

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**POSEBNOSTI OBRAČUNA ODBITNEGA DELEŽA DDV V JAVNIH
ZAVODIH**

Ljubljana, januar 2011

BARBARA PERČIČ

IZJAVA

Študentka Barbara Perčič izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 3.11.2010

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POSEBNOSTI DAVČNEGA POSLOVANJA IN RAČUNOVODSTVA JAVNIH ZAVODOV	4
1.1 Opredelitev javnih zavodov	4
1.1.1 Dejavnosti javnih zavodov	6
1.1.2 Financiranje javnih zavodov	6
1.2 Davčno poslovanje javnih zavodov	7
1.2.1 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb	7
1.2.2 Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti.....	9
1.2.3 Zakon o javnih financah.....	11
1.2.4 Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti	13
1.2.5 Drugi prometni davki	16
1.3 Posebnosti računovodstva javnih zavodov	17
1.3.1 Proračunska načela.....	18
1.3.2 Načelo denarnega toka in načelo nastanka dogodka.....	19
1.3.3 Zakon o računovodstvu	20
1.3.4 Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava.....	22
1.3.5 Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava	23
1.3.6 Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava	23
1.3.7 Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev	24
2 DAVEK NA DODANO VREDNOST V JAVNIH ZAVODIH.....	25
2.1 Splošno o davku na dodano vrednost	25
2.1.1 Opredelitev davčnega zavezanca	26
2.1.2 Čas nastanka obveznosti za obračun davka na dodano vrednost	26
2.1.3 Obdavčljiv promet.....	27
2.1.4 Dejavnosti, oproščene obračuna davka na dodano vrednost.....	28
2.2. Izračunavanje odbitnega deleža davka na dodano vrednost	30

2.2.1 Računanje odbitka davka na dodano vrednost po dejanskih podatkih	30
2.2.2 Računanje odbitka davka na dodano vrednost za vso dejavnost	31
2.2.3 Računanje več odbitkov davka na dodano vrednost po področjih dejavnosti	31
2.3 Izračun odbitka davka na dodano vrednost	31
2.3.1 Kaj se ne upošteva pri izračunu odbitka davka na dodano vrednost	32
2.3.2. Začasni in dokončni odbitek davka na dodano vrednost	33
2.4. Osebe javnega prava.....	33
2.4.1 Uporaba določil predpisov	38
2.5. Obdavčitev subvencij z davkom na dodano vrednost	38
2.6 Sodba sodišča Evropskih skupnosti o odbitnem deležu	43
3 IZRAČUN ODBITNEGA DELEŽA NA ZAVODU ZA POKOJNINSKO IN INVALIDSKO ZAVAROVANJE SLOVENIJE.....	46
3.1 Predstavitev Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.....	46
3.1.1. Financiranje Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije	47
3.2 Opredelitev načina izračuna odbitka davka na dodano vrednost v Pravilniku o finančnem poslovanju Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije	48
3.3 Obdavčljiva dejavnost Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.....	49
3.4 Neobdavčljiva dejavnost Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije .	50
3.5 Ugotavljanje primerne načina izračuna odbitnega deleža davka na dodano vrednost	50
3.5.1 Mnenje Davčne uprave RS o upoštevanju subvencij.....	51
3.5.2 Predlog Svetu Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije za potrditev načina izračuna odbitnega deleža	52
3.5.3 Izvedba popravkov za preteklo leto	54
3.6 Prikaz načina izračuna odbitnega deleža	54
3.7 Vnos v knjigo prejetih računov glede na specifičnost odbitnega deleža.....	59
3.8 Ugotovitve in predlogi za izboljšave	61
SKLEP.....	63
LITERATURA IN VIRI:.....	66

KAZALO TABEL

Tabela 1: Podatki za izračun imenovalca – Subvencije in ostalo po bilanci za leto 2009 ..	55
Tabela 2: Podatki za izračun števca – obdavčljiv promet oziroma ekonomska dejavnost za leto 2009	56
Tabela 3: Izračun I. ključa za leto 2009.....	57
Tabela 4: Podatki za izračun II. Ključa za leto 2009.....	58
Tabela 5: Izračun II. ključa.....	59
Tabela 6: Povzetek obrazca DDV za obdobje december 2009	60

UVOD

Javni zavod je po Zakonu o zavodih organizacija, ki se ustanovi za opravljanje dejavnosti vzgoje, izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega, otroškega in invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Poleg opravljanja temeljne dejavnosti javni zavodi lahko opravljajo tudi tržno ali pridobitno ali lastno dejavnost, čeprav je to v nasprotju z osnovno opredelitvijo javnega zavoda kot nepridobitne organizacije.

Zaradi specifičnega položaja javnih zavodov je tudi področje davčnega poslovanja zavodov specifično. V skladu z določbami Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2) so javni zavodi oproščeni plačila davka od dobička, razen za pridobitno dejavnost. Kaj se šteje za pridobitno dejavnost, v zakonu ni natančno opredeljeno, temveč je pri opredelitvi potrebno upoštevati Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti ter pojasnila, ki jih je izdala Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS). 5. člen Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1) opredeljuje definicijo davčnega zavezanca, in sicer pravi, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti.

Državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo takse, prispevke in dajatve ter plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami. Pri opravljanju dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

Kdo se šteje za osebo javnega prava in kaj se šteje za opravljanje dejavnosti organa oblasti, v davčnih predpisih ni definirano, je pa o tem svoje mnenje podala DURS. Prav tako v predpisih ni natančno definirano, kdaj se dejavnost oseb javnega prava šteje za neobdavčljivo. Tudi tu je potrebno slediti pojasnilom DURS.

Glede na določbe ZDDV-1 imajo osebe javnega prava, ki opravljajo poleg obdavčene tudi neobdavčljivo dejavnost, plačila pa prejemajo tako za opravljanje obdavčene dejavnosti kot tudi za opravljanje neobdavčljive dejavnosti, pravico do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) od prejetih računov v delu, ki se nanaša na opravljanje obdavčene dejavnosti. DDV, zaračunan pri nabavah blaga oziroma storitev, ki se nanašajo na opravljanje obeh navedenih dejavnosti, pa se odbije v delu, ki ga ugotovijo z uporabo ključa, določenega v internih aktih.

Davčni predpisi pa ne opredeljujejo načina oziroma metodologije izračunavanja ključa. Tako si vsak javni zavod sam izbere način in določi svoja pravila, ki jih upošteva pri

izračunu ključa, ki razdeli obdavčljivo in neobdavčljivo dejavnost. Kot pravita Ristevski in Pogačnik (2008, str. 3–7), pravilna določitev odbitnega deleža lahko bistveno vpliva na višino vstopnega DDV, ki ga davčni zavezanec sme odbiti.

Seveda si davčni zavezanec lahko odbija vstopni DDV tudi po dejanskih podatkih. V tem primeru mora v svojih knjigovodskih ali izvenknjigovodskih evidencah zagotoviti podatke o vstopnem DDV in znesku vstopnega DDV, za katerega mu je priznana pravica do odbitka vstopnega DDV. Vzpostavitev dodatnih evidenc ob že predpisanih evidencah s področja računovodstva, financ in iz davčnega področja, je največkrat stroškovno nesprejemljivo, saj predstavlja dodatne stroške poslovanja javnega zavoda, kar pa je v nasprotju z Zakonom o javnih financah, ki govori, da je potrebno upoštevati načeli učinkovitosti in gospodarnosti.

Dubokovič Dolinar (2007, str. 301) meni, da pravna oseba nezavezanka, ki si lahko odbija manj kot 1 odstotek DDV in ugotovi, da bi bili stroški vodenja davčnih evidenc večji kot znesek odbitega DDV, ne odbija DDV. Seveda mora tako odločitev sprejeti pristojni organ.

Ko javni zavod določi ključ, s katerim si zagotovi podatke o obdavčljivi in neobdavčljivi dejavnosti, je dolžan izračunati še delež vstopnega DDV. Neobdavčljiva dejavnost je torej dejavnost, ki ni v sistemu DDV, obdavčljivo dejavnost pa mora razdeliti na obdavčeno in oproščeno, če seveda opravlja tudi oproščeno dejavnost. Glede na to, da v oproščeno dejavnost sodijo dejavnosti, ki so v javnem interesu (bolnišnična, zdravstvena oskrba, socialnovarstvene storitve, storitve varovanja otrok, predšolska vzgoja šolsko izobraževanje, poklicno usposabljanje in prekvalificiranje, ipd.) je jasno, da javni zavodi takšno dejavnost opravljajo, saj opravljanje navedenih dejavnosti izhaja iz statusne opredelitve namena ustanovitve zavoda.

Skladno z določili ZDDV-1, davčni zavezanec, ki opravlja obdavčeno in oproščeno dejavnost, nima pravice do odbitka celotnega vstopnega DDV. Pripadajoči delež vstopnega DDV lahko izračuna kot razmerje med obdavčenim in oproščenim prometom oz. ga določi za vsako področje dejavnosti posebej. Davčni zavezanci na začetku vsakega leta določijo odbitni delež na podlagi podatkov preteklega leta. Izračunani odbitni delež uporabljajo pri nabavah blaga in storitev. Ob zaključku leta na podlagi dejanskih podatkov izračunajo dokončni odbitek DDV ter ga poračunajo. Izračunan dokončni odbitek DDV ponovno predstavlja začasni odbitni delež, ki ga davčni zavezanec uporablja skozi celo leto.

Davčni zavezanec zgolj v obračunu DDV neodbitega vstopnega DDV ne more zahtevati nazaj od države. Za znesek neodbitega davka, ki si ga zavezanec ni smel odbiti, se mu povečajo stroški oziroma odhodki poslovanja. Kaltnekar in Simić Mićunović (2008) opozarjata, da navedeno ne velja za vstopni DDV, ki bi si ga davčni zavezanec lahko odbil, vendar si ga ni.

Namen magistrskega dela je proučiti specifičnost problematike obračunavanja odbitnega deleža DDV v javnih zavodih s prikazom obračuna odbitnega deleža v Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZPIZ). V magistrskem delu proučevana tema bo namenjena tako davčnim organom z vidika vsebinskega prikaza problematike pri izračunavanju odbitnega deleža, kot tudi pomoč pri opravljanju dela davčnim službam, revizijskim, finančnim in računovodskim službam. Proučiti je potrebno pravno podlago, strokovno literaturo ter smernice davčnih strokovnjakov in svetovalcev. Pri proučevanju problematike obračunavanja odbitnega deleža DDV je poseben poudarek potrebno nameniti proučitvi davčnih pojasnil, saj ta predstavljajo dodatno razlago davčnih posebnosti javnih zavodov, ki jih posamezni predpisi ne opredeljujejo. Tako pojasnila DURS dopolnjujejo davčne predpise in jih je tako kot davčne predpise potrebno upoštevati za zagotovitev pravilnosti poslovanja.

Temeljni cilj magistrskega dela je:

1. Proučiti problematiko magistrskega dela s pomočjo predpisov, strokovne literature, strokovnih člankov in davčnih pojasnil.
2. Ugotoviti možnosti poenostavitve izračunavanja odbitnega deleža DDV na ZPIZ-u za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.

Magistrsko delo bo v prvem delu vsebovalo poglobljen pregled pravnih podlag, strokovne literature, strokovnih člankov in davčnih pojasnil s področja obravnavane teme. Ta del magistrskega dela bo analiziran s pomočjo opisne (deskriptivne) metode dela in metode kompilacije. V preostalem delu bo magistrsko delo predstavljeno s pomočjo induktivne in deduktivne metode dela. Pri izdelavi magistrskega dela pa bom uporabila tudi spoznanja in ugotovitve, ki izhajajo iz lastnih izkušenj in sem jih pridobila pri opravljanju svojega dela.

Magistrsko delo bo sestavljeno iz treh glavnih poglavij, ki bodo dodatno razdeljena v podpoglavja. V prvem delu magistrskega dela bom predstavila posebnosti davčnega poslovanja javnega zavoda, njegove statusne opredelitve in tudi področje financiranja. V drugem delu bom predstavila posebnosti obračunavanja DDV v javnih zavodih in predstavila možne načine izračunavanja odbitnega deleža. Tretji del magistrske naloge bo izhajal iz praktičnega primera. Tu bom prikazala način izračunavanja odbitnega deleža, ki ga uporablja ZPIZ ter predstavila dileme, s katerimi se je ZPIZ soočal pri uveljavitvi opisanega načina izračunavanja odbitnega deleža. Na ta način bodo po poglobljenem teoretičnem delu obravnavane problematike predstavljena tudi vprašanja in dileme, ki se pojavljajo v praksi.

1 POSEBNOSTI DAVČNEGA POSLOVANJA IN RAČUNOVODSTVA JAVNIH ZAVODOV

1.1 Opredelitev javnih zavodov

Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991, 17/1991–ZUDE, 55/1992–ZVDK, 13/1993, 66/1993, 45/1994–Odl.US, 8/1996, 31/2000, 36/2000–ZPDZC, 127/2006–ZJZP) opredeljuje zavode kot organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje, izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Zavode lahko ustanovijo domače in tuje fizične in pravne osebe, če ni za posamezne dejavnosti ali za posamezne vrste zavodov z zakonom drugače določeno. Javne zavode ustanovijo republika, občine, mesto in druge z zakonom pooblašcene javne pravne osebe. Zavodi so pravne osebe s pravicami, obveznostmi in odgovornostmi, ki jih določata zakon in akt o ustanovitvi.

Zakon o zavodih v svojih določbah postavlja krovni okvir oziroma določa splošne pogoje glede ustanovitve zavoda, imena, sedeža, dejavnosti opravljanja javnih služb, organov zavoda, sprejemanja splošnih aktov, organizacije zavoda, sredstev za delo in odgovornosti za obveznosti zavoda, ipd.

Zavod se lahko ustanovi, če so zagotovljena sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda in če so izpolnjeni drugi z zakonom določeni pogoji. Pravna podlaga za ustanovitev zavoda je ustanovitveni akt, ki mora po Zakonu o zavodih vsebovati:

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnosti zavoda,
- določbe o organih zavoda,
- sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- vire, način in pogoje pridobivanja sredstev za delo zavoda,
- način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem prometu,
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavoda,
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja in zavoda,
- druge določbe v skladu z zakonom.

Organi upravljanja zavoda so po Zakonu o zavodih:

- svet zavoda ali drug kolegijski organ upravljanja,

- direktor,
- strokovni vodja, če je tako določeno z zakonom ali aktom o ustanovitvi,
- strokovni svet ali drug kolegijski strokovni organ.

Svet zavoda sestavljajo predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev zavoda ter predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti. Sestava, način imenovanja oziroma izvolitve članov, trajanje mandata in pristojnosti sveta se določijo z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda. Svet zavoda sprejema statut oziroma pravila in druge splošne akte zavoda, sprejema programe dela in razvoja zavoda ter spremlja njihovo izvrševanje, določa finančni načrt in sprejema zaključni račun zavoda, predlaga ustanovitelju spremembo ali razširitev dejavnosti, daje ustanovitelju in direktorju zavoda predloge in mnenja o posameznih vprašanjih in opravlja druge z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda določene zadeve.

Poslovodni organ zavoda je direktor ali drug individualni organ. Direktor organizira in vodi delo in poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod in je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Direktor vodi strokovno delo zavoda in je odgovoren za strokovnost dela zavoda, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi glede na naravo dejavnosti in obseg dela na poslovodni funkciji določeno, da sta poslovodna funkcija in funkcija vodenja strokovnega dela zavoda ločeni. Direktorja imenuje in razrešuje ustanovitelj, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi za to pooblaščen svet zavoda. Kadar je za imenovanje in razrešitev direktorja javnega zavoda pooblaščen svet zavoda, daje k imenovanju in razrešitvi soglasje ustanovitelj, če z zakonom ni drugače določeno. Če poslovodna funkcija in funkcija vodenja strokovnega dela nista ločeni, imenuje in razrešuje direktorja svet zavoda s soglasjem ustanovitelja. Direktor zavoda s pravico javnosti se imenuje in razrešuje s soglasjem pristojnega organa republike, občine ali mesta, če je tako določeno z zakonom oziroma odlokom občine ali mesta.

Strokovno delo zavoda vodi strokovni vodja, če je tako določeno z zakonom ali aktom o ustanovitvi. Pravice, dolžnosti in odgovornosti strokovnega vodje se določijo s statutom ali pravili zavoda v skladu z zakonom oziroma aktom o ustanovitvi. Strokovnega vodjo imenuje in razrešuje svet zavoda po predhodnem mnenju strokovnega sveta, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi drugače določeno.

Zavod ima tudi strokovni svet ali drug kolegijski strokovni organ. Sestava, način oblikovanja in naloge strokovnega sveta zavoda se določijo s statutom ali pravili zavoda v skladu z zakonom in aktom o ustanovitvi. Strokovni svet obravnava vprašanja s področja strokovnega dela zavoda, odloča o strokovnih vprašanjih v okviru pooblastil, določenih v statutu ali pravilih zavoda, določa strokovne podlage za programe dela in razvoja zavoda, daje svetu, direktorju in strokovnemu vodji mnenja in predloge glede organizacije dela in pogojev za razvoj dejavnosti ter opravlja druge z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda določene naloge.

1.1.1 Dejavnosti javnih zavodov

Javni zavod se lahko ustanovi izključno za opravljanje nepridobitnih dejavnosti. Nepridobitnost se veže na namen, zaradi katerega je zavod ustanovljen in ne na vire financiranja. Zavod lahko opravlja gospodarsko dejavnost, če je ta namenjena opravljanju dejavnosti, za katero je zavod ustanovljen. Zavod lahko opravlja eno ali več dejavnosti. Po Zakonu o zavodih javni zavod lahko opravlja tri vrste dejavnosti:

- javne službe opravljajo javni zavodi,
- javno službo lahko opravlja tudi drug zavod na podlagi koncesije. Tak zavod se imenuje zavod s pravico javnosti in ima glede opravljanja javne službe pravice, dolžnosti in odgovornosti javnega zavoda.
- tržna dejavnost, ki pomeni prodajo blaga in storitev izven javne službe in je dopolnilna dejavnost javni službi, vendar je neposredno povezana z izvajanjem dejavnosti, za katero je zavod ustanovljen.

1.1.2 Financiranje javnih zavodov

Zakon o zavodih pravi, da zavod pridobiva sredstva za delo iz sredstev ustanovitelja, s plačili za storitve, s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih virov na način in pod pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi.

Financiranje javnih zavodov ni urejeno s sistemskim zakonom. Neprofitne organizacije, ki so ustanovljene za opravljanje javnih služb, naj bi se v glavnem financirale iz javnofinančnih virov. Toda v praksi je financiranje javnih zavodov, ki opravljajo različne vrste javnih služb, zelo različno. Praviloma se javni zavodi financirajo s kombinacijo javnofinančnih in zasebnih virov.

Iz javnofinančnih virov se financira (Zver, 2003, str. 10–13):

- v celoti opravljanje tistega obsega in vsebine redne dejavnosti javne službe, ki je določena z zakonom, nacionalnim programom, potrjenim letnim načrtom in pogodbo, sklenjeno z državo ali občino oziroma s financerjem,
- delno opravljanje storitev javne službe, s katerimi javni zavodi nastopajo na trgu in s katerimi presegajo redni oziroma v letnem načrtu določen obseg in vsebino javne službe. Opravljanje teh storitev je pogojeno z dovoljenjem ustanovitelja in zmogljivostmi posameznega javnega zavoda, pri čemer ceno storitvam praviloma določa ustanovitelj. Lahko gre tudi za projekte ali programe, za katere javni zavod pridobi javnofinančna sredstva (dotacije) s sodelovanjem na javnem razpisu.
- investicije, v obsegu, ki je določen z letnim finančnim načrtom in sovпада z načrtom razvojnih programov države ali občin, na osnovi pogodbe med ustanoviteljem in javnim zavodom.

Javni zavod pridobiva zasebne vires:

- za izvajanje storitev javne službe – na primer z neposrednimi doplačili in plačili fizičnih ali pravnih oseb; šolnine; v zdravstvu s plačili prostovoljnih zdravstvenih zavarovanj, plačili samoplačnikov; v kulturi z vstopnicami, ipd. – torej s prodajo storitev javne službe na trgu,
- s prodajo blaga in storitev, ki ne spadajo v javno službo – tržna dejavnost,
- iz drugih virov, na način in pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi (dediščine, darila).

1.2 Davčno poslovanje javnih zavodov

1.2.1 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

ZDDPO-2 (Ur. l. RS, št. 117/2006, 90/2007, 76/2008, 56/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 110/2009) ureja sistem in določa obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb. Davek od dohodkov pravnih oseb se po svoji vsebini uvršča med neposredne davke in predstavlja temelj obdavčitve dohodkov oziroma dobička gospodarskih subjektov. Zavezanec izračuna in plača davek na podlagi davčnega obračuna, ki ga sestavi za davčno obdobje. Med davčnim obdobjem zavezanec plačuje akontacijo davka. Postopek pobiranja davka od dohodkov pravnih oseb podrobneje ureja posebni del Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2 – Ur. l. RS, št. 117/06).

Po ZDDPO-2 je predmet obdavčitve:

- dobiček rezidenta in dobiček nerezidenta, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji,
- dohodki rezidenta in nerezidenta, za katere je določena obveznost za izračun in plačilo davčnega odtegljaja.

Zavezanci za davek so pravne osebe domačega prava (razen RS in lokalnih skupnosti), pravne osebe tujega prava ter družbe oziroma združenja oseb, vključno z družbami civilnega prava po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti in ki niso zavezanci za dohodnino. Zavezanci rezidenti so obdavčeni po svetovnem dohodku, kar pomeni, da so zavezani za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v RS in zunaj nje.

Za rezidenta šteje zavezanec, ki ima sedež v RS, kakor tudi zavezanec, ki nima sedeža v RS, ima pa kraj dejanskega delovanja posloводства v RS. Nerezidenti so zavezani za davek od dohodkov, ki jih dosega v poslovni enoti ali prek poslovne enote v RS, in za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v RS in za katere je določena obveznost za davčni odtegljaj.

Oprostitev davka opredeljuje 9. člen ZDDPO-2 in je določena le za zavezance, kot so zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat, ki so v skladu s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti in dejansko poslujejo skladno z namenom ustanovitve in delovanja. Ne glede na to oprostitev pa so tudi ti zavezanci dolžni plačati davek od pridobitne dejavnosti. V tem primeru se pri določanju davčne osnove prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzamejo iz davčne osnove.

Posebna obravnava je določena za pravno osebo, javni zavod, ustanovljeno za zagotavljanje obveznih rezerv nafte in njenih derivatov po zakonu, ki ureja blagovne rezerve. Le-ta ne plača davka od dejavnosti zagotavljanja obveznih rezerv nafte in njenih derivatov, četudi ta šteje kot pridobitna dejavnost.

Po splošnem načelu ugotavljanja davčne osnove je osnova za davek rezidenta in poslovne enote nerezidenta (za dejavnost oziroma posle nerezidenta v poslovni enoti ali prek poslovne enote v RS) dobiček, ugotovljen kot presežek prihodkov nad odhodki, ki jih določa zakon. Pri določanju prihodkov in odhodkov se upoštevajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida, z določenimi odstopanji oziroma prilagoditvami na strani prihodkov in odhodkov.

Na podlagi določil ZDDPO-2 od leta 2010 dalje splošna stopnja davka znaša 20 %.

Posebna stopnja davka 0 % pa je določena za:

- investicijske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje, če do 30. 11. tekočega obdobja razdelijo najmanj 90 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja,
- pokojninske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje,
- zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni obračun,
- družbe tveganega kapitala, od dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni obračun.

Stopnja za davčni odtegljaj od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, je 15 %.

ZDDPO-2 posebej določa, da so z davčnim odtegljajem obdavčeni naslednji dohodki:

- dividende in dohodki, podobni dividendam,
- plačila za obresti, razen obresti v posebej določenih primerih,
- plačila za uporabo ali pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in drugi podobni dohodki,
- plačila za zakup nepremičnin, ki se nahajajo v Sloveniji,
- plačila za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi,
- plačila za storitve, če so opravljena osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства v državah, ki niso članice Evropske unije (v nadaljevanju EU) in v katerih je splošna stopnja obdavčitve oz. stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 odstotka.

