UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

DAVČNO NADZIRANJE S POUDARKOM NA INŠPICIRANJU DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN IZBRANIH DRŽAVAH

V Ljubljani, avgust 2007

IRENA CESTNIK

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne 30. 8. 2007

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

1. UVOD 1

1.1. OPREDELITEV PREDMETA OBRAVNAVE, OMEJITEV, PROBLEMOV IN HIPOTEZ 1

1.2. OPREDELITEV CILJEV IN NAMENOV 5

1.3. OPREDELITEV NAČINA DELA IN UPORABLJENIH METOD 6

1.4. OPREDELITEV ZASNOVE MAGISTRSKEGA DELA 7

2. ZNAČILNOSTI DAVČNEGA NADZORA V SLOVENIJI 10

2.1. SPLOŠNO O NADZIRANJU 10

2.2. POJEM IN VLOGA DAVČNEGA NADZORA V SLOVENIJI 16

2.3. ORGANIZACIJA, NALOGE IN PRISTOJNOSTI DAVČNE SLUŽBE V SLOVENIJI 17

2.3.1. Naloge DURS na področju vodenja davčnega registra in drugih davčnih evidenc 20

2.3.2. Naloge DURS na področju mednarodnega sodelovanja z drugimi davčnimi organi 23

2.3.3. Naloge DURS na področju odločanja o prekrških 24

2.4. OBLIKE IN IZVAJALCI DAVČNEGA NADZORA V SLOVENIJI 25

2.5. OBSEG IN ČASOVNO OBDOBJE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA V SLOVENIJI 28

2.6. VRSTE IN STOPNJE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA V SLOVENIJI 29

2.6.1. Vrste davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji 29

2.6.2. Stopnje davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji 30

2.7. TEHNIKE, METODE IN NAČELA DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA V SLOVENIJI 32

2.7.1. Tehnike davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji 32

2.7.2. Metode davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji 33

2.7.3. Načela davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji 36

2.8. POMANJKLJIVOSTI DAVČNEGA SISTEMA V SLOVENIJI IN POZITIVNE NOVOSTI NA PODROČJU DAVKOV 37

3. RAZLIKE MED DAVČNIM IN RAČUNOVODSKIM POROČANJEM V SLOVENIJI IN TUJINI 44

3.1. SPLOŠNE RAZLIKE MED DAVČNIM IN RAČUNOVODSKIM POROČANJEM 44

3.2. RAZLIKE MED DAVČNIM IN RAČUNOVODSKIM POROČANJEM GLEDE NA RAZMERJA MED DAVČNIMI IN RAČUNOVODSKIMI PRAVILI 45

3.3. RAZLIKE MED DAVČNIM IN RAČUNOVODSKIM POROČANJEM GLEDE NA UREDITEV POSAMEZNIH DAVČNIH INSTITUTOV 50

4. DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI 52

4.1. SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI 52

4.2. ZGODOVINSKI PREGLED PRAVNIH PODLAG DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI 53

4.2.1. Temeljne spremembe ZDDPO-2 glede na ZDDPO-1 56

4.2.2. Ocena finančnih posledic ZDDPO-2 za proračun 57

4.3. PRISPEVKI DDPO V JAVNOFINANČNE PRIHODKE SLOVENIJE 58

4.4. SPLOŠNE DOLOČBE ZDDPO-2 IN ZDavP-2 60

4.4.1. Opredelitev davčnih zavezancev in obseg davčne obveznosti 60

4.4.2. Opredelitev oseb, ki se štejejo za povezane osebe 61

4.4.3. Davčne oprostitve 62

4.4.4. Predmet obdavčitve in davčno obdobje 63

4.4.5. Način ugotavljanja in plačevanja DDPO ter davčna stopnja 63

4.4.6. Davčni obračun in roki za plačilo oziroma vračilo davka 65

4.5. OPREDELITEV DAVČNE OSNOVE, DAVČNIH PRIHODKOV IN DAVČNIH ODHODKOV V SLOVENIJI 67

4.5.1. Opredelitev davčne osnove v Sloveniji 67

4.5.2. Opredelitev davčnih prihodkov v Sloveniji 69
4.5.3. Opredelitev davčnih odhodkov v Sloveniji 70

4.6. POVEČANJA IN ZMANJŠANJA DAVČNE OSNOVE V SLOVENIJI 72

4.6.1. Povečanja davčne osnove v Sloveniji 72
4.6.2. Zmanjšanja davčne osnove v Sloveniji 73

4.7. RAZLIKE MED IZKAZOM POSLOVNEGA IZIDA IN DAVČNIM OBRAČUNOM V SLOVENIJI 76

4.8. ODLOŽENI DAVEK 76

4.8.1. Računovodska obravnava odloženih davkov 77
4.8.2. Učinki pripoznavanja terjatev in obveznosti za odloženi davek 79
4.8.3. Evidentiranje odloženih davkov 81

4.9. POSTOPEK IZRAČUNA DAVČNEGA BREMENA V SLOVENIJI 82

5. INŠPICIRANJE DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI 86

5.1. UVODNA OPRAVILA ZA IZVEDBO DIN PRI DAVČNEM ZAVEZANCU V SLOVENIJI 86

5.2. IZVEDBA DIN V SLOVENIJI 89

5.3. ZAKLJUČEK DIN V SLOVENIJI 92

5.4. VLOGA ZUNANJEGA REVIZORJA PRI NADZIRANJU DDPO V SLOVENIJI 94

5.5. NAJPOGOSTEJŠE NEPRAVILNOSTI, UGOTOVLJENE PRI INŠPICIRANJU DDPO V SLOVENIJI 95

5.6. PREDSTAVITEV REZULTATOV ANKETE 98

5.7. UGOTOVITVE IN PREDLOGI ZA REŠITEV PROBLEMA 101

6. SKLEP 105

7. LITERATURA IN VIRI 108

7.1. LITERATURA 108
7.2. VIRI 110

KAZALO TABEL

Tabela št. 1: Število subjektov, vpisanih v RDZ, po stanju na dan 1. 12. 2005…….. 21

Tabela št. 2: Kategorije povezanosti davčnega in računovodskega poročanja glede na razmerja med davčnimi in računovodskimi pravili…….46

Tabela št. 3: Prikaz uporabe odvisne/neodvisne strukture pri davčnem in računovodskem poročanju v trinajstih državah EU…….48

Tabela št. 4: Stopnje obdavčenja dohodkov v državah članicah EU……50

Tabela št. 5: Ureditev posameznih davčnih institutov v Nemčiji, na Danskem in v Avstriji (v prilogi 1)……. .1

Tabela št. 6: Prikaz ocene finančnih posledic ZDDPO-2 za proračun po vplivnih postavkah…….56

Tabela št. 7: Absolutna vrednost vseh davčnih prihodkov in DDPO za obdobje 1992–2006, prikazana v mio SIT, ter prikaz deleža DDPO v davčnih prihodkih za isto obdobje v %…….58

Tabela št. 8: Pregled delno priznanih odhodkov po ZDDPO-2 (v prilogi 2)…… 7

Tabela št. 9: Obrazec DDPO – obračunski del / 2006 (skrčena oblika)……...85

Tabela št. 10: Število pravnih oseb – zavezancev za DDPO, število inšpekcijskih pregledov in število ugotovljenih nepravilnosti v zvezi z DDPO za obdobje 1998–2005…….98

KAZALO GRAFOV

Graf št.: Prikaz gibanja deleža DDPO v vseh davčnih prihodkih za obdobje 1992–2006 v %……59

KAZALO PRILOG

Priloga št. 1: Tabela 5: Ureditev posameznih davčnih institutov v Nemčiji, na Danskem in v Avstriji …… 1

Priloga št. 2: Tabela št. 8: Pregled delno priznanih odhodkov po ZDDPO-2…..…… 7

Priloga št. 3: Anketa…….10

UPORABLJENE KRATICE

AJPES	Agencija za javnopravne evidence in storitve
AM	amortizacija
BDP	bruto družbeni proizvod
DDPO	davek od dohodkov pravnih oseb
DDV	davek na dodano vrednost
DIN	davčni inšpekcijski nadzor
DO	davčni obračun
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EGS	Evropska gospodarska skupnost
EU	Evropska unija
FN	finančne naložbe
GDU	Generalni davčni urad
IPI	izkaz poslovnega izida
JFP	javnofinančni prihodki
KD	kapitalski dobički
KI	kapitalske izgube
MSRP	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
PE	poslovna enota
RDZ	register davčnih zavezancev
R & R	raziskave in razvoj
RS	računovodski standardi
SIR	Slovenski inštitut za revizijo
SRS	Slovenski računovodski standardi
VEM	vse na enem mestu
TC	transferne cene
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZDDPO	Zakon o davku od dobička pravnih oseb
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZDDV	Zakon o davku na dodano vrednost
ZDS-1	Zakon o davčni službi
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah
ZIN	Zakon o inšpekcijskem nadzoru
ZKP	Zakon o kazenskem postopku
ZP-1	Zakon o prekrških
ZPIZ	Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju
ZUP	Zakon o splošnem upravnem postopku
ZZRZI	Zakon o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov

UPORABLJENE TUJKE

Income Taxes	angleški izraz za	davek na dohodke
Expediture Taxes	angleški izraz za	davek na izdatke
Property Taxes	angleški izraz za	davek na premoženje
Revenue Agents	ameriški izraz za	davčnega revizorja
Inspector	francoski izraz za	davčnega inšpektorja
Tax Inspector	angleški izraz za	davčnega inšpektorja
der Betriebsprüfer	nemški izraz za	davčnega revizorja
der Auβenprüfer	nemški izraz za	davčnega revizorja
Solidarity Surcharge	angleški izraz za	dodatno obremenitev iz naslova vzajemnosti
Entertainment Expenses	angleški izraz za	stroške reprezentance
Corporate Income Tax	angleški izraz za	davek od dohodkov pravnih oseb
Outsorcing	angleški izraz za	zunanje izvajanje storitev

1. UVOD

1.1. OPREDELITEV PREDMETA OBRAVNAVE, OMEJITEV, PROBLEMOV IN HIPOTEZ

Davke po vsebini razvrščamo v tri široke kategorije, in sicer ločimo:

- davke na dohodek (angl. Income Taxes) posameznikov in podjetij, vključno s prispevki za socialno zavarovanje, ki se plačujejo iz plač,
- davke na izdatke (angl. Expenditure Taxes), ki zajemajo prometne davke, trošarine in carine, ter
- davke na premoženje (angl. Property Taxes), ki obsegajo različne vrste dajatev za hiše in zgradbe, kmetijska in stanovanjska zemljišča ter dediščine.

Poleg te delitve je poznana tudi razvrstitev davkov na neposredne in posredne. Prvi neposredno bremenijo davčnega zavezanca (npr. davki na dohodek in premoženje), drugi so vključeni v ceno (npr. DDV, carine) ter gredo v breme proizvodov in storitev (Senjur, 1999, str. 283).

Že iz kategorizacije davkov izhaja, da so velikosti davčnega bremena različne. V splošnem so ti zneski odvisni od višine davčne osnove in davčne stopnje, pri posamezni vrsti davka pa imajo precejšen vpliv tudi drugi davčni instituti, kot so razne olajšave, oprostitve in drugo. Pri opredeljevanju omenjenih vplivnih parametrov imajo največjo vlogo splošna razvitost gospodarstva, pravna ureditev sistema gospodarjenja, razvitost računovodske stroke in davčna politika, zato je razumljivo, da se davčne ureditve držav v svetu in tudi na ožjem ozemlju Evropske unije (EU) med sabo precej razlikujejo. Kljub razpoznavnim razlikam povsod velja široko sprejeto spoznanje, da so davki kot najpomembnejši vir javnih prihodkov na eni strani nujni za delovanje države, na drugi strani pa pomenijo nepovratno prisilno dajatev oziroma finančno breme, ki ga skušajo zavezanci za davek na legalen in/ali nelegalen način čim bolj zmanjšati (Kovač, 2004, str. 102).

Davki torej predstavljajo posebno obliko prisilnega odvzemanja realnega dohodka pravnih in fizičnih oseb, zato je logično pričakovati, da bo na tem področju prihajalo do kontinuiranega nasprotja interesov med državo in davkoplačevalci (Stanovnik, 2002, str. 57). To pa že samo po sebi narekuje nujnost uvedbe učinkovitega nadzora nad

obračunavanjem in plačevanjem predpisanih dajatev. Tako ni naključno, da imajo države organizirane posebne agencije oziroma davčne službe, ki po svojih pristojnostih izvajajo nadzor nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti ter na ta način preprečujejo in/ali odkrivajo dejanja, s katerimi bi bili oziroma so bili kršeni predpisi o obdavčenju (Karneža, 2005, str. 11).

V Sloveniji so z Zakonom o davčni službi (ZDS-1, 2004 in 2005) naloge davčnega nadzora poverjene Davčni upravi Republike Slovenije (DURS). Poleg DURS so po Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2, 1996 in 2006) za pobiranje davkov pristojni tudi Ministrstvo za finance kot najvišji organ, Carinska uprava in drugi državni organi, kadar v davčnih in drugih zadevah odločajo o davkih (ZDavP-2, 2006, člen 11).

Obseg davčnega nadzora je lahko celostni, kar pomeni, da obsega preverjanje vseh dejstev in dokazov, pomembnih za obdavčenje zavezanca za davek, ali delni, kjer nadzor obsega posamezna področja poslovanja oziroma eno ali več vrst davkov oziroma posega na eno ali več davčnih obdobij (ZDavP-2, 2006, člen 132).

Glede na vsebino, postopke, tehnike in metode, ki se pri davčnem nadzoru uporabljajo, davčno nadziranje na splošno uvrščamo med najvišje razvito zvrst nadziranja, torej med revidiranje, njegove izvajalce pa imenujemo davčne revizorje, na nekaterih govornih področjih (Francija, Velika Britanija) pa se podobno kot v Sloveniji zanje uporablja strokovni naziv »davčni inšpektor«.

Če se glede opredelitve obsega davčnega nadzora in poimenovanja njegovih izvajalcev slovenski predpisi bistveno ne razlikujejo od tovrstnih predpisov v drugih državah, pa je naša zakonodaja pri opredelitvi oblik davčnega nadzora nekoliko skopa. Med oblikami namreč navaja le davčno kontrolo, davčni inšpekcijski nadzor (DIN) in davčno preiskavo, medtem ko četrta oblika, označena kot davčna revizija, ki je v nekaterih drugih državah (Avstrija, Nemčija, Francija) že dolgo uveljavljena, ni v nobenem izmed naših predpisov navedena eksplicitno (Jerman, 2005, str. 4). To je tudi razlog, da sem v naslovu magistrskega dela namesto »revidiranje« uporabila termin »inšpiciranje«, čeprav menim, da davčni inšpektorji pri DIN poleg formalne kontrole pravilnosti posamezen predmet nadzora tudi vsebinsko revidirajo in bi bil potemtakem tudi termin »revidiranje« povsem ustrezen.

Ob dejstvu, da je davkov več vrst, je posledično tudi področje njihovega nadziranja zelo široko. Prav zaradi širine tematskega področja sem se omejila zgolj na eno vrsto davka, in sicer v magistrskem delu podrobno obravnavam davek od dohodkov pravnih oseb (DDPO) s poudarkom na posebnostih njegovega inšpiciranja.

Na odločitev, da sem za osrednjo temo izbrala prav DDPO, ni toliko vplival njegov prispevek k polnjenju proračunske blagajne, pač pa je imelo pri tem večjo vlogo spoznanje, da se v Sloveniji na tem področju pojavlja veliko nepravilnosti in napak, ki se po ugotovitvah davčnih inšpektorjev iz leta v leto ponavljajo.

Glede na to, da vseh razlogov, ki botrujejo ponavljajočim se napakam, ni mogoče natančno opredeliti, sem izmed možnih izpostavila zgolj dva problema, ki sta po mojem mnenju ključnega pomena za nadaljnjo analizo in ugotavljanje vzrokov dejanskega stanja.

Tako sem kot prvi razlog označila problem težavnosti zakonodaje. Za utemeljitev tega sem izhajala iz hipoteze, da obstoječi problem izvira tako iz zapletenosti vsebine pravnih podlag kot tudi iz pogostega spreminjanja le-teh. Načeloma se strinjam, da so bile novele pravnih podlag neizbežne zaradi sprememb na področju gospodarskega sistema in zaradi implementacije evropskih direktiv v našo nacionalno zakonodajo, vendar hkrati tudi menim, da je njihova vsebina v marsikaterih določbah precej dvoumna oziroma nejasna. Zato zagovarjam stališče, da je en del težav, ki jih imajo pravne osebe pri prilagajanju davčnega obračuna spreminjajoči se zakonodaji, zagotovo posledica vsebinske nedorečenosti in zapletenosti nekaterih določb. To pa seveda vodi k napačnemu razumevanju tistega, kar je zakonodajalec z določenim predpisom želel doseči.

Kot drugi razlog sem označila problem nezadostnega poznavanja davčnih predpisov in posledično nepravočasnega zaznavanja njihovih sprememb pri zavezancih za davek. Pri dokazovanju tega problema sem se oprla na hipotezo, da gre preostali del krivde za številne napake pripisati pravnim osebam. Izkušnje iz prakse namreč kažejo, da se poslovodstva in računovodje namenoma, v glavnem pa zaradi pomanjkanja strokovnega znanja in izkušenj, premalo zavedajo, da je poznavanje in spoštovanje predpisov o obdavčenju prav tako pomembno, kot je pomembno poznavanje in upoštevanje računovodskih standardov. Kajti nespoštovanje enih in drugih praviloma povzroča nepopravljivo gospodarsko škodo za podjetje. Pomislimo samo na visoke stroške obresti, ki jih mora podjetje plačati od zneska naknadno ugotovljene davčne obveznosti, ali pa na stroške, ki spremljajo ukrepe za popravljanje napak in odpravo nepravilnosti v računovodskih izkazih, kot so na primer stroški nadurnega dela v računovodstvu, povečani stroški za svetovalne storitve, dodatni stroški ponovnega revidiranja in tako naprej.

Poleg tega davčni zavezanci pogosto zanemarijo tudi dejstvo, da ima obveznost plačevanja DDPO, ki je ugotovljena za preteklo poslovno leto, negativen vpliv na denarne tokove tekočega leta in s tem na tekočo plačilno sposobnost podjetja. Tako se v

praksi dogaja, da ima težnja po izkazovanju maksimalnega poslovnega izida pogosto prevladujoč vpliv, pri čemer poslovodstva ne upoštevajo, da bo zaradi visokega poslovnega izida praviloma tudi osnova za davek visoka, kar bo imelo v letu, ki sledi davčnemu obračunu, za posledico visoke izdatke za akontacije davka. Kot rečeno, ti izdatki že sami po sebi slabijo tekočo plačilno sposobnost podjetja. Če k temu dodamo še morebitno izplačilo dividend in morebitne izdatke za naložbe, obstaja velika verjetnost, da bo zaradi nepremišljene poslovne politike tekoča plačilna sposobnost podjetja resno ogrožena. Prav zato bi morala poslovodstva davku od dohodkov pravnih oseb posvetiti večjo pozornost že pri odločitvah na področju oblikovanja poslovnih politik, še posebej bilančne in finančne politike, ki se najbolj neposredno dotikata denarnih in poslovnoizidnih tokov (Petkovič, 2004, str. 5).

Naslednja pomanjkljivost, ki gre prav tako na račun davčnih zavezancev, se nanaša na knjigovodske listine in druge podlage za knjiženje nastalih poslovnih dogodkov. S tem v zvezi ugotovitve davčnih inšpektorjev kažejo, da nekatere od teh listin ne zadostijo načelu verodostojnosti in resničnosti. Zaradi tegá odhodkov, ki bi bili sicer priznani, davčni organ ne prizna, kar pomeni, da se za znesek davčno nepriznanih odhodkov poveča osnova za davek in posledično je po nepotrebnem večji tudi znesek davčne obveznosti. Podobne posledice lahko povzročajo tudi ohlapne pogodbe ter vsebinsko pomanjkljivi pravilniki, poslovniki in drugi interni akti podjetja, katerih določbe so pogosto odločilne predvsem pri dokazovanju poslovne potrebnosti nekaterih stroškov, ki imajo značaj zasebnosti (Olšak, 2001, str. 62). Ker je v davčnem postopku dokazno breme na strani davčnega zavezanca, je seveda vsebina teh pravnih aktov izjemnega pomena.

Ob pozornem branju lahko med vrsticami predhodnih odstavkov zaznamo dve pomembni sporočili. Iz prvega veje spoznanje, da bodo spremembe davčne zakonodaje tudi dejansko implementirane v sistem računovodenja zavezancev za davek le, če bodo podjetja imela strokovno usposobljen kader (op.: pri tem imam v mislih zlasti računovodsko vodstvo). Drugo sporočilo, ki je s prvim v vzročno-posledični povezavi, pa opominja na dejstvo, da so verodostojne knjigovodske listine ter vsebinsko dovršeni pravni dokumenti, skupaj s skrbno pripravljenim in kasneje tudi realiziranim celostnim predračunom poslovanja, pravzaprav edina prava osnova, ki daje zavezancem za davek vse potencialne možnosti, da na legalen način optimalno izkoristijo t. i. davčni ščit in si na ta način zmanjšajo davčno breme na minimum (Robnik, 2005, str. 29). Zmanjšati davčno breme na minimum pa ni samo pravica davčnega zavezanca, temveč je to tudi njegova družbena odgovornost do vseh interesnih skupin, ki so z njim v kakršnikoli povezavi.

Podoben sklep izhaja tudi iz izreka znamenite sodbe sodnika Learneda Handa iz leta 1947, ki se v prevodu glasi takole: »Vedno znova skušajo na sodiščih prikazovati kot najbolj grešno dejanje urejanje posameznih zadev tako, da se plačajo davki v najmanjši možni meri. Vsi delajo tako. Tako bogati kot revni. In vsi delajo pravilno. Nihče ni dolžan plačati več obveznosti, kot jih zakoni zahtevajo. Davki so prisilne obveznosti in ne prostovoljni prispevki. Zahtevati nekaj več v imenu morale je nesprejemljivo.« (Sholes, Wolfson,1992, str. 4).

1.2. OPREDELITEV CILJEV IN NAMENOV

Temeljni cilj mojega magistrskega dela je, da argumentirano potrdim obe uvodoma definirani hipotezi, hkrati s tem pa želim podati tudi svoj prispevek k boljšemu poznavanju splošne vsebine davčnega nadziranja, k lažjemu razumevanju zakonskih podlag za obračun davka od dohodkov pravnih oseb in k zmanjšanju napak, ki se na tem segmentu pojavljajo.

V skladu z navedenimi cilji sem v magistrskem delu:

1. na teoretični ravni dokazala, da so predpisi o obdavčenju dohodkov pravnih oseb resnično zapleteni zaradi spreminjajoče se in težko razumljive vsebine posamičnih zakonskih določb pa tudi zaradi tega, ker morajo zavezanci za davek pri izdelavi davčnega obračuna poleg specialnega zakona subsidiarno upoštevati tudi druge zakone v povezavi s predpisanimi računovodskimi standardi;

2. na podlagi praktičnih spoznanj delno potrdila, da je šibko oziroma nezadostno poznavanje zakonodaje pri zavezancih za davek tudi eden izmed osnovnih razlogov za težave pri njenem izvajanju in za napake, ki jih kasneje v postopkih kontroliranja in/ali inšpiciranja ugotovijo davčni organi;

3. predstavila in pojasnila tiste vsebine, za katere menim, da so ključnega pomena za omilitev škodljivih posledic, ki jih povzročata oba izpostavljena problema, torej težavnost predpisov na eni in nezadostno poznavanje le-teh na drugi strani.

V tem okviru sem v posameznih poglavjih magistrskega dela:

- podrobno pojasnila značilnosti davčnega nadziranja v Sloveniji,
- prikazala razlike med računovodskim in davčnim poročanjem v Sloveniji in tujini,

- obsežno razložila bistvene zakonske določbe, na katerih davek od dohodkov pravnih oseb temelji, ter predstavila temeljne sestavine davčnega obračuna, in

- podala celostni vpogled v potek inšpekcijskega nadzora davka od dohodkov pravnih oseb, pri čemer sem opozorila zlasti na tiste gospodarske kategorije, ki jim morajo zavezanci za davek pri sestavljanju davčnega obračuna posvetiti še posebno pozornost, da se izognejo problemom, ki bi se sicer pojavili pri inšpiciranju.

Na opisan način zasnovano magistrsko delo je namenjeno širšemu krogu bralcev. Koristilo bo tako tistim, ki se z davčnim nadzorom v praksi še niso srečali, kakor računovodjem in ne nazadnje tudi poslovodnim osebam, ki organizirajo in vodijo poslovanje ter sprejemajo odločitve, katerih posledice se v končni fazi odražajo v višini davčne obveznosti, ugotovljene na podlagi davčnega obračuna.

1.3. OPREDELITEV NAČINA DELA IN UPORABLJENIH METOD

Pri pripravi podlag za izdelavo magistrskega dela sem se oprla na: metodo izbiranja, metodo proučevanja, metodo analiziranja in metodo primerjanja. Tako sem iz obsežne literature in virov najprej izbrala relevantna poglavja, ki sem jih uporabila kot teoretsko osnovo za nadaljnje proučevanje, analiziranje ter primerjanje različnih vsebin in podatkov. S tem sem si razširila in poglobila znanje o predmetu obravnave, kar mi je omogočilo oblikovati miselni koncept zasnove dela, ki sem ga kasneje pri pisanju magistrskega dela konkretizirala v vsebinsko zaključeno celoto.

Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabila tudi metodo kompiliranja, s pomočjo katere sem iz proučenega gradiva različnih avtorjev smiselno povzela nekatere definicije in opredelitve temeljnih pojmov, s katerimi se srečujemo pri nadziranju davkov. Na podoben način sem pripravila tudi povzetke najpomembnejših določb zakonskih predpisov in računovodskih pravil, ki urejajo ali kako drugače posegajo na področje davka od dohodkov pravnih oseb.

V magistrskem delu se teoretske vsebine nekaterih poglavij prepletajo s praktičnimi informacijami, ki sem jih pridobila iz letnega poročila DURS, davčnih biltenov in statističnih podatkov ministrstva za finance. Posebej zanimiv prispevek k celotnemu besedilu pa daje tudi anketa, ki sem jo izvedla pri različnih pravnih osebah na območju Zasavja.

Tako se v predstavljenem delu poleg dognanj iz teorije vidno odražajo tudi: ugotovitve davčnih inšpektorjev, pripombe, mnenja in težave davčnih zavezancev ter ne nazadnje tudi moje dolgoletne delovne izkušnje in znanje, ki sem ga pridobila med študijem. Vse našteto, povezano v celoto, pa daje pomemben prispevek k splošni uporabnosti tega magistrskega dela za širšo skupino bralcev.

1.4. OPREDELITEV ZASNOVE MAGISTRSKEGA DELA

Magistrsko delo obsega šest poglavij, ki se med seboj vsebinsko prepletajo in dopolnjujejo. Prvo poglavje z opredelitvijo predmeta obravnave, omejitev, hipotez, ciljev in metod ter zasnove dela predstavlja uvod in obenem povzetek celotne vsebine.

Temu sledi drugo poglavje, v katerem sem najprej s teoretičnega vidika pojasnila, kaj razumemo pod pojmom »nadziranje«, katere vrste nadziranja poznamo in kam v tem kontekstu sodi davčno nadziranje. Poudarila sem vlogo in koristi, ki jih davčni nadzor prinaša tako državi in snovalcem zakonodaje kot tudi davčnim zavezancem in izvajalcem nadzora. Na tem mestu sem tudi pojasnila, katera splošna in strokovna znanja ter osebnostne lastnosti se od davčnih revizorjev oziroma inšpektorjev zahtevajo za učinkovit in uspešno izveden nadzor. Nato sem prešla h konkretnim značilnostim nadziranja davkov v Sloveniji, kjer sem takoj za opredelitvijo vloge davčnega nadzora obsežno predstavila organizacijo, pristojnosti in naloge DURS ter pravne podlage, ki urejajo področje davčnega nadzora. Med nalogami in pristojnostmi, ki sem jih navedla po posameznih organizacijskih enotah DURS, sem v tem delu posebej izpostavila in predstavila tri področja delovanja davčne službe, in sicer: področje vodenja davčnega registra in davčnih evidenc, področje mednarodnega sodelovanja DURS z davčnimi organi drugih držav članic EU ter področje odločanja o prekrških. Temu je sledila opredelitev oblik, izvajalcev, obsega in časovnega obdobja DIN. Nato sem se nekoliko dlje zadržala pri definiranju posameznih vrst in faz DIN ter tehnik, metod in načel, ki jih davčni inšpektorji uporabljajo pri svojem delu. V zadnji točki tega poglavja pa sem bralce opomnila na pomanjkljivosti našega davčnega sistema in hkrati s tem navedla tudi nekaj pozitivnih novosti davčne zakonodaje, ki naš sistem obdavčenja približujejo t. i. sodobnim davčnim sistemom.

Tretje poglavje se nanaša na obravnavo razlik med davčnim in računovodskim poročanjem v Sloveniji in tujini. Obe vrsti poročanj se povsod po svetu v splošnem razlikujeta po namenu in uporabnikih. Konkretne razlike, ki jih opazimo med posameznimi državami, pa so posledica razmerij med davčnimi in računovodskimi pravili, kot tudi specifičnih ureditev posameznih davčnih institutov, ki imajo vpliv na ugotavljanje osnove za davek in posledično na velikost davčne obveznosti zavezancev

kot plačnikov davka. Za nazornejšo predstavitev teh razlik so v tabeli 5 (glejte prilogo 1) primerjalno prikazane davčne ureditve v Nemčiji, Avstriji in na Danskem.

Četrto poglavje podrobno obravnava davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji. Tu sem najprej pojasnila, zakaj je bil DDPO uveden, kateri predpisi urejajo to področje in kakšne spremembe so ti predpisi doživeli od osamosvojitve Slovenije do danes. Tem pojasnilom sledi prikaz odstotnega deleža DDPO v celotnih davčnih prihodkih, ki se je v posameznih letih obdobja 1992–2006 gibal med 2,19 % in 14,09 %, v povprečju pa je znašal 7,44 % proračunskih prihodkov od pobranih davkov. Iz tega lahko sklepamo, da s funkcijskega vidika DDPO v osnovi ni namenjen polnjenju proračunske blagajne, temveč je v njem bolj poudarjena razvojna in investicijska komponenta, izrazita pa je tudi njegova pozitivna vloga pri zagotavljanju sorazmerne obdavčitve zavezancev za davek glede na njihovo gospodarsko moč. Od predstavljenega zgodovinskega pregleda pravnih podlag in ugotovljenih temeljnih karakteristik DDPO sem nato v naslednji točki tega poglavja prešla k razlagi trenutno veljavnega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2, 2006), ki uvaja obveznost plačevanja DDPO, in Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2, 2006), ki v splošnem ureja način obračunavanja in plačevanja davkov ter postopkovna vprašanja v zvezi s pobiranjem davkov. Iz obeh zakonov sem povzela in pojasnila bistvene določbe ter opozorila na spremembe, za katere menim, da jih zavezanci za davek pri izpolnjevanju davčne obveznosti morajo poznati. Tako se bodo bralci v tem delu seznanili s ključnimi področji, ki opredeljujejo, kdo so zavezanci za davek, po katerih kriterijih se določa rezidentstvo oziroma nerezidentstvo, katere pravne osebe so oproščene plačila davka in katere osebe zakon opredeljuje kot povezane osebe. Nadalje bodo med splošnimi vsebinami spoznali tudi, kakšen je obseg davčne obveznosti, katero obdobje se po zakonu šteje za davčno obdobje, kakšen je način plačevanja davka, koliko znaša davčna stopnja, kateri dokumenti so sestavni del davčnega obračuna in rok, do katerega so zavezanci dolžni davčni obračun predložiti pristojnemu davčnemu uradu. Temu sledijo razlage temeljnih podlag za ugotavljanje osnove za izračun davka. V kontekstu tega sem poleg splošne definicije davčne osnove pojasnila tudi posebnosti ugotavljanja davčnih prihodkov in odhodkov ter navedla dejavnike, ki bodisi povečujejo bodisi zmanjšujejo davčno osnovo. Na podlagi teh vsebin sem nato razložila razlike med izkazom poslovnega izida in davčnim obračunom ter pojasnila pojem odloženih davkov, ki so že z uveljavitvijo ZDDPO-1 (2005) postali aktualni tudi pri nas. Poglavje sem vsebinsko zaključila s poenostavljenim prikazom postopka izračuna davčnega bremena.

Spoznanja iz prejšnjih poglavij so vsebinsko dopolnjena s petim poglavjem, kjer sem podala celostni vpogled v izvedbo postopka davčnega inšpekcijskega nadzora DDPO. Pri tem sem s praktičnega vidika predstavila način, kako davčni inšpektor pri zavezancu za davek spoznava okolje kontroliranja in zasnovo ter delovanje notranjih kontrol,

računovodstva in informacijskega sistema. V nadaljevanju sem pri opisovanju vsebinskega inšpiciranja opozorila na nekatere gospodarske kategorije, ki jim davčni inšpektorji posvečajo največjo pozornost. Od elementov, ki sodijo v zadnjo fazo DIN, sem na kratko predstavila sestavne dele zapisnika, ki ga je davčni inšpektor dolžan sestaviti in vročiti zavezancu za davek najkasneje v desetih dneh po končanem nadzoru. Na tem mestu sem tudi pojasnila, kako mora zavezanec za davek postopati, če se z ugotovitvami davčnega inšpektorja ne strinja. V naslednji točki tega poglavja sem predstavila posredno vlogo, ki jo ima zunanji revizor pri nadziranju DDPO. Zunanji revizor je za strokovno podajo neodvisnega mnenja o računovodskih izkazih namreč dolžan preveriti tudi to, ali je zavezanec za davek oziroma revidiranec pri sestavljanju davčnega obračuna upošteval vse davčne predpise. Zaradi dokaj močnega vpliva davčnih pravil na računovodsko poročanje (in obratno: vpliv računovodskih poročil na davčno poročanje), ki velja za Slovenijo, ima nespoštovanje davčnih predpisov lahko precejšen učinek na velikost nekaterih postavk, izkazanih v računovodskih izkazih zavezanca za davek. Prav zato se mora zunanji revizor pred izdajo mnenja o računovodskih izkazih prepričati, da je tudi davčni obračun sestavljen v skladu z računovodskimi in davčnimi pravili (Jerman, 2005, str. 19). Predstavljenim vsebinam smiselno sledi navedba nekaterih konkretnih nepravilnosti in napak, ki so bile v letih 2004, 2005 in 2006 ugotovljene pri inšpiciranih zavezancih za davek. Kot sem že uvodoma napisala, daje dodaten prispevek k obravnavani tematiki tudi izvedena anketa. Njeni rezultati, ki so predstavljeni v predzadnji točki tega poglavja, so poleg splošnega odnosa davčnih zavezancev do DDPO pokazali tudi, kakšne so izkušnje, mnenja in težave neposredne prakse v zvezi s postopki davčnega nadzora in s posledicami sprememb, ki jih je v računovodsko prakso prinesel že ZDDPO-1 (2005) in pa seveda trenutno veljavni ZDDPO-2 (2006). Temu sledijo še ugotovitve v zvezi z obema, v uvodu izpostavljenima, hipotezama, ki jih lahko razumemo kot kritiko državi zaradi zapletenosti pravnih podlag, ki urejajo DDPO, ter administrativne zahtevnosti predpisanih obračunskih obrazcev, ki kot taki povečujejo možnost za formalne napake tako pri njihovem izpolnjevanju kot tudi pri njihovem pregledovanju oziroma preverjanju pravilnosti. Na drugi strani pa te ugotovitve pomenijo tudi kritiko davčnim zavezancem predvsem zaradi nespoštovanja predpisov o obdavčenju in šibke osveščenosti odgovornih oseb glede negativnih posledic, ki jih imajo kasneje ugotovljene napake v davčnem obračunu na tekočo plačilno sposobnost in posledično na ugled, v skrajnem primeru pa celo na obstoj podjetja.

V šestem, torej zadnjem poglavju so na kratko povzeta ključna spoznanja iz predstavljenih vsebin, ki sem jim dodala še svojo sklepno misel, ter na ta način magistrsko delo zaokrožila v zaključeno celoto.

2. ZNAČILNOSTI DAVČNEGA NADZORA V SLOVENIJI

2.1. SPLOŠNO O NADZIRANJU

Nadziranje je izjemno širok pojem, ki posega na najrazličnejša področja, zato te dejavnosti ne moremo enoznačno definirati. Z vidika podjetja bi nadziranje v najožjem smislu lahko označili kot eno izmed upravljavskih funkcij, znotraj katere se presoja pravilnost načrtovanja in izvajanja poslovanja ter obenem odkrivajo in odpravljajo morebitne nepravilnosti na posameznih organizacijskih ravneh podjetja. Širše gledano, se v nadziranju odraža tudi pomembna informacijska funkcija, ki z vidika presojanja pravilnosti delovanja računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov v povezavi z informacijskim sistemom zagotavlja pravilnost, točnost in popolnost računovodskih podatkov ter iz njih izdelanih računovodskih izkazov in drugih poročil za najrazličnejše potrebe in namene poročanja (Odar, 2005, str. 5).

S teoretskega vidika poznamo več vrst nadziranja, ki jih glede na značilne lastnosti razvrščamo v tri temeljne zvrsti (Turk, 1995, str. 128 in Odar, 2005, str. 5):

- **Kontroliranje** »kot najnižja vrsta nadziranja, ki je pretežno preprečevalno, na strokovno ugotovljenih dejstvih zasnovano vzporedno nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki so organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in delujejo po načelu stalnosti.« Osnovna vloga takšnega nadziranja je preventivno delovanje s ciljem sprotnega odkrivanja in odpravljanja napak v poslovanju.
- **Inšpiciranje**, »ki je pretežno popravljalno, na strokovno ugotovljenih dejstvih zasnovano poznejše nadziranje. Opravljajo ga organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti.« V to zvrst nadziranja štejemo inšpekcijske preglede, denimo na področju trgovine, zdravstva, veterine, gradbeništva, kmetijstva, delovnopravnih razmerij in na drugih področjih dejavnosti. Cilj tovrstnega nadziranja je zagotoviti spoštovanje izvajanja specialnih zakonov, ki urejajo posamezno področje dejavnosti oziroma posamezna pravna razmerja.
- **Revidiranje** »kot najvišja oblika nadziranja pa je pretežno popravljalno, na izvedenskem obravnavanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti.« Osnovni cilji revidiranja so oblikovati in ovrednotiti dokaze o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja in o tem podati mnenje oziroma o tem

informirati uporabnike, ki jih takšne informacije zanimajo, da bi le-ti lahko na podlagi ugotovitev revizorja ustrezno ukrepali.

Pri najvišji obliki nadziranja, torej pri revidiranju, nadalje ločimo več vrst revizij, ki se med sabo razlikujejo tako glede na predmet in namen revidiranja kot tudi glede na organe, ki revizijo opravljajo. Glede na predmet in namen revidiranja ločimo (Odar, 2005, str. 4–6 in Taylor, Glezen, 1996, str. 33–35):

- **Revidiranje računovodskih izkazov**, ki se začne s preizkušanjem delovanja notranjih kontrol in nadaljuje s preverjanjem računovodskih podatkov, zaključi pa se z oblikovanjem mnenja o računovodskih izkazih revidiranca. S tovrstnim revidiranjem se ugotavljajo in/ali preprečujejo napake v računovodskih izkazih, ki bi utegnile pomembno vplivati na resnično in pošteno sliko premoženjskega stanja in finančnega položaja podjetja ter izkazanega poslovnega izida. Tako revidirani računovodski izkazi dajejo uporabnikom zadostno zagotovilo, da v njih ne obstajajo pomembno napačne navedbe, ki bi vplivale na resničnost in verodostojnost izkazanih računovodskih informacij.
- **Revidiranje skladnosti s predpisi**, kjer je težišče nadzora usmerjeno k presojanju tega, ali je revidiranec pri poslovanju spoštoval zakone, pravilnike in druge predpisane podzakonske akte, strokovna pravila računovodenja ter notranje pravilnike, kolektivne pogodbe in druge pravne podlage, vključno s poklicnimi normami in običaji, ki veljajo za dejavnost, s katero se revidiranec pretežno ukvarja.
- **Revidiranje poslovanja**, kjer gre za presojanje smotrnosti, uspešnosti in učinkovitosti delovanja revidiranca. Kot tako se revidiranje poslovanja nanaša na vse funkcije poslovanja, zlasti pa na upravljavske in informacijske (načrtovanje, pripravljanje izvajanja, nadziranje ter obravnavanje in analiziranje podatkov o preteklosti in prihodnosti), kar pomeni, da predmet takšnega nadzora niso samo računovodski izkazi.

