

Mag. Branko Mayr, pooblaščen revizor
Nataša Zupanič, univ.dipl.oec., revizor

Revizijska družba: ITEO-ABECEDA, d.o.o., Ljubljana

OBRAČUN DAVKA OD DOBIČKA ZA LETO 1999

Pravne osebe – davčni zavezanci morajo do 31. marca predložiti davčnemu organu obračun davka od dobička. Kako davek obračunati, da bo najmanjši in da bo kljub temu še vedno v skladu z zakonom, smo že pisali v lanskem Podjetniku¹, v tem članku pa bi radi opozorili na nekatere dodatne posebnosti.

Predložitev obračuna

Davčni zavezanci morajo do 31. marca tega leta za leto 1999 davčnim organom predložiti naslednje:

- ❖ obračun davka od dobička pravnih oseb,
- ❖ bilanco stanja,
- ❖ izkaz uspeha,
- ❖ izkaz uporabe dobička in kritja izgube,
- ❖ potrdila o vplačanem davku od prihodkov, doseženih z udeležbo v dobičku.

Razlika med davčno in poslovno bilanco uspeha

Davčna bilanca ni nujno enaka poslovni². Nekaterih prihodkov in/ali odhodkov, ki smo jih ugotovili v davčni bilanci, ne moremo upoštevati kot davčni prihodek in/ali odhodek v celotnem ali delnem znesku. 7. člen Zakona o davku od dobička namreč pravi, da je davčna osnova dobiček, ki se ugotovi v davčnem izkazu. Dobiček pa se ugotovi tako, da se od ustvarjenih prihodkov davčnega zavezanca odštejejo odhodki, ki so oblikovani v skladu s tem zakonom.

Ključni odhodki, ki so v davčni bilanci drugače obravnavani kot v poslovni so:

Strošek amortizacije³

lahko v davčni bilanci upoštevamo največ v znesku, ki ga dobimo z uporabo amortizacijskih stopenj, določenih v 17. členu ZDDPO; naj naštejemo nekaj teh:

- stavbe: 5 %,
- oprema in vozila 33,3 %,
- računalniška oprema 50 %,
- vlaganja v dobro ime: 20 %.

Če smo se na primer pri osebnem avtomobilu odločili, da ga bomo amortizirali po 40 % letni amortizacijski stopnji (ker ga veliko uporabljamo in predvidevamo, da ga bomo iztrošili v 2,5 letih), potem bo davčni odhodek iz naslova te amortizacije manjši kot poslovni odhodek; velja obratno, če bi se na primer odločili za 27 % letno amortizacijsko stopnjo. Pri tem pa bi radi še enkrat poudarili naslednje:

¹ Podjetnik št. 2, februar 1999

² Davčna bilanca je namenjena za potrebe obdavčitve, poslovna bilanca pa se sestavlja za potrebe lastnikov ipd.

³ Znesek amortizacije se izračuna tako, da se nabavna vrednost osnovnega sredstva pomnoži z amortizacijsko stopnjo.

Amortizacijske stopnje, ki so določene z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb, niso podlaga za obračunavanje amortizacije v poslovnih knjigah.

Žal pa v vedno več primerih ugotavljamo, da so ravno stopnje, določene v zgoraj omenjenem zakonu, hkrati tudi podlaga za obračunavanje amortizacije v poslovnih knjigah in da se premalokrat upoštevajo dejavniki, ki vplivajo na določitev realne stopnje (tehnično staranje, fizično obrabljanje ipd.).

