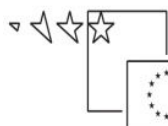




REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA ŠOLSTVO IN ŠPORT



Naložba v vašo prihodnost
OPERACIJO DELNO FINANCIRA EVROPSKA UNIJA
Evropski socialni sklad

DAVKI

MATJAŽ KOVAČ

Višješolski strokovni program: Ekonomist
Učbenik: Davki
Gradivo za 2. letnik

Avtor:

mag. Matjaž Kovač, univ. dipl. prav.
B2 d.o.o.
Višja strokovna šola, Ljubljana



Strokovna recenzentka:

mag. Katja Gorjup, univ. dipl. prav.

Lektorica:

Nataša Colja, prof. slov. jezika

CIP - Kataložni zapis o publikaciji
Narodna in univerzitetna knjižnica, Ljubljana

336.22 (075.8) (0.034.2)

KOVAČ, Matjaž, 1972-

Davki [Elektronski vir] : gradivo za 2. letnik / Matjaž Kovač. -
El. knjiga. - Ljubljana : Zavod IRC, 2010. - (Višješolski
strokovni program Ekonomist / Zavod IRC)

Način dostopa (URL): [http://www.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/
Davki-Kovac.pdf](http://www.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/Davki-Kovac.pdf). - Projekt Impletum

ISBN 978-961-6824-35-4
251893504

Izdajatelj: Konzorcij višjih strokovnih šol za izvedbo projekta IMPLETUM
Založnik: Zavod IRC, Ljubljana.
Ljubljana, 2010

Strokovni svet RS za poklicno in strokovno izobraževanje je na svoji 124. seji dne 9. 7. 2010 na podlagi 26. člena Zakona o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (Ur. l. RS, št. 16/07-ZOFVI-UPB5, 36/08 in 58/09) sprejel sklep št. 01301-4/2010 / 11-2 o potrditvi tega učbenika za uporabo v višješolskem izobraževanju.

© Avtorske pravice ima Ministrstvo za šolstvo in šport Republike Slovenije.

Gradivo je sofinancirano iz sredstev projekta Impletum 'Uvajanje novih izobraževalnih programov na področju višjega strokovnega izobraževanja v obdobju 2008-11'.

Projekt oz. operacijo delno financira Evropska unija iz Evropskega socialnega sklada ter Ministrstvo RS za šolstvo in šport. Operacija se izvaja v okviru Operativnega programa razvoja človeških virov za obdobje 2007-2013, razvojne prioritete 'Razvoj človeških virov in vseživljenjskega učenja' in prednostne usmeritve 'Izboljšanje kakovosti in učinkovitosti sistemov izobraževanja in usposabljanja'.

Vsebina tega dokumenta v nobenem primeru ne odraža mnenja Evropske unije. Odgovornost za vsebino dokumenta nosi avtor.

KAZALO VSEBINE

PREDGOVOR	3
1 DAVČNI SISTEM	5
1.1 SPLOŠNO O DAVČNEM SISTEMU.....	5
1.1.1 Načela obdavčevanja.....	7
1.1.1.1 Davčno finančna načela.....	7
1.1.1.2 Ekonomsko davčna načela.....	7
1.1.1.2 Socialno politična načela.....	8
1.1.1.4 Pravno administrativna načela.....	8
1.1.2 Davčni subjekt.....	8
1.1.3 Davčni objekt.....	9
1.1.4 Davčna osnova.....	9
1.1.5 Davčna stopnja.....	9
1.1.6 Cilji davčnega sistema.....	11
1.2 SISTEM NEPOSREDNEGA IN POSREDNEGA OBDAVČEVANJA.....	12
1.2.1 Sistem neposrednih davkov.....	12
1.2.1.1 Obdavčitev dohodkov fizičnih oseb (dohodnina).....	12
1.2.1.2 Obdavčitev dohodka pravnih oseb.....	12
1.2.1.3 Poseben davčni režim v ekonomskih conah.....	12
1.2.2 Sistem posrednih davkov.....	12
1.2.2.1 Davek na dodano vrednost.....	13
1.2.2.2 Trošarine.....	13
1.2.2.3 Davek na motorna vozila.....	13
1.2.2.4 Davki na mednarodno trgovino.....	14
1.2.2.5 Davek na promet z nepremičninami.....	14
1.2.2.6 Davek na posest stavb.....	16
1.2.2.7 Nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč.....	16
1.2.2.8 Davek na dediščine in darila.....	17
1.2.2.9 Davek na dobitke od iger na srečo.....	18
1.2.3 Financiranje socialnega zavarovanja.....	18
1.2.4 Organi pristojni za pobiranje davkov, carin in drugih javnih dajatev.....	18
1.2.4.1 Davčna uprava RS.....	18
1.2.4.2 Carinska uprava RS.....	19
2 DOHODNINA	21
2.1 SUBJEKTI OBDAVČEVANJA Z DOHODNINO.....	21
2.2 VIRI OBDAVČEVANJA Z DOHODNINO.....	22
2.2.1 Dohodek iz zaposlitve.....	23
2.2.2 Dohodek iz dejavnosti.....	27
2.2.3 Dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti.....	28
2.2.4 Dohodek iz oddajanja premoženja v najem.....	29
2.2.5 Dohodek iz prenosa premoženjske pravice.....	29
2.2.6 Dobiček iz kapitala.....	30
2.3 DAVČNE OLAJŠAVE.....	31
3 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	36
3.1 SPLOŠNO O KORPORACIJSKEM DAVKU (DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB).....	36
3.2 ZAVEZANCI ZA DAVEK IN DAVČNA OBVEZNOST.....	37
3.3 DAVČNA OSNOVA.....	37
3.4 DAVČNI ODTEGLJAJ.....	37
3.5 REZERVACIJE IN PREVREDNOTENJE.....	38
3.6 DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI.....	39
3.7 DAVČNO NEPRIZNANI ODHODKI.....	40
3.8 AMORTIZACIJA.....	42
3.9 IZGUBA.....	42
3.10 OBDAVČEVANJE POSLOVNIH DOBIČKOV.....	42
3.11 PRENOSNE (TRANSFERNE) CENE.....	43
3.12 OBDAVČITEV PRI PRENOSU PREMOŽENJA.....	45
3.13 OBDAVČITEV PRI ZAMENJAVI KAPITALSKIH DELEŽEV.....	46
3.14 OBDAVČITEV PRI ZDRUŽITVAH IN DELITVAH.....	46
3.15 DAVČNE OLAJŠAVE.....	47

4	DAVEK NA DODANO VREDNOST	52
4.1	SPLOŠNO O DDV.....	52
4.2	DAVČNI ZAVEZANEC ZA DDV.....	54
4.3	PREDMET OBDAVČITVE Z DDV.....	54
4.4	KRAJ OBDAVČITVE Z DDV.....	55
4.5	OPROSTITVE PLAČILA DDV.....	57
4.6	OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DDV.....	57
4.7	POSEBNOSTI PRI POSTOPKIH OBDAVČEVANJA Z DDV.....	59
4.7.1	Mali zavezanci.....	59
4.7.2	Potovalne agencije.....	59
4.7.3	Dragocenosti in umetniški izdelki.....	59
4.7.4	Plačana realizacija.....	60
4.8	PRIMERI KNJIŽENJ DDV.....	60
5	DAVČNI POSTOPEK.....	65
5.1	SPLOŠNO O DAVČNEM POSTOPKU.....	65
5.2	DAVČNA OBVEZNOST.....	67
5.3	NAČIN IZPOLNITVE DAVČNE OBVEZNOSTI.....	68
5.4	DAVČNI POSTOPEK.....	73
5.5	ODMERA DAVKA.....	74
5.6	PRAVNA SREDSTVA.....	77
5.7	DAVČNA IZVRŠBA.....	78
5.8	SAMOPRIJAVA.....	79
6	LITERATURA.....	81
6.1	Literatura.....	81
6.2	Pravni viri.....	82

PREDGOVOR

*Gloria discipuli, gloria magistri
(Slava učenca je slava učitelja)*

Dragi študentje/ke!

Pred vami je prva izdaja gradiva za predmet davki. Med pripravo gradiva me je vodila predvsem želja po čim bolj preprosti in razumljivi vsebini tega zelo kompleksnega pravnega področja.

Moderen in uspešen ekonomist mora dandanes v splošnih okvirih poznati celotno področje delovanja poslovne organizacije, kateri pripada. Velik del le-te zavzemajo tudi odločitve na področju davkov. Pametne, preudarne, hitre in koristne odločitve na poslovnem področju so lahko gonilna sila nekega poslovnega sistema. Pri tem ima poznavanje davčnih zakonitosti tako materialnih kot tudi procesnih eno od odločilnih vlog v boju s konkurenco na ekonomskem in finančnem trgu.

Za pristop k članstvu Republike Slovenije v EU je bilo treba prevzeti pravni red EU tudi na področju javnih financ in davčnega prava. V obsegu davčne reforme obdavčevanja fizičnih oseb je bila izpostavljena globalna razbremenitev zavezancev v nižjih dohodkovnih razredih, preglednejša davčna obravnava dohodkov in enakomernejša razporeditev davčnih bremen ter širitev davčne osnove. Davčna reforma obdavčevanja pravnih oseb pa je obsegala razširitev in zaščito davčne osnove, enakopravnost obravnavanja subjektov na trgu ter vzpostavitev sistema za odpravo mednarodne dvojne obdavčitve dohodkov in premoženja. Poleg zgoraj omenjenih sprememb obdavčevanja je bilo potrebno tudi spremeniti sistem obdavčevanja z DDV predvsem evropskega elementa (intrakomunitarna prodaja). Na sistemskem področju se je spremenil Zakon o davčnem postopku, ki je na novo uredil določene segmente postopka odmere davka in podal davčnim oblastem nove zadolžitve v okviru davčne reforme.

Za konec vam, dragi študentje/ke, želim veliko uspehov ob prebiranju gradiva in osvajanju znanj, ki so za življenje še kako pomembna.

V Mariboru, marca 2010

mag. Matjaž Kovač

1 DAVČNI SISTEM

TEMELJNI CILJI POGLAVJA

Študent v prvem delu tega gradiva osvoji temeljne pojme davčnega sistema kot so; davčni objekt, davčni subjekt, davčna osnova, davčna stopnja in dohodkovna izravnava med centralnimi in lokalnimi oblastmi. Poudarek je na splošnem razumevanju delovanja davčnega sistema z upoštevanem davčnih načel. V nadaljevanju poglavja študent spozna temeljne oblike obdavčevanja, ki jih bo natančneje predelal v nadaljnjih poglavjih tega gradiva.

Davki so zgodovinska kategorija, znaniso od takrat, ko obstaja država. So sredstvo za pridobivanje dohodkov države in lokalnih skupnosti. Temeljna značilnost davkov je prisila pri plačevanju, saj je zavezanec za davek sankcioniran, če ne izpolni davčne obveznosti. Davki so derivatni prihodki države, pobirajo se v javnem interesu. Pojavlja se ime donum (dajatev), kasneje precarium (prošnja). V teh poimenovanjih davek še ni bil obvezna dajatev. S pretvorbo davka v obveznost se spremeni tudi njegovo ime (duty, impot, imposta). V starem veku so davki bremenili tujce, zlasti podložne narode. Davki se hitreje razvijajo predvsem v državah, kjer se tudi državna oblast hitreje organizira (Francija, Velika Britanija). Z razvojem meščanske države postanejo davki splošna zakonita, prisilna dajatev.

1.1 SPLOŠNO O DAVČNEM SISTEMU

Davčni sistem predstavlja skupek vseh možnih davčnih oblik neke države. Pod davčne oblike se podrazumevajo vsi davki, takse, dotacije, subvencije in nadomestila, ki jih država dobiva ali daje. Davčni sistem bi moral biti terminološko sestavljen kot skladen odnos med elementi, vendar praksa kaže, da se obdavčevanje v mnogih državah odvija preko različnih davčnih instrumentov, od katerih ima vsak svoje cilje in načine. Glede na metodo obdavčevanja lahko odkrijemo določene **posredne cilje davčnega sistema**, ki imajo svoje korenine v ekonomskih, političnih, zgodovinskih in socialnih odnosih. Poleg **standardnih davčnih oblik** (davek na dohodek fizičnih oseb, davek na dobiček pravnih oseb, prometni davki...itd.), se v davčni praksi pojavljajo tudi določene **specifične oblike obdavčevanja**, katerih izdatnost je sicer majhna, vendar pa so bili uvedeni v davčni sistem zaradi neke posebne namere. Poleg razmejevanja na splošne in posebne dajatve je potrebno tudi natančno določiti mehanizme dohodkovne izravnave.

Davčni sistem ni zasnovan na vnaprej definiranih načelih in znanstvenih principih, ampak je odraz kompromisa različnih političnih sil, ki so podvržene zgodovinskemu razvoju in željam po uvajanju novih dajatev, ki bi bile izdatnejše za državo in ekonomsko ugodnejše za posameznike. V nekaterih državah so se lotili reševanja tega problema z zakonodajne strani. Uvedli so posebni sistemski zakon, ki v svojih določbah urejuje splošna davčno finančna razmerja, tako da je število konfliktnih primerov znižano na minimum.

Zelo pomemben element uspešnega delovanja davčnega sistema je **oblika dohodkovne izravnave** ali sistematično razporejanje javnih sredstev med državo in teritorialnimi enotami. Glede na različnost pri razporejanju javnih nalog med posameznimi javnopravnimi telesi se upoštevajo tudi razlike pri financiranju nalog in ukrepov javnopravne narave. V primeru organiziranja samostojnosti teritorialnih enot se zahteva določena horizontalna enakost. Razlogi za horizontalno enakost se kažejo predvsem v enakomernosti razporejanja davčnega bremena, neobstoja kvantitativnih in kvalitativnih razlik pri zadovoljevanju posameznih

potreb v delih države in zmanjševanju razlik ustvarjenega narodnega dohodka po prebivalstvu.

Poznamo več vrst dohodkovnih izravnav. **Horizontalna finančna izravnava** označuje urejanje finančnih razmerij v okviru enega javnopravnega telesa, medtem ko pri **vertikalni finančni izravnavi** opazujemo finančne odnose med ožjimi in širšimi javnopravnimi telesi. **Domača finančna izravnava** obravnava razmerja med domačimi finančnimi telesi, medtem ko **mednarodna finančna izravnava** pomeni omejevanje finančne suverenosti v korist medsebojnega skupnega urejanja finančnih razmerij.

Po načinu razdeljevanja dohodka ločimo med aktivno in pasivno finančno izravnavo. **Aktivna finančna izravnava** ureja razporeditev javnih prihodkov med teritorialnimi enotami. Ta razporeditev prihodkov lahko nastane na podlagi pravice do določanja virov in vrst davščin, pravice do razpolaganja z vsemi prihodki oziroma delom in pravice do odmere in pobiranja davkov določene lokalne skupnosti. Razporeditev dohodkov med širšimi in ožjimi lokalnimi skupnostmi imenujemo vertikalna aktivna finančna izravnava. Pri tem ločimo sistem lastnih izvirmih prihodkov, sistem skupnih prihodkov in mešani sistem.

Sistem lastnih izvirmih prihodkov se lahko deli v **sistem vezane separacije**, kjer izključno najširša teritorialna enota razporeja davčne prihodke na ožje teritorialne enote po vnaprej določenih merilih in **sistem skupne separacije**, kjer vsaka enota zase hkrati obdavčuje isti davčni objekt in z zbranimi sredstvi financira naloge iz svoje pristojnosti. V sistemu skupnih prihodkov ni finančne avtonomije posameznih teritorialnih enot, saj je pravica urejanja davščin dana samo eni teritorialni enoti, ostale pa so lahko udeležene pri teh prihodkih, oziroma se jim od skupnega prihodka odmeri določen znesek. Mešani sistem razporejanja dohodkov je kombinacija obeh zgoraj omenjenih sistemov. Tudi pri njem se oblikujeta dve obliki sistema. Pri kvotnem sistemu pripada pravica urejanja obdavčitve samo eni oblasti (navadno širši), medtem ko ožje teritorialne enote sodelujejo samo v določeni kvoti. Drugi sistem je sistem dopolnilne obdavčitve, ki določa upravičenje urejanja davščin samo najvišji politično teritorialni enoti, medtem ko imajo ožje teritorialne enote pravico dopolnilne obdavčitve.

Pri **horizontalni aktivni finančni izravnavi** razporejamo davčne dohodke tako, da zmanjšujemo razlike med določenimi teritorialnimi enotami. To lahko storimo tako, da z neposrednim prenosom sredstev revnejšim teritorialnim enotam zagotovimo potrebna finančna sredstva preko vertikalne finančne izravnave, kjer se z prerazporejanjem sredstev lahko zmanjšujejo razlike davčne moči posameznih teritorialnih enot.

S **pasivno finančno izravnavo** razporejamo naloge in ukrepe povezane z javnimi izdatki med teritorialnimi enotami oziroma lokalnimi skupnostmi. Pri tem ima velik pomen stopnja centralizacije in decentralizacije v posameznih državah.

1.1.1 Načela obdavčevanja

1.1.1.1 Davčno finančna načela

Glede na dejstvo da se javni prihodki ravnajo po javnih odhodkih so davčno finančna načela na najvišji stopnji hierarhije načel obdavčevanja. V primeru kolizije se najprej upoštevajo davčno finančna načela, šele po tem se lahko uporabijo za nastali primer ostala davčna načela.

Načelo izdatnosti označuje, da morajo davki z ostalimi javnimi dajatvami omogočiti sredstva, ki so neobhodno potrebna za pokritje planiranih odhodkov. To načelo mora biti v popolnosti zadovoljeno, če želimo imeti pozitivni proračunski saldo. V širšem smislu to načelo nima absolutne prednosti pred ostalimi načeli, saj se širina javnih odhodkov določa preko ekonomskih, socialnih ter političnih posledic.

Načelo elastičnosti zahteva, da se davki časovno in vsebinsko prilagodijo spremembam v višini javnih izdatkov. Načelo elastičnosti je varianta načela izdatnosti, kar pomeni, da je to v bistvu načelo izdatnosti, ki ni obravnavano v nekem časovnem obdobju (proračunsko leto), ampak obravnava trenutno dogajanje glede proračunskega ravnovesja.

1.1.1.2 Ekonomsko davčna načela

Obdavčevanje vpliva na makroekonomske in mikroekonomske efekte. Davek zmanjšuje ekonomsko moč posameznika in s tem spreminja njegovo ekonomsko sfero. Makroekonomski vpliv davkov se kaže glede na velikost agregatne potrošnje. Davčni prihodki oscilirajo z konjunkturalnimi gibanji nacionalnega dohodka, spremembe v davčnih stopnjah pa lahko vplivajo na gospodarsko aktivnost posameznih subjektov.

Načelo uporabnosti zahteva, da so davki postavljeni tako, da najmanj vplivajo na ekonomske odločitve gospodarskih subjektov. Nedistorzivni so tisti davki, ki upoštevajo efekt dohodka, kar pomeni, da zmanjšujejo zavezančev dohodek s tem, da ne spreminjajo subjektovega obnašanja na trgu, saj se davka ne da zmanjšati niti obiti. Distorzivni davki pa delujejo preko efekta substitucije, kar pomeni da davčni zavezanec zmanjšuje svojo davčno zavezo s spreminjanjem obnašanja na trgu.

Načelo umerjenosti davčne obveznosti zahteva umerjenost v pogled višine obdavčevanja. Določanje višine obdavčevanja lahko pozitivno in negativno vpliva na delovno sposobnost posameznika in razvijanje njegove ekonomske dejavnosti.

Načelo izbora davčnega vira določa, da je potrebno obdavčevati le tiste dohodke davčnega zavezanca, ki so dinamični, kar pomeni, da se v časovnem obdobju obnavljajo. Statično premoženje posameznika je lahko predmet obdavčevanja le v posebnih zakonsko določenih primerih.

Načelo stabilnosti davčnega sistema določa, da je potrebno vzpostaviti takšen davčni sistem, ki se tekom nekega daljšega časovnega obdobja ne bo spreminjal, saj vsako spreminjanje davčnega sistema lahko bistveno vpliva na pogoje proizvodnje in ekonomske moči posameznika. Davčne reforme morajo biti politično, socialno in ekonomsko pogojene.

Načelo identitete davčnega destinatarja in nosilca davčne obremenitve posega v zakonsko določeno dolžnost plačnika davčnega dolga in vpliva davčnega sistema na prevaljitev davkov. Pri tem je potrebno natančno določiti subjekt obdavčevanja in vse posledice, ki izhajajo iz določitev le tega.

1.1.1.2 Socialno politična načela

Pravičnost davkov je eden od osnovnih elementov vsakega naprednega davčnega sistema. Pojem pravičnosti obdavčevanja se spreminja glede na časovno obdobje, socialno strukturo in s pripadnostjo določeni šoli razlage davčnega sistema. Pravično naj bi bilo tisto obdavčevanje, ki je splošno in enakomerno razporejeno med vse davčne zavezance.

Načelo splošnosti davkov določa, da morajo vsi davčni subjekti sodelovati pri plačevanju davkov. Režidenti držav so dolžni plačevati davke na svoj svetovni dohodek, medtem ko so nerezidenti dolžni plačevati samo tisti davek, ki se nanaša na teritorialni vir obdavčevanja. Splošnost predstavlja formalni pogoj pravičnosti.

Medtem ko splošnost predstavlja formalni pogoj pravičnosti, pomeni **načelo enakomernosti plačevanja davkov** možnost plačevanja dajatev glede na subjektivno ekonomsko moč posameznika. Subjekti z isto ekonomsko močjo morajo plačati isto višino davkov, medtem ko naj bi subjekti z večjo ekonomsko močjo, plačevali višjo dajatev. Načelo enakomernosti plačevanja davkov velikokrat prihaja v kolizijo z načelom splošnosti davkov.

1.1.1.4 Pravno administrativna načela

Smisel pravno administrativnih načel je, da se ugotovi pravno razmerje med davčnim organom in davčnim zavezancem in da se davčna zaveza izpolni na najhitrejši in najpopolnejši način, z najmanj stroški in z vsemi ugodnostmi za posameznika.

Načelo zakonitosti davkov določa, da je mogoče samo z ustavo in zakoni ustanoviti, potrditi in spreminjati davke in ostale javne dajatve. To načelo je v davčnem sistemu tako pomembno, da ga nekatere države sprejemajo kot ustavno načelo in ga implementirajo v svoje ustave. Pravne značilnosti tega načela so oblikovane v petih zahtevah, in sicer:

- samo zakon lahko predpisuje izvor davčnega prava,
- tolmačenje davčnih norm je mogoče samo v restriktivnem okviru,
- mogoča je analogija davčnih norm, vendar v omejenem obsegu,
- nedopustna je retroaktivnost in
- vsi davki morajo biti zakonsko jasni in natančno definirani.

Načelo minimiziranja administrativnih stroškov se nanaša na zahtevo po ekonomičnosti obdavčevanja, kar pomeni, da morajo biti stroški pobiranja davkov minimalni. V primeru, da je razlika med bruto plačilom davkov in neto plačilom davkov minimalna, se to načelo v celoti uporablja in udejanja. Če so administrativni stroški večji od razlike med neto in bruto osnovo, to posledično vpliva na proračunsko ravnovesje, saj se pojavi proračunski deficit.

1.1.2 Davčni subjekt

Davčni subjekt je lahko fizična ali pravna oseba, ki ji davčno pravo priznava lastnost pravne osebe in je nosilec pravic in dolžnosti v davčno pravnem razmerju. V davčnem sistemu imamo vedno dva davčna subjekta. **Aktivni davčni subjekti** so tiste osebe, ki predpisujejo

obdavčevanje in pridobivajo na zakonskem temelju davčne prihodke, **pasivni davčni subjekti** pa so tiste osebe, ki so obenem tudi davčni zavezanci (plačujejo davčne dajatve). Aktivni davčni subjekti uvajajo davčno razmerje, v katerega vstopajo pasivni davčni subjekti. Zato imajo aktivni davčni subjekti večje pravice, pasivni davčni subjekti pa večje dolžnosti. Lastnosti aktivnih davčnih subjektov prenehajo s prenehanjem zakonsko določenih pravic, lastnosti pasivnih davčnih subjektov pa prenehajo z izpolnitvijo pogojev, ki temeljijo na zakonskem dejanskem stanju davčno pravnega razmerja.

1.1.3 Davčni objekt

Davčni objekt lahko proučujemo z dveh gledišč in sicer s finančnega in s pravnega. Finančna znanost obravnava davčni objekt kot **materialno osnovo za obdavčevanje** oziroma manifestacijo ekonomske moči davčnega zavezanca. Pravna znanost davčni objekt predstavlja kot nekatera **objektivna dejstva**, katera imajo za posledico **nastanek davčne obveznosti**. Ta objektivna dejstva, na katera pravo veže dolžnost davčne obveznosti, so lahko: eksistenca fizične osebe, pravo, denar, transakcije ter vse mogoče manifestacije ekonomske moči posameznika. Da bi nastala davčna obveznost, je potrebno, da se zgodi nek dogodek, kar pomeni, da pride do spremembe ekonomske moči posameznika. Ta dogodek mora biti podvržen zakonskemu dejanskemu stanju, kar pomeni, da je abstraktna slika konkretnega dejanskega dogajanja. Poleg tega je potrebna tudi povezava s subjektivnim dejanskim stanjem (oz. davčnim zavezancem). Ta vzročna zveza nam dokazuje odnos med objektivnim in subjektivnim dejanskim stanjem. Od davčnega objekta je potrebno ločiti davčni vir, ki predstavlja vse dobrine, iz katerih davčni zavezanec črpa ekonomsko moč za plačilo davka

1.1.4 Davčna osnova

Najvažnejši element obdavčevanja je **davčna osnova**, ki se definira kot v **vrednosti izražen davčni objekt**. Vrednost davčnega dolga nastane, če se na davčno osnovo določi davčna stopnja. V primeru, da imamo na davčno osnovo vezanih več davčnih stopenj za določeno vrednost davčnega objekta, se lahko davčna osnova deli glede na vrednost davčne osnove, ki zapade pod določeno davčno stopnjo.

Stvarna davčna osnova se določa na osnovi podatkov, ki odražajo stvarno ekonomsko moč davčnega zavezanca, medtem ko se predpostavljena davčna osnova določa na osnovi predpostavke, da je davčni zavezanec ustvaril oziroma mogel ustvariti določeni prihodek, ali da poseduje premoženje določene vrednosti. Višina davčne osnove se lahko določi preko posebnih **metod ugotavljanja davčne osnove**.

1.1.5 Davčna stopnja

Odnos davka glede na davčno osnovo določa **davčna stopnja**. Če ugotavljamo razmerje med gibanjem davčne stopnje in gibanjem davčne osnove, so lahko davčne stopnje proporcionalne, progresivne in regresivne.

Pri **proporcionalnih stopnjah** odnos med davčnim dolgom in davčno osnovo ostaja vedno isti, saj se z večanjem davčne osnove davčna stopnja ne spreminja. **Progresivna davčna stopnja** ima pri povečanju davčne osnove za posledico povečanje davčne stopnje. Progresija je lahko enakomerna, rastoča ali padajoča. Povečevanje stopnje ne more iti v neskončnost, saj na določenem nivoju davčne osnove preide progresivna stopnja v proporcionalno.

Obdavčevanje s progresivnimi davčnimi stopnjami je mogoče preko direktne in indirektna progresije. **Direktna progresija** se pojavlja v dveh metodah. Pri **metodi globalne progresije** se sistematika obdavčevanja deli na dva dela. Na eni strani je davčna osnova razdeljena v enakomerne skupine (razrede). Te razrede je potrebno upoštevati za določeno davčno stopnjo. Tudi pri drugi metodi, **metodi razčlenjene progresije**, se davčna osnova razdeli na posamezne razrede. Razlika se kaže pri določanju davčne stopnje. Po tej metodi se davčna stopnja določi za najnižjo vrednost davčne osnove določenega razreda v absolutni vrednosti, vsaka višja vrednost davčne osnove določenega razreda pa upošteva absolutno vrednost in odstotkovno vrednost tistega dela davčne osnove določenega razreda, ki je višji od najnižje vrednosti davčne osnove določenega razreda.

Indirektna progresija predstavlja način obdavčevanja, kjer davčne stopnje niso progresivne, vendar se progresivni učinek dobi preko odbitkov, s katerimi se zmanjšuje zavezančev dohodek pri postopku ugotavljanja davčne osnove. Bistvo regresivnih davčnih stopenj je zmanjševanje le teh pri povečevanju davčne stopnje.

Tabela 1: Proporcionalna stopnja

Davčni zavezanec	Davčna osnova	Davčna stopnja v %
A	50.000	20
B	100.000	20
C	150.000	20

Tabela 2: Navadna progresija

Davčni zavezanec	nad	do	Davčna stopnja v %
A	-	500	4
B	500	1000	6
C	1000	1500	10
D	1500	2500	15
E	1500	5000	25

Tabela 3: Stopničasta progresija

nad	do	Davek
-	428.000	17 %
428.000	856.000	72.000 + 35 % nad 428.000
856.000	1.285.000	222.000 + 37 % nad 856.000

Tabela 4: Degresivna stopnja

Davčni zavezanec	Davčna osnova	Davčna stopnja v %
A	50.000	12
B	100.000	9
C	150.000	6

1.1.6 Cilji davčnega sistema

Davčni sistem ima lahko ekonomske, socialne in politične cilje. **Ekonomske cilje** se delijo na mikroekonomske in makroekonomske cilje. **Mikroekonomske cilje** lahko preko davčnega sistema:

- favorizirajo določene gospodarske veje,
- povečujejo delovno vsebino pri davčnih zavezancih,
- stimulirajo tuja vlaganja,
- povečujejo razvoj nerazvitih delov države,
- pospešujejo investicijske primere.

