

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
DAVČNO RAČUNOVODSTVO V SLOVENIJI

Ljubljana, september 2009

KATARINA GAVRIČ

IZJAVA

Študentka Katarina Gavrič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Slavke Kavčič, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 14.09.2009

Podpis: _____

KAZALO

1	DAVČNO RAČUNOVODSTVO.....	1
1.1	IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	5
1.2	DAVČNI IZKAZ	8
2	DAVKI, KI JI OBRAČUNAVAJO PODJETJA, IN NJIHOVA ZAKONSKA PODLAGA.....	9
2.1	SPLOŠNO O DAVKIH	9
2.1.1	<i>Značilnosti davkov.....</i>	<i>10</i>
2.1.2	<i>Vrste davkov.....</i>	<i>10</i>
2.2	DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	11
2.2.1	<i>Davčni zavezanec in davčna obveznost.....</i>	<i>13</i>
2.2.2	<i>Davčno obdobje.....</i>	<i>14</i>
2.2.3	<i>Davčna osnova</i>	<i>15</i>
2.2.4	<i>Davčna stopnja.....</i>	<i>15</i>
2.2.5	<i>Davčne olajšave.....</i>	<i>15</i>
2.2.6	<i>Davčna izguba</i>	<i>16</i>
2.2.7	<i>Davčne oprostitve.....</i>	<i>16</i>
2.2.8	<i>Obračunavanje in plačevanje davka</i>	<i>17</i>
2.3	DAVEK NA DODANO VREDNOST	19
2.3.1	<i>Davčni zavezanec in davčna obveznost.....</i>	<i>20</i>
2.3.2	<i>Davčna osnova</i>	<i>21</i>
2.3.3	<i>Davčna stopnja.....</i>	<i>21</i>
2.3.4	<i>Davčno obdobje.....</i>	<i>22</i>
2.3.5	<i>Kaj obdavčuje DDV.....</i>	<i>22</i>
2.3.6	<i>Predmet obdavčitve</i>	<i>23</i>
2.3.7	<i>Oprostitve.....</i>	<i>23</i>
2.3.8	<i>Odbitki.....</i>	<i>23</i>
2.3.9	<i>Obračunavanje in plačevanje davka</i>	<i>24</i>
2.3.10	<i>Primeri izračuna DDV.....</i>	<i>24</i>
2.4	DAVKI IN PRISPEVKI OD PLAČ TER DRUGI PREJEMKI	26
2.4.1	<i>Dohodnina.....</i>	<i>26</i>
2.4.2	<i>Prispevki za socialno varnost.....</i>	<i>30</i>
2.4.3	<i>Davek na izplačane plače</i>	<i>32</i>
2.4.4	<i>Primer obračunavanja in plačevanja davkov in prispevkov od plač ter drugih prejemkov</i>	<i>32</i>
2.5	TROŠARINE	33
2.6	DAVEK NA PROMET NEPREMIČNIN.....	35
2.7	DAVEK NA MOTORNA VOZILA	36
2.8	DAVEK OD IGER NA SREČO	38
2.9	DAVEK OD PROMETA ZAVAROVALNIH POSLOV.....	39
3	VPLIV FINANČNE KRIZE NA DAVKE IN ZAKONODAJO	39
	SKLEP	42
	LITERATURA IN VIRI.....	44

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Vsebinski obračun davka od dohodkov pravnih oseb</i>	18
<i>Tabela 2: Primer izračuna DDV</i>	25
<i>Tabela 3: Izračun davčne obveznosti za tovarno povišanja proizvajalca</i>	25
<i>Tabela 4: Izračun davčne obveznosti za trgovsko hišo</i>	25
<i>Tabela 5: Splošna olajšava za leto 2008</i>	26
<i>Tabela 6: Mesečna splošna olajšava za leto 2008</i>	27
<i>Tabela 7: Posebna olajšava za vzdrževane otroke za leto 2008</i>	27
<i>Tabela 8: Posebna olajšava za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana za leto 2008</i>	28
<i>Tabela 9: Davčna lestvica za leto 2008.....</i>	28
<i>Tabela 10: Vrste dohodkov pri izračunu dohodnine za spodnji primer</i>	30
<i>Tabela 11: Primer izračuna dohodnine za fizično osebo z dvema vzdrževanima otrokoma za leto 2008 .</i>	30
<i>Tabela 12: Izračun plače zaposlenega</i>	32
<i>Tabela 13: Dajatve v breme delodajalca</i>	33

UVOD

Davki imajo z vidika države, podjetja in tudi posameznika velik pomen. Za državo so pomembni, saj ji prinašajo prihodke in s tem polnijo državno blagajno. Na ta način pa država zagotavlja državljanom javne dobrine in skrbi za čim bolj učinkovito delovanje gospodarstva. Podjetja so davčni zavezanci, ki morajo plačevati davek. Prav tako morajo tudi posamezniki plačevati davek od dohodkov.

V prvem poglavju diplomskega dela opredeljujem pojem davčnega računovodstva. Davčno računovodstvo je v vsakem podjetju ter je pomembno pri evidentiranju in obračunavanju davkov. Osrednji pomen davčnega računovodstva je namenjen davčnemu izkazu, v katerem je prikazana osnova za davek od dobička podjetij. Davčni izkaz je lahko s poslovnim izkazom močno povezan, popolnoma neodvisen ali pa velja, da je poslovni izkaz podlaga za davčnega, pri čemer davčni predpisi opredeljujejo, kako je treba poslovni izkaz preurediti v davčnega.

Drugo poglavje diplomskega dela se nanaša na davke, ki so pomembni za podjetja. Sem spadajo davek od dohodkov pravnih oseb, davek na dodano vrednost, davki in prispevki od plač ter drugi prejemki, trošarine, davek na promet nepremičnin, davek na motorna vozila, davek od iger na srečo in davek na promet zavarovalnih poslov. Davek, ki postaja za podjetja vse bolj pomemben, je davek od dohodkov pravnih oseb. Ta davek se izračunava od dobička pravne osebe in neposredno znižuje njen čisti poslovni izid.

V tretjem poglavju diplomskega dela sem se osredotočila na to, kako je finančna kriza vplivala na davke in davčno zakonodajo. Če država zmanjša davke, pomeni to manjše državne prihodke in s tem manj sredstev za reševanje finančne krize. Velja tudi obratno, torej višji davki pomenijo več državnih prihodkov in s tem več sredstev za reševanje finančne krize. Na področju davkov (predvsem davek od dohodkov pravnih oseb, davek na dodano vrednost in dohodnina) in davčne zakonodaje je prišlo do določenih sprememb, ki pozitivno vplivajo na reševanje finančne krize.

1 DAVČNO RAČUNOVODSTVO

Davčno računovodstvo je podlaga za pravilen obračun in izračun davka. Omogoča pridobivanje računovodskih informacij, ki so pomembne pri sestavljanju davčnega izkaza. Vsako podjetje mora imeti urejeno davčno računovodstvo, ki pa se od podjetja do podjetja razlikuje glede na ureditev podjetja, njegovo velikost, zakonodajo, posamezno državo in njeno ureditev itd. Davčno in poslovno računovodstvo sta med seboj v različnih povezavah. Prva možnost je, da med njima ni povezanosti, druga je, da sta med seboj v tesni povezavi, in tretja je kombinacija davčnega in poslovnega računovodstva, kar pomeni, da se davčno računovodstvo nanaša na poslovno, in obratno.

V slovenski strokovni literaturi ni opredelitve pojma davčnega računovodstva.

Iz različnih opredelitev v tuji literaturi pa je možno ugotoviti, da bi o davčnem računovodstvu govorili takrat, ko želimo za računovodstvo nasploh poudariti pridobivanje računovodskih informacij, ki so pomembne za odločanje o davkih oziroma oblikovanje davčne bilance. V davčnih izkazih podjetja v največji možni meri uporabljajo olajšave, ki jih omogočajo davčni predpisi. Postavka, ki povezuje poslovno in davčno bilanco, je znesek obračunanega davka od dobička, ki vstopa v izkaz poslovnega izida (Vajcer, 2005, str. 9).

Bilančna politika ureja izkaz poslovnega izida, davčna pa se ukvarja z urejanjem davčnega izkaza. Da lahko naredimo davčni izkaz, potrebujemo podatke iz izkaza poslovnega izida in bilance stanja. Tako je izkaz poslovnega izida osnova za davčni izkaz. Izkaz poslovnega izida in davčni izkaz sta lahko med seboj tesno povezana ali sta popolnoma neodvisna. Za Slovenijo je značilno, da sta med seboj tesno povezana.

Bilančna politika je veda o priložnostih, ki jo določajo predpisi, cilji in načela, ki urejajo bilanco stanja, bilanco uspeha, bilanco finančnih tokov in poročila o poslovanju podjetja. Je zavestno sestavljanje rednih in izrednih temeljnih računovodskih izkazov za notranje in zunanje uporabnike. Pri sestavljanju bilance za notranje potrebe imamo pri vodenju bilančne politike večjo avtonomijo, saj ni omejena z državnimi predpisi in drugimi zunanjimi pravili. Razlika je pri sestavljanju bilance za zunanje potrebe, pri kateri gre za vodenje bilančne politike, ki mora biti v skladu z zahtevami zunanjih uporabnikov bilanc. Vendar pa je pri izdelovanju bilanc za zunanje uporabnike v ozadju notranja politika (Koletnik & Kokotec - Novak, 1994, str. 247, 251).

Davčna politika je sestavina poslovne politike podjetja. Lahko bi jo opredelili kot odločitve podjetja glede doseganja ciljev na področju obdavčevanja. Navadno jo na splošno opredeli uprava podjetja, uresničujejo pa jo pri velikih podjetjih izvajalci v oddelku za davščine, pri srednjih in malih pa davčni svetovalci kot zunanji strokovnjaki. Pri oblikovanju davčne politike je treba spoznati izhodiščni položaj v podjetju, določiti davčne cilje znotraj podjetniškega ciljnega sistema ter proučiti možnosti in opredeliti sredstva za doseganje teh ciljev (Turk et al., 2004, str. 535).

Bohorič in Oštir (2006, str. 25) opredeljujeta davčni sistem kot celovitost davčnih oblik določene države, ki je posledica zgodovinskega razvoja, raznih zunanjih vplivov, številnih kompromisov in nasprotij.

Cilji davčne politike so zmanjšanje številčnih sestavin, ki opredeljujejo davčno obremenitev, ob upoštevanju omejitev. Pri tem je treba upoštevati tako pravne kot tudi gospodarske omejitve. V določenem primeru je s pravnega vidika mogoče izkazati najmanjši možni ali celo ničelni poslovni izid, vendar z gospodarskega vidika tak izid ni sprejemljiv zaradi interesov lastnikov ali finančnih ciljev podjetja. Zato je treba govoriti o relativnem minimiziranju z davčnega vidika (Turk et al., 2004, str. 535).

Davčne cilje lahko opredelimo tudi kot doseganje optimalne davčne obremenitve z vidika dolgoročnega maksimiranja dobička. Pri tem moramo obravnavati davčne obremenitve v povezavi z doseganjem finančnih ciljev ter z rastjo podjetja in čistega premoženja. Najvišji cilj, ki je lahko dosežen pri davčnem načrtovanju, je povečanje dobička po obdavčitvi (Jerič, 2003, str. 123).

Bilančno-davčna politika: Pri davčni politiki gre za politiko davčnih olajšav, zmanjšanje davkov, ali za odlaganje davkov na kasnejša obdobja. Podjetje v davčnih predpisih za davčne osnove, stopnje in odvajanje družbenih dajatev išče rešitve, ki bodo zanj najugodnejše. Zato vodi pri izkazovanju prihodkov, odhodkov in dobička ter tudi sredstev temu primerno bilančno politiko, kar vpliva na obračunavanje in odvajanje davkov in prispevkov. Z bilančno politiko skušamo torej doseči minimum takih dajatev (Koletnik & Kokotec - Novak, 1994, str. 249). Prioritetni cilj bilančno-davčne politike je minimiziranje izdatkov za davke ob nespremenjenem poteku poslovnega procesa (Vajcer, 2005, str. 11).

Poslovni izkazi temeljijo na podjetniško-poslovni zakonodaji, davčni izkazi pa na pravnih podlagah za opredeljevanje davkov (Turk et al., 2004, str. 526).

Podjetje lahko za sestavljanje davčnega izkaza uporablja drugačne računovodske metode kot pri sestavljanju poslovnih izkazov. To vodi do tega, da podjetja uporabljajo metode, ki minimizirajo davčne prihodke in maksimirajo prihodke v letnem poročilu za delničarje. Vendar to ne velja za tiste države, v katerih sta poslovno in davčno računovodstvo bolj blizu ter ni velike razlike med metodami za davčne in poslovne namene (Porter & Norton, 1998, str. 481).

Dobiček, ugotovljen v davčnem izkazu, praviloma ni nikoli enak dobičku (ali izgubi), ugotovljenem v izkazu poslovnega izida. Tako lahko davčni zavezanec v izkazu uspeha ugotovi izgubo, v davčnem pa dobiček, in obratno. Iz napisanega lahko sklepamo, da ni neposredne povezave med dobičkom, ugotovljenim v izkazu uspeha, in dobičkom, ugotovljenim v davčnem izkazu. Dobičku, ugotovljenem v izkazu uspeha, in dobičku, ugotovljenem v davčnem izkazu, je skupno to, da oba temeljita na slovenskih računovodskih standardih in drugih računovodskih predpisih (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 34, 35).

Če želi podjetje minimizirati davek od dobička, mora ta cilj upoštevati predhodno že pri izdelavi poslovnega izkaza, kar dodatno potrjuje tezo o povezanosti poslovnega in davčnega izkaza. Z ustrezno bilančno politiko je mogoče odložiti davčno obveznost na kasnejše obdobje, s tem izboljšati tekočo plačilno sposobnost podjetja in zagotoviti dodatne vire financiranja (Dežman, 2007, str. 2).

V razmerju med računovodenjem in obdavčevanjem razlikujemo dva pomembna ustroja: neodvisnega in odvisnega. Pri neodvisnem ustroju gre za to, da je opredelitev obdavčljivega dobička neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. Torej lahko podjetja izberejo različne računovodske usmeritve za poslovne in davčne namene, uporaba določenih davčnih

olajšav pa ni povezana z njihovim upoštevanjem v poslovnih izkazih. Pri tem nikakor ne moremo govoriti o popolni neodvisnosti med računovodenjem in obdavčevanjem. Pri odvisnem ustroju pa gre za to, da se poslovni izkazi prilagajajo davčnim, in obratno. Zaradi pričakovanega minimalnega plačila davkov vodi ta odvisnost k izkazovanju majhnih dobičkov. To pa nas pripelje do položaja, ko davčna pravila prevladajo nad računovodskimi, četudi davčna pravila sledijo računovodskim (Turk et al., 2004, str. 527).

Če primerjamo računovodski dobiček pred obdavčitvijo in obdavčljivi dobiček, ki se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi, zaznamo med njima dve vrsti razlik (Hieng, 2007a, str. 14–15):

- **stalne razlike** nastanejo zato, ker se morajo posamezne postavke po davčnih predpisih všteti v davčno osnovo ali izvzeti iz nje, čeprav se računovodsko obravnavajo kot odhodki oziroma prihodki;
- **začasne razlike** nastajajo zato, ker se posamezne postavke vštevajo v računovodski in obdavčljivi dobiček v različnih poslovnih obdobjih; so tiste, ki bodo v prihodnosti praviloma odpravljene.

Pomembno je, da podjetja poznajo vpliv poslovnega izkaza na davčni izkaz ali davčnega izkaza na poslovni izkaz. Možnosti, ki se kažejo v poslovnem izkazu, bodo imele posledice tudi za davčni izkaz. Poslovni izkaz je podlaga za davčni izkaz, vendar davčni predpisi določajo, kako je treba poslovni izkaz preurediti v davčnega (Turk et al., 2004, str. 527, 528).

Po zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) je davčna osnova dokaj tesno povezana s poslovnim izidom pravne osebe. Med državami obstaja različna stopnja usklajenosti med poslovnim izidom in davčno osnovo. V nekaterih državah je davčni izkaz zelo odvisen od računovodskih izkazov za poslovne namene, ki so sestavljeni po računovodskih standardih. V drugih državah pa podjetja uvajajo dvojno računovodstvo, in sicer za poslovne in za davčne namene, kar pomeni, da se poslovni in davčni dobiček pomembno razlikujeta (Jerman & Odar, 2008, str. 34–35).

Poslovni in davčni izkaz v različnih državah različno vplivata drug na drugega ter sta med seboj različno povezana. Na primer v celinski Evropi velja tesna povezanost med poslovnim in davčnim izkazom (Turk et al., 2004, str. 527).

Pri proučevanju vpliva davčnih pravil na računovodsko poročanje se uporablja metoda Lamba, Nobsa in Robertsa, ki prikazuje stopnjo povezanosti računovodskih in davčnih pravil. Ti avtorji so našli dokaze, da je mogoče ločiti anglosaksonske države, med katere uvrščamo Veliko Britanijo in Združene države Amerike, od celinskih evropskih držav, med katere uvrščamo Nemčijo in Francijo, na temelju razmeroma majhnega oziroma velikega vpliva davčnih pravil na računovodsko poročanje. Na podlagi proučitve davčnih in računovodskih pravil v posamezni državi za izbrana računovodska področja so avtorji prišli do naslednjih ugotovitev (Klobučar, 2004, str. 37–38, 47):

- Davčna in računovodska pravila so različna oziroma nepovezana (1. možnost).

- Davčna in računovodska pravila so enaka (2. možnost).
- Zaradi pomanjkanja davčnih pravil za davčno poročanje se uporabljajo računovodska pravila (3. možnost).
- Zaradi pomanjkanja natančnega (ali edinega) računovodskega pravila za računovodsko poročanje se uporablja davčno pravilo (4. možnost).
- Pri izbiri za računovodsko poročanje prevladuje davčno pravilo namesto »konfliktnega« računovodskega pravila (5. možnost).

Za 1. možnost povezave pravil je značilno, da se davčna in računovodska pravila ter praksa razlikujejo, kar pa pomeni, da davčna pravila ne vplivajo na računovodsko poročanje. Preostale štiri možnosti pa vsebujejo različno stopnjo povezanosti davčnih in računovodskih pravil. 2. možnost se uporablja, kadar ni posebne izbire pravil za davčno in računovodsko poročanje, saj so pravila enaka za oba namena. V tem primeru obstaja zelo majhna možnost, da bi davčni motiv vplival na izbiro računovodske usmeritve. Pri 3. možnosti so računovodska pravila natančnejša od davčnih, kar pomeni, da davčna praksa sledi računovodskim pravilom; v tem primeru je treba upoštevati, da lahko davčni motiv prevladuje pri izbiri računovodskih pravil, kadar je teh več na izbiro, saj se bo zaradi pomanjkanja davčnih pravil izbrana računovodska usmeritev uporabljala tudi za davčne namene. Pri 4. in 5. možnosti je očitni primer vplivanja davčnih pravil na izbiro računovodske usmeritve. Razlika med njima je v tem, da se pri 4. možnosti zaradi odsotnosti natančnega računovodskega pravila uporablja za računovodsko poročanje kar davčno pravilo, medtem ko pri 5. možnosti kljub obstoječemu računovodskemu pravilu za računovodsko poročanje prevladuje davčno pravilo (Klobučar, 2004, str. 37–38, 47).