ZDDPO-2 pa v 27. členu določa, da se pri določanju davčne osnove zavoda, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke in reprezentativnih sindikatov prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzamejo iz davčne osnove.

1.2.2 Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti

Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS, št. 109/2007, 68/2009) podrobneje opredeljuje, kaj se šteje za pridobitno ali nepridobitno dejavnost oziroma za dohodke iz opravljanja pridobitne ali nepridobitne dejavnosti pri zavezancu iz 9. člena ZDDPO-2. Kot je navedeno v prejšnjem poglavju, oprostitev velja za zavod, društvo, ustanovo, versko skupnost, politično stranko in reprezentativni sindikat pod določenimi pogoji.

Pravilnik določa, da je dejavnost zavezanca pridobitna, če je izpolnjen vsaj eden od naslednjih pogojev:

- dejavnost se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička;
- zavezanec z njenim opravljanjem konkurira na trgu z drugimi osebami, zavezanci po ZDDPO-2.

Pravilnik pa opredeljuje tudi dohodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti zavezancev, ki se izvzemajo iz davčne osnove po 27. členu ZDDPO-2. Med te se štejejo zlasti:

- donacije, pri čemer je donacija brezpogojno plačilo oziroma prispevek v denarju ali naravi oziroma so donacije zneski ali stvari, ki jih dobiva zavezanec iz 9. člena ZDDPO-2 od fizičnih in pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za proizvode ali storitve, katerih kupci so te osebe;

- članarine, če gre za članarine, ki dejansko pomenijo obvezni denarni prispevek članov zavezancu in za katere iz ene ali več okoliščin izhaja, da so po vsebini članarine, primeroma, da v celoti ali deloma ne predstavljajo plačila za določene proizvode, blago, storitve ali plačila za ugodnosti, ki jih ta zavezanec nudi članom ali njihovim povezanim osebam;
- volila in dediščine;
- prihodki iz davkov in dajatev ter prispevkov, ki so plačani neposredno Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZZZS) in ZPIZ-u;
- obresti za sredstva na podračunih, ki so vključeni v sistem enotnega zakladniškega računa države (v nadaljevanju EZR) oziroma občin in obresti za vloge, naložene v okviru EZR države oziroma občin;
- sredstva za izvajanje javne službe iz javnofinančnih virov;
- namenska javna sredstva.

Pravilnik pa podrobneje opredeljuje tudi pridobitne dohodke. Med te se štejejo zlasti:

- sredstva za izvajanje javne službe, ki niso sredstva iz prvega odstavka šeste alineje 3. člena tega pravilnika (kot so doplačila uporabnikov),
- bančne obresti, razen obresti na transakcijskih računih, in obresti za vezane vloge pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v skladu s predpisi v RS ter pri bankah in hranilnicah drugih držav članic EU, pri čemer se dohodki od obresti za vezane vloge ne štejejo za pridobitne do vključno višine 1.000 EUR letno.
- dividende in drugi dohodki iz naložb,
- dohodki od prodaje blaga in storitev, vključno z donosi od prodaje spominkov članom in nečlanom, vključno s hrano in pijačo, ki jo proda zavezanec članom in nečlanom, običajno v klubskih prostorih, kadar obiščejo zavezanca,
- najemnine in druga plačila iz oddajanja prostorov zavezanca, drugih zmogljivosti zavezanca ali opreme drugim osebam,
- dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev,
- plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na večerjih, zabavah, plesih ali drugih družabnih srečanjih, ki jih organizira zavezanec,
- plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na razgovorih, predstavitev ali delavnicah, ki jih organizira zavezanec,
- dohodki od srečelovov in podobnih iger, ki jih organizira zavezanec.

Glede uvrščanja dohodkov med nepridobitne je DURS izdala tri pojasnila. Zanimivo je, da je glede upoštevanja obresti v sistemu EZR spremenila svoje mnenje:

1. Pojasnilo DURS, št. 4200–26/2010–2, z dne 26. 3. 2010 pravi: Za nepridobitne dohodke se štejejo obresti od vezanih vlog pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v skladu s predpisi v RS ter pri bankah in hranilnicah drugih držav članic EU, samo do vključno višine 1.000 EUR letno, v celoti pa so nepridobitne bančne obresti od

denarnih sredstev na transakcijskih računih ter obresti v sistemu EZR države oziroma občin (tj. obresti za sredstva na podračunih navedenega sistema in tudi obresti za vloge, naložene v okviru tega sistema).

2. Pojasnilo DURS, št. 4200–163/2009, z dne 5. 10. 2009 pravi: Kot dohodki iz opravljanja nepridobitne dejavnosti se po novi peti alineji prvega odstavka 3. člena Pravilnika štejejo tudi obresti za sredstva na podračunih, ki so vključeni v sistem EZR države oziroma občin, ter obresti za vloge, naložene v okviru sistema EZR države oziroma občin.
3. Pojasnilo DURS, št. 4200–58/2008, z dne 19. 11. 2008 pravi: Glede na konkretno vprašanje menimo, da se v skladu z ZDDPO-2 in veljavnim Pravilnikom oziroma v skladu z nameni in cilji navedenih predpisov, zlasti 9. člena ZDDPO-2 in 4. člena Pravilnika, obresti za sredstva na podračunih, ki so vključeni v sistem EZR države oziroma občin, ne štejejo za pridobitne dohodke po 4. členu Pravilnika. Menimo, upošteva določbe 8. člena Zakona o plačilnem prometu (Ur. l. RS, št. 110/06 – UPB3), da se podračuni, vključeni v sistem EZR, enačijo s transakcijskimi računi in imajo obresti na podračunih, vključenih v sistem EZR, enako naravo kot bančne obresti na transakcijskih računih pri bankah. Iz navedenega izhaja, da se obresti na podračunih, vključenih v sistem EZR, ne štejejo za pridobitne dohodke oziroma se štejejo za izjemo od dohodkov, določenih v 4. členu Pravilnika.

1.2.3 Zakon o javnih financah

Z Zakonom o javnih financah (Ur. l. RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 110/2002–TDT–B, 56/2002–ZJU, 127/2006–ZJZP, 14/2007–ZSPDPO, 109/2008, 49/2009) se urejajo sestava, priprava in izvrševanje proračuna RS in proračunov lokalnih samoupravnih skupnosti, upravljanje s premoženjem države in občin, zadolževanje države oziroma občin, poročila države oziroma občin, upravljanje njihovih dolgov, računovodstvo in notranji nadzor javnih financ ter proračunsko inšpiciranje. Ta zakon določa tudi pravila, ki se uporabljajo za ZZZS in ZPIZ, oba v obveznem delu zavarovanja, za javne sklade, javne zavode in agencije pri sestavi in predložitvi finančnih načrtov, upravljanju z denarnimi sredstvi, zadolževanju, dajanju poroštva, računovodstvu, predložitvi letnih poročil in notranjemu nadzoru javnih financ ter proračunskemu inšpiciranju.

Ta zakon ureja tudi zadolževanje ter dajanje poroštva javnih gospodarskih zavodov, javnih podjetij in drugih pravnih oseb, v katerih ima država oziroma občina odločujoč vpliv na upravljanje.

V skladu z navedenim zakonom javni sektor predstavljajo: neposredni in posredni uporabniki, ZZZS in ZPIZ, oba v obveznem delu zavarovanja, javni gospodarski zavodi,

javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje.

Minister, pristojen za finance, obvesti občine, ZZZS in ZPIZ, javne sklade in agencije o temeljnih ekonomskih izhodiščih in predpostavkah za pripravo državnega proračuna, pristojna ministrstva pa javne zavode, katerih ustanovitelj je država oziroma se financirajo iz državnega proračuna.

Posredni uporabniki državnega proračuna, ZZZS in ZPIZ, oba za obvezni del zavarovanja, morajo pripraviti predloge finančnih načrtov ob pripravi in na podlagi izhodišč, ki veljajo za državni proračun. Predloge finančnih načrtov ZZZS in ZPIZ, oba za obvezni del zavarovanja, javnih skladov in agencij morajo pristojna ministrstva predložiti ministrstvu, pristojnemu za finance, ki jih hkrati s predlogom državnega proračuna predloži vladi, ta pa Državnemu zboru.

Posredni uporabniki državnega proračuna, ZZZS in ZPIZ, oba v obveznem delu zavarovanja, morajo pripraviti poročilo o doseženih ciljih in rezultatih na področjih iz svoje pristojnosti v preteklem letu do 28. februarja tekočega leta in ga predložiti ministrstvu, pristojnemu za področje dela posrednega uporabnika ter ministrstvu, pristojnemu za finance, ta pa vladi. Vlada mora poročila, razen poročil javnih zavodov, predložiti Državnemu zboru skupaj z zaključnim računom proračuna.

Posredni uporabniki državnega proračuna, ZZZS in ZPIZ, oba v obveznem delu zavarovanja, morajo poročati ministrstvu, pristojnemu za finance, o prejemkih in izdatkih, stanju na računih in naložbah prostih denarnih sredstev, na način in v rokih, ki jih določi minister, pristojen za finance.

Posredni uporabniki državnega proračuna, ZZZS in ZPIZ, oba za obvezni del zavarovanja, javni gospodarski zavodi, javna podjetja in pravne osebe, v katerih ima država odločujoč vpliv na upravljanje, se lahko zadolžujejo in izdajajo poročstva samo pod pogoji, ki jih določi vlada na predlog ministrstva, pristojnega za finance.

Posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov, ZZZS in ZPIZ, oba v obveznem delu zavarovanja, morajo pripraviti letno poročilo skladno z določbami zakona o računovodstvu. Letno poročilo za preteklo leto morajo predložiti skupaj z obrazložitvami pristojnemu ministrstvu najpozneje do 28. februarja tekočega leta. Letna poročila skladov in agencij, katerih ustanovitelj je država, ter ZZZS in ZPIZ, oba v obveznem delu zavarovanja, mora vlada predložiti tudi Državnemu zboru.

1.2.4 Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti

Z zakonom o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (v nadaljevanju ZPFOLERD) se je v slovenski pravni red v celoti prenesla Direktiva Komisije 2006/111/ES, z dne 16. 11. 2006 o preglednosti finančnih odnosov med državami članicami in javnimi podjetji ter o finančni preglednosti znotraj določenih podjetij.

Zakon je bil objavljen v Ur. l. RS, št. 53/07, z dne 15. 6. 2007 in je stopil v veljavo naslednji dan. Na podlagi zakona bi morala biti izdana še:

- Pravilnik o zagotavljanju preglednosti finančnih odnosov
- Navodilo, s katerim Agencija RS za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES) v soglasju z ministrom, pristojnim za finance, predpiše postopke za predložitev podatkov.

Zakon je bil sprejet z namenom zagotovitve preglednosti finančnih odnosov med organi oblasti in javnimi podjetji ter znotraj podjetij, ki poleg tržnih dejavnosti izvajajo storitve splošnega gospodarskega pomena zato, da organi oblasti ne bi dodeljevali pomoči, ki bi bile nezdržljive s skupnim trgom EU in da se prepreči navzkrižno subvencioniranje različnih dejavnosti.

V skladu s tem zakonom je javno podjetje podjetje, nad katerim lahko organi oblasti (vsi državni organi, občinski organi in organi drugih lokalnih skupnosti) izvajajo prevladujoč vpliv. Opredelitev javnega podjetja po ZPFOLERD (Kamnar, 2008):

- javne agencije,
- javni skladi,
- javni zavodi,
- javna podjetja po Zakonu o gospodarskih javnih službah,
- javni gospodarski zavodi,
- tiste gospodarske družbe in pravne osebe drugih pravnoorganizacijskih oblik, ki so pod neposrednim ali posrednim prevladujočim vplivom organov oblasti.

Organi oblasti imajo prevladujoč vpliv na posamezno organizacijo, ki zaradi tega postane javno podjetje (po tem zakonu), kadar imajo RS, občine in druge oblike lokalne skupnosti kot pravne osebe neposredno ali posredno večinski delež vpisanega kapitala oziroma vloženih sredstev ustanovitelja, nadzorujejo večino glasovalnih pravic, ki izhajajo iz delnic, ali poslovnih deležev podjetja oziroma iz vloženih sredstev ustanovitelja ali kadar lahko imenujejo več kot polovico članov uprave, upravnega ali nadzornega sveta.

To pomeni, da lahko organi oblasti vplivajo na poslovanje javnih podjetij zaradi svojega lastništva, svojega finančnega sodelovanja v njih ali predpisov in drugih pravnih aktov, ki jih urejajo.

Pri ugotavljanju prevladujočega vpliva organov oblasti v posameznem podjetju se deleži vpisanega kapitala podjetja oziroma glasovalne pravice, ki izhajajo iz delnic oziroma poslovnih deležev podjetja, v lasti različnih organov oblasti, kot pravnih oseb, in različnih javnih podjetij, seštevajo. Če vsota deležev kapitala oziroma glasovalnih pravic znaša več kot 50 odstotkov, se šteje, da se podjetje uvršča med javna podjetja.

Za potrebe izvajanja zakona vodi AJPES Register javnih podjetij. Javni zavodi morajo preverjati ustreznost svoje uvrstitve v register, ravno tako pa morajo v register sporočiti tudi vse spremembe, ki bi vplivale na njihov položaj po zakonu. Za potrebe nadzora imata AJPES in Ministrstvo za finance pravico do dnevnega vpogleda in elektronskega pridobivanja podatkov iz sodnega registra, centralnega registra vrednostnih papirjev pri KDD ter iz delniških knjig.

V skladu z navedenim zakonom je potrebno poročati zlasti o naslednjih finančnih odnosih med organi oblasti in javnimi podjetji (Kamnar, 2008):

- poravnava izgub iz poslovanja,
- zagotovitev kapitala,
- nepovratna sredstva (subvencije, dotacije in podobno) ali posojila pod ugodnimi pogoji
- podeljevanje finančnih prednosti z odpovedjo dobičku ali izterjavi zapadlih dolgov (npr. z odpisom terjatev),
- odpoved običajnemu nadomestilu za uporabo javnih sredstev,
- povračila za finančne obveznosti, ki jih naložijo organi oblasti.

Izvajalci s pravico ali pooblastilom, torej javna podjetja po tem zakonu, ki izvajajo različne dejavnosti, morajo zagotavljati preglednost svoje finančne in organizacijske strukture tako da:

- zagotovijo ločeno računovodsko spremljanje različnih dejavnosti,
- zagotovijo dosledno razporejanje vseh odhodkov in prihodkov med različne dejavnosti na podlagi sodil,
- jasno določijo in v pojasnilih k računovodskim izkazom razložijo načela stroškovnega računovodstva, na katerih temeljijo sodila,
- morajo ločeno izkazovati opredmetena osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti splošnega pomena in opredmetena osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti,

- morajo za dejavnosti splošnega pomena in za druge dejavnosti oblikovati poslovnoizidna mesta ter za vsako poslovnoizidno mesto ugotavljati prihodke ter na njem nastale stroške.

Zanimivo je mnenje računskega sodišča o uveljavitvi navedenega zakona v praksi. Računsko sodišče (2010, str. 1–3) pravi, da je Ministrstvo za finance v ZPFOLERD precej širše opredelilo zavezance za poročanje, kot pa so ti opredeljeni v Direktivi o preglednosti. Tako naj bi po oceni Ministrstva za finance namesto 37 do 222 pravnih oseb, za katere je treba po Direktivi o preglednosti poročati Evropski komisiji na njeno zahtevo, po ZPFOLERD poročalo več kot 4.291 pravnih oseb. Prav tako računsko sodišče pravi, da Ministrstvo za finance pred sprejemom ZPFOLERD ni naredilo analize o možnosti uporabe in povezave obstoječih evidenc s podatki o poslovanju posameznih pravnih oseb oziroma dopolnitev obstoječega poročanja posameznih pravnih oseb; s tem bi lahko bili zagotovljeni potrebni podatki o preglednosti finančnih odnosov na bolj učinkovit način. Takšna analiza bi morala vsebovati tudi opredelitev stroškov in koristi različnih načinov poročanja posameznih kategorij poročevalcev glede na način in pogostost uporabe podatkov, o katerih je treba poročati. Posledica tega je, da je Ministrstvo za finance različno obravnavalo različne kategorije poročevalcev. Tako je brez ustrezne preučitve ustreznosti določilo izjemo glede obveznosti poročanja le za javne zavode, odvisno od višine njihovih letnih prihodkov, medtem ko takšnega pristopa ni uporabilo pri ostalih kategorijah poročevalcev po ZPFOLERD.

Ministrstvo za finance pri izvajanju določb ZPFOLERD ni ravnalo učinkovito, ker do zakonsko določenega roka, to je 16. 9. 2007, ni sprejelo pravilnika iz 13. člena ZPFOLERD, v katerem bi opredelilo vsebinske rešitve, ki bi bile podlaga za vzpostavitev registrov in evidenc po ZPFOLERD. Ministrstvo za finance tudi do izdaje revizijskega poročila računskega sodišča (poročilo je bilo izdano 12. 7. 2010) še ni sprejelo pravilnika iz 13. člena ZPFOLERD.

Ker Ministrstvo za finance ni izdalo pravilnika, v katerem bi podrobno določilo vsebino podatkov, ki se vodijo v registrih in evidencah in o katerih morajo poročevalci poročati, tudi AJPES ni mogla izdati navodila iz 13. člena ZPFOLERD, s katerim bi predpisala postopek za predložitev podatkov, o katerih morajo poročevalci poročati AJPES, ter postopek poročanja v spletno aplikacijo.

Ministrstvo za finance ni vzpostavilo pogojev za izvajanje določb ZPFOLERD v delu, ki se nanaša na določitev in presojanje ustreznosti sodil za razporejanje prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do njihovih virov na dejavnosti splošnega pomena in na druge dejavnosti. Ministrstva niso sprejela predpisa, v katerem bi bili določeni obvezni oziroma izbirni kazalniki, ki se uporabljajo pri oblikovanju sodil za istovrstne izvajalce s pravico ali pooblastilom za posamezno dejavnost splošnega pomena, saj v ZPFOLERD ni opredeljena takšna obveznost.

1.2.5 Drugi prometni davki

Davek na promet nepremičnin se plačuje od prometa nepremičnin ter od odplačne ustanovitve in odplačnega prenosa ali oddajanja v najem stavbne pravice. Za prenos nepremičnin se šteje tudi zamenjava ene nepremičnine za drugo nepremičnino in finančni najem nepremičnine.

Zakon o davku na promet nepremičnin (Ur. l. RS, št. 117/2006) določa tudi več vrst prenosov nepremičnin, od katerih se davek ne plačuje. Nekatere med njimi so:

- prenos nepremičnin na diplomatska in konzularna predstavništva, akreditirana v RS, če velja vzajemnost, in na mednarodne organizacije, če to določajo mednarodne pogodbe, ki obvezujejo RS;
- prenos nepremičnin iz naslova razlastitev ali drugih zakonskih ukrepov oziroma na podlagi prodajne pogodbe, ki je bila sklenjena namesto razlastitve;
- prenos nepremičnin, ki imajo status kulturnega spomenika, pod pogojem, da je kulturni spomenik dostopen za javnost ali da je namenjen izvajanju kulturne dejavnosti, o čemer lastnik sklene z ministrstvom, pristojnim za kulturo, sporazum z neomejenim trajanjem;
- prenos nepremičnin v postopkih prisilne izterjave obveznih dajatev v skladu z zakoni;

Zavezanec za davek na promet nepremičnin je prodajalec nepremičnine. Pri ustanovitvi stavbne pravice je davčni zavezanec ustanovitelj, pri prenosu stavbne pravice pa prenositelj stavbne pravice. Pri zamenjavi nepremičnine je davčni zavezanec vsak udeleženec v zamenjavi za vrednost nepremičnine, ki jo odtuji. Pri prodaji idealnih deležev nepremičnine je davčni zavezanec vsak prodajalec posebej. Pri finančnem najemu je davčni zavezanec najemodajalec. Osnova za davek je prodajna cena nepremičnine. Prodajna cena nepremičnine je vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, v stvareh, v storitvah, v prevzetih dolgovih prejšnjega lastnika in podobno), ki ga je ali ga bo prodajalec prejel od kupca za opravljen promet nepremičnine. V primeru finančnega najema nepremičnine se stroški financiranja ne všttevajo v davčno osnovo, če so izkazani ločeno od vrednosti nepremičnine. Pri ustanovitvi ali prenosu stavbne pravice je davčna osnova doseženo plačilo, ki ustreza tržni vrednosti stavbne pravice. Davek se plačuje po stopnji 2 odstotka od davčne osnove. Davčna obveznost nastane na dan sklenitve pogodbe, na podlagi katere se prenese nepremičnina ali ustanovi oziroma prenese stavbna pravica ali s pravnomočnostjo sodne odločbe.

Po Zakonu o davku na motorna vozila se davek na motorna vozila plačuje od motornih vozil iz tarifnih oznak: 8703 21, 8703 22, 8703 23, 8703 24, 8703 31, 8703 32, 8703 33 in 8703 90 ter iz tarifne oznake 8711, določenih v carinski tarifi EU, ki se dajo prvič v promet ali se prvič registrirajo na območju RS. Zavezanec za obračunavanje in plačevanje davka je

proizvajalec oziroma oseba, ki pridobi motorno vozilo v drugi državi članici Evropske unije oziroma uvoznik motornih vozil. Osnova za davek je prodajna cena posameznega motornega vozila, ki ne vključuje tega davka in davka na dodano vrednost. Davčne stopnje so progresivne in so odvisne od več dejavnikov: od izpusta CO₂ pri kombinirani vožnji in vrste goriva, ki se uporablja za pogon, do moči motorja v kW. Obveznost za obračun davka nastane takrat, ko je opravljen promet motornih vozil.

1.3 Posebnosti računovodstva javnih zavodov

Posebnosti računovodstva javnih zavodov se kažejo predvsem v tem, da se celotni javni sektor obravnava enotno, to je na področju spremljanja in vrednotenja računovodskih kategorij, priprave finančnih načrtov, priprave zaključnih poročil, nadzora in revizije, ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti posameznih delov javnega sektorja s poudarkom na odgovornosti pred zakonodajalcem in davkoplačevalci.

Posebnosti se pojavljajo zaradi specifičnega položaja zavodov, saj jim država v določenem smislu omejuje samostojnost na vseh področjih, tudi na področju računovodstva. Od njih se poleg pozitivnega poslovnega rezultata pričakuje tudi splošni blaginjski učinek, ki se odraža v zagotavljanju javnih dobrin.

Posebnosti računovodstva javnih zavodov so zlasti v:

- dvojnem vodenju računovodstva,
- delitvi med javno službo in tržno dejavnostjo,
- obračunavanju amortizacije.

Podrobnosti javni zavodi določijo v pravilnikih o računovodstvu.

Javni zavodi so kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta dolžni sestaviti naslednje računovodske izkaze:

1. bilanco stanja,
2. izkaz prihodkov in odhodkov (po načelu nastanka poslovnega dogodka),
3. izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti (po načelu nastanka poslovnega dogodka),
4. izkaz prihodkov in odhodkov (po načelu denarnega toka),
5. izkaz računa finančnih terjatev in naložb,
6. izkaz računa financiranja.

Dvojno vodenje računovodstva, po načelu poslovnega dogodka in po načelu denarnega toka, povzroča javnim zavodom veliko težav, dodatno delo in kaže na zastareli način vodenja računovodstva, ki ni v skladu s sodobnimi mednarodnimi računovodskimi

standardi. Računovodski izkazi javnih zavodov izkazujejo prihodke, odhodke in presežek prihodkov (presežek odhodkov) po dveh načelih. Prihodki in odhodki so pri obeh načelih vrednostno zelo različni. Rezultat poslovanja je lahko po enem načelu pozitiven, po drugem negativen. Učinek nakupa osnovnih sredstev je po načelu denarnega toka takojšen, po načelu fakturirane realizacije pa se z obračunom amortizacije razdeli na več let.