Makroekonomske cilje vplivajo na odnose osnovnih makroekonomskih agregatov. Stabilnost cen in polna zaposlenost se dosega z delovanjem davka na spremembe agregatne ponudbe (davek na potrošnjo). Kadar s povečanjem davčne obveznosti želimo agregatno ponudbo zmanjšati, pomeni, da restriktivno vplivamo na davčno politiko. Restriktivna davčna politika lahko vodi do zniževanja cen v primeru, ko na trgu nastane višek agregatnega povpraševanja nad agregatno ponudbo, kar vodi do pojave inflacije. V obratnem primeru mora davčna politika delovati ekspanzivno, kar pomeni, da mora dvigniti agregatno povpraševanje, tako da vpliva na davčni sistem v smislu večanja dohodka davčnega zavezanca. To se lahko ustvari z ukinjanjem davkov, zniževanjem davčnih stopenj in uveljavljanjem davčnih olajšav. Pri ravnovesju plačilne bilance se preko davkov vpliva na zunanjetrgovinsko bilanco. Mednarodna menjava se bo pozitivno spremenila, če se bo pri obdavčevanju upoštevalo načelo namembne države in ne načelo države izvora blaga.

Socialni cilje davčnega sistema se nanašajo na odpravljanje razlik v materialnem položaju davčnih zavezancev. Davki morajo imeti svojo redistribucijsko funkcijo. Davek na dohodek je največkrat tisti davek, ki se pojavlja kot progresiven, kar pomeni, da vpliva na ekonomsko moč tistih davčnih zavezancev, katerih davčna osnova je večja. Socialno politični cilji se lahko dosežejo na različne načine:

- z diferenciranim obdavčevanjem prometa,
- s standardnim odbitkom glede na eksistenčni minimum,
- z možnostjo odbitka stroškov zdravljenja od davčne osnove davka na dohodek,
- z izvemanjem od obdavčevanja prejemkov socialnopolitične osnove,
- z oprostivijo od obdavčevanja premoženja nepremičnin malih vrednosti.

Politični cilje obdavčevanja se v modernih tržnih gospodarstvih redko formirajo. Ostali cilji se lahko upoštevajo na temelju zdravstvene, kulturne in demografske politike. Zaradi globalne davčne politike mora država vedno omogočiti dovolj sredstev za financiranje javnih odhodkov, zato so fiskalni cilji vedno primarni. Načelo nevtralnosti javnih dajatev vpliva na nosilce ekonomske politike, da uveljavljajo določene proračunske subvencije, saj le preko njih lahko uveljavljajo tiste cilje, ki bi jih lahko ustvarili preko obdavčevanja. Pri tem ektrafiskalni cilji niso nepomembno sredstvo uravnavanja davčne politike, vendar se oblikuje mnenje, da bo ekonomski razvoj posamezne države mnogo bolj uspešen, če se vse manj vpliva na tržno alokacijo resursov. Dolgoročna ekonomska stagnacija ima svoje korenine v progresivnem obdavčevanju, ki zmanjšuje delo in investiranje. Nevtralno obdavčevanje bo imelo za posledico dvig ekonomske rasti in razdelitev dohodka med prebivalstvo v takšni meri, da bo siromašno prebivalstvo dobilo večji delež dohodka.

1.2 SISTEM NEPOSREDNEGA IN POSREDNEGA OBDAVČEVANJA

1.2.1 Sistem neposrednih davkov

1.2.1.1 Obdavčitev dohodkov fizičnih oseb (dohodnina)

Dohodnina je davek, ki se plačuje od dohodkov fizičnih oseb, pridobljenih v posameznem koledarskem letu. Dohodnina je prihodek državnega proračuna in proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti. Dohodnino bomo spoznali v nadaljevanju gradiva.

1.2.1.2 Obdavčitev dohodka pravnih oseb

Obdavčitev dohodka pravnih oseb bomo podrobneje obravnavali v posebnem poglavju.

1.2.1.3 Poseben davčni režim v ekonomskih conah

Zakon o ekonomskih conah določa pogoje in način ustanavljanja ekonomskih con ter vrste dejavnosti v njih in pogoje za njihovo opravljanje. Določen je tudi poseben davčni režim. V skladu in pod pogoji zakona lahko davčni zavezanec, uporabnik v ekonomski coni, **uveljavlja davčne ugodnosti** zaradi:

- začetnih investicij v dejavnostih, ki jih opravlja oziroma jih namerava opravljati v ekonomski coni ter zagotavljanja novih delovnih mest, povezanih z začetno investicijo,
- zagotavljanja novih delovnih mest, ki niso povezana z začetno investicijo.

Oblike davčnih ugodnosti so:

- stopnja davka na dobiček pravnih oseb, določena z zakonom, ki ureja obdavčitev dobička pravnih oseb, se zniža, vendar ne sme biti nižja od 10 %;
- znižanje davčne osnove za davek od dobička pravnih oseb za znesek vlaganj v osnovna sredstva, vendar to znižanje ne sme preseči 50 % vlaganja v koledarskem letu;
- znižanje davčne osnove za davek od dobička pravnih oseb za znesek izplačanih plač zaposlenih pripravnikov in drugih delavcev, ki jih je zaposlil v koledarskem letu in so bili pred sklenitvijo delovnega razmerja najmanj šest mesecev prijavljeni pri Zavodu RS za zaposlovanje, vendar to znižanje ne sme preseči 50 % tega zneska.

1.2.2 Sistem posrednih davkov

Posredni davki ali davki na potrošnjo so javne dajatve, ki se plačujejo od različnih vrst blaga ali storitev, in sicer posredno ob nabavi in potrošnji tega blaga in storitev. Lahko so splošni, kar pomeni, da se plačujejo za vse blago ali storitve, razen tistih, ki jih zakon izrecno izvzema (na primer davek na dodano vrednost), ali specifični, kar pomeni, da se plačujejo le za tisto blago oziroma tiste storitve, ki so z zakonom izrecno navedene (na primer trošarine, davek od motornih vozil, davek na promet zavarovalnih poslov itd.). Stopnje posrednih davkov so lahko določene ad valorem (tj. v odstotku od vrednosti blaga ali storitve, ki se obdavčuje: na primer DDV) ali ad rem (tj. v absolutnem znesku na enoto proizvoda ali na mersko enoto: na primer trošarine ali okoljske dajatve). V slovenskem davčnem sistemu imamo uvedeno eno vrsto splošnega posrednega davka, tj. davek na dodano vrednost in več vrst specifičnih posrednih davkov. Med slednjimi so najpomembnejše trošarine, davek na motorna vozila, davek na promet nepremičnin in okoljske dajatve, poznamo pa še davek od prometa

zavarovalnih poslov in davek od iger na srečo. Vsi posredni davki so prihodek državnega proračuna, razen davka na promet nepremičnin, ki je prihodek lokalne skupnosti na območju, kjer nepremičnina leži.

1.2.2.1 Davek na dodano vrednost

Sistem DDV v Sloveniji temelji na **potrošni obliki davka na dodano vrednost**, s katero se dejansko obdavčuje le končna potrošnja blaga in storitev. Sistem DDV nadalje temelji na ozemeljskem načelu, kar pomeni, da se z DDV obdavčuje promet blaga in promet storitev, ki je opravljen na ozemlju Slovenije in uvoz blaga v Slovenijo. Ta sistem obdavčevanja prometa blaga in storitev je Slovenija uvedla leta 1999 in pri oblikovanju sistema uporabila izhodišča, ki za to davčno obliko obstojijo v okviru Evropske unije (v nadaljevanju: EU). Eden od pogojev včlanitve Slovenije v EU je namreč tudi uveljavitev sistema, ki temelji na skupno določenih izhodiščih sistema davka na dodano vrednost. Temeljni predpis, ki uvaja sistem DDV je Zakon o davku na dodano vrednost. Tudi ta davčni vir bo podrobneje obrazložen v nadaljevanju.

1.2.2.2 Trošarine

Trošarina je davek, ki se plačuje ob trošenju izdelkov in je namenjen predvsem financiranju države, šele v drugi vrsti se preko trošarin uresničujejo tudi druge politike (na primer zdravstvena, itd.). Trošarina velja za 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 je povpraševanje po teh izdelkih relativno togo. Tako kot v državah EU, tudi v Sloveniji trošarine temeljijo na naslednjih splošnih opredelitvah:

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

Trošarinski zavezanec je proizvajalec ali uvoznik trošarinskih izdelkov. Plačnik trošarine pa je oseba, ki nezakonito proizvede, uvozi, hrani, proda ali kupi trošarinske izdelke, oseba, ki ima na zalogi trošarinske izdelke, za katere se spremeni višina trošarine, oproščeni uporabnik, ki nenamensko uporabi trošarinske izdelke ter mali proizvajalec vina in žganja (fizična oseba, ki ima v lasti oz. uporabi opremo in surovine za proizvodnjo vina in žganja).

Nadzor nad izvajanjem zakona o trošarinah opravlja **Carinska uprava RS**.

1.2.2.3 Davek na motorna vozila

Cestna motorna vozila so v slovenskem davčnem sistemu obremenjena z več vrstami dajatev. Tako se od prometa motornih vozil plačujeta davek na dodano vrednost in davek na motorna vozila. Posredno lahko kot obvezno dajatev na motorna vozila štejemo tudi letno povračilo za ceste (plačuje se vsako leto ob registraciji vozila) in cestnino (uporabnina za avtocesto).

Večina držav članic EU ima poleg davka na dodano vrednost uvedene posebne, dodatne prometne davke od motornih vozil. Tako tudi Slovenija dodatno (poleg DDV) obdavčuje motorna vozila, kar določa Zakon o davkih na motorna vozila. Davek od motornih vozil se

plačuje po progresivni lestvici od prodajne cene vozila. Davek od motornih vozil (DMV) se ne plačuje od priklopnih, tirnih, vodnih in zračnih vozil oziroma plovil.

Glej internetni vir: Zakon o davkih na motorna vozila
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r06/predpis_ZAKO1276.html

1.2.2.4 Davki na mednarodno trgovino

Z dnem, ko je RS pristopila k EU, je carinsko področje urejeno kot carinska unija. Tako so s članstvom RS v EU carinski predpisi RS, razen zakona o carinski službi, prenehali veljati in se neposredno uporablja carinska zakonodaja EU. Vendar se dejansko izvajanje carinske zakonodaje EU še ni pričelo, zato se še vedno smiselno uporabljajo carinski zakoni RS. Tako mora biti v skladu s carinskimi predpisi za carinsko blago po vnosu na carinsko območje izbrana ena od **carinsko dovoljenih rab** ali uporab blaga, kar pomeni:

- da mora biti izbran eden od carinskih postopkov,
- blago mora biti vneseno v carinsko cono,
- izvršen mora biti ponovni izvoz,
- blago mora biti uničeno pod carinskim nadzorom ali pa prepuščeno carinskim organom v prosto razpolaganje.

Izbira ene od zgoraj navedenih rab ali uporab je prosta in oseba izbere katero koli v skladu s svojimi potrebami, pri čemer pa morajo biti izpolnjeni tudi predpisani pogoji za njeno odobritev s strani carinskih organov.

Carinski dolg pri uvozu nastane pri sprostitvi blaga v prost promet in pri začasnem uvozu z delno oprostitvijo plačila uvoznih dajatev. Višina carinskega dolga je odvisna od vrednosti blaga, ki se določa v skladu z mednarodno sprejetimi načeli, količine in carinske stopnje, ki je predpisana v carinski tarifi oz. podzakonskih aktih ter od porekla blaga. Če gre pri uvozu za blago po poreklu iz držav, s katerimi je Slovenija podpisala sporazum o prosti trgovini, se pri obračunu carinskega dolga uporablja preferencialna carinska stopnja kot je predpisana v konkretnem sporazumu. Le-te so za industrijsko blago na ravni »prosto«, za kmetijsko blago pa so posebej določena znižanja in kvote.

Carinska zakonodaja ureja tudi **oprostitve plačila uvoznih dajatev za določeno blago**. Le-to je v zakonu taksativno naštet kot na primer: predmeti za osebno uporabo, ki jih nosijo potniki s seboj; predmeti za potrebe diplomatsko konzularnih predstavništev ter diplomatskih misij; predmeti, ki jih fizične osebe, ki se selijo v RS, prinašajo s seboj kot svoje premoženje, gorivo in mazivo v rezervoarjih vozil, blago namenjeno za brezplačno razdelitev osebam, potrebnim pomoči itd.

1.2.2.5 Davek na promet z nepremičninami

Področje **obdavčitve posedovanja nepremičnin** v Sloveniji opredeljuje en sam davčni zakon, in sicer zakon o davkih občanov, s katerim se odmerja davek od premoženja fizičnih oseb. Premoženje pravnih oseb v obstoječi davčni zakonodaji neposredno ni obdavčeno. V veljavnem pravnem sistemu pa s teoretičnega vidika obstaja nekaj različnih dajatev, ki imajo vlogo davka na nepremičnine oziroma dopolnjujejo obstoječ davčni sistem. To sta predvsem nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč, ki ga tako za fizične kot pravne osebe predpisuje zakon o stavbnih zemljiščih, posredno pa tudi pristojbina za vzdrževanje gozdnih cest, ki jo predpisuje zakon o gozdovih in predstavlja neke vrste davek na gozdna zemljišča z dostopno infrastrukturo v lasti fizičnih in pravnih oseb. S praktičnega vidika lahko kot pravi dajatvi na

posedovanje nepremičnin štejejo le davek od premoženja oziroma njegov del, ki določa davek na posest stavb ter nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč.

Zgled 1: Davek na promet nepremičnin

Poglejmo si delovanje davka na promet z nepremičninami na primeru. Pred dvema leti smo kupili trisobno stanovanje za vrednost 80.000 evrov. Ker smo se odločili za nakup hiše, smo stanovanje prodali po prodajni ceni 105.000 evrov. Zanima nas, koliko davka bomo morali kot prodajalci odvesti glede na obdavčitev prometa nepremičnin. Najprej je treba izračunati davčno osnovo, ki je razlika med prodajno in nakupno vrednostjo nepremičnine (v našem primeru je to $105.000 \text{ €} - 80.000 \text{ €} = 25.000 \text{ €}$). Tako dobljeno davčno osnovo pomnožimo z davčno stopnjo (ki je v primeru davka na promet z nepremičninami 2 % od davčne osnove) in dobimo davčno breme.

Glej internetni vir: Zakon o davku na promet nepremičnin
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r09/predpis_ZAKO4709.html

1.2.2.6 Davek na posest stavb

Davek na posest stavb je v bistvu davek na določene nepremičnine. Obdavčene so le **stanovanjske stavbe in deli stavb**, garaže in prostori za počitek in rekreacijo in to le v primeru, da so v lasti oziroma uporabi fizičnih oseb. Zavezanec za davek na posest stavb je lastnik oziroma uživalec, ne glede na to, ali ga uporablja zavezanec sam ali ga daje v najem.

Osnova za davek je **vrednost stavb oziroma delov stavb**, ugotovljena po merilih republiškega upravnega organa, pristojnega za stanovanjske zadeve in na način, ki ga določi občinska skupščina. To konkretno pomeni, da se vrednost določi po sistemu točkovanja, ki je enotno določen za vso državo, vrednost točke pa določi vsaka občina samostojno.

Z zakonom so določene **progressivne davčne stopnje** glede na vrednost (različne glede na namen uporabe). Za stavbe je predpisana davčna stopnja v višini od 0,10 % do 1 %, za prostore za počitek in rekreacijo od 0,20 % do 1,50 % in za poslovne prostore od 0,15 % do 1,25 %. Za poslovne prostore, ki se ne uporabljajo za opravljanje dejavnosti in niso dani v najem, se davčna stopnja poveča za 50 %. Davčna obveznost za davek na posest stavb nastane, ko je sklenjena pogodba o prodaji oziroma za novogradnjo z izdajo uporabnega dovoljenja ali z dejanskim pričetkom uporabe. Davek se odmeri na podlagi napovedi, ki jo mora vložiti zavezanec ob nastanku davčne obveznosti, in sicer z odločbo enkrat letno.

Z zakonom o financiranju občin je davek od premoženja določen kot **prihodek občin**, na območju katerih stavbe in prostori za počitek ter rekreacijo ležijo. Zaradi obsežnih olajšav pa je davek od premoženja relativno skromen prihodkovni vir.

1.2.2.7 Nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč

V RS se v skladu z zakonom o stavbnih zemljiščih plačuje **nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč**. Ime dajatve izhaja iz bivšega ekonomskega sistema, v katerem so bila stavbna zemljišča družbena lastnina, na kateri pravne in fizične osebe lastništva niso mogle pridobiti, lahko pa so na takih zemljiščih posedovale pravico uporabe. Zakon določa, da se nadomestilo plačuje za **zazidana in nezazidana stavbna zemljišča** na območjih z dostopnostjo do komunalne infrastrukture in električnega omrežja. Nadomestilo za uporabo nezazidanega stavbnega zemljišča se plačuje od površine zemljišča, nadomestilo za uporabo zazidanega stavbnega zemljišča pa od stanovanjske oziroma poslovne površine stavbe.

Zakon omogoča **oprostitev** in sicer za zemljišča, ki se uporabljajo za potrebe ljudske obrambe, za objekte tujih držav, ki jih uporabljajo tuja diplomatska in konzularna predstavništva ali v njih stanuje njihovo osebje, za objekte mednarodnih in meddržavnih organizacij in za stavbe, ki jih uporabljajo verske skupnosti za svojo versko dejavnost. Nadomestila je na zahtevo za dobo 5 let lahko oproščen občan, ki je kupil novo stanovanje ali zgradil, dozidal ali nadzidal družinsko stanovanjsko hišo. Oprostitev ali delna oprostitvev je možna tudi za občane z nižjimi dohodki. Zavezanec za plačila nadomestila je neposredni uporabnik zemljišča oziroma stavbe ali dela stavbe (imetnik pravice razpolaganja oziroma lastnik, najemnik stanovanja oziroma poslovnega prostora, imetnik stanovanjske pravice).

Določanje višine nadomestila, določanje zavezancev za plačilo nadomestila ter območij, za katera se nadomestilo plačuje, je v **pristojnosti občin**. V praksi za večino občin v Sloveniji nadomestilo pobira davčni organ in to na enak način kot davek od premoženja. Tudi nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč je izključni prihodek občin in eden

najpomembnejših samostojnih virov, saj v povprečju prispeva okoli 16 % vseh prihodkov občin v Sloveniji.

1.2.2.8 Davek na dediščine in darila

Zavezanci za **davek na dediščine in darila** so v Sloveniji v skladu z zakonom o davkih občanov fizične osebe, ki premoženje podedujejo, dobijo v dar ali prejmejo preko pogodbe o dosmrtnem preživljanju premoženje, zavezanci za davek od iger na srečo pa fizične osebe, ki v RS pri igrah na srečo zadenejo dobiček. Davčna zakonodaja torej posebej ureja te vrste dajatev le za fizične osebe. Za pravne osebe se tovrstni prejemki, predvsem darila, štejejo kot del njihovega poslovnega rezultata in so praviloma obdavčeni skozi zakon o davku od dobička pravnih oseb

Za premoženje po poglavju o davku na dediščine in darila zakona o davkih občanov se štejejo **nepremičnine in pravice na nepremičninah ter premično premoženje, razen podedovanega ali podarjenega užitka na nepremičnini**, če skupna vrednost premičnega premoženja presega višino povprečne letne plače zaposlenih v RS. Za določitev davčne osnove se šteje skupna vrednost, prejeta od iste osebe.

Davčna obveznost nastane z **dnem pridobitve darila** oziroma po **pravnomočnosti odločbe o dedovanju**. Osnova za davek je prometna vrednost podedovanega ali v dar prejetega premoženja, zmanjšana za morebitne dolgove, stroške in druga bremena.

Davka so oproščeni **dediči in obdarjenci prvega dednega reda**, za stanovanja pa tudi drugih dednih redov, če nimajo drugega stanovanja ter kmetije po zakonu o kmetijskih zemljiščih za kmetijska zemljišča ali kmetijo.

Davčne stopnje so različne in progresivne glede na dedni red in prometno vrednost in se gibljejo za drugi dedni red od 5 do 14 %, za tretji dedni red od 8 do 17 % in za vse druge od 12 do 39 %. Davek na dediščine in darila se odmeri z odločbo na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča ali prijave zavezanca.

Davek na dediščine in darila je v skladu z zakonom o financiranju občin opredeljen kot izključni vir **proračuna občine**, v kateri ima zavezanec stalno prebivališče oziroma v primeru, da gre za podedovano ali podarjeno nepremičnino občine, na območju katere se nepremičnina nahaja.

Zgled 2: Davek na dediščine in darila

Pa pogledjmo, kako bi na primeru razložili to obliko davka. Peter je po starih starših podedoval manjše stanovanje v Mariboru, ocenjeno na 80.000 evrov. Kot študent še nima lastnih dohodkov, zato sprašuje ali in koliko davka bo moral plačati na dediščino. Ugotavljamo, da je dedič drugega dednega reda. Glede na ocenjeno vrednost stanovanja, ki naj bi ga podedoval, zapade v tretji razred drugega dednega reda, ki se razteza od 50.000 evrov do 100.000 evrov. Davek se izračuna tako, da statičnemu znesku davčnega razreda (v našem primeru je to 2.900 evrov) prištejemo znesek nad mejo razreda, ki se določi tako, da najprej izračunamo, za koliko se razlikuje ocenjena vrednost od mejnega zneska davčnega razreda (v našem primeru je to $80.000 \text{ €} - 50.000 \text{ €} = 30.000 \text{ €}$), ter to vrednost pomnožimo z davčno stopnjo davčnega razreda (v našem primeru je to 7 %). Tako dobljen znesek predstavlja davčno obremenitev za drugi dedni red.

Glej internetni vir: Zakon o davku na dedišine in darila
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r05/predpis_ZAKO4705.html

1.2.2.9 Davek na dobitke od iger na srečo

Zavezanec za ta davek je *fizična oseba, ki zadene dobitek*. Osnova za davek je vsak posamezni dobitek oziroma njegov celotni znesek, če njegova vrednost ne presega z zakonom določenega limita. Če je dobitek stvar ali storitev, je osnova njena prometna vrednost v času zadetka. Davek se obračuna ob izplačilu dobitka. Tudi davek na dobitke od iger na srečo pripada občini, na območju katere ima prejemnik dobitka stalno prebivališče.

Glej internetni vir: Zakon o davku od iger na srečo
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r05/predpis_ZAKO1275.html

1.2.3 Financiranje socialnega zavarovanja

S prispevki za socialno varnost se financira sistem obveznega socialnega zavarovanja v Sloveniji. Sistem socialnega zavarovanja temelji na *obveznem vključevanju oseb*, ki so v določenem statusu oziroma v določenem razmerju (npr. zaposleni, samozaposleni, kmetje) ter na *veliki stopnji solidarnosti*. Pravice iz zavarovanja temeljijo predvsem na plačilu prispevkov ne glede na vplačano višino (npr. zavarovanec s polno pokojninsko dobo ne more imeti nižje pokojnine od minimalne ali obseg zdravstvenih storitev je neodvisen od višine plačanih prispevkov). V Sloveniji sistem obveznega socialnega zavarovanja obsega štiri vrste zavarovanja za socialno varnost, in sicer:

- pokojninsko in invalidsko zavarovanje;
- zdravstveno zavarovanje;
- zavarovanje za primer brezposelnosti;
- zavarovanje za starševsko varstvo.

Obvezne prispevke za socialno varnost *plačujejo delodajalci in zaposlene osebe*. Delodajalci jih odtegnejo in plačajo mesečno od plač zaposlenih oseb. Samozaposlene osebe in druge osebe, ki nimajo plač, same plačujejo obvezne prispevke. Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje se plačujejo ZPIZ, prispevki za zdravstveno zavarovanje ZZZS, prispevki za zavarovanje za primer brezposelnosti in za zavarovanje za starševsko varstvo pa neposredno v državni proračun. Prispevki se plačujejo od bruto plače ali druge zavarovalne osnove določene z zakonom v skupnem odstotku: zaposleni 22,10 %, delodajalec 16,10 %.

1.2.4 Organi pristojni za pobiranje davkov, carin in drugih javnih dajatev

1.2.4.1 Davčna uprava RS

Davčna uprava RS je organ v sestavi Ministrstva za finance. Sedež Davčne uprave RS je v Ljubljani. Davčno upravo RS sestavljajo Glavni urad, 14 davčnih uradov, ustanovljenih za posamezno območje, in Posebni davčni urad. Davčni uradi imajo izpostave kot dislocirane notranje organizacijske enote. Davčna uprava RS opravlja naloge na področjih odmerjanja, obračunavanja in pobiranja davčnih obveznosti, prispevkov in drugih obveznih dajatev, davčne kontrole, davčnega inšpiciranja, izterjave davčnih obveznosti, kazni in drugih obveznih dajatev oziroma vodenja drugih davčnih postopkov, vodenja in vzdrževanja davčnega registra in davčnih evidenc, evidentiranja plačevanja davkov in drugih dajatev,

napovedovanja, analiziranja in statistike davkov, organiziranja in vodenja davčnega informacijskega sistema, priprave in izvajanja programov izpopolnjevanja in usposabljanja delavcev davčne uprave, izobraževanja davčnih zavezancev in promoviranja plačevanja davkov.

Glej internetni vir: <http://www.durs.gov.si>

1.2.4.2 Carinska uprava RS

Naloge in organizacija carinske službe so opredeljeni v zakonu o carinski službi. Ta zakon ureja in opredeljuje naloge in organizacijo carinske službe, pooblastila, zbiranje, varstvo in zavarovanje podatkov, posebnosti delovnih razmerij, posebnosti disciplinske in odškodninske odgovornosti, priznanja in prekrške. Naloge carinske službe opravlja Carinska uprava RS kot upravni organ v sestavi ministrstva, pristojnega za finance.

Upravo sestavljajo carinski organi, in sicer generalni carinski urad, 9 carinskih uradov kot območnih organizacijskih enot uprave, ustanovljenih za posamezno območje in izpostave kot notranje organizacijske enote carinskih uradov. Carinska uprava RS opravlja naloge izvajanja carinskih in trošarinskih predpisov ter odkrivanja in preprečevanja kaznivih ravnanj v zvezi s kršitvijo teh predpisov in drugih predpisov, za izvajanje katerih je pristojna carinska služba, ki opravlja naloge na področjih odmerjanja, obračunavanja in pobiranja carinskih dajatev, trošarin in drugih obveznih dajatev in carinski, trošarinski nadzor ter kontrolo in naloge carinskega inšpiciranja. Opravlja tudi kontrolo vnosa, iznosa in tranzita blaga, za katerega so predpisani posebni ukrepi, prepovedi in omejitve plačilnih sredstev, ter izvaja ukrepe, predpisane z drugimi predpisi in mednarodnimi akti.

Glej internetni vir: <http://www.curs.gov.si>

POVZETEK POGLAVJA

Davčni sistem predstavlja skupek vseh možnih davčnih oblik neke države. Pod davčne oblike se podrazumevajo vsi davki, takse, dotacije, subvencije in nadomestila, ki jih država dobiva ali daje. Glede na dejstvo, da se javni prihodki ravnaajo po javnih odhodkih so davčno finančna načela na najvišji stopnji hierarhije načel obdavčevanja. V primeru kolizije se najprej upoštevajo davčno finančna načela, šele po tem se lahko uporabijo za nastali primer ostala davčna načela.

Davčni subjekt je lahko fizična ali pravna oseba, ki ji davčno pravo priznava lastnost pravne osebe in je nosilec pravic in dolžnosti v davčno pravnem razmerju. V davčnem sistemu imamo vedno dva davčna subjekta. Davčni objekt lahko proučujemo z dveh gledišč s finančnega in s pravnega. Finančna znanost obravnava davčni objekt kot materialno osnovo za obdavčevanje oziroma manifestacijo ekonomske moči davčnega zavezanca. Pravna znanost davčni objekt predstavlja kot nekatera objektivna dejstva, katera s podmeno pod zakonski dejanski stan imajo za posledico nastanek davčne obveznosti. V vrednosti izražen davčni objekt je davčna osnova, odnos davka glede na davčno osnovo pa določa davčna stopnja.

Makroekonomski cilji vplivajo na odnose osnovnih makroekonomskih agregatov. Stabilnost cen in polna zaposlenost se dosega z delovanjem davka na spremembe agregatne ponudbe (davek na potrošnjo). Mikroekonomski cilji lahko preko davčnega sistema favorizirajo določene gospodarske veje, povečujejo delovno vsebino pri davčnih zavezancih, stimulirajo tuja vlaganja, povečujejo razvoj nerazvitih delov države in pospešujejo investicijske primere.

Socialni cilji davčnega sistema se nanašajo na odpravljanje razlik v materialnem položaju davčnih zavezancev.

VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Kaj so temeljni cilji davčnega sistema?
2. Katere oblike dohodkovne izravnave poznamo?
3. Kakšna je razlika med horizontalno in vertikalno finančno izravnavo?
4. Kakšna je razlika med pasivno in aktivno finančno izravnavo?
5. Katera načela označujejo skupino ekonomsko davčnih načel davčnega sistema?
6. Katero davčno načelo je najpomembnejše in zakaj?
7. Pojasnite pojem davčnega objekta.
8. Kako se obnaša davčna obremenitev pri proporcionalnih, degresivnih in progresivnih stopnjah?
9. Kaj je davčna osnova in katere metode določitve davčne osnove poznamo?

2 DOHODNINA

TEMELJNI CILJI POGLAVJA

V tem poglavju študent spoznava temeljne značilnosti davka na dohodek fizičnih oseb. Pri tem pridobiva znanje o obdavčevanju z dohodnino tako na globalni ravni kot tudi obdavčitve posameznih dokodkov, ki so obdavčeni kot akontacija dohodnine. Študent spoznava izračune pri obdavčevanju odpravnin, bonitet, avtorskih honorarjev in obdavčevanja vodstvenih delavcev.

