni okvir določi razrede kontov od 0 do 9 in skupino kontov od 00 do 99 (54. člen, Splošna pravila o računovodenju). Poslovne knjige delimo na temeljne knjige in pomožne knjige. V temeljne poslovne knjige se uvrščata glavna knjiga in z njo povezan dnevnik, kamor zapisujemo poslovne dogodke. Če so poslovni dogodki preobširni, s čimer bi zameglili preglednost kontov, jih po vrsti zapisujemo v pomožne knjige.

Družbe in podjetniki morajo voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti v skladu s tem zakonom in slovenskimi računovodskimi standardi ali mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, če zakon ne določa drugače. Poslovno leto se lahko razlikuje od koledarskega leta. Letno poročilo je sestavljeno iz računovodskega in poslovnega poročila. Poslovno poročilo pripravljajo srednje in velike družbe ter tiste male družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranih trgih. Računovodsko poročilo pripravljajo vse družbe ne glede na velikost. Računovodsko informiranje mora zagotoviti razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive računovodske informacije. Letna poročila pripravljajo zaposleni iz različnih oddelkov. Če se družba odloči tudi za tisk ali elektronsko objavo, pa so s tem povezani tudi stroški oblikovanja in tiskanja. Letno poročilo mora biti sestavljeno tako, da ima vrednost za bralca. Biti mora pregledno, pojasnila k poročilu pa jasna in razumljiva. Predolga poročila s preveč podrobnim navajanjem podatkov bralca lahko zavedejo, saj odvrtajo pozornost od pomembnih informacij in zamegljujejo celotno sliko poslovanja. Pri računovodskem delu letnega poročila obseg razkritij iz leta v leto narašča. To velja predvsem za družbe, ki računovodske izkaze sestavljajo v skladu z MSRP (Mednarodni standardi računovodskega poročanja), kot jih je sprejela EU. Ob premišljeni zasnovi je lahko letno poročilo pripravljeno sistematično in po načelu »več je manj«. Družba naj vsebinsko poveže informacije, ki jih navaja v poslovnem delu letnega poročila, s tistimi, ki jih navaja v njegovem računovodskem poročilu, in poudari tiste, ki so pomembne. Ključnega pomena pa je navedba tveganj, ki jim je družba izpostavljena. Družbe pri pripravi letnega poročila v okvirju celovitega poročanja upoštevajo tale področja in njihove medsebojne prepletенosti (Bajuk et al., 2014, str. 17):

- strategijo družbe,
- usmerjenost v prihodnost,
- medsebojno povezovanje informacij,
- odzivnost deležnikov,
- jasnost in
- razumljivost.

Informacije v letnih računovodskih izkazih so bolj zanesljive, če so izkazi revidirani (SRS 2006 183). Letno poročilo obsega bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala, izkaz denarnih tokov. Pojasnilo k izkazu je treba oddati na AJPES do 31. 3. xx, davčni obračun pa na FURS do 31. 3. xx.

3 ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga sistemsko ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZZDPO-2), je temeljni davek na področju neposrednega obdavčenja dohodkov pravnih oseb.

Viri dohodkov so lahko (8. člen – Vir dohodkov):

- dohodek, ki ima vir v Sloveniji,
- dohodki rezidenta, razen dohodka, doseženega v poslovni enoti ali preko poslovne enote tega rezidenta,
- dohodki od nepremičnin in pravic na nepremičnine,
- dohodki od izkoriščanja ali pravice do izkoriščanja nahajališč rude, virov in drugega naravnega bogastva, če se nahaja v Sloveniji,
- dividende,
- obresti, če bremenijo davčnega zavezanca v Sloveniji,
- dohodki od uporabe ali pravice uporabe avtorskih pravic, patentov, zaščitnih znakov ter drugih premoženjskih pravic in dohodkov od drugih podobnih pravic, če imajo vir v Sloveniji,
- dobiček od odsvojitve nepremičnin,
- dobiček od odsvojitve finančnih inštrumentov,
- dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov,
- dohodki od storitev vseh vrst, ki so plačane osebam s sedežem v državah, kjer je splošna nominalna vrednost obdavčitve dobička nižja od 12,5 odstotka, pri tem pa niso člani države EU in
- dobiček od odsvojitve lastniških deležev.

3.1 Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb

Zavezanci za davek so pravne osebe domačega prava (razen Republike Slovenije in samoupravnih lokalnih skupnosti), pravne osebe tujega prava s sedežem v Sloveniji in družbe oziroma združenje oseb vključno z družbami civilnega prava po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti in ki niso zavezanci za dohodnino.

Zavezanci rezidenti so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da so zavezani za davek od vseh dohodkov, ki jih imajo svoj vir v Sloveniji in zunaj nje. Za rezidenta se šteje zavezanec, ki ima svoj sedež v Sloveniji, kakor tudi zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, ima pa kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.

Nerezidenti so obdavčeni po teritorialnem načelu, kar pomeni, da so zavezani za davek od dohodkov, ki jih dosegajo v poslovni enoti ali preko poslovne enote v

Sloveniji, in za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji, in za katere je določena obveznost za davčni odtegljaj.

Poslovna enota nerezidenta je kraj poslovanja, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji (pisarna, podružnica, tovarna, rudnik, gradbišče, montaža, ki trajajo dlje kot 12 mesecev) (Ministrstvo za finance, 2015).

3.2 Davčno obdobje, davčna stopnja in davčna osnova

Davčno obdobje za odmero DDPO je po navadi koledarsko leto. Lahko pa zavezanec, ki ima poslovno leto drugačno od koledarskega leta, davčnemu organu sporoči, da bo njegovo davčno obdobje enako njihovemu poslovnemu letu. Če se odloči za spremembo davčnega obdobja, slednjega v naslednjih treh letih ne more spremeniti. Če zavezanec ugotavlja davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, je davčno leto vedno enako koledarskemu letu (V. Davčno obdobje in predmet obdavčitve, 10. člen, Davčno obdobje, 2015).

Splošna davčna stopnja za obračun davka znaša v danem obdobju 17 odstotkov. Posebna davčna osnova 0 odstotkov velja samo za izredne primere, kot so: investicijski in pokojninski sklad, zavarovalnice, ki izvajajo pokojninski načrt ter družbe tveganega kapitala. Stopnja za davčni odtegljaj od dohodkov v Sloveniji je 15 odstotkov.

Davčna osnova je znesek, od katerega se z uporabo davčne osnove 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 izkaz 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). Davčno osnovo lahko ugotavljamo bodisi na podlagi dejanskih odhodkov ali na podlagi normiranih odhodkov.

3.2.1 Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih odhodkov

Pri ugotavljanju davčne osnove na podlagi dejanskih odhodkov ugotavljamo razliko med prihodki in odhodki, ki so ugotovljeni v poslovnem izkazu. Tako ugotovljeni prihodki oz. odhodki se nato v davčnem obračunu prilagajajo glede na to, ali so v skladu z ZDDPO-2 davčno priznani oz. nepriznani.

Davčna osnova se nato lahko zmanjšuje z uveljavljanjem naslednjih davčnih olajšav, predpisanih z ZDDPO-2:

- olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj,
- olajšava za investiranje v opremo in v neopredmetena sredstva,
- olajšava za zaposlovanje,
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- olajšava za donacije ter
- olajšava za zaposlovanje in za investiranje v določenih regijah.

Seveda mora zavezanec za uveljavljanje davčnih olajšav razpolagati z ustrezno dokumentacijo.

V kolikor podjetje ustvarja davčno izgubo (davčno priznani odhodki presegajo davčno priznane prihodke), lahko zavezanec zmanjšuje pozitivno davčno osnovo v prihodnjih davčnih obdobjih. Za davčna obdobja, ki se začnejo po 1. 1. 2013, se lahko davčna izguba koristi največ do višine 50 % davčne osnove tekočega leta. Prenašanje davčne izgube ni časovno omejeno, prenos pa ni mogoč zgolj v primerih iz 36. člena ZDDPO-2 (»Davčno izgubo v davčnem obdobju lahko zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, če zakon ne določa drugače. Pri zmanjšanju davčne osnove na račun davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša za davčno izgubo starejšega datuma. Zmanjšanje davčne osnove zaradi davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj je dovoljeno največ do višine 50 % davčne osnove davčnega obdobja.«) (<http://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/racunovodstvo/obdavcitev-d.o.o>, 28. 5. 2015).

3.2.2 Ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov

Davčno osnovno lahko ugotavljamo tudi na podlagi normiranih stroškov, ki jih predpisuje zakon (67. b člen ZDDPO-2). Podlaga za obdavčitev so davčno priznani prihodki, ugotovljeni na podlagi računovodskih izkazov, prilagojenih za davčne namene na podlagi ZDDPO-2. Normirani odhodki se določijo v višini 80 % od davčno priznanih prihodkov. To pomeni, da je davčna osnova 20 % od davčno priznanih prihodkov. Dejanski stroški, davčne olajšave in davčne izgube se v času ugotavljanja davčne osnove z normiranimi odhodki ne priznajo. Seveda pa je ugotavljanje davčne osnove z normiranimi odhodki vezano na izpolnjevanje določenih pogojev

Za zavezance, ki opravljajo dejavnosti, obstajata dva pogoja:

- nižji prihodkovni prag v višini 50.000,00 € in
- višji prihodkovni prag v višini 100.000,00 €, če zavezanec izpolnjuje dodaten pogoj glede vključitve v obvezno socialno zavarovanje.

