

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**KRITIČEN POGLED NA DAVČNO RAČUNOVODSTVO
NA PRIMERU IZBRANEGA PODJETJA**

Ljubljana, julij 2017

MATEJKA KMETIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Matejka Kmetič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Kritičen pogled na davčno računovodstvo na primeru izbranega podjetja, pripravljene v sodelovanju s svetovalko prof. dr. Slavko Kavčič,

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli, in kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljano neodplačno, neizključno, prostorsko in časovni neomejeno prenašam pravico shrambe predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na slovenskem spletu preko Repozitorja Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

KAZALO

UVOD	1
1 DAVČNO RAČUNOVODSTVO IN DAVKI, KI JIH OBRAČUNAVAJO PODJETJA	4
1.1 Splošno o davčnem računovodstvu	4
1.2 Splošno o davkih	5
1.3 Davčno računovodstvo in njegove naloge.....	7
1.3.1 Naloge davčnega računovodstva.....	7
1.3.2 Organizacijski vidik davčnega računovodstva	8
1.3.3 Davčna politika podjetja.....	11
1.3.4 Povezava med davčnim računovodstvom in davčno politiko	11
1.4 Izkaz poslovnega izida ali poslovni izkaz	12
1.5 Davčni izkaz	14
1.6 Razlika med računovodskim in obdavčljivim dobičkom	15
2 DAVKI IN DAVČNA ZAKONODAJA V SLOVENIJI	18
2.1 Predstavitev davkov, ki jih obračunavajo podjetja v Sloveniji	18
2.1.1 Davek od dohodkov pravnih oseb	18
2.1.2 Davek na dodano vrednost	18
2.1.3 Davki in prispevki od plač ter drugi prejemki.....	19
2.1.3.1 Dohodnina.....	19
2.1.3.2 Prispevki za socialno varnost.....	23
2.1.4 Trošarine.....	24
2.1.5 Davek na promet nepremičnin	26
2.1.6 Davek na motorna vozila.....	28
2.1.7 Davek od iger na srečo	29
2.1.8 Davek od prometa zavarovalnih poslov	30
2.2 Davek od dohodkov pravnih oseb	30
2.2.1 Davčni zavezanec in davčna obveznost	31
2.2.2 Davčno obdobje.....	32
2.2.3 Davčna osnova	32
2.2.4 Davčna stopnja	32
2.2.5 Efektivna davčna stopnja	33

2.2.6	Transferne cene	33
2.2.7	Davčne olajšave.....	35
2.2.8	Davčna izguba	38
2.2.9	Obračunavanje in plačevanje davka	38
2.3	Davek na dodano vrednost	39
2.3.1	Splošno o davku na dodano vrednost.....	39
2.3.2	Davčni zavezanec in davčna obveznost	40
2.3.3	Davčna osnova	41
2.3.4	Davčna stopnja	41
2.3.5	Davčno obdobje.....	42
2.3.6	Kaj obdavčuje DDV	42
2.3.7	Predmet obdavčitve	42
2.3.8	Oprostitve	42
2.3.9	Odbitki.....	43
2.3.10	Metoda obrnjene davčne obveznosti	43
2.3.11	Obračunavanje in plačevanje davka	44
3	DAVČNO RAČUNOVODSTVO NA PRIMERU IZBRANEGA PODJETJA	46
3.1	Predstavitev izbranega podjetja.....	46
3.2	Poslovni izid izbranega podjetja.....	47
3.3	Davek od dohodkov pravnih oseb v izbranem podjetju.	53
3.4	Davčne rešitve za izbrano podjetje.....	55
3.4.1	Optimiranje poslovne bilance.....	55
3.4.2	Optimiranje davčne bilance.....	57
3.4.3	Optimiranje službe računovodstva kot celote v izbranem podjetju.	61
	SKLEP.....	63
	LITERATURA IN VIRI.....	65

KAZALO TABEL

Tabela 1: Splošna olajšava za leto 2017.....	20
Tabela 2: Mesečna splošna olajšava za leto 2017	20
Tabela 3: Posebna olajšava za vzdrževane otroke za leto 2017	21
Tabela 4: Posebna olajšava za druge vzdrževane družinske člane za leto 2017	21
Tabela 5: Dohodninska lestvica za leto 2017	22
Tabela 6: Prispevne stopnje za socialno varnost v Sloveniji	24
Tabela 7: Stroški in odhodki izbranega podjetja 31. 12. 2016.....	48
Tabela 8: Prihodki v izbranem podjetju 31.12.2016	50
Tabela 9: Izračun čistega poslovnega izida izbranega podjetja 31. 12. 2016	51
Tabela 10: Davčni obračun DDPO v izbranem podjetju 31. 12. 2016.....	53
Tabela 11: Znižani stroški materiala in storitev v izbranem podjetju 31. 12. 2016.....	56
Tabela 12: Na novo izračunani poslovni izid po zmanjšanju stroškov in z upoštevanimi olajšavami v izbranem podjetju 31. 12. 2016.....	56
Tabela 13: Izračun odloženega davka iz naslova olajšav investiranja 31. 12. 2016.....	57
Tabela 14: Davčni izkaz z upoštevanimi znižanimi stroški in olajšavami.....	60

UVOD

Opredelitev raziskovalnega problema. Davki niso nekaj novega, sodobnega, že daleč v zgodovino segajo. V Grčiji so prebivalci, ki so bili premožni, skrbeli za vir sredstev za nekatere državne oziroma javne dejavnosti. Sredstva, ki so jih plačevali, so bila obvezna hkrati pa tudi častna. V današnjem času je obdavčenje sestavni del mikroekonomske politike kamor je vključen sleherni prebivalec države (Pušnik, 2011, str. 3).

Življenja brez davkov si v današnjem času ne znamo predstavljati. Davki so sestavni del našega vsakdana. Z njimi smo povezani bodisi prostovoljno, kar je veliko lažje, bodisi prisilno, kar povzroča odpor do njih. Vsaka oseba, ki je zavezana k plačilu davka, sama izbira, kakšen odnos bo imela do davkov. Dejstvo je, da brez njih ne bi bilo normalnega delovanja države, kar posledično pomeni, da ne bi bilo šolstva, zdravstva, sociale in vseh ostalih pozitivnih, državljanom potrebnih zadev. V svetu obstajajo različni načini oziroma pristopi k sprejemanju davčnih predpisov, odmerjanju davkov in njihovem plačilu (Simič, 2015).

Ko slišimo besedo davek, nismo najbolj veseli, saj vemo, da od nas zahteva neko plačilo. Davki so velikega pomena za državo, podjetja, kakor tudi za vsakega posameznega državljana. Prihodki iz naslova davkov polnijo državni proračun in so osnovni prihodki javnega sektorja. S temi prihodki lahko država nudi državljanom javne dobrine in posledično skrbi za delovanje gospodarstva. Vsak posameznik, kakor tudi podjetja, so zavezanci, ki morajo plačevati davke.

Davščine so obvezne dajatve, ki se ne vračajo in jih državni organi predpišejo posameznikom in podjetjem za zagotavljanje financiranja javnofinančnih potreb ali za zagotavljanje vira financiranja za druge javne cilje. So najpomembnejši vir javnih prihodkov. Tri temeljne vrste davščin so: takse ali pristojbine, prispevki in davki (Bohorič & Oštir, 2006, str. 32).

Davek je praviloma glavna in osnovna oblika državnih prihodkov. Je pomemben vir fiskalnih prihodkov. Njegova značilnost je, da je prisilna dajatev, ki se praviloma pobira v gotovini. Davkopllačevalec za svoje plačilo davka ne dobi neposrednega povračila. Plačujejo ga tako občani kot pravne osebe. Obdavčeni so dohodki, promet, premoženje in podobno. Vse vrste davkov skupaj sestavljajo davčni sistem (Mayr, 2000, str. 4).

Zakon o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 13/11 UPB, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15 in 63/16 v nadaljevanju ZDavP-2) govori, da je davek denarni prihodek proračuna Republike Slovenije, proračuna Evropske skupnosti, kakor tudi proračuna samoupravnih lokalnih skupnosti, kamor spadajo tudi občine, in za to ni bila narejena nikakršna protiusluga, kar bi pomenilo plačilo za dobavo blaga ali opravljeno storitev. Plačuje se izključno na podlagi zakonov o obdavčenju oziroma predpisov samoupravnih lokalnih skupnosti, izdanih na podlagi zakonov o obdavčenju.

Na splošno je vrst davkov veliko, vendar zaradi omejitve magistrskega dela ne moremo pisati o vseh, saj bi bila to preobširna naloga.

V magistrskem delu na kratko predstavljamo najpomembnejše davke, ki polnijo slovenski proračun. Podrobneje opredelimo davek od dohodkov pravnih oseb in davek na dodano vrednost.

Slovenski davčni sistem je v primerjavi s tistimi iz drugih držav zapleten, včasih celo nepregleden, predvsem z vidika velike količine predpisov, ki ga urejajo, in njihovega izvajanja. Z namenom pravilnega in pravočasnega obračunavanja vseh dajatev mora podjetje poznati posamezne vrste dajatev, predvsem njihov namen in izvedbene predpise, ne nazadnje mora imeti tudi ustrezno prilagojeno računovodstvo z ustreznimi računalniškimi programi (Bohorič & Oštir, 2006, str. 33).

Davčno računovodstvo je veja finančnega računovodstva. Glavni poudarek davčnega računovodstva je na zagotavljanju informacij podjetju za uskladitve z vsemi pravili in predpisi države. Njegova naloga je, da prouči vse možne zakonske ukrepe in s tem zmanjša plačilo obveznosti iz naslova davkov.

Namen magistrskega dela je pokazati, kako bi bilo treba v konkretnem podjetju z drugačno organizacijo dela racionalizirati davčno računovodstvo in s tem zmanjšati stroške davčnega računovodstva. Temeljna teza magistrskega dela je: V podjetju bi lahko z boljšo organizacijo davčnega računovodstva ter optimizacijo davčnih obračunov zmanjšali stroške in (v sicer enakih razmerah) davčno obremenitev.

Cilj magistrskega dela sledi namenu in temeljni tezi. Da bi dosegli namen in temeljno tezo magistrskega dela, smo proučili ustrezno znanstveno in strokovno literaturo ter slovensko davčno zakonodajo. Posebna pozornost je posvečena obstoječemu stanju davčnega računovodstva v izbranem podjetju in iskanju možnih izboljšav tako pri organizaciji davčnega računovodstva kot pri optimizaciji davčnih obremenitev.

Metoda dela. Magistrsko delo je razdeljeno na tri poglavja. Prvo in drugo poglavje sta teoretični. Uporabili smo domačo in tujo strokovno literaturo za proučevanje in spoznavanje davkov in davčnega računovodstva v Sloveniji ter interno gradivo izbranega podjetja. Proučili smo izdane knjige, ki jih štejemo med znanstvena in strokovna dela. Poleg tega smo uporabili objavljene članke v strokovnih in znanstvenih revijah, ki smo jih pridobili iz dostopnih baz na spletu. Izbrano literaturo smo pridobili z iskanjem ključnih besed, ki se navezujejo na obravnavano tematiko dela. Z metodo kompilacije povežemo tuje in domače izsledke, sklepe in stališča.

V empiričnem delu najprej z deskriptivno metodo predstavimo izbrano podjetje, na katerega se v nadaljevanju nanaša primer uporabe davčnega računovodstva v Sloveniji. Z internimi sekundarnimi kvantitativnimi in kvalitativnimi podatki, pridobljenimi v konkretnem podjetju, analiziramo trenutno stanje davčnega računovodstva, da lahko posledično z metodo indukcije

potrdimo končno hipotezo. V sklepu z metodo sinteze jedrnato predstavimo vsebino in spoznanja magistrskega dela.

Zasnova dela. Magistrsko delo je sestavljeno iz več vsebinskih sklopov, treh poglavij. Uvodu, v katerem so opisani cilji, namen in metodologija dela, sledi prvo poglavje. To v osnovi predstavlja teoretični vidik davkov in davčnega računovodstva, izvor in splošno uporabo, skupaj z računovodsko funkcijo. Drugo poglavje je osredotočeno na najpomembnejše davke v Sloveniji, pri čemer je poudarek predvsem na davku od dohodkov pravnih oseb in davku na dodano vrednost. Tretje poglavje povezuje davke in davčno računovodstvo v konkretnem podjetju, pri čemer je prikazana njihova trenutna uporaba v poslovanju in predlagane možne izboljšave s konkretnimi rešitvami. Sledita sklep, ki povezuje teoretična izhodišča in spoznanja, do katerih smo prišli, ter seznam uporabljene literature.

1 DAVČNO RAČUNOVODSTVO IN DAVKI, KI JIH OBRAČUNAVAJO PODJETJA

1.1 Splošno o davčnem računovodstvu

Pri vsakem poslovanju podjetja je treba voditi evidence, ki omogočajo vpogled v ustanovitev, delovanje in razvoj podjetja.

Računovodstvo je osrednja in zelo pomembna informacijska dejavnost vsakega podjetja. Ukvarja se z vrednostnim spremljanjem in proučevanjem vseh poslovnih dogodkov in stanj. Evidence o tem dopolnjujejo količinski podatki o sredstvih, potroških, proizvodih, storitvah in drugem. Vsa ta spremljanja in proučevanja so potrebna zaradi kakovostnih informacij, ki jih želijo imeti zunanji kakor tudi notranji uporabniki le-teh. Informacije so kakovostne, če dajejo uporabnikom nova vedenja, so pravočasne, imajo izrazno vrednost, so nevtralne in preizkušene (Koletnik, 2007, str. 24-26).

Ena izmed vej finančnega računovodstva je davčno računovodstvo. Kadar govorimo o davčnem računovodstvu, imamo v mislih davčni obračun oziroma izračun davka od dohodkov pravnih oseb. Vsako podjetje, ne glede na velikost in ureditev, zakonodajo posamezne države in njeno ureditev, mora imeti urejeno davčno računovodstvo, vendar se to od podjetja do podjetja razlikuje.

Računovodska funkcija in davčna dokumentacija sta tako povezana vidika, da se je iz njiju razvil termin davčno računovodstvo. V poslovnem svetu je bilo vedno sprejeto stališče, da se davki ne razlikujejo od drugih stroškov, ki jih ima podjetje. V očeh podjetnikov so davki stroški, ki jih morajo plačati državi. S tega vidika ima davčno računovodstvo to funkcijo, da povezuje računovodstvo podjetja z njegovim finančnim položajem. Kot tako nadzira poslovanje podjetja skozi številke, in sicer tako vrednostno kot materialno, pri tem pa je osrednji cilj zagotavljanje ustreznosti z davčno obravnavo. Zelo pomembna razlika, ki jo ustvarja davčno računovodstvo, je razlika med poslovno in davčno vrednostjo sredstev in dolgov. Zato na davčno računovodstvo gledamo kot na proces, s katerim se ustvarjajo pravilne podlage za sestavljanje davčnega obračuna (Firmica.si, 2013).

Pri poročanju za davčne namene sta pomembni vloga in učinkovitost davčnega računovodstva. Da se lahko naloge računovodskega poročanja za davčne namene izvedejo kakovostno, sta zelo pomembna način in kakovost organiziranosti davčnega računovodstva, kajti od tega so tudi odvisne kakovost, pravočasnost in točnost zagotavljanja informacij in podatkov (Kokotec - Novak, 1993, str. 107).

V tuji literaturi je opredeljeno, da o davčnem računovodstvu govorimo takrat, ko računovodstvo pridobiva informacije, ki so pomembne za odločanje o davkih in sestavi davčne bilance.

Postavka, s katero sta povezani davčna in poslovna bilanca, je znesek obračunanega davka od dohodkov pravnih oseb, ki vstopa v izkaz poslovnega izida (Vajcer, 2005, str. 9).

V literaturi se za davčno računovodstvo največkrat zasledi definicija, ki napotuje na računovodsko obravnavanje informacij z namenom sestavitve računovodskih izkazov za potrebe poročanja o davkih, pri čemer je največji poudarek na sestavi davčne bilance (Vukovič, 2002, str. 10–12).

Vukovičeva (2002, str. 10-12) navaja, da v današnjem času večini računovodij v Sloveniji ne delajo posebnih preglavic zajemanje, razvrščanje in zbiranje informacij za potrebe planiranja in sestave obračuna davka od dohodkov pravnih oseb, razen posebnih primerov, saj zakon davčnih zavezancev ne omejuje, ampak zahteva samo izdelavo predpisanega obrazca. Kako in na kakšen način bo računovodja zagotovil potrebne podatke, je prepuščeno njegovi kreativnosti in iznajdljivosti pri organiziranju računovodstva in knjigovodske obravnave podatkov, da bo podatke dobil s čim manj dodatnega dela, stroškov in dodatnih razvidov. Avtorica navaja, da se pojavlja veliko več težav pri zagotavljanju podatkov za potrebe izvajanja zakona o davku na dodano vrednost, ker je evidence predpisoval zakonodajalec in predpisal tudi sankcije za nepravilno vodenje predpisanih evidenc, ne glede na to, da je zakonodajalec v tem zakonu tudi določil, da je namen davčnega knjigovodstva za namene davka na dodano vrednost zagotavljati vse podatke, potrebne za pravilno in pravočasno obračunavanje in plačevanje davka na dodano vrednost. Na koncu avtorica predlaga, da se tudi pri davčnem računovodstvu za namene obračunavanja davka na dodano vrednost preusmerimo k osnovnemu namenu, ki pove, da je cilj davčnih evidenc zagotavljanje podatkov za pravilno in pravočasno obračunavanje in plačevanje davka na dodano vrednost, torej k pomenu vsebine pred obliko.

Davčno računovodstvo je tisto področje finančnega računovodstva, ki se ukvarja s poročanjem za davčne namene. Ugotovimo lahko, da so osnova za poročanje za davčne namene podatki in informacije iz finančnega računovodstva, vendar je treba te podatke in informacije prilagoditi za poročanje za davčne namene. V davčno računovodstvo je treba uvrstiti tudi zagotavljanje vseh dodatnih informacij in podatkov na podlagi zahtev davčne zakonodaje, ki jih je treba zagotavljati v računovodstvu, da lahko zagotovimo pravilno in popolno poročanje za davčne namene. Poleg navedenega je treba v davčno računovodstvo uvrstiti tudi izvajanje ukrepov za optimiranje plačevanja davčnih obveznosti, seveda z upoštevanjem vseh zakonskih pravil in možnosti v okviru tega (Grušovnik, 2010, str. 41).

1.2 Splošno o davkih

Davki so za proračun države najpomembnejša oblika fiskalnih dohodkov (Bohorič & Oštir, 2006, str. 33).

Davščine so dajatve, ki so obvezne in jih država predpiše podjetjem za kritje potreb, ki so javnofinančne ali zagotavljanje drugih ciljev, ki so javni. Davščine so najpomembnejše dajatve,

ki polnijo proračun. Tri temeljne vrste davščin so: davki, prispevki in takse ali pristojbine (Bohorič & Oštir, 2006, str. 32).

Podjetja so zavezanci za plačevanje davkov. Plačujejo davke, ki niso prineseni z lastništvom ali s partnerstvom, vključno z letnimi dajatvami države. Fizične osebe kakor tudi podjetja plačujejo davek od dohodkov, vendar po različnih stopnjah. (Harrison, 2005, str. 419, 519).

Zakonodaja posamezne države po pravilih, ki jih je postavila, izračuna obdavčitve, ki so plačljive (Elliott & Elliott, 2002, str. 398).

Davek je praviloma glavna in osnovna oblika državnih prihodkov. Njegova značilnost je, da je prisilna dajatev, ki se praviloma pobira v gotovini. Plačujejo ga tako fizične kot pravne osebe. Obdavčeni so dohodki, promet, premoženje in podobno. Vse vrste davkov skupaj sestavljajo davčni sistem (Mayr, 2000, str. 4).

Značilnosti davkov v današnjih sodobnih davčnih sistemih lahko opišemo z naslednjimi značilnostmi (Bohorič & Oštir, 2006, str. 25–26):

- plačevanje določenih zakonskih davčnih obveznosti je prisilno;
- zavezanec mora obveznost plačati, drugače sledi kazen oziroma sankcija;
- davek, ki se plača, se ne povrne davčnim zavezancem;
- davki, ki so plačani, so namenjeni kritju izdatkov države, kako pa se davki trošijo, pa ni določeno;
- pobirajo se zaradi zadovoljevanja splošnih, skupnih javnih potreb;
- davki so prihodki proračuna oziroma države v obliki denarja.

Davki se najpogosteje delijo na **neposredne**, ki jih imenujemo tudi **direktni** in **posredne**, za katere se uporablja tudi termin **indirektni**. Takšna razdelitev nam pove, kdo dejansko ima obveznost za plačilo davka. Neposredni (direktni) so tisti davki, za katere zavezanec za plačilo davka oziroma davčni zavezanec neposredno nosi breme plačila davka. Med neposrednimi davki obravnavamo davek od dohodkov podjetja, osebno dohodnino, ki vključuje tudi obdavčitev dobičkov od kapitala in premoženjske davke.

Posredni (indirektni) davki so davki, za katere ne bo nosil breme davčni zavezanec ampak nekdo drugi. Davki, ki jih prištevamo med posredne davke so: davek na dodano vrednost, trošarine, davek na motorna vozila, davek na promet nepremičnin, davek od iger na srečo, davek od prometa zavarovalnih poslov, davke na plačilno listo in prispevke delodajalca za socialno varnost zaposlenih.

Davke lahko razvrščamo po različnih kriterijih (Bohorič & Oštir, 2006, str. 33):

- Glede na okoliščine davčnega zavezanca delimo davke na **osebne (subjektivne)** in **stvarne (objektivne)**. Načeloma se vsi davki, ki so posredni, štejejo med objektivne davke. Značilnost subjektivnih davkov je, da se po ugotovitvi objektivnih dejstev upoštevajo samo subjektivni dejavniki, ki imajo vpliv na davčno moč zavezanca za davek, zato so tudi pravičnejši kot objektivni davki. Med subjektivne davke štejemo vse neposredne davke.
- Pri načinu določanja višine davka ločimo **kvotitetne** in **kontingentirane** davke. Pri kvotitetnih je že vnaprej določen znesek davka, ki ga mora plačati davčni zavezanec, pri kontingentiranih je pa znan vnaprej skupni davčni donos, kateri se razdeli na posamezne zavezanca za davek.
- Glede na pomen porabe razlikujemo **namenske** in **splošne** davke. Namenski davki so namenjeni le za določen namen, za katerega so bili pobrani in je že vnaprej znano, za kaj se bodo uporabili. Splošni davki so namenjeni financiranju potreb države, ki so javne.
- Z vidika periodičnosti poznamo **redne** davke, ki so trajno predpisani in **izredne** davke, ki se pobirajo od premoženja za kak prehodni namen.
- Davke lahko delimo na davke od dohodkov pravnih oseb in davke od dohodkov fizičnih oseb.

1.3 Davčno računovodstvo in njegove naloge

1.3.1 Naloge davčnega računovodstva

Davčno računovodstvo je neposredno povezano z davčno politiko podjetja. Davčna politika zajema vse odločitve podjetja za doseg ciljev na področju obdavčitve podjetja. Da lahko izvajamo učinkovito davčno politiko v podjetju, je potrebno v podjetju zelo dobro poznati izhodiščno situacijo, na podlagi tega določiti davčne cilje.

Podjetje v razvoju je podvrženo različnim davčnim obremenitvam. Na odločitve v podjetju vplivajo tudi davki, katere je potrebno primerno integrirati vanje (Vozlič, 2009, str. 6).

Pri nas se davčno računovodstvo šele uveljavlja. Namenjeno je informiranju za odločitve pri davkih. V zadnjih letih je vseeno viden napredek pri opredelitvah vlog in nalog davčnega računovodstva.

Davčno računovodstvo je opredeljeno kot vidik računovodskih informacij, ki so pomembne pri oblikovanju davčne bilance in pri odločanju o davkih. Njegova poglavitna naloga je oblikovanje davčne bilance oziroma davčnega izkaza (Kokotec – Novak, Čokelc & Repovž, 2007, str. 1). V angleškem jeziku se za davčno računovodstvo uporablja termin *tax accounting*, v nemškem jeziku pa *steurliches Rechnungswesen*.