Davek na dohodek fizičnih oseb je poleg prometnih davkov eden od najpomembnejših davčnih oblik vsakega davčnega sistema. Pomen tega davka se ne kaže samo v veliki finančni izdatnosti, temveč tudi v njegovi uporabi kot instrument ekonomske in socialne politike. Ta davek se je pojavil relativno pozno, prvič šele leta 1789, ko ga je vpeljala Anglija, ki je bila takrat v vojni s Francijo. Davek na dohodek fizičnih oseb se je pobiral na podlagi obdavčitve skupnega prihodka, ki ga je davčni zavezanec dobil iz različnih virov, in sicer iz kmetijstva, gospodarskih dejavnosti, svobodnih poklicev, zakupov in najemov, kapitala in zaslužkov. Na davek so bile vpeljane številne davčne olajšave in oprostitve. Značilnosti davka na dohodek fizičnih oseb so predvsem v tem, da je davek z vpeljavo različnih davčnih oprostitev in olajšav zavestno vplival na materialni položaj davčnega zavezanca in njegove družine, zato ga smatrajo za pravičnega.

V nadaljevanju je podan primer izračunavanja dohodnine. Zaposleni ima na obračunskem listu plače izkazane in obračunane dohodke, in sicer bruto plačo, boniteto v obliki plačila zavarovalne premije, regres za prehrano in prevoz na delo. Prispevke za socialno varnost plačujeta delojemalec in delodajalec, oba od iste osnove. Osnova za obračun je vse, kar predstavlja plačo oziroma dohodek. V našem primeru je to plača in boniteta. Najprej je potrebno ugotoviti davčno osnovo. Pri dohodkih iz zaposlitve ZDoh-2 določa, da je davčna osnova bruto znesek zmanjšan za obračunane prispevke za socialno varnost. Seveda upoštevamo prispevke delojemalca, ker zanj obračunamo dohodnino. Za obračun mesečnih akontacij dohodnine za dohodke iz zaposlitve se uporablja letna lestvica, ki je preračunana na mesec (1/12). Glede na preračun uvrstimo znesek v dohodninsko lestvico. Dohodnina se izračuna tako, da se stalna osnova v dohodninskem razredu sešteje z vrednostjo nad mejo razreda. Vrednost nad mejo razreda se izračuna tako, da se najprej izračuna razlika med davčno osnovo in spodnjim zneskom v razredu, nato dobljeno razliko pomnožimo z odstotkom razreda. Ko imamo izračun dohodnine, lahko izračunamo neto plačo zaposlenega.

2.1 SUBJEKTI OBDAVČEVANJA Z DOHODNINO

Davčni status fizičnih oseb se označuje preko **rezidentstva**. Rezidentsvo se določa glede na **stalno oziroma začasno bivališče fizične osebe**. Oseba, ki ima stalno oziroma začasno bivališče na območju neke države, je **rezident**, medtem ko je **nerezident** oseba, ki tega bivališča na tem ozemlju nima.

Davčni subjekti (rezidenti) so **neomejeno davčno zavezani** za plačilo davka na dohodek ne glede na vir nastanka prihodka, medtem ko so nerezidenti **vezani omejeno** in sicer samo na plačilo davka na dohodek, ki je nastal na ozemlju države rezidenta. **Rezidentstvo** je širši pojem od prebivališča in ga definiramo kot stalno ali začasno prisotnost subjekta na nekem ozemlju. Davčno rezidentstvo fizičnih oseb se določa na osnovi dolžine bivanja nekega

subjekta tekočega fiskalnega leta. Poleg zgoraj omenjenega pogoja je potrebno ugotoviti tudi dejstvo, da subjekt, ki določeno obdobje biva na določenem ozemlju države obdavčitve, ima dejansko tudi namen bivati na tem ozemlju.

Zavezanci za plačilo davka na dohodek fizičnih oseb so rezidenti, ki imajo svoj vir dohodkov v Republiki Sloveniji in tudi izven nje. Določitev fizične osebe kot rezidenta je omejena na določene **kriterije**, in sicer:

- opraviti mora uradno prijavo v skladu z notranjo zakonodajo kot rezident RS;
- potrebna je zaposlitev osebe s strani državnih in drugih organov, organov lokalnih skupnosti ali upravnih organov in organizacij v sestavi ministrstev, ki biva izven RS;
- oseba mora izpolnjevati določene dejanske kriterije, ki kažejo na osebni in ekonomski interes delovanja v RS.

Lokacija ekonomskih in socialnih interesov kot kriterij za rezidentstvo RS se določa na podlagi večjih dejanskih kriterijev, ki pa med seboj niso odločilni, in sicer:

- lokacija stalnega doma;
- kraj bivanja zakonca, otrok in drugi sorodnikov;
- kraj, kjer oseba dela;
- lokacijo, iz katere oseba upravlja svoje finančne in poslovne interese;
- stalna poslovna enota ali stalno poslovno mesto;
- kraj, kjer ima davčni zavezanec večino svojih finančnih računov in premoženja.

V primeru, da oseba ne izpolnjuje zgoraj omenjenih kriterijev rezidentstva in je **fizično prisotna v RS več kot 183 dni**, se obravnava kot rezident RS.

Za plačilo dohodnine so zavezani tudi nerezidenti, in sicer za plačilo dohodnine od dohodkov, ki imajo **vir v RS**. Iz rezidentstva RS so izključeni tuji diplomatski in konzularni predstavniki, skupaj z njihovimi zakonci in vzdrževanimi družinskimi člani, če bivajo v RS. Pod pogojem, da niso državljani RS so iz rezidentstva izključene tudi osebe, ki so zaposlene kot funkcionarji, strokovnjaki ali uslužbenci mednarodnih organizacij, saj so navedene osebe zaposlene s strani določenih mednarodnih organizacij, ki se financirajo iz mednarodnih sredstev. Z namenom olajševanja **zaposlovanja tujih strokovnjakov**, za dela za katera ni dovolj strokovnega kadra v RS, se določene osebe obravnavajo kot nerezidenti za davčne namene. Le ti morajo izpolnjevati naslednje **pogoje**:

- oseba bo bivala v RS izključno zaradi zaposlitve kot tuj strokovnjak za dela, za katera ni dovolj ustreznega kadra;
- oseba ni bila rezident RS v kateremkoli času petih let pred prihodom v RS;
- oseba ni lastnik nepremičnine v RS in
- bo v RS bivala skupno manj kot 365 dni.

2.2 VIRI OBDAVČEVANJA Z DOHODNINO

Zakon o dohodnini (Uradni list RS št. 117/2006 in dopolnitve – ZDoh-2) določa natančnejša pravila, kdaj se šteje, da je dohodek dosežen v Republiki Sloveniji in kdaj izven nje. Tudi ko zaposlitve ali storitve niso opravljene na ozemlju Republike Slovenije, in oseba, ki prejme dohodek, ne izvaja dejavnosti v Republiki Sloveniji, so pa bili **dohodki izplačani s strani izplačevalca v Republiki Sloveniji**, se takšen dohodek povezuje z virom v Republiki Sloveniji. Pravilo vira se uporablja vedno, ko je izplačevalec dohodka rezident ali je lociran v Republiki Sloveniji v položaju dolžnika ali zastopnika dolžnika. V tem primeru se uporabita

dva kriterija, in sicer **lokacija izplačevalca dohodka** in **odbitna postavka** pri izračunu davčne osnove izplačevalca obdavčljivega dohodka v Republiki Sloveniji.

Prvi kriterij je izpolnjen, ko je oseba, ki izplačuje dohodek, rezident Republike Slovenije, oziroma ko poslovna enota nerezidenta v Republiki Sloveniji izplača dohodek, medtem ko je drugi kriterij izpolnjen, če se izplačani dohodek odšteje pri izračunu obdavčljivega dohodka izplačevalca v Republiki Sloveniji, kar pomeni, da zmanjšuje davčno obveznost izplačevalca v Republiki Sloveniji.

Z **dohodnino** so obdavčeni **dohodki fizične osebe**, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu. Dohodki so vsi dohodki in dobički, ne glede na vrsto. Za dohodek se šteje vsako izplačilo oziroma prejem dohodka, ne glede na obliko, v kateri je izplačan oziroma prejet. Dohodek, ki je prejet v naravi, se določi na podlagi primerljive tržne cene. Dohodek je pridobljen oziroma dosežen v davčnem letu, v katerem je prejet. Šteje se, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi ali je kako drugače dan na razpolago fizični osebi. V primeru transakcij in izplačil dohodkov med povezanimi osebami se kot podlaga za ugotovitev višine dohodka uporabljajo primerljive tržne cene. Metode za določanje primerljive tržne cene so določene z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb.

2.2.1 Dohodek iz zaposlitve

Za **dohodek iz zaposlitve** se šteje dohodek, prejet na podlagi pretekle ali sedanje zaposlitve. Za zaposlitev se šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje, v katerega vstopa fizična oseba pri opravljanju fizičnega ali intelektualnega dela, vključno z opravljanjem storitev in ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela, ne glede na čas trajanja. Za zaposlitev se šteje tudi opravljanje dela oziroma storitev prokuristov in direktorjev ter opravljanje funkcije na podlagi imenovanja in izvolitve v državni ali drug organ. Dohodek iz zaposlitve vključuje **vsako izplačilo in boniteto**, ki sta povezani z zaposlitvijo. **Boniteta** je vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo, pri čemer se za zaposlitev šteje vsako odvisno razmerje, ne le delovno razmerje. **Elemente odvisnosti** lahko porazdelimo na sledeče:

- nadzor in navodila glede opravljanja dejavnosti;
- osebni element opravljanja dejavnosti;
- zagotavljanje sredstev in pogojev opravljanja dejavnosti;
- prevzemanje tveganj;
- način opravljanja dela in plačilo;
- odstop od pogodbe in prevzemanje odgovornosti
- udeležba na dobičku.

Bonitete se lahko upoštevajo samo, če so **dane v naravi**. V primerih, ko so **dane v denarju**, se upoštevajo kot **samostojni dohodki** in se kot taki obdavčujejo. Vsak prejemek je treba za potrebe obdavčitve preračunati v bruto znesek, če zavezanec pri izplačilu dohodka v naravi nima drugega dohodka, prejetega v denarju ali če dohodek v denarju ni zadosten, da bi se od njega lahko odtegnil davčni odtegljaj od dohodka v naravi. Poleg tega je potrebno opozoriti, da se bonitete ne všttevajo v pokojninsko osnovo. ZDoh-2 primeroma določa kot **bonitete fizičnih oseb**:

- uporabo osebnega avtomobila za zasebne namene;

- nastanitev;
- posojilo brez obresti ali posojilo z nižjo obrestno mero od tržne;
- popuste pri prodaji blaga in storitev, pri katerih so mišljeni popusti delojemalcem;
- izobraževanje delojemalca in njegovega družinskega člana;
- zavarovalne premije in podobna plačila;
- darila, ki jih zagotovi delodajalec na podlagi ali zaradi zaposlitve nekdanjemu, sedanjemu ali bodočemu delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu;
- pravico delojemalca do cenejšega nakupa delnic ali pravica do pridobitve drugega premoženja;

Zgled 3: Izračun bonitet

Primer: Boniteta uporabe službenega vozila v zasebne namene

Delojemalec ima bruto plačo 2.500,00 € ter uporablja službeni avto tako v službene kot tudi zasebne namene. Delojemalec prevozi mesečno 450 km v zasebne namene, kar pomeni, da se nabavna vrednost avtomobila pri izračunu bonitete prepolovi (zakonsko določena meja je 500 km v zasebne namene). Gorivo plačuje delodajalec. Delojemalec ima enega vzdrževanega družinskega člana.

Bruto plača: 2.500,00 €

Izračun bonitete za službeno vozilo

Nabavna vrednost starega vozila: 10.500,00 €

Zasebno prevoženi kilometri/mesec : 450

Izračun: Drugo leto uporabe avta – 15 % (0,85) zmanjšanje davčne osnove

Davčna osnova: $10.500,00 \text{ €} \times 0,85 = 8.925,00 \text{ €} / 2 = 4.462,50 \text{ €}$ (zmanjšanje davčne osnove zaradi prevoženih km v zasebne namene)

Davčna stopnja: 1,5 %

Boniteta: $4.462,50 \text{ €} \times 0,015 = 66,90 \text{ €}$

Izračun neto plače

Davčna osnova – odtegljaj

Plača + boniteta: (2.500 € + 66,90 €)	2.566,90 €
Prispevki zaposlenega (22,1 %):	567,30 €
Prispevki delodajalca (16,1 %):	413,30 €
Splošna olajšava	246,63 €
Vzdrževani družinski član	181,98 €
SKUPAJ	1.570,10 €

Akontacija dohodnine:

$257,56 \text{ €} + 41 \% \text{ nad } 1.197,93 \text{ €} = 257,56 \text{ €} + 41 \% \text{ od } 373,06 \text{ €} = 257,56 \text{ €} + 152,95 \text{ €} = 410,51 \text{ €}$

Pokojnina je dohodek, prejet na podlagi obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja, obveznega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja in prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja v skladu z zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju in zakonom o prvem pokojninskem skladu Republike Slovenije in preoblikovanju pooblaščenih investicijskih družb in vključuje tudi državno pokojnino, odpravnino in oskrbnino vdovi ali vdovcu, letni dodatek in pokojnino v obliki mesečne pokojninske rente.

Osnova za dohodnino (v nadaljnjem besedilu: davčna osnova) od dohodka iz delovnega razmerja je zgoraj določen dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delojemalec. Zavezanec, ki prejema dohodek iz delovnega razmerja iz tujine, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za stroške prehrane med delom in stroške prevoza na delo in z dela, glede na dejansko prisotnost na delovnem mestu v tujini.

Zgled 4: Obdavčevanje odpravnin

Primer 1: Ne plača socialnih prispevkov in davka

Povprečna plača v RS 1.187,50 €

Povprečna mesečna stopnja obdavčitve 20 %

Povprečna tromesečna plača delavca je 1.125,00 €. Delavec je zaposlen 10 let. Po 109 členu ZDR mu pripada odpravnina v višini četrte povprečne plače za vsako leto zaposlitve oziroma za 10 let 2,5 plače kar znaša 2.812,50 €. Desetkratnik povprečne plače delavca znaša 11.250,00 €, desetkratnik povprečne plače v RS pa 11.875,00 €. Ker odpravnina ne dosega desetkratnika povprečne plače delavca niti desetkratnika povprečne plače na zaposlenega v RS, se pri odpravnini ne obračunajo socialni prispevki niti davek.

Primer 2: Ne plača socialnih prispevkov, plača davek

Zelo nedosledno popravljeno.

Povprečna plača v RS 1.187,50 €

Povprečna mesečna stopnja obdavčitve 20 %

Povprečna tromesečna plača delavca je 1.375,00 €. Za 35 let dela mu pripada po 109. členu ZDR odpravnina v višini tretjine povprečne plače za vsako leto zaposlitve oziroma 11,6 plač, kar znaša 15.950,00 €. Po kolektivni pogodbi lahko pridobi samo desetkratnik povprečne plače kar znese 13.750,00 €. Ker odpravnina ne presega zneska po 109. členu ZDR se mu socialni prispevki ne obračunajo, plačati pa mora davek in sicer na razliko med desetkratnikom povprečne plače in desetkratnikom povprečne plače na zaposlenega v RS ($13.750,00 \text{ €} - 11.875,00 \text{ €} = 1.875,00 \text{ €}$ davek $20 \% = 375,00 \text{ €}$). Delavec dobi izplačilo ($13.750,00 \text{ €} - 375,00 \text{ €} = 13.375,00 \text{ €}$).

Primer 3: Plača socialne prispevke in davek

Povprečna plača v RS 1.187,50 €

Povprečna mesečna stopnja obdavčitve 20 %

Povprečna tromesečna plača delavca je 3.125,00 €. Za 30 let delovne dobe mu pripada po 109. členu ZDR tretjina povprečne plače za vsako leto zaposlitve oziroma 10 plač, kar znaša 31.250,00 €. Po individualni pogodbi se lahko delavcu izplača odpravnina 15 plač, kar znaša 46.875,00 €, kar je več kot desetkratnik njegove povprečne plače (31.250,00 €). Od odpravnine mora biti odtegnjen tako socialni prispevek delodajalca in delojemalca kot tudi davek. Vendar je osnova za davek posebej izračunana.

Izračun:

Prispevki za delodajalca 16,1 % od 46.875,00 € = 7.546,90 €
 Prispevki za delojemalca 22,1 % od 46.875,00 € = 10.359,40 €
 Osnova za davek 46.875,00 € – 10.359,40 € – 11.666,60 € = 24.640,60 €
 Davek 20 % od 24.640,60 € = 4.928,10 €
 ODPRAVNINA; 46.875,00 € – 10.359,40 € – 4.928,10 € = 31.587,50 €

Primer 4: Odpoved pogodbe zaradi krivdnih razlogov

Povprečna tromesečna plača delavca je 1.458,30 €. Za 3 leta delovne dobe mu pripada po 109. členu ZDR petina povprečne plače za vsako leto zaposlitve oziroma 3/5 plač, kar znaša 875,00 €. Obračun odpravnine posega samo na odbitke za socialne prispevke, in sicer:

Prispevki za delodajalca 16,1 % od 875,00 € = 140,90 €
 Prispevki za delojemalca 22,1 % od 875,00 € = 193,40 €
 ODPRAVNINA; 875,00 € – 193,40 € = 681,60 €

Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vključuje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev. Za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja se šteje tudi dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ne glede na vrsto pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov. Za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja se šteje tudi dohodek verskih delavcev iz naslova razmerja z versko skupnostjo, ki nima vseh elementov delovnega razmerja, v višini, ki ga določi Vlada Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: vlada), pri čemer dohodek ne sme biti manjši od zneska, ki zagotavlja socialno varnost v Sloveniji in ne večji od zneska minimalne plače v skladu z zakonom, ki ureja minimalno plačo. Davčna osnova od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je vsak posamezni dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 % dohodka. Poleg normiranih stroškov je mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in nočitev v zvezi z opravljanjem dela ali storitev. Priznajo se na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada.

Zgled 5: Izračun neto dohodka iz drugega pogodbenega razmerja

Davčni zavezanec je v mesecu januarju pridobil 2.300 € bruto dohodka iz pogodbe o delu. Zanima nas neto vrednost tega dohodka.

Bruto dohodek	2.300,00 €
Normirani stroški (10 %)	230,00 €
Davčna osnova	2.070,00 €
Davčna stopnja	25 %
Davek	517,50 €
Neto dohodek (2.300,00 € – 517,50 €)	1.782,50 €
Davčni koficient (1.782,50 € / 2.300,00 €)	0,775

2.2.2 Dohodek iz dejavnosti

Za **dohodek iz dejavnosti** se šteje dohodek, dosežen z **neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti**, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti. Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne samostojne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic. Za **dohodek iz dejavnosti se ne šteje** dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, razen če se davčna osnova od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ali na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

Davčna osnova od dohodka iz dejavnosti je **dobiček**, ki se ugotovi kot **razlika med prihodki in odhodki**, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Za ugotavljanje prihodkov in odhodkov se uporabljajo **predpisi o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb**, če ni z ZDoh-2 drugače določeno.

Obvezni prispevki za socialno varnost, ki se nanašajo na socialno zavarovanje zavezanca in jih zavezanec plačuje v skladu s posebnimi predpisi, se priznajo kot odhodek. Obvezni prispevki za socialno varnost, ki so primerljivi z obveznimi prispevki za socialno varnost v Sloveniji in jih zavezanec plačuje v sklad, priznan za davčne namene v katerikoli drugi državi, se priznajo kot odhodek pod pogojem, da zavezanec ni bil rezident Slovenije neposredno pred začetkom opravljanja dejavnosti v Sloveniji in je v tem času že prispeval v navedeni sklad. **Stroški**, ki se nanašajo izključno na zavezanca, se priznajo pod pogoji in do višin, ki jih za delojemalce določi vlada.

Pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca iz **dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja** se upoštevajo **normirani odhodki** v višini 25 % ustvarjenih prihodkov.

Če je davčna osnova negativna, zavezanec izkaže **izgubo**. Izgubo lahko zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v naslednjih letih. Pokrivanje izgube se prizna največ do višine davčne osnove od dohodka iz dejavnosti. Pri zmanjšanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti na račun izgub iz preteklih let se davčna osnova od dohodka iz dejavnosti najprej zmanjša za izgubo starejšega datuma. Izgube ni mogoče prenesti na novega zasebnika oziroma pravno osebo, kadar zavezanec preneha z opravljanjem dejavnosti.

Zavezanec lahko uveljavlja **znižanje davčne osnove v višini 20 % zneska**, ki predstavlja **vlaganja v raziskave in razvoj** v davčnem letu, vendar največ v višini davčne osnove.

Zavezanec, ki zaposluje **invalida** po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja **znižanje davčne osnove v višini 50 % izplačane plače te osebe, zavezanec, ki zaposluje invalida s 100 % telesno okvaro ali gluho osebo, pa v višini 70 % izplačane plače te osebe**. Zavezanec, ki zaposluje invalide nad predpisano kvoto in katerih invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri istem delodajalcu po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 70 % izplačanih plač za te osebe.

Zavezanec, ki je **invalid po zakonu**, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, in ne zaposluje delavcev, lahko uveljavlja **znižanje davčne osnove v višini 30 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji, zavezanec invalid s 100 % telesno okvaro**

ali zavezanec – gluha oseba pa v višini 60 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec opravljanja dejavnosti.

Zavezanec, ki sprejme **vajenca, dijaka ali študenta** po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ **v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji** za vsak mesec izvajanja praktičnega dela posamezne osebe v strokovnem izobraževanju.

Zavezanec (delodajalec), ki **financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja** in izpolnjuje pogoje iz 302. do 305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 104/05 – uradno prečiščeno besedilo in 69/06), lahko za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev – zavarovancev izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v drugi državi članici EU, po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v poseben register v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, **uveljavlja davčno olajšavo** za leto, v katerem so bile premije plačane, vendar največ do zakonsko določenega zneska.

Zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za **humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene**, in sicer le za takšna izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom drugih držav članic EU, razen poslovnim enotam rezidentov držav članic EU, ki se nahajajo izven držav članic EU, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, kot nepridobitnih dejavnosti, do zneska, ki ustreza **0,3 % obdavčenega prihodka** zavezanca v davčnem letu. Zavezanec lahko uveljavlja poleg znižanja davčne osnove dodatno znižanje davčne osnove do zneska, ki ustreza **0,2 % obdavčenega prihodka** zavezanca v davčnem letu, za znesek izplačil v denarju in v naravi za kulturne namene in za takšna izplačila **prostovoljnimi društvom**, ustanovljenim za **varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami**, ki delujejo v javnem interesu za te namene in sicer le za takšna izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom drugih držav članic EU, razen poslovnim enotam rezidentov držav članic EU, ki se nahajajo izven držav članic EU, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, ki ni pridobitna.

Zavezanec lahko uveljavlja tudi znižanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in naravi **političnim strankam**, vendar največ do zneska, ki je enak **trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu**.

Od dohodkov, od katerih se v skladu z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, izračunava, odteguje in plačuje **davčni odtegljaj**, se izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj, če jih v okviru opravljanja dejavnosti dosega zavezanec po ZDoh-2.

2.2.3 Dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti

Za **dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti** se štejejo vsi dohodki v zvezi z osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnostjo na kmečkem gospodinjstvu. Kot kmečko gospodinjstvo se šteje **skupnost oseb**, ki niso najeta delovna sila in imajo **na dan 30. junija v davčnem letu** skupno stalno oziroma začasno prebivališče in so prijavljeni kot eno gospodinjstvo, ter imajo na ta dan v uporabi najmanj toliko kmetijskih in gozdnih zemljišč, da znaša njihov **skupni katastrski dohodek najmanj 200 €**, ali imajo v uporabi **najmanj 40 čebeljih panjev**, evidentiranih v registru čebelnjakov po predpisih o kmetijstvu. **Davčna**

osnova od dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti je za pridelavo na zemljiščih katastrski dohodek, ki vključuje tudi druge dohodke, pripisane zemljiščem, ki je ugotovljen po predpisih o ugotavljanju katastrskega dohodka na dan 30. junija leta, za katero se dohodek ugotavlja.

2.2.4 Dohodek iz oddajanja premoženja v najem

Dohodek iz oddajanja premoženja v najem je dohodek, dosežen z oddajanjem nepremičnin in premičnin (v nadaljnjem besedilu: premoženja) v najem. Za oddajanje premoženja v najem se šteje:

- vsako oddajanje premoženja na podlagi pogodbe ali na drugi pravni podlagi, s katero najemodajalec prepusti najemniku določeno premoženje v uporabo ali mu prepusti pravico do uporabe premoženja, najemnik pa mu je zato dolžan plačati ustrezno najemnino ali drugo nadomestilo;
- drugi primeri uporabe premoženja: kadar tisti, katerega premoženje uporablja nekdo drug ima pravico, da od njega zahteva opustitev določenih dejanj, ki bi jih imel sicer pravico izvrševati na svojem premoženju, prejme ustrezno nadomestilo.

Kot dohodek iz oddajanja premoženja v najem se obdavčuje **najemnina in druga nadomestila** v zvezi z oddajanjem premoženja v najem.

Davčna osnova je dohodek iz oddajanja premoženja v najem, zmanjšan za **normirane stroške v višini 40 % od dohodka**, doseženega z oddajanjem premoženja v najem. Zavezanec lahko namesto normiranih stroškov uveljavlja **dejanske stroške** vzdrževanja premoženja, kar ohranja uporabno vrednost premoženja (v nadaljnjem besedilu: dejanski stroški vzdrževanja), če jih v času oddajanja premoženja v najem za navedeno premoženje plačuje sam. Dejanski stroški vzdrževanja se priznajo na podlagi **računov**.

Zgled 6: Izračun neto dohodka iz oddajanja premoženja v najem

Davčni zavezanec je v mesecu januarju pridobil 2.500,00 € bruto dohodka iz najema poslovnih prostorov. Zanima nas neto vrednost tega dohodka.

Bruto dohodek	2.300,00 €
Normirani stroški (40 %)	1.000,00 €
Davčna osnova	1.500,00 €
Davčna stopnja	25 %
Davek	375,00 €
Neto dohodek (2.500,00 € – 375,00 €)	2.125,00 €
Davčni koficient (2.125,00 € / 2.500,00 €)	0,85

2.2.5 Dohodek iz prenosa premoženjske pravice

Dohodek iz prenosa premoženjske pravice vključuje dohodek, dosežen z odstopom uporabe oziroma izkoriščanja ali odstopom pravice do uporabe oziroma pravice do izkoriščanja:

- materialne avtorske pravice in materialne pravice izvajalca,
- izuma, videza izdelka, znaka razlikovanja, tehnične izboljšave, načrta, formule, postopka, podobne pravice oziroma podobnega premoženja in informacij glede industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušenj, ne glede na to, ali so zavarovani po zakonu,

- osebnega imena, psevdonima ali podobe, na podlagi pogodbe ali druge pravne podlage, po kateri imetnik premoženjske pravice za njen prenos prejme določeno nadomestilo.

Kot dohodek iz prenosa premoženjske pravice se obdavčuje **vsak dohodek, prejet kot nadomestilo za prenos premoženjske pravice**, ki vključuje zlasti nadomestilo za uporabo, izkoriščanje ali odstop pravice do uporabe oziroma pravice do izkoriščanja premoženjske pravice. **Davčna osnova** je dohodek iz prenosa premoženjske pravice, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 % od dohodka, doseženega s prenosom premoženjske pravice.

Zgled 7: Izračun neto dohodka iz prenosa premoženjskih pravic

Davčni zavezanec je v mesecu januarju pridobil 5.000,00 € bruto dohodka iz licenčin. Zanima nas neto vrednost tega dohodka.

Bruto dohodek	5.000,00 €
Normirani stroški (10 %)	500,00 €
Davčna osnova	4.500,00 €
Davčna stopnja	25 %
Davek	1.125,00 €
Neto dohodek (2.300,00 € – 517,50 €)	3.875,00 €
Davčni koficient (1.782,50 € / 2.300,00 €)	0,775

2.2.6 Dobiček iz kapitala

Dobiček iz kapitala je dobiček, dosežen z odsvojitvijo kapitala. Za kapital se štejejo nepremičnina, vrednostni papirji in deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja ter investicijski kuponi. Dohodnine **se ne plača** od dobička iz kapitala, doseženega pri odsvojitvi kapitala po **20 letih imetništva**. **Davčna osnova** od dobička iz kapitala je **razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi**. Kadar je razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala v času pridobitve negativna (izguba), se lahko v letu, za katero se odmerja dohodnina, za navedeno izgubo zmanjšuje pozitivna davčna osnova za dobiček iz kapitala po tem poglavju, vendar ne več kot znaša pozitivna davčna osnova.

Obresti so obresti od posojil, obresti od dolžniških vrednostnih papirjev, obresti od denarnih depozitov pri bankah in hranilnicah ter drugih podobnih finančnih terjatvah do dolžnikov, dohodek iz oddajanja v finančni najem in dohodek iz življenjskega zavarovanja ter dohodek, ki ga zavezanec doseže na podlagi delitve prihodkov vzajemnega sklada v obliki obresti. Kot obresti se obdavčuje vsako nadomestilo, ki ne predstavlja vračila glavnice iz finančno dolžniškega razmerja, vključno z nadomestili za tveganje ali za zmanjšanje vrednosti glavnice iz finančno dolžniškega razmerja zaradi inflacije.