Glede na organe, ki opravljajo revizijo, pa ločimo (Odar, 2005, str. 6–7 in Taylor, Glezen, 1996, str. 35–36):

- **Zunanje revidiranje**, ki ga za podjetje opravljajo zunanji pooblaščeni revizorji oziroma revizijske družbe. Izvaja se po pogodbi med naročnikom in revizorjem na podlagi zakonskih določil ali pa zgolj po naročilu. V glavnem gre za komercialno revidiranje letnih poročil družb, ki so po 57. členu Zakona o

gospodarskih družbah (ZGD-1, 2006)[1] zavezane k zunanjemu revidiranju letnih poročil. Nekoliko manj pogosto pa v tem okviru zasledimo revidiranje poslovanja, ki ima bolj naravo svetovanja in se običajno izvaja po posebnem naročilu glede na specifične potrebe naročnika.

- **Notranje revidiranje**, ki ga lahko izvajajo organi znotraj podjetja (notranji revizorji) ali pooblaščeni strokovnjaki revizijskih družb kot zunanji izvajalci notranjerevizijskih storitev (angl. outsorcing). Praviloma se notranje revidiranje pojavlja kot revidiranje poslovanja in delovanja notranjih kontrol, vključno z ugotavljanjem tveganj pri poslovanju, v redkih primerih pa gre tudi za revidiranje medletnih računovodskih izkazov.
- **Državno revidiranje**, ki je razdeljeno na dve bistveno različni zvrsti: davčno in proračunsko revidiranje. ***Davčno revidiranje*** označujemo kot revidiranje obračunavanja in plačevanja davkov, ki ga izvajajo davčni organi s ciljem, da se presodi, ali so bili davki obračunani in plačani v skladu z davčno zakonodajo in drugimi predpisi o obdavčenju. Torej gre pri davčnem revidiranju v glavnem za revidiranje skladnosti s predpisi, v nekaterih primerih pa se pojavlja tudi kot revidiranje računovodskih izkazov (npr. pri revidiranju davka od dohodkov). ***Proračunsko revidiranje*** je označeno kot revidiranje državnega financiranja, ki ga izvaja računsko sodišče s ciljem, da se ugotovi, ali so bila proračunska sredstva porabljena namensko in ali se z državnim denarjem gospodari smotrno, učinkovito in uspešno ter v skladu z okoljevarstvenimi, družbeno-socialnimi in etičnimi normami. Pri proračunskem revidiranju gre običajno za kombinacijo revidiranja računovodskih izkazov, revidiranja skladnosti s predpisi in revidiranja poslovanja.

Znotraj širokega področja nadziranja je torej davčno nadziranje označeno kot oblika državnega revidiranja oziroma v povezavi s tem govorimo o davčni reviziji kot o davčnem revidiranju, ki je opravljeno pri posameznem zavezancu za davek. V tem kontekstu bi tudi davčni inšpekcijski nadzor, ki se kot ena izmed oblik davčnega nadziranja izvaja v Sloveniji, lahko označili kot davčno revizijo. Takšna oznaka bi bila po mojem mnenju celo ustreznejša, še posebej v primerih, ko gre za nadziranje davka od dohodkov pravnih oseb, saj se pri tovrstnem nadzoru izvajajo vsi postopki, ki so značilni za revidiranje. Tako se pri davčnem inšpekcijskem nadzoru v Sloveniji enako kot pri davčni reviziji v drugih državah izvajajo organizirani, odobreni in vnaprej načrtovani postopki, znotraj katerih se z izvedenskim obravnavanjem in sistematičnim presojanjem materialnih dokazov ter miselnim obnavljanjem poslovnih dogodkov

[1] K zunanjemu revidiranju letnega poročila so zavezane velike in srednje kapitalske družbe, dvojne družbe in tiste majhne kapitalske družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na organiziranem trgu vrednostnih papirjev (ZGD-1, prvi odstavek 57. člena, Uradni list RS št. 42/06).

presojata pravilnost in pravočasnost izpolnjevanja davčnih obveznosti. Prav zaradi tega je nerazumljivo, zakaj snovalci naše zakonodaje med oblike davčnega nadziranja niso uvrstili tudi davčne revizije, ki ima ponekod že dolgoletno tradicijo.

Zgodovinsko gledano, segajo začetki urejenega davčnega revidiranja v 19. stoletje, to je v obdobje uvajanja posrednih davkov, ko so začeli davčni zavezanci na podlagi davčnih predpisov sami ugotavljati, sporočati in izpolnjevati davčne obveznosti do države za razne vrste davkov (kot npr. za davke na izplačane plače, na prodane proizvode in storitve, na ustvarjeni dobiček, na premoženje in drugo). Poleg plačila davkov so davčni zavezanci dolžni plačevati tudi prispevke, ki so vezani na obračunane in izplačane plače ter na druge prejemke od dela, kapitala in podobno. Te predpisane obveznosti davkoplačevalcev so terjale uvedbo nadzora nad njihovim izpolnjevanjem. V povezavi s tem so se pojavile potrebe po strokovnjakih,[2] ki bi bili strokovno usposobljeni in poklicno zmožni opravljati zahtevne naloge davčnega revidiranja. Tako so že po prvi svetovni vojni nekatere evropske (zlasti Nemčija, Avstrija, Velika Britanija) in druge države (ZDA in Japonska) uzakonile ter v praksi uveljavile davčno revidiranje oziroma davčno revizijo kot najvišje razvito obliko nadziranja davkov (Čokelc, 1997, str. 272).

Tudi pri davčnem revidiranju zasledimo več vrst revizij.[3] Ločimo splošne in posebne davčne revizije, ki so lahko redne ali izredne, le-te pa so bodisi popolne bodisi skrajšane.

Splošna davčna revizija je lahko redna, kar pomeni, da jo davčna služba izvaja po načrtovanem vrstnem redu, in/ali izredna, ki se opravi zaradi posebnih razlogov, na primer zaradi suma utaje davkov. Pri splošni davčni reviziji se preizkuša lojalnost davčnega zavezanca do države z vpogledom v knjigovodske listine in razvide ter druga dokazila, ki so jih zavezanci po davčnih predpisih dolžni voditi oziroma predložiti davčnemu organu. Pri revidiranju velikih davčnih zavezancev je splošna revizija običajno popolna in se vsaka nadaljnja začne na dan zaključka prejšnje. Pri ostalih davčnih zavezancih (srednjih, malih in mikro družbah) pa splošna davčna revizija praviloma posega v zadnja tri davčna obdobja.

Skrajšana davčna revizija se opravi pri tistih davčnih zavezancih, kjer ni potrebe po popolni splošni reviziji. Tovrstna revizija je omejena le na pomembnejše spoznavne

---

[2] Na posameznih govornih področjih te strokovnjake imenujejo bodisi davčni revizorji, ta izraz se na primer uporablja v Nemčiji (nem. der Betriebsprüfer oziroma der Auβenprüfer), Avstriji (nem. der Betriebsprüfer), ZDA (angl. Revenue Agents) in na Japonskem (angl. Tax auditor), bodisi davčni inšpektor, kot strokovnjaka za davčni nadzor poimenujejo v Franciji (fran. Inspector), Veliki Britaniji (angl. Tax Inspector) in tudi v Sloveniji (Koletnik, 2005, str. 4).

[3] Predstavljene vrste davčnih revizij so povzete po Koletniku (2005, str. 3–7) in Čokelcu (1997, str. 273–275).

podlage za obdavčitev (npr. revidiranje najemnin). Izvaja se kot redna ali kot izredna revizija. Najpogosteje se skrajšana davčna revizija opravi pri malih davčnih zavezancih in pri tistih, ki nimajo prihodkov iz podjetniške ali samostojne poklicne dejavnosti, imajo pa obsežne prihodke iz najemnin oziroma premoženja. Čeprav gre za skrajšan postopek revidiranja, se pri teh revizijah uporabljajo isti predpisi, ki veljajo za redno davčno revizijo. Vidna so le manjša odstopanja od drugih revizij, na primer pri skrajšani davčni reviziji običajno ni treba upoštevati pravil o sklepnem pogovoru.

Posebna davčna revizija se nanaša na preizkušanje posameznih vrst davkov, olajšav ali pomembnih davčnih obveznosti zavezancev za davek. Med posebne davčne revizije sodijo: revizija davka na plače, revizija davka na dodano vrednost,[4] revizija davka na promet nepremičnin, revizija uveljavljenih davčnih olajšav, revizija zavezančeve plačilne sposobnosti in druge vrste posebnih revizij. Podobno kot pri splošni in skrajšani reviziji se tudi posebne davčne revizije lahko izvajajo po letnem načrtu, torej kot redne revizije, ali pa kot izredne revizije v primerih, ko tovrstno revidiranje narekujejo potrebe oziroma posebne okoliščine.

Ne glede na vrsto, je temeljni namen davčne revizije, da s preverjanjem davčnih obveznosti, to je davčne osnove, stopnje davka, zneska in roka plačila davka, zagotavlja javne prihodke državi in/ali od nje pooblaščenim prejemnikom. Z uporabo posebnih načinov, tehnik in metod preizkušanja davčnih postavk, ki lahko vplivajo na vrsto, velikost in dinamiko javnih prihodkov države, se torej z davčnim revidiranjem povečajo možnosti odkritja nenamernih ali namernih napak in nepravilnosti v davčnih obračunih ter tudi goljufij in utaj davkov. Tako davčno revidiranje posledično vpliva tudi na pravičnejšo razporeditev davčnih bremen med zavezance za davek.

Poleg očitnih koristi države imajo od davčnega revidiranja koristi tudi davkoplačevalci, sestavljavci davčnih predpisov in izvajalci davčnih revizij. Te koristi se kažejo zlasti v naslednjem (Koletnik, 2005, str. 7):

- Z rednim izvajanjem davčnih revizij se na eni strani zmanjšujeta število in obseg napak, kar ima za posledico zmanjšanje negativnih posledic, ki jih ima naknadno ugotovljena davčna obveznost na plačilno sposobnost podjetja. Na drugi strani z ugotovitvami davčne revizije zavezanci za davek pridobijo tudi novo znanje o razmerah v podjetju (predvsem o poslovni disciplini, davčni morali itn.) in o boljših organizacijskih rešitvah v davčnem računovodstvu. Tistim zavezancem,

[4] Običajno se revizija davka na dodano vrednost opravi ob splošni redni davčni reviziji, posebna revizija tega davka pa tedaj, ko želimo v krajših obdobjih (in ne šele ob redni reviziji) presojati pravilnost in odpravljati nepravilnosti pri njegovem obračunavanju. Na ta način se hitreje in za davčnega zavezanca ceneje ugotovijo in odpravijo morebitne nepravilnosti, ki bi bile sicer ugotovljene za več let nazaj (Koletnik, 2005, str. 6).

pri katerih zunanja revizija letnih poročil ni obvezna, pa davčna revizija celo zmanjša bodoče stroške davčnih in drugih svetovalcev, saj na njeni osnovi spoznajo, kaj v njihovem poslovanju ni ustrezno ter kako lahko te nepravilnosti in napake na legalen način odpravijo.

- Sestavljavci davčnih predpisov z davčnimi revizijami pridobijo pomembne povratne informacije o ustreznosti oziroma neustreznosti ali ozkih grlih v davčni zakonodaji, kar prispeva k odpravi pomanjkljivosti obstoječih predpisov in posledično k večji učinkovitosti davčnega sistema.
- Izvajalci davčnih revizij pa z opravljanjem svojih nalog razvijajo, poglabljajo in pridobivajo novo praktično in strokovno znanje, kar ima pozitiven vpliv tudi na vsesplošen razvoj tistega dela revizijske stroke, ki se nanaša na davčno nadziranje.

Izhodiščne pravne podlage za davčno revidiranje so običajno opredeljene v predpisih o organiziranju davčnih služb in v predpisih, ki urejajo davčni postopek, uspešnost davčnega revidiranja pa je v največji meri odvisna od usposobljenosti njegovih izvajalcev.

Tako morajo imeti davčni revizorji oziroma inšpektorji v osnovi poglobljena znanja s področja davčne in ekonomske teorije ter prakse, še posebej pa morajo poznati ekonomiko poslovanja gospodarskih družb, davčno pravo, delovanje davčnih služb ter pravila računovodske in revizijske stroke. Pri opravljanju konkretnih nalog morajo zelo dobro obvladati zakone, pravilnike, uredbe in druge izvedbene predpise o obdavčenju ter interne akte davčnega zavezanca. Z drugimi besedami povedano, to pomeni, da morajo izvajalci davčnih revizij najprej do potankosti osvojiti in nato v praksi nepristransko uporabiti vsa pravila, na podlagi katerih presojajo o pravilnosti izpolnjevanja davčnih obveznosti zavezancev za davek. Poleg strokovnih znanj morajo davčnega revizorja odlikovati še osebnostne kvalifikacije, zlasti na področjih komuniciranja, kreativnosti, samostojnosti, samodiscipline, objektivnosti, prilagodljivosti in ustvarjalnega razmišljanja. Davčno revidiranje namreč sodi med kreativno spoznavne procese poslovanja, torej mora sloneti na predpostavkah sistematičnega spoznavanja, kjer si naloge sledijo v logičnem zaporedju opazovanja, ocenjevanja, opredelitve problemov ter iskanja in predlaganja ustreznih rešitev. Pri tem so davčnim revizorjem v pomoč strokovna načela davčnega revidiranja kot temeljne smernice za pravilno, odgovorno in učinkovito delo, ki se uporabljajo v povezavi s standardi davčnega revidiranja (Jerman, 2005, str. 24–25).

Poleg dajanja izhodiščnih pravil davčnega revidiranja se strokovna načela uporabljajo tudi za presojanje strokovnosti in nadziranje dela davčnih revizorjev. Kot taka obsegajo

temeljna načela, načela o strokovnosti in neodvisnosti, načela o organiziranosti davčnorevizijske službe ter načela o metodiki revizorjevega dela. Strokovni standardi, ki so zasnovani na kodeksu davčnorevizijskih načel, pa oblikujejo podlago za revizijske usmeritve, ki jih sprejema davčna služba glede vsebine in postopkov davčnega revidiranja, oziroma podrobneje opredeljujejo metodološka in organizacijska pravila delovanja davčnih revizorjev (Jerman, 2005, str. 25).

Torej mora davčni revizor kot zaupnik države in davkoplačevalcev delovati po zakonskih predpisih in pravilih stroke ter pri tem spoštovati naslednja načela (Koletnik, 2005, str. 14):

- *načelo strokovnosti in odgovornosti*, ki pomeni, da sme davčni revizor sprejeti samo tiste naloge, za katere lahko upravičeno pričakuje, da jih bo opravil strokovno neoporečno ter z vso poklicno skrbnostjo in odgovornostjo. Pri tem se mora zavedati tudi posledic svojih ravnanj na ugled davčne službe;
- *načelo zaupnosti*, ki od davčnega revizorja zahteva, da informacij, pridobljenih med delom, ne sme izdati nepooblaščeni osebi niti jih ne sme uporabiti v svojo korist;
- *načelo neoporečnosti*, ki pomeni, da davčni revizor lastne presoje in odločitve ne sme v nobenem primeru podrediti nezakonitim in etično dvomljivim interesom davčnega zavezanca ali tretje osebe. V tem kontekstu se mora izogibati vsem dejanjem, ki bi mu onemogočala neoporečno opravljanje dolžnosti (npr. jemanje podkupnin, diskriminatorna obravnava nekaterih zavezancev itn.);
- *načelo neodvisnosti*, ki davčnemu revizorju ne dopušča nikakršnih osebnostnih ali kapitalskih povezav z davčnim zavezancem, kar pomeni, da mora svoje delo opraviti samostojno in popolnoma neodvisno;
- *načelo nepristranskega poročanja*, ki govori, da mora davčni revizor o svojih izsledkih poročati, ugotovitve in mnenja, podana v poročilu, pa morajo biti nepristranska, jasna, zgoščena in pravočasna.

2.2. POJEM IN VLOGA DAVČNEGA NADZORA V SLOVENIJI

V Sloveniji so z Zakonom o davčni službi (ZDS-1, 2004 in 2005) naloge davčnega nadzora poverjene Davčni upravi Republike Slovenije (DURS). Podobno kot v drugih državah tudi pri nas pod pojmom davčno nadziranje razumemo sleherno dejanje ali ukrep davčnega organa, ki je povezan s presojanjem lojalnosti davčnih zavezancev do

države, in sicer s preverjanjem davčnih napovedi in davčnih obračunov. Pri tem se temeljna vloga davčnega nadzora izraža na način, da se z nadzorom zagotavlja, da davčni organi v skladu s pooblastili in pristojnostmi na najvišji kakovostni ravni opravljanja storitev in z nepristransko uporabo davčnih predpisov pomagajo zavezancem za davek pri izpolnjevanju davčnih obveznosti ter na ta način prispevajo k pravičnemu pobiranju davkov kot najpomembnejših virov prihodkov države (Karneža, 2005, str. 5).

Iz te navedbe izhaja, da nadziranje davkov v Sloveniji vsekakor ni namenjeno kazenskemu pregonu zavezancev za davek. Prav tako ta funkcija davčnega organa ni namenjena zgolj pridobivanju čim višjih proračunskih prihodkov, temveč gre pri nadziranju davkov v prvi vrsti za nepristransko presojanje izpolnjevanja davčnih obveznosti. Poudarek je na besedi »nepristransko«, kar pomeni, da se pri davčnem nadzoru upoštevajo vsi materialni dokazi, dejstva in okoliščine, ki vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti zavezanca za davek oziroma ki imajo vpliv na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji (ZDavP-2, 2006, člen 128). Z drugimi besedami bi torej lahko rekli, da so davčni organi dolžni opraviti nadzor tako v breme kot tudi v korist davkoplačevalcev. Edino takšen pristop davčnega organa omogoča, da so davki pobrani po predpisih ter po načelih enakosti, pravičnosti in spoštovanja osebnosti ter pravne varnosti vseh davkoplačevalcev.

2.3. ORGANIZACIJA, NALOGE IN PRISTOJNOSTI DAVČNE SLUŽBE V SLOVENIJI

Davčna uprava Republike Slovenije (DURS) je organ v sestavi ministrstva za finance, s sedežem v Ljubljani. V organizacijski sestav DURS sodijo:

- Generalni davčni urad (GDU),
- davčni uradi kot organizacijske enote davčne uprave, ustanovljene za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju,
- posebni davčni urad, ustanovljen za opravljanje nalog davčne službe za določeno področje dela, ter
- davčne izpostave in referati kot teritorialne organizacijske enote davčnih uradov.

Organizacijska shema DURS je opredeljena v »Aktu o organizaciji davčne uprave in o sistemizaciji delovnih mest v davčni upravi« (Uradni list RS št. 71/04). Po predhodno

pridobljenem soglasju Vlade Republike Slovenije to shemo določi minister za finance na predlog generalnega direktorja DURS.

Davčno upravo vodi generalni direktor, ki hkrati vodi tudi GDU. Za svoje delo in delo celotne davčne službe je odgovoren neposredno ministru za finance. V odsotnosti generalnega direktorja vodi davčno službo njegov namestnik oziroma namestnica, ki ima vsa pooblastila za opravljanje te funkcije.

Davčne urade in posebni davčni urad vodi direktor posameznega urada, ki za svoje delo in delo urada, ki ga vodi, odgovarja generalnemu direktorju DURS.

DURS opravlja naloge davčne službe na podlagi:

- Zakona o davčni službi (ZDS-1, 2004 in 2005),
- Zakona o inšpekcijskem nadzoru (ZIN, 2007),
- drugih zakonov, ki urejajo postopkovna vprašanja v zvezi z obdavčenjem,[5] ter
- predpisov in mednarodnih pogodb, ki zavezujejo Slovenijo.[6]

V splošnem njene naloge obsegajo:

- odmero, obračunavanje, nadzor in izterjavo davkov ter drugih dajatev, določenih s predpisi o obdavčenju;
- preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov ter kaznivih ravnanj, določenih v predpisih, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna davčna služba;
- vodenje postopka prekrškovnega organa za prekrške zakonov, za nadzor nad izvajanjem katerih je pooblaščena DURS;
- izmenjavo podatkov in informacij z davčnimi organi drugih držav članic EU;
- prisilno izterjavo denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti na podlagi Zakona o splošnem upravnem postopku (ZUP, 1999) in Zakona o prekrških (ZP-1, 2003);

[5] Postopkovna vprašanja v zvezi z nadziranjem davkov urejajo: Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2, 2006), Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP, 1999), Zakon o prekrških (ZP-1, 2003), Zakon o kazenskem postopku (ZKP, 2004) in drugi predpisi.

[6] Zavezujoči predpisi in mednarodne pogodbe so: Uredba o upravnem poslovanju, Direktiva Sveta ES 77/799/2003EGS o medsebojni pomoči na področju neposredne obdavčitve, Uredba Sveta ES 1798/2003 glede upravnega sodelovanja za DDV, Uredba Komisije ES 1925/2004 glede medsebojnega sodelovanja in izmenjave informacij za DDV, Konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (26. člen: izmenjava informacij za potrebe nadzora).

- izvajanje predpisov Evropske skupnosti (odslej Skupnost) in mednarodnih pogodb z delovnega področja davčne službe, ki obvezujejo Slovenijo;
- analiziranje delovanja davčnega sistema in ukrepov davčne politike ter dajanje pobud za reševanje zadev s tega področja in
- opravljanje drugih nalog, določenih z ZDS-1 (2005) ali s predpisom na podlagi tega zakona.

Gledano z organizacijskega vidika, ima pri konkretnem delovanju davčne službe največ pristojnosti GDU. Njegove naloge so taksativno navedene v določbi 12. člena ZDS-1 (2005), in sicer GDU: 1. organizira in usmerja delo službe, spremlja in proučuje njen razvoj ter ustrezno ukrepa za njeno pravilno delovanje; 2. organizira in nadzira delo davčnih uradov; 3. zagotavlja enotno izvajanje predpisov s področja obdavčenja in drugih predpisov z delovnega področja službe; 4. organizira in skrbi za enotno izvajanje postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe; 5. opravlja davčne preiskave ter razvija metode in tehnike preprečevanja in odkrivanja davčnih prekrškov; 6. odloča v upravnem postopku na prvi stopnji, kadar ta pristojnost izhaja iz zakonov ali drugih predpisov; 7. vzpostavi, organizira in vodi davčni register; 8. zbira, obdeluje, hrani, daje na razpolago in razkriva podatke s področja dela službe; 9. vzpostavi, vodi, vzdržuje in povezuje zbirke podatkov in evidenc s področja dela službe; 10. določa vsebine informacijskega sistema, ga upravlja in skrbi za njegov razvoj, vključno z upravljanjem in razvijanjem sistema za elektronsko davčno poslovanje; 11. predlaga obliko in vsebino obrazcev s področja dela službe; 12. določa in izvaja programe za kadrovski, strokovni in tehnični razvoj službe; 13. pripravlja, organizira in izvaja programe za izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje uslužbencev službe; 14. skrbi za izvajanje predpisov Skupnosti, sodeluje in izmenjuje podatke z organi Skupnosti in pristojnimi organi držav članic EU; 15. skrbi za izvajanje mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo; 16. sodeluje z davčnimi organi drugih držav in mednarodnimi organizacijami ter strokovnimi organizacijami s področja davčnega sistema; 17. sodeluje z državnimi organi; 18. skrbi za obveščanje javnosti o delu službe in opravlja druge naloge, določene z ZDS-1 ali drugimi predpisi.

Zelo obsežno področje nalog ima tudi posamezni davčni urad, ki na določenem območju skladno s 13. členom ZDS-1 (2005) opravlja naslednje naloge: 1. odmerja in pobira davke ter vodi o tem predpisane evidence; 2. opravlja kontrolo in inšpekcijske preglede davčnih zavezancev ter izvaja postopke davčne izvršbe; 3. vodi evidence o obračunanih in plačanih davkih in denarnih kaznih; 4. neposredno izvaja naloge davčnih preiskav; 5. odloča o davčnem postopku na prvi stopnji, če ni z zakonom pristojnost odločanja prenesena na GDU ali na ministrstvo za finance; 6. odloča v postopku o davčnih prekrških in prekrških po ZDS-1 na prvi stopnji; 7. izvaja vračila preveč

plačanih davkov in pripadajočih obresti; 8. sodeluje z drugimi inšpekcijskimi organi in organi policije; 9. daje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku; 10. opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra ter opravlja druge naloge, določene z ZDS-1 ali drugimi predpisi.

Posebni davčni urad pa opravlja naloge davčnega urada za določena področja dela na celotnem območju Slovenije, in sicer za: banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo, družbe, ki prirejajo trajne klasične igre na srečo, ter družbe, ki pripravljajo posebne igre na srečo v igralnih salonih, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje in klirinško depotne družbe ter tudi za gospodarske družbe, katerih celotni prihodki so v preteklem davčnem letu presegli osem milijard tolarjev oziroma 33,4 mio evrov.[7]

Od naštetih nalog in pristojnosti DURS so v nadaljevanju nekoliko širše predstavljena tri področja delovanja davčne službe, in sicer: področje vodenja davčnega registra in davčnih evidenc, področje mednarodnega sodelovanja DURS z davčnimi organi drugih držav članic EU ter področje odločanja o prekrških.

2.3.1. Naloge DURS na področju vodenja davčnega registra in drugih davčnih evidenc

Davčni register je enotna, z drugimi evidencami povezana baza podatkov, ki jo vodi DURS. Vzpostavi se na podlagi davčne številke zavezanca za davek in podatkov, ki so taksativno navedeni v 41. do 48. členu ZDS-1 (2005).

Področje davčnega registra je urejeno z ZDS-1 (2005), Pravilnikom o vodenju in vzdrževanju davčnega registra (2005) ter obrazci in navodili za izpolnjevanje le-teh.

Obveznost vpisa v davčni register velja za:

- subjekte vpisa v sodni register;
- fizične osebe s stalnim ali začasnim prebivališčem v Sloveniji (vpis opravi davčni urad na podlagi podatkov iz centralnega registra);
- samostojne podjetnike posameznike (vpis opravi davčni urad na podlagi podatkov iz Poslovnega registra Slovenije ali drugih evidenc);

[7] (URL: http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi_rs/organizacija_in naloge_davcne_sluzbe), 2.4.2007.

- pravne in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost in so vpisane v drug register oziroma drugo predpisano evidenco na območju Slovenije (vpis opravi davčni urad na podlagi podatkov iz sodnega registra, Poslovnega registra Slovenije ali drugega registra oziroma evidence);
- pravne in fizične osebe, ki nimajo sedeža ali druge registrirane oblike v Sloveniji in opravljajo aktivnosti[8] na območju Slovenije (vpis opravi davčni urad na podlagi prijave za vpis v davčni register, ki so jo osebe iz te alineje dolžne predložiti davčnemu uradu pred začetkom opravljanja dejavnosti na območju Slovenije);
- neposredne uporabnike državnega ali občinskega proračuna ter
- združenje oseb po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in opravlja aktivnosti na območju Slovenije (vpis opravi davčni urad na podlagi prijave za vpis v davčni register, ki so jo osebe iz te alineje dolžne predložiti davčnemu uradu pred začetkom opravljanja dejavnosti na območju Slovenije).

Iz opredelitve subjektov vpisa v davčni register izhaja, da je število zavezancev za davek, vpisanih v to evidenco, večje od števila vseh prebivalcev naše države, kar je razvidno tudi iz podatkov, prikazanih v tabeli 1.

Tabela št. 1: Število subjektov, vpisanih v register davčnih zavezancev po stanju na dan 31. 12. 2005

KATEGORIJA ZAVEZANCEV	ŠTEVILO
Vsi davčni zavezanci, vpisani v RDZ	2.566.364
Vsi aktivni davčni zavezanci	2.460.047
Pravne osebe kot aktivni davčni zavezanci	99.742
Fizične osebe kot aktivni davčni zavezanci	2.360.305
Davčni zavezanci, ki opravljajo dejavnost	81.923

Vir: Poročilo o delu DURS/2005. Opomba: RDZ = register davčnih zavezancev.

[8] Drugače kot ZGD (2006), ki dovoljuje tuji družbi opravljati dejavnost v Sloveniji le prek registrirane podružnice in pri tem ne pozna nikakršnih izjem, ZDDPO-2 (2006) kot zavezanca opredeljuje nerezidenta Slovenije, ki z opravljanjem aktivnosti v poslovni enoti ali prek nje dosega dohodke. Z aktivnostmi nerezidentov Slovenije so mišljeni vsakršni posli, ki so lahko posamični, večkratni ali pa so del opravljanja dejavnosti (Hieng, 2007, str. 244).

Podatke, evidentirane v RDZ, DURS sprotno posodablja na podlagi obvestil zavezancev za davek o spremembi podatkov ali na podlagi podatkov iz drugih registrov in evidenc, kot so podatki iz matične knjige rojstev, matične knjige umrlih, iz sodnega registra ter drugih uradnih evidenc.

V vsebinskem okviru davčnega registra je smiselno omeniti tudi pridobitev, ki jo na tem področju predstavlja sistem VEM,[9] ki je zaživel sredi leta 2005 in omogoča registracijo samostojnega podjetnika posameznika na kateremkoli davčnem uradu, v nasprotju s preteklostjo, ko je bila registracija možna samo na krajevno pristojnem uradu. Prav tako pomemben je podatek, da je bila v letu 2005 vzpostavljena tudi povezava davčnega registra in informacijskega sistema za fizične osebe, tako da se iz RDZ poleg temeljnih podatkov fizičnih oseb prenašajo v sistem tudi podatki o dejavnosti fizičnih oseb (Poročilo o delu DURS/2005, str. 17).

Obe uvedeni novosti sta dokaz, da si DURS z nenehnim posodabljanjem sistema in z vzpostavitvijo najrazličnejših povezav prizadeva, da davčni register zagotavlja kakovostne informacije o davčnih zavezancih vsem aplikacijam v davčni upravi ter omogoča učinkovito izmenjavo podatkov tudi z drugimi registri in uporabniki.

Poleg davčnega registra skladno s 26. členom ZDS-1 (2005) DURS vodi in vzdržuje še naslednje evidence:

- *evidenco o davkih*, kjer so zajeti podatki iz davčnih napovedi in davčnih obračunov; podatki iz odločb o odmeri davkov, zapisnikov, sklepov, vključno s podatki o odpisih davkov in odlogih plačil ter obročnem plačevanju davkov; podatki iz sklepov o izvršbi in o predloženih instrumentih zavarovanja; ter podatki o razkritju navedenih podatkov pristojnim organom;
- *knjigovodske evidence* s podatki o stanju in gibanju terjatev in obveznosti do zavezancev za davek;
- *evidenco o vodenju postopkov davčnega nadzora*, ki vsebuje podatke iz odločb, sklepov, zapisnikov in drugih dejanj davčnega organa, opravljenih v postopku davčnega nadzora;
- *evidenco o davčnih preiskavah* s podatki o kraju, času in drugih okoliščinah opravljanja davčne preiskave ter o osebah, predmetu, poteku in ugotovitvah davčne preiskave ter

[9] VEM pomeni 'vse na enem mestu'.

- *evidenco o kršitvah davčnih in drugih predpisov, katerih izvajanje nadzira davčna služba;* na tem mestu so evidentirani podatki o ugotovljenih kršitvah in kršiteljih; podatki o rednih sodnih postopkih za prekrške; podatki o vloženih ovadbah; podatki o odločanju sodišč v zvezi z vloženimi zahtevami za sodno varstvo ter podatki o izrečenih sodbah.

2.3.2. Naloge DURS na področju mednarodnega sodelovanja z drugimi davčnimi organi

Izvajanje pravnega reda na področju mednarodne vzajemne pomoči in upravnega sodelovanja med državami članicami EU poteka z izmenjavo informacij na podlagi Direktive Sveta, št. 77/799/EEC, ki je v slovensko zakonodajo implementirana v določbah četrtega dela ZDavP-2 (2006). Izmenjava zajema področje neposrednih in posrednih davkov ter izterjavo zahtevkov, ki med drugim zadevajo tudi davek na dodano vrednost, davek na dohodke in kapital ter davek na zavarovalne premije in požarne takse. Izmenjava podatkov poteka na tri načine (Karneža, 2005, str. 33):

- **Izmenjava podatkov na zahtevo** – gre za podatke, ki se nanašajo na konkretni davčni primer. Pristojni organ države, ki zahteva pridobitev informacij, mora predhodno izčrpati vse možnosti pridobitve informacij v svoji državi. Pristojni organ države prejemnice zaprosila mora zahtevane podatke posredovati državi prosilki, kakor hitro je mogoče. Če zaprosilu ne more ugoditi, mora o tem nemudoma obvestiti pristojni organ države prosilke in v sporočilu navesti razloge za odklonitev izpolnitve zaprosila oziroma ovire, ki onemogočajo pridobitev podatkov.[10] Za tovrstno izmenjavo podatkov je pristojno ministrstvo za finance oziroma GDU na podlagi pooblastila, ki ga izda minister, pristojen za finance.
- **Avtomatična izmenjava podatkov** je v pristojnosti GDU in poteka na podlagi medsebojnega dogovora, v katerem pristojni organi obeh držav članic EU natančno določijo kategorije konkretnih primerov, za katere si bodo avtomatsko izmenjevali podatke, pomembne za odmero davkov.
- **Spontana izmenjava podatkov** je prav tako v pristojnosti GDU in poteka s spontanim posredovanjem informacij pristojnim organom druge države članice EU v naslednjih primerih: 1. če se utemeljeno domneva, da utegne priti do

[10] Po 226. členu ZDavP-2 (2006) pristojni organ ni dolžan pošiljati podatkov, ki jih ne bi mogel izpeljati v postopku odmere enakovrstnega davka v Sloveniji in bi jih lahko pridobil le s poizvedovanjem, ali če bi razkritje podatkov pomenilo razkritje poslovne, industrijske ali poklicne skrivnosti oziroma bi bilo takšno razkritje podatkov v nasprotju s pravnim redom v Sloveniji.

neplačila davkov v drugi državi članici EU; 2. če zavezanec za plačilo davka uveljavi znižanje ali oprostitev davka v eni državi članici EU, kar lahko povzroči povečanje davka ali davčno obveznost v drugi državi članici EU; 3. če poslovanje med davčnim zavezancem v eni državi članici in davčnim zavezancem v drugi državi članici EU poteka skozi eno ali več držav na tak način, da lahko prihranek v davku beleži ena ali druga država članica EU ali obe; in 4. če se utemeljeno domneva, da davčni prihranek izvira iz umetnega prenosa dobička znotraj skupine podjetij (ZDavP-2, 2006, člen 249).

Na področju mednarodne izmenjave je DURS v letu 2005 obravnavala 336 zahtevkov za informacije, vezane na DDV. Spontano je bilo posredovanih 5.350 informacij o tujih davčnih zavezancih, prejetih pa je bilo 1.114 informacij o slovenskih davčnih zavezancih. Opravljenih je bilo tudi 15.134 preveritev identifikacijskih številk tujih davčnih zavezancev za namene DDV ter 17.992 preveritev prometnih podatkov slovenskih in tujih zavezancev za DDV. Na področju izvajanja upravne pomoči med državami članicami EU je bilo obravnavanih 7 zahtevkov za izterjavo davščin in 1 zahtevek za posredovanje informacij (Poročilo o delu DURS/2005, str. 38).

Sodelovanje DURS z državami članicami EU poteka tudi na področju izogibanja dvojnemu obdavčenju dohodkov in premoženja, ki temelji na bilateralnih sporazumih. V zvezi s tem je bilo v letu 2005 število posredovanih informacij v tujino 15, število prejetih informacij pa 35. Posamezna zadeva vključuje večje število zavezancev, tako da je bilo celotno število obravnavanih zavezancev 1.323, od tega je bilo 1.237 fizičnih in 86 pravnih oseb (Poročilo o delu DURS/2005, str. 40).

Vsi podatki, pridobljeni z izmenjavo informacij, se obravnavajo kot davčna tajnost in se pod nobenim pogojem ne smejo uporabljati za druge namene, kot je davčni ali sodni oziroma upravni postopek, vključno z določitvijo kazni v zvezi z odmero davka ali s postopkom davčnega nadzora.

2.3.3. Naloge DURS na področju odločanja o prekrških

Vlogo t. i. prekrškovnega organa za odločanje o prekrških, določenih v predpisih, za nadzor nad izvajanjem katerih je zadolžena davčna služba, davčni upravi nalaga Zakon o prekrških (ZP-1), ki je bil sprejet v letu 2003, uporablja pa se od 1. 1. 2005.

Po definiciji štejemo za davčne prekrške vsa dejanja, ki pomenijo kršitev določenega zakona in je zanje predpisana sankcija. O storitvi prekrška in o sankciji odločajo davčni inšpektorji po hitrem postopku. To pomeni, da se hitro in enostavno ugotovijo tista

dejstva in zberejo tisti dokazi, ki so relevantni za odločitev o pomembnosti prekrška (Karneža, 2005, str. 31).

Če je zaznan prekršek neznatnega pomena, se kršitelja na to ustno ali pisno opozori z opominom brez izreka globe. Opomini se izrekajo predvsem tedaj, ko gre za nenamerno kršenje določb, ki v samem predpisu niso jasno definirane, ali, če gre za nenamerne kršitve določb, ki se subsidiarno sklicujejo na pravo EU. V drugih okoliščinah, torej ko gre za prekrške večje razsežnosti, mora davčni inšpektor kršitelju takoj na kraju prekrška izdati in vročiti plačilni nalog z globo v predpisanem znesku[11]. To pomeni, da DURS kot prekrškovni organ nima pravice odpustiti globe (op.: odpustitev oziroma zmanjšanje predpisane globe je namreč v pristojnosti sodišča), kršitelj pa je dolžan izrečeno globo plačati v osmih dneh od vročitve plačilnega naloga, ali v tem roku vložiti zahtevo za sodno varstvo (Petavs, 2006, str. 19).

Če se med postopkom inšpekcijskega nadzora na podlagi zbranih dokazov zaznajo dejanja, ki imajo naravo kaznivih dejanj, kot je na primer utaja davkov,[12] pa je davčni inšpektor dolžan ravnati v skladu s prvim odstavkom 145. člena Zakona o kazenskem postopku (ZKP, 2004) in zoper zavezanca za davek kot domnevnega osumljenca storitve kaznivega dejanja takoj vložiti kazensko ovadbo. Tako o ugotovljenih kršitvah zakonskih predpisov kakor tudi o vloženih ovadbah se vodi evidenca v obliki in na način, določen s pravilnikom,[13] ki ureja to področje.

2.4. OBLIKE IN IZVAJALCI DAVČNEGA NADZORA V SLOVENIJI

Med oblikami davčnega nadzora slovenski predpisi opredeljujejo:

- kontroliranje davkov,
- davčne preiskave in

[11] V hitrem postopku se kršitelju izreče globa v predpisanem znesku. Če je globa predpisana v razponu, pa se izreče najnižja predpisana mera globe. Če kršitelj plača globo v osmih dneh, plača le polovico izrečene globe. Pouk o tej pravici je del pravnega pouka na plačilnem nalogu (ZP-1, 2003, člen 57).

[12] S pravnega vidika se za davčno utajo šteje dejanje davčnega zavezanca, če namerno ali iz malomarnosti davčnim organom posreduje nepopolne ali neresnične podatke, ki pomembno vplivajo na velikost davkov, oziroma če davčnega organa ne obvesti o davčno pomembnih zadevah (ZDavP-1, 2004, člen 391 a).

[13] Pravilnik o evidenci o kršitvah davčnih in drugih predpisov, katerih izvajanje nadzira davčna služba, in o ravnanju s podatki, ki so izločeni iz evidence. Ta pravilnik velja od 12. 4. 2006 dalje (Uradni list RS, št. 38/06).

