

RAČUNOVODSKA OBRAVNAVA DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

dr. Lidija Hauptman

LEXPERA®



Ljubljana 2025

Predgovor

Monografija *Računovodska obravnava davka od dohodkov pravnih oseb* obravnava vprašanje soodvisnosti računovodskega in davčnega vrednotenja gospodarskih kategorij v postopku priprave davčne bilance gospodarske družbe. Namenjena je vsem raziskovalcem na področju davkov, računovodskim in davčnim strokovnjakom ter študentom, ki pri svojem študiju potrebujejo tovrstna znanja. Področji davkov in računovodstva sta dinamični. Nenehne spremembe in nova spoznanja zahtevajo nadgradnjo znanja.

Vsebinsko je knjiga razdeljena na *sedem poglavij*. V *prvem poglavju* so predstavljeni osnovna načela davčnega sistema, vrste davkov ter davčna politika v Evropski uniji. Podana je razmejitev med slovenskim, evropskim in mednarodnim davčnim pravom, ki pomembno vpliva na izbiro davčnih pravil pri obdavčitvi gospodarskih družb. *Drugo poglavje* je namenjeno razjasnitvi ključnih pojmov, kot so gospodarska družba, podružnica, stalna poslovna enota in povezana oseba. Pojasnjeni so nekateri pojmi, kot sta davčni zavezanec in nezavezanec, ter razlike v pojmovanju med poslovno bilanco, davčno bilanco in davčnim obračunom. V *tretjem poglavju* so obravnavani računovodski izkazi po različnih računovodskih standardih in davčne bilance ter pomen, vrste in sestavine davčnega obračuna. Predstavljen je tudi formalni okvir za pripravo davčne bilance kapitalskih gospodarskih družb, vključno z rednimi in izrednimi davčnimi bilancami ter postopkom oddaje davčnega obračuna. *Četrto poglavje* obravnava temeljni pravni okvir za pripravo davčne bilance kapitalskih gospodarskih družb. Pojasnjuje zakonske zahteve, ki jih morajo gospodarske družbe upoštevati pri določanju davčne osnove, ter pomen skladnosti z računovodskimi in davčnimi predpisi. V *petem poglavju* je pojasnjeno načelo soodvisnosti, ki vpliva na sestavo davčne bilance. Podrobno so analizirani vplivi neodvisnih in odvisnih struktur na davčno poročanje ter razmerje med računovodskimi izkazi in davčno bilanco. Obravnavani so izkaz poslovnega izida, drugi vseobsegajoči donos obdobja ter vplivi teh elementov na davčno bilanco. Najobsežnejše je *šesto poglavje* monografije, ki je namenjeno računovodski in davčni obravnavi gospodarskih kategorij. Poglobljeno analizira računovodske prihodke in odhodke ter njihovo davčno obravnavo v procesu priprave davčne bilance. V tem poglavju je v nekaterih postavkah davčne bilance analiza omejena (na primer statusno preoblikovanje, posebnosti specifične oblik družb, prehodne

pravice iz pretekle zakonodaje). Obravnava tudi druge pomembne davčne vidike v pripravi davčne bilance, kot so davčne olajšave, davčne stopnje, davčna obveznost, davčni odtegljaj, davčni odbitek in akontacija davka. Razloži tudi določitev davčne osnove in davčne izgube. Monografija tako ponuja celovito obravnavo vprašanja obdavčitve gospodarskih družb, zlasti s poudarkom na računovodskih in davčnih vidikih, ter praktične vpogled v obravnavo davčnih obveznosti. V *sedmem poglavju* so podane zaključne ugotovitve. Na koncu knjige so dodani pregled uporabljene literature, priloge in stvarno kazalo.

