

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**Računovodski vidik zakona o davku od dohodkov
pravnih oseb in njegova uporaba pri davčnem
poslovanju podjetij**

Ljubljana, november 2005

ROMANA ČAPLO

IZJAVA

Študentka Romana Čaplo izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočvarja in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 21.11.2005

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
1.1 OPREDELITEV PROBLEMA	1
1.2 OPREDELITEV CILJA, NAMENA IN HIPOTEZE	2
1.3 OPREDELITEV METODE DELA	4
1.4 SESTAVA POGLAVIJ	4
2. VPLIV POSLOVNE BILANCE NA DAVČNO BILANCO PRI GOSPODARSKIH DRUŽBAH IN NAČRTOVANJE DAVKOV	5
2.1 POSLOVNA BILANCA	5
2.2 DAVČNO RAČUNOVODSTVO IN DAVČNA BILANCA	7
2.3 POVEZAVE MED POSLOVNO BILANCO IN DAVČNO BILANCO V SLOVENIJI IN V TUJINI	9
2.4 PRAVNA PODLAGA IN VODENJE POSLOVNIH KNJIG TER RAČUNOVODSKA NAČELA V GOSPODARSKIH DRUŽBAH	12
2.5 PRISPEVEK DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V JAVNOFINAČNE PRIHODKE REPUBLIKE SLOVENIJE	15
2.5.1 Razmerje med celotnimi prihodki in davčnimi prihodki	16
2.5.2 Razmerje med davčnimi prihodki in davkom od dohodkov pravnih oseb	17
2.5.3 Donos davka od dohodkov pravnih oseb do konca leta 2005	18
3. ZAKON DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	18
3.1 SPLOŠNO O ZAKONU O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	18
3.2 SPLOŠNI DOLOČBI ZAKONA DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	19
3.3 ZAVEZANEC ZA DAVEK	20
3.3.1 Rezident	20
3.3.2 Nerezident in poslovna enota v Sloveniji	21
3.3.3 Povezane osebe	24
3.4 OPROSTITIVE	25
3.5 PREDMET OBDAVČITVE IN DAVČNO OBDOBJE	26
3.6 DAVČNA OSNOVA	27
3.6.1 Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami	28
3.6.2 Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami	29
3.6.3 Obresti med povezanimi osebami	29
3.6.4 Rezervacije	29
3.6.5 Prevrednotovanje	30
3.7 PRIHODKI	31
3.8 ODHODKI	33
3.8.1 Nepriznani prihodki	34
3.8.2 Delno priznani odhodki	36
3.8.3 Pogojno priznani odhodki	40
3.9 IZGUBA	41
3.10 DAVČNE OLAJŠAVE	41
3.10.1 Olajšava za investiranje	42
3.10.2 Olajšava za zaposlovanje	44
3.10.3 Olajšava za prostovoljno dodatno in pokojninsko zavarovanje	45
3.10.4 Olajšava za donacije	46
3.11 DAVČNA STOPNJA	47
3.12 OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA	47
3.12.1 Obveznost plačevanja davka	48
3.12.2 Obdavčenje v skupini	49
4. OBDAVČITEV DOBIČKA PRAVNIH OSEB V IZBRANIH DRŽAVAH	51
4.1. OBDAVČITEV DOBIČKA PRAVNIH OSEB V NEMČIJI	51
4.1.1 Davčna osnova	53
4.1.2 Pripoznavanje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev	53
4.1.3 Stroški amortizacije	53
4.1.4 Izkazovanje dolgoročnih pogodb	54

4.1.5	Vrednotenje zalog	54
4.1.6	Oblikovanje dolgoročnih rezervacij	55
4.1.7	Izkazovanje državnih podpor	56
4.1.8	Stroški raziskovanja in razvijanja	56
4.1.9	Stroški obresti	56
4.1.10	Davčno nepriznani odhodki	56
4.1.11	Davčno obdobje in vodenje poslovnih knjig	57
4.2.	OBDAVČITEV DOBIČKA PRAVNIH OSEB V VELIKI BRITANIJI	57
4.2.1	Davčna osnova	58
4.2.2	Pripoznavanje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev	59
4.2.3	Stroški amortizacije	59
4.2.4	Izkazovanje dolgoročnih pogodb	60
4.2.5	Vrednotenje zalog	60
4.2.6	Oblikovanje dolgoročnih rezervacij	60
4.2.7	Izkazovanje državnih podpor	61
4.2.8	Stroški raziskovanja in razvijanja	62
4.2.9	Stroški obresti	62
4.2.10	Davčno nepriznani odhodki	63
4.2.11	Davčno obdobje	63
4.3.	SKLEPNE UGOTOVITVE	63
5.	NADZOR DAVČNEGA ORGANA NAD IZVAJANJEM ZAKONA DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	64
5.1	SPLOŠNO O DAVČNEM INŠPEKCIJSKEM NADZORU	64
5.2	PRIPRAVA NA DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR	66
5.2.1.	Izdaja delovnega naloga	68
5.2.2	Program dela	69
5.2.3	Testiranje delovnega naloga	70
5.3	POTEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA	71
5.3.1	Izdaja sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora	72
5.3.2	Uvodni razgovor z zavezancem za davek	73
5.3.3	Kraj in čas davčnega inšpekcijskega nadzora	73
5.3.4	Obveznost sodelovanja zavezanca za davek v davčnem inšpekcijskem nadzoru in pristojnost pooblaščenih oseb	73
5.4	ZAKLUČEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA	74
5.4.1	Pravica zavezanca za davek do informacij	74
5.4.2	Zapisnik	74
5.4.3	Odločba	76
5.4.4	Pravna sredstva	77
5.5	NAJPOGOSTJEŠE UGOTOVLJENE NEPRAVILNOSTI V DAVČNEM INŠPEKCIJSKEM NADZORU DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	79
6.	PRAKTIČEN PRIMER POZNAVANJA IN RAZUMEVANJA ZAKONA O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB MED DAVČNIMI INŠPEKTORJI	82
6.1	ANKETIRANJE DVAJSET INŠPEKTRJEV	82
6.2	REZULTATI ANKETIRANJA	82
6.3	UGOTOVITVE	85
7.	ZAKLUČEK	86
8.	LITERATURA	88
9.	VIRI	90

KAZALO TABEL

Tabela št. 1	Pregled uporabe neodvisne oziroma odvisne strukture	10
Tabela št. 2	Prikaz podatkov o davčnih prihodkih in davka od dohodkov pravnih oseb po letih	17

KAZALO GRAFOV

Graf št. 1	Razmerje med celotnimi in davčnimi prihodki	16
Graf št. 2	Prikaz gibanja davka od dohodkov pravnih oseb	17
Graf št. 3	Prikaz anketirancev, kako jasno je napisan ZDDPO-1	83
Graf št. 4	Prikaz odstotkov anketirancev, kje so se seznanili o ZDDPO-1	84
Graf št. 5	Prikaz odstotkov anketirancev, o najtežjih poglavjih v ZDDPO-1	84

KAZALO SLIK

Slika št. 1	Faza priprave na davčni inšpekcijski nadzor in del izvedbe davčnega inšpekcijskega nadzora	67
Slika št. 2	Program dela	69
Slika št. 3	Testiranje delovnega naloga	71
Slika št. 4	Izdaja sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora	72

KAZALO PRILOG

Priloga št. 1	Delovni nalog	I
Priloga št. 2	PRI090: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor – pravna oseba	II
Priloga št. 3	PRI091: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor – samostojni podjetnik posameznik	V
Priloga št. 4	PRI092: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor – fizična oseba	VIII
Priloga št. 5	PRI093: Seznam podatkov za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor	XI
Priloga št. 6	PRI094: Delovni list programa dela	XIII
Priloga št. 7	PRI095: Testiranje delovnega naloga	XIV
Priloga št. 8	Bilanca stanja za gospodarske družbe	XV
Priloga št. 9	Izkaz poslovnega izida za gospodarske družbe	XVII
Priloga št. 10	Bilanca stanja za pravne osebe zasebnega prava	XIX

Priloga št. 11	Izkaz poslovnega izida za pravne osebe zasebnega prava	XXI
Priloga št. 12	Bilanca stanja za društva	XXII
Priloga št. 13	Izkaz poslovnega izida za društva	XXIII
Priloga št. 14	Obračun davka od dohodkov pravnih oseb	XXIV
Priloga št. 15	Anketni vprašalnik	XXXIV

UPORABLJENE KRATICE

DURS	-	Davčna uprava Republike Slovenije
EStG	-	Einkommensteuergesetz (Zakon o dohodnini)
EStR	-	Einkommensteuerrichtlinien (smernica o dohodnini)
EU	-	Evropska unija
FIFO	-	Metoda zaporednih cen
FRS	-	Financial Reporting Standards (standardi za računovodsko poročanje)
GDU	-	Generalni davčni urad
HGB	-	Handelsgesetzbuch (Trgovinski zakon)
KStG	-	Korperschaftsteuergesetz (Zakon o davku od dobička pravnih oseb)
LIFO	-	Metoda obratno zaporednih cen
OECD	-	Organisation for Economic Co-operation and Development (Oraganizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj)
RS	-	Republika Slovenija
SRS	-	Slovenski računovodski standardi
SSAP	-	Statements of Standard Accounting Practice (računovodski standardi)
ZDavP-1	-	Zakon o davčnem postopku
ZDDPO	-	Zakon o davku od dobička pravnih oseb
ZDDPO-1	-	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZDS-1	-	Zakon o davčni službi
ZGD	-	Zakon o gospodarskih družbah

1. UVOD

1.1 OPREDELITEV PROBLEMA

Davki so glavna in osnovna oblika državnih prihodkov, ki jih moramo plačati zavezanci (fizične in pravne osebe, rezidenti in nerezidenti), da država lahko deluje. Davki, davčne stopnje, davčne olajšave, prihodki, odhodki, izguba so vedno izraz političnih odločitev neke družbe in zato so spremembe na tem področju pogoste.

Republika Slovenija je obdavčitev dobička pravnih oseb uvedla v prvem delu davčne reforme z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 14/03 - UPB1; ZDDPO), ki je bil sprejet v letu 1990 in uveljavljen s 1. januarjem 1991. Spremembe na področju gospodarskega sistema po letu 1999, kot je nova ureditev statusnih vprašanj gospodarskih subjektov in uporabe računovodskih standardov pri vodenju poslovnih knjig in izdelavi letnih poročil (namesto do tedaj uveljavljenega sistema vodenja računovodstva po Zakonu o računovodstvu) ter rezultati spoznanj v zvezi s samim sistemom obdavčitve dobička pravnih oseb, so narekovale tudi sprejem novega Zakona o davku od dobička pravnih oseb, ki je bil sprejet v letu 1993 in se je uporabljal od 1. januarja 1994.

Zaradi

- zaveze Republike Slovenije po uskladitvi pravnega reda Republike Slovenije s pravnim redom Evropske unije,
- prilagoditve sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb zaradi sproščanja mednarodnih kapitalskih in finančnih tokov in
- potrebe po spremembi določenih rešitev na podlagi spoznanj izvajanja sedanjega sistema in uvedbe določenih novih rešitev zaradi sprememb druge zakonodaje

se je v letu 2001 ustanovila delovna skupina na Ministrstvu za finance, ki so v sodelovanju z Davčno upravo Republike Slovenije oziroma z davčnimi uradi, spisali in oblikovali nov Zakon od dohodkov pravnih oseb, ki je bil objavljen v Uradnem listu št. 40/04 dne 20.4.2004. Zakon je začel veljati naslednji dan po objavi, uporabljati pa od 1. januarja 2005.

Obračunavanje in plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb temeljita na načelu samoobdavčitve. Zavezanec izračuna in plača davek na podlagi davnega obračuna, ki ga sestavi za davčno obdobje. Med davčnim obdobjem zavezanec plačuje akontacijodavka, ki se določi, izračuna in plača v rokih in na način, ki jih podrobneje ureja novi Zakon o davčnem postopku-1 (Uradni list RS, št. 25/05; ZDavP-1).

Ko zavezanca (fizično osebo, samostojnega podjetnika posameznika ali pravno osebo) obišče davčni inšpektor največkrat nastopijo težave pri dokazovanju posameznih poslovnih dogodkov. Za vsako evidentiranje poslovnega dogodka v poslovne knjige so zavezanci za davek dolžni zagotoviti verodostojne knjigovodske listine. Knjigovodska listina pa je verodostojna, če se pri njenem kontroliranju pokaže, da lahko strokovna oseba, ki ni

sodelovala v poslovnem dogodku, na njeni podlagi popolnoma jasno in brez dvoma spozna naravo in obseg poslovnega dogodka. Potrebno je poudariti, da je teorija velikokrat v nasprotju z prakso.

Davčni inšpektor na terenu deluje samostojno in v skladu s pooblastili, ki mu jih daje zakon. Na terenu največkrat ni dobrodošel, kar še dodatno otežuje njegovo delo. Priznati je treba, da pravna praksa v večini nejasnih problemov še vedno ni doročena. V teh primerih se davčni inšpektor diskrecijsko odloča, kar pa lahko pripelje do težkih situacij, tako s strani zavezanca za davek kot s strani davčnega organa.

Največ nejasnosti nastopi pri dokazovanju davčno priznanih odhodkov. Zavezanec za davek med odhodke največkrat evidentira tudi tiste odhodke, ki niso nastali v zvezi z opravljanjem njegove dejavnosti. V tem primeru nastopi dokazovanje s strani zavezanca, to dejanje pa zanj največkrat ni prijetno. Da zavezanec za davek dokazuje svoje stanje, ki ga izkazuje v poslovnih knjigah, se poslužuje tudi kazniva dejanja, kot npr.: naknadno pisanje uradnih dokumentov, ponarejanje žigov in podpisov, predlaganje fiktivnih faktur, ipd. V takih primerih je naloga davčnega organa, da dokaže kaznivo ravnanje zavezanca za davek. Da je zavezanec za davek v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora kaznivo ravnal, je zelo težko dokazati. Že sama zakonodaja ni pisana v takem duhu. Zato morajo biti inšpektorji pri opravljanju inšpekcijskega nadzora zelo previdni in iznajdljivi, nenehno je potrebno izdajati sklepe, vse pridobljene dokaze v davčnem inšpekcijskem nadzoru je potrebno zavarovati.

V magistrskem delu sem izpostavila problem, dejstvo, kaj novi Zakon davek od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04, 70/04 in 139/04; ZDDPO-1) prinaša, kakšne so spremembe glede na stari ZDDPO in kaj sploh lahko pričakujemo od novega zakona. Ker so določena vprašanja še vedno odprta, tako s strani zavezancev kot s strani davčnega organa, bo nanje potrebno čimprej odgovoriti. Vendar so pojasnila in stališča, ki jih izdajata Ministrstvo za finance in Generalni davčni urad (GDU), največkrat nejasna in preveč splošna, kar še dodatno otežuje delo uslužbencem davčnih uradov.

V magistrskem delu sem uporabljala terminologijo, kot jo uporabljamo uslužbenci na davčnih uradih, tudi inšpektorji pri davčnih inšpekcijskih nadzorih. Te izraze je uzakonil zakonodajalec s sprejetjem davčne zakonodaje.

1.2 OPREDELITEV CILJA, NAMENA IN HIPOTEZE

V magistrskem delu sem izpostavila dva cilja.

Prvi cilj je seznaniti bralca o vplivu poslovne bilance na davčno bilanco in vpliv davčne bilance na poslovno bilanco. Predstavila sem različne vplive in povezave obeh bilanc tako v Sloveniji kot v drugih državah Evropske unije. Kritično sem ocenila, zakaj je ta problem močno izpostavljen pri uporabnikih računovodskih izkazov in zakaj se pogosto pojavlja

»konflikt« interesov v zvezi z velikostjo izkazanega poslovnega izida za poslovne oziroma davčne potrebe. Cilj naloge v tem delu je podati lastni prispevek kako se izogniti nadaljnjemu nerazumevanju poslovne od davčne bilance. Cilj je tudi podati analizo, kolikšen je bil prispevek davka od dobička v javno finančne prihodke Republike Slovenije do uveljavitve novega zakona in predvidevanja kolikšen bo prispevek davka od dohodkov pravnih oseb po uvedbi novega zakona.

Drugi cilj magistrskega dela pa je seznaniti bralca s teoretičnimi spremembami in novostmi, ki jih prinaša nov ZDDPO-1 v Sloveniji. Prav tako sem predstavila določena področja obdavčitve davka od dobička v Veliki Britaniji in Nemčiji ter vpliv računovodskih in davčnih pravil na samo obdavčitev. V osrednjem delu magistrskega dela zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, sem poudarek naredila na opredelitvi zavezanca za davek in na izračunu davčne osnove; izpostavila sem prihodke, odhodke, olajšave, izgubo in na koncu še davčno stopnjo ter obračunavanje in plačevanje davka. Ob koncu vsakega poglavja sem kritično podala svoje mnenje - oceno, kaj po pogovorih z davčnimi inšpektorji, manjka v zakonu, oziroma kakšna bi morala biti interpretacija določenih členov novega zakona. Cilj magistrskega dela je tudi seznaniti uporabnike računovodskih izkazov s davčnim inšpekcijskim nadzorom in sicer na kaj so pri sestavljanju davčnih bilanc še posebej pozorni.

Magistrsko delo je v prvi vrsti namenjeno za lažje razumevanje ZDDPO-1 in sicer uslužbencem v davčni upravi, predvsem kontrolorjem pravnih oseb, inšpektorjem in izterjevalcem. Delo je namenjeno tudi zavezancem za davek, da bodo zakon o davku od dohodkov pravnih oseb lažje razumeli in dobili čim več odgovorov na svoja vprašanja.

Hipoteza magistrskega dela je, da se z ZDDPO-1 ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb. Uporabniki računovodskih izkazov morajo dosledno upoštevati določila vseh davčnih zakonov s subsidiarno uporabo ostalih zakonov v povezavi s Slovenskimi računovodskimi standardi (Uradni list RS, št. 107/01; SRS). Pravilno morajo oceniti vpliv poslovne bilance na davčno bilanco in obratno, saj je od tega odvisen odstotek prispevka davka od dobička v javno finančne prihodke. Ena izmed temeljnih nalog davčne službe je, da opravlja nadzor nad zakonitostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, določenih s predpisi. Torej, uporabniki računovodskih izkazov so dolžni voditi poslovne knjige in druge predpisane evidence v skladu z trenutno veljavno zakonodajo, čeprav je njihov cilj, da čim manj dobička prikažejo v davčnih bilancah.

Hipotezo sem najprej skušala potrditi na teoretični ravni z opredelitvijo vseh možnih davčnih dejavnikov, ki vplivajo na izvedbo davka od dohodkov pravnih oseb in ovrednotila velikost njegovega prispevka v javno finančnih prihodkov Republike Slovenije.

Na koncu magistrskega dela sem predstavila rezultate ankete, ki sem jo izvedla med davčnimi inšpektorji. Z njo sem hotela ugotoviti, kako dobro poznajo nov zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, glede na to, da so nenehno v stiku z zavezanci in svoje delo večinoma

opravljajo na terenu. Poleg tega me je zanimalo, kakšno je njihovo razumevanje le – tega novega zakona.

1.3 OPREDELITEV METODE DELA

Magistrsko delo je nastajalo v več fazah.

V prvi fazi sem preučila dostopno slovensko in tujo literaturo s področja poslovne in davčne politike. Prav tako sem preučila zakonodajo o davku od dobička, ki se uporablja v Sloveniji in v tujini. Strokovnih člankov na temo novega zakona še ni veliko, kolikor pa so, pa sem jih vključila v magistrsko delo. Nekaj malega so mi bila v pomoč interna gradiva Ministrstva za finance in Generalnega davčnega urada Republike Slovenije, zapiski z internih seminarjev in drugih metodoloških navodil, ki jih uporabljamo zaposleni v okviru svojega dela, okrožnice, pojasnila in stališča.

Teoretična spoznanja iz zakonodaje in literature so bila osnova za določitev problematike raziskovanja in za postavitve hipoteze, ki je potekala v naslednji fazi. Obdelala in analizirala sem določena poglavja slovenskega zakona davka od dohodkov pravnih oseb ter določila njegove pomanjkljivosti. V naslednji fazi sem se s pomočjo pridobljene literature in virov seznanila z ureditvijo določenih področij davka od dobička oziroma njihovo obravnavanje glede na računovodska kot na davčna pravila v državah Nemčije in Velike Britanije.

Predstavila sem, kako se inšpektorji pripravljamo na davčni inšpekcijski pregled, kako le-ta poteka in kako ga zaključimo. Tudi v sami izvedbi davčnega inšpekcijskega nadzora, nam je zakonodaja po 1. januarju 2005 prinesla veliko novosti, za nas davčne uslužbence, manj prijetne in manj ugodne.

Izvedla sem anketo med sodelavci, in sicer o poznavanju in razumevanju predstavljenega zakona, na katere sem dobila pričakovane odgovore.

1.4 SESTAVA POGLAVIJ

Po uvodnem delu sem v drugem poglavju najprej obdelala kaj opredeljuje davčno računovodstvo in kaj davčno bilanco. Ugotavljala sem, kakšne so povezave med poslovno bilanco in davčno bilanco. Prikazala sem kakšne so povezave med poslovno bilanco in davčno bilanco v Sloveniji, kot v nekaterih drugih državah Evropske unije. V okviru tega poglavja sem predstavila računovodska načela v gospodarskih družbah po zakonu o gospodarskih družbah in vodenje poslovnih knjig, ki mora biti dosleden in v skladu z določili SRS in ZDavP-1.

V tretjem poglavju magistrskega dela sem se lotila delne obdelave zakona davka od dohodkov pravnih oseb, oziroma tistih poglavij, ki so predvsem pomembna za inšpektorje na terenu. Pisala sem o zavezancih za davek, kdo so rezidenti, nerezidenti, kaj so poslovne enote in podobno. Zanimalo me, katere osebe so zajete med oprostitev, ter kaj je predmet obdavčenja in kako določiti davčna obdobja. Davčno osnovo sestavljajo prihodki in odhodki, med katerimi se eni odhodki ne priznajo, drugi se le delno priznajo, tretji pa se pogojno priznajo. Pisala sem tudi o izgubi, o davčnih olajšavah, med katere sodijo splošne in dodatne olajšave, olajšave za zaposlovanje, olajšave za prostovoljno dodatno in invalidsko zavarovanje ter olajšave za donacije, o davčni stopnji ter o obračunavanju in plačevanju davka in sicer obveznost plačevanja davka in obdavčenje v skupini.

V četrtem poglavju magistrskega dela sem predstavila določena področja davka od dobička pravnih oseb in sicer pripoznavanje osnovnih sredstev, stroškov amortizacije, vrednotenja zalog, izkazovanje dolgoročnih pogodb, oblikovanje dolgoročnih rezervacij, izkazovanje državnih podpor, stroškov obresti ter davčno nepriznane odhodke v Nemčiji in v Veliki Britaniji, glede na računovodska pravila kot na davčna pravila.

V petem poglavju magistrskega dela sem predstavila, kdo je lahko inšpektor, kako poteka priprava, nadzor in zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora. V zaključku tega poglavja sem predstavila nekaj ugotovljenih nepravilnosti v davčnem inšpekcijskem nadzoru davka od dohodkov pravnih oseb.

V šestem poglavju magistrskega dela sem predstavila rezultate analize, ki sem jo izvedla med davčnimi inšpektorji.

V zadnjem, sklepnem poglavju so zbrane moje ugotovitve.

2. VPLIV POSLOVNE BILANCE NA DAVČNO BILANCO PRI GOSPODARSKIH DRUŽBAH IN NAČRTOVANJE DAVKOV

2.1 POSLOVNA BILANCA

Od mnogih vrst bilanc pripisujemo osrednji pomen poslovni in davčni bilanci. Eden od razlogov je tudi v tem, da je nujno sestavljanje za podjetja praviloma predpisano z zakonom. Sestavljanje poslovne bilance temelji na predpisih bilanciranja in ovrednotenja poslovnega in družbenega prava, pa tudi drugih področjih, ki so pomembna za poslovno bilanco (npr. davčno bilanco). Poslovno pravo je izvorno urejalo odnose med podjetniki, skozi oblikovanje pravnega reda pa se je razširilo področje tudi na oblikovanje predpisov, ki omogočajo informacije za vse udeležence v podjetju. Kot najvišji cilj se pri tem pojavlja zaščita upnikov (Frick, 1992, 40 str.).

Izkaz poslovnega izida (poslovna bilanca) je temeljni računovodski izkaz. V njem gospodarske družbe izkazujejo poslovni izid za poslovno leto in medletna obdobja, ki mora biti resničen in pošteno prikazan. Daje informacije za potrebe notranjega in zunanjega računovodskega poročanja. Sestavlja se za splošne in posebne namene. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njej (Koželj, 2002, 10 str.).

Izkaz poslovnega izida je standardiziran in je poleg bilance stanja obvezni sestavni del letnega zaključnega računa. Bilanca stanja predstavlja premoženje in finančni položaj na presečni datum, izkaz poslovnega izida pa služi ugotavljanju poslovnega izida in predstavitvi dohodkovnega položaja. Najbolj pomembna naloga izkaza poslovnega izida je predstavitev sestavnih delov in strukture poslovnega izida. Izkaz poslovnega izida mora biti predstavljen tako jasno in pregledno, da lahko z vpogledom dobimo predstavo o dejanskih razmerjih med prihodki in z njimi povezanimi stroški ter ustrezno sliko o podjetju. Pri tem je potrebno postavke razčleniti tako, kot je predpisano (Kotar, 2004, 2 str.).

Kot sestavni del letnega poročila je izkaz poslovnega izida vključen v proces računovodskega poročanja. V letnem poročilu so objavljeni tudi stalni računovodski izkazi za nekaj preteklih let poslovanja. Primerjava računovodskih izkazov za nekaj let omogoča uporabnikom zaznavanje trendov, ki se odvijajo v podjetju. Letna poročila vsebujejo tudi revizorjevo mnenje (če je družba zavezana revidiranju) in prispevke managementa o finančnem položaju, donosnosti in o obetih v prihodnosti. Ta del letnega poročila vsebuje veliko nefinančnih informacij o podjetju, procesih v njem in o proizvodih (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, 9 str.).

Izkaz poslovnega izida je množica posnetkov poslovnih dogodkov v obračunskem obdobju in zato lahko nudi managerjem in zainteresiranim zunanjim uporabnikom zgoščeno sliko o dobičkovnosti in finančni poziciji podjetja (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, 9 str.).

Uporabniki so zelo različni, zato imajo raznovrstne interese. Na osnovi tega jih lahko razdelimo v dve skupini (Weygandt, Kieso, 1995, 5 str.):

- notranji uporabniki: vodijo poslovanje podjetja,
- zunanji uporabniki: delujejo zunaj podjetja, so pa z njim neposredno finančno povezani (investitorji in upniki) ali posredno finančno povezani (sindikati, kupci, nadzorne inštitucije, banke, ekonomski analitiki).

Primarni namen računovodskega poročanja je nuditi različnim uporabnikom informacije, ki bodo vplivale do utemeljenih odločitev. Zunanji uporabniki nimajo dostopa do podrobnih podatkov poslovanja in tudi niso dnevno vključeno v procese poslovanja podjetja kot notranji uporabniki, zato sprejemajo svoje odločitve na osnovi izkazov, ki jih pripravljajo vodilni v podjetju. Ti morajo nuditi informacije, ki omogočajo sedanjim in bodočim investitorjem in upnikom ter drugim uporabnikom racionalne usmeritve v zvezi s financiranjem, kreditiranjem in podobnim odločitvam (Porton, Norton, 1998, 54 str.).

2.2 DAVČNO RAČUNOVODSTVO IN DAVČNA BILANCA

V slovenski strokovni literaturi ni opredelitve davčnega računovodstva. V tuji literaturi pa je možno iz opredelitev raznih avtorjev ugotoviti, da bi o davčnem računovodstvu govorili takrat, ko mislimo v okviru računovodstva nasploh poudariti pridobivanje računovodskih informacij, ki so pomembne za odločanje o davkih oziroma za oblikovanje davčne bilance. Podjetja v davčnih izkazih v največji možni meri uporabljajo olajšave, ki jih nudijo davčni predpisi. Postavka, ki povezuje poslovno in davčno bilanco je ravno znesek obračunanega davka od dobička, ki vstopa v izkaz poslovnega izida (Kokotec-Novak, 1996, 108 str.).

Davčno računovodstvo se lahko opredeljuje kot vidik obravnavanih računovodskih informacij, ki so pomembne z vidika odločanja o davkih in nato tudi oblikovanja davčne bilance. Na nemškem jezikovnem področju Wacker (Wacker, 1994) poudarja, da je tako imenovano davčno računovodstvo (steuerliches Rechnungswesen) izhodiščnega pomena za pridobivanje informacij pri odločanju o davkih (Kokotec-Novak, 2003, 1. str.).

Priprave davčne bilance je posebno področje znotraj računovodstva. V velikem obsegu je davčna bilanca oblikovana na osnovi informacij iz finančnega računovodstva. Te informacije so prilagojene ali preoblikovane tako, da se skladajo z zakonskimi zahtevami. Na področju davčnega računovodstva je zelo pomembno davčno planiranje, ki analizira pričakovane davčne učinke in določene dogodke. Cilj tega je doseči minimalno davčno breme za podjetje (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, 9 str.).

Osrednji pomen davčnega računovodstva je sestavljanje davčne bilance.

Davčna bilanca je tista vrsta bilanc, ki temelji na pravnih podlagah za opredeljevanje davkov (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, slovenski računovodski standardi), medtem ko poslovne bilance temeljijo na podlagi podjetniške – poslovne zakonodaje.

Davčna zakonodaja zahteva, da podjetja letno prikažejo osnovo za davek od dobička v posebnih izkazih. Davčna osnova je zakonsko definiran koncept. Davčni izkaz poslovnega izida je posebno računovodsko poročilo, ločeno od drugih računovodskih poročil podjetja. Ta izkaz se posreduje samo ustrezni davčni inštituciji in ni javen (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, 7 str.).

Za sestavljanje davčnega izkaza poslovnega izida lahko podjetja uporabljajo drugačne računovodske metode kot pri sestavljanju poslovnih izkazov. Rezultat tega je, da podjetja uporabljajo metode, ki minimizirajo davčne prihodke in maksimizirajo prihodke v letnem poročilu za delničarje. V nekaterih državah to ne drži, ker sta si finančno in davčno računovodstvo bolj blizu in razlika med metodami za davčne in poslovne namene ni velika (Porter, Norton, 1998, 481 str.).

Osrednji pomen davčne bilance je ugotavljanje podlage za pridobivanje proračunskih sredstev. Davčna bilanca se v praksi šteje kot podlaga za obdavčenje. Za namene obdavčenja se z upoštevanjem posebne zakonodaje izpelje ustrezno davčno bilanco. V današnjih pogojih gospodarjenja njena funkcija ni samo zagotavljanje virov za javno porabo, ampak tudi merjenje gospodarskega razvoja (Čokec, 1998, 52 str.).

Sigloch (Sigloch, 1995) razlikuje predvsem davčne bilance uspeha (izkaz poslovnega izida), lahko pa govorimo tudi o davčnih bilancah in sicer bilancah stanja, ko gre za obdavčitev premoženja.

Hilke (Hilke, 1995) deli davčne bilance na:

- redne davčne bilance, ki izkazujejo poslovni izid kot podlago za obdavčitve ali druge gospodarske kategorije, ki so predmet obdavčitve;
- izredne davčne bilance, ki so lahko začetne ali končne davčne bilance pri spremembi davčne obveze ali načina ugotavljanja dobička, nadalje davčne bilance od spremembi pravne oblike podjetja,
- sanacijske davčne bilance in davčne bilance likvidacij.

Isti avtor ugotavlja, da je osnovna naloga davčne bilance v tem, da na podlagi nje ugotavljamo davke, ki ga mora podjetje plačati od poslovnega izida ali premoženja. Poleg te osnovne naloge se na podlagi informacij iz davčne bilance lahko uresničijo cilji širše gospodarske politike.

Če primerjamo dobiček kot rezultat poslovne bilance in dobiček kot rezultat davčne bilance, zaznamo dve vrsti razlik med njima (Hieng 2, 2002, 2 str.):

- *stalne razlike* so razlike med obdavčljivim in računovodskim dobičkom v posameznem obdobju, ki nastanejo v obravnavanem obdobju in ne izginejo v kasnejših obdobjih (primer so lahko tisti odhodki iz računovodskih izkazov, ki jih davčni zakon ne prizna),
- *časovnouslyklajene razlike* so razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom v posameznem obračunskem obdobju, ki nastanejo, ker se obdobje, v katerem so nekatere postavke prihodkov in odhodkov upoštevane pri obdavčljivem dobičku, ne ujema z obdobjem, v katerem so omenjene postavke upoštevane pri računovodskem dobičku. Te razlike nastanejo v enem obdobju, odpravljajo pa se v enem ali več kasnejših obdobjih.

2.3 POVEZAVE MED POSLOVNO BILANCO IN DAVČNO BILANCO V SLOVENIJI IN V TUJINI

Bilančna politika kombinira različne možnosti v pogledu vključitve bilančnih postavk, izkazovanja bilančnih postavk, vrednotenja bilančnih postavk in poudarka posameznih bilančnih postavk, da bi jih ciljno izkoristila za doseganje določenih prednosti. Je sestavni del podjetniške politike. Predstavlja instrument za realizacijo podjetniških ciljev. Eden od ciljev bilančne politike je zmanjšanje davčnih obremenitev. V okviru ciljev poslovne politike prihaja do konflikta interesov med njimi. Tipični cilj konflikt, zlasti pri srednjih podjetjih, je v izkazovanju poslovnega izida za davčne potrebe vlagateljev kapitala (Tičar, 2000, 1259 str.).

Pomembno je poznati vpliv poslovne bilance na davčno bilanco ali davčne bilance na poslovno bilanco.

Avtorica Knobbe – Keuk (Knobbe – Keuk, 1993) predstavlja naslednja razmerja (Kokotec-Novak, 2003, 2. str.):

- davčna bilanca se sestavi popolnoma neodvisno od poslovne bilance,
- poslovna bilanca je hkrati davčna bilanca,
- poslovna bilanca v svoji osnovi predstavlja podlago za davčno bilanco, vendar davčni predpisi določajo, kako je potrebno poslovno bilanco preurediti v davčno bilanco.

Razvojno gledano so imele prve bilance, ki so jih sestavljala podjetja za potrebe države, predvsem davčni namen. Zlasti, ko so se pojavile delniške družbe in so lastniki želeli dobiti vpogled v poslovno uspešnost družb, saj je bila le – ta podlaga za delitev dividend, so se pojavili predpisi po poslovni bilanci (Schmidt, 1994). Iz poslovne bilance pa se je v takšni zasnovi kot je danes, zlasti na nemškem področju, razvila davčna bilanca (Kokotec-Novak, 2003, 3. str.).

V različnih državah obstajajo različni vplivi in povezave med poslovno in davčno bilanco (Caston, 1993):

- *Avstrija*: V Avstriji je povezava med poslovno in davčno bilanco podobna kot v Nemčiji.
- *Belgija*: V davčni bilanci je potrebno upoštevati določila, ki veljajo za poslovno bilanco, razen če ni z davčnega vidika drugače predpisano. V kolikor je v poslovni bilanci možnost izbire, je možno to upoštevati tudi v davčni bilanci.
- *Nemčija*: Povezava med poslovno in davčno bilanco je v Nemčiji tradicionalno tesna. Če je določeno postavko možno uveljavljati z davčnega vidika, je potrebno prvo uveljaviti v poslovni bilanci.
- *Danska*: Danska je z letom 1981 uveljavila kot obvezo za določene gospodarske družbe 4. direktivo Evropske skupnosti. S tem je postala obravnava poslovne bilance ločena od davčne bilance.
- *Francija*: Za Francijo je značilna enaka povezava med poslovno in davčno bilanco kot v Belgiji.
- *Grčija*: Tudi v Grčiji je povezava med poslovno in davčno bilanco podobna kot v Belgiji.

- *Velika Britanija:* Davčni predpisi sicer nakazujejo nekatere povezave s poslovno bilanco, vendar je število primerov, ko davčni predpisi izrinjajo poslovne predpise tako, da je možno govoriti le o rahli povezavi med poslovno in davčno bilanco.
- *Irska:* Na Irskem so enaka določila glede davčne in poslovne bilance kot v Veliki Britaniji.
- *Italija:* V osnovi velja zelo tesna povezava med poslovno in davčno bilanco. Za namene obdavčitve dobička se upoštevajo le korekture iz poslovne bilance.
- *Luxemburg:* V Luxemburgu je enaka povezanost med poslovno in davčno bilanco kot v Belgiji.
- *Nizozemska:* Od leta 1970 sta poslovna in davčna bilanca med seboj vsebinsko ločeni. Poslovna bilanca se sestavlja v skladu s sprejetimi računovodskimi standardi. Davčno bilanco je potrebno sestaviti v skladu z načelu umnega gospodarjenja.
- *Portugalska:* Ne obstaja splošna povezava med poslovno in davčno bilanco. Vendar so predpisi med poslovno in davčno bilanco večinoma usklajeni, zato so med njima majhne razlike.
- *Španija:* Za Španijo velja enaka povezanost med poslovno in davčno bilanco kot v Belgiji.

V razmerju računovodstva in obdavčenja razlikujemo dve pomembni strukturi. Prvo lahko označimo kot *neodvisno*, drugo pa kot *odvisno* strukturo (Kokotec-Novak, 2002, 3 str.).

Neodvisna struktura pomeni, da je opredelitev obdavčljivega dobička neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. To pomeni, da podjetja lahko izberejo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene in uporaba določenih davčnih olajšav ni povezana z njihovim upoštevanjem v poslovnih bilancah. Vendar se ne more govoriti o popolni neodvisnosti med računovodstvom in obdavčitvijo, zato ker se kot bistvo te neodvisnosti razume svoboda podjetij, da uporabljajo različne računovodske in davčne usmeritve.

Odvisnost pomeni, da se poslovne bilance prilagajo davčnim in obratno. Ker pa je pričakovati minimiziranje plačila davkov, vodi ta odvisnost k izkazovanju nizkih dobičkov. Čeprav davčna pravila sledijo računovodskim (primer Nemčija) je računovodska politika glede izkazovanja dobička odločilno determinirana z vključitvijo davka na dobiček. Običajno ta odvisnost velja za posamezna podjetja. Pri skupini podjetij pa bilance običajno niso neposredno pod vplivom davčnih pravil, vendar se podjetja lahko odločijo za uporabo enake računovodske politike za posamezna podjetja in za skupino. Torej, davčna pravila so pretežno determinirana nad računovodskimi.

Tabela št. 1: Pregled uporabe neodvisne oziroma odvisne strukture v Evropi

NEODVISNA STRUKTURA	ODVISNA STRUKTURA
1. Češka	1. Belgija
2. Danska	2. Finska
3. Irska	3. Francija

NEODVISNA STRUKTURA	ODVISNA STRUKTURA
4. Nizozemska	4. Nemčija
5. Norveška	5. Italija
6. Poljska	6. Švedska
7. Velika Britanija	

Vir: Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor – Računovodstvo in davki, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2003, 3 str.

Davčna politika je sestavina poslovne politike podjetja. Davčno politiko podjetja usmerjajo odločitve glede doseganja ciljev na področju obdavčitve. Pri tem je cilj davčne politike doseči minimalno davčno obremenitev, ki je možna glede na omejitve. Upoštevanje je potrebno tako pravne kot ekonomske omejitve. Na primer, s pravnega vidika je možno v določenem primeru izkazati minimalen ali celo ničelen poslovni izid, z ekonomskega vidika pa tak izid ni sprejemljiv zaradi interesov lastnikov ali finančni ciljev podjetja (Kokotec-Novak, 2002, 2 str.).