Naloga davčnega računovodstva, ki je vsekakor zelo pomembna, je pridobivanje in iskanje informacij, ki vplivajo na odločitve o davkih, in so povezane s sprejemanjem sedanjih odločitev kakor tudi razvojnih poslovnih odločitev. Izražene so v obliki predračunskih davčnih kalkulacij, kjer so opredeljeni davčni učinki.

Priprava predračunskih in obračunskih izkazov je naloga davčnega računovodstva. Ti izkazi morajo biti prilagodljivi in se po potrebi spreminjati oziroma popravljati, odvisno od situacije, spremembe okoliščin ali podjetja.

Hauptmanova (2002, str. 87–88) je na podlagi opredelitev nalog davčnega računovodstva različnih avtorjev definirala davčno računovodstvo kot tisto računovodstvo, v okviru katerega se pridobivajo računovodske informacije, pomembne za odločanje o davkih in oblikovanje davčne bilance. Opredelila je naslednje naloge davčnega računovodstva:

- sodeluje pri oblikovanju davčnih ciljev na izvedbeni ravni podjetja;
- ima informacijsko vlogo, saj skrbi za pripravo informacij o uresničevanju zastavljenih ciljev na vseh ravneh upravljalno-vodstvene hierarhije in posameznim ravnim o tem poročča;
- sooblikuje davčno (bilančno) politiko in davčno (bilančno) taktiko podjetja;
- proučuje vpliv obdavčitve na posamezne funkcije (financiranje, investiranje, kadrovanje, prodaja, nabava, proizvodnja) oziroma vpliv navedenega na davčno osnovo;
- proučuje vpliv obdavčitve na davčno bilanco – pripravlja informacije, ki lahko pomembno vplivajo na oblikovanje davčne osnove v skladu z zakonskimi in računovodskimi predpisi ter davčno bilančnimi načeli;
- oblikuje in vzdržuje davčni informacijski sistem podjetja;
- proučuje možnost uporabe spoznanj, pridobljenih v praksi, za oblikovanje in izvajanje/tolmačenje davčne zakonodaje, se aktivno vključuje v davčne reforme in analizira, ali je zakonodajalec s svojimi davčnimi instrumenti dosegel želeni fiskalni učinek;
- aktivno sodeluje v davčnem planiranju;
- obračunava davke, ki so namenjeni tretjim osebam (kapitalski dobički, davki na plače).

1.3.2 Organizacijski vidik davčnega računovodstva

Naloge davčnega računovodstva bodo pravilno, popolno in pravočasno izvedene, če bo izvajanje davčnega računovodstva učinkovito organizirano (Turk et al., 2004, str. 670).

Namen računovodstva je zadovoljiti štiri skupine uporabnikov informacij, in sicer državo, druge zunanje uporabnike, notranje uporabnike ter tiste, ki sprejemajo odločitve in so neposredno ali posredno povezani s podjetjem.

Prvi namen računovodstva je zadovoljiti državo, ki želi biti seznanjena z dobičkom podjetja v poslovnem letu, da se ugotovi davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je podjetje dolžno plačati državi. Prav tako so za državo pomembni prihodki, vstopni in izstopni davki, prek katerih se ugotovi, kakšna je obveznost iz naslova davka na dodano vrednost, dajatve na plače in iz plač, podatki za dohodnino.

Za druge zunanje uporabnike med pomembnejša poročila spada letno poročilo, ki predstavi finančni položaj podjetja ter na podlagi katerega si uporabnik informacij iz izkazov ustvari

prilagojen izkaz in poročila (Horvat, 2000, str. 36-37). V podjetju za zunanje uporabnike sestavljajo poročila za banke, zavarovalnice, razne statistike.

Za zadovoljitev notranjih uporabnikov računovodstvo spremlja in proučuje poslovne procese in stanje v podjetju. Pripravi poslovni načrt, izdelava delovne in razvojne programe, pripravi analize in podatke za planiranje, izdelava evidence o stanju odprtih obveznosti in terjatev, izdelava poročilo o gibanju osnovnih sredstev in pripravi vse podatke za potrebe revizije.

Z relevantnimi informacijami za odločanje je treba zadovoljiti tudi poslovodstvo. Informacije morajo biti relevantne, popolne, primerne po obsegu, pravočasne in lahko dostopne.

Ugotovljeno je, da se naloge davčnega računovodstva prepletajo z nalogami finančnega računovodstva, ki poleg poročanja za davčne namene poroča še za druge zunanje uporabnike. Glede na to, da je cilj računovodske službe pripravljati informacije, ki naj bi bile na voljo pravi osebi ob pravem času, je določeno (Turk et al., 2004, str. 677):

- vedno, kadar je možno, mora biti računovodska služba organizirana kot enotna služba, ki je sposobna opravljati vsa opravila računovodske funkcije (računovodsko predračunavanje, knjigovodstvo, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje). Računalniški center je lahko v sestavi ali zunaj sestave računovodske službe. Računovodstvo je mogoče organizirati tudi tako, da enotna služba opravlja računovodske storitve za več podjetij;
- računovodsko službo je mogoče organizirati tudi v drugih organizacijskih oblikah, odvisno od posebnosti sestave podjetja in njegovih potreb. Računovodska opravila se lahko delno ali v celoti prepustijo osebi zunaj podjetja. V takšnih primerih se organiziranost računovodske službe prilagaja razmeram tako, da se iz nje izločijo vsi tisti deli, katerih opravila izvaja oseba zunaj podjetja;
- ne glede na to, kako je organizirano računovodstvo, je pri vodenju računovodstva treba upoštevati temeljna računovodska načela, slovenske računovodske standarde, vse več podjetij pa upošteva tudi mednarodne standarde računovodskega poročanja.

Podjetje mora organiziranost računovodske službe opredeliti v internem aktu. V njem opiše, kateri pododdelki oziroma katera posamezna računovodstva sodijo vanjo.

Hauptmanova (2002, str. 91) navaja naslednje možnosti organizacije davčno-računovodske službe:

- samostojno davčno-računovodsko službo v podjetju (vse davčne aktivnosti se izvedejo v njej);
- davčno-računovodsko službo v podjetju, pri tem se davčne aktivnosti izvedejo v drugih službah v podjetju pod pogojem, da imajo zaposleni ustrezno znanje;
- prenese izven podjetja (angl. *outsourcing*) k zunanjim davčnim svetovalcem, računovodskim servisom in drugim z ustreznimi znanji;

- kombinacija teh treh možnosti.

Prednosti, ki jih prinaša samostojna davčno-računovodska služba v podjetju, so:

- manj ravni in krajše poti podatkov in informacij ter boljša in hitrejša informiranost vodstva;
- lažje komuniciranje vodstva z drugimi udeleženci v podjetju in iz okolja;
- davčno nalogo bo rešil nosilec oziroma skupina;
- boljši izkoristek strokovnega znanja, zahteva po zelo dobri izobrazbi in dobrem poznavanju davčne problematike;
- preprečevanje podvajanja dela;
- lažji nadzor in kontrola.

Prednosti, ki jih prinaša decentraliziranje organiziranosti davčno-računovodske službe, pa so:

- razbremenitev davčnega računovodstva z rutinskimi nalogami in
- davčne naloge bo reševalo več nosilcev in upravljalcev.

V praksi velja, da se v velikih podjetjih in mednarodnih korporacijah davčno računovodstvo pojavlja kot poseben oddelek v računovodski službi. Oddelek je lahko organiziran centralizirano oziroma decentralizirano, odvisno od velikosti podjetja (Mayr, 2000, str. 83–95).

Znotraj oddelka se lahko delo razdeli po različnih vidikih, kot so:

- po vrstah davkov (davek na dodano vrednost, davek od dohodkov pravnih oseb, dohodnina ...);
- po vrsti računovodskih informacij (predračuni, obračuna, analize ...);
- po lokaciji dejavnosti (nacionalni davki, mednarodni davki ...);
- po posameznih poslovnih enotah ali konsolidirano;
- drugo.

Cilj izvajanja vseh nalog davčnega računovodstva je torej zasledovanje davčnih ciljev podjetja. To doseže z izvajanjem davčne politike in davčne taktike podjetja.

V Sloveniji je značilno, da sta davčna in poslovna bilanca povezani. Poznamo pa še druge načine, kjer sta davčna in poslovna bilanca povsem neodvisni, obstaja pa tudi možnost kombinacije prejšnjih dveh.

Davčno računovodstvo mora proučiti tudi možnosti in učinke, ki nastanejo s povezovanjem podjetij, kakor tudi pripravo oziroma izdelavo konsolidiranih davčnih izkazov, saj se osebe, ki so povezane, v zakonodaji obravnavajo specifično. Na samem podjetju pa je, da ugotovi, kaj mu najbolj ustreza kratkoročno kakor tudi dolgoročno.

Računovodje, ki se ukvarjajo z davki in jih imenujemo davčni računovodje, morajo dobro poznati zakonodajo tako davčno kakor tudi gospodarsko. Njihova poglobljena in vsakodnevna

naloga je, da spremljajo in proučujejo zakonodajo ter o novostih in spremembah obveščajo vodstvo podjetja.

1.3.3 Davčna politika podjetja

Davčna politika je eden izmed delov poslovne politike podjetja. Davčno politiko v podjetju opredelimo kot odločitve podjetja pri doseganju ciljev na področju obdavčitev. Davčne strategije se oblikujejo na podlagi davčne politike. Na različnih ravneh vodenja pa lahko razlikujemo različne davčne strategije.

Sprejemanje odločitev, ki kratkoročno minimizirajo izdatke za davke in dolgoročno strmiijo k čim manjši davčni obremenitvi poslovanja, je bistvo davčne politike podjetja.

Za učinkovito izvajanje davčne politike je potrebna naslednja realizacija opravil:

- analiza izhodiščne situacije v podjetju;
- v okviru ciljnega sistema v podjetju določiti davčne cilje;
- proučiti možnosti in opredeliti sredstva za doseganje teh ciljev.

Naloge davčne politike so (Hauptman, 2003, str. 589–597) :

- minimiziranje kvantitativnih komponent, ki bremenijo podjetje v davčnem smislu;
- ažurno, sprotno aktivno oblikovanje davčne bilance in s tem vplivanje na davčne odhodke (izdatke);
- določanje sredstev in ciljev za obdavčitve, opredeljevanje načel vpliva na obdavčitev glede na sistem ciljev v podjetju tako, da se temeljni cilji podjetja optimirajo.

1.3.4 Povezava med davčnim računovodstvom in davčno politiko

Davčno računovodstvo s pridobivanjem informacij zgradi informacijske podlage za vodenje davčne politike. Davčno računovodstvo se vključuje v proces, da sprejema odločitve o davkih kot tvorec informacijskih podlag. Posledično to pomeni oblikovanje davčne politike. Precejšnji vpliv na oblikovanje davčnih osnov imata bilančna in bilančno davčna politika podjetja. Davčno računovodstvo vpliva zlasti na oblikovanje avtonomnih davčnih odločitev, ki so povezane s pristopi k vrednotenju gospodarskih kategorij.

Davčno računovodstvo in poslovno računovodstvo morata biti metodološko in informacijsko usklajena. Intenzivnost povezave pa je odvisna od posamezne države, kjer so različni predpisi v zvezi s povezavo poslovnih in davčnih obračunov poslovanja. Cilj delovanja davčnega računovodstva mora biti usmerjen v kakovost informacij, ki se kažejo v pravilnosti, pravočasnosti in točnosti.

Če je uspešna davčna politika, je uspešno tudi davčno računovodstvo. Rezultat uspešnosti davčne politike se kaže pri obvladovanju davčnih bremen, dolgoročno gledano pa teži k optimalnosti. Obvladovanje davkov pomeni, da vodstvo podjetja ve, kdaj in na kakšen način bo poslovna odločitev vplivala na davčne obveznosti podjetja, kakor tudi denarni tok podjetja, hkrati pa mora usklajevati svoje odločitve s cilji poslovne politike podjetja kakor tudi s cilji davčne politike podjetja (Vozlič, 2009, str. 10).

1.4 Izkaz poslovnega izida ali poslovni izkaz

Izkaz poslovnega izida (v nadaljevanju IPI) sestavljajo podjetja po določilih Zakona o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/09 – UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15 in 15/17 v nadaljevanju ZGD-1) in Slovenskih računovodskih standardov (Ur.l. RS, št. 95/15, 74/16 – popr. in 23/17 v nadaljevanju SRS 2016) oziroma Mednarodnih standardih računovodskega poročanja (Ur.l. ES, L320 v nadaljevanju MSRP). IPI ureja bilančna politika. IPI je temeljni računovodski izkaz, v katerem podjetja izkazujejo poslovni izid za poslovno leto in medletna obdobja. IPI mora biti pošteno prikazan in resničen. Uporablja se za dajanje informacij za potrebe notranjega in zunanjega računovodskega poročanja. IPI se uporablja za ugotavljanje poslovnega izida, predstavljen mora biti pregledno in jasno, da lahko z vpogledom v poslovni izkaz podjetja dobimo predstavo o dejanskih razmerjih med prihodki in z njimi povezanimi stroški ter ustrezno gospodarsko sliko podjetja.

IPI obravnava slovenski računovodski standard 21, ki se uporablja pri sestavljanju obračunskih izkazov, v katerih je predstavljeno oblikovanje poslovnega izida v določenem obdobju.

Meigs, Meigs in Meigs (1995, str. 14 in str. 95) razumejo IPI kot računovodski izkaz, v katerem je prikazano, koliko je podjetje sposobno zaslužiti v določenem obdobju, ki je največkrat enako koledarskemu letu. Vodstvu podjetja kakor tudi zunanjim uporabnikom predstavlja sliko o rentabilnosti (dobičkonosnosti) in finančnem položaju podjetja.

IPI, ki je lahko dobiček ali pa izguba, je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju, ki ne sme biti daljše od 12 mesecev. Poznamo temeljne in druge vrste poslovnega izida. Poslovni izid iz prodaje, poslovni izid iz celotnega poslovanja, poslovni izid iz rednega delovanja, celotni poslovni izid in čisti poslovni izid uvrščamo med temeljne poslovne izide. Med druge vrste poslovnega izida se uvršča kosmati poslovni izid iz celotnega poslovanja, prispevek za kritje, celotni poslovni izid skupaj s finančnimi odhodki, celotni poslovni izid skupaj z deleži zaposlenih v njem ter razširjeni dobiček in dohodek. Poslovni izidi, ki so uvrščeni med temeljne, so namenjeni zunanjim kakor tudi notranjim uporabnikom računovodskih informacij, medtem ko pa so druge vrste poslovnega izida pomembne le za uporabnike znotraj podjetja in se opredeljujejo podrobneje v podjetju. V računovodskih izkazih se poslovni izid ugotavlja s primerjavo prihodkov, ki so potrebni za poslovanje in odhodkov, ki so tudi potrebni za poslovanje. Presežek prihodkov nad odhodki oziroma drugače povedano,

če je prihodkov več kot odhodkov, govorimo o dobičku, presežek odhodkov nad prihodki oziroma če je odhodkov več kot prihodkov pa govorimo o izgubi (SRS 21, 2016).

IPI nam prikazuje, kako je v določenem obdobju, ki je najpogosteje enako koledarskemu letu, poslovalo podjetje. Predstavlja rezultat uspešnosti in učinkovitosti poslovanja podjetja. IPI je izrednega pomena za banke, ki so posojilodajalci, saj je iz njega razvidno, kakšno je posojilojemalecovo stanje za zmožnosti ustvarjanja prihodkov in iz tega posledično denarne tokove za vračilo kredita (posojila). IPI je zajet tudi v letnem poročilu podjetja in še danes velja kot računovodski izkaz, s katerim merimo uspešnost oziroma neuspešnost vodstva (Turk et al., 2004, str. 311-312, 461, 526).

IPI podjetja lahko sestavimo na dva načina, in sicer po različici I, ki jo imenujemo tudi nemška različica) in različici II, ki jo imenujemo tudi angloameriška različica (Slovenski računovodski standardi 21, 2016). Podjetje, ki se odloči za različico I, mora v pojasnilih k izkazu v letnem poročilu pojasniti stroške po funkcionalnih skupinah, kot so stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti, nabavna vrednost prodanega blaga in proizvodni stroški prodanih proizvodov. Vsi naštetni stroški morajo imeti vštete ustrezne stroške amortizacije. Podjetje, ki se odloči za obliko IPI po različici II, mora v prilogi pojasniti stroške po vrstah, kot so stroški porabljenega materiala, nabavna vrednost prodanega blaga in materiala, stroški plač, stroški storitev, stroški socialnih zavarovanj (posebej stroški pokojninskih zavarovanj v pojasnilu), prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih, prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih ter stroški amortizacije (Slovenski računovodski standardi 21, 2016).

Splošna pravila vrednotenja postavk v računovodskih izkazih po ZGD-1 (67.člen):

- predpostavlja se, da bo podjetje nadaljevalo svojo dejavnost;
- metode vrednotenja se ne smejo spreminjati iz enega poslovnega leta v drugo poslovno leto, ne da bi se navedli tehtni razlogi za to – stalnost vrednotenja;
- s SRS ali MSRP je določeno načelo previdnosti, katerega je potrebno upoštevati;
- upoštevati je potrebno odhodke kakor tudi prihodke, ne glede, kdaj so bili plačani ali prejeti;
- posamično se vrednotijo sredstva kakor tudi obveznosti do virov sredstev;
- začetna bilanca stanja poslovnega leta mora biti enaka s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta.

K IPI-ju podjetja se v letnem poročilu predložijo tudi pojasnila in druga razkritja.

K izkazu poslovnega izida se priložijo pojasnila, ki vsebujejo (Turk et al., 2004, str. 465):

- informacije oziroma podatke o podlagi za pripravo izkaza poslovnega izida in posebnih računovodskih usmeritvah, ki so bile izbrane in tudi uporabljene pri poslih, ki so vplivali na poslovanje kakor tudi pri drugih poslovnih dogodkih;

- informacije, ki niso predpisane v obrazcih IPI in jih zahtevajo SRS in ZGD-1;
- druge dodatne informacije, ki so potrebne za pošteno predstavitev, niso pa predpisane v obrazcu IPI.

IPI je sestavni del letnega poročila podjetja in je vključen v proces računovodskega poročanja. V letnem poročilu so poleg izkaza poslovnega izida objavljeni tudi drugi računovodski izkazi za tekoče kakor tudi za preteklo leto poslovanja, kar omogoča uporabnikom zaznavanje sprememb v podjetju (Meigs et al., 1995, str. 9).

Osnovni namen računovodskega poročanja je pridobiti informacije za različne uporabnike, ki jih bodo pomagale sprejeti utemeljene odločitve. Ker zunanji uporabniki niso dnevno vključeni v proces poslovanja podjetja in nimajo dnevnega dostopa do informacij tako kot notranji uporabniki, morajo svoje odločitve sprejemati na podlagi računovodskih izkazov, katere pripravi vodstvo podjetja. Informacije morajo biti pripravljene na način, da omogočajo upnikom, sedanjim in bodočim investitorjem ter drugim uporabnikom racionalno financiranje, kreditiranje in podobne odločitve (Portet & Norton, 1998, str. 54).

1.5 Davčni izkaz

Razlikovati je treba med poslovno in davčno bilanco, vendar je med njima zaradi načela merodajnosti tesna povezava. Davčni predpisi pri sestavi davčne bilance pogosto upoštevajo poslovno bilanco oziroma dobiček, ugotovljen na podlagi IPI. Država želi pri obdavčitvi dobička upoštevati realno finančno stanje in davčno zmogljivost posameznega podjetja, zato za osnovo vzame dobiček, ki ga prikaže poslovna bilanca. Določene aktivne in pasivne postavke se nato v davčni bilanci korigirajo, upoštevajo fiskalne in druge cilje, za katere si pri obdavčitvi prizadeva država (Kocbek et al., 2006, str. 270).

Podjetja morajo poleg računovodskih izkazov na podlagi ustreznih zakonov sestaviti pravilen davčni izkaz. Nad pravilnim obračunavanjem in pravočasnim plačevanjem davkov bedi Finančna uprava Republike Slovenije s svojo finančno službo. Ker si vsak želi plačevati čim manj davka, skušajo zavezanci minimizirati davčno breme, to pomeni, da podjetja želijo plačati čim manj davka, pri tem pa ne kršiti zakonov. Da bi podjetja pravilno obračunavala davke, je pomembno poznavanje zakonov in predpisov, ki urejajo to področje. Ti pa se v Sloveniji pre pogosto spreminjajo, so pisani nerazumljivo in dopuščajo različna tolmačenja (Kenda, 2006, str. 1).

Davčni predpisi in zakonodaja zahtevajo, da podjetje osnovo za davek od dohodkov letno prikaže v posebnih izkazih. Davčna osnova je zakonsko definiran koncept. Davčni izkaz ali davčna bilanca poslovnega izida je posebno računovodsko poročilo, ki je ločeno od drugih računovodskih poročil v podjetju (Meigs et al., 1995, str. 7). Pošlje se elektronsko preko portala e -davki samo ustrezni davčni instituciji, kar v Sloveniji pomeni Finančni upravi Republike Slovenije, in ni javen.

Za sestavo davčne bilance oziroma davčnega izkaza se uporablja posebna politika in to je davčna politika. Uresničuje se z davčnimi olajšavami, davčnim odlaganjem plačila v kasnejša obdobja ali zmanjšanjem davka (Jerič, 2003, str. 123). Zavezance za davek mora pri sestavi davčne bilance upoštevati davčno politiko, ki je zakonsko predpisana.

V davčnem izkazu se ugotovi obveznost za plačilo davka iz poslovnega izida ali premoženja.

Osnovni in najpomembnejši cilj davčne bilance je ugotoviti podlago za sredstva, ki se bodo izvršila v proračun. Funkcija davčnega izkaza ni samo zagotavljanje sredstev za javno porabo, ampak ima tudi funkcijo usmerjanja gospodarskega razvoja. Z upoštevanjem predpisane zakonodaje se za namene obdavčenja pripravi davčni izkaz, ki izpolnjuje vse zahteve (Vajcer, 2005, str. 10).

Davčni izkaz temelji na pravnih podlagah za opredeljevanje davkov (Turk et al., 2004, str. 526). Do konca leta 2004 so podjetja oblikovala davčno bilanco oziroma davčni izkaz na podlagi zakona o davku od dobička pravnih oseb. Sprememba je nastala s 1. 1. 2005, ko se za sestavljanje davčnega izkaza uporablja zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) ter zakonu o davčnem postopku. V Sloveniji sta davčni izkaz in poslovni izkaz tesno povezana, zato je potrebno upoštevati načela za sestavljanje poslovne bilance, ki jih najdemo v ZGD-1 in SRS (Dežman, 2007, str. 5).

Zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb oziroma za davek od dobička je vsak, ki ustvari dobiček z opravljanjem dejavnosti. Davčni zavezanec je pravna oseba domačega ali tujega prava. Davčni zavezanec mora pripraviti davčni izkaz oziroma davčno bilanco, ki jo predloži davčnemu organu na obrazcu, ki ga predpiše minister za finance. Poleg davčnega izkaza oziroma davčne bilance mora predložiti tudi IPI in bilanco stanja (ZDDPO-2, 3.člen).

Davčni izkazi so redni in izredni (posebni). Pri rednem je prikazan poslovni izid, ki je podlaga za obdavčitev davčnega zavezanca. Če se spremeni davčna obveznost ali način ugotavljanja dobička, spremeni pravna oblika podjetja, se opravi sanacija ali likvidacija, pa se sestavi izredni davčni izkaz (Turk et al., 2004, str. 526).

1.6 Razlika med računovodskim in obdavčljivim dobičkom

Če ZDDPO-2 ne bi vseboval določb o davčno nepriznanih odhodkih, drugačni davčni obravnavi nekaterih prihodkov, bi poslovni izid zavezanca, ki bi ga ugotovil v IPI za poslovne namene, istočasno predstavljal tudi davčno osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb. Razmerje med nominalno in efektivno stopnjo obdavčitve bi v tem primeru določale le davčne olajšave. Vendar pa zaradi interesa države, da zagotovi stabilno davčno osnovo, brez možnosti, da davčni zavezanec skozi pripoznavanje skritih rezerv v računovodskih izkazih plačuje manj davka, davčni predpisi določajo posebna pravila glede določitve davčne osnove. Gre torej za primere, za katere zakonodajalec predpisuje posebna davčna pravila priznavanja odhodkov ali

prihodkov v davčnem obračunu, neodvisno od tega, v kakšnem obsegu in v katerih obdobjih so prihodki in odhodki izkazani v IPI za poslovne namene. Vsem tem davčnim normam je skupno to, da urejajo davčno priznavanje odhodkov, ki so sicer potrebni za opravljanje dejavnosti, vendar so pravila priznavanja odhodkov v davčnem obračunu lahko drugačna od pravil, ki jih uporablja zavezanec pri sestavi računovodskih izkazov za poslovne namene. Nujna posledica takšnega drugačnega urejanja pravil za davčno priznavanje odhodkov so tudi določbe o odpravi dvojne obdavčitve. Z računovodskega vidika pa takšne določbe nujno privedejo do evidentiranja terjatev in obveznosti za odložene davke (Grušovnik, 2010, str. 77).

