Mihael Kranjc*

RAČUNOVODSKA IN DAVČNA VPRAŠANJA PRIDOBIVANJA EVROPSKIH SREDSTEV V GOSPODARSKIH DRUŽBAH, DRUŠTVIH IN UPORABNIKIH EKN

Accounting and Taxation of Funds Received from EU in Companies, Associations and Users of UCA[1]

POVZETEK ● *Organizacije si prizadevajo pri svojem delovanju pridobiti tudi nepovratna sredstva različnih proračunov. V zadnjih letih so zlasti aktualna evropska sredstva. Pridobivanje le-teh je povezano tudi s pravilnim računovodskim izkazovanjem in pravilnim izračunom osnove za obračun davka od dobička.*

Na zgledih knjiženja dogodkov povezanih s pridobivanjem evropskih sredstev je prikazano, kako se ta sredstva odrazijo v poslovnih knjigah in davčnih obračunih organizacij, ki taka sredstva pridobijo.

Ključne besede ● *Pridobivanje evropskih sredstev, razpisi, državne podpore, izkazovanje prihodkov, obračun davka od dohodkov pravnih oseb.*

1. UVODNA POJASNILA

Sestavek je pripravljen, da bi bil v pomoč računovodjem, ki se pri svojem delu srečujejo s knjiženjem poslovnih dogodkov, povezanih s sredstvi, pridobljenimi na razpisih, naj so to razpisi Evropske unije (odslej EU) ali drugi. Čeprav so primeri prikazani z uporabo enotnega kontnega načrta, se vsled dejstva, da se tudi uporabniki EKN pri računovodenju držijo slovenskih računovodskih

* dipl. ekon., preizkušeni davčnik; preizkušeni računovodja; sodni izvedenec ekonomske stroke za davke in računovodstvo; soustanovitelj in direktor, Saša računovodske storitve in davčno svetovanje d.o.o.

[1] Unified Chart of Accounts – Users are budgets, direct in indirect budget users and other public entities

standardov in zanje prav tako velja zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (odslej ZDDPO-2), prikazane rešitve lahko smiselno (in z uporabo ustreznih kontov, ki imajo enako vsebino kot uporabljeni) uporabljajo tudi pri gospodarskih družbah, zadrugah pa tudi samostojnih podjetnikih, kadar kandidirajo na razpisih in so jim odobrena denarna sredstva. Še posebej pa bo ta sestavek lahko v pomoč računovodjem društev, ki se bodo na račun Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur.l. RS št. 109/07, 68/09) morda večkrat znašli v zagati, kako naj pravilno računovodijo tako pridobljena sredstva, da bodo izkazali tako pravilen poslovni izid kot tudi pravilno osnovo za davek od dobička pravnih oseb kot jo ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2, Ur.l. RS 117/06, 56/08, 76/08, 05/09 in 96/09).

Pogoji za črpanje sredstev niso v vseh programih enaki, zato je vedno treba pogledati razpis. Veljajo pa neka splošna pravila:

- EU povrne le upravičene stroške projekta v odstotku, določenem v razpisu.
- Pri skupnostnih programih, pri katerih sredstva za pokrivanje stroškov nakazuje EU, ta v večini primerov zagotovi predujem (v določenem odstotku od vrednosti pogodbe). Predujem je namenjen le zagotavljanju likvidnosti projekta in je obveznost do EU do potrditve finančnega poročila.
- Za povrnitev stroškov se uporablja načelo finančnega toka. To pomeni, da se izplačila iz proračuna opravljajo na podlagi dokazil o izdatkih (plačanih računih ...), ne le na podlagi dokazil o stroških oziroma odhodkih. Da bi bili upravičeni do izplačila, moramo tako prejeti račun (ali drug dokument, ki dokazuje nastanek stroška) in strošek tudi plačati. Zato mora imeti upravičenec na voljo zadostna denarna sredstva, da lahko plačuje obveznosti, šele nato zahteva povračilo stroškov iz proračuna. Pravila sicer omogočajo tudi predujme, a ti ne smejo preseči 35% upravičencu dodeljenega skupnega zneska pomoči za posamezen projekt.

K prejšnjim pojasnilom je treba dodati, kar je sicer jasno že iz namena razpisov, da pridobljenih (nakazanih) sredstev ne more biti več, kot so znašali stroški. Če bi bilo nakazil več kot stroškov, bi bilo treba presežek vrniti nakazovalcu.

Stroške oziroma odhodke projektov izkazujemo popolnoma enako, ne glede na to, ali so "redni" ali taki, ki se nanašajo na posamezen projekt in smo upravičeni do njihovega povračila. Zato se bom v sestavku ukvarjal predvsem z razvidovanjem prihodkov in/ali razmejitev, ki se navezujejo na te stroške, ter prikazal vpliv, ki ga ima tako razvidovanje na poslovni izid in osnovo za davek od dobička .

2. PODLAGE ZA RAČUNOVODENJE

Prihodke obravnava slovenski računovodski standard[2] (odslej SRS) 18, upoštevati po moramo (vsaj) še SRS 10 in 12 in seveda Uvod v SRS. Odobrena razpisna sredstva po opredelitvi iz SRS 18.5 spadajo med druge poslovne prihodke, povezane s poslovnimi učinki.

Državne[3] *podpore*, ki jih organizacija prejme za pridobitev osnovnih sredstev oziroma pokrivanje nekaterih stroškov, ostajajo začasno med dolgoročno odloženimi prihodki in *se prenašajo med poslovne prihodke skladno* z amortiziranjem pridobljenih osnovnih sredstev oziroma *z nastajanjem stroškov, za katerih pokrivanje so namenjene*.

Prihodke pripoznamo, ko lahko upravičeno pričakujemo, da bodo vodili do prejemkov, če ti niso uresničeni že ob nastanku.

Opredelitev, vsebinsko popolnoma enako tisti iz SRS 18.5, nam ponuja tudi SRS 10.2, le da zato, ker ima standard naslov *Dolgoročne razmejitve*, opredelitev izhaja iz razmejitev in nato še pojasni, kaj se zgodi s prihodki. Tako SRS 10.2 pravi, da se med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami izkazujejo odloženi prihodki, ki bodo v obdobju, daljšem od leta dni, pokrili predvidene odhodke. Med dolgoročno odložene prihodke uvršča tudi državne podpore in donacije, prejete za pridobitev osnovnih sredstev oziroma za pokrivanje določenih stroškov. Porabljanje dolgoročnih pasivnih razmejitev je skladno s stroški amortizacije teh sredstev oziroma določenimi stroški; porabljajo se s prenašanjem med poslovne prihodke.

