

POSEBNOSTI OBRAČUNA DAVKA OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB ZA LETO 2004

Pojasnilo DURS, št. 42301-11/2005, 23. 2. 2005

Obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2004 bodo davčni zavezanci opravili na obrazcu DDPO, določenem s Pravilnikom o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2004 in načinu predložitve obrazca davčnemu organu (Uradni list RS, št. 6/05, z dne 21. 1. 2005), v nadaljevanju: pravilnik o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb. Navedeni pravilnik poleg obrazca DDPO predpisuje metodologijo za izpolnjevanje obrazca, priloga in sestavni del pravilnika pa je tudi navodilo za predložitev podatkov iz obrazca za obračun davka od dobička pravnih oseb v računalniški obliki.

V primerjavi z obrazcem DDPO in metodologijo za izpolnjevanje obrazca, ki sta bila predpisana s prej veljavnim Pravilnikom o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu (Uradni list RS, št. 18/04), sta obrazec DDPO in metodologija za izpolnjevanje obrazca za obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2004 delno dopolnjena oziroma ustrezno prilagojena, ob upoštevanju sprememb oziroma novosti v zakonodaji, ki vplivajo na ugotavljanje davčne obveznosti za leto 2004.

Uveljavljanje investicijske olajšave za leto 2004 po zadnjih spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb

V zvezi z uveljavljanjem davčne olajšave za investicije po 39. in 40. členu Zakona o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 14/03 – u. p. b.), v nadaljevanju: ZDDPO, je treba upoštevati prehodno določbo 9. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 108/02), v nadaljevanju: ZDDPO-C, ki velja za leto 2004, v povezavi z Odločbo Ustavnega sodišča RS (št. U-I-59/03-12, z dne 13. 5. 2004, Uradni list RS, št. 58/04) in z Dopolnilno odločbo Ustavnega sodišča RS (št. UI- 59/03-15, z dne 3. 6. 2004, Uradni list RS, št. 61/04) o razveljavitvi delov besedil 9. člena ZDDPO-C. Razveljavitev zadeva tiste dele besedila 9. člena ZDDPO-C, po katerih bi bilo drugače uveljavljanje davčne olajšave možno le za investicijska vlaganja v Republiki Sloveniji. S tem je Ustavno sodišče RS v prehodnem obdobju vzpostavilo enako ureditev za uveljavljanje davčne olajšave pri investiranju tako v Republiki Sloveniji kakor v tujini.

Za leto 2004 se tako davčnemu zavezancu prizna:

- davčna olajšava v višini 25 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in v neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove,
- dodatna davčna olajšava (razen v osebna motorna vozila) v višini 15 % investiranega zneska v opremo, razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in v neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove.

Navedeno je treba upoštevati v zvezi z zap. št. 19 obrazca DDPO (zbirni podatek). V okviru dodatnih podatkov pa sta zaradi analitičnega spremljanja na novo dodani zap. št. 63a, namenjena izkazovanju dela zneska iz zap. št. 19, ki zadeva davčno olajšavo po prvi alineji prejšnjega odstavka, in zap. št. 63b za izkazovanje dela zneska iz zap. št. 19, ki zadeva dodatno davčno olajšavo po drugi alineji prejšnjega odstavka.

V povezavi s tem je treba upoštevati, da je uveljavljanje investicijske davčne olajšave vezano na izpolnjevanje dveh pogojev:

- na prepoved prodaje oziroma odtujitve sredstva prej kakor v treh letih po letu, v katerem je davčni zavezanec izkoristil davčno olajšavo,

– na prepoved razporejanja dobička za udeležbo v dobičku pred potekom treh let po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo. Sprememba tega obdobja, to je skrajšanje iz prejšnjih petih let na tri leta, se je na podlagi ZDDPOC začela uporabljati dne 1. januarja 2003, davčnemu zavezancu, ki so mu na dan začetka uporabe tega zakona še tekli roki po prejšnji ureditvi, pa ti roki tečejo do poteka.

Če davčni zavezanec navedenih pogojev ne izpolni, mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo v letu predčasne odtujitve sredstva oziroma razporeditve dobička za udeležbo v dobičku. V obrazcu DDPO izkaže navedeno povečanje davčne osnove v okviru zap. št. 10.