Med poslovnim in davčnim dobičkom so razlike, ki se kažejo kot **stalne** ali **začasne**.

Stalne razlike nastanejo, ker se nekatere postavke po davčnih predpisih izključujejo iz davčne osnove, medtem ko se druge po davčnih predpisih vključujejo v davčno osnovo. Tu gre predvsem za odhodke, ki niso v celoti davčno priznani ali pa so le delno davčno priznani. Ti odhodki niso potrebni za ustvarjanje prihodkov in podjetje brez njih lahko nemoteno posluje.

Med stalne razlike spadajo tudi reprezentančni stroški. Ti nastanejo v razmerjih s poslovnimi partnerji, najpogosteje ob pogostitvah, dajanju poslovnih daril. Ob tem je posreden pogoj pri pridobivanju prihodkov, saj v trenutku, ko ta strošek nastane, še ne vemo, ali bo nastala kakšna korist pri poslovanju. Tak strošek je v davčni bilanci priznan v višini 50 % obračunanih izdatkov. Da se upošteva v davčni bilanci kot delno priznani odhodek, mora biti na računu jasno specificirano, da gre za pogostitev poslovnega partnerja in ne zaposlenih v podjetju. V primeru pogostitve zaposlenih, je tak prihodek v celoti nepriznan in spada med davčno nepriznane odhodke, ki povečujejo davčno osnovo v podjetju. Med stalne razlike spadajo tudi stroški dela, ki se obračunajo in izplačajo nad višino, ki jo določi Vlada Republike Slovenije. Tu gre za posamezne odhodke za dohodke fizičnih oseb, kot so regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, in različna povračila stroškov, kot so dnevnice, povračilo stroškov prevoza na delo, malica.

Posamezne postavke računovodskega dobička se všttevajo v obdavčljivi dobiček v različnih obdobjih poslovanja oziroma poslovnih obdobjih. Takrat govorimo o začasnih razlikah (Hieng, 2005, str. 125).

Začasne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom vodijo v odložene obveznosti oziroma odložene terjatve za davek iz dohodkov. Odložene obveznosti za davke so zneski davka od dohodkov, ki jih bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljive začasne razlike. Odložene terjatve za davek so zneski davka iz dohodkov, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na odbitne začasne razlike ter prenos neizrabljenih davčnih izgub in prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja (Hieng, 2005, str. 127).

Odloženi davek vpliva na poslovni izid po obdavčitvi in je velikega pomena za lastnike. Vpliva na obračunsko bilančno postavko in posledično na odločitve lastnika. Z odloženimi davki je pravilno prikazan poslovni izid po obdavčitvi. Podjetje v primeru odloženih davkov svoj davčni položaj pri davku iz dohodkov prikaže tam, kjer se računovodska in davčna pripoznava

prihodkov in odhodkov razlikujeta ter kjer to povzroča razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom. Odložena obveznost za davek je znesek davka, ki ga mora podjetje poravnati oziroma povrniti davčnemu organu glede na obdavčljivi dobiček oziroma davčno izgubo v prihodnjih obdobjih. Odložena terjatev za davek je znesek davka od dohodkov, ki ga bo podjetje dobilo povrnjenega v prihodnjih obdobjih glede na odbitnečasne razlike ter prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja (Bajuk - Mušič, 2017, str. 25).

Medčasne razlike spadajo rezervacije. Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb morajo pri ugotavljanju obdavčljive davčne osnove dosledno upoštevati prihodke in odhodke na čas nastanka poslovnega dogodka. Ločimo dolgoročne rezervacije glede na dolgoročno odložene prihodke in dolgoročne rezervacije glede na dolgoročno vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke. Med dolgoročno odložene prihodke spadajo dolgoročne pasivne časovne razmejitve v povezavi z državnimi podporami in donacijami, prejetimi za pridobitev osnovnih sredstev in za poravnavo določenih stroškov (Štrekelj et al., 2006, str. 66). Če so podpore namenjene poravnavi drugih stroškov, kot so stroški reorganizacije, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb ter za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, se porabljajo skladno s pojavljanjem stroškov, za poravnavo katerih so bile oblikovane. Če pa so državne podpore in donacije prejete za pridobitev osnovnih sredstev, so namenjene poravnavi stroškov amortizacije. Odloženi prihodki bodo preneseni v poslovni izid, ko se bodo pojavili stroški oziroma odhodki, ki se nanašajo na razmejene prihodke (Hieng, 2006, str. 13).

Podjetja se najpogosteje odločijo, da bodo za poslovne namene uporabljala stopnjo amortizacije, ki jo določa ZDDPO-2, in se izognila vsaj enemu delu pripoznavanja odloženih davkov. Vendar se v praksi pogosto zgodi, da tak način iz različnih razlogov preprosto ni mogoč. Zato se obračunani amortizaciji za poslovne in davčne namene razlikujeta, kar pa vodi k razliki med knjigovodsko vrednostjo opredmetenega sredstva in njegovo davčno osnovo ter posledično k odloženim davkom (Bajuk - Mušič, 2017, str. 33).

2 DAVKI IN DAVČNA ZAKONODAJA V SLOVENIJI

2.1 Predstavitev davkov, ki jih obračunavajo podjetja v Sloveniji

2.1.1 Davek od dohodkov pravnih oseb

Davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) je neposredni davek, ki ga plačujejo pravne osebe in je prihodek države. Predmet obdavčitve je pozitiven poslovni izid (dobiček), ki je razlika med vsemi nastalimi davčnimi prihodki in vsemi nastalimi davčnimi odhodki. DDPO se izračunava od dohodkov pravne osebe in neposredno zmanjšuje njen čisti poslovni izid.

DDPO postaja v Sloveniji vse pomembnejši davek tudi z vidika javnih financ. Nič drugače ni tudi v drugih državah. Trenutno veljavna davčna stopnja je 19-odstotna (veljavnost od 1. 1. 2017). Olajšave pri DDPO so v obliki odbitka pred obdavčljivo osnovo in ne smejo presegati davčne osnove (Klun, 2007, str. 50).

DDPO ima neposreden vpliv na odločitve o organiziranosti podjetja, odločitve o virih financiranja podjetja, še posebej pa na investicijske odločitve, ki so danes tudi gonilo razvoja gospodarstva (Pernek & Kostanjevec, 2002, str. 223; Kranjec, 2003, str. 154, 156).

DDPO ne spada v veliko trojico davkov, ki prinašajo največ v državni proračun. Vendar njegov pomen v Sloveniji na področju javnih financ narašča.

V letu 2015 je DDPO predstavljal 6,98 % proračunskih prihodkov, kar je veliko manj od davka na dodano vrednost, ki je predstavljal 37,89 %, dohodnina je predstavljala 11,28 % in trošarine 17,78 %.

2.1.2 Davek na dodano vrednost

V Sloveniji je bil sistem obdavčevanja dobav blaga in storitev z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) uveden 1. 7. 1999. Osnovna predpisa, ki urejata obračunavanje DDV, sta (Svilar-Mugoša, 2011, str. 27):

- Zakon o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 13/11 – UPB3, 18/11, 78/11, v nadaljevanju ZDDV-1) in
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 82/11, v nadaljevanju Pravilnik o izvajanju ZDDV-1).

Prihodki od DDV pripadajo državnemu proračunu.

Veljavna splošna stopnja je 22-odstotna, znižana pa 9,5-odstotna.

Temeljne značilnosti davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV; angl. *Value Added Tax* (VAT)) so:

- v osnovi je DDV davek na potrošnjo, kar pomeni, da DDV na koncu plača končni potrošnik v obliki odstotnega dodatka na končno ceno blaga ali storitve. DDV bremeni le tiste kupce blaga in storitev, ki nimajo pravice do odbitka DDV, to pa so predvsem občani oziroma končni potrošniki;
- je posredni davek, saj dobavitelj blaga ali storitev (davčni zavezanec) plača DDV za blago ali storitve nacionalni davčni upravi, potem ko odšteje DDV, ki je že plačan dobaviteljem;
- gre za vsefazni davek, ki se plačuje pri vsaki opravljeni storitvi in vsaki dobavi blaga od ustvarjene dodane vrednosti;
- je prometni davek, kar pomeni, da ga je treba obračunati takrat, ko je promet opravljen, in še v nekaterih drugih primerih, ki jih določa ZDDV-1 (npr. neposlovna raba ...).

Ena od bistvenih lastnosti DDV je zagotovitev davčne nevtralnosti med davčnimi zavezanci.

Nevtralnost za davčnega zavezanca, kupca blaga in storitev pomeni pravico, da od davčne obveznosti v davčnem obdobju odšteje vstopni davek, ki so mu ga zaračunali dobavitelji (Ložar, 2016).

2.1.3 Davki in prispevki od plač ter drugi prejemki

2.1.3.1 Dohodnina

Dohodnina obremenjuje fizične osebe, ki imajo dohodek. V Sloveniji jo ureja Zakon o dohodnini (Ur.l. RS, št. 13/11 – UPB, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15 in 63/16 v nadaljevanju ZDoh-2). Je prihodek državnega proračuna in občin.

Z dohodnino so obdavčeni vsi dohodki rezidentov Slovenije, razen tistih, za katere je z ZDoh-2 izrecno določeno, da so izvzeti iz obdavčitve, in tisti dohodki nerezidentov, ki imajo vir v Sloveniji.

V osnovi se dohodki, ki so viri dohodnine, delijo na (ZDoh- 2, 18. člen):

- dohodke iz zaposlitve,
- dohodke iz dejavnosti,
- dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti,
- dohodke iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice,
- dohodke iz kapitala,
- druge dohodke.

Osnovo za dohodnino lahko zmanjšamo s priznano davčno olajšavo:

- splošna dohodninska olajšava,

- dohodninska olajšava za vzdrževane družinske člane,
- dohodninska olajšava za zavezance s 100-odstotno telesno okvaro s hkrati priznано pravico do tuje nege in pomoči,
- olajšava za plačevanje prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja,
- normirani stroški (npr. pri avtorskih honorarjih), plačani prispevki za socialno varnost.

Splošna olajšava zmanjša zavezancu letno davčno osnovo v predpisani višini na letni ravni vendar mora biti izpolnjen pogoj, da za zavezanca ne uveljavlja posebne olajšave za vzdrževane družinske člane drug zavezanec (Zdoh-2, 111. člen).

Od višine skupnega dohodka v letu 2017 je odvisna tudi višina splošne olajšave, kar je prikazano v Tabeli 1.

Tabela 1: Splošna olajšava za leto 2017

Če znaša skupni dohodek v EUR znaša splošna olajšava v EUR
nad	do	
	11.166,37	6.519,82
11.166,67	12.570,89	4.418,64
12.570,89		3.302,70

Vir: Ministrstvo za finance (2016). Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2017. Najdeno na spletnem naslovu <http://poslovni.si/wp-content/uploads/2016/12/Lestvica-za-odmero-dohodnine-in-olajšave-za-leto-2017.pdf>

Pri izračunu akontacije dohodnine se od mesečnega dohodka iz delovnega razmerja upošteva mesečna splošna olajšava. Zneski mesečnih dohodkov in olajšav so prikazani v Tabeli 2.

Tabela 2: Mesečna splošna olajšava za leto 2017

Če znaša mesečni bruto dohodek iz delovnega razmerja v EUR znaša splošna olajšava v EUR
nad	do	
	930,53	543,32
1.047,57		275,22

Vir: Ministrstvo za finance (2016). Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2017. Najdeno na spletnem naslovu <http://poslovni.si/wp-content/uploads/2016/12/Lestvica-za-odmero-dohodnine-in-olajšave-za-leto-2017.pdf>

Pri **osebni olajšavi** gre za olajšavo invalidom (invalidom s 100-odstotno telesno okvaro se prizna zmanjšanje letne davčne osnove v višini 17.658,84 EUR letno za leto 2017).

Posebna osebna olajšava za rezidenta, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta, znaša 2.477,03 EUR za leto 2017. Posebna olajšava se prizna rezidentom, ki vzdržujejo družinske

člane. V naslednjih dveh tabelah (Tabela 3 in Tabela 4) sta prikazani posebni olajšavi za vzdrževane otroke in za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana.

Tabela 3: Posebna olajšava za vzdrževane otroke za leto 2017

	Letna olajšava v EUR	Mesečna olajšava v EUR
Za 1. vzdrževanega otroka	2.436,92	203,08
Za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo	8.830,00	735,83
Za 2. vzdrževanega otroka	2.649,24	220,77
Za 3. vzdrževanega otroka	4.418,54	368,21
Za 4. vzdrževanega otroka	6.187,85	515,65
Za 5. vzdrževanega otroka	7.957,14	663,09

Vir: Ministrstvo za finance (2016). Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2017. Najdeno na spletnem naslovu <http://poslovni.si/wp-content/uploads/2016/12/Lestvica-za-odmero-dohodnine-in-olajšave-za-leto-2017.pdf>

Za vse nadaljnje vzdrževane otroke se višina olajšave poveča za 1.769,30 EUR (mesečno 147,44 EUR) glede na višino olajšave za predhodnega otroka.

Tabela 4: Posebna olajšava za druge vzdrževane družinske člane za leto 2017

Letna olajšava v EUR	Mesečna olajšava v EUR
2.436,92	203,08

Vir: Ministrstvo za finance (2016). Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2017. Najdeno na spletnem naslovu <http://poslovni.si/wp-content/uploads/2016/12/Lestvica-za-odmero-dohodnine-in-olajšave-za-leto-2017.pdf>

Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje zmanjšuje davčno osnovo zavezancu za znesek, ki ga je plačal izvajalcu pokojninskega načrta zase, vendar ne več kot 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zavarovanca in ne presega zneska 2.819,09 EUR.

V Tabeli 5 je prikazana dohodninska lestvica za leto 2017. Osnovo za obdavčitev dohodka iz delovnega razmerja dobimo tako, da od bruto dohodka odštejemo 22,10 % prispevkov in splošno olajšavo.

Tabela 5: Dohodninska lestvica za leto 2017

Neto letna davčna osnova v EUR...		... znaša dohodnina	
nad	pod		
	8.021,31		16 %
8.021,34	20.400,00	1.283,41	+27 % nad 8.021,34
20.400,00	48.000,00	4.625,65	+ 34 % nad 20.400,00
48.000,00	70.907,20	14.009,65	+39 % nad 48.000,00
70.907,20		22.943,46	+ 50 % nad 70.907,20

Vir: Ministrstvo za finance (2016). Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2017. Najdeno na spletnem naslovu <http://poslovni.si/wp-content/uploads/2016/12/Lestvica-za-odmero-dohodnine-in-olajšave-za-leto-2017.pdf>

Načini za plačevanje dohodnine so različni (Markovič - Hribnik & Jagrič, 2007, str. 21):

- Podjetja plačujejo dohodnino z davčnim odtegljajem oziroma davkom po odbitku iz naslova obdavčljivega dohodka. Zavezanec za plačilo je izplačevalec dohodka, kar je v našem primeru podjetje. Pri plačah, dohodkih iz drugega pogodbenega razmerja, pokojninah, dohodkih iz premoženja in nekaterih oblikah dohodka iz dejavnosti, se uporablja davek po odbitku. Glede na to, da je pri plačah in pokojninah davek po odbitku kar natančen, so vračila ali doplačila na koncu leta relativno majhna. Pri drugih dohodkih iz pogodbenega razmerja kakor tudi pri dohodkih iz premoženja, se med letom obračuna akontacija v višini 25 % osnove izplačila, kjer se odštejejo tudi priznani stroški, ki zmanjšujejo osnovo.
- Če so izplačevalci dohodka fizične osebe, praviloma velja, da vloži davčno napoved prejemnik dohodka v roku 15 dni po prejemu dohodka, kar predstavlja drugi način in sicer plačevanja z odločbo o odmeri davka.
- Samoobdavčitev je naslednji način plačevanja dohodnine, kjer gre predvsem za fizične osebe z dejavnostjo.

Izplačevalci plač morajo mesečno, ob izplačilu dohodka, finančnemu uradu elektronsko preko portala e-davki pošiljati obrazce REK-1, REK-1a, REK-1b in REK-2.

Finančna uprava Republike Slovenije najkasneje do 15. 6. naslednjega leta izdela in pošlje informativni izračun dohodnine za vse dohodke, ki se všttevajo v letno dohodninsko osnovo,

razen dohodkov iz kapitala in najemnin. Dohodninski zavezanec ima po prejemu informativnega izračuna dohodnine pravico do pritožbe, po preteku pritožbenega roka pa informativni izračun dohodnine postane odločba. Dohodnina se plačuje po progresivni dohodninski lestvici. Najnižja dohodninska stopnja znaša 16 %, najvišja pa 50 %.

2.1.3.2 Prispevki za socialno varnost

Prispevke za socialno varnost v Sloveniji ureja Zakon o prispevkih za socialno varnost (Ur.l. RS, št 5/96, 18/96 – ZDavP, 34/96, 87/97 – ZDavP-A, 3/98, 7/98 – odl. US, 106/99 – ZPIZ-1, 81/00 – ZPSV-C, 97/01 – ZSDP, 97/01, 62/10 – odl. US, 40/12 – ZUJF, 96/12 – ZPIZ-2, 91/13 – ZZVZZ-M, 99/13 – ZSVarPre-C in 26/14 – ZSDP-1 v nadaljevanju ZPSV).

Poznamo štiri skupine prispevkov za socialno varnost (Klun, 2007, str. 79):

- prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje,
- prispevek za zdravstveno zavarovanje (ločen za bolezni in poškodbe zunaj dela ter za poškodbe pri delu in poklicne bolezni),
- prispevek za starševsko varstvo ter
- prispevek za zaposlovanje.

Prispevki za socialno varnost se plačujejo iz bruto plač zavezancev kakor tudi iz bruto nadomestil plače za čas odsotnosti z dela. Osnova za plačevanje prispevkov za socialno varnost je enaka za vse štiri vrste prispevkov in sicer za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo ter zaposlovanje. Od leta 1998 se prispevki plačujejo tudi od vseh drugih prejemkov iz delovnega razmerja, ki vključujejo tudi bonitete in stimulacije. Če nekateri dohodki kot so jubilejne nagrade, odpravnine in povračila stroškov pri delu, presegajo znesek, ki ga je določila vlada s predpisi oziroma so nad uredbo, se plačujejo prispevki tudi iz teh vrst dohodkov (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 39).

Tako delodajalci kakor delojemalci plačujejo prispevke iz dohodkov.

Za zavezance, ki niso prejemniki plač, se obračunavajo in plačujejo prispevki za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje od zavarovalne osnove ali druge osnove, ki je določena po predpisih za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, če zakon ne določa drugače (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 39).

Zavezanci, ki so napoteni na delo v tujino in so zaposleni pri delodajalcu, ki ima sedež v Sloveniji, plačujejo prispevke od plače za enaka dela v Sloveniji, če ni drugače določeno v mednarodnih pogodbah (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 39).

Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije pobira prispevke za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Prispevki iz tega naslova se porabijo za pokojnine. Za zdravstvene

storitve se pobirajo prispevki za zdravstveno zavarovanje in se plačujejo Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije. V proračun Republike Slovenije se plačujejo prispevki za starševsko varstvo in prispevki za zaposlovanje.

Stopnje prispevkov določa Zakon o prispevkih za socialno varnost, za določene zavarovance pa so stopnje prispevkov opredeljene v Zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju ter Zakonu o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju.

Prispevke pobira Finančna uprava Republike Slovenije. Način obračuna in plačila prispevkov ter roke za obračun in plačilo prispevkov določa Zakon o davčnem postopku.

Stopnje prispevkov, ki se obračunavajo pri izplačilu dohodkov, so prikazane v Tabeli 6.

Tabela 6: Prispevne stopnje za socialno varnost v Sloveniji

Prispevki za:	Delojemalci v %	Delodajalci v %
pokojninsko in invalidsko zavarovanje	15,5	8,85
zdravstveno zavarovanje	6,36	6,56 + 0,53
starševsko varstvo	0,1	0,1
zaposlovanje	0,14	0,06
Skupaj	22,1	16,1

Vir: Združenje delodajalcev Slovenije (b.l.). Stopnje prispevkov. Najdeno 30. marec 2017 na spletnem naslovu <http://www.zds.si/si/baza-znanja/davki-prispevki/mesecni-obracun/stopnje-prispevkov/>

2.1.4 Trošarine

Trošarina je oblika davka na porabo. Je davek, ki posebej obdavčuje točno določene izdelke ali skupino izdelkov. Skupine izdelkov, od katerih se plačuje trošarina v Sloveniji, so tobačni izdelki, energenti, alkohol in alkoholne pijače in električna energija.

V Sloveniji se je trošarinski sistem začel izvajati 1. 7. 1999. Sistem nadzora nad gibanjem in proizvodnjo trošarinskih izdelkov ter pobiranjem trošarin ureja Zakon o trošarinah (Ur.l. RS, št. 97/10 UPB, 48/12, 109/12, 32/14 in 47/16 – ZTro-1 v nadaljevanju ZTro-1) s podzakonskimi akti. Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo (v nadaljevanju EU) se je sistem nadgradil, tako da je usklajen z evropskim pravnim redom na področju harmoniziranih trošarin. Delež pobranih trošarin je za DDV najpomembnejša kategorija prihodkov državnega proračuna. S pobiranjem trošarin se poleg fiskalnih zasledujejo tudi nefiskalni cilji (npr. z visoko obdavčitvijo zmanjšati potrošnjo izdelkov, ki so škodljivi ljudem) (Ministrstvo za finance).

Temeljne značilnosti trošarin v Sloveniji kakor v državah EU so (Kovač, 2008, str. 37):

- da je to davek na porabo;
- da temelji na načelu namembnega kraja;
- da se plačuje v pretežnem delu v absolutnih zneskih, le pri cigaretah in nekaterih alkoholnih pijačah v % od davčne osnove;

- da dopušča odlog plačila, a pod restriktivnimi pogoji (trošarinsko dovoljenje, trošarinsko skladišče, trošarinski dokument, zavarovanje, in to za izdelke na poti v višini 100 % trošarine).

Trošarine se plačujejo od izdelkov, ki spadajo med trošarinske, in so proizvedeni v Sloveniji ali vneseni vanjo iz držav članic EU kakor tudi od trošarinskih izdelkov, ki so uvoženi v EU.

Obveznost za plačilo trošarine nastane ob oddaji proizvoda v uporabo, ob uvozu ali proizvodnji in sicer ko je le-ta zapustil trošarinsko skladišče. Za odlog plačila trošarine velja pri skladiščenju izdelkov v trošarinskem skladišču ali obratu, ki ga ima oproščeni uporabnik in pridobi dovoljenje carinskega urada, da lahko brez plačila trošarine uporablja trošarinske izdelke pri ustvarjanju prihodkov v svoji dejavnosti (Klun, 2007, str. 62).

Poznamo različne davčne osnove za izdelke, pri katerih se obračuna in plača trošarina (Klun, 2007, str. 63):

- za alkohol in alkoholne pijače se računa osnova od vsebnosti alkohola v posamezni pijači; vsebnost alkohola je določena z volumenskim odstotkom alkohola pri temperaturi 20 stopinj C; pri vinu, fermentiranih in vmesnih pijačah je osnova 1 hektoliter;
- za tobačne izdelke je osnova 1000 kosov in drobnoprodajna cena oziroma kilogram izdelka; pri tobačnih izdelkih je osnova določena s količino in vrednostjo;
- pri energentih je osnova liter za bencin, kerozin in plinsko olje, medtem ko je osnova za trda goriva gigadžul kalorične vrednosti;
- za električno energijo je osnova 1 megavatna ura.