Povedano drugače: vsi zavezanci, katerih računovodski prihodki ne presegajo 50.000,00 €, se lahko odločijo za t. i. poenostavljen način ugotavljanja davčne osnove, medtem ko morajo zavezanci, katerih računovodski prihodki znašajo med 50.000 € in 100.000,00 €, izpolnjevati dodaten pogoj, da je bila v skladu s predpisi, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, pri zavezancu obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev.

Za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov se mora zavezanec posebej prigrasiti FURS-u (<http://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/racunovodstvo/obdavcitev-d.o.o>, 28. 5. 2015).

3.3 Prihodki

Standard o prihodkih se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih prihodkov, finančnih prihodkov in drugih prihodkov.

Obdeluje:

- razvrščanje prihodkov,
- pripoznavanje prihodkov,
- začetno računovodsko merjenje prihodkov,
- prevrednotovanje prihodkov,
- uskupinjevanje prihodkov in
- razkrivanje prihodkov.

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanij sredstev (npr. denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (npr. zaradi opustitve njihove poravnave). Prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

Prihodki se razčlenjujejo na poslovne, finančne in druge prihodke. Poslovni prihodki in finančni prihodki se štejejo kot redni prihodki. Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki.

Prihodke od prodaje sestavljajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju (razen finančnih prihodkov na tej podlagi). Razčlenjujejo se na prihodke od prodaje lastnih poslovnih učinkov (proizvodov in storitev) ter prihodke od prodaje trgovskega blaga in materiala. Zneski, zbrani v korist tretjih oseb, kot so obračunani davek na dodano vrednost in druge dajatve, niso sestavina prihodkov od prodaje. Podobno tudi zneski, zbrani v korist zastopanege, niso sestavina prihodkov od prodaje (prihodek od prodaje je le storitev zastopnika).

Finančni prihodki so prihodki od naložbenja. Pojavljajo se v zvezi s finančnimi naložbami in tudi s terjatvami. Sestavljajo jih obračunane obresti in deleži v dobičku drugih ter prevrednotovalni finančni prihodki. Razčlenjujejo se na finančne prihodke, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete obresti), in finančne prihodke, ki so odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete dividende). Druge prihodke sestavljajo neobičajne postavke (izredni prihodki) in ostali prihodki, ki povečujejo poslovni izid.

Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem dolga in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Prihodki in povečanja sredstev oziroma zmanjšanja dolgov se torej pripoznava hkrati. Prihodki se pripoznajo, ko se upravičeno pričakuje, da bodo vodili do prejemkov, če ti niso uresničeni že ob nastanku (<http://www.pavliha.org/SRS/SRS18-S%20Prihodki.pdf>, 18. 8. 2015).

3.3.1 Davčno priznani prihodki

3.3.1.1 Zmanjšanje prihodkov

Pri priznavanju in vključevanju prihodkov v davčno bilanco je namreč treba posebej opozoriti na zakonska določila glede **zmanjševanja** prihodkov iz naslova:

1. **Dividend** (24. člen ZDDPO-2) – prejete dividende in drugi deleži iz dobička ter dividendam podobni dohodki, ki niso predmet obdavčitve pri izplačevalcu, se izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če je izplačevalec dividend zavezanec za davek po tem zakonu, rezident države članice EU ali nerezident EU in ne gre za izplačevalca na področju države z ugodnejšim davčnim položajem v skladu s Pravilnikom o določitvi ozemelj, ki uporabljajo ukrepe, ki ustrezajo ali so enaki tistim, ki jih določa Direktiva Sveta 2003/48/ES (Uradni list RS, št. 138 / 2006) (v nadaljevanju Pravilnik).
2. **Dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev** (25. člen ZDDPO-2) – zavezancu, ki ustvari dobiček iz odsvojitve lastniških deležev v drugi pravni osebi, se 50 % doseženega dobička izvzame iz davčne osnove, če je bil imetnik lastniškega deleža več kot 8 % kapitala v obdobju, daljšem od šestih mesecev, in je v tem obdobju zaposloval najmanj eno osebo, ter ne gre za naložbo v družbo, ki je v državi z ugodnejšim davčnim položajem v skladu s Pravilnikom. Če pride v desetih letih od odsvojitve deleža do likvidacije družbe, na osnovi katere je ob odsvojitvi deleža dobiček nastal, se v davčnem obračunu davčna osnova poveča za izvzeti del dobička za zadnjih pet davčnih obdobj. Pri tem je treba omeniti tudi dva posebna primera dobička iz odsvojitve lastniških deležev:

- pri zamenjavi za izdajo ali prenos lastniških deležev ali delnic druge družbe mora davčni zavezanec le-te ob prejemu ovrednotiti, dobiček pa izključiti iz davčne osnove in
 - pri prejemu plačila v denarju se sorazmerni del dobička ali izgube, ki ustreza plačilu v denarju, vključi v davčno osnovo.
- 3. Izgube iz odsvojitve lastniških deležev** se ne priznajo v višini 50 %, razen če gre za prenos premoženja, zamenjavo kapitalskih deležev, združitve ali delitev premoženja.
- 4. Prihodkov od nepridobitne dejavnosti** (27. člen ZDDPO-2) – prihodki in dejanski ali sorazmerni stroški nepridobitne dejavnosti se izvzemajo iz davčne osnove.
- 5. Izvzem prihodkov iz odprave ali porabe že obdavčenih ali delno obdavčenih rezervacij** (20. člen, 3. odstavek ZDDPO-2) – Odprava in poraba rezervacij, ki niso bile priznane kot odhodek, se v davčnem obdobju upošteva tako, da se iz davčne osnove izvzamejo prihodki iz odprave ali porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek
(<http://www.tax-fin-lex.si/StaticContent/TFLGlasnik/TFLGlasnik-2007-21.htm>, 1. 6. 2015),
(<https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/20-clen-rezervacije>, 1. 10. 2015).

3.3.1.2 Povečanje prihodkov

Ker se obveznost za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji in tudi v večini drugih držav ugotavlja na podlagi izhodišč poslovne bilance (izkaza poslovnega izida), je zelo pomembno, kakšne poslovne rezultate ustvarijo v posel vključene osebe. Načeloma namreč velja, da se davčna osnova vsake pravne osebe določi tako, da se od obdavčljivih prihodkov, ki so bili dejansko ustvarjeni, odštejejo davčno priznani odhodki, ki so dejansko nastali. Besedica dejansko pa je v okviru problematike transfernih cen ključna – če bi v poslih med povezanimi osebami davčni organ preverjal le dejansko nastale prihodke in dejansko nastale odhodke, bi lahko zmotno ugotovil celo, da je davčna osnova izkazana pravilno ([http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2140/Kaj so transferne cene](http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2140/Kaj%20so%20transferne%20cene), 28. 9. 2015).

Če so cene, ki jih zaračunajo povezanim osebam, nižje od tržnih cen primerljivih sredstev in storitev, ki bi bile dosežene v primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami, morajo za razliko povečati prihodke. To pravilo velja, kadar gre za :

- povezani osebi rezidentko in nerezidentko,
- povezani osebi rezidentko in fizično osebo, ki opravlja dejavnost ter
- 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 (zavezanci po 9. členu ZDDPO-2).

Cene med povezanimi osebami rezidenti (16. in 17. člen ZDDPO-2) – Za povezani osebi se 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 ali deleža v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem rezidentu ali obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami 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, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami (Bajuk et al., 2015, str. 65).

Pri ugotavljanju zavezančevih prihodkov se upoštevajo cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, in storitve, vendar prihodki največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen, določenih v skladu s pogoji in na način iz *16. člena tega zakona* (z metodo primerljivih prostih cen, preprodajnih cen, dodatka na stroške, porazdelitve dobička in z metodo stopnje čistega dobička).

Ne glede na določbe se pri ugotavljanju prihodkov rezidenta iz poslov med dvema rezidentoma, ki sta povezani osebi po tem členu, davčna osnova ne poveča, razen če eden od rezidentov (<https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/17-clen-cene-med-povezanimi-osebami-rezidentj>, 28. 9. 2015):

- v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj ali
- plačuje davek po tem zakonu po stopnji 0 % oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje ali
- je oproščen plačevanja davka po tem zakonu.

3.4 Odhodki

Standard o odhodkih se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih, finančnih in drugih odhodkov. Obdeluje:

- razvrščanje odhodkov,
- pripoznavanje odhodkov,
- začetno računovodsko merjenje odhodkov,

- prevrednotovanje odhodkov,
- uskupinjevanje odhodkov in
- razkrivanje odhodkov.

Kot posebno vrsto odhodkov obravnava tudi deleže zaposlencev v dobičku in prevrednotovalne odhodke, ne obravnava pa odhodkov za davek iz dobička.