Prihodki in odhodki iz naslova prodaje materiala, blaga in storitev med povezanimi osebami:

Pri teh postavkah je v davčnem izkazu potrebno upoštevati transferne cene pri poslih s povezanimi osebami, kar pomeni naslednje:

- prihodki, ki nastanejo pri poslovanju s povezanimi osebami, se v davčnem izkazu upoštevajo najmanj do višine povprečnih cen, ki veljajo za določeno vrsto blaga ali storitev na domačem ali primerljivem tujem trgu; pri tem bi radi opozorili še na to, da ta določba zakona ne prepoveduje transfernih cen med povezanimi osebami, temveč samo določa, da mora biti prodaja med temi osebami obdavčena tako, kot da bi potekala pod normalnimi tržnimi pogoji.
V zvezi s temi prihodki pa bi radi opozorili še na eno stvar: če povezani osebi prodamo po nižji ceni kot velja pri normalnih tržnih pogojih, moramo prihodke v davčnem izkazu povečati, če pa mu prodamo po višji, pa jih po taki ceni prikažemo tudi v davčnem izkazu.
- odhodki, ki nastanejo pri poslovanju s povezanimi osebami, se lahko v davčnem izkazu upoštevajo največ do višine povprečnih cen, ki veljajo na domačem ali primerljivem tujem trgu – velja seveda obratno kot smo opisali pri prihodkih. Prav tako bi radi opozorili, da če nam povezana oseba proda po višjih cenah od tistih pod normalnimi tržnimi pogoji, moramo v davčnem izkazu prikazati nižje odhodke, če pa nam proda po nižjih cenah, odhodkov v davčnem izkazu ne moremo zvišati na normalne cene. V takih primerih lahko pri teh razlikah prihaja do dvojne obdavčitve dela dobička.

Pri tem moramo povedati še, kdo sploh so povezane osebe:

Za povezane osebe se v skladu z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb štejejo lastniki, njihovi ožji družinski člani ali druge osebe, ki so z davčnim zavezancem kapitalsko oziroma poslovno povezane in imajo lahko vpliv na sprejemanje odločitev pravne osebe, in zasebniki, pri katerih sodeluje v kapitalu ista fizična oseba in njeni ožji družinski člani, če imajo status zasebnikov ali večinskih lastnikov kapitala, ali ista pravna oseba kot pri davčnem zavezancu.

Na splošno zakon opredeljuje davčne odhodke takole:

Med odhodke davčnega zavezanca se všttevajo odhodki, obračunani na podlagi predpisov ali računovodskih standardov, razen odhodkov, za katere je s tem zakonom predpisan drugačen način ugotavljanja (11. člen ZDDPO).
Med odhodke davčnega zavezanca se všttevajo samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti, oziroma samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov (12. člen ZDDPO).

Določba 12. člena glede opredelitve davčnih odhodkov je zelo ohlapna. Res je, da se v vsakem podjetju pojavljajo tako imenovani poslovno potrebni in poslovno nepotrebni odhodki. Natančne opredelitve enih in drugih v tem zakonu ne najdemo. Opredelitev enih in drugih je torej odvisna od davčnega zavezanca samega, pogosto pa davčni organ pri pregledu poslovanja davčnega zavezanca pogosto sam presoja, kateri so poslovno potrebni odhodki (čeprav poslovanja ne pozna tako dobro kot zavezanec sam). Dokazno breme je v smislu zakona o davčnem postopku na zavezancu, ki mora vložiti mnogo navora, da dokaže svoj prav. V kolikor so njegovi argumenti neprepičljivi, lahko tudi resnični, bo obveljala opredelitev davčnega organa. Zato velja biti pri opredeljevanju teh previden.

V nadaljevanju pa 13. člen zakona taksativno navaja tiste odhodke, ki pa v nobenem primeru ne štejejo za davčne odhodke.

Med odhodke po tem zakonu ne štejejo:

- davki, ki jih je plačal lastnik davčnega zavezanca kot fizična oseba,
- denarne kazni,
- zamudne obresti od nepravočasno plačanih davkov in prispevkov,
- odhodki za pokrivanje izgub iz prejšnjih let,
- rezervacije za kritje možnih izgub,
- formirani popravki vrednosti in odpisane terjatve do delavcev, lastnikov ali povezanih oseb.