Dividende so dividende in drugi dohodki, doseženi na podlagi lastniškega deleža. Za lastniški delež se šteje vsak delež, ki ga ima fizična oseba (v nadaljnjem besedilu: imetnik deleža) na podlagi vloženih sredstev v gospodarski družbi, zadrugi in drugih oblikah organiziranja, vključno s premoženjskim vložkom tihega družbenika v podjetje nosilca tihe družbe in premoženjskim vložkom fizične osebe v katerokoli drugo obliko organiziranja, ki ima pretežno naravo lastniškega kapitala (v nadaljnjem besedilu: plačnik). Kot dividenda se obdavčuje vsaka razdelitev dohodka imetniku deleža iz premoženja plačnika oziroma povezane osebe plačnika na podlagi njegovega lastniškega deleža v plačniku, ki ne predstavlja

zmanjšanja njegovega lastniškega deleža, vključno z razdelitvijo v obliki delnic ali zamenljivih obveznic ter pripisom dobička kapitalskemu deležu družbenika. ***Kot dividende se obdavčuje tudi:***

- prikrito izplačilo dobička, določeno v zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb;
- dobiček, ki se razdeli v zvezi z dolžniškimi vrednostnimi papirji, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku plačnika;
- dohodek, ki ga zavezanec doseže na podlagi delitve čistega dobička vzajemnega sklada ali delitve prihodkov vzajemnega sklada,

Davčna osnova je dosežena dividenda, če ni z Zdoh-2 drugače določeno. Davčna osnova se pri prikitem izplačilu dobička določi na podlagi primerljive tržne cene.

2.3 DAVČNE OLAJŠAVE

Splošna davčna olajšava se prizna vsakemu rezidentu kot zmanjšanje letne davčne osnove pod pogojem, da drug rezident za njega ne uveljavlja posebne olajšave za vzdrževanega družinskega člana. Poleg splošne olajšave se rezidentu, katerega skupni dohodek iz naslova dohodka iz zaposlitve, dohodka iz dejavnosti, dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, dohodka iz oddajanja premoženja v najem in prenosa premoženjske pravice ter drugih dohodkov (razen dohodka, ki je oproščen plačila dohodnine oziroma se ne všteva v davčno osnovo) v letu, za katero se odmerja dohodnina, ki ***ne presega zakonsko določenega zneska***, prizna zmanjšanje letne davčne osnove.

Kot ***osebne olajšave*** ZDoh-2 določa sledeče:

- rezidentu, invalidu s 100 % telesno okvaro, se prizna zmanjšanje letne davčne osnove, če mu je bila priznana pravica do tuje nege in pomoči, na podlagi odločbe Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, Centra za socialno delo ali upravnega organa, pristojnega za varstvo borcev in vojaških invalidov. Rezidentu po dopolnjenem 65. letu starosti se prizna zmanjšanje letne davčne osnove.
- rezidentu, prejemniku pokojnine iz obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja, se prizna zmanjšanje dohodnine v višini 13,5 % odmerjene pokojnine iz obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja.
- rezidentu, ki prejema nadomestilo iz obveznega invalidskega zavarovanja kot delovni invalid po predpisih, ki urejajo obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje v Sloveniji, se prizna zmanjšanje dohodnine v višini 13,5 % odmerjenega nadomestila.

Rezidentu, ki ***samostojno opravlja specializiran poklic na področju kulturne dejavnosti*** in je vpisan v razvid samozaposlenih v kulturi, se pod pogojem, da gre za poklic, ki je značilen samo za področje kulturne dejavnosti in pod pogojem, da nima sklenjenega delovnega razmerja in ne opravlja druge dejavnosti, ***prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v višini 15 % prihodkov letno, do zneska 25.000 € njegovih prihodkov iz dejavnosti v letu, za katero se odmerja dohodnina.*** Rezidentu, ki samostojno opravlja novinarski poklic in je vpisan v razvid samostojnih novinarjev, se pod pogojem, da nima sklenjenega delovnega razmerja in ne opravlja druge dejavnosti, prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v višini 15 % prihodkov letno, do zneska 25.000 € njegovih prihodkov iz dejavnosti v letu, za katero se odmerja dohodnina. Rezidentu, ki samostojno opravlja poklic športnika in je vpisan v razvid poklicnih športnikov, se pod pogojem, da nima sklenjenega delovnega razmerja in ne opravlja druge dejavnosti, prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v višini 15 % prihodkov letno, do zneska 25.000 € njegovih prihodkov iz dejavnosti v letu, za katero se odmerja dohodnina.

Za **vzdrževanega družinskega člana zavezanca** se šteje zakonec, ki ni zaposlen ter ne opravlja dejavnosti, nima lastnih sredstev za preživljanje ali so ta manjša od višine posebne olajšave za vzdrževanega družinskega člana, in razvezani zakonec zavezanca, če mu je s sodbo oziroma dogovorom, sklenjenim po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih, priznana pravica do preživnine, ki jo plačuje zavezanec. Za zakonca se šteje oseba, ki živi z zavezancem v zakonski zvezi. Za zakonca se šteje tudi zunajzakonski partner, ki živi z zavezancem najmanj eno leto v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo.

Zgled 8: Primer izračuna dohodka in akontacije dohodnine

1. Mesečni izračun

Tabela 5: Mesečna akontacija dohodnine

Če znaša neto mesečna davčna osnova v eurih		Znaša dohodnina v eurih	
Nad	Do		
	598,97		16 %
598,97	1.197,93	95,84	+ 27 % nad 598,97
1.197,93		257,56	+ 41 % nad 1.197,93

Vir: <http://www.durs.gov.si>

Tabela 6: Splošna olajšava (mesečno)

Če znaša mesečni bruto dohodek iz delovnega razmerja v eurih		Znaša splošna olajšava v eurih
Nad	Do	
	691,67	413,30
691,67	800,00	329,97
800,00		246,63

Vir: <http://www.durs.gov.si>

Tabela 7: Olajšava za vzdrževanega družinskega člana (mesečno)

Za prvega vzdrževanega otroka	181,98
Za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo	659,39
Za drugega vzdrževanega otroka	197,83
Za tretjega vzdrževanega otroka	329,96
Za četrtega vzdrževanega otroka	462,08
Za petega vzdrževanega otroka	594,21

Vir: <http://www.durs.gov.si>

Mesečna bruto osnova	3.500,00 €
Prispevki (22,1 %)	773,50 €
Splošna olajšava	246,63 €
Olajšava za vzdrževanega družinskega člana	181,98 €
Neto davčna osnova 1	2.297,89 €

Akontacija dohodnine:

$257,56 \text{ €} + 41 \% \text{ nad } 1.197,93 \text{ €} = 257,56 \text{ €} + 41 \% \text{ od } 1.099,96 \text{ €} = 257,56 \text{ €} + 450,98 \text{ €} = 708,54 \text{ €}$

Neto dohodek:

$3.500,00 \text{ €} - 773,50 \text{ €} - 708,54 \text{ €} = 2.017,96 \text{ €}$

2. Letni izračun

Tabela 8: Letna tabela dohodnine

Če znaša neto letna davčna osnova v eurih		Znaša dohodnina v eurih	
Nad	Do		
	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: <http://www.durs.gov.si>

Tabela 9: Splošna olajšava (letno)

Če znaša skupni dohodek v eurih		Znaša splošna olajšava v eurih
Nad	Do	
	8.300,00	4.959,60
8.300,00	9.600,00	3.959,60
9.600,00		2.959,60

Vir: <http://www.durs.gov.si>

Tabela 10: Olajšava za vzdrževanega družinskega člana (letno)

Za prvega vzdrževanega otroka	2.183,76
Za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo	7.912,70
Za drugega vzdrževanega otroka	2.374,02
Za tretjega vzdrževanega otroka	3.959,52
Za četrtega vzdrževanega otroka	5.545,02
Za petega vzdrževanega otroka	7.130,52

Vir: <http://www.durs.gov.si>

Mesečna bruto osnova (3.500,00 € *12)	42.000,00 €
Prispevki (22,1 %) (773,50 € *12)	9.282,00 €
Akontacija dohodnine (708,54 € * 12)	8.502,48 €
Splošna olajšava	2.959,60 €
Olajšava za vzdrževanega družinskega člana	2.183,00 €
Neto davčna osnova 1	27.574,64 €

Akontacija dohodnine:

3.090,67 € + 41 % nad 14.375,20 € = 3.090,67 € + 41 % od 13.199,44 € = 3.090,67 € + 5.411,77 € = **8.502,48 €**

Neto dohodek:

42.000,00 € – 9.282,00 € – 8.502,48 € = **24.215,52 €**

Koeficijent obremenitve:

24.215,52 € / 42.000,00 € = **0,576 ali 57,60 %**

Glej internetni vir – Zakon o dohodnini –

http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r07/predpis_ZAKO4697.html

POVZETEK POGLAVJA

Dohodnina je davek, ki se plačuje od dohodkov fizičnih oseb, pridobljenih v posameznem koledarskem letu. Dohodnina je prihodek državnega proračuna in proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti. Dohodnina se odmerja od šestih skupin dohodkov.

Rezidenti so zavezanci za davek od dohodkov, doseženih v Sloveniji in od dohodkov, doseženih v tujini. Fizična oseba je ne glede na državljanstvo rezident Slovenije, če ima stalno prebivališče v Sloveniji. Rezidenti so dolžni oddati napoved za odmero dohodnine. Nerezidenti so zavezanci za davek od določenih dohodkov, doseženih v Sloveniji. Nerezidenti, ki bivajo na območju Slovenije nepretrgoma najmanj šest mesecev, morajo oddati napoved za odmero dohodnine.

Dohodnina se odmerja na letni ravni na podlagi napovedi za odmero dohodnine, s katero fizične osebe napovejo svoje dohodke, dosežene v posameznem koledarskem letu. Med letom se plačujejo davki od posameznih vrst dohodkov. V primeru, koje delodajalec oziroma izplačevalec osebnih prejemkov oziroma drugih dohodkov, od katerih se plačuje davek od vsakega posameznega dohodka, pravna oseba ali zasebnik, je ta oseba dolžna za davčnega zavezanca obračunati in plačati davek po odbitku, če ni za posamezno vrsto davka z zakonom o davčnem postopku drugače določeno. V ostalih primerih mora davčni zavezanec sam napovedati posamezno vrsto dohodka in plačati davek, odmerjen na podlagi napovedi.

Med letom plačani davki od posameznega dohodka se odštejejo od odmerjene dohodnine. V primeru, da je odmerjena dohodnina višja od med letom plačanih davkov od posameznih dohodkov, je davčni zavezanec dolžan doplačati razliko. V nasprotnem primeru, ko med letom plačani davki presegajo odmerjeno dohodnino, zavezanec dobi vračilo razlike.

Dohodninska obveznost zavezancev se izračuna tako, da se davčne osnove različnih skupin dohodka, doseženega v davčnem letu, izračunajo ločeno in nato seštejejo. Osnova za dohodnino se izračuna po odštetju določenih osebnih olajšav, obveznih prispevkov za

socialno varnost ter določenih stroškov. Od tako določene osnove se odmeri dohodnina po progresivnih stopnjah. Letna davčna lestvica se vsako leto uskladi glede na rast povprečne plače zaposlenih v Sloveniji.

VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Kdo so lahko zavezanci za dohodnino?
2. Naštejte vire obdavčevanja z dohodnino.
3. Katere oprostitve plačila dohodnine poznamo?
4. Kaj se šteje v dohodek iz zaposlitve?
5. Kaj se vključuje v dohodek iz delovnega razmerja?
6. Kaj je dohodek iz drugega delovnega razmerja in kako je dohodninsko obravnavan?
7. Katere vrste obdavčevanja bonitet poznamo?
8. Iz česa je sestavljena pokojnina?
9. Kako se pri dohodku iz dejavnosti v davčnem smislu obravnava izguba?
10. Katere oprostitve obdavčevanja pri dohodku iz dejavnosti poznamo?
11. Kaj je davčna osnova pri dohodku iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti?
12. Kako se določa dohodek iz oddajanja premoženja v najem?
13. Kako se izračunava obdavčitev pri dohodku iz oddajanja premoženja v najem?
14. Na kaj moramo paziti pri obravnavi obdavčevanja dohodka iz prenosa premoženjskih pravic?
15. Kaj se šteje v davčno osnovo dobička iz kapitala?
16. Kako se obdavčujejo obresti fizičnih oseb?
17. Kako se obdavčujejo dividende fizičnih oseb?
18. Naštejte vse davčne olajšave pri dohodnini in jih na kratko opiši.

3 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

TEMELJNI CILJI POGLAVJA

V tem delu gradiva študent spoznava korporacijsko obdavčevanje, ki je izjemnega pomena za razumevanje poslovanja podjetij tako na domačem kot tudi na tujem trgu. Srečevali se bodo s pojmi; rezident, nerezident, stalna poslovna enota, davčno priznani in davčno nepriznani dohodki, amortizacija, prevrednotenja, davčni odtegljaj, statusne spremembe in vpliv le teh na obdavčevanje dohodka pravnih oseb ter prenosne oziroma transferne cene.

Davek na dohodek pravnih oseb je ena od davčnih oblik, ki jo uporabljajo davčni sistemi vseh sodobnih držav. Razlogi za vpeljavo tega davka so različni, vendar jih lahko razdelimo na dve temeljni skupini. Finančno politična zasnova ima svoje korenine v miselnosti, da je davek izdaten vir dohodka državnega proračuna, kakor tudi prednosti, ki jih ima ta davek za gospodarstvo. Pravne osebe z vpeljavo tega davka težijo k modernizaciji proizvodnje, spodbujanju izvoza, zagotavljanju večanja investicij, izboljšujejo organsko sestavo kapitala, zagotavljajo vsem davčnim subjektom enake pogoje za razvoj...itd. Socialno politična zasnova pa vidi v davku instrument, ki zagotavlja oživitve načela pravičnosti obdavčitve. Pravičnost se kaže tudi v tem, da je splošno sprejeto stališče, da je davek na dohodek pravnih oseb neke vrste porok za plačilo davka na dohodke fizičnih oseb, saj bi ob odsotnost tega davka lahko fizične osebe vlagale kapital samo v pravne osebe in bi se dohodek vključeval v premoženje te družbe, s čimer ne bi bil obdavčen in bi lahko prišlo do izpada velikega dela proračunskih sredstev.

Poglejmo delovanje davka na dohodke pravnih oseb na primeru. Družba A bo v letu 2008 izkazovala v izkazu poslovnega izida izkazovala prihodke od prodaje, odprave rezervacij in prihodke od dobljenih dividend. Odhodki v poslovnem izidu pa so stroški plač, reprezentance in ostali upravni stroški. Družba A je v letu 2008 nabavila raziskovalno opremo.

V davčnem obrazcu se najprej določijo davčno priznani prihodki, nato davčno priznani odhodki, potem davčna osnova in izračun davčne obveznosti. Najprej seštejemo vse prihodke in vse odhodke. Nato popravimo prihodke na davčno sprejemljivo raven. Dividende niso obdavčljivi prihodek. Odprava rezervacij ni obdavčljiva v celoti, ker so bile rezervacije ob oblikovanju obdavčene v višini 50 % oblikovanih rezervacij (ni bil v celoti davčno priznan strošek), zato so tudi sedaj obdavčene v višini 50 % teh prihodkov. Tudi odhodke popravimo na davčno sprejemljivo raven. Stroški reprezentance so davčno priznani v višini 50 %. Ugotovimo razliko med davčno priznanimi prihodki in odhodki. To razliko je potrebno povečati še za 5 % vrednosti dividend, ki smo jih izločili iz prihodkov. Davčno osnovo zmanjšamo za olajšave (20 % vrednosti vlaganj v raziskovalno opremo). Osnovo za davek pomnožimo s stopnjo obdavčitve in dobimo davčno obveznost.

3.1 SPLOŠNO O KORPORACIJSKEM DAVKU (DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB)

*V Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS št.117/2006 in dopolnitve: v nadaljevanju ZDDPO-2) sorazmerno obsežen del besedila predstavljajo določbe, s katerimi se v nacionalno zakonodajo povzema v smislu **ureditve skupnega sistema obdavčenja**, ki je določena z evropskima direktivama. Izhodišče pri pripravi nacionalnih zakonodaj so, poleg*

zgoraj navedenih direktiv, določene rešitve, izoblikovane v skladu z načeli in prakso v EU državah, pa tudi določene smernice in modeli obdavčenja, oblikovani v okviru OECD. Nacionalne davčne zakonodaje imajo sicer veliko skupnega, hkrati pa se lahko tudi precej razlikujejo po posameznih davčnih institutih (pri določanju davčne osnove, stopnjah, oprostitvah in olajšavah ipd.). Sistemi obdavčitve dohodkov pravnih oseb so v posameznih državah rezultat razvitosti gospodarstva in politike, ki se vodi v državi v zvezi s tem. Davčna stopnja v povezavi z drugimi davčnimi ukrepi pomembno vpliva na davčno obremenitev zavezancev.

3.2 ZAVEZANCI ZA DAVEK IN DAVČNA OBVEZNOST

Zavezanec za davek je **pravna oseba domačega in tujega prava ter združenje oseb po tujem pravu**, ki je brez prave osebnosti in ni davčni zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino. Republika Slovenija, samoupravna lokalna skupnost in Banka Slovenija niso davčni zavezanci. Rezidentstvo davčnega zavezanca se določi po **registriranem sedežu** ali pa po **kraju, kjer ima sedež dejanska uprava**. Kraj dejanske uprave se določa glede na poslovno mesto, iz katerega se izvaja poslovanje oziroma upravljanje poslovanja zavezanca. Rezident je neomejeno davčno zavezan, kar pomeni, da mora plačevati davke od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Republike Slovenije (načelo svetovnega dohodka).

Nerezidenti, ki v Republiki Sloveniji nimajo registriranega sedeža družbe, hkrati pa njihovo dejansko upravljanje poslovanja poteka v tujini, lahko v celoti ali delno opravljajo aktivnosti v Republiki Sloveniji le v **poslovni enoti ali preko poslovne enote**, kjer lahko dosegajo **aktivne in pasivne dohodke**. Obstoj poslovne enote nerezidenta na območju države daje pravico tej državi, da obdavči dohodke, ki jih je ta poslovna enota ustvarila na njenem območju.

V **predmet obdavčitve** segajo **vsi dohodki davčnega zavezanca**, ki jih doseže v davčnem obdobju koledarskega leta. Davčni zavezanec lahko **izbere obdobje**, ki se razlikuje od koledarskega leta in ne sme presegati obdobja 12 mesecev. Izbranega davčnega obdobja ni dovoljeno spreminjati 3 leta.

3.3 DAVČNA OSNOVA

Davčna osnova je znesek, od katerega se z uporabo davčne stopnje določi višina davčne obveznosti. Davčna osnova rezidenta in nerezidenta je **dobiček za poslovne aktivnosti**, ki jih opravlja v poslovni enoti ali preko nje. Dobiček je opredeljen kot **presežek prihodkov nad odhodki**. Prihodki in odhodki se priznavajo v **izkazu poslovnega izida**, oziroma letnem poročilu, ki temelji na izkazu poslovnega izida. Dobiček v davčnem smislu se ugotavlja s primerjavo davčno priznanih prihodkov in odhodkov. Poleg računovodskih izkazov moramo za določitev davčnega dobička upoštevati tudi davčne predpise.

3.4 DAVČNI ODTEGLJAJ

Davek se izračuna, odtegne in plača po **stopnji 15 % od dohodkov rezidentov in nerezidentov**, razen dividend in dohodkov podobnih dividendam, izplačanih preko poslovne enote

nerezidenta v Sloveniji, ki imajo vir v Sloveniji. Davek se ne izračuna, odtegne in plača od dohodkov, plačanih zavezancu (rezidentu), ki izplačevalcu **sporoči svojo davčno številko**; Prav tako se davek ne izračuna zavezancu (nerezidentu), ki je zavezan za davek od dohodkov, ki jih dosega z dejavnostjo oziroma posli v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji in izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, če gre za dohodke, plačane tej poslovni enoti. Davka **se ne odtegne od plačil dividend in dohodkov, podobnih dividendam**, ki se razdelijo osebam, ki imajo eno od oblik, za katere se uporablja **skupen sistem obdavčenja**, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, če ima prejemnik najmanj 10 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v delniškem kapitalu, osnovnem kapitalu ali glasovalnih pravicah osebe, ki deli dobiček.

3.5 REZERVACIJE IN PREVREDNOTENJE

Zakonsko se pri ugotavljanju davčne osnove in priznavanju prihodkov in odhodkov **oblikovanje rezervacij** ne upošteva, razen v primeru bank in zavarovalnic. V skladu s slovenskimi računovodskimi standardi se rezervacije ločijo na rezervacije na račun odloženih prihodkov ter rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov. Odprava in poraba rezervacij se upoštevat na način, da se prihodki izvzemajo, odhodki pa priznavajo tako, da v davčno osnovo niso še enkrat vključeni. Kot oblikovanje rezervacij se obravnava tudi njihov popravek na sedanjo vrednost. Dolgoročne rezervacije se ne prevrednotujejo, vendar mora zavezanec ob koncu obračunskega obdobja preveriti, ali je znesek rezervacij še ustrezen. Če višina dolgoročnih rezervacij ne omogoča pokritja prihodnjih stroškov, se le te morajo povečati (povečanje finančnih odhodkov). Če pa je višina oblikovanih finančnih rezervacij višja od pričakovanih prihodnjih stroškov, se le te zmanjšajo. (povečanje finančnih prihodkov).

Prevrednotenje je definirano kot sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. Prevrednotenje zaradi okrepitve sredstev oziroma oslabitve dolgov ni obvezno, medtem ko je prevrednotenje zaradi oslabitve sredstev in okrepitve dolgov obvezno. Poznamo več načinov prevrednotenja, in sicer:

- prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute;
- prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij – okrepitve in oslabitve sredstev in dolgov.

Pri ugotavljanju davčne osnove se **prevrednotenje na podlagi spremembe kupne moči** domače valute ne priznava, medtem ko se **prevrednotenje sprememb cen** gospodarskih kategorij ne priznava v času njihovega oblikovanja, ampak se priznavajo ob odsvojitvi sredstev ali odtujitvi dolgov. Izjema so odhodki zaradi **prevrednotenja dolgov, terjatev in finančnih naložb**, ki se prevrednotijo zaradi spremembe tečaja in vplivajo na ugotavljanje davčne osnove že v času njihovega oblikovanja. Ob okrepitvi sredstev ali oslabitvi dolgov se ne povečujejo prihodki, ampak se ta transakcija evidentira kot povečanje prevrednotovalnega kapitala glede teh sredstev in dolgov. V primeru oslabitve sredstev se zmanjšanje sredstev upošteva kot zmanjšanje predhodno oblikovanega prevrednotovalnega popravka kapitala, medtem ko se v primeru okrepitve dolgov, povečanje vrednosti dolga upošteva kot povečanje prevrednotovalnih odhodkov. Prihodki se izvzemajo tako, da v davčno osnovo sploh niso vključeni, če so predhodno povečali davčno osnovo preko prevrednotovalnih prihodkov iz naslova krepitev sredstev. Če oslabitev sredstev povzroča prevrednotovalne odhodke, odprava oslabitve povzroča nastanek prevrednotovalnega prihodka, ki se ne vključi v davčno osnovo.

Glede **sprememb valutnega tečaja** se dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe v tuji valuti na dan bilanciranja preračunajo po srednjem tečaju Banke Slovenije. V tem primeru povečanje vrednosti finančnih naložb povečuje finančne prihodke v zvezi s finančnimi naložbami. Nasprotno je z zmanjšanjem vrednosti finančnih naložb.

3.6 DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI

Pri določanju davčne osnove zavezanca, ki prejme **dividende oziroma druge deleže iz dobička**, se te dividende oziroma drugi deleži iz dobička **izvzemajo iz davčne osnove**, če:

- je prejemnik udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju osebe, ki deli dobiček za dividende tako, da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v višini najmanj 25 %, in
- znaša čas trajanja udeležbe v kapitalu oziroma pri upravljanju izplačevalca najmanj 24 mesecev, in
- je izplačevalec zavezanec za davek, ter ni rezident države, v primeru poslovne enote pa se ta ne nahaja v državi, z ugodnejšim davčnim okoljem, kot je država, v kateri je splošna, povprečna, nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 % in
- zavezanec za davek po ZDDPO-2; ali
- za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene z državo nečlanico EU, ne šteje kot rezident izven EU in je poleg tega zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire obdavčitve.

Za prejemnika nerezidenta se uporabljajo zgoraj navedene določbe, če je njegova **udeležba v kapitalu oziroma upravljanju osebe, ki deli dobiček, povezana z aktivnostmi, ki jih nerezident opravlja v poslovni enoti v Sloveniji oziroma preko poslovne enote v Sloveniji**. Prejemnik, ki še ne izpolnjuje tega pogoja, izpolnjuje pa druge pogoje, lahko izvzame dividende iz davčne osnove pod pogojem, da izroči pristojnemu davčnemu organu ustrezno bančno garancijo za znesek davka, ki bi ga moral plačati, če jih ne bi izvzel. Davčni organ lahko unovči garancijo, če se pogoj ne izpolni. Garancija poteče z dnem, ko se pogoj izpolni. Šteje se, da je pogoj izpolnjen, če je izplačevalec:

- oseba, ki ima eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance;
- za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene z državo nečlanico EU, ne šteje kot rezident izven EU;
- zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire obdavčitve.

Pri določanju davčne osnove se **odhodki, ki se nanašajo na udeležbo, ne priznajo**. Za ustrezno bančno garancijo se šteje bančna garancija banke s sedežem v Sloveniji ali v državi članici EU, s katero se banka nepreklicno zavezuje, da bo na prvi poziv pristojnega davčnega organa ter brez ugovorov, davčnemu organu izplačala znesek davka, z rokom veljavnosti do dneva izpolnitve pogoja glede časa trajanja udeležbe. Pri določanju davčne osnove zavezanca

se prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzemajo iz davčne osnove.

Pri določanju davčne osnove zavezanca rezidenta in nerezidenta, ki opravlja dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, ki ustvari dobiček iz **odsvojitve lastniških deležev v gospodarskih družbah**, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, se **50 % tega dobička izvzame iz davčne osnove zavezanca**, če je bil zavezanec, ki ustvari dobiček, udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju druge osebe tako, da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic **v višini najmanj 8 %** in znaša čas trajanja te udeležbe v kapitalu oziroma upravljanju gospodarske družbe, zadruga ali druge oblike organiziranja **najmanj 6 mesecev** in je v tem obdobju nepretrgoma za poln delovni čas zaposloval vsaj eno osebo.

3.7 DAVČNO NEPRIZNANI ODHODKI

Med davčno nepriznane odhodke se štejejo tisti odhodki, ki so glede poslovanja davčnega zavezanca **nepotrební, neupravičeni oziroma niso običajni za poslovanje**. Med neobičajne odhodke štejem vse tiste odhodke, ki imajo značaj neobičajnosti pri poslovanju v posamezni dejavnosti in se nanašajo na pretekle izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi. Med te odhodke ne smemo šteti odhodke, ki so posledica izrednih in nepogostih dogodkov. V ZDDPO-2 se davčno nepriznani odhodki davčnega zavezanca določajo predvsem na osnovi:

- ekonomske upravičenost pridobivanja dobička;
- povezanosti z obdavčenimi prihodki;
- poslovne potrebnost;
- značaja privatnosti in
- skladnosti z običajno poslovno prakso.

Kot davčno nepriznani odhodki se štejejo tudi **stroški, ki so neposredno povezani z upravljanjem naložbe kot tudi stroški, ki so neposredno povezani z izplačevanjem dividend in deležev v dobičku**. Za davčno nepriznane odhodke se štejejo stroški glede zasebnega življenja lastnikov in povezanih oseb, kot tudi stroški glede zasebnega življenja drugih oseb, ki niso delavci. To so predvsem stroški za oddih, šport, zabavo in rekreacijo, s pripadajočim DDV, če gre za brezplačno uporabo. V primeru, ko se te storitve plačujejo, se štejejo kot davčno nepriznani odhodki, stroški, ki presegajo takšno plačilo. Plačilo stroškov poslovnemu partnerju lahko pripomore k povečanju obdavčljivih prihodkov. Poleg zgoraj omenjenih, se v davčni izkaz ne upoštevajo tudi stroški za izobraževanje, če so plačani za pridobitev izobrazbe oziroma znanj, ki niso neposredno potrebna za poslovanje. V tem primeru je treba natančno interpretirati, kateri so stroški, ki so povezani z izobrazbo ter kateri so stroški, ki so neposredno vezani na poslovanje davčnega zavezanca. Pri tem je treba imeti v obziru, da je Slovenija usmerjena k širjenju intelektualne lastnine, zato je treba tudi preko davčnega sistema podpirati pridobivanje znanja. Za delodajalca je to kratkoročno lahko velik strošek, vendar se morajo investicije v intelektualno lastnino vrednotiti predvsem dolgoročno. Tudi stroški sredstev v lasti ali finančnem najemu, nastali za privatne namene, so davčno nepriznani odhodki, razen če se takšna uporaba plačuje, saj se takrat upoštevajo davčno nepriznani odhodki kot stroški, ki presegajo plačilo.

Iz davčnega izida se izločijo tudi **posebne ugodnosti**, ki jih delodajalec zagotavlja delojemalcem, kot so:

- premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in druge zavarovalne premije;
- subvencionirani ali brezplačni oziroma s popustom dani proizvodi oziroma storitve;

- nastanitve, nepovezane z delom;
- članarine poklicnim združenjem;
- članarine in drugi stroški privatnega namena;
- druge ugodnosti.

Glede **premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje** in druge zavarovalne premije veljajo določbe Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. Nobene razlike ni v primeru, ko je davčna osnova pozitivna, če pa je 0 oziroma negativna, omenjene ugodnosti ne moremo izkoristiti, saj se ne povečujejo davčne izgube, ki se pokrivajo z davčno osnovo v nadaljnjih petih letih.

Kot davčno nepriznani odhodki iz naslova **obresti se štejejo** obresti na prejeta posojila, ki nimajo narave posojil in obresti na posojila, uporabljena za financiranje deleža v kapitalu.

Poleg vseh zgoraj omenjenih kategorij, se za **davčno nepriznane odhodke** štejejo tudi plačila lastnikom, ki so bila plačana samo zaradi udeležbe v kapitalu, stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev, ter plačila pravnim ali fizičnim osebam zaradi ekonomičnosti poslovanja in hitrosti delovanja. Odbitna postavka v davčnem izidu je tudi davek od dobička pravnih oseb kot tudi davek na dodano vrednost, ki ga je davčni zavezanec uveljavil kot odbitek davka v skladu z zakonom o DDV.