- inšpiciranje davkov.[14]

Kontroliranje davkov obsega preverjanje formalne, logične in računske pravilnosti predloženih davčnih napovedi, davčnih obračunov in zahtevkov za vračilo davka ter preverjanje popolnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja davkov.

Kontrola praviloma poteka v prostorih davčnega organa, izvajajo pa jo davčni kontrolorji s primerjanjem podatkov v obračunih s podatki iz drugih virov, ki so znani davčnemu organu, ter s podatki, razvidnimi iz poslovnih knjig in drugih evidenc, ki jih morajo zavezanci za davek na podlagi pisnega sklepa o nadzoru posredovati DURS v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek.

Ko kontrolor ugotovi nepravilnosti ali možne podlage za spremembo davka oziroma če je obračun davka nepopoln, se po telefonu ali s pisnim vabilom pozove zavezanca za davek, da predloži pojasnila in dokazila v zvezi z zadevo. O ugotovitvah se sestavi zapisnik, na katerega lahko zavezanec za davek poda pripombe takoj, najpozneje pa v treh dneh od vročitve zapisnika.

Na podlagi ugotovitev, s katerimi se spreminja davek, ki ga je zavezanec izračunal v obračunu davka, pristojni davčni organ odmeri davek z odločbo (ZDavP-2, 2006, člen 129).

Davčna preiskava se začne z izdajo naloga za preiskavo, če so podani razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju, ali zaradi izvajanja dejanj in ukrepov davčne službe za zagotovitev medsebojne pomoči organom Skupnosti, držav članic EU in tretjih držav. V nalogu za preiskavo morajo biti poleg razloga za preiskavo navedeni tudi okoliščine, ki se bodo raziskovale, in subjekti, ki bodo predmet preiskave.

Davčno preiskavo opravlja davčni inšpektor, ki je dolžan preveriti in dopolniti podatke o zadevi, ki jih je davčni organ predhodno zbral skladno s svojimi pooblastili. Po opravljeni preiskavi izdela zaključno preiskovalno poročilo, v katerem opiše ugotovitve in navede zbrane dokaze.

[14] V nadaljnjem besedilu magistrskega dela namesto davčno revidiranje namenoma uporabljam termin davčni inšpekcijski nadzor (DIN). Kot je bilo že pojasnjeno, naša zakonodaja med oblikami davčnega nadzora davčne revizije ne omenja, čeprav sami postopki in vsebine davčnega inšpekcijskega nadzora kažejo, da gre pri izvajanju davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji dejansko za najvišjo obliko nadziranja, torej za revidiranje.

Če so razlogi za sum utemeljeni, se po 131. členu ZDavP-2 (2006) uvede davčni inšpekcijski nadzor s tem, da davčni organ zavezancu za davek izda sklep o začetku postopka in ga seznani z ugotovitvami opravljene preiskave.

Inšpiciranje davkov poteka med davčnim inšpekcijskim nadzorom (DIN) ter zajema preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, kontrolo zakonitosti poslovanja davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov ter odrejanje ukrepov in kazni, določenih v Zakonu o prekrških (ZP-1, 2003).

DIN izvajajo davčni inšpektorji na podlagi sklepa o izvedbi DIN praviloma na sedežu zavezanca za davek. Pri opravljanju nalog ima inšpektor pravico:[15] 1. ogledati si in pregledati vsa zemljišča, poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov; 2. pregledati objekte, naprave, delovna sredstva, blago, stvari, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente; 3. pregledati evidence o zaposlenih, njihovem številu, pogodbah in dohodkih ter jih primerjati s prijavljenimi podatki in podatki iz uradnih evidenc; 4. pregledati listine, ki dokazujejo pravni status zavezanca za davek; 5. zaslišati stranke in priče v upravnem postopku; 6. brezplačno pridobiti in uporabljati osebne in druge podatke iz uradnih evidenc, ki se nanašajo na zavezanca za davek; 7. brezplačno vzeti vzorce blaga, materialov in opreme za potrebe preiskav; 8. fotografirati ali posneti na drug nosilec vizualnih podatkov osebe, prostore, objekte in druge predmete; 9. za 30 dni zaseči listine, predmete, vzorce ali druge dokumente, ki jih potrebuje za izvajanje DIN, ter prepovedati zavezancu za davek opravljati dejavnost za največ tri dni. Izjemoma lahko inšpektor pri obsežnem in dolgotrajnem DIN podaljša rok za zaseg dokumentacije, predmetov in vzorcev, vendar največ do 90 dni.

Po 20. členu ZDS-1 (2005) je za davčnega inšpektorja lahko imenovana oseba, ki ima univerzitetno ali visoko strokovno izobrazbo in najmanj pet let delovnih izkušenj ter strokovni izpit za inšpektorja. Izpit obsega preverjanje znanj iz naslednjih področij: davčna služba, splošni upravni postopek in upravni spor, davčni postopek in postopek davčnega nadzora, materialni predpisi, ki urejajo davke, prispevke in druge obvezne dajatve, računovodstvo in finance, statusna ureditev davčnih zavezancev ter vodenje in odločanje v postopku o prekrških in ugotavljanje suma kaznivih ravnanj na davčnem področju.[16] Po uspešno opravljenem izpitu pridobi davčni inšpektor službeno izkaznico in značko, s katerima se po uradni dolžnosti izkaže pred pooblaščeno osebo zavezanca za davek, pri katerem bo opravil DIN. Kot vidimo, poleg strokovnih pravil davčnega

[15] ZDS-1, 2005, člen 18 in 19.

[16] Pravilnik o vsebini in načinu opravljanja posebnega strokovnega izpita za davčnega inšpektorja in davčnega izterjevalca v Davčni upravi Republike Slovenije (člen 4, Uradni list RS št. 142/04).

inšpiciranja ter nalog in pristojnosti davčne službe splošno znanje davčnega inšpektorja obsega dobro poznavanje slovenske zakonodaje o obdavčenju ter iz nje izhajajočih izvedbenih predpisov, navodil in stališč GDU ter računovodskih pravil in drugih predpisov, za nadzor nad katerimi je pristojna DURS. Kadar njegovo delovanje posega v mednarodni poslovni prostor, pa je dolžan spoštovati tudi mednarodne davčnorevizijske standarde, sporazume, direktive in druga mednarodno sprejeta pravila oziroma predpise.

Pri opravljanju DIN se je davčni inšpektor dolžan osredotočiti samo na tista področja in naloge, ki so navedeni v delovnem nalogu. Če se med inšpiciranjem izkaže potreba po razširitvi področja nadzora, mora inšpektor predhodno od predpostavljenega pridobiti ustrezen delovni nalog. Za svoje delo davčni inšpektor odgovarja generalnemu direktorju DURS oziroma direktorju davčnega urada, ki mu je dal pooblastilo za opravljanje nalog.

Po 21. členu ZDS-1 (2005) davčni inšpektor ne sme opravljati DIN pri tistem davčnem zavezancu, pri katerem je podan izločitveni razlog po zakonu, ki ureja upravni postopek (ZUP, 1999); ali pri davčnem zavezancu, kjer je inšpektor delničar ali družbenik in ima vpliv na poslovanje družbe; ali ob uvedbi disciplinskega postopka zoper inšpektorja.

2.5. OBSEG IN ČASOVNO OBDOBJE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA V SLOVENIJI

V Sloveniji je po določbi 132. člena ZDavP-2 (2006) obseg DIN lahko celostni ali delni, pri čemer celostni obsega preverjanje vseh dejstev in dokazov, pomembnih za obdavčenje zavezanca za davek, delni pa zajema posamezna področja poslovanja oziroma je omejen na enega ali več davkov oziroma eno ali več davčnih obdobij.

Isti člen zakona tudi določa, da se pri nadziranju samostojnih podjetnikov lahko DIN nanaša tudi na dejstva, ki sicer niso v neposredni zvezi z opravljanjem dejavnosti, če se ugotovi, da so le-ta pomembna za obdavčenje zavezanca za davek. Pri pravnih osebah pa lahko DIN vključuje tudi razmerja med lastniki pravnih oseb in pravnimi osebami oziroma med družinskimi člani pravnih oseb in pravnimi osebami.

DIN je dopusten do zastaranja pravice do odmere davka. To je pet let od dneva, ko bi bilo treba davek obračunati, odtegniti, odmeriti ali plačati. Pri tem je treba opozoriti, da tek zastaranja pravice do odmere, izterjave ali pravice do vračila plačanega davka pretrga vsako uradno dejanje davčnega organa, ki je opravljeno z namenom odmere,

izterjave ali vračila davka. Ne glede na to, naštete pravice zastarajo po preteku 10 let od dneva, ko je začel teči zastaralni rok (ZDavP-2, 2006, člena 125 in 126).

Po 133. členu ZDavP-2 (2006) se pri velikih gospodarskih družbah DIN izvaja kontinuirano, kar pomeni, da se vedno nadaljuje od zadnjega davčnega obdobja, za katerega je bil opravljen predhodni DIN. Pri drugih zavezancih za davek pa DIN obsega največ tri predhodna davčna obdobja, razen v primeru, ko se ocenjuje, da bo prišlo do znatnih sprememb v znesku davčne obveznosti, ali v primeru suma davčne utaje. V takšnih okoliščinah se lahko DIN razširi na več obdobij oziroma na druge vrste davka.

2.6. VRSTE IN STOPNJE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA V SLOVENIJI

2.6.1. Vrste davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji

V Sloveniji se davčni inšpekcijski nadzori med seboj postopkovno razlikujejo glede na:

- vrsto nadzora,
- vsebino nadzora,
- velikost in status zavezanca za davek ter
- dejavnost, ki jo opravlja zavezanec za davek.

DIN se izvaja na podlagi sprejetega letnega plana pregledov. Iz poročila DURS za leto 2005[17] izhaja, da je bilo v tem letu opravljenih 4.373 davčnih inšpekcijskih nadzorov. Za nazorno ponazoritev vsebine izvedenih postopkov je v nadaljevanju navedenih nekaj statističnih podatkov, povzetih iz omenjenega poročila DURS.

Glede na vrsto nadzora so v letu 2005 največji delež v strukturi vseh pregledov zavzemali *delni pregledi*, ki so bili usmerjeni v ugotovitve pomembnejših nepravilnosti. Sledili so *hitri inšpekcijski pregledi* z 29,9-odstotnim deležem in *celoviti nadzori*, ki so imeli v strukturi vseh opravljenih nadzorov 18-odstotni delež. Najnižji, tj. 8,3-odstotni, delež vseh realiziranih pregledov so imele *akcije*.

Glede na vsebino nadzora je prevladoval *nadzor davka na dodano vrednost* (25,5 %). Sledijo: *nadzori blagajniškega poslovanja* (18,1 %), *nadzori davka od dohodkov pravnih oseb* (13,7 %), *letni pregledi pravnih oseb* (10 %), *pregledi davka od dohodkov*

[17] V času izdelave magistrskega dela letno poročilo DURS za leto 2006 še ni bilo objavljeno, zato sem se oprla na zadnje objavljene podatke.

iz dejavnosti (7,9 %) in *letni pregledi samostojnih podjetnikov posameznikov* (7,4 %) ter *nadzor davkov in prispevkov od plač in drugih prejemkov* (5 %). Ostali pregledi, med katere sodijo pregledi dohodnine, davka od iger na srečo, inventure zalog, davčnih olajšav ipd., so posamično zajemali manj kot 5 % vseh realiziranih nadzorov.

Glede na status zavezanca je bilo največ nadzorov *pri pravnih osebah* (56,5 %). 36,4 % vseh nadzorov je bilo opravljenih *pri samostojnih podjetnikih posameznikih*, ostalih 7,1 % pregledov pa pri drugih zavezancih za davek.

Glede na velikost zavezanca za davek je bilo 10,9 % vseh pregledov opravljenih *pri velikih zavezancih*, 16,8 % *pri srednje velikih zavezancih*, medtem ko je delež nadzorov *pri malih zavezancih skupaj z drugimi zavezanci* za davek znašal 72,3 % vseh opravljenih pregledov.

Glede na dejavnost, ki jo opravljajo zavezanci za davek, je bil v letu 2005 poudarek zlasti na nadzoru, opravljenem *pri zavezancih, ki se ukvarjajo s trgovino* (24,9 %) in *gostinstvom* (22,3 %). Nekoliko manj nadzorov je bilo pri zavezancih, *ki opravljajo dejavnost predelave* (15,4 %) in *dejavnost posredniških storitev* (10,6 %). Po deležu so sledili nadzori pri zavezancih za davek, *ki se ukvarjajo z gradbeništvom* (7,8 %), *z javnimi in osebnimi storitvami* (6,4 %) in *s prometom* (6,2 %). Ostali pregledi, ki v celoti predstavljajo 6,4 %, so bili izvršeni pri zavezancih za davek, ki opravljajo finančne storitve oziroma se ukvarjajo s kmetijstvom.

Kot zanimivost na tem mestu navajam še podatek, ki sam po sebi zgovorno kaže, da je nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem davkov v Sloveniji resnično potreben. Iz poročila DURS je namreč razvidno, da so bile v letu 2005 nepravilnosti, vključno s kršitvami davčnih predpisov, ugotovljene kar pri 61,2 % vseh nadziranih davčnih zavezancev.

2.6.2. Stopnje davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji

Ne glede na vrsto pregleda, vsak DIN poteka po smiselnem zaporedju, ki ga običajno sestavljajo štiri stopnje:

- načrtovanje DIN,
- priprava DIN,
- izvedba DIN in

- izdelava zapisnika o DIN.

Načrtovanje DIN obsega pripravo letnega načrta nadzorov, ki je običajno sestavljen po velikosti in statusu zavezancev, vrsti davka ter po vrsti DIN glede na obseg nadzora. Letni načrt je podlaga za izbor zavezancev za davek, pri katerih bo DURS v planskem letu izvršila nadzor. Izbor se opravi na osnovi objektivnih kriterijev, ki morajo upoštevati načelo enakomernega inšpekcijskega nadziranja vseh zavezancev za davek in načelo pomembnosti davka, ki ga zavezanec za davek prispeva v javnofinančnih prihodkih. Upoštevajoč objektivne kriterije, izbor temelji bodisi na statističnih metodah izbora bodisi na naključnem izboru. V letni načrt inšpekcijskih pregledov se poleg izbranih zavezancev za davek vključi tudi DIN pri drugih zavezancih na predlog pristojnih državnih organov na podlagi ugotovitev iz njihovega delovnega področja (npr. izredni DIN v gostinstvu), ali če potrebo po DIN narekujejo ugotovitve v postopku davčne kontrole (ZDavP-2, 2006, člen 134).

Priprava DIN zajema vse dejavnosti, ki so potrebne za učinkovito in gospodarno izvedbo DIN. Razlikuje se glede na predmet nadzora, praviloma pa obsega (Karneža, 2005, str. 28):

- seznanitev z zavezancem za davek na podlagi podatkov iz davčnih evidenc, ki jih vodi davčni urad;[18]
- seznanitev s postopki do takrat opravljenih pregledov;
- seznanitev z morebitnimi ukrepi za kaznovanje zavezanca za davek zaradi kršitve davčnih predpisov;
- seznanitev s poslovanjem zavezanca za davek na podlagi zunanjih informacij o zavezancu;[19]
- proučevanje in analiziranje zbranega gradiva s pomočjo različnih primerjalnih metod, na osnovi katerih se dokaj hitro ugotovijo nenavadna nihanja pri posameznih postavkah, neobičajne vrednosti določenih gospodarskih kategorij in druge nelogičnosti, ki same po sebi opozarjajo na področja, ki jim bo treba pri izvedbi nadzora posvetiti več pozornosti;
- določitev težišča nadzora, ki temelji na rezultatih prej opravljene analize; in

[18] To so podatki iz davčnih obračunov, zapisnikov, odmernih odločb in sklepov ter podatki iz davčnega knjigovodstva.

[19] To so npr. poročila o opravljenih gospodarskih revizijah, poročila carinskega organa, razni časopisni članki o zavezancu ipd.

- izdelavo izvedbenega načrta DIN, kjer se opredelijo predmet, področje, obseg in obdobje, ki bo zajeto v pregled, ter pripravi časovni okvir trajanja nadzora.

Izvedba DIN se začne z izdajo sklepa o DIN in vključuje podrobno seznanitev s poslovanjem inšpiciranega zavezanca za davek ter formalni in vsebinski pregled knjigovodskih listin in druge dokumentacije, ki se nanaša na predmet nadzora.

DIN se zaključi z izdajo zapisnika, v katerem so poleg formalnih podatkov o zavezancu za davek navedeni: čas trajanja nadzora, obseg in predmet nadzora, pravne podlage ter ugotovitve z obrazložitvijo.[20]

2.7. TEHNIKE, METODE IN NAČELA DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA V SLOVENIJI

2.7.1. Tehnike davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji

Pri DIN se uporablja več načinov, poti oziroma tehnik nadziranja, ki se razlikujejo glede na (Koletnik, 2005, str. 27–33 in Čokelc, 1997, str. 273–275):

- **Smer nadziranja:** 1. *nazadujoča ali retrogradna smer*, kjer se nadzor opravi v obratni smeri, se pravi: od davčnega izkaza ali davčnega obračuna prek glavne knjige in dnevnikov do knjigovodskih listin; 2. *napredujoča ali progresivna smer*, kjer se nadziranje opravi od poslovnih dogodkov in knjigovodskih listin prek dnevnikov in glavne knjige do davčnih izkazov oziroma drugih davčnih obračunov.
- **Izvirnost spoznavnih podlag:** 1. *neposredno nadziranje*, kjer se presoja pravilnost izpolnjevanja davčnih obveznosti na podlagi kontrole knjigovodskih listin in drugih dokazil o poslovnih dogodkih in stanjih; 2. *posredno nadziranje*, kjer se ocenjujejo davčno pomembna dejstva ob pomoči posrednih podatkov, pridobljenih z ocenami čistih sredstev, denarnih tokov in podobno, ali pa z medpodjetniškimi in časovnimi primerjavami.
- **Obliko in vsebino:** 1. *formalno nadziranje*, kjer se presoja zgolj skladnost razvidovanja poslovnih dogodkov in stanj ter davčnih obračunov z davčnimi in računovodskimi predpisi, npr. presoja formalne urejenosti knjigovodstva; 2. *vsebinsko nadziranje*, kjer gre za presojo vsebinske pravilnosti izkazanih

[20] Izvedba in zaključek DIN sta podrobno obravnavana v vsebinskem okviru petega poglavja.

podatkov v davčnih obračunih ter tudi skladnosti le-teh z davčnimi predpisi in pravili stroke.

- **Način preiskovanja:** 1. *nadziranje poslovnih dogodkov in stanj*, ki temelji na računskem preverjanju vseh ali zgolj izbranih poslovnih dogodkov in stanj, od katerih so odvisne vrsta, velikost in dinamika davčnih obveznosti; 2. *nadziranje računovodstva*, ki je primerno za večja podjetja, ki uporabljajo elektronsko obdelavo podatkov. Pri tem načinu preiskovanja ne gre za preizkušanje poslovnih dogodkov in stanj, marveč gre za preverjanje postopkov, uporabljenih pri evidentiranju in obdelovanju podatkov, ki zagotavljajo popolnost in točnost vložkov, odobritev poslov, ažurnost in neoporečnost evidenc, varnost sredstev, razmejenost dolžnosti in interno kontrolo delovanja.

Pri vsakem DIN lahko davčni inšpektor izbere eno ali več predstavljenih tehnik, v odvisnosti od predmeta nadziranja, pravne oblike družbe, dejavnosti in velikosti zavezanca za davek ter splošne urejenosti računovodstva.

2.7.2. Metode davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji

Poleg klasičnih metod opazovanja, poizvedovanja in zbiranja informacij o zavezancu za davek se pri DIN najpogosteje uporabljajo primerjalno-preizkuševalne in ocenjevalne metode. Bistvene značilnosti nekaterih od njih so pojasnjene v nadaljevanju:

- **Metoda notranje časovne primerjave** se praviloma uporablja pri davčnem nadziranju manjših in srednjih podjetij. Primerjava se izvaja tako, da se med seboj primerjajo prihodki, odhodki, poslovni izid in druge postavke različnih časovnih obdobij. Ti podatki so za davčnega inšpektorja koristni, saj mu dajejo izhodiščno znanje o razmerah v proučevanem podjetju. Še večjo izrazno moč dobijo tovrstni podatki, če jih preoblikuje v kazalnike. Razna odstopanja, ki se tako pokažejo, mu nakazujejo, na katera področja (težišča) bo moral biti v fazi izvedbe nadzora še posebno pozoren. Čeprav ima notranje časovno primerjanje zaradi primerljivosti podatkov veliko prednost pred drugimi primerjalnimi metodami, ima ta metoda tudi slabo stran. Lahko se namreč zgodi, da davčni inšpektor pri presoji ne bo spoznal napake, zlasti če se ta pojavlja v vseh obdobjih, ki so predmet proučevanja. Ne glede na to slabost, je v fazi priprave na DIN uporaba metode notranje časovne primerjave dober pripomoček pri začetnem spoznavanju zavezanca za davek (Čokelc, 1997, str. 278).

- **Metoda medpodjetniške primerjave** se prav tako uporablja v fazi priprave na DIN. Pri tej metodi davčni inšpektor primerja in ocenjuje podatke iz računovodskih izkazov proučevanega podjetja s povprečnimi podatki podjetij, ki se ukvarjajo z isto dejavnostjo. Tu je zelo pomembno, da so podatki primerljivi, ker lahko v nasprotnem primeru privedejo do napačnih presoj. To pomeni, da se z medpodjetniško primerjavo lahko primerjajo samo podjetja, ki delujejo v isti dejavnosti, imajo podoben poslovni program, podobno velikost in strukturo prvin poslovnega procesa, podobno tehnično-tehnološko raven, obseg in sestavo proizvodnje ter prodaje itd. Na podlagi povprečnih velikosti kazalnikov poslovanja in financiranja, ki veljajo za primerjana podjetja, dobi davčni inšpektor globalni vpogled v gospodarsko in finančno uspešnost zavezanca za davek. Poleg tega se z metodo medpodjetniške primerjave ugotavljajo večja odstopanja od povprečnih velikosti kazalnikov, ki praviloma pomenijo, da so v računovodskih izkazih inšpiciranega zavezanca za davek izkazane pomembno napačne navedbe, ki posledično vplivajo na velikost davčne obveznosti. Če je na primer v izkazu poslovnega izida izkazani dobiček zavezanca za davek bistveno pod povprečjem primerljivih primerjanih podjetij, je to lahko znak, da niso evidentirani vsi obdavčljivi prihodki ali da so odhodki izkazani v prevelikih (neupravičenih) zneskih. Takšna in podobna spoznanja davčnemu inšpektorju kažejo smer nadaljnjega nadziranja, ki ga bo izvršil v izvedbeni fazi (Čokelc, 1997, str. 278–279).

- **Metoda vzorčenja** se uporablja v izvedbeni fazi nadziranja. Zaradi velikega obsega podatkov se pri DIN zelo redko opravlja pregled vseh poslovnih dogodkov, pač pa si davčni inšpektorji zlasti pri večjih pravnih osebah pomagajo s t. i. pregledom na preskok. Za takšen pregled je značilno, da je težišče pregleda usmerjeno v izbor dokumentacije ter knjigovodskih in drugih evidenc, ki se uporabljajo kot vzorec, na katerem se opravi preveritev. Z vzorcem pridobljene ugotovitve se nato posplošijo na celotno množico dogodkov in stanj, torej na celotno poslovanje. Prav zato je izjemnega pomena, da je izbran vzorec dovolj reprezentativen, da lahko na njegovi osnovi davčni inšpektor zbere zadosten in zadovoljiv obseg dokaznega gradiva kot podlage za presojo ter oblikovanje ocene o zakonitosti in verodostojnosti podatkov, ki se nanašajo na predmet nadzora. Ker merila za določitev vzorca niso posebej predpisana, je izbor dokumentacije lahko povsem naključen ali pa gre za zavestni izbor po časovnem, številčnem ali črkovnem zaporedju oziroma po velikosti evidentiranih zneskov. Uporaba drugih metod matematično-statističnega izbora vzorčnih listin pa je zaradi zapletenosti postopka v praksi redkeje zastopana (Čokelc, 1997, str. 280). V nasprotju z načinom izbora vzorca, ki je prepuščen zgolj odločitvi davčnega inšpektorja, pa mora le-ta pri določitvi velikosti

reprezentativnega vzorca upoštevati stopnjo revizijskega tveganja, ki je opredeljena kot produkt tveganja pri poslovanju, tveganja pri kontroliranju in tveganja pri odkrivanju. Če torej davčni inšpektor v fazi spoznavanja okolja kontroliranja z opazovanjem, poizvedovanjem in preizkušanjem delovanja notranjih kontrol oceni, da je stopnja revizijskega tveganja visoka, bo temu primerno preveril večji obseg podatkov, kot bi jih ob spoznanju, da je revizijsko tveganje na zadovoljivo nizki ravni (Perme, 2000, str. 15).

- **Metoda ocenjevanja** se v davčni praksi uporablja kot sodilo ugotavljanja pravilnosti dejansko izkazanih postavk v davčnem izkazu zavezanca za davek[21] ali pa za oceno davčne osnove v primerih, ko obstaja utemeljen sum, da zavezanec za davek v davčnem obračunu ni navedel popolnih ali resničnih podatkov, in v drugih primerih, kot jih navaja zakon.[22] Tedaj »*davčni organ oceni davčno osnovo na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih zbere v ugotovitvenem postopku, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih osebnih prejemkih, prihodkih in odhodkih, vrednosti premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih prostorov. Pri oceni davčne osnove se lahko davčni organ opre tudi na tovrstne podatke, pridobljene pri osebah, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost, in pri povezanih osebah. Z oceno določena davčna osnova se zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je osnova nižja*.« Ker v predpisih ni eksplicitno določeno, katera metoda ocenjevanja se uporablja pri določitvi davčne osnove, je ta odločitev prepuščena pooblaščeni osebi davčnega organa, torej davčnemu inšpektorju, vendar mora pri tem upoštevati čim več dejavnikov, ki na davčno osnovo tako ali drugače vplivajo (Karneža, 2005, str. 29).

[21] Na primer ocenjevanje izkazanih davčnih prihodkov → na podlagi podatka o standardni porabi materiala izračunamo možno količino proizvodov, ko le-te ovrednotimo po prodajnih cenah, dobimo okvirno vrednost prihodkov.

[22] ZDavP-2 (2006) v 68. členu določa, da lahko davčni organ s cenitvijo določi verjetno davčno osnovo, če: davčni zavezanec ne vloži davčne napovedi ali ne predloži davčnega obračuna organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti; ugotovi, da davčna napoved oziroma davčni obračun temelji na neresničnih ali nepravilnih podatkih; ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v davčnem obračunu, niso sorazmerni z napovedanimi odhodki oziroma odhodki, izkazanimi v davčnem obračunu, razen če zavezanec navede upravičene razloge; davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih razvidov (knjig in evidenc), ki jih je dolžan voditi, ali so razvidi vsebinsko napačni ali če kažejo bistvene formalne pomanjkljivosti, ki opravičujejo sum glede njihove vsebinske pravilnosti; delodajalec ne predloži podatkov o obračunu in plačilu davka iz osebnih prejemkov, ki jih je izplačal.

2.7.3. Načela davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji

Z novelo ZDavP-2 (2006) so prvič normativno oblikovana načela, ki se v postopku DIN uporabljajo dopolnilno temeljnim načelom upravnega postopka po ZUP (1999) in ZIN (2007). Prvih pet načel definira ravnanje davčnega organa, šesto in sedmo pa zavezujeta zavezance za davek. Ta načela so v nadaljnjem besedilu tudi taksativno navedena in pojasnjena:[23]

- *načelo zakonitosti* → kot vrhovno načelo določa, da davčni organ v vseh davčnih zadevah odloča izključno na podlagi zakonov, predpisov, mednarodnih pogodb in drugih aktov o obdavčenju;
- *načelo materialne resnice* → določa, da je davčni organ dolžan ugotoviti in upoštevati vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve o višini davčne obveznosti zavezanca za davek; pri tem se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistvena za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski vsebini;
- *načelo sorazmernosti* → določa, da davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do zavezancev za davek ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev cilja zakona, ki ureja postopkovna vprašanja, in drugih aktov, na podlagi katerih odloča o pobiranju davkov; to načelo tudi določa, da mora davčni organ ob dvomu odločiti v korist zavezanca za davek;
- *načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči* → izraža splošen pomen zaupanja v pravo, vendar tega načela ne gre razumeti kot obvezno pomoč in davčno svetovanje davčnega organa, temveč se pomoč zavezancem za davek daje le v kontekstu izpolnjevanja njihovih davčnih obveznosti;
- *načelo tajnosti podatkov* → je podlaga za celotni sklop pravil, ki po ZDavP-2 (2006) opredeljujejo davčno tajnost kot poseben pravni režim varstva občutljivih podatkov;
- *načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti* → zavezuje zavezance za davek in predstavlja osnovno odgovornost strank v davčnih postopkih ter s tem realizacijo pojma splošne koristi v davčnih zadevah;

[23] Pojasnila so povzeta iz dokumenta »Predlog ZDavP« (Ministrstvo za finance: EVA: 2006-1611-0024, str. 5–6).

- *načelo dolžnosti dajanja podatkov* → zavezuje tako zavezance za davek kot tudi organe in druge osebe, ki razpolagajo s podatki, pomembnimi za odločanje v davčnih zadevah. Kot tako to načelo predstavlja dopolnilo predhodnega načela, saj pravilna odmera oziroma izterjava davkov ni mogoča, če vhodni podatki ne izkazujejo resničnega stanja.

2.8. POMANJKLJIVOSTI DAVČNEGA SISTEMA V SLOVENIJI IN POZITIVNE NOVOSTI NA PODROČJU DAVKOV

Z izvzemom redkih t. i. davčnih oaz, kjer so dohodki in kapital nizko obdavčeni, verjetno ni države, ki bi ji uspelo vzpostaviti idealen davčni sistem. Pravzaprav je največ, kar lahko posamezna država na tem področju naredi, da svoj sistem obdavčenja približa t. i. sodobnim davčnim sistemom, za katere je značilno, da so prvenstveno usmerjeni k zasledovanju ključnih makroekonomskih ciljev, kot so: trajna gospodarska rast, visoka konkurenčnost gospodarstva in nizka stopnja brezposelnosti. Po mnenju Jelčićeve in Jelčića (1998, str. 439) bi država, ki stremi k izgradnji takšnega davčnega sistema, morala pri sprejemanju davčne zakonodaje in oblikovanju davčne politike upoštevati naslednja načela, povzeta po nemškem avtorju A. Wagnerju:

- *finančno-politična načela obdavčitve*, ki zajemajo načela zadostnosti in elastičnosti obdavčitve;
- *ekonomsko-politična načela obdavčitve*, ki zajemajo načela pravilnega oblikovanja davčnega vira in načela izbire davčne oblike;
- *socialno-politična načela obdavčitve*, ki zajemajo načelo univerzalnosti davčne obveznosti in načelo enakomernosti porazdelitve davčnega bremena.
- *davčno-tehnična načela obdavčitve*, kamor sodijo načelo določljivosti davčne obveznosti, načelo relativne ugodnosti davčne obveznosti in načelo cenenosti pobiranja davkov.

In kam sodi naš davčni sistem?

V iskanju odgovora na to hipotetično vprašanje se v političnih in strokovnih krogih vedno znova na široko razpravlja o tem, ali v Sloveniji z vzpostavljenim sistemom obdavčenja zasledujemo cilje ekonomske politike ali pa sistem, kakršen je, služi zgolj polnjenju proračunske blagajne. Pričakovano so mnenja razpravljavcev precej deljena. Tako lahko danes med njimi najdemo stroge zagovornike ene in druge hipoteze kot tudi tiste, ki se glede tega vprašanja nikakor ne morejo dokončno opredeliti.

Davčna ureditev Slovenije je bila tudi v preteklosti pogosto obravnavana tema na raznih strokovnih seminarjih in simpozijih, kjer so udeleženci lahko slišali tako pohvale kot tudi graje oziroma kritike na račun našega davčnega sistema. Pohvalo glede organizacije davčne službe in še posebej glede slovenskega zakona o davčnem postopku je na primer izrazil priznan avstrijski strokovnjak za davčno revizijo, Marian Wakouning, ki je leta 1996 na 14. seminarju o davčnem svetovanju dejal, da Slovenija na tem področju uvaja zelo visoko raven davčne ureditve v primerjavi z večino držav članic EU. Po njegovem mnenju so namreč rešitve zakona, ki v Sloveniji ureja davčni postopek, v marsičem podobne rešitvam avstrijskega zakona, Avstrija pa na davčnem področju nasploh velja za zgled celotni EU[24] (Petrov, 1996, str. 2).

Zelo kritično pa je o naši davčni ureditvi nekaj let kasneje (2001) na 33. simpoziju o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji govoril Mayr, ki je v svojem prispevku poudaril, da številne pomanjkljivosti na področju davkov Slovenijo oddaljujejo od sodobnih davčnih sistemov. Njegovo stališče je temeljilo na raziskavi, ki jo je opravil v letu 2000. Rezultati te raziskave so pokazali na slabosti, ki se nanašajo predvsem na: problem visokih dajatev in visokih stroškov davčnega postopka, problem dokaznega bremena, problem izvršljivosti davčnih odločb, problem dvostopenjskega reševanja davčnih sporov in problem nejasnosti izvedbenih predpisov ter problem samovolje davčnih inšpektorjev (Mayr, 2001, str. 327-330).

Ker so od opravljene raziskave do danes naši predpisi o obdavčenju doživeli številne spremembe, so problemi, na katere je Mayr opozoril, bodisi delno bodisi v celoti odpravljeni. Zaradi tega dejstva in tudi zato, ker se z nekaterimi njegovimi ugotovitvami strokovno ne morem strinjati, sem v naslednjih nekaj odstavkih kritično pokomentirala vsakega izmed problemov, ki jih je imenovani avtor v prej omenjenem prispevku izpostavil.

Čeprav so izvedene davčne reforme usmerjene k zmanjševanju obremenitev davčnih zavezancev,[25] je *problem visokih dajatev* v našem davčnem sistemu še vedno prisoten. Pri tem problemu sem torej enakega mnenja kot Mayr, saj so, navkljub pozitivnim spremembam, davčne obveznosti dejansko še vedno preveliko breme za davkoplačevalce. To pa ima negativen vpliv tako na pritok tujega kapitala kot tudi na

---

[24] »Še Nemci so kilometre za Avstrijo, da o Veliki Britaniji, ki postopkovna vprašanja v davčnih zadevah rešuje na podlagi 20 različnih davčnih pravil in je trenutno šele na začetku uvajanja enotnega sistema davčnega postopka, zasnovanega po nemškem vzorcu, sploh ne govorim«, je dejal Wakouning (Petrov, 1996, str. 2).

[25] Na primer: zgornja stopnja davka pri dohodnini se je s 50 % znižala na 41 %; davčna stopnja pri DDPO se bo v obdobju od 2007 do 2010 postopoma znižala s 25 % na 20 % (2007 = 23 %; 2008 = 22 %; 2009 = 21% od 2010 dalje = 20 %), uvedeno je postopno zmanjševanje stopnje davka na izplačane plače. Ta obveznost preneha s 1. 1. 2009 (Uradni list RS št. 21/06). In drugo.

konkurenčnost slovenskega gospodarstva, še posebej v povezavi z nefleksibilno delovnopravno zakonodajo.

Naslednji problem, ki ga je Mayr izpostavil, zadeva *obremenitev davčnih zavezancev z visokimi stroški davčnega postopka.* Ta problem je z novelo ZDavP-2 (2006) delno odpravljen, kajti po 79. členu tega zakona vsaka stranka postopka nosi svoje stroške, če se postopek konča ugodno za zavezanca za davek ali če se ugotovitve davčnega organa ne razlikujejo od predloženega davčnega obračuna oziroma vložene napovedi. Pri vložitvi pravnega sredstva, to je pritožbe zavezanca, stroške tega dela postopka nosi tista stran, za katero se postopek konča neugodno oziroma se ob delnem uspehu stroški delijo v sorazmerju z doseženim uspehom. Torej gredo po novem celotni stroški davčnega postopka v breme zavezanca za davek samo v primeru, če se postopek konča neugodno zanj oziroma, če je stroške postopka zavezanec za davek povzročil po svoji krivdi.

Glede problema *dokaznega bremena* se z Mayrjem načeloma strinjam, saj še vedno velja, da mora zavezanec za davek svoje trditve, na podlagi katerih se davčna obveznost zmanjša, dokazati. Vendar je pri tem treba poudariti, da institut dokaznega bremena zavezuje tudi davčni organ, ki je po drugem odstavku 76. člena ZDavP-2 (2006) prav tako dolžan dokazati vsa dejstva, na podlagi katerih davčna obveznost nastane ali ne nastane oziroma se poveča ali zmanjša. S tem je verjetnost, da bi prišlo do napačne presoje davčnega organa, minimalna, zato pričakujem, da se bo v prihodnosti število utemeljenih pritožb davčnih zavezancev bistveno zmanjšalo, zaradi česar bo tudi težav v zvezi z dokazovanjem domnevno napačnih ugotovitev davčnega organa vse manj.

S spremembo ZDavP-2 (2006) je tudi *problem izvršljivosti davčnih odločb* nekoliko manj pereč, kot je bil pred leti, ko je na ta problem opozoril Mayr. Sicer še vedno velja, da pritožba davčnega zavezanca ne zadrži izvršitve odločbe, vendar je k tej določbi dodana dikcija, da lahko davčni organ po uradni dolžnosti davčno izvršbo odloži do odločitve o pritožbi, če oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi. Poleg prihranka stroškov bo z uporabo te dikcije pridobljen tudi prihranek časa, kar je vsekakor velika prednost za obe stranki postopka.

Problem dvostopenjskega reševanja davčnih sporov je Mayr argumentiral s trditvijo, da o pritožbi zoper odločitev davčnega urada kot prvostopenjskega organa odloča GDU. Menim, da ta trditev imenovanega avtorja tudi po takrat veljavni zakonodaji ni bila pravilna, saj v tem primeru pritožba na drugi stopnji ne bi imela nikakršnega smisla. O njej bi potemtakem odločal organ, ki je z dajanjem stališč o zadevi sodeloval v postopku, ki ga je vodil prvostopenjski organ. Kakorkoli že, dejstvo je, da po aktualni zakonodaji o davčnih sporih na drugi stopnji odloča ministrstvo za finance. Torej je tudi

ta slabost našega davčnega sistema odpravljena, seveda če so razlogi za to sploh kdaj dejansko obstajali.

V zvezi s *problemom nejasnosti izvedbenih predpisov* je Mayr na podlagi mnenj anketirancev opozoril, da pojasnila davčnih organov pri tolmačenju določb zakonskih predpisov pogosto niso enotna. Če se navežem na določbe 13. člena ZDavP-2 (2006),[26] se po mojem mnenju kaj podobnega v praksi ne bi smelo dogajati. V nasprotju z zakonskimi podlagami, za katere se strinjam, da so zelo zapletene in nejasne, so uradna stališča, pojasnila in navodila, ki jih kot izvedbene predpise izda minister za finance ali GDU, nedvoumna in dovolj jasna, da jih tudi laiki lahko razumemo. Poleg tega so ti dokumenti izdani prav z namenom zagotavljanja enotne uporabe predpisov z delovnega področja davčnega organa in so zavezujoče narave, kar pomeni, da se morajo vsi davčni organi pri sprejemanju odločitev o obdavčenju zavezancev za davek ravnati po njih.