Dolgoročne pasivne časovne razmejitve na račun dolgoročno odloženih prihodkov prenašamo med poslovne prihodke tistega poslovnega leta, v katerem se pojavljajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane. Praviloma moramo za dolgoročno odlaganje prihodkov izdelati večletni predračun oblikovanja in črpanja ustrezne postavke ter na tej podlagi opredeliti dele poslovnih prihodkov posameznih vrst, ki se vračunavajo v vsakem poslovnem letu. Predračune je treba na koncu poslovnega leta preveriti in po potrebi dopolniti ali spremeniti.

Razmejitve, ki nastajajo v povezavi z razpisi, so lahko dolgoročne, če se nanašajo na obdobje, daljše od leta dni, ali kratkoročne, če je obdobje krajše od leta dni. Kratkoročne časovne razmejitve so tiste terjatve in druga sredstva ter

[2] Mišljeni so slovenski računovodski standardi 2006.

[3] Dasiravno SRS 18.5 izrecno omenja "le" državne podpore, menim, da je izraz treba gledati širše in gre po vsebini vsaj za sredstva, izplačana iz kateregakoli proračuna, naj bo občinski, državni ali proračun EU, enako pa bi bilo treba upoštevati tudi od drugje prejeta sredstva. Pri tem je treba biti pozoren na trenutek obdavčitve in/ali davčno osnovo, če bi donacijo, subvencijo, premijo ali podoben dohodek izplačala organizacija, ki je zavezanka za plačilo davka od dobička, a to ni predmet tega sestavka.

obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v letu dni in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena; terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še ne znane pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastali prave terjatve in dolgovi, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo bremenili. Mednje štejemo tudi kratkoročno nezaračunane prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste.

Za celovito razjasnitev obravnavane problematike je treba pogledati tudi mednarodni računovodski standard (odslej MRS) 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državnih pomoči. Iz točke 3 navedenega standarda izhaja, da gre pri obravnavanih pridobljenih sredstvih za podpore, povezane s prihodkom, za razliko od s sredstvi povezanimi podporami, ki so tiste, kjer je prvi pogoj, da mora prejemnik[4] podpore sredstva dobiti, kupiti, zgraditi ali kako drugače pridobiti. Državne podpore se skladno s točko 7 pripoznajo, ko obstaja sprejemljivo zagotovilo, da bo prejemnik izpolnil pogoje v zvezi z njimi in da bo podpora prejeta.

Upoštevaje točki 12 in 16 MRS 20 *je treba prejete državne podpore sistematično pripoznavati v poslovnem izidu v obdobjih, v katerih prejemnik povezane stroške, ki naj bi jih nadomeščal s prejetimi podporami, pripozna kot odhodke*. Pripoznavanje podpor v poslovnem izidu v trenutku ustreznih prejemkov ni v skladu z računovodsko predpostavko o nastanku poslovnega dogodka in bi bilo sprejemljivo zgolj takrat, ko ne bi bilo na voljo nobene podlage za razporeditev podpor na druga obdobja razen na tisto, v katerem je bila podpora prejeta. Za podporo, ki jo prejemnik dobi kot nadomestilo za že nastale odhodke ali izgube ali pa kot takojšnjo pomoč, s katero niso povezani nobeni dodatni stroški, velja da se pripozna v poslovnem izidu tistega obdobja, v katerem jo prejemnik dobi.

Čeprav sta v MRS 20 dovoljena dva načina knjiženja državnih podpor – kapitalski način, po katerem se podpora pripozna zunaj poslovnega izida in na donosu zasnovan način, po katerem se podpora pripozna v poslovnem izidu v enem ali več obdobjih, menim, da je za prejeta sredstva namenjena pokrivanju stroškov izvajanja skupnostnih programov primeren le na donosu zasnovan način, ki bo tudi prikazan v zgledih knjiženja. Že iz opredelitve tovrstnih podpor izhaja, da gre za podpore povezane s prihodkom. Poleg tega v prid taki opredelitvi govori tudi dejstvo, da ne gre za brezpogojne donose. Prejemnik si jih prisluži tako, da izpolni pogoje zanje in predvidene obveznosti. Zaradi tega je treba razpisna sredstva pripoznati v poslovnem izidu v obdobjih, v katerih so kot odhodki pripoznani povezani stroški, ki naj bi jih prejemnik nadomestil s prejetimi podporami. Praviloma se odhodki, ki so namenjeni izvajanju dejavnosti povezani s prejetimi podporami ne izvzemajo iz osnove za davek od dobička pravnih oseb, zato je logično, da v ta obračun vstopajo tudi prihodki povezani z razpisnimi sredstvi.

[4] MRS uporablja izraz podjetje, v sestavku pa uporabljam izraz prejemnik, za katerega menim, da je v obravnavanem kontekstu primernejši.

V zvezi s predstavljanjem s prihodkom povezanih podpor je treba omeniti še, da sta po členih 29 do 31 MRS 20 sprejemljivi dve metodi izkazovanja teh podpor. Prva možnost je, da se izkazujejo med prihodkovnimi postavkami, druga pa, da se podpore odštejejo od izkazanih odhodkov, ki so povezani z njimi. Zagovorniki prve metode trdijo, da ni ustrezno med seboj pobotati postavk prihodkov in odhodkov ter da je na podlagi ločevanja podpor od odhodkov laže primerjati omenjene odhodke s tistimi, na katere podpora ne vpliva. Zagovorniki druge metode pa trdijo, da prejemnik sploh ne bi imel odhodkov, če mu podpora ne bi bila na voljo, zato bi bila lahko predstavitev odhodkov, ne da bi jih vzporedili s podporo, zavajajoča. Pravzaprav je skoraj vseeno, kako so podpore izkazane, če je v razkritjih k izkazom pojasnjeno, kakšno metodo smo uporabili, ter koliko podpore in odhodki povezani z njimi znašajo. Ker uporabniki EKN nimajo tolikšne svobode pri odločanju o načinu knjiženja in je ustaljena praksa uporabe prve metode, so tudi zgledi predstavljeni tako, da upoštevajo izkazovanje podpor med prihodkovnimi postavkami.