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti); prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

Odhodki se razvrščajo na poslovne, finančne in druge odhodke. Poslovni in finančni odhodki so redni odhodki.

Poslovni odhodki so v načelu enaki vračunanim stroškom v obračunskem obdobju, povečanim za stroške, ki se zadržujejo v začetnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, ter zmanjšanim za stroške, ki se zadržujejo v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje. V trgovinskih podjetjih, kjer se stroški ne zadržujejo v zalogah, je treba pri ugotavljanju poslovnih odhodkov všteti še nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga. Podobno kot trgovsko blago se obravnava tudi prodani material. Poslovni odhodki se po namenu (funkciji) razvrščajo na proizvodne stroške prodanih količin in v trgovinskih podjetjih na nabavno vrednost prodanih količin ter na posredne stroške nabavljanja in prodajanja, neposredne stroške prodajanja, posredne stroške skupnih služb in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški.

Finančni odhodki so odhodki za financiranje in odhodki za naložbenje. Prve sestavljajo predvsem stroški danih obresti, drugi pa imajo predvsem naravo prevrednotovalnih finančnih odhodkov. Za potrebe notranjega proučevanja se lahko odhodki za financiranje razčlenjujejo na del, ki je povezan z ustvarjanjem poslovnih prihodkov, in del, ki je povezan izključno z ustvarjanjem finančnih prihodkov. Druge odhodke sestavljajo neobičajne postavke (izredni odhodki) in ostali odhodki, ki zmanjšujejo poslovni izid.

Odhodki se pripoznajo, če je zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano z zmanjšanjem sredstva ali s povečanjem dolga in je to zmanjšanje mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se torej pripoznajo hkrati s pripoznavanjem zmanjšanja sredstev oziroma povečanja dolgov. Finančni odhodki se pripoznajo ob obračunu ne glede na plačila, ki so povezana z njimi (<http://www.pavliha.org/SRS/SRS17-S%20Odhodki.pdf>, 18. 8. 2015).

3.4.1 Davčno priznani odhodki

3.4.1.1 Zmanjšanje odhodkov

Za obravnavo vsake računovodske kategorije z vidika davka od dohodkov pravnih oseb (DDPO) velja splošno pravilo, da je njena davčna obravnava odvisna od obravnave v skladu z računovodskimi standardi, razen če Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) določa drugače. To pomeni, da so v skladu z ZDDPO-2 davčno priznani vsi odhodki, ki jih kot odhodke določajo računovodski standardi (bodisi slovenski bodisi mednarodni), razen če je njihova drugačna obravnava izrecno predpisana z ZDDPO-2 (http://www.unija.si/news/644/95/Terjatve-z-vidika-DDPO/d,novice_detail/, 28. 9. 2015).

Posebna pravila o davčno priznanih in delno priznanih odhodkih najdemo pri naslednjih kategorijah (<http://www.neostill.si/?davcno-priznani-odhodki,126>, 28. 9. 2015):

- **obresti** (pri prejetju posojil od povezanih oseb se upoštevajo obračunane obresti največ do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere. Pri prejemu posojila s strani kvalificiranega delničarja oz. družbenika je treba upoštevati tudi pravilo tanke kapitalizacije – šestkratnik v letu 2009);
- **terjatve** (odhodki zaradi prevrednotenja terjatev – oblikovani popravki terjatev – se priznajo v znesku, ki ne sme biti višji od nižjega od naslednjih dveh zneskov: zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh letih **dejansko odpisanih** terjatev oz. od zneska, ki predstavlja **1 % obdavčljivih prihodkov davčnega** obdobja);
- **finančne naložbe** (odhodki kot posledica oslabitve kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložb oz. finančnih instrumentov se ne priznajo, razen če gre za naložbe oz. instrumente, izmerjene po pošteni vrednosti preko poslovnega izida);
- **dobro ime** (odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve dobrega imena se priznajo v obračunanem znesku, vendar največ do 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena; odhodi, ki niso bili priznani, se lahko prenašajo v naslednja leta);
- **plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo** (plače, druga izplačila in nadomestila ter nagrade vajencem, regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku),
- **amortizacija** (davčno priznana je amortizacija po metodi enakomernega časovnega amortiziranja po najvišjih amortizacijskih stopnjah, določenih v 33. členu ZDDPO-2),

- **rezervacije** (rezervacije se priznajo kot odhodek v višini 50 % oblikovanih rezervacij, in sicer za rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov in opravi storitev, rezervacije za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, rezervacije za pokojnine, za jubilejne nagrade ter za odpravnine ob upokojitvi),
- **reprezentanca** (stroški reprezentance se priznajo v višini 50 %, med stroške reprezentance se štejejo stroški za pogostitev, zabavo ter darila poslovnim partnerjem – med darila se štejejo darila z logotipom ali brez),
- **stroški nadzornega sveta** (stroški nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja samo funkcijo nadzora, so davčno priznani v višini 50 %).

Temeljno opredelitev, ki nas vodi k priznavanju **odhodkov**, opredeljuje 30. Člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), ki določa, da se pri ugotavljanju dobička **priznajo** le tisti odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov oziroma so v medsebojni korelaciji s **prihodki**, kar je iz knjigovodskih listin tudi razvidno.

To pomeni, da so nepriznani vsi tisti odhodki, ki:

- niso neposredni pogoj za opravljanje registrirane dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- imajo značaj privatnosti,
- niso skladni z običajno poslovno prakso oziroma niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje v primerjavi z drugimi dejavnostmi, dejstvi in okoliščinami, razen v primeru izrednih in nepogostih dogodkov.

Nepriznane odhodke opredeljuje 30. člen ZDDPO-2.

Davčno nepriznani odhodki so:

1. dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička.
2. odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let.
3. stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost,
4. stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev,
5. kazni, ki jih izreče pristojni organ,
6. davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba,
7. davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost, ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu, ki ureja davek na dodano vrednost,
8. obresti:
 - a) od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev,

b) od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 % in je država objavljena na seznamu v skladu z 8. členom tega zakona,

9. donacije,

10. podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, primeroma, da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje in

11. **cene med povezanimi osebami rezidenti** (16. in 17. člen ZDDPO-2) (podrobnejši opis, kdaj se rezidenta štejeta za povezani osebi, je že na strani 12).

Pri ugotavljanju odhodkov zavezanca se upoštevajo cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar odhodki največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen, določenih v skladu s pogoji in na način iz *16. člena tega zakona* (metodo primerljivih prostih cen, metodo preprodajnih cen, metodo dodatka na stroške, metodo porazdelitve dobička, metodo stopnje čistega dobička).

Ne glede na določbe se pri ugotavljanju odhodkov rezidenta iz poslov med dvema rezidentoma, ki sta povezani osebi po tem členu, davčna osnova ne zmanjša, razen če eden od rezidentov:

- v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj ali
- plačuje davek po tem zakonu po stopnji 0 % oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje.

V tem primeru je oproščen plačevanja davka po tem zakonu (<https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/17-clen-cene-med-povezanimi-osebami-rezidenti>, 28. 9. 2015).

3.4.1.2 Povečanje odhodkov

Povečanje odhodkov za porabo rezervacij, ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot dohodek (20. člen). Pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju odhodkov zavezanca se oblikovanje rezervacij prizna kot odhodek v znesku, ki ustreza 50 % oblikovanih rezervacij, razen če s tem zakonom ni določeno drugače. Za rezervacije po tem členu se štejejo rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev, rezervacije za reorganizacijo, rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, rezervacije za pokojnine, rezervacije za jubilejne nagrade in rezervacije za odpravnine ob upokojitvi. Pogojne dolgoročne obveznosti se ne štejejo za rezervacije. Poraba rezervacij, ki niso bile priznane kot odhodek, se v davčnem obdobju upošteva tako, da se priznajo odhodki

iz porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek (<https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/20-clen-rezervacije>, 1. 10. 2015).

3.5 Davčna izguba in davčne olajšave

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.

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 (http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_od_dohodkov_pravnih_oseb/Opis/Podrobnejši_opisi_Splosno_o_DDPO.pdf, 16. 9. 2015):

- 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.

Zavezanec lahko uveljavlja davčne olajšave največ v višini davčne osnove. Če zavezanec v svojih poslovnih knjigah izkazuje izgubo, davčnih olajšav ni možno uveljavljati (nekatero pa lahko prenese v naslednja davčna obdobja). Mogoče je uveljavljanje davčnih olajšav za:

- vlaganja v raziskave in razvoj,
- investiranje v opremo in v neopredmetena sredstva,
- zaposlovanje,
- prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- donacije ter
- zaposlovanje in investiranje v določenih regijah.

Zavezanec lahko uveljavlja olajšavo v višini 100 % za vlaganja v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti in za nakup raziskovalno-razvojnih storitev. Morebitni neizkoriščeni del davčne olajšave lahko zavezanec uveljavlja naslednjih pet let. Če so vlaganja v raziskave in razvoj nepovratno financirana iz sredstev proračuna RS oziroma proračuna EU, olajšave ni možno uveljavljati.