Prihodki in odhodki, izkazani v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, ter v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka, niso neposredno primerljivi, saj veljajo pri pripoznavanju prihodkov in odhodkov različna pravila – načelo nastanka poslovnega dogodka in načelo denarnega toka. Različna so tudi pravila o vrstah in členitvi prihodkov in odhodkov. Po določbah Zakona o računovodstvu (v nadaljevanju ZR) se računovodske izkaze oziroma letno poročilo za osebe javnega prava, sestavlja le enkrat letno, in sicer v dveh mesecih po preteku poslovnega leta, pri čemer je poslovno leto enako koledarskemu. Izjema je le, če pride do statusne spremembe ali do prenehanja poslovanja pravne osebe.

Pravne osebe javnega prava so po zakonu obvezne predložiti letna poročila za zagotovitev javnosti in za državno statistiko preko spletnega portala. Računovodske izkaze je potrebno predložiti preko spletnega portala AJPES, in sicer z neposrednim vnosom v spletno aplikacijo, pojasnila k izkazu in poslovno poročilo pa v eni PDF–datoteki, ki jo dobijo prek spletnega portala AJPES. Osebe javnega prava morajo oddati tudi izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ. Podlaga za izjavo so poročila notranjega in zunanjega revizorja in sicer za področja, na katera se nanašajo. Za vsa druga področja je podlaga za izjavo samoocenitveni vprašalnik.

Pravne osebe javnega prava morajo prihodke in druge prejemke ter odhodke in druge izdatke iz naslova javne službe in tržne dejavnosti izkazovati ločeno. Le na podlagi ustreznih analitičnih evidenc lahko v skladu z določbami 9. člena ZR zagotavljajo ločeno spremljanje poslovanja in izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Poslovne knjige in poročila morajo omogočiti tudi ocenjevanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ. Pravne osebe morajo v poslovnih knjigah zagotoviti podlago, potrebno za sestavo računovodskih izkazov, poslovnega poročila in poročila o doseženih ciljih in rezultatih, ni pa jim potrebno voditi dveh glavnih knjig (Janc, 2006, str. 6).

1.3.1 Proračunska načela

Zakon o javnih financah v 2. členu navaja proračunska načela:

1. Pri pripravi in izvrševanju proračuna je treba spoštovati načeli učinkovitosti in gospodarnosti.

2. V proračunu se izkazujejo vsi prejemki (prihodki, sredstva vračil danih posojil, sredstva od prodaje kapitalskih deležev in iz naslova zadolževanja) ter vsi izdatki države in občine.
3. Vsi prejemki in izdatki se izkazujejo v polnem (bruto) obsegu.
4. Vsi prejemki služijo za pokrivanje vseh izdatkov, razen izjem po zakonu.
5. Proračun mora biti uravnotežen med prejemki in izdatki.
6. Proračun se sprejema za leto, ki je enako koledarskemu letu.
7. Proračun se sprejme pred začetkom leta, na katerega se nanaša.

1.3.2 Načelo denarnega toka in načelo nastanka dogodka

V nasprotju z računovodstvom v zasebnem sektorju, računovodstvo v javnem sektorju temelji na načelu denarnega toka. V RS se, skladno z Zakonom o javnih financah in Zakonom o računovodstvu, izkazujejo bilance štirih blagajn javnega financiranja na osnovi proračunskega načela denarnih tokov. Državni in občinski proračuni ter finančni načrti obeh skladov socialnega zavarovanja (ZPIZ in ZZZS) se pripravljajo, sprejemajo in izvršujejo po načelu denarnega toka. Računovodstvo državnega in občinskih proračunov ter obeh skladov socialnega zavarovanja se vodi samo po načelu denarnega toka. Prav tako se po načelu denarnega toka izkazujejo bilance neposrednih proračunskih uporabnikov.

Pri posrednih proračunskih uporabnikih (javnih zavodih in agencijah) pa že sedaj veljavni zakon od leta 2000 dalje predpisuje vodenje računovodstva in izkazovanje bilanc po obeh načelih, tako po načelu denarnega toka, kot tudi po obračunskem načelu.

Načelo denarnega toka oziroma plačane realizacije pomeni, da se priznavajo poslovni dogodki in transakcije, ko sta izpolnjena dva pogoja:

- poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje odhodka oziroma prihodka, je dejansko nastal;
- prišlo je do izplačila denarja oziroma njegovega ekvivalenta.

V sistemu plačane realizacije se prejemki in izdatki beležijo, ko so plačila prejeta oziroma plačana. V računovodstvu javnega sektorja so bila vedno podlaga plačila. ZR določa, da se prihodki in odhodki uporabnikov enotnega kontnega načrta priznavajo v skladu z računovodskim načelom denarnega toka. Razen za uporabnike enotnega kontnega načrta, ki pridobivajo prihodke tudi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih neproračunskih virov, lahko minister pristojen za finance določi, da se prihodki in odhodki priznavajo v skladu z računovodskimi standardi. Navedeno načelo izkazuje finančni rezultat za določeno obdobje kot razliko med prejetim in plačanim denarjem. Uporabnikom zagotavlja informacije o virih denarja, prejetega v določenem obdobju, in njegovih namenih porabe ter o denarnem ravnotežju na dan poročanja. Načelo plačane realizacije priznava dogodek s prejemom denarja.

Pravna podlaga, na osnovi katere javni zavodi vodijo računovodstvo, temelji na sklopu zakonov, predpisov, uredb. Poleg Zakona o javnih financah, Zakona o zavodih in Slovenskih računovodskih standardov, je eden izmed pomembnejših zakonov tudi ZR. Na podlagi ZR je sprejetih kar nekaj predpisov. Naj navedem samo nekatere: Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava; Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava; Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava; Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

Pri vodenju poslovnih knjig javni zavodi uporabljajo enotni kontni načrt, ki je obvezen za celotni javni sektor. Imenuje se Enotni kontni načrt za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Oblika kontnega načrta je prilagojena specifičnim potrebam tega sektorja.

Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (eden izmed predpisov, ki temelji na ZR), pa te uporabnike deli še bolj podrobno, in sicer na:

- druge uporabnike enotnega kontnega načrta, kamor spadajo državni in občinski proračuni, državni in občinski organi, ožji deli lokalnih skupnosti, ZZZS, ZPIZ in javni skladi (neposredni proračunski uporabniki, ki se v "celoti" financirajo iz proračuna);
- določene uporabnike EKN, ki so javni zavodi, javne agencije in drugi posredni proračunski uporabniki ter druge osebe javnega prava, ki niso posredni proračunski uporabniki in upoštevajo ZR (posredni proračunski uporabniki se ne financirajo v celoti iz proračuna/proračunov, ampak pridobivajo prihodke tudi s prodajo proizvodov ali storitev na trgu).

1.3.3 Zakon o računovodstvu

S tem zakonom se ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelava letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi zakona o gospodarskih družbah, zakona o gospodarskih javnih službah in zakona o društvih. Zakon ne opredeljuje posebej računovodstva, temveč podrobneje opredeljuje knjigovodske listine in poslovne knjige, merjenje in razčlenjevanje prihodkov in odhodkov, ugotavljanje izida poslovanja, predpisuje vsebino in način izdelave računovodskih izkazov in letnih poročil, določa hranjenje knjigovodskih listin in poslovnih knjig, vrednotenje postavk v računovodskih izkazih, popis sredstev ter obveznosti do virov sredstev, odpisovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, revaloriziranje sredstev, finančno

poslovanje in plačilni promet, predlaganje in pošiljanje letnih poročil, naloge in organizacijo računovodstva ter pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb ter računovodsko kontrolo in notranje revidiranje. V nadaljevanju povzemam bistvene posebnosti računovodstva javnih zavodov, ki se pomembno razlikujejo od računovodstva gospodarskih organizacij.

Poslovne knjige in poročila morajo zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Zagotavljati morajo možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ.

Prihodki in odhodki se razčlenjujejo v skladu z določbami tega zakona in predpisi, izdanimi na zakonski podlagi ter računovodskimi standardi. Merjenje in razčlenjevanje prihodkov in odhodkov uporabnikov enotnega kontnega načrta predpiše minister, pristojen za finance. Prihodki in odhodki uporabnikov enotnega kontnega načrta se priznavajo v skladu z računovodskim načelom denarnega toka (plačane realizacije).

Računovodski izkazi morajo prikazovati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj. Računovodska izkaza sta bilanca stanja in izkaz prihodkov in odhodkov. Pravne osebe po tem zakonu sestavljajo letno poročilo. Letno poročilo je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov, pojasnil k izkazom in poslovnega poročila. Podrobnejšo vsebino, členitev in obliko bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov ter pojasnil k izkazom za uporabnike enotnega kontnega načrta določi minister, pristojen za finance, podrobnejšo vsebino, členitev in obliko bilance stanja in izkaza prihodkov in odhodkov ter pojasnil k izkazom za uporabnike kontnega okvira pa določa računovodski standard.

Pravne osebe skladno z ZR ob koncu leta obvezno usklajujejo stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom (inventuro). Odpis neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev je reden ali izreden. Reden odpis se opravlja v skladu z računovodskimi standardi. Stopnje in način odpisa, po katerem se opravlja reden odpis, predpiše minister, pristojen za finance.

Ne glede na določbe prejšnjega odstavka se odpis opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev za uporabnike enotnega kontnega načrta, ki pridobivajo prihodke iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih neproračunskih virov, opravi v breme prihodkov kot strošek amortizacije. V tem primeru morajo osebe javnega prava sredstva obračunane amortizacije, ki se zagotavljajo iz prihodkov za opravljanje javne službe, izkazati ločeno.

Opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva ter kapitalske naložbe v gospodarske družbe in druge pravne osebe, ki vodijo poslovne knjige po določbah Zakona o gospodarskih družbah ter Zakona o gospodarskih javnih službah, se revalorizirajo ob koncu poslovnega leta na podlagi računovodskih standardov. Proračun, proračunski uporabniki in pravne osebe javnega prava za druga sredstva in obveznosti do virov sredstev revalorizacije ne opravljajo, razen če je tako določeno s predpisom ali pogodbo. Revalorizacijski učinek sredstev in obveznosti do virov sredstev izkazujejo proračun, proračunski uporabniki in pravne osebe javnega prava kot povečanje oziroma zmanjšanje lastnih virov sredstev.

1.3.4 Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava

S tem pravilnikom se določajo vrste, priznavanje in izkazovanje prihodkov in odhodkov ter izkazovanje prejemkov in izdatkov, povezanih s finančnimi naložbami in najemanjem posojil, v poslovnih knjigah in računovodskih izkazih pravnih oseb javnega prava, ki vodijo poslovne knjige in izdelujejo letna poročila na podlagi zakona o računovodstvu. Z drugimi uporabniki enotnega kontnega načrta so mišljeni državni in občinski proračuni, državni in občinski organi in organizacije, ožji deli lokalnih skupnosti, ZZZS, ZPIZ in javni skladi. Z določenimi uporabniki enotnega kontnega načrta so mišljeni javni zavodi, javne agencije in ostali posredni proračunski uporabniki ter druge osebe javnega prava, ki niso posredni proračunski uporabniki in upoštevajo določbe ZR.

Prihodki in odhodki se pripoznavajo po načelu denarnega toka. V skladu s tem načelom se prihodek oziroma odhodek prizna, ko sta izpolnjena naslednja pogoja:

- poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov je nastal ter
- je prišlo do prejema ali izplačila denarja oziroma njegovega ekvivalenta.

Šteje se, da je pogoj za pripoznavanje prihodkov in odhodkov, določen v drugi alineji prejšnjega odstavka, izpolnjen tudi, če so bile terjatve oziroma obveznosti, ki se nanašajo na prihodke oziroma odhodke, poravnane na drug način (pobot oziroma kompenzacija in poplačilo v stvareh), pri čemer ni nastal denarni tok.

V skladu s Pravilnikom o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava se prihodki razčlenjujejo na:

- davčne prihodke,
- nedavčne prihodke,
- kapitalske prihodke,
- prejete donacije,

- transferne prihodke,
- prejeta sredstva iz EU.

Z davčnimi prihodki so mišljena vsa vplačila dajatev, določena z zakonom ali drugim predpisom, izdanim na podlagi zakona. Z nedavčnimi prihodki so mišljeni prihodki iz opravljanja dejavnosti, prihodki od financiranja, prihodki od taks in pristojbin ter vsi drugi prihodki, ki v tem členu niso posebej opredeljeni. Kapitalski prihodki so prihodki iz prodaje opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog blagovnih rezerv in finančnega premoženja. Prejete donacije so prihodki iz naslova podarjenih denarnih sredstev. Transferni prihodki so prihodki, doseženi s prenosom denarnih sredstev od drugih javnofinančnih institucij. Prejeta sredstva iz EU so prihodki, ki jih zagotavlja proračun EU in druge institucije EU za posamezne namene.

1.3.5 Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava

Proračuni, neposredni in posredni uporabniki proračuna ter osebe javnega prava, ki so zavezane voditi poslovne knjige v skladu z določbami ZR, evidentirajo in izkazujejo javnofinančne prihodke in druge prejeme, odhodke in druge izdatke, sredstva ter obveznosti do virov sredstev v skladu z določbami zakona, Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava in določbami tega pravilnika. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava natančneje opredeljuje vsebino razredov, skupin kontov in podskupin kontov ter predpisuje enotni kontni načrt, ki je sestavni del pravilnika.

1.3.6 Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava

S tem pravilnikom se določajo vsebina, členitev in oblika sestavnih delov letnega poročila za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ki so uporabniki enotnega kontnega načrta po ZR. Pravilnik natančneje opredeljuje sestavljanje letnega poročila, računovodskega poročila, bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta, izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta pojasnil k izkazu, prilog k bilanci stanja prilog k izkazu prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov, prilog k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, dajanje pojasnil o drugih računovodskih informacijah ter vsebino poslovnega poročila. V nadaljevanju pojasnjujem pomen bistvenih izrazov, uporabljenih v Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

Bilanca stanja je računovodski izkaz, ki vsebuje podatke o stanju sredstev ter obveznostih do virov sredstev uporabnika enotnega kontnega načrta ob koncu obračunskega obdobja.

Izkaz prihodkov in odhodkov je računovodski izkaz, ki vsebuje podatke o prihodkih in odhodkih, ki jih je uporabnik enotnega kontnega načrta dosegel v obračunskem obdobju. Pojasnila k izkazom so dopolnilni računovodski izkazi oziroma preglednice določene s tem pravilnikom kot priloge k bilanci stanja oziroma izkazu prihodkov in odhodkov, ki dodatno razčlenjujejo ali pojasnjujejo posamezne vrste podatkov o sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih izkazanih v bilanci stanja oziroma izkazu prihodkov in odhodkov ter druge računovodske informacije določene s tem pravilnikom ali drugim predpisom ter tiste računovodske informacije, ki jih določi sam uporabnik enotnega kontnega načrta.

Računovodsko poročilo je del letnega poročila. Sestavljajo ga bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pojasnila k izkazom. Poslovno poročilo so informacije, ki jih pripravi poslovodstvo o poslovanju uporabnika enotnega kontnega načrta. Del poročila je tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih na področju iz njihove pristojnosti, ki se pripravi v skladu s predpisom iz četrtega odstavka 62. člena Zakona o javnih financah, to je v skladu z enotno metodologijo za pripravo poročil o doseženih ciljih in rezultatih, ki jo predpiše minister, pristojen za finance.

Letno poročilo sestavljata računovodsko poročilo in poslovno poročilo. Računovodsko poročilo obsega bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pojasnila k obema računovodskima izkazoma. Obrazec, po katerem se sestavi bilanca stanja, je enoten za vse uporabnike enotnega kontnega načrta, obrazec po katerem se sestavi izkaz prihodkov in odhodkov, pa je poseben za druge uporabnike enotnega kontnega načrta in poseben za določene uporabnike enotnega kontnega načrta. Računovodsko poročilo pripravi pooblaščen računovodja oziroma oseba, odgovorna za področje računovodstva.

1.3.7 Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev

Pravilnik natančno določa predmet obračunavanja amortizacije, amortizacijsko osnovo, stopnjo in metodo amortiziranja. V skladu s tem pravilnikom je redni odpis oblikovanje popravkov vrednosti osnovnih sredstev v poslovnih knjigah, za znesek amortizacije, obračunan po letnem obračunu. Izredni odpis se opravi v primeru odtujitve osnovnih sredstev, trajne izločitve iz uporabe in zaradi prevrednotenja zaradi oslabitve osnovnih sredstev.

Osnovna sredstva se redno odpisujejo posamično, z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, ki se mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pokrivajo stroške amortizacije v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če ne pridobijo iz sredstev javnih financ denarnih sredstev za kritje stroškov amortizacije. Vsakoletni stroški amortizacije osnovnih sredstev,

pridobljenih iz donacij, se nadomestijo v breme dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev, oblikovanih iz naslova donacij. Drugi uporabniki enotnega kontnega načrta za znesek obračunane amortizacije oziroma za znesek oblikovanega popravka vrednosti zmanjšajo ustrezno obveznost do vira sredstev. Pri določenih uporabnikih enotnega kontnega načrta se obračunana amortizacija od razlike med povečano nabavno vrednostjo zaradi okrepitve osnovnega sredstva in nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem, ne obravnava kot strošek amortizacije, temveč se neposredno vračuna v breme ustrezne obveznosti do virov sredstev.

2 DAVEK NA DODANO VREDNOST V JAVNIH ZAVODIH

2.1 Splošno o davku na dodano vrednost

DDV je vrsta davka od prometa nepremičnin, proizvodov in storitev. Slovenski zakon o DDV, uveljavljen leta 1999, je temeljil na šesti smernici Sveta 77/388/EGS, z dne 17. 5. 1977, ki so jo leta 1977 sprejele države EU. Šesta smernica je bila z uveljavitvijo direktive o enotnem DDV, ki velja od 1. 1. 2007, v celoti nadomeščena. Zakon o DDV temelji na potrošni obliki DDV, to je obliki, ki je sprejeta kot prevladujoča v državah EU. Slovenska ureditev DDV temelji na (Zalokar, Prisljan, Prusnik & Dolinar Dubokovič, 2007, str. 13–17):

1. ozemeljskem načelu, kar pomeni, da se uporablja za promet, opravljen oziroma obravnavan, kot da je opravljen na ozemlju Slovenije in
2. načelu namembnega kraja, po katerem so proizvodi obdavčeni v namembni državi, ne v državi odpošiljanja.

Najpomembnejša značilnost DDV je, da ga zavezanec državi ne plača toliko kolikor ga obračuna v svojih prodajnih in drugih listinah, saj lahko od njega odbije tistega, zaračunanega njemu v prejetih nabavnih listinah oziroma pri uvozu, in tistega, ki ga je sam obračunal v okviru obvezne samoobdavčitve. Tako DDV bremeni le tiste kupce proizvodov in storitev, ki nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV, to pa se predvsem občani – končni potrošniki. Pravice do delnega ali popolnega odbitka vstopnega DDV nimajo še nekateri drugi, predvsem tisti, ki opravljajo DDV oproščene dejavnosti, in med njimi je največ takih, ki se financirajo iz proračuna, torej iz sredstev, zbranih z dajatvami.

Dobra stran DDV je preprostost njegovega obračuna na računu (prodajni listini), ker imamo le dve davčni stopnji. To, da ga je treba obračunati na vsaki stopnji prometa, torej noben kupec ni izjema, pa zagotavlja večji davčni red. Slaba stran DDV je, da se je z njegovo uvedbo zelo povečal obseg zunaj knjigovodskih evidenc davčnih zavezancev, saj ga skoraj ni mogoče pravilno obračunavati in plačevati le na podlagi knjigovodskih evidenc.

2.1.1 Opredelitev davčnega zavezanca

Definicijo davčnega zavezanca opredeljuje 5. člen ZDDV-1 (Ur. l. RS, št. 117/2006, 52/2007, 33/2009, 85/2009, 10/2010), ki pravi, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo ter tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

Državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo takse, prispevke in druge dajatve ter plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami. Pri opravljanju dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

Za namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev, je davčni zavezanec tudi oseba, ki poleg obdavčljivih transakcij opravlja tudi neobdavčljive transakcije in pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, je pa identificirana za namene DDV. Tak davčni zavezanec in pravna oseba sta davčna zavezanca za vse storitve, ki so jima bile opravljene.

2.1.2 Čas nastanka obveznosti za obračun davka na dodano vrednost

Obdavčljivi dogodek nastane, ko je blago dobavljeno oziroma so storitve opravljene ali ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti, pri uvozu pa, ko je blago uvoženo. Obveznost obračuna DDV nastane, ko nastane obdavčljiv dogodek.

Pri dobavah blaga v drugo državo članico oz. pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti je nastanek obveznosti obračuna DDV vezan na 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek. V primerih, ko je račun izdan pred potekom navedenega roka, nastane obveznost obračuna DDV na dan izdaje računa.

Direktiva Sveta 2006/112/ES določa obdavčljivi dogodek in nastanek obveznosti obračuna DDV v členih od 62 do 67, ki so povzeti tudi v slovenskem zakonu. Tako 32. člen ZDDV-1 opredeljuje, kaj je obdavčljivi dogodek in kdaj nastane obveznost obračuna DDV, in sicer obdavčljivi dogodek pomeni dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV, obveznost obračuna DDV pa nastane, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga mora plačati, čeprav je plačilo lahko odloženo.

2.1.3 Obdavčljiv promet

Z DDV so obdavčeni vsaka dobava blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo v okviru svoje dejavnosti na območju RS, pridobitev blaga iz EU za plačilo ter uvoz blaga v RS (obdavčljiv promet). Obdavčljiv promet pa je lahko:

- obdavčen,
- oproščen obračuna DDV ali
- brez obveznosti za obračun DDV.

Poznamo dve glavni vrsti oprostitev:

- prave oprostitev, pri katerih davčni zavezanec ne izgubi pravice do odbitka vstopnega DDV in
- neprave oprostitev, pri katerih davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka vstopnega DDV.

Prava oprostitve pomeni, da davčni zavezanec DDV ne obračuna in ne plača, hkrati pa ima pravico do odbitka davka. Tako so popolnoma brez obremenitve z DDV izvoz blaga, dobave blaga v druge države članice, dobave blaga, ki so izenačene z izvozom blaga ali dobavami blaga v druge države članice, in storitve, ki so opravljene ali porabljene v tretjih državah oz. v drugih državah članicah, v kolikor je prejemnik davčni zavezanec, identificiran za namene DDV. Promet, za katerega veljajo prave davčne oprostitev, je predvsem promet blaga in storitev, povezan z EU ter s tretjimi državami in tretjimi ozemlji.

Neprave oprostitev v sistemu DDV pomenijo, da davčni zavezanci, ki opravljajo oproščene dejavnosti, od svojih dobav ne obračunavajo davka, pa tudi nimajo pravice do odbitka davka, ki jim ga zaračunajo dobavitelji. Plačila DDV so oproščene določene dejavnosti, ki so v javnem interesu (zdravstvo, socialno varstvo, izobraževanje, verske skupnosti, šport in športna vzgoja, kultura itn.), zavarovalne in pozavarovalne transakcije, najem oz. zakup nepremičnin, finančne storitve, dobava znamk, igre na srečo, dobava objektov ali delov objektov in zemljišč razen novogradenj oz. novovseljenih zgradb, dobava zemljišč, dobava zlata Banki Slovenije.

Neprave oprostitev so torej predpisane predvsem za:

- dejavnosti, ki so v javnem interesu (42. člen ZDDV-1),
- zavarovalniške in finančne storitve (44. člen ZDDV-1),
- promet z nepremičninami (44. člen ZDDV-1).