Vedeti pa je treba, da pri tistih organizacijah, ki ugotavljajo osnovo za davek od dobička pravnih oseb tako, da odhodke priznavajo v razmerju med obdavčljivimi in neobdavčljivimi – to je pridobitnimi in nepridobitnimi prihodki – z uporabo ene ali druge metode lahko pridemo do različne osnove in posledično do različne davčne obveznosti.

3. ZGLEDI KNJIŽENJA FINANCIRANJA S SREDSTVI, PRIDOBLJENIMI NA RAZPISIH

Prikazal bom knjiženje za štiri primere financiranja projektov. Stroški in odlivi so vedno enaki, razlike pa se pojavljajo pri nakazovanju sredstev. Gre za (evropske) projekte, ki se izvajajo štiri leta, v petem letu pa se izdela končni obračun.

Iz tabele je razvidno, da so stroški po posameznih letih in vrstah različni od odlivov, kar je skladno z dejanskim dogajanjem. V zgledih se stroški (odhodki) in odlivi končajo v četrtem letu, v petem letu pa je izdelan še končni obračun projekta.

Odlivi in stroški (odhodki) petletnega evropskega projekta (zneski v evrih)

Vsebina / Obdobje	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	Skupaj (vsa leta)
I. SKUPAJ ODLIVI (PLAČILA) (od A do C)	54.800	75.100	75.100	79.500	**284.500**
A Plače in osebni prejemki 21/110 230/	23.800	27.500	27.500	30.000	108.800
B Avtorske pogodbe 2341/110 2307/	13.100	8.800	8.800	20.000	50.700
C Odlivi za storitve 22/110	17.900	38.800	38.800	29.500	125.000
II. SKUPAJ STROŠKI (ODHODKI) (od Č do E)	56.000	75.600	75.100	77.800	**284.500**
Č Plače in osebni prejemki 464/21 /230	23.900	27.600	27.500	29.800	108.800
D Avtorske pogodbe 4616/2341 /2307	14.100	9.300	8.600	18.700	50.700
E Druge storitve 461/22	18.000	38.700	39.000	29.300	125.000
III. KUMULATIVNO ODLIVI (seštevek plačil od začetka projekta do konca vsakega leta)	54.800	129.900	205.000	284.500	
IV. KUMULATIVNO STROŠKI (seštevek stroškov od začetka projekta do konca vsakega leta)	56.000	131.600	206.700	284.500	
STROŠKI – ODLIVI (**IV – III**) (stroški, ki do konca leta še niso bili plačani)	1.200	1.700	1.700	0	

Zaradi poenostavitve pri avtorskih pogodbah in drugih storitvah nisem upošteval obračuna davka na dodano vrednost (odslej DDV) in so vsi skupni

stroški enaki vsem obveznostim. Tako je tudi, če organizacija opravlja le oproščeno dejavnost in si v prejetih računih izkazanega DDV ne sme upoštevati kot odbitnega. Druga poenostavitev (bolj razvidna v nadaljevanju) pa je predpostavka, da nam nakazovalec povrne upravičene stroške 100-odstotno.

Ker se stroški knjižijo enako kot pri poslovnih dogodkih, ki niso vezani na namensko financiranje iz evropskih sredstev, so konti prikazani le shematsko ob opisih postavk. Še enkrat poudarjam, da je uporabljen kontni načrt za določene uporabnike enotnega kontnega načrta[5].

Tako na primer 22/110 pomeni knjiženje zneskov (odlivov za storitve) v breme konta iz skupine 22 in v dobro ustreznega analitičnega konta 110.

Podobno oznaka 4616/2341 pomeni, da se avtorski honorar po obračunu knjiži v breme konta 4616 in v dobro konta 2341 (za neto znesek), /2307 pa, da se knjiži v dobro konta 2307 obveznost za plačilo akontacije dohodnine.

Predpostavljam, da prikazano knjiženje že do zdaj ni povzročalo posebnih težav, za namene poročanja pa je bilo treba zagotavljati evidenco stroškov po projektih.

V letu 2008 so se po Pravilniku o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Uradni list RS 109/07) med pridobitne vštevali tudi dohodki iz opravljanja javne službe in namenska javna sredstva (med katera štejemo tudi sredstva, pridobljena iz EU), zato je bilo treba posvetiti posebno pozornost knjiženju prilivov in še zlasti prihodkov iz tega naslova. Kljub temu, da so s spremembo tega pravilnika, objavljeno v Uradnem listu RS 68/09 z veljavnostjo od 1. januarja 2009 ti dohodki nepridobitni, je zaradi pravilnosti izkazov za poslovne potrebe pomembno, da je izkazovanje v poslovnih knjigah ustrezno. Še toliko bolj je to pomembno za "navadne" gospodarske družbe, pri katerih so vsi dohodki pridobitni in pri društvih, katerih dejavnost pa je z vidika zakona o davku od dohodkov pravnih oseb tako pridobitna kot nepridobitna (predstavlja osnovo za obdavčitev ali ne) in je razmerje med temi prihodki tudi osnova za davčno obravnavo odhodkov.

Ponovno je treba opozoriti, da se v normalnih okoliščinah, ko se namenska javna sredstva uporabljajo skladno z njihovim namenom, iz tega naslova ne bi izkazovala pozitivna osnova za davek od dobička[6], tudi če bi ta sredstva bila obdavčljiva, saj se sredstva pridobijo največ za 100-odstotno pokrivanje upravičenih stroškov, nikakor pa ne za ustvarjanje presežkov. Praviloma so vsi upravičeni stroški tudi davčno priznani odhodki in le izjemoma bi se lahko zgodilo, da bi se strošek štel za upravičenega, pa hkrati ne bi bil ali ne bi bil v celoti davčno priznan (na primer strošek reprezentance).

[5] Uporabljen je kontni načrt, kot je predstavljen v knjižici mag. Milenke Čižman in Vere Zupančič *Kontni načrt in ponazoritve knjiženj* iz aprila 2008.