Zavezanec lahko uveljavlja olajšavo za investiranje v višini 40 % investiranega zneska v (določeno) opremo in v neopredmetena sredstva.

Vendar je treba paziti; če zavezanec proda ali odtuji opremo oziroma neopredmeteno sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo, 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 v letu odtujitve.

Zavezanec lahko uveljavlja olajšavo za donacije za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke, religiozne in splošno koristne namene, če gre za izplačila rezidentom Slovenije, ki so ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti. Olajšavo je mogoče uveljaviti do višine 0,3 % obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem obdobju.

Zavezanec lahko uveljavlja olajšave za zaposlovanje invalidov, vajencev, dijakov ali študentov po učni pogodbi in za osebe, mlajše od 26 let ali starejše od 55 let.

Zavezanec delodajalec lahko uveljavlja olajšavo v višini plačanih premij za dodatno pokojninsko zavarovanje (delno ali v celoti), vendar največ do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca zavarovanca in ne več kot 2.819,09 € letno (<http://data.si/blog/2015/02/11/katere-davcne-olajsave-lahko-uveljavljate-pri-obracunu-ddpo-davek-od-dohodkov-pravnih-oseb/>, 3. 6. 2015).

3.6 Izpolnjevanje obrazca Obračun davka od dohodkov pravnih oseb

V obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju obrazec) je treba navesti sledeče podatke:

- naziv zavezanca, sedež / kraj poslovanja, davčno številko, matično številko, vrsto dejavnosti, pretežne dejavnosti, šifro davčne izpostave, ki je pristojna za zavezanca, in občino,
- označiti, ali gre za davčni obračun zavezanca nerezidenta,
- označiti, ali gre za davčni obračun zavezanca rezidenta,
- označiti, ali gre za davčni obračun zavezanca nerezidenta, za dobiček poslovne enote,
- ali gre za davčni obračun zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2,
- ali je davčni obračun v skladu z 61. členom ZDDPO-2,
- ali gre za obračun investicijskega sklada / pokojninskega sklada / zavarovalnice za izvajanje pokojninskega načrta / obračun družbe tveganega kapitala za izvajanje dopustnih naložb tveganega kapitala,
- ali davčni zavezanec posluje s povezanimi osebami po 16. členu ZDDPO-2,

- ali davčni zavezanec posluje s povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena ZDDPO-2 in mora v skladu s šestim odstavkom 17. člena ZDDPO-2 prilagajati davčno osnovo,
- ali davčni zavezanec prejema / daje posojila ali izkazuje obresti s povezanimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2,
- ali davčni zavezanec prejema / 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,
- ali je davčni zavezanec uporabnik ekonomske cone (treba je navesti številko, datum izdaje, odločbe in davčni urad),
- ali gre za davčnega zavezanca, ki ugotavlja davčno osnovo po sistemu davka na tonažo,
- vrsto oddanega obračuna (redni davčni obračun za koledarsko leto, poslovno leto, prehodno obdobje),
- ali gre za davčni obračun v primeru statusnih sprememb (obračunski dan in dan vpisa spremembe v register),
- ali gre za davčni obračun prevzete (prenosne) družbe / prevzemne družbe in
- ali gre za davčni obračun v primeru prenehanja davčnega zavezanca.

4 IZDELAVA DAVČNEGA OBRAČUNA ZA XY PODJETJE

4.1 Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida XY podjetje

Bilanca stanja

BILANCA STANJA –podjetje XY			31. 12. 2014
		Sredstva	1.477.493,24
A.	-	Stalna sredstva	226.486,78
I.		Neopredmetena dolgoročna sredstva	145.757,74
	1.	Dolgoročno odloženi stroški poslovanja	30.754,53
	3.	Dolgoročne premoženjske pravice	78.537,32
	4.	Dobroimetje	36.465,89
II.		Opredmetena osnovna sredstva	75.600,46
III.		Dolgoročne finančne naložbe	0,00
IV:		Dolgoročne terjatve iz poslovanja	5.128,58
	1.	Dolgoročno odložene terjatve za davke	5.128,58
B.	-	Gibliva sredstva	1.226.783,88
I.		Zaloge	0,00
II.		Poslovne terjatve	317.348,51
	1.	Dolgoročne poslovne terjatve	0,00
	2.	Kratkoročne poslovne terjatve	317.348,51
	1.	Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	295.109,21
	3.	Kratkoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij	15.005,22
	4.	Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	7.234,08
III:		Kratkoročne finančne naložbe	6.000,00
	4.	Kratkoročne finančne naložbe do drugih	6.000,00
IV:		Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina	903.435,37
C.		Aktivne časovne razmejitev	24.222,58
D.		Zabilančna evidenca	57.103,00
		Obveznosti do virov sredstev	1.477.493,24
A.		Kapital	0,00
B.		Rezervacije	60.336,29
	1.	Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti	60.336,29
	2.	Rezervacije za davčne obveznosti	0,00
	3.	Druge rezervacije	0,00
C.		Finančne in poslovne obveznosti	1.405.756,83
	1.	Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti	0,00
	2.	Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	1.405.756,83
		Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	14.810,58
		Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do podjetij v skupini	1.212.761,66
		Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	178.184,59

Č.		Pasivne časovne razmejitve	11.400,12
D.		Zabilančna evidenca	57.103,00

Tabela 4: Bilanca stanja XY podjetje
(Vir: lastni)

Izkaz poslovnega izida

IZKAZ POSLOVNEGA IZIGA – XY podjetje		31. 12. 2014
1.	Čisti prihodki od prodaje	2.797.772,38
2.	Sprememba vrednosti zalog proizv. in nedok. proizv.	0,00
3.	Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	0,00
4.	Drugi poslovni prihodki (s prevrednotenimi poslovnimi prihodki)	11.485,60
		– 689.733,47
5.	Stroški blaga, materiala in storitev	47
	*Nab. vred. prod. blaga in mat. ter str. porab. mat.	-39.337,90
	*Stroški storitev	-650.395,57
6.	Stroški dela	-1.314.576,47
	*Stroški plač	-982.865,40
	*Stroški socialnih zavarovanj	-157.084,64
	*Stroški pokojninskega zavarovanja	-40.628,60
	*Drugi stroški	-133.997,83
7.	Odpisi vrednosti	-130.265,53
	*Amortizacija in prevred. posl. odh. pri NDS in OOS	-127.647,76
	*Prevrednotovalni poslovni odhodki pri NDS in OOS	-2.617,77
8.	Drugi poslovni odhodki	-5.825,82
9.	DOBIČEK IZ POSLOVANJA	668.856,69
10.	Finančni prihodki iz deležev	0,00
11.	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev	0,00
12.	Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev	5.597,22
	* Drugi finančni prihodki iz obresti in krat. terjatve	5.597,22
13.	Prevrednotovalni finančni odhodki	0,00
14.	Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	-313,52
	*Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	-313,52
15.	Davek iz dobička iz rednega delovanja	0,00
16.	ČISTI DOBIČEK IZ REDNEGA POSLOVANJA	674.140,39
17.	Izredni prihodki	1.169,59
18.	Izredni odhodki	-452,56
19.	Dobiček zunaj rednega poslovanja	0,00
20.	Davek iz dobička zunaj rednega delovanja	0,00
21.	Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah	0,00
22.	CELOTNI DOBIČEK	674.857,42
23.	DAVKI SKUPAJ	108.808,74
24.	ODLOŽENI DAVKI	825,56
25.	ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	565.223,12

Tabela 5: Izkaz poslovnega izida XY podjetja
(Vir: lastni)

4.2 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za XY podjetje

Zap. Št.	Postavka	Znesek v €
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	2.816.024,79
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje (vsota 2.1. do 2.11.)	2.903,71
2.2	Izvem prihodkov iz odprave ali porabe že obdavčenih ali delno obdavčenih rezervacij	2.903,71
2.10	xx	xxxxxxx
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje (vsota 3.1 do 3.6)	1.000,00
3.1	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena	1.000,00
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	2.814.121,08
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	2.141.167,37
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.43)	48.158,77
6.3	Zmanjšanje odhodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. Člena	400,00
6.14	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (6.14.1 do 6.14.2)	660,00
6.14.2	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb	660,00
6.18	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	19,20
6.20	Nepriznani odhodki za donacije	200,00
6.21	Nepriznani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi	15,00
6.22	Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po Zakonu o dohodnini	41.635,95
6.23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom	480,00
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	2.154,12
6.25	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora	1.272,50
6.27	Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	1.250,00
6.34	Nepriznani odhodki za nagrade vajencem, ki presegajo višino, določeno z zakonom	72,00
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - povečanje (vsota 7.1 do 7.12)	1.952,50
7.1	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij, ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot dohodek	1.952,50
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)	2.094.961,10
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	719.159,98
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)	
12.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1. do 12.8)	4.363,16
12.1	Znesek izkoriščene davčne olajšave za investiranje zaradi prodaje ali odtujitve sredstva pred predpisanim rokom	4.363,16
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0	723.523,14
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)	83.471,72
15.8	Olajšava za investiranje po 55. členu	9.766,94
15.10	Olajšava za zaposlovanje invalidov	15.529,16
15.12	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	40.628,60
15.13	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in religiozne namene	200,00
15.18	Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55. b členu	17.347,01
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	640.051,42
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat 17 % odstotkov)	108.808,74
18.	Odbitek tujega davka	
19.	Povečanje ali zmanjšanje davka zaradi sprememb odbitega tujega davka	
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 ± 19)	108.808,74
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	
22.	Vplačane akontacije	45.179,40
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22), če > 0	63.629,34
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22), če < 0	
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	640.051,42
26.	Akontacija	108.808,74
27.	Mesečni obrok akontacije	9.067,40

*Tabela 6: Davek od dohodkov pravnih oseb za XY podjetje
(Vir: lastni)*

4.3 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb – pojasnila

4.3.1 Davčno priznani prihodki

Prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih (zap. št. obrazca: 1)

Zavezanci vpišejo v obrazec znesek vseh prihodkov, poslovnih, finančnih in drugih, ugotovljenih v skladu z računovodskimi standardi oziroma Zakonom o računovodstvu. Vse prihodke vpišejo tudi tisti zavezanci, ki so po 9. členu ZDDPO-2 oproščeni davka, ker opravljajo nepridobitno dejavnost, pa tudi tisti, za katere je v 61. členu istega zakona predpisana davčna osnova 0 % (Bajuk et al., 2014, str. 67).