V Sloveniji obstaja tesna povezava med poslovno in davčno bilanco, saj pod davčno bilanco za podjetja razumemo davčni izkaz, ki ga podjetja oblikujejo na podlagi zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in SRS.

Zavezanci za davek davčnemu organu predložijo davčni izkaz, ki vsebuje: bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala.

V Sloveniji gre za razmerje med poslovno in davčno bilanco, v kateri poslovna bilanca v svoji osnovi predstavlja podlago za davčno bilanco, vendar davčni predpisi določajo, kako je potrebno poslovno bilanco preurediti v davčno bilanco.

V okviru poslovnih bilanc, ki so opredeljene v SRS, obstajajo možnosti za različno bilanciranje pozicij aktive in pasive, kar se bo posledično kazalo tudi v uspešnosti podjetja. Takšno bilanciranje je možno tako na področju osnovnih opredmetenih sredstev kot na področju neopredmetenih dolgoročnih sredstev, pri vrednotenju dolgoročnih finančnih naložb, pri vrednotenju zalog, pri vrednotenju terjatev, pri izkazovanju rezervacij in časovnem razmejevanju.

Splošni načeli, ki ju podjetje upošteva pri sestavljanju računovodskih izkazov, sta načelo strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka in previdnosti. V praksi se izkaže, da sta ti dve načeli z davčnega vidika veliko manj ustrezni kot z računovodskega. Načelo *upoštevanja nastanka poslovnega dogodka* zahteva, da se prihodki in odhodki izkazujejo v zneskih, ki se nanašajo na pretečno obdobje, ne glede na to, ali so že bili plačani ali ne. *Načelo previdnosti* pa zahteva, da podjetje pri vključevanju prihodkov v svoje računovodske izkaze upošteva verjetnost njihove realizacije in jih v primeru dvoma razmeji, med odhodke

pa vključi vse tiste, ki temeljijo na že nastalih ali na potencialnih bodočih obveznostih (Hieng, 2002, 1 str.).

Računovodsko poročanje temelji na načelu resničnega in poštenega prikaza poslovanja podjetja. Ta zahteva podajanje informacij brez vnaprejšnjih mnenj in predsodkov ter z vsemi potrebnimi razkritji, pri uporabi računovodskih pravil pa je nujna presoja in fleksibilnost. Pri poročanju za davčne namene je fleksibilnost omejena, saj je treba zagotoviti enako obravnavo vseh davčnih zavezancev. Nedvoumno in objektivna davčna pravila morajo zagotoviti jasno in natančno osnovo za obdavčitev, saj mora davčni sistem pravično in učinkovito porazdeliti davčno breme na celotno družbo (Ederhartinger, 1999, 94 str.).

Rudingovo poročilo (iz leta 1992) ugotavlja, da je v državah članicah Evropske unije davčni dobiček običajno izračun na temelju računovodskih pravil oziroma standardov in zato povezan z računovodskim dobičkom. V nekaterih državah (Belgija, Francija, Nemčija, Grčija, Italija in Luksemburg) obstaja tesna povezanost med računovodskim poročanjem in davčnim poročanjem, v drugih državah (Danska, Irska, Nizozemska, Velika Britanija) pa se davčna in računovodska pravila med seboj močno razlikujejo. Pomembne razlike so razvidne pri obračunavanju amortizacije, davčnem obravnavanju izgub, vrednotenju zalog, dolgoročnih rezervacij – zlasti za odpis terjatev, pokojninskih programih, obdavčitvi kapitalskih dobičkov in upoštevanju inflacije (James, 2002, 18 str.).

2.4 PRAVNA PODLAGA IN VODENJE POSLOVNIH KNJIG TER RAČUNOVODSKA NAČELA V GOSPODARSKIH DRUŽBAH

Podjetja morajo voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti. Poslovno leto se lahko razlikuje od koledarskega leta. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je treba za vsako poslovno leto v roku treh mesecev po koncu tega poslovnega leta sestaviti letne računovodske izkaze. Njihovo celoto tvori letno poročilo, ki poleg računovodskega poročila z računovodskimi izkazi in pojasnili vsebuje še poslovno poročilo. V poslovnem poročilu podjetje razkrije tiste podatke o poslovanju, ki niso vsebovani v računovodskem poročilu, so pa pomembni za njegovo delovanje. Izkazi morajo biti izdelani jasno in pregledno. Izkazovati morajo resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, finančni položaj in poslovni izid (ZGD s komentarjem, 2002, 269 str.).

Pravno podlago za sestavljanje poslovne bilance predstavljata v Sloveniji Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/99, 29/94, 82/94, 20/98, 84/98, 6/99, 54/99, 36/00, 45/01, 59/01, 50/02, 93/02 in 108/02; v nadaljevanju ZGD) in SRS.

V ZGD so urejena le temeljna vprašanja glede vodenja poslovnih knjig in splošni okvirji vodenja poslovnih knjig ter sestavljanja letnega poročila z bilancami, Slovenskemu inštitutu za revizijo pa se podeli pooblastilo, da sprejme podrobnejša pravila o računovodenju s

Slovenskimi računovodskimi standardi. Na predlagano vsebino standardov da soglasje minister, pristojen za finance. Pred odločitvijo o soglasju mora minister pridobiti mnenje Gospodarske zbornice Slovenije, Obrtne zbornice Slovenije ter Agencije za trg vrednostnih papirjev. Slovenski inštitut za revizijo mora nato sprejetje računovodske standarde objaviti v Uradnem listu Republike Slovenije (Jovanovič, 2002, 1787 str.).

Slovenski inštitut za revizijo je vrhovna strokovna organizacija, ki ureja računovodenje samostojno ter skladno z razvojem stroke. SRS so torej pravila računovodske stroke, ki dopolnjujejo, nadgrajujejo in podrobneje opredeljujejo temeljne zahteve računovodenja, določene v ZGD. Standardi so tisti temeljni akt, ki ga morajo pri vodenju poslovnih knjig in izdelovanju računovodskih izkazov upoštevati vse družbe, ustanovljene po ZGD (Odar, 2002, 1199 str.).

S SRS se urejajo vsa tista vprašanja, za ureditev katerih bi bil zaradi hitrega razvoja stroke zakon preveč okoren instrument pravnega urejanja. Ker SRS sprejemajo v soglasju z ministrom, pristojnim za finance, imajo naravo pravnega predpisa. Državni predpisi o obdavčenju lahko iz zornega kota države v marsičem dopolnjujejo zahteve, ki jih postavljajo strokovni standardi, vendar vplivajo le na način sestavljanja davčnih prijav, ne pa zamisli v računovodskih standardih (ZGD s komentarjem, 2002, 275 str.).

Ker je v Sloveniji davčna bilanca podjetij v tesni povezavi s poslovno bilanco, je potrebno upoštevati osnovna načela za sestavljanje poslovne bilance podjetij.

Osnovna računovodska načela za sestavljanje poslovne bilance gospodarskih družb so podana v ZGD in SRS.

V skladu s 63. členom ZGD so opredeljena naslednja *splošna pravila vrednotenja*:

1. predpostavlja na nadaljevanje družbe kot delujočega podjetja;
2. uporaba metod vrednotenja se brez utemeljenih razlogov ne sme spreminjati iz poslovnega leta v poslovno leto (stalnost vrednotenja);
3. treba je upoštevati načelo previdnosti, in sicer zlasti tako, da se izkažejo samo dobički, ki so do bilančnega presečnega dne že uresničeni;
da se upoštevajo vsa predvidljiva tveganja in izgube, nastale v poslovnem letu ali v katerem od prejšnjih poslovnih let, tudi če ta tveganja oziroma izgube postanejo znane šele v obdobju po bilančnem presečnem dnevu od dneva izdelave letnih računovodskih izkazov;
amortizacijo in druge odpise je treba upoštevati ne glede na to, ali se poslovno leto konča z dobičkom ali z izgubo;
4. odhodke in prihodke je treba upoštevati ne glede na to, kdaj so bili plačani;
5. sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev je treba vrednotiti posamično;
6. začetna bilanca stanja poslovnega leta se mora ujemati s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta.

Poslovne knjige se vodijo po sistemu dvostavnega knjigovodstva.

V uvodnem delu SRS so opredeljene *temeljne računovodske predpostavke*, in sicer:

1. upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov (poslovni dogodki se pripoznajo, ko se pojavijo in ne šele ob plačilu);
2. časovne neomejenosti delovanja (računovodske izkaze je potrebno sestaviti, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali pomembno skrčilo);
3. upoštevanje resnične in poštene predstavitev v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen (računovodske izkaze je potrebno sestaviti tako, da resnično in pošteno prikazujejo spremembe posamičnih cen in vrednosti evra, saj so te spremembe v sodobnem gospodarstvu neizogiben pojav).

Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov in s tem celotnega računovodenja, so prav tako opredeljena v SRS:

1. razumljivost (pomeni, ne samo da uporabniki računovodskih izkazov lahko razumejo postavke v njih, temveč tudi da je mogoče ugotoviti pomen kontov in knjižb na njih);
2. ustreznost (pomeni, ne samo da imajo postavke v računovodskih izkazih zaželene, potrebne in koristne lastnosti, značilnosti, temveč tudi da konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom);
3. zanesljivost (pomeni, ne samo da postavke v računovodskih izkazih ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter da zvesto predstavljajo tisto, o čemer trdijo, da predstavljajo, ali za kar se lahko upravičeno domneva, da predstavljajo, temveč tudi da so konti in knjižbe na njih popolni in zanesljivi);
4. primerljivost (pomeni, ne samo da je zaradi metodične enotnosti mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih istega podjetja za različna leta ali postavke v računovodskih izkazih različnih podjetij, temveč tudi da so konti ali knjižbe na njih metodično enotni tako v posameznem podjetju kot v različnih podjetjih).

Zavezanci za davek vodijo za davčne potrebe poslovne knjige, izdelujejo letna poročila, davčne obračune ter vodijo druge evidence, ki so predpisane. Poslovne knjige in evidence morajo biti vodene v redu in pravilno in na način, ki zagotavlja podatke za ugotovitev davčnih obveznosti.

Gospodarske družbe morajo pri izdelavi davčnih evidenc upoštevati vsa računovodska načela, ki veljajo za poslovno bilanco, razen če davčni predpisi tega ne opredeljujejo drugače.

2.5 PRISPEVEK DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V JAVNOFINAČNE PRIHODKE REPUBLIKE SLOVENIJE

Javne finance opravljajo tri osnovne funkcije (Stanovnik, Javne finance, 2004, 1 str.):

- alokacija produkcijskih tvorcev oziroma finančnih virov. To je proces, s katerim se opravlja ne samo razdelitev resursov na produkcijo javnih in produkcijo zasebnih dobrin, temveč tudi nadaljnja alokacija znotraj skupine javnih dobrin.
- Prerazdelitev dohodka. S prerazdelitvijo dohodka javne finance praviloma popravljajo tržne izdelke, in to tako, da se prerazporeja dohodke od premožnejših k manj premožnim.
- Stabilizacija gospodarstva. To pomeni, da naj bi država s primernimi inštrumenti fiskalne in monetarne politike zasledovala določene makroekonomske cilje, kot so nizka brezposelnost, nizka inflacija, visoka gospodarska rast.

Obstaja tudi četrta funkcija, ki dejansko ni samostojna, temveč bi jo lahko uvrstili v alokacijsko funkcijo. To je regulatorna funkcija, s katero država zagotavlja in skrbi za inštitucije in pravni red, ki so potrebni za nemoteno delovanje zasebnega sektorja.

Odločitve o obsegu državnega proračuna so hkratne odločitve o prihodkovni in odhodkovni strani javnih financ. Praviloma je prihodkovna stran ozko grlo javnih financ; načrtovani prihodki dostikrat ne dohajajo načrtovanih odhodkov. Posledica so javnofinančni primanjkljaji (fiskalni deficit), ki so v evropskih državah pogostejši kot javnofinančni presežki (fiskalni suficiti) (Stanovnik, Javne finance, 2004, 41 str.).

Državni proračun je pomemben instrument, ki ga ima vlada na voljo pri izvajanju večletne makroekonomske politike, katere cilj je zagotavljanje stabilnih javnih financ in pospeševanje gospodarskega ter družbenega razvoja. Temeljne naloge pri upravljanju proračuna so uresničitev proračuna v okvirih in za namene, kot je bil sprejet, njegovo pravočasno in fleksibilno prilagajanje spremenjenim fiskalnim okoliščinam in uresničevanje v proračunu zastavljenih družbenih in gospodarskih ciljev (http://www.sigov.si/mf/slov/proracun/proracun_splosno.htm).

Davki predstavljajo obliko prisilnega odvzema realnega odhodka posameznika in zato je razumljivo, da posamezniki skušajo čim bolj zmanjšati posledice takšnega posega (Stanovnik, Javne finance, 2004, 57 str.).

Davek odo dobička pravnih oseb ne spada v veliko trojico davkov, po pomenu je nekako na četrtem mestu, torej za davki na potrošnjo, prispevki za socialno varnost in dohodnino, toda pred premoženjskimi davki. Kljub relativno skromnemu pomenu pa se je delež tega davka – merjen v % bruto domačega proizvoda (BDP) ali kot % vseh davčnih prihodkov – v preteklih dvajsetih letih povečeval (Stanovnik, Javne finance, 2004, 146 str.).

V nadaljevanju je prikazano razmerje med celotnimi prihodki in davčnimi prihodki, koliko je znašal davek od dohodkov pravnih oseb v razmerju do davčnih prihodkov ter njegovo gibanje v obdobju od leta 1992 do sedmega meseca v letu 2005. Na koncu tega poglavja sem predstavila, kolikšen bo donos davka od dohodkov pravnih oseb med javnofinančne prihodke (JFP) do konec leta 2005.

2.5.1 Razmerje med celotnimi prihodki in davčnimi prihodki

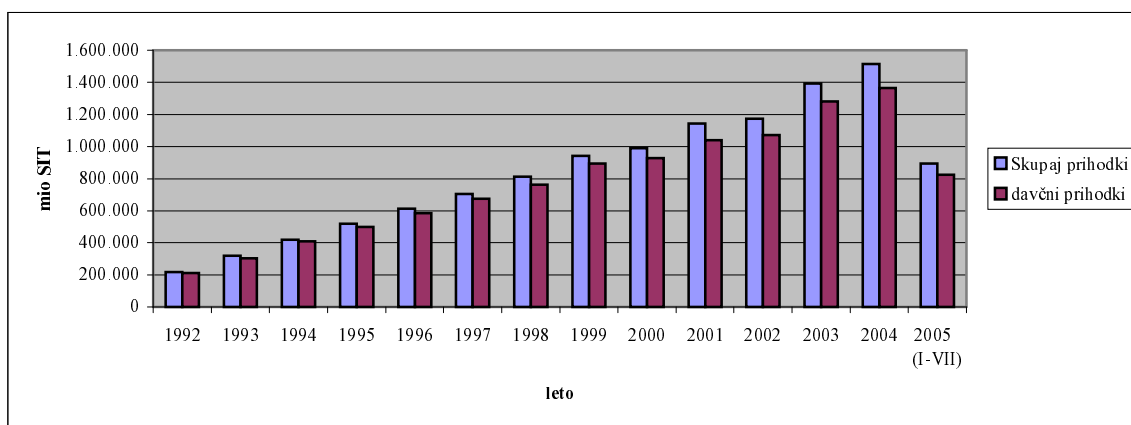
Med celotne prihodke se uvrščajo:

- tekoči prihodki
- davčni prihodki
- nedavčni prihodki
- kapitalski prihodki
- prejete donacije
- transferni prihodki
- prejeta sredstva iz Evropske unije

Med davčne prihodke, spadajo vse obvezne, nepovratne in nepoplajljive dajatve, ki jih davkoplačevalci plačujemo v proračun – to vso vse vrste davkov (na plačilno listo, na dohodek in dobiček, na premoženje, domači davki na blago in storitve, na mednarodno trgovino in transakcije in drugi davki) in prispevki za socialno varnost, ki jih plačujejo delodajalci, zaposleni in samozaposleni v proračun, ZPIZ in ZZZS.

V spodnjem grafu je prikazano razmerje med celotnimi prihodki in davčnimi prihodki (med nje spada davek od dohodkov pravnih oseb) po posameznih letih od leta 1992 do meseca julija 2005.

Graf št. 1: Razmerje med celotnimi in davčnimi prihodki



Vir: http://www.sigov.si/mf/slov/proracun/proracun_splosno.htm

Iz grafa je razvidno, da tako celotni prihodki kot davčni prihodki iz leta v leto naraščajo.

2.5.2 Razmerje med davčnimi prihodki in davkom od dohodkov pravnih oseb

V spodnji tabeli so prikazani podatki, koliko so znašali davčni prihodki in davek od dohodkov pravnih oseb po posameznih letih, in sicer od leta 1992 do sedmega meseca v letu 2005.

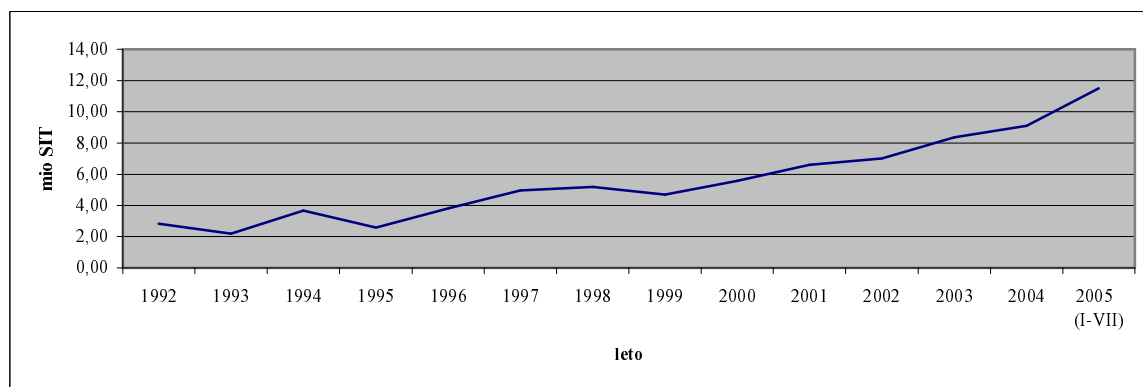
Tabela št. 2: Prikaz podatkov o davčnih prihodkih in davka od dohodkov pravnih oseb po letih

leto	Davčni prihodki (v mio SIT)	Davek od dohodkov pravnih oseb (v mio SIT)
1992	210.831	5.943
1993	303.824	6.660
1994	409.301	14.994
1995	499.986	12.941
1996	584.900	22.291
1997	675.227	33.562
1998	762.848	39.593
1999	895.055	42.177
2000	927.672	51.795
2001	1.039.585	68.775
2002	1.071.313	75.223
2003	1.281.821	107.394
2004	1.365.468	124.355
2005 (I-VII)	825.286	94.902
Skupaj:	10.853.119	700.604

Vir: http://www.sigov.si/mf/slov/proracun/proracun_splosno.htm

V spodnjem grafu so prikazana gibanja odstotkov davka od dohodkov pravnih oseb v letih od 1992 do julija 2005.

Graf št. 2: Prikaz gibanja davka od dohodkov pravnih oseb



Vir: http://www.sigov.si/mf/slov/proracun/proracun_splosno.htm

Kot je iz Tabele št. 2 in Grafu št. 2 razvidno, so prihodki iz leta v leto naraščali, razen leta 1995, kjer je viden padec donosa davka od dohodkov pravnih oseb, glede na leto 1994. V tem letu je prihodek padel za 2.053 SIT mio SIT.

2.5.3 Donos davka od dohodkov pravnih oseb do konca leta 2005

Kot je iz Tabeli št. 2 razvidno, znašajo prihodki davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje sedmih mesecev v letu 2005, 94.902 mio SIT. Če matematično izračunamo, znaša mesečno povprečje prihodkov davka od dohodkov pravnih oseb 13.557 mio SIT. Iz navedenega je za pričakovati, da bo delež tega davka v JFP do konca leta 2005 znašal 162.689 mio SIT. To bi pomenilo za 38.334 mio SIT več prihodkov iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, kot v letu 2004.

3. ZAKON DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

3.1 SPLOŠNO O ZAKONU O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Nov zakon o davku od dohodkov pravnih oseb je nadomestil prejšnji zakon o davku od dobička pravnih oseb. ZDDPO-1 je bil sprejet 30. marca 2003, objavljen v Uradnem listu dne 20. aprila, leta 2004. Uporablja se od 1. maja 2005, deloma pa že od 1. maja 2004 - v zakonodajo je bilo namreč treba s tem dnem vključiti določila iz direktive Evropske unije (EU) o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave delnic družb iz različnih držav članic EU, in iz direktive o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za matične in odvisne družbe iz različnih držav članic EU. Prav tako je bilo treba sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb prilagoditi pravnemu redu Evropske unije z uvedbo rešitev iz direktive o skupnem sistemu obdavčevanja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe iz različnih držav članic. Temeljno načelo vsake od omenjenih direktiv je, da mora biti davčni režim v zvezi s področjem, ki ga ureja, nevtralen z vidika konkurence pri nastopanju subjektov na trgu oziroma davčni režim ne sme predstavljati ovire pri pretoku kapitala med različnimi državami članicami Evropske unije. Več o uporabi direktiv lahko najdete v komentarju zakona (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 5 str.).

Poleg zaveze Republike Slovenije za uskladitev domače zakonodaje s pravnim redom EU so glavni razlogi za sprejetje novega zakona še drugi vidiki prilagoditve sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb zaradi sproščanja mednarodnih kapitalskih in finančnih tokov, potreba po spremembi nekaterih rešitev na podlagi spoznanj izvajanja sedanjega sistema in uvedbe nekaterih novih rešitev zaradi sprememb druge zakonodaje. Posebno pomemben razlog za sprejetje novega zakona je tudi zagotavljanje pravne varnosti davčnih zavezancev, tako da so spoštovana načela ter je iz zakona razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davčnega zavezanca, pri čemer je vodilo praksa Ustavnega sodišča RS.

Nekaj razlik v primerjavi s starim zakonom (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 6 str.):

- širša in podrobnejša je definicija zavezancev za davek,
- razlika je v obsegu davčne obveznosti rezidenta in nerezidenta Republike Slovenije,
- oproščeni zavezanci so subjekti, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti po posebnem zakonu,
- izbira davčnega obdobja,
- podrobneje je urejena davčna obravnava transfernih cen,
- na novo so opredeljene povezane osebe,
- drugačna je ureditev obdavčenja pri prenosu dejavnosti, zamenjavi kapitalskih deležev, združitvah in delitvah,
- odpravljeno je dvojno obdavčevanje dohodkov rezidenta iz virov zunaj Slovenije,
- obdavčitev v skupini,
- obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji ter izplačevanje dividend, obresti in plačil za uporabo premoženjskih pravic v tujino in drugo.

Temeljni cilji ZDDPO so (GDU, 2003):

- zagotoviti obdavčitev davčnih zavezancev sorazmerno njihovi gospodarski moči,
- vzpostaviti enakost v davčnem obravnavanju subjektov, ki nastopajo na trgu, ne glede na njihovo organizacijsko obliko (nevtralnost davčnega sistema zaradi zagotavljanja konkurence pri nastopanju na trgu),
- prilagoditi sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb pravnemu redu EU in z uvedbo rešitev direktiv 90/435/EEC in 90/434/EEC odstraniti ovire za prost pretok kapitala,
- odpraviti pomanjkljivosti posameznih sistemskih rešitev, ki so se pokazale v praksi.

3.2 SPLOŠNI DOLOČBI ZAKONA DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Splošni določbi zakona, opredeljeni v 1. in 2. členu, se nanašata na opredelitev vsebine zakona in določitev pripadnosti davka od dohodkov pravnih oseb (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 21 str.).

S tem zakonom se v Sloveniji uveljavlja obdavčitev posameznega dohodka, ki ga prejme oziroma izplača pravna oseba. Samo izvajanje zakona ZDDPO-1 je vezano na številne druge predpise z računovodskega in finančnega področja. Za pravilnost izvajanja ZDDPO-1 ter na pravilnost obračunavanja in plačevanja davka pa je treba poznati in upoštevati postopkovne določbe, ki so opredeljene v ZDavP-1 (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 13 str.).

Davek od dohodkov pravnih oseb je prihodek državnega proračuna.

OCENA:

V 1. členu ZDDPO-1 je navedeno, da se s tem zakonom ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb. Zakonodajalec ni določil kateri sistem se ureja s tem zakonom.

3.3 ZAVEZANEC ZA DAVEK

V tem poglavju so opredeljeni izrazi kot so: zavezanec za davek, rezident oziroma nerezident ter kriteriji za njihovo opredelitev. Zanimalo me je, katera pravna oseba se šteje za poslovno enoto v Sloveniji, ter od katerih dohodkov z virom v Sloveniji in izven Slovenije plačujejo rezidenti kot nerezidenti. Zakonodajalec je s tem zakonom tudi opredelil, kdo so povezane osebe.

Zavezanec oziroma zavezanka za davek je (GDU, predstavitev ZDDPO-1, 2004):

- pravna oseba domačega prava
- pravna oseba tujega prava
- združenje oseb po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec po zakonu, ki ureja dohodnino.

Med davčne zavezance se ne štejejo: Republika Slovenije, Samoupravne lokalne skupnosti, Banka Slovenije (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 25 str.).

S tem, ko je zakonodajalec opredelil davčne zavezance, omogoča nevtralni davčni sistem in enako obravnavanje zavezancev ne glede na njihovo organizacijsko obliko. Glede na stari ZDDPO se je razširil krog davčnih zavezancev, saj so od 1. januarja 2005 zavezanci tudi javna in invalidska podjetja ter organizacije in zavodi, ki so ustanovljeni za nepridobitno dejavnost.

3.3.1 Rezident

Obseg davčne obveznosti zavezanca je odvisen od njegovega statusa: rezident oziroma nerezident (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 15 str.).

Opredelitev davčnega zavezanca kot rezidenta oziroma nerezidenta je pomembna za opredelitev njegove davčne obveznosti. Rezidenti so »polno« obdavčeni za vse dohodke in gre za neomejeno davčno zavezo in sicer za obdavčitev po načelu svetovnega dohodka, medtem ko so nerezidenti obdavčeni le za posamezen dohodek z virom v Sloveniji in gre za omejeno davčno zavezo in sicer za načelo obdavčitve dohodkov z virom v Sloveniji (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 16 str.).

Rezident oziroma rezidentka Slovenije je zavezanec za davek od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije (ZDDPO-1, 4. člen).

Zavezanec mora izpolnjevati vsaj enega od dveh spodaj navedenih pogojev, da se šteje, da je rezident Slovenije. Če pa ne izpolnjuje vsaj enega od pogojev, pa je zavezanec nerezident Slovenije:

- ima sedež v Sloveniji
- ima kraj dejanskega upravljanja v Sloveniji (ZDDPO-1, 5. člen).

Ker ločimo dohodke z virom v Sloveniji in dohodke z virom izven Slovenije, rezidenti plačujejo davek od vseh dohodkov, ki jih dosegajo s svojim poslovanjem, ne glede na ozemlje poslovanja.

3.3.2 Nerezident in poslovna enota v Sloveniji

Nerezident oziroma nerezidentka Slovenije je k obračunu in plačilu davka zavezana le od posameznih dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji, in sicer:

- dohodkov, ki jih dosega z opravljanjem aktivnosti v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, in (ZDDPO-1, 4. člen),
- drugih dohodkov (prejemanje dohodkov na pasiven način – npr.: dohodki iz premoženja; (dohodki, doseženi z oplemenitvijo v Sloveniji; finančne in druge naložbe) (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 15 str.).

Poslovna enota je kraj, kjer nerezident opravlja dejavnost na ozemlju Slovenije. Zakon določa, kaj vse je stalna poslovna enota. Tako je poslovna enota nerezidenta kraj poslovanja, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja aktivnosti v Sloveniji (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 17 str.).

Za poslovno enoto nerezidenta se šteje zlasti (ZDDPO-1, 6. člen):

- pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drugi kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri;
- gradbišča, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor ali svetovanje v zvezi z njimi, če aktivnosti trajajo dlje kot šest mesecev.

Za poslovno enoto nerezidenta se šteje tudi (GDU, predstavitev ZDDPO-1, 2004):

- opravljanje storitev, vključno s svetovalnimi ali poslovodskimi storitvami, če storitve trajajo dlje kot 90 dni v zaporednih 12 mesecih.
- posrednik, ki deluje v imenu nerezidenta (v imenu nerezidenta, v svojem imenu).
- Predhodne določbe za gradbene projekte, ki so bila začeta pred 1.1.2005 in trajajo dlje kot 12 mesecev. Sem se štejejo: gradbena, montažna in z njimi povezana dela.

Nerezident, ki opravlja dejavnost preko stalne poslovne enote v Sloveniji, je obdavčen za dobiček, ki ga z dejavnostjo ustvarja s Sloveniji. S tem je pri ugotavljanju davčne osnove izenačen z rezidenti v obsegu, ki se nanaša na poslovanje v Sloveniji. Zakon ne določa stalnosti delovanja poslovne enote za namene obdavčitve v Sloveniji. Po splošni določbi je dovolj, da dejavnosti potekajo v Sloveniji in že zapadejo v obdavčitev po slovenski zakonodaji (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 17 str.).

Zakon tudi določa, kaj se ne šteje za poslovno enoto nerezidenta (ZDDPO-1, 7. člen), in sicer če nerezident:

- uporablja prostore le za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin ali blaga, ki mu pripadajo,
- vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave,
- vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi predelave s strani druge osebe,
- vzdržuje kraj poslovanja le zaradi nakupa dobrin ali blaga ali zbiranja informacij zase,
- vzdržuje kraj poslovanja le zaradi opravljanja kakršnekoli druge aktivnosti pripravljalne ali pomožne narave zase,
- vzdržuje kraj poslovanja le za kakršnokoli kombinacijo aktivnosti, pod pogojem, da je splošna aktivnost kraja poslovanja, ki je posledica te kombinacije, pripravljalne ali pomožne narave.

Glede na vir dohodkov, nerezidenti plačujejo v Sloveniji davek od dejavnosti, ki jih opravljajo prek poslovnih enot in od vseh drugih dohodkov, ki izvirajo iz Slovenije, pa ne pomenijo opravljanja dejavnosti prek poslovne enote. S tako obdavčitvijo je Slovenija, enako kot druge evropske države, pridobila pravico obdavčiti dohodke, ki imajo vir v Sloveniji. To so (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 24 str.):

- dohodki od nepremičnin in pravic na nepremičninah, če so nepremičnine v Sloveniji,
- dohodki od kmetijske ali gozdarske dejavnosti, ki se opravlja na zemljiščih v Sloveniji,
- dohodki od izkoriščanja ali pravice do izkoriščanja nahajališč naravnih bogastev v Sloveniji,
- dohodki od vrednostnih papirjev, ki jih izdajajo organizacije, ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji,
- dohodki od vrednostnih papirjev, ki jih izdajajo Republika Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenija,
- dohodki od deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji,
- dohodki nerezidenta, doseženi v poslovni enoti ali prek te poslovne enote, ki so v Sloveniji,
- dividende, ki jih plača rezident Slovenije ali so mu bile zaračunane,
- obresti, ki jih plača (ali pa so mu bile zaračunane) rezident Slovenije ali nerezident prek svoje poslovne enote v Sloveniji,
- dohodki od uporabe ali pravice do uporabe:

- avtorskih pravic,
 - patentov, licenc, zaščitnih znakov in
 - drugih premoženjskih pravic teh
 - dohodkov od drugih podobnih plačil, ki jih izplača rezident Slovenije ali nerezident prek svoje poslovne enote v Slovenije ali so mu bili zaračunani,
- dohodki od odsvojitve nepremičnin, zemljišč in nahajališč, kiležijo v Sloveniji,
 - dohodki od odsvojitve premoženja, ki so v Sloveniji,
 - dohodki od odsvojitve vrednostnih papirjev in lastniških deležev gospodarskih družb, zadrug in drugih organizacij, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji,
 - dohodki od odsvojitve premoženja, ki so del poslovnega premoženja poslovne enote nerezidenta v Sloveniji,
 - dohodek od odsvojitve poslovne enote,
 - dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov v Sloveniji, ki pripadajo drugi osebi,
 - vsak drug dohodek, pridobljen v Sloveniji,
 - vsak drug dohodek, ki ga izplača rezident ali nerezident prek svoje poslovne enote ali mu je bil zaračunan.

Dohodki, ki jih zakon našteva in nimajo vira v Sloveniji, so dohodki z virom zunaj Slovenije. Kdaj se upošteva za dohodek z virom v Sloveniji, je razbrati iz posameznih določb (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 25 str.):

- lega nepremičnine, zemljišč, naravnih bogastev; če so nepremičnina, zemljišča in nahajališča naravnih bogastev v Sloveniji, se kakršenkoli dohodek, povezan z njimi, obdavči v Sloveniji,
- pravna organiziranost pri izplačevalcu kakršnihkoli dohodkov od vrednostnih papirjev, kapitalskih deležev, če je izplačevalec organiziran po pravnem redu Slovenije, se dohodek šteje za dohodek z virom v Sloveniji,
- pripadnost Sloveniji: rezident, poslovna enota, če izplačujejo dohodek za uporabo licenc, se štejejo dohodki za vir v Sloveniji.

Pri obdavčitvi dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in tudi zapadejo v obdavčitev po slovenski zakonodaji, pri tem pa je potrebno upoštevati tudi določbe mednarodnih pogodb o izogibanju dvojemu obdavčenju, seveda, če taka pogodba obstaja med Slovenijo kot virom dohodka in državo, katere rezident je prejemnik tega dohodka (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 25 str.).

3.3.3 Povezane osebe

Zakon loči dve vrsti povezanih oseb, in sicer drugače (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 49 str.):

- povezane osebe, v katerih je ena oseba rezident, druga oseba pa je tuja oseba (pravna oseba ali oseba brez pravne osebnosti) in
- povezane osebe, v katerih sta obe osebi rezidenta

Za povezani osebi se štejeta zavezanec rezident in pravna oseba ali oseba brez pravne osebnosti, ki ni rezident (tuja oseba), ki sta povezani z posredno ali neposredno udeležbo, z najmanj 25 odstotnim deležem v upravljanju, nadzoru ali kapitalu, in sicer med (GDU, predstavitev ZDDPO-1, 2004):

- rezidentom in tujo osebo,
- tujo osebo in rezidentom,
- isto pravno ali fizično osebo ali njenimi družinskimi člani in rezidentom ter
- tujo osebo in dva rezidenta.

Dva rezidenta se štejeta za povezani osebi (ZDDPO-1, 2. odstavek 13. člena):

- če sta neposredno ali posredno povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru in eden vpliva ali ima možnost vplivati na sprejemanje odločitve drugega (najmanj 25 odstotna udeležba, poslovna povezanost ali če sodelujejo v nadzornih telesih ali upravljanju iste osebe ali njihovi družinski časi), ali
- če med rezidentom in drugo osebo obstajajo druga razmerja, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami, zlasti razmerje z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj in bi se posli opravili pod drugačnimi pogoji.

Za osebo, ki se šteje za osebo z ugodnejšim davčnim položajem je (ZDDPO-1, 4. odstavek 13. člena):

- oseba, ki je oproščena plačevanja davka po tem zakonu (zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat)
- oseba, ki plačuje davek po stopnji, nižji od 25 odstotkov
- oseba, ki izkazuje davčno izgubo oziroma negativno davčno osnovo.

OCENA:

Zakonodajalec v 3. členu določa, da je zavezanec za davek pravna oseba domačega ali tujega prava. Menim, da osnova za določitev davčnega zavezanca naj ne bi bila pravno – formalna organizacijska oblika, ampak dejstvo, da oseba (pravna ali fizična) opravlja pridobitno dejavnost. Posledica take opredelitve davčnega zavezanca bi bila, da zakonska dobčila veljajo npr. tudi za samostojne podjetnike posameznike in sklade.

Pri opredelitvi poslovne enote nerezidenta, zaradi ugotavljanja davčnih obveznosti letega, je čas trajanja del nepomemben. Pri današnjem načinu oziroma tehnologiji gradnje je mogoče tudi v času krajšem od šest mesecev izvršiti posle oziroma pridobiti dohodek (dobiček) iz opravljanja te dejavnosti. Postavlja se vprašanje, kako nadzirati čas opravljanja storitev. V primeru gradbenih oziroma montažnih del obstajajo fizični dokazi, v primeru storitev pa so dokazni postopki zelo zahtevni.

Z davčnega vidika je odločilen kriterij »opravljanje pridobitne dejavnosti« in ne časovno trajanje nekega dela. To pomeni, če nerezident v RS opravlja pridobitno dejavnost, pa četudi samo en dan, je zato davčni zavezanec, in bi se morali dohodki pridobljeni z opravljanjem te pridobitne dejavnosti, obdavčiti v skladu z določili ZDDPO-1.

3.4 OPROSTITVE

9. člen ZDDPO-1 obravnava oprostitve davka za zavezance, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti.

To so zavezanci, ki so v skladu s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti, med katerimi spadajo: zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat.

Poleg tega pa imajo v vsakem davčnem obdobju finančno in materialno poslovanje in akte v zvezi s tem, zlasti pa svoj temeljni akt, usklajeno z določbami zakona, ki ureja njegovo ustanovitev oziroma delovanje, npr. (GDU, predstavitev ZDDPO-1, 2004):

- uporablja presežke prihodkov nad odhodki,
- zmanjšuje ustanovitveno premoženje,
- izplačuje plače,
- nagrajuje člane uprave in izkazuje stroške poslovanja,
- nalaga prosta sredstva,
- ravna z ostankom premoženja pri prenehanju v skladu z določbami zakona, ki ureja njegovo ustanovitev oziroma delovanje.

Te organizacije lahko plačujejo predpisani davek le od dohodkov, doseženih z opravljanjem pridobitne dejavnosti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 27 str.).

Zavezanci, ki spadajo med pogojno oproščene zavezance, bodo v davčno osnovo zajeli podatke o prihodkih in odhodkih, ki se nanašajo le na pridobitno dejavnost. V skladu z določbo 19. člena ZDDPO-1 bodo ti zavezanci imeli dve možnosti ugotavljanja davčne osnove od pridobitne dejavnosti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 28 str.):

- celotne prihodke bodo lahko zmanjšali za prihodke, ki nastajajo pri nepridobitni dejavnosti, in dejanske stroške, ki so posledica opravljanja nepridobitne dejavnosti ali

- celotne prihodke bodo lahko zmanjšali za prihodke, ki nastajajo pri nepridobitni dejavnosti, in sorazmerni del stroškov, ki so posledica opravljanja nepridobitne dejavnosti.

Torej, na podlagi zgoraj navedenega, bodo zavezanci lahko ugotavljali davčno osnovo z dejanskimi ali sorazmernimi podatki o stroških, ki nastajajo pri opravljanju nepridobitne dejavnosti. Za prihodke, ki nastajajo pri nepridobitni dejavnosti, pa bodo upoštevali dejanske podatke.

Razmejitev med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo ni opredeljena, kar pomeni, da bo moral vsak zavezanec sam poskrbeti, da bo pravilno opredelil pridobitno oziroma nepridobitno dejavnost. Tako bo iz pridobljenih podatkov ugotovil davčno osnovo, ki bo sestavljena iz prihodkov iz pridobitne dejavnosti in zmanjšana za odhodke, ki so vezani na pridobitno dejavnost. Pripadajoče odhodke bo zavezanec lahko ugotavljal v deležu ali pa v celotnem znesku, ki se navezuje na opravljanje dejavnosti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 28 str.).