Bralcem želim, da bi vam bila monografija v dragoceno pomoč pri vašem raziskovanju davkov in računovodstva.

izr. prof. dr. Lidija Hauptman

Kazalo

Vsebina

PREDGOVOR	5
KAZALO	7
1 UVOD V OBDAVČITEV GOSPODARSKIH DRUŽB	17
1.1 Načela davčnega sistema in načela obdavčitve	17
1.2 Vrste davščin	20
1.3 Mednarodna davčna politika in davčno pravo EU ter vpliv na davčno pravo v Sloveniji.....	23
2 RAZMEJITEV POJMOV	29
2.1 Razmejitev pojmov gospodarska družba, podružnica, (stalna) poslovna enota in povezana oseba	29
2.1.1 Gospodarske družbe	29
2.1.2 Podružnica	30
2.1.3 Poslovna enota	31
2.1.4 Stalna poslovna enota	32
2.1.5 Povezana oseba po ZGD-1	33
2.1.6 Povezane osebe po ZDDPO-2	35
2.2 Razmejitev pojmov davčni zavezanec in davčni nezavezanec po ZDDPO-2	36
2.3 Razmejitev pojmov poslovna bilanca, davčna bilanca in davčni obračun.....	38
3 NAMEN IN VRSTE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV IN DAVČNIH BILANC	43
3.1 Namen in vrste računovodskih izkazov	43
3.2 Sestavine računovodskih izkazov po MSRP, SRS 2024 in letno poročilo	47

3.3	Namen in vrste davčnih bilanc kot del davčnega obračuna	48
3.3.1	Redne in izredne davčne bilance.....	48
3.3.2	Vsebina in oddaja	49
3.3.3	Oddaja davčnega obračuna.....	55
4	TEMELJNI PRAVNI OKVIR ZA PRIPRAVO DAVČNE BILANCE KAPITALSKIH GOSPODARSKIH DRUŽB	57
5	NAČELO SOODVISNOSTI POSLOVNE IN DAVČNE BILANCE	59
5.1	Neodvisna in odvisna struktura v Sloveniji	61
5.2	Računovodski izkazi	64
5.2.1	Izkaz poslovnega izida.....	64
5.2.2	Drugi vseobsegajoči donos obdobja	67
5.3	Davčna bilanca	69
6	RAČUNOVODSKA IN DAVČNA OBRAVNAVA GOSPODARSKIH KATEGORIJ ZA POTREBE PRIPRAVE DAVČNE BILANCE	71
6.1	Formalni okvir za ugotavljanje prihodkov in odhodkov.....	71
6.2	Splošno o računovodski obravnavi prihodkov.....	72
6.3	Splošno o davčni obravnavi prihodkov	75
6.4	Zmanjšanje prihodkov po davčnih predpisih.....	76
6.4.1	Izvezem prihodkov od nepridobitne dejavnosti.....	76
6.4.2	Računovodska in davčna obravnava rezervacij	78
6.4.3	Računovodska in davčna obravnava odprave oslabitve.....	83
6.4.4	Računovodska in davčna obravnava odprave oslabitve in prevrednotenja terjatev	86
6.4.5	Računovodska in davčna obravnava odprave oslabitve in prevrednotenja finančnih naložb	90
6.4.6	Računovodska in davčna obravnava izvzema dividend in dohodkov, podobnih dividendam.....	95
6.4.7	Računovodska in davčna obravnava izvzema kapitalskih dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev.....	97
6.4.8	Davčna obravnava prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb	102
6.4.9	Drugi izvzemi prihodkov	104
6.5	Povečanje prihodkov po davčnih predpisih	105
6.5.1	Prihodki iz poslovanja med povezanimi osebami – transferne cene.....	105
6.5.2	Posojila med povezanimi osebami – prihodki iz danih posojil (obresti)	109
6.5.3	Druga povečanja prihodkov	113