Prav posebej želimo opozoriti na naslednje postavke:

ODHODKI ZA POKRIVANJE IZGUB IZ PREJŠNJIH LET:

Davčni zavezanec je v prejšnjih letih v poslovni bilanci ugotovil izgubo, v tekočem letu pa se je odločil, da del te izgube pokrije iz rezultata tekočega leta, ki mu to pokrivanje dopušča. Zakon med davčne odhodke ne šteje odhodkov iz naslova pokrivanja poslovne izgube iz preteklih let. Pri tem pa moramo opozoriti, da pokrivanje poslovne izgube ni enako pokrivanju davčne izgube. Davčni zavezanec slednjo lahko pokrije (v petih letih od njenega nastanka) in sicer v breme davčne osnove, ki jo je ugotovil v davčnem izkazu (za pokrivanja davčne izgube je predvidena posebna rubrika v davčnem obrazcu).

**POKRIVANJA DAVČNE IZGUBA NE
SMEMO ENAČITI S POKRIVANJEM
POSLOVNE IZGUBE!!!**

REZERVACIJE ZA KRITJE MOŽNIH IZGUB:

Slovenski računovodski standard dopušča tudi oblikovanje dolgoročnih rezervacij za pričakovane izgube v prihodnjih letih. Tukaj seveda govorimo o pričakovani poslovni izgubi. Ker pa seveda ni nujno, da bo pri tem nastala tudi davčna izguba, ZDDPO odhodkov iz naslova oblikovanja teh rezervacij ne priznava kot davčni odhodek.

Stroški materiala in odhodki iz prodaje zalog izdelkov ter trgovskega blaga se priznavajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu s sprejeto metodo obračunavanja oziroma prodaje zalog. Če davčni zavezanec spremeni metodo obračunavanja oziroma prodaje zalog, mora v davčnem izkazu pojasniti razloge za spremembo in prikazati vrednostni učinek spremembe (14. člen ZDDPO).

Različne metode vrednotenja zalog določajo Slovenski računovodski standardi, davčni zavezanec pa izbere tisto, ki najbolj ustreza njegovemu ciklusu oziroma vrsti njegove dejavnosti. Izbrana metoda vrednotenja naj bi se dosledno uporabljala iz leta v leto, vkolikor pa podjetje spremeni metodo vrednotenja, jo mora ustrezno pojasniti, ZDDPO pa tudi določa, da mora prikazati tudi vrednostni učinek spremembe. Zakon pa ne določa, da je ta vrednostni učinek tudi obdavčen.

Stroški oblikovanja dolgoročnih rezervacij in stroški reprezentance, upravnega in nadzornega odbora

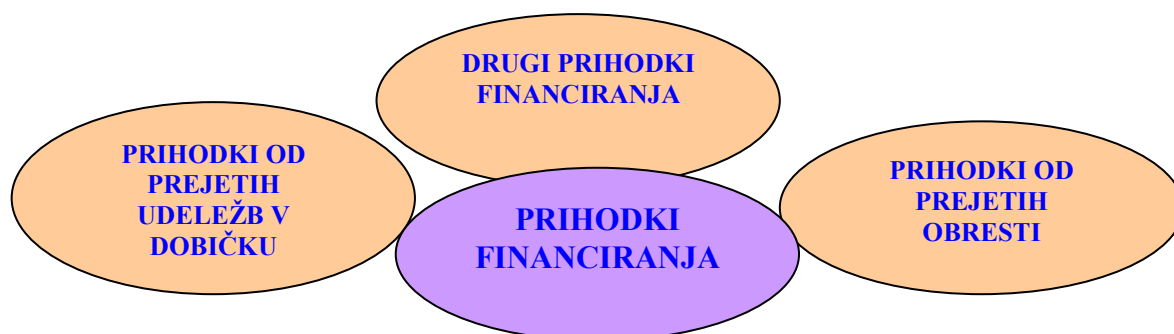
Ti se v davčni bilanci upoštevajo le v višini 70 % od dejansko nastalih; oblikovane dolgoročne rezervacije je treba ustrezno pojasniti (za katere namene so bile oblikovane, listinske podlage, ki so služile za oblikovanje, predvidena poraba v prihodnjih letih),