[6] Čeprav se zakon imenuje Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, bi šlo v našem primeru dejansko za obdavčitev davčnega dobička kot razlike med davčnimi prihodki in davčnimi odhodki.

3.1. Zgled 1: Akontacija ob začetku projekta in poračun na koncu

Ob odlivih in stroških, predstavljenih v tabeli na začetku 3. poglavja, so prilivi iz EU takile:

Leto	1.	2.	3.	4.	5.
Prilivi iz EU za evropski projekt	**56.900**	**0**	**0**	**0**	**227.600**

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 1. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Priliv iz EU (akontacija)	110 920[7]	56.900	 56.900
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		56.000
	– Plačano zaposlenim, drugim osebam in dobaviteljem (in črpano iz prejete akontacije)	920	54.800	
	– Na koncu 1. leta prehodno nezaračunani prihodki EU, ker še niso poravnane obveznosti dobaviteljem	191	1.200	

Akontacijo smo skladno s SRS 18.5 in 10.2 razporedili med dolgoročno odložene prihodke.

[7] Gospodarske družbe bi, upoštevaje kontni načrt za gospodarske družbe, veljaven od 17.12.2009, uporabljale naslednje konte:

- namesto konta 920 konto 966 - Prejete državne podpore
- namesto konta 085 konto 086 - Druge dolgoročne poslovne terjatve
- namesto konta 17/14 konto 162 - Druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih inštitucij
- namesto konta 7600 konto 768 - Drugi prihodki, povezani s poslovnimi učinki (subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije ...)
- namesto konta 4689 konto 759 - Ostali odhodki,

Društva pa

- namesto konta 920 konto 937 – Druge dolgoročne pasivne časovne razmejitve
- namesto konta 085 konto 084 - Druge dolgoročne terjatve iz poslovanja
- namesto konta 17/14 konto 163 - Druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih inštitucij
- namesto konta 7600 konto 703 – Dotacije iz proračunskih in drugih javnih sredstev
- namesto konta 4689 konto 489 - Ostali stroški, ki se ne izkazujejo v drugih skupinah stroškov.

V prvem letu smo imeli skupaj 56.000 evrov stroškov. Od teh smo dobaviteljem, zaposlenim in drugim plačali 54.800 evrov, razlika 1.200 evrov pa je na koncu leta ostala neplačana, ker obveznosti še niso zapadle v plačilo. Ker nakazovalca sredstev, v našem primeru EU, (še) nimamo pravice terjati za povračilo stroškov, dokler jih tudi ne plačamo, smo neplačane stroške prvega leta izkazali med prehodno nezaračunanimi prihodki. Upravičeno lahko domnevamo, da bodo obveznosti, povezane s stroški projekta prvega leta, plačane prej kot v 12 mesecih od konca poslovnega leta.

Namesto neposrednega črpanja akontacije bi lahko najprej oblikovali terjatev do EU za plačane stroške in jo nato pokrili iz akontacije. Končni učinek bi bil enak. Če pa bi akontacijo pustili "nedotaknjeno" do izteka projekta in končnega poročila (skladno s predpostavko, da EU zagotovi sredstva, a so ta do potrditve poročila njena last), bi bilanca stanja hkrati izkazovala tako terjatev kot obveznost do EU iz naslova evropskega projekta, to pa ne bi vplivalo niti na izkaz poslovnega izida niti na davčno obveznost zavezanca. A dokler ne poravnamo obveznosti za stroške projekta, stroškov nimamo pravice uveljavljati, kar pomeni niti terjati niti poračunati iz prejete akontacije.

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 2. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Črpanje akontacije za plačane obveznosti dobaviteljem za stroške iz preteklega leta	920 191	1.200	 1.200
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		75.600
	– Plačano zaposlenim, drugim in dobaviteljem (in črpano iz akontacije)	920	900	
	– Terjatev do EU do velikosti plačil obveznosti do zaposlenih, drugih in dobaviteljev za stroške projekta iz lastnih sredstev	085	73.000	
	– Na koncu 2. leta nezaračunano EU, ker obveznosti za stroške dobaviteljem še niso poravnane	191	1.700	

Ob plačilu obveznosti za preostale stroške prvega leta smo pridobili pravico do uveljavljanja teh stroškov. Ker smo imeli še sredstva akontacije, smo za zaprtje uporabili ta sredstva.

Na koncu leta smo oblikovali prihodke skladno s stroški drugega leta, nasprotne postavke pa smo knjižili tako, da smo do konca porabili prejeto akontacijo, za plačanih 73.000 evrov iz lastnih sredstev (ali kreditov – vsekakor pa nam teh sredstev še niso nakazali iz EU) smo oblikovali dolgoročno terjatev, za 1.700 evrov, kolikor nam je ostalo neplačanih obveznosti za stroške drugega leta, pa še nismo pridobili pravice do uveljavljanja zahtevka, zato smo jih razporedili med kratkoročno nezaračunane prihodke.

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 3. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Prenos obveznosti za stroške iz preteklega leta, plačanih dobaviteljem, na konto terjatev do EU	085 191	1.700	 1.700
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		75.100
	– Terjatev do EU do velikosti plačil obveznosti do zaposlenih, drugih in dobaviteljev za stroške projekta iz lastnih sredstev	085	73.400	
	– Na koncu 3. leta nezaračunano, ker obveznosti za stroške še niso poravnane	191	1.700	

Ob plačilu obveznosti za preostale stroške drugega leta smo pridobili pravico do uveljavljanja zahtevka za te stroške, zato smo jih zaprli v breme terjatve do EU.

Na koncu leta smo oblikovali prihodke skladno s stroški tretjega leta. Ker akontacije nimamo več, smo za vsa plačila obveznosti za stroške projekta oblikovali terjatev, za 1.700 evrov, kolikor nam je ostalo neporavnanih obveznosti za stroške projekta, pa še nismo pridobili pravice do uveljavljanja zahtevka.