6.6	Računovodska obravnava odhodkov – splošno	113
6.7	Davčna obravnava odhodkov – splošno	117
6.8	Zmanjšanje odhodkov po davčnih predpisih	119
6.8.1	Izvzem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	119
6.8.2	Računovodska in davčna obravnava odhodkov iz poslovanja med povezanimi osebami – transferne cene	120
6.8.3	Računovodska in davčna obravnava odhodkov iz obresti med povezanimi osebami	121
6.8.4	Računovodska in davčna obravnava stroškov iz rezervacij	125
6.8.5	Računovodska in davčna obravnava prevrednotenja terjatev	129
6.8.6	Računovodska in davčna obravnava prevrednotenja finančnih naložb	130
6.8.7	Računovodska in davčna obravnava prevrednotenja dobrega imena	131
6.9	Odhodki, ki zadevajo izvzete prihodke na podlagi mednarodnih pogodb	133
6.10	Davčno nepriznani odhodki	134
6.11	Davčno delno priznani odhodki	136
6.12	Amortizacija	138
6.13	Plače in druga plačila	143
6.13.1	Računovodska in davčna obravnava izgub iz odsvojitve lastniških deležev	148
6.14	Druge zmanjšanja odhodkov	149
6.15	Povečanje odhodkov po davčnih predpisih	150
6.15.1	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij	151
6.15.2	Povečanje odhodkov iz naslova prevrednotenja terjatev ...	152
6.15.3	Povečanje odhodkov iz naslova prevrednotenja finančnih naložb	153
6.15.4	Povečanje odhodkov iz naslova prevrednotenje dobrega imena	153
6.16	Davčna osnova I in spremembe davčne osnove I	153
6.16.1	Računovodske usmeritve in popravki napak	154
6.16.2	Spremembe davčne osnove I zaradi prevrednotenja	156
6.16.3	Spremembe davčne osnove I zaradi že obdavčenih dolgoročnih rezervacij	157
6.17	Odhodki, ki se nanašajo na udeležbo – upravljanje in financiranje naložb	157

6.17.1	Druge spremembe povečanja davčne osnove	158
6.18	Davčna osnova II in davčna izguba	159
6.18.1	Poslovna in bilančna izguba	160
6.18.2	Davčna izguba in pokrivanje davčne izgube.....	161
6.19	Davčne olajšave.....	161
6.19.1	Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj.....	162
6.19.2	Olajšava za investiranje	163
6.19.3	Olajšava za zaposlovanje	164
6.19.4	Olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod.....	165
6.19.5	Olajšava za zaposlovanje invalidov	166
6.19.6	Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	166
6.19.7	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	167
6.19.8	Olajšava za donacije	167
6.20	Davčna stopnja	169
6.21	Davčna obveznost, odbitek tujega davka, davčni odtegljaj in akontacija davka	170
6.21.1	Obveznost plačevanja davka	170
6.21.2	Odbitek tujega davka	170
6.21.3	Davčni odtegljaj.....	171
6.21.4	Akontacija davka.....	173
7	ZAKLJUČEK	175
	VIRI IN LITERATURA	177
	PRILOGE	187
	STVARNO KAZALO	197