Davčni zavezanci opravljajo tudi promet, pri katerem nimajo obveznosti za obračun DDV. To je promet blaga in storitev, ki je opravljena zunaj ozemlja RS (seveda je pri določanju

kraja prometa potrebno upoštevati pravila iz ZDDV-1) in katerega vrednost v zadnjih 12 mesecih je premajhna za obvezno identifikacijo za DDV.

ZDDV-1 in Pravilnik o izvajanju Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju P-ZDDV-1) opisujeta tudi neobdavčljiv promet, kamor uvrščamo:

- prenos prometa, statusno preoblikovanje družb in stvarne vloške,
- izročitev materiala v oplemenitenje,
- vračila in zamenjave blaga v garancijskem roku,
- odškodnine,
- plačila v tujem imenu in za tuj račun.

2.1.4 Dejavnosti, oproščene obračuna davka na dodano vrednost

Dejavnosti, oproščene obračuna DDV, so:

- določene dejavnosti, ki so v javnem interesu (zdravstvo, socialno varstvo, vzgoja in izobraževanje, ...);
- druge dejavnosti (zavarovalne in finančne storitve, najem oziroma zakup nepremičnin, igre na srečo, ...);
- dobave blaga v druge države članice pod določenimi pogoji;
- nekatere pridobitve blaga znotraj EU;
- določene prevozne storitve;
- nekatere transakcije pri uvozu blaga;
- izvoz blaga;
- določene transakcije v zvezi z mednarodnim prevozom;
- določene storitve posrednikov;
- transakcije, povezane z mednarodnim trgovanjem (oprostitve za dobave blaga in storitev v carinskih postopkih, oprostitev za dobave določenega blaga in storitev v davčnih skladiščih).

V ZDDV-1 so transakcije, ki so oproščene DDV, natančno opredeljene. Navedeni pa so tudi pogoji in okoliščine, ki morajo biti izpolnjeni za oprostitev DDV.

42. člen ZDDV-1 navaja oproščene dejavnosti, ki so v javnem interesu. Javni interes lahko razumemo kot interes, da so storitve in blago, na katere se oprostitev nanašajo, za končnega potrošnika cenejši. Končni porabniki so pravzaprav vedno fizične osebe, kajti tudi če so na prvi pogled pravne osebe ali zasebniki, bodo ti svoje stroške s ceno storitve ali blaga prevalili na končne porabnike. Oprostitev obračuna DDV so našteje v 16 točkah v prvem odstavku 42. člena ZDDV-1. Kdor izpolnjuje pogoje, napisane v teh točkah, ne obračunava DDV. Vendar lahko tudi drugi davčni zavezanci po 43. členu ZDDV-1 od naštetih storitev ne obračunavajo DDV, če (Zalokar, et al., 2007):

- njihov cilj ni doseganje dobička, če pa ga vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, temveč ga morajo nameniti za nadaljnje opravljanje ali izboljšanje storitev, ali
- jih upravljajo in vodijo večinoma prostovoljci, ki sami ali prek drugih oseb niso neposredno ali posredno udeleženi v rezultatih teh dejavnosti, ali
- zaračunavajo cene, ki jih odobrijo pristojni organi, ali cene, ki niso višje od tako odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev cen, cene, ki so nižje, kot jih za podobne storitve zaračunavajo davčni zavezanci, ki obračunavajo DDV, ali
- ni verjetno, da taka oprostitvev izkrivlja konkurenco, na primer postavlja v slabši položaj zavezanca za DDV.

Za osebe, ki izpolnjujejo našteje pogoje, opravljajo nepridobitno dejavnost v skladu z ZDDV-1. Za doseg nepridobitnosti je dovolj, če je izpolnjen eden izmed pogojev, naštetih v prejšnjem odstavku. Osebe, ki opravljajo nepridobitno dejavnost v skladu s pogoji, naštetimi v prejšnjem odstavku, lahko uveljavljajo oprostitvev plačila DDV na podlagi priglasitve davčnemu organu.

Kaj pomeni izraz nepridobitna organizacija za potrebe oprostitvev plačila DDV, je razložilo evropsko sodišče v C-174/00, z dne 21. 3. 2002, ki pravi (Zalokar, et al., 2007): Namen določbe A(1)(m) 13. člena Šeste smernice (sedaj 132/1 direktive o DDV) je ugodnejša obravnava določenih dejavnosti, ki se ne opravljajo v pridobitne namene. Kategorizacija pravne osebe, da je nepridobitna, mora zato temeljiti na sami naravi organizacije in ne na storitvah, tako kot so opredeljene v določbi A(1)(m) 13. člena šeste smernice (sedaj 132/1/m direktive o DDV). Tudi, če takšna organizacija pridobiva dobiček, (sistematično ali ne), to ne vpliva na opravljeno kategorizacijo, vse dokler se dobiček ne porazdeli njenim članom.

Drugo skupino nepravilnih oprostitvev (pri katerih davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka DDV), določa 44. člen ZDDV-1. Določa devet vrst oprostitvev blaga in storitev:

- zavarovalne in pozavarovalne transakcije;
- najem oziroma zakup nepremičnin (vključno z leasingom);
- dobava blaga, ki se je v celoti uporabljalo za namene oproščenih dejavnosti oziroma transakcij iz 42. člena tega zakona in tega člena;
- finančne transakcije;
- dobava kolkov in drugih podobnih znamk;
- igre na srečo;
- dobava objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih so objekti postavljeni, razen če je dobava opravljena, preden so objekti ali deli objektov prvič vseljeni oziroma uporabljeni, ali če je dobava opravljena, preden potečeta dve leti od začetka prve uporabe oziroma prve vselitve;
- dobava zemljišč, razen stavbnih zemljišč;

- dobava zlata Banki Slovenije.

2.2. Izračunavanje odbitnega deleža davka na dodano vrednost

Vsak davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, je upravičen, da svojo davčno obveznost zmanjša za odbitni DDV. Odbitni DDV so tisti zneski davka, ki so izkazani na računih o nabavi blaga oziroma opravljeni storitvi. Pravico do odbitka DDV pa ima davčni zavezanec le za nabavo blaga in storitev, ki jih uporabi za namene svojih obdavčenih transakcij in zakonsko točno določenih oproščenih transakcij ter v primeru občasne dobave novega prevoznega sredstva v drugo državo članico.

Če davčni zavezanec uporabi blago in storitve tudi za transakcije, pri katerih si ne sme odbiti DDV, sme odbiti le tolikšen delež DDV, kolikšen se nanaša na obdavčeno dejavnost ter na tisto oproščeno in v Sloveniji neobdavčeno dejavnost, pri kateri ima pravico do odbitka DDV. Tako pri dobavah blaga in storitev, ki so oproščene obračuna in plačila DDV, oprostitev lahko vpliva na priznavanje odbitka DDV (neprava oprostitev) ali pa ne (prava oprostitev).

Neprave davčne oprostitve vplivajo na velikost odbitka DDV in kadar davčni zavezanec opravlja take dejavnosti, ima v skladu s P-ZDDV-1 tri možnosti:

- računanje odbitka DDV po dejanskih podatkih pri vsaki dejavnosti, če v svojem knjigovodstvu ali zunaj knjigovodski evidenci zagotovi podatke o celotnem zaračunanem DDV in znesku DDV, za katerega se prizna pravica do odbitka;
- določi znesek DDV, ki ga sme odbiti, z uporabo odbitnega deleža v skladu s 65. členom ZDDV-1 za celotno dejavnost, če ne more zagotoviti knjigovodskih podatkov ločeno za dejavnosti,
- določi znesek DDV, ki ga sme odbiti, z uporabo več odbitnih deležev, ločeno za vsako področje svoje dejavnosti v skladu s sedmim odstavkom 65. člena ZDDV-1. Področje dejavnosti po tej alineji pomeni katero koli raven dejavnosti zavezanca po standardni klasifikaciji dejavnosti ali organizacijsko enoto zavezanca (kot npr. dislociran obrat, poslovna enota ipd).

Če torej davčni zavezanec opravlja hkrati obdavčeno in oproščeno dejavnost, določi znesek DDV, ki si ga sme odbiti, z odbitnim deležem, ki se lahko določi za vse transakcije ali pa ločeno za vsako področje dejavnosti ob zagotavljanju ustreznega knjigovodstva.

2.2.1 Računanje odbitka davka na dodano vrednost po dejanskih podatkih

Če davčni zavezanec opravlja dejavnosti z dveh ali več področij in je promet ene v celoti obdavčen, promet druge pa v celoti oproščen ter se odloči voditi davčne evidence ločeno, odbija DDV za vso obdavčeno dejavnost po dejanskih podatkih. Za takšno vodenje

davčnih evidenc ne potrebuje dovoljenje davčnega organa. Seveda pa mora spremljati poslovanje za obe dejavnosti v knjigovodskih ali zunaj knjigovodskih evidencah.

2.2.2 Računanje odbitka davka na dodano vrednost za vso dejavnost

Če davčni zavezanec v svojih evidencah ne more ločeno voditi podatkov o obdavčenem in oproščenem prometu, izračuna odbitek DDV po podatkih o opravljenem prometu tako, da izračuna odbitni delež. Način izračuna odbitnega deleža podrobno opisuje ZDDV-1 in ga bom predstavila v poglavju 2.3.

2.2.3 Računanje več odbitkov davka na dodano vrednost po področjih dejavnosti

Davčni zavezanec, ki opravlja več vrst obdavčenega prometa in več vrst oproščenega prometa, lahko določi odbitni delež za vsako področje svoje dejavnosti posebej, če tudi knjigovodske evidence vodi za vsako področje dejavnosti posebej. Izbrani način določanja odbitnega deleža mora priglasiti davčnemu organu.

2.3 Izračun odbitka davka na dodano vrednost

Davčni zavezanec mora DDV, ki mu je zaračunan, razdeliti na del, ki se sme odbiti in na del, ki se ne sme odbiti, preden predloži obračun DDV. Odbitni delež se v skladu s 65. členom ZDDV-1 izračuna tako, da je v števcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri kateri je DDV odbiten po 63. členu tega zakona, v imenovalcu pa znesek iz števca in skupni znesek letnega prometa, ki se nanaša na transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, vključno s subvencijami, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev.

Izračunani podatek pove, koliko njemu zaračunanega DDV si davčni zavezanec sme odbiti. Odbitni delež se določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na celo število.

P-ZDDV-1 v 141. členu določa, da davčni zavezanec, ki opravlja le obdavčeno dejavnost in prejema plačila, ki ne predstavljajo plačila za opravljen promet blaga oziroma storitev (kot npr. prave subvencije, dotacije), ne izračunava odbitnega deleža. Prav tako pravilnik določa, da davčni zavezanec, ki opravlja deloma oproščeno deloma pa obdavčeno dejavnost in v zvezi z obdavčeno dejavnostjo prejema plačila, ki ne predstavljajo plačila za opravljen promet blaga oziroma storitev (kot npr. prave subvencije, dotacije), teh plačil ne vključi v izračun odbitnega deleža, če zagotovi podatke o celotnem vstopnem DDV in znesku vstopnega DDV, za katerega se prizna pravica do odbitka.

Kaj so prave subvencije in kaj predstavljajo neprave subvencije, davčni predpisi ne določajo. Pri izračunavanju odbitnega deleža v javnih zavodih pa je uvrščanje subvencij

med tako imenovane prave oziroma neprave subvencije ključnega pomena. Nekaj več o tej problematiki bom predstavila v nadaljevanju.

2.3.1 Kaj se ne upošteva pri izračunu odbitka davka na dodano vrednost

Pri izračunu odbitnega deleža ZDDV-1 v 65. členu določa, da se ne upoštevajo naslednji zneski:

- znesek prometa, ki se nanaša na dobave osnovnih sredstev, ki jih je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti;
- znesek prometa, ki se nanaša na priložnostne transakcije z nepremičninami;
- znesek prometa, ki se nanaša na priložnostne finančne transakcije.

Ti zneski se v davčne evidence vpisujejo, a se pri izračunu odbitnega deleža ne upoštevajo.

Zneski prometa, doseženega s prodajo osnovnih sredstev, se ne všttevajo v promet za izračun odbitnega deleža, in sicer ne glede na to ali je bil ob prodaji osnovnih sredstev obračunan DDV ali ne. Torej se ne upoštevajo niti med zneski obdavčenega niti med zneski oproščenega prometa.

Zneski prometa, doseženega s priložnostnimi transakcijami z nepremičninami, se ne všttevajo v promet za izračun odbitnega deleža in pri tem ni pomembno ali je bil pri prodaji obračunan DDV ali davek na promet nepremičnin. Zneski se torej ne upoštevajo niti med zneski obdavčenega niti med zneski oproščenega prometa.

Zneski prometa, doseženega s priložnostnimi finančnimi transakcijami, se ne všttevajo v promet za izračun odbitnega deleža. Kdaj se finančne transakcije opravljajo priložnostno, določa P-ZDDV-1 v 103. členu, ki pravi, da se v izračun odbitnega deleža ne všttevajo zneski prometa finančnih transakcij, če se opravljajo občasno. Šteje se, da je promet finančnih transakcij opravljen občasno, če finančne storitve ne predstavljajo dejavnosti zavezanca. V izračun odbitnega deleža se v nobenem primeru ne všttevajo donosi iz naložb v vrednostne papirje (na primer dividende, obresti, kapitalski dobički) in zneski depozitov in drugih naložb, ki niso predmet DDV.

Ob upoštevanju vsega navedenega davčni zavezanec izračuna odbitek DDV tako, da v števec vključi znesek prometa, pri katerem ima pravico do odbitka DDV (skupni znesek letnega prometa, od katerega je bil obračunan DDV, vendar brez DDV in skupni znesek pravih oprostitvev), zmanjšan za vrednosti prodanih osnovnih sredstev in vrednosti priložnostno prodanih nepremičnin (finančne transakcije v števcu niso vštete). V imenovalcu davčni zavezanec vključi znesek prometa iz števca, povečan za znesek prometa, ki ne daje pravice do odbitka DDV, zmanjšan za vrednosti prodanih osnovnih sredstev, priložnostno prodanih nepremičnin ter občasnih finančnih storitev.

2.3.2. Začasni in dokončni odbitek davka na dodano vrednost

Odbitni delež za tekoče leto se začasno določi na podlagi podatkov o transakcijah v preteklem letu. Odbitki, opravljeni na podlagi začasnega deleža, se morajo popraviti, ko se v naslednjem letu ugotovi oziroma določi končni odbitni delež za preteklo leto na podlagi podatkov o dejanskem obsegu prometa. Če davčni zavezanec ugotovi, da je bil odbitek DDV na podlagi začasnega odbitnega deleža obračunan v večjem ali manjšem znesku, kot bi smel biti glede na dejanske podatke, ga ustrezno popravi. Velikost odbitka DDV po letnih podatkih morajo izračunati vsi davčni zavezanci, ki uporabljajo začasni odbitni delež.

Davčni zavezanci pričnejo uporabljati izračunani odbitni delež po podatkih iz preteklega koledarskega leta 1. januarja v tekočem letu kot začasni odbitni delež tekočega leta. V primeru, da davčni zavezanec januarja še nima podatka o končnem odbitnem deležu za preteklo leto, začasno uporabi odbitni delež iz predpreteklega leta, obvezno pa prične uporabljati končni odbitni delež za preteklo leto kot začasnega za tekoče leto s 1. februarjem tekočega leta.

Razlike po dokončnem obračunu odbitka DDV za preteklo leto se upoštevajo v obračunu DDV pri davčnih zavezancih, ki imajo mesečni obračun, v davčnem obračunu za februar tekočega leta. Pri davčnih zavezancih, ki imajo trimesečni obračun, se razlike upoštevajo v davčnem obračunu za prvo trimesečje tekočega leta.

2.4. Osebe javnega prava

ZDDV-1 v petem členu opredeljuje definicijo davčnega zavezanca. Pravna oseba, ki ni davčni zavezanec (državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava) se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo takse, prispevke in druge dajatve ter plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami. Kdaj se določene osebe štejejo za osebe javnega prava ter kdaj osebe javnega prava opravljajo dejavnost kot organi oblasti, pa predpisi ne definirajo. V zvezi z navedenim je podala mnenje DURS v Pojasnilu št. 4230–224/2008–1, z dne 17. 11. 2008, ki ga nekoliko bolj podrobno povzemam v nadaljevanju.

V praksi se pogosto pojavlja vprašanje, kdaj se določene osebe štejejo za osebe javnega prava ter kdaj osebe javnega prava opravljajo dejavnost kot organi oblasti in se na podlagi petega odstavka 5. člena ZDDV-1 ne štejejo za zavezance za DDV. Osebe javnega prava lahko poleg neobdavčljive dejavnosti opravljajo še obdavčeno ali oproščeno dejavnost. Kateri od navedenih dejavnosti določena transakcija, ki jo opravi oseba javnega prava, pripada, ni vedno lahko določiti.

Da bi lahko osebo javnega prava obravnavali kot nezavezanko za DDV, morata biti najprej izpolnjena dva pogoja, in sicer mora ta oseba imeti javno priznan status osebe javnega prava in opravljati dejavnost kot organ oblasti. Ko sta izpolnjena navedena pogoja, mora biti izpolnjen še tretji pogoj, in sicer da njeno obravnavanje kot nezavezanke za DDV ne povzroči znatnega izkrivljanja konkurence. Iz navedenega sledi:

1. Javno priznan status osebe javnega prava, pri katerem se DURS opira na merila, ki so jih oblikovali drugi pravni sistemi in jih je predstavil Pirnat (1999). Ta merila so:

- namen zakonodajalca: Če zakon za neko organizacijo izrecno ne določa, da je javna organizacija, je treba pogledati gradivo zakona in ugotoviti morebiten zakonodajalčev namen v zvezi s tem. Šele če na tak način ni mogoče najti odgovora, je treba preizkusiti v nadaljevanju navedene indice.
- način ustanovitve: Ali je organizacija ustanovljena z zakonom ali upravnim aktom. V našem pravnem sistemu pridejo v poštev naslednji pravni akti: ustava in akti ustavne narave, zakon, državni predpis, predpis lokalne skupnosti in posamični akt državnega organa ali organa lokalne skupnosti. Ni ovire, da bi bile osebe javnega prava ustanovljene tudi s splošnim aktom, torej s predpisom. Najpogostejše oblike osebe javnega prava so javna podjetja in javni zavodi, med katere se šteje tudi javne gospodarske zavode.
- cilj organizacije: Okoliščina, da gre za uresničevanje javnega interesa, ne pa zasebnih koristi organizacije ali njenih članov. Najpogostejša javna funkcija oseb javnega prava je javna služba, pri tem gre lahko za gospodarsko javno službo (javna podjetja in javni gospodarski zavodi), bodisi za drugo javno službo, ki jo lahko imenujemo negospodarska ali družbena (javni zavod). Poudariti pa je treba, da lahko javno službo opravljajo tudi osebe zasebnega prava na podlagi koncesije ali na podoben način, tako da iz okoliščine opravljanja javne službe ni mogoče nedvomno sklepati na status osebe javnega prava.
- razmerja med organizacijo in javnimi oblastmi: Gre za vprašanje, ali in kako lahko te oblasti posegajo v upravljanje organizacije. To pomeni, ali je organizacija izpostavljena javnemu nadzoru, torej ali je organizacija v večji meri kot običajne osebe zasebnega prava podrejena javnemu pravu.
- ali ima organizacija prerogative, zaradi katerih ni v celoti podrejena zasebnemu pravu, ali da ima javna pooblastila: Gre za vprašanja kot so: morebitno javno financiranje organizacije, ali gre za pravno ustanovljen monopolni položaj organizacije, ali je članstvo v organizaciji obvezno za izvajanje določene dejavnosti, ali lahko organizacija predpisuje obvezne prispevke članov in podobno.

V zvezi z obravnavano problematiko glede plačevanje članskega prispevka DURS pojasnjuje, da je Ustavno sodišče RS v več svojih odločbah postavilo kriterije za razlikovanje med javnopravnimi in zasebnopravnimi oblikami združevanj. V zvezi s tem je zapisalo, da mora biti združenje, če naj bo opredeljeno kot združenje javnopravne narave,

ustanovljeno z zakonom kot oseba javnega prava in mora imeti javna pooblastila, v okviru katerih odloča o pravicah in obveznostih članov.

2. Opravljanje dejavnosti kot organ oblasti: V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ES gre pri dejavnostih v okviru javne oblasti v smislu petega odstavka 5. člena ZDDV-1 za dejavnosti, ki jih osebe javnega prava opravljajo v okviru posebne javnopravne ureditve. Mednje ne sodijo dejavnosti, ki jih osebe javnega prava opravljajo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti. Predmet ali namen dejavnosti v okviru te presoje ni pomemben.

DURS v obravnavanem pojasnilu dodaja še, da iz sodne prakse Sodišča ES izhaja, da ne velja, da se javna oblast izvaja le, če država izdaja upravne akte, torej izvaja oblastvena dejanja v ožjem pomenu. V zvezi s tem DURS povzema mnenje Sodišča ES iz sodbe C-446/98. Sodba se nanaša na odločitev o tem, ali je dejavnost dajanje v najem parkirnišče mogoče šteti kot dejavnost, ki jo opravlja oseba javnega prava. Sodišče je odločilo, da je dejavnost, če jo izvaja oseba javnega prava kot organ oblasti v smislu določb Šeste direktive in če se dejavnost izvaja na podlagi posebnega pravnega režima, ki velja za osebe javnega prava, mogoče šteti kot dejavnost osebe javnega prava. Pri tem je potrebno upoštevati, da opravljanje dejavnosti vključuje uporabo javnih pooblastil.

V zvezi z navedeno sodbo DURS pojasnjuje, da je za izvajanje javnih pooblastil, pri katerem so si država in državljani v razmerju nadrejenosti oziroma podrejenosti, pokazatelj za izvajanje javne oblasti, ni pa nujna predpostavka.

Vendar pa je oseba javnega prava davčni zavezanec, če bi določeno dejavnost, ki jo opravlja oseba javnega prava, opravljala zasebna družba in bi ta zasebna družba bila v tem okviru zavezanec za DDV. Načeli nediskriminatornosti in svobodne konkurence zahtevata, da se tudi oseba javnega prava v tem primeru opredeli kot zavezanec za DDV.

DURS glede opravljanja upravnih nalog na podlagi javnega pooblastila pojasnjuje še, da je javno pooblastilo pooblastilo subjektu, ki organizacijsko ni vključen v državno upravo, za opravljanje nalog državne uprave. Z javnim pooblastilom nastane položaj, ko se naloge državne uprave izvajajo izven državnih organov. Javno pooblastilo se lahko izda samo z zakonom. Kadar torej oseba zasebnega prava nastopa kot nosilec javnega pooblastila in ji zakon daje pristojnost za odločanje v upravni zadevi, se v zvezi z izvajanjem teh nalog ne šteje za davčnega zavezanca.

3. Izkrivljanje konkurence: V zvezi z izkrivljanjem konkurence DURS pojasnjuje, da se zagotavlja načelo davčne nevtralnosti, ki nasprotuje predvsem temu, da bi bile podobne storitve, ki so druga drugi konkurenčne, z vidika DDV obravnavane različno, in predvideva položaj, v katerem osebe javnega prava opravljajo dejavnost kot javnopravne osebe, to pomeni v okviru zanje veljavne pravne ureditve, dejavnosti in transakcije, ki jih

prav tako lahko v konkurenci z njimi opravljajo posamezniki na podlagi zasebnega prava ali upravnih koncesij.

Nevarnost, da bo obravnavanje države, kot da ni davčna zavezanka, sedanje ali potencialne ponudnike konkurenčnih storitev zelo oviralo pri njihovi konkurenčnosti, načeloma ne obstaja, če je na podlagi okvirnih pravnih pogojev v času, ko je bila opravljena storitev s strani države, izključeno, da bi zasebni ponudniki na trgu opravljali storitve, ki so v konkurenci z državnimi storitvami.