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 4. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Prenos obveznosti za stroške iz preteklega leta, plačanih dobaviteljem, na konto terjatev do EU	085 191	1.700	 1.700
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		77.800
	Terjatev do EU do velikosti plačil obveznosti do zaposlenih, drugih in dobaviteljev za stroške projekta iz lastnih sredstev	17/14[8]	77.800	
3.	Prenos terjatve do EU na konto kratkoročnih terjatev	17/14 085	149.800	 149.800

Ob plačilu obveznosti za preostale stroške četrtega leta smo pridobili pravico do uveljavljanja teh stroškov, zato smo jih zaprli v breme terjatve do EU.

Na koncu leta smo oblikovali prihodke skladno s stroški četrtega leta. Ker so bile tudi vse obveznosti za te stroške že plačane, v celoti oblikujemo kratkoročno terjatev do EU. V petem letu bomo izdelali poročilo in tudi prejeli preostanek sredstev iz EU, zato moramo do tedaj nabrani znesek dolgoročne terjatve prenesti na konto kratkoročnih terjatev.

Knjiženje 5. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Plačilo iz EU	110 17/14	227.600	 227.600

V petem letu smo oddali poročilo in prejeli nakazilo iz EU, ki je zaprlo našo terjatev iz naslova projekta.

[8] Na kontih skupine 14 so knjižene kratkoročne terjatve pri financiranju na podlagi domačih razpisov, konti skupine 17 pa vključujejo tudi terjatve do drugih (ki ne uporabljajo enotnega kontnega načrta).

3.2. Zgled 2: Vsa sredstva so nakazana vnaprej

Ob odlivih in stroških, predstavljenih v tabeli na začetku 3. poglavja, so prilivi iz EU takile:

Leto	1.	2.	3.	4.	5.
Prilivi iz EU za evropski projekt	**290.000**	**0**	**0**	**0**	**0**

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 1. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Priliv iz EU (akontacija)	110 920	290.000	 290.000
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		56.000
	– Plačano zaposlenim, drugim osebam in dobaviteljem (in črpano iz prejete akontacije)	920	54.800	
	– Na koncu 1. leta prehodno nezaračunani prihodki EU, ker še niso poravnane obveznosti dobaviteljem	191	1.200	

Akontacijo smo skladno s SRS 18.5 in 10.2 razporedili med dolgoročno odložene prihodke.

Na koncu leta smo oblikovali (knjižili) prihodke do velikosti stroškov prvega leta, pri čemer smo do velikosti plačanih obveznosti za stroške (odlivov) črpali akontacijo, razlika pa je izkazana med prehodno nezaračunanimi prihodki, saj za stroške, za katere obveznosti še nismo poravnali, še nismo pridobili pravice terjati povračila.

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 2. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Črpanje akontacije po plačilu obveznosti za stroške iz preteklega leta	920 191	1.200	 1.200
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		75.600
	– Plačano zaposlenim, drugim osebam in dobaviteljem (in črpano iz prejete akontacije)	920	73.900	
	– Na koncu 2. leta prehodno nezaračunani prihodki EU, ker še niso poravnane obveznosti dobaviteljem	191	1.700	

Ob plačilu preostalih stroškov prvega leta smo pridobili pravico do uveljavljanja teh stroškov. Ker smo imeli še sredstva akontacije, smo za zaprtje uporabili ta sredstva.

Na koncu leta smo oblikovali prihodke skladno s stroški drugega leta, kot nasprotni postavki pa smo črpali prejeto akontacijo 73.900 EUR, za 1.700 EUR, kolikor imamo še odprtih obveznosti, povezanih s stroški projekta, pa še nismo pridobili pravice do uveljavljanja zahtevka.

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 3. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Črpanje akontacije po plačilu obveznosti za stroške iz preteklega leta	920 191	1.700	 1.700
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		75.100
	– Črpanje akontacije za plačila obveznosti za stroške v tekočem letu	920	73.400	
	– Na koncu 3. leta nezaračunano, ker obveznosti za stroške še niso poravnane	191	1.700	

Ob plačilu obveznosti za preostale stroške drugega leta smo pridobili pravico do uveljavljanja zahtevka za te stroške, zato smo jih zaprli v breme prejete akontacije.

Na koncu leta smo oblikovali prihodke skladno s stroški tretjega leta. Za neplačane obveznosti za stroške 1.700 evrov še nismo pridobili pravice do uveljavljanja zahtevka, razliko pa smo pokrili iz prejete akontacije.

Knjiženje 5. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Vračilo preveč vplačanih sredstev v EU	110 920		5.500 5.500

V petem letu smo oddali poročilo in ker smo dobili nakazanih več sredstev, kot smo imeli upravičenih stroškov, smo sredstva vrnili EU.

Upoštevaje uvodna pojasnila pa lahko upravičeno domnevamo, da je prvotno preveliko nakazilo napaka na strani EU in bi bilo praviloma treba vrniti preveč nakazana sredstva že v prvem letu, obdržati pa le del, ki odpade na akontacijo po razpisni pogodbi. V takem primeru bi bilo po vračilu prevelikega nakazila knjiženje podobno, kot je predstavljeno v zgledu 1.

3.3. Zgled 3: Vsa sredstva so nakazana na koncu

Ob odlivih in stroških, predstavljenih v tabeli na začetku 3. poglavja, so prilivi iz EU takile:

Leto	1.	2.	3.	4.	5.
Prilivi iz EU za evropski projekt	**0**	**0**	**0**	**0**	**284.500**

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 1. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		56.000
	– Terjatev do EU do velikosti plačil obveznosti do zaposlenih, drugih in dobaviteljev za stroške projekta iz lastnih sredstev	085	54.800	
	– Na koncu 1. leta prehodno nezaračunani prihodki, ker obveznosti do dobaviteljev za stroške še niso poravnane	191	1.200	

Na koncu leta smo oblikovali (knjižili) prihodke do velikosti stroškov prvega leta; do velikosti plačanih obveznosti za te stroške smo oblikovali dolgoročno terjatev do EU, razlika pa je izkazana med prehodno nezaračunanimi prihodki, saj za stroške, za katere obveznosti še nismo poravnali, še nismo pridobili pravice terjati povračila.