Novosti po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, ki vplivajo na obračun davka za leto 2004

V Uradnem listu Republike Slovenije, št. 40, je bil dne 20. 4. 2004 objavljen novi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: ZDDPO-1), ki ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb. Na podlagi končne določbe 89. člena ZDDPO-1 je začel ta zakon veljati naslednji dan po objavi (torej 21. aprila 2004), uporablja pa se od 1. januarja 2005 dalje, razen posameznih določb, ki zadevajo uskladitev zakonodaje Republike Slovenije s pravnim redom Evropske unije na področju obdavčevanja podjetij in se zato uporabljajo že od 1. maja 2004 dalje.

Od 1. maja 2004 dalje se tako uporabljajo naslednje določbe ZDDPO-1:

- 18. člen – izvzem prihodkov od udeležbe na dobičku;
- 30. do 48. člen – obdavčitev pri prenosu dejavnosti, pri zamenjavah kapitalskih deležev, pri združitvah in delitvah;
- 51. člen – olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje;
- 68. člen – davčni odtegljaj, kolikor zadeva plačila iz 1. točke prvega odstavka tega člena, to je dividende in dividendam podobne dohodke, vendar pa se navedeni 68. člen, kolikor zadeva plačila dividend iz 32. člena ZDDPO, za prenos v tujino uporablja tako, da se za ta plačila do 31. decembra 2004 davek odtegne, obračuna in plača po stopnji 15 % (in ne po stopnji 25 %, kakor sicer določa prvi odstavek 68. člena ZDDPO-1);
- 69. do 71. člen – obdavčenje, ki velja za matične družbe in za odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in obdavčenje, ki velja v zvezi s plačili obresti in s plačili uporabe premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU.

V skladu z navedenim je ZDDPO z dnem uveljavitve novega ZDDPO-1 prenehal veljati, vendar pa se uporablja do 31. decembra 2004, če to ni v nasprotju z določbami ZDDPO-1, ki se uporabljajo od 1. maja 2004 dalje.

a) Upoštevanje prihodkov od udeležbe na dobičku pri obračunu davka od dobička za leto 2004

ZDDPO-1 v 18. členu, ki se na podlagi 89. člena tega zakona uporablja od 1. maja 2004 dalje, ureja obravnavo prihodkov od udeležbe na dobičku in v zvezi s tem določa, da se pri zavezancu, ki prejme dividende oziroma druge deleže iz dobička (dividende), te dividende ob izpolnjevanju določenih pogojev izvzamejo iz davčne osnove.

Pogoji, ki morajo biti (kumulativno) izpolnjeni, namreč da se pri zavezancu, ki prejme dividende, te dividende izvzamejo iz davčne osnove, so v skladu z 18. členom ZDDPO-1 in po podrobnejši opredelitvi v Pravilniku o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 49/04), v nadaljevanju: Pravilnik o izvajanju ZDDPO-1, naslednji:

1. Prejemnik mora biti udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju osebe, ki deli dobiček za dividende (izplačevalcu) tako, da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v višini najmanj 25 %. Navedeni odstotek velja za obdobje od 1. maja 2004 do konca leta 2004, medtem ko na podlagi Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o

davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 139/04), v nadaljevanju: ZDDPO-1A, od 1. januarja 2005 znaša 20 %, od 1. januarja 2007 15 % in od 1. januarja 2009 10 %. Zahtevani odstotek udeležbe pomeni neposredno udeležbo.