Pri trošarinah so davčne stopnje določene v zneskih in sicer za vsako posamezno skupino trošarinskega izdelka. Znesek trošarine ni odvisen samo od davčne stopnje ampak tudi od namena porabe trošarinskega izdelka. Pri tobačnih izdelkih ni določen samo znesek trošarine ampak tudi stopnja, računa se kot odstotek od maloprodajne cene. Poznamo tudi izdelki, ki imajo določen znesek trošarine 0 (Klun, 2007, str. 63).

Slovenija mora pri določanju zneskov trošarin upoštevati minimalne zneske, ki so določeni v EU.

Oprostitve pri plačilu trošarine veljajo (Klun, 2007, str. 65):

- za službene potrebe diplomatskih in konzularnih predstavništev ter mednarodnih organizacij (če to določajo mednarodne pogodbe);
- za osebne potrebe tujega osebja in njihovih družinskih članov v zgoraj navedenih institucijah;
- v prostocarinskih prodajalnah na ladjah in letalih v mednarodnem prometu;
- za potrebe oboroženih sil članic NATO;
- za mineralna olja in pline v rezervoarjih prevoznih sredstev, ki prihajajo iz tujine;

- oproščeni plačilu trošarine so tudi izdelki, ki jih lahko prinesemo iz tujine v osebni prtljagi, vendar v omejenih količinah.

Druge posamezne oprostitve pa so (Klun, 2007, str. 65):

- mali vinogradniki so oproščeni plačila trošarine za lastno rabo, vendar v omejenih količinah, ki so zakonsko določene;
- pri proizvodnji zdravil, kisa in nekaterih drugih živil, kjer se uporablja alkohol, se trošarina ne plačuje;
- oproščene plačila trošarine so tudi pogonska goriva v pomorskem in letalskem prometu, če ne gre za zasebne namene, oproščena so tudi pogonska goriva za ribiške ladje, pri proizvodnji električne energije, pri nadaljnji predelavi in proizvodnji, če ni poraba za zasebne namene, za pogon ribiških ladij, za proizvodnjo električne energije, za nadaljnjo predelavo in proizvodnjo, če ni gorivo za transportna sredstva ter za pline in mineralna olja, ki jih porabljajo v plavžih za kemično redukcijo.

Osebam, ki so pridobile trošarinske izdelke z že vključeno trošarino in so oproščene plačila trošarine, so upravičene do vračila le te (npr. tuje osebe v diplomatskih predstavništvi), izvozniki pri izvozu trošarinskih izdelkov, kakor tudi posamezniki v višini 50 % za pogon nekatere mehanizacije, če v roku pristojnemu organu predložijo ustrezna dokazila na podlagi posebnih evidenc (Klun, 2007, str. 65).

2.1.5 Davek na promet nepremičnin

Obdavčenje pri prodaji nepremičnin obravnavata Zakon o davku na promet nepremičnin (Ur.l. RS, št. 117/06 in 25/16 – odl. US) in Zakon o dohodnini (Ur.l. RS, št. 13/11 – UPB, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15 in 63/16). Slednji obravnava del, ki se nanaša na kapitalski dobiček. Prihodki od davka na promet z nepremičninami pripadajo občini, kjer stoji nepremičnina. Višina davka na promet z nepremičninami je 2 % od davčne osnove.

Za promet nepremičnin po tem zakonu se šteje tudi pridobitev lastninske pravice na nepremičnini, ki je nastala na podlagi priposestevanja, če ob sklenitvi prvotnega pravnega posla, ki je bil podlaga za dobroverno lastniško posest, davek še ni bil plačan.

Za davčnega zavezanca se šteje prodajalec nepremičnine. Če se nepremičnina zamenja, je zavezanec za plačilo davka na promet nepremičnin vsak udeleženec pri zamenjavi in sicer za vrednost nepremičnine, ki jo odtuji. Pri prodaji idealnih deležev nepremičnine je vsak prodajalec posebej zavezanec za plačilo obveznosti iz naslova davka na promet nepremičnin (Klun, 2007, str. 72). Ko se kupec in prodajalec dogovorita in se sklene pogodba o prodaji oziroma nakupu, nastane tudi istočasno obveznost za plačilo davka, ki je tudi osnova za prenos lastninske pravice oziroma nepremičnine na kupca.

Osnova za obračun davka na promet nepremičnin je celotna kupnina, ki jo plača kupec prodajalca. Plačilo se lahko izvrši bodisi v denarju, storitvah, stvareh ali celo prevzetih dolgovih prodajalca in podobno. Na trgu je določena neka posplošena tržna vrednost nepremičnine, ki se prodaja in če prodajna vrednost odstopa za več kot 20 % te vrednosti, se kar na splošno določi 80 % posplošene tržne vrednosti nepremičnine kot osnova za plačilo davka.

Davčna obveznost nastane pri vsakem odplačnem prenosu lastninske pravice na nepremičnini. V praksi to pomeni, da se davek obračuna pri prodaji nepremičnine ali v primeru, ko lastnik za nepremičnino dobi druga sredstva. Z davkom na promet nepremičnin so obdavčeni tudi:

- zamenjava nepremičnin z drugimi nepremičninami;
- finančni najem (leasing) nepremičnine;
- prenos lastninske pravice zaradi priznanja lastninske oz. solastninske pravice kot posledice gradnje čez mejo nepremičnine ali povečanja vrednosti nepremičnine;
- prenos lastninske pravice ob razdelitvi solastnine od dela nepremičnine, ki presega lastniški delež posameznega solastnika in ga je posamezni solastnik dobil plačanega;
- pridobitev lastninske pravice na nepremičnini na podlagi priposestevanja, če ob sklenitvi prvotnega pravnega posla davek ni bil plačan.

Z davkom na promet z nepremičninami niso obdavčene nepremičnine in ustanovitev ali prenos stavbne pravice, od katerih je bil plačan DDV. To pomeni, da se davek na nepremičnine ne plača v primeru novogradenj, ki so obdavčene z DDV.

Po Zakonu o davku na promet nepremičnin so oproščeni:

- prenosi nepremičnin na konzularna in diplomatska predstavništva, ki so akreditirana v Sloveniji, pod pogojem vzajemnosti, kakor tudi prenosi nepremičnin na druge mednarodne organizacije, če tako zavezujejo Slovenijo mednarodne pogodbe;
- prenosi nepremičnin zaradi razglasitve ali drugih zakonskih ukrepov ter prometa nepremičnin, ko je sklenjena prodajna pogodba namesto razglasitve;
- prenosi nepremičnin, ki imajo status kulturnega spomenika;
- prenosi zemljišč v okviru komasacij po zakonu o urejanju prostora in prenosa kmetijskih zemljišč v zvezi z agrarnimi operacijami po zakonu o kmetijskih zemljiščih;
- prenosi nepremičnin v postopkih prisilne izterjave obveznih zakonskih dajatev;
- prenosi nepremičnin pri razdelitvi premoženja med zakonci, ki se zgodi med trajanjem zakonske zveze in po njej, ter razdelitve premoženja v registrirani istospolni partnerski zvezi;
- prenosi nepremičnine pri razdrtju pogodb, pod pogojem, da transakcija še ni bila vpisana v zemljiško knjigo;
- prenosi nepremičnin pri razdelitvi premoženja med družbe ali delničarje, ko se opravi likvidacija družbe;

- prenosi nepremičnin v okviru materialnih statusnih preoblikovanj po ZGD-1;
- prenosi nepremičnine kot stvarnega vložka ob ustanovitvi ali dokapitalizaciji pravne osebe.

2.1.6 Davek na motorna vozila

Zakon o davku na motorna vozila (Ur.l. RS, št. 72/06 – UPB, 9/10 in 40/12 – ZUJF) v Sloveniji ureja obveznost plačevanja davka od prometa motornih vozil. S plačilom davka se poveča proračun države.

Isto časno kot DDV in sicer leta 1999 je bil v Sloveniji vpeljan davek na motorna vozila. Uvedel se je zaradi izpada proračunskih dohodkov, saj so se motorna vozila začela obdavčevati z davkom na dodano vrednost, katerega stopnje so bile nižje od prometnega davka na motorna vozila, ki se je obračunaval do takrat (Klun, 2007, str. 67).

Z davkom na motorna vozila so obdavčeni prometi novih motornih vozil kakor tudi prometi rabljenih motornih vozil, pri katerih je obvezna registracija, če pri prometu ni bil obračunan DDV (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 31).

Za plačnika davka na motorna vozila, ki gredo prvič v promet v Sloveniji, se smatra proizvajalec in uvoznik le teh. Če gre za rabljeno vozilo, pa se smatra za davčnega zavezanca kupec, ki pridobi vozilo v uporabo, če je zanj potrebna registracija. Izjema so fizične osebe ali kupci, kadar gre za dedovanje in sicer za prvi dedni red (Zakon o davku na motorna vozila).

Oproščena davka na motorna vozila so (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 31):

- vozila, ki se izvozijo pred prvo registracijo;
- vozila, ki so namenjena družinam s tremi ali več mladoletnimi otroki pod pogojem, da jih kupi eden od staršev in sicer največ enkrat v obdobju treh let;
- vozila, ki se uporabljajo za prevoz invalidnih oseb, kjer se lahko kupi tako vozilo največ enkrat v petih letih;
- vozila konzularnih predstavništev kakor tudi diplomatskih predstavništev in mednarodnih organizacij v Sloveniji, ki vključujejo tudi njihove družinske člane;
- uvožena rabljena vozila, ki imajo muzejsko vrednost;
- vozila, ki so v Slovenijo začasno uvožena;
- vozila, ki so namenjena tekmovanju, kamor spadajo športna vozila;
- prenosi vozil kadar gre za statusno preoblikovanje podjetja ali oseb javnega prava;
- terenska vojaška in policijska vozila, intervencijska vozila civilne zaščite kakor tudi vozila reševalne in gasilske službe;
- vozila, ki so v finančnem najemu.

Davčna osnova za plačilo davka na motorna vozila je prodajna cena vozila, ki ne vsebuje tega davka kakor tudi ne davka na dodano vrednost.

Stopnje davka na motorna vozila so progresivne in odvisne od različnih dejavnikov, kot so: izpust CO₂, stopnja izpusta po EURO, pri dizelskih pogonih stopnja izpusta trdih delcev, in od 1. 7. 2012 dodatni davek na motorna vozila, ki je odvisen od prostornine motorja.

Za vozila z najmanj osmimi sedeži se stopnja davka zniža za 30 %.

2.1.7 Davek od iger na srečo

V Sloveniji ureja obračunavanje in plačevanje obveznosti iz naslova davka od iger na srečo Zakon o davku od iger na srečo (Ur.l. RS, št. 57/99 in 85/01 – ZIS-A v nadaljevanju ZDIS).

S tem zakonom ni enotno urejeno plačevanje obveznosti ampak iz naslova davka od iger na srečo, ampak je odvisno za kakšno igro gre. Razlika pri obveznosti je ali gre za klasično igro na srečo ali posebno igro na srečo (Škof et al., 2007, str. 599).

Z davkom na dobitke je obdavčen vsak dobiček, ki je bil pridobljen pri klasičnih igrah na srečo, kot jih določa zakon, ki ureja igre na srečo. Vsako izplačilo, ne glede na obliko izplačila se šteje za dobiček. Dobitek je lahko izplačan v denarju, kar je najpogosteje, lahko je izplačan v storitvah, blagu ali pravicah. Kot pridobljen dobiček se šteje dan, ko je bil dobiček izplačan, bil na razpolago dobitniku oziroma kako drugače dan.

V Sloveniji poznamo dve vrsti iger na srečo in sicer klasične in posebne. Med klasične sodijo številne loterije, kviz loterije, loterije s trenutno znanim dobitkom, tombole, športne napovedi, loto, športne stave ter srečelovi in druge podobne igre. Igre, ki jih igralci igrajo proti igralnici pa se imenujejo posebne igre na srečo. Posebne igre na srečo pa so igre, ki jih igrajo igralci drug proti drugemu na posebnih mizah s kroglicami, proti igralnici, kartami, kockami, na igralnih avtomatih ali igralnih panojih, stave in podobne druge igre (Škof et al., 2007, str. 599).

Za zavezanca za davek od iger na srečo se šteje (ZDIS, 4. člen):

- prireditelj, ki prireja klasične igre na srečo,
- prireditelj, ki prireja posebne igre na srečo oziroma koncesionar,
- prireditelj, ki prireja posebne igre na srečo na igralnih avtomatih, ki so zunaj igralnic.

Davek od iger na srečo pri klasičnih igrah in posebnih igrah na srečo se ne obračunava po isti stopnji, razlikuje se tudi davčna osnova.

Za osnovo se pri klasičnih igrah na srečo upoštevajo prejeta vplačila za udeležbo, ki se zmanjšajo za vrednost izplačanega dobitka. Pri posebnih igrah na srečo, ki jo igralci igrajo drug proti drugemu, se kot davčna osnova upošteva prihodek te igre. Posebne igre na srečo so obdavčene 18 % od osnove (Škof et al., 2007, str. 600-601).

Na podlagi vseh izplačil in vplačil mora davčni zavezanec mesečno obračunavati in tudi plačevati davek. Poleg mesečnega obračuna mora zavezanec za klasične igre na srečo predložiti tudi davčni obračun na letni ravni (Klun, 2007, str. 71).

2.1.8 Davek od prometa zavarovalnih poslov

Zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov (Ur.l. RS, št. 96/05 UPB in 90/14 v nadaljevanju ZDPZP) ureja obračunavanje in plačevanje davka od prometa zavarovalnih poslov.

Obdavčeni so tako posli, ki obsegajo osebno in premoženjsko zavarovanje. Plačilo davka se izvrši v proračun države.

Zavezanci za davek so vsi, ki se ukvarjajo z zavarovalnimi posli na območju Slovenije bodisi zavarovalnice kakor tudi druge pravne osebe. Osnova za davek je višina zavarovalne premije, ki je plačana na osnovi sklenjene pogodbe o zavarovanju. V davčno osnovo se upošteva tudi udeležba na dobičku, kar povečuje zavarovalno vsoto. Predpisana davčna stopnja za zavarovalne posle v Sloveniji je 8,5 % davčne osnove (ZDPZP, 4., 6. in 7. člen).

Davek zavezanec obračunava in plačuje na podlagi samoobdavčitve enkrat mesečno in sicer na podlagi evidenc o zavarovanjih (Klun, 2008, str. 69).

Oproščena plačila davka od zavarovalnih poslov so obvezna pokojninska in invalidska zavarovanja kakor tudi obvezna zdravstvena zavarovanja, premoženjska in življenjska zavarovanja, če je zavarovalno razmerje daljše kot 10 let, zavarovanja, ki se nanašajo na nevarnosti v tujini kakor tudi pozavarovanja (Zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov).

2.2 Davek od dohodkov pravnih oseb

O davku od dohodkov pravnih oseb govori Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15 in 68/16 v nadaljevanju ZDDPO-2). V samostojni Slovenije je že to tretji zakon, kjer je določen sistem plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb.

Med leti 1994 in 2004 je to področje urejal Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). Z vstopom Slovenije v EU leta 2004 je urejal področje davka od dohodkov pravnih oseb Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1). Trenutno veljavni Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) je bil sprejet z obsežnejšo reformo davčnega sistema leta 2006.

Veljavni zakon (ZDDPO-2) je bolj pregleden, z manj notranjih kolizij, bolj jasen in posledično zmanjšuje stroške plačevanja davka zavezancev in njihovo davčno tveganje. V ZDDPO-2 je

rešeno poglavje o olajšavah kakor tudi nominalna davčna stopnja (Jerman & Odar, 2008, str. 28-29).

Davek od dohodkov pravnih oseb spada med neposredne davke in je prihodek v proračun države. Plačujejo ga pravne osebe. Osnova obdavčitve je dobiček oziroma pozitivni poslovni izid. Poslovni izid se izračuna tako, da se od vseh davčno priznanih prihodkov odštejejo vsi davčno priznani odhodki. Nastala obveznost za plačilo davka zmanjšuje poslovni izid podjetja.

Z vidika javnih financ postaja davek od dohodkov pravnih oseb vse pomembnejši. Tudi v drugih državah ima delež tega davka vse pomembnejšo vlogo.

2.2.1 Davčni zavezanec in davčna obveznost

Davčni zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb so pravne osebe rezidenti in pravne osebe nerezidenti za vir dohodkov v Sloveniji. Ključno pri določitvi davčnega zavezanca je opravljanje pridobitne dejavnosti (kar podjetja počnejo po definiciji oz. zakonu), zavezanci pa niso država Slovenija in lokalne skupnosti ter zavodi, društva, verske skupnosti itd., ki niso ustanovljeni za namene opravljanja pridobitne dejavnosti (Mikrobiz - Baza znanja).

Davčni zavezanci so osebe domačega kakor tujega prava. Rezidenti Slovenije so zavezanci za davek od vseh dohodkov neglede na to, kje imajo svoj vir. Ali je to Slovenija ali pa je izvor dohodka izven Slovenije. Za nerezidenta Slovenije pa se šteje zavezanec za davek od dohodkov, ki ima vir dohodka v Sloveniji (ZDDPO-2, 3. in 5. člen).

Za rezidenta se šteje davčni zavezanec, ki izpolnjuje vsaj en spodaj naštet pogoj:

- ali ima za opravljanje svoje dejavnosti sedež v Sloveniji,
- oziroma je kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.

Za nerezidenta se šteje zavezanec iz 3. člena ZDDPO-2, ki ne izpolnjuje nobenega od prejšnjih dveh pogojev.

Davčni položaj pravne osebe vpliva na obseg davčne obveznosti zavezanca. Pri rezidentu Slovenije se upošteva načelo neomejene davčne obveznosti, kar pomeni obdavčitev za celotni svetovni dohodek, pri nerezidentu Slovenije pa velja načelo omejene davčne obveznosti kar pomeni, da je obdavčen samo za dohodek, ki je bil dosežen v Sloveniji (Jerman & Odar, 2008, str. 30).

Oprostitev ne velja v primerih, ko se zavezanci ukvarjajo še s pridobitno dejavnostjo (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 33).

Za pridobitno oziroma obdavčljivo dejavnost se šteje dejavnost, ki se opravlja na trgu in iz tega naslova pridobi dobiček ali pa davčni zavezanec z opravljanjem le te konkurira na trgu proti

drugim osebam, ki so zavezanci po ZDDPO-2. Izpolnjen mora biti vsaj eden od pogojev (Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, 4. člen).

2.2.2 Davčno obdobje

Po določilih 10. člena ZDDPO-2 je davčno obdobje enako koledarskemu letu. Zavezanec za davek se lahko sam odloči kakšno obdobje bo izbral. Če je davčni zavezanec začel s poslovanjem med letom, lahko izbere za davčno obdobje obdobje, ki je enako njegovemu poslovnemu letu, vendar to ne sme biti daljše kot 12 mesecev. Svojo odločitev o izbiri davčnega obdobja sporoči pristojnemu davčnemu organu. Ko enkrat izbere davčno obdobje, ga potem ne sme spreminjati vsaj tri leta (Pušnik, 2011, str. 53).

2.2.3 Davčna osnova

Davčno osnovo izračunamo na način, da od davčno priznanih prihodkov odštejemo davčno priznane odhodke. Kako upoštevamo pravila za priznavanje odhodkov in prihodkov pa je določeno v ZDDPO-2. Za ugotavljanje davčne osnove upoštevamo prihodke in odhodke, ki so prikazani v izkazu poslovnega izida in letnem poročilu. Izkaz poslovnega izida in letno poročilo pa mora biti pripravljeno v skladu z uvedenimi računovodskimi standardi (Pušnik, 2011, str. 54).

Davčna osnova izhaja iz poslovnega izida podjetja. Poslovni izid je sestavni del letnega poročila podjetja za poslovne namene. V ZDDPO-2 je prikazana novost za določanje davčne osnove, in sicer v 13. členu, ki govori o odpravi dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve, kar pomeni, da je lahko določen odhodek samo enkrat upoštevan in enkrat zmanjšuje davčno osnovo. Enako velja tudi za davčno priznan prihodek, ki lahko tudi samo enkrat povečuje davčno osnovo.

Davčni zavezanec v posameznem davčnem obdobju najprej zmanjšuje davčno osnovo z uveljavljanjem tistih davčnih olajšav, ki jih ni možno prenašati v naslednja davčna obdobja. Sledijo davčne olajšave, ki se lahko časovno omejeno prenašajo v prihodnja davčna obdobja. Na koncu davčni zavezanec izkoristi pokrivanje davčne osnove, ki časovno ni omejena (Akademija finance).

2.2.4 Davčna stopnja

V Uradnem listu RS št. 68/16 z dne 4. 11. 2016 je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (novela ZDDPO-2N). V njem je objavljena nova stopnja davka, ki velja za leto 2017, in sicer se s 17 % poveča na 19 %.

V tem primeru se pri obračunu davka za leto 2016 obračunava davek s stopnjo 17 %. Ko se računa znesek akontacije davka za leto 2017, se to naredi po stopnji 19 % (Convex).

Po predhodnih določbah se je za leto 2007 upoštevala davčna stopnja 23 %, nato pa se je vse do leta 2013 zniževala in sicer za eno odstotno točko.

Zraven splošne davčne stopnje so predpisane tudi posebne davčne stopnje v višini 0 %, ki veljajo za določene davčne zavezance (Klun, 2007, str. 49). Med te spadajo investicijski skladi, ki do 30.11. razdelijo poslovni dobiček prejšnjega davčnega leta v višini najmanj 90 %, pokojninski skladi, zavarovalnice v delu, kjer izvajajo pokojninski načrt, za kar morajo evidence voditi ločeno ter družbe tveganega kapitala, ki so ustanovljene za izvajanje dopustnih naložb tveganega kapitala, kjer se morajo zopet voditi ločene evidence.

2.2.5 Efektivna davčna stopnja

Poleg teoretičnega izračuna je za treznejšo odločitev pri investiranju smiselno ugotoviti tudi, kakšna je realna oziroma efektivna davčna stopnja v državi. Ta obsega vse ugodnosti in obveznosti iz vseh državnih predpisov in razpisov, ki jih podjetja prepoznajo in katerih zahtevane pogoje za doseganje davčnih obveznosti tudi izpolnjujejo. Realna davčna stopnja zajema raznovrstne učinke vseh z davkom od dohodkov pravnih oseb povezanih predpisov. To so vse tiste določbe, ki vplivajo na zniževanje in povečevanje davčne obveznosti ter tudi učinki administrativnih in davčnih postopkov med davčnimi zavezanci in davčnimi organi. Realna davčna stopnja torej prikazuje vse učinke davčnih predpisov (ne samo davčne stopnje) na obseg davčne obveznosti, zato jo imenujemo tudi efektivna davčna stopnja.

Efektivna oziroma dejanska davčna stopnja je stopnja, po kateri zavezanec dejansko plača davek državi. To pomeni, da se predpisana davčna stopnja zniža za priznane olajšave in oprostitve.

Efektivno davčno stopnjo izračunamo kot razmerje med vsoto davkov, obračunanimi skladno z davčno zakonodajo, in prikazanim bilančnim dobičkom, ugotovljenim skladno z računovodskimi standardi.

Na efektivno davčno stopnjo ter na nastanek in obseg razlik med efektivno in predpisano davčno stopnjo najbolj vplivajo davčni predpisi. Poleg uradno predpisane stopnje imajo največji vpliv na zniževanje efektivne davčne stopnje davčne oprostitve, olajšave in spodbude (Finance.si).

2.2.6 Transferne cene

Poslovanje med povezanimi osebami je zaradi svoje specifičnosti, predvsem pa možnosti prilagajanja davčnih osnov vključenih, izpostavljeno strožjemu in natančnejšemu davčnemu

nadzoru kot poslovanje z nepovezanimi akterji na trgu. S prefinjeno in domišljeno poslovno politiko je namreč v primeru povezanih oseb možno optimirati poslovne rezultate pri tistem podjetju, pri katerem je to najbolj smiselno. S takim optimiranjem poslovnih rezultatov pa bi brez ustreznih davčnih omejitev lahko prihajalo tudi do prilagajanja davčne osnove in s tem do namernega izogibanja plačilu davkov.