Zneski izplačil za humanitarne, znanstvene, vzgojno izobraževalne in podobne namene

Ti zneski se lahko v davčni bilanci upoštevajo le do višine 0,3 % ustvarjenih prihodkov, pri tem pa je pomembno tudi to, da so izplačila nakazana osebam, ki so v skladu s posebnimi predpisi organizirana za opravljanje zgoraj naštetih dejavnosti. Izplačila osebam, ki poleg profitne opravljajo še zgoraj naštete dejavnosti, se ne morejo upoštevati kot davčni odhodek, oziroma bi zavezanec moral z listinami dokazovati, da je oseba – prejemnik tega izplačila ta prejemek res porabila za opravljanje omenjenih dejavnosti.

Prihodki financiranja:

V skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi se prihodki financiranja delijo na:



PRIHODKI OD PREJETIH UDELEŽB V DOBIČKU se največkrat pojavljajo kot prejete dividende iz naslova lastništva nad določenim številom delnic druge pravne osebe. Prejeto udeležbo moramo upoštevati v okviru prihodkov (za kar je v obrazcu obračuna namenjena posebna rubrika), akontacijo davka, ki nam jo je ob izplačilu odtegnil izplačevalec dividende in jo nakazal davčnim organom, pa upoštevamo kot plačano akontacijo med letom.

Drugače pa je z udeležbo na dobičku pri povezanih osebah. Govorim o primeru, ko imamo kot davčni zavezanec tudi odvisno družbo (večinski lastnik). Ustrezni del ugotovljenega dobička, ki nam pripada, v istem letu, ko ga odvisna družba ugotovi, pripišemo naložbi in povečamo prihodke financiranja, ne glede na to, ali bo ta udeležba kdaj plačana ali ne⁴.

Vendar pa je tukaj še ena posebnost, ki se pojavi v praksi:

Davčni zavezanci morajo pri obračunavanju in plačevanju davka od dobička upoštevati tudi odredbo o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb (Uradni list RS št. 5/97). Ta odredba pa ne upošteva časovne neusklajenosti med pripisovanjem pripadajočega dobička in med dejanskim izplačilom udeležbe. Ta časovna neusklajenost je ravno posledica uporabe kapitalske metode vrednotenja naložb. Ta odredba namreč predpostavlja, da je pripis udeležbe v dobičku k naložbi in dejansko izplačilo v dobičku opravljeno v istem letu.

Ker pa temu v praksi ni tako (vsaj v večini primerov podjetij v skupini je tako, da matično podjetje sploh ne zahteva izplačila udeležbe v dobičku, ampak pusti dobiček odvisnemu podjetju za nadaljnji razvoj in si tako iz leta v leto samo povečuje naložbo za ustrezen del dobička), se v davčnem obračunu kaže to takole:

- v letu, v katerem opravi matično podjetje pripis udeležbe v dobičku k naložbi in na drugi strani ustrezne prihodke od financiranja, bo v obračunu davka od dobička izkazalo le zmanjšanje prihodkov (zaporedna številka 2 v obrazcu), ne bo pa izkazalo povečanja prihodkov iz tega naslova (zaporedna številka 7 v obrazcu), ker jih v resnici še ni prejelo;
- v letu, ko bo matično podjetje dobilo udeležbo v dobičku tudi dejansko nakazano, pa sta možni dve varianti:
 - če je odvisno podjetje pri izplačilu udeležbe obračunalo in plačalo posebno akontacijo davka od dobička (ker je izkazalo davčno izgubo v tistem letu, katerega dobiček sedaj deli), bo matično podjetje v svojem davčnem izkazu izkazalo le povečanje davčne