Vsak posamezni zavezanec, ki je ustanovljen za nepridobitno dejavnost, je (bo) moral preveriti v svojih aktih, pravilnikih, sklepih in podobnih določbah za vsa merila, ki so navedena v tem členu. Seveda, bo navedene določbe potrebno dosledno izpolnjevati, da ne bo prihajalo do nepotrebnih dodatnih davčnih obveznosti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 30 str.).

OCENA:

Zakonodajalec tudi v tem zakonu ni opredelil pridobitne in nepridobitne dejavnosti z vidika predmeta in cilja opravljanja dejavnosti zavezanca.

3.5 PPREDMET OBDAVČITVE IN DAVČNO OBDOBJE

V 10. členu ZDDPO-1 je predpisano obdobje, za katero mora zavezanec plačati ugotovljeni davek od dohodkov pravnih oseb. Davčno obdobje je opredeljeno kot obdobje 12 mesecev dejavnosti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 31 str.).

Zavezanec lahko tudi izbere, ali bo njegovo davčno obdobje enako njegovemu poslovnemu letu, ali koledarskemu, pri čemer pa davčno obdobje ne sme presežati obdobja 12 mesecev. Zavezanec, ki se bo odločil, da se bo njegovo davčno obdobje razlikovalo od koledarskega, mora o svoji odločitvi obvestiti davčni organ. Vlogo mora pristojnemu davčnemu organu predložiti vsaj 45 dni pred dnevom, s katerim se bo začelo novo davčno obdobje, oziroma če začnjenja s poslovanjem na novo (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 44 str.). Davčnega obdobja ne more spreminjati sedem let.

Do sprejetja novega zakona, so morali zavezanci, ki so se odločili, da bo davčno obdobje prilagojeno poslovnemu letu, sestavljati popolna računovodska poročila dvakrat na leto: enkrat zaradi določb o objavi letnih poročil, ki se nanašajo na poslovno obdobje in še na dan 31. december, saj je tako določal 199. člen Zakona o davčnem postopku, ki je veljal do 31.12.2004 (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 31 str.).

3.6 DAVČNA OSNOVA

V členih od 11 do 29 je opredeljena davčna osnova. Med kategorijami (obresti med povezanimi osebami, rezervacije in prevrednotovanje), ki opredeljujejo posamezno vrsto davka, je opredelitev davčne osnove najpomembnejša, saj je z njo določeno, od česa se davek pravzaprav plača, in skupaj z višino davčne stopnje določa tudi velikost davčnega bremena. ZDDPO-1 opredeljuje davčno osnovo veliko podrobneje, kot jo je opredeljeval ZDPPO. Vzrok je v tem, da so bile v ZDDPO-1 prenesene tudi določbe, ki podrobneje opredeljujejo davčno nepriznane odhodke in so bile pred sprejetjem ZDDPO-1 vsebovane v Pravilniku o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 32 str.).

Davčna osnova je znesek, od katerega se z uporabo davčne stopnje ugotovi višina davčne obveznosti. Dobiček je opredeljen kot presežek prihodkov nad odhodki, določenimi s tem zakonom. Za ugotavljanje dobička se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in izid na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, razen če zakon ne določa drugače (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 49 str.). Zakon na katerega se le –ta sklicuje, sta ZGD in Zakon o računovodstvu (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 33 str.).

V skladu z ZGD morajo poslovne knjige voditi vse družbe, v skladu z Zakonom o računovodstvu pa vsi proračunski uporabniki, pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 33 str.).

Davčna osnova je samo dobiček, ne pa tudi morebitna izguba. Izguba ne pomeni davčne osnove. Davčna osnova se enako ugotavlja tako za rezidenta kot za nerezidenta, ki v Sloveniji posluje preko stalne poslovne enote. (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 33 str.)

Prihodki in odhodki se priznajo glede na čas nastanka (ZDDPO-1, 11. člen).

Ker je davčna osnova opredeljena kot dobiček, je bilo potrebno posebej oziroma drugače opredeliti davčno osnovo za odtegljaj. Pri davčnem odtegljaju je davčna osnova vsak posamezen prihodek, od katerega se po predpisani stopnji obračuna davčni odtegljaj (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 34 str.).

3.6.1 Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami

Pri ugotavljanju prihodkov zavezanca se upoštevajo transferne 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 (ZDDPO-1, 1. odstavek 12. člena).

Torej, cene ne smejo biti nižje od primerljivih tržnih cen. Primerljiva tržna cena je opredeljena kot cena takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se dosežejo na trgu v primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 36 str.).

Povezani osebi morata pri medsebojnem poslovanju upoštevati primerljive tržne cene. Za določitev primerljivih tržnih cen pa lahko povezane osebe uporabijo (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 36 str.):

- katerokoli od spodaj naštetih petih metod,
- kakršno kombinacijo naštetih petih metod ali
- katerokoli drugo metodo.

Metode so naslednje:

- *metoda primerljivih prostih cen* (kadar na trgu obstaja primerljiva situacija:
 - ali znotraj podjetja: prodaja blaga oziroma storitev tako povezanim kot nepovezanim osebam
 - ali zunaj podjetja: primerljiva situacija med dvema nepovezanimi osebama, ki si med seboj prodaja enako ali primerljivo blago oziroma storitve)
- *metoda preprodajnih cen* (Primerja se relativna velikost prodajne marže – razlika v ceni. Ni potrebno primerjati enako blago oziroma storitev, če predhodno ugotovimo, da se pri prodaji obeh vrst blaga ustvarja primerljiva marža. Na podlagi ustrezne marže določimo primerljivo tržno oziroma transferno ceno).
- *metoda dodatka na stroške* (Primerja relativno velikost – v odstotkih, in sicer velikost dodatka na stroške. Ni potrebno primerjati popolnoma enako blago oziroma storitev, saj se primerja relativna velikost pribitka, ki ga družba doda svojim stroškom in tako izračuna primerljivo tržno ceno).
- *metoda porazdelitve dobička* (Osnova za uporabo te metode je seštevek dobička obeh povezanih podjetij, ki se nato na podlagi določenih ponderjev razdeli med obe podjetji. Na podlagi zneska dobička, ki pripada posameznemu podjetju, se na to izračunajo ustrezne transferne cene. Če vse poslovne funkcije pretežno opravlja le eno od podjetij (marketing, financiranje, prodaja in drugo), je pravilno, da temu podjetju pripada tudi večina dobička).
- *metoda stopnje čistega dobička* (Po tej metodi se najprej določi stopnja čistega dobička, ki naj bi jo podjetje doseglo. Ustrezna stopnja čistega dobička se določi glede na podatke konkurenčnih podjetij, podatke panoge in podobno. Na podlagi izračunane stopnje čistega dobička se določijo transferne cene tako, da je ta stopnja tudi dosežena).

3.6.2 Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami

Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov za posle med zavezancema rezidentoma, ki sta povezani osebi, se davčna osnova ne povečuje oziroma zmanjša, če je zmanjšanje oziroma povečanje davčne osnove pri enem zavezancu enako povečanju oziroma zmanjšanju davčne osnove pri drugem zavezancu glede na določen posel med njim in takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne povzroči znižanje celotnega davčnega učinka (ZDDPO-1, 1. odstavek 13. člena).

3.6.3 Obresti med povezanimi osebami

Člen omejuje prihodke oziroma odhodke od obresti na posojila, prejeta oziroma dana povezanim osebam (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 45 str.).

Pri ugotavljanju prihodkov se upoštevajo obračunane obresti na dana posojila od povezanih oseb, vendar najmanj do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere (ZDDPO-1, 1. odstavek 15. člena).

Če bodo obračunane obresti prikazane v nižjem znesku od izračunanega s priznano obrestno mero, bo moral davčni zavezanec v svojem davčnem obračunu povečati davčno osnovo (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 45 str.).

Pri ugotavljanju odhodkov pa se upoštevajo obračunane obresti na prejeta posojila od povezanih oseb, vendar največ do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere (ZDDPO-1, 2. odstavek 15. člena).

Priznana obrestna mera bo določena administrativno. Priznano obrestno mero bo določil in objavil minister, pristojen za finance, pred začetkom davčnega obdobja, za katero se bo uporabljala, pri tem pa se upošteva, da gre za obrestno mero, ki se v primerljivih okoliščinah doseže ali bi se dosegla na trgu med povezanimi osebami.

3.6.4 Rezervacije

Pri določanju davčne osnove se prihodki in odhodki priznajo glede na čas nastanka. Posledično s to določbo, se oblikovanje rezervacij ne upošteva.

Da ne bi zaradi nepriznavanja oblikovanih rezervacij prišlo do dvojne obdavčitve, je določeno, da se pri odpravi oziroma porabi rezervacij prihodki in odhodki izvzamejo iz davčne osnove, če so v preteklosti že povečevali davčno osnovo.

Popravek rezervacij na zdajšnjo vrednost izdatkov na koncu obračunskega obdobja se za namene obdavčitve z davkom o dohodkov pravnih oseb opredeljuje enako kot prvotno oblikovanje oziroma odprava rezervacij. Ne glede na razloge za povečanje oziroma odpravo rezervacij se njihove finančne posledice (odhodki ali prihodki) ne upoštevajo v davčni osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 49 str.).

Izjema so (GDU, predstavitev ZDDPO-1, 2004):

- rezervacije za posebna tveganja pri bankah in
- zavarovalno tehnične rezervacije pri zavarovalnicah,

ki se jim oblikovanje rezervacij delno prizna, lahko le – te odpravljajo kot nepotrebne v več letih, se za davčne namene znesek odprave rezervacij vključi v davčno osnovo v prvem letu odprave, vendar le do tiste vrednosti, ki je že bila vključena v davčno osnovo (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 49 str.).

3.6.5 Prevrednotovanje

Prevrednotenje pomeni spremembo prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. Po določbah računovodskih standardov ločimo:

- prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih (splošno prevrednotovanje) in
- prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij (posebno prevrednotovanje).

Temeljni razlog za prevrednotovanje posameznih gospodarskih kategorij je, da so v računovodskih izkazih, predvsem v bilanci stanja, prikazani po vrednosti, ki je za posamezno gospodarsko kategorijo opredeljena kot poštena vrednost, in tako zavezanci prikazujejo pošteno vrednost svojega premoženja (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 50 str.).

V skladu z določbami SRS 8 se splošno prevrednotovanje kapitala opravlja zaradi sprememb kupne moči domače valute z namenom, da kapital ohrani svojo kupno moč. Prevrednotovanje kapitala se opravi na koncu leta, in sicer po vseh sestavinah kapitala. Splošno prevrednotovanje se opravi, kadar je tečaj evra do slovenskega tolarja poveča za 5,5 odstotka ali več.

Odhodki prevrednotevanja, ki ni prevrednotovanje zaradi spremembe kupne moči (razen odhodkov prevrednotevanja dolgov, terjatev, finančnih naložb in denarnih terjatev, kateri se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja) ter odhodki zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja finančnih naložb, se ne priznajo (GDU, predstavitev ZDDPO-1, 2004).

Odhodki zaradi prevrednotovanja, se priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev. To pomeni, da se odhodki, ki niso davčno priznani v letu, ko so obračunani, priznajo ob realizaciji (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 69 str.).

OCENA:

V 13. odstavku 12. člena ZDDPO-1 je izrecno navedenih pet metod za določanje primerljivih tržnih cen (transfernih cen). Sprašujem se, zakaj je zakonodajalec teh pet metod določil, če je nato navedel, da se lahko za določitev primerljivih tržnih cen uporabi katerakoli druga metoda.

3.7 PRIHODKI

Prihodki so povečanja gospodarske koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanja sredstev ali zmanjšanja dolgov. Preko poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala. Prihodki, ki so izkazani v izkazu poslovnega izida, se razvrščajo na (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 70 str.):

- poslovne prihodke
 - prihodki od prodaje, ki jih sestavljajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju,
 - druge poslovne prihodke, povezani s poslovnimi učinki, so: subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni prihodki,
- finančne prihodke (prihodki od naložbenja; pojavljajo se v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami pa tudi v zvezi s terjatvami)
- izredne prihodke, ki so neobičajne postavke in v obravnavanem poslovnem letu povečujejo izid rednega poslovanja.

IZVZEM PRIHODKOV IZ DAVČNE OSNOVE

Pri ugotavljanju davčne osnove se prihodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, izvzamejo, če tako določa zakon. Zakon določa dve vrsti prihodkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove obravnavata na poseben način, in sicer (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 71 str.):

- Prihodki od udeležbe na dobičku
- Prihodki od nepridobitne dejavnosti.

Določba, ki se nanaša na *izvezem prihodkov od udeležbe na dobiček*, povzema določbe Direktive EU o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za matične in odvisne družbe iz različnih držav članic. Ta člen znižuje oziroma odpravlja dvojno (oziroma dvakratno) obdavčitev pri matičnih družbah, ki so prejemnice izplačanih dobičkov.

V prvem odstavku 18. člena so naštetih trije pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da lahko matična družba prejete dividende oziroma druge deleže v dobičku izvzame iz svoje davčne osnove. V prvih dveh pogojih je določeno, v katerih primerih odvisni družbi pri izplačilu dobička ni treba obračunati davčnega odtegljaja. Tretji pogoj pa je dodatno razčlenjen v četrtem odstavku navedenega člena (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 54 str.).

Omenjeni pogoji so (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 56 str.):

- prejemnik (matična družba) je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovnih pravic v vrednosti najmanj 25 odstotkov,
- Čas trajanja minimalne kapitalske oziroma glasovne udeležbe (zdaj je ta 25 odstotkov) znaša v času izplačila dobička najmanj 24 mesecev,
- Izplačevalec (odvisna družba) je zavezanec za davek in ni rezident v državi z ugodnejšim davčnim okoljem, v katerem je nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 odstotkov.

V skladu s tem členom lahko matična družba izvzame prejeti dobiček iz davčne osnove le pri izpolnjevanju vseh pogojev ne glede na to, ali je izplačevalec družba s sedežem na ozemlju Slovenije ali v katerikoli drugi državi članici EU.

Določbe o izvzetju prejetega dobička iz davčne osnove se lahko uporablja tudi za nerezidenta, ki v Sloveniji posluje prek stalne poslovne enote in od ustvarjenega dobička plačuje davek. Pogoj je tudi, da je udeležba v kapitalu oziroma upravljanju osebe, ki deli dobiček, povezana z dejavnostmi nerezidenta v Sloveniji. Tako so ob izpolnjevanju določenih pogojev rezidenti Slovenije izenačeni z nerezidenti, ki v Sloveniji poslujejo prek stalne poslovne enote, kar je tudi zahteva, vsebovana v Evropski uniji.

Pogoji, ki so naštetih v prvem in tretjem odstavku 18. člena, morajo biti vsi izpolnjeni že ob prejemu dobička, da lahko matična družba prejete dobiček izvzame iz svoje davčne osnove. Izjema je le izpolnjevanje pogoja 24-mesečne minimalne kapitalske oziroma glasovne udeležbe, ki se nadomesti s predložitvijo ustreznega bančnega jamstva (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 57 str.).

Ta člen se uporablja že od 1. maja 2004. To pomeni, da bodo slovenski rezidenti različno obravnavali prejete dobičke pred 1. majem 2004 oziroma po tem datumu. Tiste, prejete pred 1. majem 2004, bodo lahko v celoti izvezli iz svoje davčne osnove, tiste, prejete po 1. maju 2004, pa le, če bodo izpolnjeni pogoji navedeni v prvem odstavku 18. člena ZDDPO-1. V katero obdobje (pred 1. majem 2004 ali po njem) spada določena dividenda oziroma delež v dobičku, je odvisno od tega, v katerem obdobju je bil finančni prihodek evidentiran v knjigovodskih evidencah prejemnika (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 58 str.).

Zavezanci iz 9. člena ZDDPO-1 kot so zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativni sindikati, pri določanju davčne osnove, prihodke iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanske ali sorazmerne stroške te dejavnosti, *izvzamejo iz davčne osnove* (ZDDPO-1, 19. člen).

Razmejitev med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo ni opredeljena, kar pomeni, da bo moral vsak zavezanec sam poskrbeti, da bo pravilno opredelil pridobitno oziroma nepridobitno dejavnost. Tako bo iz pridobljenih podatkov ugotovil davčno osnovo, ki bo sestavljena iz prihodkov iz pridobitne dejavnosti in zmanjšana za odhodke, ki so vezani na pridobitno dejavnost. Pripadajoče odhodke bo zavezanec lahko ugotavljal v deležu ali pa v celotnem znesku, ki se navezuje na opravljanje dejavnosti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 58 str.).

OCENA:

Med prihodki manjka generalna določba glede izvzemanja prihodkov, ki so neposredno povezani z davčno nepriznanimi odhodki, saj gre za preprečevanje dvojne obdavčitve.

3.8 ODHODKI

Med odhodke davčnega zavezanca se priznajo odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida in se priznajo glede na čas nastanka Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 79 str.).

Odhodki, ki so izkazani v izkazu poslovnega izida, se razvrščajo na (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 79 str.):

- poslovne odhodke (proizvajalni stroški prodanih količin, nabavne vrednosti prodanih količin, posredni stroški nabavljanja in prodajanja, neposredni stroški prodajanja, posredni stroški skupnih služb in prevrednotovalni poslovnih odhodki, ki niso stroški)
- finančne odhodke (odhodki od financiranja – stroški danih obresti in odhodki za naložbenje),
- izredne odhodke (neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu zmanjšujejo izid rednega poslovanja, na primer: rezervacije za kritje možne izgube in neporavnana izguba iz prejšnjih poslovnih let).

Pri ugotavljanju davčne osnove so odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, ne priznajo, če tako določa zakon (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 80 str.).

Kriteriji za odhodke, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov glede na dejstva in okoliščine so (GDU, predstavitev ZDDPO-1, 2004):

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- imajo značaj privatnosti,

- niso skladni z običajno poslovno prakso (odhodki, ki so nastali zaradi naravnih nesreč ali zaradi drugih izrednih in nepogostih dogodkov (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 81 str.).

Vsi vpisi v poslovne knjige morajo biti opravljeni na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin, ki pa morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno (SRS 21).

Knjigovodska listina je verodostojna, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnih dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov (SRS 21.12)

Zakon določa in obravnava naslednje odhodke: nepriznane odhodke, delno priznane odhodke in pogojno priznane odhodke.

3.8.1 Nepriznani prihodki

Odhodki, ki niso davčno priznani, so natančno opredeljeni v 21. členu ZDDPO-1 in sicer:

- naložbe, zlasti za pridobitev in izboljšanje zemljišča, pridobitev, izboljšanje obnovo in rekonstrukcijo osnovnih sredstev, ki povečujejo nabavno vrednost osnovnih sredstev oziroma zmanjšujejo popravek vrednosti osnovnih sredstev, materialne pravice, delnice in deleže gospodarskih družb ter druge finančne naložbe in druga sredstva

Odhodki, ki so povezani z osnovnimi sredstvi, so le tisti, ki jih povzroča amortizacija, in tisti, ki nastanejo zaradi obnavljanja in ohranjanja prihodnjih gospodarskih koristi. Vsako vlaganje v osnovna sredstva, ki povečuje prihodnje koristi osnovnega sredstva v primerjavi s prvotno ocenjenimi, se ne izkazuje med odhodki, temveč povečujejo nabavno vrednost. Če vlaganja povzročijo podaljšanje življenjske dobe osnovnega sredstva, se izkažejo kot zmanjšanje do takrat obračunanega amortizacijskega popravka njegove vrednosti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 64 str.).

- delitev dobička, zlati za dividende in druge dohodke, ki so po določbah tega zakona podobni dividendam, rezerve iz dobička, nagrade upravi in članom nadzornega sveta zavezanca, ki imajo značaj udeležbe v dobičku

Dividende, ki jih ZDDPO-1 uvršča med davčno nepriznane odhodke, se lahko delijo le iz bilančnega dobička. Bilančni dobiček je vsota naslednjih postavk (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 80 str.):

- čisti dobiček oziroma izguba,
- preneseni čisti dobiček oziroma prenesena izguba,
- zmanjšanje kapitalskih rezerv,
- zmanjšanje rezerv iz dobička,
- povečanje rezerv iz dobička,
- zakonske rezerve (obvezne, v višini 10 odstotkov osnovnega kapitala),

- rezerve za lastne deleže (obvezne, če je družba pridobila lastne deleže, v višini zneskov, ki so bili plačani),
- statutarne rezerve (neobvezne, odvisne od opredelitve v statutu),
- druge rezerve iz dobička (neobvezne, oblikujejo se lahko le iz preostalega čistega dobička).

- odhodki za pokrivanje izgub iz prejšnjih let

Nanaša se na pokrivanje poslovnih izgub iz prejšnjih let. Davčna izguba se namreč pokriva v prihodnjih petih letih, seveda, če je bila davčna osnova pozitivna. Pri pokrivanju poslovne izgube pa odhodki niso davčno priznani. Poslovna izguba se pokriva s čistim dobičkom. Ko je družba brez nepokrite poslovne izgube, lahko razmišlja o nadaljnji porabi dobička. Drugi načini pokrivanja izgube so še lahko: prejete dotacije, subvencije, odpis obveznosti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 65 str.).

- rezervacije za kritje možnih izgub,

- stroški povezani z zasebnim življenjem in podobno. Sem spadajo (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 68 str.):

- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov in povezanih oseb, vključno s stroški sredstev v lastni ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje teh oseb,
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje drugih oseb, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje teh oseb,
- stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec. To so premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in drugih zavarovalnih premij; dani, subvencionirani ali s popustom prodani izdelki oziroma storitve; počitnice in druge nastanitve, ki niso povezane z delom; članarine poklicnim združenjem, razen če so potrebne za poslovanje in so plačane za članstvo v združenjih, v katerih delodajalec ne more biti član; članarine in drugi stroški, povezani z zabavo, oddihom, športom in rekreacijo, in drugi stroški zasebne rabe; druge ugodnosti, kot so zagotovitev parkirnega mesta, službene obleke, razen uniform.

- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev,

- kazni, ki jih izreče pristojni organ,

- davki, in sicer:

- davek, ki se plačuje na podlagi predpisov o davkih na rezultat zavezanca (po določbah ZDDPO-1),
- davek na dodano vrednost, ki ga je zavezanec uveljavil kot odbitek davka v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 87 str.)
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba.

- obresti
 - od nepravočasno plačanih davkov in prispevkov ter drugih dajatev,
 - od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okolje, razen držav članic evropske unije, v katerih je splošna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 odstotkov.
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim in pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne
- Donacije.

3.8.2 Delno priznani odhodki

Med delno priznane odhodke spadajo: stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta, odhodki zalog, obresti od presežka posojil, amortizacija, rezervacija pri bankah in zavarovalnicah ter plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo.

- Stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta

Kot odhodek se priznajo v višini 50 odstotkov (ZDDPO-1, 22. člen) stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta.

Stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta se priznajo v vrednosti 50 odstotkov ustvarjenih stroškov. Za stroške reprezentance se štejejo vsi stroški, ki so kakorkoli in kadarkoli nastali v razmerju z zdajšnjimi in morebitnimi prihodnjimi poslovnimi partnerji. Pomembno je, da pripadajoče stroške dokazujemo z verodostojnimi knjigovodskimi listinami in lahko dokažemo, da so nastali dejansko v povezavi s poslovnimi partnerji (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 71 str.).

- Odhodki zalog

Zavezanec lahko z izbiro različnih metod vrednotenja zalog vpliva na višino odhodkov in s tem na višino davčne osnove. Izbere lahko: metodo drsečih povprečnih cen, metodo tehtanih povprečnih cen, metodo zaporednih cen (fifo), metodo obratnozaporednih cen (lifo), lahko pa se odloči tudi za uporabo kakšne druge metode, na primer metode stalne cene z odmiki (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 89 str.).

Zakon predpisuje najvišji znesek, do katerega se priznavajo odhodki od porabljenih oziroma prodanih zalog. Zaloge se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog. Izbrane metode vrednotenja zalog se ne sme spreminjati najmanj pet let (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 89 str.).

Ker ZDDPO-1 drugače ureja način obračunavanja zalog kot ZDDPO, je prehod iz enega v drug sistem urejen v prehodnih določbah. Prehodne določbe določajo, da se zavezancu v dobro petih let všteva tudi čas obračunavanja zalog pred 1.1.2005. Petletni rok se šteje od zadnje spremembe izbrane metode (primer: če je zavezanec spremenil metodo obračunavanja zalog 1.10.2002, je ne bo mogel spreminjati najmanj do 1.10.2007) (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 89 str.).

- Obresti od presežka posojil

Gre za tako imenovati institut »tanke kapitalizacije«. O tanki kapitalizaciji govorimo, kadar se družba namesto z lastniškim kapitalom financira večinoma z dolžniškim kapitalom. Razlog: pri dolžniškem financiranju posojilodajalec dobi svoj vložek vrnjen (brez obdavčitve), posojilojemalec pa mu mora plačati tudi dogovorjene obresti. Obračunane obresti so odhodek in odbitna postavka pri izračunu davčne osnove. Kadar se družba financira lastniško, pa vračilo (razen izjemoma) vložka ni mogoče, od vplačanega osnovnega vložka pa se obresti ne obračunavajo. Družbenik, ki vplača osnovni kapital, lahko tega dobi povrnjenega le v obliki izplačila dobička, ki je obdavčeno. Pri izplačilu dobička se namreč izplačuje čisti dobiček, ki je, kadar se izplačuje fizični osebi, ponavadi podvržen še obdavčitvi z dohodnino (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 76 str.).

Da obresti na posojila niso davčno priznan odhodek, morata biti izpolnjena dva pogoja (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 78 str.):

- prejete morajo biti od družbenika, ki ima kadarkoli v določenem davčnem obdobju, v lasti najmanj 25 odstotka deleža v kapitalu ali glasovanih pravic v davčnem zavezancu in
- če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik (oziroma osem-, šest- ali petkratnik v prehodnem obdobju) zneska deleža tega družbenika v kapitalu davčnega zavezanca.

Obresti, ki niso davčno priznane, se izračunajo le od zneska presežka posojil inle za obdobje, v katerem presežek posojil obstaja.

Za posojilo 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.

- Amortizacija

Amortizacija je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo, in je tedanji strošek, razen pri zmanjševanju prevrednotovalnega popravka kapitala (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 79 str.).

Med davčno priznanimi odhodki se pojavlja tudi amortizacija opredmetenih osnovnih in neopredmetenih dolgoročnih sredstev. Prizna se največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje amortizacijske stopnje, ki je določena s tem zakonom (ZDDPO-1, 1. odstavek 26. člena).

Amortizacija se obračunava posamično (ZDDPO-1, 2. odstavek 26. člena).

Sredstva, ki se amortizirajo, ter pričetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi (ZDDPO-1, 3. odstavek 26. člena).

Kot odhodek se ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti za tista opredmetena osnovna sredstva, ki imajo dobo uporabnosti daljšo od enega leta in katerih posamična nabavna vrednost ne presega tolarske vrednosti 500 evrov letno (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 92 str.).

Zakon določa tudi omejitev, da se amortizacija dokončno amortiziranega sredstva ne prizna kot odhodek, tudi če se sredstvo še uporablja za opravljanje dejavnosti.

Zakon tudi določa, da se amortizacija starega oziroma rabljenega opredmetenega osnovnega sredstva, ki je bilo pridobljeno od nerezidenta, ki je povezana oseba, ne prizna kot davčno priznan odhodek. Razen če zavezanec dokaže, da opredmeteno osnovno sredstvo še ni bilo dokončno amortizirano.

Zakon določa osem skupin sredstev, ki se amortizirajo, in sicer (ZDDPO-1, 4. odstavek 26. člena):

- gradbeni objekti – 5 %
- oprema, vozila, razen za osebne avtomobile in mehanizacijo – 25 %
- osebni avtomobili – 12,5 %
- računalniki in računalniška oprema – 50 %
- večletni nasadi – 10 %
- osnovna čreda – 20 %
- druga vlaganja – 10 %
- dobro ime – 10 %.

Ne amortizirajo pa se (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 81 str.):

- zemljišča in druga naravna bogastva,
- opredmetena osnova sredstva, dokler še niso prenesena v uporabo,
- opredmetena osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- spodnji ustroj železniških prog, cest, letališč in podobno,
- opredmetena osnova sredstva trajno zunaj uporabe in
- druga opredmetena osnova sredstva, katerih uporaba ni časovno omejena.

- Rezervacije pri bankah in zavarovalnicah

Odhodki, nastali pri bankah, se priznajo, kot davčno priznani odhodki, vendar le do višine, ki je opredeljena v Zakonu o bančništvu (Uradni list RS, št. 7/1999).

Po ZDDPO-1 se pri bankah med davčno priznane odhodke všttevajo le tisti odhodki, ki so posledica oblikovanja posebnih rezervacij glede na posebna tveganja Zakona o bančništvu(4. alineja 75. člena).

Enako velja za zavarovalnice. V Zakonu o zavarovalništvu (Uradni list RS, št 21/02) so v poglavju 5.4. določene zavarovalno-tehnične rezervacije, ki jih zavarovalnice morajo oblikovati zaradi tveganja značaja svoje dejavnosti. Sem spadajo: zavarovalno-tehnične rezervacije, rezervacije za prenosne premije, rezervacije za bonuse, popuste in storno, škodne rezervacije, matematične rezervacije, izravnalne rezervacije in druge zavarovalno-tehnične rezervacije.

Oblikovane rezervacije v skladu z določbami Zakona o bančništvu za banke in Zakona o zavarovalništvu za zavarovalnice, so lahko davčni priznani odhodek.

- Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo

Kot davčno priznani odhodek se štejejo plače ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev (obračunani zneski morajo biti v skladu s kolektivnimi pogodbami na ravni države), poslovodnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili in odgovornostmi (obračunani znesek se prizna v skladu z zakonom oziroma s pogodbo o zaposlitvi s poslovodnimi osebami) (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 87 str.).

Nagrade vajencem se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, ki mora biti v skladu z Zakonom o poklicnem in strokovnem izobraževanju (Uradni list RS, št. 12/96) (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 87 str.).

Kot odhodek se do višine, ki jo določa Vlada RS v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, štejejo: regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom (stroški prehrane med delom, prevoz na delo in iz dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje in povračila stroškov na službenem potovanju. To pa so: dnevnice, povračilo stroškov prevoza, tudi kilometrina in povračila stroškov za prenočišče).

3.8.3 Pogojno priznani odhodki

Odpis terjatve se prizna kot odhodek, ko je odpis terjatev evidentiran v poslovnih knjigah, če (ZDDPO-1, 23. člen):

- je bil znesek terjatve že vključen v prihodke in
- so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila dolga.

Terjatve se v poslovnih knjigah izkazujejo takoj, ko obstaja verjetnost, da bodo pritekale gospodarske koristi in je njihovo izvirno vrednost mogoče izmeriti. Terjatve vseh vrst se ob začetnem pripoznavanju izkazujejo v zneskih, ki izhajajo iz ustreznih knjigovodskih listin. Zavezanec odpiše terjatev takrat, ko je odpis utemeljen z ustrežno listino. V tem primeru se odpis terjatev pokrije v breme že prej oblikovanih popravkov. Če zavezanec nima oblikovanega popravka terjatev, se odpis terjatve izkaže v prevrednotovalnih poslovnih odhodkih. Z odpisom terjatev se terjatev izbriše iz poslovnih knjig (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 72 str.).

Zavezanec mora dokumentirati in ustrezno argumentirati svojo odločitev in za to odločitev sprejeti sklep, ki bi morala biti ustrezna listina za odpis terjatev (SRS 5.25).

OCENA:

Glede nepriznanih odhodkov v ZDDPO-1 manjka generalna določba, da se priznajo le odhodki, ki so verodostojno dokumentirani.

Med delno priznanimi odhodki bi bila potrebna širša opredelitev pojma »reprezentanca« oziroma bi bilo potrebno navesti, katere stroške je mogoče šteti kot reprezentanco. V starem zakonu je bila navedena opredelitev, da stroški reprezentance nastajajo le v razmerjih s poslovnimi partnerji. To opredelitev bi bil potrebno obdržati v novem ZDDPO-1.

Ob upoštevanju posebnosti posameznih dejavnosti (npr.: turistične agencije, avtošole, taksi službe) bi bilo utemeljeno določiti drugačne amortizacijske stopnje za obračunavanje amortizacije za osebne avtomobile.

V 23. členu ZDDPO-1 je določeno, da se odpis terjatev prizna kot odhodek, če so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila dolga. Zakonodajalec bi moral jasno opredeliti, kaj spada pod *vsaj* dejanja.

3.9 IZGUBA

Izguba je po zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb presežek odhodkov nad prihodki, ki so določeni z omenjenim zakonom (ZDDPO-1, 1. odstavek 29. člena).

Če je davčni zavezanec ugotavljal izgubo že več let, je treba najprej pokriti izgubo starejšega datuma. Pokrivanje izgub iz prejšnjih let je omejeno z višin davčne osnove v letu, v katerem zavezanec izgubo pokriva (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 96 str.).

Omejitve pri prenosu izgub je določena v primerih, ko se spremeni lastništvo delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca. Če se lastništvo spremeni za več kot 25 odstotkov, preteklih izgub ni mogoče pokrivati z zmanjšanjem davčne osnove (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 96 str.).

V zvezi z navedenim členom je potrebno brati tudi prehodno določbo navedeno v 83. členu ZDDPO-1, ki določa, da ta ne velja za izgube, nastale pred 1. januarjem 2005. Za davčne izgube, nastale pred navedenim datumom, lahko zavezanec še vedno zmanjšuje svojo davčno osnovo do oteka petih let v skladu s »starim« ZDDPO, ne glede na morebitno spremembo lastništva v kapitalu (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 90 str.).

3.10 DAVČNE OLAJŠAVE

V dosedANJI davčni praksi so bili davčni zavezanci deležni precejšnjih davčnih olajšav zaradi spodbujanja razvoja gospodarstva. Zakonodajalec je na podlagi študij ugotovil, da zaradi teh olajšav razvoj gospodarstva ni bil tak, kot so pričakovali. Zato novi ZDDPO-1 na novo ureja sistem davčnih olajšav, ki je podoben prejšnjemu, vendar se od njega razlikuje v pomembnih podrobnostih. Po tem zakonu bomo poznali splošno davčno olajšavo in posebno, ki je namenjena tistim zavezancem, ki vlagajo v opremo za raziskavo in razvoj (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 119 str.).

V nadaljevanju so obravnavane:

- olajšava za investiranje,
- olajšava za zaposlovanje,
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- olajšava za donacije.

3.10.1 Olajšava za investiranje

Olajšava za investiranje so namenjene spodbujanju investicijskih vlaganj. Z njimi država prek davčnega sistema spodbuja razvoj gospodarskih subjektov in s tem posredno povečuje njihovo konkurenčno sposobnost. Posebej so te olajšave pomembne za tiste zavezance, ki so šele začele opravljati dejavnost, in za hitro rastoča podjetja, ki ustvarjajo največjo dodano vrednost (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 134 str.).

ZDDPO-1 omogoča dve skupini investicijskih davčnih olajšav:

- splošna investicijska olajšava za vlaganja v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva
- dodatna investicijska olajšava za vlaganja v opremo, namenjeno za raziskave in razvoj.

Zavezanec mora, da lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove zaradi investicijskih olajšav, izpolnjevati določene pogoje. To so pogoji, ki so povezani z (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 135 str.): z razporejanjem dobička za udeležbo v dobičku in prodajo oziroma odtujitvijo ali prenosom sredstev.

- Splošna investicijska olajšava

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 10 odstotkov investiranega zneska v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohišstvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji (ZDDPO-1, 1. odstavek 49. člena).

Za vlaganja v ostala opredmetena sredstva, kot so zemljišča, zgradbe, osnovna čreda in večletni nasadi, se investicijska olajšava ne prizna (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 137 str.).

- Dodatna investicijska olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj

V drugem odstavku istega člena je določeno, da zakon poleg splošne olajšave daje zavezancem še možnost izkoristka 10 odstotne olajšave in sicer zaradi investiranja v posebno opremo za raziskave in razvoj, ki je namenjena raziskovalni dejavnosti. Predlog glede opreme za razvoj in raziskavo morata dati dve agenciji: Agencija na področju raziskovalne dejavnosti in Agencija na področju tehnološkega razvoja, ki sta opredeljeni po Zakonu o raziskovalni in razvojni dejavnosti (Uradni list RS, 96/2002). Javna agencija za raziskovalno dejavnost je bila ustanovljena s Sklepom (Uradni list RS, št. 123/2003) v letu 2003 in Javna agencija za tehnološki razvoj Republike Slovenije s Sklepom Vlade RS, ki je bil objavljen v Uradnem listu RS št. 12/2004 (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 120 str.).

- Pogoji in omejitve glede koriščenja olajšav

Za uveljavljanje znižanja davčne osnove zaradi investicijske olajšave mora zavezanec upoštevati predpisane omejitve. Ne glede na vrsto investicijske olajšave velja splošna omejitev, da lahko davčni zavezanec uveljavlja investicijsko olajšavo največ v višini davčne osnove (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 139 str.).

Dodatne omejitve so povezane z razporejanjem dobička za udeležbo v dobičku in prodajo oziroma odtujitvijo ali prenosom sredstva iz Slovenije, in sicer:

- Če je zavezanec uveljavljal davčno olajšavo, ne sme razporejati dobička za udeležbo v dobičku pred potekom treh davčnih obdobj po davčnem obdobju, za katero je izkoristil davčno olajšavo. Določena je prepoved delitve dobička lastnikom ali drugim upravičencem (zaposlenim, članom nadzornih svetov in podobno). (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 121 str.).

Če zavezanec razporedi dobiček za udeležbo v dobičku pred potekom treh davčnih obdobj po davčnem obdobju, za katero je izkoristil davčno olajšavo, mora za znesek izkoriščenodavčne olajšave povečati davčno osnovo v obdobju razporeditve dobička za udeležbo v dobičku (ZDDPO-1, 4. odstavek 49. člena).

- Če zavezanec proda oziroma odtuji ali prenese izven Slovenije opredmeteno osnovno sredstvo oziroma neopredmeteno dolgoročno sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo po prvem in drugem odstavku tega člena, prej kot v treh letih po letu, za katerega je izkoristil davčno olajšavo po prvem in drugem odstavku tega člena, mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo, in sicer v letu prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstva. Za odtujitev sredstva se šteje tudi prenehanje zavezanca, pri prenehanju s stečajem oziroma likvidacijo pa začetek stečajnega postopka oziroma postopka likvidacije. Za odtujitev sredstva se ne šteje, če gre za prenos dejavnosti, zamenjavo kapitalskih deležev, združitve in delitve (ZDDPO-1, 5. odstavek 49. člena).
- Enaka omejitev, ki so bili predmet olajšave, velja tudi za tista sredstva, pridobljena s finančnim najemom. Torej, če najemojemalec izgubi pravico uporabe sredstva, ki ga je pridobil s finančnim najemom, mora prav tako v tistem obdobju, ko je do tega prišlo, povečati davčno osnovo za znesek pripadajoče izkoriščene olajšave (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 122 str.).

- Možnost prenosa neizkoriščene davčne olajšave

Zavezancu je dana možnost, da lahko neizkoriščeno olajšavo prenese v naslednje petletno davčno obdobje. Prenos neizkoriščenih olajšav ni samovoljen in odvisen od želja zavezanca po višini davčne obveznosti. Do prenosa lahko pride samo takrat, kadar zavezanec nima zadosti davčne osnove, da bi lahko naveden olajšavo izkoristil v celoti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 122 str.).