Razredi	Ime razreda	Znesek
Razred 76	Prihodki iz poslovanja	2.809.257,98 €
Razred 77	Prihodki iz financiranja	5.597,22 €
Razred 78	Drugi prihodki	1.169,59 €
	PRIHODKI	2.816.024,79 €
Razred 72	Odhodki iz poslovanja	-2.617,77 €
Razred 74	Odhodki iz financiranja	-313,52 €
Razred 75	Drugi odhodki	-452,56 €
Razred 4	Stroški	-2.137.783,52 €
	ODHODKI	-2.141.167,37 €
	Bruto dobiček	674.857,42 €

Tabela 7: Prihodki in odhodki
(Vir: lastni)

4.3.1.1 Popravek prihodkov na raven davčno priznanih – zmanjšanje

Izvezem prihodkov iz odprave ali porabe že obdavčenih ali delno obdavčenih rezervacij (zap. št. obrazca: 2.2)

Zavezanci vpišejo v obrazec znesek rezervacij, ki so bile oblikovane in davčno nepriznane (delno ali v celoti) v preteklih letih, v letu 2014 pa so jih odpravili in prenesli v prihodke (npr. če so v prejšnjih letih oblikovane rezervacije za odpravnine ob upokojitvi zmanjšali zaradi podaljšanja pričakovane dobe do upokojitve zaposlenih po Zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju ZPIZ-2). Vpišejo le tisti del rezervacij, ki je bil v preteklih letih že obdavčen (Bajuk et al., 2014, str. 67).

Leto	Stanja na 1. 1. 2014	Oblikovane v 2014	Poraba v 2014	Stanje 31. 12. 2014
Rezervacije	70.048,71	-5.807,42	3.905,00	60.336,29
jubilejna nagrada	15.126,05	489,64	3.905,00	11.710,69
pokojnina	54.922,66	-6.297,06	0,00	48.625,60
Odloženi davki	5.954,14	-493,63	331,93	5.128,58

Tabela 8: Rezervacije na 31. 12. 2014

(Vir: lastni)

	Rezervacije	Rezerv. oblikovane 2014	Rezervacije poraba 2014
rezervacije 2014	60.336,29	- 5.807,42	3.905,00
davčno priznana olajšava	50 %	50 %	50 %
	30.168,15	-2.903,71	1.952,50
odloženi davki	17 %	17 %	17 %
	5.128,58	-493,63	331,93
že oblikovani odloženi davki	5.954,14		
uskladitev odloženih davkov		5.460,51	5.128,58

Tabela 9: Odloženi davki na 31. 12. 2014

(Vir: lastni)

V letu 2014 je družba odpravila že oblikovane dolgoročne rezervacije v višini 5.807,42 €. Ker so imenovane rezervacije 50 % davčno priznane, se za 2.903,71 € zmanjšajo (izvzamejo) prihodki v obračunu davka iz dohodka pod zap. št. obrazca 2.2.

4.3.1.2 Popravek prihodkov na raven davčno priznanih – povečanje

Povečanje prihodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 16. člena ZDDPO-2 (zap. št. obrazca: 3.1)

Zaporedna številka 3.1 v obrazcu je namenjena podjetjem, ki poslujejo s povezanimi osebami doma ali v tujini. Če so cene, ki jih zaračunavajo povezanim osebam, nižje

od tržnih cen primerljivih sredstev in storitev, ki so bile dosežene v primerljivih količinah med povezanimi osebami, morajo razliko povečati prihodke.

To pravilo velja, kadar gre za (*Bajuk et al., 2015, str. 65*):

- povezani osebi – rezidenta in nerezidenta.

Hčerinsko podjetje B zaračuna projektno delo osnovnemu podjetju A po nižji ceni kot je določena v ceniku podjetja.

Št. ur		Znesek		Skupaj
20ur	x	100 €	=	2.000 €
20ur	x	150 €	=	3.000 €
			Razlika	1.000 €

*Tabela 10: Povečanje prihodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti
(Vir: lastni)*

Obračun se nanaša na podružnico, ki je v 100-odstotni lasti tujega pravnega subjekta, zato se v skladu z 16. členom zakona DDPO letno pregledujejo in usklajujejo eventualno nastale transferne cene, če seveda podružnica kot pravni subjekt v Republiki Sloveniji posluje z drugimi povezanimi osebami, ki so v lasti matične družbe.

4.3.2 Davčno priznani odhodki

ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih (zap. št. obrazca: 5)

Odhodki, ki so ugotovljeni po računovodskih predpisih, obsegajo vse odhodke, ki so izkazani v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, tako poslovnih, finančnih in drugih odhodkov, ne glede na katero dejavnost se nanašajo in so ugotovljeni po zakonu o računovodstvu.

Razredi	Ime razreda	Znesek
Razred 72	Odhodki iz poslovanja	– 2.617,77 €
Razred 74	Odhodki iz financiranja	– 313,52 €
Razred 75	Drugi odhodki	– 452,56 €
Razred 4	Stroški	– 2.137.783,52 €
	ODHODKI	– 2.141.167,37 €

*Tabela 11: Odhodki
(Vir: lastni)*

4.3.2.1 Popravek odhodkov na raven davčno priznanih – zmanjšanje

Zmanjšanje odhodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena (zap. št. obrazca: 6.3)

Po vsebini oziroma logiki je številka primerljiva z zaporedno številko 3.2, le da so v tem primeru predmet obravnave transferne cene, ki so višje od primerljivih tržnih, zato govorimo o popraviljanju odhodkov pri povezani osebi kupcu.

Zavezanci vpišejo razliko med transfornimi in nižjimi primerljivimi tržnimi cenami. Če gre za razmerje med povezanimi pravnima osebama rezidentkama, se davčna osnova popravlja, le če ena od njiju (Bajuk et al., 2014, str. 73):

- izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih let,
- plačuje davek po stopnji 0 % in
- je oproščena davka (zavezanci po 9. členu ZDDPO-2).

Obračun se nanaša na podružnico, ki je v 100 % lasti tujega pravnega subjekta, zato se v skladu z 16. členom zakona DDPO letno pregledujejo in usklajujejo eventualno nastale transferne cene, če seveda podružnica kot pravni subjekt v Republiki Sloveniji posluje z drugimi povezanimi osebami, ki so v lasti matične družbe.

Podjetje A zaračuna hčerinskemu podjetju B projektno delo po višji ceni, kot je določeno v veljavnem ceniku.

Št. ur		Znesek		Skupaj
20 ur	x	50 €	=	1.000 €
20 ur	x	30 €	=	600 €
			Razlika	– 400 €

Tabela 12: Zmanjšanje odhodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti
(Vir: lastni)

Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb (zap. št. obrazca: 6.14.2)

Gre za seštevek davčno nepriznanih stroškov, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov in povezanih oseb ter drugih oseb: stroški za zabavo, oddih, šport in rekreacijo skupaj z DDV. Poleg tega se davčno ne priznajo morebitni drugi stroški, ki v zakonu niso izrecno omenjeni.

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

Poudarjamo, da gre pri tej zaporedni številki za ugodnosti, ki niso v zvezi z zaposlitvijo. To so zlasti ugodnosti za lastnike, ki so v celoti davčno nepriznane, čeprav je od njih obračunana dohodnina. (IKS 02, Bajuk, Mušič, Gliha, Čížman, Hieng, Kocjančič, Kostelec, Odar, Prislán, Prusnik, Zupančič in Zupančič 2014, str. 76).

Delavcem smo za rekreacijo zakupili športno dvorano za badminton v znesku 55 € na mesec.

Znesek		Št. mesecev		Skupaj
55 €	x	12	=	660 €

*Tabela 13: Strošek, ki zadeva privatno življenje drugih oseb
(Vir: lastni)*

Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev (zap. št. obrazca: 6.18).