V zvezi z izkrivljanjem konkurence DURS pojasnjuje še, da se državni organi v skladu s členom 13(1), tretjim pododstavkom, Direktive Sveta 112 v vsakem primeru štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv. Dejavnosti iz Priloge I so:

- telekomunikacijske storitve,
- dobava vode, plina, električne energije in pare,
- prevoz blaga,
- pristaniške in letališke storitve
- prevoz potnikov,
- dobava novega blaga, izdelanega za prodajo,
- transakcije kmetijskih intervencijskih agencij v zvezi s kmetijskimi proizvodi,
- prirejanje sejmov in razstav komercialne narave,
- skladiščenje,
- dejavnosti komercialnih oglaševalcev,
- vodenje prodajaln za zaposlene, združenih in industrijskih prehrabnih obratov in podobnih ustanov,
- dejavnosti radijskih in televizijskih ustanov.

Pri dejavnostih iz tega seznama torej ni pomembno, ali jih država opravlja v okviru izvajanja javne oblasti. Slovenija te ureditve v DDV zakonodaji ni uporabila.

4. Odbitek vstopnega DDV pri osebah javnega prava: DURS v obravnavanem pojasnilu pravi, da mora pridobljeno blago in storitve za pravico do odbitka imeti neposredno in takojšnjo povezavo z obdavčljivimi transakcijami, da se lahko predvideva, da je strošek, ki je nastal pri pridobitvi tega blaga in storitev, del stroškovnih komponent obdavčljivih transakcij. Zaradi tega mora biti tak strošek del stroškov izhodnih transakcij, ki uporabljajo pridobljeno blago in storitve.

Kadar davčni zavezanec hkrati izvaja ekonomske dejavnosti, bodisi obdavčene bodisi oproščene, in neekonomske dejavnosti, za katere se Direktiva Sveta 112 ne uporablja, se odbitek DDV, odmerjen na stroške, dovoli samo, če se lahko ti stroški pripišejo ekonomski dejavnosti davčnega zavezanca v smislu člena 2(1)(a) in (c) Direktive Sveta 112.

Določbe Direktive Sveta 112 ne vsebujejo pravil o metodah ali merilih, ki jih morajo uporabiti države članice pri sprejemanju določb, ki dopuščajo razdelitev vstopnih zneskov DDV, glede na to, ali se ustrezni stroški nanašajo na ekonomske ali neekonomske dejavnosti. Pravila iz 173. 174. in 175. člena Direktive Sveta 112 se namreč nanašajo na vstopni DDV, ki je odmerjen na stroške, ki se navezujejo izključno na ekonomske dejavnosti, s tem ko navedene dejavnosti razdelijo na obdavčene, ki so odbitne, in tiste oproščene davka, ki niso odbitne. Členi Direktive Sveta 112, navedeni v prejšnjem stavku, govorijo o deležu odbitka DDV.

V 173. členu je določeno, da se DDV odbije samo od tistih transakcij, ki imajo pravico do odbitka DDV. Hkrati je navedeno še, na kakšen način države članice lahko določijo odbitni delež. 174. člen določa, kateri zneski se vključijo v ulomek za izračun odbitnega deleža. Po tem členu je povzet 65. člen ZDDV-1. V 175. členu je določeno zaokroževanje ulomka iz 174. člena ter določbe o začasem in končnem odbitnem deležu.

V nadaljevanju pa DURS glede odbitka vstopnega DDV pri osebah javnega prava pojasnjuje še, da se lahko odbije le del DDV, ki je sorazmeren znesku, ki se nanaša na transakcije, katerih davek je odbiten. Izračun deleža med ekonomsko in neekonomsko dejavnostjo mora objektivno odražati dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo tema dejavnostma. Države članice lahko, odvisno od primera, uporabijo bodisi investicijski ključ bodisi ključ po prometu ali pa celo katerikoli drug primeren ključ, pri čemer se jim ni treba omejiti samo na eno od teh metod.

Če torej osebe javnega prava opravljajo poleg obdavčene tudi neobdavčljivo dejavnost, plačila pa prejemajo tako za opravljanje obdavčene dejavnosti kot tudi za opravljanje neobdavčljive dejavnosti, imajo pravico do odbitka DDV od prejetih računov le v delu, ki se nanaša na opravljanje obdavčene dejavnosti. DDV, zaračunan pri nabavah blaga oziroma storitev, ki se nanašajo na opravljanje obeh navedenih dejavnosti, pa se odbije v delu, ki ga ugotovijo z uporabo ključa, določenega v internih aktih.

Iz navedenega torej izhaja, da osebe javnega prava, ki opravljajo neobdavčljivo (neekonomsko) dejavnost in obdavčljivo (ekonomsko) dejavnost, najprej z uporabo notranjih meril (ključa) ločijo nabave na ti dejavnosti. Nabave, povezane z neobdavčljivo dejavnostjo, v davčnih evidencah in obračunu DDV–O ne obravnavajo, nabave, povezane z obdavčljivo dejavnostjo, pa obravnavajo tako kot vsi drugi davčni zavezanci. Če v okviru obdavčljive dejavnosti opravljajo tudi oproščene promete, ki ne prinašajo pravice do odbitka DDV, v sklopu svoje obdavčljive (ekonomske) dejavnosti izračunajo delež odbitka ali pa zagotovijo ločeno spremljanje oproščene in obdavčene dejavnosti (Prusnik & Zalokar, 2010, str. 293).

2.4.1 Uporaba določil predpisov

Iz samih pojasnil DURS, pa tudi v ostali literaturi iz področja DDV, je razvidno, da se pri razlagi pravnih aktov uporablja različna terminologija v zvezi z uporabo Šeste direktive. Med izvedbenimi predpisi Evropske unije je bila na področju davka na dodano vrednost najpomembnejša Šesta direktiva 77/388/EGS z dne 17. maja 1977. Vendar pa je bila ta direktiva 1. januarja 2007 zaradi nekajkratnih bistvenih sprememb, zaradi novih sprememb ter jasnosti in racionalnosti, razveljavljena z uveljavitvijo Direktive Sveta 2006/112/ES. Določilo, ki govori o osebah javnega prava v smislu 5. odstavka 5. člena ZDDV-1 je vsebinsko vezano na določilo 4. člena Šeste direktive 77/388/EGS oziroma na določilo 13. člena Direktive Sveta 2006/112/ES (Stupica, 2010).

ZDDV-1 je bil ob začetku uporabe s 1. januarjem 2007 poenoten oziroma harmoniziran s Šesto direktivo 77/388/EGS, z Direktivo Sveta 2006/112/ES, ki se uporablja od 1. januarja 2007, pa ne. Šele z novelo ZDDV-1B, ki je začela veljati 1. januarja 2010, je bila v ZDDV-1 vnesena Direktiva Sveta 2006/112/ES in izločena Šesta direktiva 77/388/EGS.

Glede na navedene posebnosti se je smiselno opreti neposredno na določilo 5. odstavka 4. člena Šeste direktive 77/388/EGS. Sodišče ES (zdaj Sodišče EU – določba Zakona o ratifikaciji Lizbonske pogodbe, ki spreminja Pogodbo o EU in Pogodbo o ustanovitvi ES) je namreč glede tega določila že razsodilo, da če so dejavnosti in osebe, za katere velja pravilo, da se ne obravnavajo kot davčne zavezanke, jasno določene s 5. odstavkom 4. člena Šeste direktive 77/388/EGS, ta določba izpolnjuje merila za neposredni učinek (Stupica, 2010).

2.5. Obdavčitev subvencij z davkom na dodano vrednost

Po ZDDV-1 in P-ZDDV-1 imamo dve vrsti subvencij: cenovne oziroma neprave in prave subvencije. Cenovne oziroma neprave subvencije so tiste, ki so neposredno povezane s ceno dobav blaga ali storitev in jih je davčni zavezanec dolžan všteti v osnovo za obračun DDV; kot take so lahko obdavčene ali oproščene. Prave subvencije prejemajo (Dolinar Dubokovič, 2007, str. 271):

- davčni zavezanci, ki opravljajo le obdavčeno dejavnost; subvencija ni plačilo za dobave blaga oziroma storitev; taki davčni zavezanci ne izračunavajo odbitnega deleža,
- davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčeno in neobdavčljivo dejavnost; če se prave subvencije nanašajo na opravljanje neobdavčljive dejavnosti, mora davčni zavezanec ugotavljati odbitek DDV, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost, po ključu, ki ga določi v svojih aktih,

- davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčeno in oproščeno dejavnost; ti v imenovalec odbitnega deleža vključijo tudi prave subvencije.

DURS je glede obdavčitev subvencij izdala pojasnilo št. 4230–145/2007–2 z dne 12. 4. 2007. Zaradi lažjega razumevanja obravnavane problematike tudi to pojasnilo nekoliko bolj podrobno povzemam v nadaljevanju.

V zvezi z obravnavanjem subvencij v sistemu DDV se v praksi pogosto pojavlja vprašanje, kdaj se neko plačilo šteje kot prava subvencija oziroma kdaj je treba subvencijo vključiti v davčno osnovo ter kdaj subvencija vpliva na določitev odbitnega deleža vstopnega DDV.

DURS pojasnjuje, da DDV-zakonodaja EU ne vsebuje pomena izraza subvencije. Definicijo subvencije je dalo Sodišče Evropskih skupnosti, in sicer je subvencija plačilo v denarju ali stvareh države kot pomoč podjetju, ne pa plačilo kupca ali naročnika za blago ali storitev, ki jo izdeluje.

V praksi državni organi praviloma vsa plačila iz proračuna, ne glede na namen izplačila, štejejo za subvencijo ali pa pogosto napačno ocenjujejo, da se prejemniki teh sredstev ne štejejo za zavezance za DDV. Prejete subvencije so zato lahko prikrito plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev. Prejete subvencije je tako treba obravnavati predvsem z vsebinskega in ne le s formalnega vidika.

DURS v nadaljevanju pojasnila pravi, da je glede obračunavanja DDV od subvencij potrebno slediti načelom Sodišča ES, po katerih je presojal, ali je posamezna subvencija neposredno povezana s ceno dobave blaga oziroma opravljene storitve in tako vključena v davčno osnovo. Iz sodb Sodišča ES so v nadaljevanju povzeta napotila, na podlagi katerih ugotovimo, ali gre za subvencije, ki so neposredno povezane s ceno blaga oziroma storitve:

1. DDV je splošni davek na potrošnjo blaga in storitev (npr. če Skupnost za plačano odškodnino kmetu, ki se je odločil opustiti proizvodnjo mleka, ne dobi blaga ali storitve za svojo uporabo, saj Skupnost deluje v skupnem interesu spodbujanja pravnega delovanja trga mleka v Skupnosti, ne gre za potrošnjo v smislu DDV-sistema);
2. ni pomembno, ali gre za storitev, ki jo opravi davčni zavezanec osebi, ki plača subvencijo; vključene morajo biti tri osebe: organ oblasti, ki da subvencijo, oseba, ki subvencijo prejme, in kupec blaga oziroma storitve, ki mu jo dobavi oziroma opravi subvencionirana oseba; niso zajete transakcije, ki so opravljene v korist osebe, ki da subvencijo;
3. subvencija mora biti izplačana točno določenemu subvencioniranemu dobavitelju oziroma izvajalcu, da bi ta dobavil določeno blago oziroma opravil posamezno storitev (ne sme se dodeliti potem, ko je dobava opravljena, da se znižajo njegovi

- proizvodni stroški); le v takem primeru je mogoče šteti, da je subvencija protidajatev za dobavo blaga ali opravljeno storitev in posledično obdavčljiva;
4. cena blaga oziroma storitve mora biti načeloma določena najpozneje v trenutku, ko nastopi obdavčljivo dejstvo;
 5. treba je ugotoviti, ali je zaveza izplačila subvencije, ki jo je sprejel tisti, ki jo dodeli, povezana s pravico do izplačila, priznana upravičencu, ko ta opravi obdavčljivo dobavo oziroma storitev; ta povezava med subvencijo in ceno mora biti jasno vidna pri analizi okoliščin posameznega primera, iz katerih izhaja izplačilo te protidajatve;
 6. povezava med subvencijo in ceno mora biti nedvoumna; treba je ugotoviti, ali subvencija, ki je izplačana dobavitelju, le–temu omogoča, da dobavlja blago ali opravlja storitve po ceni, nižji od tiste, ki bi jo zahteval, če ne bi prejel subvencije; da bi se ugotovilo, ali je izplačana subvencija določljiva, je treba primerjati prodajno ceno blaga z normalno lastno ceno ali pa ugotoviti, ali je subvencija nižja, ko se blago ne proizvaja več; če bodo rezultati značilni, velja, da je del subvencije, namenjene za proizvodnjo in prodajo blaga, povezan s ceno; ni nujno, da subvencija ustreza natančno zmanjšanju cene dobavljenega blaga, dovolj je že, da je povezava med zmanjšanjem cene in subvencijo (ki je lahko pavšalna) značilna;
 7. kupci blaga oziroma prejemniki storitev imajo dobiček od subvencije, dodeljene njenemu upravičencu;
 8. plačilo je prejeta »od kupca, naročnika ali tretje osebe« in torej nikoli od dobavitelja ali izvajalca samega; izraz »subvencije, ki so neposredno povezane s ceno« zajema izključno pomoči, ki pomenijo celotne ali delne protidajatve za dobavo blaga oziroma opravljeno storitev, ki jih tretji plača prodajalcu ali izvajalcu;
 9. subvencije, ki pokrivajo del stroškov poslovanja, skoraj vedno vplivajo na lastno ceno blaga ali storitve, ki jo dobavi subvencionirana oseba, če ponuja neko blago ali storitve po ceni, ki je drugače ne more ponuditi, če mora pokriti svoje stroške in ustvariti dobiček.

V nadaljevanju mnenja DURS je pojasnjeno še, da so npr. kulturni projekti, povezani s knjigo, ki jih financira Ministrstvo za kulturo, subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobavljene knjige.

DURS v navedenem mnenju oziroma pojasnilu pravi še:

- če davčni zavezanec opravlja le obdavčene transakcije in prejme prave subvencije, ne izračunava odbitnega deleža iz 65. člena ZDDV-1 (pri tem je treba paziti, če se prejete subvencije nanašajo na opravljanje neobdavčljive dejavnosti iz petega odstavka 5. člena ZDDV-1, potem mora davčni zavezanec ugotavljati odbitek DDV, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost na podlagi ključa, ki ga določi v svojih aktih);
- če davčni zavezanec opravlja obdavčene in oproščene transakcije in izračunava odbitni delež, v imenovalcu odbitnega deleža vključi le prave subvencije, ne pa tudi nepravne subvencije, ki pomenijo plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitve;

- če subvencija pomeni plačilo za opravljeno dobavo blaga oziroma storitev, se obravnava v skladu z določbami ZDDV-1 kot obdavčen ali oproščen promet, saj so dobave blaga in storitev tiste, ki so predmet DDV, in ne plačila, izvedena kot nasprotna dajatev zanje.

To pojasnilo nadomešča do zdaj izdana pojasnila v zvezi z obdavčitvijo subvencij.

Prav tako je DURS glede obdavčitev subvencij izdala pojasnilo št. 4230–114/2010, z dne 24. 4. 2010, ki govori o subvencijah, ki jih prejemajo vzgojno izobraževalni zavodi. Povzetek pojasnila predstavljam v nadaljevanju.

Dijaški dom opravlja storitve vzgoje in izobraževanja v skladu s sedmo točko 42. člena Zakona o davku na dodano vrednost, ki so oproščene plačila DDV, poleg teh pa tudi obdavčeno dejavnost. Na vprašanje v zvezi z izračunom odbitnega deleža "Ali plačila, prejeta iz proračuna, za pokrivanje stroškov izvajanja vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu, dijaški dom vključi v imenovalec ulomka za izračun odbitnega deleža?" je odgovor povzet v nadaljevanju.

Plačila iz proračuna, ki jih prejema dijaški dom za izvajanje vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu, se vključijo v imenovalec ulomka za izračun odbitnega deleža.

Pravilnik o bivanju v dijaškem domu (Ur. l. RS, št. 97/06) v 9. členu določa, da se stroški bivanja v dijaškem domu krijejo iz:

- oskrbnine,
- prihodkov iz državnega in občinskega proračuna za izvajanje vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu in investicijsko vzdrževanje ter
- drugih virov.

Dijaki in študenti plačujejo oskrbnino, ki se določi v skladu z 11. členom Pravilnika o bivanju v dijaškem domu. Druge osebe, ki bivajo v dijaškem domu, plačujejo ekonomsko oskrbnino, ki jo določi dijaški dom sam. Z oskrbnino se krijejo stroški za prehrano in nastanitev v dijaškem domu. Izhodiščno ceno oskrbnine določi minister na predlog komisije za določanje oskrbnine v dijaških domovih. Izhodiščna cena oskrbnine se določi na podlagi standardov in normativov, določenih za posamezne stroške glede na strukturo stroškov bivanja in prehrane v dijaškem domu. Iz 9. člena Pravilnika o bivanju v dijaškem domu izhaja, da dijaški domovi prejemajo tudi prihodke iz državnega in občinskega proračuna za izvajanje vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu in investicijsko vzdrževanje.

V zvezi z odgovorom na zastavljeno vprašanje DURS pojasnjuje, da ni pomembno, ali so subvencije, ki jih dijaški dom prejme iz proračuna, neposredno povezane s ceno storitev, ki jih opravlja dijaški dom, ali ne. Prejete subvencije se vključujejo v imenovalec ulomka za

izračun odbitnega deleža tako v primeru, ko so neposredno povezane s ceno opravljene storitve, kot tudi v primeru, ko s ceno storitve niso neposredno povezane.

Za odgovor je pomembna razlaga drugega odstavka 65. člena ZDDV-1. V imenovalec ulomka se tako všttevajo:

- skupni znesek letnega prometa, brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten po 63. členu ZDDV-1,
- skupni znesek transakcij, od katerih DDV ni odbiten, vključno s subvencijami, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev.

Skupni znesek transakcij, od katerih DDV ni odbiten iz b. točke drugega odstavka 65. člena ZDDV-1 zajema oproščen promet, pri katerem DDV ni odbiten, v tega pa se vključijo tudi subvencije, ki so neposredno povezane s ceno opravljene storitve.

Navedeno potrjuje tudi ustrezna določba Direktive sveta 2006/112/ES (v nadaljevanju direktiva), po kateri je povzeta določba drugega odstavka 65. člena ZDDV-1. Direktiva v 174. členu določa, da se odbitni delež določi z ulomkom, ki vsebuje naslednje zneske:

- v števcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je dana pravica do odbitka DDV v skladu s 168. in 169. členom;
- v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih ni dana pravica do odbitka DDV.

Države članice lahko v imenovalec vključijo tudi znesek subvencij, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev iz 73. člena.

ZDDV-1 in direktiva glede vključevanja subvencij določata, da se v imenovalec ne vključijo subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev. Razlog, da se v imenovalec ne vključijo subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev, je v tem, da so te subvencije vključene v imenovalec preko drugih zneskov. V nasprotnem primeru bi bil znesek teh subvencij v imenovalcu zajet dvakrat. Subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev so namreč že zajete v znesku letnega prometa, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten po 63. členu ZDDV-1, ali znesku transakcij, od katerih DDV ni odbiten. Navedeno je odvisno od tega, ali je subvencija prejeta v zvezi z opravljanjem oproščenih ali obdavčenih dobav blaga ali storitev.

Plačila iz proračuna, ki jih prejema dijaški dom za izvajanje vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu, se tako vključijo v imenovalec ulomka za izračun odbitnega deleža.

2.6 Sodba sodišča Evropskih skupnosti o odbitnem deležu

V nadaljevanju je predstavljena razlaga sodbe sodišča ES z dne 13. marca 2008 v zadevi C-437/06. Udeleženi stranki sta Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement (v nadaljevanju Securenta) AG proti Finanzamt Göttingen (v nadaljevanju Finanzamt).

Glavni predmet obravnave v postopku so bile pridobitev, upravljanje in prodaja nepremičnin in prenosljivih vrednostnih papirjev ter udeležba in naložbe vseh vrst. Vse navedene transakcije je opravljala družba Securenta in na podlagi navedenega v letu 1994 dosegla celoten promet v višini 6.480.006 DEM. V celotnem prometu so vključene tako dividende kot tudi dobiček od prodaje vrednostnih papirjev. V enakem obdobju je družba Securenta opravila obdavčljive transakcije v višini 2.959.800 DEM. Večji del vstopnega DDV ni bilo mogoče pripisati izstopnim transakcijam.

Finanzamt je zavrnil odbitek zneskov vstopnega DDV, ki so bili odmerjeni na stroške izdaje atipičnih tihih deležev ter zneskov vstopnega DDV, ki so bili odmerjeni za transakcije najema in določil znesek vstopnega DDV, ki naj bi se neposredno nanašal na izstopne transakcije tako, da je določil delež na podlagi razdelitvenega ključa v višini 45 %. Delež je rezultat uporabe merila, povezanega z obsegom realiziranih naložb.

Na drugi strani je družba Securenta zatrjevala, da bi se lahko odbili vsi zneski vstopnega DDV, ki so bili odmerjeni na stroške v zvezi s pridobivanjem novega kapitala, ker je bila izdaja delnic povezana s povečanjem njenega kapitala in ker je ta transakcija splošno prispevala k njeni ekonomski dejavnosti.

Sodišče ES je odločalo o naslednjih vprašanjih (Sodba sodišča ES z dne 13. marca 2008 v zadevi C-437/06):

1. Ali se upravičenost do odbitka vstopnega DDV, ko davčni zavezanec hkrati opravlja ekonomsko in neekonomsko dejavnost, določa glede na razmerje med obdavčljivimi in davku zavezanimi transakcijami na eni strani ter obdavčljivimi in davka oproščenimi transakcijami na drugi strani ali pa je odbitek tega davka dovoljen le, če je mogoče stroške, povezane z izdajo delnic in tihih deležev, pripisati ekonomski dejavnosti v smislu člena 2(1) Šeste direktive?

2. Ali je treba v primeru, da je odbitek vstopnega DDV dovoljen le, če je mogoče stroške, povezane z izdajo delnic in tihih deležev, pripisati ekonomski dejavnosti, zneske vstopnega DDV razdeliti na ekonomsko področje in neekonomsko področje po tako imenovanem investicijskem ključu, ali pa je ob ustrezni uporabi člena 17(5) Šeste direktive primeren tudi ključ po prometu?

Družba Securenta je navajala, da izdaja delnic služi povečanju finančnih sredstev družbe v splošno korist njene ekonomske dejavnosti, zato bi morali biti vsi zneski vstopnega DDV, ki so bili odmerjeni na stroške, povezane s pridobivanjem kapitala, odbitni. Za določitev obsega upravičenosti do odbitka bi bilo treba določiti razmerje med obdavčljivimi in davku zavezanimi transakcijami na eni strani ter obdavčljivimi in davka oproščenimi transakcijami na drugi strani.

Nemška vlada je menila, da se odbitek vstopnega DDV dovoli le, če je strošek, povezan z izdajo delnic in tihih deležev, mogoče pripisati ekonomski dejavnosti. Prav tako je menila, da je družba Securenta del tako pridobljenega kapitala prerazporedila na področja, na katerih se ni opravljala nobena ekonomska dejavnost, namreč udeležba v kapitalu. Zato bi bilo potrebno zneske vstopnega DDV razdeliti med ekonomsko in neekonomsko dejavnost po investicijskem ključu.

Portugalska vlada je menila, da je vstopni DDV odbiten le v delu, ki se nanaša na transakcije v okviru ekonomske dejavnosti, in da je investicijski ključ najprimernejša metoda razdelitve.

Vlada Združenega kraljestva je menila, da delež skupnih stroškov na vstopu, ki so povezani z neekonomsko dejavnostjo, ni zajet v izračunu odbitka vstopnega DDV. Ta vlada glede metode razdelitve meni, da je Šesta direktiva ne določa in da je prepuščena diskreciji držav članic.