Če zavezanec ni imel davčne osnove ali je ni imel dovolj v davčnem obdobju, v katerem je investiral sredstva, lahko z zneskom neizkoriščene olajšave zmanjšuje davčno obveznost v naslednjih petih letih davčnih obdobjih. Zmanjševanje davčne osnove poteka tako, da se najprej uporabi najstarejša neizkoriščena olajšava (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 123 str.).

Zmanjšanje davčne osnove zaradi neizkoriščenega dela davčne olajšave iz preteklih davčnih obdobj je dovoljeno največ do višine davčne osnove davčnega obdobja (ZDDPO-1, 9. odstavek 49. člena).

3.10.2 Olajšava za zaposlovanje

Zavezancu za davek, ki zaposli osebe iz kategorije, ko jo lahko imenujemo težje zaposljive osebe, se mu priznajo olajšave za zaposlovanje. Tako so dane možnosti olajšav za zaposlitev nezaposlenih oseb, doktorjev znanosti brez izkušenj v gospodarstvu in invalidne osebe.

Davčna olajšava v višini 30 odstotkov plač se nanaša na zaposlitev (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 125 str.):

- pripravnika, ki ga zaposli za nedoločen čas ali najmanj za dve leti,
- delavca, ki prvič sklene delovno razmerje,
- delavca, ki je bil pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi najmanj 12 mesecev prijavljen na Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje.

V drugem odstavku 50. člena ZDDPO-1 je določeno, da zavezanec, ki je izključno gospodarska družba, ki v davčnem obdobju za nedoločen čas in najmanj za dve leti zaposli osebo, ki ima doktorat znanosti in pred tem ni bila zaposlena v gospodarski družbi, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 30 odstotkov plače te osebe, in sicer največ za prvih 12 mesecev zaposlitve teh oseb, vendar največ v višini davčne osnove.

Za znesek olajšave mora zavezanec povečati davčno osnovo v davčnem obdobju, v katerem je prišlo do odpovedi pripravnika oziroma osebe, ki so bile pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi prej 12 mesecev prijavljene na zavodu za zaposlovanje in je zavezanec pogodbo o zaposlitvi odpovedal prej kot v dveh letih od zaposlitve. Davčne osnove pa ni treba povečati, kadar je v obdobju dveh let zaposlena oseba, za katero se je uveljavljala olajšava, sama odpovedala pogodbo (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 126 str.).

Pravtako mora za znesek olajšave povečati davčno osnovo, če je zavezanec (gospodarska družba) uveljavljal olajšavo za osebo, ki ima doktorat znanosti in pride do odpovedi pogodbe oziroma sporazumnega prenehanja. Davčno osnovo mora povečati v davčnem obdobju, v katerem je prišlo do odpovedi oziroma do sporazumne razveljavitve pogodbe o zaposlitvi.

- Invalidne osebe

Zavezanec, ki zaposluje invalide skladno določbam Zakona o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov (Uradni list RS, št. 63/2004), lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v vrednosti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 126 str.):

- a) 50 odstotkov plač zaposlenih invalidnih oseb,
- b) 70 odstotkov plač zaposlene osebe, ki ima stoo odstotno telesno okvaro
- c) 70 odstotkov plač zaposlene gluhe 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 zmanjšanje davčne osnove v višini 70 odstotkov plač (ZDDPO-1, 5. odstavek 50. člena).

3.10.3 Olajšava za prostovoljno dodatno in pokojninsko zavarovanje

Z reformo pokojninskega sistema se je v Sloveniji začelo uvajati tudi prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje. Če zavezanec financira pokojninski načrt, mu lahko ob izpolnjevanju določenih pogojev pripada davčna olajšava. Te olajšave so bili zavezanci deležni tudi že v preteklosti, le da je bila olajšava navedena v osnovnem zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, ne pa v davčnem zakonu. Zakon torej ne uvaja nove olajšave, temveč le že poznano vključuje v davčni zakon (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 128 str.).

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. 20/04-UPB; ZPIZ-1), 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 zneska, ki je enak 24 odstotkom obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca - zavarovanca in ne več kot 549.400 tolarjev letno, vendar največ do višne davčne osnove davčnega obdobja. Glede valorizacije premije in načina objave valoriziranih zneskov premije se uporabljajo določbe zakona, ki ureja dohodnino (ZDDPO-1, 51. člen).

3.10.4 Olajšava za donacije

Po novi zakonodaji so donacije in izplačila političnim strankam opredeljeni kot davčno priznane olajšave v omejenem znesku. Kot davčna olajšava se priznavajo tudi izplačila v denarju ali naravi reprezentativnim sindikatom.

Davčni zavezanci lahko uveljavljali zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, dobrodne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene. Pogoj, da se olajšava prizna, je, da je prejemnik donacije po posebnih predpisi ustanovljen za opravljanje navedenih dejavnosti in rezident Slovenije. Znesek vseh izplačil v celotnem davčnem obdobju se prizna kot davčna olajšava največ do višine 0,3 odstotka obdavčenega prihodka davčnega zavezanca (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 149 str.).

Dodatna olajšava, kot jo navaja zakon, je izplačilo političnim strankam in reprezentativnim sindikatom. Ne glede na način izplačila, v denarju ali naravi, se zavezancu lahko prizna olajšava, vendar največ v vrednosti trikratne povprečne mesečne plače na zaposlenega pri zavezancu. Zaradi zmanjševanja davčne osnove za izplačila političnim strankam in sindikatom zavezanec ne more izkazati davčne izgube (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 130 str.).

OCENA:

Pri uveljavljanju znižanja davčne osnove v višini 10 odstotkov investiranega zneka v opredmetena osnovna sredstva, razen za osebna motorna vozila, bi bilo potrebno razširiti besedilo z opredelitvijo osebnih motornih vozil.

V 1. odstavku 50. člena ZDDPO-1 je določeno, da zavezanec, ki v davčnem *obdobju za nedoločen čas in najmanj za dve leti zaposli ...*. Določbi nedoločen čas in najmanj dve leti, sta kot skupek nesmiselni. Uporabi naj se eno drugo določilo, ne pa obe. Če davčni zavezanec zaposli dano osebo za nedoločen čas sme že v prvem letu koristiti davčno olajšavo, čeprav nihče ne more vedeti ali bo ta zaposlitev trajala vsaj dve leti ali ne.

Zaradi vedno aktualnih vprašanj glede možnosti zniževanja davčne osnove za donacije za zdravstvene namene, bi predlagala, da se preuči razširitev olajšav tudi za te namene.

Predlaga bi generalno določbo, da davčne olajšave po določbah 49. člena do 52. člena ne smejo presegati davčne osnove.

3.11 DAVČNA STOPNJA

Glede na določila ZDDPO-1 ločimo:

- splošno stopnjo in
- posebno stopnjo.

Davek se plačuje po stopnji 25 odstotkov od davčne osnove (ZDDPO-1, 53. člen), kar predstavlja *splošno davčno stopnjo*.

Poleg splošne davčne stopnje v vrednosti 25 odstotkov zakon določa tudi drugo davčno stopnjo, to je davčna stopnja nič odstotkov (*posebna davčna stopnja*). Po tej stopnji »plačujejo« davek le določene osebe, in sicer (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 131 str.).

- Investicijski skladi, če izpolnjujejo dva pogoja
 - so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje (Zakon o investicijskih skladih in družbah za upravljanje (Uradni list RS, št. 110/2002) in
 - do 30. novembra tega obdobja razdelijo najmanj 90 odstotkov poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja.
- Pokojninski skladi, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje. V Zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 106/1999 s spremembami) so določbe glede ustanovitve pokojninskih skladov, ki so organizirani za izvajanje prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 132 str.)
- Zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, plačujejo od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta davek po stopnji nič odstotkov od davčne osnove, če sestavijo ločen davčni obračun samo za ta pokojninski načrt (ZDDPO-1, 3. odstavek 54. člena).

V skladu z določbo 339. člena ZDavP-1 morajo davčni obračun predložiti tudi tisti zavezanci, ki plačujejo davek po stopnji nič odstotkov. Obveza ugotavljanja davčne osnove in oddajanja davčnega obračuna po tem zakonu in ZDavP-1 ostaja tudi za investicijske sklade.

3.12 OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA

V členih od 61. do 67. ZDDPO-1 so podane temeljne določbe v zvezi z obveznostjo obračunavanja in plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb ter obdavčenj v skupini.

3.12.1 Obveznost plačevanja davka

Obračun davčne obveznosti za davek od dohodkov pranih oseb temelji na načelu samoobdavčitve, po katerem davčni zavezanec za davčno obdobje sam izračuna davke v davčnem obračunu (ZDDPO-1, 61. člen v povezavi s ZDavP-1, 336. členom).

Dolžnost predložitve davčnega obračuna velja za naslednje davčne zavezance (ZDavP-1, 339. člen):

- rezidente Republike Slovenije,
- nerezidente Republike Slovenije za davčno obveznost od dohodkov, ki jih dosegajo z opravljanjem aktivnosti v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Republiki Sloveniji,
- davčne zavezance, ki so oproščeni davka v skladu z določili 9. člena ZDDPO-1,
- davčne zavezance, ki plačujejo davek po stopnji 0 odstotkov v skladu z določili 54. člena ZDDPO-1 (investicijski in pokojninski skladi ter zavarovalnice, ki izvajajo pokojninske načrte).

Davčni obračun, ki je podlaga za izračun davčne obveznosti, mora zavezanec predložiti davčnemu organu v obliki in rokih, ki jih določa ZDavP-1.

Vsebino in obliko davčnega obračuna določa 340. člen ZDavP-1: posamezni deli davčnega obračuna so sestavljeni iz:

- izkaza poslovnega izida ali drugega poročila, ki ustreza izkazu poslovnega izida
- bilance stanja ali drugega poročila, ki ustreza bilanci stanja in prikazuje stanjesredstev in obveznosti do virov sredstev, ter pojasnil, izdelanih na podlagi zakona,
- izkaza gibanja kapitala ali drugega poročila, ki ustreza izkazu gibanja kapitala in prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube in
- drugih podatkov, določenih s tem zakonom in zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb.

V davčnem obdobju ne glede na to, ali gre za davčno obdobje, ki je enako koledarskemu letu ali se od njega razlikuje, mora zavezanec plačevati akontacijo davka od dohodkov pravnih oseb (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 141 str.), ki zmanjšuje davčno obveznost po davčnem obračunu (Drobnič, Širčelj, Lampič, Wakounig, 2004, 156 str.).

Končna davčna obveznost za določeno davčno obdobje se ugotovi na podlagi davčnega obračuna za posamezno davčno obdobje. Ne glede na to določbo zavezanci med potekom davčnega obdobja plačujejo akontacije davka (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 141 str.).

Akontacija davka se plačuje obročno (mesečno ali trimesečno), izračuna in plača pa se na način in v rokih, določenih v 350. in 351. členu ZDavP-1. V skladu s temi določbami se akontacija davka od dohodkov pravnih oseb izračuna na podlagi podatkov davčnega obračuna za prejšnje obdobje (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 142 str.).

Razliko med plačano akontacijo in izračunano davčno obveznostjo je davčni zavezanec dolžan plačati v 30 dneh od dneva predložitve davčnega obračuna. V drugem odstavku 349. člena ZDavP-1 je odločeno, da vračilo preveč plačane akontacije lahko davčni zavezanec zahtev ob predložitvi davčnega obračuna, davčni organ pa mu jo je dolžan vrniti v roku 30 dni po predložitvi zahtevka za vračilo.

3.12.2 Obdavčenje v skupini

Zakon omogoča obdavčitev davčnih zavezancev tudi prek skupinskega davčnega obračuna. Način obdavčitve skupine je precej spremenjen od načina, kot smo ga poznali po ZDDPO.

Zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za sestavitev davčne skupine, lahko davčno obveznost ugotovijo na podlagi skupinskega davčnega obračuna. Obveznost je lahko manjša od skupne obveznosti, ki bi jo ugotovili na podlagi obveznosti vsakega zavezanca posebej, nikakor pa ne more biti večja.

Zavezanci, ki ugotavljajo davčno obveznost na podlagi skupinskega davčnega obračuna, najprej sestavijo samostojni davčni obračun v skladu z določbami obravnavanega zakona. Davčne osnove, ugotovljene na podlagi posamičnih obračunov, se med seboj seštevajo. Iz tega izhaja, da negativna davčna osnova zmanjšuje celotno davčno obveznost skupine (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 145).

Zakon omogoča skupinski davčni obračun oziroma obdavčenje skupine. Pomembna novost glede na stari sistem obdavčitev je, da novi zakon omogoča skupino le za dva člana. Lahko pa je isti zavezanec član več skupin (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 146 str.).

Za oblikovanje skupine ZDDPO-1 predpisuje naslednje pogoje (Drobnič, Šircelj, Lampič, Wakounig, 2004, 157 str.):

- skupne se oblikuje najmanj za obdobje treh let,
- obdavčenje v skupini se izvaja na podlagi dovoljenja davčnega organa,
- skupino lahko oblikujeta najmanj dva zavezanca, ki morata biti rezidenta Republike Slovenije,
- člana skupine morata biti kapitalsko povezana tako, da enemu članu skupine neposredno pripadajo vsi deleži v kapitalu drugega. Član skupine, če mu pripadajo neposredno vsi deleži (100-odstotno lastništvo) v kapitalu drugega člana zavezanca se imenuje glavni davčni zavezanec, drugi člani pa se imenujejo podrejeni davčni zavezanec

- oba člana skupine sestavljata računovodske izkaze in letno poročilo za poslovno obdobje, ki je enako davčnemu obdobju,
- oba člana skupine imata najmanj za obdobje 3 let med seboj sklenjeno podjetniško pogodbo v skladu z določili zakona, ki ureja gospodarske družbe, po kateri mora podrejeni zavezanec prenesti ves svoj dobiček glavnemu zavezancu oziroma mora ta podrejenemu zavezancu poravnati izgubo,
- članstvo v skupini ni dovoljeno zavezancem, ki so oproščeni plačila davka po 9. členu ZDDPO-1.

V 66. členu ZDDPO-1 sta določena začetek in prenehanje obdavčenja v skupini. Za obdavčenje v skupini mora izdati dovoljenje davčni organ. Šele na podlagi dovoljenja lahko davčna zavezanca sestavita skupino (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 148 str.).

Obdavčenje v skupini se prične izvajati z začetkom davčnega obdobja po letu, v katerem je bilo izdano dovoljenje za obdavčenje v skupini. Dovoljenje z učinkom za nazaj ni dopustno (ZDDPO-1, 1. odstavek 66. člena).

Tako kot začetek obdobja za obdavčenje v skupini je opredeljena tudi možnost prenehanja–prekinitve obdavčitev v skupini (ZDDPO-1, 2. odstavek 66. člena):

- s potekom obdobja, za katero je bilo izdano dovoljenje, če skupina ne zaprosi za dovoljenje za nadaljnje obdobje ali če zaprosi in ji dovoljenje za obdavčenje v skupini za naslednje obdobje ni izdano, ali
- če člani skupine ne izpolnjujejo več pogojev po tem zakonu za obdavčenje v skupini; ali
- pri združitvi glavnega in podrejenega zavezanca ali pri združitvah kateregakoli člana skupine s tretjo osebo; ali
- če se nad glavnim oziroma podrejenim zavezancem začne postopek likvidacije ali stečaja; ali
- če se podjetniška pogodba o prenosu dobička ne uresniči.

Posledice prekinitve skupine, ki so zgoraj navedeni, je v tem, da mora posamezni davčni zavezanec – član skupine plačati davek od dohodkov pravnih oseb na način, kot da skupinske obdavčitve ne bi bilo. Posamezni član plača davek od osnove, ki jo je ugotovil sam ob izpolnitvi svojega obračuna za davek od dobička (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 150 str.).

Posamezni davčni zavezanec lahko skladno z določbami pričujočega zakona pokriva davčno izgubo in s tem zmanjšuje tekočo davčno osnovo in davčno obveznost. Pokrivanje davčne izgube je po tem zakonu dovoljeno pet let naprej. Če pa posamezni davčni zavezanec sestavlja skupinski davčni obračun, nima več takih ugodnosti glede pokrivanja izgube (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 150 str.).

Ob začetku obdobja, za katero se bo začelo skupinsko ugotavljanje davčne osnove, se predhodna davčna izguba članov skupine izgubi. To pomeni, da se predhodna davčna izguba ne more več pokrivati. Pokrivati se ne more tudi, če davčna izguba iz časa pred skupinskim ugotavljanjem davčne osnove ne more biti predmet zmanjševanja davčne osnove ne v skupinskem obračunu niti ne po poteku roka skupinske obdavčitve, tudi če od davčnega obdobja, v katerem je bila izguba ugotovljena, do dneva sestavitve znova posamičnega obračuna še ni minilo pet let (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, 151 str.).

Vsa izguba, ki je nastala pred davčnim obdobjem, za katero se bo ugotavljala skupinska obveznost, ne glede na to, ali je bila pokrita ali ne, je z dnem začetka davčnega obdobja, za katero bo veljala skupinska obdavčitev, enaka nič in ne more biti več predmet pokrivanja oziroma zmanjševanja davčne osnove.

4. OBDAVČITEV DOBIČKA PRAVNIH OSEB V IZBRANIH DRŽAVAH

V nadaljevanju magistrskega dela sem podrobneje predstavila obračunavanje določenih računovodskih kategorij, ki pomembno vplivajo na davčno osnovo in s tem tudi na izračun dobička, ter vpliv računovodskih in davčnih pravil nanje. To so tudi kategorije, kjer prihaja do najpogostejših razhajanj, razhajanja se tudi pripoznajo med davčnimi in računovodskimi pravili. Te kategorije so: pripoznavanje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev, stroški amortizacije, izkazovanje dolgoročnih pogodb, vrednotenje zalog, oblikovanje dolgoročnih rezervacij, izkazovanje državnih podpor, stroški raziskovanja in razvijanja, stroške obresti in davčno nepriznani odhodki.

Za Veliko Britanijo je značilno, da so računovodski izkazi sestavljeni v skladu z računovodskimi načeli in pravili neodvisno od davčnih pravil in je predstavnica anglosaksonskega modela, medtem, ko je za Nemčijo velja močna vez med davčnimi in računovodskimi izkazi ter predstavlja nemški model sestavljanja izkazov.

4.1. OBDAVČITEV DOBIČKA PRAVNIH OSEB V NEMČIJI

Nemčija ima dolgo zgodovino obdavčevanja dohodka pravnih oseb. Davčna zakonodaja ter posledično davčne stopnje so bile v preteklosti predmet pogostih sprememb, novel ter reform, čemur smo priča še danes. Poglavitni zakon, ki ureja obdavčitev dobička v Nemčiji, je Zakon o davku od dobička pravnih oseb (nem. Körperschaftsteuergesetz; v nadaljevanju KStG). Določitev davčne osnove in dejansko odmero davka pa ureja še veliko drugih zakonov in podzakonskih aktov, med drugimi (The Taxation of Companies in Europe, 2002, 13 str.; The Taxation of Companies in Europe, 2001, 52 str.):

- Zakon o dohodnini (nem. Einkommensteuergesetz, EStG),
- Uredba o dohodnini (nem. Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, EStDV),

- Uredba o davku od dobička (nem. Körperschaftsteuergesetz+Durchführungsverordnung, KSTDV),
- Smernica za dohodnino (nem. Einkommensteuer-Richtlinien, EStR),
- Smernica za davek od dobička (nem. Körperschaftsteuer-Richtlinien, KStR),
- Uredba o izvajanju zakona o davku od dobička (nem. Körperschaftsteurdurchführungsverordnung, KStDV),
- Predpis o davčnem postopku (nem. Abgabeordnung, AO)
- Zakon o pospeševanju razvoja slabše razvitih območij (nem. Fördergebietsgesetz, FordG) itd.

Rezultat takšne pravne ureditve je precejšnja nepregledanost, za dodatne preglavice pa poskrbita še zapleten pravni jezik ter nedokončana davčna reforma (Zadravec, 2000, 97 str.)

Kljub zapleteni, razdrobljeni ter kompleksni vrsti predpisov, ki vplivajo na obdavčitev pravnih oseb, je načrtana pot razvoja nemške davčne zakonodaje, ki je usklajena z evropskimi smernicami, popolnoma jasna: upoštevajoč gospodarske, politične in ekonomske parametre je potrebno znižati davčna bremena gospodarskih dejavnikov, doseči čim večjo mero davčne nevtralnosti, omogočiti mednarodno delujočim podjetjem enake pogoje poslovanje, ter napraviti Nemčijo na davčnem področju čim bolj konkurenčno.

Nemški parlament je 14. julija 2000 sprejel Zakon o zmanjšanju davčnih obremenitev, s čimer se je začela uresničevati nemška davčna reforma v Nemčiji v navedenem 2000. Nemčija se je namreč odločila zmanjšati davčno obremenitev oseb, obdavčenih z Zakonom o dohodnini in Zakonom o davku od dobička pravnih oseb. S tem je želela doseči poenostavitev davčne zakonodaje ter prilagoditev davčne in poslovne zakonodaje evropskim tekmečem in potrebam sodobnih tržnih gospodarstev, s čimer bi naredili Nemčijo privlačnejšo za gospodarska vlaganja tujcev v okviru Evropske unije (Zadravec, 2002, 70 – 79 str).

Kapitalske družbe so zavezanke za plačila davka na dohodek pravnih oseb, katerega plačila so zavezanke tudi pravne osebe – nerezidenti Nemčije, ki imajo v Nemčiji ustanovljeno podružnico (Interno gradivo Ministrstva za finance).

Stopnje obdavčitve dobička so:

- neizplačan dobiček je od leta 1999 obdavčen pri družbah – nerezidentih Nemčije s 40 odstotno stopnjo in
- izplačan dobiček s 30 odstotno davčno stopnjo.

4.1.1 Davčna osnova

Na določitev davčne osnove vplivajo (Interno gradivo Ministrstva za finance):

- dolgoročne pogodbe (ob upoštevanju načela previdnosti se dobiček smatra kot realiziran, ko je pogodbeno delo končano),
- davka oproščeni dohodek (investicije v nove dežele),
- vrednotenje sredstev in virov sredstev (dobiček se določa na podlagi neto primerjalne cene),
- davčno priznani odhodki (plačila delavcem in direktorjem, dividende, obresti, licenčnine, avtorski honorarji, ostali davčni priznani odhodki (donacije, reprezentanca, poslovna darila),
- davčno nepriznani odhodki (odhodki, ki se direktno nanašajo na neobdavčene dobičke, 5 odstotni pavšalni znesek, neobdavčenih dividend prejetih od tujih družb, stroški nočitve poslovnih partnerjev, davek na dohodek pravnih oseb, davek na promet z nepremičninami, davek na dodano vrednost za neodbitne postavke),
- amortizacija, rezerve in rezervacija,
- ostale rezerve ter rezervacije (rezervacije za pokojnine, okoljevarstvene rizike, rezervacije za kršitev predpisov tujih avtorskih pravic, rezervacije za jubilejne nagrade zaposlenim),
- kapitalški dobički (nemško pravo ne razlikuje med kapitalskim dobičkom od prodaje kapitalških deležev od prodaje ostalih sredstev).

4.1.2 Pripoznavanje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev

Opredmetena osnovna sredstva se vrednotijo po nabavni ali proizvajalni vrednosti. Nabavna vrednost zajema nakupno ceno in stroške usposobitve sredstva za njegovo uporabo, proizvajalna vrednost sredstev pa vključuje stroške, ki so povezani z izdelavo sredstva. Stroške, ki jih je dovoljeno vključiti v vrednost sredstev, za računovodsko poročanje podrobneje opredeljuje 255. člen Trgovinskega zakona (Deutsches Handelsgesetzbuch, 2003), za davčne namene pa Zakon o dohodnini ne navaja. Stroške, ki je dovoljeno vključiti v vrednost sredstev, navaja sicer Smernica o dohodnini (EStR, 32. in 33. člen), ki pa je zavezujoča le za davčne organe.

4.1.3 Stroški amortizacije

Določila glede stroškov amortizacije za računovodsko poročanje navajata 253. in 254. člen Trgovinskega zakonika (nem. Handelsgesetzbuch; v nadaljevanju HGB), za davčne namene pa 7. člen EStG.

Podjetje običajno začne redni obračun amortizacije, ko je sredstvo usposobljeno za uporabo, v nekaterih primerih lahko šele ob začetku uporabe sredstev (Winnefeld, 1997, 688 str.). Pri rednem obračunu amortizacije je za premična opredmetena osnovna sredstva dopustna uporaba t.i. »poenostavljenega davčnega pravila«, ki dovoljuje, da se sredstvom, pridobljenim v drugi polovici leta, pa polletni znesek (EStR, 2. odstavek 44. člena). Zaradi načela povratnega vpliva se t.i. poenostavljeno pravilo uporablja tudi v računovodskih izkazih, kar nemška podjetja pogosto izkoristijo (Hilke, 1995, 140 str.).

Za davčne namene se tako običajno uporablja za premična opredmetena osnovna sredstva enakomerno in padajočo časovno metodo amortiziranja, druge metode pa le, če jih je mogoče upravičiti. Podjetja večinoma v začetni dobi koristnosti, premičnega opredmetenega osnovnega sredstva uporabljajo padajočo časovno metodo, saj ta omogoča uveljavljanje najvišjega davčno priznanega odhodka, nato pa preidejo na enakomerno časovno metodo, saj v kasnejših letih uporaba te metode omogoči višje letne stroške amortizacije. Prehod iz padajoče na enakomerno časovno metodo amortiziranja omogočajo tako davčni kot tudi računovodski predpisi, obraten prehod ni možen (Klobučar, 2003, 47 str.).

4.1.4 Izkazovanje dolgoročnih pogodb

Pri izkazovanju dolgoročnih pogodb se običajno uporablja metoda izpolnjenosti pogodbe. Zaradi spoštovanja načela previdnosti (252. člen HGB) se namreč v računovodskih izkazih dobiček prizna šele ob dokončanju vseh pogodbenih del, morebitno izgubo pa se izkaže, čim jo je mogoče upravičeno predvideti (Crampton et al., 2001, 54 str.). Morebitno izgubo se najprej evidentira kot popravek vrednosti proizvodnje v teku, če pa pričakovana izguba presega usredstveno vrednost proizvodnje v teku, se v računovodskih izkazih oblikuje rezervacije za predvideno izgubo. Rezervacije za predvideno izgubo pa v davčnem izkazu niso priznane (The Taxation of Companies in Europe, 2000, 45 str.).

4.1.5 Vrednotenje zalog

Trgovski zakonik določa, da se zaloge v računovodskih izkazih vrednotijo po nižji vrednosti – bodisi po izvorni nabavni oziroma proizvajalni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti (HGB, 253. člen). V večini primerov je v računovodskih izkazih obvezen odpis na nižjo iztržljivo vrednost, četudi se v naprej predvideva dobiček ob kasnejši odtujitvi zalog. Z davčnega vidika se odpis na nižjo čisto iztržljivo vrednost šteje kot davčno priznan odhodek le, če je znižanje vrednosti trajne narave (EStG, 2. člen). Ponovno zvišanje vrednosti zalog je obvezno, vendar ne sme preseči nabavne oziroma proizvajalne vrednosti.

Za računovodsko poročanje so dovoljene naslednje metode porabe zalog: metoda LIFO, metoda tehtanih povprečnih cen, metoda FIFO (HGB, 4. odstavek 240. člena; HGB, 256. člen), za davčne namene pa je dovoljena metoda LIFO (EStG, 2a. odstavek 6. člena; EStR, 36. člen).

4.1.6 Oblikovanje dolgoročnih rezervacij

Dolgoročne rezervacije se v Nemčiji oblikujejo za obveznosti, katerih višina in nastanek sta negotova. Stopnja podrobnosti izkazovanja dolgoročnih rezervacij v bilanci stanja je po nemškem Trgovinskem zakoniku odvisna od velikosti in oblike podjetja. 249. člen HGB določa, da morajo podjetja v računovodskih izkazih obvezno oblikovati (Hauptman, 2000, 59-60 str.):

- rezervacije za negotovi obveznosti: kot so denimo rezervacije za privolitev v pokojninske obveznosti po 31. decembru 1986, rezervacije za tožbe in davke;
- rezervacije za pričakovane izgube iz nedokončanih poslov;
- rezervacije za odložene stroške vzdrževanja in popravil, če je razlog za njihov nastanek v tekočem poslovnem letu, do vzdrževanja oziroma popravila po bo prišlo v prvih treh mesecih prihodnjega poslovnega leta;
- rezervacije za odložene stroške odstranjevanja odpadkov, ki se nadomestijo v prihodnjem poslovnem letu;
- rezervacije za prodajne garancije, ki ne izhajajo iz pravnih ali pogodbenih obveznosti.

V računovodskih izkazih pa je dovoljeno oblikovanje (Hauptman, 2000, 59-60 str.):

- rezervacij za odložene stroške vzdrževanja in popravil, ki bodo izrabljene od 4. do 12. meseca prihodnjega poslovnega leta;
- rezervacij za določene stroške tekočega ali preteklega poslovnega leta;
- rezervacij za privolitev v pokojninske obveznosti pred 1. januarjem 1987.

Nemške kapitalske družbe morajo v računovodskih izkazih obvezno oblikovati še postavko za skrite (latentne) davke, ki jih je mogoče izkazovati med dolgoročnimi rezervacijami za davek ali v dodatku k izkazom. Naloga dolgoročnih rezervacij za skrite davke je razmejiti poslovni izid, kadar je po davčnih predpisih dobiček v davčnih izkazih manjši od dobička v računovodskih izkazih (Hauptman, 2000, 68 str.).

V preteklosti je davčno poročanje na področju dolgoročnih rezervacij večinoma sledilo računovodskim pravilom. V zadnjih nekaj letih pa se je v okviru davčne reforme obseg davčno priznanih rezervacij z uvedbo dodatnih omejitev bistveno skrčil.

4.1.7 Izkazovanje državnih podpor

V Nemčiji ni neke splošno sprejete računovodske prakse glede izkazovanja državnih podpor v računovodskih izkazih. Nekatera nemška podjetja podporo v celoti izkažejo v izkazu poslovnega izida takoj, ko jo prejmejo, druga državno podporo časovno razmejijo in amortizirajo v ocenjeni dobi koristnosti sredstva. V tem primeru lahko državno podporo (Significant differences in, 2000, 22 str.):

- odštejejo neposredno od nabavne vrednosti sredstva, za katerega je bila državna podpora dodeljena, kar sredstvu zmanjšuje amortizacijsko osnovo;
- izkažejo v posebni postavki med kapitalom in rezervacijami, nato pa jo postopoma izkazujejo v izkazu poslovnega izida v skladu z amortizacijo sredstva, za katerega je bila državna podpora dodeljena.

Od 1. januarja 1999 so v Nemčiji po določenimi pogoji na voljo neobdavčene državne podpore za določene investicije na področju pet vzhodnonemških dežel. Državne podpore se nanašajo na nova amortizirljiva sredstva, ki bodo v uporabi v vzhodnonemških deželah najmanj pet let. Neobdavčena državna podpora znaša 5 – 27,5 odstotkov nabavne vrednosti sredstev, odvisno od vrste in velikosti podjetja ter vrste naložb (The Taxation of Companies in Europe, 2002, 13 str.).

4.1.8 Stroški raziskovanja in razvijanja

2. odstavek 248. člena HGB določa, da se stroški raziskovanja in razvijanja v računovodskih izkazih obravnavajo kot odhodek v obdobju nastanka in jih ni dovoljeno usredstviti (Deutsches Handelsgesetzbuch, 2003).

4.1.9 Stroški obresti

V Nemčiji je mogoče stroške obresti od posojil za pridobitev teh sredstev vključiti v vrednost sredstev (3. odstavek 255. člena HGB). V praksi to možnost uporabi le nekaj nemških podjetij (Crampton e tal., 2001, 40 str.). Drugi stroški obresti, izkazani v računovodskih izkazih, so načeloma tudi davčno priznan odhodek (EStG, 4. odstavek).

4.1.10 Davčno nepriznani odhodki

Večina poslovnih odhodkov je v Nemčiji davčno priznanih, obstajajo pa tudi nekateri davčno nepriznani odhodki, denimo (The Taxation of Companies in Europe, 2000, 55-56 str.; (The Taxation of Companies in Europe, 2002, 63-65 str.):

- stroški, ki so neposredno povezani s prihodkom, ki je oproščen davka (3.c. člen EStG);

- kazni ter druge finančne posledice, ki izvirajo iz kaznivih dejanj;
- nekatere vrste davkov;
- stroški nočitev poslovnih partnerjev, 20 odstotkov stroškov poslovnih kosil (80 odstotkov teh stroškov pa je davčno priznan odhodek), stroški lova ter ribolova, jadralnih ter motornih jaht ter vsi drugi stroški, ki zadevajo fizične osebe ter niso povezni s poslovnimi nameni (EStG, 5. odstavek 4. člena);
- donacije za znanstvene, dobrodelne in kulturne namene, ki se pojmujejo kot zelo koristne, so odbitne do višine 10 odstotkov obdavčljivega dobička; donacije za verske namene so odbitne do višine 5 odstotkov obdavčljivega dobička oz. 0,2 odstotka vsote celotnih prihodkov in v koledarskem letu izplačanih plač; donacije političnim strankam pa v 1. odstavku 9. člena KStG niso več omenjene, zato niso več davčno priznan odhodek;
- polovica nagrad članom nadzornega sveta (KStG, 4. odstavek 10. člena);
- darila poslovnim partnerjem na 40 EUR letno na osebo (EStG, 5. odstavek 4. člena).

4.1.11 Davčno obdobje in vodenje poslovnih knjig

Davčno obdobje je koledarsko leto, odstopanja so možna le, če so splošno veljavna ter registrirana in jih odobri davčna uprava. Dobiček je obdavčen v letu, v katerem se poslovno leto konča.

Podjetja – rezidenti Nemčije, so subjekt obdavčitve glede na njihov svetovni dohodek. Tako gospodarstvo kot davčno pravo določata, da morajo podjetja voditi poslovne knjige v skladu z načelom strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka (Interno gradivo Ministrstva za finance).

Obračun davka na dohodek pravnih oseb je potrebno enkrat letno predložiti davčni upravi, skrajni roke za oddajo obračuna je 31. maj leta, ki sledi poslovnemu letu za katero se obračun oddaja. Do 30. septembra se ponavadi podaljša rok podjetjem, katerih zastopajo davčni svetovalci. Davčnemu obračunu je potrebno priložiti finančna poročila (bilanco stanja, bilanco uspeha).

Davčna uprava opravlja načeloma inšpekcijske preglede vseh srednje velikih in velikih podjetij. Inšpekcijski pregled poteka za 3 leta in se v glavnem pregleda vsako poslovno leto vseh podjetij.

4.2. OBDAVČITEV DOBIČKA PRAVNIH OSEB V VELIKI BRITANiji

Pravila v zvezi z davkom od dobička pravnih oseb so v Veliki Britaniji združena v Zakonu o dohodnini in davku od dobička pravnih oseb (ang. Income and Corporation Taxes Act 1988, ICTA 1988). Določbe, ki se nanašajo na obdavčitev dobička pravnih oseb, so vsebovane tudi v Zakonu o dovoljeni amortizaciji (ang. Capital Allowances Act 2001, CAA 2001), Zakonu o

posebni obdavčitvi določenih vrst dobička (ang. Taxation of Chargeable Gains Act 1992, TCGA 1992) in Zakona o davčnem upravljanju (ang. Taxes Management Act 1970, TMA 1970). Zakonodaja s področja vseh davkov pa se vsako leto dopolni še z Zakonom o financiranju proračuna (ang. Finance Act, FA) (Company Tax Return Guide, 2002, 1 str.; Žagar, 200, 133 str.).

V Veliki Britaniji davčna pravila na računovodsko poročanje nimajo pomembnejšega vpliva. Metode vrednotenja, uporabljene za računovodsko poročanje, v splošnem niso povezane z davčnim poročanjem, v računovodskih izkazih pa tudi ni treba izkazovati stroškov, da bi le ti bili davčno priznani. Opredelitev davčnega dobička v glavnem temelji na precedenčnem pravu in v manjšem obsegu na podrobnem kodificiranem davčnem pravu (Eberhartinger, 1999, 107 str.).

Podjetje je zavezanec za davek od dobička pravnih oseb v dveh primerih (Interno gradivo Ministrstva za finance):

- če je rezident Velike Britanije, je zavezan za plačilo davka na svetovni dobiček,
- če ni rezident Velike Britanije, vendar v Veliki Britaniji posluje preko podružnice ali agencije, je zavezan za plačilo davka na dobiček iz naslova poslovanja v Veliki Britaniji.

4.2.1 Davčna osnova

Obdavčljiv dobiček je enak razliki med prihodki in odhodki, ki se ugotavljajo na podlagi sprejetih računovodskih načel. Računovodski dobiček je ugotovljen na podlagi evidentiranja vseh odhodkov in prihodkov v obračunskem obdobju od nastanku obveznosti oziroma poslovnega dogodka, ne glede na datum prejema oziroma plačila (Interno gradivo Ministrstva za finance).

Pri ugotavljanju davčne osnove se ločeno ugotavlja dobiček oziroma izgubo iz poslovanja in neposlovni dobiček oziroma izgubo. Davčno osnovo predstavlja seštevek dobičkov oziroma izgub iz različnih virov. Izguba iz poslovanja se npr. lahko pokrije samo z dobički, ki so bili doseženi v prejšnjem obračunskem obdobju ali pa bodo doseženi v prihodnjih obračunskih obdobjih iz enakega poslovanja.

Med odhodke davčnega zavezanca se štejejo samo tisti odhodki, ki so popolnoma in izključno ustvarjeni za namene opravljanja dejavnosti. Pri upoštevanju odhodkov ni dovolj, da so nastali v času opravljanja dejavnosti in so nastali kot posledica opravljanja dejavnosti ali, da so povezani z opravljanjem dejavnosti. Pomembno je, da so odhodki nastali za namene doseganja dobička.

4.2.2 Pripoznavanje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev

Računovodski standard FRS 15 – Opredmetena osnovna sredstva (ang. FRS 15 – Tangible Fixed Assets), ki je v veljavi od marca 2000, določa, da se opredmetena osnovna sredstva na začetku ovrednoti po nabavni vrednosti. Ta obsega nakupno ceno (po odštetju vseh trgovinskih in drugih popustov) ter vse stroške neposrednega usposabljanja sredstva za njegovo uporabo (takse, uvozne carine, nevračljive nakupne dajatve, stroške priprave zemljišča, stroške pretovarjanja, namestitve, honorarjev, ...), mogoče pa je tudi usredstvenje stroškov obresti (Harrington, 1999a).

Prevrednotenje sredstev navzgor ali navzdol za davčne namene ni dovoljeno. Morebitna sprememba vrednosti sredstev se namreč za davčne namene pripozna šele pri prodaji sredstev, ko se dobiček oziroma izguba izračuna glede na nabavno vrednost, ki se jo z uporabo posebnega načina indeksiranja prevrednoti na določene datume, nepovezano z računovodskim poročanjem (Lamb, Nobes, Roberts, 1998, 177 str.).

4.2.3 Stroški amortizacije

Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev za računovodsko poročanje podrobneje ureja računovodski standard FRS 15 ter Zakona od družbah. Amortizirljivi znesek sestavlja nabavna ali prevrednotena vrednost, zmanjšana za preostalo vrednost, ki je opredeljena kot čista iztržljiva cena sredstva ob koncu njegove dobe koristnosti. V primeru prevrednotenja temelji amortizacija na prevrednotenem znesku in preostali dobi koristnosti sredstva. Znesek amortizacije se v vsakem obdobju prizna kot odhodke, razen če ni vštet v knjigovodsko vrednost kakega drugega sredstva. Uporabljena metoda amortiziranja mora odsevati vzorec porabljanja gospodarskih koristi sredstva, podjetja pa po podatkih raziskav najpogosteje uporabljajo metodo enakomernega časovnega amortiziranja (Nobes, Parker, 1998, 112 str.).