S proučevanjem davčnih in računovodskih pravil ugotovimo, da se vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje med državami razlikuje. Najmanjši vpliv zasledimo v Veliki Britaniji, kjer prevladuje 1. možnost povezave pravil, največji pa je v Nemčiji, kjer prevladuje 4. možnost povezave pravil. V Sloveniji prevladuje 3. možnost povezave pravil in pomeni, da je poslovni izkaz podlaga za davčni izkaz, vendar pa davčni predpisi določajo, kako je treba poslovni izkaz preurediti v davčnega (Klobučar, 2004, str. 49–50; Turk et al., 2004, str. 528).

V Sloveniji so podjetja oblikovala davčni izkaz na podlagi zakona o davku od dobička pravnih oseb, ki je veljal do konca leta 2004, oziroma zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki velja od 1. januarja 2005.

1.1 Izkaz poslovnega izida

V Prosti enciklopediji (Wikipediji) je izkaz poslovnega izida opredeljen: »Izkaz poslovnega izida (poslovna bilanca) je temeljni računovodski izkaz. V njem gospodarske družbe izkazujejo poslovni izid za poslovno leto in medletna obdobja, ki mora biti resničen in pošteno izkazan. Daje informacije za potrebe notranjega in zunanjega računovodskega poročanja. Sestavlja se za splošne in posebne namene. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev

postavk v njem (Koželj, 2002, str. 10). Izkaz poslovnega izida služi ugotavljanju poslovnega izida in predstavitvi dohodkovnega položaja, predstavljen pa mora biti tako jasno in pregledno, da lahko z vpogledom dobimo predstavo o dejanskih razmerjih med prihodki in z njimi povezanimi stroški ter ustrezno sliko o podjetju (Kotar, 2004, str. 2)« (Izkaz poslovnega izida, Wikipedija, Prosta enciklopedija).

Izkaz poslovnega izida obravnava slovenski računovodski standard 25 (SRS 25), ki se uporablja pri sestavljanju obračunskih izkazov, v katerih je predstavljeno oblikovanje poslovnega izida v določenem obdobju (Slovenski računovodski standard 25, 2006).

Poslovni izid (dobiček ali izguba) je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Delimo ga na temeljne in druge vrste. Med temeljne vrste uvrščamo poslovni izid iz prodaje, poslovni izid iz celotnega poslovanja, poslovni izid iz rednega delovanja, celotni poslovni izid in čisti poslovni izid. Med druge vrste poslovnega izida uvrščamo prispevek za kritje, kosmati poslovni izid iz celotnega poslovanja, celotni poslovni izid skupaj s finančnimi odhodki, celotni poslovni izid skupaj z deleži zaposlenih v njem ter razširjeni dobiček in dohodek. Temeljne vrste poslovnega izida so namenjene zunanjim in notranjim uporabnikom računovodskih informacij, druge vrste poslovnega izida so pomembne le za notranje uporabnike in se podrobneje opredeljujejo v podjetju. Poslovni izid se v računovodskih izkazih ugotavlja s primerjavo ustreznih pripoznanih prihodkov in odhodkov, pri čemer pomeni presežek prihodkov nad odhodki dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izgubo (Slovenski računovodski standard 19, 2006).

Meigs, Meigs in Meigs (1995, str. 14, 95) razumejo izkaz poslovnega izida kot tisti računovodski izkaz, ki povzema dobičkovno sposobnost podjetja v določenem obdobju. Managerjem in zainteresiranim zunanjim uporabnikom omogoča zgoščeno sliko o dobičkonosnosti (rentabilnosti) in finančnem položaju podjetja.

Iz izkaza poslovnega izida je razvidno, kako je podjetje poslovalo v določenem obdobju. Predstavlja povzetek učinkovitosti in uspešnosti delovanja posameznega podjetja. Za posojilodajalce je izkaz poslovnega izida izrednega pomena, saj je iz njega razvidno, kakšna je posojilojemalčeva zmožnost ustvariti prihodnje denarne tokove za vračilo posojila. Izkaz poslovnega izida je sestavni del letnega poročila in danes še vedno velja kot tisti računovodski izkaz, s katerim se meri uspešnost ali neuspešnost uprave (Turk et al., 2004, str. 311–312, 461, 526).

Izkaz poslovnega izida lahko podjetja sestavijo v eni izmed dveh stopenjskih oblik oziroma različic, ki ju najdemo v SRS 25, in sicer v različici I (nemška različica) ter različici II (angloameriška različica) (Slovenski računovodski standard 25, 2006). Tisto podjetje, ki se odloči za obliko po različici I, mora v prilogi pojasniti stroške po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in proizvodjalni stroški prodanih proizvodov, stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti, vse z vštetimi ustreznimi stroški amortizacije. Podjetje,

ki se odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici II, mora v prilogi pojasniti stroške po vrstah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in materiala, stroški porabljenega materiala, stroški storitev, stroški plač, stroški socialnih zavarovanj, stroški amortizacije, prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih (Turk et al., 2004, str. 466). SRS 25 daje večji poudarek obliki, podjetje pa si izbere tisto različico, ki mu bolj ustreza glede na njegove mednarodne stike (Slovenski računovodski standard 25, 2006).

Osnovna računovodska načela za sestavljanje in razčlenitev izkaza poslovnega izida podjetij so podana v zakonu o gospodarskih družbah (ZGD-1) in slovenskih računovodskih standardih (SRS). SRS določajo, da se osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida prilagodi velikosti organizacije.

Po ZGD-1 (2006) veljajo naslednja splošna pravila vrednotenja postavk v računovodskih izkazih:

1. predpostavlja se nadaljevanje družbe kot delujočega podjetja;
2. uporaba metod vrednotenja se brez utemeljenih razlogov ne sme spreminjati iz poslovnega leta v poslovno leto (stalnost vrednotenja);
3. treba je upoštevati načelo previdnosti, kot je določeno s SRS ali mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;
4. treba je upoštevati načelo poštene vrednosti, kot je določeno s SRS ali mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;
5. odhodke in prihodke je treba upoštevati, ne glede na to, kdaj so bili plačani ali prejeti;
6. sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev je treba vrednotiti posamično;
7. začetna bilanca stanja poslovnega leta se mora ujemati s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta.

Samo v izjemnih primerih, določenih v SRS ali mednarodnih standardih računovodskega poročanja, je dovoljen odstop od splošnih pravil vrednotenja. V takem primeru je treba v prilogi k izkazom pojasniti razloge za tak odstop in opisati, kakšne učinke ima to na prikaz premoženja in obveznosti podjetja, njegovega finančnega položaja ter poslovnega izida (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

K izkazu poslovnega izida morajo podjetja priložiti tudi pojasnila in druga razkritja.

Pojasnila k izkazu poslovnega izida vsebujejo naslednje (Turk et al., 2004, str. 465):

- informacije o podlagi za pripravo izkaza poslovnega izida ter posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih;
- informacije, ki jih zahtevajo ZGD-1 in SRS ter niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida;
- dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida, so pa potrebne za pošteno predstavitev.

Kot sestavni del letnega poročila je izkaz poslovnega izida vključen v proces računovodskega poročanja. V letnem poročilu so objavljeni tudi drugi računovodski izkazi za nekaj preteklih let poslovanja, njihova primerjava za nekaj let pa omogoča uporabnikom zaznavanje sprememb, do katerih prihaja v podjetju (Meigs, Meigs & Meigs, 1995, str. 9).

Primarni namen računovodskega poročanja je priskrbeti različnim uporabnikom informacije, ki jih bodo vodile do sprejemanja utemeljenih odločitev. Zunanji uporabniki niso dnevno vključeni v proces poslovanja podjetja tako kot notranji uporabniki in tudi nimajo dostopa do njihovih podrobnih podatkov, zato sprejemajo svoje odločitve na podlagi izkazov, ki jih pripravi poslovodstvo. Informacije morajo biti priskrbljene na način, da omogočajo sedanjim in bodočim investitorjem, upnikom ter drugim uporabnikom racionalno financiranje, kreditiranje in podobne odločitve (Porter & Norton, 1998, str. 54).

1.2 Davčni izkaz

V davčnem računovodstvu je osrednji del namenjen sestavljanju davčnega izkaza. Davčna zakonodaja zahteva od podjetja, da letno prikaže osnovo za davek od dobička v posebnih izkazih. Davčna osnova je zakonsko definiran koncept. Davčni izkaz poslovnega izida je posebno računovodsko poročilo, ločeno od drugih računovodskih poročil v podjetju. Posreduje se samo ustrezni davčni instituciji in ni javen (Meigs, Meigs & Meigs, 1995, str. 7).

Pri sestavljanju davčnega izkaza gre predvsem za davčno politiko kot posebno vrsto politike, ki jo je mogoče uresničevati z davčnimi olajšavami, zmanjšanjem davkov ali davčnim odlaganjem plačila v kasnejša obdobja (Jerič, 2003, str. 123). Davčni zavezanec pa mora pri izdelavi davčnega izkaza upoštevati davčno politiko v skladu z davčnimi predpisi.

Po mnenju Turka in sodelavcev (2004, str. 526) je osnovna naloga davčnega izkaza ugotoviti davek, ki ga mora podjetje plačati od poslovnega izida ali premoženja. Poleg te osnovne naloge lahko podjetja na podlagi informacij iz davčnega izkaza uresničujejo cilje širše gospodarske politike.

Osrednji pomen davčnega izkaza je ugotavljanje podlage za pridobivanje proračunskih sredstev. V praksi se davčni izkaz obravnava kot podlaga za obdavčenje. Tako se za namene obdavčenja z upoštevanjem posebne zakonodaje izpelje ustrezen davčni izkaz. V današnjih razmerah gospodarjenja njegova funkcija ni samo zagotavljanje virov za javno porabo, ampak tudi usmerjanje gospodarskega razvoja (Vajcer, 2005, str. 10).

Davčni izkazi temeljijo na pravnih podlagah za opredeljevanje davkov (Turk et al., 2004, str. 526). Podjetja so oblikovala davčni izkaz na podlagi zakona o davku od dobička pravnih oseb. Ta pravna podlaga je veljala za sestavljanje davčnega izkaza do konca leta 2004. Od 1. januarja 2005 pa sestavljanje davčnega izkaza temelji na ZDDPO-2 in zakonu o davčnem postopku. Ker pa je v Sloveniji davčni izkaz v tesni povezavi s poslovnim izkazom, je treba upoštevati tudi

osnovna načela za sestavljanje poslovne bilance, ki so zapisana v ZGD-1 in SRS (Dežman, 2007, str. 5).

V Sloveniji je zavezanec za davek od dobička oziroma dohodkov pravnih oseb podjetje oziroma pravna oseba, ki ustvarja dobiček z opravljanjem dejavnosti. Torej je zavezanec za davek pravna oseba domačega in tujega prava. Davčni izkaz, ki ga pripravi davčni zavezanec, se predloži davčnemu organu, in sicer na obrazcu, ki ga predpiše minister za finance. Sestavni del davčnega izkaza sta tudi izkaz poslovnega izida in bilanca stanja (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006).

Davčna osnova je dobiček, ki se ugotovi v davčnem izkazu. Dobiček se ugotovi tako, da se od prihodkov davčnega zavezanca odštejejo odhodki. Če je razlika med prihodki, vključno s povečanjem davčne osnove, in odhodki, vključno z zmanjšanjem davčne osnove po ZDDPO-2, negativna, izkaže davčni zavezanec izgubo v davčnem izkazu (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006).

Po mnenju Hilka davčne izkaze lahko delimo na: redne in izredne (posebne). Redni davčni izkazi izkazujejo poslovni izid kot podlago za obdavčitev ali druge gospodarske kategorije, ki so predmet obdavčitve. Izredni ali posebni davčni izkazi se sestavljajo zaradi spremembe davčne obveznosti ali načina ugotavljanja dobička, spremembe pravne oblike organizacije, sanacije in likvidacije (Turk et al., 2004, str. 526).

2 DAVKI, KI JI OBRAČUNAVAJO PODJETJA, IN NJIHOVA ZAKONSKA PODLAGA

2.1 Splošno o davkih

Davščine so obvezne dajatve brez neposrednega vračila, ki jih državni organi predpišejo drugim ekonomskim subjektom z namenom kritja javnih finančnih potreb ali uresničevanja drugih javnih ciljev ter predstavljajo najpomembnejši vir javnih prihodkov. Poznamo tri temeljne vrste davščin: takse ali pristojbine, prispevke in davke (Bohorič & Oštir, 2006, str. 32).

Davki so z vidika namena in tudi z vidika njihove izdatnosti za proračun držav ena najpomembnejših oblik fiskalnih dohodkov (Bohorič & Oštir, 2006, str. 33).

Podjetja so ločeni davčni zavezanci. Plačujejo davke, ki niso prineseni z lastništvom ali s partnerstvom, vključno z letnimi dajatvami države. Prav tako kot fizične osebe tudi podjetja plačujejo davek od dohodkov, vendar je stopnja davka za podjetje in fizično osebo različna (Harrison, 2005, str. 419, 519). Plačljive obdavčitve so izračunane po pravilih, ki jih je postavila zakonodaja posamezne države (Elliott & Elliott, 2002, str. 398).

2.1.1 Značilnosti davkov

V sodobnih davčnih sistemih lahko davke opišemo z naslednjimi temeljnimi značilnostmi (Štravs, 2009; Bohorič & Oštir, 2006, str. 25–26):

- prisilno plačevanje davkov (davčna obveznost je zakonita);
- davčni zavezanec mora obveznost izpolniti, drugače sledi sankcija;
- plačani davki ne dajejo neposrednega nadomestila davčnim zavezancem;
- nedoločenost trošenja pobranih davkov – davki se uporabljajo za kritje vseh izdatkov države;
- davki se pobirajo v javnem interesu – uporabljajo se za zadovoljevanje določenih splošnih, skupnih potreb;
- davki so denarni prihodki države;
- nevračljivost pobranih davkov.

2.1.2 Vrste davkov

Najbolj razširjena delitev davkov je tista, ki jih v osnovi deli na neposredne (direktne) in posredne (indirektne). Temelji na ugotovitvi, kdo je dejansko tisti, ki neposredno in končno nosi breme plačila davčne obveznosti. **Neposredni (direktni)** davki so tisti, za katere se pričakuje, da bo davčni zavezanec neposredno nosil breme davka. Med neposredne davke tako prištevamo (Jeraj & Končan, 2003, str 5):

- dohodnino,
- davek na izplačane plače,
- prispevke za socialno varnost,
- davek od dohodkov pravnih oseb,
- davek od premoženja,
- nekatere takse (sodne ali upravne) kot plačilo storitve države posamezniku,
- nadomestila in prispevke kot plačilo državi za koriščenje določene ugodnosti,
- carine.

Posredni (indirektni) davki so tisti, za katere se pričakuje, da breme davka ne bo nosil davčni zavezanec, temveč kdo drug. Npr. pri prometnih davkih (ali davku na dodano vrednost) je davčni zavezanec podjetje, toda breme tega davka vendarle nosi končni kupec. Tako med posredne davke prištevamo (Končan & Jeraj, 2003, str. 5):

- davek na dodano vrednost,
- trošarine,
- davek na motorna vozila,
- davek na promet nepremičnin,
- davek od iger na srečo,
- davek od prometa zavarovalnih poslov,
- davke na plačilno listo (davek delodajalca na izplačano plačo in pogodbeno delo),

- prispevke delodajalca za socialno varnost zaposlenih.

Med druge dajatve in davke spadajo še davek na dediščine in darila, davek na vodna plovila, davek občanov ter davek na dobitke (Ministrstvo za finance – Sprejeti predpisi).

Poleg omenjene delitve lahko davke razvrščamo tudi po naslednjih kriterijih (Bohorič & Oštir, 2006, str. 33):

1. Glede na okoliščine davčnega zavezanca delimo davke na **subjektivne (osebne)** in **objektivne (stvarne)**. Objektivni davki so tisti, ki za davčno osnovo upoštevajo izključno objektivna dejstva. Načeloma so objektivni davki vsi posredni davki. Subjektivni davki imajo značilnost, da se po ugotovitvi objektivnih dejstev upoštevajo samo subjektivni dejavniki, ki vplivajo na davčno moč davčnega zavezanca, zato so tudi pravičnejši kot objektivni davki. Vsi neposredni davki so subjektivni.
2. Glede na način določanja višine davka ločimo **kvotitetne** in **kontingentirane** davke. Pri kvotitetnih davkih se vnaprej določi znesek davka, ki ga mora davčni zavezanec plačati, pri kontingentiranih pa je vnaprej znan samo skupni davčni donos, ki se razdeli na posamezne davčne zavezance.
3. Po namenu porabe razlikujemo **splošne** in **namenske** davke. Splošni davki se stekajo v proračun z namenom financiranja javnih potreb države, namenski pa se smejo porabiti le za določen namen, zaradi katerih so bili tudi pobrani.
4. Z vidika periodičnosti poznamo **redne** davke, ki se pobirajo na podlagi trajno veljavnih predpisov, in **izredne** davke, ki se pobirajo od premoženja za kak prehodni namen.
5. Davke lahko tudi delimo na **davke od dohodkov fizičnih oseb** in na **davke od dohodkov pravnih oseb**.

Davčna struktura se med državami članicami EU precej razlikuje. Nove članice imajo večinoma nižji delež neposrednih davkov, medtem ko imajo npr. skandinavske države višje deleže neposrednih davkov. V tabeli 1 (priloga 2) je prikazana davčna struktura držav članic EU za leto 2006, v % BDP. Iz nje je razvidno, da najvišje deleže neposrednih davkov dosegajo v Danski, Belgiji in Švedski. Najnižje deleže neposrednih davkov pa imajo večinoma nove članice EU, kjer so ti deleži nižji od povprečja v EU. Iz tabele lahko tudi razberemo, da imajo največji delež posrednih davkov v Bolgariji, Cipru in Švedski, najnižjega pa v Litvi in Češki (Klun, 2007, str. 28).

V nadaljevanju diplomskega dela sem se osredotočila le na tiste davke, ki jih plačujejo in obračunavajo podjetja ter so za njihovo poslovanje bistvenega pomena.

2.2 Davek od dohodkov pravnih oseb

Davek od dohodkov pravnih oseb ureja ZDDPO-2. Ta zakon je od osamosvojitve Slovenije tretji zakon, ki ureja sistem plačevanja dobička pravnih oseb.