Čeprav so rezultati Mayrjeve raziskave pokazali tudi na *problem samovolje davčnih inšpektorjev*, menim, da tega ne moremo sprejeti kot splošno dejstvo. Pri presoji verodostojnosti nakazanega problema namreč ne smemo pozabiti, da gre za navedbe anketirancev, ki niso uradno preverjene. Po drugi strani naj opomnim tudi na to, da so davčni inšpektorji pri nadziranju zavezancev za davek dolžni postopati po načelih davčnega postopka. Torej je njihova samovolja s tem precej omejena. Tako so, sodeč po mojih izkušnjah iz prakse, subjektivni odločitvi posameznega davčnega inšpektorja prepuščene edino interpretacije nekaterih pojmov, ki v zakonu niso natančno definirani. Pri tem imam predvsem v mislih pojem poslovne potrebnosti stroškov storitev svetovanja, izobraževanja, reprezentance in podobno oziroma pogosto sporen pojem neizterljivosti terjatev. Vendar sem tudi v teh primerih mnenja, da ne gre toliko za samovoljo davčnega organa, temveč gre bolj verjetno za nezadostne ali pa formalno neustrezne dokaze, s katerimi zavezanci za davek spodbijajo domnevno sporno odločitev davčnega inšpektorja.

Poleg novosti, ki sem jih sproti navedla pri komentiranju »domnevnih problemov« našega davčnega sistema, v nadaljevanju bralce seznanjam še z nekaterimi drugimi dopolnitvami davčne zakonodaje, katerih pozitivne učinke smo davkoplačevalci zaznali že letos oziroma jih bomo imeli priložnost zaznati v bližnji prihodnosti. Gre za novosti, ki se nanašajo na:

- *Prenovo instituta samoprijave*, s katerim se želi zavezance za davek spodbuditi k temu, da bi morebitne kasneje odkrite nepravilnosti v predloženih davčnih

[26] Določbe 13. člena ZDavP-2 (2006) se nanašajo na pravico davčnega zavezanca do informiranja in določajo, da mora biti sistem informiranja zasnovan na način, da omogoča vsem zavezancem za davek čim lažji, enoten in sodoben dostop do informacij ter zagotavlja enotno izvajanje zakonov o obdavčenju.

obračunih ali davčnih napovedih sami čim prej sporočili DURS in hkrati s tem premalo obračunane davke, vključno s pripadajočimi zamudnimi obrestmi, tudi plačali. S tem naj bi zavezanci, brez posegov davčnega organa, pripomogli k realnemu in pravičnemu plačevanju obveznih dajatev.

- *Uvedbo instituta zavezujoča informacija*, ki zavezancu za davek na podlagi vloge, naslovljene na GDU, daje možnost pridobitve informacij o davčni obravnavi njegovih nameravanih transakcij oziroma nameravanih poslovnih dogodkih. Po 14. členu ZDavP-2 (2006) je GDU najpozneje v 15 delovnih dneh od prejema vloge dolžan zavezanca za davek obvestiti o tem, ali bo zavezujočo informacijo izdal, oziroma pojasniti razloge, zakaj takšne informacije ne bo izdal. Če se vlogi ugodi, mora GDU informacijo posredovati prosilcu v pisni obliki najkasneje v šestih mesecih od vročitve obvestila iz prejšnjega stavka. Izdana informacija o davčni obravnavi konkretnega posla je za davčni organ zavezujoča, kar pomeni, da je davčno tveganje zavezanca za davek, ki se bo na podlagi vsebine zavezujoče informacije morda odločil za izvedbo nameravane transakcije oziroma posla, odpravljeno, hkrati z odpravo tveganja pa se bo na ta način povečalo tudi splošno zaupanje davkoplačevalcev v enotno postopanje davčnega organa. To je še posebno pomembno za tuje investitorje, ki privlačnost nekega gospodarskega okolja ocenjujejo tudi skozi vidik pravne varnosti na področju davčne zakonodaje.

- *Prilagoditev davčnih pravil, ki zadevajo davčno obravnavo rezervacij, oslabitev in odpisov terjatev, računovodskim predpisom*, kar bo zagotovo pripomoglo, da bodo zavezanci za davek zahteve, ki izhajajo iz SRS, bolj dosledno spoštovali že pri izdelavi računovodskih izkazov.

- *Poenostavljen postopek pri dohodnini*, ki je bil poskusno uveden že pri obračunu tega davka za leto 2006, v prihodnosti pa naj bi ta način neposrednega ugotavljanja posameznikove obveznosti v zvezi z dohodnino postal splošna praksa.

- *Uvedbo virtualne davčne svetovalke »Vide«,* ki bo s svojim »znanjem« postopno pokrila vsa področja davkov, za zdaj pa smo se davkoplačevalci na tej spletni strani lahko »z njo seznanili« zgolj pri iskanju odgovorov na odprta vprašanja v zvezi z dohodnino.

- *Poenostavitev evidenc na področju transfernih cen med rezidentoma.* Novost je v tem, da zavezancu za davek ni treba k davčnemu obračunu predložiti obsežne dokumentacije v zvezi s posli, ki jih je v davčnem obdobju imel s povezanimi osebami – rezidenti. Te podatke bo davčnemu organu predložil samo na izrecno

zahtevo inšpektorja. To bo bistveno zmanjšalo administrativne stroške, prihranjenih pa bo tudi nekaj ur dela tako pri zavezancih za davek kot pri davčnem organu.

- *Obveznost predložitve davčnega obračuna v elektronski obliki*, ki bo prav tako pozitivno učinkovala na zmanjšanje administrativnih stroškov. Pri tem naj dodam, da za velike in srednje gospodarske družbe ta obveznost velja že od 1. 4. 2007, za ostale družbe in samostojne podjetnike pa se skladno s prehodno določbo 409. člena ZDavP-2 (2006) zahteva po predložitvi davčnega obračuna oziroma davčne napovedi v elektronski obliki začne uporabljati najpozneje s 1. 1. 2009.

Iz vsega navedenega izhaja, da se v nasprotju s tezo, ki jo je v svojem prispevku zagovarjal Mayr, naš sistem obdavčenja počasi vendarle približuje sodobnim davčnim sistemom. Ne nazadnje o tem pričajo tudi ugodni makroekonomski rezultati, ki so v zadnjem času glavna tema samohvale sedanje koalicije. Realno gledano, pa seveda vseh zaslug za rekordno gospodarsko rast in opazen trend zmanjševanja števila brezposelnih ne moremo pripisati zgolj aktualnim dogajanjem. Nasprotno, treba si je priznati, da uspeh ni prišel čez noč, marveč so imele pri tem močan vpliv tudi aktivnosti prejšnje vladajoče strukture, ki so začrtale pot in ustvarile temelje za uspešno izvedbo sedanjih reform na področju gospodarstva, socialnih transferov in davkov.

Kljub trenutno ugodnim makroekonomskim rezultatom se je vseeno treba zavedati, da lahko slabo organizirana davčna služba, ki usmerja in vodi celotno davčno administracijo, še tako dobro zasnovano davčno politiko dokaj hitro spremeni v neučinkovito. In še več. Če davčna služba ne zagotavlja visoke stopnje javnega zaupanja v njeno integriteto, nepristranskost in poštenost, se utegne celo zgoditi, da bo to vodilo v postopni razkroj javnih financ in pravne države. Kot pravi Rop (2007, str. 17), se Slovenija temu že nevarno približuje, saj bi po njegovem mnenju zaradi spornih in nenavadnih primerov, ki v zadnjem času pretresajo našo davčno administracijo, DURS težko označili kot kredibilen, pravičen in zaupanja vreden državni organ. Svoje stališče Rop argumentira zlasti z opozarjanjem na nasprotje interesov generalnega direktorja DURS. Le-ta ima namreč v lasti podjetje, ki pravnim in fizičnim osebam na veliko svetuje, kako minimizirati plačilo davkov. Pri tem Rop poudarja, da je sporno predvsem dejstvo, da ti davčni zavezanci nimajo nikakršnih problemov z davčnim organom (op.: kar je javno na POP TV izjavil sam generalni direktor DURS), pač pa imajo težave davčni inšpektorji, če na kršitve davčnih predpisov, ugotovljene pri katerem izmed teh davčnih zavezancev, opozorijo pristojne organe pregona (op.: kot primer navaja sporno odpoved pogodbe o zaposlitvi davčnemu inšpektorju, ki je po službeni dolžnosti vložil kazensko ovadbo zoper lastnika podjetja, ki je v preteklosti

tesno sodelovalo s podjetjem v lasti generalnega direktorja DURS). Nadalje Rop v svojem članku opozarja tudi na nenavaden primer, ko isti odvetnik, ki svetuje davčni upravi v postopku zoper odpuščenega davčnega inšpektorja, hkrati brani podjetje, ki je v lasti enega izmed slovenskih županov, zoper katerega vodi davčna uprava postopek davčne izvršbe zaradi izterjave dolgov državi. »Pri vsem tem je najbolj nenavadno, da nihče od odgovornih ne vidi očitnega nasprotja interesov. Ob dejstvu, da so sprejete spremembe in poenostavitve davčnih postopkov končno vendarle usmerjene v pravo smer, bi jim nujno morala slediti tudi kredibilna, neodvisna in nepristranska davčna uprava. Domnevni klientelizem, konfliktnost interesov in politizacija, ki smo ji danes priča na DURS, pa tega žal ne more zagotoviti. Tako lahko preganjanje davčnih inšpektorjev namesto davčnih utajevalcev z drugimi besedami označimo kot narobe obrnjeni dacarski svet, kar obenem dokazuje, da se v Sloveniji premalo zavedamo, da predstavlja neodvisna davčna inšpekcija srce davčne administracije. Brez neodvisne davčne inšpekcije namreč davčna administracija postane sama sebi namen, davkoplačevalci oziroma državljani pa prepuščeni prosti presoji tistih, ki so si davčno upravo politično prilastili.« (Rop, 2007, str. 17).

Pravkar povzeta negativna kritika nekdanjega premiera slovenske vlade je brez dvoma močno zamajala zaupanje davkoplačevalcev v poštenost in pravičnost DURS, zato menim, da bi moral sedanji finančni minister o njej temeljito razmisliti in morda kot povračilni ukrep predlagati zamenjavo generalnega direktorja davčne službe. V nasprotnem primeru pa se bojim, da bodo imela takšna in podobna dejanja, ki mečejo slabo luč na DURS, dolgoročno slab vpliv na splošno davčno moralo davkoplačevalcev, ki je že danes, brez teh negativnih in skrb vzbujajočih zgledov, na dokaj nizki ravni.

3. RAZLIKE MED DAVČNIM IN RAČUNOVODSKIM POROČANJEM V SLOVENIJI IN TUJINI

3.1. SPLOŠNE RAZLIKE MED DAVČNIM IN RAČUNOVODSKIM POROČANJEM

Razlike med davčnim in računovodskim poročanjem je laže razumeti, če jih najprej pojasnimo s splošnega vidika. Ne glede na to, da za obe vrsti poročil črpamo podatke iz istega informacijskega sistema, se davčno poročanje od računovodskega v splošnem razlikuje po namenu in uporabnikih. Temeljne razlike, ki iz tega izhajajo, pa so v Sloveniji enake kot v drugih državah.

Tako so davčna poročila povsod po svetu namenjena izključno in samo davčnim organom, kar pomeni, da niso javna. Za ta poročila je značilno, da zajemajo računovodske informacije, potrebne za ugotavljanje davčnih obveznosti. Kot taka so davčna poročila sestavljena za podjetje kot celoto in izkazana na posebnih, vnaprej predpisanih obrazcih. Konkretno vsebino, način obračunavanja in davčno stopnjo ter rok plačila in predložitve obračuna davčnemu organu določajo zakoni in podzakonski akti, ki urejajo področje posameznega davka.

Iz povedanega lahko povzamemo, da davčna poročila uporablja država za kontrolo nad obračunavanjem in plačevanjem obveznih dajatev, ki gredo v breme davkoplačevalcev.

Nasprotno pa so računovodska poročila v odvisnosti od poročevalske enote, ki je v poročilu obravnavana, namenjena bodisi zunanjim bodisi notranjim uporabnikom. Tako z računovodskimi poročili podjetja na eni strani obveščajo interesne skupine zunanjih uporabnikov[27] o premoženjskem in finančnem stanju ter doseženem poslovnem izidu podjetja kot celote, na drugi strani pa se računovodska poročila nanašajo na predračunske in obračunske informacije o prihodnjem delovanju oziroma o doseženih izidih delov podjetja kot organizacijskih enot ali posameznih izvajalnih funkcij ali pa posameznih mest odgovornosti. Kot taka so namenjena notranjim uporabnikom, zlasti poslovodstvu in nižjim vodstvenim ravnem. Konkretno vsebino, obliko in rok predložitve računovodskih poročil za javno objavo[28] predpisuje zakon,[29] ki določa statusna korporacijska pravila ustanovitve in poslovanja gospodarskih subjektov ter le-

[27] To so lastniki podjetij, investitorji, posojilodajalci, kupci in dobavitelji.

[28] To so računovodski izkazi za zunanje uporabnike, ki so jih podjetja dolžna posredovati AJPES.

[29] V Sloveniji je to Zakon o gospodarskih družbah (ZGD, 2006).

te zavezuje k uporabi računovodskih standardov[30] kot strokovnih pravil računovodenja. V nasprotju s to vrsto poročil pa računovodska poročila za notranje uporabnike niso predpisana, zato tudi njihova vsebina, oblika in rok za predložitev niso vnaprej določeni, temveč so prilagojeni vsakokratnim potrebam, problemom, okoliščinam oziroma ciljem podjetja.

Če podobno kot pri davčnem poročanju tudi na tem mestu povzamemo bistvo, lahko rečemo, da so uporabniki računovodskih poročil vsi deležniki, ki so tako ali drugače vpeti v delovanje oziroma poslovanje podjetja, poročila pa uporabljajo za sprejemanje odločitev o investiranju, financiranju in poslovnem sodelovanju oziroma o notranjem delovanju vseh delov podjetja kot poslovnega sestava.

Poleg splošnih razlik obstajajo med davčnim in računovodskim poročanjem tudi razlike, v katerih se odražajo: pravna ureditev države, lastniška struktura gospodarskih subjektov, način njihovega financiranja, razmere gospodarjenja in davčna politika posamezne države. S tega zornega kota obravnavamo razlike med eno in drugo vrsto poročanj po dveh kriterijih, in sicer glede na razmerje med davčnimi in računovodskimi pravili ter glede na ureditev posameznih davčnih institutov. Zato je razumljivo, da tovrstne razlike niso enoznačne, marveč se od države do države, zlasti po drugem kriteriju, precej razlikujejo.

3.2. RAZLIKE MED DAVČNIM IN RAČUNOVODSKIM POROČANJEM GLEDE NA RAZMERJA MED DAVČNIMI IN RAČUNOVODSKIMI PRAVILI

Ker se gospodarske kategorije, kot so: prihodki, odhodki in dobiček pojavljajo tako v davčnem kakor tudi v računovodskem obračunu, bi marsikdo pričakoval, da bo dobiček kot rezultat obračunov v obeh primerih enak. Vendar ni tako. Zaradi uporabe različnih pravil računovodskega in davčnega poročanja se namreč dobiček, ugotovljen za davčne namene, praviloma razlikuje od izkazanega dobička za poslovne namene. Medsebojni vpliv enih in drugih pravil pa se od države do države precej razlikuje, kar je predvsem posledica pravne ureditve države, načina financiranja podjetij in razvitosti računovodske stroke.

Lamb, Nobes in Roberts (1998, str. 173–188) so na področju ugotavljanja medsebojnih vplivov davčnih in računovodskih pravil naredili precejšen korak. Razvili so poseben model merjenja stopnje povezanosti davčnega in računovodskega poročanja, na podlagi

[30] Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP), ki so bili uveljavljeni v letu 2001, in/ali Slovenski računovodski standardi (SRS), ki so bili sprejeti novembra 2005, uporabljajo pa se od 1. januarja 2006 dalje.

katerega lahko vsako državo razvrstimo v eno izmed petih kategorij, ki so prikazane v tabeli 2.

Tabela št. 2: Kategorije povezanosti davčnega in računovodskega poročanja glede na razmerja med davčnimi in računovodskimi pravili

OZNAKA KATEGORIJE	OZNAKA POVEZANOSTI	RAZLAGA
I	NEPOVEZANOST	Davčno in računovodsko poročanje nista povezana; naslanjata se na uporabo različnih predpisov in pravil.
II	IDENTIČNOST	Računovodska poročila se hkrati uporabljajo tudi za davčne namene.
III	VODILNA VLOGA RAČUNOVODSTVA	Zaradi pomanjkanja davčnih pravil se za obe vrsti poročanj uporabljajo računovodska pravila.
IV	VODILNA VLOGA DAVČNIH PRAVIL	Zaradi pomanjkanja računovodskih pravil se za obe vrsti poročanj uporabljajo davčna pravila.
V	PREVLADA DAVČNIH PRAVIL	Davčna pravila se kljub obstoju nasprotujočih računovodskih pravil uporablja za obe vrsti poročanj.

Vir: Nobes, 2003, str. 8.

Kot vidimo iz tabele 2, se pri I. kategoriji davčna in računovodska pravila ter praksa razlikujejo, zato davčna pravila ne vplivajo na računovodsko poročanje, in obratno: računovodska pravila ne vplivajo na davčno poročanje. Preostale štiri kategorije pa vsebujejo različno stopnjo medsebojne povezanosti davčnih in računovodskih pravil. O II. kategoriji govorimo, kadar ni na voljo posebne izbire za davčno in računovodsko poročanje, saj so pravila enaka za oba namena. V takšnem primeru obstaja zelo majhna možnost, da bi davčni motiv vplival na izbiro računovodske usmeritve. Pri III. kategoriji so računovodska pravila natančnejša od davčnih, zato davčna praksa sledi računovodskim pravilom. To dopušča možnost, da lahko davčni motiv prevladuje pri izbiri računovodskih usmeritev, kadar je teh več na izbiro, saj se bo izbrana računovodska usmeritev zaradi pomanjkanja davčnih pravil uporabljala tudi za davčne namene. IV. in V. kategorija povezanosti sta očiten primer vpliva davčnih pravil na izbiro računovodske usmeritve. Tako zaradi odsotnosti natančnega računovodskega pravila pri IV. kategoriji uporabljamo davčno pravilo za obe vrsti poročanj. Podobno pri V. kategoriji povezanosti, kljub obstoječim računovodskim pravilom, pri izbiri računovodske usmeritve prevlada davčno pravilo (Klobučar, 2004, str. 37–38).

Avtorji predstavljenega modela (Lamb, Nobes, Roberts, 1998, str. 173–188) predlagajo, da se pri ugotavljanju medsebojne odvisnosti obeh vrst poročanj v posamezni državi

proučijo davčna in računovodska pravila za izbrana računovodska področja, na katerih prihaja do pomembnejših odmikov med davčnim in računovodskim poročanjem.[31]

S pomočjo tega modela je Lamb na primeru Velike Britanije, Združenih držav Amerike, Nemčije in Francije prišel do zaključka, da obstaja bistvena razlika med povezanostjo davčnega in računovodskega poročanja v t. i. anglosaksonskih državah in državah celinske Evrope. Za prvo skupino držav velja nizka, za drugo pa visoka stopnja odvisnosti med obema vrstama poročil (Nobes, 2003, str. 8).

S primerjavo trinajstih evropskih držav je do podobnega zaključka prišel tudi Hoogendoorn, ki je med primerjanimi državami zaznal dva različna tipa povezanosti obeh vrst poročanj. Prvega je označil kot neodvisni, drugega pa kot odvisni tip poročanja (Alley, 2005, str. 18).

Kot bistveno značilnost neodvisnega tipa poročanja Hoogendoorn izpostavlja možnost, da lahko podjetja za potrebe davčnega in računovodskega poročanja izberejo uporabo različnih računovodskih usmeritev. V to skupino uvršča: Veliko Britanijo, Češko, Poljsko, Dansko, Irsko, Nizozemsko in Norveško. O odvisnem tipu poročanja pa govori, kadar računovodska poročila temeljijo na davčnih pravilih oziroma kadar so davčna poročila odvisna od računovodskih metod, uporabljenih v računovodskih izkazih. Med države, za katere je značilen odvisni tip davčnega in računovodskega poročanja, Hoogendoorn uvršča: Belgijo, Finsko, Francijo, Nemčijo, Italijo in Švedsko (Alley, 2005, str. 18).

Vpliv razmerij med davčnimi in računovodskimi pravili na davčno in računovodsko poročanje je proučevala tudi Knobbe-Keukova. Njeni izsledki so pravzaprav enaki kot Hoogendoornovi, le da pri interpretaciji le-teh uporablja druge izraze. Tako na primer razlike v obeh vrstah poročanj označuje kot razlike med t. i. poslovno in davčno bilanco, opredeljuje pa jih takole (Knobbe-Keuk, 1993, str. 17):

- davčno bilanco lahko sestavimo popolnoma neodvisno od poslovnih bilanc, saj davčni predpisi v celoti določajo, kako ugotovimo osnovo za davek;
- poslovna bilanca je hkrati davčna;
- poslovna bilanca je v svoji osnovi podlaga za davčno bilanco, davčni predpisi pa podrobneje določajo, kako je treba poslovno bilanco preurediti za davčne potrebe.

[31] Iz proučevanja so izključeni tisti mednarodni računovodski standardi, ki ne vplivajo na merjenje dobička v posameznih podjetjih, to so razkritja (MRS 1, 7, 14, 15, 24, 30, 32 in 33), pridružena podjetja in skupni podvigi (MRS 28 in 31), pokojninski programi (MRS 26) ter hiperinflacija (MRS 29) in davek iz dobička (MRS 12) (povzeto po Klobučar, 2004, str. 38).

Na podlagi navedenih razmerij je Knobbe-Keukova zaznala, da med davčno in poslovno bilanco obstajata dve strukturi povezanosti. Prvo strukturo je označila kot neodvisno, drugo pa kot odvisno. Kot rečeno, se njena ugotovitev v ničemer ne razlikuje od ugotovitve Hoogendoorna, razlaga odvisne in neodvisne strukture pa je po tej avtorici nekoliko drugačna, kot je razlaga odvisnega in neodvisnega tipa poročanja po Hoogendoornu.

Po Knobbe-Keukovi se temeljna značilnost neodvisne strukture odraža v tem, da je opredelitev obdavčljivega dobička neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. Pri tem poudarja, da neodvisnosti opredeljevanja dobičkov ne gre razumeti dobesedno, saj je delna odvisnost med računovodenjem in obdavčenjem vedno prisotna, pač pa se kot bistvo neodvisnosti razume svoboda podjetij, da lahko pri sestavljanju bilanc za poslovne namene izberejo druge računovodske usmeritve kot pri sestavljanju davčne bilance. Uporaba določenih pravil glede odhodkov in davčnih olajšav namreč ni povezana z njihovim upoštevanjem v poslovnih bilancah. O odvisni strukturi pa avtorica govori, kadar se poslovne bilance prilagajajo davčni, in obratno. Zaradi težnje po minimiziranju plačila davka vodi ta odvisnost k izkazovanju majhnih dobičkov. To na eni strani pomeni, da so davčna pravila pretežno determinirana nad računovodskimi, na drugi strani pa je davčni dobiček prav tako odvisen od izbranih računovodskih metod pripoznavanja in vrednotenja gospodarskih kategorij, izkazanih v poslovnih bilancah (Kokotec - Novak, 2003, str. 3).

Struktura oziroma tip poročanja, ki sta ga Hoogendoorn in Knobbe-Keukova na osnovi proučevanja razmerij med davčnimi in računovodskimi pravili v trinajstih državah članicah EU pripisala posamezni državi, je prikazana v tabeli 3.

Tabela št. 3: Prikaz uporabe odvisne oziroma neodvisne strukture (tipa) pri davčnem in računovodskem poročanju v trinajstih državah EU

DRŽAVA	STRUKTURA oz. TIP POROČANJA
Belgija	**odvisna**
Češka	**neodvisna**
Danska	**neodvisna**
Finska	**odvisna**
Francija	**odvisna**
Irska	**neodvisna**
Italija	**odvisna**
Nemčija	**odvisna**
Nizozemska	**neodvisna**
Norveška	**neodvisna**
Poljska	**neodvisna**
Švedska	**odvisna**
Velika Britanija	**neodvisna**

Vir: Prilagojeno po Kokotec - Novak (2003, str. 4).

Na podlagi proučevanja povezanosti davčnih in računovodskih pravil v Veliki Britaniji kot izraziti predstavnici anglosaksonskih držav in v Nemčiji kot predstavnici držav celinske Evrope je Klobučarjeva (2004, str. 24–53) z uporabo prej omenjenega modela Lamba, Nobsa in Robertsa ugotavljala, h kateremu modelu (annglosaksonskemu ali celinskemu) se glede na stopnjo povezanosti davčnih in računovodskih pravil nagiba Slovenija. Prišla je do sklepa, da pri večini izbranih računovodskih področij, ki vplivajo na dobiček,[32] prevladuje III. kategorija odvisnosti, kjer je pri izbiri računovodskih usmeritev velika verjetnost upoštevanja davčnega motiva. Tako se danes Slovenija bolj nagiba k celinskemu modelu oziroma sodi med države z visoko stopnjo povezanosti med davčnim in računovodskim poročanjem.

V preteklosti pa zaradi dejstva, da je bila večina slovenskih podjetij v družbeni lasti, ločevanje med davčnim in računovodskim poročanjem pri nas ni bilo izrazito. Potrebe po računovodskem poročanju v prejšnjem sistemu gospodarjenja skorajda ni bilo zaznati, zato so podjetja v računovodskih izkazih videla zgolj podlago za izpolnjevanje davčnih obveznosti, zaradi česar lahko sklepamo, da so težila k izkazovanju čim manjših dobičkov. S privatizacijo podjetij pa je postala potreba po realnem izkazovanju njihovega premoženjskega in finančnega položaja ter doseženega poslovnega izida vse bolj očitna. Realne računovodske informacije so zahtevali posojilodajalci, zlasti pa lastniki, za katere prejšnja politika nizkega izkazovanja dobičkov ni bila sprejemljiva, saj jim je dobiček služil kot osnova za delitev dividend. To je glavi razlog, da se je s spremembo lastništva gospodarskih družb tudi v slovenskih podjetjih začela uveljavljati politika poslovnega in davčnega bilanciranja ter iskanja kompromisov med nasprotujočimi si interesi glede izkazovanja dobička za poslovne in davčne namene (Klobučar, 2004, str. 36).

Kot rečeno, lahko danes razmerje med davčnim in računovodskim poročanjem v Sloveniji označimo kot odvisno. Izkaz poslovnega izida (IPI) je namreč podlaga za izdelavo davčnega izkaza dobička, davčna pravila, opredeljena v ZDDPO-2 (2006) in ZDavP-2 (2006), ter metodološka pravila za izpolnjevanje obrazca davčnega obračuna pa določajo, kako je treba IPI preurediti za davčne potrebe. Slednje je podrobno pojasnjeno v vsebinskem okviru četrtega poglavja.

[32] Izbrana računovodska področja primerjave davčnih in računovodskih pravil: a) pripoznavanje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev (III.kat.); b) stroški amortizacije (III. in V. kat.); c) finančni in poslovni najem (III. kat.); č) nekonsolidacijsko dobro ime (V. kat.); d) izkazovanje dolgoročnih pogodb (III. kat.); e) vrednotenje zalog (III. kat.); f) oblikovanje dolgoročnih rezervacij (III. in V. kat. v prihodnosti I. kat.); g) izkazovanje državnih podpor (I. kat.); h) stroški raziskovanja (III. in V. kat.); j) stroški obresti (III. kat.) (povzeto po Klobučar, 2004, str. 48).

3.3. RAZLIKE MED DAVČNIM IN RAČUNOVODSKIM POROČANJEM GLEDE NA UREDITEV POSAMEZNIH DAVČNIH INSTITUTOV

Pri obravnavi razlik v davčnem in računovodskem poročanju glede na ureditev posameznih davčnih institutov gre za konkretizacijo uporabe davčnih pravil, v katerih se močno odraža davčna politika posamezne države, saj so ta pravila definirana v zakonih in drugih predpisih, katerih predlagatelj so praviloma vlade, ki na ta način politiko davkov oblikujejo bolj ali manj skladno z ekonomskimi cilji države.

Zlasti v zvezi z obdavčenjem dohodkov pravnih oseb se davčne ureditve med državami članicami EU precej razlikujejo. Za ponazoritev si oglejmo razlike pri opredelitvi instituta davčna stopnja, ki so prikazane v tabeli 4.

Tabela št. 4: Stopnje obdavčitev dohodkov v državah članicah EU

DRŽAVA	STOPNJA DAVKA (v %)
Avstrija	25 % od 1. 1. 2005 (prej 34 %); minimalen davek za d. d. 3.500 EUR, za d. o. o. 1.750 EUR
Belgija	Osnovna stopnja 33 % + 3 % »surcharge« (dodatna obremenitev); progresivne stopnje: 24,25 % za obdavčljivi dohodek do 25.000 EUR; 31 % za obdavčljivi dohodek nad 25.000 do 90.000 EUR; 34,5 % za obdavčljivi dohodek nad 90.000 do 322.500 EUR
Češka	24 % od 1. 1. 2006 (prej 26 %); za dobičke investicijskih, vzajemnih in pokojninskih skladov pa velja 5-odstotna stopnja obdavčitve
Danska	28 % od 1. 1. 2005 (prej 30 %)
Estonija	Davek na razdeljen dobiček po stopnji 23,77 od neto zneska razdelitve
Finska	26 % od 1. 1. 2005 (prej 29 %)
Francija	Splošna stopnja 33,33 %; za določena podjetja velja znižana stopnja 15 % ali zvišana 34,34 %; plačuje se minimalni davek po lestvici v odvisnosti od prihodkov (8 razredov od o0 do 110.000 EUR)
Grčija	29 %, od 1. 1. 2007 pa 25 %
Irska	12,5 %; za določene dejavnosti 25 % oziroma 20 %
Italija	33 %
Latvija	15 %
Luksemburg	Splošna 22 % + 4 % »surcharge«; za družbe z obdavčljivim dohodkom do 15.000 EUR veljajo progresivne stopnje, to je 20 % do 10.000 EUR in 26 % nad 10.000 do 15.000
Madžarska	16 %; pod določenimi pogoji pa 10 % na del davčne osnove do 5 mio HUF
Malta	35 %
Nemčija	25 % + 5,5 % »solidarity surcharge«
Nizozemska	25,5 % oziroma 29,6 % za obdavčljive dohodke nad 22.689 EUR
Poljska	19 % od 1. 1. 2004 (prej 27 %)
Portugalska	25 %; znižana stopnja 20 % (možen »surcharge« 10 %, naložen od občin)
Slovaška	19 % od 1. 1. 2004 (prej 25 %)
Slovenija	**25 %; za 2007= 23 %; za 2008=22 %; za 2009=21 %; od 2010 dalje 20 %**
Španija	35 %; podjetja, katerih prihodek ne presega 8 mio EUR, so obdavčena 30 % za 120.202,41 EUR in po splošni stopnji za znesek, ki presega navedeni znesek
Švedska	28 %
Velika Britanija	30 %, če je obdavčljivi dobiček nad 1,5 mio GBP; 0 % za dobiček do 10.000 GBP; 19 % za mala podjetja z dobičkom do 300.000 GBP; za vmesne vrednosti dobička so možne stopnje 23,5 % in 32,75 %

Vir: European Tax Handbook 2006, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam (Povzeto iz dokumenta »Predlog ZDDPO-2«. MF: EVA: 2006-1611-0004, str. 24).

Kot smo lahko videli v tabeli 4, se davčna stopnja v državah članicah EU giblje med 12,5 % na Irskem ter 35 % v Španiji in na Malti. Iz tega lahko sklepamo, da je pri davku od dohodkov pravnih oseb realizirani obseg harmonizacije sistema obdavčenja bistveno manjši od želenega. To dejstvo potrjujejo tudi obsežne informacije, navedene v tabeli 5 (glejte prilogo 1), kjer so za Nemčijo, Dansko in Avstrijo primerjalno prikazane podobnosti in razlike v ureditvah posameznih davčnih institutov, ki v povezavi z davčno stopnjo pomembno vplivajo na velikost davčne obremenitve zavezancev za davek. Iz te primerjalne tabele (tabela 5 v prilogi 1) so razlike opazne zlasti pri: amortizaciji, poravnavi izgube, davčnih vzpodbudah in rezervacijah, še posebej izrazite pa so razlike pri davčni stopnji in davčnih odtegljajih.

Tako so v **Nemčiji** dobički pravnih oseb obdavčeni po efektivni davčni stopnji 26,38 %. Prejete dividende, izplačane rezidentu, so brezpogojno izvzete iz obdavčenja, medtem ko so dividende, ki jih izplača rezident nerezidentu, obdavčene z davčnim odtegljajem po stopnji 20 %, povečani na 21,1 % zaradi 5,5 % dodatnega davka, razen če je prejemnik udeležen v kapitalu izplačevalca vsaj 20-odstotno in ta udeležba traja najmanj eno leto. Obresti so obdavčene po stopnji 25 %, povečani na 26,38 %. Za licenčnine pa v Nemčiji ni davčnega odtegljaja (MF: EVA: 2006-1611-0004, str. 24).

Danska ima klasičen sistem obdavčitve dohodka družb. Dobiček je od 1. 1. 2005 obdavčen po stopnji 28 % (prej 30 %). Dividende med rezidenti so izvzete iz obdavčenja, če je prejemnica udeležena v kapitalu izplačevalke najmanj 20-odstotno in ta udeležba traja najmanj eno leto. Če ta pogoj ni izpolnjen, znaša stopnja davčnega odtegljaja 18,48 %. Dividende, izplačane nerezidentom, pa so obdavčene z davčnim odtegljajem po stopnji 28 %, razen če je prejemnik udeležen v kapitalu izplačevalca vsaj 20-odstotno in ta udeležba traja najmanj eno leto. Za obresti ni odtegljaja, razen če so plačane tuji pravni osebi, ki je obdavčena po bistveno nižji davčni stopnji, kot bi bila po danskih zakonih. V takih primerih so obresti obdavčene po stopnji 30 %. Enako so po stopnji 30 % obdavčene licenčnine, plačane nerezidentu (MF: EVA: 2006-1611-0004, str. 25).

Tudi **Avstrija** ima klasičen sistem obdavčitve dobička, ki se od 1. 1. 2005 obračuna in plača po stopnji 25 % (prej 34 %). Stopnja davčnega odtegljaja pri dividendah je 25-odstotna. Tega odtegljaja ni, če ima družba prejemnica najmanj 25 % deležev v kapitalu izplačevalke. Pri prejemniku rezidentu so dividende, prejete od rezidenta Avstrije, izvzete, ne glede na višino udeležbe, prejemniki nerezidenti pa so obdavčeni z davčnim odtegljajem po 25-odstotni stopnji, razen če je družba prejemnica udeležena v kapitalu izplačevalke najmanj 10-odstotno in ta udeležba traja najmanj eno leto. Obresti so obdavčene po stopnji 25 % za rezidente in nerezidente Avstrije, licenčnine pa so obdavčene po stopnji 20 % samo pri nerezidentih (MF: EVA: 2006-1611-0004, str. 25).

4. DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

4.1. SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

Davek od dohodkov pravnih oseb (DDPO; angl. Corporate Income Tax) se po svojih značilnostih uvršča med neposredne osebne davke in pomeni temelj obdavčitve dohodkov gospodarskih subjektov v Sloveniji.

Nekoliko nenavadno je, da v specialnem zakonu, ki ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka, ne bomo našli določbe, ki bi DDPO definicijsko natančno opredelila. Tako je za terminološko razlago tega pojma treba poseči po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja[33] (MSRP), ki DDPO definirajo kot celoten znesek, ki je vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida v posameznem obdobju glede na odmerjeni davek in odloženi davek. Odmerjeni davek pri tem predstavlja znesek davka iz dobička, ki ga je treba poravnati (povrniti) glede na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) v posameznem obdobju. Odloženi davek pa so zneski davka iz dobička, ki jih bo treba poravnati oziroma bodo povrnjeni v prihodnjih davčnih obdobjih.[34]

Vlogo in pomen DDPO lahko obravnavamo s treh zornih kotov, in sicer: z vidika države, z vidika zavezancev za davek in s funkcijskega vidika.

Gledano z vidika države, DDPO predstavlja enega izmed virov javnofinančnih prihodkov in hkrati tudi enega izmed instrumentov davčne politike, s katerim naša država na eni strani posredno vpliva na doseganje ključnih makroekonomskih ciljev, na drugi strani pa tvorno prispeva k vzpostavitvi davčnega sistema, ki zagotavlja enakost davčnega obravnavanja vseh gospodarskih subjektov, ki nastopajo na trgu. Z uvedbo DDPO se torej v Sloveniji zagotavlja sorazmerna obdavčitev zavezancev za davek glede na njihovo gospodarsko moč, vzpodbujata gospodarska rast in globalna konkurenčnost ter ne nazadnje tudi vzpostavljajo temelji za prilagoditev nacionalnega sistema obdavčenja dohodkov posameznih pravnih subjektov pravnemu redu EU.

---

[33] MSRP davek od dobička obravnavajo v Mednarodnem računovodskem standardu 12 (MRS 12). Navedeno besedilo je povzeto iz Zbirke predpisov Mednarodni standardi računovodskega poročanja z MRS in pojasnili strokovnega odbora za pojasnjevanje – neuradno prečiščena besedila. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Ljubljana, 2006, str. 9.

[34] Podrobnejša razlaga odloženega davka je podana v točki 4.8.

Z vidika davčnega zavezanca lahko rečemo, da DDPO pomeni davčno obveznost kot nadomestilo, ki ga plačuje državi, za uporabo javnih dobrin, infrastrukture in drugih ugodnost, ki mu jih daje ekonomsko in družbeno okolje, v katerem deluje.

Če pa DDPO obravnavamo s funkcijskega vidika, pridemo do spoznanja, da v njem davčna komponenta ni tako izrazito poudarjena, kot bi na prvi pogled pričakovali, temveč je večji poudarek na njegovi razvojni in investicijski vlogi, ki se odražata v vse bolj izraziti funkciji davčne konkurence (Šircelj, 2002, str. 180). Še posebej v današnjih razmerah, ko se globalno gospodarstvo srečuje s širitvijo trgov prek evropskih meja, je več kot očitno zaznati, da so aktivnosti nacionalnih vlad usmerjene zlasti v spremembe davčne zakonodaje, ki naj bi z ugodnejšimi davčnimi stopnjami in raznimi davčnimi olajšavami postala privlačna za tuje investitorje, obenem pa naj bi domačemu gospodarstvu omogočila stabilno rast in razvoj. Končno so obsežne davčne reforme, ki smo jim priča tako v Sloveniji kot v drugih državah članicah EU, neizpodbitni dokaz, da postajajo ureditve davčnih institutov, ki vplivajo na osnovo za odmero DDPO, pomemben konkurenčni dejavnik nacionalnih gospodarstev.

4.2. ZGODOVINSKI PREGLED PRAVNIH PODLAG DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

Republika Slovenija je DDPO uvedla v prvem delu davčne reforme s sprejetjem Zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO, 1990), ki je začel veljati 1. 1. 1991. Ta zakon je bil sprejet v naglici, takoj po osamosvojitvi in brez poznavanja tedaj že jasno začrtane davčne reforme v državah članicah EU. Zaradi omenjenih dejstev so bile spremembe na področju tega davka povsem pričakovane in tudi neizbežne, zlasti glede na okoliščine, ki so se dogajale po letu 1990. Pri tem mislim na: 1. *pospešeno širitev in povezovanje evropskih trgov*; 2. *spremembe našega gospodarskega sistema,* kot je nova ureditev statusnih vprašanj gospodarskih subjektov in obveznost uporabe računovodskih standardov pri vodenju poslovnih knjig in izdelavi letnih poročil, namesto do tedaj uveljavljenega sistema vodenja računovodstva po zakonu o računovodstvu (ZR, 1993), ter 3. *sistemske pomanjkljivosti obstoječega zakona*, ki so se pokazale pri izvajanju predpisanega sistema obdavčenja.

Iz navedenih razlogov je bil v letu 1993 sprejet nov ZDDPO (1993), uporabljal pa se je od 1. 1. 1994. V letih 1995, 1996 in 2002 so bile uzakonjene novele tega zakona. Najobsežnejše spremembe so bile v noveli iz leta 1996, ko je bil sprejet Zakon o davčnem postopku (ZDavP, Uradni list RS, št. 18/96), ki je razveljavil procesne določbe tedanjega ZDDPO (1993 oziroma 1995).