Ker se obveznost za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, pa tudi v večini drugih držav, ugotavlja na podlagi izhodišč poslovne bilance (izkaza poslovnega izida), je zelo pomembno, kakšne poslovne rezultate ustvarijo v posel vključene osebe. Načeloma namreč velja, da se davčna osnova vsake pravne osebe določi na način, da se od obdavčljivih prihodkov, ki so bili dejansko ustvarjeni, odštejejo davčno priznani odhodki, ki so dejansko nastali. Beseda dejansko pa je v okviru problematike transfernih cen ključna – če bi v poslih med povezanimi osebami davčni organ preverjal le dejansko nastale prihodke in dejansko nastale odhodke, bi lahko zmotno ugotovil celo, da je davčna osnova izkazana pravilno.

Veliko bolj kot tisto, kaj je bilo dejansko zaračunano, je v okviru presojanja transfernih cen za namene obdavčitve pomembno ugotoviti, kaj bi moralo biti zaračunano, pa morda ni bilo, oziroma po kakšni vrednosti bi moralo biti zaračunano, pa morda ni bilo. Ker pa je slednje v večini primerov dokaj neoprijemljiva kategorija, predstave o tem, kaj bi morda moralo biti, pa utegnejo biti sila različne, velja, da je področje transfernih cen t. i. mehko področje ekonomske znanosti, jasne in vnaprej opredeljene definicije in vrednosti pa dejansko niso mogoče. Pri presoji se zato upošteva predvsem logika poslovanja podjetja z jasnimi in strokovnimi argumenti, ključna pa je predvsem presoja vseh spremljajočih okoliščin in dejavnikov, ki spremljajo vsak opravljeni posel. Ker so slednji sila različni in spremenljivi v času, nekih absolutnih, vnaprej znanih, predvsem pa za vse zavezanca enakih vrednosti v okviru transfernih cen ni mogoče zagotoviti. Prav tako v okviru transfernih cen načeloma en in edini pravi rezultat ni mogoč, navadno pa je namesto ene absolutno izražene vrednosti (o ceni) postavljen razpon vrednosti (cen), ki še ustreza pravilom in zahtevam davčne zakonodaje.

Cene, po katerih poteka poslovanje med povezanimi osebami, se imenujejo transferne ali prenosne cene, včasih imenovane tudi senčne cene, ker navzven navadno niso znane oziroma transparentne. S temi cenami lahko povezane osebe prilagajajo poslovne rezultate podjetij v skupini po svojih željah in potrebah. Ker sistem obdavčitve pravnih oseb v Sloveniji v osnovi temelji na podatkih iz računovodskih izkazov podjetja (npr. izkaz poslovnega izida), je treba z davčnega vidika v primerih poslovanja povezanih oseb dejansko ustvarjeni poslovni izid ustrezno korigirati, pri tem pa čim bolj izničiti morebiten negativni vpliv transfernih cen na dejansko ustvarjeni dobiček in posledično na izkazano davčno osnovo zavezanca.

Pri poslovanju med povezanimi osebami je tako z davčnega vidika treba določiti cene, ki neupravičenega prenosa davčne osnove od enega zavezanca k drugemu ne omogočajo. Pojem transferne cene se uporablja za vse cene, ki se zaračunajo med povezanimi osebami, ne glede na morebitno dejstvo, da slednje omogočajo prelivanje dobička ali pa tudi ne. Pojem transfernih

cen tako definira zgolj področje, kdaj se take cene uporabijo, ne pa morebitnega dejstva, da cene omogočajo prelivanje davčne osnove. Imeti transferne cene v podjetju tako pomeni le, da podjetje posluje s povezanimi osebami, nikakor pa ta pojem sam še ne pomeni, da podjetje tudi preliva davčno osnovo k drugemu zavezancu na nedovoljen način. Šele besedna zveza imeti neustrezne, napačne, previsoke ali prenizke transferne cene pomeni, da se davčna osnova vključenih ne oblikuje pravilno, posledično pa se davek odmerja od napačnih davčnih osnov (Računovodja.com).

2.2.7 Davčne olajšave

Olajšave se pri davku od dohodkov pravnih oseb upoštevajo pred obdavčljivo osnovo davčnega zavezanca v obliki odbitka in ne smejo biti višje kot je sama davčna osnova (Klun, 2007, str. 50).

Davčne olajšave znižajo davčno osnovo trajno. V nekaterih primerih je davčna olajšava pogojena z bodočimi ravnanji davčnega zavezanca. V teh primerih se je dolžen davčni zavezanec določeno obdobje ravnati na način, ki je določen pri koriščenju le teh. Če se tega ne drži, je primoran izkoriščeno davčno olajšavo vrniti in sicer v tistem obdobju, ko ni izpolnjen pogoj oziroma je pogoj prekršen. Nekatero davčno olajšavo pa je mogoče prenašati naprej, v naslednja davčna obdobja. Pravilo je, da pa davčna olajšava v davčnem obračunu ne more in ne sme presegati davčne osnove (Tax-Fin-Lex glasnik, 2011).

Z davčnimi olajšavami želi država spodbuditi določeno ravnanje davčnih zavezancev. Z investicijskimi olajšavami tako želi povečati investicijsko dejavnost, z olajšavami za zaposlovanje pa zaposlitev trajneje brezposelnih oseb. Ker so torej olajšave v funkciji doseganja določenih politik države, je logično, da se tudi zelo hitro spreminjajo. Slovenija glede tega ni izjema.

Investicijska davčna olajšava: Večina davčnih zakonodaj omogoča znižanje davčne osnove ob investicijskih vlaganjih. V Sloveniji lahko davčni zavezanec zmanjša svojo davčno osnovo za 40 % zneska, ki ga investira v opremo kakor tudi neopredmetena dolgoročna sredstva. Iz olajšave so tako izvzete investicije v nepremičnine, hkrati pa so izrecno izvzete tudi investicije v pisarniško opremo, pohištvo, motorna vozila, dobro ime in usredstvene stroške naložb v tuja osnovna sredstva. V primeru finančnega najema se davčna osnova zniža zavezancu, ki pridobi opremo s finančnim najemom. Za vso računalniško opremo se lahko uveljavlja olajšava in s tem zniža davčno osnovo davčnega zavezanca. Kadar imamo davčno osnovo enako 0 ali pa celo manjšo od 0, se davčna olajšava ne uveljavlja. Neizkoriščeno davčno olajšavo je možno prenesti v naslednjih pet davčnih obdobjih. Ob prodaji oziroma odtujitvi sredstva, za katero je davčni zavezanec uveljavljal davčno olajšavo in še niso pretekla tri leta po letu vlaganja ali pa pred dokončano amortizacijo, ki je npr. pri računalniški opremi dve leti, je dolžan za izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo. Olajšave lahko davčni zavezanec izkoristi le za tiste investicije oziroma dele investicij, ki jih je sam financiral, ne more pa uveljavljati olajšave za

investicije, za katere je prejel bodisi kakršne koli subvencije države, EU oziroma drugih državnih organov (Guzina, 2015, str. 5).

Olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj: V zadnjih letih države množično uvajajo tudi olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj. V Sloveniji je od začetka leta 2012 za vlaganje v raziskave in razvoj predvidena davčna olajšava v višini kar 100 % investiranega zneska. Davčni zavezanci lahko to olajšavo uveljavljajo za vlaganja v dve vrsti sredstev oziroma dejavnosti:

- **notranje dejavnosti raziskav in razvoja, kjer je vključen tudi nakup opreme izključno za to dejavnost**, med katere spadajo stroški dela za osebe, ki delajo na konkretnih raziskovalnih oziroma razvojnih projektih v podjetju v danem obdobju, nakup opreme za raziskovalno-razvojno dejavnost, ki se uporablja samo pri tej dejavnosti zavezanca, upoštevajo se stroški materiala kakor tudi storitev, ki so povezani s to dejavnostjo, stroški podpornih storitev pri tej dejavnosti, razni stroški izobraževanja v podjetju, ki se nanašajo na to dejavnost in stroški, ki so povezani z zaščito intelektualne lastnine in
- **nakup storitev raziskav in razvoja, ki jih izvajajo drugi (npr. določene institucije za raziskave in razvoj, fakultete)**, kar predstavlja stroške pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci, ki delajo na raziskovalno-razvojnem projektu oziroma programu, stroške pogodb za izvajanje raziskovalno-razvojnih aktivnosti, sklenjenih z razvojno-raziskovalnimi organizacijami in drugimi osebami, ki so registrirane za opravljanje raziskovalno-razvojnih dejavnosti.

Med vlaganja v nakup raziskovalno-razvojnih storitev se ne šteje nakup licenc.

Tudi pri davčnih olajšavah za raziskave in razvoj lahko davčni zavezanec neizkoriščeni znesek prenaša v naslednjih petih davčnih obdobjih.

Pri uveljavljanju davčne olajšave je pomembno, da davčni zavezanec v svojem posebnem poslovnem načrtu ali razvojnem projektu oziroma programu opredeli vlaganja v raziskave in razvoj (poimenovanje tega dokumenta ni pomembno, pomembna je vsebina). Opredeliti mora cilje dejavnosti raziskav in razvoja ter načrt aktivnosti (investicij) za njihovo izvedbo. Pomembno je tudi, da opredeli, za katere notranje dejavnosti raziskav in razvoja bo uveljavljal davčno olajšavo ter kako bo evidentiral poslovne dogodke, priporoča se ločeno stroškovno knjigovodstvo (Guzina, 2015, str. 5).

Davčne olajšave za nove zaposlitve: Davčne olajšave za zaposlovanje naj bi ustvarjale nove zaposlitve v časih, ko je brezposelnost problematična. Tudi v Sloveniji je od začetka leta 2010 spet mogoče uveljavljati tovrstno davčno olajšavo, vendar so njeni pogoji tako strogi, da jo v praksi uveljavlja le malo davčnih zavezancev.

Davčno olajšavo lahko uporabimo v primeru za novo zaposlene osebe, ki so mlajše od 26 let ali pa starejše kot 55 let pod določenimi pogoji, ki jih v magistrskem delu ne bomo podrobno

obravnavali. Davčno olajšavo lahko davčni zavezanec uveljavlja v višini 45 % ob bruto plač novozaposlenih oseb za prvih 24 mesecev zaposlitve. Olajšava za nove zaposlitve se ne morejo uveljavljati istočasno z olajšavo, ki jo lahko uveljavimo pri zaposlitvi invalida, če gre to za eno in isto osebo.

Davčna olajšava za zaposlene invalide: Tudi večja vključenost invalidnih oseb v delovni proces je lahko eden od ciljev davčne politike države. V Sloveniji lahko davčni zavezanci že veliko let uveljavljajo olajšavo za zaposlene invalide, ki časovno ni omejena. Davčna olajšava se uveljavlja v višini 50 % bruto plače zaposlenega invalida, 70 % bruto plače zaposlenega invalida s 100-odstotno telesno okvaro oziroma gluhe osebe, 70 % bruto plače zaposlenega invalida nad predpisano kvoto (podjetje mora imeti med zaposlenimi določen delež invalidov). V davčne olajšave gre le del bruto plač, ki bremenijo podjetje, ne pa tudi za del, ki ga podjetju povrne na primer zavod za zaposlovanje (Guzina, 2015, str. 5).

Davčna olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje: 58. člen ZDDPO-2 govori o tem, da lahko zavezanec oziroma delodajalec, ki je plačnik pokojninskega načrta kolektivnega zavarovanja in hkrati izpolnjuje pogoje, ki so določeni v 302.–305. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ur. l. RS. št. 109/06-UPB4), uveljavlja olajšavo iz tega naslova in si zmanjšanja davčno osnovo za premije, ki jih financira bodisi delno ali v celoti, kjer so upravičenci delavci zavarovanci, izvajalcu pokojninskega načrta, ki ima sedež bodisi v Sloveniji ali pa v kateri koli drugi državi, ki je članica EU po pokojninskem načrtu in je odobren in vpisan v poseben register po predpisih, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za leto, v katerem so bile premije plačane. Upoštevajo se zneski do višine 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delavca zavarovanca, in ne več kot 2.390 EUR letno. Kot že omenjeno pa ta znesek ne sme presegati davčne osnove zavezanca.

Davčne olajšave za donacije: 59. člen ZDDPO-2 določa, da davčni zavezanec lahko nameni znesek denarja za različne organizacije kot so humanitarne, socialno-varstvene, invalidske, dobrodelne, vzgojno-izobraževalne, znanstvene, zdravstvene, kulturne, športne, religiozne in ekološke in si za ta znesek znižuje davčno osnovo. Olajšava se prizna za izplačila nepridobitnim organizacijam, se pravi organizacijam, ki ne ustvarjajo dobička in imajo sedež v Sloveniji ali v drugih državah EU, ki so njene članice. Donacije fizičnim osebam po izrecni zakonski določbi tako ne izpolnjujejo pogoja za davčno olajšavo. Donacije institucijam ali posameznikom pa niso davčno priznani odhodek, saj niso nujen pogoj za opravljanje obdavčljive dejavnosti podjetja. Za donacije se sicer lahko uveljavlja davčna olajšava, ki pa je omejena na 0,3 % obdavčljivih prihodkov davčnega zavezanca v posameznem davčnem obdobju. Za kulturne namene in za organizacije, ki odpravljajo posledice naravnih in drugih nesreč, se lahko uporabi dodatna olajšava v višini 0,2 % obdavčljivih prihodkov.

Ena izmed olajšav je tudi **olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju**, in je opredeljena v 57. člen ZDDPO-2. Davčni zavezanec oziroma podjetje, ki

sprejme na praktično usposabljanje dijaka, vajenca ali študenta in ima ta sklenjeno učno pogodbo za izvajanje praktičnega dela s podjetjem, je upravičen do znižanja davčne osnove v višini izplačila nagrade tej osebi, ki pa ne sme presežati zneska v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji in sicer za vsak mesec izvajanja praktičnega dela za osebe v strokovnem izobraževanju.

2.2.8 Davčna izguba

Davčno izgubo podjetje ugotovi v svojem davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb in je praviloma nižja od poslovne izgube. Davčna zakonodaja ima namreč drugačna pravila in predvsem omejitve glede davčnega priznavanja odhodkov. Na davčno izgubo je treba gledati kot na sredstvo, ki bo v prihodnosti podjetju prinašalo določene koristi. Davčni zavezanec namreč lahko v prihodnjih letih za znesek izkazane davčne izgube zmanjšuje svojo davčno osnovo. Izgubo lahko davčni zavezanec v vsakem davčnem obdobju pokriva le za polovico davčne osnove, ki je bila izračunana. Če davčni zavezanec že več let zapored izkazuje davčno izgubo, pokriva najprej davčno osnovo z izgubo, ki ima starejši datum nastanka. V primeru spremembe lastništva davčnega zavezanca za več kot 50 % glede na začetno davčno obdobje, in izkazane nepokrite davčne izgube tudi iz preteklih let, le teh ni možno več pokriti in s tem zmanjševati davčno osnovo, od katere se bo obračunal in plačal davek od dohodkov pravnih oseb. So pa tudi izjeme in sicer v primeru, da podjetje dve leti pred spremembo lastništva ni opravljalo svoje dejavnosti oziroma je po njej spremenilo svojo dejavnost (Guzina, 2015, str. 5-6).

2.2.9 Obračunavanje in plačevanje davka

Podjetje ima po ZDDPO-2 obvezo, da obračunava in plačuje davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga obračuna in plača samo na podlagi samoobdavčitve (Andrejasič & Erjavec, 2007, str. 236). Zavezanec sam ugotovi davčno osnovo na podlagi zakonov, ki mora biti pravilna, upošteva olajšave in oprostitve, To pomeni, da davčni zavezanec na podlagi zakonov sam ugotovi pravilno davčno osnovo, uveljavlja oprostitve in olajšave ter pri izračunu davka od dohodkov pravnih oseb uporabi veljavno davčno stopnjo, ki je predpisana in jo je potrebno upoštevati. Zadnja stopnja je plačilo davka v roku, ki je določen oziroma predpisan. Za nepravilne kakor tudi za nepravočasne izpolnitve davčnih obveznosti zavezanec odgovarja sam in tudi nosi posledice v primeru, če ne da obračuna pravočasno ali ne plača davčne obveznosti pravočasno (Škof et al., 2007, str. 350).

Obračunu davka od dohodkov je sestavljen iz štirih korakov. Najprej se ugotovi davčna osnova, naslednji korak je izračun davka, sledi odbitek tujega davka in še nazadnje sledi izračun akontacije davka.

Davčni obračun mora zavezanec predložiti Finančnemu uradu Republike Slovenije najkasneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto, v primeru, da ima davčno obdobje enako

koledarskemu letu. Če pa temu ni tako, pa je zavezanec dolžan obračun predložiti v treh mesecih po izteku poslovnega leta, ki je enako njegovemu davčnemu obdobju.

Med letom zavezanci plačujejo akontacije davka. Akontacije se plačujejo na podlagi izračuna davčne obveznosti, ki se nanaša na preteklo leto. Davek od dohodkov pravnih oseb se dejansko plačuje med davčnim obdobjem kot akontacija (Andrejasič & Erjavec, 2007, str. 238–240). Akontacija se plačuje v mesečnih ali trimesečnih obrokih. Če je letna akontacija večja kot 400 EUR, se plača v mesečnih obrokih, če pa je manjša od 400 EUR na letni ravni, pa se plača v trimesečnih obrokih. Obveznost za plačilo nastane zadnjega v mesecu ali v tromesečju, plačilo pa zapade v 10. dneh po dospelju (Hieng, 2007a, str. 11).

Ko se pripravi davčni obračun, se izračuna dejanska oziroma dokončna davčna obveznost za prejšnje davčno obdobje in akontacija za tekoče davčno obdobje. Že plačane akontacije se odštejejo od izračunane akontacije za preteklo obdobje, odštejejo se tudi davčni odtegljaji, ki so bili obračunani in plačani od posameznih dohodkov in so imeli vir dohodka v Sloveniji ali tujini (Hieng, 2007, str. 11).

2.3 Davek na dodano vrednost

2.3.1 Splošno o davku na dodano vrednost

DDV je (splošni) davek na potrošnjo. Gre za večfazni davek, kar pomeni, da se aplicira v vseh fazah produkcijsko-distributivne verige in ne samo v fazi »končne potrošnje«, kot je bilo značilno za pretekli prometni davek, ki je veljal do leta 1999 (Mikrobiz - Baza znanja).

Čeprav za države članice velja skupni temeljni predpis, ki ureja zakonodajo o DDV, so še vedno razlike med članicami EU velike. Razlog temu je, da so po direktivi dovoljene številne izjeme in tudi odstopanja. Razlike nastanejo v različnih davčnih stopnjah med članicami EU, zaradi različnih oprostitvev kakor tudi pravic do odbitka vstopnega DDV (Škof et al., 2007, str. 383).

Več kot 100 držav je v sistemu DDV. V državah članice EU je to obvezna oblika obdavčitve pri prometu blaga in storitev (Klun, 2007, str. 53).

Ker je vsa Evropa uveljavila ta davek kot obvezen, je obvezen tudi v Sloveniji, ki je članica EU. Predstavlja tudi prednosti pred drugimi oblikami davkov na potrošnjo (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 22). DDV ima velik finančni učinek in je to njegova velika prednost. Je tudi nevtralen in je zelo učinkovit, ko gre za pobiranje le tega (Klun, 2007, str. 53).

DDV se obračuna v vsaki fazi prometa in se dotakne vsakega udeleženca v verigi. Istočasno pa si vsak udeleženec tudi odbije vstopni DDV, ki je bil vsebovan v prejšnji fazi verige. Razlika med postavkama in sicer davek, ki ga zaračunamo kupcu in davek, ki smo si ga odbili pri nabavi, je obveznost za plačilo davka na dodano vrednost, ki je prihodek v proračun države.

Zavezanec plača DDV na vrednost, ki je bila dodana pri njegovi fazi verige, ki je lahko proizvodnja ali prodaja (Ministrstvo za finance).

Davčna osnova pri obračunavanju DDV se določi glede na obliko oziroma tip DDV. Poznamo tri oblike oziroma tipe DDV (Klun, 2007, str. 53):

- proizvodna oblika, kjer se davčna osnova izračuna med vrednostjo prodaje, ki ne vsebuje davka in stroški repromateriala, ki prav tako ne vsebujejo davka;
- dohodkovna oblika, kjer se davčna osnova izračuna med vrednostjo prodaje brez davka, stroški repromateriala, ki tudi ne vsebujejo davka, od te osnove pa se odšteje še amortizacija;
- potrošna oblika, kjer je davčna osnova razlika med vrednostjo prodaje brez upoštevanega davka in vrednostjo nabave, kjer tudi ni upoštevan davek.

Večina držav članic EU uporablja potrošno obliko in tudi tako je v Sloveniji.

2.3.2 Davčni zavezanec in davčna obveznost

ZDDV-1 opredeljuje, da je davčni zavezanec vsaka oseba, bodisi pravna ali fizična, ki kjerkoli samostojno (neodvisno) opravlja katerokoli dejavnost za svoj račun in na svojo odgovornost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Pomembno pa ni niti to ali je vpisana v sodni register oziroma drug ustrezen register ali predpisano evidenco. Z dejavnostjo se razume tako proizvodnja, predelava, trgovina kakor tudi storitvena dejavnost, ki vključuje tudi kmetijsko, rudarsko in poklicno dejavnost. Med gospodarske dejavnosti se šteje tudi izkoriščanje premoženja kakor tudi premoženjskih pravic v primeru trajnega doseganja dohodka. Med davčne zavezance se šteje tudi vsaka oseba, ki se ukvarja s prodajo oziroma nabavo novega prevoznega sredstva v drugo državo članico EU. Za davčnega zavezanca se smatra zavezanec, ki v 12 mesecih preseže obdavčljiv promet 50.000,00 EUR. Država kakor tudi lokalna skupnost ne spadajo med davčne zavezance. Iz sistema DDV so izvzete tudi druge osebe javnega prava s svojimi javnimi pooblastili na podlagi zakona.

Z vstopom Slovenije v EU se med zavezance štejejo še (Klun, 2007, str. 56):

- tuje osebe, ki prodajajo zavezancem v Sloveniji ali nezavezancem v Sloveniji v določeni višini in tuje osebe, ki nabavljajo blago iz držav članic EU v Slovenijo in ga potem prodajajo izven Slovenije;
- mali zavezanci, ki nabavljajo trošarinske izdelke in ostalo blago iz držav članic EU v vrednosti nad 10.000 EUR .

Vsak zavezanec je identificiran s številko, ki vsebuje predpono SI in osem mestno davčno številko. Identifikacijsko številko za namene DDV je potrebno navajati pri vseh transakcijah zavezanca bodisi v Sloveniji ali v drugi državi članici EU (Klun, 2007, str. 56).

Pri obdavčljivem prometu nastane obveznost obračuna DDV. Pogojeno pa je, da je blago dobavljeno, storitev opravljena ali pa je pridobitev blaga znotraj EU opravljena kakor tudi blago iz tujine uvoženo.

2.3.3 Davčna osnova

ZDDV-1 v prvem odstavku 36. člena določa, da se v davčno osnovo pri dobavah blaga kakor tudi storitvah vključi vse, za kar dobimo plačilo. Plačilo se lahko izvede v denarju, storitvah ali stvareh, ki ga prejme dobavitelj oziroma izvajalec od naročnika, ki je lahko kupec ali tretja oseba. Dobavitelj blaga oziroma izvajalec storitve lahko da nalog, da se plačilo izvede tretji osebi.

Po petem odstavku 36. člena ZDDV-1 so v davčno osnovo vključeni tudi (Svilar - Mugoša, 2011, str. 244):

- različni drugi davki, kakor tudi trošarine, uvozne in druge dajatve, različne takse, v osnovo pa ni všteti DDV;
- stroški provizije, prevoza, pakiranja, stroški zavarovanja, ki jih imenujemo postranski stroški in jih dobavitelj blaga oziroma izvajalec storitev zaračuna kupcu.

V davčno osnovo niso všteti popusti, finančni popusti v primeru predčasnega plačila, znižane cene v času opravljenega prometa, zneski povračil, ki jih davčni zavezanec dobi od naročnika zaradi plačila v njegovem imenu in za njegov račun (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 24).