Komisija Evropskih skupnosti je menila, da je davčno obravnavanje ekonomske dejavnosti odvisno od možnosti uporabe enega od dejavnikov, ki upravičujejo oprostitve. Medtem ko so transakcije z vrednostnimi papirji oproščene DDV, naj bi se izročitev nepremičnin v določenih okoliščinah lahko obdavčila. V teh okoliščinah bi moralo predložitveno sodišče preskusiti vrsto različnih dejavnosti, ki jih opravlja družba Securenta. Glede tega se je Komisija zavzemala za uporabo investicijskega ključa.

Generalni pravobranilec Jan Mazak je v Sklepnih predlogih v zadevi C-437/06 pojasnil, da niti 17. člen niti 19. člen – niti Šesta direktiva – ne vsebujejo določbe o načinu in merilih, ki naj bi jih države članice uporabile pri razdelitvi vstopnega davka med ekonomske in neekonomske dejavnosti. Ker Šesta direktiva ne določa načina razdelitve vstopnega davka na ekonomske in neekonomske dejavnosti, je treba zaključiti, da je to zadeva, ki spada v diskrecijo držav članic.

Generalni pravobranilec je poudaril še, da bi zaradi preohlapnih meril morale države članice sprejeti način in merila za razdelitev ekonomske in neekonomske dejavnosti, ki morajo zagotavljati spoštovanje ciljev Šeste direktive. V skladu s tem ne smejo biti v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, na katerem temelji predvsem skupni sistem DDV,

uveden s Šesto direktivo, in ki nasprotuje temu, da bi se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, obravnavali različno glede obdavčitve z DDV.

Iz navedb sodišča izhaja, da je družba Securenta izvajala tri vrste dejavnosti, in sicer: neekonomske dejavnosti, za katere se Šesta direktiva o DDV ne uporablja, ekonomske dejavnosti, za katere se uporablja ta direktiva, vendar so oproščene DDV in obdavčljive ekonomske dejavnosti. Dejavnosti družbe Securenta leta 1994 so bile pridobitev, upravljanje in prodaja nepremičnin in prenosljivih vrednostnih papirjev ter udeležba in naložbe vseh vrst. Kapital, potreben za te dejavnosti, je zadevna družba pridobila z izdajo delnic in atipičnih tihih deležev. Pri tem je sprejela mnogo tihih družbenikov kot javna družba. Tako udeležena javnost ji je prispevala kapital, ki ga je družba Securenta nato naložila. Stroškov, povezanih s storitvami, opravljenimi v okviru izdaje delnic in kapitalskih deležev, ni bilo možno pripisati izključno ekonomskim izstopnim dejavnostim, ki jih je izvajala družba Securenta. Stroški, ki so nastali družbi Securenta za finančne transakcije, so bili vsaj deloma namenjeni izvajanju neekonomskih dejavnosti.

Tako sodišče na prvo vprašanje odgovarja, da kadar davčni zavezanec hkrati izvaja ekonomske dejavnosti, bodisi obdavčene bodisi neobdavčene in neekonomske dejavnosti, za katere se ne uporablja Šesta direktiva, se odbitek DDV, odmerjen na stroške, povezane z izdajo delnic in atipičnih tihih deležev, dovoli samo, če se lahko ti stroški pripišejo ekonomski dejavnosti davčnega zavezanca v smislu člena 2(1) Šeste direktive.

Z drugim vprašanjem sodišče sprašuje, ali je treba za razdelitev zneskov DDV uporabiti investicijski ključ ali pa v primeru analogne uporabe člena 17(5) Šeste direktive DDV ključ po prometu. Za odgovor na to vprašanje sodišče pojasnjuje, da določbe Šeste direktive ne vsebujejo pravil o metodah ali merilih, ki jih morajo uporabiti države članice pri sprejemanju določb, ki dopuščajo razdelitev vstopnih zneskov DDV glede na to, ali se ustrezni stroški nanašajo na ekonomske ali neekonomske dejavnosti. Da davčni zavezanci lahko opravijo potrebne izračune za razdelitev, morajo države članice ob upoštevanju načel, na katerih temelji skupni sistem DDV, uvesti v ta namen primerne metode in merila.

Iz teh razlogov je sodišče ES razsodilo (Sodba sodišča ES z dne 13. marca 2008 v zadevi C-437/06):

1. Kadar davčni zavezanec hkrati izvaja ekonomske dejavnosti, bodisi obdavčene bodisi oproščene, in neekonomske dejavnosti, za katere se ne uporablja Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, se odbitek davka na dodano vrednost, odmerjen na stroške, povezane z izdajo delnic in atipičnih tihih deležev, dovoli samo, če se lahko ti stroški pripišejo ekonomski dejavnosti davčnega zavezanca v smislu člena 2(1) navedene direktive.

2. Določitev metod in meril razdelitve zneskov vstopnega davka na dodano vrednost med ekonomske in neekonomske dejavnosti v smislu Šeste direktive je predmet diskrecijske pravice držav članic, ki morajo pri izvajanju tega pooblastila upoštevati cilj in sistematiko navedene direktive in na tej podlagi predvideti način izračunavanja, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo tema dejavnostma.

3 IZRAČUN ODBITNEGA DELEŽA NA ZAVODU ZA POKOJNINSKO IN INVALIDSKO ZAVAROVANJE SLOVENIJE

3.1 Predstavitev Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije

ZPIZ izvaja obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje ter opravlja z njim povezane naloge v skladu z zakonom, drugimi predpisi, statutom in drugimi splošnimi akti. Kot nosilec in izvajalec obveznega zavarovanja, ZPIZ zlasti (Statut ZPIZ-a, 4. člen):

- rešuje zahteve za uveljavljanje in varstvo pravic iz obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja,
- izvaja zavarovanje po mednarodnih sporazumih,
- izplačuje pokojnine in druge denarne dajatve,
- opravlja funkcijo organa za zvezo z nosilci pokojninskega in invalidskega zavarovanja v drugih državah,
- vodi matično evidenco o zavarovancih in uživalcih pravic ter prispevkih,
- podaja izvedeniška mnenja v zvezi z invalidnostjo,
- upravlja in gospodari s sredstvi Zavoda,
- opravlja finančna in knjigovodska dela,
- pripravlja gradiva za Svet Zavoda,
- opravlja dela v zvezi z razvojem sistema obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja,
- opravlja plansko–analitska dela,
- zagotavlja kakovosten in učinkovit informacijski sistem z ustrezno informacijsko tehnologijo, računalniško vodi postopke in obdelavo podatkov ter v skladu z usmeritvami in razvojem v javni upravi zagotavlja ustrezno elektronsko poslovanje, povezano z drugimi nosilci javnih pooblastil,
- vodi in objavlja statistične podatke s področja obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja,
- izvaja ter obračunava obveznosti Republike Slovenije iz obveznega zavarovanja,
- zagotavlja pravno in drugo pomoč zavarovancem in uživalcem pravic,
- izvaja interni strokovni nadzor ter zagotavlja redno opravljanje notranje revizije,
- opravlja vsa potrebna strokovna, administrativna, tehnična in tem podobna dela,

- opravlja druga dela na podlagi zakonov in podzakonskih aktov.

V Statutu ZPIZ-a je opredeljeno tudi, da sta organa ZPIZ-a:

- Svet Zavoda, ki je organ upravljanja ter
- generalni direktor, ki predstavlja poslovodni organ.

3.1.1. Financiranje Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije

Osnovni koncept javnih pokojninskih sistemov je osnovan na sprotne prispevnem kritju, določen z medgeneracijsko pogodbo, po kateri sedanja aktivna generacija prispeva sredstva za upokojeno generacijo. V zameno pa se pričakuje, da bodo bodoče aktivne generacije prav tako zagotavljale pokojnine upokojeni generaciji (Stanovnik, 2002, str. 166).

Po velikosti proračunskih finančnih sredstev v RS je ZPIZ druga največja javna blagajna. Obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje financirajo zavarovanci in delodajalci s prispevki za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje ter Republika Slovenija. Glavne vrste prihodkov so prihodki od prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, prihodki iz transferov iz državnega proračuna, ter drugi prihodki (prispevki prostovoljnega zavarovanja, dokupi pokojninske dobe, prihodki od obresti ipd).

Transfere iz državnega proračuna opredeljujeta 232. in 233. člen ZPIZ-1. Tako 232. člen ZPIZ-1 opredeljuje obveznosti državnega proračuna in pravi:

RS zagotavlja sredstva iz državnega proračuna za pokrivanje obveznosti obveznega zavarovanja, ki nastanejo zaradi priznavanja ali odmere pravic iz pokojninskega in invalidskega zavarovanja pod posebnimi pogoji oziroma zaradi izpada prispevkov, in sicer za:

- udeležence NOB in druge vojne veterane, udeležence španske vojne, narodne heroje in nosilce Partizanske spomenice 41, družinske člane padlih oziroma umrlih borcev NOB, žrtve vojnega nasilja;
- osebe, ki jim je v pokojninsko dobo všteti čas neupravičenega kaznovanja zaradi političnih razlogov oziroma neupravičenega odvzema prostosti;
- uživalce izjemnih pokojnin;
- uživalce državne pokojnine;
- uživalce varstvenega dodatka;
- uživalce oskrbnine;
- delavce ministrstva za notranje zadeve in zavodov za izvrševanje kazenskih sankcij;
- uživalce administrativnih pokojnin po zakonih o notranjih zadevah, poslancih, o vladi, o obrambi, o prekrških, o sodniški službi;

- uživalce vojaških pokojnin;
- uživalce akontacij pokojnin, ki bi jih bil dolžan izplačati nosilec zavarovanja iz katere od drugih držav, nastalih na območju nekdanje SFRJ;
- uživalce dodatkov k pokojninam, ki jih izplačuje nosilec zavarovanja iz katere od drugih držav, nastalih na območju nekdanje SFRJ;
- žrtve dachauskih procesov;
- upravičence do višjega zneska pokojnine na podlagi zakona o popravi krivic;
- izjemne pokojnine delavcev v premogovnikih in pri proizvodnji ter predelavi azbesta;
- upokojene člane sklada obrtnikov, ki so pridobili pravice do skladove pokojnine na podlagi obdobja zavarovanja od uvedbe skladovega zavarovanja, pa do 1. 1. 1983 – do zneska minimalne pokojnine;
- preživnine bivšim zasebnim dimnikarskim obrtnikom;
- prispevek zavarovanca in delodajalca za delavce v invalidskih podjetjih;
- prispevek delodajalca za zavarovance, za katere ta prispevek plačuje Republika Slovenija;
- kmete in člane kmečkih gospodinjestev, ki jim je bil prispevek zmanjšan ali odpisan po zakonu o pogojih, pod katerimi se kmetom zmanjšani ali odpisani prispevki štejejo za plačane;
- del pokojnine, ki je bila priznan ob upoštevanju obdobj iz 189. člena tega zakona;
- del pokojnine, ki je bila priznana ob upoštevanju obdobj, prebitih v invalidskih podjetjih, za katere po 226. členu tega zakona niso bili plačani prispevki;
- del pokojnine, ki je priznan ob upoštevanju pokojninske dobe iz četrtega odstavka iz 193. člena in 201. člena tega zakona;
- del pokojnine, ki je priznan ob upoštevanju 55. člena tega zakona;
- del pokojnine iz 54. ter iz 56. člena tega zakona ter
- v drugih primerih, če tako določa zakon.

V 233. členu ZPIZ–1 pa je opredeljeno sofinanciranje iz državnega proračuna, ki pravi, da RS iz državnega proračuna oziroma iz drugih virov zagotavlja sredstva za pokrivanje razlike med prihodki iz prispevkov in iz drugih virov, ter odhodki ZPIZ-a.

3.2 Opredelitev načina izračuna odbitka davka na dodano vrednost v Pravilniku o finančnem poslovanju Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije

Ko oseba javnega prava oziroma pravna oseba nezavezanka poleg neobdavčljive dejavnosti hkrati opravlja še obdavčljivo dejavnost in vrednost obdavčljive dejavnosti preseže 25.000 EUR, se šteje za davčno zavezanko. Ko taka osebe prejme račun, ki se nanaša na obe dejavnosti, najprej v prvem koraku račun razdeli na del, ki se nanaša na opravljanje neobdavčljive dejavnosti in na del, ki se nanaša na opravljanje obdavčljive

dejavnosti. V drugem koraku pa mora pravna oseba nezavezanka ugotoviti, kolikšen del računov, ki se nanašajo na obdavčljivo dejavnost, se nanaša na obdavčen promet oziroma kolikšen del se nanaša na oproščen promet.

Ključ iz prvega koraka pravna oseba nezavezanka izračuna glede na razmerje med prihodki obdavčljive dejavnosti in prihodki neobdavčljive dejavnosti. Merila za določitev razmerja določi v svojih aktih. Ključ iz drugega koraka pravna oseba nezavezanka izračuna v skladu z ZDDV-1 in sem ga predstavila v drugem poglavju.

Dubokovič Dolinar (2007, str. 301) meni, da pravna oseba nezavezanka, ki si lahko odbija manj kot 1 odstotek DDV in ugotovi, da bi bili stroški vodenja davčnih evidenc večji kot znesek odbitega DDV, ne odbija DDV. Seveda mora tako odločitev sprejeti pristojni organ.

Pravilnik o finančnem poslovanju ZPIZ-a o navedeni problematiki pravi, da finančna služba ugotavlja delež obdavčljivega prometa na podlagi podatkov preteklega leta za tekoče leto. Obdavčljiv promet oziroma ekonomska dejavnost predstavlja promet, ki se vpisuje v obrazec DDV-O v skladu z ZDDV-1. Finančna služba predlaga Svetu Zavoda, da preverja upravičenost do odbitka vstopnega DDV, ko delež obdavčljive dejavnosti preseže 0,5 odstotka celotnega prometa.

3.3 Obdavčljiva dejavnost Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije

Osnovna dejavnost ZPIZ-a je izvajanje obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja ter s tem izvajanjem povezane naloge. ZPIZ po standardni klasifikaciji dejavnosti opravlja naslednje dejavnosti:

- 75.300 Obvezno socialno zavarovanje
- 72.300 Obdelava podatkov
- 72.400 Omrežne podatkovne storitve
- 55.23 Dejavnost drugih nastanitvenih obratov
- 22.1 Založništvo
- 70.200 Dajanje lastnih nepremičnin v najem
- 74.110 Pravno svetovanje
- 74.873 Druge poslovne dejavnosti, d.n.
- 80.422 Drugo izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje, d.n.

ZPIZ pa seveda dosega prihodke tudi s prodajo blaga in storitev, ki presegajo znesek 25.000 EUR in je tako z vidika ZDDV-1 davčni zavezanec. Obdavčljiv promet ali ekonomska dejavnost ZPIZ-a iz izhajanja ZDDV-1 predstavlja predvsem:

- dajanje nepremičnin v najem,
- finančne transakcije,
- dajanje v najem počitniške domove,
- obdelave podatkov,
- občasno prodaja osnovnih sredstev.

Znotraj obdavčljive dejavnosti predstavljajo dajanje nepremičnin v najem in finančne transakcije dejavnosti, oproščene obračuna DDV. To so tako imenovane neprave oprostitve, za katere je potrebno izračunati delež odbitka vstopnega DDV.

3.4 Neobdavčljiva dejavnost Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije

Že iz samega namena ustanovitve ZPIZ-a lahko predpostavljamo, da z vidika ZDDV-1 pretežni del zavodovih dejavnosti predstavlja neobdavčljiva ali neekonomsko dejavnost. To je razvidno tudi iz podatkov, ki prikazujejo glavne vrste prihodkov ZPIZ-a. Prihodki ZPIZ-a, ki predstavljajo neobdavčljivo oziroma neekonomsko dejavnost, so predvsem naslednji:

- prispevki zaposlenih,
- prispevki delodajalcev,
- prispevki samozaposlenih,
- ostali prispevki za socialno varnost,
- prihodki od udeležbe na dobičku in prihodki od premoženja (tu so vključeni predvsem prihodki, ki jih ZPIZ prejme na podlagi delnic Zavarovalnice Triglav, prenesenih v last na podlagi zakona o lastninskem preoblikovanju deleža zavarovalnic, do katerega so upravičene fizične osebe – ZLPDZ),
- prihodki od obresti,
- drugi prostovoljni prispevki za socialno varnost,
- drugi nedavčni prihodki,
- prejeta sredstva iz državnega proračuna,
- prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja,
- prejeta sredstva iz javnih skladov.

3.5 Ugotavljanje primerne načina izračuna odbitnega deleža davka na dodano vrednost

Davčna obravnava ZPIZ-a z vidika DDV predstavlja posebno specifiko. ZPIZ poleg izvajanja svoje osnovne dejavnosti kot stranski produkt, neposredno povezan z izvajanjem osnovne dejavnosti, opravlja še nekaj drugih dejavnosti, tu mislim predvsem finančne transakcije. Finančne transakcije so pravzaprav provizija, ki jo ZPIZ zaračunava finančnim

ustanovam za opravljanje odtegljajev upokojemcem. Ker ZPIZ z opravljanjem postranskih dejavnosti preseže prag 25.000 EUR obdavčljivega prometa, tako postane davčni zavezanec.

Kako določiti delež obdavčljive in delež neobdavčljive dejavnosti, predpisi ne določajo. Po mnenju Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev si davčni zavezanec sam določi način izračuna ključa, ki ga opredeli v internih aktih. Najbolj preprosta rešitev bi seveda bila ločiti račune na tiste, ki se nanašajo na neobdavčljivo dejavnost in na tiste, ki se nanašajo na obdavčljivo dejavnost. Računov, ki se nanašajo na neobdavčljivo dejavnost, ne bi vpisovali v davčne evidence, račune, ki se nanašajo na obdavčljivo dejavnost, pa bi vpisovali v davčne evidence in seveda nato v obrazec DDV-O.

Takšna delitev računov na ZPIZ-u pa skoraj ni izvedljiva. Težava se pojavi skoraj pri vsaki nabavi, saj je zelo težko opredeliti, na katero izmed dejavnosti se račun nanaša. Poleg tega je težava tudi v tem, kako določiti primerno osebo, ki bi lahko odločala ali se vsebina računa nanaša na obdavčljivo ali na neobdavčljivo dejavnost. Odredbodajalci, ki so odgovorni in pooblaščen za posamezne vrste nabav, namreč nimajo dovolj znanja s področja DDV, da bi lahko odločali o tem ali se račun nanaša na obdavčljivo ali na neobdavčljivo dejavnost. Osebe, ki delajo na finančno računovodskem področju, pa nimajo zadostnih informacij, povezanih z vsebino računa in aktivnostjo, ki izhaja iz opravljanja posamezne nabave.

Glede na navedeno je bila odločitev na ZPIZ-u, da se razdelitev skupnih stroškov izvede na podlagi ključa kot razmerje med prihodki obdavčljive in prihodki neobdavčljive dejavnosti.

3.5.1 Mnenje Davčne uprave RS o upoštevanju subvencij

Davčna obravnava prihodkov, ki jih ZPIZ prejme iz opravljanja svoje osnovne dejavnosti, to je prihodkov iz prispevkov, ni opredeljena v predpisih. Prav tako ni opredeljeno ali se sredstva iz državnega proračuna, ki jih ZPIZ prejme za opravljanje svoje dejavnosti, uvrščajo med subvencije in če se, med kakšne vrste subvencij se uvrščajo. Glede navedene problematike je ZPIZ posredoval vprašanje na DURS, ki je posredovala naslednje pojasnilo st. 4230-300/2007, z dne 6. 12. 2007.

V zvezi z vprašanji: ali naj ZPIZ v obrazec DDV-O vpisuje tudi transakcije, kakor so prejeta vrednost prispevkov za socialno varnost, prejeta sredstva iz državnega proračuna in iz skladov socialnega zavarovanja, in v katero polje v obrazcu DDV-O naj se te transakcije vpisujejo, na kakšen način naj ZPIZ izračunava odbitni delež v primeru nevpisovanja vsebin iz 1. vprašanja v obrazec DDV-O, ali na podlagi prometa iz obrazca DDV-O ali na podlagi bilance, v nadaljevanju odgovarjajo:

Prejemanje in posredovanje finančnih sredstev, ki ne pomenijo plačila za dobavo blaga ali storitev, niso obdavčljive transakcije v smislu ZDDV-1, zato se ne vpisujejo v evidence za namene DDV. Pri izračunu odbitnega deleža se ne upoštevajo podatki o neobdavčljivih transakcijah. Odbitni delež se izračuna na podlagi evidenc za namene DDV, ki jih vodi davčni zavezanec, in ne na podlagi podatkov iz obrazca DDV-O.

Obrazložitev: Predmet obdavčitve z DDV v Sloveniji so transakcije, našteje v 3. členu ZDDV-1. V skladu s prvo in tretjo točko prvega odstavka tega člena ZDDV-1 so tako predmet obdavčitve z DDV dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti za plačilo.

Določena dobava blaga ali storitev je tako predmet obdavčitve z DDV takrat, ko obstajata hkrati na eni strani dobava blaga ali storitev in na drugi strani plačilo. Finančni prilivi in odliivi, opisani v vprašanju, ki ne izhajajo iz protidobave blaga ali storitev, ne pomenijo prometa, ki bi se vpisoval v evidence za namene DDV.

Način izračuna odbitnega deleža za namene odbitka DDV določa drugi odstavek 65. člena ZDDV-1. V skladu s to določbo lahko davčni zavezanec odbije samo tolikšen delež obračunanega DDV za dobave blaga in storitev, ki se pripiše transakcijam, pri katerih je DDV odbiten v skladu s 63. členom ZDDV-1. Ta delež se določi z ulomkom, ki vsebuje: v števcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki zadeva transakcije, pri katerih je dana pravica do odbitka in v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki zadeva transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih ni dana pravica do odbitka DDV, vključno s subvencijami. Pri izračunu odbitnega deleža se ne upoštevajo naslednji zneski: znesek prometa, ki zadeva dobave osnovnih sredstev, ki jih je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti, znesek prometa, ki zadeva priložnostne transakcije z nepremičninami in znesek prometa, ki zadeva priložnostne finančne transakcije.

Prejemanje in posredovanje finančnih sredstev (sredstev iz državnega proračuna, skladov socialnega zavarovanja in socialnih prispevkov), ki ne pomenijo plačila za dobavo blaga ali storitev, niso transakcije iz določbe 65. člena ZDDV-1, zato se pri izračunu odbitnega deleža ne upoštevajo. Pri izračunu odbitnega deleža se upoštevajo določene transakcije (subvencije), ki se v obrazec DDV-O ne vpisujejo, zato davčni zavezanec izračunava odbitni delež na podlagi podatkov iz svojih evidenc, ki jih vodi za namene izvajanja predpisov na področju DDV, in ne na podlagi podatkov iz obrazca DDV-O.

3.5.2 Predlog Svetu Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije za potrditev načina izračuna odbitnega deleža

Glede na izdano pojasnilo DURS o upoštevanju prispevkov ter prejetih sredstev iz državnega proračuna v davčne evidence ter pri izračunu odbitka vstopnega DDV je ZPIZ v

letu 2008 za leto 2007 izračunal delež prometa, ki je obdavčljiv (je predmet DDV in se izračunava delež odbitnega DDV) in delež, ki ni obdavčljiv (ni predmet DDV). Izračun kaže, da je imel ZPIZ v letu 2007 za 0,00258 % obdavčljivega prometa v celotnem prometu.

Izračun višine odbitnega deleža (pravica do odbitka DDV ZPIZ-a glede na obdavčeno in oproščeno dejavnost znotraj obdavčljive dejavnosti) pa kaže, da le-ta znaša 6 %. Odbitni delež se določi na letni podlagi kot odstotek in se za tekoče leto začasno določi na podlagi podatkov o transakcijah v preteklem letu. Odbitki, opravljeni na podlagi takega odbitnega deleža, se morajo popraviti, ko se v naslednjem letu ugotovi oziroma določi končni odbitni delež za preteklo leto.

Upošteva je zgoraj navedeno, bi si ZPIZ v letu 2007 glede na 0,00258 % obdavčljivega prometa, lahko poračunal za manj kot 1.000 EUR odbitnega DDV.