2. Čas trajanja udeležbe v kapitalu oziroma pri upravljanju izplačevalca v skladu s 1. točko tega odstavka mora biti najmanj 24 mesecev. Prejemnik, ki tega pogoja še ne izpolnjuje, izpolnjuje pa oba druga predpisana pogoja, lahko kljub temu izvzame dividende iz davčne osnove, če izroči pristojnemu davčnemu organu ustrezno bančno garancijo za znesek davka, enak razliki med izračunanim davkom v davčnem obračunu prejemnika in davkom, ki bi bil izračunan in bi ga prejemnik moral plačati, če teh dividend iz davčne osnove ne bi izvzel. Bistvene sestavine ustrezne bančne garancije po 18. členu ZDDPO-1 določa 6. člen Pravilnika o izvajanju ZDDPO-1, način izvajanja pa podrobno ureja Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 54/04, 57/04 – ZDS-1, 109/04 – odl. US in 139/04), v nadaljevanju: ZDavP-1. Ta v 353. členu med drugim določa, da se bančna garancija predloži ob predložitvi davčnega obračuna, v katerem prejemnik izvzame dividende iz davčne osnove po 18. členu ZDDPO-1, in to za vsako izplačilo posebej. Bančne garancije ni treba predložiti, če se je pogoj glede trajanja udeležbe izpolnil do konca obdobja, za katero se vlaga obračun davka, čeprav v času izplačila še ni bil izpolnjen. Predložena bančna garancija poteče z dnem, ko se pogoj 24 mesecev trajanja udeležbe izpolni. Ob neizpolnitvi pogoja glede trajanja udeležbe se veljavnost garancije podaljša za 60 dni in to podaljšanje mora biti navedeno v garanciji. To je čas, v katerem bo davčni organ garancijo vnovčil, če davčni zavezanec ob neizpolnitvi pogoja sam ne bo plačal davka.

3. Izplačevalec mora biti zavezanec za davek (to je za davek od dohodkov pravnih oseb po ZDDPO-1 pri rezidentu RS oziroma za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupni sistem obdavčenja, veljaven za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in ki jih podrobneje določa Pravilnik o izvajanju ZDDPO-1), in ne sme biti rezident države, poslovna enota pa ne sme biti v državi z ugodnejšim davčnim okoljem (za namene tega člena je to država, v kateri je splošna, povprečna, nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %).

Pri prejemniku nerezidentu se navedena določba uporablja, če je njegova udeležba v kapitalu oziroma upravljanju osebe, ki deli dobiček, povezana z aktivnostmi, ki jih nerezident opravlja v poslovni enoti v Sloveniji oziroma prek poslovne enote v Sloveniji.

Glede načina izvzetja dividend po 18. členu ZDDPO-1 Pravilnik o izvajanju ZDDPO-1 dodatno določa, da se iz davčne osnove zavezanca po 18. členu tega zakona izvzamejo dividende tako, da zavezanec v davčnem obračunu iz prihodkov izvzame dividende, ki jih je v davčnem obračunu že prej vključil med prihodke.

V skladu z navedenim in s Pravilnikom o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2004 se navedene določbe upoštevajo takole:

Zap. št. 1: Prihodki, ugotovljeni v izkazu uspeha v skladu z računovodskimi standardi.

Zap. št. 2:

- Za obdobje od 1. 1. 2004 do 30. 4. 2004: Zmanjšanje prihodkov oziroma izvzem prihodkov v skladu z ZDDPO.
- Za obdobje od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2004, to je od dne uporabe 18. člena ZDDPO-1 dalje: Zmanjšanje prihodkov oziroma izvzem prihodkov za znesek prihodkov od udeležbe na dobičku, ki zadevajo prejete dividende oziroma druge deleže iz dobička, ob izpolnjevanju pogojev iz prvega oziroma drugega odstavka 18. člena ZDDPO-1.

Zap. št. 2a: Del zneska iz zaporedne št. 2, ki zadeva obdobje od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2004.

Zap. št. 7: Prihodki, doseženi z udeležbo pri dobičku pravnih oseb, vključno s plačanim davkom (povečanje davčne osnove po drugem odstavku 32. člena ZDDPO za znesek, ki

zadeva prejete dividende oziroma druge deleže, od katerih je bil pri izplačilu plačan davek – posebna akontacija davka v skladu z 32. členom ZDDPO v obdobju od 1. 1. 2004 do 30. 4. 2004 oziroma davčni odtegljaj v skladu z 68. členom ZDDPO-1 v obdobju od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2004).

Zap. št. 33: Plačani davek od prihodkov, doseženih z udeležbo pri dobičku pravnih oseb (zmanjšanje obveznosti v skladu s tretjim odstavkom 32. člena ZDDPO za plačano posebno akontacijo oziroma davčni odtegljaj).