2.3.4 Davčna stopnja

ZDDV-1 v Sloveniji predpisuje dve stopnji, in sicer:

- splošno stopnjo, ki se imenuje tudi standardna davčna stopnja v višini 22 % davčne osnove, kamor spadajo dobave blaga in storitev, ki niso obdavčene po nižani davčni stopnji in velja od 1.7.2013 in
- znižana davčna stopnja, ki velja tudi od 1.7.2013, v višini 9,5 % davčne osnove, ki velja za točno določene dobave blaga in storitev, med katere sodijo nekatere nujne življenjske potrebščine, kot so hrana vključno s pijačo, če ne gre za alkoholne pijače, zdravila, medicinska oprema, knjige, stanovanja, prevoz oseb in njihove osebne prtljage, vstopnice za razstave, gledališča, muzeje, frizerske storitve, dobava lončnic itd.

Poznamo pa tudi tako imenovano ničelno davčno stopnjo, kjer ima zavezanec pravico do povrnitve vstopnega davka in gre predvsem v primeru izvoza blaga iz članic EU v tretje države (Klun, 2007, str. 57).

V Veliki Britaniji in tudi Irski, uporabljajo stopnjo 0 %, za nujne življenjske potrebščine (Stanovnik, 2008, str. 104).

2.3.5 Davčno obdobje

Davčno obdobje zavezanca je odvisno od obdavčljivega prometa, ki ga je dosegel v prejšnjem koledarskem letu. Če je obdavčljivi promet znašal več kot 210.000 EUR, je njegovo davčno obdobje koledarski mesec, drugače pa je njegovo davčno obdobje koledarsko trimesečje. Za vse davčne zavezanke, ki so začeli z obdavčljivo dejavnostjo, pa imajo prvih 12 mesecev obračunsko davčno obdobje enako koledarskemu mesecu.

2.3.6 Kaj obdavčuje DDV

Z DDV so obdavčene vse dobave blaga in storitev v Sloveniji, za katere davčni zavezanec dobi plačilo, pridobi blago iz članic EU za plačilo in opravi uvoz blaga v Slovenijo za plačilo. Ko govorimo o obdavčljivem prometu, lahko povemo, da je obdavčljivi promet lahko obdavčen z DDV ali je brez obveznosti za obračun DDV ali pa je oproščen obračuna DDV (Zalokar, 2007, str. 19).

Dve glavni oprostitvi pri oproščenem prometu sta:

- pravna oprostitve, kjer davčni zavezanec ne izgubi pravice do odbitka vstopnega DDV in
- nepravna oprostitve, kjer davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka vstopnega DDV.

Med pravne davčne oprostitve sodi promet blaga in storitev, ki je povezan z EU kakor tudi tretjimi državami in tretjimi ozemlji. Zavarovalniške storitve, promet z nepremičninami in finančne storitve spadajo med nepravne davčne oprostitve. Po večini so to storitve, ki so v javnem interesu (Zalokar, 2007, str. 19).

2.3.7 Predmet obdavčitve

Predmet DDV po ZDDV-1 so:

- vse dobave blaga in opravljene storitve v Sloveniji, za katere davčni zavezanec prejme plačilo in jih opravi znotraj okvira svoje gospodarske dejavnosti;
- pridobitve blaga znotraj članic EU in
- uvoz blaga.

2.3.8 Oprostitve

Z DDV-1 poznamo naslednje oprostitve (Škof et al., 2007, str. 466):

- oprostitve, ki so v javnem interesu in sicer samo za določene dejavnosti;

- oprostitve za določene druge dejavnosti;
- oprostitve za promet znotraj članic EU;
- oprostitve pri uvozu;
- oprostitve pri izvozu;
- oprostitve, v zvezi z mednarodnim prevozom;
- oprostitve v zvezi z nekaterimi transakcijami, ki se obravnavajo kot izvoz;
- oprostitve za storitve posrednikov;
- oprostitve za transakcije, povezane z mednarodnim trgovanjem.

2.3.9 Odbitki

Ko nastane obveznost za obračun DDV, nastane tudi pravica, da si DDV lahko odbijemo. Pravica do odbitka nastane v davčnem obdobju, v katerem smo prejeli račun za opravljeni obdavčljivi promet. Pri uvoženem blagu pa je do 1.7.2016 veljalo, da se lahko DDV odbije po prejemu carinske deklaracije. Od 1.7.2016 naprej pa pri uvozu blaga velja, da nastane pravica do odbitka DDV ob prejemu računa, saj gre po novem za načelo samoobdavčitve pri uvozu.

Davčni zavezanec ima pravico do odbitka DDV v primeru, da ga je dolžan ali pa ga je plačal in sicer (Prusnik, 2007, str. 6):

- za nabave blaga ali storitev pri drugem davčnem zavezancu;
- za uvoz blaga;
- za pridobitve blaga iz članic EU;
- za prejete storitve;
- za blago, ki ga je nabavil, uporabil pri proizvodnji, izgradnji, predelavi ali uvozu in je zanj moral obračunati DDV;
- za pavšalno nadomestilo kmetu;

pod pogojem, da je to blago ali storitev namenjena za opravljanje njegove z DDV obdavčljive dejavnosti.

Kadar gre za nabavo plovila in vsega blaga in storitev povezanega z njim ter za reprezentančne stroške, se DDV ne sme odbiti (Zalokar, 2007, str. 34).

2.3.10 Metoda obrnjene davčne obveznosti

S 1. 1. 2010 je začelo veljati novo pravilo obračunavanja DDV, in sicer mehanizem obrnjena davčna obveznost (angl. *reverse charge mechanism*).

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti se uporablja samo pri nekaterih določenih dejavnostih, kot so gradbeništvo, posredovanje delavcev v gradbeništvo, pri določenem prometu z nepremičninami in dobavo odpadkov, ostankov ter rabljenega materiala. S spremembo zakona zdaj velja, da izvajalec ne obračuna več DDV, ampak ga obračuna prejemnik tega računa. S

takšno spremembo naj bi se izboljšal sistem pobiranja DDV in naj bi se zmanjševale davčne utaje.

Obstajajo tudi izjeme, tako da se davčno breme vedno ne prenese na plačnika, ampak le, ko je plačnik oseba, identificirana za namene DDV v Sloveniji, in mu je dobavo opravila oseba, ki je prav tako identificirana za namene DDV v Sloveniji. Samoobdavčitev se tako ne uporablja, ko je plačnik teh dobav mali davčni zavezanec, tuji davčni zavezanec, ki ni identificiran za namene DDV v Sloveniji, ter državni organ. V takšnih primerih morajo izvajalci teh storitev ali dobavitelji blaga uporabiti splošna pravila, na računu sami obračunati DDV in ga plačati v državni proračun. Prav zaradi tega je zelo pomembno, da izvajalci in dobavitelji preverijo, kakšen status ima naročnik njihovih storitev (Klobučarič, 2010).

2.3.11 Obračunavanje in plačevanje davka

Davčni zavezanec prikaže vse svoje nabave v knjigi prejetih računov (obrazec P-RAČ), v knjigi izdanih računov (obrazec I-RAČ) pa svoj obdavčljivi promet v davčnem obdobju. Obrazca prikazujeta tudi vstopni in izstopni DDV. Če je blago pridobljeno iz druge države članice ali uvoženo, je to prikazano v posebni knjigi prejetih računov. Enako je prikazan promet prejetih računov, pri katerem se upošteva samoobdavčitev po 76. a členu ZDDV-1. Na podlagi teh obrazcev se pripravi obračun DDV in ugotovi znesek plačila (obveznosti) oziroma znesek vračila (terjatve) iz naslova DDV.

Obračun za DDV mora davčni zavezanec sestaviti za vsako davčno obdobje, ne glede na to, da v davčnem obdobju ni dolžan plačati DDV in tudi za tista obdobja, ko ni imel prometov, ki grejo v obračun DDV (Prusnik, 2007, str. 87).

Pri obračunu DDV se uporablja sistem samoobdavčitve, kar pomeni, da je davčni zavezanec sam dolžan obračunati in tudi plačati DDV v vsakem obračunskem obdobju, bodisi je to mesec ali pa trimesečje (Klun, 2007, str. 57).

Obveznost za plačilo DDV dobimo tako, da od vseh davkov v obračunskem obdobju, ki so bili obračunani pri dobavah in jih imenujemo izstopni davki, odštejemo davke, ki so bili plačani pri nabavah in se imenujejo vstopni davki. V proračun se nakaže samo razlika. V primeru, da imamo več vstopnega davka kot izstopnega, izkazujemo terjatev do države iz naslova DDV. Zavezanec ima pravico, da presežek davka dobi vrnjenega v roku 21 dni od oddaje obračuna ali pa ga prenese v naslednje obračunsko obdobje.

Oproščeni davčni zavezanci pa so tisti, ki v zadnjih 12 mesecih niso presegli in ni verjetno, da bodo v naslednjih 12 mesecih presegli obdavčljivi promet, ki bi bil višji od 50.000 EUR (ZDDV-1, 2.odstavek 89. člen).

Podjetje mora tudi pri DDV spremljati oziroma voditi računovodske evidence, ki se nanašajo na obračun DDV. Primorano je, da vodi knjigo prejetih kakor tudi knjigo izdanih računov.

Izdani računi, izdani dobropisi in prejeta predplačila se vodijo v knjigi izdanih računov, medtem ko se računi za nabavo blaga in storitev, dana predplačila in potrjeni dobropisi vodijo v knjigi prejetih računov. Oblika knjig ni zakonsko predpisana.

Obračun DDV se oddaja do zadnjega dne v mesecu za predhodni mesec v primeru mesečnega davčnega obdobja, v primeru trimesečnega davčnega obdobja pa do zadnjega dne v mesecu za predhodno trimesečje. Obračun se odda elektronsko preko portala e-Davki. Obveznost za plačilo nastane zadnjega v mesecu za pretekli mesec, vračilo pa Finančna uprava Republike Slovenije izvede v 21 dneh po vložitvi obračuna, kjer se označi vračilo.

3 DAVČNO RAČUNOVODSTVO NA PRIMERU IZBRANEGA PODJETJA

3.1 Predstavitev izbranega podjetja

Izbrano podjetje sodi med velika podjetja. Je kapitalsko podjetje in spada med družbe z omejeno odgovornostjo. Ustanovljeno je bilo leta 2008 z namenom izgradnje objektov za proizvodnjo električne energije iz obnovljivih virov. V začetku je zaposlovalo 20 ljudi. Z rastjo podjetja se je sorazmerno večalo tudi število zaposlenih, tako da sedaj zaposluje 47 ljudi.

Podjetje ima ogromne investicije, saj je v izgradnji 4. od 5. objektov za proizvodnjo električne energije iz obnovljivih virov. Usmerjeno je k zagotavljanju kakovostnega, varnega, zanesljivega obratovanja in vzdrževanja že zgrajenih objektov ter optimalnemu vodenju investicij. V podjetju se zavedajo vpliva motivacije zaposlenih, zato stremijo k temu, da zaposlenim zagotovijo zdravo in spodbudno delovno okolje, ki jim omogoča, da svoje delo še naprej opravljajo strokovno, kakovostno in z veseljem.

Podjetje je okoljsko ozaveščeno, dobro se zavedajo odgovornosti do širše družbene skupnosti, zaposlenih, njihovih družin, lokalnih skupnosti ter okolja, v katerem aktivno delujejo in ga tudi sooblikujejo. Odgovornost do ožje in širše družbene skupnosti izkazujejo tudi z donacijami in sponzorstvi.

Izbrano podjetje s proizvodnjo električne energije iz obnovljivih virov Sloveniji zagotavlja prepotrebno in okolju prijazno električno energijo. Z nadaljevanjem izgradnje projekta objektov za proizvodnjo električne energije bo utrdilo svoj položaj vodilnega na področju izgradnje novih hidroobjektov v državi, njegova prihodnost pa je usmerjena tudi na dodatne alternativne vire energije iz obnovljivih virov.

Veliko svojega potenciala izbrano podjetje usmerja v znanje, kar mu poleg uspešnega vodenja podjetja omogoča tudi zagotavljanje kakovostnega, zanesljivega, varnega in okolju prijaznega obratovanja in vzdrževanja z racionalnim in učinkovitim obvladovanjem stroškov.

Izbrano podjetje je in bo tudi v prihodnje svojim uporabnikom in tudi lastnikom prioritarno zagotavljalo racionalno izgradnjo novih proizvodnih hidroobjektov ter zanesljivo, konkurenčno, varno in okolju prijazno proizvodnjo električne energije.

V podjetju deluje samostojna računovodska služba, ki ni razdeljena na različne oddelke računovodstva.

Gre za oddelek, ki skrbi za računalniško obravnavo in obdelavo podatkov, ki se nato pretvarjajo v pomembne informacije za podjetje in ostale interesne skupine. Zakoni in predpisi oblike in načina računovodske službe ne določajo, temveč so te odločitve prepuščene presoji posameznega podjetja. Organiziranost je zelo odvisna od velikosti podjetja in njegove

organiziranosti kot celote. Če se računovodska dejavnost izvaja v podjetju, je ključno, da ima ustreznega vodjo oddelka z izkušnjami, referencami in primerno izobrazbo. Enako pomemben je tudi ostali kader v računovodski službi. Velikega pomena pa je, da podjetje zagotovi primerno strojno in programsko opremo, strokovno literaturo in sprotne strokovne izobraževanja, moderno telekomunikacijsko tehnologijo ter ustrezne delovne prostore in delovno opremo (Suhadolnik, 2015, str. 4-5).

Davčno računovodstvo se izvaja v tej službi. V računovodski službi so zaposlene tri osebe, in sicer vodja računovodstva, ekonomist v računovodstvu in samostojni knjigovodja. Dela so porazdeljena med te osebe, vendar ne enakomerno, saj so nekateri zaposleni preobremenjeni. Dela v računovodski službi je zelo veliko, podjetje nima ustreznih sodobnih računovodskih programov, zato se veliko zadev dela na roke, za kar se porabi ogromno časa in energije. Ker ima podjetje najete kredite, so mesečne zahteve bank in zavarovalnic po različnih podatkih in tudi po mesečnih računovodskih poročilih. Mesečno se tudi pripravljajo določena poročila za Statistični urad Republike Slovenije. Računovodska služba pridobiva podatke iz bruto bilance ter jih ročno vpisuje v različne tabele in zahtevke.

Ker se v podjetju izvajajo investicije, je ogromno prejetih računov. Likvidacijska pot se začne v tajništvu, kjer se prejeti račun vpiše v program prejete pošte. Naslednji korak je, da se ta v papirnati obliki odnese v računovodsko službo, kjer se pripravi likvidacijski list v programu prejetih računov. Vse podatke je treba ponovno vnesti v program. Naslednji korak je, da se v papirnati obliki odnese likvidacijski list do skrbnika naročila. Ta pregleda in odobri oziroma zavrne račun in ga posreduje v papirnati obliki naprej svojemu nadrejenemu, ki pa po navadi ni končni podpisnik, saj ga mora še na koncu podpisati vodja sektorja oziroma v primeru investicij direktor podjetja. Ker ima tudi zunanje skrbnike računov, se morajo le-ti pošiljati skrbnikom po navadni pošti. Potrjen oziroma zavrnen račun zunanji podpisnik vrne nazaj po navadni pošti, potem ga je treba posredovati naprej podpisniku, ki je na vrsti.

3.2 Poslovni izid v izbranem podjetju

Pri razčlenitvi poslovnega izida podjetje uporablja različico II. V izbranem podjetju je poslovno leto enako koledarskemu letu.

Pri pripravi računovodskih izkazov izbrano podjetje upošteva:

- Mednarodne standarde računovodskega poročanja, ki vključujejo Mednarodne računovodske standarde (MRS), Pojasnila Stalnega odbora za pojasnjevanje (SOP), in Pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP), kot jih je sprejela EU,
- Zakon o gospodarskih družbah,
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb in njegove podzakonske akte,
- Pravilnik o računovodstvu izbranega podjetja in

- Energetski zakon.

Poslovni izid v izbranem podjetju je razdeljen na 3 vsebinske sklope. V Tabeli 7 so prikazani vsi njegovi stroški in odhodki na 31. 12. 2016, v Tabeli 8 vsi njegovi prihodki in v Tabeli 9 njegov poslovni izid na 31. 12. 2016.

Stroški in odhodki so razčlenjeni na stroške materiala, stroške storitev, stroške dela, odpise vrednosti, druge stroške in odhodke ter finančne odhodke, kar je prikazano v Tabeli 7.

Tabela 7: Stroški in odhodki izbranega podjetja 31. 12. 2016

Postavka	31. 12. 2016
Stroški energije	36.665
Stroški nadomestnih delov in materiala za vzdrževanje	91.696
Stroški drobnega inventarja	23.213
Ostali stroški materiala	29.008
Stroški materiala	180.582
Stroški transportnih storitev	29.842
Storitve vzdrževanja	695.648
Stroški najemnin	1.800
Stroški povračil zaposlencev v zvezi z delom	20.494
Stroški zavarovanja in bančnih storitev	327.267
Stroški intelektualnih in osebnih storitev	220.239
Stroški sejmov, reklame in reprezentance	111.021
Stroški storitev fizičnih oseb	38.391
Ostali stroški storitev	88.563
Skupaj stroški materiala in storitev	1.713.847
Plače	1.599.270
Stroški pokojninskih zavarovanj	203.896
Stroški drugih zavarovanj	117.758
Drugi stroški dela	185.084
Stroški dela	2.106.008
Amortizacija neopredmetenih sredstev	178.468
Amortizacija nepremičnin, naprav in opreme	6.096.048
Prodaja in odpisi NNO in NS	1.231
Odpisi vrednosti	6.275.747
Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča	2.172
Koncesije	1.432.575
Izdatki za varstvo okolja	637.454
Donacije	65.710

se nadaljuje

Tabela 7: Stroški in odhodki izbranega podjetja 31. 12. 2016 (nad)

Postavka	31. 12. 2016
Drugi stroški oz. odhodki	33.443
Drugi stroški in odhodki	2.171.354
Sprememba pošt. vrednosti fin. naložb prek poslovnega izida	874.060
Finančni odhodki	874.060
Skupaj stroški in odhodki	13.141.016

Vir: Bruto bilanca izbranega podjetja (2016).

Kot je razvidno iz Tabele 7, znašajo skupni stroški podjetja za leto 2016 13.141.016 EUR. Skoraj polovico stroškov, in sicer 6.275.747 EUR, predstavljajo odpisi vrednosti, saj ima podjetje 3 energetske objekte, ki proizvajajo električno energijo in se amortizirajo. Naslednji večji sklop stroškov so drugi stroški in odhodki, med katere spadata stroška koncesije in vodnega povračila, ki zajemata 95,3 % teh stroškov oziroma odhodkov. Preostali delež so donacije ter drugi stroški in odhodki. Stroški dela predstavljajo 16 % vseh stroškov oziroma 2.106.008 EUR. Naslednji sklop stroškov so stroški materiala in storitev, ki predstavljajo 13 % vseh stroškov, kar znaša 1.713.847 EUR. 6,7 % vseh stroškov so finančni odhodki za izvedene finančne instrumente.

Med stroške materiala so uvrščeni stroški energije v znesku 36.665 EUR, stroški nadomestnih delov in materiala za vzdrževanje osnovnih sredstev v znesku 91.696 EUR, stroški drobnega inventarja znašajo 23.213 EUR in ostali stroški materiala 29.008 EUR.

Med stroški storitev prevladujejo stroški vzdrževanja v znesku 695.648 EUR. Stroški transportnih storitev znašajo 29.008 EUR, stroški najemnin 1.800 EUR, stroški povračila zaposlencem v zvezi z delom 20.494 EUR, stroški zavarovanja in bančni stroški 327.267 EUR, stroški intelektualnih in osebnih storitev 220.239 EUR, stroški sponzorstev, reklame in reprezentance 111.021 EUR, stroški storitev fizičnih oseb 38.391 EUR in ostali stroški storitev 88.563 EUR.

Stroški dela so obračunani v skladu z zakonom o delovnih razmerjih, kolektivno pogodbo elektrogospodarstva oziroma individualnimi pogodbami o zaposlitvi. Med stroški plač so prikazane plače in nadomestila plač zaposlencem v višini 1.599.270 EUR, stroški pokojninskih zavarovanj v znesku 203.896 EUR, stroški drugih zavarovanj znašajo 117.758 EUR, med drugimi stroški dela pa so regres, drugi prejemki zaposlencev, bonitete in druga nadomestila zaposlencem ter prehrana in prevoz v znesku 185.084 EUR. Stroške zavarovanja sestavljajo prispevki delodajalca v višini 16,1 % in stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja. Med stroški dela so prikazane tudi oblikovane rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi.

Odpisi vrednosti so sestavljeni iz amortizacije neopredmetenih sredstev v višini 178.468 EUR, amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev v višini 6.096.048 EUR ter neodpisane vrednosti uničenih in odpisanih osnovnih sredstev v višini 1.231 EUR.

Druge poslovne odhodke sestavljajo nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča, ki znaša 2.172 EUR, koncesijske dajatve v znesku 1.432.575 EUR, izdatki za varstvo okolja, med katere spadajo dajatve za vodna povračila in drugi izdatki za varstvo okolja, v skupnem znesku 637.454 EUR, donacije v višini 65.710 EUR, prispevek za spodbujanje zaposlovanja invalidov zaradi neizpolnjevanja kvot, nagrade za obvezno delovno prakso, stroški obresti po aktuarskem izračunu, druge obresti ter ostali stroški v skupnem znesku 33.443 EUR.

Med finančnimi odhodki je izkazana sprememba poštene vrednosti izvedenega finančnega instrumenta obrestne zamenjave IRS od sklenitve pogodbe varovanja spremenljive obrestne mere do 31. 12. 2016. Odhodki za obresti kredita še niso nastali, saj se bo kredit začel odplačevati v letu 2018.

Prihodki so razdeljeni na čiste prihodke od prodaje na domačem trgu, na druge poslovne prihodke ter na finančne prihodke, kar prikazuje Tabela 8.

Tabela 8: Prihodki v izbranem podjetju 31.12.2016

Postavka	31. 12. 2016
Čisti prihodki od prodaje	
a) na domačem trgu	14.335.914
Električne energije	14.325.756
Ostalih storitev	10.158
Skupaj čisti prihodki od prodaje	14.335.914
Drugi poslovni prihodki	
Črpanje odloženih prihodkov	1.873
Dobički pri prodaji stalnih sredstev in odprava slabitve terjatev	39.685
Prihodki od odškodnin in pogodbenih kazni	9.833
Drugi poslovni prihodki	58.678
Skupaj drugi poslovni prihodki	110.069
Finančni prihodki	
Finančni prihodki	62.695
Skupaj finančni prihodki	62.695
Skupaj prihodki	14.508.678

Vir: Bruto bilanca izbranega podjetja (2016).

Celotni prihodki podjetja 31. 12. 2016 so 14.508.678 EUR. Vsi prihodki so ustvarjeni na domačem trgu. Podjetje je ustvarilo čiste prihodke s prodajo električne energije v višini 14.325.756 EUR in drugih storitev v znesku 10.158 EUR. Med drugimi poslovnimi prihodki

izkazuje amortizacijo brezplačno pridobljenih osnovnih sredstev v višini 1.873 EUR, prihodke od prodaje opreme 39.685 EUR, prihodki od odškodnine zavarovalnic in pogodbenih izvajalcev del znašajo 9.833 EUR, prihodki od najemnin in prihodki iz naslova povračila stroškov odprave napak na opremi pa so izkazani v višini 58.678 EUR.

Med finančnimi prihodki so izkazane obračunane obresti depozitov pri bankah v višini 62.695 EUR.

Poslovni izid je razlika med prihodki in stroški ter odhodki. Čisti poslovni izid dobimo, če od poslovnega izida odštejemo davek od dohodkov pravnih oseb po veljavni davčni stopnji iz davčnega obračuna in v našem primeru prištejemo odložene davke, kar prikazuje Tabela 9.

Tabela 9: Izračun čistega poslovnega izida izbranega podjetja 31. 12. 2016

Izračun poslovnega izida in davka	2016
Poslovni izid	1.367.662
Izračunani davek po veljavni davčni stopnji 17 %	267.059
Odloženi davek	6.355
Čisti poslovni izid	1.106.958

Vir: Izkaz poslovnega izida izbranega podjetja (2016).

Razlika med prihodki, odhodki in stroški znaša 1.367.662 EUR in predstavlja poslovni izid podjetja. Izračunani davek po veljavni davčni stopnji znaša 267.059 EUR. Odloženi davek je prikazan v višini 6.355 EUR. Podjetje 31. 12. 2016 izkazuje čisti poslovni izid 1.106.958 EUR.