Stroški se ne priznajo, če gre za brezplačno uporabo, če pa se te storitve oziroma ugodnosti plačujejo, se le ti priznajo, vendar največ do višine takšnega plačila oziroma povračila. Stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje, nastali v času uporabe teh sredstev za privatno rabo, se ne priznajo. Kot odhodki se priznajo v višini 50 % stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta. Odpis terjatve se prizna kot odhodek, ko je odpis terjatve evidentiran v poslovnih knjigah, če je bil znesek terjatve že vključen v prihodke, in so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih s skrbnostjo opravil dober gospodarstvenik za doseg poplačila dolga.

Porabljene oziroma prodane zaloge se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog. Zavezanec ne sme spreminjati izbrane metode vrednotenja zalog najmanj 5 let. Kot odhodek se ne priznajo **obresti od posojil**, razen pri posojilojemalcih bankah in zavarovalnicah, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca, ugotovljene glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil v davčnem obdobju. Za posojila delničarja oziroma družbenika se štejejo tudi posojila tretjih oseb, za katera jamči ta delničar oziroma družbenik in posojila banke, če so dana v zvezi z depozitom tega delničarja oziroma družbenika v tej banki. Znesek deleža delničarja oziroma družbenika v kapitalu prejemnika posojila se določi za davčno obdobje kot povprečje na podlagi stanja vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju.

Plače, nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu s kolektivnimi pogodbami na ravni države. Plače, nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela poslovnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili in odgovornostmi se priznajo kot odhodek v

obračunanem znesku v skladu z zakonom oziroma s pogodbo o zaposlitvi s poslovnimi osebami.

3.8 AMORTIZACIJA

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se kot odhodek prizna v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo **metode enakomernega časovnega amortiziranja** ter najvišje letne amortizacijske stopnje. Pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega **doba uporabnosti je daljša od leta dni** in katerega posamična nabavna vrednost **ne presega vrednosti 500 €**, se kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna **odpis celotne nabavne vrednosti**.

3.9 IZGUBA

Izgubo v davčnem obdobju lahko zavezanec pokriva z **zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih**. Pri zmanjšanju davčne osnove na račun izgub iz preteklih davčnih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša **za izgubo starejšega datuma**. Zmanjšanje davčne osnove zaradi izgub iz preteklih davčnih obdobj je dovoljeno največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

3.10 OBDAVČEVANJE POSLOVNIH DOBIČKOV

Pri obravnavanju obdavčevanja podjetij je treba upoštevati **merilo stalne poslovne enote**. Stalna poslovna enota je mesto poslovanja, v katerem se v celoti ali delno odvijajo posli določenega dela multinacionalne družbe. Ta del multinacionalne družbe je ločen od matičnega dela in predstavlja navadno pravno osebo, ki je glede na matično družbo, nerezident. Pri določanju stalne poslovne enote je treba upoštevati sledeča merila:

1. **obstoj poslovne mesta**, ki se nanaša na katerokoli opredmeteno osnovno sredstvo, kar ima za posledico, da iz davčnega pogleda zadostuje že, da ima pravni subjekt dano na razpolago določeno področje na območju države pogodbenice;
2. **stalnost poslovne mesta**, kar se povezuje z dejstvom, da je takšen prostor lokacijsko in organizacijsko ločen od registriranega sedeža rezidenta in
3. dejstvo, da **preko stalnega poslovnega mesta pravni subjekt delno ali v celoti opravlja storitve, ter sklepa posle**, ki spadajo v okvir njegove dejavnosti, ki jo ima registrirano zunaj območja države pogodbenice.

Za vprašanje obdavčevanja poslovnih dobičkov multinacionalnih družb je pomembno upoštevati tista merila, ki določajo **vrste dobičkov**, na katera mora stalna poslovna enota plačati davek. Splošno priznano načelo obdavčevanja poslovnih dobičkov multinacionalnih družb je, da ni dovoljeno obdavčevanje dobička rezidentne družbe v nerezidentni državi, razen v primeru, da rezidentna družba posluje v nerezidentni državi preko tam ustanovljene stalne poslovne enote. Na osnovi ustanovitve stalne poslovne enote pridobi rezidentna družba možnost sodelovanja v gospodarskem sistemu nerezidentne države, kar ima za posledico, obdavčevanje poslovnih dobičkov stalne poslovne enote s strani nerezidentne države.

3.11 PRENOSNE (TRANSFERNE) CENE

Pri ugotavljanju prihodkov zavezanca se upoštevajo transferne (prenosne) cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar prihodki **najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami**. Primerljive tržne cene se določijo z eno od naslednjih metod ali s kakršnokoli kombinacijo naslednjih **metod**:

- metoda primerljivih prostih cen;
- metoda preprodajnih cen;
- metoda dodatka na stroške;
- metoda porazdelitve dobička;
- metoda stopnje čistega dobička;
- metoda neto razlike v ceni.

Metoda primerljivih prostih cen je osnovana na primerjavi cenovnih ekonomskih faktorjev med povezanimi družbami in cenovnih ekonomskih faktorjev med nepovezanimi družbami.

Metoda preprodajnih cen temelji na predpostavki, da povezana družba nabavi blago po običajni nabavni ceni in nato to isto blago proda nepovezani družbi, pri tem pa je cena pri prodaji nepovezani družbi zmanjšana za maržo.

Pri **metodi dodatka na stroške** je treba upoštevati ceno stroškov storitev in pravic dobavitelja v prometu s povezanimi družbami, z namenom, da se ugotovi dobiček. Dobitek se primerja z dobičkom, ki bi bil dosežen pri poslovanju v običajnih tržnih razmerah.

Metoda razdelitve dobička se nanaša na oceno dobička iz transakcij med povezanimi družbami in oceno dobička med nepovezanimi družbami. Tako dobljen dobiček se nato na osnovi ekonomskih meril razdeli med povezane družbe in se primerja z dobičkom glede na običajne tržne pogoje na podlagi analize aktivnosti davčnih zavezancev.

Metoda stopnje čistega dobička je osnovana na načelu, da se bodo davčni zavezanci, ki se nahajajo v podobnem položaju trudili, da ustvarijo podobne prihodke v razumnem časovnem roku.

Z **metodo neto razlike v ceni** se preučuje razlika v ceni v odvisnosti od relevantnih stroškov medsebojnih transakcij med povezanimi družbami. Zaradi dejstva, da na delež stroškov, plač in sredstev v odvisnosti od razlike v ceni, manj vplivajo spremembe cen, so deleži razlike v ceni stabilen podatek za primerjavo transakcij.

Zgled 9: Izračun prenosnih (transfernih) cen

Cena kupljenega blaga (hčerinska družba) = 400 d.e.

Prodajna cena (matična družba) = 1000 d.e.

Tabela 11: Transferna cena = 600 d.e.

	Hčerinska družba (d.e.)	Matična družba (d.e.)	Skupaj (d.e.)
Dobiček pred obdavčitvijo	200	400	600
Davčna stopnja	25	45	
Davek	50	180	230
Dobiček po obdavčitvi	150	220	370

Tabela 12: Transferna cena = 880 d.e.

	Hčerinska družba (d.e.)	Matična družba (d.e.)	Skupaj (d.e.)
Dobiček pred obdavčitvijo	480	120	600
davčna stopnja	25	45	
Davek	120	54	174
Dobiček po obdavčitvi	360	66	426

V zgoraj podanem primeru je bila najprej transferna cena med povezanimi družbami 600 d.e. V tem primeru je hčerinska družba plačala davek 50 d.e., matična pa 180 d.e. Odstotek davka hčerinske družbe glede na celotni dobiček po obdavčitvi je 13,5 % (50/370), odstotek davka matične družbe pa 48,6 % (180/370). Odstotek dobička po obdavčitvi hčerinske družbe glede na celotni dobiček po obdavčitvi je 40,5 % (150/370), matične družbe pa 59,4 % (220/370). Dosežen dobiček po obdavčitvi dosega 37 % (370/1000) prodajne cene.

Transferno ceno zvišamo za 280 d.e., tako da ima vrednost 880 d.e. V tem primeru je hčerinska družba plačala davek 120 d.e., matična pa 54 d.e. Odstotek davka hčerinske družbe glede na celotni dobiček po obdavčitvi je 28,2 %, odstotek davka matične družbe pa 12,7 %. Odstotek dobička po obdavčitvi hčerinske družbe glede na celotni dobiček po obdavčitvi je 84,2 %, matične družbe pa 15,5 %. Dosežen dobiček po obdavčitvi dosega 42,6 % prodajne cene. S povišanjem transferne cene za 46,6 % (iz 600 d.e. v 880 d.e.), se poveča dobiček po obdavčitvi glede na prodajno ceno za 15,1 % (iz 370 d.e. v 426 d.e.).

Tabela 13: Transferna cena = 1000 d.e.

	Hčerinska družba (d.e.)	Matična družba (d.e.)	Skupaj (d.e.)
Dobiček pred obdavčitvijo	600	0	600
Davčna stopnja	25	45	
Davek	150	0	150
Dobiček po obdavčitvi	450	0	450

Transferno ceno zvišamo na vrednost prodajne cene matične družbe. V tem primeru hčerinska družba plača davek 150 d.e., matična pa 0 d.e. Odstotek davka hčerinske družbe glede na celotni dobiček po obdavčitvi je 33,3 %, matična družba pa ne plača davka. Odstotek dobička po obdavčitvi hčerinske družbe glede na celotni dobiček po obdavčitvi je 100 %. Dosežen dobiček po obdavčitvi dosega 21,6 % prodajne cene. S povišanjem transferne cene za 13,6 % (iz 880 d.e. v 1000 d.e.), se poveča dobiček po obdavčitvi za 5,6 % (iz 426 d.e. v 450 d.e.).

Tabela 14: Transferna cena = 1500 d.e.

	Hčerinska družba (d.e.)	Matična družba (d.e.)	Skupaj (d.e.)
Dobiček pred obdavčitvijo	1100	-500	600
Davčna stopnja	25	45	
Davek	275	-225	50
Dobiček po obdavčitvi	825	-75	550

Transferno ceno zvišamo za 500 d.e., kar pomeni, da je vrednost transferne cene preseгла prodajno ceno. V tem primeru hčerinska družba plača davek 275 d.e., matična pa prikaže izgubo v kategoriji davek za 225 d.e. Odstotek davka hčerinske družbe glede na celotni dobiček po obdavčitvi je 50 %, matična družba pa prikaže izgubo v vrednosti 40,9 %. Odstotek dobička po obdavčitvi hčerinske družbe glede na celotni dobiček po obdavčitvi je 150 %, vendar je izguba matične družbe 50 %. Dosežen dobiček po obdavčitvi dosega 55 % prodajne cene. S povišanjem transferne cene za 50 % (iz 1.000 d.e. v 1.500 d.e.), se poveča dobiček po obdavčitvi za 22,2 % (iz 450 d.e. v 550 d.e.). Skupni dobiček povezanih družb se je zaradi različne obravnave transfernih cen povečal za 48,6 % (iz 370 d.e. v 550 d.e.).

3.12 OBDAVČITEV PRI PRENOSU PREMOŽENJA

Za **prenos premoženja** se šteje transakcija, s katero družba (v nadaljnjem besedilu: prenosna družba), ne da bi prenehala, prenese enega ali več obratov na drugo že ustanovljeno družbo ali na družbo, ki jo ustanovi (v nadaljnjem besedilu: prevzemna družba), v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo deleže v kapitalu prevzemne družbe, prenosni družbi. Za obrat se šteje premoženje (vsa sredstva in obveznosti), ki se lahko pripiše delu družbe, ki je s poslovno organizacijskega vidika sposobno tvoriti neodvisno poslovanje, in je subjekt, ki je zmožen poslovati z lastnim premoženjem. Pri prenosu obrata:

- je prenosna družba **oproščena davka v zvezi z dobički**, ki nastanejo pri prenosu sredstev in obveznosti, ki pripadajo prenesenemu obratu ali obratom;
- **prenosni družbi niso priznane izgube**, ki nastanejo pri prenosu sredstev in obveznosti, ki pripadajo prenesenemu obratu ali obratom;
- je prenosna družba dolžna **ovrednotiti prejete vrednostne papirje** prevzemne družbe po njihovi tržni vrednosti na dan prenosa.

Prevzemna družba je upravičena do:

- **prevzema rezervacij**, ki jih je oblikovala prenosna družba, ki se lahko pripišejo prenesenemu obratu ali obratom, in do prevzema davčnih upravičenj in pogojev v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen;
- **prevzema davčnih izgub**, ki se lahko pripišejo prenesenemu obratu ali obratom, pod pogoji, kot bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen.

Prevzemna družba je dolžna ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva ter izračunavati dobičke ali izgube v zvezi s prevzetimi sredstvi in obveznostmi ob upoštevanju njihovih davčnih vrednosti na dan prenosa pri prenosni družbi oziroma na način, kot če prenos ne bi bil izvršen.

3.13 OBDAVČITEV PRI ZAMENJAVI KAPITALSKIH DELEŽEV

Za *zamenjavo kapitalskih deležev* se šteje transakcija, s katero pridobi obstoječa ali na novo ustanovljena družba (v nadaljnjem besedilu: prevzemna družba) vrednostne papirje druge družbe (v nadaljnjem besedilu: prevzeta družba) v zamenjavo za izdajo ali prenos lastnih vrednostnih papirjev (v nadaljnjem besedilu: vrednostni papirji prevzemne družbe) družbenikom prevzete družbe, v zamenjavo za vrednostne papirje, ki jih imajo ti družbeniki v prevzeti družbi (v nadaljnjem besedilu: vrednostni papirji prevzete družbe), pod pogojem, da po zamenjavi kapitalskih deležev prevzemna družba pridobi, ali z nadaljnjo pridobitvijo kapitalskih deležev obdrži najmanj večino glasovalnih pravic v prevzeti družbi. Prevzem, ki ga opravi prevzemna družba preko priznane borze, se šteje kot en posel, če je izvršen v obdobju šestih mesecev. Poleg izdaje ali prenosa vrednostnih papirjev lahko prevzemna družba družbenikom prevzete družbe opravi plačilo v denarju do 10 % nominalne vrednosti oziroma če te vrednosti ni, najmanjšega skupnega emisijskega zneska izdanih ali prenesenih vrednostnih papirjev. Plačilo v denarju se lahko v celoti ali delno opravi manjšinskim družbenikom prevzete družbe namesto izdaje ali prenosa vrednostnih papirjev, toda največ v višini 5 % nominalne vrednosti oziroma, če te vrednosti ni, najmanjšega skupnega emisijskega zneska izdanih ali prenesenih vrednostnih papirjev.

3.14 OBDAVČITEV PRI ZDRUŽITVAH IN DELITVAH

Pri *združitvah in delitvah* je prenosna družba oproščena davka v zvezi s skritimi rezervami oziroma v zvezi z dobički in ji niso priznane izgube, ki jih je možno pripisati prenesenim sredstvom in obveznostim. Dobiček oziroma izguba se izračuna kot razlika med pošteno in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti na obračunski dan združitve in delitve na način, kot da bi bila sredstva in obveznosti na obračunski dan združitve oziroma delitve odtujena nepovezani osebi za plačilo. Prevzemna družba pri združitvah in delitvah je upravičena:

- do *prevzema rezervacij*, ki jih je oblikovala prenosna družba, in do prevzema davčnih upravičenj in pogojev v zvezi s temi rezervacijami, ki bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen;
- do *prevzema davčnih izgub* prenosne družbe pod enakimi pogoji, ki bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen;
- do *oprostitve davka v zvezi z dobički*, ki jih doseže ob prenehanju udeležbe v kapitalu prenosne družbe, če je imela pred združitvijo oziroma delitvijo udeležbo v kapitalu prenosne družbe.

Prevzemna družba je dolžna *ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva ter izračunavati dobičke ali izgube v zvezi s prenesenimi sredstvi in obveznostmi ob upoštevanju njihovih davčnih vrednosti pri prenosni družbi na obračunski dan združitve in delitve oziroma na način, kot če prenos ne bi bil izvršen*. Družbenik prenosne družbe, ki pri združitvi ali delitvi zamenja vrednostne papirje prenosne družbe za vrednostne papirje prevzemne družbe, je oproščen davka v zvezi z dobičkom oziroma mu ni priznana izguba, ki nastane ob zamenjavi vrednostnih papirjev prenosne družbe, razen če prejme plačilo v denarju. Če prejme plačilo v denarju, je družbenik zavezan za davek v deležu, ki ustreza plačilu v denarju, pri čemer se dobiček ali izguba, v sorazmernem delu, pripiše gotovinskemu plačilu in pošteni vrednosti vrednostnih papirjev prevzemne družbe. Družbenik ovrednoti prejete vrednostne papirje prevzemne družbe po davčni vrednosti, ki so jo imeli vrednostni papirji prenosne družbe pri njem v času združitve ali delitve.

3.15 DAVČNE OLAJŠAVE

Zavezanec lahko uveljavlja **zmanjšanje davčne osnove v višini 20 % zneska**, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj v tem obdobju, vendar največ v višini davčne osnove. Vlaganja se nanašajo na **notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca**, vključno z nakupom raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca in **nakup raziskovalno-razvojnih storitev**.

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove **v višini 30 % zneska**, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj, če ima sedež in opravlja svojo dejavnost na področjih države, ki imajo bruto domači proizvod na prebivalca nižji od poprečja države do 15 %, in v višini 40 % zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj, če ima sedež in opravlja svojo dejavnost na področjih države, ki imajo bruto domači proizvod na prebivalca nižji od poprečja države za več kot 15 %, vendar največ v višini davčne osnove (v nadaljnjem besedilu: regijska olajšava).

Zavezanec lahko za **neizkoriščen del davčne olajšave v davčnem obdobju zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih**. Pri zmanjšanju davčne osnove na račun neizkoriščenega dela davčne olajšave iz preteklih davčnih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša za neizkoriščen del davčne olajšave starejšega datuma. Zmanjšanje davčne osnove zaradi neizkoriščenega dela davčne olajšave iz preteklih davčnih obdobj je dovoljeno največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Zavezanec, ki zaposluje **invalida**, po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50 % plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove, zavezanec, ki zaposluje invalidno osebo s 100 % telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70 % plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove. Zavezanec, ki zaposluje invalide nad predpisano kvoto in katerih invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri istem delodajalcu po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 70 % plač za te osebe, vendar največ v višini davčne osnove.

Zavezanec, ki **sprejme vajenca, dijaka ali študenta** po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja praktičnega dela posamezne osebe v strokovnem izobraževanju.

Zavezanec (delodajalec), ki **financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja** in izpolnjuje pogoje iz 302. do 305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 109/06 - uradno prečiščeno besedilo), lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev (zavarovancev), izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v državi članici EU po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v poseben register v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za leto, v katerem so bile premije plačane, vendar največ do zakonsko določenega zneska.

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za **humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene**, in sicer le za takšna izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom države članice EU, razen

poslovnim enotam rezidentov države članice EU, ki se nahajajo izven države članice EU, ki (če) so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, kot nepridobitnih dejavnosti, do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Zavezanec lahko uveljavlja, poleg zgoraj navedenega zmanjšanja davčne osnove, dodatno zmanjšanje davčne osnove do zneska, ki ustreza 0,2 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, za znesek izplačil v denarju in v naravi za *kulturne namene* in za takšna izplačila *prostovoljnim društvom, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami*, ki delujejo v javnem interesu za te namene, in sicer le za takšna izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom države članice EU, razen poslovnim enotam rezidentov države članice EU, ki se nahaja izven države članice EU, ki (če) so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, kot nepridobitnih dejavnosti, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Zavezanec lahko uveljavlja tudi zmanjšanje davčne osnove *za znesek izplačil v denarju in naravi političnim strankam*, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Zgled 10: Obračun davka od odhodkov pravnih oseb

Podatki za podjetje XX (v 000 €)

Čisti prihodki od prodaje	1.532.000
Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	110.500
Usredstveni lastni proizvodi in storitve	4.000
Stroški blaga, materiala in storitev	730.600
• Nabavna vrednost blaga ter stroški porabljenega materiala	583.000
• Stroški storitev	147.600
Stroški dela	466.600
• Stroški plač	330.000
• Stroški socialnih zavarovanj	84.900
• Drugi stroški del	51.700
Odpis vrednosti	91.100
• Amortizacija	41.100
• Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	50.000
Drugi poslovni odhodki	12.400
Finančni prihodki iz deležev	700
• Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini razen v pridruženih podjetjih	500
• Drugi finančni prihodki iz deležev	200
Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev	8.300
• Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij	2.500
• Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev	5.800
Finančni odhodki za obresti in druge obveznosti	26.000
• Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij	200

• Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	25.800
Čisti poslovni izid iz rednega delovanja	107.800
Izredni prihodki	6.000
Izredni odhodki	4.000
Poslovni izid zunaj rednega delovanja	2.000
Davek iz dobička	25.200
Drugi davki	10.000
Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	94.600

OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB za obdobje od
 do

PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	1.440.500.000
Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje	500.000
Izvem prihodkov od udeležbe na dobičku	500.000
Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje	15.000
Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam	15.000
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	1.440.015.000
ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	1.330.700.000
Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje	75.964.400
Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja sredstev in dolgov (razen odhodkov prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb, denarnih terjatev, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja) in za odhodke zaradi uporabe kapitalne metode vrednotenja	54.000.000
Nepriznani odhodki za donacije	2.000.000
Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	1.000.000
Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta	1.500.000
Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje	14.000.000
Povečanje odhodkov za odpis celotne nabavne vrednosti za opredmetena osnovna sredstva	14.000.000
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	1.268.735.600
RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki	171.279.400
Znesek dohodkov, od katerih je bil odtegnjen davek	100.000
Povečanje davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek, vključno z davčnim odtegljajem	100.000
Povečanje davčne osnove	300.000
Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi razporeditve dobička za udeležbo v dobičku	
Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu	300.000
DAVČNA OSNOVA	171.579.400
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	70.779.400
Olajšava za investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva, od tega:	45.779.400

Olajšava za investicije v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva	6.000.000
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	17.000.000
Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene	2.000.000
OSNOVA ZA DAVEK	100.800.000
DAVEK	25.200.000
Odbitek tujega davka	1.750
DAVČNA OBVEZNOST	25.198.250
Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	
Vplačane akontacije	15.400.000
OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA	9.798.250
OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	100.800.000
Akontacija	25.200.000
Mesečni obrok akontacije	2.100.000

Glej internetni vir: Zakon o davku na dohodek pravnih oseb
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r07/predpis_ZAKO4687.html

POVZETEK POGLAVJA

Obdavčitev dobička pravnih oseb ureja zakon o davku od dohodkov pravnih oseb in na njegovi podlagi izdani podzakonski predpisi. V Sloveniji je uveljavljen klasičen sistem obdavčitve dobička pravnih oseb, kar pomeni, da je dobiček pravnih oseb obdavčen na ravni pravne osebe, dividende in drugi deležev v dobičku pa pri delničarjih oziroma lastnikih deležev. Če je davčni zavezanec (rezident RS), ki izplačuje dividende in druge deleže v dobičku obračunal in plačal davek od dobička pravnih oseb, se te dividende in drugi deleži v dobičku izvzemajo iz davčne osnove prejemnika dividend in drugih deležev v dobičku rezidenta. Prav tako pa v tem primeru izplačevalcu dividend in drugih deležev v dobičku ni potrebno obračunati in plačati posebne akontacije za davek od dobička pravnih oseb za pravne osebe (rezidente RS).

VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Kdo so zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb?
2. Naštete dohodke, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji in se vežejo na dohodek pravnih oseb.
3. Kaj je davčna osnova davka na dohodek pravnih oseb?
4. Naštete oblike davčnega odtegljaja pri davku od dohodkov pravnih oseb.
5. Katere oblike prevrednotenja po ZDDPO-2 poznamo?
6. Naštete davčno priznane prihodke.
7. Katere oblike davčno nepriznanih odhodkov po ZDDPO-2 poznamo?
8. Kaj je amortizacija?
9. Kako upoštevamo v davčni bilanci izgubo?
10. Kaj je merilo stalne poslovne enote?
11. Kako se obdavčujejo dobički stalne poslovne enote?
12. Kaj so prenosne cene?

13. Naštejte metode za določanje primerljivih tržnih cen.
14. Kaj moramo upoštevati pri spremembah premoženja glede davka na dohodek pravnih oseb?
15. Katere davčne olajšave po ZDDPO-2 poznamo?

4 DAVEK NA DODANO VREDNOST

TEMELJNI CILJI POGLAVJA

Davek na dodano vrednost je ena od najizdatnejših davčnih oblik davčnega sistema. Študent v tem poglavju spozna predvsem elemente obdavčevanja z DDV: kraj obdavčitve, predmet obdavčitve, struktura obdavčitve, obdavčevanje in plačevanje DDV ter nekatere posebnosti obdavčevanja z DDV; mali zavezanci, plačana realizacija, turistične agencije, umetnine in investicijsko zlato.

Davek na dodano vrednost oziroma DDV uvrščamo med davke na potrošnjo. DDV je vsefazni in posredni davek na promet blaga in storitev, saj se plačuje v vsaki fazi proizvodno-distribucijske verige. Samo ime davka nam pove, da se v vsaki fazi oziroma pri vsakem posameznem prometu istovrstnega blaga in storitve obdavči le vrednost, ki je bila blagu ali storitvi dodana v tej fazi prometa. Pri DDV vsak udeleženec v verigi obračuna davek na dodano vrednost v tej fazi, hkrati pa od tega zneska DDV odšteje DDV, ki je bil vsebovan v produkcijskih faktorjih v prejšnjih fazah. Tako dejansko plača v proračunsko blagajno le razliko med davkom, ki ga je zaračunal pri naslednji fazi ali končnemu potrošniku, ter davkom, ki je bil njemu zaračunan pri nabavi. Zavezanec za DDV torej obračuna in plača le davek, ki bremeni vrednost, dodano v njegovi fazi proizvodnje ali prodaje. Ena od bistvenih lastnosti davka na dodano vrednost je zagotovitev davčne nevtralnosti med davčnimi zavezanci. Nevtralnost za davčnega zavezanca, kupca blaga in storitev, pomeni pravico, da od davčne obveznosti v davčnem obdobju odšteje vstopni davek, ki so mu ga zaračunali dobavitelji.

Primer izračuna vstopnega in izstopnega DDV: Družba A je v preteklem mesecu opravila obdavčljiv promet in izdala račune za prodajo blaga za znesek 200.000 € in prodajo storitev za znesek 100.000 €. Družba A je v preteklem mesecu prejela račune za nabavljeno blago in storitve in sicer za nabavo blaga v vrednosti 100.000 €; nabavo knjig v vrednosti 10.000 €; nabavo storitev v vrednosti 100.000 € in pridobitev blaga iz EU v vrednosti 200.000 €.

Družba A je na svojih izstavljenih računih izkazala 60.000 € DDV a je morala obračunati še 40.000 € DDV od pridobljenega blaga, ker na računu (DDV) ni bil izkazan in zato tudi ne obračunan v državi članici, od koder je blago prišlo. Obveznost za obračun DDV nastane v državi, kjer je bilo blago pridobljeno. Tako je izstopnih davkov 100.000 €.

Pri vstopnih davkih je družba A lahko vse zaračunane davke na prejetih računih upoštevala kot odbitne, ker je nabavila le blago in storitve, od katerih zakon dovoljuje odbijati DDV. Ker pridobljeno blago iz EU uporablja za poslovne namene, lahko obračunani DDV od te pridobitve upošteva tudi kot odbitni davek. Vstopni davki znašajo 80.850 €.

4.1 SPLOŠNO O DDV

*Davek na dodano vrednost je davčna oblika, ki lahko na daljši rok bistveno prispeva k preoblikovanju gospodarstva glede učinkovitosti in konkurenčnosti na mednarodnem trgu. Omogoča usmeriti davčno politiko v večjo obdavčitev končne potrošnje in manjšo obdavčitev proizvodnje ter daje jasne in nevtralne fiskalne signale. Specifičnost davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) je dejstvo, saj ta davek predstavlja **kompromis med enofaznim in večfaznim bruto prometnim davkom**. DDV ne obdavčuje v vsaki stopnji*

gospodarskega procesa skupne vrednosti blaga, temveč samo dodano vrednost v posameznih stopnjah. Metode obdavčevanja z DDV ločimo na dva načina, in sicer na način neposredne obdavčitve in način posredne obdavčitve.

Pri **neposredni obdavčitvi** je dodana vrednost v določeni fazi proizvodnje ali prometa istočasno tudi davčna osnova. Poznamo dva sistema neposredne obdavčitve in sicer metodo seštevanja, ko seštejemo vse elemente cene, ki oblikujejo dodano vrednost in metodo odštevanja, pri kateri se obdavčeni promet prejšnje faze odšteje od skupnega prometa v fazi obdavčitve.

Tabela 15: Neposredna obdavčitev

<i>Faze prometa</i>	<i>Cena brez DDV</i>	<i>Dodana vrednost</i>	<i>Stopnja davka v %</i>	<i>Znesek davka</i>
<i>Faza 1</i>	<i>5.000</i>	<i>5.000</i>	<i>10</i>	<i>500</i>
<i>Faza 2</i>	<i>10.000</i>	<i>5.000</i>	<i>10</i>	<i>500</i>
<i>Faza 3</i>	<i>25.000</i>	<i>15.000</i>	<i>10</i>	<i>1500</i>
<i>Faza 4</i>	<i>27.500</i>	<i>2500</i>	<i>10</i>	<i>250</i>
<i>Faza 5</i>	<i>32.500</i>	<i>5000</i>	<i>10</i>	<i>500</i>

Pri **posredni metodi obdavčitve** je skupni bruto promet posamezne faze hkrati tudi davčna osnova. Od tako ugotovljenega zneska davka, pa odbijemo znesek davka, plačan v prejšnji fazi prometa ali proizvodnje.