Kakor je razvidno iz pojasnila, ki je bilo usklajeno z Ministrstvom za finance (dopis, šifra 42302-6/2005-053-530, z dne 1. 2. 2005), je treba navedeno upoštevati tudi pri davčni obravnavi pripadajočih dobičkov odvisnih družb oziroma prihodkov pri uporabi kapitalske metode vrednotenja dolgoročnih finančnih naložb. V skladu z določbo 18. člena ZDDPO-1 družbe pripadajočih dobičkov odvisnih družb oziroma prihodkov zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja dolgoročnih finančnih naložb ne morejo izvzeti iz obdavčljivih prihodkov, saj ne gre za dividende. Glede na to, da se 18. člen ZDDPO-1 uporablja že od 1. maja 2004 dalje in da ni podlage za izvzem prihodkov zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja dolgoročnih finančnih naložb, se tudi pri obračunu davka od dobička za leto 2004 izvzamejo le dohodki, v skladu in pod pogoji iz 18. člena ZDDPO-1.

b) Obravnava odhodkov, ki zadevajo udeležbo, pri izvzemu prihodkov od udeležbe na dobičku

Pri določanju davčne osnove pri davčnem zavezancu, ki v skladu z 18. členom ZDDPO-1 iz davčne osnove izvzame prihodke od udeležbe na dobičku, se tudi odhodki, ki zadevajo udeležbo, ne priznajo. Za takšne odhodke veljajo zlasti stroški, povezani z upravljanjem naložbe, kot so:

- potni stroški, sejnine in drugi dohodki članu uprave in članu nadzornega sveta, ki so nastali v zvezi z upravljanjem naložbe, če bremenijo družbo naložbenico;
- stroški zaposlenih (potni stroški, dnevnice, plače in drugi dohodki), ki se pri družbi naložbenici ukvarjajo z upravljanjem naložb;
- stroški za upravljanje, ki jih zaračuna družba ali fizična oseba, ki kot upravljalec premoženja na podlagi pogodbe upravlja premoženje družbe pogodbenice.

V obrazcu DDPO se navedeni odhodki analitično izkažejo v novi zap. št. 40h – Odhodki, ki se v skladu s 5. odstavkom 18. člena ZDDPO-1 ne priznajo. Navedena postavka je vsebinsko resda zajeta v okviru zap. št. 40 – Odhodki/izdatki, ki se po določilih 12. člena ZDDPO in v skladu z določbami 18. člena ZDDPO-1 ne všttevajo med odhodke (zbirni podatek o davčno nepriznanih odhodkih po kriterijih iz 12. člena ZDDPO) in pri zap. št. 40a – Odhodki, ki niso povezani z obdavčenimi prihodki (analitični podatek k zap. št. 40, ki po metodologiji vključuje vse odhodke, ki se ne všttevajo med odhodke po kriteriju, ker niso povezani z obdavčenimi prihodki, to je nepriznani odhodki po 3. členu in po točki b prvega odstavka 6. člena pravilnika o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca in po 5. odstavku 18. člena ZDDPO-1, vključno s stroški v zvezi z bančno garancijo po 18. in 69. členu ZDDPO-1). Zato je podatek iz zap. št. 40h treba obravnavati kot dodatni analitični podatek k zap. št. 40a.

c) Davčna olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Uveljavljanje posebne davčne olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, ki je bilo od leta 2000 uvedeno in urejeno z Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 20/04 – u. p. b.), v nadaljevanju: ZPIZ-1, je po novem urejeno neposredno z ZDDPO-1 v okviru poglavja o davčnih olajšavah. Po določbi 51. člena tega zakona, ki se uporablja že od 1. maja 2004 dalje, lahko davčni zavezanec delodajalec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje

iz 302. do 305. člena ZPIZ-1, uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev zavarovancev izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v državi članici EU po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v poseben register v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Navedena olajšava se uveljavlja za leto, v katerem so bile premije plačane, vendar največ do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca zavarovanca in ne več kakor 549.400 tolarjev letno. Uveljavljanje olajšave je možno največ do višine davčne osnove davčnega obdobja. Glede valorizacije premije in načina objave valoriziranih zneskov premije se uporabljajo določbe zakona, ki ureja dohodnino.