Kot investicijsko spodbudo omogoča država v prvem letu uporabe sredstva tudi davčno olajšavo, ki je bodisi časovno ali geografsko omejena. Namenjena je zlasti spodbujanju poslovanja majhnih in srednje velikih podjetij, vlaganjem v informacijsko tehnologijo in raziskovanje ter raziskovanje ter razvoja določenih geografskih področij (European Tax Handbook, 2003, 673 str.).

Davčna olajšava v prvem letu uporabe sredstva ter zakonsko dovoljena amortizacija se lahko uveljavljata v celoti ali delno. Uveljavljanja nižje vrednosti v tekočem letu pa ni mogoče nadoknaditi v kasnejših letih. Izjema so le naložbe v ladje, kjer je pod določenimi pogoji možno zakonsko dovoljeno amortizacijo odložiti na kasnejša obdobja (European Tax Handbook, 2003, 673 str.).

4.2.4 Izkazovanje dolgoročnih pogodb

Računovodski standard SSAP 9 – Zaloge in dolgoročne pogodbe opredeljuje dolgoročno pogodbo kot pomembno pogodbo. Brez njenega izkazovanja ne bi zagotovili resničnega in poštenega prikaza poslovanja. Če je mogoče rezultat dolgoročne pogodbe zanesljivo oceniti, povezani z dolgoročno pogodbo, pripoznajo na dan bilance stanja odvisno od stopnje dokončnosti pogodbenih dejavnosti. Pričakovana izguba se mora takoj pripoznati kot odhodek (Crampton et al., 2001, 54 str.).

Metode stopnje dokončnosti del se uporablja tudi za davčne namene, vendar pa se zaradi pomanjkanja davčnih pravil za davčno poročanje uporabi računovodska pravila, s tem se tudi omejuje nasprotovanje davčne uprave glede pripoznavanja rezervacij za predvidene izgube pri dolgoročnih pogodbah. Z obravnavanjem takšnih rezervacij se podrobneje ukvarjajo smernice davčne uprave (Lamb, Nobes, Roberts, 1998, 177 str.).

4.2.5 Vrednotenje zalog

Čeprav Zakon o družbah dovoljuje metodo porabe zalog LIFO, pa računovodski standard SSAP 9 te metode ne dopušča, saj meni, da ni v skladu z načelom resničnega in poštenega prikaza poslovanja. Kot najprimernejšo predlaga metodo FIFO, dovoljuje pa tudi metodo tehtanih povprečnih cen ali kako drugo, če je primernejša (Significant differences in, 2000, 26 str.). Za davčne namene se v glavnem uporablja metoda FIFO (European Tax Handbook, 2003, 672 str.), metode LIFO pa davčna zakonodaja ne dopušča (Lamb, Nobes, Roberts, 1998, 177 str.).

Davčna uprava na področju pripoznavanja in razvrščanja stroškov običajno sledi določenim računovodskim standardom (The Taxation of Companies in Europe, 2003, 62 str.), če ta niso v nasprotju z interpretacijo sodišča (Lamb, Nobes, Roberts, 1998, 177 str.).

4.2.6 Oblikovanje dolgoročnih rezervacij

Oblikovanje dolgoročnih rezervacij za računovodsko poročanje podrobneje opredeljuje računovodski standard FRS 12 – Dolgoročne rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Rezervacija se pripozna, kadar (Crampton et al., 2001, 71 str.):

- ima podjetje zaradi preteklega dogodka sedanjo obvezo (pravno ali posredno),
- je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi in
- je mogoče znesek obveze zanesljivo oceniti

Rezervacije za izgube iz prihodnjega poslovanja se ne pripoznajo. V splošnem tudi nobenih zakonskih obvez za oblikovanje rezervacij za popravila in vzdrževanje. V skladu z novim FRS 12 pa je celo malo verjetno, da bi bile takšne rezervacije sploh dovoljene. Dovoljene pa so na primer dolgoročne rezervacije za prodajne garancije, če izkušnje narekujejo, da so potrebne (Significant differences in, 2000, 32-40 str.). Rezervacije za reorganiziranje se pripozna le, če je zadoščeno zgoraj navedenim pogojem za pripoznavanje, vključujejo pa le neposredne izdatke, ki se pojavljajo pri reorganiziranju, to je tiste, ki so nujno povzročeni z reorganiziranjem in niso povezani z nadaljnjim delovanjem podjetja (torej ne vključujejo stroškov dopolnilnega usposabljanja ali premeščanja oseb, trženja, ipd) (Crampton et al., 2001, 71 str.).

Rezervacije, ki so sicer pravilno izkazane v računovodskih izkazih, niso nujno tudi davčno priznane. Priznavanje rezervacij za davčne namene je v glavnem odvisno od tega, ali je mogoče zanesljivo oceniti prihodke stroške, za oblikovanje konkretne rezervacije pa ne sme obstajati kaka zakonska prepoved standardom (The Taxation of Companies in Europe, 2003, 64 str.). Davčna pravila so usmerjena k ločevanju »splošnih rezervacij«, ki so neodbitna postavka pri ugotavljanju davčnega dobička, od »posebnih rezervacij« kot odbitne postavke (Lamb, Nobes, Roberts, 1998, 177 str.).

4.2.7 Izkazovanje državnih podpor

Državne podpore za računovodske namene podrobneje obravnava angleški standard SSAP 4 Računovodsko obravnavanje državnih podpor. Ta med drugim navaja, da se lahko s sredstvi povezane državne podpore odšteje neposredno od knjigovodske vrednosti sredstva, za katerega je bila državna podpora dodeljena, ali pa so podporo izkazuje v poslovnem izidu postopoma v dobi koristnosti tega sredstva. Po drugi navedeni možnosti, ki je prednostna, podjetje obravnava državno podporo v bilanci stanja kot odložen (časovno razmejen) prihodek, v izkazu poslovnega izida pa postopoma evidentira prihodek iz naslova državne podpore, ko knjiži ustrezen strošek amortizacije tega sredstva (Significant differences in, 2000, 22 str.).

Obravnava s sredstvi povezanih državnih podpor v skladu z računovodskim standardom SSAP 4 za davčne namene ni relevantna, saj je davčno obravnavanje teh podpor odvisno od vrste sredstva, na katerega se podpora nanaša, in od zakonsko dovoljene amortizacije obravnavanega sredstva (Lamb, Nobes, Roberts, 1998, 178 str.).

4.2.8 Stroški raziskovanja in razvijanja

Stroške raziskovanja in razvijanja podrobneje obravnava angleški računovodski standard SSAP 13 – Obračunavanje raziskav in razvoja, ki se pri opredelitvi teh stroškov naslanja na definicijo, ki jo je za namen statističnih raziskav s področja raziskav in razvoja opredelila organizacija OECD. Standard navaja, da se vsi stroški raziskovanja pripoznajo kot odhodek v obdobju nastanka (Crampton et al., 2001, 35 str; Nobes, Parker, 1998, 112 str.) usredstviijo pa se lahko le stroški razvijanja, nastali pred začetkom proizvodnje in prodaje proizvoda, če so izpolnjeni naslednji pogoji (Koletnik, 1997, 41 str.):

- razvojni projekt je jasno opredeljen;
- izdatke za razvojni namen je mogoče obračunati posamično;
- za tehnično izvedbo projekta, katerega stroški bodo pokriti znotraj njegove dobe uporabe, obstaja zanesljiva verjetnost;
- bodoči prihodki so verjetni in bo z njimi mogoče pokriti že aktivirane stroške in bodoče stroške razvijanja;
- ocenjeni prihodki presegajo proizvodne, upravne in prodajne stroške;
- podjetje ima dovolj sredstev ali pa si jih bo priskrbelo, da bo dokončalo razvojni projekt.

Pretežni del britanskih podjetij stroškov razvijanja ne razmejuje, temveč jih izkaže kot odhodek takoj ob njihovem nastanku (Koletnik, 1997, 41 str.).

Za davčne namene se za razmejevanje stroškov raziskovanja in razvijanja upošteva poleg določil SSAP 13 – Obračunavanje raziskav in razvoja tudi posebno navodilo, ki ga je izdalo britansko ministrstvo za trgovino in industrijo. Da bi spodbudili naložbe v razvijanje in raziskovanje, se v Veliki Britaniji majhnim in srednje velikim podjetjem pod določenimi pogoji prizna v letu nastanka 150 odstotni odpis teh stroškov, velikim podjetjem pa 125 odstotni odpis, če so ti stroški višji od 25.000 funtov. Stroški nižji od tega zneska, se v letu nastanka v celoti priznajo kot davčno priznana odbitna postavka v višini 100 odstotkov (Company Tax Return Guide. 2002, 9-10 str.).

4.2.9 Stroški obresti

V Veliki Britaniji je zgodovinsko gledano davčni sistem na področju obresti in podobnih prejemkov in plačil temeljil na načelu realiziranih plačil, računovodsko poročanje pa na načelu strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka. Nova pravila, predstavljena v letu 1996, so bolje povezovala davčna pravila z računovodskimi (The Taxation of Companies in Europe, 2003, 45 str.), s čimer je prišlo na področju obresti do povezave pravil (Lamb, Nobes, Roberts, 1998, 179 str.). Tako so prejete in plačane obresti na posojila obdavčene kot prihodek oziroma se upoštevajo kot davčno priznani odhodek v obdobju nastanka poslovnega dogodka

Čeprav Zakon o gospodarskih družbah dovoljuje, da nabavna vrednost sredstev vsebuje tudi obresti od posojil za pridobitev teh sredstev, v Veliki Britaniji to možnost uporabi le nekaj podjetij (Crampton et al., 2001, 40 str.), za davčne namene usredstvenje obresti ni dovoljeno (Lamb, Nobes, Roberts, 1998, 178 str.).

4.2.10 Davčno nepriznani odhodki

Računovodski izkazi vključujejo vse stroške, ki so nastali v času poslovanja, davčna zakonodaja pa stroškov, ki niso nastali v celoti in izključno za poslovni namen, ne priznava, s čimer omejuje potratnost oziroma onemogoča podjetjem, da se na ta način izogibajo plačilu davka. Davčna neodbitna postavka so denimo davki, stroški pritožb na odmerjeni davek, sodni stroški v povezavi z nezakonitimi posli, denarne kazni, vse oblike naložb v osnovna sredstva ter stroški amortizacije, ugotovljeni v skladu z računovodskimi standardi (Klobučar, 2003, 38 str.).

Različno obravnavanje davčnih in računovodskih pravil se pojavlja tudi na področju prispevkov za dobrodelne in verske namene, donacij političnim strankam ter reprezentančnih stroškov, saj davčna pravila znatno omejujejo višino teh stroškov kot davčno priznane odbitne postavke (The Taxation of Companies in Europe, 2003, 44-45 str.).

4.2.11 Davčno obdobje

Britanska zakonodaja za obdavčitev dohodkov pravnih oseb poleg splošne stopnje davka od dobička v višini 30 odstotkov določa tudi posebno stopnjo za majhna podjetja, in sicer 20 odstotkov. Za podjetja, ki dosegajo dobiček v določenih mejah pa obstaja posebna mejna olajšava na polno stopnjo davka od dobička plačila (Interno gradivo Ministrstva za finance).

Obračunsko obdobje za namene davka od dobička pravnih oseb traja od 1. aprila do 31. marca naslednjega leta. Davčno napoved, računovodska poročila in izračun davka mora davčni zavezanec oddati v roku 12 mesecev po koncu obračunskega obdobja.

Neposlovne izgube in neto kapitalske izgube ne morejo biti pokrite z dobičkom iz poslovanja. Takšne izgube se lahko prenašajo naprej in se pokrivajo z isto kategorijo dobička ali s kapitalskim dobičkom.

4.3. SKLEPNE UGOTOVITVE

V Veliki Britaniji ne najdemo niti v davčni zakonodaji niti v precedenčnem pravu splošne zahteve po »računovodski usklajenosti«, ki za priznavanje stroškov oziroma davčnih olajšav v davčnem izkazu zahteva takšno izkazovanje tudi v računovodskih izkazih. Prav tako pa tudi ne zasledimo prevladujoče zahteve po »davčni usklajenosti« (Lamb, 1996 940 str.), ki

predpostavlja, da se davčni dobiček izračunava na podlagi splošno sprejetih računovodskih standardov.

Na podlagi preučitve računovodskih kategorij v Veliki Britaniji se ugotavlja, da davčna pravila na računovodsko poročanje ne vplivajo, lahko pa davčna pravila prevladujejo pri izbiri računovodskih metod vrednotenja za poročanje drugim uporabnikom npr. na področju stroškov amortizacije in vrednotenja zalog. Ker davčna pravila na določenih področjih manjkajo, se največkrat izbrana metoda vrednotenja za računovodsko poročanje uporablja za davčne namene.

V Nemčiji se večina podjetij odloči za poenostavitev, in sicer tako, da se odločijo za enake izkaze tako za davčno kot računovodsko poročanje. Ostala podjetja pa si prizadevajo za zmanjšanje razlik med davčnim in računovodskim poročanjem, saj se davčni predpisi uporabljajo tudi za računovodsko poročanje (npr. uporaba davčno dovoljenih maksimalnih amortizacijskih stopenj v primeru padajoče časovne metode amortiziranja, ujemanje metode vrednotenja zalog, ...).

Na splošno ugotavljam, da davčna pravila v Nemčiji precej vplivajo na računovodsko poročanje. Vendar obstajajo nekatera področja, kjer prihaja do nepovezanosti računovodskih in davčnih pravil, npr.: oblikovanje in priznavanje nekaterih dolgoročnih rezervacij in davčno nepriznani odhodki.

5. NADZOR DAVČNEGA ORGANA NAD IZVAJANJEM ZAKONA DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

5.1 SPLOŠNO O DAVČNEM INŠPEKCIJSKEM NADZORU

Davčni inšpekcijski nadzor v skladu s 17. členom Zakona o davčni službi¹ (Uradni list RS, št. 17/05 – UPB; ZDS), pooblaščen oseba, to je davčna inšpektorica oziroma davčni inšpektor (v nadaljevanju davčni inšpektor), ki je za svoje delo odgovoren generalnemu direktorju oziroma davčnemu organu, ki mu je dal pooblastilo za opravljanje nalog. Pooblaščen uradna oseba se izkaže s službeno izkaznico in značko

Za inšpektorja je lahko imenovana oseba, ki ima (ZDS, 20 člen):

- univerzitetno ali visoko strokovno izobrazbo in najmanj 5 let delovnih izkušenj ter strokovni izpit za inšpektorja

V 18. členu ZDS-1 so navedena pooblastila inšpektorja, in sicer:

- da opravlja davčni inšpekcijski nadzor, preprečuje in odkriva davčne prekrške ter druga kazniva ravnanja in odloča v davčnem postopku,

- da opravlja davčne preiskave,
- da opravlja nadzor nad delom organizacijskih enot davčne uprave pri zavezancih za davek
- da ima pri opravljanju nalog pravico si:
 - ogledati poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov;
 - pregledati prostori, objekte, postroje, naprave, delovna sredstva, napeljave, predmete, blago, stvari, snovi, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente ter poslovanje in dokumentacijo državnih organov, gospodarskih družb, zavodov, drugih organizacij in skupnosti ter fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost, ki so predmet davčnega nadzora;
 - pregledati evidence o zaposlenih, o njihovem številu, pogodbah in dohodkih ter jih primerjati s prijavljenimi podatki in podatkih iz uradnih evidenc;
 - zaslišati stranke in priče v upravnem postopku;
 - brezplačno pridobiti in uporabljati osebne in druge podatke iz uradnih evidenc in drugih zbirk podatkov, ki se nanašajo na zavezanca za davek in ki so potrebni za izvedbo davčnega nadzora;
 - brezplačno vzeti vzorce blaga, materialov in opreme za potrebe preiskav;
 - fotografirati ali posneti na drugi nosilec vizualnih podatkov osebe, prostore, objekte, postroje, napeljave, predmete, blago, stvari, snovi, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente;
 - reproducirati listine, avdiovizuelne zapise in druge dokumente;
 - preveriti listine, ki sprejmejo blago na poti oziroma pri transportu. Če se mora pri preverjanju blaga na poti ali pri transportu posebej urediti prometni režim, mora inšpektor preveriti pomoč policije;
 - zbirati in pridobivati potrebna obvestila in podatke od oseb, ki bi utegnili biti koristni za preprečevanje in odkrivanje kršitev predpisov o obdavčevanju;
 - preveriti izvajanje davčnega nadzora pri zavezancih za davek.

V 19. členu ZDS-1 je opredeljeno, da ima inšpektor pravico za največ 90 dni zaseči listine, predmete, vzorce, evidence in druge dokumente, ki jih potrebuje za izvajanje davčnega nadzora. Po preteku 90 dni inšpektor vrne zaseženo, razen v primerih, ko je bilo na podlagi določb zakona, ki ureja kazenski postopek, zaseženo predano policiji.

Zavezanec lahko zahteva vračilo zaseženih listin, predmetov, vzorcev, evidenc in drugih dokumentov pred potekom roka, če izkaže, da jih nujno potrebuje pri poslovanju. O samem zahtevku odloča inšpektor s sklepom v treh dneh od dneva vložitve zahtevka.

Da so bile zavezancu vrnjene zasežene listine, predmeti, vzorci, evidence in drugi dokumenti, potrdi s svojim podpisom.

Inšpektor ima pravico zavezancu za davek za največ tri dni prepovedati opravljanje dejavnost. Davčni inšpekcijski nadzor je lahko celostni ali delni (ZDavP-1, 100 člen):

- *Celostni davčni inšpekcijski nadzor* obsega preverjanje vseh dejstev in dokazov, pomembnih za obdavčenje zavezanca za davek.
- *Delni davčni inšpekcijski nadzor* obsega posamezna področja poslovanja oziroma je omejen na enega ali več davkov oziroma eno ali več obdobj.

Davčni inšpekcijski nadzor pri zavezancu za davek, ki samostojno opravlja dejavnost se lahko nanaša tudi na dejstva, ki niso v zvezi z opravljanjem dejavnosti in so pomembna za obdavčenja zavezanca za davek. Davčni inšpekcijski nadzor pri pravnih osebah lahko vključuje tudi razmerja med lastniki pravnih oseb in pravnimi osebami oziroma člani pravnih oseb in pravnimi osebami.

V skladu s 1. točko 90. člena ZDavP-1 davčni postopek začne davčni organ po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke.

5.2 PRIPRAVA NA DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR

Inšpekcijski nadzor kot del nadzorne funkcije ustvarja tesno povezavo med davčnim zavezancem in DURS. Naloga inšpekcijskega pregleda je ugotoviti, ali so dajatve pravilno in pravočasno obračunane oziroma če so prijavljeni vsi dohodki ter onemogočati izmikanje in goljufanje pri plačevanju dajatev.

Davčni inšpekcijski nadzor sestavljajo naslednje faze:

1. priprava na davčni inšpekcijski nadzor,
2. izvedba davčnega inšpekcijskega nadzora,
3. ugotovitve v davčnem inšpekcijskem nadzoru,
4. evidentiranje ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora.

V nadaljevanju magistrskega dela je v organigramu prikazana faza priprave na davčni inšpekcijski nadzor in del izvedbe davčnega inšpekcijskega nadzora. Del izvedbe davčnega inšpekcijskega nadzora je prikazan z namenom, da uporabniku teh navodil pojasni popravkov programov dela v fazi izvedbe davčnega inšpekcijskega nadzora ter možnosti dopolnitve sklepa o začetku inšpekcijskega pregleda (Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, 2004, 9 str.).

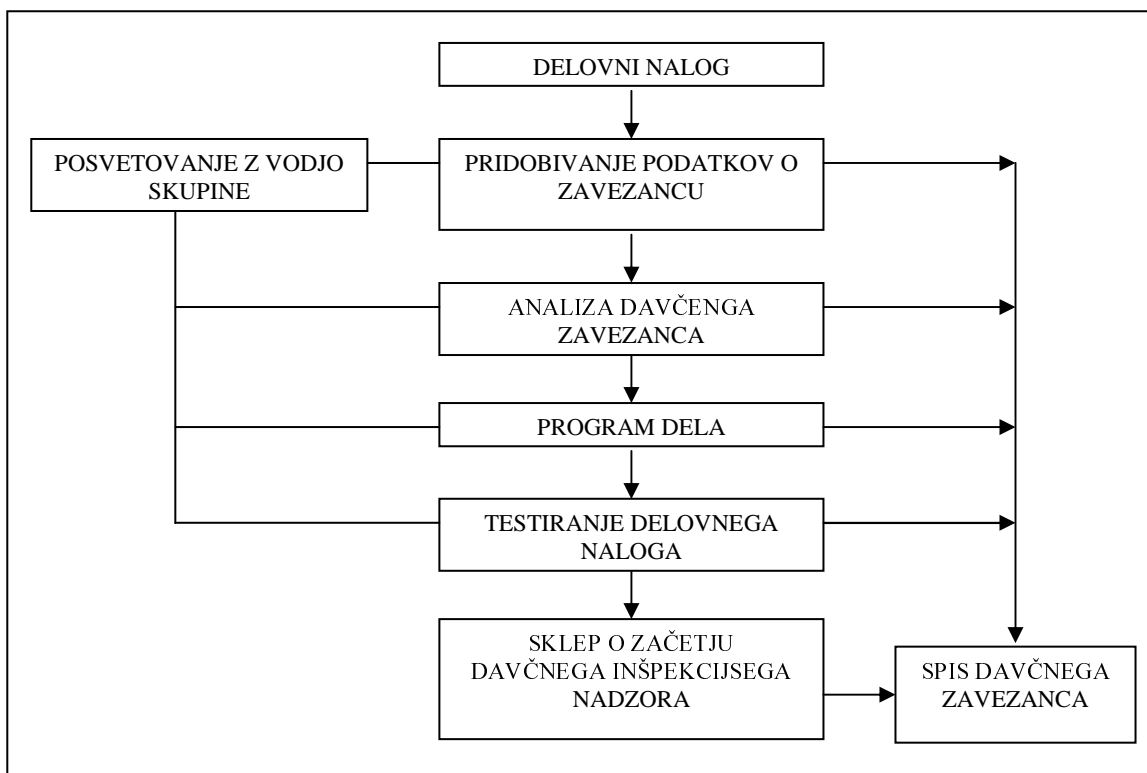
Dober davčni sistem je treba kreirati tako, da so izpolnjene zahteve v pogledu emkosti oziroma pravičnosti v okviru porazdelitve davčne obremenitve, izpolnjevanja učinkovitega koriščenja razpoložljivih resursov in njihove preproste uporabe ter uresničevanja makroekonomskih ciljev (Musgrave R., Musgrave P., 1993, 229 str.).

Težnja sodobnih davčnih sistemov je, ob kritju osnovnih funkcij države, zagotoviti spodbudno pospešenemu ekonomskemu razvoju in osnovno raven socialnih pravic državljanom. Za dosego navedenih ciljev uporabljajo sodobne države pri oblikovanju davčnega sistema davčni

pluralizem za razliko od davčnega monizma, ki temelji samo na enem davku. Iz osnovnih izhodišč učinkovitosti in pravočasnosti delovanja davčnega sistema so se tako izoblikovala davčna načela, ki naj bi jih oblast upoštevala (Milost, Milunovič, 20001,1-5 str.).

V spodnji sliki so prikazane faze priprave na davčni inšpekcijski nadzor, in sicer zbiranje podatkov iz raznih baz, ki so na voljo na davčnem uradu, preden se najavi pri zavezancu za davek.

Slika št. 1: Faza priprave na davčni inšpekcijski nadzor in del izvedbe davčnega inšpekcijskega nadzora



Vir: Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, 2004, str. 9

V fazi pridobivanja podatkov dobi inšpektor skupaj z delovnim nalogom vprašalnik glede na tip zavezanca za davek:

- PRI090: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor – pravna oseba (Priloga št. 2) ali
- PRI091: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor - samostojni podjetnik posameznik (Priloga št. 3) ali
- PRI092: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor – fizična oseba (Priloga št. 4).
- PRI093: Opomnik – seznam razpoložljivih podatkov na DURS v pomoč za pripravo in analizo zavezanca za davek (Priloga št. 5).

V fazi pripravi programa dela inšpektor uporabi obrazec št.

- PRI094: Delovni list programa dela (Priloga št. 6).

V fazi testiranja delovnega naloga inšpektor uporabi obrazec št.

- PRI095: testiranje delovnega naloga (Priloga št. 7). S strani vodje skupine in vodje oddelka je potrjen obrazec. Testiranje delovnega naloga je osnova za izdajo pisnega sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora.

5.2.1. Izdaja delovnega naloga

Na osnovi izdanega delovnega naloga (Priloga št. 1) inšpektor prične z aktivnostmi priprave za izvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora. Delovni nalog je eden izmed dokumentov v fazi priprave, ne gre le za formalni akt in z njim še ni uveden davčni inšpekcijski nadzor. Delovni nalog izda vodja inšpekcije in z njim pooblašča inšpektorja, da lahko pri zavezancu za davek vodi in opravi inšpekcijski pregled ter je inšpektorju dano tudi pooblastilo, da lahko pridobiva podatke na DURS za namene priprave na davčni inšpekcijski nadzor (Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, 2004, 10 – 17 str.).

Pridobivanje podatkov o zavezancu

Prejem delovnega naloga je za inšpektorja osnova za pridobivanje podatkov o davčnem zavezancu, ki so na razpolago v evidencah DURS, saj z njim inšpektor opravičuje zbiranje podatkov po bazah podatkov DURS-a.

Ob izpisu delovnega naloga se avtomatično izpiše tipski vprašalnik za pripravo na inšpekcijski pregled glede na tip zavezanca za davek, in sicer ločeno za:

- PRI090: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor – pravna oseba;
- PRI091: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor - samostojni podjetnik posameznik
- PRI092: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor – fizična oseba.

Tipski vprašalniki so sestavljeni iz treh delov:

V prvem delu so navedeni osnovni podatki o zavezancu za davek, ki se črpajo iz registra zavezanca za davek. Prikazani so tudi podatki o že opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorih – vrste pregledov, obdobje pregleda in ugotovitve.

V drugem delu, ki ga izpolni oddelek za odmero in kontrolo, obrazec inšpektorju nudi prve osnovne podatke o davčnem zavezancu glede plačevanja davčnih obveznosti, o načinu predlaganja obrazcev, o njegovi pripravljenosti za sodelovanje, o že kontroli davka na dodano vrednost, davka od dobička pravnih oseb, davka o dohodkov iz dejavnosti.

V tretjem delu vprašalnik nudi inšpektorju podatke s strani oddelka za davčno knjigovodstvo in izterjavo. Na dokumentih kontrolorji in izterjevalci inšpektorju navedejo kratke o ugotovljenih nepravilnosti pri vsebinskih kontrolah posamezne vrste davka in podatke oziroma informacije, za katere menijo, da bodo inšpektorju v pomoč.

Pomoč inšpektorju za pridobitev dokumentov je obrazec št. PRI093: Opomnik – seznam podatkov za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, na katerem so naštetih obrazci in izpisi, ki si jih v fazi priprave lahko pridobi inšpektor. Na navedenem obrazcu inšpektor označi, katere obrazce oziroma dokumente o zavezanca za davek je obdelal ter označi, kateri obrazci so arhivirani v mapi zavezanca za davek. Obvezno mora inšpektor obdelati in arhivirati Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, bilanco stanja, izkaz poslovnega izida .

Cilj zbiranja in analize pridobivanja podatkov je opredelitev težišča inšpekcijskega pregleda, saj inšpektor zaradi omejenih razpoložljivih kapacitet pri zavezanca za davek ne more izvajati polne inšpekcije.

Analiza zavezanca za davek

Po opravljenem postopku zbiranja informacij o zavezanca za davek opravi inšpektor analizo vseh pridobljenih podatkov in informacij, z namenom:

- da se ugotovijo »siva polja« v davčnih obračunih oziroma nelogičnosti davčnih obračunov
- da se naredi program dela, v katerem se opredelijo kritične točke inšpekcijskega davčnega nadzor, s tem se opredeli težišče pregleda

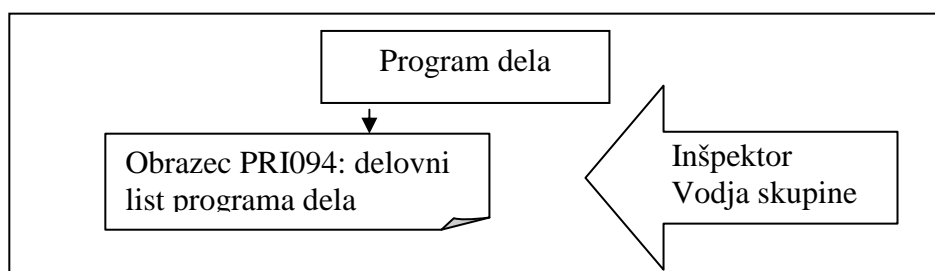
V pomoč inšpektorju:

- pri analizi informacij o zavezanca za davek in njegovem poslovanju je metodološki priročnik »Analiza davčnega zavezanca v postopkih inšpiciranja« (analizi bilance stanje in izkaz poslovnega izida),
- Branžni priročniki (interna gradiva DURS-a po posameznih dejavnosti),
- Navzkrižna analiza obračunov in bilanc (primerjava izkazanega prometa na obrazcu DDV-O z izkazanimi prihodki v izkazu poslovnega izida oziroma davčnim obračunom),
- Vprašalnik za uvodni razgovor

5.2.2 Program dela

V nadaljevanju je prikazan program dela.

Slika št. 2: Program dela



Vir: Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, 2004, str. 19

Inšpektor na podlagi opravljene analize naredi pisni program dela davčnega inšpekcijskega nadzora na obrazcih PRI094: DELOVNI LIST PROGRAMA DELA, na katerih po posamezni vrsti davkov opredeli kritične točke za inšpiciranje in s tem v fazi priprave določi težišče davčnega inšpekcijskega nadzora (Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, 2004, 19 str.).

Delovni list programa dela obsega naslednje podatke (Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, 2004, 20 str.):

- opredelitev težišča inšpekcijskega pregleda oz. pomembnost z vidika obdavčenja
- faza priprave dela in faza izvedbe davčnega nadzora
- predvideno število dni
- testiranje programa dela in pravilnosti opredelitve težišča inšpekcijskega pregleda.

Inšpektor pri opredelitvi težišča inšpekcijskega nadzora upošteva:

- Pridobljene informacije na podlagi analize davčnega zavezanca
- Informacije, na podlagi katerih je bi zavezanec za davek izbran za davčni inšpekcijski nadzor
- Kritične točke po posameznih branžah.

Z opredelitvijo težišča v času priprave na davčni inšpekcijski nadzor se zagotovi, da inšpektor pri celostnih in delnih inšpekcijskih pregledih ne opravlja popolne inšpekcije, ampak se osredotoči na pomembnejše nepravilnosti.

Na listu faze priprave dela in faze izvedbe davčnega nadzora inšpektor označi, ali gre za delovni list programa dela v fazi priprave dela ali v fazi izvedbe davčnega inšpekcijskega nadzora. Ta možnost je podana zato, ker v fazi priprave opredelitev težišča davčnega nadzora ni dokončna, ampak jo inšpektor med samo izvedbo inšpekcije korigira in dopolnjuje (Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, 2004, 21 str.)

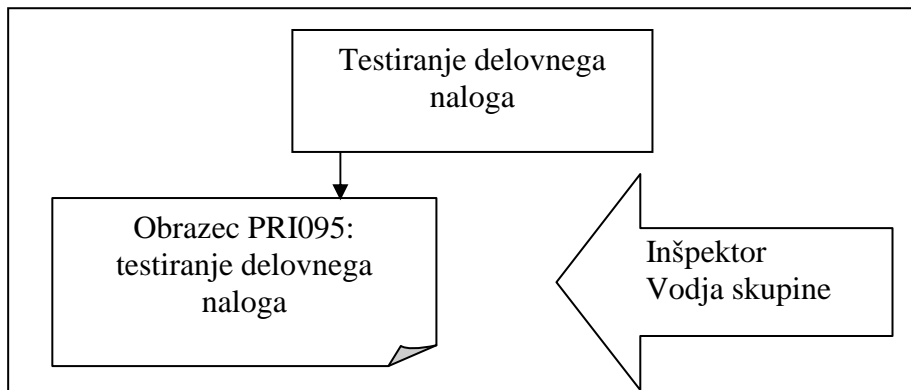
Na vsakem delovnem listu programa dela inšpektor po posamezni vrsti davka določi predvideno število delovnih dni.

Pri izvedbi davčnega inšpekcijskega nadzora inšpektor testira program dela, ki ga je naredil v fazi priprave. Inšpektor na podlagi predloženih poslovnih knjig in dokumentacije davčnega zavezanca v fazi izvedbe davčnega inšpekcijskega testira program dela.

5.2.3 Testiranje delovnega naloga

Na podlagi opravljenega programa dela bo inšpektor v sodelovanju z vodjo skupine v tej fazi testiral delovni nalog.

Slika št. 3: Testiranje delovnega naloga



Vir: Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, 2004,23 str.

Testiranje delovnega naloga se opravi na obrazcu PRI095 testiranje delovnega naloga (Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, 2004,23, 24 str.).

Testirajo se:

- obdobje obdavčenja (inšpektor predlaga obdobje obdavčenja za vrste davka, ki so predmet nadzora),
- trajanje inšpekcijskega pregleda (inšpektor predlaga po lastni oceni, koliko dni potrebuje za izvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora),
- vrsta pregleda (inšpektor predlaga vrsto pregleda),
- sprememba delovnega naloga (inšpektor pri posamezni vrsti podatka obkroži, ali na podlagi analize in opredelitve težišča pregleda predlaga spremembo iz prvotnega delovnega naloga),
- predlog za sočasni inšpekcijski pregled (inšpektor vpiše predlog za sočasni inšpekcijski nadzor drugih zavezancev – povezane osebe, dobavitelji),
- opombe inšpektorja (inšpektor vpiše morebitne opombe, pojasnila),
- opombe vodje skupine.

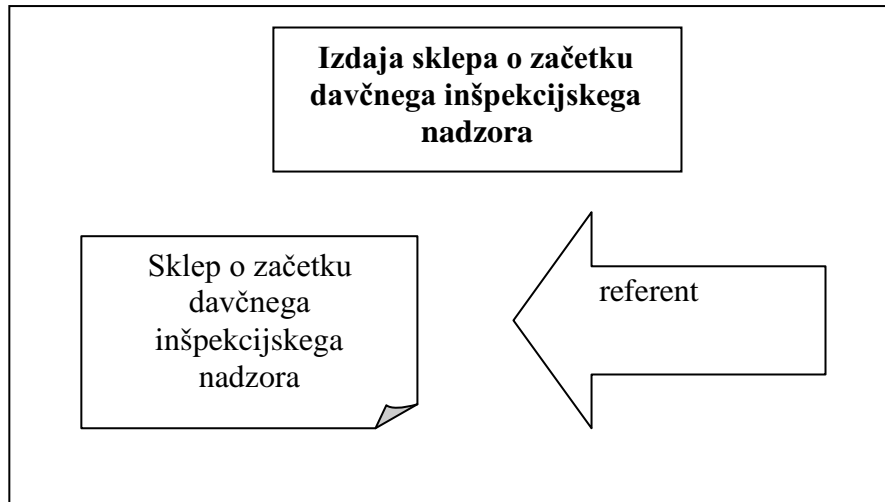
5.3 POTEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Davčni inšpekcijski nadzor se prične z izdajo sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora. V uvodnem razgovoru z inšpiciranim zavezancem za davek je potrebno določiti tudi kraj in čas inšpekcijskega nadzora. Zavezanec za davek ima pravico sodelovati v postopku in biti seznanjen s dejstvi, ter dajati dokaze in druge verodostojne listine. V nadaljevanju so opisane vse štiri začetne faze poteka davčnega inšpekcijskega nadzora.

5.3.1 Izdaja sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora

Izdan delovni nalog ter s strani vodje potrjen obrazec – testiranje delovnega naloga sta osnova za izdajo pisnega sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora.

Slika št. 4: Izdaja sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora



Vir: Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, 2004, 25 str.

Z dnem izdaje pisnega sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora se začne davčni inšpekcijski nadzor.

V skladu s 103. členom ZDavP-1 mora sklep vsebovati:

- navedbo pristojnega davčnega organa, številko in datum izdaje sklepa,
- polno ime in naslova oziroma firmo in sedež zavezanca za davek, pri katerem bo opravljen davčni inšpekcijski nadzor,
- pravno podlago za davčni inšpekcijski nadzor,
- obdobje obdavčenja, na katerega se davčni inšpekcijski nadzor nanaša,
- vrste davkov, ki so predmet davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma področje inšpiciranja,
- ime pooblaščenih oseb, ki bo opravila davčni inšpekcijski nadzor,
- pouk o pravici sodelovanja zavezanca za davek pri davčnem inšpekcijskem nadzoru,
- pouk o pravnih posledicah oviranja inšpekcijskega nadzora,
- pouk o pravnem sredstvu.

Sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora vroči pooblaščen oseba na kraju samem. Pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora se mora pooblaščen oseba izkazati s službeno izkaznico in značko. V skladu z določil 104. člena mora pooblaščen oseba v zapisnik vnesti kraj, datum in uro začetka davčnega inšpekcijskega nadzora.

5.3.2 Uvodni razgovor z zavezancem za davek

Hkrati z vročitvijo sklepa zavezancu za davek se opravi z njim tudi uvodni razgovor. Z uvodnim razgovorom pooblaščen oseba dobi predstavo o naravi poslovnih aktivnosti zavezanca za davek in o delovanju njegovega računovodskega sistema. Na osnovi ogleda poslovnih prostorov pa inšpektor pridobi predstavo o dejanskem obsegu poslovanja in opažanja o možnih odstopanjih glede na predhodne priprave podatkov (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 62 str.).

Namen priprave uvodnega pogovora je pridobiti čim več podatkov in informacij o zavezancu za davek.

5.3.3 Kraj in čas davčnega inšpekcijskega nadzora

V prvem odstavku 105. člena ZDavP-1 je določeno, da se davčni inšpekcijski nadzor opravlja v poslovnih prostorih zavezanca za davek, ki opravlja dejavnost, lahko pa tudi v poslovnih prostorih, kjer se zanj vodijo oziroma hranijo poslovne knjige in druge evidence, če se te ne vodijo oziroma hranijo pri njem. Za ta namen mora dati zavezanec za davek na razpolago primeren delovni prostor in potrebne pripomočke.

Če poslovni prostor ni primeren za opravljanje davčnega inšpekcijskega nadzora, ali če obstajajo drugi razlogi, kot primeroma narava dejavnosti zavezanca za davek, se inšpekcijski nadzor lahko na predlog davčnega zavezanca ali po odločitvi davčnega organa opravlja v prostorih davčnega organa (ZDavP-1, 2. odstavek 105. člena).

Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja tako v korist kot v breme zavezanca zadavek (ZDavP-1, 1. odstavek 106. člena).

5.3.4 Obveznost sodelovanja zavezanca za davek v davčnem inšpekcijskem nadzoru in pristojnost pooblaščen osebe

Zavezanec za davek mora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Posebej je dolžan dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora in dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje (ZDavP-1, 1. odstavek 107. člena).

5.4 ZAKLUČEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

V sam zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora spadajo: pravica zavezanca za davek do informacij, zapisnik, odločba in pravna sredstva

5.4.1 Pravica zavezanca za davek do informacij

Pooblaščen oseba, ki izvršuje davčni inšpekcijski nadzor, mora zavezanca za davek pred pričetkom davčnega inšpekcijskega nadzora poučiti o pravici zavezanca za davek, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru, ter med postopkom, razen če to onemogoča potek ali namen davčnega inšpekcijskega nadzora in na davčne učinke teh ugotovitev. Zavezanec za davek mora biti na sklepni pogovor povabljen z dopisom (ZDavP-1, 108 člen).