Kazalo preglednic

Preglednica 1: Delitev in značilnosti davkov glede na način pobiranja	21
Preglednica 2: Delitev in značilnosti davkov glede na način pobiranja	22
Preglednica 3: Davčne določbe PDEU	24
Preglednica 4: Pravna podlaga za prenos davčne suverenosti v Ustavi Republike Slovenije	25
Preglednica 5: Vrste povezanih družb	33
Preglednica 6: Prvi del davčnega obračuna	39
Preglednica 7: Tretji del davčnega obračuna – priloge	41
Preglednica 8: Davčni obračun in davčna napoved	42
Preglednica 9: Podrobnejša členitev in struktura računovodskih izkazov po določbah ZGD-1, SRS 2024 in MSRP	47
Preglednica 10: Sestavine letnega poročila glede na velikost družbe	48
Preglednica 11: Redne in izredne/posebne davčne bilance	49
Preglednica 12: Davčni obračun	56
Preglednica 13: Slovenska zakonodaja, ki ureja obdavčitev davka od dohodkov pravnih oseb	58
Preglednica 14: Načelo povezanosti v ZDDPO-2 in ZGD-1	63
Preglednica 15: Metoda funkcije odhodkov	64
Preglednica 16: Metoda lastnosti odhodkov	65
Preglednica 17: Različici I in II – izkaz poslovnega izida primerjalno	65
Preglednica 18: Postavke vseobsegajočega donosa po SRS 2024	67
Preglednica 19: Bilančni dobiček/izguba	68
Preglednica 20: Shema davčne bilance	69
Preglednica 21: Prihodki po računovodskih predpisih	74
Preglednica 22: Prihodki v davčni bilanci	75
Preglednica 23: Razmejitev prihodkov iz nepridobitne/pridobitne dejavnosti	77
Preglednica 24: Pripoznanje rezervacij	79
Preglednica 25: Delni izvzem davčno priznanih prihodkov	82
Preglednica 26: Povečanje in zmanjšanje prihodkov po računovodskih predpisih	82
Preglednica 27: Razveljavitev izgube iz oslabitve	85
Preglednica 28: Davčna obravnava prihodkov iz odprave oslabitve	90

Preglednica 29: Obravnava oslabitve finančnih naložb.....	92
Preglednica 30: Izvzem prihodkov iz odprave oslabitev v davčni bilanci – zmanjšanje.....	94
Preglednica 31: Izvzem dividend in dividendam podobnih dohodkov v davčni bilanci – zmanjšanje.....	97
Preglednica 32: Ugotavljanje razlike pri odpravi finančnih sredstev po skupinah	98
Preglednica 33: Izvzem dobičkov iz odsvojitve iz odsvojitve kapitalskih naložb v davčni bilanci – zmanjšanje	102
Preglednica 34: Izvzem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb, odprave dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve v davčni bilanci	103
Preglednica 35: Drugi izvzemi prihodkov v davčni bilanci.....	104
Preglednica 36: Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen v davčni bilanci.....	109
Preglednica 37: Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam	112
Preglednica 38: Popravek drugih prihodkov – povečanje	113
Preglednica 39: Odhodki po računovodskih predpisih SRS 2024	115
Preglednica 40: Odhodki v davčni bilanci	117
Preglednica 41: Odhodki iz nepridobitne dejavnosti v davčni bilanci	119
Preglednica 42: Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen v davčni bilanci	121
Preglednica 43: Popravek odhodkov zaradi obresti med povezanimi osebami in tanke kapitalizacije v davčni bilanci.....	125
Preglednica 44: Razmejitev delno in v celoti davčno priznanih rezervacij ..	128
Preglednica 45: Zmanjšanje rezervacij	129
Preglednica 46: Prevrednotenje terjatev v davčni bilanci.....	130
Preglednica 47: Odhodki iz prevrednotenja finančnih naložb v davčni bilanci.....	131
Preglednica 48: Izračun dobrega imena po SRS 2.16.....	131
Preglednica 49: Dobro ime v davčni bilanci – povečanje	133
Preglednica 50: Izvzem odhodkov po mednarodnih pogodbah.....	134
Preglednica 51: Nepriznani odhodki	136
Preglednica 52: Stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta	138