Po priporočilu Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije si pravna oseba, ki si na podlagi izračuna lahko odbije manj kot 1 % DDV in ugotovi, da bi bili stroški vodenja davčnih evidenc večji kot znesek odbitega DDV, ne odbija DDV. Takšno odločitev sprejme pristojni organ.

Zaradi zanemarljivega zneska možnosti odbitka DDV v primerjavi z delom, ki je potreben pri obdelavi računov v povezavi z DDV – izračun pri vsakem posameznem računu na obdavčljivo, neobdavčljivo, obdavčeno in oproščeno dejavnost, je ZPIZ predlagal, da Svet Zavoda sprejme naslednja sklepa:

1. Na podlagi podatkov o transakcijah ZPIZ-a iz leta 2007, ZPIZ opravi poračun davka za leto 2007 brez pravice do odbitka vstopnega DDV ter v letu 2008 ostaja davčni zavezanec brez pravice do odbitka vstopnega DDV.
2. ZPIZ bo preverjal upravičenost do pravice odbitka vstopnega DDV, ko bo delež obdavčljive dejavnosti presegel 0,5 % celotne dejavnosti.

Svet Zavoda je predlagano rešitev sprejel. Na ta način so bili izpolnjeni pogoji, da si ZPIZ v svojih evidencah ne odbija DDV, vse dokler znesek obdavčljivega prometa ZPIZ-a ne bo presegel 0,5 % celotnega prometa. Seveda to ne pomeni, da ZPIZ-u ni potrebno izpolnjevati in oddajati davčnih evidenc. Prav tako ne pomeni, da ni potrebno izračunavati odbitnega deleža. Prav na področju davčnih evidenc, še posebej pri oddajanju obrazca DDV–O, je potrebno zagotoviti nekoliko drugačen načina vnosa dokumentov, kot pri ostalih davčnih zavezancih, da se zagotovi pravilno posredovanje podatkov v okviru obrazca DDV–O na DURS.

3.5.3 Izvedba popravkov za preteklo leto

V 63. členu ZDDV-1 je določeno, da sme davčni zavezanec, ki opravlja obdavčeno in DDV oproščeno dejavnost, odbiti le znesek vstopnega DDV, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost. V 65. členu ZDDV-1 pa je določeno, da ima davčni zavezanec, ki opravlja obdavčen in oproščen promet, za ugotavljanje velikosti odbitka vstopnega davka možnost izračunavati odbitni delež. Prav tako je v 65. členu ZDDV-1 določeno, da se odbitni delež določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na celo število.

ZPIZ je kot začasni odbitni delež v celotnem letu 2007 v svojih davčnih evidencah upošteval odbitni delež v višini 1 %. Na ta način je v obliki odbitnega deleža dobil povrnjeno okoli 20.000 EUR. Na podlagi podatkov iz dejanskih transakcij v letu 2007 pa se je pokazalo, da je imel ZPIZ v letu 2007 za 0,00258 % obdavčljivega prometa v celotnem prometu, znotraj obdavčljivega prometa pa pravico do odbitka v višini 6 % (pravica do odbitka DDV glede na obdavčeno in oproščeno dejavnost znotraj obdavčljive dejavnosti).

Pravilnik o ZDDV-1 v 105. členu pravi, da mora davčni zavezanec, katerega davčno obdobje je koledarski mesec, ustrezno popraviti nastale razlike med odbitkom DDV na podlagi začasnega odbitnega deleža preteklega leta in odbitkom DDV, ki bi se smel odbiti glede na dejanski odbitni delež preteklega leta v davčnem obračunu za mesec februar tekočega leta. Prav tako je v istem členu Pravilnika o ZDDV-1 določeno, da davčni zavezanec lahko v mesecu januarju tekočega leta za določitev zneska DDV, ki ga sme odbiti, začasno uporabi začasni odbitni delež iz preteklega leta.

Tako je ZPIZ v mesecu februarju 2008 obvestil DURS, da bo popravke preteklega leta prikazal v davčnih evidencah DDV–O in nakazal poračun davka po dokončnem obračunu za leto 2007 dne 31. 3. 2008, skupaj z rednim obračunom DDV za februar 2008. Popravek obračuna DDV za obdobje januar 2008 pa je bil izveden v davčnem obračunu za mesec februar 2009.

V nadaljnjih obdobjih ZPIZ-u ni bilo potrebno oddajati popravkov, ki bi bili posledica izračuna po dejanskih podatkih, saj v skladu s sklepom, ki ga je sprejel Svet Zavoda, v svojih davčnih evidencah ni upošteval odbitka vstopnega DDV, prav tako pa v teh obdobjih ni presegel obdavčljivega prometa več kot 0,5 %.

3.6 Prikaz načina izračuna odbitnega deleža

Ker je ZPIZ pravna oseba, ki v skladu s 5. točko 5. člena ZDDV-1 opravlja tudi dejavnosti kot organ oblasti, mora pred izračunom odbitnega deleža vstopnega DDV, najprej izračunati delež obdavčljive (ekonomske) dejavnosti in delež neobdavčljive

(neekonomske) dejavnosti. Pri tem mora upoštevati davčne in knjigovodske evidence. Davčne evidence namreč prikazujejo le promet za dobave blaga in storitev, ki imajo za posledico izdan račun in torej izhajajo iz knjige izdanih računov. Te so zajete na podlagi davčnega obdobja, ki se razlikuje od knjižnega obdobja.

Kot sem navedla v prvem poglavju, ZPIZ vodi knjigovodske evidence po načelu denarnega toka. Če bi upoštevali promet blaga in storitev, ki imajo za posledico izdan račun na podlagi knjiženih prihodkov (iz kontov), bi bili zneski bistveno drugačni kot jih pokaže davčna evidenca v knjigi izdanih računov. Prihodek je namreč knjižen v obdobje, ko kupec plača račun, v davčnih evidencah pa je izdan račun upoštevan v davčnem obdobju, ko je bila opravljena dobava blaga oziroma opravljena storitev. Tako bi prihodki v zvezi z izdanimi računi na podlagi knjigovodskih evidenc lahko pokazali nerealno sliko opravljenih transakcij v nekem davčnem obdobju, saj plačila računov prihajajo z zamikom. Poleg navedenega bi lahko prihajalo do odstopanj v primerjavi z davčnimi evidencami, ki pa jih je v skladu s predpisi v drugem ključu nujno potrebno uporabiti.

Tabela 1: Podatki za izračun imenovalca – Subvencije in ostalo po bilanci za leto 2009

Konto	Naziv konta	Znesek v EUR
7010	Prispevki zaposlenih	1.918.946.395,23
7011	Prispevki delodajalcev	1.127.547.405,20
7012	Prispevki samozaposlenih	162.851.531,81
7013	Ostali prispevki za socialno varnost	79.168.735,46
7100	Prihodki od udeležbe na dobičku in dividend	783.662,80
7102	Prihodki od obresti	1.156.977,86
7140	Drugi prostovoljni prispevki za socialno varnost	19.677.468,38
7141	Drugi nedavčni prihodki	3.994.171,32
7400	Prejeta sredstva iz državnega proračuna	1.287.172.554,81
7402	Prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja	1.081.401,61
7403	Prejeta sredstva iz javnih skladov	49.000.000,00
7500	Prejeta vračila danih posojil od posam. in zaseb.	187.343,10
7870	Prejeta sredstva od drugih evropskih institucij	1.082,88
	Skupaj subvencije	4.651.568.730,46
	Izdani računi po 5.t. 5.čl. ZDDV-1	31.882,22
	Obdavčljiv promet	194.806,39
	Skupaj promet	4.651.795.419,07

Vir: Subvencije in ostalo po bilanci za leto 2009, 2010, ZPIZ.

Tabela 1 prikazuje prihodke oziroma transakcije, ki jih je imel ZPIZ v letu 2009. Iz tabele je razvidno, da je imel ZPIZ v letu 2009 v višini 4.651.568.730,46 EUR transakcij, ki predstavljajo neobdavčljiv promet. Poleg navedenega promet ZPIZ-a obsega še promet, ki ga je dosegel z opravljanjem dejavnosti kot organ oblasti v višini 31.882,22 EUR ter obdavčljiv promet v višini 194.806,39 EUR.

Tabela 2: Podatki za izračun števca – obdavčljiv promet oziroma ekonomska dejavnost za leto 2009

Mesec	Obdavčen promet – brez DDV (obrazec DDV-O)	Oprošč. promet brez pravice do odbitka (42.43.44. člen)	Izdani računi – tujina	
Januar	9.041	113.240		
Februar	16.013	119.265		
Marec	8.789	128.100		
April	9.455	129.048		
Maj	7.672	126.899		
Junij	8.965	126.848		
Julij	10.114	126.690		
Avgust	11.635	127.002		
September	9.291	126.547		
Oktober	8.294	127.572		
November	7.691	126.963		
December	8.514	1.666.623		
			1.101	
			9.287	
			8.876	
SKUPAJ brez upoštevanja P-ZDDV-1-120.čl.	115.474	3.044.797	19.264	3.179.535
Oproščen promet – 4. t. 44. čl.		1.445.089		
Prodaja–osnovna sredstva		1.539.640		
SKUAPJ	115.474,00	60.068	19.264	194.806

Vir: Podatki za izračun števca – obdavčljiv promet oziroma ekonomska dejavnost za leto 2009, 2010, ZPIZ.

Tabela 2 prikazuje obdavčljive transakcije, ki jih je imel ZPIZ v letu 2009. Iz tabele je razvidno, da je imel ZPIZ v letu 2009 v višini 3.044.797 EUR oproščenega prometa brez pravice do odbitka DDV. Glede na določbe ZDDV-1, da se pri izračunu odbitnega deleža ne upoštevajo zneski, doseženi s prodajo opreme, priložnostni promet z nepremičninami in občasno opravljanje finančnih storitev (več o tem sem pisala v poglavju 2.3.1), ZPIZ navedenih transakcij ne upošteva pri izračunu I. ključa, prav tako teh prometov ne upošteva pri izračunu II. ključa. Ti zneski so vpisani v stolpcu Oproščen promet brez pravice do odbitka (42., 43. in 44. člen) v višini 1.445.089 EUR in v višini 1.539.640 EUR.

Prodaja opreme in priložnostni promet z nepremičninami so transakcije, ki jih vsaka pravna oseba, ne samo javni zavodi, opravljajo redko in bi ob morebitnem upoštevanju lahko pokazali popolnoma drugačno sliko razdelitve obdavčljive in neobdavčljive dejavnosti, pa tudi obdavčene in oproščene. Drugače pa je definirano opravljanje finančnih transakcij. Te davčni zavezanci lahko opravljajo redno, vendar se v izračun deleža kljub temu ne všttevajo, če finančne transakcije niso dejavnost davčnega zavezanca. Kot sem v magistrskem delu že povedala, finančne transakcije niso dejavnost davčnega zavezanca, če jih opravlja priložnostno. V skladu s P-ZDDV-1 se finančne transakcije opravljajo priložnostno, če finančne transakcije ne predstavljajo dejavnosti davčnega zavezanca.

Iz podatkov, predstavljenih v Tabeli 1 in Tabeli 2 tako lahko izračunamo vrednost I. ključa, ki pove, kolikšen del celotnih prihodkov oziroma transakcij predstavlja obdavčljiva dejavnost ZPIZ-a. Izračun prikazuje Tabela 3.

Tabela 3: Izračun I. ključa za leto 2009

Izračun I. ključa:	
Števec	194.806,39
Imenovalec	4.651.795.419,07
Delež	4,18777E-05
Delež v %	0,0041878

Vir: Izračun I. ključa za leto 2009, 2010, ZPIZ.

Iz Tabele 3 je razvidno, da je imel ZPIZ v višini 4.651.795.419,07 EUR celotnih prihodkov za potrebe izračuna deleža obdavčljive dejavnosti v letu 2009. Poudarjam, da je navedeni znesek prihodkov prikazan za potrebe izračuna deleža obdavčljive dejavnosti. Znesek ni enak znesku celotnih prihodkov iz bilanc za leto 2009. Razlog je v tem, da so podatki pridobljeni iz vknjižb na kontih po plačani realizaciji in iz davčnih evidenc po obračunani realizaciji. Iz tabele je razvidno tudi, da je imel ZPIZ v letu 2009 v višini 194.806,39 EUR obdavčljivega prometa. Iz tega sledi, da je delež obdavčljive dejavnosti ZPIZ-a v letu 2009 znašal 0,00419 %.

Tabela 4: Podatki za izračun II. Ključa za leto 2009

Vrstice obrazca DDV-0	Opis	Polja knjige izdanih računov	Vrste dokumentov izdanih računov	Obravnava pri izračunu deleža odbitka	Znesek
11	Dobave blaga in storitev	7	01, 02, 05, 06, 19, 20, 21, 24, 25, 26, 27, 29	+A	115.474
12	Dobave blaga v druge države članice EU	10		+A	
13	Prodaja blaga na daljavo	12		+A	
14	Montaža in inštaliranje blaga v drugi državi članici	13		+A	
15	Oproščene dobave brez pravice do odbitka DDV	8		+B	3.044.797
D1	Dobave s pravico do odbitka DDV, pri katerih je kraj dobave zunaj RS		03, 18, 22, 23	+A	19.264
D2	Dobave osnovnih sred., vštete v zap. št. 11, 12, 13 in 14		19, 25	-A	2.140
D3	Dobave osnovnih sredstev, vštete v zap. št. 15		24, 26, 27	-B	1.537.500
D4	Priložnostni promet z nepremičninami, všteti v zap. št. 11, 12, 13 in 14			-A	
D5	Promet z nepremičninami, všteti v zap. št. 15			-B	
D6	Priložnostne finančne transakcije, vštete v zap. št. 15		20	-B	1.445.089
D7	Subvencije in dotacije, ki niso prave in niso vključene v obdavčljive dobave			+B	

Legenda:

A–se prišteje ali odšteje v števcu in imenovalcu, *B*–se prišteje ali odšteje samo v števcu. Podatki od D1 do D5 so podatki iz pomožnih evidenc.

Vir: Izračun II. Ključa za leto 2009, 2010, ZPIZ.

ZPIZ pa kljub temu, da si ne poračunava deleža odbitnega DDV, le-tega izračunava. Tabela 4 prikazuje podatke za izračun deleža odbitnega DDV, torej razdelitev obdavčljive dejavnosti na obdavčeno in oproščeno.

Iz podatkov, ki so prikazani v Tabeli 4, lahko izračunamo vrednost II. ključa, ki pove kolikšen del obdavčljive dejavnosti predstavlja obdavčljiv promet, torej promet, ki daje ZPIZ-u pravico do odbitnega DDV. Vrednost II. ključa se prikaže v odstotku in se zaokroži navzgor na celo število, medtem ko za vrednost I. ključa predpisi ne določajo oblike. Iz Tabele 5 lahko razberemo, da ima ZPIZ znotraj obdavčljive dejavnosti 69 % obdavčene dejavnosti.

Tabela 5: Izračun II. ključa

Izračun deleža odbitka:		
Števec	+11+D1–D2	132.598
Imenovalec	+11+15–D3–D6	194.806
Delež:		0,68066612
Delež v % zaokroženo		69

Vir: Izračun II. ključa, 2010, ZPIZ.

3.7 Vnos v knjigo prejetih računov glede na specifičnost odbitnega deleža

Kot sem prikazala v prejšnjem poglavju, ima ZPIZ pravico do odbitka vstopnega DDV v višini 69 % od 0,00418 % vsega prometa. Zaradi zanemarljivega deleža odbitnega DDV si ZPIZ odbitnega DDV ne poračunava, kar je seveda sprejel organ ZPIZ-a, to je Svet Zavoda. Vendar to ne pomeni, da ZPIZ-u ni potrebno voditi davčnih evidenc. ZPIZ vsak prejeti račun vpiše v knjigo prejetih računov v višini 0,00418 %. Odbitnega DDV si ne poračunava, torej bo obrazec DDV-O na strani prejetih računov izkazoval le podatke o prejetih računih v višini 0,00418 %. V knjigi izdanih računov ZPIZ ravna podobno, kot ostali davčni zavezanci in tu ne izkazuje posebnosti. V obrazcu DDV-O prikazuje podatke iz knjige izdanih računov v celotni vrednosti, prav tako obračunani DDV. Na podlagi takšne knjige prejetih računov in ob upoštevanju knjige izdanih računov pripravi obrazec DDV-O. Tabela 6 prikazuje obrazec DDV-O ZPIZ-a za mesec december 2009.

Iz obrazca DDV-O je razvidno, da ima ZPIZ zanemarljiv delež obdavčljive dejavnosti. V III. točki obrazca, ki nam daje informacijo o nabavah blaga in storitev, je razvidno, da je vrednost računov iz knjige prejetih računov, ki se nanašajo na obdavčljiv promet, le v višini 146 EUR, poleg navedenega je imel ZPIZ v mesecu decembru 2009 še oproščene nabave blaga in storitev, ki se nanašajo na obdavčljivo dejavnost, v višini 31 EUR. Znesek nabavne vrednosti nepremičnin in nabavna vrednost drugih osnovnih sredstev, ki sta

prikazana v vrstici z oznako 34 in 35 pa je že zajet v znesku nabave blaga in storitev v vrstici z oznako 31.

Tabela 6: Povzetek obrazca DDV za obdobje december 2009

Podatki za obrazec DDV–O		
za obračun davka na dodano vrednost za obdobje:	december 2009	
I. Dobave blaga in storitev (vrednosti so brez DDV)		
Dobave blaga in storitev	11	8.514
Dobave blaga in storitev v Sloveniji od katerih obračuna DDV prejemnik	11A	0
Dobave blaga in storitev v druge države članice EU	12	0
Prodaja blaga na daljavo	13	0
Montaža in instaliranje blaga v drugi državi članici	14	0
Oproščene dobave brez pravice do odbitka DDV	15	1.666.623
II. obračunani DDV		
po stopnji 20%	21	1.573
po stopnji 8,5%	22	55
od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 20 %	23	0
od prejetih storitev iz drugih držav članic EU po stopnji 20 %	23A	0
od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 8,5 %	24	0
od prejetih storitev iz drugih držav članic EU po stopnji 8,5 %	24A	0
na podlagi samoobdavčitve kot prejemnik blaga in storitev po stopnji 20 %	25	0
na podlagi samoobdavčitve kot prejemnik blaga in storitev po stopnji 8,5 %	25A	0
na podlagi samoobdavčitve od uvoza	26	0
III. Nabave blaga in storitev (vrednosti so brez DDV)		
Nabave blaga in storitev	31	146
Nabave blaga in storitev v Sloveniji od katerih obračuna DDV prejemnik	31A	0
Pridobitve blaga iz drugih držav članic EU	32	0
Prejete storitve iz drugih držav članic EU	32A	0
Oproščene nabave blaga in storitev in oproščene pridobitve blaga	33	31
Nabavna vrednost nepremičnin	34	55
Nabavna vrednost drugih osnovnih sredstev	35	46
IV. odbitek DDV		
od nabav blaga in storitev, pridobitev blaga in prejetih storitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 20 %	41	0
od nabav blaga in storitev, pridobitev blaga in prejetih storitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 8,5 %	42	0
od pavšalnega nadomestila po stopnji 8 %	43	0
Obveznost DDV	51	1.628
Presežek DDV	52	0

Vir: Obrazec DDV-O za obdobje december 2009, 2010, ZPIZ

V primeru, da bi si ZPIZ poračunaval odbitni DDV, bi bili ti podatki vpisani v obrazcu DDV-O v vrstici 41 in vrstici 42. Odbitni DDV bi tako znašal 69 % vrednosti DDV, ki je

lahko 8,5 % ali 20% od nabav v višini 146 EUR. Nabave v višini 31 EUR so oproščene in so torej brez obračunanega DDV. Višina odbitnega DDV je torej zanemarljiva.

3.8 Ugotovitve in predlogi za izboljšave

Problematika pravnega izračunavanja odbitnega deleža DDV je v osnovi že v tem, kako pravilno ločiti transakcije obdavčljive in transakcije neobdavčljive dejavnosti. Tu se odpira že izhodiščno vprašanje statusne opredelitve javnih zavodov. Zakon o zavodih pravi, da so zavodi organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Nadalje zakon pravi, da se za opravljanje javnih služb ustanovijo javni zavodi. Iz tega sledi, da naj bi bili javni zavodi ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Tu se že pokaže prva velika pomanjkljivost Zakona o zavodih, to je skupno urejanje zasebnih in javnih zavodov. Zasebni zavodi so po svoji statusni obliki in delovanju mnogo bolj podobni gospodarskim družbam. Cilj zasebnih zavodov bi v nasprotju z Zakonom o zavodih, ki govori, da cilj opravljanja dejavnosti javnih zavodov ni pridobivanje dobička, moral biti pridobivanje dobička. Potrebno bi bilo torej urediti in razmejiti pravno organizacijsko obliko med zavodi, ki prodajajo svoje storitve na trgu in zavodi, ki so financirani iz proračunov. Javni zavodi se ravnavajo po pravilih, ki veljajo za državno upravo in so pravzaprav neka podaljšana oblika delovanja države. Kakor hitro se v poslovanje javnega zavoda vključi še dodatni cilj pridobivanje dobička na trgu, se postavi dilema, ali se tovrstna dejavnost opravlja z davkoplačevalskim denarjem, ki je sicer namenjen osnovni dejavnosti javnega zavoda ter za kakšne namene se porabi morebitni dobiček.

Posebna specifika znotraj poslovanja javnih zavodov pa velja za ZPIZ in po svojem delovanju njemu sorodni zavod ZZZS. Z ZPIZ-1 in s Statutom ZPIZ-a je določeno, da je le-ta ustanovljen z namenom izvajanja obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja Slovenije ter z njim povezane naloge. Kljub temu, da ZPIZ dosega nekaj malega prihodkov, ki jih z vidika ZDDV-1 lahko opredelimo kot prihodki obdavčljive ali ekonomske dejavnosti, je nesmiselno trditi, da ZPIZ dosega prihodke na trgu oziroma, da opravlja ekonomsko dejavnost. Prihodki, ki jih ZPIZ dosega, so:

- dajanje nepremičnin v najem (glede oddajanja nepremičnin v najem ne moremo govoriti o delovanju ZPIZ-a na trgu v smislu pridobivanja dobička. Gre za preprosto dejstvo, da se je z uveljavitvijo Zakona o zavodih leta 1991 preneslo premoženje iz prejšnje statusne oblike delovanja ZPIZ-a. V skladu z Zakonom o javnih financah je ZPIZ s svojim premoženjem dolžan ravnati kot dober gospodar, torej ali nepremičnine prodati ali oddati v najem);
- dajanje v najem počitniške domove (tu velja enako kot v prejšnji alineji);

- finančne transakcije (finančne transakcije predstavljajo zaračunano provizijo, ki jo ZPIZ zaračunava finančnim ustanovam za opravljanje odtegljajev upokojujencem. Ta dejavnost je neločljivo povezana z opravljanjem osnovne dejavnosti, ne moremo pa tu govoriti, da ZPIZ deluje na trgu za namene pridobivanja dobička. Tudi to opravljanje dejavnosti je le racionalno in gospodarno obnašanje ZPIZ-a v skladu z Zakonom o javnih financah);
- obdelave podatkov (velja enaka razlaga kot v predhodni alineji. Tu je potrebno poudariti še, da gre za opravljanje storitev za potrebe Ministrstva za delo, o opravljanju dejavnosti na trgu ne moremo govoriti);
- občasno prodaja osnovnih sredstev.