Od leta 1994 do 2004 je veljal zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO, Uradni list RS št. 72/1993), po katerem so sistem obdavčitve pravnih oseb opredeljevale naslednje značilnosti (Škof et al., 2007, str. 274–275):

- ozka opredelitev pravnih oseb, ki so imele status rezidenta;
- nerezidenti niso bili obdavčeni za pretežni del dohodkov, ki so jih dosegli v Sloveniji, razen za dobiček, ustvarjen preko stalne poslovne enote v Sloveniji, in za izplačilo dividend v tujino;
- relativno široka paleta pravnih oseb, ki niso plačevale davka;
- tesna soodvisnost med poslovnim izidom in davčno osnovo;
- premalo določeni kriteriji za davčno nepriznane odhodke, ki niso posledica opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca;
- popolna odprava dvojne obdavčitve za dobičke hčerinskih podjetij v Sloveniji in v tujini;
- premalo definirana pravila o povezanih osebah in metodah določanja transfernih cen;
- znatne davčne olajšave: regionalna, za nova podjetja, za investicije, za zaposlovanje, za invalide, za ekonomske cone in tako dalje;
- relativno visoko davčno priznane amortizacijske stopnje;
- zakon ni vseboval določil za zaščito davčne osnove;
- davčno obdobje je bilo enako koledarskemu letu;
- davčna stopnja je znašala 25 %.

Do sprememb je prišlo zaradi drugačnega računovodskega okvira za gospodarske družbe in društva, saj je Slovenija takrat prešla s pravil računovodenja po zakonu o računovodstvu na pravila računovodenja po SRS. Poleg tega se je s tistim letom začel uporabljati ZGD-1, ki je nadomestil zakon o podjetjih (Škof et al., 2007, str. 274).

V letu 2004 je Slovenija vstopila v Evropsko unijo (EU). To je bil eden od glavnih razlogov za sprejetje novega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1, Uradni list št. 40/2004) in s tem uskladitev domače zakonodaje s pravnim redom EU. Tako se je davek od dobička pravnih oseb preimenoval v davek od dohodkov pravnih oseb.

Davčna reforma v letu 2004 je pomenila spremembo večjih materialnih določb in davčnega postopka. Reforma je s sprejetjem novega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) imela dve osnovne značilnosti (Škof et al., 2007, str. 274–275):

- prva je prevzem evropskih direktiv v povezavi s harmonizacijo korporacijskega davka v EU;
- druga je povečanje efektivne davčne obremenitve zavezancev.

ZDDPO-2 je bil sprejet z obsežnejšo reformo davčnega sistema v letu 2006, uporabljati pa se je začel 1. januarja 2007. Trije temeljni razlogi za sprejetje novega ZDDPO-2 so (Jerman & Odar, 2008, str. 15–16):

- razvojni cilji Slovenije, izhajajoči iz strateških dokumentov, ki posegajo na področje ekonomske politike;
- potreba po spremembi določenih rešitev na podlagi spoznanj pri izvajanju ZDDPO-1 ter pripomb strokovne javnosti in zavezancev;
- uvedba novih rešitev zaradi sprememb druge zakonodaje, zlasti računovodskih standardov.

ZDDPO-2 je v primerjavi s prej veljavnimi uredbami bolj pregleden, jasen, z manj notranjih kolizij, kar zmanjša stroške zavezancev pri plačevanju davka in njihovo davčno tveganje. Najbolj opazne rešitve v ZDDPO-2 so določbe v poglavju o davčnih olajšavah in o nominalni davčni stopnji (German & Odar, 2008, str. 28–29).

Davek od dohodkov pravnih oseb je neposredni davek, ki ga plačujejo pravne osebe, in predstavlja prihodek državnega proračuna. Predmet obdavčitve je dobiček, ki je razlika med vsemi nastalimi prihodki in vsemi nastalimi odhodki. Davek od dohodkov pravnih oseb se izračunava od dobička pravne osebe in neposredno znižuje njen čisti poslovni izid (čisti dobiček).

Davek od dohodkov pravnih oseb (pred letom 2005 davek od dobička pravnih oseb) postaja z vidika javnih financ v Sloveniji vse pomembnejši. Njegov nominalni znesek, vplačan v proračun Republike Slovenije, je v obdobju od 1998 do 2006 naraščal, prav tako pa tudi delež v strukturi bruto domačega proizvoda (BDP) in v strukturi javnofinančnih prihodkov. Leta 1998 je po podatkih ministrstva za finance delež davka od dohodkov pravnih oseb v strukturi BDP znašal 1,1 %, v letu 2006 pa je dosegel 3,1 % (glej slika 1 – priloga 3) (German & Odar, 2008, str. 19).

Tudi v drugih državah ima delež davka od dohodkov pravnih oseb vse pomembnejšo vlogo. Delež tega davka – merjen kot % BDP ali kot % vseh davčnih prihodkov – se je v preteklih dvajsetih letih povečeval (glej tabelo 2 – priloga 4). V tem obdobju so se davčne stopnje pri tem davku občutno zniževale, kar pomeni, da je bilo povečevanje davčnih prihodkov od tega davka možno le ob znatni širitvi davčne osnove. To pa pomeni, da so se davčne olajšave pri tem davku občutno zmanjšale (Stanovnik, 2008, str. 151–152).

2.2.1 Davčni zavezanec in davčna obveznost

Zavezanec za davek je pravna oseba domačega in tujega prava. Rezident Republike Slovenije je zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji in ki imajo svoj vir izven Slovenije. Nerezident Slovenije pa je zavezan za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006).

Rezident je po ZDDPO-2 zavezanec, ki izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih pogojev:

- ima sedež v Sloveniji,
- ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.

Ostale pravne osebe, ki glede na statutarni sedež ali glede na kraj dejanskega delovanja posloводства nimajo položaja rezidenta, imajo po ZDDPO-2 status nerezidenta in zato le omejeno davčno obveznost. ZDDPO-2 določa, kateri dohodki z virom v Sloveniji so dejansko predmet obdavčitve za nerezidente v Sloveniji (Škof et al., 2007, str. 283):

- dobiček nerezidenta, ki ga doseže z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote, če se poslovna enota nahaja v Sloveniji; ter
- dohodki nerezidenta, opredeljeni v ZDDPO-2, za katere je določena obveznost za obračun davčnega odtegljaja¹.

V Sloveniji poslujejo nerezidenti v poslovnih enotah ali preko poslovnih enot. Poslovna enota pa je kraj poslovanja, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost v Sloveniji (Klun, 2007, str. 48).

Od davčnega položaja pravne osebe je odvisen njen obseg davčne obveznosti. Za rezidente velja načelo neomejene davčne obveznosti oziroma načelo obdavčitve za celotni svetovni dohodek, medtem ko za nerezidente velja načelo omejene davčne obveznosti oziroma načelo obdavčitve dohodkov, ki so doseženi v Sloveniji (Jerman & Odar, 2008, str. 30).

Med davčne zavezance se v Sloveniji ne štejejo Republika Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije. Izvajalci drugih javnih storitev in druge nepridobitne organizacije pa so oproščeni samo za tisti del dohodkov, ki izhajajo iz opravljanja javne storitve oziroma nepridobitne dejavnosti (Klun, 2007, str. 48). Oprostitev ne velja v primerih, ko se zavezanci ukvarjajo še s pridobitno dejavnostjo (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 33).

Za pridobitno dejavnost se šteje vsaka dejavnost, pri kateri je izpolnjen vsaj eden od naslednjih pogojev (Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, 2007):

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

2.2.2 Davčno obdobje

Davčno obdobje je koledarsko leto. Davčni zavezanec lahko izbere davčno obdobje, ki se razlikuje od koledarskega leta, vendar mora upoštevati, da (Škof et al., 2007, str. 286–287):

- izbrano davčno obdobje ne sme presegati 12 mesecev;
- mora biti izbrano davčno obdobje enako poslovnemu letu pravne osebe;
- mora o izbranem davčnem obdobju pred spremembo obvestiti davčni organ ter
- izbranega davčnega obdobja ne sme spreminjati najmanj tri leta.

¹ Med davčne odtegljaje štejemo dividende, dohodke, ki so podobni dividendam, obresti, premoženjske pravice, zakupnine od nepremičnin, storitve izvajalcev in športnikov, če plačila pripadajo drugim osebami, in plačila storitev vseh vrst v državi, ki so kvalificirane kot države z ugodnim davčnim sistemom.

2.2.3 Davčna osnova

Davčna osnova za davek rezidenta in za davek poslovne enote nerezidenta je dobiček rezidenta ali dobiček nerezidenta, ki ga ustvari z delovanjem ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji. Izhodiščno davčna osnova temelji na poslovnem izidu, ki ga pravna oseba ugotovi v izkazu poslovnega izida. Dobiček se ugotovi kot razlika med vsemi nastalimi prihodki, ki jih pravna oseba realizira v določenem obdobju z opravljanjem določene dejavnosti, in vsemi nastalimi odhodki, ki jih ima pravna oseba v istem obdobju z opravljanjem dejavnosti, v izkazu poslovnega izida, na podlagi zakona in v skladu z računovodskimi standardi (Škof et al., 2007, str. 271, 287).

Davčna osnova je po ZDDPO-2 v primerjavi z ZDDPO-1 še bolj tesno povezana s poslovnim izidom (Jerman & Odar, 2008, str. 34).

2.2.4 Davčna stopnja

Splošna davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb znaša 20 % in se bo uporabila prvič šele za leto 2010. V skladu s predhodnimi določbami se je za leto 2007 uporabila davčna stopnja 23 %, nato pa se vsako leto znižuje za eno odstotno točko. Tako je za leto 2008 davčna stopnja znašala 22 %, za leto 2009 pa bo 21 %.

Poleg splošne davčne stopnje zakon za določene davčne zavezance predpisuje še **posebno davčno stopnjo** 0 %, ki velja za (Klun, 2007, str. 49):

- investicijske sklade, če le-ti do 30. novembra razdelijo najmanj 90 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja;
- pokojninske sklade;
- zavarovalnice za tisti del dejavnosti, ki je povezan z izvajanjem pokojninskega načrta (obvezno je ločeno vodenje evidenc);
- družbe tveganega kapitala, ustanovljene v skladu z zakonom, za izvajanje dopustnih naložb tveganega kapitala (obvezen je ločen obračun za to dejavnost).

2.2.5 Davčne olajšave

Olajšave pri davku od dohodkov pravnih oseb so v obliki odbitka pred obdavčljivo osnovo in ne smejo presegati davčne osnove (Klun, 2007, str. 50). ZDDPO-2 opredeljuje naslednje davčne olajšave:

- **za investiranje:** znižanje davčne osnove v višini 30 % investiranega zneska v opremo in v neopredmetena sredstva, vendar ne več kot 30.000 € in največ v višini davčne osnove;
- **za zaposlovanje invalidov:** zavezanec, ki zaposluje invalida, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50 % plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove, zavezanec, ki zaposluje invalidno osebo s 100-odstotno telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70 % plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove;

- **za vlaganja v raziskave in razvoj:** zmanjšanje davčne osnove v višini 20 % zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj v tem obdobju, vendar največ v višini davčne osnove;
- **za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju:** znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi (vajenec, dijak ali študent), vendar največ v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja praktičnega dela posamezne osebe v strokovnem izobraževanju;
- **za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje:** največ do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje delojemalca (zavarovanca), in ne več kot 2.390 € letno, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja;
- **za donacije:** zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene.

2.2.6 Davčna izguba

Po ZDDPO-2 je davčno izgubo mogoče prenašati v naslednja davčna obdobja brez časovnih omejitev (Jerman & Odar, 2008, str. 44). Prenos izgube v naslednja obdobja se opravi z namenom zmanjševanja pozitivne davčne osnove prihodnjih davčnih obdobj, vendar je zmanjšanje dopustno zgolj do zneska pozitivne davčne osnove (Škof et al., 2007, str. 329).

2.2.7 Davčne oprostitve

V Sloveniji obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb ne velja za vse zavezance, saj so določeni davčni zavezanci deležni davčne oprostitve. To velja za tista podjetja in organizacije, ki se ukvarjajo z opravljanjem nepridobitne dejavnosti. Med te sodijo zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica in reprezentativni sindikat. Oprostitev torej temelji na namenu in izhaja iz namena ustanovitve posamezne pravne osebe (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) s komentarjem in stvarnim kazalom Ingrid Andrejasič, 2007, str. 60–61).

Če je cilj poslovanja davčnega zavezanca ustvarjanje dobička, gre za pridobitno dejavnost, ki je obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb. Za pridobitno dejavnost se torej šteje vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička, oziroma dejavnost, z opravljanjem katere zavezanec konkurira na trgu z drugimi osebami, zavezanci po ZDDPO-2. Če se podjetje ukvarja z nepridobitno dejavnostjo ter dejansko posluje skladno z namenom ustanovitve in delovanja, je davčni zavezanec oproščen plačila davka od dobička pravnih oseb. Torej je bistvena razlika med davčnimi zavezanci, ki so oproščeni plačila davka od dobička pravnih oseb, in tistimi, ki ga plačujejo, v cilju opravljanja dejavnosti.

2.2.8 Obračunavanje in plačevanje davka

ZDDPO-2 določa obveznost obračunavanja in plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb. Davek od dohodkov pravnih oseb zavezanec izračuna in plača sam (Andrejasič, 2007, str. 236). Obračun davka od dohodkov pravnih oseb in obračun davčnih odtegljajev temeljita na postopku samoobdavčitve. To pomeni, da davčni zavezanec na podlagi zakonov sam ugotovi pravilno davčno osnovo, uveljavlja oprostitve in olajšave, uporabi predpisano davčno stopnjo ter plača davek v predpisanem roku. Pri tem davčni zavezanec v celoti prevzame davčno tveganje morebitne nepravilne ali nepravočasne izpolnitve davčne obveznosti (Škof et al., 2007, str. 350).

Obračun davka od dohodkov pravnih oseb morajo predložiti pravne osebe domačega prava – rezidenti, prav tako pa tudi pravne osebe tujega prava in družbe oziroma združenja oseb po tujem pravu, vključno z družbo civilnega prava, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec za dohodnino – nerezidenti za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti oziroma preko poslovne enote v Sloveniji. Davek se torej izračuna, odtegne in plača od dohodkov rezidentov in nerezidentov, ki imajo vir v Sloveniji. Republika Slovenija, samoupravna lokalna skupnost in Banka Slovenije niso davčni zavezanci ter jim zato ni treba predložiti obračuna davka od dohodkov pravnih oseb (Obračun davka od dohodkov pravnih oseb, b.l.).

Vsi davčni zavezanci, tudi tisti, ki so plačila davka oproščeni ali pa ga ne plačujejo, ker je zanje predpisana stopnja 0 %, predložijo davčni obračun na predpisanem obrazcu. Sestavni del davčnega obračuna so izkaz poslovnega izida, bilanca stanja in izkaz gibanja kapitala, ki pa jih davčnemu zavezancu ni treba predložiti, če jih je že oddal Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (Hieng, 2007a, str. 11).

Zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb mora predložiti davčni obračun davčnemu organu najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto, če ima davčno obdobje enako koledarskemu letu (Obračun davka od dohodkov pravnih oseb, b.l.).

Od dohodkov rezidenta in nerezidenta za dejavnost oziroma posle, ki jih opravlja v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, se med davčnim obdobjem plačuje akontacija davka. To pomeni, da se davek od dohodkov pravnih oseb dejansko plačuje med davčnim obdobjem, na način akontacije, torej določenih zneskov vnaprejšnjih plačil. Zakon, ki ureja davčni postopek, določa, da je akontacija davka enaka znesku davka, ki se izračuna od davčne osnove po davčnem obračunu za predhodno davčno obdobje (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) s komentarjem in stvarnim kazalom Ingrid Andrejasič, 2007, str. 238–240).

V davčnem obračunu je ugotovljena davčna osnova podlaga za izračun akontacije davka v tekočem davčnem obdobju. Akontacija se plačuje v mesečnih (če je letna akontacija večja od 400 €) ali trimesečnih (če je letna akontacija manjša od 400 €) obrokih. Posamezni obroki dospejo v plačilo zadnji dan v mesecu oziroma trimesečju, plačani pa morajo biti v 10 dneh po dospelju (Hieng, 2007a, str. 11).

V davčnem obračunu zavezanec izračuna dokončno obveznost za preteklo davčno obdobje in akontacijo za tekoče davčno obdobje. Od izračunane davčne obveznosti za preteklo obdobje odšteje plačane akontacije in davčne odtegljaje, ki so bili obračunani od posameznih dohodkov, doseženih v Sloveniji ali tujini (Hieng, 2007a, str. 11).

Vsebinsko je obračun davka od dohodkov pravnih oseb razdeljen na ugotavljanje davčne osnove, izračun davka, odbitke tujih davkov in izračun akontacij davka. V njem najdemo naslednje podatke, ki jih prikazuje tabela 2 (Škof et al., 2007, str. 351).

Tabela 1: Vsebinski obračun davka od dohodkov pravnih oseb

+ prihodki po računovodskih predpisih
- zmanjšanje prihodkov po zakonu
+ povečanje prihodkov po zakonu
- odhodki po računovodskih predpisih
+ zmanjšanje odhodkov po zakonu
- povečanje odhodkov po zakonu
+ povečanje davčne osnove zaradi popravkov olajšav
= davčna osnova / davčna izguba
- davčne olajšave
= osnova za davek * davčna stopnja
= davek
- odbitek tujega davka
± sprememba davka zaradi sprememb odbitka tujega davka
= davčna obveznost
- vplačane akontacije
= obveznost za doplačilo / preveč plačane akontacije

Vir: Škof et al., Davčno pravo, 2007, str. 351.

V pravilniku o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb so določeni: obrazec za izračun davka od dohodkov pravnih oseb, metodologija za izpolnjevanje obrazca, priloge k obrazcu, metodologija za izpolnjevanje prilog (davčni obračun) in način predložitve davčnega obračuna davčnemu organu. Zavezanec mora davčnemu organu predložiti davčni obračun na obrazcu DDPO, ki pa se vsako leto za malenkost spremeni (Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, 2008).

Podjetja morajo sproti obračunavati davke in tudi poskrbeti, da pri obračunu ne bo napak oziroma da bodo te minimalne. Zato morajo stalno spremljati računovodske evidence, ki so pomembne pri izračunu davka. Za izračun davka od dohodkov pravnih oseb so pomembni podatki iz izkaza poslovnega izida.

Primer obračuna davka od dohodkov pravnih oseb je v tabeli 3 (priloga 5) in se nanaša na zavarovalnico v letu 2008, vendar so podatki spremenjeni zaradi varovanja podatkov. V tabeli so

prikazani vsi prihodki, vsi odhodki, izračun davčno priznanih prihodkov in odhodkov, razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki, izračun davčne osnove, davčne izgube, osnove za davek, davka ter davčne obveznosti.