Preglednica 53: Najvišja letna amortizacijska stopnja.....	142
Preglednica 54: Amortizacija	143
Preglednica 55: Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo v davčni bilanci.....	148
Preglednica 56: Izvzem odhodkov za izgubo iz odsvojitve kapitalskih naložb v davčni bilanci – zmanjšanje	149
Preglednica 57: Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje	151
Preglednica 58: Povečanje odhodkov za porabo rezervacij	152
Preglednica 59: Prevrednotenje in odpis terjatev v davčni bilanci – popravek zaradi povečanja.....	152
Preglednica 60: Odhodki iz prevrednotenja finančnih naložb v davčni bilanci – popravek zaradi povečanja	153
Preglednica 61: Dobro ime v davčni bilanci – popravek zaradi povečanja ..	153
Preglednica 62: Opredelitev davčne osnove I.....	154
Preglednica 63: Spremembe računovodskih usmeritev in popravka napak v davčni bilanci	156
Preglednica 64: Presežek iz prevrednotenja v davčni bilanci	156
Preglednica 65: Prehod na nov način računovodenja – rezervacije	157
Preglednica 66: Odhodki, ki se nanašajo na udeležbo	158
Preglednica 67: Druge spremembe davčne osnove I	158
Preglednica 68: Čista in bilančna izguba.....	160
Preglednica 69: Omejitve zmanjšanja davčne osnove.....	161
Preglednica 70: Vlaganja v raziskave in razvoj.....	163
Preglednica 71: Investiranje	164
Preglednica 72: Zaposlovanje.....	162
Preglednica 73: Olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod	166
Preglednica 74: Zaposlovanje invalidov.....	166
Preglednica 75: Praktično usposabljanje	167
Preglednica 76: Prostovoljno pokojninsko dodatno zavarovanje	167
Preglednica 77: Donacije.....	168
Preglednica 78: Davek, davčna obveznost, akontacija v davčni bilanci	174

Kazalo slik

Slika 1: Davčna načela po Wagnerju	18
Slika 2: Predpostavke za izredne ali posebne računovodske izkaze	46
Slika 3: Raziskovalni model razmerja med računovodstvom in obdavčitvijo	61
Slika 4: Rezervacije	81
Slika 5: Prevrednotenje – oslabitev terjatev	88
Slika 6: Odprava oslabitve terjatve	89
Slika 7: Odpis terjatve	89
Slika 8: Zgled knjiženja oslabitve in odprave oslabitve finančnih naložb po nabavni vrednosti	93
Slika 9: Zgled knjiženja oslabitve in odprave oslabitve finančnih naložb, izmerjenih po pošteni vrednosti prek kapitala	94
Slika 10: Zgled knjiženja dividend pri prejemniku	96
Slika 11: Zgled knjiženja odtujitve finančne naložbe, izmerjene po večji pošteni vrednosti prek poslovnega izida	99
Slika 12: Zgled knjiženja odtujitve finančne naložbe, izmerjene po manjši pošteni vrednosti prek poslovnega izida	100
Slika 13: Zgled knjiženja odtujitve finančne naložbe, izmerjene po pošteni vrednosti prek kapitala	100
Slika 14: Zgled knjiženja odtujitve finančne naložbe, izmerjene po večji pošteni vrednosti prek poslovnega izida	101
Slika 15: Posojilo, dano v državi (dajalec)	110
Slika 16: Posojilo iz tujine (dajalec)	111
Slika 17: Proces določanja davčno priznanih odhodkov	117
Slika 18: Posojilo v državi (prejemnik)	122
Slika 19: Posojilo iz tujine (prejemnik)	123
Slika 20: Rezervacije	126
Slika 21: Stroški rezervacij	127
Slika 22: Zgled knjiženja prevrednotenja neopredmetenega sredstva (dobrega imena)	132
Slika 23: Stroški storitev – splošno pravilo in reprezentanca	137
Slika 24: Sejnine zunanjim članom organov družbe	138
Slika 25: Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev – splošno pravilo knjiženja	140

Slika 26: Amortiziranje neopredmetenih sredstev	140
Slika 27: Amortiziranje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z državno pomočjo	141
Slika 28: Zgled knjiženja amortizacije neopredmetenega sredstva – dobro ime s končno dobo koristnosti	141
Slika 29: Vrste zaslužkov zaposlenih	144
Slika 30: Stroški dela	145
Slika 31: Regres za letni dopust in drugi prejemki (odpravnine, jubilejne nagrade)	146
Slika 32: Znižanje davčne osnove II	159
Slika 33: Vrste davčnih olajšav po ZDDPO-2	162
Slika 34: Davčne stopnje po ZDDPO-2	169