Odloženi davek je v celoti izkazan z uporabo metode obveznosti po izkazu finančnega položaja začasne razlike, ki nastajajo med davčnimi vrednostmi sredstev in obveznosti ter njihovimi knjigovodskimi vrednostmi v računovodskih izkazih. Odloženi davek od dohodkov se določi z uporabo davčnih stopenj (in zakonov), ki so bili veljavni na dan izkaza finančnega položaja, torej 31. 12. 2016, in za katere se pričakuje, da bodo porabljeni, ko se odložena terjatev za davek realizira ali pa se odložena obveznost za davek poravna.

Terjatev za odloženi davek se pripozna, če je verjetnost, da bo v prihodnosti na razpolago obdavčljiv dobiček, iz katerega bo mogoče koristiti začasne razlike. Predstavlja višino obračunanega davka od dohodkov pravnih oseb od odbitnih začasnih razlik.

Podjetje je v letu 2016, do 31. 12., oblikovalo za 6.355 EUR terjatev za odloženi davek: 2.645 EUR začasne razlike pri amortizaciji, 1.269 EUR iz naslova rezervacij za odpravnine in 2.441 EUR iz naslova rezervacij za jubilejne nagrade.

Stroški amortizacije so zneski nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev s končnimi dobami koristnosti, ki v posameznih obračunskih obdobjih

prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke (SRS1, 2016). Doba koristnosti je odvisna od:

- pričakovanega fizičnega izrabljanja;
- pričakovanega tehničnega staranja,
- pričakovanega gospodarskega staranja,
- pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe.

Kot doba koristnosti posameznega sredstva se upošteva tista, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša (SRS 1.23, 2016).

Amortizacija je davčno priznana v zneskih, ki ustrezajo spodaj navedenim pogojem, ki morajo biti kumulativno izpolnjeni:

- znesek ne sme presegati obračunanega zneska skladno z računovodskimi standardi;
- pri izračunu amortizacije se mora uporabiti metoda enakomernega časovnega amortiziranja in
- pri izračunu amortizacije se upoštevajo najvišje amortizacijske stopnje, ki jih določa 5. odstavek 33. člena ZDDPO-2.

ZDDPO-2 ureja tudi davčno priznavanje amortizacije, ki je obračunana od dela nabavne vrednosti, ki je bila oblikovana na podlagi ocene stroškov razgradnje, odstranitve in obnove mesta opredmetenega osnovnega sredstva. Ta amortizacija se obračunava kot rezervacija, kar pomeni v letu obračuna amortizacije 50 % in v letu porabe ali odprave rezervacije teh rezervacij 50 %. Izbrano podjetje ima v lasti tudi sončno elektrarno, za katero je oblikovana rezervacija za stroške razgradnje.

Preseženi zneski stroškov obračunane amortizacije, ki so teoretično lahko obračunani za poslovne namene in izkazani v izkazu poslovnega izida, so davčno priznani v naslednjih davčnih obdobjih, in sicer na način, da zneski obračunane amortizacije letno ne presežejo davčno priznane amortizacije. Zato je amortizacija, ki presega zneske, obračunana po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in z uporabo davčno dovoljenih amortizacijskih stopenj, začasno davčno nepriznana.

Pravila za računovodsko obravnavanje rezervacij določata SRS 10 (SRS 2016) in MRS 37. Rezervacije se oblikujejo za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo poravnale predvidoma v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno, ter katerih velikost je mogoče zanesljivo oceniti. Obravnavati jih je mogoče kot dolgove v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznost do lastnikov.

Namen rezervacij je v obliki vnaprej vračunanih odhodkov oziroma stroškov zbrati zneske, ki bodo v prihodnosti omogočili pokritje takrat nastalih stroškov oziroma odhodkov. Med takšne rezervacije spadajo poleg zgoraj omenjenih še rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih

pogodb, rezervacije za reorganizacijo in rezervacije za pokojnine. Rezervacije, ki so namenjene pokrivanju stroškov in odhodkov, ki še niso nastali in naj bi se v prihodnje pojavili, se oblikujejo z enkratno ali večkratno obremenitvijo ustreznih odhodkov ali stroškov.

Rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznajo, če se je nekaj zgodilo v preteklosti in obstaja sedanja obveza, je verjetno, da bo prišlo do odtoka dejavnikov, ki omogočajo pritek gospodarske koristi in je znesek obveze mogoče zanesljivo izmeriti.

Rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznajo z vračunanjem ustreznih stroškov oziroma odhodkov, če je verjetno, da bodo v prihodnosti nastajali takšni stroški oziroma odhodki in je zanje treba rezervirati pokrivanja.

3.3 Davek od dohodkov pravnih oseb v izbranem podjetju

V davčnem računovodstvu vsakega podjetja, ne glede na njegovo velikost, je osrednji in poglobljen del namenjen izračunu davčnega izkaza in posledično davka od dohodkov pravnih oseb. Davčni izkaz ali davčna bilanca je posebno računovodsko poročilo in je ločeno od drugih računovodskih poročil v podjetju. Davčni izkaz se posreduje samo finančni instituciji in ni javno dostopen. Davčni obračun se odda po programu v eDavkih, ki se imenuje Silvester Pelias. V tabeli sta prikazana obrazec in izračun davka od dohodkov pravnih oseb v izbranem podjetju 31. 12. 2016. Prikazane so vrstice, ki imajo vrednost večjo od 0,00 EUR.

Tabela 80: Davčni obračun DDPO v izbranem podjetju 31. 12. 2016

Znesek v EUR s centi		
Zap. št.	Postavka	Znesek
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega:	14.508.677,64
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1-2+3)	14.508.678,00
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	13.141.015,16
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov -zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.36)	209.275,34
6.6	Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane	33.535,94
6.20	Nepriznani odhodki za donacije	65.710,00
6.22	Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po Zakonu o dohodnini	60.098,58
6.23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom	3.825,71
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	13.799,69
6.25	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora	13.409,98

se nadaljuje

Tabela 90: Davčni obračun DDPO v izbranem podjetju 31. 12. 2016 (nad)

Znesek v EUR s centi		
Zap. št.	Postavka	Znesek
6.27	Nepriзнani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	18.895,44
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - povečanje (vsota 7.1 do 7.9)	6.004,54
7.1	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij, ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot odhodek	2.668,89
7.6	Povečanje odhodkov za razliko pri amortizaciji, do zneska, obračunanega po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	3.335,65
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 -6 + 7)	12.937.744,36
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 - 8)	1.570.933,64
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 - 10), če > 0	1.570.933,64
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	1.570.933,64
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 - 18 +- 19)	267.058,72
22.	Vplačane akontacije	290.461,20
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 - 21 - 22), če < 0	23.402,48
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	1.570.933,64
26.	Akontacija davka (osnova krat 19%)	298.477,39
27.	Mesečni obrok akontacije	24.873,12

Vir: Davčni obračun izbranega podjetja (2016).

V izbranem podjetju so vsi prihodki tudi davčno priznani in so enaki prihodkom, ki so ugotovljeni po računovodskih predpisih, in znašajo 14.508.678 EUR. Podjetje ima za 209.275 EUR davčno nepriznanih odhodkov katere mora odšteti od celotnih odhodkov in za ta znesek povečati davčno osnovo. Davčno priznani odhodki znašajo 12.937.744 EUR. Razlika med priznanimi prihodki in priznanimi odhodki po davčnih predpisih znaša 1.570.934 EUR. Izbrano podjetje ni upoštevalo davčnih olajšav, kar posledično pomeni, da ni zmanjšalo davčne osnove, zato je razlika med priznanimi prihodki in priznanimi odhodki po davčnih predpisih enaka davčni osnovi, ki znaša 1.570.934 EUR. Kot že omenjeno, je veljavna davčna stopnja DDPO do 1. 1. 2017 znašala 17 %, tako v primeru izbranega podjetja znaša obveznost za plačilo DDPO za leto 2016 267.059 EUR. Če je zavezanec med letom plačeval akontacije za DDPO, le-te odštejemo od izračunane obveznosti, kar se je zgodilo v primeru izbranega podjetja. Vplačanih je bilo za 290.461 EUR akontacij za DDPO, kar pomeni, da bo izbrano podjetje dobilo povrnjenih 23.402 EUR zaradi preveč vplačanih akontacij DDPO. Za akontacije, ki se bodo plačevale v letu 2017, pa bo DDPO obračunan od osnove po veljavni davčni stopnji v letu 2017, kar pomeni 19 % oziroma 298.477 EUR na letni ravni oziroma 24.873 EUR mesečno.

Iz davčnega izkaza je razvidno, da ima podjetje kar nekaj stroškov, ki niso v celoti ali pa deloma davčno priznani. To so donacije, stroški reprezentance, stroški nadzornega sveta, stroški bonitet, stroški rezervacij in del stroškov amortizacije. Ti stroški skupaj znašajo 209.275 EUR. Omenjene stroške je izločilo iz davčno priznanih odhodkov, posledično sta se za ta znesek povečali osnova za plačilo davka in tudi obveznost za davek od dohodkov pravnih oseb, ki je višja za 35.577 EUR. V davčnem obračunu podjetja za leto 2016 niso bile korišćene davčne olajšave za investiranje v opremo, za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in za donacije, ki bi zniževale davčno osnovo.

V Tabeli 14, ki prikazuje optimiranje davčne bilance, je prikazano, kako te olajšave vplivajo na osnovo za davek in za koliko se zmanjšajo izdatki za davek od dohodkov pravnih oseb.

V izbranem podjetju je efektivna davčna stopnja enaka predpisani davčni stopnji, ki se obračunava v podjetju in znaša 17 %. Efektivna davčna stopnja nam pove stopnjo, po kateri podjetje dejansko plačuje davek državi. Zaradi možnosti, ki so dane podjetju, da lahko izkoristi davčne olajšave, saj veliko investira v opremo, je nesprejemljivo, da tega ne izkoristi. Težava je v neznanju zaposlenih, ki so odgovorni za davke, oziroma imajo zaposleni v računovodski službi, ki ni razdeljena po področjih, preveč dela.

3.4 Davčne rešitve za izbrano podjetje

3.4.1 Optimiranje poslovne bilance

V razpoložljivih internih dokumentih oziroma bruto bilanci izbranega podjetja smo podrobno pregledali zgoraj navedene stroške. Naredili smo analizo in ugotovili, da je mogoče isti rezultat doseči z manjšimi stroški in s tem povečati ekonomičnost poslovanja. Znižali bi stroške drobnega inventarja, predvsem zaščitnih sredstev, saj zaposleni, ki delajo na vzdrževanju in obratovanju, ne potrebujejo vsako leto nove obutve in novih oblačil, če pa že morajo imeti nova zaščitna sredstva, pa bi se ta nabavila pri cenovno ugodnejših ponudnikih. Treba bi bilo zmanjšati tudi ostale stroške materiala, kot je strokovna literatura, med katere spadajo časopisi, ki so dostopni po spletu po bistveno nižji ceni. V nadaljevanju bi bilo nujno znižati stroške mobilnih telefonov in telefonije, kajti treba bi bilo pridobiti evidenco klicev, ki so službeni, zasebne klice pa bi poračunali pri plači. Mobilnih telefonov ne bi bilo treba menjati vsaki dve leti, ampak ko telefon preneha delovati. Stroški vzdrževanja osebnih avtomobilov, med katere sodi tudi pranje avtomobilov, bi se lahko znižali za 50 %. Stroške prevoza na službeni poti bi morali optimizirati na način, da bi napoteni delavci v isti kraj uporabili en avtomobil. V podjetju so zaposlene tri pravnice in vodja sektorja, ki je pravne stroke, vendar se še vedno preveč najema zunanja pravna pomoč. Stroški raziskav in študij bi se lahko znižali, kajti ob obstoječem kadru z visoko izobrazbo in dolgoletnimi izkušnjami so to nepotrebni stroški, ki zmanjšujejo poslovni izid. Podjetje ima pogodbo z zunanjo svetovalko na področju računovodske službe, ki svetuje na področju financ. Strošek je previsok za količino ur in dela, ki ga opravi. Za enak strošek bi lahko podjetje zaposlilo vrhunskega strokovnjaka, ki bi bil na razpolago 40 ur na

teden, kot ga ima konkurenčno podjetje z bistveno nižjimi stroški za računovodsko službo. Stroški reklame so previsoki, saj se podjetje ukvarja s tako specifično dejavnostjo, da ne potrebuje reklame. Reprezentančne stroške bi bilo treba zmanjšati vsaj za 50 %, kar je razvidno iz konkurenčnega podjetja, enako velja tudi za sponzorstva in odhodke za donacije.

Celoten učinek znižanja stroškov je razviden v Tabeli 11.

Tabela 101: Znižani stroški materiala in storitev v izbranem podjetju 31. 12. 2016

Konto	Naziv konta	V EUR	V EUR znižani stroški	v %
404 10	Zaščitna sredstva, dana v uporabo	8.112	4.056	50
406 10	Stroški strokovne literature in časopisa	9.290	4.645	50
411 00	Stroški telefona in dostop do interneta	27.755	5.551	20
412 04	Vzdrževanje osebnih vozil (regist.,servis ...)	8.527	4.264	50
414 20	Stroški prevoza na službeni poti - Slovenija	9.959	996	10
416 10	Pravne, odvetniške in notarske storitve	17.933	8.966	50
416 50	Stroški raziskav in študij	65.170	52.136	80
416 92	Drugi stroški intelektualnih in osebnih storitev	34.051	13.620	40
417 01	Stroški reklame (oglaševanje)	20.644	10.322	50
417 10	Stroški reprezentance	27.599	13.800	50
417 20	Stroški sponzorstva	62.778	31.389	50
726 40	Donacije	65.710	32.855	50
	Skupaj znižani stroški in odhodki		182.600	

Vir: Povzeto in prirejeno po bruto bilanci izbranega podjetja (2016).

Iz Tabele 11 je razvidno, da so določeni stroški, ki so previsoki in celo nepotrebni, znižani v vrednosti 182.600 EUR. Na podlagi znižanih stroškov smo ponovno izračunali poslovni izid. Tabela 12 prikazuje poslovni izid izbranega podjetja kjer je bilo upoštevano znižanje stroškov, upoštevane pa so bile tudi davčne olajšave pri izračunu davka od dohodkov pravnih oseb.

Tabela 112: Na novo izračunani poslovni izid po zmanjšanju stroškov in z upoštevanimi olajšavami v izbranem podjetju 31. 12. 2016

Postavka	31. 12. 2016
Skupaj prihodki	14.508.678
Skupaj odhodki (zmanjšanje)	12.958.416
Poslovni izid pred davki	1.550.262
Izračunani davek po veljavni davčni stopnji	0
Odloženi davki	872.842
Čisti poslovni izid	2.423.104

Vir: Povzeto in prirejeno po Izkazu poslovnega izida izbranega podjetja (2016).

Razvidno je, da se je poslovni izid povečal za omenjeno znižanje stroškov in po novem znaša 1.550.262 EUR, kar pomeni, da bi brez uveljavljanja olajšav plačali več davka od dohodkov pravnih oseb, in sicer 31.042 EUR na letni ravni.

Pri ponovnem izračunu čistega dobička so bile tudi upoštevane oblikovane terjatve za davek iz neizkoriščenih olajšav za investiranje v opremo v višini 866.033 EUR, ki jih bo podjetje izkoristilo v naslednjih petih letih. Čisti dobiček se je povečal dodatno za odloženi davek iz naslova olajšav za investiranje v opremo, kar je prikazano v Tabeli 13.

Tabela 123: Izračun odloženega davka iz naslova olajšav investiranja 31. 12. 2016

Postavka	Vrednost v EUR
Skupaj nabava opreme	16.787.835
Znesek olajšave 40 %	6.715.134
Prenos olajšave DDPO iz leta 2015	0
Koriščena olajšava skupaj	1.620.824
Neizkoriščena olajšava	5.094.310
Terjatve za odloženi davek 17% od neizkoriščene olajšave	866.033

Vir: Konto kartice investiranja v opremo izbranega podjetja (2016).

Podjetje je nabavilo za 16.787.835 EUR opreme, pri kateri se lahko koristi davčna olajšava za investiranje. Znesek olajšave znaša 6.715.134 EUR. V letu je podjetje izkoristilo za 1.620.824 EUR olajšave. Neizkoriščene jo je ostalo za 5.094.310 EUR. Iz tega zneska se je izračunala terjatev za odloženi davek za neizkoriščene olajšave v znesku 866.033 EUR.

Pri ponovnem obračunu poslovnega izida se vidi dejanska razlika v čistem dobičku, ki je pred znižanjem stroškov in neupoštevanjem olajšave pri investiranju znašal 1.106.958 EUR. Po ponovnem izračunu znaša čisti poslovni izid 2.423.104 EUR.

3.4.2 Optimiranje davčne bilance

V vsaki igri si posameznik želi zmage in nič drugače ni v podjetju. Tudi vsako podjetje želi zmagati oziroma biti najboljši, kar se kaže v uresničevanju ustvarjanja dobička. Za doseganje le-tega lahko z optimiranjem davčnih obveznosti podjetje svojo poslovno igro nadgradi, za kar pa potrebuje veliko znanja, načrtovanja in ustvarjalnosti (Špes, 2002, str. 21).

Pri optimiranju davčnih obveznosti je potrebno upoštevati makroekonomske kot mikroekonomske pogoje. Ta proces je vsekakor aktiven, dinamičen in večplasten. Katero strategijo in politiko izberemo je zahtevno delo, h kateremu bi moralo pristopiti vodstvo podjetja (Špes, 2002, str. 21).

Vsako podjetje si želi optimirati davčne obveznosti kar posledično pomeni večji dobiček oziroma želi čim manjši razpon med bruto in neto dobičkom, kar pomeni obveznost za plačilo davka. To lahko dosežemo tako da (Špes, 2002, str. 21):

- zakonito, pravilno in pravočasno plačujemo davčne obveznosti;
- izvajamo davčne izogibe, nikakor pa ne izvajamo davčnih utaj.

Pri vsaki strategiji je treba upoštevati realnost, pravičnost, ekonomičnost doseganja zastavljenih ciljev, na kar vplivajo mikroekonomski in makroekonomski pogoji pri optimiranju davčnih obveznosti (Špes, 2002, str. 24 in 44).

Med makroekonomske pogoje spadajo:

- višina davčnih obremenitev,
- višina davčnih olajšav,
- urejenost pravne države,
- razvitost davčnega svetovanja.

Med mikroekonomske pogoje štejejo:

- kakšna je organiziranost poslovne funkcije v podjetju in kakšna je kadrovska struktura zaposlenih v podjetju,
- kakšna je kapitalska povezanost podjetij,
- želje, cilje in zahteve zaposlenih, enako velja za vodstvo,
- kako je urejeno poslovanje podjetja.

Dejavniki, ki vplivajo na optimizacijo so:

- znanje,
- izvajanje samo dovoljene davčne obveznosti
- pravilna knjigovodska dokumentacija,
- ažurno in preudarno poslovanje,
- sklepanje poslov, ki je preudarno,
- organizacija notranjih kontrol.

Pri pripravi davčne bilance je najbolje, da izhajamo iz izkaza poslovnega izida ter popravljamo posamezne poslovne prihodke in odhodke po ZDDPO-2.

Velikokrat podjetja med letom posvečajo premalo pozornosti določbam ZDDPO-2 ter z njim povezanim pravilnikom in uredbami. Zaradi neupoštevanja omenjenega zakona se v praksi velikokrat pojavijo napake in nepravilnosti, za katere je konec leta prepozno, da bi jih odpravili, oziroma imajo dolgoročne posledice. Vse to nas lahko ob inšpekcijskem pregledu tudi drago

stane. Na primeru izbranega podjetja je ugotovljeno, da podjetje med letom ne dela točnih izkazov, ki bi prikazovali resnično stanje. Računovodski izkazi se pripravljajo 15. v mesecu za pretekli mesec, kar pomeni, da še ni vseh prejetih računov, ki bi se morali upoštevati v mesečnem obračunu. Ne upoštevajo se niti olajšave niti terjatve za odloženi davek.

Če želimo imeti urejene davčne bilance že med letom, je nujno, da računovodska služba redno opravlja preventivne davčne preglede in se temeljito poglubi v vsak specifičen primer, ki nam konec leta lahko samo koristi. Svetovanje mora računovodstvo razširiti na celotno poslovanje podjetja in tako že med letom svetovati ter ob tem pravočasno zaznati in odpraviti nepravilnosti v poslovanju in računovodskih evidencah.

Z optimiranjem davčne osnove se lahko zakonito izogibamo plačilu davka oziroma ga ne plačamo več, kot ga je treba plačati. Osnova za to je davčno načrtovanje, ki ne pomeni zgolj minimiziranja davčnih obveznosti. Podjetje mora začeti davčno načrtovati že na začetku razvoja podjetja in ga izvajati ves čas med poslovnim letom, do roka za oddajo davčnih obračunov.

Dober računovodja zagovarja osnovna načela davčnega načrtovanja in optimiranja davčne osnove. Svetovanje pri optimizaciji davčne bilance mora obsegati naslednje storitve (MP.si, Optimizacija davčne bilance):

- študij davčnih zakonov in vodenje evidenc v povezavi z njimi,
- priprava davčnih obračunov,
- obračunavanje davkov,
- seznanjanje z davčnimi mnenji in novostmi v davčni zakonodaji,
- načrtovanje davčnih obveznosti za naročnika, optimiranje davčnih obveznosti naročnika,
- svetovanje pri vplivu obdavčitve na poslovanje,
- sodelovanje z davčnimi organi in drugimi svetovalci ter zastopanje naročnika v davčnih zadevah in postopkih.

V Tabeli 14 je prikazan izračun davka od dohodkov pravnih oseb po upoštevanju znižanih stroškov v izbranem podjetju in upoštevanih olajšavah v davčnem obračunu, kar posledično znižuje davek od dohodkov pravnih oseb. V davčnem izkazu so se upoštevale olajšave, ki so znižale davčno osnovo. Kot je razvidno iz obračuna, se je davčna osnova pokrila z olajšavami in iz tega sledi, da izbrano podjetje nima obveznosti za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb. Celo več. Ker je v letu 2016 plačevalo akontacije davka, ima terjatev iz tega naslova v znesku 290.461 EUR.

*Tabela 134: Davčni izkaz z upoštevanimi znižanimi stroški in olajšavami
v izbranem podjetju 31. 12. 2016*

13.	DAVČNA OSNOVA	1.713.778
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1 do 15.17, vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13)	1.713.778
15.6	Olajšave za investiranje po 55. členu ZDDPO-2	1.620.824
15.12	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	60.099
15.13	Olajšava za donacije - izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in religiozne namene	21.305
15.14	Olajšava za donacije - izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenim za varstvo pred naravnim in drugimi nesrečami	11.550
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	0
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat ...odstotkov)	0
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 - 18 +- 19)	0
22.	Vplačane akontacije	290.461
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 - 21 - 22), če > 0	0
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 - 21 - 22), če < 0	290.461
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	0
26.	Akontacija	0
27.	Mesečni obrok akontacije	0
28.	Trimesečni obrok akontacije	0

Vir: Povzeto in prirejeno po davčnem obračunu izbranega podjetja (2016).

Pri analizi celotnega poslovanja smo ugotovili, da podjetje veliko investira, saj je v fazi izgradnje energetskega objekta za proizvodnjo energije iz obnovljivih virov energije, ki ga v letu 2016 opremlja. Prišli smo do zaključka, da ima pravico do koriščenja davčnih olajšav za investiranje v opremo. Olajšava znaša 40 % nabavne vrednosti, kar pomeni 6.715.134 EUR.

Kot je razvidno iz ponovno izračunanega davčnega obračuna, je izbrano podjetje upoštevalo olajšave za investiranje v znesku 1.620.814 EUR, kajti tu se vidi ogromen prihranek pri plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, pa tudi povečan čisti poslovni izid za 866.033 EUR, saj podjetje za neizkoriščene olajšave izkazuje odložene terjatve za davek, kar povečuje čisti poslovni izid. Dejanska oziroma efektivna davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb znaša 0 %.