Poleg prikazanega obračuna morajo podjetja priložiti tudi naslednje priloge (Hieng, 2009, str. 118–142):

- obrazec za obračun davka od dohodkov pravnih oseb,
- podatke iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida oziroma podatke iz drugih ustreznih poročil,
- podatke v zvezi z razkritjem skritih rezerv ob združitvah in delitvah,
- podatke v zvezi z izvzetjem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja,
- podatke v zvezi s pokrivanjem davčne izgube,
- podatke v zvezi z olajšavo za investiranje,
- podatke v zvezi z olajšavo za investiranje po 55. a členu ZDDPO-2,
- podatke v zvezi z olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj,
- podatke v zvezi z regijsko olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj,
- podatke v zvezi z olajšavo za zaposlovanje, podatke v zvezi z olajšavo za donacije,
- podatke v zvezi z odbitkom tujega davka,
- podatke v zvezi s povečanjem ali zmanjšanjem davka zaradi sprememb odbitka tujega davka,
- podatke v zvezi z vrednostnimi papirji, drugimi deleži in investicijskimi kuponi,
- podatke v zvezi z dolgoročnimi rezervacijami,
- podatke v zvezi z opravljenimi nabavami storitev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev z območij oziroma držav z davčno ugodnejšim režimom,
- podatke v zvezi s posojili med povezanimi osebami,
- podatke v zvezi s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami po 16. členu ZDDPO-2,
- podatke v zvezi s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami rezidenti po 17. členu ZDDPO-2,
- podatke v zvezi z olajšavo po ZUDDob (Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku) ter
- podatke v zvezi z ustvarjenimi dobički in izgubami iz naložb v družbe tveganega kapitala.

2.3 Davek na dodano vrednost

Davek na dodano vrednost (DDV) v Sloveniji ureja zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). Ta zakon je usklajen s šesto direktivo Sveta, ki kot temeljni pravni akt Evropskih skupnosti ureja sistem davka na dodano vrednost na območju EU (Kovač, 2008, str. 264). Prihodki od DDV pripadajo proračunu Republike Slovenije.

Kljub skupnemu temeljnemu predpisu na področju DDV so razlike med sistemi DDV posameznih držav članic dokaj velike, razlog pa je v tem, da direktiva dovoljuje številne izjeme in odstopanja. Razlike med državami članicami so v različnih davčnih stopnjah, na področju oprostitvev in pravici do odbitka vstopnega DDV (Škof et al., 2007, str. 383).

V Sloveniji je bil DDV uveden med zadnjimi v EU (glej slika 2: Uvedba DDV v nekaterih državah EU (priloga 6)), in sicer se je začel uporabljati 1. julija 1999 ter s tem izenačil obdavčitev prometa blaga in storitev z drugimi državami v EU. ZDDV-1 se je od uvedbe nenehno spreminjal in dopolnjeval, posebej ob vstopu Slovenije v EU (Klun, 2007, str. 53).

DDV je v veljavi v več kot 100 državah; v EU je obvezna oblika obdavčitve prometa blaga in storitev (Klun, 2007, str. 53). Razlogi za uvedbo nove davčne oblike v Sloveniji so v normalizaciji davčnega sistema in njegove strukture, saj je vsa Evropa ta davek uveljavila kot obvezno obliko, ter v prednosti pred drugimi oblikami davkov na potrošnjo (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 22). Največje prednosti DDV so v tem, da zagotavlja razmeroma velik finančni učinek, je nevtralen in omogoča večjo učinkovitost pobiranja davka. DDV je splošni davek na porabo, ki se pobira v vseh fazah prometa, od proizvajalca do končnega porabnika (Klun, 2007, str. 53).

Pri DDV vsak udeleženec v verigi obračuna DDV v tej fazi, hkrati pa od tega zneska DDV odšteje DDV, ki je bil vsebovan v produkcijskih faktorjih v prejšnjih fazah. Tako plača v proračunsko blagajno le razliko med davkom, ki ga je zaračunal pri naslednji fazi (torej končnemu potrošniku), in davkom, ki je bil njemu zaračunan pri nabavi. Zavezanec za DDV torej plača dejansko le davek, ki bremeni vrednost, dodano v njegovi fazi proizvodnje oziroma prodaje (Davek na dodano vrednost, Wikipedija, Prosta enciklopedija).

Poznamo tri oblike oziroma tipe DDV, ki nam povedo, na kakšen način se določi davčna osnova pri obračunavanju DDV, in sicer so to (Klun, 2007, str. 53):

- **proizvodna oblika:** davčna osnova se izračuna kot razlika med vrednostjo prodaje brez davka in stroški repromateriala, prav tako brez davka;
- **dohodkovna oblika:** davčna osnova se izračuna kot razlika med vrednostjo prodaje brez davka in stroški repromateriala, prav tako brez davka, od te osnove pa se odšteje še amortizacija;
- **potrošna oblika:** davčna osnova se določi kot razlika med vrednostjo prodaje brez davka in vrednostjo nabave brez davka.

V večini držav, ki imajo DDV, in v Sloveniji se uporablja potrošna oblika DDV.

2.3.1 Davčni zavezanec in davčna obveznost

Po ZDDV-1 je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Z dejavnostjo

razumemo tako vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo, kot tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Zakon določa, da je davčni zavezanec tudi vsaka oseba, ki občasno dobavi novo prevozno sredstvo, ki ga kupcu odpošlje ali odpelje prodajalec ali kupec ali druga oseba za njun račun v drugo državo članico. Državni organi in organizacije ter organi lokalnih skupnosti se s svojimi pristojnostmi ne štejejo za davčne zavezance, prav tako pa se za davčne zavezance ne štejejo druge osebe javnega prava s svojimi javnimi pooblastili na podlagi zakona.

Z vstopom Slovenije v EU so postali zavezanci še (Klun, 2007, str. 56):

- tuje osebe, če prodajajo zavezancem v Sloveniji, nezavezancem v Sloveniji v višini določene vrednosti, in tiste tuje osebe, ki pridobivajo blago iz EU v Sloveniji za transakcije zunaj Slovenije;
- mali zavezanci, ki pridobivajo blago iz EU v vrednosti nad 10.000 € ali trošarinske izdelke.

Vsak zavezanec ima t. i. identifikacijsko številko, ki je sestavljena iz predpone SI in davčne številke, treba pa jo je navajati pri vseh transakcijah (Klun, 2007, str. 56).

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

2.3.2 Davčna osnova

Po ZDDV-1 je davčna osnova vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je ali ga bo davčni zavezanec prejel od kupca za opravljen promet blaga oziroma storitev, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takega prometa, razen DDV. Pri uvozu blaga je davčna osnova carinska vrednost, določena po veljavnih carinskih predpisih Skupnosti. V davčno osnovo sodijo še trošarine in drugi davki, takse, uvozne in druge dajatve, razen DDV, ter posredni stroški, kot so provizije, stroški embaliranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj zaračuna kupcu oziroma naročniku storitve (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 24).

Znižanja cen in popusti, odobreni na računu v času opravljenega prometa, finančni popusti za predčasno plačilo ter zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v njegovem imenu in za njegov račun, se ne vštevajo v davčno osnovo (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 24).

2.3.3 Davčna stopnja

V Sloveniji sta po ZDDV-1 predpisani dve stopnji obračuna in plačila DDV, in sicer:

- splošna (standardna) davčna **stopnja 20 %** od davčne osnove: velja za dobavo blaga in storitev, ki niso obdavčeni po znižani davčni stopnji;
- znižana davčna **stopnja 8,5 %** od davčne osnove: velja predvsem za nekatere nujne življenjske potrebščine, kot so hrana, zdravila, knjige, stanovanja itd.

Poleg omenjenih stopenj poznamo tudi stopnjo 0 %, pri kateri ima zavezanec pravico do povrnitve vstopnega davka (Klun, 2007, str. 57). Stopnja 0 % se uporablja ob izvozu blaga in storitev v države, ki niso članice EU, in s tem proizvod vstopa v državo uvoznico neobremenjen z DDV. V nekaterih državah, kot sta npr. Velika Britanija in Irska, se stopnja 0 % uporablja za nujne življenjske potrebščine (Stanovnik, 2008, str. 104).

Tabela 4 (priloga 7) prikazuje davčne stopnje DDV v posameznih državah članicah EU.

2.3.4 Davčno obdobje

Davčno obdobje je koledarski mesec, razen če je davčni zavezanec v preteklem koledarskem letu dosegel obdavčljiv promet blaga in storitev v vrednosti do vključno 210.000 €, je davčno obdobje koledarsko trimesečje. Za davčnega zavezanca, ki šele začne opravljati obdavčljivo dejavnost, je prvih 12 mesecev davčno obdobje koledarski mesec (DURS).

2.3.5 Kaj obdavčuje DDV

Z DDV so obdavčeni vsaka dobava blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec s svojo dejavnostjo na območju Slovenije opravi za plačilo, pridobitev blaga iz EU za plačilo ter uvoz blaga v Slovenijo (obdavčljivi promet). Obdavčljiv promet je lahko obdavčen ali oproščen obračuna DDV ali brez obveznosti za obračun DDV (Zalokar, 2007, str. 19).

Pri oproščenem prometu poznamo dve glavni vrsti oprostitev (Zalokar, 2007, str. 19):

- pravne (pri katerih davčni zavezanec ne izgubi pravice do odbitka vstopnega DDV),
- nepravne (pri katerih davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka vstopnega DDV).

Promet, za katerega veljajo pravne davčne oprostitve, je predvsem promet blaga in storitev, povezan z EU ter tretjimi državami in tretjimi ozemlji. Nepravne davčne oprostitve pa veljajo predvsem za dejavnosti, ki so v javnem interesu, za zavarovalniške in finančne storitve ter za promet z nepremičninami (Zalokar, 2007, str. 19).

ZDDV-1 in P-ZDDV-1 opisujeta tudi neobdavčljive promete, med katere uvrščamo (Zalokar, 2007, str. 19):

- prenos podjetja, statusno preoblikovanje družb in stvarne vloške;
- izročitev materiala v oplemenitenje;
- vračila in zamenjave blaga v garancijskem roku;
- odškodnine ter

- plačila v tujem imenu za tuj račun.

2.3.6 Predmet obdavčitve

Predmet DDV so (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006):

- dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na območju Slovenije za plačilo,
- pridobitev blaga znotraj iz EU in
- uvoz blaga.

2.3.7 Oprostitve

ZDDV-1 vključuje naslednje oprostitve (Škof et al., 2007, str. 466):

- oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu,
- oprostitve za določene druge dejavnosti,
- oprostitve za transakcije znotraj Skupnosti,
- oprostitve pri uvozu,
- oprostitve pri izvozu,
- oprostitve v zvezi z mednarodnim prevozom,
- oprostitve v zvezi z nekaterimi transakcijami, ki se obravnavajo kot izvoz,
- oprostitve za storitve posrednikov,
- oprostitve za transakcije, povezane z mednarodnim trgovanjem.

2.3.8 Odbitki

V trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV, nastane tudi pravica do odbitka DDV. Davčni zavezanec sme odbiti DDV ne prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel račune za njemu opravljeno dobavo blaga ali storitev oziroma carinske deklaracije za uvoženo blago (Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), 2006).

Davčni zavezanec sme pri izračunu svoje davčne obveznosti odbiti DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal (Prusnik, 2007, str. 6):

- pri nabavah blaga oziroma storitev od drugega davčnega zavezanca,
- pri uvozu blaga,
- pri pridobitvah blaga iz EU,
- kot prejemnik storitve oziroma
- pri uporabi blaga, ki ga proizvede, zgradi, nabavi, predela ali uvozi v okviru opravljanja dejavnosti, če je od takega blaga moral obračunati DDV,
- kot pavšalno nadomestilo kmetu,

seveda le, če to blago ali storitev uporabi oziroma ga bo uporabil pri opravljanju svoje z DDV obdavčljive dejavnosti.

Pri uvozu se kot vstopni DDV upošteva znesek, izkazan na carinski listini, prejeti za uvoženo blago (Prusnik, 2007, str. 6).

Davčni zavezanec ne sme odbiti vstopnega DDV pri (Zalokar, 2007, str. 34):

- nabavi plovil in vozil ter blaga in storitev, povezanih z njimi,
- izdatkih za reprezentanco, ki se nanašajo na pogostitve in zabave ob poslovnih ali družabnih srečanjih in namestitve, ter izdatkih za prehrano.

2.3.9 Obračunavanje in plačevanje davka

Davčni zavezanec mora sestaviti obračun DDV za vsako davčno obdobje, prav tako pa tudi za tista obdobja, v katerih ni dolžan plačati DDV, oziroma za tista, v katerih ni bilo prometov, o kakršnih se poroča (Prusnik, 2007, str. 87).

Obračun DDV temelji na postopku samoobdavčitve, kar pomeni, da zavezanec sam obračuna in plača davek v vsakem obračunskem obdobju. Dolžina obračunskega obdobja je odvisna od velikosti prometa. Zavezanec ima možnost mesečnega ali trimesečnega obračunavanja DDV (Klun, 2007, str. 57).

Davek se obračuna tako, da se od vseh davkov, obračunanih pri dobavi (izstopni davki), odšteje DDV, plačan ob nabavi (vstopni DDV) v določenem obračunskem obdobju. Zavezanec v proračun nakaže samo razliko. Če je vstopni DDV višji od izstopnega, ima zavezanec pravico do povračila preveč plačanega DDV oziroma možnost, da se presežek prenese v naslednje obračunsko obdobje (Klun, 2007, str. 57).

Davčni zavezanec, ki v zadnjih 12 mesecih ni presegel oziroma ni verjetno, da bo presegel znesek 25.000 evrov obdavčljivega prometa, je oproščen obračunavanja DDV (Zakon o davku na dodano vrednost ZDDV-1, 2006).

Poročilo o obračunu davčne obveznosti mora davčni zavezanec v predpisanem roku predložiti pristojni izpostavi Davčne uprave Republike Slovenije na obrazcu DDV-O (priloga 8) (Prusnik, 2007, str. 87).

Tudi pri DDV mora podjetje stalno spremljati računovodske evidence, ki so pomembne za njegov obračun. Zato mora voditi knjigo izdanih in prejetih računov. V knjigi izdanih računov so prikazani vsi izdani računi, prejeta predplačila in tudi izdani dobropisi, v knjigi prejetih računov pa računi za nabavljeno blago in opravljene storitve, prav tako tudi za dana predplačila in potrjene dobropise.

2.3.10 Primeri izračuna DDV

Primer obračuna DDV bom prikazala za več različnih podjetij.

Primer 1: Podjetje Tisk, d. o. o., ki se ukvarja s popravili in servisi tiskalnikov, sklene pogodbo z banko Bank, d. d., da bo zanjo popravljalo in servisiralo tiskalnike. V maju ji pošlje račun za popravilo dveh tiskalnikov, poleg popravila pa je v račun všteta tudi kilometrina za prevoz do banke. Račun je takšen:

Tabela 2: Primer izračuna DDV

Račun št.: 1234-2009		
Popravilo tiskalnika	150 € 180 €	330,00 €
Prevoz	0,37 €/km 90 km	33,30 €
		363,30 €
DDV	20 %	72,66 €
Skupaj		435,96 €

Primer 2: Proizvajalec pohištva prodaja trgovski hiši omare, ki jih prodaja končnim potrošnikom. Davčna stopnja je 20 %.

Za dobavo lesa je davčni zavezanec proizvajalcu izdal račun za znesek 50 € neto in 10 € DDV (stopnja je 20 %), torej skupno 60 €. Tako je davčni zavezanec, ki je prodal les, 10 € DDV odvedel v proračun, njegov prihodek pa znaša 50 €.

Tovarna pohištva proizvajalec na osnovi prejetega računa lahko odbije 10 € vstopnega DDV. Trgovski hiši prodaja gotov izdelek za 150 € neto in obračuna 30 € DDV. Tovarna pohištva bo vplačala v proračun samo razliko med obračunanim DDV in vstopnim davkom.

Tabela 3: Izračun davčne obveznosti za tovarno pohištva proizvajalca

Izstopni DDV	30 €
Vstopni DDV	10 €
Davek za plačilo	20 €

Trgovska hiša na osnovi računa tovarne pohištva proizvajalca odbije 30 € vstopnega davka. Izdelek – omara – prodaja končnemu potrošniku za 400 € neto in obračuna 80 € DDV. Trgovska hiša bo vplačala v proračun samo razliko med obračunanim DDV in vstopnim davkom:

Tabela 4: Izračun davčne obveznosti za trgovsko hišo

Izstopni DDV	80 €
Vstopni DDV	30 €
Davek za plačilo	50 €

Na ta način je bilo vplačanih v proračun skupaj 80 € DDV, in sicer 10 € od žage, 20 € od tovarne pohištva in 50 € od trgovske hiše. Teh 80 € je enakih znesku DDV, ki ga dobimo, če z 20-odstotno davčno stopnjo obračunamo davek na neto prodajno ceno 400 € pri prodaji končnemu potrošniku.

2.4 Davki in prispevki od plač ter drugi prejemki

Na področju plač podjetja obračunavajo in plačujejo tri vrste davkov in prispevkov, in sicer dohodnino, prispevke za socialno varnost ter davek na izplačane plače².

2.4.1 Dohodnina

Zakon o dohodnini (ZDoh-2) določa naslednje vire dohodnine (Klun, 2007, str. 35):

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

Olajšave

Osnova za dohodnino se lahko zmanjša, ta zmanjšanja osnove pa imenujemo olajšave.

Poznamo standardne in nestandardne davčne olajšave. Med standardne olajšave spadajo splošne olajšave, osebne olajšave, posebne osebne olajšave in olajšave za vzdrževane člane. Nestandardna olajšava je v obliki znižanja davčne osnove, sem pa spada olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 19).

Splošna olajšava zmanjšuje letno davčno osnovo v določeni višini letno, pod pogojem, da drug rezident za zavezanca ne uveljavlja posebne olajšave za vzdrževanega družinskega člana (Zakon o dohodnini 2, 2006).

Višina skupne **splošne olajšave** je odvisna od višine skupnega dohodka v letu 2008:

Tabela 5: Splošna olajšava za leto 2008

Če znaša skupni dohodek v € ..		... znaša splošna olajšava v €
nad	do	
	8.300,00	4.959,60

»se nadaljuje«

² Davek na izplačane plače se je s 1. januarjem 2009 ukinil.

»nadaljevanje«

8.300,00	9.600,00	3.959,60
9.600,00		2.959,60

Vir: Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2008, 14. 5. 2009.

Pri izračunu akontacije dohodnine se od mesečnega dohodka iz delovnega razmerja upošteva:

Tabela 6: Mesečna splošna olajšava za leto 2008

Če znaša mesečni bruto dohodek iz delovnega razmerja v € ...		... znaša splošna olajšava v €
nad	do	
	691,67	413,30
691,67	800,00	329,97
800,00		246,63

Vir: Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2008, 14. 5. 2009.