Zavezanci vpišejo le zamudne obresti, ki se nanašajo na nepravočasno plačane dajatve, ne pa zamudnih obresti iz kupoprodajnih in finančnih razmerij, ki so praviloma davčno priznane (razen v posebnih primerih razmerij med povezanimi osebami in v primeru, opisanem pri naslednji zaporedni številki) (Bajuk et al., 2014, str. 76).

Zamudne obresti zaradi nepravočasno plačanih neplačanih davkov do države

Neplačani davek do države	Znesek
Zaračunane obresti	19,20 €

*Tabela 14: Nepriznan odhodek zaradi neplačanih obresti
(Vir: lastni)*

Nepriznani odhodki za donacije (zap. št. obrazca: 6.20)

Donacije niso davčno priznani odhodki, vendar zavezanci zanje lahko uveljavljajo davčno olajšavo, obravnavano pri zaporedni številki obrazca 15.13, 15.14 in 15.15 (Bajuk, 2014, str. 76).

Športnemu društvu Slovan smo donirali znesek v višini 200 €.

Donacije	200,00 €
-----------------	----------

*Tabela 15: Nepriznan odhodek za donacije
(Vir: lastni)*

Nepriznani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi (zap. št. obrazca: 6.21).

Podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam, niso davčno priznani odhodki (Bajuk et al., 2014, str. 77).

Napitnina, ki je bila izkazana na račun za gostinske usluge. Gostilna As v vrednosti 15 €.

Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po Zakonu o dohodnini (zap. št. obrazca: 6.22).

Stroški za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo so davčno priznani, če so od njih obračunani vsi prispevki in davki. Izjema od tega pravila so *darila otrokom, starim manj kot 15 let do višine 42 evrov in darila zaposlenim do 13 evrov, ki so tudi davčno priznan strošek* (<http://www.ozs.si/TabId/278/Default.aspx?ArticleId=2955>, 7. 7. 2015). Strošek pokojninskega zavarovanja v poslovni bilanci predstavlja strošek. V davčnem izkazu pa je omenjeno zavarovanje olajšava, ki se odraža v zaporedni številki obrazca: 15.12. Obračun davka od dohodkov pravnih oseb.

PDZP	Znesek
januar	3.276,80 €
februar	3.326,73 €
marec	3.388,69 €
april	3.503,05 €
maj	3.394,54 €
junij	3.434,66 €
julij	3.389,65 €
avgust	3.403,79 €
september	3.355,42 €
oktober	3.418,94 €
november	3.386,49 €
december	3.349,84 €
Skupaj	40.628,60 €
Bonitete	Znesek
Novoletna pogostitev za zaposlene	1.007,35 €
Hrana in pijača	602,28 €
Najem gostišča	405,07 €
Skupaj (PDPZ + pogostitev + darilo)	41.635,95 €

*Tabela 16: Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo (PDZP ter bonitete)
(Vir: lastni)*

Med nepriznanimi davčnimi stroški družba vodi dodatno pokojninsko zavarovanje, v katerega so vključeni vsi delavci v višini 40.628,60 €, in hkrati tudi druge stroške, ki so vezani na zaposlene pri delodajalcu, pa zanje delodajalec ni obračunal prispevkov in dohodnine. V navedenem primeru je to novoletna pogostitev delavcev v vrednosti 1.007,35 €.

Prvi del, ki se nanaša na dodatno pokojninsko zavarovanje, se v tem primeru pri obračunu davka iz dohodkov izloči kot davčno priznani strošek v zap. št. obrazca: 6.22. Ta isti znesek se pri obračunu davka iz dohodkov odraža tudi kot olajšava, v zap. št. obrazca: 15.12. (natančnejši opis na strani 32 in 33).

Drugi del, ki se nanaša na druga izplačila vezana na zaposlene, pa so le davčno nepriznani strošek.

Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom (zap. št. obrazca: 6.23)

Gre za davčno nepriznane odhodke, za katere v obrazcu ni posebne zaporedne številke. Gre za odhodke, ki niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti ali pa niso skladni z običajno poslovno prakso. Izjema so odhodki, ki niso nastali zaradi izrednih in nepogostih dogodkov, kot so naravne nesreče, pa tudi drugi izredni in nepogosti dogodki (uničenje premoženja v požaru, prometni nesreči ali tatvin) (*IKS 02, Bajuk, Mušič, Gliha, Čižman, Hieng, Kocjančič, Kostelec, Odar, Prislán, Prusnik, Zupančič in Zupančič 2014, str. 77*).

	Znesek
Aranžmaji	438,35 €
Dekoracija aranžmajev	41,65 €
Cvetje	480,00 €

*Tabela 17: Drugi odhodek (aranžmaji in dekoracija aranžmajev)
(Vir: lastni)*

Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance (zap. št. obrazca: 6.24)

Stroški reprezentance (obsegajo vse stroške v zvezi s poslovnimi partnerji, zlasti pogostitve, zabava in darila) in stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora, so davčno priznani v velikosti 50 % (*Bajuk et al., 2014, str. 77*).

Reprezentanca – 50 %	2.154,12 €
darilo poslovnim partnerjem	4.308,24 €

*Tabela 18: Strošek reprezentance
(Vir: lastni)*

Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora (zap. št. obrazca: 6.25)

Nadzornemu svetu smo obračunali sejnine v vrednosti 2545 €.

Znesek		50 % priznanih stroškov		Priznani stroški
2.545 €	x	50 %	=	1.272,50 €

*Tabela 19: Nepriznan odhodek nadzornega sveta
(Vir: lastni)*

Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj (zap. št. obrazca: 6.27)

Davčno priznan je le strošek amortizacije, ki je obračunana z metodo enakomernega časovnega amortiziranja ob uporabi najvišjih letnih amortizacijskih stopenj, ki so predpisane v ZDDPO-2 in znašajo za:

- gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, vrednotenimi po modelu nabavne vrednosti 3 %,
- dele gradbenih objektov, tudi dele naložbenih nepremičnin, 6 %,
- opremo, vozila in mehanizacijo 20 %,
- dele opreme in opremo za raziskovalno dejavnost 33,3 % ter
- druga vlaganja 10 %.

Če so se sredstva začela amortizirati po stopnjah, ki so veljale v preteklosti (npr. 2006), se jih lahko do konca amortizacijske dobe amortizira po takrat veljavnih najvišjih davčno priznanih stopnjah (<http://www.ozs.si/TabId/278/Default.aspx?ArticleId=2955>, 7. 7. 2015).

licenca	datum nakupa	nabavna vrednost	poslovna amortizacija	davčna amortizacija leto 2015	davčno nepriznan strošek
AutoCad	18. 2. 2015	15.000,00 €	2.500,00 €	1.250,00 €	1.250,00 €

Tabela 20: Nepriznan odhodek amortizacije AutoCada
(Vir: lastni)

Nepriznani odhodki za nagrade vajencem, ki presegajo višino, določeno z zakonom (zap. št. obrazca: 6.34).

Višina davčno priznanih nagrad vajencem ni določena v zakonu, saj je v njem predpisano le, da se priznajo v obračunanem znesku. Pravila obračunavanja nagrad vajencem so predpisana v Zakonu o poklicnem in strokovnem izobraževanju (<http://www.ozs.si/TabId/278/Default.aspx?ArticleId=2955>, 7. 7. 2015).

Podjetje je na prakso sprejelo dijaka srednje šole za računalništvo v mesecu juliju in avgustu. Dijak obiskuje 1. letnik.

	Mesec		Razlika
	Julij	Avgust	
Izplačano dijaku	120,00 €	120,00 €	
Nagrada v obračunanem znesku v skladu z zakonom	84,00 €	84,00 €	
Razlika	36,00 €	36,00 €	= 72,00 €

Tabela 21: Nepriznan odhodek za izplačilo vajencu
(Vir: lastni)

4.3.2.2 Popravek odhodkov na raven davčno priznanih – povečanje

Povečanje odhodkov za porabo rezervacij, ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot dohodek (zap. št. obrazca: 7.1)

Ko uresničimo poslovne dogodke, za katere smo v preteklosti oblikovali rezervacije, ki v obdobju oblikovanja niso bile v celoti davčno priznane (50 %), lahko med odhodke vključimo tudi preostali del davčno nepriznanih rezervacij (<http://www.ozs.si/TabId/278/Default.aspx?ArticleId=2955>, 7. 7. 2015).

Leto	Stanje 1. 1. 2014	Oblikovanje 2014	Poraba 2014	Stanje 31. 12. 2014
Rezervacije	70.048,71	-5.807,42	3.905,00	60.336,29
Jubilejna nagrada	15.126,05	489,64	3.905,00	11.710,69
Pokojnina	54.922,66	-6.297,06	0,00	48.625,60
Odloženi davki	5.954,14	-493,63	331,93	5.128,58

Tabela 22: Rezervacije na 31. 12. 2014

(Vir: lastni)

	Rezervacije	Rezerv. oblikovane 2014	Rezervacije poraba 2013
Rezervacije 2014	60.336,29	- 5.807,42	3.905,00
Davčno priznana olajšava	50 %	50 %	50 %
	30.168,15	- 2.903,71	1.952,50
Odloženi davki	17 %	17 %	17 %
	5.128,58	- 493,63	331,93
Že oblikovani odloženi davki	5.954,14		
Uskladitev odloženih davkov		5.460,51	5.128,58

Tabela 23: Odloženi davki na 31. 12. 2014

(Vir: lastni)

V letu 2014 je družba porabila 3.905,00 € že oblikovanih dolgoročnih rezervacij. Ker so dolgoročne rezervacije pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb le 50 % priznan davčni strošek, si pri obračunu povečamo odhodke za 1.952,50 € pod zap. št. obrazca: 7.1.