To pomeni, da podlaga za uveljavljanje davčne olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje v davčnem obračunu za leto 2004 od 1. maja 2004 dalje ni več 368. člen ZPIZ-1, temveč 51. člen ZDDPO-1, z upoštevanjem določb zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, kakor to določa 51. člen ZDDPO-1.

Glede različno določenih zneskov za obdobje pred 1. majem 2004 in od 1. maja 2004 dalje je treba za obdobje po 1. maju 2004 upoštevati znesek iz 51. člena ZDDPO-1, in to sorazmerni del navedenega zneska, glede na število mesecev veljavnosti novega zakona. To pomeni, da je treba za obdobje od 1. maja 2004 dalje upoštevati največ osem dvanajstin zneska, določenega v 51. členu ZDDPO-1. Ustrezno je treba za obdobje do 1. maja 2004 upoštevati znesek, določen v zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju.

V obrazcu DDPO za leto 2004 je navedeno treba upoštevati pri:

– zap. št. 25a, ki je namenjena uveljavljanju davčne olajšave za znesek plačanih premij davčnega zavezanca delodajalca, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja, ob izpolnjevanju predpisanih pogojev za uveljavljanje olajšave v skladu z ZPIZ-1 v povezavi z ZDDPO oziroma z ZDDPO-1,

– zap. št. 62 dodatnih podatkov, kamor se vpisuje znesek davčno nepriznanih odhodkov iz zap. št. 40, ki zadeva premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in pripadajoče druge stroške iz tega naslova, pri delodajalcu, ki ne izpolnjuje predpisanih pogojev za uveljavitev davčne olajšave.

d) Obravnava rezervacij pri zavarovalnicah

V Uradnem listu RS, št. 139/04, z dne 28. 12. 2004, je bil objavljen ZDDPO-1A, z začetkom veljavnosti na dan 1. januarja 2005. Navedeni zakon poleg posameznih rešitev (sprememba pogojev za izvzemanje prejetih dividend in drugih deležev iz dobička iz davčne osnove pri prejemniku teh dohodkov, sprememba pogojev za neobdavčitev dividend in drugih deležev iz dobička ob izplačilu, izvzemanje iz obdavčitve (oprostitev) na viru za obresti od kreditov, ki jih najemajo banke od drugih bank in ki izhajajo iz pogodb, sklenjenih pred dnem uveljavitve zakona o davku od dohodkov pravnih oseb), ki bodo vplivale na obračunavanje in plačevanje davka v letu 2005 in v naslednjih letih, določa tudi spremembe pri ugotavljanju davčne osnove za zavarovalnice za davčno leto 2004.

Po dopolnitvi 89. člena ZDDPO-1, ki določa začetek veljavnosti in uporabe ZDDPO-1 oziroma posameznih določb tega zakona, se določba drugega odstavka 27. člena uporablja za obračun davka od dobička pravnih oseb že za leto 2004. To pomeni, da se zavarovalnicam pri ugotavljanju davčne osnove v davčnem obračunu za leto 2004 zavarovalnotehnične rezervacije, ki jih mora zavarovalnica obvezno oblikovati v skladu z zakonom, ki ureja zavarovalništvo, priznajo kot odhodek v obračunanih zneskih, vendar največ do višine ali zgornje meje v skladu z zakonom, ki ureja zavarovalništvo. V skladu z navedeno dopolnitvijo in ustrezno uskladitvijo določbe 88. člena ZDDPO-1, ki določa prenehanje veljavnosti oziroma uporabo določb ZDDPO, pa se za leto 2004 ne

uporabljata več prvi odstavek 23. člena (to je določba, da se dolgoročne rezervacije stroškov priznajo v obračunanih zneskih, vendar največ do 50 % teh stroškov, razen dolgoročnih rezervacij iz naslova dotacij iz proračunov za osnovna sredstva), kolikor zadeva zavarovalno-tehnične rezervacije pri zavarovalnicah, in prvi odstavek 43. člena (to je določba, da se pri zavarovalnici davčna osnova zmanjša za oblikovane rezerve iz dobička, vendar največ v višini davčne osnove).