Pri **osebnih olajšavah** gre za olajšavo invalidom (invalidom s 100-odstotno telesno okvaro se prizna zmanjšanje letne davčne osnove v višini 15.824,35 € letno za leto 2008) in za olajšavo starejšim po dopolnjenem 65. letu (prizna se zmanjšanje letne davčne osnove v višini 1.273,69 € za leto 2008). Prejemnikom pokojnine iz obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja se prizna zmanjšanje dohodnine v višini 13,5 % odmerjene pokojnine, prav tako tudi prejemnikom nadomestila iz obveznega invalidskega zavarovanja (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 19).

Rezident, ki samostojno opravlja specializiran poklic na področju kulturne dejavnosti ali samostojno opravlja novinarski poklic, pod pogojem, da nima sklenjenega delovnega razmerja in da ne opravlja druge dejavnosti, lahko uveljavlja **posebno osebno olajšavo**. Ta olajšava pomeni zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v višini 15 % prihodkov letno, do zneska 25.000 € letno njegovih prihodkov iz dejavnosti. Prav tako se dijaku ali študentu do dopolnjenega 26. leta prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka za opravljeno začasno oziroma občasno delo na podlagi napotnice pooblaščenice organizacije v znesku, ki je enak znesku splošne olajšave (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 19). Za rezidenta, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta, znaša posebna osebna olajšava za leto 2008 2.959,60 €.

Posebna olajšava se prizna rezidentom, ki vzdržujejo družinske člane. V naslednjih dveh tabelah (tabela 7 in tabela 8) sta prikazani posebni olajšavi za:

- vzdrževane otroke

Tabela 7: Posebna olajšava za vzdrževane otroke za leto 2008

	Letna olajšava v €	Mesečna olajšava v €
Za prvega vzdrževanega otroka	2.183,76	181,98

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo	7.912,70	659,39
Za drugega vzdrževanega otroka	2.374,02	197,83
Za tretjega vzdrževanega otroka	3.959,52	329,96
Za četrtega vzdrževanega otroka	5.545,02	462,08
Za petega vzdrževanega otroka	7.130,52	594,21

Vir: Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2008, 14. 5. 2009.

- za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana

Tabela 8: Posebna olajšava za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana za leto 2008

Letna olajšava v €	Mesečna olajšava v €
2.183,76	181,98

Vir: Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2008, 14. 5. 2009.

Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje se prizna zavezanec kot zmanjšanje letne davčne osnove zavezanca za znesek premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jo je plačal zavezanec zase izvajalcu pokojninskega načrta, vendar največ do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zavarovanca oziroma 5,844 % pokojnine zavarovanca in ne več kot 2.390 € letno (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 20). Za leto 2008 znaša olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje 2.526,23 € letno.

Dohodninska lestvica

Neto letno davčno osnovo dobimo tako, da letno davčno osnovo zmanjšamo za znesek olajšav. Zneski neto letnih davčnih osnov se enkrat letno uskladijo s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin v Sloveniji za november tekočega leta v primerjavi z novembrom prejšnjega leta (po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije). V tabeli 9 je prikazana davčna lestvica za leto 2008.

Tabela 9: Davčna lestvica za leto 2008

Če znaša neto letna davčna osnova v € ...		... znaša dohodnina v €	
nad	pod		
	7.187,60		+ 16 %
7.187,60	14.375,20	1.150,02	+ 27 % nad 7.187,60
14.375,20		3.090,67	+41 % nad 14.375,20

Vir: Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2008, 14. 5. 2009.

Način plačevanja dohodnine

Način plačevanja dohodnine je različen (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 21):

1. Za podjetja, ki izplačujejo plače, je pomemben način plačila **z davčnim odtegljajem** oziroma davkom po odbitku. Ta način plačevanja mora opraviti izplačevalec obdavčljivega dohodka, ki je plačnik davka. Davek po odbitku se uporablja pri plačah, pokojninah, dohodkih iz drugega pogodbenega razmerja, dohodkih od premoženja in nekaterih oblikah dohodka iz dejavnosti. Pri plačah in pokojninah je davek po odbitku precej natančen, zato so na koncu leta doplačila ali povračila relativno majhna. Pri dohodkih iz drugega pogodbenega razmerja in dohodkih iz premoženja so akontacijski davki med letom 25 % osnove, ki jo predstavljajo izplačila, od katerih se odštejejo priznani stroški.
2. Drugi je način plačevanja **z odločbo o odmeri davka**, in sicer gre predvsem za dohodke, katerih izplačevalci so fizične osebe, pri čemer praviloma velja, da vloži prejemnik dohodka 15 dni po prejemu dohodka davčno napoved.
3. Tretji način je način plačevanja dohodnine **s samoobdavčitvijo**, pri čemer gre predvsem za zavezance, ki imajo dohodek iz dejavnosti.

Izplačevalci plač morajo davčnim zavezancem izročiti obračun davka po odbitku. Poleg tega morajo podatke o davku po odbitku posredovati davčnemu organu, in sicer na obrazcih REK-1 (obrazec davčnih odtegljajev od dohodkov iz delovnega razmerja), REK-1a (obrazec davčnih odtegljajev od plačil vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo), REK-1b (obrazec davčnih odtegljajev od pokojnin, nadomestil in drugih dohodkov iz naslova obveznega socialnega zavarovanja) ter obrazec REK-2.

Primer izračuna dohodnine

Prav tako kot pri davku od dohodkov pravnih oseb in DDV morajo podjetja spremljati računovodske evidence, ki so podlaga za obračun dohodnine in zagotavljajo njen pravilen izračun. Za izračun dohodnine v podjetju so pomembni podatki o delavcu, pogodbe o zaposlitvi delavca (kolektivna pogodba, individualna pogodba) itd. Fizične osebe pa morajo za izračun dohodnine oddati podatke o zaslučku v enem letu, vplačanih premijah pri zavarovanju za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, zaradi katerih je nato mogoče izkoristiti olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, podatke o trgovanju s finančnimi instrumenti, podatke o obrestih na depozite itd.

Primer izračuna dohodnine (glej tabelo 10 in tabelo 11) je prikazan za fizično osebo, ki je zaposlena in vzdržuje dva otroka, ter se nanaša na leto 2008.

Tabela 10: Vrste dohodkov pri izračunu dohodnine za spodnji primer

Vrsta dohodka	Dohodek	Prispevki	Akontacija v RS	Osnova
Plače, nadomestilo plače in povračila stroškov v zvezi z delom	17.200 €	3.600 €	1.470 €	13.600 €
Bonitete				
Regres za letni dopust	800 €			800 €

Vir: Informativni izračun dohodnine za leto 2008.

Tabela 11: Primer izračuna dohodnine za fizično osebo z dvema vzdrževanima otrokoma za leto 2008

1.	Skupaj dohodki	18.000,00€
2.	Skupaj prispevki	3.600,00 €
3.	Skupaj stroški za olajšave	0,00 €
4.	Skupaj navedene olajšave: - splošna olajšava - osebna olajšava, ki se prizna invalidu s 100-odstotno telesno okvaro - osebna olajšava, ki se prizna zavezancu po dopolnjenem 65. letu - posebna olajšava za vzdrževane družinske člane (skupaj) 1.091,88 € + 1.186,98 €	5.238,46 € 2.959,60 € 0,00 € 0,00 € 2.278,86 €
5.	Osnova za izračun dohodnine	9.161,54 €
6.	Zmanjšanje dohodnine v višini 3,5 % odmerjene pokojnine, nadomestila oz. priznavalnine	0,00 €
7.	Odmerjena dohodnina (stopnja = 18,70975 %)	1.714,10 €
8.	Skupaj akontacije	1.470,00 €
9.	DOPLAČILO (9 = 7 - 8)	244,10 €

Vir: Informativni izračun dohodnine za leto 2008.

Letna davčna osnova zavezanca, zmanjšana za olajšave, znaša 9.161,54 €. Od te davčne osnove je bila odmerjena dohodnina po stopnji 18,70975 % in znaša 1.714,10 €. Skupni znesek akontacije, ki ga je zaposlena oseba plačevala skozi celo leto, znaša 1.470,00 €. Ker je znesek odmerjene dohodnine na letni ravni večji od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, mora zavezanec doplačati razliko v znesku 244,10 €.

2.4.2 Prispevki za socialno varnost

V Sloveniji poznamo štiri skupine prispevkov za socialno varnost (Klun, 2007, str. 79):

- prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje;

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

Prispevke za socialno varnost v Sloveniji ureja zakon o prispevkih za socialno varnost (ZPSV). Zakon določa obračunavanje in plačevanje ter stopnje prispevkov za socialno varnost (Zakon o prispevkih za socialno varnost, 1996).

Zavezanci plačujejo prispevke za socialno varnost iz bruto plač in iz bruto nadomestil plače za čas odsotnosti z dela. Osnova za plačevanje prispevkov za socialno varnost je enaka za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za obvezno zdravstveno zavarovanje, za starševsko varstvo ter za zaposlovanje. Osnova za plačevanje prispevkov se je v letu 1998 razširila in se tako plačuje tudi od vseh drugih prejemkov iz delovnega razmerja, vključno s stimulacijami in bonitetami. Plačujejo se tudi pri jubilejnih nagradah, odpravninah in od povračil stroškov pri delu, ki presegajo znesek, določen s predpisom vlade (Markovič - Hribnik & Jagrič, 2007, str. 39).

Prispevke plačujejo tako delojemalci kot tudi delodajalci. Delojemalci plačujejo prispevke iz bruto plač, delodajalci pa na bruto plače. Tako je osnova odvisna tudi od tega, kdo plačuje prispevke.

Tisti zavezanci, ki so v delovnem razmerju pri delodajalcu s sedežem v Sloveniji in so bili poslani na delo v tujino, plačujejo prispevke za socialno varnost od plače za enaka dela v Sloveniji, če ni z mednarodnimi pogodbami določeno drugače (Markovič - Hribnik & Jagrič, 2007, str. 39).

Zavezanci, ki nimajo plače, plačujejo prispevek za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje od zavarovalne ali druge osnove, določene v skladu s predpisi o obveznem pokojninskem in invalidskem zavarovanju, če z zakoni ni določeno drugače (Markovič - Hribnik & Jagrič, 2007, str. 39).

Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje pripadajo Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter se porabijo za pokojnine. Prispevki za zdravstveno zavarovanje pa pripadajo Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije in se porabijo za zdravstvene storitve. Prispevki za starševsko varstvo in prispevki za zaposlovanje pripadajo proračunu Republike Slovenije.

Prispevne stopnje v Sloveniji za posamezni prispevek socialne varnosti so podane v tabeli 5 (priloga 9).

2.4.3 Davek na izplačane plače

Obveznost plačevanja davka na izplačane plače ureja zakon o davku na izplačane plače (ZDIP-UPB2, 2006). Davek je prihodek proračuna Republike Slovenije.

Davek na izplačane plače je bil uveden julija 1996 z namenom nadomestiti primanjkljaj v proračunu zaradi znižanja stopenj nekaterih prispevkov za socialno varnost. Uporabljal naj bi se le za določeno obdobje, odločitev o ukinitvi tega davka pa je bila sprejeta leta 2005. Davek se je s 1. januarjem 2009 ukinil (Klun, 2007, str. 44).

Davčni zavezanci so pravne in fizične osebe, ki izplačujejo plače in so zavezanci za plačevanje prispevkov za socialno varnost (prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zdravstveno zavarovanje, porodniško varstvo in zaposlovanje). Plačila davka so oproščeni invalidska podjetja, tuja diplomatska predstavništva in konzulati (Zakon o davku na izplačane plače, 2006).

Davčna osnova je bruto plača. Davčne stopnje so progresivne in so se v letu 2007 gibale med 0 % in 8,9 %, v letu 2008 pa med 0 % in 4,4 % (glej tabela 6 – priloga 10) (Zakon o davku na izplačane plače, 2006; Klun, 2007, str. 44). S 1. januarjem 2009 je prenehala obveznost plačevanja davka na izplačane plače. Na ta način naj bi se razbremenilo gospodarstvo in povečalo zaposlovanje visoko izobraženih kadrov (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 53).

Davek se obračuna ob izplačilu plač in plača v šestih dneh po izplačilu (Klun, 2007, str. 44).

2.4.4 Primer obračunavanja in plačevanja davkov in prispevkov od plač ter drugih prejemkov

V tabeli 12 je prikazan primer izračuna plače za delavca, zaposlenega v banki, za maj leta 2008. Podatki so izmišljeni.

Tabela 12: Izračun plače zaposlenega

1. Bruto plača	1.370,80
• redni delovni čas	810,00
• nadomestilo za praznik	44,40
• nadomestilo za letni dopust	111,00
• dodatek na delovno dobo	104,70
• napredovanje	112,20
• delovna uspešnost	72,50
• prevoz na delo	34,00
• prehrana	82,00

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

2. Delodajalčevi prispevki (22,1 %)	-268,40
• PIZ	-190,30
• zdravstveno varstvo	-75,60
• zaposlovanje	-1,50
• starševsko varstvo	-1,00
3. Davek – akontacija dohodnine	-81,20
4. Neto plača (1-2-3)	1021,20
5. Ostali prejemki	118,90
6. Odtegljaji	-38,10
• Vzajemna-PZZ	-23,10
• KNZ Adriatic	-5,00
• KNZ Adriatic	-5,00
• KNZ Adriatic	-5,00
7. Izplačilo (4+5-6)	1102,00

Vir: Plačilna lista, 2008.

V tabeli 13 pa so prikazane še dodatne dajatve v breme delodajalca.

Tabela 13: Dajatve v breme delodajalca

8. Prispevki za zdravstveno, pokojninsko zavarovanje (16,1 % od bruto – znesek iz tabele 12 pod zaporedno št. 1)	220,70
9. Davek na izplačane plače po lestvici (1,1 % od bruto plače)	15,08
10. Skupaj dajatve v breme delodajalca (8+9)	235,78

Vir: Stroški dela – primer izračun plač, 17. 6. 2009.

2.5 Trošarine

Trošarina se plačuje od trošarinskih izdelkov, proizvedenih v Republiki Sloveniji ali vnesenih iz držav članic Evropske skupnosti v Slovenijo, in od trošarinskih izdelkov, ki se uvozijo v Evropsko skupnost. Trošarinski izdelki so alkohol in alkoholne pijače, tobačni izdelki ter energenti in električna energija. Prihodki od trošarin pripadajo proračunu Republike Slovenije. Plačevanje trošarin ureja zakon o trošarinah (ZTro) (Zakon o trošarinah, 2004).

Trošarina je davek, ki se plačuje ob trošenju s trošarino obremenjenih izdelkov. Namenjena je predvsem financiranju države, šele nato uresničevanju drugih politik (npr. zdravstvene). Trošarina je fiskalno izredno pomemben davek, s katerim se običajno obdavčujejo izdelki, za katere je značilno, da jih načeloma ni mogoče nadomestiti z drugimi podobnimi izdelki in da je povpraševanje po teh izdelkih relativno togo (Kovač, 2008, str. 37).

Trošarine so bile uvedene z namenom, da zmanjšajo porabo teh proizvodov predvsem zaradi negativnih eksternalij, ki jih te proizvodi povzročajo (negativni učinki na okolje in zdravje

potrošnika). Cenovna elastičnost pri teh proizvodih je nizka, zato je učinek destimulacije (zmanjševanja) majhen. Kupci zaradi spremembe cene zmanjšajo nakup proizvodov, vendar za manjši odstotek, kot se je spremenila cena. Z drugega vidika pa je učinek obdavčitve s trošarinami regresiven, kar pomeni, da sorazmerno bolj bremeni kupce z nižjimi dohodki (Klun, 2007, str. 61).

Tako kot v državah EU tudi v Sloveniji trošarine temeljijo na naslednjih značilnostih (Kovač, 2008, str. 37):

- da je to davek na porabo;
- da temelji na načelu namembnega kraja;
- da se plačuje v pretežnem delu v absolutnih zneskih, le pri cigaretah in nekaterih alkoholnih pijačah v % od davčne osnove;
- da dopušča odlog plačila, a pod restriktivnimi pogoji (trošarinsko dovoljenje, trošarinsko skladišče, trošarinski dokument, zavarovanje, in to za izdelke na poti v višini 100 % trošarine).

Zavezanec za plačilo trošarine je proizvajalec trošarinskih izdelkov, pooblaščen prejemnik trošarinskih izdelkov iz druge države EU, uvoznik trošarinskih izdelkov in trgovec na debelo s trošarinskimi izdelki oziroma druga oseba, na katero se prenese trošarinska obveznost v skladu z zakonom (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 27).

Trošarinska obveznost nastane ob proizvodnji ali uvozu oziroma ob oddaji proizvoda v uporabo, ko le-ta zapusti trošarinsko skladišče. Odlog plačila trošarine pa velja pri skladiščenju izdelkov v trošarinskem skladišču ali obratu oproščenega uporabnika³ (Klun, 2007, str. 62).

Davčno osnovo lahko določimo za posamezne trošarinske izdelke, in sicer (Klun, 2007, str. 63):

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

Davčne stopnje so določene v zneskih za vsako posamezno skupino trošarinskega izdelka. Znesek trošarine je pri nekaterih energentih odvisen tudi od namena porabe. Stopnja je poleg zneska trošarine določena le pri tobačnih izdelkih, in sicer kot odstotek od maloprodajne cene. Nekateri trošarinski izdelki imajo določen tudi znesek 0 € (Klun, 2007, str. 63).

³ Oproščeni uporabnik je tisti, ki pridobi dovoljenje carinskega organa, da lahko uporablja trošarinske izdelke za svojo dejavnost brez plačila trošarine (Klun, 2007, str. 62).

Slovenija mora pri določanju zneskov trošarin upoštevati minimalne zneske, ki so določeni v EU. Novi minimalni zneski za energente in električno energijo so stopili v veljavo z letom 2004. Naslednje povišanje minimalnih zneskov je predvideno za leto 2010. V tabeli 7 (priloga 11) so prikazani minimalni zneski trošarin v EU in trošarine v RS.

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

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

Obstajajo pa še nekatere posamezne oprostitve, in sicer (Klun, 2007, str. 65):

- mali proizvajalci vina ne plačajo trošarine za vino, namenjeno lastni porabi (zakonsko določena višina);
- trošarine na alkohol se ne plačajo, če se ta uporablja kot surovina za proizvodnjo zdravil, kisa in nekaterih drugih živil;
- ne plačajo se trošarine na pogonsko gorivo v letalskem in pomorskem prometu (razen za zasebne namene), za pogon ribiških ladij, za proizvodnjo električne energije, za nadaljnjo predelavo in proizvodnjo (razen kot pogonsko gorivo za transportna sredstva) ter za minerala olja in pline, ki se injicirajo v plavže za kemično redukcijo.