Obveznosti iz davka od dohodkov ni bilo, saj so olajšave izničile davčno osnovo, ki je znašala 0 EUR. Razlika v čistem dobičku je 1.316.146 EUR. Prilivi iz naslova terjatev za davek od

dohodkov pravnih oseb so 290.461 EUR. Za leto 2017 se ne bodo plačevale akontacije tega davka, saj je ostalo še neizkoriščenih davčnih olajšav za investiranje in je tudi znano, da bo podjetje v letu 2017 veliko investiralo. Tako bo prihranek izdatkov za davek od dohodkov pravnih oseb do konca leta 2017 565.536 EUR, kar predstavljajo vrnjene akontacije za leto 2016 in neplačane akontacije v letu 2017.

Izdatki za davke so pomembna postavka računovodskih izkazov in pravilnost njihovega izkazovanja vpliva tudi na pravilnost računovodskih izkazov podjetij (Založba Forum Media).

3.4.3 Optimiranje službe računovodstva kot celote v izbranem podjetju

V času priprave magistrskega dela smo analizirali možnosti optimiranja računovodske službe kot celote in predlagali rešitve v nadaljevanju. Nekatere rešitve se že izvajajo, druge so še v pripravi. Kot smo povedali pri predstavitvi računovodske službe, se zaradi neustreznosti računovodskih računalniških programov porabi veliko časa in energije zaradi iskanja podatkov in ročne sestave poročil. Podjetju smo predlagali in tudi pripravili rešitve glede avtomatizacije poročil. Opazili smo, da določene programe ne uporabljajo, jih ne znajo oziroma nimajo nastavljenih povezav oziroma nastavitev, da bi zadeve delovale avtomatično. Ker je veliko tabel za poročanje v programu Excell in ta program omogoča različne povezave, smo pripravili tabele z makri, kjer smo v programu, ki omogoča obračune iz glavne knjige, naredili povezave s programom Excell, uredili makre in zadevo zelo avtomatizirali. V začetku je bilo potrebno zelo veliko časa, da se je vse to pripravilo, uredile formule, povezave z makri, vendar se je zadeva obrestovala, saj lahko podjetje z enim gumbom pride do poročila, ki ga želi, seveda, če ima prej nastavljene tabele za ta poročila. Splača se vložiti čas in trud, da se pripravijo tabele, potrebne za poročanje, saj potem odpade mesečno ročno vnašanje postavk.

Druga predlagana izboljšava je elektronska likvidacija prejetih računov. Proučili smo, ali se lahko obstoječi računovodski računalniški programi nadgradijo za elektronsko likvidacijo. Proučili smo tudi drugo možnost, in sicer, da bi najeli elektronski dokumentarni sistem pri ponudniku teh storitev, ki bi zajemal elektronsko likvidacijo računov.

Pridobljeni sta bili obe ponudbi, ki sta bili stroškovno zelo različni. Prva, ki je bila prejeta od prodajalca računovodskih računalniških programov, je bila precej nižja in za podjetje sprejemljiva. Potrebno je bilo dodatno delo pri nastavitvah programov, ki so ga lahko izvedli zaposleni v računovodski službi, ponudnik pa ga je moral malo nadgraditi. Elektronska likvidacija se je izvajala en mesec testno in dvojno, istočasno se je namreč izvajala v papirni in elektronski obliki. Spet sta bila potrebna dodaten čas in delo, vendar se je obrestovalo, saj sedaj že nemoteno poteka elektronska likvidacija, in sicer na način, da prejete račune v tajništvu vnesejo v program prejete pošte, kjer vpišejo že določene podatke iz računa, jih skenirajo in shranijo v skupne dokumente podjetja, do katerih imajo dostop samo pooblaščenji zaposleni. V računovodski službi se pripravi elektronski likvidacijski list v programu prejetih računov, ki je avtomatsko povezan z elektronskim programom prejetih računov. Določeni podatki, ki so bili

vneseni v program prejete pošte, se avtomatično prenesejo v program prejetih računov. Pregledajo se še ostali elementi računa in označijo s spremembo statusa dokumenta, da se lahko začne elektronska likvidacija računov. Podpisnik dobi obvestilo, da ima v elektronskem programu za prejete račune nepodpisane dokumente. Po spletu se prijavi v elektronski program prejetih računov, kjer so mu dodeljeni računi, katerih skrbnik oziroma podpisnik je. Tu ima možnost prilaganja prilog, razčlenitve postavk na računu na stroškovna mesta in stroškovne nosilce, istočasno pa vidi, koliko sredstev ima še na razpolago na določenem kontu in stroškovnem mestu oziroma nosilcu. Šele ko opravi likvidacijo prvi podpisnik, jo lahko opravi naslednji podpisnik v vrstnem redu. Ta ima možnost račun likvidirati, zavrniti ali vrniti nazaj prvemu podpisniku v obrazložitve. Vse te možnosti imajo tudi ostali podpisniki, ki so še na vrsti, pa tudi skrbnik oziroma prvi podpisnik. Ko račun likvidira končni, zadnji likvidator, se avtomatsko v programu prejetih računov spremeni status prejetega računa v likvidiran, kar je namen celotnega postopka. Kot smo že omenili, ima podjetje za nekatere prejete račune zunanje podpisnike, ki so tudi po elektronski pošti obveščeni, da imajo v elektronski knjigi prejetih računov nepodpisane račune. Ti se lahko iz oddaljenega mesta prijavijo in račun likvidirajo. S tem se prihrani veliko časa, in tudi denarja, ki se lahko porabi za druge različne stvari, ki pripomorejo k boljšemu delu.

Kot tretja izboljšava se predlaga zaposlitev strokovnjaka za finance, ki ga podjetje sedaj najema.

Dodatno bi bilo nujno zaposliti davčnega strokovnjaka, saj trenutni zaposleni nimajo dovolj znanja na tem področju in so preobremenjeni z drugim delom.

Z novimi zaposlitvami se ne bi povečal obseg stroškov, saj bi se le-ti prenesli iz stroškov najema strokovnjaka za finance na stroške dela zaposlenega v financah in stroške dela zaposlenega na področju davkov znotraj računovodske službe.

Vsi zaposleni bi imeli več časa za dodatno izobraževanje, ki se lahko izvede na delovnem mestu, ko imajo zaposleni čas, da lahko preberejo kakšno strokovno literaturo, se poučijo o novostih v zakonodaji, obišejo kakšno izobraževanje. Elektronska likvidacija pa bi zmanjšala stroške papirja, nadurnega dela, poštnih stroškov.

SKLEP

Pravne osebe v Sloveniji obračunavajo in plačujejo različne davke in prispevke. V magistrskem delu so na kratko opisani davki in prispevki od plač in drugih prejemkov, trošarine, davek od prometa motornih vozil, davek na promet nepremičnin, davek od zavarovalniških storitev in davek od iger na srečo. Podrobneje smo se ukvarjali z davkom od dohodkov pravnih oseb in davkom na dodano vrednost, ki sta v večini podjetij najpomembnejša davka. Davek na dodano vrednost ima tudi največ pomena za državni proračun, medtem ko davek od dohodkov pravnih oseb ni med tremi najpomembnejšimi v državnem proračunu.

Osnovni cilj optimiranja davčnih obveznosti in s tem zmanjšanja stroškov davčnega računovodstva je, da ohranimo čim manjšo razliko med bruto in neto dobičkom. To dosežemo s pravilnim, pravočasnim in zakonitim plačevanjem davčnih obveznosti in z upoštevanjem davčnih izogibov. Če se davčne obveznosti ne plačujejo pravočasno in nezakonito, povzročijo predpisane kazni in zamudne obresti, ki spadajo med odhodke, ki niso priznani po davčnih predpisih. Ko govorimo o davčnem izogibu, govorimo o dopustnem ravnanju, ki ga določa zakon in pomeni izogib davčnih obveznosti. V največ primerih gre tu za upoštevanje davčnih olajšav.

Naloge davčnega računovodstva so pravilno, popolno in pravočasno izvedene, če je izvajanje davčnega računovodstva učinkovito organizirano. Ker smo ugotovili, da se naloge davčnega računovodstva prepletajo z nalogami finančnega računovodstva, ki poleg poročanja za davčne namene poroča še za druge uporabnike, mora biti dobro organizirana računovodska služba, ki v okviru tega izvaja tudi davčno računovodstvo. Le-to zajema računovodsko predračunavanje za davčne potrebe, računovodsko obračunavanje za davčne potrebe, računovodsko nadziranje za davčne potrebe in računovodsko analiziranje za davčne potrebe. Končni produkt pa je računovodsko informiranje za davčne potrebe.

V izbranem podjetju smo se ukvarjali s predstavitvijo poslovnega izkaza in davčnega izkaza. Glede na povezanost med računovodskimi in davčnimi pravili spada Slovenija v odvisno strukturo, kar pomeni, da se podatki iz davčnega obračuna navezujejo na podatke iz poslovnega obračuna oziroma izkaza poslovnega izida. V davčnem izkazu se v skladu z davčno zakonodajo prilagajajo posamezne postavke iz izkaza poslovnega izida. Tako nastanejo na novo opredeljeni prihodki in odhodki, ki so spremenjeni v skladu z davčno zakonodajo.

V magistrskem delu so bila predstavljena določila davčnih predpisov, zaradi katerih nastanejo razlike med poslovnim in davčnim dobičkom. Kot je bilo ugotovljeno, podjetja izkazujejo dobiček v poslovnih knjigah in računovodskih izkazih po računovodskih standardih, načelih in usmeritvah, obdavčljivi dobiček pa ugotavljajo po veljavnih davčnih predpisih. Nekateri dogodki so v računovodski zakonodaji obravnavani drugače kot v davčni, in to je vzrok za nastanek razlik med poslovnim in davčnim dobičkom. Izkazovanje odloženih davkov izhaja iz različne računovodske in davčne obravnave poslovnih dogodkov. Razlike med poslovnim in davčnim dobičkom so lahko stalne ali pačasne.

V poslovnem izidu izbranega podjetja je ugotovljeno, da so nekateri stroški previsoki, drugi celo nepotrebni. Zaposleni so visoko izobraženi in imajo dolgoletne izkušnje, vendar so premalo odločni, da bi sami sprejeli pomembnejše odločitve, zato raje najamejo zunanje svetovalce, kar povečuje stroške in zmanjšuje likvidnostna sredstva podjetja. Razvidno je, da podjetje ni upoštevalo odloženih terjatev za davek iz naslova neizkoriščenih olajšav, kar bistveno vpliva na čisti poslovni izid podjetja in posledično na izdatke za davek od dohodkov pravnih oseb.

V davčnem izkazu podjetje izkazuje precej visoke stroške, ki so v celoti ali deloma davčno nepriznani. Določeni stroški bi se lahko odpravili ali znižali. Podjetje ni pri davčnem obračunu upoštevalo davčnih olajšav, ki znižujejo osnovo za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb. Iz podatkov je razvidno, da podjetje veliko investira in ima možnost koriščenja olajšav iz tega naslova.

Zakonsko določena davčna stopnja in efektivna davčna stopnja se v večini primerov razlikujeta kar je posledica davčnega optimiranja. Davčna osnova postaja v smeri širjenja vse širša, medtem ko se davčne olajšave manjšajo kar pomeni višanje efektivne davčne stopnje in davčne obveznosti. V prihodnosti bodo imela podjetja na voljo vedno manj olajšav in to pomeni, da bo manj možnosti za nižanje davčne osnove oziroma izogib plačila davka.

Pri optimiranju davčnih obveznosti se srečujemo z aktivnim, dinamičnim, večplastnim procesom, mora upoštevati makroekonomske in tudi mikroekonomske pogoje za optimiranje davčnih obveznosti. Izbira ustrezne davčne strategije in politike je zahtevno delo, h kateremu bi moralo pristopiti vodstvo vsakega podjetja.

Bistvena ugotovitev je, da bi v podjetju z boljšo organizacijo računovodstva, kar posledično pomeni tudi davčnega računovodstva, in optimizacijo davčnih obračunov zmanjšali stroške in (v sicer enakih razmerah) davčno obremenitev.

Kar se tiče ugotovitev pri davkih in prispevkih, pa je, da imamo v Sloveniji visoke davke, še bolj visoki so prispevki za socialno varnost. Skrb zbujajoče je dejstvo, da se prispevki za pokojninsko in zdravstveno zavarovanje nenehno povečujejo, a so storitve v nekaterih primerih na nezavidljivi ravni. Slovenija zelo težko konkurira ravni storitev v skandinavskih državah, kjer so ti prispevki kljub vsem standardom nižji.

LITERATURA IN VIRI

1. Andrejasič, I., & Erjavec, I. (2007). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2)*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
1. Bajuk - Mušič, A. (2017). Odloženi davki. *IKS*, 44(6), 19-40.
2. Bohorič, M., & Oštir, D. (2006). *Davki v podjetju*. Ljubljana: Inštitut za javne finance.
3. Convex d.o.o. (2016, 16. november). *Stopnja davka od dohodka pravnih oseb za leto 2017*. Najdeno 31. marca 2017 na spletnem naslovu <http://www.convex.si/index.php/ddv/item/218-stopnja-davka-od-dohodka-pravnih-oseb-za-leto-2017>
4. Černe, M. (2008, 17. julij). Kaj so transferne cene. *Računovodja*. Najdeno 15. marca 2017 na spletnem naslovu https://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2140/Kaj_so_transferne_cene
5. Dežman, T. (2007). *Vpliv prenovljenih Slovenskih računovodskih standardov na davčno bilanco* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Elliott, B., & Elliott, J. (2002). *Financial accounting, reporting and analysis*. Harlow: Prentice Hall.
7. Grušovnik, C. (2010). Vloga davčnega računovodstva v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora davka od dohodkov pravnih oseb v gospodarskih družbah (magistrsko delo). Maribor: Pravna fakulteta.
8. Guzina, B. (2012, 23. februar). Kako pokrivati davčno zgubo. *Akademija finance*. Najdeno 20. marca 2017 na spletnem naslovu <https://akademija.finance.si/341466/Kako-pokrivati-davcno-izgubo>
9. Guzina, B. (2015). DDPO ob koncu leta. *Bilten Unikum*, 9(11) 3-5.
10. Harrison, H. (2005). *Financial accounting* (6th ed.). Harlow: Prentice Hall.
11. Hauptman, L. (2002). *Pomen davčnega računovodstva za razvoj podjetja* (magistrsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
12. Hauptman, L. (2003). Vpliv davkov na politiko podjetja. *Organizacija: revija za management*, 36(9), 15.
13. Hieng, R. (2005). Računovodsko obravnavanje davka od dohodkov (dobička) pravnih oseb. *IKS*, 32(11), 125-135.
14. Hieng, R. (2006). Obračun davka od dohodkov (dobička) za leto 2005. *IKS*, 33(1/2), 195-220.
15. Hieng, R. (2007). Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2007. *IKS*, 34(8), 7-23.
16. Horvat, T. (2000). Priprava letnega poročila za komuniciranje z interesnimi skupinami podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
17. Izbrano podjetje (2016). *Bruto bilanca izbranega podjetja* (interno gradivo). Brežice: Izbrano podjetje.
18. Izbrano podjetje (2016). *Davčni obračun izbranega podjetja* (interno gradivo). Brežice: Izbrano podjetje.
19. Izbrano podjetje (2016). *Izkaz poslovnega izida izbranega podjetja* (interno gradivo). Brežice: Izbrano podjetje.

20. Izbrano podjetje (2016). *Konto kartice investicij izbranega podjetja* (interno gradivo). Brežice: Izbrano podjetje.
21. Jeraj, D., & Končan, D. (2003). *Vodnik po osebnih davkih*. Ljubljana: Pasadena.
22. Jerič, V. (2003). Davčni odhodki v Sloveniji in Hrvaški. *Naše gospodarstvo*, 49(1/2), 121-132.
23. Jerman, S., & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2 s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
24. Kenda, U. (2006). *Povezava poslovne in davčne bilance* (diplomska naloga). Koper: Fakulteta za management.
25. Klobučarič, N. (2010, 9. februar). DDV in storitve: po novem obdavčitev prejemnika. *Finance*. Najdeno 7. aprila 2017 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/270864/DDV-in-storitve-po-novem-obdav%88itev-prejemnika>
26. Klun, M. (2008). *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
27. Kocbek, M. et al. (2006). *Veliki komentar zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1)*. Ljubljana: GV Založba.
28. Kokotec - Novak Majda, Čokelc, S., & Repovž, L. (2007). *Davščine in davčno svetovanje(zbrano gradivo)*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
29. Kokotec - Novak, M. (1996). Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja. Zbornik referatov, 25. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah (150-155). Portorož: Društvo ekonomistov Slovenije in Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije.
30. Kokotec - Novak, M. (1997). Dodatno študijsko gradivo za predmet Davčno računovodstvo in davčno svetovanje. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
31. Koletnik, F. (2007). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
32. Kovač, M. (2008). Davki od A do Ž: celovit pregled obdavčitve v Republiki Sloveniji in njihova obrazložitev z veljavno zakonodajo. Ljubljana: Primath.
33. Kranjec, M. (2003). *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
34. Ložar, K. (2016, 9. september). Vse, kar mora mladi podjetnik vedeti o DDV. *MP.si*. Najdeno 20. marca 2017 na spletnem naslovu <http://mladipodjetnik.si/podjetniskikoticek/racunovodstvo/vse-kar-morate-kot-mladi-podjetnik-vedeti-o-ddv>
35. Markovič - Hribernik, T., & Jagrič, V. (2007). *Sistem javnih financ v Sloveniji*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
36. Mayr, B. (2000, maj). Davki v Sloveniji. Najdeno 6. aprila 2017 na spletnem naslovu <http://www.vsr.si/clanki/davki-kratko.pdf>
37. Mednarodnih standardih računovodskega poročanja. *Uradni list ES*, L320 11/08.
38. Meigs, R. F., Meigs, W. B., & Meigs, M. A. (1995). *FinancialAccounting: Theimpact on decisionmakers*. (8th ed.) New York; TheDrydenPress.
39. Ministrstvo za finance RS. *Davek na dodano vrednost*. Najdeno 4. aprila 2017 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_na_dodano_vrednost_ddv/

40. Ministrstvo za finance RS. *Sprejeti predpisi* (b.l.). Najdeno 4. aprila 2017 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/dav_car/predpisi.htm
41. Ministrstvo za finance RS. *Trošarine*. Najdeno 20. marca 2017 na spletnem naslovu <http://www.fu.gov.si/?id=62>
42. Ministrstvo za finance, Finančna uprava RS (2016, 16. december). *Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2017*. Ljubljana: Ministrstvo za finance. Najdeno 11. marca 2017 na spletnem naslovu <http://poslovni.si/wp-content/uploads/2016/12/Lestvica-za-odmero-dohodnine-in-olajšave-za-leto-2017.pdf>
43. Optimizacija davkov in davčno računovodstvo. (2013, 19. oktober). *Firmica.si*. Najdeno 6. aprila 2017 na spletnem naslovu <http://www.firmica.si/davcno-racunovodstvo>
44. Pernek, F., & Kostanjevec, B. (2002). *Davčne spodbude in harmonizacija mednarodnega davčnega prava*. Maribor: Pravna fakulteta.
45. Porter, G. A., & Norton C. L. (1998). *Financial Accounting: The impact on decisionmakers*. (2nd ed.). New York; The Dryden Press.
46. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS* št. 109/07 in 68/09.
47. Prusnik, M. (2007). *Davek na dodano vrednost – 2. del*. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
48. Pušnik, D. (2011). *Davki*. Zavod IRC Ljubljana. Najdeno 20. marca 2017 na spletnem naslovu http://www.impletum.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/Davki-Pusnik.pdf
49. Resnik, S. (2010, 25. november). Optimizacija davčne bilance. *MP.si*. Najdeno 15. marca 2017 na spletnem naslovu <http://mladipodjetnik.si/novice-in-dogodki/novice/optimizacija-davcne-bilance>
50. S katerimi davki se soočam kot podjetnik (b.l.). *Mikrobiz – Baza znanja*. Najdeno 20. marca 2017 na spletnem naslovu <http://www.mikrobiz.net/baza-znanja/iskalnik/categoryID=52>
51. Simič, I. (2015, 8. september). Pomisli, davek! *Portal Tax-Fin-Lex*. Najdeno 20. marca 2017 na spletnem naslovu <http://www.tax-fin-lex.si/Publikacije/TfIGlasnik/e43d2b13-d7f0-4603-b68b-5ef8b90dec87>
52. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS* št. 95/15, 74/16 – popr. in 23/17.
53. Smrekar, T. (2007, 4. januar). Efektivna davčna stopnja. *Finance.si*. Najdeno 20. marca 2017 na spletnem naslovu <https://www.finance.si/171901>
54. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance* (4. dopolnjena in popravljena izdaja). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
55. Svilar - Margaša, B. (2011). *Obračunavanje DDV v teoriji in praksi*. Priročnik. Ljubljana: Inštitut za računovodstvo.
56. Škof, B. et al. (2007). *Davčno pravo*. Maribor: Pravna fakulteta: Davčno-finančni raziskovalni institut.
57. Špes, D. (2002). *Optimiranje davčne obveznosti*. Maribor: Skoke, Bilantrade.
58. Štravs, S. (b.l.). *Davčni sistem, prispevki za socialno varstvo*. Maribor: Pravna fakulteta. Najdeno 5. januarja 2016 na spletnem naslovu <http://209.85.129.132/search?q=cache:vrtvjSvENv4J:www.pf.uni->

- mb.si/datoteke/prispevki_pf_maribor_-
april08.ppt+vrste+davkov&hl=sl&ct=clnk&cd=2&gl=si
59. Tax-Fin-Lex d.o.o. (2011, 6. december). Davčne olajšave v davčnem obračunu. *TFL Glasnik*, (35). Najdeno 7. marca 2017 na spletnem naslovu <http://www.tax-fin-lex.si/Publikacije/TflGlasnikArhiv?publicationYear=2011>
 60. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec – Novak, M., Koželj, S. & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo: splošni del*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
 61. Vajcer, S. (2005). *Vpliv poslovnega izkazovanja na davčno izkazovanje v Sloveniji in Avstriji* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
 62. Vozlič, J. (2009). *Vpliv odloženih davkov na davčno računovodstvo in davčno politiko podjetja* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
 63. Vpliv odloženih davkov na računovodske izkaze. (2015, avgust). *Založba Forum Media*. Najdeno. aprila 2017 na spletnem naslovu https://www.zfm.si/index.php?option=com_content&view=article&id=44&catid=13&Itemid=1302
 64. Vukovič, K. (2002). Problemi davčnega računovodstva v Sloveniji. *Davčno finančna praksa*, (11), 10-12.
 65. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). *Uradni list RS* št. 13/11 UPB, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15 in 63/16.
 66. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). *Uradni list RS* št. 13/11 – UPB, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15.
 67. Zakon o davku na motorna vozila (ZDMV). *Uradni list RS* št. 72/06 – UPB, 9/10 in 40/12 – ZUJF.
 68. Zakon o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2). *Uradni list RS* št. 117/06 in 25/16 – odl. US.
 69. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). *Uradni list RS* št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15 in 68/16.
 70. Zakon o davku od iger na srečo (ZDIS). *Uradni list RS* št. 57/99 in 85/01 – ZIS-A.
 71. Zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov (ZDPZP). *Uradni list RS* št. 96/05 UPB in 90/14.
 72. Zakon o dohodnini (ZDoh-2). *Uradni list RS* št. 13/11 – UPB, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15 in 63/16.
 73. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). *Uradni list RS* št. 65/09 – UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15 in 15/17.
 74. Zakon o prispevkih za socialno varnost (ZPSV). *Uradni list RS* št. 5/96, 18/96 – ZDavP, 34/96, 87/97 – ZDavP-A, 3/98, 7/98 – odl. US, 106/99 – ZPIZ-1, 81/00 – ZPSV-C, 97/01 – ZSDP, 97/01, 62/10 – odl. US, 40/12 – ZUJF, 96/12 – ZPIZ-2, 91/13 – ZZVZZ-M, 99/13 – ZSVarPre-C in 26/14 – ZSDP-1.

75. Zakon o trošarinah (ZTro). *Uradni list RS* št. 97/10 UPB, 48/12, 109/12, 32/14 in 47/16 – ZTro-1.
76. Zalokar, N., Prislán, B., Dolinar, M., & Prusnik, M. (2007). *Davek na dodano vrednost – I. del*. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
77. Združenje delodajalcev Slovenije (b.l.). Stopnje prispevkov. Najdeno 30. marec 2017 na spletnem naslovu <http://www.zds.si/si/baza-znanja/davki-prispevki/mesecni-obracun/stopnje-prispevkov/>