Sklepni pogovor ni potreben, če:

- rezultat davčnega inšpekcijskega nadzora ne zahteva spremembe obdavčenja, ali
- se mu zavezanec za davek odpove ali se mu izogiba.

5.4.2 Zapisnik

Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru, v skladu s 110. členom ZDavP-1, se sestavi in vroči zavezancu za davek najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu. Zavezanec za davek lahko poda nanj pripombe v desetih dneh po vročitvi zapisnika. Rok za pripombe se na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca za davek lahko s sklepom podaljšanja praviloma največ za dodatnih deset dni (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 82 str.)

Pisno zahtevo za podaljšanje roka za pripombe mora zavezanec za davek vložiti pred iztekom desetdnevnega roka za pripombe.

Če zavezanec za davek v pripombah navaja nova ali dodatna dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo, davčni organ sestavi dodatni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb.

Davčni organ pripombe na zapisnik preveri in o tem sestavi dopolnilni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb. Pripombe na dopolnilni zapisnik niso dopustne.

Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru mora vsebovati (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 83 str.):

- naziv in naslov davčnega organa, ki opravlja dejanje,
- predmet in obdobje davčnega inšpekcijskega nadzora,
- ime inšpektorja in njegova registrska številka službene izkaznice,

- ime zavezanca za davek in njegovega zakonitega zastopnika oziroma pooblaščenca,
- kraj, datum in uro začetka davčnega inšpekcijskega nadzora,
- oseba za dajanje podatkov v davčnem inšpekcijskem nadzoru,
- kje in v katerih dneh se je opravljal davčni inšpekcijski nadzor.

Poleg tega naj bi zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru vseboval tudi naslednje splošne podatke (zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru) (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 83 str.):

- podatke o registraciji, firmi, sedežu in davčni številki zavezanca za davek,
- podatke o ustanoviteljih in zastopnikih zavezanca za davek,
- podatki o dejavnosti zavezanca za davek,
- podatki o transakcijskem računu zavezanca za davek,
- podatki o odgovornih osebah zavezanca za davek,
- podatki o vodenju poslovnih knjig – računovodstva zavezanca za davek,
- podatki o predhodnih inšpekcijskih pregledih pri zavezancu za davek.

V zapisniku je potrebno navesti podatek tudi o tem, kakšne dokumente je pooblaščen oseba zahtevala od zavezanca za davek, oziroma katero dokumentacijo je pregledala. Zapisnik mora natančno in kratko obsegi potek in vsebino v postopku opravljenega dejanja in danih izjav. Pri tem se mora zapisnik omejiti na tisto, kar je v zvezi z zadevo, ki je predmet davčnega inšpekcijskega nadzora.

V zapisnik mora pooblaščen oseba povzeti izjave (pisne izjave in ustne izjave sprejete na zapisnik) zavezanca za davek, prič, izvedencev in drugih udeležencev v postopku, pomembne za odločbo. V zapisnik je treba vpisati tudi vse sklepe izdane med postopkom. V zapisniku je potrebno ločeno prikazati oziroma razčleniti ugotovitve davčnega inšpekcijskega nadzora o posameznih vrstah davkov, tako kot so določeni z delovnim nalogom (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 84 str.).

V zapisniku naj pooblaščen oseba razumljivo poda ugotovljeno dejansko stanje, pravno podlago ter povezavo med ugotovljenimi nepravilnostmi in pravno posledico. Natančno mora navesti vsa ugotovljena dejstva in dokaze pomembne za zakonito in pravilno odločbo. Kot dokaz se uporabi vse, kar je primerno za ugotavljanje resničnega stanja in kar ustreza posameznemu primeru, zlasti listine, priče, izjave strank, izvedence, oglade in druga dokazna sredstva (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 82- 84 str.).

Na zadnjo stran zapisnika se napiše pravni pouk in komu se zapisnik vroči.

5.4.3 Odločba

Z izdajo in vročitvijo odločbe se konča upravni postopek na prvi stopnji.

Na podlagi dejstev o nepravilnosti pri obračunavanju in plačevanju davkov in drugih dajatev, ugotovljenih v davčnem inšpekcijskem nadzoru, izda davčni organ odločbo o stvari, ki je predmet postopka. To pomeni, da z odločbo naloži plačilo.

Če tudi zavezanec za davek že pred izdajo zapisnika oziroma odločbe plača svoje dodatno obračunane obveznosti, se izda odločba (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 88 str.).

V 119. členu ZDavP-1 je določeno, da 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.

Oblika in sestavni deli odločb

Vsaka upravna odločba mora biti označena kot taka, da bi se lahko že na zunaj videlo, da gre za konkretni upravni akt, s katerim je bilo določeno v stvari, ki je bila predmet postopka, ne pa o vprašanjih, ki se tičejo postopka ali so se pojavila v zvezi z izvedbo postopka. O teh vprašanjih se odloča s sklepom.

V davčnem inšpekcijskem nadzoru je odločbo mogoče izdati le v pisni obliki, saj v samem postopku ne prihaja do zakonsko določenih primerov, v katerih se lahko odloča tudi ustno pritožbo (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 90 str.).

V 210. členu ZUP so določeni sestavni deli pisne odločbe: ime organa s številko in datumom odločbe, uvod, izrek, obrazložitev, pouk o pravnem sredstvu in podpis uradne osebe in pečat organa.

Uvod odločbe obsega:

- ime organa, ki odločbo izdaja,
- predpis o njegovi pristojnosti,
- ime stranke in njenega morebitnega zakonitega zastopnika ali pooblaščenca,
- na kratko označeno zadevo, za katero gre v postopku (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 90 str.).

V 115. členu ZDavP-1 je določeno, da mora *izrek* odmerne odločbe vsebovati:

- davčnega zavezanca in plačnika davka, če sta različni osebi,
- vrsto davka,
- davčno stopnjo,

- znesek odmerjenega davka in obresti, izračunanih do dneva izdaje odločbe,
- znesek morebitnih plačanih akontacij davka,
- nalog zavezancu, da plača davek 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.

Obrazložitev odločbe (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 94, 95 str.).

Izrek zahteva skrbno in prepričljivo razložitev razlogov, ki tvorijo njegov temelj. Brez razložitve teh razlogov ne bi bilo pojasnjeno, zakaj je bila konkretna upravna stvar rešena na način, kot je bilo določeno v izreku. Iz obrazložitve mora namreč izhajati, da izrek odločbe izhaja iz uporabe materialnega predpisa na ugotovljeno dejansko stanje v konkretnem primeru.

Obrazložitev izdane odločbe v upravni stvari obsega po svojem bistvu dva dela. Prvi ali dejanski del vsebuje razložitev dejanskega stanja, ki je bilo ugotovljeno v konkretnem primeru. Drugi ali pravni del pa navedbo in tolmačenje materialnih predpisov oziroma preudarjanje in sklepanje, ali in koliko se pravice in obveznosti, o katerih je bilo odločeno v izreku, glede na ugotovljeno dejansko stanje skladajo z materialnimi predpisi, ki določajo te pravice oziroma obveznosti. Oba navedena dela obrazložitve ne predstavljata med seboj ločenih delov, temveč celoto, v kateri se dejanski del obrazložitve večkrat prepleta s pravnim delom obrazložitve. Z obrazložitvijo se vselej le utemeljuje izrek odločbe, zato z obrazložitvijo ni mogoče nadomestiti izreka. Obrazložitev se tudi ne more nanašati na stvar, v kateri ni bilo odločeno v izreku odločbe.

S poukom o pravnem sredstvu se stranki sporoči, da lahko vloži pritožbo zoper odločbo. V pouku je treba navesti, na koga se stranka lahko pritoži, pri kom in v katerem roku lahko vloži pritožbo in koliko znaša zanjo taksa. Pritožbo lahko poda tudi na zapisnik pri organu, ki je odločbo izdal. Organ, pri katerem je potrebno vložiti pritožbo, mora biti naveden s polnim imenom in naslovom.

Odločbo *podpiše uradna oseba*, ki je vodila davčni inšpekcijski nadzor in jo žigosa *spečatom organa*.

5.4.4 Pravna sredstva

Med pravnimi sredstvi spadata pritožba in izredna pravna sredstva.

Pritožba

V 120. členu ZDavP-1 je določeno, da se pritožba lahko vloži v roku 15 dni od vročitve odločbe.

Zoper odločbo, izdano na prvi stopnji, se lahko pritoži stranka v postopku, razen nje pa lahko pritožbo vložijo tudi vsaka druga oseba, če odločba posega v njene pravice ali pravne koristi, in sicer v roku, ki je določen za stranko. Enak rok velja tudi za državnega tožilca ali državnega pravobranilca v primeru, da je bil z odločbo upravnega organa prekršen zakon v korist stranke ali v škodo javnih koristi (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 97 str.).

Pritožba ne zadrži izvršitve odmerne odločbe, če ni z zakonom o davčnem postopku drugače določeno (ZDavP-1, 1. točka 121. člena).

Če organ, ki je izdal odločbo, spozna, da je vložena pritožba dovoljena, pravočasna in da jo je vložila upravičena oseba, pa ne nadomesti izpodbijane odločbe z novo odločbo, mora pritožbo brez odlašanja, najpozneje pa v 15 dneh od dneva, ko jo prejme, poslati organu, ki je pristojen, da o njej odloči. Pritožbi mora priložiti vse spise, ki se tičejo zadeve (Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, 2002, 100 str.).

Izredna pravna sredstva

Med izredna pravna sredstva spadajo:

- odprava in razveljavitev oziroma sprememba odločbe po nadzorstveni pravici (davčni organ po nadzorstveni pravici odpravi odmerno odločbo v petih letih od dneva, ko je bila odločba vročena zavezancu za davek (ZDavP-1, 122. člen):
 - če jo je izdal stvarno nepristojen organ,
 - če je bila v isti stvari že prej izdana pravnomočna odločba, s katero je bila stvar drugače rešena,
 - če je odločbo izdal davčni organ brez soglasja, potrditve, dovoljenja, mnenja drugega organa, kadar je po zakonu ali po drugem, na zakonu temelječem predpisu to potrebno.
- Posebni rok za obnovo (ZdavP-1, 123. člen); če davčni organ zve za nova dejstva ali najdbe ali pridobi možnost uporabe 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.
- Posebni primeri razveljavitve in spremembe odločbe (ZDavP-1, 124. člen);
 - če se po pravnomočnosti 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 ima učinek samo za vnaprej.
 - Odločbo izda organ prve stopnje, ki je izdal prejšnjo odločbo, organ druge stopnje pa le, če je s svojo odločbo odločil o stvari.

- Pritožba zoper novo odločbo je možna 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.

5.5 NAJPOGOSTJEŠE UGOTOVLJENE NEPRAVILNOSTI V DAVČNEM INŠPEKCIJSKEM NADZORU DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Povezane osebe

Pogoste nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, zadevajo razmerja med povezanimi osebami.

- Inšpicirani davčni zavezanec je lastnik poslovne stavbe, v kateri sta poslovne prostore uporabljali tudi dve povezani osebi. Ena od njiju je ena imela sklenjeno najemno pogodbo in ji je bila v inšpiciranem obdobju zaračunana najemnina, druga pa ni imela sklenjene pogodbe in ji najemnina ni bila zaračunana (Davčni bilten, 2004a, 22 str.).

Davčni organ je povečal prihodke iz naslova najemnin povezani osebi, ki jinajemnina ni bila zaračunana. Pri tem sta bili upoštevani kvadratura najetih pisarniških prostorov in cena najema za kvadratni meter, ki jo je davčni zavezanec zaračunaval prvi povezani osebi

- Davčni zavezanec ni izkazal prihodkov iz oddajanja poslovnega prostora v najem povezani osebi. Prav tako ni izkazoval prihodkov za knjigovodske storitve, ki jih je za povezano osebo opravljal brezplačno (Davčni bilten, 2004a, 23 str.).

Davčni organ je povečal prihodke iz oddajanja poslovnega prostora v najem povezaniosebi na podlagi ugotovljene povprečne cene najemnine. Povečali so se mu tudi prihodki za brezplačno opravljanje knjigovodskih storitev povezani osebi.

- Pri inšpiciranju prihodkov od prodaje blaga je davčni organ ugotovil, da je pravna oseba povezani osebi izstavila račune v skupni vrednosti 167,5 mio SIT. Zavezanec je v več primerih povezani osebi – kupcu odobril popust, ki je bil večji, kot je znašala vkalkulirana razlika v ceni, kar pomeni, da je znesek odhodkov na kontu nabavna vrednost prodanega blaga presegel znesek prihodkov (Davčni bilten, 2004c, 19 str.).

Povečanje prihodkov

- Davčni zavezanec je neupravičeno zmanjševal prihodke na podlagi izdanih dobropisov, ki niso predstavljale verodostojne knjigovodske listine (Davčni bilten, 2004a, 23 str.).
- Davčni organ je davčnemu zavezancu povečal prihodke zaradi ugotovljene nepravilnosti pri obračunu prihodkov od najemnin, saj ti niso bili obračunani v skladu s pogodbo (Davčni bilten, 2004a, 23 str.).
- Davčni zavezanec med prihodki ni v celoti izkazal obračunanih obresti iz naslova danih posojil (Davčni bilten, 2004a, 23 str.).
- Davčni zavezanec, ki opravlja dejavnost predelave in prodaje mesa in mesnih izdelkov, ni opravljal obračuna proizvodnje, zato, mu je bilo s sklepom naloženo, naj v določenem času davčnemu organu predloži obračunske kalkulacije lastnih cen za proizvode. Sklep je le delno izvršil. Prav tako je bilo ugotovljeno, da zavezanec ne hrani vseh trakov

registrske blagajne in da ne registrira vsega prometa. Za prodajo na tržnici za inšpicirano obdobje ni vodil nobenih evidenc o tem, koliko proizvodov je prenesel v to prodajo (Davčni bilten, 2004c, 18 str.).

- Davčni zavezanec je oblikoval dolgoročne rezervacije za dane garancije v breme stroškov, ki niso bile ustrezno utemeljene. Zavezanec je za utemeljitev oblikovanja dolgoročnih rezervacij za dane garancije predložil gradbene dnevniks s prilogami. S primerjavo teh dnevnikov z drugo dokumentacijo (z izdanimi gradbenimi situacijami, relacijami službenih poti, opravljenimi delovnimi urami zaposlenih) pa je bilo ugotovljeno, da so podatki v gradbenih dnevnikih neresnični (Davčni bilten, 2004c, 31 str.)
- V davčnem inšpekcijskem nadzoru so bile ugotovljene nepravilnosti pri oblikovanju dolgoročnih rezervacij za prodajne garancije. Davčni zavezanec je pri oblikovanju navedel, da je izhajal iz preteklih izkušenj, vendar izračuna ni dokumentiral. Ker ni bilo dokazil, davčni organ ni priznal oblikovanih dolgoročnih rezervacij (Davčni bilten, 2004b, 31 str.).
- Ugotovljeno je bilo, da davčni zavezanec ni evidentiral prihodkov od obračunanih zamudnih obresti do kupcev, temveč jih je evidentiral neposredno na konte popravkov vrednosti terjatev do kupcev (Davčni bilten, 2004d, 27 str.)

Zmanjšanje odhodkov

- Zavezanec je izkazoval previsoke odhodke, se je za inšpicirano obdobje izkazoval tiste odhodke, ki zadevajo poslovne dogodke preteklega leta (Davčni bilten, april 2004, 23 str.)
- Med odhodke je evidentiral prejete račune, ki se glasijo na fizično osebo (Davčni bilten, 2004a, 23 str.).
- Davčni zavezanec davčnemu organu ni predložil dokazila (med stroške izobraževanja je namreč evidentiral račun, za katerega ni predložil drugih dokazil). Za delavce, ki bi se naj izobraževanja udeležili, je davčni inšpektor preveril delovne naloge za dneve, ko naj bi potekalo izobraževanje. Ugotovljeno je bilo, da so v tem času opravljali razna servisna dela. Poleg tega je bilo še ugotovljeno, da je iz pogodbe z uvoznikom avtomobilov razvidno, da uvoznik zagotavlja vse izobraževanje v zvezi s prodajo in servisiranjem (Davčni bilten, 2004a, 23 str.).
- Med odhodke je davčni zavezanec izkazal odhodke iz naslova obračunane amortizacije za opredmetena osnovna sredstva, ki niso bila v uporabi. Te odhodke je v poslovne knjige evidentiral dvakrat; in sicer kot strošek amortizacije in kot prevrednotovalni poslovni odhodek osnovnih sredstev (Davčni bilten, 2004a, 24 str.).
- Davčni zavezanec je oblikoval popravke terjatev in sicer iz naslova neplačanih obresti do lastnika pravne osebe. Zavezanec ni predložil nobenih dokazil, ki bi kazale na izterjavo dolga (Davčni bilten, 2004a, 24 str.).
- Pravna oseba je na podlagi prejetih faktur od določene pravne osebe iz tujine izkazala zelo visoke stroške za nakup razne programske opreme, stroške organizacije tečaja in stroške za izdelavo baze podatkov zaradi sinhronizacije z normami mednarodnega ISO 9001-2000. Davčni organ je v davčnem inšpekcijskem nadzoru pridobil podatke o tuji pravni osebi, ki naj bi poslovala z davčnim zavezancem. Iz poročila bonitetne hiše je bilo

razvidno, da tuja pravna oseba ne obstaja od leta 1996. Davčnemu zavezancu je bila dana možnost, da predloži dokaze, da so bile storitve od tuje pravne osebe dejansko opravljene oziroma blago dobavljeno. Zavezanec dokazov ni predložil (Davčni bilten, 2004c, 20 str.).

- Davčni zavezanec je med stroški uveljavljal tudi stroške iz naslova obračuna amortizacije od apartmaja na otoku Pag in od opreme v apartmaju, čeprav tega ne uporablja za ustvarjanje prihodkov (Davčni bilten, 2004b, 33 str.).
- Davčni zavezanec je med odhodke knjižil stroške, in sicer nabavo raznih krožnikov, skodelic, skled, pladnja, prtov, pralnega praška, mehčalcev, ženskih bluz, moških srajc in kravat, majic, obutve, spodnje perilo, kozmetike, ki niso pogoj za opravljanje zavezančeve dejavnosti (Davčni bilten, 2004b, 31 str.).
- Med stroške vzdrževanja je zavezanec evidentiral osnovna sredstva, ki po vsebini pomenijo investicijo. (Davčni bilten, 2004b, 31 str.).
- Davčni organ je pri inšpiciranju stroškov amortizacije ugotovil, da je davčni zavezanec obračunaval amortizacijo tudi od osnovnih sredstev, ki niso bila last podjetja oziroma družbenikov podjetja, in celotno amortizacijo za osnovna sredstva, ki so bila med letom odtujena. Davčni organ je za znesek nepravilno obračunane amortizacije, zmanjšal odhodke (Davčni bilten, 2004b, 35 str.).
- Davčni organ je ugotovil fiktivne račune za stroške storitev, ker inšpicirano podjetje do izdajatelja računa ne izkazuje nobenih obveznosti, med njima ni bilo mogoče ugotoviti nobenih finančnih poti (Davčni bilten, 2004b, 35 str.).

Uveljavljanje davčne olajšave

- Davčni zavezanec je neupravičeno uveljavljal davčno olajšavo za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva, saj so bila osnovna sredstva vgrajena v objekt, ki je v lasti fizične osebe (Davčni bilten, 2004a, 24 str.).
- Davčni zavezanec je uveljavljal davčno olajšavo iz naslova investicij v osnovna sredstva in sicer iz nakupa osebnega motornega vozila (Davčni bilten, 2004b, 31 str.)

Poudariti je treba, da so davki uspešni instrumenti gospodarske politike le takrat, ko so skrbno načrtovani in ob morebitnih ugotovljenih napakah sproti koregirani. Če želi država učinkovito zasledovati davčne cilje mora težiti k temu, da izoblikuje davčni sistem, ki je z ekonomskega vidika čim bolj enak za vse davčne zavezanca in čim bolj stabilen (Lamberger, 2001, 16 str.).

6. PRAKTIČEN PRIMER POZNAVANJA IN RAZUMEVANJA ZAKONA O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB MED DAVČNIMI INŠPEKTORJI

S pomočjo anketnega vprašalnika (Priloga št. 15), ki je bil posredovan inšpektorjem, sem poskušala ugotoviti, kako dobro inšpektorji, ki opravljajo delo na terenu, poznajo nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, ter kakšno je njihovo razumevanje tega zakona.

Na podlagi vnaprej pripravljenega anketnega vprašalnika sem pisno anketirala 20 inšpektorjev, ki so zaposleni na Davčnem uradu X, anketo sem opravljala v času od 10 do 13 oktobra leta 2005, med prostim delovnim časom.

V nadaljevanju sem prikazala rezultate in ugotovitve anketnega vprašalnika, ki je tudi priložen v Prilogi št. 16. Potrebno je upoštevati, da število anketiranih inšpektorjev premajhen vzorec, da bi dobila jasno in realno sliko o poznavanju oziroma razumevanju dotičnega zakona med inšpektorji po Sloveniji.

6.1 ANKETIRANJE DVAJSET INŠPEKTRJEV

Anketni vprašalnik sem posredovala dvajsetim inšpektorjem na Davčnem uradu X v času od 10 do 13 oktobra 2005, med prostim delovnim časom. Vsi anketirani inšpektorji imajo univerzitetno izobrazbo. Ker gre za dokaj mladi kolektiv, iz tega izhaja, da opravljajo delo davčnega inšpektorja relativno malo let. Le šest anketirancev opravlja delo inšpektorja več kot deset let, kar znaša 30 % vseh vprašanih, ostalih štirinajst vprašanih pa delo inšpektorja opravljajo med eno in petimi leti, kar pa znaša 70 %. Glede na pomanjkanje števila inšpektorjev na Davčnem uradu X, opravljajo vsi vse vrste pregledov, s poudarkom na določeni vrsti pregleda. Vsi anketiranci so na vprašanje, katero vrsto pregleda pretežno inšpiciranje odgovorili, da je to davek od dobička pravnih oseb. To pomeni, da vsi anketirani inšpektorji vsakodnevno uporabljajo pri davčnem nadzoru davčnih zavezancev zakon o davku od dohodkov pravnih oseb.

6.2 REZULTATI ANKETIRANJA

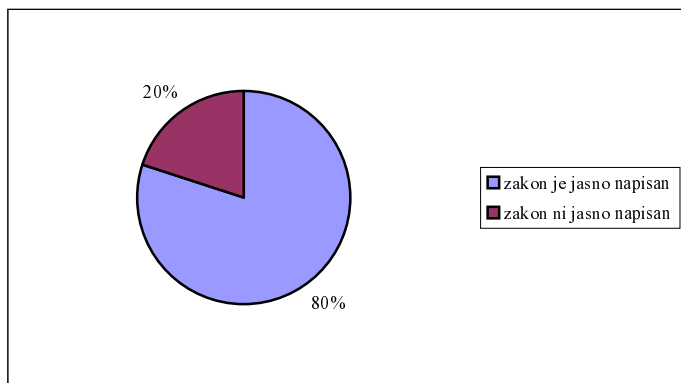
Poleg splošnih informacij, ki sem jih že analizira pod točko 6.1– Anketiranje dvajset inšpektorjev, so sledila bolj podrobna vprašanja o samem zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb.

Na vprašanje, ali so že seznanjeni z vsebino in z novostmi zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, je vseh dvajset inšpektorjev odgovorilo z *da*.

Kar 85 %, to je 17 anketirancev, je odgovorilo, da *jim delovne izkušnje pripomorejo k lažjemu razumevanju novega zakona*. Torej, le trije anketiranci, 15 %, si z delovnimi izkušnjami ne morejo pomagati pri svojem delu. Iz tega ugotavljam, da so pridobljene izkušnje, ki jih pridobi posameznik pri opravljanju del v gospodarstvu kot v negospodarstvu, pomemben del uspešnega delovanja inšpektorja posameznika kot inšpekcije celote.

Da novi zakon *ni* jasno napisan, se strinja 16 anketirancev, to je 80 % vseh vprašanih, medtem, ko je štirim inšpektorjem (20 %) dovolj jasno napisan. Torej, na podlagi odgovorov anketiranih ugotavljam, da bi zakonodajalec moral bolj jasno opredeliti in določiti smernice davčnega poslovanja pravnih in drugih oseb, ki na kakršenkoli način ustvarjajo dobiček.

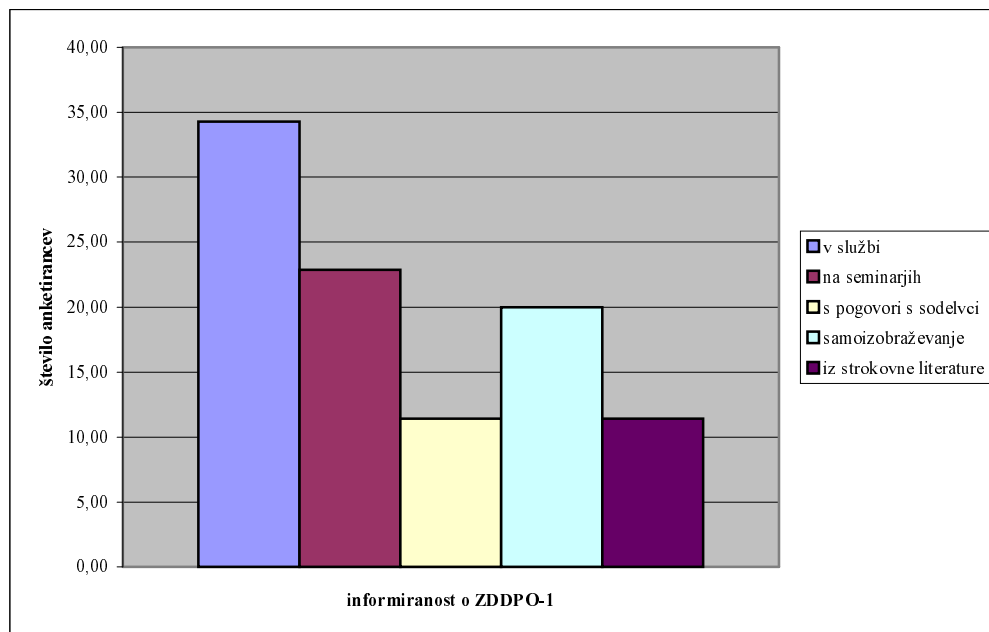
Graf št. 3: Prikaz odstotkov anketirancev, kako jasno je napisan ZDDPO-1



Vir: Anketno vprašanje o zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, Priloga št. 15

V zvezi s vprašanjem, kje so se anketiranci seznanili z vsebino zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, sem dobila 35 odgovorov, in sicer: 12 anketirancev (34,29 %) se je o davku seznanjalo v službi, 22,86 % (8 vseh vprašanih) na seminarjih, 7 anketiranih (20 %) se jih je samoizobraževalo, po 11,43 % (4 vseh vprašanih) anketiranih pa si je znanje in seznanitev o novem zakonu pridobilo s pogovori s sodelavci in iz strokovne literature. Na podlagi rezultatov ugotavljam, da bi davčna institucija morala veliko bolj poskrbeti za izobraževanje novih zakonov, med njimi tudi ZDDPO-1, saj je bilo tega izobraževanja premalo.

Graf št. 4: Prikaz odstotkov anketirancev, kje so se seznanili o ZDDPO-1

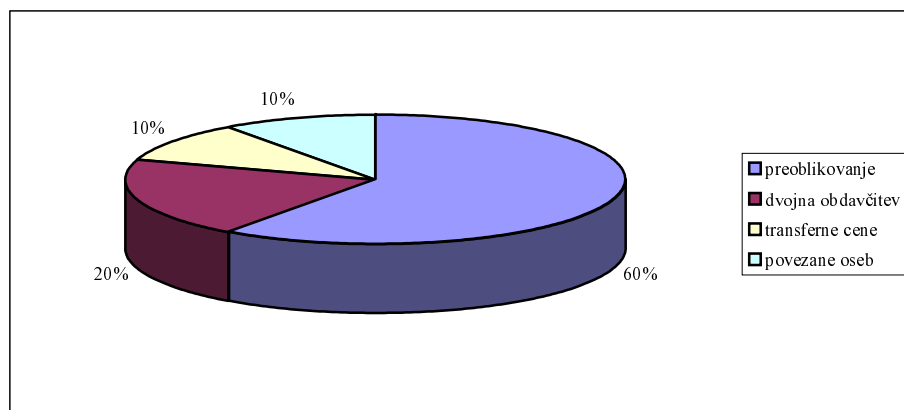


Vir: Anketno vprašanje o zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, Priloga št. 15

Od osmih anketirancev, ki so odgovorili, da so se z ZDDPO-1 seznanili na seminarjih, so le trije odgovorili (37,5 %), da so dobili dovolj znanja in informacij o njem.

Na osmo vprašanje, katero poglavje iz zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, se jim zdi najtežje za razumeti, je kar 12 anketirancev (60 %) odgovorilo, da je to poglavje o obdavčitvi pri prenosu dejavnosti, zamenjave kapitalskih deležev, združitve in delitev, štirje vprašanih (20 %) je odgovorilo, da je to poglavje o odpravi dvojnega obdavčenja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije, dva sta odgovorila, da so to transference cene (10 %) in prav tako dva (10 %) sta izpostavila poglavje povezanih oseb.

Graf št. 5: Prikaz odstotkov anketirancev o najtežjih poglavjih v ZDDPO-1



Vir: Anketno vprašanje o zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, Priloga št. 15

Na vprašanje, kaj bi v zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb spremenili ali dodali, jih je polovica odgovorilo (50 %), da naj bi bil zakon bolj jasno, razumljivo in kratko napisan. Trije

anketiranci (15 %) so izpostavili manjkanje poglavja o spregledu pravne osebnosti, predvsem za plačilo davčne obveznosti. Dogaja se namreč, da podjetnik, ki ima že veliko odprtih obveznosti do države, mu le – ta dovoli, da registrira in odpre novo podjetje. So primeri, ko je ima podjetnik registriranih tri, štiri podjetja in na vseh izkazuje dolg do države. Kar 35 % vseh vprašanih ne bi v zakonu ničesar dodali, ničesar spremenili.

Kaj bi svetovali zakonodajalcu pri pisanju popravkov zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, je bilo vprašanje, ki je bilo zastavljeno kot zadnje, deseto. Odgovori so bili pričakovani, in sicer: da si pri novem zakonu želijo bolj jasne in razumljive opredelitve določenih pojmov, da se zakon ne bi veliko spreminjal oziroma da bi se čim manj spreminjal. Večina je izrazila željo, da bi zakonodajalec moral upoštevati mnenja inšpektorjev, saj so leti pomemben del povezovanja prakse in teorije.

6.3 UGOTOVITVE

Iz odgovorov na zastavljeni anketni vprašalnik, ki sem ga posredovala dvajsetim inšpektorjem, sem pridobila pomembne informacije, za katere menim, da bi bilo dobro, da bi jih dobil v roke tudi zakonodajalec. Zakon je pisan nerazumljivo, predolgo. Na določena vprašanja, s katerimi se inšpektorji že vrsto let srečujejo na terenu, tudi v tem zakonusplohu niso določena, če pa so, pa so napisana preveč splošno in nejasno. Tako bo še v naprej prihajalo do različnih mnenj in ugotovitev med inšpektorji in zavezanci, naša sodišča pa bodo še v naprej imela veliko opravkov z različnimi interpretacijami davčnih zakonov.

V njem manjkajo členi oziroma področja, kot npr. spregled pravne osebe, obrazložitev razlike med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo, razlaga pojma osebna motorna vozila in podobno, za katere bi bilo dobro, da bi jih zakonodajalec z reformo uzakonil.

O sami vsebini zakona so se inšpektorji seznanjali večinoma v službi, nekaj znanja so pridobili na seminarjih, med pogovori s sodelavci. Več poudarka bi moralo biti na izobraževanju in na organiziranju delavnic določenih področjih novega zakona, kjer bi inšpektorji na vprašanja, *moral*i dobiti jasne odgovore. Iz odgovorov anketiranih se ugotavlja, da delovne izkušnje pomagajo pri lažjem razumevanju težkega in nejasno pisanega zakona.

Glede na to, da so anketirani večkrat izpostavili nejasnost in nerazumljivost zakona, menim, da instituciji, ki sta odgovorni za pisanje davčnih zakonov, Ministrstvo za finance in GDU, nista dovolj dobro sodelovali, oziroma so zakon pisali tisti strokovnjaki, ki nimajo opravka s prakso in se ne srečujejo s problematiko različnih interpretacij na terenu. Poleg tega menim, da se nista dovolj dobro pripravili na informiranje in na samo predstavitev novega zakona, tako znotraj davčne službe kot tudi navzven nje, zavezancem za davek. Ni dovolj zakon samo napisati, potrebno ga je jasno predstaviti tistim uslužbencem, ki ga v praksi tudi izvajajo in seveda tistim, ki ga uporabljajo.

7. ZAKLJUČEK

Davčna uprava je inštitucija, s katero si ne želi imeti opravka nihče. Jasno je, da država mora funkcionirati. Svojo vlogo lahko igra v pravem pomenu besede le, če ima dovolj denarnih sredstev. Davkopllačevalci smo tisti pomembni del sistema, ki jo uspešno oziroma manj uspešno »zalagamo« svoji denarnimi prispevki (davki).

Cilj vsake države naj bi bil naravnan tako, da davčni sistem ne bi povzročal dodatnih obremenitev davkopllačevalcev, ampak le toliko, kolikor je res potrebno. Danes se veliko poudarja na organiziranosti in delovanju davčne službe, saj se njena uspešnost na žalost, kaže le v višini pobranih davkov.

Predvsem davčni inšpektorji smo tisti »predstavniki« države, ki smo najmanj zaželeni na terenu. Seveda, ljudje, davčni zavezanci nas ne marajo, saj največkrat za njih rezultat inšpekcijskega nadzora ni ugoden, saj za ugotovljene nepravilnosti, morajo državi plačati neplačani oziroma premalo plačani davek. Dobro nismo zapisani niti znotraj interne inštitucije. Ogromno je evidenc, papirjev, ki jih moramo vestno izpolnjevati, saj v primeru napačnega izpolnjevanja oziroma sprotnega neizpolnjevanja, strogo kršimo določila določenih pravilnikov, uredb, ki jih naša Vlada sprejema brez vnaprejšnjega razmišljanja, kaj vse to potegne za sabo.

Kot že omenjene pravilnike in uredbe, je Vlada RS v letu 2003 izpeljala davčno reformo in sprejemala davčne zakone, kot po tekočem traku. So zakoni, ki jih je Vlada bila dolžna sprejeti zaradi vključitve Slovenije v Evropsko unijo. Na žalost se ni dovolj poglobila, kaj to prinese davkopllačevalcem, predvsem tistim, ki so že na robu preživetja.

Zakoni so pisani tako, da jih težko razumemo tudi tisti, za katere je zakon osnovno sredstvo za uspešno opravljanje svojega dela. Sama predstavitev zakonov javnosti kot znotraj inštitucije, je bila s strani Davčne uprave slabo prikazana. Inšpektorji smo se sami organizirali znotraj davčnih uradov in si predstavljali, razlagali in na svoj način interpretirali nove sprejete zakone.

Naloga, ki si jo je zadal Sektor za nadzor na Generalnem davčnem uradu je predvsem poenotenje dela inšpektorjev po vsej Sloveniji. Inšpektorjem naj bi bil v pomoč metodološki priročnik, napisan po sprejeti zakonodaji v letu 2003. Z metodološkim priročnikom bi se odpravile predvsem postopkovne napake, ki jih je v davčnem nadzoru kar precej (posebno je potrebno paziti na novi zakon o davčnem postopku) in hkrati bi omogočil lažje prehode skozi birokracijo. Metodološki priročnik so dobili v branje vodje skupin in to šele proti koncu meseca oktobra 2005.

Vlada bi morala vložiti kar nekaj svoje energije v davčno organizacijo, da bi bila davčna služba navzven enako cenjena kot ostale inštitucije, ki so v njenih rokah. Pomemben del pozitivnega prikazovanja v javnosti, lahko stori davčna služba sama. Verjetno bi k temu pripomogli tudi sami uslužbenci. Napake, nepravilnosti, podkupovanja, ki jih navajajo mediji in jih povezujejo z davčno upravo, so opravičeni ali pa tudi ne. Želim poudariti, da smo uslužbenci javne uprave samo ljudje, ki tudi kdaj storimo napake, da ne znamo na vsa zastavljena vprašanja takoj odgovoriti in podobno.

Davčni zavezanci že izvajajo določila, ki so navedena v novem zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Še bolj se mu bodo morali posvetiti v prvem tromesečnem obdobju prihodnjega leta, ko bo potrebno sestaviti letna poročila in davčnemu organu predložiti določene obrazce in obračun. Vprašanj v zvezi z tolmačenjem obravnavanega zakona zaenkrat še ni veliko. So vprašanja, ki se ponavljajo v zvezi z določeno problematiko (na primer davčni odtegljaj po 68. členu ZDDPO-1). Za lažje razumevanje določenih členov zakona smo prejeli nekaj okrožnic in pojasnil od ministrstva za finance kot od Generalnega davčnega urada. Vendar sem se odločila, da jih ne bom vključila v magistrsko delo, saj se razlaga, ki je navedena v zakonu ponavlja tudi na internih gradivih.

V primeru, da bo Vlada RS do konca leta 2005 izpeljala reformo davčne reforme, pri tem je vključen tudi popravek zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, bo nastala na davčnem področju popolna zmešnjava, v kateri se bomo davčni uslužbenci in zavezanci težko znašli. Vlada namreč nima jasne strategije, kaj želi doseči, razen to, da v zadnjem času propagira uvedbo enotne davčne stopnje. Upam, da bodo nasprotniki, ki ne zagovarjajo sistema enotne davčne stopnje, dovolj močni in jasno argumentirali, zakaj ta sistem ni dober za Slovenijo. Sama strategija kot vizija prihodnosti, nista dovolj jasni in ne dosežeta takih rezultatov, kot si jih želi in predstavlja Vlada. Glavna napaka je, po mojem mnenju je v tem, da se preveč zgledujemo po drugih davčnih sistemih v Evropi in pozabljamo, da živimo v Sloveniji, v mladi, še ne polnoletni državi. Na žalost se ugotavlja, da je naravnost Vlade le v smeri polnjena državne blagajne.

Vladi bi pri oblikovanju novih zakonov, ne samo davka od dohodkov pravnih oseb, predlagala, naj se obrne na davčne svetovalce (če že noče poslušati davčnih uslužbencev), saj imajo le ti največ posrednega stika z glavnimi subjekti (s podjetji), ki polnijo državni žakelj.

Zavezancu bi država morala olajšati izpolnjevanje količinsko velikih in dolgo zapletenih obrazcev (nekaj jih je prikaznih v prilogi), in mu omogočiti lažji, hitrejši in enostavnejši način uporabljanja in razumevanja zakonov, podzakonskih aktov.