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 2. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Prenos obveznosti za stroške projekta iz preteklega leta, plačanih dobaviteljem, na konto terjatev do EU	085 191	1.200	 1.200
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		75.600
	– Dolgoročna terjatev do EU za plačila obveznosti zaposlenim, drugim in dobaviteljem za stroške v tekočem letu	085	73.900	
	– Na koncu 2. leta nezaračunano EU, ker obveznosti do dobaviteljev za stroške še niso poravnane	191	1.700	

Ob plačilu preostalih obveznosti za stroške prvega leta smo pridobili pravico do uveljavljanja teh stroškov, zato smo zaprli konto 191 in znesek prenesli na konto terjatev do EU.

Na koncu leta smo oblikovali prihodke skladno s stroški drugega leta, nasprotne postavke pa so knjižene tako, da smo za plačanih 73.900 evrov iz lastnih sredstev oblikovali dolgoročno terjatev do EU, za 1.700 evrov, kolikor je ostalo neporavnanih obveznosti do dobaviteljev za stroške projekta, pa še nismo pridobili pravice do uveljavljanja zahtevka.

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 3. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Prenos obveznosti za stroške projekta iz preteklega leta, plačanih dobaviteljem, na konto terjatev do EU	085	1.700	
		191		1.700
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		75.100
	– Dolgoročna terjatev do EU za plačila obveznosti zaposlenim, drugim in dobaviteljem za stroške v tekočem letu	085	73.400	
	– Na koncu 3. leta nezaračunano EU, ker obveznosti dobaviteljem za stroške še niso poravnane	191	1.700	

Ob plačilu preostalih obveznosti za stroške drugega leta smo pridobili pravico do uveljavljanja teh stroškov, zato smo jih zaprli v breme terjatve do EU.

Na koncu leta smo oblikovali prihodke skladno s stroški tretjega leta, za vse plačane obveznosti za stroške projekta smo oblikovali terjatev, za 1.700 evrov, kolikor obveznosti še nismo plačali, pa še nismo pridobili pravice do uveljavljanja zahtevka.

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 4. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Prenos obveznosti za stroške projekta iz preteklega leta, plačanih dobaviteljem, na konto terjatev do EU	085	1.700	
		191		1.700
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		77.800
	Terjatev do EU za plačila obveznosti zaposlenim, drugim in dobaviteljem za stroške v tekočem letu	17/14	77.800	
3.	Prenos dolgoročne terjatve do EU na konto kratkoročnih terjatev	17/14	206.700	
		085		206.700

Ob plačilu preostalih obveznosti za stroške tretjega leta smo pridobili pravico do uveljavljanja teh stroškov, zato smo jih zaprli v breme terjatve do EU.

Na koncu leta smo oblikovali prihodke skladno s stroški četrtega leta. Ker so bile vse obveznosti za te stroške tudi plačane, v celoti oblikujemo kratkoročno terjatev do EU. Ker bomo v petem letu izdelali poročilo in tudi prejeli preostanek sredstev iz EU, moramo do tedaj nabrani znesek dolgoročne terjatve prenesti na konto kratkoročnih terjatev.

Možna različna dogodka 5. leto

EU nakaže sredstva v predvidenem znesku

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Plačilo iz EU	110 17/14	284.500	 284.500

V petem letu smo oddali poročilo in prejeli nakazilo iz EU, kar je zaprlo našo terjatev iz naslova projekta.

EU nakaže sredstva v manjšem znesku

V petem letu smo oddali poročilo, vendar nam je EU priznala le 280.000 EUR.

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Plačilo iz EU Zaprtje terjatve	110... 17/14	280.000	 280.000

V petem letu smo oddali poročilo in prejeli nakazilo iz EU, kar je (delno) zaprlo našo terjatev iz naslova projekta.

Nepriznano razliko lahko obdelamo na več načinov, odvisno od tega, kdaj smo izvedeli, da znesek ne bo poravnan v celoti.

- *Knjige preteklega leta še niso zaključene*

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Nepriznani zahtevek – knjige preteklega leta še niso zaključene Zmanjšanje zahtevka	7600 17/14	 4.500	4.500

V tem primeru storniramo zahtevek za znesek, ki ni bil priznan; tako bo seveda tudi terjatev v tekočem obdobju znašala 280.000 evrov. To knjižimo z datumom poslovnega dogodka *na zadnji dan četrtega leta.*

- *Knjige preteklega leta so zaključene*

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
	Nepriznani zahtevek – knjige preteklega leta so zaključene	4689	4.500	
	Zmanjšanje zahtevka	17/14	4.500	

Če so knjige poslovnega leta že zaključene, vanje ne moremo več posegati za nazaj. Pri zanemarljivih zneskih bomo zmanjšali (stornirali) zahtevek oziroma terjatev, in sicer v breme drugih odhodkov, pri večjih zneskih pa bomo upoštevali MRS 20.32, ki pravi, da 32 je treba podporo, ki jo mora organizacija vrniti obračunati kot spremembo računovodske ocene. Vračilo s prihodki povezane podpore se najprej obračuna glede na morebitni neamortizirljivi časovno razmejeni znesek, če pa takega zneska ni več, se ga pripozna v poslovnem izidu in 9. točko uvoda v SRS, ki pravi, da je sprememba računovodskih ocen prilagoditev knjigovodske vrednosti sredstev oziroma obveznosti kot posledica ocene sedanjega stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev ter predvidenih bodočih koristi iz sredstev in obveznosti. Temelji na novih informacijah ali novih dogodkih, zato se ne šteje za popravke napak.

Tako ne moremo reči, da gre za napako preteklega obdobja, če smo v času oblikovanja prihodka in terjatve razpolagali z informacijami, da bo zahtevek priznan v večjem znesku, kot se je ob predložitvi poročila dejansko zgodilo.

V 9. točki uvoda v SRS so namreč napake opredeljene kot opustitve postavk in napačne navedbe v računovodskih izkazih za pretekla obdobja, ki izhajajo iz neupoštevanja ali napačne uporabe zanesljivih informacij, ki so bile na voljo v času, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, ter za katere se je upravičeno domnevalo, da bodo pridobljene in upoštevane pri sestavitvi računovodskih izkazov.

Organizacija popravi *bistvene* napake iz preteklih obdobij za nazaj, in sicer v prvih računovodskih izkazih, odobrenih za objavo, po odkritju napak, to pa stori tako, da preračuna primerjalne zneske sredstev, dolgov in vseh vpletenih sestavin kapitala predstavljenega preteklega obdobja. Učinka popravkov napak iz preteklih obdobij ne vključujemo v poslovni izid obdobja, v katerem so bile napake odkrite, saj bi jih s tem "popravili" tako, da bi storili novo napako in tako "iznakazili" še izkaze tekočega leta.