Naslednji večji poseg na področju DDPO je Slovenija izvedla med uvajanjem tretjega dela davčne reforme, ko je bilo zaradi približevanja EU treba naš pravni red uskladiti s pravnim redom EU in na podlagi tega v nacionalno davčno zakonodajo implementirati naslednje evropske direktive: 1. *Direktiva Sveta 90/434/EGS* z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic; 2. *Direktiva Sveta 90/435/EGS* z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic ter 3. *Direktiva Sveta 2003/49/ES* z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti in licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (ZDDPO-1, 2003, člen 2).

Temeljno načelo vsake izmed 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 EU (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 5).

Zaveza Slovenije, da bo sistem obdavčenja dohodkov prilagodila evropskemu sistemu, je bila torej glavni razlog, da je bil konec leta 2003 sprejet nov zakon, ki smo ga po vzorcu drugih držav poimenovali Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1, 2003). Kot tak se je v nekaterih določbah uporabljal že od vstopa Slovenije v EU, v celoti pa od 1. 1. 2005.

Poleg določb, ki so povzemale prej omenjene evropske direktive o skupnem sistemu obdavčenja, so bile v ZDDPO-1 (2003) v primerjavi s starim zakonom opazne zlasti naslednje razlike:

- definicija zavezanca za davek je bila širše in podrobneje opredeljena;
- obseg davčne obveznosti za rezidenta se je razširil na svetovni dohodek;
- krog subjektov, ki niso zavezani k plačilu davka, se je zmanjšal;
- dopuščena je bila izbira davčnega obdobja;
- davčna obravnava transfernih cen je bila podrobneje opredeljena;
- na novo so bile opredeljene osebe, ki jih štejemo za povezane;
- podrobno so bili definirani pogoji za obdavčitev v skupini;
- prihodki in odhodki so se po tem zakonu v davčni obračun zajemali strogo po času nastanka, kar je imelo za posledico, da rezervacije in odhodki zaradi oslabitev gospodarskih kategorij niso bili davčno priznani med njihovim oblikovanjem oziroma prevrednotenjem;

- spremembe so bile opazne tudi pri nekaterih olajšavah in pri amortizaciji;[35]
- obdobje, v katerem je dopuščeno pokrivati davčno izgubo, se je z uveljavitvijo ZDDPO-1 (2003) podaljšalo s 5 na 7 let.

V letih 2004 in 2005 je ZDDPO-1 (2003) doživel nekaj sprememb in dopolnitev, vendar je bilo iz objektivnih razlogov vseeno treba pripraviti nov zakon. Potrebo po tem so narekovali zlasti naslednji dejavniki:[36]

- *Zasledovanje razvojnih ciljev Slovenije*, ki izhajajo iz strateških dokumentov,[37] ki posegajo na področje ekonomske politike ter so naravnani k doseganju konkurenčnosti in gospodarske rasti ter k približevanju in uvrstitvi Slovenije med najbolj razvite države članice EU. Med ukrepi za realizacijo teh ciljev so bili zajeti tudi ukrepi za reformo davčnega sistema, iz katerih med drugim izhaja sprememba zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.
- *Pomanjkljivosti ZDDPO-1(2003, 2004 in 2005)*, na katere so opozorili tako zavezanci za davek kot strokovna javnost. V obstoječem zakonu so bile nekatere normativno oblikovane definicije neustrezne oziroma nezadostne, nekaj pa je bilo tudi takih, ki so bile nedoločno definirane. Kot pomanjkljivost s tega vidika se je tedaj veljavnemu zakonu očital zlasti način, da v besedilu posameznih določb poleg taksativno naštetih kategorij dopušča še druge kategorije, ki pa niso določno navedene, ali pa kategorije našteva kot »zlasti te«. Takšne in podobne nedorečenosti pa dajejo možnost arbitrarnosti, kar povečuje verjetnost davčnih sporov, zato je bila potreba po odpravi le-teh povsem upravičena.
- *Uveljavljene spremembe druge zakonodaje*, zlasti zakonodaje, ki določa splošna pravila o računovodenju. Šlo je predvsem za potrebo po dopolnitvi in preureditvi veljavnih davčnih institutov, ki vplivajo na ugotavljanje davčne osnove. Davčna obravnava le-teh naj bi v večji meri sledila računovodskim pravilom, ki jih opredeljujejo MSRP in/ali SRS (2006).
- *Zahteva po dokončni implementaciji Direktive 90/434/EGS*, ki zadeva enotno obdavčenje pri združitvah, delitvah, prenosih sredstev in zamenjavah kapitalskih deležev ter pri prenosu statutarnega sedeža evropske družbe ali evropske zadruge med državami članicami EU.

---

[35] ZDDPO-1 (2003, 2004 in 2005) je dopuščal, da se znesek amortizacije, ki v davčnem obdobju presega davčno priznane odhodke, kot odhodek prenese v drugo davčno obdobje.

[36] Povzeto po dokumentu »Predlog ZDDPO-2«. MF: EVA 2006-1611-0004, str. 4.

[37] Ti dokumenti so: Strategija razvoja Slovenije za obdobje 2007–2013; Program reform za izvajanje Lizbonske strategije ter Okvir gospodarskih in socialnih reform za povečanje blaginje v Sloveniji.

Nov ZDDPO-2 (2006), v katerem so upoštevane navedene pripombe, predlogi in rešitve, je bil sprejet v letu 2006, uporablja pa se od 1. 1. 2007 dalje.

4.2.1. Temeljne spremembe ZDDPO-2 glede na ZDDPO-1

V primerjavi z ZDDPO-1 (2003, 2004 in 2005) so v ZDDPO-2 (2006) opazno spremenjena naslednja temeljna področja, ki jih zakon obravnava:[38]

- *Davčna osnova* → spremembe so: a) pri davčni obravnavi prejetih dividend in dela dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev; b) pri obravnavi oblikovanja rezervacij – v višini 50 % zneska oblikovanja znižujejo davčno osnovo; c) pri obravnavi odhodkov zaradi prevrednotenja – odhodki zaradi oslabitev gospodarskih kategorij so praviloma davčno priznani oziroma se priznajo pod določenimi pogoji; č) pri obravnavi stroškov dela – po novem se stroški dela, vključno z bonitetami, v celoti priznajo kot odhodek.
- *Davčna izguba* → novost je časovna neomejenost prenašanja davčne izgube v naslednja davčna obdobja.
- *Davčne olajšave* → ukinjena je olajšava za investicije v opremo, olajšava za zaposlovanje je skrčena zgolj na zaposlovanje invalidov, na novo pa sta uvedeni: 1. olajšava za spodbujanje izvajanja praktičnega dela v sistemu strokovnega izobraževanja in 2. regijska olajšava, ki bo začela veljati z dnem, ko Evropska komisija odobri to shemo državne pomoči.
- *Davčna stopnja* → določno je urejeno postopno zniževanje splošne davčne stopnje s 25 %, ki je velja prej, na 23 % v letu 2007, na 22 % v letu 2008, na 21 % v letu 2009 in na stopnjo 20 %, ki bo veljala od 1. 1. 2010 dalje.
- *Bistvena novost je obravnava dohodkov od storitev, če so plačane osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja poslovodstva v tretjih državah,*[39] *v katerih je stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 %* → taki dohodki se štejejo kot dohodki z virom v Sloveniji in so obdavčeni z davčnim odtegljajem. Gre za posebno pravilo proti odlivanju dohodka zavezanca v države z nižjo obdavčitvijo od 12,5 % oziroma proti odločanju zavezanca za nakup storitev v teh državah samo zato, da bi se dosegla ugodnejša davčna obravnava takšnih plačil. Seznam držav z nižjo davčno stopnjo od 12,5 % po 8. členu novega zakona objavljata ministrstvo za finance in DURS.

[38] Povzeto iz dokumenta »Predlog ZDDPO-2« (MF: EVA 2006-1611-004, str. 8–19).

[39] Kot tretje države se štejejo države, ki niso članice EU.

- *Stopnja davčnega odtegljaja* se je s 25 % znižala na 15 %.
- *Amortizacija* → sprememba amortizacijskih stopenj za nekatere kategorije sredstev, kot novost pa je opredeljena tudi amortizacija naložbenih nepremičnin.
- *Novost je tudi definiranje in davčna obravnava skritih rezerv in prikritega izplačila dobička*, ki se obravnava kot dohodek, podoben dividendam.
- *Odprava obdavčenja v skupini* → zavezanci, ki ugotavljajo davek na podlagi obdavčenja v skupini, lahko nadaljujejo s tem načinom le še do preteka dobe, za katero je bilo dano dovoljenje za obdavčenje v skupini.

4.2.2. Ocena finančnih posledic ZDDPO-2 za proračun Slovenije

Po oceni ministrstva za finance bodo javnofinančni prihodki Slovenije v letu 2007 zaradi novega ZDDPO-2 (2006) nižji za približno 20 mlrd tolarjev (83,5 mio EUR). V oceni so bile upoštevane postavke, ki se bodo z uporabo davčnega obravnavanja po novem zakonu bistveno spremenile, narejena pa je bila na podlagi podatkov iz obračunov DDPO za leto 2005 (MF: EVA-2006-1611-0004, str. 19–21).

Tabela št. 6: Prikaz ocene finančnih posledic ZDDPO-2 za proračun po vplivnih postavkah

VPLIVNA POSTAVKA	VPLIV NA DAVČNO OSNOVO V LETU 2005 / VPLIV NA BODOČE JAVNOFINANČNE PRIHODKE
Rezervacije	Zaradi nepriznavanja po ZDDPO-1 je bila davčna osnova višja za 34,7 mlrd tolarjev ali za 3 % → vpliv spremenjene obravnave na bodoče JFP bo NEGATIVEN
Bonitete	Stroški ugodnosti in odhodki za druga izplačila zaposlenim po ZDDPO-1 niso bili davčno priznani, zato je bila davčna osnova višja za 26,5 mlrd tolarjev ali za 2,4 % → vpliv spremenjene obravnave na bodoče JFP bo NEGATIVEN
Odhodki prevrednotenja	Po ZDDPO-1 niso bili priznani odhodki zaradi oslabitev gospodarskih kategorij, zato je bila davčna osnova višja za 173 mlrd tolarjev ali za 15 %, kar je pomenilo za dobrih 20 % višje JFP od DDPO → vpliv sprememb na bodoče JFP bo NEGATIVEN
Investicijska olajšava	Zaradi te olajšave se je davčna osnova znižala za 216,3 mlrd tolarjev ali 20 % → vpliv ukinitve olajšave na bodoče JFP bo POZITIVEN
Nova olajšava in druge ugodnosti	Ocenjuje se, da se bo v bodoče davčna osnova zaradi olajšave za spodbujanje izvajanja praktičnega dela v sistemu strokovnega izobraževanja in drugih ugodnosti, ki jih zakon vnaša na drugih področjih obravnave, znižala za cca 2,1 mlrd tolarjev → vpliv na bodoče JFP bo NEGATIVEN

Vir: Prilagojeno po »Predlog ZDDPO -2« (MF: EVA-2006-1611-0004, str. 21).

Opomba: **JFP** = javnofinančni prihodki; **mlrd** = milijarda.

4.3. PRISPEVKI DDPO V JAVNOFINANČNE PRIHODKE SLOVENIJE

V javnofinančne prihodke (JFP) uvrščamo: tekoče prihodke, ki zajemajo davčne in nedavčne prilive, kapitalske prihodke, prihodke od prejetih donacij, transferne prihodke in prejeta sredstva iz EU.

Davčni prihodki, med katere poleg DDPO štejemo še: dohodnino, prispevke za socialno varnost, domače davke na blago in storitve, davek na izplačane plače, posebni davek na določene prejemke ter davek na bilančno vsoto bank in hranilnic, so od leta 1992 do leta 2006 v povprečju predstavljali kar 92,4 % celotnih proračunskih prihodkov.[40]

Tabela št. 7: Absolutna vrednost vseh davčnih prihodkov in DDPO za obdobje 1992–2006, prikazana v mio SIT, ter prikaz deleža DDPO v davčnih prihodkih za isto obdobje v %

LETO	SKUPAJ DAVČNI PRIHODKI	DDPO	DELEŽ DDPO V DAV. PRIH.	VERIŽNI INDEKS	INDEKS LETO 1992=100
1992	210.831	5.943	2,82	-	100
1993	303.824	6.660	2,19	78	78
1994	409.301	14.994	3,66	167	130
1995	499.986	12.941	2,59	71	92
1996	584.900	22.291	3,81	147	135
1997	675.227	33.562	4,97	130	176
1998	762.848	39.593	5,19	104	184
1999	895.055	42.177	4,71	91	167
2000	927.672	51.795	5,58	118	198
2001	1.039.585	68.775	6,62	118	235
2002	1.071.313	75.223	7,02	106	249
2003	1.281.821	107.394	8,38	119	297
2004	1.365.468	124.355	9,11	109	323
2005	1.464.868	142.401	9,72	107	345
2006	1.602.226	225.820	14,09	145	500
SKUPAJ	**13.094.925**	**973.924**	**7,44**		

Vir: URL: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/bilten/ Drzavni proracun 1992-2006.xls; 29.6.2007.

[40] Vir: URL: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/bilten/ Drzavni proracun 1992-2006.xls; 29.6.2007.

Kot je razvidno iz tabele 7, se je delež DDPO v davčnih prihodkih v posameznih letih obdobja 1992–2006 gibal med 2,19 % v letu 1993 in 14,09 % v letu 2006, v povprečju pa je znašal 7,44 % vseh prihodkov od pobranih davkov. Podatek o relativno majhnem deležu DDPO nazorno potrjuje v uvodu ugotovljeno spoznanje, da uvedba tega davka v osnovni funkciji ni namenjena polnjenju državnega proračuna.

Številke v tabeli 7 tudi kažejo, da je DDPO dosegel največjo odstotno raven v celotnih davčnih prihodkih v letu 2006. V tem letu je bil delež DDPO za 45 % večji kot v predhodnem letu oziroma petkrat večji v primerjavi z letom 1992. Glavni razlog za takšno stanje lahko brez dvoma pripišemo učinkom sprememb specialnega zakona (tj. ZDDPO-1B). Na porast deleža DDPO v letu 2006 glede na leto 2005 pa so vplivale tudi spremembe, ki so bile posledice prehoda na nove računovodske standarde. Seveda bi z empiričnim proučevanjem našli tudi druge vplivne dejavnike, kot so na primer: višina izkazanih dobičkov, porast števila pravnih oseb, ki so zavezane k plačilu DDPO, in končno tudi davčni nadzor oziroma uspešnost izterjave neplačanih zneskov davka, vendar bi ugotavljanje vseh možnih vzrokov že presegalo okvir vsebin, ki jih želim prikazati v magistrskem delu.

Za nazornejšo predstavo o gibanju odstotnega deleža DDPO v davčnih prihodkih obravnavanega obdobja so ti podatki prikazani tudi v grafični obliki.

Graf št. 1: Prikaz gibanja deleža DDPO v davčnih prihodkih Slovenije za obdobje 1992–2006 v %

Vir: URL: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/bilten/ Drzavni proracun 1992-2006.xls; 29.6.2007.

4.4. SPLOŠNE DOLOČBE ZDDPO-2 IN ZDavP-2

Kot rečeno, predstavlja temeljno pravno podlago obdavčitve dohodkov v Sloveniji trenutno veljavni ZDDPO-2 (2006), ki se uporablja od 1. 1. 2007 dalje. Določbe tega zakona so sistemizirane v 15 poglavij in obsegajo 100 členov. Pri izpolnjevanju obveznosti, ki jo ZDDPO-2 (2006) predpisuje, morajo zavezanci za davek subsidiarno upoštevati tudi ZDavP-2 (2006), ki v splošnem ureja postopkovna vprašanja v zvezi z obračunavanjem, plačevanjem in pobiranjem davkov, ZGD (2006) kot temeljni zakon gospodarskih družb ter MSRP oziroma SRS kot strokovna pravila računovodenja.

Med splošnimi določbami ZDDPO-2 (2006) in ZDavP-2 (2006) so v nadaljevanju podane opredelitve:

- zavezancev za davek,
- kriterijev za rezidentstvo oziroma nerezidentstvo,
- oseb, ki se štejejo za povezane osebe,
- oprostitve davka,
- predmeta obdavčitve in davčnega obdobja,
- načina ugotavljanja in plačevanja davka ter davčne stopnje,
- opredelitve vsebine in roka za predložitev davčnega obračuna.

4.4.1. Opredelitev davčnih zavezancev in obseg davčne obveznosti

Po 3. členu ZDDPO-2 (2006) so zavezanci za davek domače[41] in tuje pravne osebe ter družbe oziroma združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava, po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec po zakonu, ki ureja dohodnino (ZDoh, 2005). Glede na ZDDPO-1 (2005) je v tem členu novi zakon dopolnjen s pojasnjevalno določbo, da se v kategorijo združenja oseb po tujem pravu štejejo tudi družbe civilnega prava.

Kriteriji za rezidentstvo so definirani v 5. členu ZDDPO-2 (2006), ki določa, da je zavezanec za davek rezident Slovenije, če izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih pogojev: 1. ima sedež v Sloveniji in 2. ima kraj dejanskega delovanja poslovodstva v Sloveniji. Če zavezanec ne izpolnjuje niti prvega niti drugega pogoja, se obravnava kot nerezident Slovenije. Tudi v tem členu lahko v primerjavi s starim zakonom zaznamo

[41] Domače pravne osebe javnega prava in samoupravne lokalne skupnosti niso zavezanci za davek.

spremembo, in sicer v pogoju za rezidentstvo, ki ni več kraj dejanskega upravljanja, temveč kraj dejanskega delovanja poslovodstva.

Obseg davčne obveznosti je določen z rezidentstvom. Tako velja, da so rezidenti Slovenije obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da je davčni zavezanec vsaka pravna oseba, ki dosega dobiček z opravljanjem dejavnosti oziroma opravlja kakršnokoli pridobitno dejavnost[42] ali na območju Slovenije ali v tujini.

V nasprotju z rezidenti pri obdavčevanju nerezidentov velja teritorialno načelo. Nerezidenti Slovenije so torej davčni zavezanci le za dohodke, ki jih dosegajo z opravljanjem dejavnosti v stalni poslovni enoti, ki v celoti ali delno posluje na območju Slovenije. Pri tem ZDDPO-2 (2006) tudi s primeri navaja, kaj šteje in kaj ne za stalno poslovno enoto. Posebej je na tem mestu treba opozoriti, da se za davčne zavezance, ki so rezidenti držav, s katerimi ima Slovenija sklenjen sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčenju, neposredno uporabljajo določbe tega sporazuma, če sporazum ureja stalno poslovno enoto drugače, kot jo ureja ZDDPO-2 (2006).

4.4.2. Opredelitev oseb, ki se štejejo za povezane osebe

»*Za povezani osebi se štejeta rezidenta*, ki sta 1. povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima en rezident neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem rezidentu; ali 2. en rezident obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami; ali 3. če imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani v dveh rezidentih neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Za povezani osebi se štejeta tudi rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost, če ima ista fizična oseba ali njeni družinski člani v rezidentu najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v

[42] Po ZGD (2006), ki ureja statusna vprašanja pravnih oseb, se šteje za pridobitno dejavnost vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička. Tako so razen pravnih oseb, ki so ustanovljene neposredno v skladu z ZGD, davčni zavezanci tudi vse druge pravne osebe, ki so ustanovljene in organizirane na podlagi drugih predpisov in dosegajo dobiček z opravljanjem kakršnekoli pridobitne dejavnosti (banke, hranilnice, zavarovalnice, zavodi, zadruge, društva, agencije in podobne organizacije).

drugem rezidentu ali obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.« (Citirano iz ZDDPO-2, 2006, prvi in drugi odstavek 17. člena.)

»*Za povezani osebi se štejta zavezanec rezident ali nerezident in tuja pravna oseba ali tuja oseba brez pravne osebnosti, ki ni zavezanec*, 1. če ima zavezanec neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v tuji osebi ali obvladuje tujo osebo na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali 2. če ima tuja oseba 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v zavezancu ali obvladuje zavezanca na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali 3. če ima ista oseba hkrati neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh zavezancih ali ju obvladuje na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali 4. imajo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh rezidentih ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami.« (Citirano iz ZDDPO-2, 2006, prvi, drugi, tretji in četrti odstavek 16. člena.)

4.4.3. Davčne oprostitve

V 9. členu ZDDPO-2 (2006) je določeno, da so zavezanci, ki so s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti,[43] oproščeni plačila davka, vendar so, ne glede na to določbo, dolžni plačati davek od dohodkov, ki jih pridobivajo z opravljanjem pridobitne dejavnosti. S tem v zvezi je zelo pomembno ločiti prihodke, ki so ustvarjeni iz pridobitne, od prihodkov, prejetih iz nepridobitne dejavnosti, torej iz JFP, članarin, dotacij ipd. Enako je treba ločiti tudi odhodke. Zakon v 27. členu sicer opredeljuje, da se odhodki pridobitne dejavnosti lahko določajo sorazmerno ali po dejanskih stroških, vendar Slovenski inštitut za revizijo (SIR) zaradi poenostavitve obračuna priporoča uporabo metode sorazmernih stroškov. Uporaba metode dejanskih stroškov je namreč bolj zapletena, ker je v večini primerov povezana s problemom

[43] To so: zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice in reprezentativni sindikati.

določitve ustreznih ključev za ugotavljanje oziroma razmejevanje stroškov na pridobitno in nepridobitno dejavnost (Odar, 2006, str. 2).

4.4.4. Predmet obdavčitve in davčno obdobje

Z davkom od dohodkov pravnih oseb so obdavčeni:

1. dobički, ki jih zavezanci dosegajo z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti (PE) ali preko PE, ki se nahaja v Sloveniji, ter

2. dohodki zavezancev z virom v Sloveniji, od katerih se, razen dividend in dohodkov, podobnim dividendam, obračuna in plača davčni odtegljaj.

Dohodki z virom v Sloveniji so taksativno našteti v 8. členu ZDDPO-2 (2006). V primerjavi s starim zakonom so določbe tega člena definirane bistveno natančneje. ZDDPO-1 (2005) je med temi dohodki na primer navajal dohodke od odsvojitve: »nepremičnin in premičnin, ki se nahajajo v Sloveniji; vrednostnih papirjev, izdanih v Sloveniji, ter dohodke od odsvojitve lastniških deležev gospodarskih družb, zadrug in drugih oblik organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s slovenskimi predpisi.« Iz tega določila ni bilo jasno, ali je imel zakonodajalec v mislih obdavčenje prihodkov od odsvojitve ali zgolj obdavčenje dobička, doseženega pri teh transakcijah. Kot rečeno, je to dvoumnost ZDDPO-2 (2006) odpravil z zamenjavo termina »dohodek« s terminom »dobiček«.

Davčno obdobje, za katerega se sestavi davčni obračun, je enako koledarskemu letu, vendar zakon dopušča, da lahko zavezanec za davek izbere davčno obdobje, ki je enako poslovnemu letu, če se le-to razlikuje od koledarskega leta. Pri tem mora zavezanec upoštevati dvoje: 1. o izbiri davčnega obdobja mora obvestiti davčni organ in 2. izbranega davčnega obdobja ne sme spremeniti najmanj tri leta (prej, torej po ZDDPO-1 (2005), je veljalo najmanj pet let).

4.4.5. Način ugotavljanja in plačevanja DDPO ter davčna stopnja

DDPO se glede na način ugotavljanja in plačevanja davčne obveznosti uvršča med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve. To pomeni, da so zavezanci za davek dolžni sami sestaviti davčni obračun in ga predložiti pristojnemu davčnemu organu ter v predpisanem roku izpolniti davčno obveznost.

Že v poglavju tri smo spoznali, da za Slovenijo velja medsebojna odvisnost davčnih in računovodskih pravil, zato morajo zavezanci pri izdelavi davčnega obračuna poleg davčnih predpisov upoštevati tudi splošna pravila vrednotenja gospodarskih kategorij v skladu s 67. členom ZGD (2006)[44] in pravila skrbnega računovodenja, opredeljena v SRS.[45] Zaradi teh značilnosti nekateri avtorji davčni obračun označujejo kot posebno računovodsko poročilo, ločeno od drugih računovodskih poročil, ki se posreduje samo ustrezni davčni inštituciji in ni javne narave (Meigs,Meigs, Meigs, 1995, str. 9).

S ciljem zagotavljanja enakomerne obremenitve davčnih zavezancev in enakomernih prilivov proračunskih prihodkov je v 371. členu ZDavP-2 (2006) odrejena obveznost akontacij davka. Na podlagi te zakonske dikcije mora zavezanec za davek med davčnim obdobjem plačevati akontacijo davka v mesečnih obrokih, če znesek akontacije presega 400 evrov, oziroma v trimesečnih obrokih, če je znesek akontacije manjši od 400 evrov. Obroki akontacije dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, na katerega se nanašajo, in morajo biti plačani v desetih dneh po dospelosti.

Višina akontacije se izračuna od davčne osnove po davčnem obračunu za predhodno davčno obdobje. Če se davčna osnova za tekoče obdobje razlikuje od davčne osnove za predhodno obdobje, lahko davčni zavezanec najmanj 30 dni pred dospelostjo obroka akontacije s pisno vlogo zahteva, da mu DURS spremeni višino akontacije. Višino akontacije lahko po uradni dolžnosti spremeni tudi davčni inšpektor z odločbo, če v postopku DIN ugotovi, da le-ta ne ustreza pričakovani davčni osnovi tekočega obdobja.

Po 60. in 61. členu ZDDPO-2 (2006) se DDPO odmeri od davčne osnove po splošni davčni stopnji 2O % oziroma po posebni davčni stopnji 0 %, ki pod določenimi pogoji velja za investicijske sklade;[46] pokojninske sklade ter nekatere zavarovalnice[47] in za

---

[44] Splošna pravila vrednotenja postavk v računovodskih izkazih so: 1. predpostavlja se nadaljevanje družbe kot delujočega podjetja; 2. uporaba metod vrednotenja se brez utemeljenih razlogov ne sme spreminjati iz poslovnega leta v poslovno leto; 3. treba je upoštevati načelo previdnosti, kot je določeno s SRS ali MSRP; 4. treba je upoštevati načelo poštene vrednosti, kot je določeno s SRS ali MSRP; 5. odhodke in prihodke je treba upoštevati, ne glede na to, kdaj so bili plačani ali prejeti; 6. sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev je treba vrednotiti posamično; 7. začetna bilanca stanja poslovnega leta se mora ujemati s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta (ZGD, člen 67).

[45] Kot npr. strogo upoštevanje nastanka poslovnega dogodka in časovne neomejenosti delovanja ter zagotavljanje kakovostnih značilnosti računovodskih izkazov, ki so: razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost (SRS, 2006, str. IV–V).

[46] Po stopnji 0 % od davčne osnove plačujejo davek investicijski skladi, če so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje (Uradni list RS, št. 110/2002), in če v davčnem obdobju do 30. 11. razdelijo najmanj 90 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja.

[47] Zavarovalnice, ki izvajajo pokojninski načrt po ZPIZ, plačujejo od te dejavnosti davek po stopnji 0 % od davčne osnove, če sestavijo ločen davčni obračun samo za ta pokojninski načrt (ZDDPO-1-UPB1, tretji odstavek 54. člena).

družbe tveganega kapitala.[48] Ta posebna »0-odstotna davčna stopnja« je univerzalna (ne zasledimo je v zakonodaji drugih držav članic EU) in po mojem mnenju nesmiselna, saj to dejansko pomeni, da navedene družbe pod zakonsko določenimi pogoji davka ne plačajo in bi jih zatorej zakonodajalec lahko uvrstil med davčne oprostitve, ki jih obravnava v 9. členu tega zakona.

4.4.6. Davčni obračun in roki za plačilo oziroma vračilo davka

Zavezanci za davek sestavijo davčni obračun na posebnem obrazcu »DDPO – obračunski del«, pri čemer morajo upoštevati metodološka pravila za izpolnjevanje obrazca, ki jih z odredbo predpiše minister, pristojen za finance, in so na voljo na spletni strani DURS.

Sestavni deli davčnega obračuna, ki skupaj s predpisanim obrazcem tvorijo celoto, so:

- izkaz poslovnega izida, vključno s pojasnili, izdelanimi po ZGD (2006) in računovodskih standardih (RS);
- bilanca stanja, vključno s pojasnili, izdelanimi po ZGD (2006) in RS;
- izkaz gibanja kapitala, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube ter pojasnili, izdelanimi po ZGD (2006) in RS;
- drugi podatki v zvezi z izvzetjem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčevanju; s pokrivanjem davčne izgube; z olajšavami, vrednostnimi papirji, dolgoročnimi rezervacijami, obrestmi med povezanimi osebami in transfernimi cenami[49];
- dokazila o plačilu tujega davka, če zavezanec v davčnem obračunu uveljavlja odbitek davka, ki ga je plačal od dohodkov z virom izven Slovenije.

Zavezanci za davek, ki računovodske izkaze posredujejo Agenciji za javnopravne evidence in storitve (AJPES), lahko predložijo davčni obračun brez teh izkazov, vendar morajo to v davčnem obračunu izrecno navesti.

Rok za predložitev davčnega obračuna pristojnemu davčnemu uradu je najpozneje do 31. 3. tekočega leta za preteklo koledarsko leto oziroma najpozneje tri mesece po

---

[48] Družbe tveganega kapitala, ustanovljene po zakonu, ki ureja te družbe, so od dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala obdavčene po stopnji 0 %, če sestavijo ločeni obračun samo za ta del dejavnosti.

[49] Podatke v zvezi s transfernimi cenami med povezanimi osebami rezidenti so zavezanci dolžni priložiti k davčnemu obračunu samo na izrecno zahtevo davčnega organa (ZDavP-2, 2006, člen 382).

zaključku poslovnega leta, če je davčno obdobje enako poslovnemu letu, ki se razlikuje od koledarskega leta. Obveznost predložitve davčnega obračuna velja tudi za tiste davčne zavezance, ki so po ZDDPO-2 (2006) oproščeni plačila davka.

V zvezi z načinom predložitve davčnega obračuna ZDavP-2 (2006) v 57. členu določa, da je treba davčni obračun posredovati v elektronski obliki, kar je novost, ki od 1. 4. 2007 velja za vse zavezance, ki opravljajo dejavnost, razen za samostojne podjetnike, male gospodarske družbe ter mikro družbe in posameznike, ki samostojno opravljajo dejavnost, za katere ta obveznost začne veljati 1. 1. 2009.

Zavezanec za davek, ki v davčnem obračunu ugotovi obveznost za plačilo davka, mora razliko med plačano akontacijo in obračunanim davkom plačati v 30 dnevih od predložitve davčnega obračuna. Če pa zavezanec v davčnem obračunu ugotovi preplačilo davka, lahko vračilo preveč plačane akontacije zahteva ob predložitvi davčnega obračuna. V tem primeru mora davčni organ znesek preplačila davka vrniti davčnemu zavezancu v 30 dnevih od predložitve zahtevka.

Pri davčnih obveznostih, ki izhajajo iz davčnega odtegljaja, pa velja, da mora plačnik davka skladno s 70. členom ZDavP-2 (2006) za davčnega zavezanca izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj po stopnji 15 % od dohodkov, ki se po ZDDPO-2 (2006) štejejo, da imajo vir v Sloveniji. Davčni odtegljaj se obračuna in odtegne od posameznega dohodka ob izračunu tega dohodka, plača pa se na dan izplačila dohodka. Obračun vsakega davčnega odtegljaja mora plačnik davka predložiti tako davčnemu organu kot tudi davčnemu zavezancu najkasneje na dan izplačila dohodka, na katerega se davčni odtegljaj nanaša.

ZDavP-2 (2006) v členih od 361 do 369 obravnava tudi posebne oblike davčnega obračuna. Ker zakon zelo podrobno določa vsebino teh posebnih davčnih obračunov, so na tem mestu zgolj našteti. In sicer gre za davčni obračun:

- pri združitvah in v posebnih primerih pripojitev ali spojitev;
- pri razdelitvah z ustanovitvijo in razdelitvah s prevzemom ter v posebnih primerih razdelitev;
- pri oddelitvah z ustanovitvijo in oddelitvah s prevzemom ter v posebnih primerih oddelitev;
- pri postopku prisilne poravnave, stečaja in likvidacije ter pri postopku prenehanja davčnega zavezanca po skrajšanem postopku.

4.5. OPREDELITEV DAVČNE OSNOVE, DAVČNIH PRIHODKOV IN DAVČNIH ODHODKOV V SLOVENIJI

4.5.1. Opredelitev davčne osnove v Sloveniji

V splošnem je davčna osnova za rezidenta in nerezidenta Slovenije, ki opravlja dejavnost v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, dobiček kot presežek obdavčljivih prihodkov nad davčno priznanimi odhodki. Kot taka se davčna osnova ugotovi na podlagi prihodkov in odhodkov, ki so izkazani v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida ter prikazuje prihodke, odhodke in izid na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi (ZDDPO-2, 2006, člen 12).

»Iz te zakonske določbe izhaja, da sta temeljna predpisa za ugotavljanje prihodkov in odhodkov, ki so hkrati osnova za ugotavljanje obeh kategorij tudi za potrebe obdavčenja, Zakon o računovodstvu (ZR, 1993) in ZGD (2006), ki gospodarskim družbam, ustanovljenim po tem zakonu, zapoveduje, da izdelujejo računovodske izkaze v skladu z MSRP oziroma SRS. Ker ta določba izhaja le iz izkaza poslovnega izida, jo lahko razumemo tudi tako, da spremembe vrednosti postavk v drugih temeljnih računovodskih izkazih ne vplivajo na določanje davčne osnove, v kolikor nimajo za posledico tudi sprememb v postavkah prihodkov in odhodkov v izkazu poslovnega izida.« (citirano Odar, 2006, str. 3.)

Davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih → po določilu 14. člena ZDDPO-2 (2006) se zneski razlik, nastalih zaradi spremembe računovodskih usmeritev in popravkov napak, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih, za katere se preračuna preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, vključijo v davčno osnovo kot povečanja oziroma zmanjšanja le-te.

Glede na to, da se popravki napak in spremembe računovodskih usmeritev računovodsko obravnavajo za nazaj s preračunavanjem primerjalnih zneskov sredstev, dolgov in vseh vpletenih sestavin kapitala, njihovi učinki pa ne vstopajo v poslovni izid tekočega obdobja, je takšna rešitev v zakonu logična in potrebna. V nasprotnem primeru namreč napake in spremembe računovodskih usmeritev, ki bi sicer pomenile večje odhodke in/ali prihodke, ne bi nikdar mogle zniževati oziroma povečevati davčne osnove (Jerman, 2006, str. 13).

Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami → pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca rezidenta ali nerezidenta Slovenije se pri prihodkih in odhodkih, ki izhajajo iz transakcij s povezanimi tujimi pravnimi osebami, upoštevajo prenosne ali transferne cene ob pogoju, da te cene niso nižje od primerljivih tržnih cen, če gre za prodajo, oziroma niso višje od primerljivih tržnih cen, če gre za nakup sredstev ali storitev od povezanih oseb.

Primerljiva tržna cena je opredeljena kot cena takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami. Za določitev primerljivih tržnih cen zakon dopušča, da zavezanec sam izbere katerokoli izmed naslednjih metod: metodo primerljivih prostih cen; metodo preprodajnih cen; metodo dodatka na stroške; metodo porazdelitve dobička in metodo stopnje čistega dobička oziroma lahko izbere tudi kombinacijo teh metod (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 16).

Pri ugotavljanju davčne osnove za posle med zavezancema rezidentoma, ki sta povezani osebi, pa se na prihodkovni in odhodkovni strani priznavajo zaračunane cene, razen če eden od rezidentov: 1. v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobij; 2. plačuje davek po stopnji 0 % oziroma po stopnji, nižji od splošne stopnje davka; ali 3. je oproščen plačila davka po ZDDPO-2 (2006). V teh primerih se tudi med rezidentoma upoštevajo transferne cene pod enakimi pogoji, kot če bi šlo za posle s povezanimi tujimi pravnimi osebami (ZDDPO-2, 2006, šesti odstavek 17. člena).

Razlog, da se med zavezancema rezidentoma davčna osnova ugotavlja na opisan način, je v logiki, da je, gledano z vidika določenega posla, povečanje davčne osnove pri enem zavezancu enako zmanjšanju davčne osnove pri drugem zavezancu in je torej celotni davčni učinek v Sloveniji enak, ne glede na ceno, po kateri je bil ta posel zaračunan.

Davčna osnova pri prevrednotenju na višje zneske → pri ugotavljanju davčne osnove se znesek presežka iz prevrednotenja, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti in ga zavezanec prenese v preneseni poslovni izid ali druge postavke kapitala, vključi v davčno osnovo v letu prenosa. Pri sredstvih, ki se amortizirajo, se presežek iz prevrednotenja prenaša v preneseni poslovni izid sorazmerno z obračunano amortizacijo od prevrednotenega dela sredstev (ZDDPO-2, 2006, člen 15).

4.5.2. Opredelitev davčnih prihodkov v Sloveniji

Za davčne namene prihodke razvrščamo v tri kategorije, in sicer ločimo prihodke, ki jih v davčni obračun vključimo v dejansko nastalem znesku, prihodke, ki jih moramo v davčnem obračunu pod določenimi pogoji povečati, ter prihodke, ki se izvzamejo iz davčne osnove oziroma vanjo niso vključeni.

Prihodki, ki jih vključimo v davčni obračun v dejansko nastalem znesku → praviloma lahko vse prihodke iz poslovanja vključimo v davčni obračun v dejansko nastalem znesku pod pogoji: 1. da so bili ustvarjeni v davčnem obdobju, za katerega sestavljamo obračun; 2. da so pripoznani v skladu z računovodskimi standardi in 3. da so izkazani v verodostojnih knjigovodskih listinah. Za davčne zavezance, ki poslujejo preko meja Slovenije in pridobivajo prihodke na podlagi poslovnih odnosov s tujimi pravnimi osebami, ki se po ZDDPO-2 (2006) štejejo za povezano osebo zavezanca, pa velja še dodaten pogoj, in sicer so v takšnih primerih prihodki davčno priznani v dokumentiranem znesku, če so bili obračunani po primerljivih tržnih cenah (Macarol, Drobež, 2003, str. 31).

Prihodki, ki jih vključujemo v davčni obračun v višjem znesku od dejansko nastalega → kot je bilo že v prejšnji točki pojasnjeno, se pri ugotavljanju prihodkov zavezanca na podlagi poslov s povezanimi tujimi pravnimi osebami upoštevajo transferne cene, vendar najmanj do višine prihodkov, ugotovljenih z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki bi se v enakih ali primerljivih okoliščinah dosegle na trgu med nepovezanimi osebami (ZDDPO-2, 2006, člen 16).

Če je torej zavezanec povezanim tujim pravnim osebam prodajal svoje proizvode ali storitve po nižjih cenah od primerljivih tržnih cen, je dolžan prihodke od takšnih prodaj v davčnem izkazu povečati na način, da upošteva razlike v cenah. To pa ne velja za prihodke, ustvarjene v poslih med povezanima pravnima osebama rezidentoma Slovenije. V tem primeru so prihodki pod določenimi pogoji[50] vključeni v davčni obračun v dokumentiranem znesku.

Podobna razlaga velja za prihodke od obresti za posojila, dana povezanim tujim pravnim osebam. Le-te se upoštevajo v obračunanem znesku, vendar najmanj do višine zadnje objavljene, v času odobritve posojila znane priznane obrestne mere. V nasprotnem primeru, torej če je obrestna mera za dano posojilo nižja od predpisane obrestne mere, se za ugotovljeno razliko povečajo prihodki oziroma davčna osnova. Za ugotavljanje prihodkov od obresti za dana posojila povezanim pravnim osebam

[50] Glejte sedmi odstavek točke 4.5.1 in pojasnilo v osmem odstavku iste točke na strani 68.

rezidentom Slovenije pa se enako kot pri prodaji proizvodov ali storitev smiselno uporablja šesti odstavek 17. člen ZDDPO-2 (2006), kar pomeni, da se pod zakonskimi pogoji obresti priznajo v obračunanem znesku.