4.3.3 Povečanje davčne osnove

Znesek izkoriščene davčne olajšave za investiranje zaradi prodaje ali odtujitve sredstva pred predpisanim rokom (zap. št. obrazca: 12.1)

V 55. a členu ZDDPO-2 pa je določeno, da smo dolžni povečati davčno osnovo za znesek izkoriščene olajšave, če predčasno (prej kot v treh letih po letu, v katerem smo uveljavljali olajšavo) odtujimo sredstvo ali izgubimo pravico do finančnega najema sredstva, za katerega smo predpisano olajšavo uveljavljali (<http://www.ozs.si/TabId/278/Default.aspx?ArticleId=2955>, 7. 7. 2015).

Zap. št.	Inv. št.	Opis	Znesek davčne olajšave	Datum nakupa
1.	1358	Računalnik	1.537,92	30. 1. 2012
2.	1481 / 1	Zunanji disk	170,35	28. 9. 2012
3.	1481 / 1	Zunanji disk	170,35	28. 9. 2012
4.	526	Računalnik	723,30	30. 9. 2013
5.	843	Prenosni računalnik	1.037,92	16. 9. 2013
6.	1952	Računalnik	723,32	30. 9. 2013
Skupaj			4.363,16	

*Tabela 24: Povečanje davčne osnove zaradi odtujitve sredstev pred predpisanim rokom
(Vir: lastni)*

4.3.4 Zmanjšanje davčne osnove

Olajšava za investiranje po 55. členu (zap. št. obrazca: 15.8)

Zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 40 % investiranega zneska v opremo in v neopredmetena sredstva, vendar največ v višini davčne osnove. Za opremo iz prejšnjega odstavka tega člena se ne štejejo: pohištvo in pisarniška oprema, razen računalniške opreme, in motorna vozila, razen osebnih avtomobilov na hibridni ali električni pogon ne štejejo se tudi dobro ime in stvarne pravice na nepremičninah ter druge podobne pravice (<https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/55a-clen-olajsava-za-investiranje>, 7. 7. 2015).

Opis	Št. računa	Datum aktiv.	Inv. št.	HW DOBAVA	licence in SW DOBAVA	Olajšava 40 %
Računalnik	os 1-1-14	4. 1. 2014	105	995,46 €		398,18 €
Prenosnik Lenovo	os 1-1-14	15. 2. 2014	106	155,58 €		62,23 €
Ekran	os 2-1-14	15. 2. 2014	107	459,38 €		183,75 €
Računalnik 2 x	os 3-2-14	5. 4. 2014	108,109	1.037,22 €		414,89 €
Računalnik 6 x	os 4-1-14	5. 4. 2014	110-115	1.199,92 €		479,97 €
Lenovo Grafična kartica	os 4-3-14	26. 4. 2014	116	199,77 €		79,91 €
CryEngine 3	os 5-1-14	7. 5. 2014	117		4.701,29 €	1.880,52 €
Ekran	os 5-3-14	12. 5. 2014	118	95,92 €		38,37 €
Računalnik	os 5-4-14	14. 5. 2014	119	623,24 €		249,30 €
Microsoft licenca	os 5-5-14	15. 5. 2014	120		9.312,48 €	3.724,99 €
Prenosnik Asus	os 6-1-14	1. 6. 2014	121	306,65 €		122,66 €
Računalnik HP ENVY	os 10-1-14	4. 10. 2014	122	268,61 €		107,44 €
Prenosnik Asus	os 10-3-14	22. 10. 2014	123	350,71 €		140,28 €
Programska oprema AutoCAD	os 11-1-14	11. 11. 2014	124		3.270,46 €	1.308,18 €
PC intel core i3	os 11-3-14	15. 11. 2014	125	283,58 €		113,43 €
Tablični računalnik	os 11-4-14	15. 11. 2014	126	493,87 €		197,55 €
Računalnik	os 12-1-14	13. 12. 2014	127	663,22 €		265,29 €
TOTAL				7.133,13 €	17.284,23 €	9.766,94 €

Tabela 25: Olajšava za investiranje v opremo

(Vir: lastni)

Olajšava za zaposlovanje invalidov (zap. št. obrazca: 15.10)

Zavezanec, ki zaposluje invalida, po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50 % plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove. Zavezanec, ki zaposluje invalidno osebo s 100 % telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70 % plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove (<https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/56-clen-olajšava-za-zaposlovanje-invalidov>, 7. 7. 2015).

V podjetju zaposlujemo invalida z letno plačo 22.184,52 €.

Letna plača		Zmanjšanje davčne osnove		Skupaj
22.184,52 €	x	70 %	=	15.529,16 €

Tabela 26: Olajšava za zaposlovanje invalida
(Vir: lastni)

Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (zap. št. obrazca: 15.12)

Davčna osnova je namenjena delodajalcu, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja. Podatek vpišejo tisti delodajalci, ki financirajo pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja svojih zaposlenih in so pristopili k pokojninskemu načrtu, ki je vpisan v register pokojninskih načrtov pri pristojnem davčnem uradu.

Olajšavo lahko uveljavljajo tisti delodajalci, ki financirajo pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja svojih zaposlenih tako, da zanje delno ali v celoti plačujejo premijo prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja.

Največji znesek premije, ki prinaša davčno olajšavo, je 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje posameznika, vendar za leto 2014 ne več kot 2.819,09 € (Bajuk et al., 2014, str. 89).

Družba je s Pokojninsko družbo in delavci podpisala dogovor, v katerem se obvezuje, da bo za vse zaposlene delavce mesečno obračunala in plačala dodatno pokojninsko zavarovanje, in sicer v višini 5,844 % (enako kot 24 % obveznih prispevkov) od delavčeve plače, in sicer tako, da delež prispeva delavec sam iz bruto plače, delež pa delodajalec, glede na starost zaposlenega.

Starost delavca	delavec	delodajalec
starost do 30 let	30 %	70 %
starost med 31 in 45 let	20 %	80 %
starost nad 45 let	10 %	90 %

*Tabela 27: Delež dodatnega pokojninskega zavarovanja glede na starost
(Viri: lastni)*

Dodatno pokojninsko zavarovanje se pri obračunu davka iz dohodkov odraža na dveh nivojih, in sicer kot izzem iz davčno priznanih stroškov pod zap. št. 6.22 v višini 40.628,60 in kot olajšava pod zaporedno št. 15.12 v enakem znesku.

Mesec	Znesek dodatnega pokojninskega zavarovanja
januar	3.276,80
februar	3.326,73
marec	3.388,69
april	3.503,05
maj	3.394,54
junij	3.434,66
julij	3.389,65
avgust	3.403,79
september	3.355,42
oktober	3.418,94
november	3.386,49
december	3.349,84
Skupaj	40.628,60

*Tabela 28: Olajšava za dodatno pokojninsko zavarovanje (24 %)
(Vir: lastni)*

Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in religiozne namene (zap. št. obrazca: 15.13)

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, invalidske ipd. namene, in sicer le za takšna izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom države članice EU, ki ni Slovenija, razen poslovnim enotam rezidentov države članice EU, ki se nahaja izven države članice EU, ki (če) so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, kot nepridobitnih dejavnosti, do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove

davčnega obdobja (<https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/59-clen-olajsava-za-donacije>, 7. 7. 2015).

Športnemu društvu smo donirali 200 €.

Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55. b členu (zap. št. obrazca: 15.18)

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, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 45 % plače te osebe, vendar največ v višini davčne osnove. Olajšava se lahko uveljavlja za prvih 24 mesecev zaposlitve teh oseb v davčnem letu zaposlitve in naslednjih davčnih letih do poteka 24 mesecev (<https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/55b-clen-olajsava-za-zaposlovanje>, 7. 7. 2015).

Zaposlimo novega programerja. Star je 25 let in je bil 8 mesecev prijavljen na Zavodu RS za zaposlovanje RS. Delavec nastopi z delom 1. 8. 2013.

Plača v letu 2014		Zmanjšanje davčne osnove		Skupaj
38.548,92 €	x	45 %	=	17.347,01 €

*Tabela 29: Olajšava za zaposlovanje brezposelne osebe
(Vir: lastni)*

4.3.5 Ugotovitev davčne obveznosti

Davčna obveznost (zap. št. obrazca: 20)

Davčna obveznost za leto 2014 podjetja XY znaša 108.808,74 €.