8. LITERATURA

1. Crapton Adrian et al.: European Comparison UK&Germany – The Main Differences between UK and Germany Accounting Practice. London: Deloitte & Touche, 2001. 129 str.
2. Caston E.: Rechnungslegung in der Europaeischen Gemeinschaft, Verlag C. H. Beck, Muenchen, 1994.
3. Čokec Stanko: Bilanciranje – gradivo za program usposabljanje računovodij. Ljubljana: Zavod za tehnično izobraževanje, 1998. 224 str.
4. Deloitte & Touche: Quick Guide to Taxation in Germany. Ljubljana, 1998.
5. Eberhartinger Eva L.E.: The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany, France, and the UK. The International Journal of Accounting, 34 (1999). 1, 93-119 str.
6. Generalni davčni urad: Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja, Ljubljana, 2002.
7. Generalni davčni urad: Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor. Ljubljana, 2004.
8. Hieng Romana: Davčni izkaz – davek od dobička, Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja, Predmet: računovodstvo in davki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 17 str.
9. Hočevar Marko, Igljčar Aleksander, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 469 str.
10. Horvat Tatjana, Guzina Barbara, Mlakar Petra: Uporaba zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v praksi. Ljubljana, Časnik Finance, 2004.
11. Jerman Saša: Obdavčitev dobička pravnih oseb v Italiji in sporazum s Slovenijo o izogibanju dvojnemu obdavčenju. Ljubljana, 2000. 65-94 str.
12. Jovanovič Dušan: Prestavitev zakona o gospodarskih družbah s komentarjem in nekatere novosti slovenske korporacijske zakonodaje. Podjetje in delo, Ljubljana, XXVIII (2002). 8, 1782 – 1793 str.
13. Koketec-Novak Majda: Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja, Zbornik referatov, 25. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 107-119 str.
14. Koketec-Novak Majda: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih (gospodarske družbe, podjetniki posamezniki) in načrtovanje davkov, Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja, Predmet: računovodstvo in davki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 16 str.
15. Koketec- Novak Majda: Davčna politika kot sestavina bilančne politike in vloga davčnih svetovalcev. Ljubljana, 2003. 1 – 11 str.
16. Koketec-Novak Majda: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih in načrtovanje davkov. Ljubljana, 2003. 1– 11 str.
17. Koletnik Franc: Harmonizacija računovodstva v evropski zvezi. 15. Posvetovanje o računovodstvu, davščinah in financah. Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 2000. 5 – 26 str.

18. Kotletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 453 str.
19. Koželj Stanko. Oblike izkaza stanja, izkaza poslovnega izida in izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje, Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja, Predmet: računovodstvo in davki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 16 str.
20. Lamb Margaret: The relationship between accounting and taxation – The United Kingdom. The European Accounting Review, 5 (1996). Supplement, 933-949 str.
21. Lamb Margaret, Nobes Christopher, Roberts Alan: International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. Accounting and Business Research, 28 (1998). 3, 173-188 str.
22. Meigs Rober F., Meigs Walter B., Meigs Marx A.: Finacial accounting. Eighth edition. New York: McFraw – Hill, 1995. 685. str.
23. Odar Marjan: Novosti in pomen novih slovenskih računovodskih standardov za gospodarske družbe. Podjetje in delo, Ljubljana, XXVIII (2002). 6-7, 1199-1209 str.
24. Porter Gary A., Norton Curtis L.: Finacial accounting. The impact on Decision Makers. Second Editions. New York: The Dryden Press, 1998. 797 str.
25. Prezelj Tamara: Obdavčitev dobička pravnih oseb v Avstriji in sporazum s Slovenijo o izogibanju dvojnemu obdavčenju. Ljubljana, 2000. 45-64 str.
26. Schmidt L.: Massgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz, Physica Verlag, Bayreuth, 1994.
27. Sigloch J.: Jahresabschluss nach Handels und Steuerrech. Universitaet Bayreuth. Bayreuth, 1995.
28. Significal differences in accounting principles between teh United Kingdom and Germany (Wesentliche Rechnungslegungsunterschiede zwischen Grossbritannien und Deutschland). B.k.: KPMG, 2000. 99 str.
29. Slapničar Sergeja: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 52 str.
30. Slovenski inštitut za revizijo: Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana, 1999
31. Slovenski inštitut za revizijo: Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana, 2003
32. Šime Ivajnko: Razvoj nemškega davčnega svetovanja. Davčno finančna praksa. Ljubljana, 2000. 7-8 str.
33. Tičar Bojan: Finančnopравни vidiki obdavčitve dobička gospodarskih družb. Podjetje in delo, Ljubljana, XXVI (2000), 6-7, 1249-1260 str.
34. Turk Ivan, Melavc Dane: Uvod v računovodstvo. 3. dopolnjena izdaja. Kranj: Moderna organizacija, 1994. 492 str.
35. Turk Ivan: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
36. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 2001. 547 str.
37. Wacker W.: Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung. Verlag Franz Vahlen. Muenchen, 1994.

38. Weygandt Jerry J., Kieso Donald E.: Financial accounting. New York: John Willey & Sons, 1995. 679 str.
39. Winnefeld Robert: Bilanz-Handbuch: Handels- und Steuerbilanz, rechtformspezifisches Bilanzrecht, bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanz. Munchen: Beck, 1997. 1631 str.
40. Varl Majda, Zoran Kmetec: Interno predavanje Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Ljubljana, 2005.
41. Zadavec Igor: Obdavčitev dobička pravnih oseb v Nemčiji in sporazum s Slovenijo o izogibanju dvojnemu obdavčenju. Ljubljana, 2000. 94-130 str.
42. Zadavec Igor: Davčna reforma 2000 v Nemčiji. Revizor, revija o reviziji, Ljubljana: 13 (2002). 4-5, 70-79 str.
43. Zalar Katarina: Računovodske informacije iz letnih računovodskih izkazov za potrebe odločanja. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002.
44. Žagar Katja: Obdavčitev dobička pravnih oseb v Veliki Britaniji in sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčenju. Zbornik referatov. Letna konferenca preizkušenih davčnikov. Portorož: Slovenski inštitut za revizijo, 2000. 130-151 str.

9. VIRI

1. Davčna uprava Republike Slovenije: Podatki iz obdelave davka od dobička pravnih oseb za leto 2003. Ljubljana. 2005.
2. Davčni bilten. Povzetek predloga novega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. 2003. št. 3.
3. Davčni bilten. Nepravilnosti ugotovljene v inšpekcijskih pregledih. 2004. št. 5.
4. Davčni bilten. Nepravilnosti ugotovljene v inšpekcijskih pregledih. 2004. št. 6.
5. Davčni bilten. Nepravilnosti ugotovljene v inšpekcijskih pregledih. 2004. št. 7.
6. Davčni bilten. Nepravilnosti ugotovljene v inšpekcijskih pregledih. 2004. št. 8.
7. Davčni bilten. Povzetek predloga novega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. 2003. št. 3.
8. Davčni bilten. Povzetek predloga novega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. 2003. št. 3.
9. Deutsches Handelsgesetzbuch. (<http://www.handelsgesetzbuch.de>)
10. Einkommensteuergesetz 1997 (EStG). (<http://www.steuernetz.de/gesetze/estg/20011220/index.html>)
11. European Tax Handbook 2003. International Bureau of Fiscal Documentation. 2003. 712 str.
12. Generalni davčni urad, Sektor za nadzor: Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor - delovna verzija navodil. Ljubljana. 2004.
13. Glavni davčni urad: Predlog zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. 840-34/2003. Ljubljana. 2003.
14. <http://www.gov.si/durs/>.
15. <http://intranet/>

16. <http://intranet.sigov.si/mf/>
17. Körperschaftsteuergesetz 1999 (KStg 1999). (<http://www.steuernetz.de/gesetze/kstg/20010626/index.html>)
18. Mednarodni računovodski standardi. IASB Publications Department. London. United Kingdom. 2001.
19. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/01).
20. The Taxation of Companies in Europe – Guide to European Taxation Volume II. International Bureau of Fiscal Documentation, 2000.
21. The Taxation of Companies in Europe – Guide to European Taxation Volume II. International Bureau of Fiscal Documentation, 2001.
22. The Taxation of Companies in Europe – Guide to European Taxation Volume II. International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.
23. Zakon o bančništvu (Uradni list RS, št. 7/1999).
24. Zakon o davčnem postopku-1 (Uradni list RS, št. 25/05).
25. Zakon o davčni službi-1 (Uradni list RS, št. 17/05-UPB1).
26. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 14/03 - UPB1).
27. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04 – UPB1).
28. Zakonu o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/99, 29/94, 82/94, 20/98, 84/98, 6/99, 54/99, 36/00, 45/01, 59/01, 50/02, 93/02 in 108/02).
29. ZGD s komentarjem, 1, knjiga. Druga izdaja. Ljubljana: GV Založba, 2002. 476 str.
30. Zakon o poklicnem in strokovnem izobraževanju (Uradni list RS, št. 12/96).
31. Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 20/04 – UPB).
32. Zakona o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov (Uradni list RS, št. 63/2004).
33. Zakon o zavarovalništvu (Uradni list RS, št 21/02).

PRILOGE

Priloga 1: Delovni nalog

Priloga 2: PRI090: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor– pravna oseba

Priloga 3: PRI091: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor – samostojni podjetnik posameznik

Priloga 4: PRI092: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor– fizična oseba

Priloga 5: PRI093: Seznam podatkov za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor

Priloga 6: PRI094: Delovni list programa dela

Priloga 7: PRI095: Testiranje delovnega naloga

Priloga 8: Bilanca stanja za gospodarske družbe

Priloga 9: Izkaz poslovnega izida za gospodarske družbe

Priloga 10: Bilanca stanja za pravne osebe zasebnega prava

Priloga 11: Izkaz poslovnega izida za pravne osebe zasebnega prava

Priloga 12: Bilanca stanja za društva

Priloga 13: Izkaz poslovnega izida za društva

Priloga 14: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb

Priloga 15: Anketni vprašalnik

Priloga 1: Delovni nalog


REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE
DAVČNI URAD xxxxx

Naslov

Oddelek za davčno inšpiciranje

Tel.: xxxxxxxx; Fax.: xxxxxxxx

Datum: xx.xx.xxxx

DELOVNI NALOG ŠT. xxx-xx-xxxxx/2005-1-xxxx-xx

1. Naziv inšpektorja

Opravi (jo) pri davčnem zavezancu (*naziv in sedež zavezanca za davek*)

Z davčno številko: xxxxxxxxx

Inšpekcijski pregled: (*Davek od dobička pravnih oseb / davki prispevki / davek na dodano vrednost / olajšave / blagajniško poslovanje*)

Obdobje inšpekcijskega pregleda od (*1.1.2004 do 31.1.2.2004*)

2. Dejavnost zavezanca pri davčnem registru: xx.xxx (*šifra dejavnosti*)
(*naziv dejavnosti*)

3. Vzrok za inšpekcijski pregled: (*prijava / kontrolni postopek / zahteva GDU / letni plan*)

4. Predvideno število dni za inšpekcijski pregled: (*3 / 5 / 8 / 12 / 15 / 18 / 20 / 25*)

Ime in priimek
Vodja oddelka za
Davčno inšpiciranje

Priloga 2: PRI090: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor – pravna oseba

1. Številka del. naloga:
2. Davčna številka:
3. Naziv:

1.	Naslov	Tel.		
2.	Dejavnost (pretežni del dejavnosti – šifra):			
3.	Odgovorna oseba:	Naslov:	Tel. Št.:	
			Fax:	
4.	Število zaposlenih:			
5.	Kje se vodijo poslovne knjige:			
6.	Zadnji opravljeni davčni inšpekcijski nadzor:			
	- vrsta pregleda:			
	- obdobje:			
	- glavne ureditve:			
7.	Podatki o povezanih osebah:			
8.	Podatki o transakcijskih računih:			
II.	DDV, DDPO – Oddelek za odmero in kontrolo			
9.	Ali je zavezanec za DDV?	<input type="checkbox"/> Da Mesečni trimesečni polletni <input type="checkbox"/> Ne		
10.	Dostava obrazca: a) DDV b) DDPO c) REK obrazci	Pravočasno ✦	Z zamudo ✦	Ne dostavlja ✦
11.	Napake pri dostavljanju dokumentov: a) DDV b) DDPO c) REK obrazci	Da ✦	Ne ✦	
12.	Pripravljenost zavezanca za sodelovanje	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
13.	Zahtevki za vračila DDV	<input type="checkbox"/> Da Nepravilnosti: da ne <input type="checkbox"/> Ne ✦ ✦		
14.	Odločba o statusu izvoznika:	<input type="checkbox"/> Da Št. odločbe: <input type="checkbox"/> Ne		
15.	Neskladja pri VIES podatkih:	Pogosta ✦	Občasna ✦	Zelo redka ✦
16.	Odločba za izdajanje računov v nematerializirani obliki:	<input type="checkbox"/> Da Št. odločbe: <input type="checkbox"/> Ne		
17.	Za obdobje _____ opravljena kontrola - DDV	<input type="checkbox"/> Da <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Formalna <input type="checkbox"/> Vsebinska <input type="checkbox"/> Ne		

18.	Vsebinska kontrola DDV (veza zap. št. 17):	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ugotovljene nepravilnosti: ▪ Zapisnik oz. uradni zaznamek: ▪ Odločba: ▪ Pritožba: 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne 	Rešena: da ne
19.	Kratka informacija o ugotovljenih nepravilnostih pri vsebinski kontroli DDV (veza zaporedna št. 17 in 18):			
20.	Opombe kontrolorja – opisi posebnosti:			
21.	Kontrolor za DDV prelaga razgovor z inšpektorjem: da ne			
22.	Za obdobje _____ opravljena kontrola - DDPO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Da ▪ Formalna ▪ Vsebinska ▪ Ne 		
23.	Vsebinska kontrola DDPO (veza zap. št. 22):	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ugotovljene nepravilnosti: ▪ Zapisnik oz. uradni zaznamek: ▪ Odločba: ▪ Pritožba: 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne 	Rešena: da ne
24.	Kratka informacija o ugotovljenih nepravilnostih pri vsebinski kontroli DDPO (veza zaporedna št. 22 in 23):			
25.	Kontrolor za DDPO predlaga razgovor z inšpektorjem: da ne			
26.	Opombe kontrolorja – opisi posebnosti:			
III.	DDV, DDPO – Oddelek za davčno knjigovodstvo in izterjavo			
27.	Davčni zavezanec je dolžnik	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ne ▪ Da → višina davčnega dolga na dan _____ v višini _____ SIT 		
28.	Opombe delavca v izterjavi – opis posebnosti:			
29.	Predlog delavca v izterjavi za razgovor z inšpektorjem: da ne			

OPOMNIK:

- I. del vprašalnika se bo izpolnil ob izpisu obrazca;
- II. del vprašalnika v celoti izpolni oddelek za odmero in kontrolo. Kontrolorji naj pri opisu postavk za DDPO upoštevajo podatke za zadnje davčno obdobje in pri opisu postavk za DDV predložene obrazce za eno leto nazaj. V opombah lahko vpišejo tudi druge pomembne podatke iz prejšnjih obdobjih, ali pa podatke o ugotovljenih nepravilnostih pri morebitnih vsebinskih kontrolah ostalih obračunov davka, za katere menijo, da bodo inšpektorju pri inšpiciranju v pomoč;
- III. del vprašalnika v celoti izpolni oddelek za davčno knjigovodstvo in izterjavo. V opombah delavci izterjave opišejo tudi pomembne podatke, za katere menijo, da bodo inšpektorju pri inšpiciranju v pomoč. V primeru, da gre za davčnega dolžnika, se postopek v nadaljevanju vodi po metodološkem priročniku za postopke inšpiciranja (poglavje 10.1.).

V primeru, da kontrolorji in izterjevalci ocenijo, da gre za rizičnega davčnega zavezanca / ali da razpolagajo z informacijami in dokumentacijo, ki naj bi jo davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa že predložil, inšpektorju predlagajo razgovor.

Način izpolnjevanja vprašalnika je sledeč:

- I. Del vprašalnika se izpolni že avtomatično iz baz podatkov. Oddelek za davčno inšpiciranje posreduje oddelku za odmero in kontrolo
Datum oddaje
 - II. Del izpolni oddelek za odmero in kontrolo
Datum prejema (DDV).....
Datum prejema (DDPO)
Datum oddaje (DDV)
Datum oddaje (DDPO)

Podpis odgovorne osebe za DDV
Podpis odgovorne osebe za DDPO
In ga posreduje oddelku za davčno knjigovodstvo in izterjavo
 - III. Del izpolni oddelek za davčno knjigovodstvo in izterjavo
Datum prejema
Datum oddaje

Podpis odgovorne osebe
- In ga posreduje oddelku za inšpiciranje
Datum prejema na oddelek za inšpiciranje

Pri načinu izpolnjevanja vprašalnika je v II. delu zaradi različne organiziranosti davčnih uradov datum prejema in datum oddaje za DDV in DDPO ločeno.

Priloga 3: PRI091: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor – samostojni podjetnik posameznik

1. Številka del. naloga:
2. Davčna številka:
3. Naziv:

1.	Sedež obrata oz. poslovanja	Tel.		
2.	Dejavnost (pretežni del dejavnosti – šifra):			
3.	Odgovorna oseba:	Naslov:	Tel. Št.:	
			Fax:	
4.	Število zaposlenih:			
5.	Kje se vodijo poslovne knjige:			
6.	Zadnji opravljeni davčni inšpekcijski nadzor:			
	- vrsta pregleda:			
	- obdobje:			
	- glavne ureditve:			
7.	Podatki o povezanih osebah:			
8.	Podatki o transakcijskih računih:			
II.	DDV, DDPO – Oddelek za odmero in kontrolo			
9.	Ali je zavezanec za DDV?	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
		Mesečni	trimesečni	polletni
10.	Dostava obrazca: a) DDV b) DDPO c) REK obrazci d) Obračun plač zasebnikov	Pravočasno	Z zamudo	Ne dostavlja
		✦	✦	✦
		✦	✦	✦
		✦	✦	✦
		✦	✦	✦
11.	Napake pri dostavljanju dokumentov: e) DDV f) DDPO g) REK obrazci h) Obračun plač zasebnikov	Da	Ne	
		✦	✦	
		✦	✦	
		✦	✦	
		✦	✦	
12.	Pripravljenost zavezanca za sodelovanje	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
13.	Zahtevki za vračila DDV	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne Nepravilnosti: da ne ✦ ✦		
14.	Odločba o statusu izvoznika:	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne Št. odločbe:		
15.	Neskladja pri VIES podatkih:	Pogosta	Občasna	Zelo redka
		✦	✦	✦
16.	Odločba za izdajanje računov v nematerializirani obliki:	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne Št. odločbe:		

17.	Za obdobje _____ opravljena kontrola - DDV	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Da <ul style="list-style-type: none"> ▪ Formalna ▪ Vsebinska ▪ Ne
18.	Vsebinska kontrola DDV (veza zap. št. 17): <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ugotovljene nepravilnosti: ▪ Zapisnik oz. uradni zaznamek: ▪ Odločba: ▪ Pritožba: 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne Rešena: da ne
19.	Kratka informacija o ugotovljenih nepravilnostih pri vsebinski kontroli DDV (veza zaporedna št. 17 in 18):	
20.	Opombe kontrolorja – opisi posebnosti:	
21.	Kontrolor za DDV predlaga razgovor z inšpektorjem: da ne	
22.	Za obdobje _____ opravljena kontrola davka od dohodkov iz dejavnosti:	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Da <ul style="list-style-type: none"> ▪ Formalna ▪ Vsebinska ▪ Ne
23.	Vsebinska kontrola davka od dohodka iz dejavnosti (veza zap. št. 22): <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ugotovljene nepravilnosti: ▪ Zapisnik oz. uradni zaznamek: ▪ Odločba: ▪ Pritožba: 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne ▪ Da ▪ Ne Rešena: da ne
24.	Kratka informacija o ugotovljenih nepravilnostih pri vsebinski kontroli DDPO (veza zaporedna št. 22 in 23):	
25.	Kontrolor za DDPO predlaga razgovor z inšpektorjem: da ne	
26.	Opombe kontrolorja – opisi posebnosti:	
III. DDV, davek od doh. Iz dejavnosti – Oddelek za davčno knjigovodstvo in izterjavo		
27.	Davčni zavezanec je dolžnik	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ne ▪ Da → višina davčnega dolga na dan _____ v višini _____ SIT
28.	Opombe delavca v izterjavi – opis posebnosti:	
29.	Predlog delavca v izterjavi za razgovor z inšpektorjem: da ne	

OPOMNIK:

- I. del vprašalnika se bo izpolnil ob izpisu obrazca;
- II. del vprašalnika v celoti izpolni oddelek za odmero in kontrolo. Kontrolorji naj pri opisu postavk za DDPO upoštevajo podatke za zadnje davčno obdobje in pri opisu postavk za DDV predložene obrazce za eno leto nazaj. V opombah lahko vpišejo tudi druge pomembne podatke iz prejšnjih obdobjih, ali pa podatke o ugotovljenih nepravilnostih pri morebitnih vsebinskih kontrolah ostalih obračunov davka, za katere menijo, da bodo inšpektorju pri inšpiciranju v pomoč;
- III. del vprašalnika v celoti izpolni oddelek za davčno knjigovodstvo in izterjavo. V opombah delavci izterjave opišejo tudi pomembne podatke, za katere menijo, da bodo inšpektorju pri inšpiciranju v pomoč. V primeru, da gre za davčnega dolžnika, se postopek v nadaljevanju vodi po metodološkem priročniku za postopke inšpiciranja (poglavje 10.1.).

V primeru, da kontrolorji in izterjevalci ocenijo, da gre za rizičnega davčnega zavezanca in / ali da razpolagajo z informacijami in dokumentacijo, ki naj bi jo davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa že predložil, inšpektorju predlagajo razgovor.

Način izpolnjevanja vprašalnika je sledeč:

- I. del vprašalnika se izpolni že avtomatično iz baz podatkov. Oddelek za davčno inšpiciranje posreduje oddelku za odmero in kontrolo
Datum oddaje
- II. del izpolni oddelek za odmero in kontrolo
Datum prejema (DDV).....
Datum prejema (DDohD).....
Datum oddaje (DDV)
Datum oddaje (DDohD)
- Podpis odgovorne osebe za DDV
Podpis odgovorne osebe za DDohD.....
In ga posreduje oddelku za davčno knjigovodstvo in izterjavo
- III. del izpolni oddelek za davčno knjigovodstvo in izterjavo
Datum prejema
Datum oddaje
- Podpis odgovorne osebe
- In ga posreduje oddelku za inšpiciranje
Datum prejema na oddelek za inšpiciranje

Pri načinu izpolnjevanja vprašalnika je v II. delu zaradi različne organiziranosti davčnih uradov datum prejema in datum oddaje za DDV in za davek od dohodkov iz dejavnosti ločen.

Priloga 4: PRI092: Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor – fizična oseba

1. Številka del. naloga:
2. Davčna številka:
3. Naziv:

1.	Naslov	Tel.		
2.	Datum rojstva (leto, mesec, dan):			
3.	Številka upravičenca / nke pri ZPZ u:			
4.	Zadnji opravljeni davčni inšpekcijski nadzor:			
	- vrsta pregleda:			
	- obdobje:			
	- glavne ureditve:			
5.	Podatki o povezanih osebah:			
6.	Podatki o transakcijskih računih:			
II.	Oddelek za odmero in kontrolo			
7.	Dostava obrazca Napoved za odmero dohodnine (zadnji trije obračuni):	Pravočasno ✦	Z zamudo ✦	Ne dostavlja ✦
8.	Pripravljenost fizične osebe za sodelovanje	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne <input type="checkbox"/> Ni podatka		
Zavezanec po posameznih vrstah davkov v zadnjih 3 letih:				
(obkroži se »DA« oziroma »NE«, če je bil davčni zavezanec v zadnjih treh letih zavezanec za posamezno vrsto davka)				
9.	Dohodnina	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
10.	DDV	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
11.	Davek od dohodkov iz premoženja	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
12.	Davek od dobička iz kapitala	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
13.	Davek na dediščine in darila	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
14.	Davek od dohodkov iz dejavnosti	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
15.	Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča (NUZS)	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
16.	Davek od premoženja	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
17.	Davek na promet nepremičnin	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
18.	Davek na motorna vozila	<input type="checkbox"/> Da <input type="checkbox"/> Ne		
	Ostali davki			
19.				
20.				

21.		
22.	V zadnjih treh letih opravljan kontrola po vrsti davka:	
23.	Kontrolirana področja pri vsebinski kontroli (zap. št. 22), kratka informacija o ugotovljenih nepravilnosti:	
24.	Kontrolor prelaga razgovor z inšpektorjem:	da ne
25.	Opombe kontrolorja – opis posebnosti:	
III.	Oddelek za davčno knjigovodstvo in izterjavo	
27.	Davčni zavezanec je dolžnik	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ne ▪ Da → višina davčnega dolga na dan _____ v višini _____ SIT
28.	Opombe delavca v izterjavi – opis posebnosti:	
29.	Predlog delavca v izterjavi za razgovor z inšpektorjem:	da ne

OPOMNIK:

- I. del vprašalnika se bo izpolnil ob izpisu obrazca;
- II. del vprašalnika v celoti izpolni oddelek za odmero in kontrolo. Kontrolorji naj pri opisu postavk pod zap. št. od 9 oz. 21 obkrožijo »DA« oz. »NE«, če je bil davčni zavezanec v zadnjih treh letih zavezanec za posamezno vrsto davka. Pod zaporedno številko 22 naj kontrolor opiše podatke o kontroliranih področjih davka s strani kontrole, pod zaporedno številko 23 naj kontrolor navede kratko informacijo o ugotovljenih nepravilnostih pri kontroli posamezne vrste davka. Pod zap. št. 25 naj kontrolor vpiše podatke o morebitnih kontrolah v prejšnjih obdobjih in podatke, za katere meni, da bodo inšpektorju pri inšpiciranju v pomoč.
- III. del vprašalnika v celoti izpolni oddelek za davčno knjigovodstvo in izterjavo. V opombah delavci izterjave opišejo tudi pomembne podatke, za katere menijo, da bodo inšpektorju pri inšpiciranju v pomoč. V primeru, da gre za davčnega dolžnika, se postopek v nadaljevanju vodi po metodološkem priročniku za postopke inšpiciranja (poglavje 10.1.).

V primeru, da kontrolorji in izterjevalci ocenijo, da gre za rizičnega davčnega zavezanca in / ali da razpolagajo z informacijami in dokumentacijo, ki naj bi jo davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa že predložil, inšpektorju predlagajo razgovor.

Način izpolnjevanja vprašalnika je sledeč:

I. del vprašalnika se izpolni že avtomatično iz baz podatkov. Oddelek za davčno inšpiciranje posreduje oddelku za odmero in kontrolo
Datum oddaje

II. del izpolni oddelek za odmero in kontrolo
Datum prejema (DDV).....
Datum prejema (odmera).....
Datum oddaje (DDV)
Datum oddaje (DDohD)

Podpis odgovorne osebe za DDV

Podpis odgovorne osebe za odmero

In ga posreduje oddelku za davčno knjigovodstvo in izterjavo

III. del izpolni oddelek za davčno knjigovodstvo in izterjavo
Datum prejema
Datum oddaje

Podpis odgovorne osebe

In ga posreduje oddelku za inšpiciranje

Datum prejema na oddelek za inšpiciranje

Pri načinu izpolnjevanja vprašalnika je v II. delu zaradi različne organiziranosti davčnih uradov datum prejema in datum oddaje za DDV in za odmero ločen.

Priloga 5: PRI093: Seznam podatkov za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor

Številka del. naloga:
Davčna številka:
Naziv:

Zap. št.	Vrsta podatkov	Obdelano	Arhivirano
1.	Vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor	DA	A
2.	Bilanca stanja	DA	A
3.	Izkaz poslovnega izida	DA	A
4.	Izkaz finančnega izida	DA NE	
5.	Izkaz gibanja denarja	DA NE	
6.	Pojasnila računovodskih izkazov	DA NE	
7.	Dodatni podatki k podatkom iz bilance stanja - podatki o terjatvah in obveznostih do tujine na dan	DA NE	
8.	Obračun davka od dobička pravnih oseb	DA NE	
9.	Skupinski davčni izkaz obračuna davka od dobička pravnih oseb	DA NE	
10.	Napoved za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti	DA NE	
11.	Registrski list davčnega zavezanca za DDV	DA NE	
12.	Obračuni DDV – O	DA NE	
13.	Izpis časovnih vrst za DDV	DA NE	
14.	Obračuni plač, pogodbenega dela	DA NE	
15.	SysInfo – Izpis vnesenih računov	DA NE	
16.	SysInfo – Izpis vnesenih prijav	DA NE	
17.	SysInfo – Izpis odgovorov DURS na vprašanja davčnega zavezanca	DA NE	
18.	SysInfo – Izpis ocene rizičnosti zavezanca	DA NE	
19.	SysInfo – Ocenjevalni list za profil davčnega zavezanca	DA NE	
20.	SysInfo – Izpis podatkov CURS	DA NE	
21.	SysInfo – Izpis podatkov o luksuznih avtomobilih	DA	

	davčnega zavezanca	NE	
22.	Izpis iz iBON	DA NE	
23.	Izpis podatkov o povezanih osebah (RDZ oz. SysInfo, GV Pajek)	DA NE	
24.	Izpis podatkov iz RDZ	DA NE	
25.	Izpis podatkov iz Podatkovnega skladišča	DA NE	
26.	Podatki I d.o.o.	DA NE	
27.	Podatki o lastnikih plovnih objektov (odd. Za odmero)	DA NE	

Opomnik izpolnil _____

Datum _____

Priloga 6: PRI094: Delovni list programa dela

Številka del. Naloga:
Davčna številka:
Naziv:

DELOVNI LIST PROGRAMA DELA	1. v fazi priprave dela
	2. v fazi izvedbe

VRSTA DAVKA	1. DDPO
	2. Davek od dohodkov iz dejavnosti
	3. DDV
	4. Davki in prispevki od plač in drugih prejemkov
	5.

OPREDELITEV TVEGANJA IN POMEMBNOСТИ	
Skupaj predvideno število delovnih dni: _____	

Pripravil _____	Vodja skupine
Datum _____	

Priloga 7: PRI095: Testiranje delovnega naloga

Številka del. naloga:
Davčna številka:
Naziv:

1.	VRSTE DAVKOV, KI SO PREDMET NADZORA	OBDOBJE OBDAVČENJA		
	Davek od dobička pravnih oseb			
	Davek od dohodkov iz dejavnosti			
	Davek na dodano vrednost			
	Davki in prispevki od plač in drugih prejemkov			
2.	PREDVIDENO ŠTEVILO DNI ZA IZVEDBO DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA: _____			
3.	VRSTA PREGLEDA (obkroži):			
	CELOSTNI PREGLED	CEL501		
	DELNI PREGLED – več davkov	CEL101 CEL102 CEL103		
	DELNI PREGLED – en davek	DEL201 DEL203 DEL204 DEL205		
	OSTALO	HITRI PREGLED AKCIJA		
4.	SPREMEBA DELOVNEGA NALOGA			
	Predlagane vrste sprememb	Predlog inšpektorja	Odobritev (podpis)	
			Vodja skupine	Vodja oddelka
	Obdobje obdavčenja	DA NE		
	Vrsta davka	DA NE		
	Predvideno število dni	DA NE		
	Vrsta pregleda	DA NE		
	Datum			
5.	PREDLOG INŠPEKTORJA ZA SOČASNI DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR:			
6.	OPOMBE INŠPEKTORJA			
7.	OPOMBE VODJE SKUPINE			
8.	OPOMBE VODJE ODDELKA			

Priloga 8: Bilanca stanja za gospodarske družbe

BILANCA STANJA - GOSPODARSKE DRUŽBE
na dan _____

v tisoč SIT

	POSTAVKA	Tekoče leto	Prejšnje leto
	SREDSTVA		
A.	STALNA SREDSTVA		
I.	Neopredmetena dolgoročna sredstva		
1.	Dolgoročno odloženi stroški poslovanja		
2.	Dolgoročno odloženi stroški razvijanja		
3.	Dolgoročne premoženjske pravice		
4.	Dobro ime		
5.	Predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva		
II.	Opredmetena osnovna sredstva		
1.	Zemljišča		
2.	Zgradbe		
3.	Proizvajalne naprave in stroji		
4.	Druge naprave in oprema		
5.	Drobni inventar, večletni nasadi, osnovna čreda in druga opredmetena sredstva		
6.	Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi		
7.	Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev		
III.	Dolgoročne finančne naložbe		
1.	Deleži in dolgoročne finančne terjatve do podjetij v skupini		
2.	Deleži in dolgoročne finančne terjatve do pridruženih podjetij		
3.	Deleži in druge dolgoročne finančne terjatve		
4.	Lastni deleži		
B.	GIBLJIVA SREDSTVA		
I.	Zaloge		
1.	Material		
2.	Nedokončana proizvodnja		
3.	Proizvodi		
4.	Trgovsko blago		
5.	Predujmi za zaloge		
II.	Poslovne terjatve		
a)	Dolgoročne poslovne terjatve		
1.	Dolgoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini		
2.	Dolgoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij		
3.	Dolgoročne poslovne terjatve do drugih		
4.	Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital		
b)	Kratkoročne poslovne terjatve		
1.	Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev		
2.	Kratkoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini		
3.	Kratkoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij		
4.	Kratkoročne poslovne terjatve do drugih		
5.	Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital		
III.	Kratkoročne finančne naložbe		

1.	Kratkoročni deleži v podjetjih v skupini		
2.	Kratkoročni deleži v pridruženih podjetjih		
3.	Lastni deleži		
4.	Druge kratkoročne finančne naložbe		
IV.	Dobro imetja pri bankah, čeki in gotovina		
C.	AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE		
	ZABILANČNA SREDSTVA		
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		
A.	KAPITAL		
I.	Vpoklicani kapital		
1.	Osnovni kapital		
2.	Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)		
II.	Kapitalske rezerve		
III.	Rezerve iz dobička		
1.	Zakonske rezerve		
2.	Rezerve za lastne deleže		
3.	Statutarne rezerve		
4.	Druge rezerve iz dobička		
IV.	Preneseni čisti dobiček		
V.	Prenesena čista izguba		
VI.	Čisti dobiček poslovnega leta		
VII.	Čista izguba poslovnega leta		
VIII.	Prevrednotovalni popravki kapitala		
1.	Splošni prevrednotovalni popravek kapitala		
2.	Posebni prevrednotovalni popravki kapitala		
B.	REZERVACIJE		
C.	FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI		
a)	Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti		
1.	Dolgoročne obveznosti na podlagi obveznic		
2.	Dolgoročne finančne obveznosti do bank		
3.	Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do podjetij v skupini		
4.	Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih podjetij		
5.	Druge dolgoročne finančne in poslovne obveznosti		
b)	Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti		
1.	Kratkoročne obveznosti na podlagi obveznic		
2.	Kratkoročne finančne obveznosti do bank		
3.	Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev		
4.	Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do podjetij v skupini		
5.	Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih podjetij		
6.	Druge kratkoročne finančne in poslovne obveznosti		
D.	PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE		
	ZABILANČNE OBVEZNOSTI		

Pod kazensko in materialno odgovornostjo s podpisom potrjujem, da so navedeni podatki resnični, popolni in pravilni ter sestavljeni v skladu z računovodskimi predpisi.

Kraj in datum

Žig in podpis odgovorne osebe

Priloga 9: Izkaz poslovnega izida za gospodarske družbe

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA - GOSPODARSKE DRUŽBE
za obdobje od _____ do _____

v tisoč SIT

	POSTAVKA	Tekoče leto	Prejšnje leto
A.	ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE		
I.	Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev na domačem trgu		
1.	Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev na domačem trgu razen najemnin		
2.	Čisti prihodki od najemnin		
II.	Čisti prihodki od prodaje blaga in materiala na domačem trgu		
III.	Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev na tujem trgu		
IV.	Čisti prihodki od prodaje blaga in materiala na tujem trgu		
B.	POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE		
C.	ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE		
Č.	USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE		
D.	SUBVENCIJE, DOTACIJE, REGRESI, KOMPENZACIJE IN DRUGI PRIHODKI, KI SO POVEZANI S POSLOVNIMI UČINKI		
E.	DRUGI POSLOVNI PRIHODKI		
F.	KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA		
G.	POSLOVNI ODHODKI		
I.	Stroški blaga, materiala in storitev		
1.	Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala		
2.	Stroški porabljenega materiala		
a)	Stroški materiala		
b)	Stroški energije		
c)	Drugi stroški materiala		
3.	Stroški storitev		
a)	Transportne storitve		
b)	Najemnine		
c)	Povračila stroškov zaposlencem v zvezi z delom		
d)	Drugi stroški storitev		
II.	Stroški dela		
1.	Stroški plač		
2.	Stroški pokojninskih zavarovanj		
3.	Stroški drugih zavarovanj		
4.	Drugi stroški dela		
III.	Odpisi vrednosti		
1.	Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev		
2.	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih		
3.	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih		
IV.	Drugi poslovni odhodki		
H.	DOBIČEK IZ POSLOVANJA		
I.	IZGUBA IZ POSLOVANJA		
J.	FINANČNI PRIHODKI		
I.	Finančni prihodki iz deležev		
1.	Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini		
2.	Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih		
3.	Drugi finančni prihodki iz deležev		
II.	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev		
1.	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij		
2.	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih podjetij		
3.	Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev		

III.	Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev		
1.	Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do podjetij v skupini		
2.	Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih podjetij		
3.	Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev		
K.	FINANČNI ODHODKI		
I.	Prevrednotovalni finančni odhodki		
1.	Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v podjetja v skupini		
2.	Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružena podjetja		
3.	Drugi prevrednotovalni finančni odhodki		
II.	Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti		
1.	Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini		
2.	Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih podjetij		
3.	Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti		
L.	DAVEK IZ DOBIČKA IZ REDNEGA DELOVANJA		
M.	ČISTI DOBIČEK IZ REDNEGA DELOVANJA		
N.	ČISTA IZGUBA IZ REDNEGA DELOVANJA		
O.	IZREDNI PRIHODKI		
I.	Subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki		
II.	Drugi izredni prihodki		
P.	IZREDNI ODHODKI		
I.	Kritje izgube iz prejšnjih obdobj		
II.	Drugi izredni odhodki		
T.	DRUGI DAVKI		
U.	CELOTEN DOBIČEK		
V.	CELOTNA IZGUBA		
Z.	DAVKI SKUPAJ		
Ž.	ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA		
X.	ČISTA IZGUBA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA		
	POVPREČNO ŠTEVILO ZAPOSLENCEV NA PODLAGI DELOVNIH UR V OBRAČUNSKEM OBDOBJU		
	ŠTEVILO MESECEV POSLOVANJA		

Pod kazensko in materialno odgovornostjo s podpisom potrjujem, da so navedeni podatki resnični, popolni in pravilni ter sestavljeni v skladu z računovodskimi predpisi.