⁴ V skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi gre tukaj za upoštevanje kapitalske metode vrednotenja naših naložb v druga podjetja.

osnove za prihodke, dosežene z udeležbo pri dobičku (zaporedna številka 7 v obrazcu), ne bo pa izkazalo zmanjšanja prihodkov iz tega naslova, ker teh prihodkov v tem poslovnem letu nima izkazanih med prihodki financiranja (v poslovnih knjigah in v poslovni bilanci), ampak jih je izkazalo že v prejšnjih letih;

- če odvisno podjetje ni obračunalo in plačalo posebne akontacije davka od dobička, ker je plačalo ustrezen davek od dobička po stopnji 25 %, matično podjetje v letu, ko bo prejelo udeležbo v dobičku, zneska prejetega deleža v svojem davčnem izkazu sploh ne bo upoštevalo, ker je bil davek od dobička že plačan v odvisnem podjetju, zato ga matično podjetje ni dolžno še enkrat plačati.

PRIHODKI OD PREJETIH OBRESTI se v davčnem izkazu upoštevajo v obračunanih zneskih, ki izhajajo iz obračunov obresti za dana posojila, velja pa posebnost, če smo posojilo dali povezani osebi (katere so te, smo opisali že spredaj) pod ugodnejšimi pogoji kot veljajo na trgu:

ČE DAVČNI ZAVEZANEC ODOBRI SVOJIM ZAPOSLENIM, LASTNIKOM ALI DRUGIM POVEZANIM OSEBAM BREZOBRESTNO POSOJILO ALI POSOJILO Z OBRESTNO MERO, KI JE NIŽJA OD SKUPNE POVPREČNE PONDERIRANE MEDBANČNE LETNE OBRESTNE MERE, KI VELJA NA DAN ODOBRITEVE POSOJILA, MORA UGOTOVITI RAZLIKO MED DOGOVORJENO IN SPREDAJ OPREDELJENO OBRESTNO MERO TER NATO ZA UGOTOVLJENO RAZLIKO POVEČATI SVOJO DAVČNO OSNOVO.

Med DRUGIMI PRIHODKI FINANCIRANJA so zlasti prikazane pozitivne tečajne razlike ter revalorizacijski presežek. Ti prihodki se v davčnem izkazu upoštevajo v obračunanih zneskih.

ODHODKI OD FINANCIRANJA

Delijo se na:



Pri ODHODKIH ZA OBRESTI bi radi opozorili na posebnost, ki je podobna tisti pri prihodkih iz naslova obresti od danih posojil: če je davčni zavezanec od svojih povezanih oseb prejel posojilo po višji obrestni meri od skupne povprečne ponderirane medbančne letne obrestne mere⁵, ki je veljala na dan odobritve posojila, lahko med odhodki za obresti v davčnem izkazu upošteva samo znesek obresti, izračunan po tej obrestni meri.⁶

DRUGI ODHODKI FINANCIRANJA so v davčnem izkazu priznani v zneskih, ki so prikazani v poslovni bilanci in izhajajo iz ustreznih knjigovodskih listin. Pri tem bi radi opozorili predvsem na oblikovane popravke vrednosti dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb. Vsako oblikovanje popravkov moramo namreč ustrezno utemeljiti in podpreti s pisnimi dokazi (podjetje, v katerem imamo naložbo, je v stečajnem postopku, tržna kotacija delnic je precej nižja od knjigovodske vrednosti in podobno). Oblikovanje popravkov namreč ne sme biti predmet manipulacije z dobičkom.

Davčne olajšave

O njih smo sicer tudi že pisali v lanski številki Podjetnika, vendar bi še vseeno radi enkrat opozorili nanje:

40 % INVESTIRANEGA ZNESKA V OSNOVNA SREDSTVA

Olajšava se nanaša na investirani znesek v neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva. pri tem ni pomembno, kako smo osnovna sredstva plačali (s posojilom, z gotovino,...), pomembno je, kdaj smo sredstvo evidentirali v svojih poslovnih

⁵ podatke o skupni povprečni ponderirani medbančni letni obrestni meri dnevno objavlja Banka Slovenije.