Prihodki, ki se izvzamejo iz davčne osnove → pri določanju davčne osnove zavezanca rezidenta Slovenije se prejete dividende oziroma drugi deleži iz dobička, vključno z dohodki, ki so podobni dividendam, razen skritih rezerv, ki niso bile predmet obdavčitve pri izplačevalcu, izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, pod pogoji, navedenimi v 24. členu ZDDPO-2 (2006), vendar le, če so bili ti dohodki v tekočem ali preteklih davčnih obdobjih vključeni med prihodki. Določbe tega člena se uporabljajo tudi za prejemnika nerezidenta, če je njegova udeležba v kapitalu oziroma upravljanju pravne osebe, ki deli dobiček, povezana z dejavnostmi, ki jih nerezident opravlja v Sloveniji oziroma prek poslovne enote v Sloveniji (ZDDPO-2, 2006, člen 24).

Prav tako se iz davčne osnove zavezanca izvzamejo: 1. prihodki iz nepridobitne dejavnosti; 2. prihodki iz odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave, in sicer v delu, ki se nanaša na oblikovanje obveznih rezerv po Zakonu o finančnem poslovanju podjetij (ZFPP, 2002); 3. prihodki, ki so v neposredni povezavi z davčno nepriznanimi odhodki (npr. vračilo plačanih kazni zavezanca, prihodki od odprave oslabitev sredstev, če oslabitve niso bile priznane kot odhodek v obdobju prevrednotenja ipd.) ter 4. določen obseg dobičkov iz odsvojitve kapitalskih deležev po pogojih iz 25. člena ZDDPO-2 (2006).[51]

4.5.3. Opredelitev davčnih odhodkov v Sloveniji

Gledano z davčnega vidika, lahko tudi odhodke pravnih oseb razvrstimo v tri skupine, in sicer ločimo: odhodke, ki so priznani v dokumentiranih zneskih, odhodke, ki niso davčno priznani, ter odhodke, ki so davčno priznani pod določenimi pogoji oziroma v omejenih zneskih.

Odhodki, ki so davčno priznani v dokumentiranih zneskih → med odhodke, ki so v celoti tudi davčno priznani, uvrščamo vse odhodke, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov. Vendar podobno kot pri prihodkih tudi za davčno priznavanje

[51] Pri odsvojitvi lastniških deležev se 50 % kapitalskih dobičkov izvzame iz davčne osnove zavezanca, če je bil zavezanec udeležen v kapitalu ali upravljanju druge osebe tako, da je imel v lasti najmanj 8 % delnic, deležev ali glasovalnih pravic; in če znaša čas trajanja te kapitalske udeležbe najmanj šest mesecev in je zavezanec v tem obdobju nepretrgoma za poln delovni čas zaposloval vsaj eno osebo. Dobiček od odsvojitve kapitalskih deležev v bankah v zameno za lastne lastniške deleže ali delnice drugih družb pa se v celoti izvzame iz davčne osnove.

odhodkov obstajajo določeni pogoji, in sicer: 1. da so odhodki dejansko nastali v davčnem obdobju, za katerega sestavljamo davčni izkaz; 2. da so bili obračunani v skladu z računovodskimi usmeritvami ter po računovodskih standardih, pravilnikih in drugih aktih zavezanca; 3. da so izkazani v verodostojnih knjigovodskih listinah ter 4. da zneski odhodkov ne presegajo utemeljene višine glede na obseg proizvodnje in razmere pri poslovanju (Macarol, Drobež, 2003, str. 34).

Odhodki, ki niso davčno priznani → med odhodke, ki niso davčno priznani, uvrščamo odhodke, ki 1. niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti zavezanca za davek; 2. so neupravičeni glede višine; 3. imajo značaj privatnosti ali pa so 4. neobičajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje ter glede na primerjavo z drugimi dejavnostmi, dejstvi in okoliščinami. Slednje ne velja za neobičajne stroške, ki so posledica izrednih in redkih dogodkov, kot so na primer naravne nesreče. V takšnih in podobnih okoliščinah so nastali stroški tudi davčno priznani (Kovač, 2004, str. 108).

V skladu z vsebino predhodnega odstavka so posamezne kategorije davčno nepriznanih odhodkov tudi taksativno naštete in pojasnjene v 30. členu ZDDPO-2 (2006), zato ni smiselno, da jih na tem mestu posebej navajam, pač pa želim v zvezi s tem členom opozoriti na tiste nelogičnosti starega zakona, ki jih je ZDDPO-2 (2006) s črtanjem odpravil. Stari zakon je namreč povsem po nepotrebnem med davčno nepriznanimi odhodki navajal tudi naložbe v opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva ter odhodke oblikovanja rezervacij za kritje možnih izgub. Oboje je bilo nelogično, saj izdatkov za naložbe že po pravilih računovodenja ne uvrščamo med stroške, prav tako tudi oblikovanje rezervacij za možne izgube po MSRP in SRS ni dovoljeno. Torej dejansko ni obstajal nikakršen razlog, zaradi katerega bi ZDDPO-1 (2005) ti dve kategoriji upravičeno navajal med davčno nepriznanimi odhodki, zato je bilo povsem pričakovano, da ju bo nov zakon črtal iz besedila.

Odhodki, ki so davčno priznani v omejenih zneskih oziroma se priznajo pod določenimi pogoji predstavljajo težišče davčnih inšpekcijskih pregledov DDPO. Prav zaradi tega dejstva so posamezne kategorije teh odhodkov zgoščeno prikazane v tabeli 8 (glejte prilogo 2), kjer so za vsako izmed obravnavanih odhodkovnih postavk pojasnjeni pogoji in obseg njihovega davčnega priznavanja, izražen v odstotkih, zraven pa je naveden tudi člen zakona oziroma SRS, na katerega se posamezno davčno pravilo sklicuje. V tem okviru je v tabeli 8 predstavljena davčna obravnava naslednjih stroškov oziroma davčnih institutov:

- stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta;
- institut tanke kapitalizacije (tj. obresti od presežka posojil);

- rezervacije;
- odhodki zaradi oslabitve osnovnih sredstev in zalog;
- odhodki zaradi oslabitve terjatev, finančnih naložb in dobrega imena;
- stroški zalog, stroški dela in stroški amortizacije;
- kapitalske izgube in odhodki, ki se nanašajo na kapitalsko udeležbo;
- transferne cene in stroški obresti med povezanimi osebami.

4.6. POVEČANJA IN ZMANJŠANJA DAVČNE OSNOVE V SLOVENIJI

4.6.1. Povečanja davčne osnove v Sloveniji

Zavezanec za davek je pod določenimi pogoji v davčnem obračunu dolžan povečati davčno osnovo:

- za znesek izkoriščene davčne olajšave;
- za neporabljeni znesek znižane davčne osnove;
- za razliko v obrestih;
- za že uveljavljene davčne izgube.

Povečanje davčne osnove za znesek izkoriščene davčne olajšave se opravi: 1. če zavezanec razporedi dobiček za udeležbo v dobičku pred potekom treh davčnih obdobij po davčnem obdobju, za katero je izkoristil olajšavo za investicije v osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva, ali če ta sredstva proda oziroma odtuji prej kot v treh letih; davčna osnova se poveča v obdobju razporeditve dobička oziroma v obdobju odtujitve sredstev; ali 2. če zavezanec odpove pogodbo o zaposlitvi osebi, za katero je uveljavljal davčno olajšavo, pred potekom dveh let. Davčna osnova se poveča v obdobju, ko je bila pogodba odpovedana oziroma razveljavljena (ta obveznost izhaja iz pogojev uveljavljanja olajšav, ki so bili opredeljeni v starem ZDDPO-1 (2005), vendar se za obdobje veljavnosti posameznega pogoja še naprej upoštevajo).

Povečanje davčne osnove za neporabljeni znesek znižane davčne osnove se opravi, če zavezanec za davek ob koncu četrtega odmernega leta ne dokaže, da je znesek znižane davčne osnove porabil namensko, torej za vlaganja lastnih sredstev v nabavo, rekonstrukcijo oziroma modernizacijo osnovnih sredstev. Davčna osnova se poveča v sorazmerju glede na izpolnjene pogoje (ta obveznost izhaja iz pogojev uveljavljanja

olajšav, ki so bili opredeljeni v starem ZDDPO-1 (2005), vendar se za obdobje veljavnosti posameznega pogoja še naprej upoštevajo).

Povečanje davčne osnove za razliko v obrestih se opravi, če je zavezanec dal zaposlenim ali lastnikom ali povezanim tujim pravnim osebam posojilo po obrestni meri, ki je nižja od davčno priznane. Davčna osnova se poveča za ugotovljeno razliko v obrestnih merah.

Povečanje davčne osnove za že uveljavljene davčne izgube se opravi, če zavezanec bistveno spremeni dejavnost v dveh letih po spremembi lastništva.[52] Davčna osnova se poveča za že uveljavljene davčne izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih. To ne velja za zavezanca, ki dejavnost bistveno spremeni zaradi sanacije poslovanja ali ohranjanja delovnih mest.

4.6.2. Zmanjšanja davčne osnove v Sloveniji

Zavezanec za davek lahko pod določenimi pogoji davčno osnovo, ugotovljeno v davčnem obračunu, zmanjša za določen znesek oziroma odstotek od konkretne osnove, **vendar vsota vseh uveljavljenih olajšav in drugih zmanjšanj ne sme presegati zneska tekoče ugotovljene davčne osnove**. Zmanjšanja davčne osnove so dovoljena v naslednjih primerih:

- za znesek uveljavljenih davčnih olajšav;
- za dohodke z virom v tujini;
- za neizkoriščen del davčnih olajšav iz preteklih let ter
- za pokrivanje davčne izgube.

Zmanjšanje davčne osnove za uveljavljene davčne olajšave v skladu z določbami 55. do 59. člena ZDDPO-2 (2006), in sicer:

- *Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj* se zavezancu prizna v višini 20 % investiranega zneska v njegovo notranjo raziskovalno dejavnost, vključno z nabavo opreme ter storitev za R & R.

[52] Gre za spremembo lastništva delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca neposredno ali posredno za več kot 50 % glede na stanje lastništva pred spremembo (ZDDPO-2, 2006, 36. člen, peti odstavek).

- *Regijska olajšava* se zavezancu prizna v višini 30 % oziroma 40 % nakupa raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo druge osebe ali raziskovalno-razvojne organizacije, ki imajo sedež in opravljajo svojo dejavnost na območjih[53] države, ki imajo BDP na prebivalca nižji od povprečja države do 15 %, oziroma na območjih države, ki imajo BDP na prebivalca za več kot 15 % nižji od povprečja države. Tovrstna vlaganja mora zavezanec za davek opredeliti v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oziroma programu. Shemo za izvajanje regijske olajšave določi Vlada Republike Slovenije, veljati pa začne z dnem, ko jo odobri Evropska komisija.
- *Olajšava za zaposlovanje invalidov* se prizna zavezancu, ki zaposluje invalida, po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov (ZZRZI, 2007). Znesek olajšave znaša v višini 50 % plač te osebe. Zavezanec, ki zaposluje osebo s 100-odstotno telesno okvaro in gluho osebo, pa lahko uveljavlja olajšavo v višini 70 % plač te osebe. Zavezanec, ki zaposluje invalide nad predpisano kvoto po ZZRZI (2007) in katerih invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri istem delodajalcu, lahko zmanjša davčno osnovo v višini 70 % plač za te osebe.
- *Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje* se zavezancu prizna v višini plačanih premij pod pogoji iz 58. člena ZDDPO-2 (2006), vendar največ v višini 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca oziroma maksimalno do 2.390 evrov letno.
- *Olajšava za donacije* se prizna za znesek izplačil, izplačan v denarju in naravi za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, če so bila izplačana rezidentom Slovenije in rezidentom drugih držav članic EU, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitnih dejavnosti, vendar največ do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem obdobju. Dodatno lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove do zneska, ki ustreza 0,2 % obdavčenega prihodka v davčnem obdobju za znesek izplačil, izplačan v denarju in naravi za kulturne namene, če so bila izplačana društvom, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu in so rezidenti Slovenije ali druge države članice EU.
- *Olajšava za izplačila političnim strankam* se zavezancu prizna v dokumentiranem znesku, vendar skupni znesek te olajšave v davčnem obdobju ne sme presegati zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu.

[53] Zakon namesto o območjih govori o področjih, kar je verjetno pomota, saj o področjih govorimo v zvezi z dejavnostmi, medtem ko teritorialno pripadnost označujemo s terminom »območje«.

- *Olajšava za izvajanje praktičnega dela* se prizna zavezancu, ki sprejme vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju. Kot olajšava se prizna znesek, ki ga je zavezanec izplačal tej osebi, vendar največ v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec trajanja praktičnega dela.

Zmanjšanje davčne osnove za dohodke z virom v tujini → gre za zmanjšanje davčne osnove za preneseni dobiček, za katerega je zavezanec že plačal davek v državi, v kateri je bil dobiček dosežen. Pri tem mora zavezanec ta dohodek najprej vključiti v davčni izkaz in z ustreznim dokumentom dokazati, da je bil davek v tujini res plačan.

Zmanjšanje davčne osnove za neizkoriščen del davčnih olajšav iz preteklih davčnih obdobij → po četrtem odstavku 55. člena ZDDPO-2 (2006) lahko zavezanec prenese neizkoriščeni del olajšave za vlaganja v R & R v naslednja davčna obdobja. Prenos neizkoriščene davčne olajšave je možen tudi po sedmem odstavku 59. člena ZDDPO-2 (2006), in sicer velja za olajšavo, ki se nanaša na izplačila za kulturne namene, izplačana v denarju in naravi društvom, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami. Za neizkoriščen del te olajšave lahko zavezanec zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih treh davčnih obdobjih.

Zmanjšanje davčne osnove za pokrivanje davčne izgube → davčni zavezanec izkaže izgubo tedaj, ko je razlika med prihodki, vključno s povečanji davčne osnove, in odhodki, vključno z zmanjšanji davčne osnove, negativna. Izkazano izgubo davčnega obdobja lahko zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih tako, da se najprej pokrije izguba starejšega datuma. Prenos nepokrite davčne izgube v naslednja davčna obdobja ni dovoljen za izgube, ki so nastale v davčnem obdobju, ko je prišlo do bistvene spremembe lastništva v kapitalu zavezanca, ali v preteklih letih, če zavezanec dve leti pred spremembo lastništva ni opravljal dejavnosti ali če je dve leti pred spremembo lastništva ali po njej bistveno spremenil dejavnost.

Na tem mestu še enkrat poudarjam, da lahko davčne olajšave in druga zmanjšanja davčne osnove zavezanec za davek uveljavlja v davčnem obračunu le do višine davčne osnove, ugotovljene v obdobju, na katerega se davčni obračun nanaša.

4.7. RAZLIKE MED IZKAZOM POSLOVNEGA IZIDA IN DAVČNIM OBRAČUNOM V SLOVENIJI

Predstavljene vsebine v predhodnih točkah tega poglavja so podlaga za laže razumevanje razlik, ki jih ugotovimo, če primerjamo računovodski dobiček v izkazu poslovnega izida (IPI) in dobiček, ugotovljen v davčnem obračunu (DO). Doslej smo že spoznali, da je razlog za nastale razlike v dejstvu, da nekatere poslovne dogodke računovodska pravila obravnavajo drugače, kot jih urejajo davčna pravila. Iz tega izhajajoče konkretne posledice in njihove učinke pa bomo spoznali v nadaljevanju, kjer so na kratko opredeljene in pojasnjene t. i. stalne in začasne razlike med obema obračunoma.

Stalne razlike med IPI in DO so dokončne, kar pomeni, da se ne bodo nikdar povrnile oziroma odpravile. Med poslovne dogodke, ki povzročajo tovrstne razlike, sodijo tisti, ki so zaradi davčnih pravil *vključeni samo v obračun računovodskega, ne pa tudi davčnega dobička* (takšni so na primer poslovni dogodki, katerih posledica so davčno nepriznani odhodki ali pa prihodki, ki se izvzamejo iz davčne osnove); oziroma tisti poslovni dogodki, ki *so vključeni samo v davčni, ne pa tudi v računovodski obračun,* kot so na primer prenizko zaračunane prodaje proizvodov in storitev, ki jih je zavezanec prodal tuji povezani pravni osebi, zaradi česar se povečajo obdavčljivi prihodki glede na razliko med primerljivimi tržnimi in zaračunanimi transfernimi cenami (Žuran, 2005, str. 85).

Začasne razlike med obračunoma povzročajo poslovni dogodki, ki so vključeni tako v ugotavljanje računovodskega kot tudi davčnega dobička, vendar so zaradi drugačne obravnave po računovodskih in davčnih pravilih obračunani v različnih obdobjih. Za primer vzemimo pospešeno amortizacijo, ki po davčnih pravilih povzroča prenos presežka stroškov amortizacije v prihodnja davčna obdobja. Podobne posledice povzročajo tudi oblikovanja rezervacij, opravljena prevrednotenja terjatev in drugo. Za razlike, ki nastanejo kot posledica tovrstnih poslovnih dogodkov, torej pričakujemo, da se bodo v prihodnjem oziroma prihodnjih obračunskih obdobjih povrnile oziroma odpravile. To je tudi razlog, da jih označujemo kot začasne razlike, ki povzročajo t. i. odloženi davek (Žuran, 2005, str. 85).

4.8. ODLOŽENI DAVEK

Odloženi davek je davčni institut, ki je v tujini že dolgo uveljavljen, v naši računovodski praksi pa ga do uveljavitve ZDDPO-1 (v letu 2005) nismo poznali, saj

zakon, ki je veljal pred njim, razen možnosti prenosa davčne izgube v naslednja davčna obdobja, ni vseboval določb, ki bi povzročale njegov nastanek.

Odloženi davek je strokovno obsežno obravnavan v vsebinskem okviru MRS 12, zgolj za razlago pa ga lahko poenostavljeno opredelimo kot znesek davka iz dobička, ki ga bo zavezanec poravnal ali pa bo zavezancu povrnjen v prihodnjem oziroma v prihodnjih davčnih obdobjih. Nanaša se torej na računovodsko obravnavanje bodočih davčnih posledic poslovnih dogodkov, ki so se že zgodili in so skladno s temeljno predpostavko nastanka poslovnega dogodka že pripoznani v računovodskih izkazih zavezanca za davek. Pri tem je zelo pomembno, da se prihodnje davčne posledice obračunajo že v letu, v katerem se je poslovni dogodek dejansko zgodil, tudi v primeru, če nastali poslovni dogodek nima davčnih posledic na zneske davka iz dobička, ki bodo plačani za obdobje, v katerem je poslovni dogodek nastal, temveč bodo davčne posledice nastale šele v naslednjih obdobjih. Obveznosti in terjatve do države zaradi odloženih davkov tako nastanejo kot posledica začasnih razlik med poslovnim izidom pred obdavčitvijo, ugotovljenim po računovodskih predpisih, in davčno osnovo, ugotovljeno po davčnih predpisih, ki jo zavezanec za davek izkazuje v davčnem obračunu (Jerman, 2006, str. 15). V povezavi s tem naj opomnim, da so predmet odloženih davkov zgolj začasne razlike med »računovodskim in davčnim dobičkom«, ki nastanejo v enem obdobju in se odpravljajo v drugem obdobju, medtem ko stalne razlike[54] ne povzročajo odloženih davkov.

4.8.1. Računovodska obravnava odloženih davkov

V nasprotju z izvirnim MRS 12, ki je zavezancem za davek dopuščal, da obračunajo odloženi davek bodisi z uporabo metode obveznosti po izkazu poslovnega izida[55] bodisi z uporabo metode obveznosti po bilanci stanja, spremenjeni MRS 12 določa, da se terjatve in obveznosti za odloženi davek obvezno obračunajo samo z uporabo metode obveznosti po bilanci stanja. Ta metoda se osredotoča na začasne razlike, ki se ugotavljajo kot razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva ali obveznosti in njegovo oziroma njeno knjigovodsko vrednostjo v bilanci stanja (MSRP, 2006 / Uvod k MRS 12, str. 5).

Pri tem je **davčna vrednost sredstva** definirana kot znesek, ki se bo pri naslednjih davčnih obračunih odštel od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v

[54] Glejte razlago v drugem odstavku točke 4.7.

[55] Metoda obveznosti po IPI se osredotoča na časovno usklajevalne razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom, ki se pojavijo v enem obdobju in odpravijo v naslednjih obdobjih.

podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstva. Torej ob uporabi, zamenjavi oziroma odtujitvi sredstva ali takrat, ko se na drugi podlagi sredstvo preneha pripoznavati v poslovnih knjigah. **Davčna vrednost obveznosti** pa je njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka od te obveznosti v prihodnjih obdobjih. Tako je na primer pri odloženem prihodku davčna vrednost iz tega izhajajoče obveznosti enaka njeni knjigovodski vrednosti, zmanjšani za znesek prihodka, ki v prihodnjih obdobjih ne bo obdavčen. Kot zgled je možno navesti rezervacije, na podlagi katerih prihodki v prihodnosti ne bodo obdavčeni v delu, v katerem njihovo oblikovanje ni bilo priznano kot odhodek (Jerman, 2006, str. 19).

V odvisnosti od tega, ali začasne razlike povzročajo: 1. terjatve do države za manjše plačilo davka v prihodnosti ali 2. obveznosti do države za večje plačilo davka v prihodnosti, so le-te lahko (Jerman, 2006, str. 20–23):

a) **odbitne**, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna; ali
b) **obdavčljive**, katerih posledica so obdavčljivi zneski pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna.

Posledice odbitnih začasnih razlik in tudi prenosa neizrabljenih davčnih izgub ter neizrabljenih davčnih dobropisov se kažejo v terjatvah za odloženi davek, ki so zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih.

Posledice obdavčljivih začasnih razlik pa se kažejo v obveznostih za odloženi davek, ki so zneski davka iz dobička, ki jih bo treba poravnati v prihodnosti glede na obdavčljive začasne razlike.

Pri terjatvah za odloženi davek je treba opozoriti, da se le-te pripoznajo samo pod pogojem, da obstaja verjetnost, da bo v prihodnosti na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo možno te terjatve uporabiti. Takšna verjetnost obstaja, če ima zavezanec za davek dovolj obdavčljivih začasnih razlik. Če obdavčljivih začasnih razlik ni dovolj, mora zavezanec za davek z drugimi prepričljivimi dokumenti dokazati, da bo v prihodnosti dosegel dovolj obdavčljivega dobička. Pri dokazovanju mora razkriti znesek terjatve za odloženi davek in naravo dokaza, s katerim utemeljuje pripoznanje terjatve (MRS 12, str. 18). To nadalje tudi pomeni, da zavezanci za davek, ki so v preteklosti izkazovali izgubo, ne bodo izpolnjevali pogojev za pripoznanje terjatev za

odloženi davek, saj že obstoj neizkoriščenih davčnih izgub sam po sebi kaže, da prihodnji obdavčljivi dobiček po vsej verjetnosti ne bo na razpolago.

Nekoliko drugače je s pripoznavanjem obveznosti za odloženi davek, ki se lahko pripoznajo za vse obdavčljive začasne razlike, razen začasnih razlik, ki so posledica:

a) začetnega pripoznanja dobrega imena[56] ali
b) začetnega pripoznanja sredstev ali obveznosti v poslovnem dogodku, ki ni združitev, delitev, zamenjava kapitalskih deležev in prenos dejavnosti, ter poslovni dogodek v času nastanka ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

4.8.2. Učinki pripoznavanja terjatev in obveznosti za odloženi davek

»Učinki pripoznavanja terjatev in obveznosti za odloženi davek niso enoznačni. Na splošno velja, da se davčne posledice poslovnih dogodkov izkažejo na enak način, kot se izkaže sam poslovni dogodek, na katerega je vezana terjatev ali obveznost za odloženi davek. Zato se vse terjatve in obveznosti za odloženi davek, povezane s poslovnimi dogodki, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida, pripoznajo v izkazu poslovnega izida. To velja za vse začasne razlike, ki izhajajo iz časovno usklajevalnih razlik iz poslovnih dogodkov, pri katerih gre za priznavanje prihodkov in odhodkov v davčnem obračunu v drugem davčnem obdobju, kot pa so prihodki in odhodki pripoznani v izkazu poslovnega izida (npr. oslabitev dobrega imena, rezervacije, amortizacija). V teh primerih učinki odloženih davkov, skupaj z obračunanim tekočim davkom, zmanjšujejo čisti poslovni izid podjetja, če gre za odložene obveznosti, oziroma povečujejo čisti poslovni izid podjetja, če gre za odložene terjatve. Čisti poslovni izid je namreč razlika med celotnim poslovnim izidom, obračunanim davkom od dobička in odloženim davkom.« (Jerman, 2006, str. 35.)

»Terjatve in obveznosti za odloženi davek, povezane s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi neposredno v kapitalu, pa se pripoznajo neposredno v kapitalu. To velja na primer za prevrednotenja osnovnih sredstev na višjo pošteno vrednost ali pri prevrednotenju finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo, kjer se za učinek prevrednotenja poveča presežek iz prevrednotenja in ne poslovni izid. V teh primerih se za obveznosti za odloženi davek zmanjša presežek iz prevrednotenja.« (Jerman, 2006, str. 35.)

[56] Obdavčljive začasne razlike, ki se nanašajo na dobro ime, pa se pripoznajo, če ne izhajajo iz začetnega pripoznanja dobrega imena (MRS 12, 2006, odstavek 21B, str. 14).

»Podobno vpliva pripoznavanje terjatev in obveznosti za odloženi davek pri poslovni združitvi, delitvi, zamenjavi kapitalskih deležev ter prenosu dejavnosti, na znesek dobrega imena oziroma na prihodke iz presežka poštene vrednosti prevzetega čistega premoženja nad nabavno vrednostjo, ki se pojavi pri tej poslovni združitvi.« (Jerman, 2006, str. 36.)

Pri izračunu zneska terjatev in obveznosti za odloženi davek se uporabijo uveljavljeni davčni predpisi ter davčna stopnja oziroma je treba upoštevati obstoječe predpise, ki so uveljavljeni do dneva bilance stanja, in davčne določbe, ki so predpisane za prihodnja obdobja, ko se bodo obveznosti poravnale oziroma terjatve uveljavile.

Po 80. odstavku MRS 12 (2006, str. 27) je davčni zavezanec dolžan razkriti sestavine odhodka za davek (prihodka od davka), ki zajemajo:

- znesek odhodka za davek (prihodka od davka) iz obračunanega davka,
- skupni znesek na novo pripoznanih in odpravljenih terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki vplivajo na odhodek/prihodek za odloženi davek,
- znesek razlike v odhodku/prihodku iz odloženega davka zaradi spremembe davčnih stopenj ali drugih sprememb davčnih predpisov,
- znesek prihodka iz odloženega davka, ki se pripozna in ki izvira iz predhodno nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike iz prejšnjih obdobij,
- znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane terjatve za odloženi davek (terjatev za odloženi davek je namreč treba odpisati, če obstaja verjetnost, da ne bo bodočih dobičkov).

Posebej je treba razkriti tudi zneske terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki ne vplivajo na poslovni izid, ker se obračunajo:

- v breme ali dobro kapitala (npr. pri okrepitvah gospodarskih kategorij) oziroma
- v breme ali dobro dobrega imena (npr. pri združitvah, delitvah, zamenjavah kapitalskih deležev in pri prenosih dejavnosti).

V zvezi z obračunanim in odloženim davkom morajo davčni zavezanci razkriti in pojasniti tudi:

a) razmerje med celotnim odhodkom za davek in računovodskim poslovnim izidom,

b) znesek odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov, za katere niso pripoznane terjatve za odloženi davek,

c) znesek pripoznanih terjatev za odloženi davek, in sicer za vsako vrsto odbitnih začasnih razlik in za vsako vrsto neizrabljenih davčnih dobropisov ter za neizrabljene davčne izgube;

č) znesek morebitnih obdavčljivih začasnih razlik, za katere niso pripoznane obveznosti za odloženi davek.

4.8.3. Evidentiranje odloženih davkov

Za evidentiranje odloženih davkov so bili v kontnem okviru in v predlaganem kontnem načrtu za gospodarske družbe (2005) predpisani novi konti, in sicer:

Kontna skupina 09	**Odložene terjatve za davek**
konto 090	Terjatve za odloženi davek iz odbitnih začasnih razlik
konto 091	Terjatve za odloženi davek iz neizrabljenih davčnih izgub, prenesenih v naslednja obdobja
konto 092	Terjatve za odloženi davek iz davčnih dobropisov, prenesenih v naslednja davčna obdobja
Kontna skupina 81	**Razporeditev dobička**
konto 813	Prihodki (odhodki) zaradi odloženih davkov
Kontna skupina 95	**Presežek iz prevrednotenja**
konto 959	Popravek vrednosti presežkov iz prevrednotenja za odloženi davek
Kontna skupina 98	**Dolgoročne poslovne obveznosti**
konto 988	Obveznosti za odloženi davek

4.9. POSTOPEK IZRAČUNA DAVČNEGA BREMENA V SLOVENIJI

V Sloveniji davčni izkaz poslovnega izida izkažemo v davčnem obračunu, ki ga sestavimo po davčnih predpisih. Osnovna funkcija izdelave davčnega obračuna je ugotoviti osnovo za obdavčitev dobička. Pri njegovem sestavljanju gre predvsem za davčno politiko kot posebno vrsto poslovne politike, ki jo je mogoče uresničevati znotraj davčnih olajšav in drugih oblik zmanjšanja davka ali kot odlaganje plačila davka na kasnejša obdobja (Hieng, 2007, str. 243).

Za leto 2006 je bilo treba davčni obračun sestaviti še po starem ZDDPO-1B (Uradni list RS, št. 33/06 – uradno prečiščeno besedilo) in pri tem upoštevati naslednje podzakonske akte:

- Pravilnik o izvajanju ZDDPO-1 (2004);
- Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (2007), katerega sestavni del so obrazci in priloge, ki jih je treba priložiti k davčnemu obračunu;
- Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (2004);
- Pravilnik o priznani obrestni meri (2004);
- Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (2006);
- Zakon o ekonomskih conah (2001) ter
- Zakon o davčnem postopku (2006)

Zaradi prehoda na MSRP oziroma SRS 2006 je bilo za leto 2006 treba izpolniti dva temeljna obrazca: **obrazec za obračun DDPO** in **obrazec za izračun razlik**. V prvem so zavezanci napravili davčni obračun na podlagi prihodkov in odhodkov leta 2006, v drugem pa so prikazali vse tiste spremembe v prerazvrstitvi in merjenju računovodskih postavk v otvoritvenem stanju leta 2006, ki so se kot povečanja ali zmanjšanja poračunale v prenesenem poslovnem izidu in so zato vplivale tudi na davčno osnovo v letu 2006 oziroma bodo nanjo vplivale v letih 2007 in 2008. Zakon namreč dopušča, da tovrstne razlike lahko razmejimo in jih po tretjinah vključimo v davčno osnovo za leto 2006, 2007 in 2008 (Hieng, 2007, str. 245).

Poleg računovodskih izkazov in obeh omenjenih temeljnih obrazcev so morali zavezanci za davek k davčnemu obračunu za leto 2006 priložiti še priloge v zvezi z izvzetjem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčenju, s pokrivanjem davčne izgube, z olajšavami, s transfernimi cenami, rezervacijami, obrestmi med povezanimi osebami in v zvezi z vrednostnimi papirji.

Podatke v teh prilogah so zavezanci za davek prikazovali v tabelah skladno z metodologijo za izpolnitev posamezne tabele. Vse te zahteve zakonodajalca nedvomno dokazujejo, da je sestavljanje davčnega obračuna tudi administrativno zelo zahtevno in zapleteno. Zato je priporočljivo, da sestavljavci skrbno sledijo metodološkim navodilom in strokovnim pojasnilom DURS, zelo koristne pa so tudi razlage strokovnjakov, objavljene v revijah IKS in Revizor.

Za zaključek obsežnega četrtega poglavja, kjer so bile v posameznih točkah pojasnjene pravne podlage za sestavljanje davčnega obračuna v Sloveniji, so v nadaljevanju podana vsebinska pojasnila v zvezi z izpolnjevanjem obrazca DDPO, povzeta po Hiengu (2007, str. 244–268), ključne postavke davčnega obračuna, na osnovi katerih so zavezanci za davek izračunali višino davčnega bremena za leto 2006, pa so pod zaporednimi številkami iz originalnega obrazca »DDPO – obračunski del« v skrčeni obliki prikazane tudi v tabeli 9 (glejte str. 85).

Pod zaporedno številko 1 obrazca DDPO so zavezanci vpisali znesek, ki predstavlja vsoto vseh prihodkov (poslovnih, finančnih in drugih prihodkov), ugotovljenih v skladu z računovodskimi standardi v IPI za leto 2006. Novost v obrazcu je zaporedna številka 1.1, v katero so zavezanci vpisali bruto znesek (vključuje davčni odtegljaj) dohodkov (dividende, licenčnine, obresti, najemnine itn.), od katerih je bil v tujini odtegnjen davek. V z**aporedni številki 2** (znesek vseh zmanjšanj prihodkov) in **3** (znesek vseh povečanj prihodkov) so zavezanci izkazali vsa zmanjšanja in povečanja prihodkov iz IPI na raven obdavčenih prihodkov. Vsoto zneskov pod zap.št. 1 in 3, zmanjšano za znesek pod zap. št. 2, so zavezanci vpisali pod z**aporedno številko 4**, ki predstavlja **davčno priznane prihodke** zavezanca za davek.

Pod zaporedno številko 5 so zavezanci izkazali seštevek vseh odhodkov (poslovnih, finančnih in drugih odhodkov), ugotovljenih v skladu z računovodskimi standardi v IPI za leto 2006. Sledita **zaporedna številka 6**, kjer so zavezanci vpisali vsoto zneskov vseh davčno nepriznanih odhodkov oziroma seštevek zmanjšanj odhodkov iz IPI za davčne namene, in **zaporedna številka 7**, v kateri so zavezanci izkazali vsoto povečanj davčno priznanih odhodkov za odhodke iz preteklih IPI, katerih davčno priznanje je bilo preloženo na kasnejše davčno obdobje (teorija odloženih davkov). **Davčno priznane odhodke** so zavezanci prikazali pod **zaporedno številko 8**, ki je seštevek zap. št. 5 in 7, zmanjšan za znesek pod zap. št. 6.

Razliko med davčno priznanimi prihodki in odhodki, ki so jo zavezanci prikazali **pod zaporedno številko 9**, lahko imenujemo **davčna osnova I**, ki je dobiček kot presežek prihodkov nad odhodki, ugotovljenimi v skladu z ZDDPO-1B. Zavezanci, pri katerih je bil znesek davčno priznanih odhodkov večji od zneska davčnih prihodkov, pa so razliko

vpisali **pod zaporedno številko 10** in tako izkazali **davčno izgubo I**, ki pomeni presežek odhodkov nad prihodki, ugotovljenimi po davčnih predpisih. Sledita **zaporedna številka 11**, v kateri so zavezanci izkazali znesek popravka davčne osnove na podlagi sprememb računovodskih usmeritev, popravkov napak in prevrednotenj v skladu s 14. členom prehodnih določb ZDDPO-1B, in **zaporedna številka 12**, kjer so zavezanci vpisali vsoto povečanj davčne osnove zaradi neizpolnjenih pogojev za uveljavljanje davčnih olajšav v preteklih letih.

Davčno osnovo II so zavezanci ugotovili **pod zaporedno številko 13** kot seštevek zap. št. 9, 10 in 12 oziroma kot vsoto zap. št. 11 in 12, zmanjšano za zap. št. 10, če je bila ta razlika pozitivna. Ob negativni razliki med seštevkom pod zap. št. 11 in 12 ter zneskom pod zap. št. 10 pa so zavezanci izkazali **davčno izgubo II** in jo vpisali **pod zaporedno številko 14**. Zavezanci, ki so izkazali davčno osnovo II, so le-to lahko zmanjšali za seštevek dovoljenih zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav (vendar le do višine zneska pod zap. št. 13). Ta znesek so vpisali **pod zaporedno številko 15**. **Osnovo za davek**, izkazano **pod zaporedno številko 16**, pa so zavezanci ugotovili kot razliko pod zap. št. 13 in 15. Temu je sledil izračun **zneska davka** (zmnožek zneska pod zap. št. 16 in davčno stopnjo 25 %), ki so ga zavezanci vpisali pod **zaporedno številko 17**.

Zaporedna številka 18 je bila namenjena tistim zavezancem za davek, ki so v davčno osnovo pod zap. št. 1.1 všteli dohodke, dosežene v tujini, in od katerih je bil v tujini plačan davek. Znesek davka, ki ga je zavezanec lahko odštel, ni smel preseči manjšega od zneskov: 1. zneska dejansko plačanega davka pod določenimi pogoji[57] ali 2. zneska davka, ki bi ga bilo treba plačati po tem zakonu za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil možen. Za priznanje zmanjšanja davčne obveznosti je moral zavezanec davčni upravi predložiti dokazila o davčni osnovi in znesku davka, plačanega v tujini.

Davčna obveznost, ki so jo zavezanci izkazali v **zaporedni številki 20**, predstavlja znesek davka iz zap. št. 17, zmanjšan za odbitek v tujini plačanega davka in povečan za vrnjeni znesek v tujini plačanega davka (vpisan pod zap. št. 19). Tako ugotovljeno davčno obveznost so zavezanci zmanjšali za že vplačane akontacije (znesek, vpisan pod zap. št. 22), pri čemer je pozitivna razlika predstavljala znesek davka, ki ga je zavezanec moral doplačati (zap. št. 23), negativna pa znesek, ki ga je zavezanec refundiral (zap. št. 24).

[57] Če je bil davek obračunan po stopnji iz sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčenju, sklenjenim med Slovenijo in državo, v kateri je bil dohodek obdavčen, in če je v sporazumu za ta dohodek dogovorjena metoda dobropisa oziroma odbitka. Če je bil davek obračunan po višji stopnji, si lahko zavezanec razliko povrne le z zahtevkom državi, v kateri je bil dohodek dosežen. Če pa je v sporazumu za ta dohodek dogovorjena metoda oprostitve oziroma izvzetja, se dohodek vpiše v obrazcu DDPO pod zaporedno številko 2.6 –Izvzem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčenju, v tujini plačanega davka pa v tem primeru ni mogoče uporabiti za zmanjšanje davčne obveznosti (Hieng, 2007, str. 266).

Tabela št. 9: Obrazec DDPO – obračunski del za leto 2006 (skrčena oblika)

Zap.št.	POSTAVKA	Postopek izračuna/ zap. št. v obrazcu DDPO
1.	**PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih v IPI**	
1.1.	Znesek dohodkov, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem	
2.	Skupni znesek zmanjšanja prihodkov, izkazanih v zap. št. 1, za posamezne vrste prihodkov iz zap. št. 2.1. do 2.8.	vsota od 2.1. do 2.8.
3.	Skupni znesek povečanja prihodkov, izkazanih v zap. št. 1, glede na določbe ZDDPO-1	vsota od 3.1. do 3.4.
4.	**DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI**	**1 - 2 + 3**
5.	**ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih v IPI**	
6.	Skupni znesek zmanjšanja odhodkov, izkazanih v zap. št. 5, za zneske, ki se ne priznajo kot odhodki	vsota od 6.1. do 6..35.
7.	Skupni znesek povečanja odhodkov iz zap. št. 5 glede na določbe ZDDPO-1	vsota od 7.1. do 7.6.
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 DO zaradi prilagoditev ob prehodu na nove RS ter sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak in presežka iz prevrednotenja po 14. členu prehodnih določb ZDDPO-1B**	(11.1 +11.3.+11.5.) – (11.2. +11.4.)
11.1.	Povečanje DO za znesek razlik zaradi prilagoditev ob prehodu na nove RS	
11.2.	Zmanjšanje DO za znesek razlik zaradi prilagoditev ob prehodu na nove RS	
11.3.	Povečanje DO za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak	
11.4.	Zmanjšanje DO za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak	
11.5.	Povečanje DO za znesek presežka iz prevrednotenja	
12.	**Povečanje davčne osnove zaradi neizpolnjevanja pogojev za uveljavljene davčne olajšave iz preteklih let**	vsota od 12.1. do 12.3.
13.	**DAVČNA OSNOVA**	(9+11+12 ali 11+12-10) > 0
14.	**DAVČNA IZGUBA**	(11+12-10) če < 0
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	vsota od 15.1. do 15.13.
16.	**OSNOVA ZA DAVEK**	**13 - 15**
17.	**DAVEK znesek iz zap. št. 16 krat stopnja davka po 53. čl. ZDDPO-1**	16 * 25 %
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.	Znesek vplačane akontacije	
23.	**OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA**	(20 - 21 – 22) če > 0
24.	**PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE**	(20 - 21 – 22) č e < 0
25.	**OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA**	**16**

Vir: Prilagojeno po MF-DURS, obrazec DDPO/2006.