Kraj in datum

Žig in podpis odgovorne osebe

Priloga 10: Bilanca stanja za pravne osebe zasebnega prava

BILANCA STANJA - PRAVNE OSEBE ZASEBNEGA PRAVA
na dan _____

v tisoč SIT

	POSTAVKA	Tekoče leto	Prejšnje leto
	SREDSTVA		
A.	STALNA SREDSTVA		
I.	Neopredmetena dolgoročna sredstva		
1.	Neopredmetena dolgoročna sredstva		
2.	Predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva		
II.	Opredmetena osnovna sredstva		
1.	Zemljišča		
2.	Zgradbe		
3.	Oprema		
4.	Druga opredmetena osnovna sredstva		
5.	Opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi		
6.	Predujmi za opredmetena osnovna sredstva		
III.	Dolgoročne finančne naložbe		
1.	Dolgoročne kapitalske naložbe		
2.	Dolgoročno dana posojila		
3.	Dolgoročni depoziti		
B.	GIBLJIVA SREDSTVA		
I.	Zaloge		
1.	Material		
2.	Proizvodi		
3.	Nedokončani proizvodi in storitve		
4.	Trgovsko blago		
5.	Predujmi za zaloge		
II.	Poslovne terjatve		
a)	Dolgoročne poslovne terjatve		
1.	Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev		
2.	Druge dolgoročne poslovne terjatve		
b)	Kratkoročne poslovne terjatve		
1.	Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev		
2.	Druge kratkoročne poslovne terjatve		
III.	Kratkoročne finančne naložbe		
1.	Kratkoročne kapitalske naložbe		
2.	Kratkoročna dana posojila		
3.	Kratkoročni depoziti		
IV.	Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina		
C.	AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE		

	Zabilančna sredstva		
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		
A.	OBVEZNOSTI DO LASTNIKOV SREDSTEV V UPRAVLJANJU		
1.	Obveznosti do lastnikov sredstev v upravljanju		
2.	Prevrednotovalni popravek		
B.	USTANOVITVENI VLOŽEK		
1.	Ustanovitveni vložek		
2.	Prevrednotovalni popravek		
C.	UGOTOVLJENI POSLOVNI IZID		
1.	Presežek prihodkov		
2.	Presežek odhodkov		
3.	Prevrednotovalni popravek		
Č.	DOLGOROČNE REZERVACIJE		
D.	POSLOVNE OBVEZNOSTI		
1.	Kratkoročne poslovne obveznosti		
2.	Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev		
3.	Kratkoročne obveznosti do zaposlencev		
4.	Druge kratkoročne poslovne obveznosti		
E.	FINANČNE OBVEZNOSTI		
1.	Dolgoročna posojila finančnih organizacij		
2.	Dolgoročna posojila drugih pravnih oseb		
3.	Kratkoročne posojila finančnih organizacij		
4.	Kratkoročna posojila drugih pravnih oseb		
F.	PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE		
	Zabilančne obveznosti		

ter sestavljeni v skladu z računovodskimi predpisi.

Kraj in datum

Priloga 11: Izkaz poslovnega izida za pravne osebe zasebnega prava

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA - PRAVNE OSEBE ZASEBNEGA PRAVA
za obdobje od _____ do _____

v tisoč SIT

	POSTAVKA	Tekoče leto	Prejšnje leto
	PRIHODKI OD POSLOVANJA		
A.	POSLOVNI PRIHODKI OD OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI JAVNIH SLUŽB		
1.	Prihodki iz sredstev javnih financ		
2.	Drugi prihodki od opravljanja dejavnosti javnih služb		
3.	Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje		
4.	Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje		
B.	POSLOVNI PRIHODKI OD OPRAVLJANJA LASTNE DEJAVNOSTI		
1.	Poslovni prihodki od opravljanja lastne dejavnosti		
2.	Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje		
3.	Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje		
C.	FINANČNI PRIHODKI		
Č.	IZREDNI PRIHODKI		
D.	CELOTNI PRIHODKI		
E.	STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV		
1.	Nabavna vrednost prodanega blaga		
2.	Stroški materiala		
3.	Stroški storitev		
F.	STROŠKI DELA		
1.	Plače in nadomestila plač		
2.	Prispevki za socialno varnost zaposlencev		
3.	Drugi stroški dela		
G.	AMORTIZACIJA		
1.	Amortizacija, nadomeščena v breme dolgoročnih rezervacij		
2.	Druga amortizacija		
H.	DOLGOROČNE REZERVACIJE		
I.	DRUGI STROŠKI		
1.	Prevrednotovalni odhodki		
2.	Ostali drugi stroški		
J.	FINANČNI ODHODKI		
K.	IZREDNI ODHODKI		
L.	CELOTNI ODHODKI		
M.	PRESEŽEK PRIHODKOV		
M.	PRESEŽEK ODHODKOV		
N.	DAVEK OD DOBIČKA OD PRIDOBITNE DEJAVNOSTI		
O.	ČISTI PRESEŽEK PRIHODKOV OBRAČUNSKEGA OBDOBJA		
P.	PRESEŽEK ODHODKOV OBRAČUNSKEGA OBDOBJA		
R.	PRESEŽEK PRIHODKOV IZ PREJŠNJIH LET, NAMENJEN POKRITJU PRESEŽKA ODHODKOV OBRAČUNSKEGA OBDOBJA		
S.	POVPREČNO ŠTEVILO ZAPOSLENCEV NA PODLAGI		

	DELOVNIH UR V OBRAČUNSKEM OBDOBJU		
Š.	ŠTEVILO MESECEV POSLOVANJA		

Pod kazensko in materialno odgovornostjo s podpisom potrjujem, da so navedeni podatki resnični, popolni in pravilni ter sestavljeni v skladu z računovodskimi predpisi.

Kraj in datum

Žig in podpis odgovorne osebe

Priloga 12: Bilanca stanja za društva

BILANCA STANJA – DRUŠTVA na dan _____

v tisoč SIT

	POSTAVKA	Tekoče leto	Prejšnje leto
1.	Osnovna sredstva po neodpisani vrednosti ter dolgoročno razmejeni stroški oz. odhodki		
2.	Dolgoročne terjatve in finančne naložbe		
3.	Zaloge		
4.	Terjatve do članov in kupcev		
5.	Druge kratkoročne terjatve in kratkoročne finančne naložbe		
6.	Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina		
7.	Aktivne časovne razmejitev		
	SKUPAJ SREDSTVA (od 1 do 7)		
8.	Društveni sklad - ustanovitvena vloga, rezerve in drugi viri		
9.	Društveni sklad - presežek prihodkov		
9a.	Društveni sklad - presežek odhodkov		
10.	Dolgoročne obveznosti		
11.	Kratkoročne obveznosti do članov in dobaviteljev		
12.	Druge kratkoročne obveznosti		
13.	Pasivne časovne razmejitev		
	SKUPAJ OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (8+9-9a+10+11+12+13)		

Pod kazensko in materialno odgovornostjo s podpisom potrjujem, da so navedeni podatki resnični, popolni in pravilni ter sestavljeni v skladu z računovodskimi predpisi.

Kraj in datum

Žig in podpis odgovorne osebe

Priloga 13: Izkaz poslovnega izida za društva**IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA - DRUŠTVA**
za obdobje od _____ do _____

v tisoč SIT

	POSTAVKA	Tekoče leto	Prejšnje leto
1.	Nabavna vrednost nabavljenega materiala in trgovskega blaga		
2.	Zmanjšanje vrednosti zalog materiala in trgovskega blaga		
3.	Povečanje vrednosti zalog materiala in trgovskega blaga		
4.	Stroški porabljenega materiala in prodanega trgovskega blaga		
5.	Stroški storitev		
6.	Stroški dela		
7.	Dotacije drugim pravnim osebam		
8.	Stroški naložbenja (investiranja)		
9.	Amortizacijski stroški		
10.	Finančni odhodki		
11.	Drugi odhodki		
12.	Dajatve		
	CELOTNI ODHODKI		
13.	Presežek prihodkov		
14.	PRIHODKI do dejavnosti, od tega		
a)	dotacije Fundacije za financiranje invalidskih in humanitarnih organizacij v RS		
b)	dotacije iz proračunskih in drugih javnih sredstev		
c)	dotacije drugih fundacij, skladov in ustanov		
č)	donacije pravnih in fizičnih oseb		
d)	prispevki uporabnikov posebnih socialnih programov		
e)	Članarine in prispevki članov invalidskih organizacij		
f)	prihodki od prodaje trgovskega blaga in storitev		
15.	Povečanje vrednosti zalog proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev		
16.	Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev		
17.	Donosi do dejavnosti		
18.	Finančni prihodki		
19.	Drugi prihodki		
	CELOTNI PRIHODKI		
20.	Presežek odhodkov		
21.	Kritje odhodkov iz obravnavanega obračunskega obdobja iz presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobj		
	POVPREČNO ŠTEVILO ZAPOSLENIH DELAVCEV NA PODLAGI DELOVNIH UR V OBRAČUNSKEM OBDOBJU (celo število)		
	** ŠTEVILO MESECEV POSLOVANJA		

Pod kazensko in materialno odgovornostjo s podpisom potrjujem, da so navedeni podatki resnični, popolni in pravilni ter sestavljeni v skladu z računovodskimi predpisi.

Kraj in datum

Žig in podpis odgovorne osebe

Priloga 14: Obračun davka od dohodka pravnih oseb

**OBRAZEC DDPO -
obračun**

OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Za obdobje oddo

Davčni obračun zavezanca - rezidenta (označite z obkrožitvijo): DA

Davčni obračun zavezanca - nerezidenta, za dobiček poslovne enote (označite z obkrožitvijo): DA

Zavezanec za
davek.....

Sedež oziroma kraj poslovanja:
.....

Davčna številka: Matična številka:

Vrsta dejavnosti (po SKD): šifra:; naziv:
.....

Vrsta pretežne dejavnosti: šifra:; naziv:
.....

Davčni obračun zavezanca iz 9. člena ZDDPO-1 (označite z obkrožitvijo): DA

Davčni obračun zavezanca iz 54. člena ZDDPO-1 (označite z obkrožitvijo): DA

Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi osebami po 12. členu
ZDDPO-1 (obkrožite): DA NE

Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi osebami po 13. členu
ZDDPO-1 (obkrožite): DA NE

Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi osebami po 13. členu
ZDDPO-1, ki imajo ugodnejši davčni položaj, opredeljen v 4. odstavku 13.
člena ZDDPO-1 (obkrožite): DA NE

Davčni zavezanec prejema ali daje posojila povezanim osebami po 15. členu
ZDDPO-1 (obkrožite): DA NE

Davčni zavezanec je uporabnik ekonomske cone (označite z obkrožitvijo): DA

- številka in datum izdaje odločbe, davčni urad
.....

- navedeni obračun se nanaša na (vpišite ustrezno številko v skladu z
metodologijo):

Način ugotavljanja davka (obkrožite in izpolnite):

- individualno

- skupinsko:

- številka in datum izdaje odločbe, davčni urad:
.....

- glavni zavezanec (firma in sedež):
.....

- davčna številka:

- podrejeni zavezanec (firma in sedež):
.....

- davčna številka:

- skupinsko po 200. členu ZDavP (81. člen ZDDPO-1):

- številka in datum izdaje odločbe, davčni urad:

.....

- predlagatelj (firma in sedež):

.....

- davčna številka predlagatelja:

Zneski v tolarjih brez
stotinov

Zap. št.	Postavka	Znesek
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov - zmanjšanje (vsota 2.1. do 2.7.)	
2.1.	Izvezem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	
2.2.	Zmanjšanje prihodkov za odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij	
2.3.	Zmanjšanje prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	
2.4.	Izvezem prihodkov iz naslova odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala	
2.5.	Izvezem prihodkov od udeležbe na dobičku	
2.6.	Izvezem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	
2.7.	Zmanjšanje prihodkov za oblikovane dodatne rezerve po 18. čl. ZFPPod	
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov - povečanje (vsota 3.1. do 3.5.)	
3.1.	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	
3.2.	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	
3.3.	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami	
3.4.	Povečanje prihodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov	
3.5.	Povečanje prihodkov zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1-2+3)	
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - zmanjšanje (vsota 6.1. do 6.33.)	
6.1.	Izvezem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	
6.2.	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	
6.3.	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	
6.4.	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb	
6.5.	Zmanjšanje odhodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov	
6.6.	Zmanjšanje odhodkov iz naslova splošnega prevrednotenja kapitala	
6.7.	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), ter za odhodke zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja	
6.8.	Izvezem odhodkov, ki se nanašajo na izvzete prihodke od udeležbe na dobičku	

6.9.	Izvezem odhodkov, ki se nanašajo na izvzete prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	
6.10.	Nepriзнani odhodki za zneske, ki se obravnavajo kot naložbe	
6.11.	Nepriзнani odhodki, ki imajo naravo udeležbe v dobičku	
6.12.	Nepriзнani odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let	
6.13.	Nepriзнani odhodki za rezervacije za kritje možnih izgub	
6.14.	Nepriзнani odhodki za stroške, ki se nanašajo na privatno življenje (6.14.1. do 6.14.3.)	
6.14.1.	Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	
6.14.2.	Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje drugih oseb	
6.14.3.	Stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec	
6.15.	Nepriзнani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov in drugih dajatev	
6.16.	Nepriзнani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ	
6.17.	Nepriзнani odhodki za davke	
6.18.	Nepriзнani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	
6.19.	Nepriзнani odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, določenih v 9.b tč. 1. odst. 21. čl.	
6.20.	Nepriзнani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi	
6.21.	Nepriзнani odhodki za donacije	
6.22.	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 20. čl.	
6.23.	Nepriзнani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance	
6.24.	Nepriзнani odhodki v višini 50 % stroškov nadzornega sveta	
6.25.	Zmanjšanje odhodkov za učinke v primeru spremembe izbrane metode vrednotenja zalog pred potekom petih let	
6.26.	Nepriзнani odhodki za obresti od presežka posojil	
6.27.	Nepriзнani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	
6.28.	Nepriзнani odhodki za amortizacijo dokončno amortiziranih sredstev	
6.29.	Nepriзнani odhodki za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana	
6.30.	Nepriзнani odhodki za posebne rezervacije pri bankah, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja bančništvo	
6.31.	Nepriзнani odhodki za zavarovalno tehnične rezervacije, ki presegajo višino ali zgornjo mejo, določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo	
6.32.	Nepriзнani odhodki za plače in nadomestila plač ter nagrade vajencem	
6.33.	Nepriзнani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo	
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - povečanje (vsota 7.1. do 7.4.)	
7.1.	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij	
7.2.	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja, ki se priznajo ob prodaji oziroma odtujitvi sredstev in ob poravnavi oziroma odtujitvi dolgov	
7.3.	Povečanje odhodkov za predhodne odpise terjatev, ki niso bili davčno priznani	
7.4.	Povečanje odhodkov za odpis celotne nabavne vrednosti za opredmetena osnovna sredstva	
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5-6+7)	
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4-8)	
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8-4)	
11.	Popravek davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek (11.2.-11.1.)	
11.1.	Znesek dohodkov iz zap. št. 1, od katerih je bil odtegnjen davek	

11.2.	Povečanje davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek, vključno z davčnim odtegljajem	
12.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1. do 12.4.)	
12.1.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi razporeditve dobička za udeležbo v dobičku	
12.2.	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 v primeru finančnega najema	
12.3.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za novozaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja	
12.4.	Neporabljeni del investicijskih rezerv	
13.	DAVČNA OSNOVA (9+11+12) ali (11+12-10), če > 0	
14.	DAVČNA IZGUBA (11+12-10), če < 0	
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1. do 15.12., vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13)	
15.1.	Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 08. aprila 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine	
15.2.	Pokrivanje izgube	
15.3.	Olajšava za investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva (opremo) in neopredmetena dolgoročna sredstva (15.3.1.+15.3.2.)	
15.3.1.	Olajšava za investicije v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva	
15.3.2.	Dodatna olajšava za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva	
15.4.	Dodatna olajšava do višine 10 % investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj	
15.5.	Olajšava za zaposlovanje pripravnikov in brezposelnih oseb	
15.6.	Olajšava za zaposlovanje doktorjev znanosti	
15.7.	Olajšava za zaposlovanje invalidov	
15.8.	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	
15.9.	Olajšava za donacije - izplačila za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene	
15.10.	Izplačila političnim strankam in reprezentativnim sindikatom	
15.11.	Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni - vlaganja v osnovna sredstva	
15.12.	Davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni	
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13-15)	
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat%)	
18.	Odbitek tujega davka	
19.	Povečanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17-18+19)	
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačan znesek odtegnjenega davka	
22.	Vplačane akontacije	
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20-21-22), če > 0	
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20-21-22), če < 0	
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	
26.	Akontacija	
27.	Mesečni obrok akontacije	
28.	Trimesečni obrok akontacije	

Pod kazensko in materialno odgovornostjo izjavljam, da so podatki resnični, točni in popolni.

V/Na, dne

Žig in podpis odgovorne osebe:

**METODOLOGIJA ZA IZPOLNJEVANJE OBRAZCA
DDPO – obračun**

PRAVNE PODLAGE – pomen uporabljenih kratic:

- ZDDPO-1: Zakon od davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 17/05 – uradno prečiščeno besedilo);
- ZDavP-1: Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 25/05 – uradno prečiščeno besedilo, 56/05 – Sklep US);
- ZDDPO: Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 14/03 – uradno prečiščeno besedilo, 40/04 – ZDDPO-1, 58/04 – Odl. US, 61/04 – Odl. US);
- ZDavP: Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96, [78/96- Odl. US](#), [87/97](#), [35/98- Odl. US](#), [82/98](#), [91/98](#), [1/99](#), [108/99](#), [37/01- Odl. US](#), [97/01](#), [14/03](#), [31/03- Odl. US](#), [33/03- Skl. US](#), [105/03- Odl. US](#), [109/04- Odl. US](#));
- Pravilnik o izvajanju ZDDPO-1: Pravilnik o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 49/04);
- ZFPPOd: Zakon o finančnem poslovanju podjetij (Uradni list RS, št. 54/99, 110/99);
- ZPIZ: Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 20/04 – uradno prečiščeno besedilo, 54/04 (56/04, 62/04, 63/04 – popr.), 136/04 – Odl. US, 72/05);
- ZEC: Zakon o ekonomskih conah (Uradni list RS, št. 45/98, 97/01).

SPLOŠNI PODATKI:

Davčni zavezanec – uporabnik ekonomske cone, ki ima odločbo davčnega organa po 15. členu ZEC, s katero mu je bila dodeljena davčna ugodnost po 20. členu ZEC, obkroži DA in navede številko in datum odločbe ter davčni urad, ki je odločbo izdal. Davčni obračun predloži posebej za dejavnosti, ki jih opravlja v ekonomski coni (v obrazec vpiše oznako 1) in za dejavnosti, ki jih opravlja izven ekonomske cone (oznaka 2), ter skupaj za celotno poslovanje (oznaka 3).

OBRAČUN DAVKA:

Zap. št.	Metodologija
1.	Znesek prihodkov, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida oziroma drugem ustreznem letnem poročilu, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.
2.	Skupni znesek zmanjšanja prihodkov, izkazanih v zap. št. 1, za posamezne vrste prihodkov iz zap. št. 2.1. do 2.7.
2.1.	Zavezanec, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti in ki v skladu z 9. členom ZDDPO-1 uveljavlja oprostitev davka (z oznako v splošnem delu obrazca, da gre za davčni obračun zavezanca iz 9. člena ZDDPO-1), vpiše znesek prihodkov iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna (del prihodkov, izvzet iz obdavčitve v skladu z 19. členom ZDDPO-1).
2.2.	Znesek prihodkov v primeru odprave in porabe rezervacij, ki predhodno niso bile priznane oziroma so bile obdavčene že ob njihovem oblikovanju (2. in 3. odstavek 16. člena ZDDPO-1 v povezavi s 1. odstavkom tega člena ter 82. člen ZDDPO-1 v povezavi s 23. členom ZDDPO).
2.3.	Znesek prihodkov, ki se nanaša na postopno odpravo tistih nepotrebnih rezervacij, ki so bile po ZDDPO-1 zavezancu predhodno priznane kot odhodek in ki jih je zavezanec v skladu s 4. odstavkom 16. člena ZDDPO-1 vključil med prihodke v celoti v prvem letu odprave teh rezervacij.
2.4.	Znesek prihodkov v primeru odprave oslabitve, ki se v skladu z 2. odstavkom 17. člena ZDDPO-1 izvzamejo iz obdavčitve, če predhodna oslabitev ni bila upoštevana.
2.5.	Znesek prihodkov od udeležbe na dobičku, ki se nanaša na prejete dividende oziroma druge deleže iz dobička, v primeru izpolnjevanja pogojev v skladu z 18. členom ZDDPO-1 in 1. poglavjem Pravilnika o izvajanju ZDDPO-1. Zavezanec mora v zvezi z navedenim izvzemom prihodkov iz davčne osnove kot sestavni del davčnega obračuna predložiti tudi

	predpisana dokazila iz 353. člena ZDavP-1.
2.6.	Znesek prihodkov, izvzetih iz obdavčitve na podlagi mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja (metoda izvzetja).
2.7.	Zavezanec, ki med prihodki pod zap. št. 1 izkaže prihodke zaradi odpisa vseh oziroma dela obveznosti v skladu s pogoji potrjene prisilne poravnave po ZFPPod, vpiše del zneska teh prihodkov v višini dodatno oblikovanih rezerv po 2. odstavku 18. člena ZFPPod.
3.	Skupni znesek povečanja prihodkov iz zap. št. 1 glede na določbe ZDDPO-1 (zap. št. 3.1. do 3.5.).
3.1.	Znesek prilagoditve (povečanja) prihodkov v primeru transfernih cen s povezanimi osebami iz 12. člena ZDDPO-1, ki se opravi najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.
3.2.	Znesek prilagoditve (povečanja) prihodkov v primeru transfernih cen s povezanimi osebami rezidenti iz 13. člena ZDDPO-1, če je zaradi tega prišlo do znižanja celotnega davčnega učinka.
3.3.	Znesek prilagoditve (povečanja) prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami, ki se v primeru, če so bile obresti obračunane po nižji obrestni meri ali sploh niso bile obračunane, opravi najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem zadnje objavljene, ob času odobritve posojila priznane obrestne mere (1. in 3. odstavek 15. člena ZDDPO-1).
3.4.	Znesek povečanja prihodkov v primeru oblikovanja rezervacij na račun dolgoročno odloženih prihodkov, ki se v skladu s 1. in 3. odstavkom 16. člena ZDDPO-1 pri ugotavljanju davčne osnove ne upošteva.
3.5.	Znesek povečanja prihodkov od odprave nepotrebnih rezervacij, ki so bile po ZDDPO-1 zavezancu predhodno priznane kot odhodek in ki se v skladu s 4. odstavkom 16. člena ZDDPO-1 v primeru, če se odpravljajo kot nepotrebne, vštejejo v davčno osnovo kot prihodek v celoti v prvem letu odprave.
4.	Izračun v obrazcu.
5.	Znesek odhodkov, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida oziroma drugem ustreznem letnem poročilu, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.
6.	Skupni znesek zmanjšanja odhodkov, izkazanih v zap. št. 5, za zneske, ki se ne priznajo kot odhodki (vsota zap. št. 6.1. do 6.33.).
6.1.	V povezavi z zap. št. 2.1. se vpiše znesek dejanskih ali sorazmernih stroškov, ki se nanašajo na opravljanje nepridobitne dejavnosti (del odhodkov, izvzet iz obdavčitve v skladu z 19. členom ZDDPO-1).
6.2.	Znesek prilagoditve (zmanjšanja) odhodkov v primeru transfernih cen s povezanimi osebami iz 12. člena ZDDPO-1, tako da so odhodki upoštevani največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.
6.3.	Znesek prilagoditve (zmanjšanja) odhodkov v primeru transfernih cen s povezanimi osebami rezidenti iz 13. člena ZDDPO-1, če je zaradi tega prišlo do znižanja celotnega davčnega učinka.
6.4.	Znesek prilagoditve (zmanjšanja) odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb, ki se v primeru, če so bile obresti obračunane po višji obrestni meri, opravi tako, da so odhodki za obresti upoštevani največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem zadnje objavljene, ob času odobritve posojila priznane obrestne mere (2. in 3. odstavek 15. člena ZDDPO-1).
6.5.	Znesek zmanjšanja odhodkov v primeru oblikovanja rezervacij na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov, ki se v skladu s 1. in 3. odstavkom 16. člena ZDDPO-1 pri ugotavljanju davčne osnove ne priznajo.
6.6.	Znesek zmanjšanja odhodkov za odhodke prevrednotenja, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute in ki se po slovenskih računovodskih standardih opravi na koncu poslovnega leta pri kapitalu (nepriзнani odhodki v skladu s 1. odstavkom 17. člena ZDDPO-1).
6.7.	Znesek zmanjšanja odhodkov v skladu z 2. odstavkom 17. člena ZDDPO-1 za odhodke prevrednotenja sredstev in dolgov (brez upoštevanja odhodkov zaradi prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb in denarnih terjatev, ki se po slovenskih računovodskih

	standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ter za odhodke zaradi uporabe kapitalne metode vrednotenja finančnih naložb.
6.8.	Zavezanec, ki je udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju druge osebe in ki je pri ugotavljanju davčne osnove v skladu z 18. členom ZDDPO-1 iz obdavčitve izvzel prihodke od udeležbe na dobičku, vpiše znesek odhodkov, ki se nanašajo na udeležbo, vključno s stroški v zvezi z izdano bančno garancijo (5. odstavek 18. člena ZDDPO-1 ter 5. člen in 4. odstavek 6. člena Pravilnika o izvajanju ZDDPO-1).
6.9.	Znesek odhodkov, ki se nanašajo na prihodke iz zap. št. 2.6., izvzete iz obdavčitve na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja.
6.10.	Iz odhodkov pod zap. št. 5 se izvzamejo morebiti vključeni zneski, ki se obravnavajo kot naložbe in ne kot odhodki, zlasti za pridobitev in izboljšanje zemljišča, pridobitev, izboljšanje, obnovo in rekonstrukcijo osnovnih sredstev, ki povečujejo nabavno vrednost osnovnih sredstev oziroma zmanjšujejo popravek vrednosti osnovnih sredstev, materialne pravice, delnice in deleže gospodarskih družb ter druge finančne naložbe in druga sredstva (1. točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1).
6.11.	Zneski, ki se obravnavajo kot delitev dobička, zlasti za dividende in druge dohodke podobne dividendam, rezerve iz dobička, nagrade upravi in članom nadzornega sveta zavezanca, ki imajo naravo udeležbe v dobičku (2. točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1).
6.12.	Znesek odhodkov, ki se nanaša na pokrivanje izgub iz preteklih let (3. točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1).
6.13.	Znesek odhodkov v primeru oblikovanih rezervacij za kritje možnih izgub (4. točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1).
6.14.	Znesek stroškov, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov zavezanca, povezanih oseb in drugih oseb ter delavcev, kot so primeroma stroški za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost (5. točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1). V zap. št. 6.14.1., 6.14.2. in 6.14.3. se navedeni znesek dodatno razčleni v skladu s prvo, drugo in tretjo točko 2. odstavka 21. člena ZDDPO-1.
6.15.	Znesek stroškov prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev (6. točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1).
6.16.	Znesek kazni, ki jih izreče pristojni organ (7. točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1).
6.17.	Znesek odhodkov za davke, ki vključuje davek, ki se pobira po ZDDPO-1, davek na dodano vrednost, ki ga je zavezanec uveljavil kot odbitek davka v skladu z zakonom o davku na dodano vrednost, ter davke, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba (8. točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1).
6.18.	Znesek obresti od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev (9.a točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1).
6.19.	Znesek obresti od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okoljem, za katere se štejejo države (razen držav članic EU), v katerih je splošna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 % (9.b točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1).
6.20.	Znesek odhodkov, ki se nanaša na podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam (10. točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1).
6.21.	Znesek odhodkov, ki se nanaša na sredstva z naravo donacij, dana fizičnim ali pravnim osebam (11. točka 1. odstavka 21. člena ZDDPO-1).
6.22.	Znesek drugih odhodkov, ki se ne priznajo v skladu z 20. členom ZDDPO-1 in če niso neposredno navedeni v 21. členu tega zakona, zlasti v primeru odhodkov, ki niso skladni z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami.
6.23.	Znesek nepriznanih odhodkov v višini 50 % stroškov reprezentance (22. člen ZDDPO-1).
6.24.	Znesek nepriznanih odhodkov v višini 50 % stroškov nadzornega sveta (22. člen ZDDPO-1).
6.25.	Znesek zmanjšanja odhodkov porabljenih oziroma prodanih zalog za učinke v primeru spremembe izbrane metode vrednotenja zalog pred potekom petih let. Navedeno zmanjšanje se opravi za znesek preseganja dejansko obračunanih odhodkov nad zneskom, ki se ugotovi

	v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog (24. člen ZDDPO-1).
6.26.	Znesek odhodkov za obresti od presežka posojil, ki se ne priznajo v skladu s 25. in 78. členom ZDDPO-1.
6.27.	Znesek obračunane amortizacije, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in z uporabo predpisanih najvišjih letnih amortizacijskih stopenj, v skladu s 26. členom ZDDPO-1.
6.28.	Znesek obračunane amortizacije od dokončno amortiziranih sredstev, ki se ne prizna kot odhodek v skladu s 6., 7. in 8. odstavkom 26. člena ZDDPO-1.
6.29.	Znesek amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana v skladu s 5. odstavkom 26. člena ZDDPO-1.
6.30.	Znesek posebnih rezervacij pri bankah, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja bančništvo (1. odstavek 27. člena ZDDPO-1).
6.31.	Znesek zavarovalno tehničnih rezervacij pri zavarovalnicah, ki presegajo višino ali zgornjo mejo, določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo (2. odstavek 27. člena ZDDPO-1).
6.32.	Vpišejo se zneski plač ter nadomestil plač za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev, ki niso obračunani v skladu s kolektivnimi pogodbami na ravni države, zneski navedenih izplačil poslovodnim delavcem, prokuristom in delavcem s posebnimi pooblastili in odgovornostmi, ki niso obračunani v skladu z zakonom oziroma s pogodbo o zaposlitvi s poslovodnimi osebami, ter zneski nagrad vajencem, ki niso obračunane v skladu z zakonom (nepriznani odhodki v skladu s 1., 2. in 3. odstavkom 28. člena ZDDPO-1).
6.33.	Vpišejo se zneski drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo (regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom, kot so stroški prehrane med delom, prevoza na delo in z dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje ter povračila stroškov na službenem potovanju, ki zajemajo dnevnice, povračila stroškov prevoza, vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene in povračilo stroškov za prenočišče), ki presegajo višino, ki je predpisana z Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (nepriznani odhodki v skladu s 4. odstavkom 28. člena ZDDPO-1).
7.	Skupni znesek povečanja odhodkov iz zap. št. 5 glede na določbe ZDDPO-1 (vsota zap. št. 7.1. do 7.4.).
7.1.	Znesek predhodno nepriznanih odhodkov za oblikovane rezervacije, ki se priznajo ob porabi rezervacij (2. in 3. odstavek 16. člena ZDDPO-1 v povezavi s 1. odstavkom tega člena ter 82. člen ZDDPO-1 v povezavi s 23. členom ZDDPO).
7.2.	Znesek predhodno nepriznanih odhodkov prevrednotenja, ki se priznajo ob prodaji oziroma odtujitvi sredstev in ob poravnavi oziroma odtujitvi dolgov (3. odstavek 17. člena ZDDPO-1).
7.3.	Znesek povečanja odhodkov za predhodne odpise terjatev, ki niso bili davčno priznani (23. člen ZDDPO-1).
7.4.	Znesek odpisa nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev iz 5. odstavka 26. člena ZDDPO-1, ki se prizna kot odhodek v celoti ob prenosu v uporabo.
8.	Izračun v obrazcu.
9.	Izračun v obrazcu.
10.	Izračun v obrazcu.
11.	Izračun v obrazcu, ob upoštevanju metodologije k zap. št. 11.1. in zap. št. 11.2..
11.1.	Znesek prihodkov iz zap. št. 1, ki se nanaša na dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, in za katere se uveljavlja davčni kredit - odbitek tujega davka oziroma davčni odtegljaj (zveza zap. št. 18 oziroma zap. št. 21).
11.2.	Znesek dohodkov, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem (55. člen ZDDPO-1 oziroma 1. in 2. odstavek 73. člena v povezavi s 3. odstavkom 73. člena in 7. členom Pravilnika o izvajanju ZDDPO-1).
12.	Izračun v obrazcu.
12.1.	Povečanje davčne osnove v skladu s 4. odstavkom 49. člena in 74. členom ZDDPO-1 za

	znesek predhodno uveljavljene investicijske davčne olajšave, zaradi predčasne razporeditve dobička za udeležbo v dobičku.
12.2.	Povečanje davčne osnove v skladu s 5. in 6. odstavkom 49. člena in 74. členom ZDDPO-1 za znesek predhodno uveljavljene investicijske davčne olajšave, zaradi predčasne prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva v primeru finančnega najema.
12.3.	Povečanje davčne osnove v skladu s 3. odstavkom 50. člena in 74. členom ZDDPO-1 za znesek predhodno uveljavljene davčne olajšave za novozaposlene delavce, zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja.
12.4.	Povečanje davčne osnove v skladu s 74. členom ZDDPO-1 za neporabljeni del investicijskih rezerv.
13.	Izračun v obrazcu.
14.	Izračun v obrazcu.
15.	Izračun v obrazcu.
15.1.	Zmanjšanje davčne osnove v skladu s 85. členom ZDDPO-1 v povezavi s 65.c členom ZDDPO za znesek obračunanih prejetih obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 08. aprila 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine.
15.2.	Zmanjšanje davčne osnove za znesek pokrivanja davčne izgube v skladu z 29. in 83. členom ZDDPO-1.
15.3.	Zmanjšanje davčne osnove v skladu s 1. in 3. odstavkom 49. člena ZDDPO-1. Ne glede na navedeno se za leto 2005 vpiše skupni znesek investicijske davčne olajšave, ki se za to leto prizna v skladu s prehodno določbo 80. člena ZDDPO-1 (seštevek zap. št. 15.3.1. in 15.3.2.).
15.3.1.	Del zneska iz zap. št. 15.3., ki se nanaša na olajšavo v višini 20 % v Sloveniji investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva, razen v osebna motorna vozila, in neopredmetena dolgoročna sredstva (olajšava po prehodni določbi 1. odstavka 80. člena ZDDPO-1, ki se upošteva za leto 2005).
15.3.2.	Del zneska iz zap. št. 15.3., ki se nanaša na dodatno olajšavo v višini 20 % v Sloveniji investiranega zneska v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, ter v neopredmetena dolgoročna sredstva (olajšava po prehodni določbi 1. odstavka 80. člena ZDDPO-1, ki se upošteva za leto 2005).
15.4.	Dodatno zmanjšanje davčne osnove v skladu z 2. in 3. odstavkom 49. člena ZDDPO-1 v višini 10 % v Sloveniji investiranega zneska v posebej določeno opremo za raziskave in razvoj.
15.5.	Zmanjšanje davčne osnove za del plač novo zaposlenih delavcev v skladu s 1. odstavkom 50. člena ZDDPO-1.
15.6.	Zmanjšanje davčne osnove za del plač novo zaposlenih oseb z doktoratom znanosti, ki se prizna zavezancu – gospodarski družbi v skladu z 2. odstavkom 50. člena ZDDPO-1.
15.7.	Zmanjšanje davčne osnove za del plač zaposlenih invalidov, ki se prizna kot davčna olajšava v skladu s 4. in 5. odstavkom 50. člena ZDDPO-1.
15.8.	Znesek plačanih premij za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, ki se priznajo kot davčna olajšava v skladu z 51. členom ZDDPO-1 zavezancu – delodajalcu, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje iz 302. do 305. člena ZPIZ.
15.9.	Znesek izplačil v denarju ali v naravi za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, ki so bila izplačana rezidentom Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti. Znesek navedenih izplačil se prizna največ do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčenih prihodkov zavezanca (1. in 3. odstavek 52. člena ZDDPO-1).
15.10.	Znesek izplačil v denarju ali naravi političnim strankam in reprezentativnim sindikatom, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu (2. in 3. odstavek 52. člena ZDDPO-1).
15.11.	Znesek davčne ugodnosti za začetno investicijo, ki se nanaša na vlaganja v osnovna sredstva, v skladu z drugo točko 20. člena ZEC v povezavi s 15. in 20.a členom ZEC, na

	podlagi odločbe davčnega organa.
15.12.	Znesek davčne ugodnosti za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni, v skladu s tretjo točko 20. člena ZEC v povezavi s 15. ter 20.a in 20.b členom ZEC, na podlagi odločbe davčnega organa.
16.	Izračun v obrazcu.
17.	Znesek iz zap. št. 16, pomnožen s stopnjo davka 25 % (53. člen ZDDPO-1) oziroma 0 % (54. člen ZDDPO-1) oziroma stopnjo davka v skladu s 1. točko 20. člena ZEC za dejavnost, ki jo uporabnik ekonomske cone opravlja v ekonomski coni.
18.	Znesek odbitka tujega davka, ki ga je zavezanec plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije na dohodke iz virov izven Slovenije, ki so vključni v njegovo davčno osnovo. Znesek odbitka tujega davka se izračuna in uveljavlja v skladu z določbami 55., 56., 57., 59. in 60. člena ZDDPO-1.
19.	Znesek povečanja davka za razliko med predhodno priznanim odbitkom tujega davka in odbitkom, ki bi bil možen ob upoštevanju naknadnih sprememb odbitka tujega davka (58. člen ZDDPO-1).
20.	Izračun v obrazcu.
21.	Znesek zmanjšanja davčne obveznosti za znesek odtegnjenega davka (3. odstavek 73. člena ZDDPO-1 in 7. člena Pravilnika o izvajanju ZDDPO-1).
22.	Znesek plačane akontacije davka za davčno obdobje (3. odstavek 62. člena ZDDPO-1).
23.	Izračun v obrazcu.
24.	Izračun v obrazcu.
25.	Znesek davčne osnove iz zap. št. 16, preračunan na letno osnovo, če se davčni obračun nanaša na krajše obdobje.
26.	Znesek iz zap. št. 25 pomnožen s 25 % (53. člen ZDDPO-1) oziroma z 0 % (54. člen ZDDPO-1). Za zavezanca, ki je tudi uporabnik ekonomske cone, se višina akontacije določi glede na višino letne osnove za celotno poslovanje.
27.	Znesek iz zap. št. 26 deljeno z 12, če je zap. št. 26 večja od 100.000 tolarjev (2. odstavek 350. člena ZDavP-1).
28.	Znesek iz zap. št. 26 deljeno s 4, če zap. št. 26 ne presega 100.000 tolarjev (2. odstavek 350. člena ZDavP-1).

Priloga 15: Anketno vprašanje

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb je bil objavljen v Uradnem listu št. 40/04 dne 20.4.2004, veljati je začel naslednji dan po objavi, uporabljati pa od 1. januarja 2005. Ta zakon je zamenjal stari Zakon davka od dobička pravnih oseb. V novi zakon so vnesene določene novosti na področju obdavčitve pravnih oseb.

V nadaljevanju so postavljena vprašanja v zvezi s poznavanjem in razumevanjem novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

1. Koliko let opravljate delo davčnega inšpektorja?

2. Katero vrsto pregleda pretežno inšpicirate? (Obkrožite samo eno vrsto pregleda)

- davek od dobička
- davek iz dejavnosti
- davek na dodano vrednost

3. Ali ste že seznanjeni z vsebino oziroma z novostmi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb?

- da
- ne

4. Ali pri vam delovne izkušnje pripomorejo k lažjemu razumevanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb?

- da
- ne

5. Ali se vam zdi, da je Zakon o davka od dohodkov pravnih oseb dovolj jasno napisan?

- da
- ne

6. Ali vam delovne izkušnje pripomorejo k lažjemu razumevanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb?

- da
- ne

7. O vsebini Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb sem bil/a seznanjen/a predvsem iz:
(Obkrožite največ dva odgovora)

- iz medijev (TV, radio)
- v službi
- preko strokovne literature
- sam/a sem se izobraževala
- s pogovori s sodelavci
- seminarji v službi

8. Če ste bili v zvezi z novostmi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb seznanjeni na seminarjih v službi, ali so vam le – ti podali dovolj znanja o njem?

- da
- ne

9. Katero poglavje iz Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, se vam zdi najtežje za razumeti? (Napišite največ dve poglavji)

10. Ali bi v Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb kaj dodali ali v njem kaj spremenili?

11. Kaj bi svetovali zakonodajalcu pri pisanju popravkov Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb?

Hvala za sodelovanje!