V obrazcu DDPO in metodologiji za izpolnjevanje obrazca je treba navedene spremembe upoštevati pri naslednjih postavkah:

- zap. št. 4 – Odhodki, z upoštevanjem rezervacij pri zavarovalnicah v skladu s 27. in 88. členom ZDDPO-1,
- zap. št. 21 – Rezerve pri zavarovalnicah, ki se ne izpolnjuje (v skladu z 88. členom ZDDPO-1 se 1. odstavek 43. člena ZDDPO za leto 2004 ne uporablja več),
- zap. št. 52 dodatnih podatkov
- 50 % dolgoročnih rezervacij stroškov, ki se po 1. odstavku 23. člena ZDDPO ne priznajo (pri zavarovalnicah brez zneska, ki zadeva zavarovalnotehnične rezervacije),
- zap. št. 55 dodatnih podatkov – Rezervacije pri zavarovalnicah, ki presegajo predpisano višino in se ne priznajo kot odhodek.

Posebnosti v obračunu po Zakonu o spremembah in dopolnitvah zakona o popotresni obnovi objektov in spodbujanju razvoja v Posočju

V Uradnem listu RS, št. 86, z dne 5. 8. 2004, je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o popotresni obnovi objektov in spodbujanju razvoja v Posočju (ZPOOSRP-D), z uveljavitvijo naslednji dan po objavi. Poleg sprememb in dopolnitev posameznih prejšnjih določb Zakona o popotresni obnovi objektov in spodbujanju razvoja v Posočju iz leta 1998 (Uradni list RS, št. 45/98, 67/98, 110/99, 59/01, 110/02 – ZGO in 86/04), v nadaljevanju: ZPOOSRP, vsebuje navedena novela novo VIII.A poglavje z ukrepi davčne politike. Z vidika davka od dobička pravnih oseb posebnosti po tem zakonu zadevajo davčno obravnavo donacij oziroma sredstev za pomoč prizadetim za odpravo posledic novega potresa in priznavanje dodatne davčne olajšave davčnim zavezancem, ki vlagajo sredstva v opredmetena sredstva v občinah Bovec, Kobarid ali Tolmin.

a) Upoštevanje donacij v obračunu davka od dobička pravnih oseb

Na podlagi določbe 48.a člena ZPOOSRP se gospodarskim družbam in zavodom sredstva, ki so jih v letu 2004 namenili kot pomoč prizadetim za odpravo posledic novega potresa iz 3.a člena tega zakona, priznajo kot odhodek za izplačila za humanitarne namene v dejanski višini izplačanih sredstev, ne glede na omejitve po 25. členu ZDDPO.

Po določbi 25. člena ZDDPO se izplačila za humanitarne namene priznavajo kot odhodek pri ugotavljanju davčne osnove davčnega zavezanca, vendar v skupnem znesku (skupaj z izplačili za kulturne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, ekološke in religiozne namene) največ do višine 0,3 % ustvarjenih prihodkov davčnega zavezanca in ob pogoju, da so izplačana organizacijam, ki so po posebnih predpisih organizirane za opravljanje takšne dejavnosti. Navedeni omejitvi se po določbi 48.a člena ZPOOSRP ne upoštevata pri sredstvih, namenjenih kot humanitarna pomoč prizadetim v potresu. Tako se bodo pravnim osebam gospodarskim družbam in zavodom, ki bodo v letu 2004 prispevale sredstva za humanitarno pomoč prizadetim v julijskem potresu, pri ugotavljanju davčne osnove v obračunu davka od dobička pravnih oseb za leto 2004 ta sredstva priznala kot odhodek v celotni višini sredstev humanitarne pomoči, izplačanih kot:

– sredstva za ta namen, nakazana na račun proračuna RS, v skladu s 1. odstavkom 7. člena ZPOOSRP – denarne donacije za namen obnove Posočja po potresu 2004, vplačane na račun proračuna s posebno sklicno številko, ki jo je objavilo Ministrstvo za finance;

– sredstva, izplačana organizaciji, ki je s posebnimi predpisi organizirana za opravljanje humanitarnih dejavnosti, ali

– sredstva, izplačana neposredno fizičnim osebam - prizadetim v potresu, ki so na seznamu oškodovancev v potresu (seznam oškodovancev v potresu pri Ministrstvu za okolje, prostor in energijo). V obrazcu DDPO so s tem povezane naslednje spremembe v okviru dodatnih podatkov:

– v dosedanje zap. št. 57 se vpiše znesek izplačil za humanitarne, kulturne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, ekološke, športne in religiozne namene, ki presega 0,3 % ustvarjenih prihodkov in se po določbah ZDDPO ne všteva med odhodke (brez izplačil za humanitarne namene po 48.a členu ZPOOSRP),

– na novo je uvedena zap. št. 57.a, v katero se vpiše znesek izplačil za humanitarne, kulturne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, ekološke, športne in religiozne namene, ki ga je davčni zavezanec v skladu s 25. členom ZDDPO upošteval med odhodki (brez izplačil za humanitarne namene po 48.a členu ZPOOSRP),

– nova zap. št. 57.b pa je namenjena ločenemu izkazovanju zneska izplačil za humanitarne namene, ki so upoštevana med odhodki v skladu z 48.a členom ZPOOSRP. Gospodarske družbe in zavodi, ki so v letu 2004 namenili sredstva za pomoč prizadetim za odpravo posledic potresa v skladu z ZPOOSRP in uveljavljajo ugodnosti po 48.a členu tega zakona, morajo skupaj z davčnim obračunom predložiti tudi ustrezna dokazila (potrdilo o vplačilu na račun proračuna RS za ta namen, potrdilo o vplačilu na račun organizacije, ki je s posebnimi predpisi organizirana za opravljanje humanitarnih dejavnosti, potrdilo o nakazilu fizični osebi, ki je na seznamu oškodovancev, oziroma druga ustrezna dokazila, iz katerih je razviden dejanski znesek donacije, ki ga je davčni zavezanec prispeval za humanitarno pomoč oškodovanim v potresu).

b) Posebna olajšava za investicijska vlaganja na prizadetih območjih Posočja

V skladu s prvim odstavkom novega 48.č člena ZPOOSRP se pravnim osebam davčnim zavezancem po ZDDPO, ki vlagajo sredstva v opredmetena osnovna sredstva v občinah Bovec, Kobarid ali Tolmin, vloženi znesek odšteva od osnove za davek od dobička pravnih oseb za leto 2004 poleg olajšave za investiranje za ta sredstva v skladu z 9. členom ZDDPO-C za to leto, vendar največ do polovice davčne osnove, če so to vlaganja, ki so v skladu s prioritetami programa razvojne pomoči pri popotresni obnovi Posočja.

Posebno navodilo o ugotavljanju dodatne davčne olajšave po 48.č členu ZPOOSRP resda ni bilo izdano, a je način uveljavljanja navedene olajšave v obrazcu DDPO za leto 2004, kakor je določen s pravilnikom o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb, načeloma enak, kakor je veljal v obračunih za leta od 1998 do 2000 v skladu s takratnim Navodilom o ugotavljanju dodatne davčne olajšave po prvem odstavku 47. členu ZPOOSRP (Uradni list RS, št. 12/99). Podrobneje je razviden tudi iz pojasnila Ministrstva za finance (dopis, šifra 423-01-3/2005/2, z dne 16. 2. 2005):

– pravnim osebam, ki vlagajo sredstva v skladu s prioritetami razvojne pomoči pri popotresni obnovi Posočja v opredmetena osnovna sredstva v občinah Bovec, Kobarid in Tolmin, se vloženi znesek, ki se odšteva od osnove za davek pri davčnem obračunu za davčno leto 2004, upošteva kot dodatna davčna olajšava, poleg olajšave iz 9. člena ZDDPO-C,

– šteje se, da gre za vlaganja, ki so v skladu s prioritetami razvojne pomoči pri popotresni obnovi Posočja, če so to vlaganja za namene, določene v prvem odstavku 43. člena ZPOOSRP,