V nekaterih primerih je možno tudi vračilo trošarine, in sicer se lahko plačana trošarina vrne osebam, ki so pridobile trošarinske izdelke z vključeno trošarino in so oproščene plačila trošarine (npr. tuje osebe v diplomatskih predstavništvih), izvoznikom, ki izvozijo trošarinski izdelek, ter v višini 50 % za pogon nekatere mehanizacije ob predložitvi ustreznih dokazil in na podlagi posebnih evidenc (Klun, 2007, str. 65).

Trošarine obračunavajo proizvajalci, pri uvozu carinski organ, pri pridobitvi iz EU pa pridobitelj. Trošarine se vštevajo v osnovo za obračun DDV, in sicer jo povečujejo (Zalokar, 2007, str. 18).

2.6 Davek na promet nepremičnin

Davek na promet nepremičnin ureja zakon o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2). Prihodki od davka pripadajo proračunu občine, kjer nepremičnina leži.

Davek se plačuje na promet nepremičnin. Promet nepremičnin je vsak odplačani prenos lastninske pravice na nepremičnini. Za prenos nepremičnine velja tudi zamenjava ene nepremičnine za drugo. Za prenos nepremičnin pa se ne šteje prvi prenos lastninske pravice na

novozgrajenih objektih, od katerih je bil plačan DDV (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 60).

Davčni zavezanec je prodajalec nepremičnine. Pri zamenjavi nepremičnine je zavezanec vsak udeleženec v zamenjavi za tisto vrednost nepremičnine, ki jo odtuji. Ob podaji idealnih deležev nepremičnine je zavezanec vsak prodajalec posebej (Klun, 2007, str. 72). Davčna obveznost nastane ob sklenitvi pogodbe, na osnovi katere se prenese lastninska pravica oziroma nepremičnina.

Davčna osnova je prodajna cena nepremičnine, torej celotno plačilo, ki ga prejme prodajalec od kupca. Plačilo je lahko v denarju, v stvareh, v storitvah, v prevzetih dolgovih nekdanjega lastnika in podobno. Če prodajna cena odstopa več kot 20 % od posplošene tržne vrednosti nepremičnine, je davčna osnova 80 % posplošene tržne vrednosti te nepremičnine. Davčna stopnja znaša 2 % od davčne osnove (Zakon o davku na promet nepremičnin).

Po ZDPN-2 se davek ne plačuje od:

- prenosa nepremičnin na diplomatska in konzularna predstavništva, akreditirana v Sloveniji, pod pogojem vzajemnosti, ter prenosa nepremičnin na druge mednarodne organizacije, če tako zavezujejo Slovenijo mednarodne pogodbe;
- prenosa nepremičnin zaradi razglasitev ali drugih zakonskih ukrepov ter prometa nepremičnin, ko je sklenjena prodajna pogodba namesto razglasitve;
- prenosa nepremičnin pod statusom kulturnega spomenika;
- prenosa zemljišč v okviru komasacij po zakonu o urejanju prostora in prenosa kmetijskih zemljišč v zvezi z agrarnimi operacijami po zakonu o kmetijskih zemljiščih;
- prenosa nepremičnin v postopkih prisilne izterjave obveznih zakonskih dajatev;
- prenosa nepremičnin pri razdelitvi premoženja med zakonci, ki se zgodi v času trajanja zakonske zveze in po njej, ter razdelitve premoženja v registrirani istospolni partnerski zvezi;
- prenosa nepremičnin pri razdrtju pogodbe, pod pogojem, da transakcija še ni bila vpisana v zemljiško knjigo;
- prenosa nepremičnin pri razdelitvi premoženja med družbe ali delničarje, ko se opravi likvidacija družbe;
- prenosa nepremičnin v okviru materialnih statusnih preoblikovanj po ZGD-1;
- prenosa nepremičnin kot stvarnega vložka ob ustanovitvi ali dokapitalizaciji pravne osebe.

2.7 Davek na motorna vozila

Obveznost plačevanja davka od prometa motornih vozil v Sloveniji ureja zakon o davku na motorna vozila (ZDMV-UPB1). Davek na motorna vozila je prihodek državnega proračuna.

V Sloveniji je bil davek na motorna vozila vpeljan hkrati z DDV. Razlog za uvedbo je bil izpad proračunskih dohodkov zaradi obdavčenja motornih vozil z DDV, katerega stopnje so bile nižje od tedanjega prometnega davka na motorna vozila (Klun, 2007, str. 67).

Davek na motorna vozila se plačuje od prometa novih motornih vozil in od prometa rabljenih motornih vozil, za katera je obvezna registracija, če od njihovega prometa ni bil obračunan DDV (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 31).

Davčni zavezanec za davek na motorna vozila je proizvajalec in uvoznik motornih vozil, ki se dajo prvič v promet na območju Republike Slovenije. Pri rabljenih vozilih je davčni zavezanec kupec ali fizična oseba, ki pridobi motorno vozilo, za katero je obvezna registracija, razen če gre za prvi dedni red (Zakon o davku na motorna vozila).

Davek na motorna vozila se ne plačuje od (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 31):

- vozil, ki se izvozijo;
- vozil, ki jih kupi eden od staršev s tremi ali več mladoletnimi otroki (največ enkrat v treh letih);
- vozil, ki so nabavljena za prevoz invalidov (največ enkrat v petih letih);
- vozil diplomatskih in konzularnih predstavništev ter mednarodnih organizacij v Sloveniji, vključno z njihovimi družinskimi člani;
- uvoženih rabljenih vozil muzejske vrednosti;
- vozil, ki se začasno uvozijo v Slovenijo;
- športnih vozil, ki so namenjena za tekmovanje;
- prenosa vozil ob statusnem preoblikovanju gospodarskih družb ali oseb javnega prava;
- terenskih motornih vozil za potrebe vojske in policije ter interventnih vozil civilne zaščite, gasilske in reševalne službe.

Oprostitev plačila davka na motorna vozila do konca leta 2009 velja za nova motorna vozila, pri katerih emisija ogljikovega dioksida ne presega 110 gramov na prevoženi kilometer (Markovič - Hribernik & Jagrič, 2007, str. 32).

Davčna osnova za davek na motorna vozila je prodajna cena novega motornega vozila, ki ne vključuje tega davka in DDV, pri uvozu pa vrednost, določena s carinskimi predpisi (Zakon o davku na motorna vozila).

Za obdavčitev novih motornih vozil v Sloveniji velja progresivna lestvica, in sicer gre za navadno progresijo. Davčne stopnje se gibljejo med 1 % in 13 %; prikazane so v tabeli 8 (priloga 12).

Za obdavčitev rabljenih vozil se uporablja proporcionalna stopnja, ki znaša 5 % od nakupne cene, če le-ta ustreza prometni vrednosti, v nasprotnem primeru pa osnovo za plačilo davka določi davčni organ (Zakon o davku na motorna vozila).

2.8 Davek od iger na srečo

Davek od iger na srečo ter obveznost obračunavanja in plačevanja le-tega na območju Slovenije ureja zakon o davku od iger na srečo (ZDIS).

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

ZDIS ne ureja enotne obdavčitve vseh iger na srečo, ampak razlikuje med klasičnimi in posebnimi (Škof et al., 2007, str. 599).

Davčni zavezanec za davek od iger na srečo je prireditelj iger na srečo, in sicer (Zakon o davku od iger na srečo):

- prireditelj klasičnih iger na srečo,
- prireditelj posebnih iger na srečo oziroma koncesionar,
- prireditelj posebnih iger na srečo na igralnih avtomatih zunaj igralnic.

Davčna osnova in davčna stopnja se razlikujeta glede na klasično in posebno igro na srečo.

Pri klasičnih igrah na srečo je osnova za davek vrednost prejetih vplačil za udeležbo, zmanjšana za vrednost izplačanih dobitkov. Davčna stopnja za klasične igre na srečo znaša 5 % od davčne osnove (Škof et al., 2007, str. 600).

Pri posebnih igrah na srečo je davčna osnova vrednost prejetih vplačil za udeležbo, zmanjšana za vrednost izplačanih dobitkov. Če pa gre za posebno igro na srečo, ki jo igralci igrajo drug proti drugemu, je davčna osnova prihodek od te igre. Davčna stopnja za posebne igre na srečo znaša 18 % od davčne osnove (Škof et al., 2007, str. 600–601).

Davčni zavezanec mora mesečno obračunavati in plačevati davek na podlagi vseh vplačil in izplačil. Pri klasičnih igrah na srečo je poleg mesečnih obračunov potreben še letni obračun davka (Klun, 2007, str. 71).

2.9 Davek od prometa zavarovalnih poslov

Obračunavanje in plačevanje davka od prometa zavarovalnih poslov ureja zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov (ZDPZP-UPB1).

Davek se plačuje od opravljenih zavarovalnih poslov premoženjskega in osebnega (življenjskega) zavarovanja. Prihodki od davka pripadajo proračunu Republike Slovenije.

Davčni zavezanec je zavarovalnica in druga pravna oseba, ki opravlja zavarovalne posle v Republiki Sloveniji. Davča osnova je premija oziroma prispevek, ki se plačuje na podlagi sklenjene zavarovalne pogodbe. V davčno osnovo se všteva tudi udeležba na dobičku, ki se pripiše zavarovalni vsoti. Davčna stopnja znaša 6,5 % od davčne osnove (Zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov).

Zavezanec plačuje davek po sistemu samoobdavčitve, in sicer enkrat mesečno na podlagi evidenc o zavarovanjih pripravi obračun davka in izvede plačilo (Klun, 2008, str. 69).

Davek od zavarovalnih poslov se ne plačuje od obveznih pokojninskih in invalidskih zavarovanj ter obveznih zdravstvenih zavarovanj, od premoženjskih in življenjskih zavarovanj, pri katerih zavarovalno razmerje ni krajše od 10 let, od zavarovanj, ki se nanašajo na nevarnosti zunaj Slovenije, in od pozavarovanj (Zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov).

3 Vpliv finančne krize na davke in zakonodajo

Svetovna finančna kriza ter ohlajanje zunanjega ekonomskega okolja v EU in drugod po svetu imata dvojen vpliv na slovensko gospodarstvo. Negativne vplive lahko opazimo preko nedelovanja medbančnega trga v evroobmočju in v upadu izvoznega povpraševanja na vseh naših ključnih trgih (Ukrepi Vlade RS za blaženje posledic finančne krize, 23. december 2008).

Za ublažitev finančne krize je država proučila številne ukrepe ter njihove učinke na makroekonomske agregate in na ekonomijo. Predlagala je tudi ukrepe začasne narave, za katere meni, da jih Slovenija v tem trenutku zmore absorbirati. Država se tudi zavezuje k pozornemu spremljanju gospodarskih razmer v prihodnjem letu in k predlaganju dodatnih ukrepov, če in ko bi se to izkazalo za potrebno (Ukrepi Vlade RS za blaženje posledic finančne krize, 23. december 2008).

Prav tako je država na področju davkov uvedla številne ukrepe, s katerimi poskuša omiliti finančno krizo.

Zaradi potrebe po reševanju oziroma blaženju negativnih učinkov oziroma preprečitvi nastanka novih posledic finančne krize je slovenska vlada sprejela predlog o spremembah davčnega

postopka in dohodnine. Novela zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davčnem postopku (ZDavP-2A) vključuje spremembe, ki so potrebne zaradi poenostavitve davčnega postopka za zavezanca za davek, zagotovitve konsistentnosti davčne postopkovne zakonodaje, usklajitev z drugo, že uveljavljeno zakonodajo in redakcijskih popravkov. Razlog za spremembo zakona je bila tudi potreba po ukinitvi roka, določenega v drugem odstavku 408. člena ZDavP-2, ki se navezuje na možnost razkritja podatkov, ki so davčna tajnost, fizični ali pravni osebi, ki kot pogodbeni obdelovalec v imenu in za račun davčnega organa te podatke obdeluje (Spremembe davčnega postopka in dohodnine, 23. december 2008).

V zakonu o dohodnini je prišlo do številnih sprememb, ki so zapisane v zakonu o spremembah in dopolnitvah zakona o dohodnini (Zdoh-2B) ter v zakonu o spremembah zakona o dohodnini (Zdoh-2C).

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2B) je bil objavljen v Ur. l. RS, št. 78/2008, v veljavo pa je stopil 31. julija 2008. Uporabil pa se je že pri odmeri dohodnine za leto 2008 (Spremembe in dopolnitve zakona o dohodnini, 5. avgust 2008).

Do spremembe je prišlo pri drugem odstavku 69. člena ZDoh-2, ki določa upoštevanje ločenega praga dohodka za določitev kmečkega gospodinjstva, in sicer od uporabe kmetijskih in gozdnih zemljišč v višini nad 200 € skupnega katarskega dohodka ter od uporabe čebeljih panjev dohodek od več kot 40 panjev. Uvaja se tudi enotna oprostitvev dohodnine za dohodek kmečkega gospodinjstva iz naslova čebelarstva do obsega 40 čebeljih panjev, ki naj bi bila zapisana v 8. točki 26. člena ZDoh-2 (Spremembe in dopolnitve zakona o dohodnini, 5. avgust 2008).

Novi 73.a člen uvaja investicijsko olajšavo za vlaganja v osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost, novi 66.a člen pa olajšavo za investiranje v obliki znižanja davčne osnove za vse zavezanca (Spremembe in dopolnitve zakona o dohodnini, 5. avgust 2008).

Z novim četrtem odstavkom 113. člena se poklicnim športnikom, ki samostojno opravljajo športni poklic in so vpisani v razvid poklicnih športnikov, priznava enaka olajšava kot rezidentom, ki samostojno opravljajo specializiran poklic na področju kulturne dejavnosti in so vpisani v razvid samozaposlenih v kulturi, ter rezidentom, ki samostojno opravljajo novinarski poklic in so vpisani v razvid samostojnih novinarjev – obojim pod pogojem, da niso v delovnem razmerju in da ne opravljajo druge dejavnosti (Spremembe in dopolnitve zakona o dohodnini, 5. avgust 2008). »Zadnja skupina sprememb pa se nanaša na povečanje pragov skupnih dohodkov za uveljavljanje dodatne splošne olajšave.« (Spremembe in dopolnitve zakona o dohodnini, 5. avgust 2008).

Februarja 2009 je vlada sprejela predlog zakona o spremembi zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o dohodnini, katerega namen je omogočiti uveljavljanje investicijske olajšave za leta 2008, 2009 in 2010 tudi za investicije v avtobuse in tovorna vozila, ki se po osnovni določbi 66.a člena zakona o dohodnini ne štejejo za opremo za investicije, za katere se

lahko uveljavlja olajšava. S tem predlogom zakona naj bi se dosegla enaka davčna obravnava fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost, glede olajšave za investiranje, kot velja za pravne osebe (Vlada sprejela Zakon o spremembi ZDoh-2B, 20. februar 2009).

V noveli zakona o spremembah zakona o dohodnini (Zdoh-2C) je prišlo do boljših pogojev za uveljavljanje splošne olajšave za investiranje, ki jo lahko uveljavljajo fizične osebe, ki opravljajo dejavnost. Zavezanec bo lahko v skladu s spremembo uveljavljal olajšavo v višini 30 % investiranega zneska. Črtan je tudi pogoj o obvezni zaposlitvi enega delavca za polni delovni čas, kar omogoča izkoriščanje olajšave tudi zavezancem, ki opravljajo dejavnost in nimajo zaposlenih delavcev (Spremembe davčnega postopka in dohodnine, 23. december 2008).

Med ukrepi za blažitev posledic finančne krize je bila sprejeta tudi novela Zakona o spremembi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, 5/2009, ZDDPO-2C), katere cilj naj bi po zakonodajalčevem mnenju preprečeval negativne posledice finančne krize. To bi za zavezance pomenilo razbremenitev in spodbujanje k investiranju. Pri mikro in malih podjetjih pa se pričakuje največji učinek olajšave. S to spremembo se uveljavlja višja olajšava za investiranje v opremo in neopredmetena sredstva od sedaj veljavne, poleg tega se tudi odpravlja zaposlitveni pogoj za uveljavitev olajšave. Torej se po novem lahko uveljavlja investicijska olajšava v višini 30 % investiranega zneska v opremo in neopredmetena osnovna sredstva, vendar ne več kot 30.000 € in največ v višini davčne osnove. Olajšava se lahko v celoti uveljavi že v letu vlaganja, kar je razlika glede na veljavno olajšavo. Če je znesek olajšave višji, velja tudi določba, ki ureja prenos neizkoriščenega dela olajšave v naslednja davčna obdobja (Spremembe ZDDPO-2, 3. februar 2009).

Likvidnost slovenskega gospodarstva se zaradi svetovne finančne krize poslabšuje. Med finančnimi institucijami, ki so praktično zaustavile tudi kreditiranje, vlada veliko nezaupanje. Ker je priliv likvidnih sredstev v gospodarstvo manjši, so podjetja prisiljena podaljševati plačilne roke ali pa svojih obveznosti sploh niso več sposobna poravnati, kar vodi v začaran krog zmanjševanja likvidnosti. Eden izmed ukrepov države za izboljšanje likvidnosti slovenskega gospodarstva v teh razmerah je skrajšanje roka za vračilo preplačanega DDV, kadar zavezanec na podlagi obračuna DDV izkazuje terjatev državi. Na ta način bi gospodarstvo prej prišlo do sredstev, ki jih je založilo za DDV, s čimer bi se mu izboljšala likvidnostna situacija (Državni svet, Zahteva za ponovno odločanje o Zakonu o spremembi Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1A)).

Tako je na področju DDV prišlo do spremembe, ki je zapisana v zakonu o spremembi zakona na dodano vrednost (ZDDV-1A). Sprememba je v drugem odstavku 73. člena Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 117/06 in 52/07), in sicer se davčnemu zavezancu na njegovo zahtevo presežek DDV vrne v 21 dneh in ne več v 60 dneh. Poleg tega davčnemu zavezancu, ki presežka DDV ne prejme v določenem roku (21 dni), pripadajo zamudne obresti po obrestni meri, določeni z zakonom, ki ureja davčni postopek, od prvega dne po poteku 21 dni od

predložitve obračuna DDV (Državni svet, Zahteva za ponovno odločanje o Zakonu o spremembi Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1A)).

Finančna kriza je povzročila padec cene bencina, dizla in kurilnega olja. V ta namen je vlada sklenila dvigniti trošarine in s tem povečati proračunsko blagajno, s prilivi pa je skušala pripomoči k reševanju finančne krize. Dodatno pa se ob trošarinah v državno blagajno stekajo tudi prihodki od DDV. Skupne dajatve državi tako pri maloprodajni ceni bencina in dizelskega goriva predstavljajo več kot polovico cene. Vendar pa visoke državne dajatve ne pomenijo, da v Sloveniji plačujemo najdražje pogonsko gorivo. V Sloveniji namreč država še vedno uravnava cene maloprodajnih goriv, tako da se te ne oblikujejo prosto (Gorivo dol, trošarine gor, 2008; Zimic, 2009).