Tabela 16: Posredna obdavčitev DDV

<i>Faze prometa</i>	<i>Cena brez DDV</i>	<i>Stopnja DDV v %</i>	<i>Znesek DDV</i>	<i>Plačilo DDV</i>
<i>Faza 1</i>	<i>500</i>	<i>10</i>	<i>50</i>	<i>50</i>
<i>Faza 2</i>	<i>1000</i>	<i>10</i>	<i>100</i>	<i>50</i>
<i>Faza 3</i>	<i>2500</i>	<i>10</i>	<i>250</i>	<i>150</i>
<i>Faza 4</i>	<i>2750</i>	<i>10</i>	<i>275</i>	<i>25</i>
<i>Faza 5</i>	<i>3520</i>	<i>10</i>	<i>3250</i>	<i>50</i>

Glede investicij in investicijske politike imamo pri obdavčitvi z DDV dve različici. Po prvi, ki se imenuje **potrošna metoda**, investicijske naložbe odštevamo od dodane vrednosti v obdobju, ko smo investirali, pri čemer je skupna dodana vrednost enaka skupni prodajni ceni finalnega proizvoda v fazi prodaje na drobno. Druga različica, ki se imenuje **dohodkovna metoda**, pa ne priznava odštevanja investicijskih naložb, ampak samo odštevanje amortizacije, kar ima za posledico, da v dodano vrednost vštevamo tudi investicije ob odbitku amortizacije.

Temeljno načelo davčne politike je zagotovitev **davčne nevtralnosti**, kar pomeni vpliv davka na konkurenčnost med podjetji. DDV zagotavlja visoko nevtralnost, saj pri gospodarjenju nikomur ne daje oziroma ne jemlje konkurenčne prednosti.

Nevtralnost DDV povzroča njegovo **asocialnost**, saj je obseg obdavčitve pri dodani vrednosti veliko večji kot pri prejšnjem prometnem davku, število stopenj pa omejeno. Največje davčno breme nosijo subjekti z manjšimi dohodki. Države skušajo nevtralizirati veliko davčno breme šibkejših slojev prebivalstva z velikimi razlikami v davčnih stopnjah in z večjim številom davčnih stopenj, kar pa narava obdavčevanja z DDV ne dopušča.

Osnovni pravni vir obdavčevanja z DDV je Zakon o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS št. 117/2006 in dopolnitve; v nadaljevanju ZDDV-1) in na njegovih določbah sprejeti pravilniki in podzakonski akti.

4.2 DAVČNI ZAVEZANEC ZA DDV

Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki deluje neodvisno in samostojno, opravlja katerokoli dejavnost, opravlja dejavnost ne glede na namen (ustvarjanje dobička ni pogoj).

Za davčne zavezance se, ne glede na to, da njihov letni promet **ne preseže 25.000 €**, štejejo tudi osebe, ki občasno dobavijo novo prevozno sredstvo v drugo državo članico EU, vendar se jim za namene DDV ni treba identificirati. Poleg davčnih zavezancev, ki na ozemlju Slovenije dobavljajo blago ali opravljajo storitve, se morajo za namene DDV identificirati tudi druge osebe, kot na primer osebe, ki niso davčni zavezanci, pridobivajo pa blago znotraj Skupnosti. Te osebe so: kmet pavšalist, davčni zavezanec, ki opravlja izključno dobave blaga ali storitev, pri katerih ni pravice do odbitka vstopnega DDV, in pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, kadar skupni znesek njihovih pridobitev znotraj Skupnosti **v tekočem in preteklem koledarskem letu presega 10.000 €** ali se prostovoljno odločijo za obdavčitev (ne glede na limit 1.500.000 € oziroma 5.000.000 €). Poleg navedenih se morajo za namene DDV identificirati tudi davčni zavezanci, ki na ozemlju Slovenije pridobivajo blago, zaradi njihovih transakcij, ki so povezane z opravljanjem dejavnosti izven ozemlja Slovenije. Identifikacija za namene DDV pa ni potrebna pri davčnih zavezancih, ki občasno dobavijo novo prevozno sredstvo, in pri davčnih zavezancih, ki dobavljajo blago ali opravljajo storitve, za katere je plačnik DDV izključno naročnik ali prejemnik blaga oziroma storitev.

4.3 PREDMET OBDAVČITVE Z DDV

DDV se obračunava in plačuje od prometa blaga in storitev, ki ga davčni zavezanec v okviru svoje dejavnosti opravi na ozemlju Slovenije za plačilo (tudi od dobav blaga v druge države članice), uvoza blaga v Skupnost, pridobitve blaga od davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici EU, ki v skladu z zakonodajo te države članice ni oproščen obračunavanja DDV kot mali davčni zavezanec in zanj ne velja ureditev, po kateri je blago glede kraja obdavčitve obdavčeno v drugi državi članici.

Uvoz blaga pomeni vsak vnos blaga v Skupnost, ki v skladu s carinskimi predpisi nima statusa blaga Skupnosti ali blaga, ki je uvoženo iz tretje države, pa znotraj Skupnosti ni sproščeno v prosti promet v skladu s carinskimi predpisi. Uvoz blaga je tudi vsak vnos blaga v Skupnost s tretjega ozemlja.

Pridobitev blaga znotraj Skupnosti pomeni pridobitev lastninske pravice na premoženju, ki jih prejemniku odpošlje ali odpelje v Slovenijo iz druge države članice prodajalec ali sam prejemnik ali druga oseba za račun enega od njiju.

Dobava blaga kmetu pavšalistu ali davčnemu zavezancu, ki opravlja izključno dobave blaga ali storitev, pri katerih ni pravice do odbitka vstopnega DDV, ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, če skupni znesek njihovih pridobitev znotraj Skupnosti v tekočem in preteklem letu ne presega 10.000 € v tolarški protivrednosti, je obdavčena v državi prodajalca. Če pa je ta limit presežen, je dobava obdavčena v državi kupca kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

Trošarinski izdelki so predmet obdavčitve v Sloveniji kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- promet je opravljen za plačilo,
- prodajalec je iz druge države članice,
- trošarinski izdelek je pridobljen na ozemlju Slovenije,
- pridobitelj je davčni zavezanec, identificiran za namene DDV.

4.4 KRAJ OBDAVČITVE Z DDV

Za **kraj dobave blaga** glede obdavčevanja z DDV se šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz, kraj, kjer se blago nahaja, ko se opravi dobava, če se blago ne odpošilja ali prevaža oziroma kraj, kjer se prevoz potnikov začne, če se dobava blaga opravi na krovu plovila, zrakoplova ali na vlaku. Če se **blago ne odpošilja ali prevaža**, se šteje za kraj obdavčitve kraj, kjer se blago nahaja, ko je opravljena dobava. Če se blago odpošilja ali prevaža, se šteje za kraj obdavčitve kraj, kjer se blago nahaja, ko se odpošiljanje začne.

V zvezi z določitvijo kraja obdavčitve pri prometu blaga **znotraj Skupnosti** veljajo nekatere posebnosti. Pri prometu blaga oziroma storitev, ki ga opravi davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, iz ene države članice davčnemu zavezancu, ki je identificiran za namene DDV v drugi državi članici, veljajo posebna pravila: kraj obdavčitve se vedno prenese v tisto državo članico, v kateri je zavezanec, dejanski prejemnik storitve oziroma blaga, identificiran za namene DDV. Prenos kraja obdavčitve ni mogoč le pri storitvah na nepremičninah.

O »**prodaji blaga na daljavo**« govorigo, kadar je to prodaja blaga fizičnim osebam, kmetom pavšalistom, davčnim zavezancem, ki opravljajo samo dobave blaga ali storitev, pri katerih ni pravice do odbitka vstopnega DDV, ali pravnim osebam, ki niso davčni zavezanci.

Glede **obdavčevanja storitev** velja splošno pravilo, da se za kraj opravljene storitve šteje kraj, kjer ima sedež ali stalno poslovno enoto davčni zavezanec, ki opravi storitev, razen pri storitvah na nepremičninah, pri prevoznih storitvah, pri pomožnih storitvah pri prevozu, pri storitvah s področja kulture, umetnosti ...itd, cenitvah in pri storitvah na premičninah.

Zgled 11: Nekateri tipični primeri določitve kraja obdavčitve z DDV

1. *Plačilo davka na dodano vrednost za storitve avtomobilskega servisa, opravljene v tujini*

Storitve servisa se obdavčijo glede na kraj, kjer so dejansko opravljene, saj po ZDDV-1 spadajo med storitve na premičnih stvareh. Torej se storitve avtomobilskega servisa, ki so opravljene v tujini, ne obdavčijo s slovenskim davkom na dodano vrednost.

2. *Plačilo obresti za dospeli kredit, ki se plačuje tujemu dobavitelju opreme*

V teoriji so obresti nadomestilo za finančno storitev, ki je v tem primeru ne daje banka, temveč podjetnik. Kadar tuji podjetnik kreditira domačega podjetnika, se to-vrstne obresti kot storitev kreditiranja ne obdavčijo, saj gre za finančno-kreditno storitev, ki je obdavčljiva glede na sedež ponudnika storitve, se pravi v tujini.

3. *Obdavčljivost obresti, ki jih domači podjetnik plačuje tuji banki*

Zakon o davku na dodano vrednost določa kot bančne storitve liste storitve, ki so obdavčljive glede na prejemnika storitve. Vendar so plačila davka na dodano vrednost oproščene bančne, finančne, zavarovalne in pozavarovalne storitve (razen najema trezorjev). Tako vse storitve bank in drugih navedenih organizacij ne podlegajo plačilu davka na dodano vrednost, ne glede na to, kdo je uporabnik njihovih storitev. Če torej tuja banka opravi storitev za slovenskega podjetnika, se ta storitev ne obdavči, saj je pri nAs oproščena obdavčenja.

4. *Plačilo davka na dodano vrednost na znesek računa tujega podjetja, v katerem je obračunan strošek prihoda tujega serviserja v Slovenijo, stroški montiranja, znanja (know-how), kar na primer tuji partner posebej fakturira*

V tem primeru je strošek prihoda tujega serviserja nadomestilo za storitev, ki jo tuje podjetje fakturira. Storitve serviserja spada med storitve, ki se obdavčijo glede na kraj, kjer je storitev dejansko opravljena, saj spadajo med storitve na premičnih stvareh. Ker je storitev opravljena doma, se obdavči z davkom na dodano vrednost. Na računu tujega podjetja je treba prikazati davčno osnovo, jo pomnožiti z ustreznimi davčnimi odstotki in tako dobimo znesek davčne osnove. Znesek davka je treba vplačati na predpisani račun in prikazati v davčni prijavi.

5. *Oglaševanje tujega naročniku v slovenskem tisku*

Storitve oglaševanja v tisku praviloma spadajo med reklamne storitve. Če jih opravi domači podjetnik za tujca, niso obdavčljive, saj so to storitve, ki se obdavčijo po prejemniku storitve, v tem primeru je to tujina. Če pa oglaševanje nima reklamnega namena, na primer oglaševanje raznih natečajev, se nadomestilo za takšno oglaševanje obdavči doma, tako je domači podjetnik dolžan zaračunati davek na dodano vrednost. Če ga ne zaračuna posebej v računu, izstavljenem tujemu podjetniku, je dolžan na podlagi skupno ustvarjenega plačila izračunati ustrezen znesek davka in ga vplačati na predpisani račun.

6. *Najem razstavnega prostora v tujini*

Kot kraj opravljene storitve oziroma kraj obdavčitve se po davku na dodano vrednost pojmuje kraj, kjer se nahaja nepremičnina, če gre za storitve, povezane z nepremičnino, tudi pri najemu in zakupu. Storitve, povezane z nepremičninami, med drugim zajemajo tudi storitve, ki se opravljajo s pomočjo nepremičnin (oddajanje hiš, stanovanj, sob, hotelskih sob, apartmajev, za več kot 60 dni, oddajanje zemljišč v najem (na primer parkirnih prostorov, igrišč za tenis, kegljišč, vzdrževanje dvigal in ogrevalnih naprav, zelenih površin, čiščenje zgradb, oddajanje razstavnih površin na sejnih v najem itd.) Kot kraj obdavčitve je mogoče šteti kraj, kjer se nahaja nepremičnina, oziroma kraj, kjer je sejem. Glede na povedano je mogoče skleniti, da se račun s sejma v tujini ne obdavči z davkom na dodano vrednost v Sloveniji.

7. *Opravljanje reklamnih storitev za domači izvozni izdelek v tujini*

Nobenega dvoma ni, da reklamne storitve spadajo med storitve, ki se obdavčujejo z davkom na dodano vrednost glede na prejemnika storitve, ki je v tem primeru domači podjetnik. Domači podjetnik mora na računu tujega podjetnika obračunati davek na dodano vrednost, ga plačati in odbiti kot vstopni davek.

8. *Skladiščenje v tujini*

Če gre za pomožne storitve v transportu (natovarjanje, raztovarjanje, skladiščenje) je mogoče šteti kot kraj obdavčevanja tisti kraj, kjer je storitev dejansko opravljena, torej se skladiščenje blaga v tujini ne obdavči s slovenskim davkom na dodano vrednost.

9. Oblikovanje embalaže za tujca

Kot kraj opravljanja storitve se lahko pojmuje sedež podjetja, ki opravlja storitev oziroma kraj, kjer se te storitve zmeraj opravljajo. Če storitev opravi poslovna enota, se kot kraj opravljanja storitve šteje sedež poslovne enote oziroma (če takšnega kraja ni) kraj, kjer ima podjetnik, ki storitev opravlja, svoje stalno prebivališče. V skladu s povedanim omenjena storitev, ki jo opravi tuji podjetnik, ne podlega obdavčitvi z davkom na dodano vrednost, razen v primeru, kadar jo lahko uvrstimo na področje avtorskega prava - v tem primeru se obdavči glede na kraj prejemnika storitve.

4.5 OPROSTITVE PLAČILA DDV

Plačila DDV so še vedno **oproščene določene dejavnosti**, ki so v javnem interesu, transakcije (finančne storitve), najemi in zakupi nepremičnin, igre na srečo in druge, določen uvoz ter izvoz blaga. Dodane so tudi določbe o oprostitvah plačila DDV v zvezi z izvozom iz Skupnosti, z dobavami blaga znotraj Skupnosti in s pridobitvami blaga znotraj Skupnosti.

Plačila DDV so oproščene **dobave blaga davčnim zavezancem identificiranim za DDV**, če je blago **preneseno v drugo državo članico**. Oprostitev ne velja, če je dobava blaga opravljena davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, katerih pridobitev znotraj Skupnosti ni predmet DDV. Plačila DDV so pod določenimi pogoji oproščene tudi dobave novih prevoznih sredstev in dobave trošarinskih izdelkov.

Posebej so opredeljene oprostitve plačila DDV za blago, če je **promet opravljen med davčnimi zavezanci znotraj Skupnosti**. Plačila DDV je oproščena pridobitev blaga znotraj Skupnosti:

- če bi bila dobava tega blaga na ozemlju države v vsakem primeru oproščena plačila DDV,
- če bi bil uvoz tega blaga v vsakem primeru oproščen plačila DDV,
- če bi oseba, ki pridobi blago, v vsakem primeru imela pravico do vračila celotnega DDV.

ZDDV-1 določa še **druge oprostitve plačila DDV pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti**, ki jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, identificiran pa je za namene DDV v drugi državi članici in takšno blago pridobiva za nadaljnjo prodajo v Sloveniji. Pogoj za oprostitvev je, da dobavitelj blaga odpošlje blago neposredno kupcu, prejemniku blaga, v Slovenijo in ne v državo članico pridobitelja blaga.

4.6 OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DDV

Davčni zavezanec mora obračunavati davčno obveznost **v davčnem obdobju**. Davčno obdobje je po ZDDV-1 določeno za koledarski mesec. Za davčnega zavezanca, ki je v preteklem koledarskem letu dosegel promet blaga oziroma storitev v vrednosti **do vključno 210.000 €**, je davčno obdobje **koledarsko trimesečje**. Kadar davčni zavezanec šele začne opravljati obdavčljivo dejavnost, je, ne glede na vrednost pričakovanega prometa, **prvih 12 mesecev davčno obdobje koledarski mesec**. V primeru uvedbe likvidacijskega in stečajnega postopka, se davčno obdobje zaključi z dnem začetka likvidacijskega ali stečajnega postopka. Ob

zaključku likvidacijskega ali stečajnega postopka se davčno obdobje zaključi z datumom sklepa o zaključku likvidacijskega ali stečajnega postopka

Davčni zavezanec **obračunava DDV na podlagi zneskov na izdanih računih** za opravljen promet blaga oziroma storitev v davčnem obdobju. Davčna obveznost za davčno obdobje dospe v plačilo **zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja**.

Pravica do **odbitka vstopnega DDV** nastane v trenutku, ko nastane **obveznost obračuna DDV**. Davčni zavezanec sme odbiti vstopni DDV, vendar ne prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel račune za njemu opravljen promet blaga in storitev oziroma carinske deklaracije za uvoženo blago. Od svoje davčne obveznosti sme davčni zavezanec odbiti DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij (v nadaljnjem besedilu: vstopni DDV). Za uveljavljanje svoje pravice do odbitka vstopnega DDV mora davčni zavezanec:

- imeti račun;
- imeti uvozni dokument, na katerem je naveden kot prejemnik ali uvoznik in na katerem je naveden znesek oziroma omogoča izračun zneska dolgovanega davka;
- izpolnjevati formalnosti, ki jih predpiše minister, pristojen za finance;
- če je dolžan plačati DDV kot naročnik ali kupec, izpolnjevati formalnosti, ki jih predpiše minister, pristojen za finance;
- za odbitke izkazane v obračunu DDV imeti podatek o znesku DDV, ki ga dolguje za blago, ki ga je pridobil znotraj Skupnosti in račun.

Davčni zavezanec pavšalist lahko odbije kot vstopni DDV znesek pavšalnega nadomestila v davčnem obdobju, v katerem je pavšalno nadomestilo plačal.

Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da **od skupnega zneska DDV, ki ga dolguje za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka**, ne sme pa odbiti tega višjega zneska kot vstopni DDV, ne glede na to, da je bil DDV plačan. Davčni zavezanec, ki opravlja **obdavčeno in oproščeno dejavnost**, določi znesek vstopnega DDV, ki se nanaša na obdavčeno in oproščeno dejavnost, v zvezi s katero ima pravico do odbitka vstopnega DDV z odbitnim deležem, razen če v svojem knjigovodstvu ali izven knjigovodske evidence zagotovi podatke o vstopnem DDV in znesku vstopnega DDV, za katerega mu je priznana pravica do odbitka vstopnega DDV.

Odbitni delež za tekoče leto se začasno določi na podlagi podatkov o prometu preteklega leta (v nadaljnjem besedilu: začasni odbitni delež). Če podatkov o prometu preteklega leta ni, ali če so v znesku neznatni, začasni odbitni delež določi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca. Odbitek vstopnega DDV, ki ga je davčni zavezanec izvršil, se mora ustrezno **popraviti, če se naknadno ugotovi, da je bil odbitek vstopnega DDV obračunan v višjem ali nižjem znesku**, kot je znesek, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen oziroma, če se po davčnem obračunu izkaže, da so se spremenili dejavniki za izračun odbitnega zneska vstopnega DDV.

4.7 POSEBNOSTI PRI POSTOPKIH OBDAVČEVANJA Z DDV

4.7.1 Mali zavezanci

Davčni zavezanec, ki v obdobju *zadnjih 12 mesecev* ne preseže oziroma ni verjetno, da bo *presegel 25.000 € obdavčljivega prometa*, ne sme obračunavati DDV, na izdanih računih ne sme izkazovati DDV, nima pravice do odbitka vstopnega DDV in mu ni treba voditi posebnega davčnega knjigovodstva.

Davčni zavezanec, *predstavnik gospodinjstva*, ki opravlja dejavnost kmetijstva in gozdarstva, za katero se plačuje davek od dohodka po katastrskem dohodku kmetijskih in gozdnih zemljišč, ne obračunava DDV, če skupni katastrski dohodek vseh članov gospodinjstva za zadnje koledarsko leto *ne presega 7.500 €*. Tak davčni zavezanec ne sme obračunavati DDV, na izdanih računih ne sme izkazovati DDV, nima pravice do odbitka vstopnega DDV in mu ni treba voditi knjigovodstva. Ob dobavi kmetijskih in gozdarskih pridelkov ter kmetijskih in gozdarskih storitev, ki so rezultat dejavnosti, za katero se plačuje davek od dohodka po katastrskem dohodku kmetijskih in gozdnih zemljišč, pridobi davčni zavezanec pravico do *pavšalnega nadomestila vstopnega DDV*. Pravico do pavšalnega nadomestila imajo le tisti davčni zavezanci, ki opravijo promet blaga in storitev davčnim zavezancem, ki morajo obračunavati in plačevati DDV. Kupci blaga oziroma naročniki storitev so dolžni plačilu za ta promet prišteti znesek pavšalnega nadomestila *v višini 8 % od odkupne vrednosti*. Davčni zavezanci imajo pravico, da pavšalno nadomestilo odbijejo kot vstopni DDV, če so predhodno pridobili dovoljenje davčnega organa. Imetnik dovoljenja mora za obdobje veljavnosti dovoljenja sestaviti obračun pavšalnega nadomestila in ga predložiti davčnemu organu do 31. januarja tekočega leta za preteklo koledarsko leto.

4.7.2 Potovalne agencije

Potovalna agencija in organizator potovanja (v nadaljnjem besedilu: potovalna agencija), ki deluje v svojem imenu in pri zagotavljanju ponudbe za določene storitve, povezane z izvedbo potovanja, zaupa v izvedbo drugim davčnim zavezancem, obračunava in plačuje DDV tako, da se *vse storitve, ki jih opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem, štejejo za eno storitev potovalne agencije potniku*. Potovalna agencija obračuna DDV od zneska, ki predstavlja razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik, v katerega ni vključen DDV, in dejanskimi stroški potovalne agencije za storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če je neposredni uporabnik teh storitev potnik.

4.7.3 Dragocenosti in umetniški izdelki

Davčni zavezanec, ki v okviru opravljanja svoje dejavnosti kupuje ali pridobiva ali uvaža rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine z namenom nadaljnje prodaje (v nadaljnjem besedilu: preprodajalec), ne glede na to, ali ta davčni zavezanec *deluje za lasten račun ali za račun druge osebe v skladu s pogodbo*, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo, obračunava DDV. Rabljeno blago je premožnostna stvar, ki je primerna za nadaljnjo uporabo, takšna kot je, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk ali starin ter plemenitih kovin in dragega kamenja. Davčna osnova za promet blaga *je razlika v ceni, ki jo doseže preprodajalec, zmanjšana za znesek DDV, ki se nanaša na razliko v ceni*. Razlika

v ceni je enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zaračuna preprodajalec za navedeno blago, in nabavno ceno.

4.7.4 Plačana realizacija

Davčni zavezanec, ki v *zadnjih 12 mesecih ni presegel 400.000 € obdavčenega prometa brez DDV*, in ni verjetno, da bo *ta znesek presegel v naslednjih 12 mesecih*, sme obračunavati in plačevati DDV na podlagi prejetih *plačil za opravljene dobave blaga in storitev* (v nadaljevanju: posebna ureditev po plačani realizaciji). Obveznost obračuna DDV za davčnega zavezanca, ki uporablja posebno ureditev po plačani realizaciji, nastane na dan, ko prejme plačilo. Pravica do odbitka vstopnega DDV za davčnega zavezanca, ki uporablja posebno ureditev po plačani realizaciji, nastane na dan, ko izvrši plačilo. Pri povezanih osebah se šteje znesek, ki ga vse povezane osebe dosežejo skupaj. Za povezane osebe se štejejo osebe, ki so kot take določene v predpisih o obdavčitvi dohodkov pravnih ali fizičnih oseb.

4.8 PRIMERI KNJIŽENJ DDV

4.8.1 Plačilo preko transakcijskega računa

Dobavitelj zaračuna kupcu dobavljen material v vrednosti 1.200,00 € (DDV = 200 €), z rokom plačila 8 dni po opravljeni storitvi. Kupec plača račun dobavitelju 20. dan po opravljeni dobavi preko transakcijskega računa. Za čas zamude mora kupec plačati zamudne obresti, za kar mu dobavitelj izstavi račun v višini 100,00 €. Kupec plača obresti v višini 100,00 € preko transakcijskega računa

Tabela 19: Knjiženje pri dobavitelju

v evrih

Vsebina	V breme	Konto	V dobro
<i>Prodaja kupcu:</i>			
-znesek računa (kratkor. terj. do kup.)	1.200,00	12	
-poslovni prihodki		76	1.000,00
-obveznosti za obračunani DDV		260	200,00
<i>Kupčevo plačilo:</i>			
-plačilo računa		12	1.200,00
-plačilo preko TRR	1.200,00	11	
<i>Obračun zamudnih obresti:</i>			
-znesek računa	100,00	12	
-prihodki od obresti		770	100,00
<i>Plačilo obresti:</i>			
-plačilo računa za obresti		12	100,00
-plačilo preko TRR	100,00	11	

Tabela 20: Knjiženje pri kupcu

v evrih

Vsebina	Konto	V breme	V dobro
<i>Nabava:</i>			
-znesek računa (kratkor. obvez. do dob.)	22		1.200,00
-zaloge (vrednost) surovin in materiala	31(30)	1.000,00	
-terjatve za vstopni DDV	160	200,00	
<i>Plačilo dobavitelju:</i>			
-plačilo računa	22	1.200,00	
-plačilo preko TRR	11		1.200,00
<i>Prejeti račun za zamudne obresti:</i>			
-znesek računa	22		100,00
-obresti	451	100,00	
<i>Plačilo zamudnih obresti:</i>			
-plačilo računa za obresti	22	100,00	
-plačilo preko TRR	11		100,00

4.8.2 Plačilo s kreditno (plačilno) kartico

V trgovini kupec nabavi material v vrednosti 1.200,00 € (DDV = 200,00 €), ki ga poravnava s kreditno (plačilno) kartico. Za navedeni znesek računa prejme dobavitelj (trgovina) račun za provizijo od izdajatelja kreditne kartice v znesku 100,00 €; izdajatelj kreditne kartice tudi nakaže gotovino za znesek računa v višini 1.200,00 €.

Tabela 21: Knjiženje pri dobavitelju

v evrih

Vsebina	Konto	V breme	V dobro
<i>Prodaja kupcu:</i>			
-znesek računa (zaračunana prodaja)	102	1.200,00	
-poslovni prihodki	76		1.000,00
-obveznosti za obračunani DDV	260		200,00
<i>Plačilo:</i>			
-prejem računa za provizijo izdajatelja kreditne kartice	102		100,00
-stroški drugih storitev	419	100,00	
-plačilo računa (nakazilo izdajatelja kreditne kartice)	102		1.200,00
-plačilo preko TRR	110	1.200,00	

V trgovini kupec nabavi material v vrednosti 1.200,00 € (DDV = 200,00 €), ki ga poravnava s kreditno (plačilno) kartico. Za navedeni znesek računa izdajatelj kreditne kartice obremeni kupčev transakcijski račun.

Tabela 22: Knjiženje pri kupcu

v evrih

Vsebina	Konto	V breme	V dobro
<i>Nabava (prejem):</i>			
-plačilo s kreditno kartico (ostale kratkoročne obveznosti)	285		1.200,00
-stroški materiala	406	1.000,00	
-terjatve za vstopni DDV	160	200,00	
<i>Kupčevo plačilo:</i>			
-plačilo izdajatelju kreditne kartice	285	1.200,00	
-plačilo preko TRR	110		1.200,00

4.8.3 Terjatve in obveznosti za DDV

Podjetje beleži v davčnem obdobju za 1.200,00 € terjatev do kupčev na osnovi prodaje, za katero znaša obračunani DDV 200,00 €. V istem davčnem obdobju beleži podjetje za 2.400,00 € obveznosti do dobaviteljev, za katere znaša vstopni DDV v prejetih računih 400,00 €. Podjetje izdela obračun DDV za davčno obdobje, iz katerega je razvidno, da znaša kumulativni vstopni DDV v prejetih računih za davčno obdobje 400,00 €, kumulativni obračunani DDV pri prodaji pa 200,00 €. Zaradi presežka vstopnega DDV nad obračunanim za 200,00 € podjetje oblikuje terjatev za vračilo razlike

Tabela 23: Terjatve in obveznosti za DDV

v evrih

Vsebina	Konto	V breme	V dobro
<i>Zaračunana prodaja proizvodov, blaga in storitev:</i>			
-terjatve	12, 14	1.200,00	
-prihodki od prodaje	76		1.000,00
-DDV, obračunan pri prodaji	260		200,00
<i>Računi dobaviteljev za proizvode, blago in storitve:</i>			
-obveznosti	22, 24		2.400,00
-prevzemi proizvodov, blaga in storitev	0, 3, 4, 6	2.000,00	
-vstopni DDV v prejetih računih	160	400,00	
<i>Obračun DDV za davčno obdobje:</i>			
-vstopni DDV v prejetih računih	160		400,00
-DDV, obračunan pri prodaji	260	200,00	
-terjatev za vračilo razlike med vstopnim in obračunanim DDV	16	200,00	
-obveznost za razliko med obračunanim in vstopnim DDV	26		X
<i>Vračilo razlike po obračunu:</i>			
-terjatve za vračilo razlike med vstopnim in obračunanim DDV	16	200,00	
-obveznost za razliko med obračunanim in vstopnim DDV	26		X

Glej internetni vir: Zakon o DDV

http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r01/predpis_ZAKO4701.html

POVZETEK POGLAVJA

Pri obdavčitvi prometa blaga sistem DDV temelji na obdavčitvi po načelu namembnega kraja, na podlagi katerega je blago obdavčeno tam, kjer je porabljeno oziroma uporabljano, s čimer je zagotovljena enakopravna obravnava uvoženega blaga in na davčnem območju proizvedenega blaga, hkrati pa je izvoz blaga oproščen plačila DDV. Pri prometu storitev se kot osnovno načelo obdavčitve uporablja sistem obdavčitve po načelu porekla, kar pomeni, da se storitev obdavči tam, kjer ima sedež davčni zavezanec, ki opravlja storitev, razen pri točno določenih storitvah, kjer se kraj opravljene storitve določi glede na druge okoliščine (kraj, kjer nepremičnina leži, dejanski kraj opravljene storitve, kraj sedeža prejemnika storitve).