⁶ Davčni zavezanec, ki je prejel tako posojilo, v davčnem izkazu ne sme upoštevati vseh odhodkov za obresti, nasprotno pa davčni zavezanec, ki je to posojilo dal, nima pravice znižati prihodkov od obresti za ta isti znesek – v tem primeru se pojavlja dvojna obdavčitev tega zneska

knjigah. Evidentirali smo ga z datumom dejanske dobave (to velja pri opremi), pri nepremičninah pa ga evidentiramo v poslovne knjige z dnevno podpisano kupoprodajno pogodbo. Pri tem ni pomembno, ali imamo sredstvo na dan bilance stanja evidentirano med investicijami v teku ali že med aktiviranimi investicijami.

Olajšava se nanaša tudi na sredstva, pridobljena na podlagi finančnega najema. Olajšava pa ne velja za nakup osebnih avtomobilov.

Pri uveljavljanju te olajšave pa veljata dva pogoja:

- a) sredstva, za katerega smo uveljavljali olajšavo, ne smemo odtujiti prej kot v treh letih; v kolikor ga, moramo v letu odtujitve za znesek uveljavljene olajšave povečati davčno osnovo, in sicer v izvornem in ne revaloriziranem znesku.
- b) če smo v tem letu, ko smo uveljavljali olajšave, dosegli dobiček, tega dobička ne smemo deliti pred potekom petih let po tem letu. Če pa ga delimo prej, moramo za znesek izkoriščene olajšave prav tako povečati davčno osnovo, in sicer v letu, ko dobiček delimo.

INVESTICIJSKA REZERVA

Davčni zavezane lahko uveljavlja investicijsko rezervo v prihodnja vlaganja v neopredmetena in opredmetena osnovna sredstva, in sicer v višini 10 % ugotovljene davčne osnove II. Olajšava se prizna za dobo štirih let, v teh letih bomo morali izvršiti nameravane nabave sredstev in jih v primeru davčnega pregleda tudi davčnemu organu dokazati z ustreznimi listinami. V kolikor jih v štirih letih ne izkoristimo, moramo ob koncu četrtega leta za neizkoriščen znesek te olajšave povečati davčno osnovo.

Ta olajšava se v poslovnih knjigah ne prikazuje, kljub temu pa je dobro, da si vzpostavimo posebno evidenco o oblikovanih investicijskih rezervah ter o njihovem koriščenju.

OLAJŠAVA ZA NOVO ZAPOSLENE DELAVCE IN INVALIDE

Zavezanec, ki v poslovnem letu zaposli pripravnike oziroma delavce, ki prvič sklepajo delovno razmerje, oziroma delavce, ki so bili pred to zaposlitvijo najmanj 6 mesecev prijavljeni na zavodu za zaposlovanje, lahko zniža osnovo za 30 % izplačanih plač tem delavcem. Osnovo lahko zniža za največ 12 mesecev njihove zaposlitve, pogoj pa je tudi, da te delavce zaposli za nedoločen čas.

Zavezanec, ki zaposluje invalide, se davčna osnova lahko zniža za 50 % plač, izplačanim invalidom, v kolikor pa zavezanec zaposluje invalide s 100 % telesno okvaro in gluhoneme osebe, se davčna osnova lahko zniža za 70 % izplačanih plač tem osebam.

POMEMBNO PRI OLAJŠAVAH:

Skupni znesek ugotovljenih olajšav ne sme presegati davčne osnove II – uveljavljanje olajšav ne sme privedi v davčno izgubo.

Olajšave lahko torej uveljavljamo največ v takem znesku, da je osnova za plačilo davka enaka nič.