Povpraševanje po pogonskem gorivu in tobačnih izdelkih je cenovno neelastično, kar pomeni, da višji davki in s tem višja cena ne bodo povzročili dosti nižje porabe in s tem morebitnih nižjih davčnih prihodkov. Torej naj država obdavči tisto blago, po katerem povpraševanje ni občutljivo za spremembe v njegovi ceni. Tako lahko pride do dodatnih sredstev, s katerimi pripomore k reševanju finančne krize (Zimic, 2009).

SKLEP

V prvem poglavju diplomskega dela sem predstavila pojem davčno računovodstvo, ki v slovenski literaturi ni opredeljen. Davčno računovodstvo omogoča pridobivanje računovodskih informacij, ki so podlaga za odločitve o davkih in za sestavljanje davčnega izkaza. Davčna politika podjetja ureja sestavo davčnega izkaza in je pomembna za doseganje ciljev na področju obdavčenja. Bilančna politika pa je pomembna pri urejanju izkaza poslovnega izida in bilance uspeha.

Davki imajo v podjetju pomemben vpliv. Davek od dohodkov pravnih oseb je vse bolj pomemben. Ta davek se plača od dobička podjetja in neposredno znižuje njegov čisti poslovni izid. DDV je splošni davek na porabo, ki se pobira v vseh fazah prometa, od proizvajalca do končnega porabnika, ter je pomemben, ker zagotavlja razmeroma velik finančni učinek, je nevtralen in omogoča večjo učinkovitost pobiranja davka. Na področju plač pa so pomembni trije davki, in sicer dohodnina, prispevki za socialno varnost ter davek na izplačane plače. Poleg omenjenih davkov morajo podjetja plačevati tudi davek na promet nepremičnin, davek na motorna vozila, trošarine, davek od iger na srečo in davek na promet zavarovalnih poslov.

Finančna kriza, ki jo lahko trenutno čutimo po vsem svetu, se je začela v Združenih državah Amerike. Začela se je na nepremičninskem trgu, ko so banke na veliko dajale hipotekarne kredite (posojila). Problem je bil v tem, da je posojilo lahko dobil skoraj vsak posojilojemalec, tudi takšen, ki ni imel službe in za katerega se lahko pričakuje, da te kredite v prihodnosti mogoče ne bo sposoben vrniti. Takšno ravnanje pa je privedlo ZDA v recesijo in s tem potegnili za seboj še druge države. V Sloveniji lahko prav tako občutimo negativne posledice finančne

krize, ki se kažejo v znižanju BDP, negativni gospodarski rasti, višji brezposelnosti, upadu uvoza in izvoza ter zmanjšanju investicij.

Finančna kriza je vplivala tudi na davčno zakonodajo. Prišlo je do sprememb pri davku od dohodkov pravnih oseb, DDV in dohodnini. Spremembe so posledica finančne krize ter naj bi pripomogle k izboljšanju gospodarstva in spodbujanju k večji učinkovitosti.

LITERATURA IN VIRI

1. Bohorič, M. & Oštir, D. (2006). *Davki v podjetju*. Ljubljana: Inštitut za javne finance.
2. *Davek na dodano vrednost*, [Wikipedija, prosta enciklopedija]. Najdeno 23. aprila 2009 na spletnem naslovu http://sl.wikipedia.org/wiki/Davek_na_dodano_vrednost
3. Dežman, T. (2007). *Vpliv prenovljenih Slovenskih računovodskih standardov na davčno bilanco* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. *Državni svet, Zahteva za ponovno odločanje o Zakonu o spremembi Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1A)*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.ds-rs.si/kb/seje/?View=entry&EntryID=1030>
5. Elliott, B. & Elliott, J. (2002). *Financial accounting, reporting and analysis*. Harlow: Prentice Hall.
6. *Gorivo dol, trošarine gor* (2008, 10. december) Najdeno 29. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.ds-rs.si/kb/seje/?View=entry&EntryID=1030>
7. Harrison, H. (2005). *Financial accounting* (6. izdaja). Harlow: Prentice Hall.
8. Hieng, R. (2007a). *Davek od dohodkov pravnih oseb – 1. Del*. B.k.: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
9. Hieng, R. (2007b). *Davek na dodano vrednost; obračunavanje, evidentiranje in plačevanje*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
10. Hieng, R. (2009). *Zgled obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2008*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
11. *Informativni izračun dohodnine za leto 2008*. (2008). Ljubljana: Davčna uprava RS.
12. *Izkaz poslovnega izida*, [Wikipedija, prosta enciklopedija]. Najdeno 2. februarja 2009 na spletnem naslovu http://sl.wikipedia.org/wiki/Izkaz_poslovnega_izida
13. Jeraj, D. & Končan, D. (2003). *Vodnik po osebnih davkih*. Ljubljana: Pasadena.
14. Jerič, V. (2003). Davčni odhodki v Sloveniji in Hrvaški. *Naše gospodarstvo*, 49 (1/2), 121-132.
15. Jerman, S. & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2 s komentarjem* (1. natis). Ljubljana: GV Založba.
16. Klobučar, N. (2004). Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. *Revizor*, 15 (6), 24-53.
17. Klun, M. (2007). *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za Upravo.
18. Koletnik, F. & Kokotec - Novak, M. (1994). *Bilanciranje in bilančna politika*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
19. Kovač, M. (2008). *Davki od A do Ž: celovit pregled obdavčitve v Republiki Sloveniji in njihova obrazložitev z veljavno zakonodajo*. Ljubljana : Primath.
20. *Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2008* (Ministrstvo za finance, Davčna uprava RS). Najdeno 14. maja 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/dohodnina_pojasnila/stopnje_dohodnine_za_leto_2008/lestvica_za_odmero_dohodnine_in_olajsave_za_leto_2008/
21. Markovič - Hribernik, T. & Jagrič, V. (2007). *Sistem javnih financ v Sloveniji*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.

22. Meigs, R. F., Meigs, W. B. & Meigs, M. A. (1995). *Financial Accounting*. (8th ed.) New York: McGraw-Hill.
23. *Obračun davka od dohodkov pravnih oseb (Ministrstvo za finance, Davčna uprava RS)*. (b.l.). Najdeno 4. aprila 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_os eb_obrazci/obracun_davka_od_dohodkov_pravnih_oseb/
24. *Opredelitve pridobitne in nepridobitne dejavnosti pri zavezancih iz 9. Člena ZDDPO-2 (Davčna uprava RS)*. (b.l.). Najdeno 14. avgusta 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_os eb_pojasnila/oprostitve/opredelitev_pridobitne_in_nepridobitne_dejavnosti_pri_zavezan cih_iz_9_clena_zddpo_2/
25. Plačilna lista. (2008).
26. Porter, G. A. & Norton C. L. (1998). *Financial Accounting: The impact on decision makers*. (2nd ed.). New York: The Dryden Press.
27. *Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (2008) [podjetje Računovodja.com]*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=3351>
28. *Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti* (2007). Uradni list RS. (Št. 109/2007, 30.11.2007)
29. Prusnik, M. (2007). *Davek na dodano vrednost – 2. Del*. B.k.: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
30. Slovenski računovodski standardi (2006). Uradni list RS. (Št. 118/2005, 27.12.2005).
31. *Sprejeti predpisi (Ministrstvo za finance RS)*. (b.l.). Najdeno 22. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/dav_car/predpisi.htm
32. *Spremembe davčnega postopka in dohodnine [Inštitut za javne finance]*. 23. december 2008. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.ijf.si/novice.php?m=12&y=2008>
33. *Spremembe in dopolnitve zakona o dohodnini [Inštitut za javne finance]*. 5. avgust 2008. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.ijf.si/novice.php?m=8&y=2008>
34. *Spremembe ZDDPO-2 [Inštitut za javne finance]*. 3. februar 2009. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.ijf.si/novice.php?m=2&y=2009>
35. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance* (4. dopolnjena in popravljena izdaja). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
36. *Stroški dela – primer izračun plače*. (b.l.). Najdeno 17. junija 2009 na spletnem naslovu http://www.minet.si/gradivo/egradiva/organizacija/HTML/ORG_1_4_financi_del_prod ukcijskega_procesa/stroki_dela__primer_izraun_plae2.html
37. Škof, B. et al. (2007). *Davčno pravo*. Maribor: Pravna fakulteta: Davčno-finančni raziskovalni institut.
38. Štravs, S. (b.l.). *Davčni sistem, prispevki za socialno varstvo*. Maribor: Pravna fakulteta. Najdeno 22. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://209.85.129.132/search?q=cache:vrtvjSvENv4J:www.pf.uni->

mb.si/datoteke/prispevki_pf_maribor_-
april08.ppt+vrste+davkov&hl=sl&ct=clnk&cd=2&gl=si

39. Turk, I. et al. (2004). *Finančno računovodstvo: splošni del*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenija.
40. *Ukrepi Vlade RS za blaženje posledic finančne krize [Inštitut za javne finance]*. 23. december 2008. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.ijf.si/novice.php?m=12&y=2008>
41. Vajcer, S. (2005). *Vpliv poslovnega izkazovanja na davčno izkazovanje v Sloveniji in v Avstriji* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
42. *Vlada sprejela Zakon o spremembi ZDoh-2B [Inštitut za javne finance]*. 20. februar 2009. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.ijf.si/novice.php?m=2&y=2009>
43. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/06, 16. november 2006).
44. Zakon o davku na izplačane plače (ZDIP). (1996). *Uradni list RS*. (Št. 34/1996, 29. junij 1996).
45. Zakon o davku na motorna vozila (ZDMV-UPB1). (2004). *Uradni list RS*. (Št. 97/04, 03. september 2004).
46. Zakon o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/06, 16. november 2006).
47. Zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov (uradno prečiščeno besedilo) (ZDPZP-UPB1). (2005). *Uradni list RS*. (Št. 96/05, 28. oktober 2005).
48. Zakon o davku od iger na srečo (ZDIS). (1999). *Uradni list RS*. (Št. 57/99, 16. julij 1999).
49. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO) s komentarjem. (1998). (1. izdaja) Ljubljana: Gospodarski vestnik.
50. *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) s komentarjem in stvarnim kazalom Ingrid Andrejasič*. (2007). Ljubljana: Uradni list RS
51. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/06, 16. november 2006).
52. Zakon o gospodarskih družbah (2006). *Uradni list RS*. (Št. 42/2006, 19. April 2006).
53. Zakon o dohodnini (ZDoh-2). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/06, 16. november 2006).
54. Zakon o prispevkih za socialno varnost (ZPSV). (1996). *Uradni list RS* (Št. 5/1996, 31.01.1996).
55. Zakon o trošarinah (ZTro). (2004). *Uradni list RS*. (Št. 20/04, 04. marec 2004).
56. Zalokar, N. (2007). *Davek na dodano vrednost – I. Del*. B.k. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
57. Zimic, S. (2009, 27. julij). *Trošarine letijo v nebo: Dvig trošarin vlada utemeljuje s potrebo po novih davčnih prihodkih*. Najdeno 19. avgusta 2009 na spletnem naslovu http://www.dnevnik.si/poslovni_dnevnik/1042286457

PRILOGE

Priloga 1: SEZNAM KRATIC

ZGD-1 = Zakon o gospodarskih družbah

SRS = Slovenski računovodski standardi

BDP = Bruto domači proizvod

EU = Evropska unija

ZDDPO = Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

DDPO = Davek od dohodkov pravnih oseb

ZUDDob = Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku

DDV = Davek na dodano vrednost

ZDDV = Zakon o davku na dodano vrednost

ZDoh = Zakon o dohodnini

ZPSV = Zakon o prispevkih za socialno varnost

ZDIP = Zakon o davku na izplačane plače

ZTro = Zakon o trošarinah

ZDPN = Zakon o davku na promet nepremičnin

ZDMV = Zakon o davku na motorna vozila

ZDIS = Zakon o davku od iger na srečo

ZDPZP = Zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov

ZDavP = Zakon o davčnem postopku

Priloga 2

Tabela 1: Davčna struktura v državah EU leta 2006, v % BDP

Država	Posredni davki	Neposredni davki	Prispevki za socialno varnost
Avstrija	14,3	13,1	14,4
Belgija	13,8	17,2	13,6
Bolgarija	19,4	6,9	8,8
Ciper	17,9	10,8	7,8
Češka	11,2	8,8	16,2
Danska	18,0	30,2	1,0
Estonija	13,7	7,1	10,2
Finska	13,9	17,5	12,1
Francija	15,7	12,3	16,5
Grčija	12,2	8,1	11,1
Nemčija	12,4	10,9	15,9
Madžarska	15,3	9,4	12,5

»se nadaljuje«

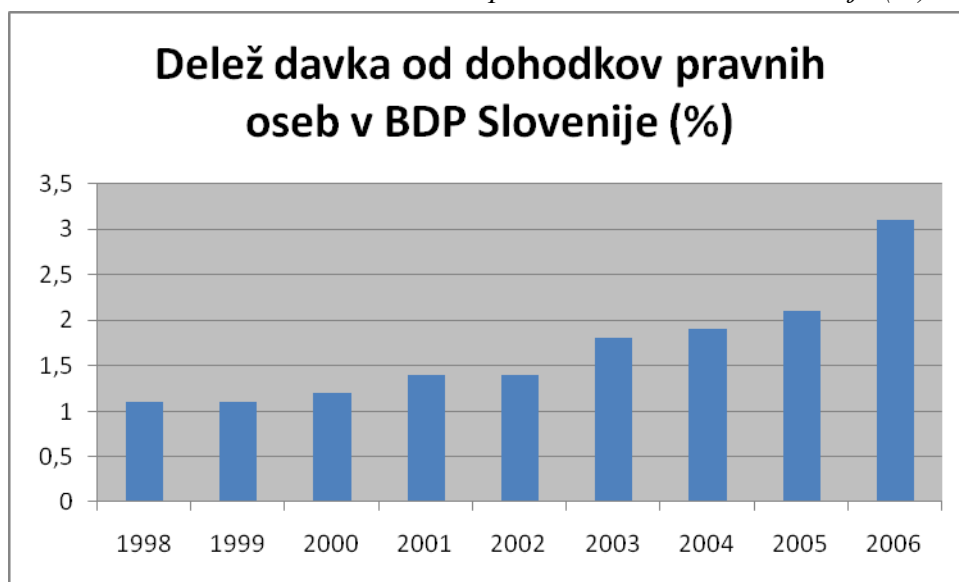
»nadaljevanje«

Malta	15,4	12,1	6,2
Irska	14,3	13,4	4,9
Italija	15,1	14,5	12,7
Latvija	13,0	8,4	8,7
Litva	11,6	9,7	8,5
Luksemburg	12,5	13,2	9,9
Nizozemska	13,3	12,0	14,2
Poljska	14,5	7,5	12,2
Portugalska	15,7	8,8	11,4
Romunija	12,7	6,1	9,8
Slovaška	11,6	6,0	11,7
Španija	12,7	12,1	12,1
Švedska	17,1	19,8	12,1
Velika Britanija	13,1	17,4	6,8
Slovenija	15,5	9,3	14,3
EU 27	14,3	12,0	11,0

Vir: Klun, *Davčni sistem*, 2007, str. 28.

Priloga 3

Slika 1: Delež davka od dohodkov pravnih oseb v BDP Slovenije (%)



Vir: Jerman & Odar, *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2 s komentarjem*, 2008, str. 19.

Priloga 4

Tabela 2: Davek od dohodkov pravnih oseb v državah članicah OECD in Sloveniji

	V % BDP (po tržnih cenah)			V % vseh davkov		
	1980	1990	2003	1980	1990	2003
Avstrija	1,4	1,5	2,2	3,5	3,6	5,1
Belgija	2,5	2,4	3,4	5,7	5,4	7,4
Češka	-	-	4,6	-	-	12,3
Danska	1,5	1,6	2,9	3,2	3,3	5,9
Finska	1,4	2,1	3,5	3,9	4,6	7,7
Francija	2,1	2,3	2,5	5,1	5,3	5,7
Nemčija	2,1	1,8	1,3	5,5	4,8	3,5
Grčija	1,1	2,0	3,3	3,8	5,4	9,2
Madžarska	-	-	2,2	-	-	5,8
Islandija	0,7	0,9	1,5	2,5	2,8	3,9
Irska	1,5	1,7	3,8	4,5	5,0	12,9
Italija	2,4	3,9	2,9	7,8	10,0	6,6
Luksemburg	6,9	6,9	7,9	16,4	15,9	19,1
Nizozemska	3,0	3,4	2,9	6,6	7,5	7,6
Norveška	5,7	3,8	8,1	13,3	9,0	18,5
Poljska	-	-	1,8	-	-	5,3
Portugalska	-	2,5	3,2	-	8,0	8,7
Španija	1,2	3,0	2,8	5,1	8,8	9,1
Švedska	1,2	1,7	3,1	2,5	3,1	9,0
Švica	1,8	2,1	2,5	5,8	6,7	5,0
Zdr. kraljestvo	2,9	3,9	2,5	8,3	10,8	8,5
ZDA	2,9	2,1	2,8	10,8	7,7	7,8
EU 15	2,2	2,7	2,8	5,8	6,8	9,2
Slovenija	-	-	1,8	-	-	4,7

Vir: Stanovnik, Javne finance, 2008, str. 152.