5. INŠPICIRANJE DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

5.1. UVODNA OPRAVILA ZA IZVEDBO DIN PRI ZAVEZANCU ZA DAVEK

Z izdajo pisnega sklepa o začetku DIN se začne III. faza nadziranja davčnega zavezanca. Ne glede na predmet nadzora, mora ta sklep po 135. členu ZDavP-2 (2006) vsebovati: 1. navedbo pristojnega davčnega organa ter številko in datum izdaje sklepa; 2. osebno ime in naslov oziroma firmo in sedež zavezanca za davek, pri katerem bo opravljen DIN; 3. pravno podlago za DIN; 4. obdobje obdavčenja, na katerega se DIN nanaša; 5. vrste davkov, ki so predmet DIN; 6. osebno ime inšpektorja, ki bo opravil DIN; 7. pouk o pravici sodelovanja zavezanca za davek pri DIN; 8. pouk o pravnih posledicah oviranja DIN[58] ter 9. pouk o pravnem sredstvu (pravica do pritožbe).

Sklep o začetku DIN vroči davčni inšpektor na kraju samem. Kraj, datum in ura začetka DIN morajo biti razvidni iz zapisnika, ki ga davčni inšpektor sestavi v zadnji fazi DIN.

Po vročitvi sklepa o začetku DIN opravi davčni inšpektor uvodni razgovor, v katerem se najprej seznani z odgovorno osebo in pooblaščenimi osebami davčnega zavezanca, ki bodo sodelovale pri nadziranju. Nato jim pojasni vrsto, obseg in predvideno trajanje DIN (Karneža, 2005, str. 33).

Uvodnemu razgovoru sledi spoznavanje okolja kontroliranja; načina poslovanja in ureditve računovodstva; ustroja in delovanja notranjih kontrol ter delovanja informacijskega sistema pri zavezancu za davek.

Spoznavanje okolja kontroliranja → Po skrbno pripravljeni pripravi na DIN si mora davčni inšpektor v izvedbeni fazi inšpiciranja DDPO najprej ustvariti jasno sliko o tem, kakšno je okolje kontroliranja pri davčnem zavezancu. Pri tem je pomembno, da spozna zlasti (Jerman, 2005, str. 14):

- kakšen je na splošno odnos poslovodstva do obdavčenja, ali se poslovodstvo zaveda pomena zakonskih in kazenskih določb v zvezi s tem področjem ter ali je poslovodstvo kadarkoli v preteklosti poskušalo kršiti davčne predpise;
- ali ima davčni zavezanec morda težave s kadri oziroma ali je prišlo do kadrovskih menjav na ključnih delovnih mestih;

[58] Oviranje DIN je prekršek, ki se kaznuje z globo od 1.600 do 25.000 EUR (ZDavP-2, 2006, člen 397).

- ali ima davčni zavezanec težave s konkurenco, kdo so njegovi glavni kupci in dobavitelji ter kdo so osebe, s katerimi je davčni zavezanec povezan in kakšni posli se izvajajo v povezavi z njimi;
- kako je s finančnim položajem davčnega zavezanca in ali obstajajo kakšni posebni predpisi, povezani z dejavnostjo davčnega zavezanca, ki bi utegnili imeti vpliv na davčno obveznost, ter drugo.

Spoznavanje računovodstva → Drugo področje, ki ga mora davčni inšpektor zelo dobro spoznati, je organizacija in ustroj računovodstva pri davčnem zavezancu. Na tem mestu se mora v prvi vrsti seznaniti z vrstami in načinom vodenja poslovnih knjig, s postopki za izkazovanje, združevanje, analiziranje, razvrščanje in evidentiranje poslovnih dogodkov, s kontnim načrtom, s stroškovnimi mesti, z metodami vrednotenja računovodskih postavk, z metodo določanja transfernih cen, z načinom oblikovanja popravka vrednosti terjatev, rezervacij itn. (Jerman, 2005, str. 17).

Pri spoznavanju računovodstva je pomembno tudi, da dobi davčni inšpektor odgovore na naslednja vprašanja (Jerman, 2005, str. 17–18):

- ali imajo odgovorne osebe v računovodstvu dovolj znanja in izkušenj, da lahko razumejo, obvladujejo in sledijo spremembam predpisov, ki se nanašajo na davke;
- ali pri zavezancu za davek obstajajo navodila o izvajanju kontrolnih postopkov na vseh ravneh spremljanja, zajemanja, obdelovanja in kontroliranja ter hranjenja podatkov, ki se nanašajo na poslovne dogodke, ki vplivajo na obdavčitev, in kdo je odgovoren za kontrolo izvajanja predpisov;
- ali so evidence v zvezi z davčnim obračunom popolne, točne in vodene na način, da omogočajo učinkovito kontrolo le-teh, in druga relevantna vprašanja.

Spoznavanje delovanja notranjih kontrol → Tretji segment splošnega spoznavanja davčnega zavezanca predstavlja vpogled v organizacijo, ustroj in delovanje njegovih notranjih kontrol. Pri tem inšpektor najprej preveri delovanje *vodstvenih kontrol*, kjer poskuša ugotoviti, ali so pooblastila, odgovornosti in pristojnosti posameznika nedvoumno določene in ali so naloge zaposlenih ustrezno razmejene. Slednje pomeni, da nobena poslovna zadeva ni v rokah ene same osebe. Tako na primer oseba, ki začenja posel (odobri naročilo), ne sme sodelovati pri izvajanju prenosa denarnih sredstev ali pa oseba, ki ima opravka s prejemki, ne sme imeti opravka s knjigovodstvom prihodkov in podobno. Na tem segmentu davčni inšpektor preverja tudi materialno odgovornost ter dostop do sredstev in notranjih informacij. V zvezi s tem na

primer poizveduje, ali so osebe odgovorne za ravnanje s sredstvi; ali se skladišča zalog zaklepajo; ali je dostop do podatkovnih datotek ustrezno zavarovan pred nepooblaščenimi osebami, npr. z gesli, in tako naprej (Karneža, 2005, str. 34).

Temu sledi preverjanje temeljnih kontrol, ki zajemajo (Odar, 2005, str. 17–20):

- *Kontrole pravilnosti podatkov*, ki vključujejo: 1. *kontrole odobritve* → tu preveri, ali je posel odobrila pooblaščena oseba; ali so prejeti računi ustrezno likvidirani; ali je odtujitev osnovnih sredstev odobril nadzorni svet; 2. *kontrole primerjanja*, kjer presoja skladnost dokumentov, kot so: naročilnica ↔ dobavnica ↔ račun ↔ pogodba ali pa usklajenost terjatev in obveznosti z zunanjimi potrditvami izpisov odprtih postavk; in 3. *kontrole preveritve pravilnosti*, pri čemer ugotavlja, ali so bili preverjeni osnovni elementi računa, kot so: cena * količina = vrednost, kar je razvidno iz ustrezne oznake oziroma podpisa osebe, ki je preveritev izvedla.
- *Kontrole popolnosti obdelave*, ki zagotavljajo, da so pravilni podatki tudi pravilno obdelani in evidentirani v poslovnih knjigah. Tu davčni inšpektor preverja 1. *zaporedje številčenja* prejetih in izdanih računov ter naročilnic, izdajnic oziroma prejemnic z namenom, da bi ugotovil morebitne manjkajoče dokumente, ter izvede 2. *kontrolo nad neobdelanimi dokumenti*, če ugotovi, da ostajajo odprte prevzemnice, nelikvidirane fakture in podobno.
- *Ponovno opravljanje postopkov*, ki je namenjeno ugotavljanju in odpravljanju napak v sistemu notranjih kontrol → davčni inšpektor pri tem poizveduje, ali pri zavezancu za davek izvajajo ponovne kontrole tako, da druga oseba neodvisno od osebe, ki običajno kontrolira določen proces, le-tega ponovno izvede.

Če inšpektor ugotovi, da so tako vodstvene kot tudi temeljne kontrole pri davčnem zavezancu vzpostavljene in je njihovo delovanje ustrezno, na podlagi tega sklepa, da obstaja velika verjetnost, da so tudi podatki v davčnem obračunu pravilni, točni in zanesljivi, kar vpliva na potek in obseg nadaljnjega inšpiciranja.

Spoznavanje delovanja informacijskega sistema → Četrto področje inšpektorjevega poizvedovanja se nanaša na spoznavanje informacijskega sistema, v smislu seznanitve z računalniškimi programi in aplikacijami, ki jih davčni zavezanec uporablja pri evidentiranju in obdelovanju poslovnih dogodkov. Pri tem si pomaga z vprašanji, kot so: kaj zagotavlja, da so ključne podrobnosti poslovnega dogodka knjižene in obdelane; kako je glavna knjiga usklajena s pomožnimi knjigovodskimi razvidi; kaj zagotavlja, da so knjigovodski razvidi saldov in prihodki ter odhodki v zvezi s poslovnimi dogodki pravilno knjigovodsko urejeni; kaj preprečuje ali odkriva vknjižbe na napačne konte

nasprotnih strank; kaj zagotavlja, da so poslovne knjige skladne z računovodskimi izkazi in drugimi poročili; kdo skrbi za vzdrževanje sistema in hrambo podatkov; katere vrste avtomatičnih kontrol so vgrajene v sistem; ali je poskrbljeno za varnost elektronskih podpisov in elektronskega poslovanja z bankami ter drugo (Jerman, 2005, str. 18–19).

5.2. IZVEDBA DIN V SLOVENIJI

Na osnovi navedenih poizvedovanj in opazovanj si davčni inšpektor ustvari splošno sliko o poslovanju inšpiciranega zavezanca za davek. To sliko uporabi za oceno tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju, od katere sta odvisna obseg in vrsta podatkov, ki jih bo v nadaljnjem postopku izvedbe nadzora podrobno pregledal.

Pri dejanski izvedbi davčnega inšpekcijskega nadzora DDPO je davčni inšpektor dolžan najprej preveriti formalno pravilnost knjigovodskih listin, ki so podlaga za evidentiranje poslovnih dogodkov. To pomeni, da mora v prvem koraku preveriti, ali listine vsebujejo vse sestavine, ki so predpisane v SRS 21.7 in v določbah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV, 2006). Listin, ki ne ustrezajo formalnim predpisom, davčni inšpektor niti ne presoja z vidika njihove verodostojnosti in resničnosti, ampak jih preprosto ne prizna. Takšni primeri, katerih posledica je davčno nepriznavanje stroškov oziroma odhodkov, ki bi bili sicer priznani, se v praksi, čeprav po nepotrebnem, dogajajo dokaj pogosto (Čaplo, 2005, str. 78).

Da bodo knjigovodske listine v davčnem postopku priznane, morajo torej vsebovati vse predpisane elemente, drugi pogoj pa je, da so verodostojne in resnične. Posamezno knjigovodsko listino bo inšpektor štel za verodostojno, če bo lahko na njeni podlagi popolnoma jasno in brez kakršnihkoli dvomov spoznal naravo in obseg poslov, zato so pri tem zelo pomembne tudi priloge, kot so: pogodba, dobavnica, nalog, elaborat, fotografije in drugi dokumenti. O resničnosti knjigovodske listine pa se inšpektor prepriča tako, da preveri, ali podatki v njej kažejo dejansko gibanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Torej ugotavlja ustreznost likvidacije in knjiženja računa na sintetične in analitične konte (Čaplo, 2005, str. 78).

Sledi vsebinski pregled DDPO, pri katerem posvečajo davčni inšpektorji največ pozornosti naslednjim dogodkom, stanjem oziroma kategorijam (Koletnik, 2005, str. 50–56):

- Večjim poslom ob koncu poslovnega leta, ki bistveno vplivajo na izkazani poslovni izid, zlasti če so bili opravljeni s povezanimi osebami. V takih primerih

je inšpektor dolžan preveriti obstoj posla, ceno in količino ter tudi to, ali je bilo plačilo terjatev oziroma obveznosti iz tega posla dejansko izvršeno. Kajti nemalokrat se ugotovi, da so v takih primerih vknjižene fiktivne transakcije, ki se navadno odražajo v razveljavitvah vknjižb že takoj na začetku prihodnjega leta. Namen takšnih transakcij je prelivanje dobička k davčnim zavezancem, ki lahko uveljavijo več davčnih olajšav, kar dejansko pomeni izogibanje plačilu davka, to pa je nedopustno.

- Neusklajenim razlikam med zbirnimi konti in analitičnimi razvidi, ki same po sebi kažejo, da gre za očitne napake, ki terjajo podrobnejšo kontrolo.
- Dolgo neporavnanim saldom terjatev in/ali obveznosti, ki prav tako nakazujejo, da gre morda za navidezne poslovne dogodke. V takih primerih se bo davčni inšpektor prepričal o resničnem obstoju terjatev in/ali obveznosti tako, da bo pridobil zunanjo potrditev saldov odprtih postavk od zadevnih kupcev oziroma dobaviteljev pravne osebe. Istočasno bo tudi preveril, ali so bile zaračunane tudi zakonite zamudne obresti. Če se izkaže, da obresti niso evidentirane, bo moral davčni zavezanec za znesek obračuna le-teh povečati davčno osnovo.
- Morebitnemu neustreznemu izkazovanju posameznih gospodarskih kategorij, na primer zaradi odpisov terjatev (op.: tu bo davčni inšpektor zahteval dokazila, iz katerih bo razvidno, da je zavezanec za davek resnično storil vse, da bi kupec poravnal svoj dolg; če dokazila ne bodo ustrezna, odhodek ne bo davčno priznan; v ZDDPO-2 (2006) je natančno opredeljeno, kaj se šteje za ustrezno dokazilo, zato lahko pričakujemo, da se bo število davčnih sporov na tem področju bistveno zmanjšalo) ali zaradi rezervacij (op.: zaradi številnih sprememb zakonodaje, ki so prav vse po vrsti zadevale tudi rezervacije – spomnimo se, da so bile le-te najprej priznane v višini 70 % od zneska oblikovanja, potem 50 %, za tem 0 %, po novem pa se kot odhodek zopet prizna 50 % vrednosti njihovega oblikovanja –, bo moral inšpektor še posebej pozorno preveriti, ali so postavke rezervacij v predlaganem davčnem obračunu pravilno izkazane; to pa na drugi strani pomeni, da bodo davčni zavezanci morali zagotoviti pregledno evidenco le-teh).
- Velikim odstopanjem posameznih bilančnih postavk glede na preteklo obdobje ali glede na pričakovanja. Velike nepojasnjene razlike med planom in realizacijo bodisi na prihodkovni bodisi na odhodkovni strani so namreč lahko znak, da niso evidentirani vsi prihodki ali da so odhodki izkazani v previsokih zneskih.
- Relativno velikemu znesku nekaterih stroškov, denimo za reklame, storitve svetovanja, povračila stroškov službenih potovanj in podobno, zlasti če so pravne podlage njihovega nastanka nejasne in nepopolne ali pa jih sploh ni (npr.

ohlapna pogodbena določila; nepopolni in popravljeni potni nalogi in obračuni brez ustreznih prilog, manjkajoči elaborati oziroma študije ipd.).

- Drugim stroškom, ki prav tako niso neposredno povezani s pridobivanjem prihodkov. Takšni so na primer stroški šolnin, tečajev in seminarjev, ki so kot odhodki davčno priznani le, če zavezanec za davek z ustreznimi dokumenti dokaže, da je bilo izobraževanje oziroma usposabljanje izvedeno za potrebe podjetja (op.: pravne podlage kot dokazila o upravičenosti teh stroškov so: kolektivna pogodba, pogodba o zaposlitvi, akt o sistemizaciji delovnih mest, ustrezen nalog itd.).
- Izdatkom, ki imajo naravo investicij → pri tem bo inšpektor preveril, ali davčni zavezanec pravilno razmejuje vlaganja v osnovna sredstva in v tekoče investicijsko vzdrževanje le-teh. Prva namreč zaradi učinkov, ki se odražajo v podaljšanju dobe koristnosti, povečujejo nabavno vrednost osnovnega sredstva in jih zatorej ne moremo uvrstiti med stroške, temveč za vloženi znesek zmanjšamo do takrat obračunani amortizacijski popravek vrednosti, medtem ko izdatki za tekoče investicijsko vzdrževanje sodijo med stroške obdobja in so kot taki tudi davčno priznani v obračunanem znesku (op.: če so seveda utemeljeni).
- Terjatvam in obveznostim med povezanimi osebami → kjer se pogosto dogaja, da so izkazani prihodki prenizki, odhodki pa previsoki, zlasti če nastajajo v poslovnih odnosih davčnega zavezanca s hčerinskim podjetjem, ki ima težave v poslovanju. V teh primerih se tudi dogaja, da gre za transakcije, ki nimajo pravne podlage oziroma niso povezane z dejavnostjo poslovanja davčnega zavezanca. Če inšpektor pri DIN ugotovi takšna dejanja, mora za učinke le-teh povečati davčno osnovo zavezanca za davek.
- Uveljavljenim olajšavam → pri tem gre za kontrolo upravičenosti do zmanjšanja davčne osnove in tudi kasnejšega preverjanja izpolnjevanja predpisanih pogojev, pri čemer so izjemnega pomena ustrezne evidence in drugi dokazi, ki jih pravna oseba mora zagotoviti.
- Nenavadno velikemu obsegu reklamacij in iz tega naslova priznanim dobropisom, zlasti če so odobreni povezanim osebam ali kupcem, ki so kako drugače povezani s pravno osebo (sorodstvene in druge vezi), oziroma če k dobropisom niso priloženi ustrezni dokumenti, kot so reklamacijski zapisnik, zapisnik o vračilu blaga in druge relevantne priloge. Takšne nepopolne listine bo davčni inšpektor po vsej verjetnosti opredelil kot neverodostojne in jih v obračunu davka ne bo priznal.
- Stroškom dela in drugim prejemkom, še posebno, če se izkaže, da so nesorazmerni s številom zaposlenih, ali če njihov delež v prihodkih precej

odstopa glede na povprečje v panogi. Tedaj namreč obstaja sum, da gre za fiktivna izplačila plač oziroma da plače in drugi prejemki niso v skladu s kolektivno pogodbo oziroma s pogodbo o zaposlitvi.

- Preizkušanju prihodkov z različnimi metodami, ki temeljijo na sorazmerju med poslovnimi prihodki in odhodki (npr. metoda pribitka k lastni ceni proizvodov, pri čemer lahko inšpektor kot pribitek upošteva delež dobička, uresničenega v prodajni ceni; ali pa si pomaga z navzkrižno analizo, na primer s primerjavo izkazanega prometa na obrazcu DDV-O z izkazanimi prihodki v izkazu poslovnega izida oziroma v obrazcu DDPO - obračunski del).
- Morebitnim statusnim spremembam pravne osebe in drugim dogodkom, ki se po presoji davčnega inšpektorja zdijo neobičajni ali celo sporni.

5.3. ZAKLJUČEK DIN V SLOVENIJI

Ne glede na vrsto in naravo ugotovljenih nepravilnosti (formalna ali vsebinska napaka), je davčni inšpektor dolžan ta dejstva proučiti in ovrednotiti njihov vpliv na izkazano stanje v davčnem obračunu, ki se posledično odraža v višini davčnega bremena zavezanca za davek (Karneža, 2005, str. 37).

Pred sestavo zapisnika o rezultatih DIN mora davčni inšpektor zavezanca za davek z dopisom pozvati na sklepni razgovor.[59] Smisel tega razgovora je, da se zavezanec opozori na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, ter seznani s pravnimi posledicami ugotovitev DIN in z davčnim učinkom teh ugotovitev. Obenem pa sklepni razgovor omogoča, da se morebitna nesoglasja v zvezi z ugotovitvami postopka odpravijo, če zavezanec poda ustrezna pojasnila o spornih dejstvih.

Najkasneje v desetih dneh po končanem pregledu mora davčni inšpektor skladno s 140. členom ZDavP-2 (2006) sestaviti zapisnik o DIN in ga vročiti zavezancu za davek.

Zapisnik sestavljajo trije deli:

- **uvodni del**, ki vsebuje formalne navedbe podatkov, kot so: 1. naziv in naslov davčnega organa ter ime inšpektorja in registrska številka njegove službene izkaznice; 2. ime in sedež zavezanca za davek ter ime njegovega zakonitega zastopnika; 3. predmet in obdobje DIN; ter 4. kraj, datum in uro začetka DIN;

[59] Sklepni razgovor ni potreben, če rezultat DIN ne zahteva spremembe obdavčenja ali če se sklepnemu razgovoru zavezanec za davek sam odpove oziroma se mu izogiba (139. člen ZDavP-2, 2006).

- **ugotovitveni del**, ki zajema: 1. navedbo dokumentov, ki so bili v postopku pregledani; 2. kratek opis dejanskega stanja; 3. navedbo ugotovljenih nepravilnosti in/ali napak ter navedbo pravnih podlag kot sodil za presojo; in 4. navedbo pravnih posledic glede na ugotovljena dejstva;
- **pravni pouk** glede pravice do podaje pripomb na zapisnik o DIN.

Če se zavezanec za davek z ugotovitvami davčnega inšpektorja ne strinja, ima pravico, da v 20 dnevih od prejema zapisnika nanj poda pripombe. Rok za pripombe se na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca za davek lahko s sklepom podaljša, praviloma največ za dodatnih 10 dni (ZDavP-2, 2006, 140. člen). S tem je davčnemu zavezancu dana možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločanje davčnega organa, zato mora pripombam obvezno predložiti dokaze, s katerimi argumentira svoje trditve oziroma izpodbija ugotovitve davčnega inšpektorja.

O tem, katera dejstva se bodo v davčnem postopku štela za ustrezno dokazana, odloči davčni organ z uporabo t. i. načela proste presoje dokazov. Kot navaja Ivanjko (2002, str. 226), »pri tem nikakor ne gre za odločanje na pamet, pač pa je davčni organ dolžan ravnati po temeljnem pravilu, ki od njega zahteva, da skrbno oceni vsak dokaz zase (analiza), ga primerja z drugimi dokazi (komparacija) in na osnovi tega presodi, katera dejstva se štejejo za dokazana (sinteza)«.

Če zavezanec za davek v pripombah navaja nova ali dodatna dejstva, ki vplivajo na spremembo v zapisniku ugotovljenih obveznosti, davčni organ sestavi dodatni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb. Pripombe k dopolnilnemu zapisniku po ZDavP-1 (2005) niso bile dopustne, novi ZDavP-2 (2006) pa zavezancu za davek dopušča tudi to možnost pod enakimi pogoji, kot veljajo za vložitev pripomb na prvotni zapisnik o DIN.

Davčni postopek na prvi stopnji se zaključi z odmerno odločbo na podlagi DIN, ki jo izda davčni organ najpozneje v 30 dneh od dneva, ko se je iztekel rok za pripombe na zapisnik o opravljenem DIN.

Izrek odmerne odločbe mora vsebovati (ZDavP-2, 2006, 80. člen):

- davčnega zavezanca, vrsto davka, davčno osnovo in davčno stopnjo;
- znesek odmerjenega davka in obresti, izračunane do dneva izdaje odločbe;
- znesek plačanih akontacij davka;
- rok plačila davka in obresti ter račun, na katerega se plača;

- navedbo, da je na odločbo dopustna pritožba v 30 dnevih od vročitve odločbe in da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe;
- navedbo, da bo davek, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan (davčna izvršba), ter
- obrazložitev odločbe, s katero se izrek odločbe utemelji na razumljiv način.

5.4. VLOGA ZUNANJEGA REVIZORJA PRI NADZIRANJU DDPO V SLOVENIJI

Pri nadziranju DDPO v Sloveniji ima pomembno vlogo tudi zunanji revizor, ki je dolžan revidiranca opozoriti na napake v zvezi z obdavčenjem, ugotovljene pri revidiranju računovodskih izkazov in pregledu davčnega obračuna. Pri tem je dolžan oceniti vpliv morebitnih ugotovljenih napak na izkazovanje postavk v obeh vrstah poročil. Pri pregledu davčnega obračuna zunanji revizor preverja zlasti: 1. *prihodke*, ki jih je zavezanec za davek vključil v davčni obračun, pri čemer še posebej skrbno preveri, ali so vključeni vsi obdavčljivi prihodki; 2. *odhodke*, kjer je težišče njegovega nadzora usmerjeno v postavke nepriznanih in omejeno priznanih odhodkov; in 3. *davčne olajšave*, kjer preverja, ali obstajajo pravne podlage (listine in drugi dokumenti) za njihovo uveljavitev (Jerman, 2005, str. 48).

V nasprotju z davčnim inšpektorjem, ki ne sme tolerirati nobene nepravilnosti ali napake, lahko zunanji revizor manjše napake oziroma nepravilnosti, ki ne presegajo t. i. praga pomembnosti, zanemari v tem smislu, da odgovorne osebe sicer opozori nanje, medtem ko na izraženo mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov te napake ne vplivajo. Povsem drugače je pri napakah in nepravilnostih, ki so bodisi po vrednosti bodisi po naravi oziroma po kontekstu tako pomembne, da imajo za posledico izkazovanje pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih. V takih primerih se morajo ugotovljene nepravilnosti in/ali napake odraziti v mnenju. To pomeni, da je glede na okoliščine zunanji revizor dolžan podati mnenje s pridržkom oziroma negativno mnenje in še več, če gre pri tem za dejanja, ki bi utegnila pomeniti prevaro ali davčno utajo, mora o tem obvestiti tudi pristojne organe pregona (Jerman, 2005, str. 50).

Torej vidimo, da je vloga zunanjega revizorja pri nadziranju DDPO večplastna. Tako revizor na eni strani opozarja na napake, ki vplivajo na obdavčitev zavezanca za davek, na drugi strani daje nasvete, kako naj zavezanec te napake na zakoniti način odpravi, vzporedno ali hkrati s tem pa tudi preprečuje in/ali odkriva razne prevare, ki se

najpogosteje dogajajo prav na področju davkov. In končno, povzetki revizijskih poročil so zanesljivo in pomembno gradivo, na katerega se opirajo ne le uporabniki računovodskih informacij, marveč tudi davčni inšpektorji, zlasti v fazi priprave na DIN.

5.5. NAJPOGOSTEJŠE NEPRAVILNOSTI, UGOTOVLJENE PRI INŠPICIRANJU DDPO V SLOVENIJI

Po informacijah, objavljenih v davčnih biltenih, so v letih 2004, 2005 in 2006 davčni inšpektorji pri inšpiciranju davka od dohodkov pravnih oseb ugotovili številne napake tako pri izkazovanju prihodkov in odhodkov kot tudi pri uveljavljanju davčnih olajšav. V nadaljevanju so v posameznih alinejah navedeni povzetki teh ugotovitev:

- Zavezanec je v davčni obračun neupravičeno vključil odhodke dolgoročnih rezervacij za vlaganja v osnovna sredstva, za katera je prejel državno subvencijo, ter odhodke za svetovalne storitve na podlagi neverodostojnih knjigovodskih listin. Nepravilno (po transfernih cenah) je izkazoval tudi prihodke in odhodke trgovanja z vrednostnimi papirji s povezano družbo v tujini. Poleg tega je neupravičeno uveljavljal davčno olajšavo za vlaganja v osnovna sredstva, ko ta še niso bila dobavljena, olajšavo pa je utemeljeval na podlagi danih avansov.

- Zavezanec je v davčnem obračunu nepravilno izkazal prihodke, saj se je izkazalo, da obresti za dana posojila povezani hčerinski družbi sploh ni zaračunal, obresti do drugih kupcev pa je vključeval med prihodke po sistemu plačane realizacije. Poleg tega je neupravičeno zmanjševal prihodke na podlagi izdanih dobropisov, brez ustreznih prilog, iz katerih bi bil razviden razlog za izdajo le-teh. Pri pregledu odhodkov pa je bilo ugotovljeno, da je med stroške vzdrževanja zavezanec vknjižil tudi zneske računov za opravljena dela na poslovni zgradbi. Po podrobnejši preveritvi teh računov je inšpektor presodil, da 76 % zneska izkazanih odhodkov vzdrževanja podaljšuje dobo koristnosti poslovne zgradbe, torej je šlo v tem delu za naložbe, ki jih zavezanec ne bi smel uvrstiti med stroške oziroma odhodke.

- Pri večjem številu zavezancev je bilo ugotovljeno, da pri izplačevanju osebnih in drugih prejemkov davki in prispevki niso bili pravilno obračunani. Najpogostejše nepravilnosti se nanašajo: na delna izplačila plač v obliki potnih stroškov oziroma v obliki vrednostnih bonov, ki po ZDoh (2005) niso obdavčeni; na izplačila previsokih odpravnin ob upokojitvi; na bonitete, kot so: plačevanje različnih vrst zavarovanj, rekreacije in nadstandardnih zdravstvenih

pregledov za nekatere zaposlene; na nepravilno obračunavanje dodatka za delovno dobo; in na napačen obračun plač po višjem plačilnem razredu, kot izhaja iz pogodb o zaposlitvi.

- Med odhodke zavezanca so bili v davčni obračun vključeni previsoki stroški porabe goriva za službena vozila → nekatera točenja goriva so bila neupravičeno opravljena s plačilno kartico MAGNA, ki se je glasila na ime direktorja zavezanca za davek, in sicer je direktor kartico uporabljal tudi, ko je bil v tujini na službenem potovanju z lastnim osebnim vozilom, za uporabo katerega je dobil izplačano povračilo kilometrine. To pa pomeni, da so bili v tem primeru stroški goriva dvakrat vknjiženi med odhodke zavezanca.

- Pri pregledu stroškov šolnin je bilo ugotovljeno, da je zavezanec za davek med davčno priznane odhodke evidentiral prejete račune za vpis in stroške šolanja direktorjevega sina, ki ni bil zaposlen pri zavezancu za davek. Pri pregledu stroškov dnevnic in kilometrin, ki so bili izkazani v nenormalno visokem znesku, pa so bile nepravilnosti ugotovljene z vzporednim preverjanjem potnih nalogov, evidenc o uporabi službenih vozil, prejetih računov za gostinske storitve ter računov za gorivo in cestnine. Pri tem je bilo ugotovljeno več očitnih neskladij, kot so: nekatere osebe zavezanca za davek so bile večkrat »istočasno na dveh mestih«; k potnim nalogom so bili priloženi listki cestnin z drugimi datumi in z drugih relacij; s službenimi plačilnimi karticami so bile plačane gostinske storitve za prehrano, čeprav so osebe prejele dnevnice kot nadomestilo za stroške prehrane med službenim potovanjem; nekatere dnevnice so bile obračunane v valuti, ki ni ustrezala državi službenega potovanja, ter druge nepravilnosti, ki so dokazovale, da podlage za knjiženje teh poslovnih dogodkov niso bile verodostojne in resnične.

- Pri več zavezancih so bili tudi stroški reprezentance neupravičeni. Pri tem je šlo za formalne nepravilnosti, saj iz računov za gostinske storitve ni bil razviden niti poslovni partner niti poslovni namen oziroma razlog pogostitve, in tudi za vsebinske nepravilnosti zaradi vključevanja stroškov, ki imajo naravo privatnosti. Tako so bili med reprezentančne stroške vknjiženi tudi računi za kopalniško garnituro, DVD-zgoščenke, umetniške slike, televizor, ženske in moške ročne ure, večje količine žganih pijač ter računi za športne rekvizite (op.: po 40. členu Zakona o davku na dodano vrednost se ti stroški ne priznajo kot stroški reprezentance (ZDDV, 2006).

- Zavezanec za davek je v davčnem obračunu neupravičeno uveljavljal davčno olajšavo za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva, za katera se je izkazalo, da so bila vgrajena v objekt, ki je v lasti fizične osebe. Dividende, ki so

pripadale tujim pravnim osebam, je izplačal na račune domačih pravnih in fizičnih oseb in tudi račun za stroške cenitve nepremičnega premoženja ni bil verodostojen. Z navzkrižnim ugotavljanjem terjatev pri dobavitelju je bilo namreč ugotovljeno, da obračunana storitev v resnici ni bila opravljena, saj dobavitelj do zavezanca ni imel izkazanih nikakršnih terjatev in tudi sicer med njima v davčnem obdobju ni bilo mogoče ugotoviti nobenih finančnih poti, iz česar izhaja, da je omenjeni račun fiktiven, priloge (elaborat in specifikacija opravljenih del cenilca) pa ponarejene.

- Zavezanec je med davčno priznane odhodke neupravičeno vštel izjemno visok znesek formalnih popravkov vrednosti dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb do družbe, za katero je bilo ugotovljeno, da z vidika poslovne povezanosti velja za povezano osebo. Slednje je bilo nesporno razvidno iz pogodb in dokumentov, ki dokazujejo, da so iste osebe nastopale pri vodenju obeh pogodbenih strank (prokuristka in vodja finančnoračunovodske službe zavezanca je bila hkrati vodja finančnoračunovodske službe povezane družbe). Pri tem je pomembno dejstvo, da je formalni popravek vrednosti pomenil kar 119 % vrednosti osnovnega kapitala povezane družbe in da so obresti od navedenih naložb obsegale 87,9 % celotnih prihodkov od obresti zavezanca za davek. Poleg tega so bila posojila povezani osebi odobrena na odpoklic, brez kakršnegakoli zavarovanja. To pomeni, da je zavezanec ravnal v nasprotju s temeljnimi načeli racionalnega poslovanja oziroma da je ena stranka nasproti drugi izkoristila vpliv, s katerim je dosegla pogoje, ki jih ne bi bilo mogoče doseči v primerljivih okoliščinah z nepovezanimi osebami.

Vse navedene nepravilnosti so imele za posledico povečanje davčne osnove in iz tega izhajajoče višje zneske davčnih obveznosti inšpiciranih zavezancev za davek. Sama narava le-teh pa zelo razločno kaže, da so bile s formalnega in vsebinskega vidika nepravilnosti posledica zavestnih oziroma namernih dejanj odgovornih oseb. V predstavljenih zadevah namreč ni šlo za tiste vrste napak, ki bi jih utegnili povzročati zapleteni davčni predpisi, temveč je šlo za preproste poslovne dogodke, katerih pravilno izkazovanje v postavkah prihodkov in odhodkov davčnega obračuna ne bi smelo povzročati težav. Zatorej v teh primerih izgovor »tako smo ravnali, ker nismo vedeli …« ne bi smel veljati kot opravičljiv razlog za ugotovljene napake. Če k temu dodamo še v številkah izražene podatke iz tabele 10, lahko povsem upravičeno zaključimo, da velja v Sloveniji DDPO za črno ovco med davki.

Tabela št. 10: Število pravnih oseb - zavezancev za DDPO, število inšpekcijskih pregledov in število ugotovljenih nepravilnosti v zvezi z DDPO za obdobje 1998 – 2005

LETO	A	B	C	D=B/A*100	E=C/B*100
	Število pravnih oseb, vpisanih v register	Število inšpekcijskih pregledov DDPO	Število ugotovljenih nepravilnosti DDPO	Odstotek pregledov DDPO v vseh PO	Odstotek ugotovljenih nepravilnosti DDPO
1998	78.900	308	252	0,39	81,82
1999	82.490	361	302	0,44	83,66
2000	86.238	453	389	0,53	85,87
2001	87.796	460	406	0,52	88,26
2002	89.294	306	261	0,34	85,29
2003	91.292	293	254	0,32	86,69
2004	95.096	732	641	0,77	87,57
2005	99.742	571	467	0,57	81,79
SKUPAJ	710.848	3.484	2.972		
POVPREČNO	**88.856**	**436**	**372**	**0,49**	**85,30**

Vir: lastni prikaz iz podatkov GDU/Podatkovno skladišče DURS, posredovanih po e-pošti.

Iz tabele 10 je razvidno, da je bilo v letih 1998–2005 v register davčnih zavezancev v povprečju letno vpisanih 88.856 pravnih oseb. V tem obdobju je bilo opravljenih 3.484 inšpekcijskih pregledov DDPO, kar pomeni, da je bilo na leto v povprečju pregledanih 436 zavezancev za davek ali 0,49 % vseh registriranih pravnih oseb. Čeprav je delež opravljenih pregledov izjemno majhen, pa podatkov o številu zavezancev, pri katerih so bile ugotovljene nepravilnosti, ne smemo zanemariti. Nasprotno, te podatke je treba skrajno resno obravnavati, saj nas ob dejstvu, da je v povprečju obravnavanega obdobja kar 85,3 % vseh inšpiciranih davčnih zavezancev davek od dohodkov pravnih oseb obračunalo nepravilno, že alarmantno pozivajo k sprejetju ustreznih ukrepov na tem področju.

5.6. PREDSTAVITEV REZULTATOV ANKETE

Rezultati telefonske ankete, ki jih povzemam v tej točki, se smiselno navezujejo na vsebino predhodnih poglavij in predstavljajo zanimiv dodatek k obravnavani tematiki.

Anketo, ki je v prilogi 3, sem izvedla od 5. 4. do 15. 6. 2007. V njej je sodelovalo 73 pravnih oseb z območja zasavske regije, na vprašanja pa so odgovarjale v glavnem

vodje finančnoračunovodske službe oziroma njihove namestnice.[60] Izbrani vzorec po obsegu še zdaleč ni dovolj reprezentativen, da bi svoje ugotovitve na osnovi dobljenih rezultatov smela posploševati[61] na celotno populacijo registriranih pravnih oseb, vendar to tudi ni bil moj cilj. Z anketo sem namreč želela zgolj nekoliko širše preveriti, kako se prej obravnavane teme dejansko odražajo v naši poslovni praksi, torej neposredno pri zavezancih za davek. Na podlagi tega cilja sem anketo razdelila v štiri sklope vprašanj. Prvi se nanaša na splošne podatke o anketirancih, drugi obsega vprašanja o davčnem inšpekcijskem nadzoru, tretji se nanaša na obračun DDPO, četrti pa zajema vprašanja o starem in novem Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2, 2006). Kot rečeno, so rezultati ankete navedeni v nadaljnjem besedilu te točke.

Med anketiranimi pravnimi osebami je bilo dvaintrideset malih (43,8 %), osemindvajset srednjih (38,4 %) in trinajst velikih podjetij (17,8 %), ki na trgu delujejo različno dolgo. Tako je med njimi devet (12,3 %) podjetij, ki so bila ustanovljena pred več kot 30 leti; sedemnajst (23,2 %) jih deluje med 20 in 30 let; petintrideset (48,0 %) med 10 in 20 let; manj kot 10 let pa posluje dvanajst (16,5 %) anketirancev.

V obdobju od 1992 do 2006 je bilo pri anketiranih pravnih osebah opravljenih 118 davčnih inšpekcijskih pregledov. Pri tem je petinštirideset anketirancev (61,6 %) davčni inšpektor obiskal 1- do 3-krat; deset anketirancev (13,7 %) 4- do 5-krat; več kot 5-krat DIN ni bil opravljen pri nobenem izmed anketiranih podjetij, osemnajst podjetij pa je imelo to srečo, da v obravnavanem obdobju z DIN niso imeli opravka. Zaradi tega dejstva sem pri vprašanjih od 2 do 6 v tem delu ankete teh osemnajst podjetij izločila iz obravnave.

Najpogosteje je bil predmet pregleda obračun plač in dohodnine, skupaj z obračunom prispevkov (42,4 %). Sledili so celostni pregledi poslovanja (32,1 %), pregledi DDV (17,8 %), pregledi DDPO, vključno z davčnimi olajšavami (6,8 %), in pregled statusnih sprememb, ki je bil opravljen pri enem anketirancu (0,9 %).

Glede dolžine trajanja DIN je 19,1 % anketirancev odgovorilo, da je DIN trajal nad 5 do 10 dni; pri 30,1 % podjetij se je davčni inšpektor zadržal nad 10 do 15 dni; pri 12,7 % anketiranih je nadzor trajal od 15 do 20 dni; nad 20 dni pa je DIN trajal pri 38,1 % vseh anketiranih podjetij. Slednje je, sodeč po tem, da je bilo opravljenih relativno veliko celostnih pregledov, dokaj razumljivo.