Zavezanec za DDV je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno (samostojno) opravlja obdavčljivo dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Obveznost prijavljanja za namene DDV se nanaša na vse tiste, katerih obdavčljiv promet je v obdobju zadnjih 12 mesecev presegel oziroma je verjetno, da bo presegel 25.000 €. V primeru opravljanja dejavnosti kmetijstva in gozdarstva, za katero se plačuje davek od dohodka po katastrskem dohodku kmetijskih in gozdnih zemljišč, je določen prag obdavčitve v znesku 7.500 €.

Načeloma je potrebno DDV obračunati takrat, ko je blago dobavljeno, vneseno v Slovenijo oziroma, ko so storitve opravljene. Praviloma je to takrat, ko je izdan račun. V kolikor je bilo plačilo deloma oziroma v celoti izvršeno predhodno, se DDV obračuna na dan prejema plačila.

Osnovo za DDV predstavlja celotno plačilo, ki ga je ali ga bo davčni zavezanec prejel za opravljen promet blaga oziroma storitev, vključno z drugimi dajatvami, če so predpisane. Pri uvozu blaga je davčna osnova vrednost blaga, določena v skladu s carinskimi predpisi, povečana za trošarine in druge davke, takse in druge dajatve, ki se plačujejo izven Slovenije in tiste dajatve, ki se plačujejo pri uvozu.

Uveljavljena je splošna stopnja DDV v višini 20 %, ki velja za vse blago in storitve, ki so predmet DDV, razen za tisto blago in storitve, za katere je izrecno predpisana nižja stopnja v višini 8,5 % ali oprostitev plačila DDV.

Davčni zavezanec je dolžan za vsak promet blaga oziroma storitev izdati račun. Davčno obveznost mora davčni zavezanec obračunavati v davčnem obdobju, ki je praviloma koledarski mesec, za zavezance z manjšim obsegom poslovanja pa koledarsko trimesečje oziroma koledarsko polletje. O davčni obveznosti mora davčni zavezanec po koncu davčnega obdobja sestaviti davčni obračun. Davčno obveznost zavezanec izračunava po kreditni metodi, kar pomeni, da sme pri izračunu svoje davčne obveznosti odbiti DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev od drugega davčnega zavezanca, pri uvozu blaga ter kot prejemnik blaga oziroma storitve (odbitek DDV). Odbitek DDV lahko zavezanec uveljavlja le, če je to blago oziroma storitve uporabil za namene opravljanja svoje obdavčene dejavnosti. Davčna obveznost dospe v plačilo zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja.

Posebni postopki obdavčevanja so predvideni v primerih opravljanja kmetijske in gozdarske dejavnosti (t.i. pavšalno nadomestilo), opravljanja turistične dejavnosti ter opravljanja prometa rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk in starin, investicijskega zlata ter plačane realizacije.

VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Katere so splošne značilnosti DDV?
2. Kakšna je razlika med neposredno in posredno obdavčitvijo z DDV?
3. Kakšna je razlika med potrošno in dohodkovno metodo upoštevanja investicij pri DDV?
4. Kaj pomeni nevtralnost DDV?
5. Kdo je lahko davčni zavezanec za DDV?
6. Kaj vse se obdavčuje z DDV?
7. Čemu je pomemben kraj obdavčitve z DDV?
8. Katere oprostitve obdavčevanja z DDV poznamo?
9. Kaj je vstopni DDV?
10. Kako se obračunava vstopni DDV?
11. Katere značilnosti mora imeti račun za davčnega zavezanca za DDV in katere za nezavezanca za DDV?
12. Kako se obdavčujejo mali zavezanci?
13. Kakšen je vstopni prag za prehod na obračunavanje z DDV pri plačani realizaciji?
14. Kaj je pavšalno nadomestilo?
15. Kakšni so postopki vračila DDV?

5 DAVČNI POSTOPEK

TEMELJNI CILJI POGLAVJA

Vsaka pravna panoga ima poleg materialnih predpisov tudi procesne predpise. Davčni zavezanec mora plačati davek, pa če to želi ali ne. Eden od ameriških politikov Williem Franklin je nekoč izjavil: "Človek je primoran umreti in plačevati davke, vse ostalo je v njegovi svobodni volji!" Študent bo v tem poglavju spoznal predvsem tiste institute davčnega postopka, ki olajšujejo davčnemu zavezancu plačilo davka. V nadaljevanju je predstavljen davčni postopek od davčne napovedi do samega plačila davka oziroma davčne izvršbe v primeru, ko davčni zavezanec ne plača davčne obveznosti.

Kot uvod v to poglavje gradiva je predstavljen primer poteka plačila dohodnine: Davčni zavezanec je imel v davčnem letu dohodke iz zaposlitve in dohodke iz premoženjskih pravic (avtorski honorarji, pogodba o delu). Do 31. januarja je s pošto dobival obvestila o prejetih dohodkih v preteklem letu, ki so jih pošiljali njegovi naročniki oziroma delodajalec. Konec meseca aprila je davčni zavezanec dobil informativni izračun dohodnine, ki je bil pravno veljavno vročen 20 dan od dneva zapisanega na informativnem izračunu. Davčni zavezanec mora v tridesetih dneh od dneva vročitve informativnega izračuna dohodnine preveriti podatke na njem in v primeru neskladij z dokumentacijo davčnega zavezanca, znotraj tega roka ugovarjat. Drugače velja informativni izračun dohodnine po preteku tega roka kot davčna odločba, ki je pravnomočna.

Davčni zavezanec je pri pregledu svoje dokumentacije z navedbami in informativnega izračuna ugotovil določena odstopanja. Zato je v zakonitem roku vložil ugovor zoper informativni izračun dohodnine. Davčni urad je po prejemu ugovora ponovno preveril sporne podatke in pozval davčnega zavezanca, da dostavi tisto dokumentacijo, ki naj bi označevala spornost ugotovitev iz informativnega izračuna dohodnine. Davčni zavezanec je to storil in davčni urad je do konca meseca septembra izdal davčno odločbo za plačilo dohodnine. Ker je davčni zavezanec ugotovil, da je davčno breme doplačila dohodnine tako veliko, da ga ne more plačati v enkratnem znesku, je vložil pri davčnem uradu prošnjo za obročno plačilo davčnega dolga. Davčni urad je davčnemu zavezancu v roku tridesete dni od prejema vloge ugodil obročno plačevanje in sicer v treh mesečnih obrokih.

5.1 SPLOŠNO O DAVČNEM POSTOPKU

Zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS št. 117/2006 in dopolnitve: v nadaljevanju ZDavP-2) ureja pobiranje davkov, pravice in obveznosti zavezancev za davek, varovanje podatkov, medsebojno upravno pomoč pri pobiranju davkov in izmenjavi podatkov med državami članicami Evropske skupnosti in izvajanje mednarodnega sodelovanja na področju pobiranja davkov. Davčni postopek je poseben upravni postopek, ki vsebuje le posebne določbe, potrebne za pobiranje davkov. Za vprašanja davčnega postopka, ki niso urejena z mednarodno pogodbo, ki obvezuje Republiko Slovenijo, z zakonom o obdavčenju, z ZDavP-2, zakonom, ki ureja davčno službo, zakonom, ki ureja carinsko službo, ali zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, se uporabljajo določbe zakona o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 22/05 – UPB1 in dopolnitve: v nadaljevanju ZUP). Tako se na primer v davčnem postopku v celoti uporabljajo določbe ZUP o izločitvi, o jeziku v postopku, o vročanju, o vrnitvi v prejšnje stanje, o delu organa prve stopnje v zvezi s pritožbo itd.

V primerih, ko je s posebnim postopkom drugače urejeno le posamezno procesno pravilo znotraj določenega instituta, se upošteva drugačna ureditev **le dela tega procesnega instituta**, medtem ko se v ostalem delu uporabljajo pravila ZUP. Takšen primer je npr. pritožba v davčnem postopku, kjer za razliko od ZUP, vložena pritožba ne zadrži izvršitve odločbe. Posebnost v tem primeru pomeni nesuspendivnost pritožbe, medtem ko se za vse druge elemente instituta pritožbe uporabljajo pravila ZUP.

Drugače je v primeru, ko **posebni upravni postopek uredi celoten procesni institut** (npr. celotna izvršba). Če poseben upravni postopek določeno vprašanje posebej ureja, to davčnemu organu ne dovoljuje, da bi postopal po ZUP. V takem primeru je celoten splošen institut, nadomeščen s posebno ureditvijo v ZDavP-2, ki ureja davčni postopek kot poseben upravni postopek.

Davčni organ mora vedno, kadar odloča o pravicah in obveznosti subjektov v davčnem postopku in kadar daje pomoč pri pobiranju davkov oziroma izmenjavi podatkov ali kadar izvaja mednarodno pogodbo, postopati po ZDavP-2.

Davek je po ZDavP-2 vsak denarni prihodek državnega proračuna, proračuna Evropske skupnosti ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti, ki ne predstavlja plačila za opravljeno storitev ali dobavljeno blago in se plača izključno na podlagi zakonov o obdavčenju oziroma predpisov samoupravnih lokalnih skupnosti, izdanih na podlagi zakonov o obdavčenju. Kot davek se obravnavajo tudi obresti, stroški postopka pobiranja davkov ter denarne kazni in globe (pripadajoče dajatve). Določbe ZDavP-2, ki se nanašajo na davke, veljajo tudi za:

- uvozne in izvozne dajatve, predpisane s predpisi Evropske skupnosti;
- prispevke za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje;
- prispevke za obvezno zdravstveno zavarovanje;
- prispevke za zaposlovanje in prispevke za starševsko varstvo.

Pojem zavezanca za davek, kakor je opredeljen v ZDavP-2, je izrazito širok in zajema vse, ki so potencialno zavezani za izpolnitev celotne ali dela davčne obveznosti. Davčni zavezanec je oseba, katere dohodek, premoženje ali pravni posli so neposredno predmet obdavčitve. Plačnik davka je oseba, ki je zavezana za izračunavanje davka oziroma odtegotvanje davka od davčnih zavezancev in ki ta davek prenese na ustrezen račun prejemnikom. Plačnik davka ima enake pravice in obveznosti kakor davčni zavezanec.

V ZDavP-2 je uveden poseben institut, ki se nanaša na **zavezujočo informacijo**. Generalni davčni urad oziroma Generalni carinski urad lahko izda zavezancu za davek pisno informacijo o davčni obravnavi njegovih nameravnih transakcij oziroma nameravnih poslovnih dogodkov. Zavezanec za davek zahteva izdajo zavezujoče informacije z vlogo, ki mora poleg drugih sestavin vsebovati tudi:

- natančen opis nameravane aktivnosti,
- izjavo zavezanca za davek o tem, ali je oziroma je bilo katerokoli vprašanje, povezano z zahtevo za izdajo zavezujoče informacije pri zavezancu za davek ali pri z njim povezani osebi,
- dokumentacijo, ki predstavlja podlago ali na katero se sklicuje zavezanec za davek,
- zahtevo za izdajo zavezujoče informacije.

5.2 DAVČNA OBVEZNOST

Davčna obveznost je dolžnost zavezanca za davek, da plača znesek davka na način in pod pogoji, ki jih določa zakon. Davčno obveznost, njeno spremembo ali prenehanje lahko predpiše le zakon, ne pa podzakonski predpis. S tem se izpeljuje določba 147. člena Ustave Republike Slovenije, ki določa, da se lahko davki, carine in druge dajatve predpišejo le z zakonom.

Izpolnitev davčne obveznosti je temeljna obveznost davčnega zavezanca, ki jo mora izpolniti ne glede na svoje druge obveznosti. Zavezanec za davek je zavezan za izpolnitev davčne obveznosti od trenutka, **ko je davčna obveznost nastala**, v skladu z ZDavP-2. Davčna obveznost, za izpolnitev katere se znesek davka izračunava po koncu časovnega obdobja, za katero se davek ugotavlja, nastane **zadnji dan časovnega obdobja**, za katero se davek ugotavlja. To obveznost lahko izpolni tudi oseba, ki ni zavezanec za davek, vendar je v teh primerih to prostovoljno plačilo. S tem dejanski plačnik davka ne pridobi pravic zavezanca za davek. Zavezanec za davek ne more enostransko zavrniti ali enostransko odložiti izpolnitve davčne obveznosti. Davčna obveznost se izpolni s plačilom davka v zakonsko predpisanem roku po nastanku davčne obveznosti in preneha z izpolnitvijo, ko se ta obveznost odpiše ali pa zastara.

ZDavP-2 ureja tudi **solidarno davčno obveznost**. Pri solidarni obveznosti je vsak od solidarnih dolžnikov zavezan k izpolnitvi celotne obveznosti, zato lahko davčni organ zahteva izpolnitev kateregakoli od njih. Velja pa tudi narobe: ko eden od solidarnih zavezancev za davek v celoti izpolni davčno obveznost, ta obveznost preneha nasproti vsem zavezancem za davek. Zakon ne posega v razmerja med solidarnimi dolžniki, ker je to predmet civilnopravnih razmerij med njimi.

Terjatve iz naslova davkov pravnega prednika mora izpolniti tudi **univerzalni pravni naslednik**. Načelo dednega prava je, da dedič ne more odgovarjati za zapustnikove dolgove nad višino vrednosti zapuščine, kar velja tudi v davčnem postopku. Iz tega izhaja tudi, da z dedičevo odpovedjo dediščini v korist države ali samoupravne lokalne skupnosti preneha tudi davčna obveznost v celoti ali sorazmerno z odpovedanim deležem. V nekaterih primerih mora za premoženje fizičnih oseb skrbeti neka druga oseba (npr. za opravilno nesposobne ali osebe, razglašene za pogrešane). Oseba, ki upravlja to premoženje, mora za račun tega premoženja izpolnjevati tudi davčne obveznosti oseb, katerih premoženje upravlja. Z dnem smrti zapustnika prenehajo teči zamudne obresti in se ne obračunavajo do dospelosti davčne obveznosti, ki jo prevzame dedič, za dediča. V tem obdobju se zaračunavajo obresti po slovenski medbančni obrestni meri za ročnost 12 mesecev, ki velja na dan smrti zapustnika. Načelo ekonomičnosti postopka je v tem institutu izpeljano tako, da se davčna obveznost ne prenaša na dediče in se odpiše, če na dan smrti zapustnika ne presega 80 euro. Odpiše se tudi davčna obveznost v zakonskem znesku, če presega davčno obveznost, katero morajo izpolniti dediči.

PRILOGA 5

REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

Podatke vpisujte s tiskanimi črkami.

(Navedite davčni organ.)

Prejeto: _____ Šifra: _____ IZPOLNI URADNA OSEBA

**VLOGA ZA ODPIS, DELNI ODPIS, ODLOG OZIROMA OBROČNO
PLAČILO DAVKA**

PODATKI O VLOŽNIKU

osebno ime (ime in priimek)

EMŠO: [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] Davčna št. [] [] [] [] [] [] [] [] [] []

Rezident Republike Slovenije DA NE

Stalno prebivališče: _____
ulica in hišna številka

[] [] [] [] ime pošte kraj

Začasno prebivališče: _____
ulica in hišna številka

[] [] [] [] ime pošte kraj

DRUŽINSKI ČLANI VLOŽNIKA¹

Podatki o skupnem gospodinjstvu	Potrdilo z dne _____	Oseбно ime	Davčna številka	Sorodstveno razmerje
1				
2				
3				
4				
5				
6				

¹ Podatke o skupnem gospodinjstvu si prisrbi davčni organ sam, razen če vložnik v priloženi pisni izjavi davčnemu organu izrecno preprove pridobivanje teh podatkov oziroma če družinski člani v priloženi izjavi izrecno ne soglašajo, da davčni organ pridobi podatke iz uradnih evidenc.

Slika 1: Vloga za odpis, delni odpis, odlog oziroma obročno plačilo davka

Vir: <http://www.durs.gov.si>

5.3 NAČIN IZPOLNITVE DAVČNE OBVEZNOSTI

Vsak davčni zavezanec mora izpolniti svojo davčno obveznost. Davčni zavezanec sam izračuna davek, ki ga mora plačati, na podlagi ugotovljene davčne osnove, davčnih olajšav in stopenj. Obveznost za izračun davka se sme prenesti na davčni organ ali na plačnika davka. Na tej podlagi so določeni trije načini plačevanja davka:

- **davčni obračun** – davčni zavezanec sam izračuna in plača davek;
- **obračun davčnega odtegljaja** – davek izračuna, odtegne in plača plačnik davka;
- **odločba o odmeri davka**, s katero davčni organ ugotovi davek – davek plača davčni zavezanec.

Če davčni zavezanec sam izračuna davek, ga izračuna v davčnem obračunu. Davčni obračun mora predložiti tudi davčni zavezanec, ki je oproščen plačila davka, ter davčni zavezanec, ki ugotovi, da davčna obveznost in terjatev iz naslova davka, nista nastali, saj davčnemu organu služi v funkciji nadzora nad pravilnostjo teh ugotovitev. Ker obračun davka ni upravni akt, je posebej urejeno popraviljanje morebitnih pomot v davčnem obračunu in predlaganje davčnega obračuna organu po izteku predpisanega roka. V praksi se lahko zgodi, da davčni zavezanec predloži davčni obračun, kasneje pa ugotovi, da vsebuje formalne pomanjkljivosti oziroma očitne pomote (v imenih, številkah, pisne in računske pomote). V teh primerih lahko take pomote tudi popravi, vendar le **do izteka roka za plačilo oziroma vračilo davka**. Če davčni zavezanec take pomanjkljivosti ugotovi potem, ko je že izpolnil davčno obveznost, lahko te napake popravi v **8 dneh** od predložitve obračuna davčnemu organu. Na dan, ko predloži popraviljen davčni obračun, mora tudi doplačati premalo plačani del obveznosti ali zahtevati

vračilo preveč plačanega zneska. Tak popravljen davčni obračun pa učinkuje od takrat, ko **učinkuje prvotni obračun**, ki je bil popravljen. Enake pravice kot davčnemu zavezancu v tem primeru pripadajo tudi njegovemu univerzalnemu pravnemu nasledniku.

Za določene vrste davkov je predpisano, da se plačujejo na podlagi **obračuna davčnega odtegljaja**. Za to gre v primerih, ko plačnik davka za davčnega zavezanca izračuna davek na podlagi ugotovljene davčne osnove, davčnih olajšav in davčne stopnje ter ta davek odtegne davčnemu zavezancu in ga tudi plača. Obračun davčnega odtegljaja, ki ne sme vsebovati neresničnih in nepravilnih podatkov ter podatkov, ki bi spravili davčni organ v zmotu, mora v predpisanih rokih plačnik davka predložiti davčnemu organu kot tudi davčnemu zavezancu, za katerega je naredil obračun. Glede popravljanja pomanjkljivosti in zamude roka za vložitev zaradi opravičenih razlogov velja za obračun davčnega odtegljaja enako kot za davčni obračun. Plačnik davka, ki izračuna davek v obračunu davčnega odtegljaja, mora ta davek tudi plačati v predpisanem roku. Davčna obveznost davčnega zavezanca se zmanjša za višino odtegnjenega davka po obračunu davčnega odtegljaja. Če plačnik davka po tem, ko je davek davčnemu zavezancu že odtegnil, ne plača davka, se le-ta izterja od njega. Kadar pa davka ne odtegne od davčnega zavezanca, bremeni davek njega.

Plačnik davka je tista pravna oseba, združenje oseb ali fizična oseba, ki opravlja dejavnost, ki izplača dohodek, od katerega se odteguje in plačuje davčni odtegljaj. Pojem fizične osebe, ki opravlja dejavnost, zajema vse fizične osebe, ki so kot take vpisane v določene registre. Plačniki davka pa niso tiste pravne osebe, ki so v skladu z davčnimi predpisi **nerezidenti Slovenije in nimajo poslovne enote nerezidenta v Sloveniji** v skladu s temi predpisi. Ravno tako niso plačniki davka **diplomatsko konzularna predstavništva tujih držav in predstavništva mednarodnih organizacij v Sloveniji**, če se le-ti sami tako ne odločijo in o tem obvestijo pristojni davčni organ. Obveznost plačila davka nastane že na podlagi dejstva, da osebo dohodek bremeni, tudi če ga ni dejansko izplačala. Zaradi specifičnih situacij, ki nastanejo v praksi, v katerih sicer davek ne bi mogel biti pobran, so določene izjeme od tega pravila, saj se lahko zgodi, da nekdo dohodek izplača, čeprav ga ne bremeni, saj sredstva zanj priskrbi nekdo tretji.

Davek lahko ugotovi davčni organ z **odločbo o odmeri davka**. Odločbo o odmeri davka izda davčni organ na podlagi davčne napovedi davčnega zavezanca ali v postopku davčnega nadzora. Davek, izračunan v odmerni odločbi, mora biti **plačan v 30 dneh** od vročitve odločbe. Zavezanec za davek mora v davčni napovedi navesti podatke, ki so potrebni za odmero davka in davčni nadzor, vključno z osebnimi in drugimi podatki, potrebnimi za identifikacijo davčnega zavezanca in drugih oseb, v zvezi s katerimi davčni zavezanec uveljavlja določeno davčno ugodnost. K vložitvi davčne napovedi morajo biti davčni zavezanci pozvani z javnim pozivom, če ni s tem zakonom drugače določeno. Poziv k vložitvi davčne napovedi davčni organ objavi najpozneje 60 dni pred iztekom roka za vložitev davčne napovedi. Zavezanec za davek mora vložiti davčno napoved pri pristojnem davčnem organu na način in v zakonskih rokih. Davčni organ ugotovi davek v odmerni odločbi, ne da bi bila davčna napoved vložena, če gre za davke, ki se odmerjajo od letne osnove.

Davčna napoved, ki je vložena v **dveh mesecih** po roku za vložitev davčne napovedi, se šteje za **nepravočasno vloženo**. Zavezanec za davek, ki je iz opravičljivih razlogov zamudil rok za predložitev davčne napovedi, lahko pri pristojnem davčnem organu vloži predlog za naknadno predložitev davčne napovedi. V predlogu mora obrazložiti razloge za zamudo in predložiti dokaze za svoje navedbe. Priložiti mora tudi davčno napoved, ki ni bila vložena v roku, oziroma navesti rok, v katerem jo bo lahko predložil. Predlog za naknadno predložitev davčne napovedi mora biti vložen **v osmih dneh po prenehanju opravičljivih razlogov**, vendar najpozneje **v treh mesecih po izteku roka za predložitev davčne napovedi**. Če je zamujen še

rok za naknadno predložitev, se zaradi zamude tega roka ne more vložiti predloga za naknadno vložitev davčne napovedi. Davčna napoved, vložena naknadno v skladu z dovoljenjem davčnega organa, se šteje za pravočasno vloženo. Za opravičljive razloge se štejejo utemeljeni razlogi, ki jih zavezanec za davek ni mogel predvideti oziroma odvrniti, in preprečujejo sestavo oziroma vložitev davčne napovedi v predpisanem roku. Zavezanec za davek lahko popravi davčno napoved do poteka roka za vložitev davčne napovedi.

Zgled 11: Napoved za odmero dohodnine

Zavezanci bodo na dom po navadni pošti **najpozneje do 31. maja xxx prejeli informativni izračun dohodnine za leto xxxx**, ki bo pod določenimi pogoji štel za **odločbo o odmeri dohodnine**.

Davčni organ bo informativni izračun dohodnine sestavil na podlagi podatkov, s katerimi razpolaga na podlagi uradnih evidenc in podatkov o dohodkih in vzdrževanih družinskih članih, ki jih bodo davčni upravi **do 31. januarja xxx** posredovali izplačevalci in zavezanci.

KDO ne prejme informativnega izračuna za dohodnino

Informativnega izračuna **ne bodo prejeli** rezidenti, ki niso zavezanci za dohodnino:

- če njihovi dohodki, od katerih se plačuje dohodnina, ne presegajo splošne olajšave,
- če njihovi dohodki, od katerih se plačuje dohodnina, poleg pokojnine, od katere v skladu z zakonom ni bila odtegnjena ali plačana akontacija dohodnine in davčni zavezanec pri akontaciji dohodnine ni uveljavljal posebne olajšave za vzdrževane družinske člane, ne presegajo 80 €.

Informativnega izračuna **ne bodo prejeli** zavezanci za dohodnino:

- če DURS od izplačevalcev dohodkov ne bo prejel podatkov za odmero dohodnine. V tem primeru morajo zavezanci napoved vložiti sami, najpozneje do 30. junija 2009. Obrazec je dostopen na vseh davčnih uradih oziroma izpostavah in na spletni strani DURS.

KAJ mora zavezanec storiti

Naloga zavezanca po prejemu informativnega izračuna

- Zavezanci pregledajo informativni izračun in preverijo:
 - ali so vpisani podatki pravilni (osebni podatki, podatki o dohodkih, podatki o vzdrževanih družinskih članih itn.) oziroma ali se ujemajo s podatki, s katerimi razpolaga sam,
 - ali je informativni izračun dohodnine pravilen
- Če se bodo z informativnim izračunom strinjali, **jim ne bo potrebno storiti ničesar**, saj bo v 15 dneh po vročitvi avtomatično postal odločba.
- Če se z izračunom ne bodo strinjali, lahko v 15 dneh od vročitve podajo ugovor. V tem primeru bo davčni organ preveril navedbe zavezanca in na podlagi svojih podatkov in podatkov davčnega zavezanca izdal odločbo.
-

VLOGA – obrazec in navodilo

- UGOVOR zoper informativni izračun dohodnine
- Informativni izračun dohodnine za leto xxx
- Napoved za odmero dohodnine za leto xxx
- Zahtevek za uveljavljanje davčnih olajšav za rezidente držav članic EU in EGP
- Seznam upravičencev do donacij za leto xxx

Zavezanci lahko napoved vložijo tudi v elektronski obliki prek sistema eDavki na spletni naslov <http://edavki.durs.si/>.

TESTNI IZRAČUN DOHODNINE

Program za testni izračun dohodnine je objavljen na spletni strani eDavki.

PRILOGE k obrazcu napovedi za odmero dohodnine

Dokumentacije, s katero se potrjuje resničnost navedb v napovedi, ni treba prilagati, razen kadar je to pri posamezni vrsti dohodka posebej navedeno (npr. pri tujih davkih; pri uveljavljanju dejanskih stroškov).

Dokumentacijo, ki ima vpliv na davčno obveznost zavezanca, je treba hraniti najmanj pet let po poteku leta, za katerega se nanaša.

KJE IN KAKO vložiti napoved za odmero dohodnine

Če zavezanec ne bo prejel informativnega izračuna **do 31. maja xxx**, mora napoved vložiti **najpozneje do 30. junija xxx**. Obrazec je dostopen na vseh davčnih uradih oziroma izpostavah in na spletni strani DURS.

Zavezanci lahko vložijo napoved za odmero dohodnine osebno pri pristojnem uradu oziroma izpostavi davčnega urada ali pri krajevnih uradih, ki so organizirani kot notranje organizacijske enote ali kot način dela upravnih enot in opravljajo naloge enotnih vstopnih točk. Napoved se lahko tudi pošlje po pošti (s pripisom: "Napoved za odmero dohodnine"). Vsaka napoved mora biti poslana posamično.

Napoved se lahko vloži tudi prek sistema eDavki na spletni naslov: <http://edavki.durs.si/>.

SANKCIJE

Z globo 200 € se kaznuje za prekršek posameznik, če v nasprotju z zakonom ne vloži davčne napovedi.

Z globo od 400 do 1.200 € se kaznuje za prekršek posameznik, če v davčni napovedi navede neresnične ali nepravilne ali nepopolne podatke in s tem spravi davčni organ v zmotu.

ODMERA DOHODNINE (ODLOČBA)

Dohodnina mora biti odmerjena **do 31. oktobra za preteklo leto**. Odločbo izda davčni organ na podlagi napovedi ali ugovora zoper informativni izračun davčnega zavezanca do 31.

oktobra za preteklo leto. Če dohodnina do tega roka ni odmerjena, še ne pomeni, da davčni organ po poteku tega roka ne more več izdati odločbe o odmeri dohodnine.

VROČANJE INFORMATIVNEGA IZRAČUNA IN ODLOČBE O ODMERI DOHODNINE

Informativni izračun in odločba o odmeri dohodnine se vroča z navadno vročitvijo. Šteje se, da je vročitev opravljena 20. dan od dneva odpreme. Podatek, kdaj je datum odpreme odločbe, bo zapisan na kuverti, v kateri bo odločba poslana zavezancem, da si bodo lahko zavezanci sami izračunali, kdaj se bo štel, da je bila odločba vročena.

Le v primeru, da zavezanec ne plača davka v roku, se mu odločba vroči z osebno vročitvijo, po določbah Zakona o splošnem upravnem postopku.

PLAČILO IN VRAČILO DOHODNINE

Vračilo dohodnine

Preveč plačana dohodnina bo zavezancu nakazana na transakcijski račun, ki je naveden v informativnem izračunu dohodnine oziroma v odločbi za odmero dohodnine. S posebno nakaznico bo davčni organ vrnil preveč plačano dohodnino tistim zavezancem, ki nimajo odprtega transakcijskega računa oziroma je le ta napačen. Vračilo dohodnine s posebno nakaznico nad 150 € je možno le pri banki oziroma hranilnici, kjer ima zavezanec že odprt račun oziroma ga bo moral v ta namen odpreti.