Priloga 5

Tabela 3: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb, ki se nanaša na zavarovalnico, v letu 2008

Zap. št.	Postavka	Znesek (v €)
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega:	736.500.000,00
1.1	Dohodki, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem	30.000,00

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje (vsota 2.1 do 2.14)	8.550.000,00
2.1	Izvoz prihodkov od nepridobitne dejavnosti	
2.2	Izvoz prihodkov iz odprave ali porabe že obdavčenih ali delno obdavčenih rezervacij	
2.3	Izvoz prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	
2.4	Izvoz prihodkov iz odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala	2.350.000,00
2.5	Izvoz dividend in dohodkov, podobnih dividendam	6.200.000,00
2.6	Izvoz dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev, razen dobičkov, ki se izvzamejo v skladu s šestim in sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
2.7	Izvoz dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev na podlagi naložb tveganega kapitala v družbi tveganega kapitala, v skladu s šestim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
2.8	Izvoz dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev oziroma delnic v bankah, v skladu s sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
2.9	Izvoz prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	
2.10	Izvoz prihodkov iz odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave po ZFPPod	
2.11	Izvoz prihodkov, ki so v tekočem davčnem obdobju oz. so bili v preteklih davčnih obdobjih že vključeni v davčno osnovo, zaradi odprave dvojne obdavčitve	
2.12	Izvoz prihodkov zaradi predhodno nepriznanih prihodkov	
2.13	Izvoz dobičkov v primeru uveljavljanja upravičenj pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah	
2.14	Zmanjšanje prihodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oziroma vrednostnih papirjev za neupoštevane izgube pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu ZDoh-2	
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje (vsota 3.1 do 3.6)	1.000,00
3.1	Povečanje prihodkov zaradi transference cen med povezanimi osebami iz 16. člena	
3.2	Povečanje prihodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena	

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

3.3	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam iz 16. člena	
3.4	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam rezidentom iz 17. člena	1.000,00
3.5	Povečanje prihodkov nerezidenta za prihodke, ki se pripišejo poslovnim enoti	
3.6	Povečanje prihodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oziroma vrednostnih papirjev za neobdavčene dobičke pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu ZDoh-2	
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1-2+3)	727.951.000,00
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	729.800.000,00
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.43)	21.094.150,00
6.1	Izvzem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	
6.2	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena	
6.3	Zmanjšanje odhodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena	
6.4	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb iz 16. člena	
6.5	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb rezidentov iz 17. člena	
6.6	Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane	142.000,00
6.7	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ne priznajo	6.250.000,00
6.8	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja finančnih naložb, ki se po 22. členu ne priznajo	11.450.000,00
6.9	Zmanjšanje odhodkov pri banki za odhodke prevrednotenja posojil, vrednotenih po metodi odplačne vrednosti, za znesek nad višino, ki jo določa zakon, ki ureja bančništvo	
6.10	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja dobrega imena, nad zneskom, ki presega 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti	
6.11	Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

6.12	Nepriznani odhodki za dohodke, podobne dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička	
6.13	Nepriznani odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let	
6.14	Nepriznani odhodki za stroški, ki zadevajo privatno življenje (6.14.1 do 6.14.2)	600,00
6.14.1	Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	
6.14.2	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb	600,00
6.15	Nepriznani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev	
6.16	Nepriznani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ	0,00
6.17	Nepriznani odhodki za davke	1.500,00
6.18	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	350,00
6.19	Nepriznani odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, določenih v 8. b točki prvega odstavka 30. člena	
6.20	Nepriznani odhodki za donacije	400.000,00
6.21	Nepriznani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi	
6.22	Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po Zakonu o dohodnini	1.870.000,00
6.23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom	620.000,00
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	170.000,00
6.25	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora	25.400,00
6.26	Nepriznani odhodki za obresti od presežka posojil	
6.27	Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	29.300,00
6.28	Nepriznani odhodki za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana	
6.29	Zmanjšanje odhodkov v primeru prodaje ali drugačne odtujitve sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo za znesek razlike med amortizacijo, obračunano za davčne namene, in amortizacijo, obračunano za poslovne namene	
6.30	Nepriznani odhodki za rezervacije, ki jih oblikuje banka glede na posebna tveganja, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja bančništvo	

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

6.31	Nepriзнani odhodki za posebne rezervacije, ki jih oblikuje borznoposredniška družba glede na posebna tveganja, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja trg vrednostnih papirjev	
6.32	Nepriзнani odhodki za zavarovalno-tehnične rezervacije pri zavarovalnicah, ki presegajo višino ali zgornjo mejo, določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo	
6.33	Nepriзнani odhodki za plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela poslovodnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili in odgovornostmi, ki presegajo znesek, obračunan v skladu z zakonom oz. pogodbo o zaposlitvi	
6.34	Nepriзнani odhodki za nagrade vajencem, ki presegajo višino, določeno z zakonom	
6.35	Zmanjšanje odhodkov za izgube iz odsvojitve lastniških deležev, razen za izgube, ki se izvzamejo v skladu s šestim in sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	135.000,00
6.36	Zmanjšanje odhodkov za izgube iz odsvojitve lastniških deležev na podlagi naložb tvegane kapitala v družbi tveganega kapitala, v skladu s šestim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
6.37	Zmanjšanje odhodkov za izgube iz odsvojitve lastniških deležev oz. delnic v bankah, v skladu s sedmim odstavkom 25. člena ZDDPO-2	
6.38	Zmanjšanje odhodkov za izgube v primeru uveljavljanja upravičenj pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah	
6.39	Zmanjšanje odhodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oz. vrednostnih papirjev za neobdavčene dobičke pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu ZDoh-2	
6.40	Zmanjšanje odhodkov za razliko v amortizaciji pri prevzemni družbi glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri novi pravni osebi oz. prevzemni pravni osebi glede na določbe 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2	
6.41	Zmanjšanje odhodkov za odhodke, ki so že zniževali davčno osnovo v tekočem ali preteklih davčnih obdobjih	
6.42	Nepriзнani odhodki v skladu s petim odstavkom 31. člena ZUDDob	
6.43	Nepriзнani odhodki iz naslova udeležbe delavcev pri dobičku v skladu z ZUDDob	

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje (vsota 7.1 do 7.12)	785.700,00
7.1	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij, ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot odhodek	
7.2	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob odpisu celote, ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oz. poravnane	750.000,00
7.3	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja finančnih naložb, ki niso bili davčno priznani	3.200,00
7.4	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja in odpise drugih sredstev, ki se priznajo ob prodaji oz. odtujitvi	32.500,00
7.5	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja dobrega imena za presežni znesek, ki kot odhodek ni bil priznan	
7.6	Povečanje odhodkov za razliko pri amortizaciji do zneska, obračunanega po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	
7.7	Povečanje odhodkov za odpis do celotne nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev ob prenosu v uporabo	
7.8	Povečanje odhodkov v primeru prodaje ali drugačne odtujitve sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo za znesek razlike med amortizacijo, obračunano za poslovne namene, in amortizacijo, obračunano za davčne namene	
7.9	Povečanje odhodkov nerezidenta za odhodke, ki se pripišejo poslovni enoti	
7.10	Povečanje odhodkov v primeru odtujitve prenesenih sredstev oz. vrednostnih papirjev za neupoštevane izgube pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri preoblikovanju samostojnega podjetnika po 51. členu ZDoh-2	
7.11	Povečanje odhodkov za razliko v amortizaciji pri prevzemni družbi glede na določbe VII. poglavja ZDDPO-2 ter pri novi pravni osebi oz. prevzemni pravni osebi glede na določbe 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2	
7.12	Povečanje odhodkov v skladu s šestim odstavkom 31. člena ZUDDob	
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)	709.491.550,00
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	18.459.450,00
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)	0,00

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

11.	Sprememba davčne osnove zaradi prehoda na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih (11.1 – 11.2 + 11.3 – 11.4 + 11.5 – 11.6)	2.960.000,00
11.1	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu	
11.2	Zmanjšanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu	1.240.000,00
11.3	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak	4.200.000,00
11.4	Zmanjšanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, vključno z rezervacijami za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine	
11.5	Povečanje davčne osnove za znesek presežka iz prevrednotenja zaradi prevrednotenja gospodarskih kategorij, ki ga zavezanec prenese v preneseni poslovni izid, vključno s presežki iz prevrednotenja sredstev, ki se amortizirajo	
11.6	Zmanjšanje davčne osnove za že obdavčene dolgoročne rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine pri prehodu na nov način računovodenja	
12.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1 do 12.8)	318.200,00
12.1	Znesek izkoriščene davčne olajšave za investiranje zaradi prodaje ali odtujitve sredstva pred predpisanim rokom	8.200,00
12.2	Znesek izkoriščene davčne olajšave za novozaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja	
12.3	Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov	310.000,00
12.4	Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov	
12.5	Povečanje davčne osnove za izvzeti del dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev v primeru likvidacije oz. prenehanja zavezanca v obdobju 10 let po ustanovitvi	
12.6	Povečanje davčne osnove za že uveljavljene davčne izgube zaradi bistvene spremembe dejavnosti v dveh letih po spremembi lastništva	
12.7	Povečanje davčne osnove za skrite rezerve prenosne družbe pri združitvah in delitvah, v skladu z 38. členom ZDDPO-2	

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

12.8	Povečanje davčne osnove za predhodno davčno priznane odhodke iz oslabitve terjatev, zaradi neizpolnitve pogojev za odpis	
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0	21.737.650,00
14.	DAVČNA IZGUBA (11 + 12 – 10), če < 0	0,00
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1 do 15.17, vendar največ do višine davčne osnove pod zap. Št. 13)	1.800.380,00
15.1	Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine	
15.2		
15.3	Pokrivanje izgube	
15.4	Zmanjšanje davčne osnove za neizkoriščeni del olajšave za vlaganja v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva po prvem odstavku 49. člena ZDDPO-1	
15.5	Zmanjšanje davčne osnove za neizkoriščeni del olajšave za vlaganja v opremo za raziskave in razvoj po drugem odstavku 49. člena ZDDPO-1	
15.6	Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 55. člena	
15.7	Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj po tretjem stavku prvega odstavka 55. člena	
15.8	Olajšava za investiranje po 55. a členu	30.000,00
15.9	Olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem	
15.10	Olajšava za zaposlovanje invalidov	325.000,00
15.11	Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	4.580,00
15.12	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	1.320.000,00
15.13	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in religiozne namene	75.500,00
15.14	Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami	45.300,00
15.15	Izplačila političnim strankam	0,00
15.16	Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva	
15.17	Davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni	
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	19.937.270,00

»se nadaljuje«

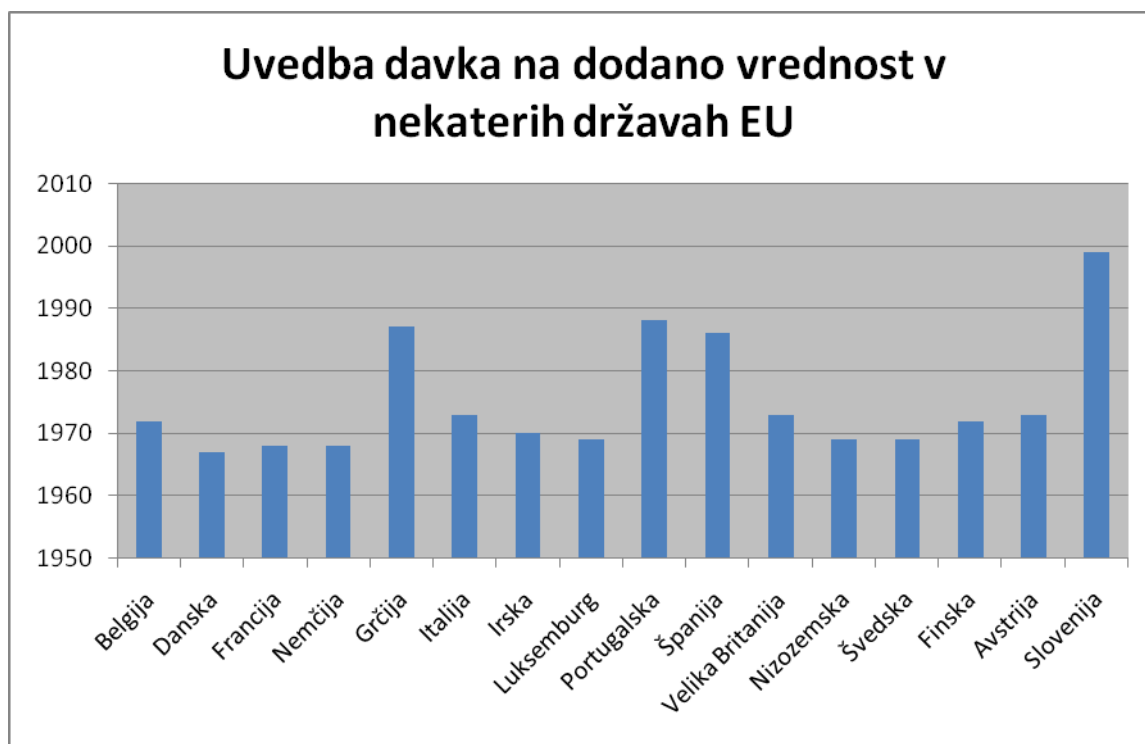
»nadaljevanje«

17.	DAVEK (zap. št. 16 krat __22__ odstotkov)	4.386.199,40
18.	Odbitek tujega davka	1.600,00
19.	Povečanje ali zmanjšanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 ± 19)	4.384.599,40
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	
22.	Vplačane akontacije	3.850.400,00
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22), če > 0	534.199,40
24.	PREVEČ PLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22), če < 0	
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	19.937.270,00
26.	Akontacija	4.186.826,70
27.	Mesečni obrok akontacije	348.902,23
28.	Trimesečni obrok akontacije	

Vir: Hieng, Zgled obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2008, 2009, str. 127–132.

Priloga 6

Slika 2: Uvedba davka na dodano vrednost v nekaterih državah EU



Vir: Škof et al., Davčno pravo, 2007, str. 369.

PRILOGA 7

Tabela 4: Davčne stopnje DDV v posameznih državah članicah EU

Država članica EU	»Super« znižana stopnja	Znižana stopnja	Standardna stopnja
Belgija	-	6	21
Bolgarija		7	20
Češka	-	5	19
Danska	-	-	25
Nemčija	-	7	19
Estonija		5	18
Grčija	4,5	9	19
Španija	4	7	16
Francija	2,1	5,5	19,6
Irska	4,8	13,5	21
Italija	4	10	20
Ciper	-	5/8	15
Latvija	-	5	18
Litva	-	5/9	18
Luksemburg	3	6	15
Madžarska	-	5	20
Malta	-	5	18
Nizozemska	-	6	19
Avstrija	-	10	20
Poljska	3	7	22
Portugalska	-	5/12	21
Romunija		9	19
Slovenija	-	8,5	20
Slovaška	-	10	19
Finska	-	8/17	22
Švedska	-	6/12	25
Velika Britanija	-	5	17,5

Vir: Škof et al., Davčno pravo, 2007, str. 378.

Priloga 8

Slika 3: Obrazec DDV-O

Priloga X: Obrazec DDV-O

Obrazec DDV-O

za obračun davka na dodano vrednost za obdobje _____

Firma / Ime in priimek _____

Sedež / Stalno prebivališče _____

S	I								
---	---	--	--	--	--	--	--	--	--

01 Identifikacijska številka za DDV

S	I								
---	---	--	--	--	--	--	--	--	--

02 Identifikacijska številka za DDV zastopnika

I. Dobave blaga in storitev (vrednosti so brez DDV)

V EUR

Dobave blaga in storitev	11								
Dobave blaga v druge države članice EU	12								
Prodaja blaga na daljavo	13								
Montaža in instaliranje blaga v drugi državi članici	14								
Oproščene dobave brez pravice do odbitka DDV	15								

II. Obračunani DDV

po stopnji 20 %	21								
po stopnji 8,5 %	22								
od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 20 %	23								
od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 8,5 %	24								
na podlagi samoobdavčitve kot prejemnik blaga in storitev	25								
na podlagi samoobdavčitve od uvoza	26								

III. Nabave blaga in storitev (vrednosti so brez DDV)

Nabave blaga in storitev	31								
Pridobitve blaga iz drugih držav članic EU	32								
Oproščene nabave in pridobitve	33								
Nabavna vrednost nepremičnin	34								
Nabavna vrednost drugih osnovnih sredstev	35								

IV. Odbitek DDV

od nabav blaga in storitev, pridobitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 20 %	41								
od nabav blaga in storitev, pridobitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 8,5 %	42								
od pavšalnega nadomestila po stopnji 4 %	43								

Obveznost DDV	51								
Presežek DDV	52								

Izračunavam odbitni delež
(ustrezno prečrtaj)

03

NE

DA

Zahtevam vračilo presežkov
(ustrezno prečrtaj)

04

NE

DA

Potrjujem resničnost navedenih podatkov.

V / Na _____ Ime in priimek _____

Datum _____ Podpis _____

Vir: Spletna stran.

Priloga 9

Tabela 5: Prispevne stopnje za socialno varnost v Sloveniji

Prispevek za:	Delojemalci	Delodajalci
pokojninsko in invalidsko zavarovanje	15,5	8,85
zdravstveno zavarovanje	6,36	6,56 + 0,53 (poškodbe pri delu in poklicne bolezni)
starševsko varstvo	0,1	0,1
zaposlovanje	0,14	0,06
Skupaj	22,1	16,1

Vir: Klun, Davčni sistem, 2007, str. 81.

Priloga 10

Tabela 6: Lestvica za obdavčitev davka na izplačane plače v letu 2007 in letu 2008

Znesek plače	Stopnja (leto 2007)	Stopnja (leto 2008)
Do 688,53 €	0 %	0 %
Od 688,53 € do 1.669,17 €	2,3 %	1,1 %
Od 1.669,17 € do 3.129,69 €	4,7 %	2,3 %
Nad 3.129,69 €	8,9 %	4,4 %

Vir: Zakon o davku na izplačane plače, 2006; Klun, 2007, str. 44.

Priloga 11

Tabela 7: Trošarine v Sloveniji in minimalni zneski trošarin v EU

Trošarinski izdelek	Trošarine v RS	Najnižji zneski trošarin v EU
ALKOHOL		
Pivo	6,86 €/1 vol. % alkohola na 1 hl	1,87 €
Mirna in peneča vina ter druge fermentirane pijače	0 €	0 €/hl
Vmesne pijače	62,59 €/hl	45 €/hl
Etilni alkohol	694,79/za 100 vol. % alkohol na 1 hl	550 €/hl

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

TOBAČNI IZDELKI		
Cigarete	43,2121 % MPC najbolj prodajanih cigaret/zavoječek + 16,4667 € (narašča enkrat na leto)/1000 kosov	57 % MPC najbolj prodajanih cigaret (skupaj proporcionalna in fiksna trošarina)
Cigare in cigarile	5 % MPC	5 % maloprodajne cene + 10 €/1000 kosov
Rezani tobak	32 €/kg	30 % maloprodajne cene + 25 €/kg
Tobak za kajenje	20 €/kg	20 % maloprodajne cene + 19 €/kg
ENERGENTI		
Osvinčeni bencin	421,61 €/1000 l	421 €/1000 l
Neosvinčeni bencin	400,03 €/1000 l	359 €/1000 l
Dizelsko gorivo	323,3 in 21 €/ 1000 l	302 € in 21 €/1000 l
Kerozin	302,44 ali 21 €/ 1000 l	302,21 ali 0 €/1000 l
Naravni plin	0,006/m ³	2,6; 0,3 ali 0,15 €/1 gigadžul
Trda goriva	0,29 €/1 gigadžul	0,15 ali 0,3 €/1 gigadžul
Električna energija	1 €/1 MWh	0,5 ali 1 €/1 MWh

Vir: Klun, Davčni sistem, 2007, str. 64.

Priloga 12

Tabela 8: Lestvica DMV za nova motorna vozila

Davčna osnova (v €)		Davčna stopnja (v %)
	do 4.172,93	1
nad 4.172,93	do 5.842,10	1,4
nad 5.842,10	do 7.511,27	2,0
nad 7.511,27	do 10.015,02	3,5
nad 10.015,02	do 12.518,78	5,0
nad 12.518,78	do 16.691,70	7,0
nad 16.691,70	do 20.864,63	9,0
nad 20.864,63	do 25.037,56	11,0
nad 25.037,56		13,0

Vir: Klun, Davčni sistem, 2007, str. 68.