Če pa bi dejansko prišlo do napake, bi se ta skladno s prejšnjim pojasnilom popravila tako, da bi se popravilo stanje na kontih od 94120 do 94129 in/ali 9413, pri tem pa bi bilo treba tudi paziti, da bi se ta popravek vštel v davčno

osnovo skladno z določilom 13. člena ZDDPO-2, da se vsak dogodek obdavči natanko enkrat (kar je eno izmed najpomembnejših določil tega zakona). Seveda spet ob upoštevanju ali je bil prihodek obdavčljiv ali ne.

3.4. Zgled 4: Delno nakazilo sredi projekta in poračun na koncu

Ob odlivih in stroških, predstavljenih v tabeli na začetku 3. poglavja, so prilivi iz EU takile:

Leto	1.	2.	3.	4.	5.
Prilivi iz EU za evropske projekte	**0**	**0**	**227.600**[9]	**0**	**56.900**

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 1. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		56.000
	– Terjatev do EU do velikosti plačil obveznosti do zaposlenih, drugih in dobaviteljev za stroške projekta iz lastnih sredstev	085	54.800	
	– Na koncu 1. leta prehodno nezaračunani prihodki, ker obveznosti do dobaviteljev še niso poravnane	191	1.200	

Na koncu leta smo oblikovali (knjižili) prihodke do velikosti stroškov projekta prvega leta; do velikosti plačanih obveznosti zaposlenim, drugim in dobaviteljem za stroške projekta smo oblikovali dolgoročno terjatev do EU, razlika pa je izkazana med prehodno nezaračunanimi prihodki, saj za stroške, za katere obveznosti še nismo poravnali, še nimamo pravice terjati povračila.

[9] Nakazilo sredi leta, po plačilu stroškov preteklega leta in pred oblikovanjem prihodkov za stroške tretjega leta.

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 2. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Prenos obveznosti za stroške projekta iz preteklega leta, plačanih dobaviteljem, na konto terjatev do EU	085 191	1.200	 1.200
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		75.600
	– Terjatev do EU za plačila obveznosti zaposlenim, drugim in dobaviteljem za stroške v tekočem letu	17/14	73.900	
	– Na koncu 2. leta nezaračunano EU, ker obveznosti dobaviteljem za stroške še niso poravnane	191	1.700	
3.	Prenos dolgoročne terjatve na konto kratkoročnih terjatev zaradi priča-kovanega vmesnega obračuna in pri-liva	085 17/14	 56.000	56.000

Ob plačilu obveznosti za preostale stroške prvega leta smo pridobili pravico do uveljavljanja teh stroškov, zato smo zaprli konto 191 in znesek prenesli na konto terjatev.

Na koncu leta smo oblikovali prihodke skladno s stroški drugega leta. Nasprotne postavke smo knjižili tako, da smo za plačane obveznosti za stroške projekta 73.900 evrov iz lastnih sredstev oblikovali kratkoročno terjatev, za 1.700 evrov, kolikor obveznosti do dobaviteljev še nismo poravnali, pa še nimamo pravice do uveljavljanja zahtevka, zato so med kratkoročno nezaračunanimi prihodki.

Ker sta dogovorjena vmesno poročilo in obračun, prenesemo dolgoročno terjatev na konto kratkoročnih terjatev.

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 3. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Prenos obveznosti za stroške projekta iz preteklega leta, plačanih dobaviteljem, na konto terjatev do EU	14/17 191	1.700	 1.700
2.	Plačilo iz EU	110	227.600	
	Zaprtje nabranih obveznosti prvih dveh let	14/17		131.600
	Akontacija sredstev za naprej	920		96.000
3.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		75.100
	– Črpanje akontacije za plačila obveznosti za stroške v tekočem letu	920	73.400	
	– Na koncu 3. leta nezaračunano, ker obveznosti za stroške še niso poravnane	191	1.700	

Ob plačilu preostalih obveznosti za stroške drugega leta smo pridobili pravico do uveljavljanja teh stroškov, zato smo jih zaprli v breme terjatve do EU.

Sredi leta smo prejeli nakazilo 227.600 evrov, iz katerega smo pokrili do tedaj nabrano terjatev (ki je enaka stroškom projekta za prvo in drugo leto) 131.600 evrov, razliko (presežek) pa smo razporedili na konto dolgoročno odloženih prihodkov skladno s SRS 18.5 in 10.2. Če bi tudi med letom oblikovali prihodke za plačane stroške, bi bila razporeditev med plačilom terjatve in oblikovanjem prihodkov seveda drugačna, saj bi bila terjatev večja, kar bi pomenilo manjši znesek razmejenih prihodkov.

Na koncu leta smo oblikovali prihodke skladno s stroški tretjega leta, za plačane obveznosti stroškov projekta smo zaprli prejeto akontacijo, za 1.700 evrov, kolikor nam je ostalo neporavnanih obveznosti do dobaviteljev za stroške projekta, pa še nismo pridobili pravice do uveljavljanja zahtevka.

Knjiženje prihodkov in ustrezne druge knjižbe 4. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Črpanje akontacije za plačane obveznosti dobaviteljem za stroške projekta iz preteklega leta	920 191	1.700	 1.700
2.	Prihodki iz evropskega projekta do velikosti upravičenih stroškov	7600		77.800
	– Črpanje akontacije (dokončno) za plačila obveznosti za stroške v tekočem letu	920	20.900	
	– Terjatev do EU za plačila obveznosti zaposlenim, drugim in dobaviteljem za stroške v tekočem letu, ki jih nismo mogli zapreti v breme akontacije	17/14	56.900	

Ob plačilu obveznosti za preostale stroške tretjega leta smo pridobili pravico do uveljavljanja teh stroškov, zato smo jih zaprli v breme prejete akontacije.

Na koncu leta smo oblikovali prihodke skladno s stroški četrtega leta. Ker so bile vse obveznosti za stroške projekta tudi plačane, smo porabili vso prejeto akontacijo, za razliko pa oblikovali kratkoročno terjatev.