Davčnemu zavezancu, kateremu je potekel rok za plačilo drugih davkov, bo vrnjen preveč plačani znesek dohodnine, zmanjšan za znesek davkov, ki jim je potekel rok plačila.

Doplačilo dohodnine

Ob doplačilu dohodnine mora davčni zavezanec odmerjeno dohodnino plačati v 30 dneh od vročitve odločbe, in to s posebno položnico, ki je priložena informativnemu izračunu oziroma odločbi. Če odmerjena dohodnina ni plačana v predpisanem roku, začnejo teči zamudne obresti, davčni organ pa uvede postopek davčne izvršbe.

PRITOŽBA

Zoper odločbo, ki jo je izdal organ prve stopnje (davčni organ), je dovoljena pritožba na Ministrstvo za finance v 15 dneh od dneva vročitve odločbe. Pritožba se vloži pisno ali ustno na zapisnik pri pristojnem davčnem uradu, kjer je davčni zavezanec vpisan v davčni register ob vložitvi napovedi.


Pri tem je treba opozoriti, da vložitev pritožbe ne zadrži izvršitve odločbe. To pomeni, da mora zavezanec davek plačati, drugače bo davčni organ po poteku 30-dnevnega roka za prostovoljno plačilo kljub vloženi pritožbi davek izterjal.

TAKSA

Na podlagi 4. točke 28. člena Zakona o upravnih taksah – ZUT (Uradni list RS, št. 42/07 – UPB3, 126/07) so dokumenti in dejanja v zvezi s postopki pred davčnim organom takse prosti.

DAVČNA IZVRŠBA

Zoper dolžnika, ki zapadlega davka ne plača v predpisanem roku, se začne postopek davčne izvršbe z izdajo sklepa o davčni izvršbi.

Priloga 2 

Napoved za odmero dohodnine za leto 2008

PODATKI O ZAVEZANCU Jezikovna varianta
1) slov., 2) slov.-ital., 3) slov.-madž.

Ime in priimek Datum rojstva

Naslov prebivališča: naseje, ulica, hišna številka Dan Mesec Leto

Poština številka, ime pošte: Davčna številka

Telefonska številka zavezanca

V letu 2008 sem bil rezident Republike Slovenije v času od meseca do meseca
(Izpolni le zavezane, sije si rezident Republike Slovenije le do leta 2008.) od meseca do meseca

Kot rezident države članice EU in EGP (razen Republike Slovenije) izpolnjujem pogoje iz 116. člena ZDoh-2. DA (Oskrajšano)
(Rezidenti Republike Slovenije te rubrike ne izpolnjujejo!)

Kot invalidu s 100-odstotno telesno okvaro mi je bila priznana pravica do tuje nage in pomoči na podlagi odločbe Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, centra za socialno delo ali občinskega upravnega organa, pristojnega za varstvo invalidov in vsajskih invalidov. DA (Oskrajšano)

Za leto 2008 me kot vzdrževanega družinskega člana uveljavlja zavezanec

Ime in priimek Davčna številka Čas vzdrževanja

od meseca do meseca od meseca do meseca

Preveč plačano dohodnino mi vrnite na transakcijski (osebni) račun, št. _____

Opombe (imcreditna dodatna pojava v zvezi z napovedanimi dohodki in objektivnimi ter drugimi podatki):

Priloge (popis dokumentov oziroma dokazil, ki jih priložite k napovedi):

- _____
- _____
- _____
- _____
- _____

VNa _____ dne _____ (Podpis zavezanca)

Zneske vpisujte v sarih na dve decimalni mesti

MF-DURS obr. DOH št. 3.1

Slika 2: Napoved za odmero dohodnine
Vir: <http://www.durs.gov.si>

5.4 DAVČNI POSTOPEK

Davčni postopek začne davčni organ po uradni dolžnosti ali na **zahtevo stranke**. Davčni postopek se začne po uradni dolžnosti, ko davčni organ prejme davčno napoved, carinsko deklaracijo ali drug dokument, ali ko davčni organ opravi kakršnokoli procesno dejanje z namenom uvedbe davčnega postopka. V davčnih zadevah, v katerih je za začetek postopka potrebna zahteva stranke, sme davčni organ začeti in voditi postopek samo, če je taka zahteva podana. Davčni postopek na zahtevo stranke se začne z dnem vložitve zahteve stranke, razen če davčni organ zahtevo zavrže.

Davčna uprava Republike Slovenije je stvarno pristojna za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji. **Carinska uprava Republike Slovenije** je prav tako stvarno pristojna za odločanje

v davčnem postopku na prvi stopnji (npr: trošarine), poleg tega pa je še stvarno pristojna za odločanje v upravnih postopkih v carinskih zadevah. Za odločanje na drugi stopnji je v prej navedenih zadevah stvarno pristojno **Ministrstvo za finance**.

Stvarna pristojnost drugih organov, ki postopajo po ZDavP-2, je predpisana z zakoni, ki urejajo njihovo delovanje. Za odločanje v postopkih izvajanja **mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja**, ki obvezujejo Slovenijo, je stvarno pristojno Ministrstvo za finance, v postopkih izvajanja drugih mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo, pa organ, ki je določen z mednarodno pogodbo ali aktom o ratifikaciji. Stvarna pristojnost tujih davčnih organov je določena z mednarodno pogodbo, ki jo je Slovenija uveljavila z zakonom.

Za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji je v primerih, ko je stvarno pristojna Davčna uprava Republike Slovenije, pristojen davčni urad, pri katerem je zavezanec za davek vpisan v davčni register ali na območju katerega je nastala oziroma bi lahko nastala davčna obveznost.

Zavezanec za davek mora za svoje trditve v davčnem postopku predložiti **dokaze**. Zavezanec za davek mora dokazati svoje trditve, na podlagi katerih se davčna obveznost zmanjša. Dokazila mora predložiti v roku, ki ga davčni organ določi s sklepom. Nasprotno pa mora davčni organ dokazati dejstva, kadar trdi, da na njihovi podlagi davčna obveznost nastane ali ne nastane oziroma se poveča ali zmanjša. Praviloma se vsa dejstva v davčnem postopku dokazujejo s **pisno dokumentacijo** ter **poslovnimi knjigami in evidencami**, lahko pa zavezanec za davek predlaga tudi druga dokazna sredstva.

Če se z nekim dejanjem ali ravnanjem **krši zakon**, s katerim se prepoveduje ali nalaga neko dejanje ali ravnanje, nastanejo pa **gospodarske (ekonomske) posledice**, to ne vpliva na obdavčenje. Če je pravni posel **neveljaven ali postane neveljaven**, to ne vpliva na obdavčenje, če gospodarske (ekonomske) posledice tega pravnega posla kljub njegovi neveljavnosti nastanejo in obstojijo. **Navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje**. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen **prikrit pravni posel**. Z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na **podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov**.

Za kontrolo davčne obveznosti se lahko vzpostavi **davčni nadzor**. Davčni nadzor obsega nadzor nad izvajanjem oziroma spoštovanjem zakonov o obdavčenju in ZDavP-2. Za vprašanja v zvezi z davčnim inšpekcijskim nadzorom se subsidiarno uporabljajo določbe Zakona o inšpekcijskem nadzoru (Ur. l. RS št. 56/02). Davčni nadzor se lahko izvaja v obliki **davčnega nadzora davčnih obračunov pri davčnem organu, davčnega inšpekcijskega nadzora ali davčne preiskave**.

5.5 ODMERA DAVKA

Davčni organ mora pred izdajo **odmerne odločbe** po vestni in skrbni presoji vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki imajo pomen za odmerno odločbo ter omogočiti strankam, da zavarujejo in uveljavijo svoje pravice in interese. Odmerno odločbo lahko izda **brez posebnega ugotovitvenega postopka**, če spozna, da so podatki iz davčne napovedi popolni in

pravilni ali če sam ima ali lahko zbere uradne podatke, ki so potrebni za odločbo tako, da ni potrebno zaslišanje stranke zaradi zavarovanja njenih pravic in interesov.

Če davčni organ oceni, da podatki, ki jih je bil davčni zavezanec dolžan predložiti na ustrezen način na podlagi zakona o obdavčenju in ZDavP-2, ne ustrezajo dejanskemu stanju ali jih davčni zavezanec ni predložil na ustrezen način, pa bi jih moral, ugotovi predmet obdavčitve s **cenitvijo** in na tej podlagi odmeri davek.

Če je davčnemu organu poznan del prihodkov ali del odhodkov, se verjetna davčna osnova lahko določi na podlagi **uradnih podatkov** in podatkov, ki jih davčni organ zbere v ugotovitvenem postopku v zvezi z zavezancem, njegovimi družinskimi člani in povezanimi osebami, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih plačah in drugih dohodkih iz zaposlitve, prihodkih in odhodkih, opravljenih dobavah, nabavah in storitvah, vrednosti premoženja in drugih zunanjih znakov posedovanja premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih in stanovanjskih prostorov, številu najemnikov ter obdobju oddajanja v najem. Če davčni organ nima na razpolago podatkov, oceni davčno osnovo z uporabo **podatkov pri davčnih zavezancih**, ki so v istem davčnem obdobju in v podobnih okoliščinah opravljali **enako ali podobno dejavnost** oziroma opravljali enake ali podobne dobave in storitve oziroma dosegali primerljive vrste dohodkov. V tem primeru davčni organ odmeri davek za davčno obdobje kot je določeno z zakonom o obdavčenju od ocenjene davčne osnove.

Zaključna faza davčnega postopka je izdaja **odmerne odločbe**. Odmerna odločba je upravni akt, ki mora vsebovati vse zakonsko določene dele. Izrek odmerne odločbe mora vsebovati: davčnega zavezanca oziroma plačnika davka, če sta različni osebi;

- vrsto davka;
- davčno osnovo;
- davčno stopnjo;
- znesek odmerjenega davka in obresti, izračunane do dneva izdaje odločbe;
- znesek morebitnih(e) plačanih(e) akontacij(e) davka;
- rok plačila davka in obresti,
- račun, na katerega se plača,
- navedbo, da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe,
- navedbo, da bo davek v primeru, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan.

V izreku odmerne odločbe se odloči tudi **o stroških postopka**. Če davčni organ v odmerni odločbi ugotovi, da je treba vrniti določen znesek davka, mora izrek odločbe, poleg podatkov, vsebovati tudi znesek davka, ki se vrne, in rok ter način vračila davka. Izrek odločbe v enostavnih zadevah, v katerih davčni organ pri odločanju v celoti upošteva davčno napoved, uradne podatke ali ugotovi strankini zahtevi, lahko vsebuje le davčno osnovo, stopnjo davka in znesek odmerjenega oziroma vrnjenega davka.

V enostavnih zadevah, v katerih davčni organ pri odločanju v celoti upošteva podatke iz davčne napovedi, obračuna davka, carinske deklaracije, drugega dokumenta ali uradne podatke ali ugotovi strankini zahtevi, lahko vsebuje obrazložitev odločbe samo kratko obrazložitev strankine vloge in sklicevanje na predpise, na podlagi katerih je bilo o stvari odločeno. V enostavnih zadevah lahko vloga oziroma dokument predstavlja odločbo, kar davčni organ ugotovi ali odmeri z odtisom stampiljke na tej vlogi oziroma dokumentu in navede predpise, na podlagi katerih je bilo v zadevi odločeno. Poleg stampiljke mora vsebovati tudi podpis pooblaščenih oseb. Če je glede na okoliščine primera potrebno, lahko davčni organ izda začasno odločbo na podlagi podatkov, ki so znani do dneva izdaje odločbe.

V taki odločbi mora biti izrecno navedeno, da je začasna. Začasno odločbo lahko davčni organ razveljavi in nadomesti z glavno odločbo najkasneje v roku enega leta od dneva izdaje začasne odločbe. Če začasne odločbe ne razveljavi in nadomesti z glavno odločbo v tem roku, se šteje, da je začasna odločba glavna.


Davčni organ izda odmerno odločbo na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora najpozneje **v 30 dneh od dneva prejema pripomb na zapisnik** oziroma od dneva, ko je iztekel rok za pripombe. O pripombah se mora davčni organ izjaviti tudi v odločbi.

Vse odločbe in sklepi ter drugi dokumenti, od katerih vročitve začne teči rok, razen odločb, sklepov in drugih dokumentov, ki se izdajo v postopku davčnega nadzora in v postopku davčne izvršbe, se vročajo z navadno vročitvijo. Šteje se, da je vročitev opravljena **20. dan od dneva odprave**. Če davčni zavezanec ne plača davka v roku oziroma v roku ne izpolni druge obveznosti, mu davčni organ vroči odločbo, sklep ali drug dokument z osebno vročitvijo.

REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
Davčna uprava Republike Slovenije
Davčni urad:
Izpostava:

Številka:
Datum:

Priloga 1



telefon:
telefax:

DAVČNA TAJNOST

**INFORMATIVNI IZRAČUN
DOHODNINE ZA LETO 2008**

za zavezanca....., davčna številka

Oznaka	Vrsta dohodka	Dohodek	Prispevki	Stroški	Oljajšava	Akontacija v RS	Osnova
1101	Plače, nadomestilo plače in povračila stroškov v zvezi z delom						
1102	Bonitete						
1103	Regres za letni dopust						
1104	Jubiljne nagrade, odpravnine ob upokojitvi in solidarnostne pomoči						
1105	Premije za PDPZ						
1106	Pokojsnine iz obveznega PIZ						
1107	Nadomestila iz obveznega PIZ						
1108	Nadomestila in drugi dohodki iz obveznega socialnega zavarovanja						
1109	Drugi dohodki iz delovnega razmerja						
1211	Dohodki dijakov in študentov, upravičenih do posebne oljajšave						
1212	Dohodki dijakov in študentov, ki niso upravičeni do posebne oljajšave						
1220	Dohodki verskih delavcev						
1230	Preostali dohodki iz drugega pogodbenega razmerja						
2100	Dohodek, ugotovljen na podlagi davčnega obračuna						
2210	Dohodek, ugotovljen z upoštevanjem normiranih odhodkov v višini 25%						
2220	Dohodek, ugotovljen z upoštevanjem posebne oljajšave za samozapos. v kulturi						
2230	Dohodek, ugotovljen z upoštevanjem posebne oljajšave za sam. novinarje						
2240	Dohodek, ugotovljen z upoštevanjem normiranih odhodkov v višini 70%						
2250	Dohodek, ugotovljen z upoštevanjem posebne oljajšave za sam. športnike						
3100	Dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti						
4100	Dohodek iz oddajanja premoženja v najem						
4200	Dohodek iz prenosa premoženjske pravice						
6100	Darila						
6200	Priznavnine						
6300	Preostali drugi dohodki						

Slika 2: Informativni izračun dohodnine

Vir: <http://www.durs.gov.si>

5.6 PRAVNA SREDSTVA

Pravna sredstva v davčnem postopku so lahko redna ali izredna. Redno pravno sredstvo je **pritožba**, medtem ko je izredno pravno sredstvo lahko **odprava in razveljavitev odločbe** po nadzorstveni pravici oziroma **obnova davčnega postopka**. Pritožba se lahko vloži v roku 15 dni od vročitve odločbe in ne zadrži izvršitve odmerne odločbe. Davčni organ po uradni dolžnosti do odločitve o pritožbi odloži davčno izvršbo, če oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi. Za čas, ko je zavezancu za davek odložena izvršba, se zaračunajo obresti po slovenski medbančni obrestni meri za ročnost glede na čas, za katerega je bil odobren odlog davčne izvršbe, ki velja na dan izdaje odločbe, če se pritožbi ne ugodi.

Davčni organ **po nadzorstveni pravici** odpravi odmerno odločbo v petih letih od dneva, ko je bila odločba vročena zavezancu za davek, če jo je izdal stvarno nepristojen organ oziroma če je bila v isti stvari že prej izdana pravnomočna odločba, s katero je bila ta stvar drugače rešena. Odmerno odločbo lahko davčni organ po nadzorstveni pravici odpravi, razveljavi ali jo spremeni v petih letih od dneva, ko je bila odločba vročena zavezancu za davek, če je z njo prekršen materialni zakon.

Če davčni organ izve za **nova dejstva ali najde ali pridobi možnost uporabiti nove dokaze**, ki bi mogli sami zase ali v zvezi z že izvedenimi in uporabljenimi dokazi pripeljati do drugačne odločbe, če bi bila ta dejstva oziroma dokazi navedeni ali uporabljeni v prejšnjem postopku, lahko začne obnovo postopka iz tega razloga po uradni dolžnosti v šestih mesecih od dneva, ko je mogel navesti nova dejstva oziroma uporabiti nove dokaze. Po preteku petih let od vročitve odločbe stranki, se obnova po uradni dolžnosti ne more začeti.

Če se po pravnomočnosti odmerne odločbe ugotovi, da je bil zaradi **očitne napake previsoko odmerjen davek**, davčni organ tako odločbo razveljavi ali spremeni po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke oziroma na zahtevo njenih pravnih naslednikov. Če davčni organ ugotovi, da odločbe ni treba spremeniti, o tem obvesti stranko oziroma njene pravne naslednike.

Razveljavitev oziroma sprememba odločbe učinkuje **samo na davčno obdobje, na katero se prvotna odločba nanaša**. Če spremenjena davčna obveznost vpliva tudi na davčno obveznost v davčnih obdobjih, ki sledijo davčnemu obdobju, na katero se razveljavitev ali sprememba odločbe nanaša, davčni organ v novi odločbi odloči tudi o spremembi davčne obveznosti v teh davčnih obdobjih. Pritožba zoper novo odločbo je dovoljena le, če jo je izdal organ prve stopnje. Če je odločbo izdal organ druge stopnje, oziroma če je odločba organa prve stopnje dokončna, je zoper njo mogoč upravni spor.

UGOVOR

Zavezanec/-ka _____ (ime, priimek, naslov),
davčna številka _____, vlagam ugovor zoper informativni izračun dohodnine za leto 2008,
številka: _____, z dne _____, zaradi:

1. spremembe ali dopolnitve podatkov o dohodkih

Oznaka	Vrsta dohodka	Dohodek	Prispevki	Stroški	Olajšava	Akontacija v RS
1101	Plače, nadomestilo plače in povračila stroškov v zvezi z delom					
1102	Bonitete					
1103	Regres za letni dopust					
1104	Jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi in solidarnostne pomoči					
1105	Premije za PDPZ					
1106	Pokojnine iz obveznega PIZ					
1107	Nadomestila iz obveznega PIZ					
1108	Nadomestila in drugi dohodki iz obveznega socialnega zavarovanja					
1109	Drugi dohodki iz delovnega razmerja					
1211	Dohodki dijakov in študentov, upravičenih do posebne olajšave					
1212	Dohodki dijakov in študentov, ki niso upravičeni do posebne olajšave					
1220	Dohodki verskih delavcev					
1230	Preostali dohodki iz drugega pogodbenega razmerja					
2100	Dobiček, ugotovljen na podlagi davčnega obračuna					
2210	Dohodek, ugotovljen z upoštevanjem normiranih odhodkov v višini 25%					
2220	Dohodek, ugotovljen z upoštevanjem posebne olajšave za samozap. v kulturi					
2230	Dohodek, ugotovljen z upoštevanjem posebne olajšave za samost. novinarje					
2240	Dohodek, ugotovljen z upoštevanjem normiranih odhodkov v višini 70%					
2250	Dohodek, ugotovljen z upoštevanjem posebne olajšave za samost. športnike					
3100	Dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti v RS					
4100	Dohodek iz oddajanja premoženja v najem					
4200	Dohodek iz prenosa premoženjske pravice					
8100	Darila					
8200	Priznavalnine					
8300	Preostali drugi dohodki					

2. spremembe ali dopolnitve podatkov o dohodkih, prejetih iz tujine in uveljavljanja odbitka davka, plačanega v tujini ter uveljavljanja oprostitve na podlagi mednarodne pogodbe

Oznaka dohodka	Dohodek	Tuji prispevki	Stroški	Tuji davek	Akontacija v RS	Država/Mednarodna organizacija

1

Slika 3: Ugovor na informativni izračun dohodnine

Vir: <http://www.durs.gov.si>

5.7 DAVČNA IZVRŠBA

Z davčno izvršbo se *prisilno posega v premoženje in premoženjske pravice dolžnikov*. Pri tem lahko davčni organ vstopa v poslovne in druge prostore dolžnika, ter tudi v zasebne prostore dolžnika – fizične osebe, kar so vse ustavno varovane kategorije. Iz tega razloga ZDavP-2 vsebuje vrsto konkretnih določb, ki omejujejo pravice davčnega organa, in tudi nekatere določbe, ki na načelni ravni ščitijo dolžnika. Prvo načelo je *načelo sorazmernosti*, po katerem je davčni organ dolžan izbrati tista sredstva davčne izvršbe, ki so glede na okoliščine primera sorazmerna znesku davka, ki ga je treba izterjati. Po drugem načelu mora davčni organ upoštevati *osebno dostojanstvo dolžnika* in poskrbeti, da je izvršba za dolžnika

čim manj neugodna. To načelo se lahko upošteva tako, da se prvenstveno izbere primeren način oziroma sredstvo izvršbe. Najprej se torej izvaja na prejemke, terjatve ali denarna sredstva dolžnika, šele potem na premičnine dolžnika.

Davčni organ začne s postopkom davčne izvršbe, **če dolžnik v roku ne plača davka**. Pred začetkom davčne izvršbe mora obvestiti dolžnika o neplačanem davku in ga opozoriti, naj davek plača. Opozori ga lahko tudi po telefonu, ter o tem napravi uradni zaznamek. Obvestilo pa ni potrebno v primerih, ko se izterjujejo denarne nedavčne obveznosti, kadar bi lahko dolžnik z odhodom in zaradi prebivanja v tujini onemogočil izvršbo. Izpolnitev in plačilo davčne obveznosti je lahko še pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev davčnega obračuna zavarovano s katerim od instrumentom zavarovanja. Instrumente zavarovanja lahko ločimo na dve vrsti: tiste, ki jih predloži sam zavezanec ali tretja oseba (npr. bančna garancija, garantno pismo zavarovalnice, cirkulirani certificirani ček, itd.), ter na začasni sklep za zavarovanje, ki ga izda sam davčni organ, in s katerim npr. naloži zavezančevi banki, da določenega zneska zavezancu ne izplača. V teh primerih davčni organ ne začne davčne izvršbe, ampak unovči instrument zavarovanja. Davčna izvršba se ne začne, če znesek davka po enem izvršilnem naslovu na dan zapadlosti ne presega 10 €.

5.8 SAMOPRIJAVA

V ZDavP-2 je določen poseben institut **samoprijave**. Davčni zavezanec lahko vsak trenutek, vendar najpozneje do vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka, predloži davčni obračun oziroma popravljen davčni obračun. Na posebni prilogi, ki je sestavni del tako predloženega davčnega obračuna, prikaže tudi premalo obračunane davke skupaj z obrestmi in hkrati plača tako izkazan davek. Pravna oseba ali samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, od premalo plačanega oziroma neplačanega davka mora obračunati in plačati obresti po slovenski medbančni obrestni meri za čas od poteka roka za plačilo, do predložitve davčnega obračuna na podlagi samoprijave, za ročnost enega leta, v višini, ki je veljala na dan poteka roka za vložitev davčnega obračuna, povečani za:

- 1 %, če predloži podatke po enem mesecu po preteku roka za vložitev davčnega obračuna;
- 2 %, če predloži podatke po šestih mesecih po preteku roka za vložitev davčnega obračuna;
- 3 %, če predloži podatke po enem letu po preteku roka za vložitev davčnega obračuna;
- 4 %, če predloži podatke po preteku roka iz prejšnje alineje.

Samoprijavo lahko vloži tudi davčni zavezanec ki **ni vložil napovedi** oziroma podatki v napovedi **niso bili pravilni ali popolni ali resnični**. Davčni zavezanec lahko vsak trenutek predloži novo davčno napoved, vendar najpozneje do izdaje odmerne odločbe oziroma do vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka.

Glej internetni vir: Zakon o davčnem postopku
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r03/predpis_ZAKO4703.html

POVZETEK POGLAVJA

V davčnem postopku kot posebnem upravnem postopku je potrebno upoštevati temeljna načela upravnega postopka, ki jih ureja splošni upravni postopek. Dodatno so zaradi zagotavljanja temeljnih pravic zavezancev za davek v ZDavP-2 na enem mestu urejena načela davčnega postopka, ki omogočajo in olajšujejo presojo pravilnosti in zakonitosti dela davčnega organa pri uporabi predpisov in jamčijo strankam sodelovanje v postopku pri uveljavljanju in varstvu njihovih pravic in pravnih koristih.

VPRAŠANJA ZA PONAVLJANJE

1. Naštejte elemente davčnega postopka.
2. Kaj pomeni institut zavezujoče informacije?
3. Kdaj nastane davčna obveznost?
4. Kateri so načini izpolnitve davčne obveznosti?
5. Kako se predloži davčni obračun?
6. Kdo je plačnik davka?
7. Kako se odda davčna napoved?
8. Kdaj se začne davčni postopek?
9. Kako poteka davčni inšpekcijski nadzor?
10. Katere postopke cenitve davčne osnove poznamo?
11. Kako je sestavljena odmerna odločba?
12. Katera pravna sredstva ima davčni zavezanec v davčnem postopku?
13. Kdaj se uvede davčna izvršba?
14. Kaj je samoprijava?

6 LITERATURA

6.1 Literatura

Antunović, P. *Finance podjetja: Teorija in praksa*. Brdo pri Kranju: Center Brdo, Sklad za razvoj managementa, 1999.

Djanani, C. *Internationales Steuerrecht: 2. überarbeitete Auflage*. Wien: Linde, 1998.

Doernberg, L. R. *International Taxation*. St. Paul, Minn: West Publishing Co., 1989.

Gottsche, M. *Wohnsitz: Verlagerung natürlicher Personen ins Ausland*. Neuwied: Krißtel: Berlin: Luchterhand, 1997.

Herrmann, W., et.al. *Einkommensteuer und Körperschaftsteuergesetz Kommentar*. Köln KG: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1999.

Jeffcote, B. *UK/Netherlands double taxation treaty. A practical guide*, Deventer: Kluwer, Cambridge: Ernst & Young, 1992.

Jelčić, B. in Lončarič-Horvat, O. *Nauka o finansijama*. Zagreb: Pravni fakultet, 1981.

Jeličić, B., et al. *Financijsko pravo – posebni dio, 2. izmijenjeno i dopunjeno izdanje*. Zagreb: Birotehnika, 1996.

Kovač, M. *Davki od A do Ž*. Ljubljana: Založniška hiša Primath d. o .o., 2008.

Kovač, M. *Obdavčevanje svetovnega dohodka*. Maribor: Davčni inštitut d. o .o., 2003.

Lang, M. *Multilateral tax treaties: New developments in international tax law*. London, The Hague, Boston: Kluwer, Wien: Linde, 1998.

Melville, A. *Taxation, Finance Act 1999*. London: Financial Times, Prentice Hall, 1999.

Pernek, F. *Finančno pravo in javne finance, posebni del*. Maribor: Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, 1999.

Pernek, F., in Škof, B. *Javne finance in finančno pravo*. Maribor: Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, 1996.

Philipp, A. *Internationales Steuerrecht: 2. erweiterte und ubearbeiterte Auflage mit 15. Lief.* Wien: Manz, 1996.

Popović, D. *Nauka o porezima i poresko pravo*. Beograd: Open Society Institute/Constitutional and Legislative Policy Institute, 1997.

Popović, D. *Poreski sistem*. Beograd: Univerzitet u Beogradu, Pravni fakultet, Dosije, 1999.

Ruppe, H-G. *Osterrich und das EG Steuerrecht*. Wien: Verein für Sozial und Wirtschaftsforschung, 1988.

Schaumburg, H. *Internationales Steuerrecht*., Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht. Koln: Verlag, Dr. Otto Schmidt, 1998.

Terra, B., in Wattel, P. *European Tax Law*: Second Edition. London: Kluwer Law International, 1997.

Tipke, K., in Lang, J. *Steuerrecht*. 15. Auflage, Koln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996.

6.2 Pravni viri

Zakon o davčnem postopku (ZdavP-2) (Ur.l. RS, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 20/2009-ZDoh-2D, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32 (48/2009 popr.))
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r03/predpis_ZAKO4703.html

Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) (Ur.l. RS, št. 117/2006, 33/2009, 85/2009)
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r01/predpis_ZAKO4701.html

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) (Ur.l. RS, št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009)
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r07/predpis_ZAKO4687.html

Zakon o dohodnini (ZDoh-2) (Ur.l. RS, št. 117/2006, 33/2007 Odl.US: U-I-198/05-12, 45/2007 Odl.US: U-I-260/04-28, 90/2007, 10/2008, 78/2008, 92/2008, 125/2008, 20/2009)
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r07/predpis_ZAKO4697.html

Zakon o davkih na motorna vozila (ZDMV) Ur.l. RS, št. 52/1999 2/2004-ZPNNVSM, 42/2004, 97/2004-UPB1, 47/2006, 72/2006-UPB2, 9/2010,
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r06/predpis_ZAKO1276.html

Zakon o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2) Ur.l. RS, št. 117/2006
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r09/predpis_ZAKO4709.html

Zakon o davku na dediščine in darila (ZDDD) Ur.l. RS, št. 117/2006
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r05/predpis_ZAKO4705.html

Zakon o davku od iger na srečo (ZDIS) Ur.l. RS, št. 57/1999, 85/2001
http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r05/predpis_ZAKO1275.html

Projekt **Impletum**

Uvajanje novih izobraževalnih programov na področju višjega strokovnega izobraževanja v obdobju 2008–11

Konzorcijski partnerji:



Operacijo delno financira Evropska unija iz Evropskega socialnega sklada ter Ministrstvo RS za šolstvo in šport. Operacija se izvaja v okviru Operativnega programa razvoja človeških virov za obdobje 2007–2013, razvojne prioritete Razvoj človeških virov in vseživljenjskega učenja in prednostne usmeritve Izboljšanje kakovosti in učinkovitosti sistemov izobraževanja in usposabljanja.