Osnova za davek		Davek		Davčna obveznost
640.051,42 €	x	17 %	=	108.808,74 €

*Tabela 30: Davčna obveznost XY podjetja za leto 2014
(Vir: lastni)*

Vplačane akontacije (zap. št. obrazca: 22)

Mesec	Datum akontacije	Znesek	Davek za prejšnje leto	Skupaj
januar	10. 2. 2014	1.913,79 €		1.913,79 €
februar	10. 3. 2014	1.913,79 €	3.702,32 €	5.616,11 €
marec	10. 4. 2014	3.764,95 €		3.764,95 €
april	10. 5. 2014	3.764,95 €		3.764,95 €
maj	10. 6. 2014	3.764,95 €		3.764,95 €
junij	10. 7. 2014	3.764,95 €		3.764,95 €
julij	10. 8. 2014	3.764,95 €		3.764,95 €
avgust	10. 9. 2014	3.764,95 €		3.764,95 €
september	10. 10. 2014	3.764,95 €		3.764,95 €
oktober	10. 11. 2014	3.764,95 €		3.764,95 €
november	10. 12. 2014	3.764,95 €		3.764,95 €
december	10. 1. 2015	3.764,95 €		3.764,95 €
		41.477,08 €	3.702,32 €	45.179,40 €
	Avans	3.764,95 €	12,00 €	45.179,40 €

Tabela 31: Akontacija davka iz dohodka za leto 2014
(Vir: lastni)

Obveznost za doplačilo davka (zap. št. obrazca: 23)

Davčna obveznost		Vplačane akontacije		Obveznost za doplačilo davka
108.808,74 €	-	45.179,40 €	=	63.629,34 €

Tabela 32: Obveznost za doplačilo davka
(Vir: lastni)

Med letom 2014 in januarja 2015 so bile že vplačane akontacije za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2014 v višini 45.179,40 evrov, zato je zavezanec dolžan plačati le še razliko 63.629,34 evrov.

4.3.6 Osnova za določitev akontacije davka**Letna osnova za plačilo akontacij davka v letu 2015 (zap. št. obrazca: 25)**

Zavezanci vpišejo letni znesek davčne obveznosti, izračunan kot zmnožek davčne osnove iz zaporedne številke 16 in stopnje (17 %, 0 %). Akontacija davka se po 371.

členu ZDavP-2 v letu 2014 plačuje mesečno ali trimesečno odvisno od velikosti letne obveznosti (Bajuk et al., 2014, str. 92).

Akontacija davka znaša 108.808,74 €, znesek razdelimo na mesečne ali trimesečne obroke.

Akontacija (zap. št. obrazca: 26)

Izračunana davčna obveznost za leto 2014 (obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2014) pa predstavlja osnovo za plačevanje akontacij za davek od dohodkov pravnih oseb v letu 2015 oz. še januar 2016.

Mesečni obrok akontacije (zap. št. obrazca: 27)

Akontacija		Št. Mesecev		Mesečna akontacija
108.808,74 €	:	12	=	9.067,40 €

*Tabela 33: Mesečni obrok akontacije
(Vir: lastni)*

5 ZAKLJUČEK

Namen diplomske naloge je prikaz razlik med poslovno in davčno bilanco ter s tem vpliv na davčno osnovo v obračunu davka od dohodka pravnih oseb. ter ugotovitev čistega dobička v izkazu poslovnega izida. V diplomski nalogi sem predstavil več razlik med poslovno in davčno bilanco ter skozi obračun davka od dohodkov pravnih oseb ugotovil osnovo za davek ter plačilo davka (v konkretnem primeru obveznost za doplačilo davka glede na vplačane akontacije).

Podatki v davčnem obračunu se navezujejo na podatke iz izkaza poslovnega izida. V davčnem izkazu sem v skladu z davčno zakonodajo prilagajal posamezne postavke iz izkaza poslovnega izida. Tako so nastali novi prihodki in odhodki (priznani in nepriznani), ki so se spremenili v skladu z davčno zakonodajo. V praksi je težko minimizirati davek od dobička in akontacijo davka, če ta cilj ni predhodno upoštevan pri sestavi poslovne bilance. Vodstvo podjetja mora pri svojem poslovanju upoštevati takšno politiko, ki je za podjetje najugodnejša tako s poslovnega kot z davčnega vidika, ter pri tem upoštevati veljavne predpise in strokovna pravila.

V diplomski nalogi ugotavljam, da je podjetje XY v preteklem letu poslovalo pozitivno. Tako sta oba izkaza, tako poslovni kot davčni, izkazovala dobiček. Po izračunu osnove za davek ugotovimo, da davčna osnova (od katere se izračuna

davčna obveznost) znaša 640.051,42 €. Če bi bila davčna osnova celotni dobiček iz izkaza poslovnega izida, bi le-ta znašala 674.587,42 €.

Razlika med davčno osnovo za izračun davka od dohodkov pravnih oseb (davčno bilanco) in celotnim dobičkom (poslovno bilanco) znaša 34.536,00 €.

Ta ugotovljena razlika izhaja iz posebnosti in prilagoditev na strani prihodkov in odhodkov, ter zmanjšanja in povečanja davčne osnove po določbah ZDDPO-2: izvzem prihodkov iz odprave ali porabe že obdavčenih ali delno obdavčenih rezervacij, povečanje prihodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti, zmanjšanje odhodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti, nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje, nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev, nepriznani odhodki za donacije, nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po Zakonu o dohodnini, drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom, nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance, nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora, nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj, nepriznani odhodki za nagrade vajencem, ki presegajo višino, določeno z zakonom, povečanje odhodkov za porabo rezervacij, ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot dohodek, znesek izkoriščene davčne olajšave za investiranje zaradi prodaje ali odtujitve sredstva pred predpisanim rokom, olajšava za investiranje po 55. členu, olajšava za zaposlovanje invalidov, olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in religiozne namene, olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55. b členu.

LITERATURA IN VIRI

Knjige:

- Adžaga Uršič, K. (2013). *Temelji računovodstva*. Kranj: B&B.
- Alibegović, Z., Čizman, M., Hieng, R., Kostelec, A., Koželj, S., Prislan, B., Prusnik, M., Zupančič, M. in Zupančič, V. (2014). *IKS 02, Revija za računovodstvo in finance*. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
- Bajuk Mušič, A., Gliha, G., Čizman, M., Hieng, R., Kocjančič, P., Kostelec, A., Odar, M., Prislan, B., Prusnik, M., Zupančič, M. in Zupančič, V. (2014). *IKS 02, Revija za računovodstvo in finance*. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
- *Davek od dohodkov pravnih oseb*. Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
- Fekonja, B., Blatnik, K. in Premk, U. (2009). *Slovenski računovodski standardi, pojasnjeni z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja*. Ljubljana: Primath.
- Holmes, G., Sugden, A. in Gee, P. (2002). *Interpretacija poslovnih poročil in računovodskih izkazov*. Ljubljana: GV Založba.
- Inštitut za računovodstvo (2015). *Bilten Unikum 5/2015*. Ljubljana: Inštitut za računovodstvo.
- Kovač, M. (2010). *Davki*. Ljubljana: Zavod IRC.
- Slovenski inštitut za revizijo (2006). *Slovenski računovodski standardi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Štefe, E. (2014). *Analiza bilanc z revizijo*. Kranj: B&B.

Spletne strani:

- Mercina, J. (2015). *Obdavčitev d.o.o.* Pridobljeno 28. 5. 2015 z naslova <http://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/racunovodstvo/obdavcitev-d.o.o>.
- *Slovenski računovodski standardi. Odhodki. (2006)*. Pridobljeno 18. 8. 2015 z naslova <http://www.pavliha.org/SRS/SRS18-S%20Prihodki.pdf>.
- *Tax-Fin-Lex. (16.7.1998)*. Pridobljeno 1. 6. 2015 z naslova <http://www.tax-fin-lex.si/StaticContent/TFLGlasnik/TFLGlasnik-2007-21.htm>.
- *Tax-Fin-lex. (16.7.1998)*. Pridobljeno 1. 6. 2015 z naslova <http://www.tax-fin-lex.si/StaticContent/TFLGlasnik/TFLGlasnik-2006-30.htm>.
- Guzina, B. (2012). *Kako pokrivati davčno izgubo*. Pridobljeno 3. 6. 2015 z naslova http://www.podjetniski-portal.si/index.php?t=E_publicacije&type=prirocnik&article_id=4456.
- Macarol, B. (2014). *Letno poročilo in davčni obračun za zasebnike*. Pridobljeno 7. 7. 2015 z naslova <http://www.ozs.si/TabId/278/Default.aspx?ArticleId=2955>.

- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. 55.a člen (olajšava za investiranje) (4. 10. 2013). Pridobljeno 7. 7. 2015 z naslova <https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/55a-clen-olajsava-za-investiranje>.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. 56. člen (olajšava za zaposlovanje invalidov) (4. 10. 2013). Pridobljeno 7. 7. 2015 z naslova <https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/56-clen-olajsava-za-zaposlovanje-invalidov>.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb 59. člen (olajšava za donacije). (4. 10. 2013). Pridobljeno 7. 7. 2015 z naslova <https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/59-clen-olajsava-za-donacije>.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb 55.b člen (olajšava za zaposlovanje). (4. 10. 2013). Pridobljeno 7. 7. 2015 z naslova <https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2/55b-clen-olajsava-za-zaposlovanje>.