Knjiženje 5. leto

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Plačilo iz EU	110 17/14	56.900	 56.900

V petem letu smo oddali poročilo in prejeli nakazilo iz EU, ki je zaprlo našo terjatev iz naslova projekta.

4. ZA KONEC

Iz zgledov je razvidno, da pri pravilnem vzporejanju stroškov (odhodkov) in prihodkov v poslovnih knjigah praviloma ne pride do pozitivne osnove za obdavčitev z davkom od dobička, tudi če so prihodki iz naslova sredstev pridobljeni na razpisih obdavčljivi. Izjema od tega pravila so lahko le stroški (odhodki), ki bi jih bilo mogoče uveljavljati med stroški projekta, pa ne bi bili ali ne bi bili v celoti davčno priznani. Tak primer bi bili stroški reprezentance, če bi jih smeli uvrstiti med stroške projekta, financiranega s sredstvi, pridobljenimi na razpisu. Le takrat in pod pogojem, da bi bili stroški projekta s sredstvi pokriti v celoti, bi dobili iz takšnega projekta pozitivno osnovo za davek od dobička. Prav tako ni mogoče iz projekta, ki bi vključeval tudi povračilo zneska za nabavo osnovnih sredstev, za ta osnovna sredstva uveljavljati olajšave, vsaj kolikor so financirana iz sredstev proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti, proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, ker so ta sredstva nepovratna. To pomeni, da je tisti del stroškov projekta, ki ga na podlagi razpisa ali drugače financira EU ali katerikoli drug proračun, praviloma davčno nevtralen – ne povzroči davčne osnove.

Morebitni začasni presežek prilivov nad odlivi se po SRS 18.5 razporedi med dolgoročno odložene prihodke, ki se prenašajo med poslovne prihodke skladno z nastajanjem stroškov, za pokrivanje katerih je bilo nakazilo namenjeno. Ta logika je sicer najpogostejša in nam je najbolj domača v povezavi s sredstvi, prejetimi za nabavo osnovnih sredstev; v takih primerih se dolgoročno razmejeni prihodki črpajo skladno z obračunano amortizacijo, toda pravila so enaka tudi za druge stroške, ne le za amortizacijo.

Velja tudi obratno. Za tisti del stroškov, za katerega pričakujemo povračilo iz sredstev EU (ali iz drugega proračuna), ne smemo izkazovati le stroškov (odhodkov), tako da bi izkazali davčno izgubo ali zmanjšali davčno osnovo iz drugega poslovanja, temveč moramo v istem obdobju izkazati tudi njim ustrezne prihodke.

V Uradnem listu številka 68/2009 so bile objavljene spremembe Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, ki veljajo od 1. januarja 2009 in med nepridobitne dohodke - to je take, ki so pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2 izvzeti iz obdavčitve z davkom od dobička – se všteva tudi sredstva za izvajanje javne službe iz javnofinančnih virov in namenska javna sredstva, kamor spadajo sredstva, obravnavana v tem članku. To pomeni, da napačno izkazovanje pri uporabnikih EKN od takrat dalje ne bi imelo bistvenih davčnih

posledic[10], zaradi česar bo morda ponekod prišlo do tega, da bo tudi izkazovanju za poslovne potrebe posvečene premalo pozornosti.

Če financiranje ni 100-odstotno (kar je bolj pogosto), se prihodki pripoznavajo skladno z nastajanjem (in plačevanjem) stroškov v odstotku, ki je krit iz sredstev EU.

V sestavku se nisem ukvarjal z davkom na dodano vrednost oziroma z vprašanjem ali je od pridobljenih sredstev potrebno obračunati DDV ali ne. DURS je v pojasnilu št. 4230-145/2007-2 z dne 12. 4. 2007 obširno pojasnil, kdaj se davek na dodano vrednost obračuna.

Iz šeste direktive oziroma direktive 2006/112/ES je razumeti, da subvencije, ki niso neposredno povezane s ceno blaga ali storitve, ne le da niso del davčne osnove, ampak pomenijo neobdavčljiv promet, saj se take subvencije razumejo kot prejemki, ki jih ni mogoče šteti za plačilo opravljene dobave blaga ali storitev.

Po mnenju Evropske Komisije je treba določbo iz 73. člena direktive 2006/112/ES »subvencije, ki so neposredno povezane s ceno« dobave, ki jih opravi davčni zavezanec, razlagati natančno in dobesedno. Subvencijo je treba vključiti v davčno osnovo le, če so izpolnjeni trije pogoji:

1. je plačilo (ali delno plačilo);
2. plačilo je opravljeno dobavitelju;
3. plačilo je opravila tretja oseba.

5. VIRI

1. Davčna uprava Republike Slovenije: Obdavčitev subvencij z DDV Pojasnilo DURS, št. 4230-145/2007-2, 12. 4. 2007.
2. Milenka Čižman, Vera Zupančič: Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za določene uporabnike enotnega kontnega načrta. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana 2008.
3. Mednarodni standardi računovodskega poročanja 2004 z mednarodnimi računovodskimi standardi. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana 2009, dop. 2010.

[10] Posledica se lahko izrazi v spremenjenem razmerju med pridobitnimi in nepridobitnimi prihodki, kar povzroči nekoliko spremenjene davčne odhodke pri zavezancih, ki le-te ugotavljajo z uporabo razmerja med obdavčenimi in neobdavčenimi prihodki.

4. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. Uradni list RS 109/07, 68/09.
5. Slovenski inštitut za revizijo. Kontni načrt za gospodarske družbe, dostopno na [URL http://www.si-revizija.si/publikacije/srs/kontni_okviri/kn-gd-2009.pdf], 10.04.2010.
6. Slovenski računovodski standardi. Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana 2006.
7. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). Uradni list RS 90/07, 90/07-4420, 56/08, 76/08, 92/08-3930 in 5/09.

SUMMARY ● *Organizations seek in their action to obtain funding of their projects from various budgets, in recent year, particularly from EU. Acquiring them requires proper accounting as well as taking care of proper basis for corporate income tax.*

Cases show how these funds are reflected in the books and tax returns of organizations that acquire such assets.

Key Words ● *European funds, tenders, revenues accounting, corporate income tax.*