- znesek navedene olajšave ne sme presegati polovice davčne osnove II iz obrazca DDPO, ki ga zavezanci za davek od dobička pravnih oseb izpolnijo v skladu s predpisanim pravilnikom o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2004,
- zavezanec vpiše znesek navedene olajšave v obrazec DDPO pod zap. št. 19, in to tako, da ga prišteje k znesku davčne olajšave, ki se mu prizna v skladu z 9. členom ZDDPO-C,
- zavezanec ob predložitvi obračuna davka od dobička pravnih oseb zagotovi tudi podatek o znesku vloženih sredstev v opredmetena osnovna sredstva v občinah Bovec, Kobarid in Tolmin in znesek olajšave, katerega uveljavlja v skladu s prvim odstavkom 48.č člena ZPOOSRP,
- znesek olajšave po 48.č členu ZPOOSRP davčni zavezanec izkaže tudi pod. zap. št. 63.c v okviru dodatnih podatkov (analitični podatek k zap. št. 19), kakor določa pravilnik o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2004.

Akontiranje davka po davčnem obračunu – merila za določitev števila obrokov

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04, 54/04 – ZDavP-1, 70/04 – popr. in 139/04), v nadaljevanju: ZDDPO-1, v 62. členu na splošno določa obveznost davčnih zavezancev za plačevanje akontacije davka med davčnim obdobjem, podrobnejše določbe, ki urejajo določanje višine akontacije oziroma obrokov akontacije ter način in roke plačila akontacije, pa vsebuje novi Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 54/04, 57/04 – ZDS-1, 109/04 – odl. US, 128/04 – odl. US in 139/04), v nadaljevanju: ZDavP-1. Določbe obeh zakonov so se začele v celoti uporabljati dne 1. januarja 2005.

Sistem akontiranja davka po davčnem obračunu, kakor ga 350. člen ZDavP-1 določa za obstoječe davčne zavezance, ki nadaljujejo poslovanje, se v primerjavi z dosedanjim sistemom (206. člen prejšnjega Zakona o davčnem postopku – ZDavP) ne spremeni:

- davčni zavezanec med davčnim obdobjem plačuje akontacijo davka, enako znesku davka, ki se izračuna od davčne osnove po davčnem obračunu za predhodno davčno obdobje;
- akontacija davka se plača v mesečnih ali trimesečnih obrokih, ki dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, na katero se nanašajo, in morajo biti plačani v desetih dneh po dospelosti;
- razliko v višini akontacije, ki nastane zaradi spremembe davčne osnove na podlagi novega davčnega obračuna, mora zavezanec za že dospele obroke akontacije plačati pri prvem naslednjem obroku akontacije, obroki akontacije, ki bodo dospeli v plačilo do konca leta, pa se sorazmerno povečajo. Če je višina akontacije na podlagi novega davčnega obračuna manjša, se obroki akontacije, ki bodo dospeli v plačilo do konca leta, sorazmerno zmanjšajo.

V zvezi z ureditvijo plačevanja akontacije davka v mesečnih ali trimesečnih obrokih pa posebej opozarjamo na spremembo, ki zadeva merila za določitev števila obrokov. Po novem so ta merila določena neposredno v zakonu, in to v drugem odstavku 350. člena ZDavP-1:

- akontacija se plača v mesečnih obrokih, če znesek akontacije presega 100.000 tolarjev, oziroma v trimesečnih obrokih, če znesek akontacije ne presega 100.000 tolarjev.

V skladu s 407. členom ZDavP-1 v povezavi s 409. členom tega zakona se je z začetkom uporabe navedene določbe ZDavP-1 prenehala uporabljati Odredba o merilih za določitev števila obrokov akontacije davka od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 77/96), ki jo je izdal minister za finance na podlagi zadnjega odstavka 206. člena ZDavP. Po

navedeni odredbi se je kot kriterij za določitev števila obrokov upošteval znesek 50.000 tolarjev.

Na to posebej opozarjamo v zvezi z izpolnjevanjem zap. št. 38a in 38b obrazca za obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2004, ki zadevata določitev višine mesečnega oziroma trimesečnega obroka akontacije davka za leto 2005. Ker je v obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2004 davčnim zavezancem dana možnost, da na istem obrazcu določijo tudi višino obrokov akontacije za leto 2005, metodologija, ki je sestavni del pravilnika o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb, pa v tem delu ni bila prilagojena režimu za akontacije, ki velja od 1. januarja 2005 dalje, napotujemo na neposredno uporabo navedenih določb 350. člena ZDavP-1.