Prihodek, ustvarjen z opravljanjem zgoraj navedenih dejavnosti, ZPIZ porabi za svoje delovanje oziroma za izplačilo pokojnin in drugih dajatev. Ne glede na navedeno pa je ZPIZ dolžan zagotoviti vodenje predpisanih evidenc s področja računovodstva, financ in iz davčnega področja. ZPIZ izračunava odbitni delež na podlagi ključev in ne poračunava vstopnega DDV, tako da je tukaj vsaj delno poenostavil poslovanje in zmanjšal stroške. Izračunavanje odbitnega deleža DDV na podlagi dejanskih podatkov bi pomenilo še več dodatne administracije in je na ZPIZ-u praktično nemogoče, kot sem predstavila že v magistrskem delu. Pri delovanju manjših zavodov se proračunsko načelo učinkovitosti in gospodarnosti že na finančno računovodskem in davčnem področju težko pokaže. Manjši zavodi naj si pri svojem delovanju ne bi mogli privoščiti davčnih in pravnih strokovnjakov ter strokovnjakov s področja računovodstva in financ, ki bi razlagali zapletene predpise. Če se ustavimo le na primeru iz magistrske naloge, ko je za potrebe ločevanja ali gre za subvencije, ki so neposredno povezane s ceno blaga oziroma storitve, potrebno razumeti kar devet sodil, ki jih DURS povzema iz sodb Sodišča ES. Drugi primer takšnega zapletenega pojasnila govori o tem, kdaj se oseba šteje za osebo javnega prava. Tako lahko rečemo, da so na davčnem področju nujno potrebna jasna in preprosta navodila zakonodajalca, po katerih bi javni zavodi pravilno ločili transakcije na obdavčljivo in neobdavčljivo dejavnost.

Dejstvo je, da bi moral biti namen ustanovitve in posledično obseg opravljanja dejavnosti v vseh javnih zavodih jasno opredeljen. Še posebej se z namenom ustanovitve in obsegom opravljanja dejavnosti ZPIZ-a pokaže, da tu ni prostora za opravljanje ekonomskih dejavnosti. Ob tem je potrebno poudariti, da je ZPIZ zavezan k vsakoletni reviziji računskega sodišča, ki preverja poslovanje in računovodske izkaze. Poleg navedenega mora imeti ZPIZ ob koncu leta izravnane prihodke in odhodke. Temu sledi tudi 233. člen ZPIZ-1, ki pravi, da Republika Slovenija iz državnega proračuna oziroma iz drugih virov zagotavlja sredstva za pokrivanje razlike med prihodki Zavoda iz prispevkov in iz drugih virov, ter odhodki Zavoda.

Glede na navedeno bi bilo smiselno proučiti možnosti oziroma posodobiti trenutni Zakon o zavodih ter jasno ločiti osebe javnega prava (to je na tiste, ki dejansko opravljajo

dejavnosti, ki so v javnem interesu) in osebe zasebnega prava (to je na samostojne zavode kot gospodarske subjekte, z možnostjo podelitve neke vrste koncesij). Osebe javnega prava bi delovale in se ravnale po pravilih, ki veljajo za državno upravo. Na ta način bi že iz same statusno pravne organizacijske oblike delovanja izhajalo ali gre za zavod, ki opravlja obdavčljivo (ekonomsko) dejavnost ali za zavod, ki opravlja neobdavčljivo (neekonomsko) dejavnost. Navedeno ne bi bilo v nasprotju s Šesto direktivo. Šesta direktiva namreč ne določa načina razdelitve poslovanja na ekonomske in neekonomske dejavnosti. Iz tega izhaja, da je to zadeva, ki spada v diskrecijo držav članic. Vsekakor bi v tem primeru za ZPIZ veljalo, da je oseba javnega prava, ki opravlja neobdavčljivo dejavnost. S tem bi se povečala tudi učinkovitost in gospodarnost, saj bi se zmanjšal obseg vodenja nepotrebnih evidenc in nepotrebno zaposlenega kadra, ki te evidence vodi. Vzgojno izobraževalni zavodi bi bili uvrščeni med gospodarske subjekte (s podelitvijo koncesij). V tem smislu že trenutna zakonodaja in predpisi nekako delijo javne zavode. Kot smo videli iz primera magistrske naloge, vzgojno izobraževalni zavod pri izračunu vstopnega DDV prejete subvencije vključi v imenovalce, medtem ko ZPIZ prejete subvencije obravnava kot transakcije, izvzete iz sistema DDV.

Druga problematika izračunavanja odbitnega deleža pa je določiti način in merila za razdelitev dejavnosti na obdavčljivo (ekonomsko) in neobdavčljivo (neekonomsko). Kot sem predstavila že v magistrskem delu, bi morale določiti metode in merila za razdelitev zneskov vstopnega davka na dodano vrednost med ekonomske in neekonomske dejavnosti v smislu Šeste direktive posamezne države članice.

SKLEP

Davčno poslovanje javnih zavodov temelji na množici predpisov, zakonov podzakonskih aktov in pravilnikov ter davčnih pojasnil. Predvsem je tu velik poudarek z različnih vidikov delitev prihodkov na pridobitno oziroma nepridobitno dejavnost, obdavčljivo (ekonomsko) in neobdavčljivo (neekonomsko) dejavnost, tržno oziroma netržno dejavnost. Prav na tem področju je tudi največja problematika poslovanja javnih zavodov, še posebej ZPIZ-a, ki ima poleg ostalih javnih zavodov še več posebnosti.

Tako imamo tu Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti. Tu že Računsko sodišče kritično obravnava uvedbo zakona in pravi, da Ministrstvo za finance ni vzpostavilo pogojev za izvajanje določb ZPFOLERD v delu, ki se nanaša na določitev in presojanje ustreznosti sodil za razporejanje prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do njihovih virov na dejavnosti splošnega pomena in na druge dejavnosti.

Glede izvajanja ZDDPO-2 je Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti nekoliko bolj natančno opredelil kaj se šteje za pridobitne in kaj za nepridobitne dohodke. Vendar se je na tem področju od pričetka uveljavitve pravilnika in do njegove spremembe

spreminjalo mnenje DURS, ki je v svojih pojasnilih najprej zagovarjala, da se obresti za sredstva na podračunih, ki so vključeni v sistem enotnega zakladniškega računa, obravnavajo enako kot bančne obresti. Šele s pojasnilom v letu 2009 je podala jasno mnenje, da so obresti v sistemu enotnega zakladniškega računa države oziroma občin v celoti nepridobitne. Glede vodenja evidenc v tem primeru je pozitivno, da zavezancem ni potrebno vzpostavljati dodatnih evidenc, saj se upoštevajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida, z določenimi odstopanji oziroma prilagoditvami na strani prihodkov in odhodkov.

ZDDV-1 ne daje nobenih podlag glede meril, ki bi natančno določala delitev na ekonomsko (obdavčljivo) dejavnost in neekonomsko (neobdavčljivo) dejavnost. Na tem področju so davčni zavezanci prepuščeni lastni presoji. Tu gre tudi za različno obravnavo javnih zavodov glede obravnavanja prejetih subvencij. Iz predstavljenih primerov pojasnil DURS smo videli, da vzgojno izobraževalni zavodi prejeta sredstva iz državnega proračuna za opravljanje dejavnosti vključijo v imenovalec tako imenovanega II. ključa, medtem ko ZPIZ sredstev, prejetih iz državnega proračuna ne vključi v izračun II. ključa, ampak ta sredstva vključi v delitev med ekonomsko (obdavčljivo) dejavnost in neekonomsko (neobdavčljivo) dejavnost, torej v imenovalec I. ključa.

Opravljanje tržne dejavnosti oziroma pridobivanje prihodkov s prodajo blaga in storitev na trgu je tudi eden izmed kriterijev za izplačilo delovne uspešnosti javnih uslužbencev iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Prav tako je pridobivanje prihodkov iz naslova tržne dejavnosti merilo za pridobitev enkratne letne nagrade direktorjev javnih zavodov.

Tudi računsko sodišče ugotavlja, da ni natančnih sodil, ki bi razmejevala javno službo in tržno dejavnost. Računsko sodišče pri izvajanju revizij javnih zavodov ugotavlja:

- da ni enotnega pristopa k razmejevanju prihodkov javne službe od tržne dejavnosti, kljub posameznim navodilom in usmeritvam ministrstev,
- da resorna ministrstva niso natančneje opredelila sodil za razporeditev odhodkov na javno službo in tržno dejavnost,
- da pri javnih zavodih zato pogrešamo sodila za razporeditev odhodkov na obe vrsti dejavnosti, ki bi jih imeli opredeljena v svojih notranjih predpisih in jih dosledno upoštevali,
- da ugotavljanje tržne dejavnosti po ZR in ugotavljanje tržne dejavnosti za potrebe določanja obsega sredstev za povečano delovno uspešnost ni usklajeno, kar povzroča težave vsem udeleženiim.

Tudi Šesta direktiva ne vsebuje določb o načinu in merilih, ki naj bi jih države članice uporabile pri razdelitvi vstopnega davka med ekonomske in neekonomske dejavnosti. Ker Šesta direktiva ne določa načina razdelitve vstopnega davka na ekonomske in neekonomske dejavnosti, bi lahko rekli, da je to zadeva, ki spada v diskrecijo držav članic.

Zaradi preohlapnih meril bi morale države članice EU in seveda tudi Slovenija sprejeti način in merila za razdelitev, ki morajo zagotavljati spoštovanje ciljev Šeste direktive. V skladu s tem ne smejo biti v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, na katerem temelji predvsem skupni sistem DDV, uveden s Šesto direktivo, in ki nasprotuje temu, da bi se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, obravnavali različno glede obdavčitve z DDV. Seveda bi bilo računovodsko delo finančnim in računovodskim službam zelo olajšano, če bi se sprejela enotna merila glede razdelitev dejavnosti, ki bi veljala tako za področje DDV kot tudi za ostala področja (ZPFOLERD, ZDDPO-2, ipd).

LITERATURA IN VIRI:

1. Bohinc, R. (2005). *Osebe javnega prava, javni zavodi, javna podjetja, javne agencije, javni skladi*. Ljubljana: GV Založba.
2. Bryce, J. H. (2000). *Financial and Strategic management for Nonprofit Organizations* (3rd ed.). San Francisco: Jossey–Bass Publishers.
3. Cvikl, M. & Zemljič, P. (2000). *Zakon o javnih financah (ZJF) s komentarjem*. Ljubljana: Bonex založba.
4. Čižman, M. (2008). Ugotavljanje prihodkov in odhodkov v skladu s Pravilnikom o pridobitni in nepridobitni dejavnosti. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 35(12), str. 80–105.
5. Čižman, M. (2009). Spremembe pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 36(12), str. 86–87.
6. Direktiva sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list Evropske unije* L 347/2006 s spremembami, 335/2007 popr., 162/2009 popr.
7. Direktiva sveta 2009/132/ES z dne 19. oktobra 2009. *Uradni list Evropske unije* L 292/09.
8. Direktiva sveta 2010/23/ES z dne 16. marca 2009. *Uradni list Evropske unije* L 72/10.
9. Dolinar Dubokovič, M. (2007). Pravne osebe nezavezanke. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 34(10–11), str. 300–304.
10. Dorić, B. (2007). *Posebnosti računovodstva javnih zavodov s poudarkom na ugotavljanju gospodarnosti in uspešnosti* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
11. DURS. (2003, 7. januar). Občasne finančne storitve pri izračunu odbitnega deleža. *Pojasnilo DURS* št. 447–193/2002. Ljubljana: DURS.
12. DURS. (2005, 19. julij). Upoštevanje subvencij, članarin in dotacij pri izračunu odbitnega deleža in vpisovanje v davčne evidence. *Pojasnilo DURS* št. 42601–176/2005. Najdeno 10. aprila 2010 na spletnem naslovu:
http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_5_2004_do_31_12_2006/odbitek_vstopnega_ddv/upostevanje_subvencij_clanarin_in_dotacij_pri_izracunu_odbitnega_deleza_in_vpisovanje_v_davcne_evidence/
13. DURS. (2007, 12. april). Obdavčitev subvencij z DDV. *Pojasnilo DURS* št. 4230–145/2007. Ljubljana: DURS.
14. DURS. (2007, 20. december). Opredelitev pridobitne in nepridobitne dejavnosti pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2. *Pojasnilo DURS*, št. 4200–173/2007. Ljubljana: DURS.
15. DURS. (2007, 6. december). Vpisovanje prejetih sredstev iz državnega proračuna, skladov socialnega zavarovanja in socialnih prispevkov v DDV obrazec. *Pojasnilo DURS* št. 4230–300/2007. Ljubljana: DURS.

16. DURS. (2008, 17. november). Osebe javnega prava. *Pojasnilo DURS* št. 4230–224/2008–1. Ljubljana: DURS.
17. DURS. (2008, 18. julij). DDV kot davčno priznan odhodek po ZDDPO-2. *Pojasnilo DURS* št. 4230–201/2008. Ljubljana: DURS.
18. DURS. (2008, 25. februar). Razlaga pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Pojasnilo DURS*, št. 4200–31/2008. Ljubljana: DURS.
19. DURS. (2008, 26. marec). Sprememba načina določanja odbitnega deleža in popravek odbitka DDV. *Pojasnilo DURS* št. DT–4230–156/2007. Ljubljana: DURS.
20. DURS. (2008, 7. marec). Odgovori na nekatera vprašanja glede izpolnjevanja obrazca DDV–O (z dopolnitvami in popravki). *Pojasnilo DURS* št. 4230–55/2008–3. Najdeno 10. aprila 2010 na spletnem naslovu:
http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/knjigovodstvo/odgovori_na_nekatera_vprasanja_glede_izpolnjevanja_obrazca_ddv_o_z_dopolnitvami_in_popravki/
21. DURS. (2009, 2. junij). Vpisovanje podatkov o obrestih v obrazec DDV–O. *Pojasnilo DURS* št. 4230–121/2009. Najdeno 10. aprila 2010 na spletnem naslovu:
http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/knjigovodstvo/vpisovanje_podatkov_o_obrestih_v_obrazec_ddv_o/
22. DURS. (2009, 31. julij). Identifikacija za namene DDV (prejete subvencije). *Pojasnilo DURS* št. 4230–190/2009. Ljubljana: DURS.
23. DURS. (2010, 2. april). Pravilnik o spremembah in dopolnitvah PZDDV-1 (ULRS, št. 27/2010 z dne 2.4.2010). *Pojasnilo DURS* št. 4230–165/2010. Ljubljana: DURS.
24. Evropsko sodišče. (2008). *Sodba Evropskega sodišča (četrti senat) v zadevi C-437/06*. Najdeno 13. decembra 2010 na spletnem naslovu:
<http://www.superdavki.com/tisk.cfm?docid=4027>
25. Evropsko sodišče. (2000) *Sodba Evropskega sodišča (peti senat) v zadevi C-446/98*. Najdeno 16. decembra 2010 na spletnem naslovu:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61998J0446:EN:HTML>
26. Goldfinch, S. & Wallis, J.L. (2009). *International handbook of public management reform*. Cheltenham: Edward Elgar.
27. Heinzer, A. (2010, april). Javni sektor. Strokovni svetovalec za računovodstvo in obračun plač za uporabnike proračunskih sredstev in nevladne organizacije (str. 3–15). Ljubljana: Verlag Dashöfer.
28. Janc, M. (2006, september). Ureditev knjigovodstva pravnih oseb javnega prava. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
29. Kaltnekar, T. & Simić Mićunović, N. (2008). Temelji računovodstva s poudarkom na družtvih, zavodih in ustanovah. *Ministrstvo za javno upravo*. Najdeno 31. maja 2010 na spletnem naslovu:

- http://www.mju.gov.si/fileadmin/mju.gov.si/pageuploads/strukturni_skladi/seminar_29.2.08/TEMELJI_RACUNOVODSTVA_s_poudarkom_na_drustvih_zavodih_in_ustanovah_29022008.pdf
30. Kamnar, H. (2008). *Spremembe v poslovanju posrednih proračunskih uporabnikov*. Portorož: Nebra.
 31. Korpič Horvat, E., Bitenc, M., & Brus, P. (2004). *Nova zakonska ureditev in poslovanje javnih zavodov*. Maribor: Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila.
 32. Mazak, J. (2007). Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Jana Mazaka, predstavljeni 11. decembra 2007 v Zadevi C-437/06. Najdeno 24. maja 2010 na spletnem naslovu: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62006C0437:SL:HTml>
 33. Ministrstvo za finance. (2007, 20. november). Identifikacija za namene DDV in zajemanje obdavčljivega prometa. *Pojasnilo MF št. 423-3/2007*. Ljubljana: MF.
 34. Ministrstvo za finance. (2008). Prehod iz izkazovanja bilanc javnega financiranja po načelu denarnega toka na izkazovanje po načelu nastanka dogodka. Najdeno 4. avgusta 2010 na spletnem naslovu: http://www.mf.gov.si/slov/mediji/2008/NACELO_DENARNEGA_TOKA_IN_OBRACUNSKO_NACELO.pdf
 35. Možič, C., & Četičkovič, F. (2003). *Poslovanje javnega zavoda v praksi*. Ljubljana: Zavod za tehnično izobraževanje.
 36. Pirnat, R. (1999, 18. oktober). Vrsta in značilnosti pravnih oseb: Pravne osebe javnega prava: sistem ali kaos. *Podjetje in delo*. 1999(6/7), str. 910.
 37. Planet GV. (2007). *Računovodstvo javnih financ*. Najdeno 4. avgusta 2010 na spletnem naslovu www.planetgv.si/upload/htmlarea/files/Gorjup,%20Milena-1.ppt.
 38. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS št. 46/2003*.
 39. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS št. 112/2009*.
 40. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010*.
 41. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS št. 109/2007, 68/2009*.
 42. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. *Uradni list RS št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 114/2006 – ZUE, 138/2006, 120/2007, 112/2009*.
 43. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008*.
 44. Prusnik, M., & Zalokar, N. (2010). Dokončni poračun odbitka DDV za leto 2009. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 37(3), str. 290–306.

45. Prusnik, M., & Zalokar, N. (2009), Dokončni poračun odbitka DDV za leto 2008. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 36(3), str. 294–310.
46. Računovodja.com – Portal z računovodskimi in davčnimi informacijami (2006, 10. april). *Izračun odbitnega deleža – (ne)upoštevanje donacij, članarin, dotacij in subvencij*. Najdeno 6. aprila 2010 na spletnem naslovu:
<http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=240>
47. Računsko sodišče RS. (2010, 12. julij). *Povzetek revizijskega poročila Zagotavljanje preglednosti finančnih odnosov in ločenega evidentiranja različnih dejavnosti*. Najdeno 1. septembra 2010 na spletnem naslovu:
[www.rs.rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/.../\\$file/IzvZPFOLERD_povzetek.doc](http://www.rs.rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/.../$file/IzvZPFOLERD_povzetek.doc)
48. Ristevski, M., & Pogačnik A. (2008). Uveljavljanje odbitka vstopnega davka na dodano vrednost na podlagi odbitnega deleža. *Davčno finančna praksa*, 35(5), str. 3–7.
49. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS* št. 118/2005, 9/2006, 10/2006–popr., 20/2006, 70/2006, 75/2006, 112/2006–popr., 114/2006–ZUE, 3/2007, 22/2007, 12/2008, 119/2008, 126/2008, 1/2010.
50. Stanovnik, T. (2002). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
51. Stupica, Ž. (2010). Rešitve izvzema iz sistema DDV za osebe javnega prava, ki nastopajo kot organ oblasti. *Pravna praksa*, 29/937(15), 14-16.
52. Suhadolnik, V. (2005). *Upravljanje in evidentiranje tržne dejavnosti v javnih zavodih*. Ljubljana: Računsko sodišče.
Najdeno 1. septembra 2010 na spletnem naslovu: [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KBDDA1D64E1BAFE86C125719100502B77/\\$file/Suhadolnik-V.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KBDDA1D64E1BAFE86C125719100502B77/$file/Suhadolnik-V.pdf)
53. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV–1). *Uradni list RS* št. 117/2006, 52/2007, 33/2009, 85/2009, 10/2010.
54. Zakon o davku na promet nepremičnin (ZDPN–2). *Uradni list RS* št. 117/2006.
55. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO–2). *Uradni list RS* št. 117/2006, 90/2007, 76/2008, 56/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 110/2009.
56. Zakon o javnih financah (ZJF). *Uradni list RS* št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 110/2002–TDT–B, 56/2002–ZJU, 127/2006–ZJZP, 14/2007–ZSPDPO, 109/2008, 49/2009.
57. Zakon o lastninskem preoblikovanju deleža zavarovalnic, do katerega so upravičene fizične osebe – ZLPDZ). *Uradni list RS* št. 56/2008.
58. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ–1). *Uradni list RS* št. 106/1999, 72/2000, 81/2000, 124/2000, 52/2001, 109/2001, 11/2002, 114/2002, 110/2002–ZISDU–, 29/2003, 40/2003–Odl. US, 63/2003, 133/2003, 135/2003, 25/2004–zzrzi, 136/2004, –Odl. US, 8/2005, 72/2005, 111/2005, 23/2006, 69/2006, 112/2006 Odl. US, 114/2006–zutpg, 17/2007, 5/2008, 10/2008–ZVarDod, 73/2008, 8/2009, 53/2009, 98/2009–ZIUZGK, 7/2010, 27/2010–Odl. US.
59. Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (ZPFOLERD). *Uradni list RS* št. 53/2007, 65/2008.

60. Zakon o računovodstvu (ZR). *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002, 114/2006–ZUE.
61. Zakon o Zavodih (ZZ). *Uradni list RS* št. 12/1991, 17/1991–ZUDE, 55/1992–ZVDK, 13/1993, 66/1993, 45/1994–Odl.US, 8/1996, 31/2000, 36/2000–ZPDZC, 127/2006–ZJZP.
62. Zalokar, N. (2009), Oproščene in neobdavčljive dejavnosti. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 36(6), str. 52–55.
63. Zalokar, N. (2009). DDV – Mali davčni zavezanci in pravne osebe nezavezanke. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 36(12), 46–52.
64. Zalokar, N. (2009). Popravek sestavka o odbitku DDV v Iksu 3/09. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 36(4), 210–210.
65. Zalokar, N., Prisljan, B., Prusnik, M., & Dolinar Dubokovič, M. (2007). Davek na dodano vrednost – obračunavanje, evidentiranje in plačevanje. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 34(10–11), 13–417.
66. ZPIZ. (2008). *Izračun odbitnega deleža davka Zavoda za leto 2008* (gradivo za sejo Sveta Zavoda). Ljubljana: ZPIZ.
67. ZPIZ. (2009). *Letno poročilo*. Ljubljana: ZPIZ.
68. ZPIZ. (2009). *Obrazec DDV-O za obdobje december 2009* (interno gradivo). Ljubljana: ZPIZ.
69. ZPIZ. (2009). *Pravilnik o finančnem poslovanju Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje*. Ljubljana: ZPIZ.
70. ZPIZ. (2010). *Izračun I. ključa za leto 2009* (interno gradivo). Ljubljana: ZPIZ.
71. ZPIZ. (2010). *Izračun II. ključa za leto 2009* (interno gradivo). Ljubljana: ZPIZ.
72. ZPIZ. (2010). *Podatki za izračun števca – obdavčljiv promet oziroma ekonomska dejavnost za leto 2009* (interno gradivo). Ljubljana: ZPIZ.
73. ZPIZ. (2010). *Subvencije in ostalo po bilanci za leto 2009*. Ljubljana: ZPIZ.
74. Zupančič, M. (2009), DDV in sodbe Sodišča Evropskih skupnosti. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 36(5), 78–84.
75. Zupančič, M. (2009). DDV – Spremembe pri obdavčitvi storitev po 1. januarju 2010. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 36(12), 24–45.
76. Zupančič, M. (2009). DDV pri nekaterih finančnih transakcijah. *Iks, revija za računovodstvo in finance*, 36(7), 65–78.
77. Zver, E. (2003). Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002. *UMAR*.
Najdeno 5. oktobra 2010 na spletnem naslovu:
http://www.umar.gov.si/fileadmin/user_upload/publikacije/dz/2003/dz03-03.pdf
78. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. (2009, november). *DDV po 1. januarju 2010 – spremembe pri obračunavanju, računih in evidencah*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
79. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. (2010, januar). *DDV – novosti v gradbeništvu 2010 z vidika izvajalcev in naročnikov gradbenih storitev*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.