---

[60] Čeprav so na vprašanja odgovarjale ženske, sem pri predstavitvi rezultatov uporabljala termin »anketiranci« oziroma »vprašani«.

[61] Za posploševanje bi bilo treba opraviti raziskavo na vzorcu najmanj 10 % vseh pravnih oseb, kar pomeni približno 100.000 anketirancev.

Na vprašanje, ali so bile pri DIN ugotovljene nepravilnosti, je enainpetdeset anketirancev (92,7 %) odgovorilo z »DA«, torej so samo štiri anketirana podjetja, pri katerih je bil med letoma 1992 in 2006 izvršen DIN, davke oziroma drug predmet nadzora pravilno obračunavala oziroma pri poslovanju niso kršila davčnih predpisov. Če bi se podoben rezultat pokazal tudi, če bi v vzorec zajela večje število podjetij, bi lahko sklepala, da zasavska regija glede deleža ugotovljenih kršiteljev za 31,5 odstotne točke presega istovrsten podatek, ki velja za Slovenijo (op.: po poročilu DURS so bile v letu 2005 nepravilnosti ugotovljene pri 61,2 % inšpiciranih zavezancev za davek).

Ob tem podatku sem pričakovala, da večina vprašanih ne bo zadovoljna z izvedbo DIN, vendar je bilo ravno obratno. Tako je trinajst (23,6 %) anketirancev izrazilo nezadovoljstvo v zvezi s samovoljo in nekorektnostjo davčnega inšpektorja, dva (3,7 %) sta odgovorila, da glede korektnosti DIN nimata pripomb, pač pa ju je motila inšpektorjeva »počasnost«, vsi ostali, to je 72,7 % vprašanih, pa niti nad izvedbo DIN niti nad inšpektorji niso imeli nikakršnih pripomb.

Iz odgovorov na tretji sklop vprašanj, ki so se nanašala na obračun DDPO, sem razbrala, da se anketirana podjetja na splošno z davčnim bilanciranjem posebej ne ukvarjajo, pač pa praviloma vsa poskušajo v davčnem obračunu izkazati čim manjši dobiček.[62]

Tudi glede davčnih svetovalcev so si bili odgovori zelo enotni, saj so, razen dveh anketirancev, ki tovrstne nasvete uporabljata glede na potrebe, vsi ostali dejali, da davčnih nasvetov ne potrebujejo, ker imajo v podjetju dobre pravnike, ki računovodjem pomagajo, kadar pride do težav na tem področju, oziroma se jim zdijo storitve davčnega svetovanja predrage v primerjavi s koristmi, ki bi jih od tega imeli.

Kar zadeva sestavljanje davčnega obračuna, je sedem anketirancev (9,6 %) to nalogo, vključno z izdelovanjem računovodskih izkazov, zaupalo zunanjim izvajalcem računovodskih storitev,[63] pri devetintridesetih (53,4 %) je za davčni obračun zadolžen vodja finančnoračunovodskega oddelka, pri sedemindvajsetih anketiranih podjetjih (37,0 %) pa davčni obračun sestavlja vodja glavne knjige.

Od sestavljavcev davčnih obračunov jih ima 6,0 % nad 5 do 10 let delovnih izkušenj v računovodstvu, 30,3 % nad 10 do 15 let, 40, 9 % nad 15 do 20 let, 22,7 % pa nad 20 let. Večina, to je 63,6 %, ima visoko ali univerzitetno izobrazbo, 19,7 % višjo, 16,7 % pa

[62] Pri tem me je presenetil komentar ene izmed oseb, ki so odgovarjale na anketna vprašanja. Le-ta je namreč izjavila, da so si zavezanci, ki v davčnem obračunu ne ugotovijo nikakršne obveznosti za davek, sami krivi, da jim DURS pogosto trka na vrata. Po njenem (zmotnem) prepričanju naj bi se torej davčnemu nadzoru izognila vsa podjetja, ki izkažejo in poplačajo vsaj nekaj obveznosti iz DDPO.

[63] Tem sedmim anketirancem vprašanj pod št. 4 do 7 tega slopa nisem zastavila.

srednjo strokovno izobrazbo, medtem ko pri anketiranih podjetjih magisterija nima nihče izmed sestavljavcev davčnih obračunov.

V splošnem so anketiranci glede pomena izkušenj in izobrazbe pri izdelavi davčnih obračunov dali prednost izkušnjam pred izobrazbo. Tako se jih je največ odločilo za kombinacijo »izkušnje zelo pomembne / izobrazba pomembna«.

V povezavi z razumljivostjo navodil DURS za izpolnjevanje obrazca DDPO, vključno s prilogami, so si bila mnenja anketirancev precej deljena, in sicer jih je 56,1 % odgovorilo, da so navodila povsem razumljiva, 39,4 % vprašanih se je odločilo za odgovor »delno«, 4,5 % anketirancev pa je menilo, da navodila niso dovolj jasna.

Kot rečeno, je četrti del ankete zajemal vprašanja v zvezi s starim in novim ZDDPO. Sodeč po odgovorih, se je z novostmi zakona (zlasti ZDDPO-1) kar dvainpetdeset (71,2 %) anketirancev seznanilo na seminarjih. Sicer pa je večina vprašanih odgovorila, da prve informacije o spremembah zakonodaje navadno dobijo v člankih v reviji IKS, konkretna vprašanja ali zapletenejše probleme v zvezi s posamičnimi določbami pa rešujejo s pomočjo pojasnil DURS oziroma se pri tem opirajo tudi na stališča in mnenja zunanjih revizorjev. Samo pet anketirancev (6,9 %) je odgovorilo, da niti staremu niti novemu zakonu doslej niso posvečali nikakršne pozornosti, ker se jim to ne zdi potrebno, saj jih o novostih v zvezi z DDPO navadno obvestijo kolegi iz matične družbe. To je bil razlog, da tem anketirancem nisem zastavila vprašanj, ki so sledila, kar pomeni, da sem jih izključila iz nadaljnje obravnave.

Na vprašanje, ali menijo, da so določbe ZDDPO-2 (2006) v primerjavi z ZDDP-1 (2005) bolj razumljive, sem vprašanim ponudila naslednje štiri odgovore: »da«, »ne«, »samo nekatere« in »ne vem«. Za prvi odgovor se je odločilo šest anketirancev (8,8 %), za drugega dva (2,9 %), za tretjega sedem (10,2 %), vsi ostali, torej triinpetdeset vprašanih (77,9 %), pa so odgovorili z »ne vem«.

S tretjim vprašanjem tega dela ankete sem poizvedovala, kaj anketiranci menijo o bistveni novosti ZDDPO-2 (2006) glede davčne obravnave oslabitev, popravkov vrednosti terjatev in rezervacij. Po pričakovanju so prav vsi odgovorili, da je takšno obravnavanje, v primerjavi s starim zakonom, ki je bil v tem pogledu povsem neustrezen, veliko bolj smiselno.

Iz odgovorov v zvezi z odloženim davkom pa sem dobila občutek, da ta davčni institut anketiranim osebam povzroča precejšnje težave oziroma da večina sploh ne pozna njegove vsebine in pomena. Kajti samo osemnajst anketiranih (26,5 %) je izjavilo, da jim pojem »odloženi davek« ni tuj, od teh pa so bili vsi mnenja, da je ta davčni institut

po vsebini izjemno zapleten in administrativno precej zahteven že zaradi vseh evidenc, ki jih je v zvezi z njim treba zagotoviti in razkriti v davčnem obračunu.

Na zadnje vprašanje »Ali bi zakonodajalcu predlagali kakšno spremembo?« je triinšestdeset anketirancev (92,7 %) odgovorilo z »ne«. To sicer pomeni, da se 92,7 % vprašanih v celoti strinja z aktualnim zakonom, vendar menim, da rezultat ni realen. Odgovori na drugo zastavljeno vprašanje iz tega dela ankete me namreč vodijo k sklepu, da se skoraj 78 % vprašanih, ki so v zvezi s primerjavo novega in starega ZDDPO odgovorili z »ne vem«, z zakonskimi določbami veljavnega zakona ni dovolj natančno seznanilo. Zato menim, da odgovori teh anketirancev niso relevantni in posledično tudi rezultat ni takšen, kot bi morda bil, če bi zakon bolj dosledno proučili. Kakorkoli že, dejstvo je, da se je pri tem vprašanju le pet anketirancev odločilo za odgovor »da«. Med njimi dva svoje odločitve nista želela eksplicitno utemeljiti, predloge ostalih treh pa v celoti navajam v spodnjih citatih:

- »Menim, da bi bilo koristno, če bi 20-odstotna davčna stopnja, kot jo novi zakon v enem izmed členov določa, veljala že v letošnjem letu, namesto postopnega zniževanja za 2 odstotni točki letos oziroma 1 odstotno točko v naslednjih treh letih, ki se v višini obveznosti iz tega naslova ne pozna kaj dosti.«

- »Čeprav sem mnenja, da je novi zakon v marsičem boljši od starega zakona, pa zakonodajalcu očitam zlasti odpravo olajšave za vlaganja v osnovna sredstva in pa še vedno previsoko stopnjo davka. Jaz bi omenjeno olajšavo obdržala, davčno stopnjo pa bi znižala na 15 %, kar bi občutno razbremenilo naše gospodarstvo.«

- »Če bi imela vpliv, bi ZDDPO v celoti prilagodila računovodskim rešitvam. Motijo pa me tudi pogoste spremembe, ki smo jim bili priča v zadnjih letih. To vnaša v prakso veliko zmede, slabe volje in tudi negotovosti, zato si računovodje želimo, da bi se ta zakon, kakršenkoli že je, brez sprememb in dopolnitev, obdržal vsaj nadaljnjih pet let.«

5.7. UGOTOVITVE IN PREDLOGI ZA REŠITEV PROBLEMA

Iz predstavljenih vsebin tega magistrskega dela izhaja, da se je prva hipoteza glede težavnosti Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v celoti izkazala za pravilno. O tem pričajo že številne spremembe in dopolnitve, ki jih je ta zakon doživel od osamosvojitve Slovenije do danes. Te spremembe, ki so bile kronološko predstavljene v točki 4.2, so v praksi nedvomno povzročile precej zmede in negotovosti. Poleg tega je

neizpodbitno tudi dejstvo, da je zakon vsebinsko izjemno zapleten. Čeprav je zaradi razlag in pojasnil posameznih določb, podanih v magistrskem delu, njegova vsebinska zapletenost morda nekoliko manj očitna, to trditev potrjujejo številni argumenti. Za primer vzemimo jezikovno strukturo nekaterih določb, ki so zaradi vrinjenih stavkov, ki se začnejo z »razen tega in tega«, precej nerazumljive. Enako velja za določbe, ki se v besedilu sklicujejo na druge člene zakona, in za prehodne določbe, ki opredeljujejo primere, v katerih se pod določenimi pogoji uporabljajo predpisi po zakonodaji, ki je veljala pred uveljavitvijo ZDDPO-2 (2006). Nadalje k težavnosti zakona prispeva tudi zahteva po subsidiarni uporabi podzakonskih aktov ter drugih zakonov in strokovnih pravil računovodenja. Največjo potrditev, da ZDDPO-2 (2006) ni enostaven za razumevanje, pa nam daje zakonodajalec sam, ki s posebno pooblastilno normo zavezuje ministrstvo za finance in DURS, da na podlagi tega zakona pripravita in objavita izvedbene predpise, s katerimi naj bi se pripomoglo k boljšemu razumevanju predpisanih določb in k enotni davčni obravnavi le-teh.

Kot smo lahko razbrali iz točke 4.9, je vzporedno z vsebinsko zapletenostjo specialnega zakona tudi njegovo izvajanje v praksi administrativno zelo zahtevno. Dejstvo je, da morajo zavezanci za davek za davčne namene zagotoviti številne evidence, izpolniti veliko (preveč) predpisanih obrazcev in v časovni stiski do predložitve davčnega obračuna priskrbeti še najrazličnejša dokazila. Pri vsem tem seveda možnosti za napake že zaradi postopkov samih niso izključene niti pri pravnih osebah kot sestavljavcih davčnih obračunov niti pri DURS kot organu, ki presoja pravilnost predloženih obrazcev.

V nasprotju s prvo pa se je druga hipoteza (op.: v njej sem predpostavila, da je zaradi šibkega poznavanja predpisov o obdavčenju dobršen del krivde za napake v zvezi z obračunom DDPO treba pripisati tudi davčnim zavezancem) skozi vsebino točke 5.5 in 5.6 samo delno potrdila. V osnovi je sicer tudi ta hipoteza pravilna (op.: krivda je brez dvoma pri pravnih osebah), vendar razlog za številne nepravilnosti ne tiči v nepoznavanju davčnih predpisov, temveč v zavestnem nespoštovanju računovodskih in davčnih pravil. Dokaz za to so ugotovitve davčnih inšpektorjev, povzete v točki 5.5, iz katerih lahko upravičeno domnevamo, da predstavljenim napakam ni botrovala niti zapletena zakonodaja niti slabo poznavanje zakonskih določb, marveč so bile vse napake več ali manj posledica okoliščin, kakršne so značilne za način samovoljnega vodenja, pri katerem imajo interesi posameznikov očitno prednost pred interesi podjetja, četudi na račun kršitve davčne zakonodaje in pravil skrbnega računovodenja. Spomnimo se samo napak, ki so bile ugotovljene pri obračunih službenih potovanj, povračilih stroškov goriva in preveč izplačanih odpravninah, ter nepravilnosti pri nekaterih obračunih plač, pri priznavanju dobropisov, brez dokazil o vračilu blaga, pa neupravičenih vlaganj v zasebni objekt fizične osebe, plačila šolnine za osebo, ki v

podjetju ni bila zaposlena, ter tudi zlorabe dvojnega položaja pri odobritvi posojil za povezano pravno osebo in tako naprej. Če to povežemo še z rezultati ankete iz točke 5.6, ki so prav tako pokazali, da večina anketiranih podjetij ni ravno naklonjena proučevanju, še manj pa spoštovanju davčnih predpisov, nam vse skupaj daje slutiti, da se bodo napake v takšni ali drugačni obliki po vsej verjetnosti pojavljale tudi v prihodnosti.

Tako se vprašanje, kaj bi bilo treba na tem področju ukreniti, zastavlja kar samo. Menim, da bi država v prvem koraku morala zagotoviti večje število davčnih inšpektorjev, specializiranih za inšpiciranje DDPO. S tem bi omogočala, da DURS v letni načrt nadzorov vključi bistveno večji obseg inšpekcijskih pregledov tega davka. Prepričana sem, da bi se pozitivni rezultati teh ukrepov kaj kmalu odrazili tudi v praksi. Kajti ljudje smo na žalost takšni, da se pravil, zakonov in drugih zapovedi precej bolj držimo tedaj, ko vemo, da nas nekdo nadzira. Podjetja kot zavezance za davek pa upravljajo in vodijo ljudje! Zatorej je treba v drugem koraku oziroma vzporedno s povečanim obsegom nadzora najti tudi primeren način (denimo s seminarji, predavanji in podobnimi ukrepi), s katerim bi ozavestili odgovorne osebe, kako škodljive za podjetje so lahko posledice kasneje ugotovljenih napak v davčnih obračunih. Dejstvo je, da lahko dodatno naloženi davek, vključno z zamudnimi obrestmi, ki ga z odmerno odločbo na podlagi DIN določi davčni inšpektor, podjetje privede do resnih težav s plačilno sposobnostjo. Težave v zvezi s plačilno sposobnostjo pa so za obstoj podjetja bistveno bolj nevarne, kot je na primer nevarna sama izguba v poslovanju. Ne smemo pozabiti, da lahko podjetje zaradi nezmožnosti tekočega poravnavanja obveznosti kaj hitro izgubi svoj dotedanji ugled, kar vpliva na to, da poslovni partnerji začnejo odpovedovati sodelovanje z njim. Zaradi tega se začno pojavljati tako težave pri nabavah surovin in materiala kot tudi pri pridobivanju poslov, oboje pa se slej kot prej odrazi v zmanjšanju obsega proizvodnje in prodaje. Nujna posledica vsega tega je izpad načrtovanih prihodkov, kar vodi v izgubo v poslovanju, in v nadaljnjo slabitev že tako slabega finančnega položaja podjetja. Tako se lahko zaradi na videz nepomembnih posamičnih napak, ki so odkrite v postopku DIN, podjetje znajde v začaranem krogu, iz katerega ga tudi dragi premostitveni krediti, ki jih je primorano najeti, ne morejo rešiti. Kajti v takih primerih se težave običajno samo še poglabljajo, obseg poslovanja se še naprej zmanjšuje, poslovnih terjatev in tekočih prilivov denarnih sredstev je vse manj, medtem ko neporavnane obveznosti naraščajo, s tem pa se veča tudi izguba in plačilna nesposobnost. V skrajnem primeru se torej utegne zgoditi, da se bo podjetje pod takšnim pritiskom »zlomilo«, kar pomeni, da se bo znašlo v prisilni poravnavi ali celo v stečaju. Gospodarske škode in socialnih posledic tega pa si zagotovo nihče ne želi, zato na tem mestu bralce opominjam, da se tveganje, da prikrite napake morda ne bodo odkrite, nikakor ne splača.

6. SKLEP

Davki pomenijo najpomembnejši vir državnih prihodkov, na drugi strani pa predstavljajo prisilne dajatve, zato je razumljivo, da prihaja pri pobiranju in plačevanju davkov do nasprotja interesov med državo in davkoplačevalci. To je tudi razlog, da se povsod po svetu v pristojnosti posebnih državnih agencij oziroma davčnih služb izvaja nadzor nad pravilnostjo in pravočasnostjo obračunavanja ter plačevanja predpisanih davčnih obveznosti.

Glede na organe, ki opravljajo davčni nadzor, in glede na vsebino ter postopke njegovega izvajanja tovrstni nadzor označujemo kot obliko državnega revidiranja, njegove izvajalce pa imenujemo davčni revizorji oziroma davčni inšpektorji.

Obračun davčnih obveznosti zavezanci izkažejo na posebnih obrazcih, ki so sestavni del t. i. davčnih poročil. Ta poročila se od računovodskih poročil v splošnem razlikujejo po namenu in uporabnikih. Razlike, ki iz tega izhajajo, so v Sloveniji enake kot v drugih državah. Glede na stopnjo medsebojne odvisnosti računovodskih in davčnih pravil ter glede na specifično obravnavo posameznih davčnih institutov, ki vplivajo na velikost davčne osnove, pa so precejšnje razlike med obema vrstama poročanj opazne tudi med posameznimi državami. V povezavi s tem so različni strokovnjaki, katerih izsledki so povzeti v tretjem poglavju, prišli do zaključka, da velja za anglosaksonske države pretežno neodvisno, za države celinske Evrope pa pretežno odvisno razmerje med davčnimi in računovodskimi poročili. V tem kontekstu lahko Slovenijo uvrstimo k celinskemu, torej odvisnemu razmerju obeh vrst poročanj.

Davek od dohodkov pravnih oseb, ki je kot osrednja tema tega magistrskega dela podrobno obravnavan v četrtem poglavju, po svojih osnovnih karakteristikah sodi med neposredne davke in predstavlja temelj obdavčitve gospodarskih subjektov v Sloveniji. Kot tak pomeni prihodek države, pridobljen v breme pravnih oseb, ki so po ZDDPO-2 (2006) zavezane k plačilu tega davka.

Na podlagi zakonskih predpisov znesek davčne obveznosti zavezanci za davek sami ugotovijo v davčnem obračunu, ki v Sloveniji temelji na izkazu poslovnega izida, ki ga sestavljavci skladno z davčnimi pravili in metodološkimi navodili preuredijo tako, da ustreza davčnim namenom. Davčni obračun, ki kot osnova za določitev zneska akontacije davka vpliva na tekočo plačilno sposobnost gospodarskih subjektov, so zavezanci dolžni predložiti pristojnemu davčnemu uradu najkasneje tri mesece po zaključenem davčnem obdobju.

O formalni pravilnosti predloženih davčnih obračunov presojajo davčni kontrolorji na sedežu DURS, vsebinski nadzor pa izvajajo davčni inšpektorji na sedežu zavezanca za davek.

Pri davčnem inšpekcijskem nadzoru davka od dohodkov pravnih oseb je nadzor zelo natančen. Kot smo lahko iz vsebine drugega in petega poglavja razbrali, gre pri tem pravzaprav za revidiranje, saj davčni inšpektorji z uporabo najrazličnejših revizijskih postopkov in metod preverjajo tako formalno skladnost z računovodskimi in davčnimi pravili kakor tudi vsebinsko verodostojnost in resničnost pravnih podlag, ki izpričujejo nastanek poslovnih dogodkov, izkazanih v postavkah prihodkov in odhodkov davčnega obračuna.

Ne glede na vrsto davka, ki je predmet davčnega inšpekcijskega nadzora, se po podatkih DURS napake v obračunih, vključno s kršitvami davčnih predpisov, v povprečju ugotovijo pri treh petinah inšpiciranih davčnih zavezancev. Če vzamemo pod drobnogled samo davek od dohodkov pravnih oseb, pa je število inšpiciranih zavezancev za davek, ki nepravilno izkažejo višino davčnega bremena, še za dobro petino večje (85 %). Zagotovo se bomo vsi strinjali, da tega podatka ne gre zanemariti, saj nas več kot očitno opozarja tako na potrebo po podrobnejši obravnavi vsebine ugotovljenih napak in razlogov za njihov nastanek kot tudi na potrebo po iskanju ustreznih rešitev.

Že v uvodu sem navedla, da ponavljajočim se napakam pri obračunavanju davka od dohodkov pravnih oseb botruje več vzrokov, med katerimi sem hipotetično izpostavila dva glavna problema, in sicer težavnost zakonodaje na eni strani ter nezadostno poznavanje le-te na drugi strani.

Težavnost zakonodaje nedvomno dokazujejo pogoste spremembe in vsebinska zapletenost Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb ter administrativna zahtevnost predpisanih obrazcev, ki so sestavni deli celotnega davčnega obračuna. To so tudi razlogi, zaradi katerih sem v magistrskem delu na kar se da preprost način predstavila in pojasnila bistvene določbe tega zakona ter posebej opozorila na tiste vsebine, za katere menim, da so ključnega pomena za lažje razumevanje obračunavanja in inšpiciranja DDPO. S tem sem podala svoj prispevek k zmanjšanju obsega tistih napak, ki bi utegnile imeti izvor v zapleteni vsebini ZDDPO-2 (2006) in zahtevnih administrativnih postopkih njegovega izvajanja.

Šibko oziroma nezadostno poznavanje davčnih predpisov kot drugi problem, zaradi katerega naj bi se pri zavezancih za davek napake v zvezi z obračunavanjem DDPO pojavljale, sem nameravala dokazati s praktičnimi primeri, povzetimi iz ugotovitev

davčnih inšpektorjev, delno pa tudi z izvedeno anketo. Vendar se je kasneje izkazalo, da glavni razlog ponavljajočih se napak ne izvira iz nezadostnega poznavanja davčne zakonodaje, temveč iz zavestnega nespoštovanja tako računovodskih kot tudi davčnih pravil. To spoznanje pa zelo jasno kaže, da se v Sloveniji na tem področju soočamo z veliko večjim problemom, to je z neosveščenostjo odgovornih oseb glede škodljivih posledic, ki jih s časovnim zamikom podjetju povzročajo kršitve enih in drugih pravil, ki se kasneje, lahko šele čez nekaj let, v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora zagotovo razkrijejo.

Zaradi tega spoznanja sem v vsebinskem okviru točke 5.7 na hipotetičnem primeru opisala verigo možnih škodljivih dogodkov, ki jih lahko sproži na prvi pogled nepomembna naknadno ugotovljena obveznost iz DDPO. Z opisanim primerom, ki bi bil lahko tudi v praksi dokaj verjeten, sem želela bralce opozoriti, da se tveganje na račun tega, da se zavestno storjene napake morda ne bodo odkrile, nikakor ne splača, saj so v nasprotnem primeru, torej tedaj ko se te napake, vključno s kršitvami predpisov, vendarle odkrijejo, negativne posledice za podjetje in zaposlence lahko katastrofalne.

Ob vsem, kar smo skozi predstavljeno vsebino magistrskega dela spoznali, bi bilo iluzorno pričakovati, da se bo zaskrbljujoč problem v zvezi z nepravilnim izkazovanjem obveznosti za plačilo DDPO v prihodnosti sam po sebi razrešil. Nasprotno, treba se je zavedati, da brez ustreznih posegov države in brez korenite spremembe splošnega odnosa pravnih oseb do izpolnjevanja davčnih obveznosti na tem področju ne bomo dosegli želenega izboljšanja. Zato na koncu tega magistrskega dela pozivam državo in DURS, da s primernimi ukrepi čim prej zagotovita pravičen, nepristranski in učinkovit nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem DDPO. Poslovodje, ki sprejemajo odločitve, in računovodje, ki so dolžni svoje nadrejene opozoriti na morebitno kršenje računovodskih in davčnih pravil, pa pozivam naj zaupane jim naloge opravijo tako, da bodo z ekonomskega in moralno-etičnega vidika zadovoljili pričakovanja lastnikov, zaposlencev,države in širše lokalne skupnosti.

Nakazane rešitve obstoječega problema vsekakor niso edina pot, zagotovo pa predstavljajo trdne temelje, ki vodijo k pravičnejšemu razporejanju davčnih obveznosti med davčne zavezance kot uporabnike javnih dobrin, infrastrukture in drugih družbeno-socialnih ugodnosti, ki jim jih država Slovenija z javnim denarjem, zbranim od pobranih davkov, zagotavlja.

7. LITERATURA IN VIRI

7.1. LITERATURA

1. Alley Clinton, James Simon: The Interface Between Financial Accounting and Tax Accounting. Waikato : University of Waikato, 2005. 33 str.
2. Čaplo Romana: Računovodski vidik zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in njegova uporaba pri davčnem poslovanju podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 87 str.
3. Čokelc Stanko: Davčno revidiranje. Zbornik referatov 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, reviziji in poslovnih financah. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 271–282.
4. Čokelc Stanko: Davčna morala. Zbornik referatov 32. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, reviziji in poslovnih financah. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 353–373.
5. Donald H. Taylor, William G. Glezen: Revidiranje – zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1080 str.
6. Guzina Barbara: Davčna bilanca podjetja. Časnik Finance, Ljubljana, 2006, 36, str. 8–9.
7. Hieng Romana: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 34(2007), 1-2, str. 243–275.
8. Horvat Tatjana, Guzina Barbara, Mlakar Petra: Uporaba Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v praksi. Časnik Finance, Ljubljana, 2004, 22, str. 3–12.
9. Ivanjko Šime: Pravni in etični vidik varstva davkoplačevalcev. Davčna šola (zbirka gradiv). Maribor : Davčni inštitut, 2002, str. 215–242.
10. Jelčić Barbara, Jelčić Božidar: Porezni sustav i porezna politika. Informator, Zagreb, XII (1988), 7, str. 438–440.
11. Jerman Saša: Davčno revidiranje. Študijsko gradivo za predmet davčna revizija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 52 str.
12. Jerman Saša: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice. Gradivo za seminar. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 23 str.
13. Karneža Sintič Darja: Davčno inšpiciranje. Študijsko gradivo pri predmetu davčna revizija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 39 str.
14. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Revizor, Ljubljana, 15(2004), 6, str. 24–53.

15. Knobbe-Keuk Brigitte: Bilanz und Unternehmenssteuerrecht. Kőln : Otto Schmidt, 1993. 1099 str.

16. Kokotec - Novak Majda: Davčna politika kot sestavina bilančne politike in vloga davčnih svetovalcev. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni davčnik. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 11 str.

17. Koletnik Franc: Uvod v davčno revidiranje. Študijsko gradivo pri predmetu davčno revidiranje. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2005. 58 str.

18. Kovač Matjaž: Nekatere pomembnejše spremembe obdavčenja dohodkov. Revizor, Ljubljana, 15(2004), 9, str. 101–119.

19. Lamb Marion, Nobes Christopher, Roberts Alan: International Variations in the Connections between Tax and Financial Reporting. Accounting and Business Research, London, 1988, 3, str. 173–188.

20. Macarol Božena, Drobež Mateja: Kako si zagotoviti davčno priznane odhodke in korekten davčni postopek. Gradivo za seminar. Ljubljana : Časnik Finance, 2003. 44 str.

21. Mayr Branko: Problemi delovanja davčnega sistema v Sloveniji. Zbornik referatov 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 313–331.

22. Meigs Rober F., Meigs Walter B., Meigs Marx A.: Financial Accouting. Eight edition. New York : McFraw – Hill, 1995. 685 str.

23. Mednarodni standardi računovodskega poročanja: Mednarodni standard 12. Zbirka predpisov MSRP z MRS in pojasnili strokovnega odbora za pojasnjevanje – neuradno prečiščena besedila. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 30 str.

24. Nobes Christopher: A Conceptual Framework for Taxable Income of Businesses and How to Apply it under IFRS. London : University of Reading, 2003. 74 str.

25. Odar Marjan: Revidiranje računovodstva. Študijsko gradivo pri predmetu revidiranje računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 37 str.

26. Odar Marjan: Obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb – sestavitev davčnega obračuna. Študijsko gradivo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 41 str.

27. Olšak Nina: Davčna politika podjetja – Zakaj so interni pravilniki pomembni? Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2001, 21, str. 62–63.

28. Perme Vili: Učinkovitost davčnega inšpiciranja – revidiranja. Ljubljana : Iteo-Abeceda, 2000. 36 str.

29. Petkovič Dejan: Davčno svetovanje v Sloveniji. Ljubljana : Iteo-Relacije, 2004, str. 3–6.

30. Petavs Stane: Davčnim prekrškom konec odpustkov za globe. Časnik Finance, Ljubljana, 2006, 77, str. 19.

31. Petrov Sabina: Naš davčni postopek eden najboljših. Časnik Finance, Ljubljana, 1996, 92, str. 2.

32. Rop Anton: Narobe dacarski svet. Časnik Finance, Ljubljana, 2007, 88, str. 16.

33. Robnik Lidija: Kako podjetje izrablja računovodske informacije za uspešno poslovanje. Gradivo za seminar. Ljubljana : Gospodarska zbornica Slovenije, 2005. 22 str.

34. Sholes S. Myron, Wolfson A. Mark: Taxes and Business Strategy – a Planing Approach. New Jersey : Prentice-Hall, 1992. 515 str.

35. Senjur Marjan: Makroekonomija malega odprtega gospodarstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 501 str.

36. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 273 str.

37. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 237 str.

38. Šircelj Andrej: Davek na dobiček pravnih oseb. Davčna šola (zbirka gradiv). Maribor : Davčni inštitut, 2002. Str. 180–195.

39. Turk Ivan: Pojmovni okvir revidiranja. Revizor, Ljubljana, 6(1995), 2-3, str. 127–132.

40. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 856 str.

41. Žuran Mihaela: Odloženi davki. Zbornik referatov 8. letne konference računovodij slovenskega inštituta za revizijo. Otočec : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 83–102.

7.2. VIRI

1. Davčni bilten. Glasilo Davčne uprave Republike Slovenije. Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih za leto 2004, 2005 in 2006.

2. Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja. Ljubljana : Generalni davčni urad Republike Slovenije, 2004.

3. Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor. Ljubljana : Generalni davčni urad Republike Slovenije, 2004.

4. Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2005. Ljubljana : Generalni davčni urad Republike Slovenije, 2005.

5. Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 18/06, 21/07).

6. Pravilnik o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 141/06, 60/07).

7. Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Uradni list RS, št. 130/04).

8. Pravilnik o vpogledu v davčne evidence (Uradni list RS, št. 84/05).

9. Pravilnik o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 130/04).

10. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in nadzor (Uradni list RS, št. 79/06).

11. Pravilnik o vodenju evidenc o davčnih preiskavah (Uradni list RS, št. 84/05).

12. Pravilnik o izobraževanju, izpopolnjevanju in usposabljanju pooblaščenih uradnih oseb Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 34/06).

13. Pravilnik o službeni izkaznici in znački davčnega inšpektorja in davčnega izterjevalca (Uradni list RS, št. 33/05).

14. Pravilnik o načinu izvajanja pooblastil davčnih inšpektorjev (Uradni list RS, št. 38/06).

15. Pravilnik o evidenci o kršitvah davčnih in drugih predpisov, za izvajanje katerih je pristojna davčna služba in o ravnanju s podatki, ki so izločeni iz evidenc (Uradni list RS, št. 38/06).

16. Predlog Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2. EVA: 2006-1611-0004). Ljubljana : Ministrstvo za finance, 2006.

17. Predlog Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2. EVA: 2006-1611-0024). Ljubljana : Ministrstvo za finance, 2006.

18. Zakon o kazenskem postopku (Uradni list RS, št. 96/04).

19. Zakon o davčni službi (Uradni list RS, št. 54/04 in 59/05).

20. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96, 54/04, 25/05 in 56/05, 58/06 ter 117/06).

21. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 14/03-UPB1).

22. Zakon o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 80/99).

23. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 7/05, 33/06 in 117/06).

24. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06).

25. Zakon o prekrških (Uradni list RS, št. 7/03).

26. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 21/06).

27. Zakon o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov (Uradni list RS, št. 16/07).

28. Zakon o ekonomskih conah (Uradni list RS, št. 45/98 in 97/01).

29. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 32/93).

30. Zakon o inšpekcijskem nadzoru (Uradni list RS, št. 56/02, 43/07).

31. Splošno o davčni službi v Sloveniji – pravne podlage izvajanja nadzora. [URL: http://www.gov.si./durs/index.php?Ig=sl&f=ttt.html], 29.3.2007.

32. Organizacija in naloge DURS. [URL: http://www.gov.si/durs/index.php?id=1709], 2.4.2007.

33. Plačevanje davkov in drugih obveznih dajatev - pojasnila davčne službe. [URL: http://www.gov.si/durs/index.php?f=3765], 13.4.2007.

34. Davek od dohodkov pravnih oseb – pravne podlage in pojasnila davčne službe. [URL: http://www.durs.gov.si/index.php?id=3212&no_cache=1], 16.5.2007.

35. Davčni prihodki konsolidirane globalne bilance javnega financiranja. [URL: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2006.xls], 29.6.2007.

PRILOGA ŠT. 1

Tabela št. 5: Ureditev posameznih davčnih institutov v Nemčiji, na Danskem in v Avstriji

DAVČNI INSTITUT	NEMČIJA	DANSKA	AVSTRIJA
Zavezanci	• delniška družba • družba z omejeno odg. • komanditna d. d.	Pravne osebe kot javne in zasebne družbe, banke, vzajemna zavarovalna združenja, investicijski skladi, fundacije, druga združenja, ki opravljajo poslovno dejavnost.	• delniške družbe • družbe z omejeno odg. • zasebne fundacije • komercialna podjetja, upravljana od javnih oseb • združenja in zavodi
Kriteriji za rezidentstvo	Sedež v Nemčiji oz. kraj upravljanja v Nemčiji.	Inkorporiranost na Danskem oz. kraj upravljanja na Danskem.	Pravni sedež v Avstriji oz. kraj dejanskega upravljanja v Avstriji.
Obseg davčne obveznosti rezidentov	Ugotavlja se po načelu svetovnega dohodka.	Ugotavlja se po načelu svetovnega dohodka, razen za dohodke iz tujega nepremičnega premoženja in dohodke iz tujih poslovnih enot, za katere se od 15. 12. 2004 uporablja teritorialno načelo.	Ugotavlja se po načelu svetovnega dohodka.
Obseg davčne obveznosti nerezidentov	Zavezanci za davek, če dosegajo kateregakoli od navedenih dohodkov z virom v Nemčiji: • iz kmetijstva in gozdarstva • iz poslovanja z delovanjem PE v Nemčiji • od prodaje nepremičnin v Nemčiji • od prodaje deležev v nemških podjetjih • od naložb, vključno z dividendami in določenimi oblikami obresti • od najemnin in licenčnin Če od dohodka ni odtegnjen davek, je obdavčljivi dohodek razlika med prihodki in povezanimi stroški. Stopnja davka je ista kot za rezidente. Davek na plačila nerezidentom se odtegne	Zavezanci za davek, če dosegajo dohodek s poslovanjem v PE na Danskem ali sodelujejo pri poslovanju na Danskem. Gradbišče ter konstrukcijska in inštalacijska dela se štejejo za PE od prvega dne opravljanja del. Nerezidenti si lahko odbijajo le stroške, ki so povezani z obdavčljivim prihodkom.	Zavezanci za davek, če dosegajo dohodek s poslovanjem PE v Avstriji ali sodelujejo pri takšnem poslovanju. Načeloma so nerezidenti obdavčeni na ves dohodek, pridobljen z aktivnostmi njihove PE ali ustvarjen s sredstvi, ki jih ima PE kot poslovno premoženje. Gradbišče ter konstrukcijska in inštalacijska dela se štejejo za PE po šestih mesecih od prvega dne opravljanja del. Od 1. 1. 2006 je za nerezidente obdavčen dohodek, vključno s kapitalskimi dobički iz nepremičnega premoženja v Avstriji, ne glede na to, ali je nastal z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali ne.

	glede na bruto znesek plačila.		
Kapitalski dobički (KD)	Na splošno se KD vključijo v davčno osnovo. KD iz odtujitve sredstev, ki se nadomestijo s podobnim sredstvom, se lahko preložijo. KD iz prodaje deležev so izvzeti iz davčne osnove.	KD se vključujejo v davčno osnovo. KD iz prodaje delnic oziroma deležev se vključijo v davčno osnovo le, če se prodaja izvrši v prvih treh letih lastništva.	Praviloma se vključijo v davčno osnovo.
Kapitalske izgube (KI)	Pokrivanje in prenašanje izgub, nastalih z udeležbo v partnerstvih, je omejeno, če je glavni namen pridobitve ali ustvarjanja vira dohodka doseči davčne ugodnosti. Po novem se KI, nastale pri odsvojitvi deležev v drugih družbah, rezidentih in nerezidentih ali pri likvidaciji ali zmanjšanju kapitala takšne družbe, ne morejo pokrivati.	KI pri delnicah oziroma deležih, ki so prodane pred pretekom treh let, in KI pri nepremičninah se lahko izravnavajo le z dobički na istovrstna sredstva. Neto KI davčnega leta se lahko prenašajo naprej neomejeno, zato da se pokrivajo z dobički na istovrstna sredstva. Ostale KI se obravnavajo kot redne izgube.	KI se obravnavajo kot normalne izgube.
Priznavanje KD in KI	Priznajo se ob realizaciji.	Priznajo se ob realizaciji.	Priznajo se ob realizaciji.
Zaloge	Zaloge se lahko vrednotijo po treh metodah (metoda nabavne cene, proizvajalnih stroškov, poštene tržne cene), odvisno od tega, katera cena je nižja. Če se zaloge vrednotijo po poštenih tržnih cenah, se zahteva, da je zmanjšanje trajno. Dopustni sta tudi metodi povprečne nabavne cene in povprečnih proizvajalnih stroškov. Pri porabi zalog je dovoljena metoda FIFO, medtem ko metoda LIFO ni dovoljena, razen če je utemeljena s poslovnimi okoliščinami.	Podjetje ovrednoti zaloge po nabavni ceni, po metodi proizvajalnih stroškov, po metodi poštene tržne vrednosti ali metodi proizvajalnih stroškov na koncu poslovnega leta. Če se zaloge vrednotijo po nabavni ceni, je dopustna metoda FIFO, uporaba metode LIFO pa ni dopustna v nobenem primeru.	Zaloge se vrednoti po nabavni ceni ali po proizvajalnih stroških. Zamenljive dobrine se lahko vrednoti tudi po metodi tehtanih povprečnih cen. Če je poštena tržna vrednost zalog na koncu poslovnega leta nižja, kot je izkazana vrednost zalog, se morajo zaloge ovrednotiti po tej nižji pošteni tržni vrednosti. Pri porabi zalog je dovoljena metoda FIFO, metoda LIFO pa samo, če je v skladu z zavezančevo dejansko prakso.
Amortizacija (AM) • **metoda** • **stopnja**	Dovoljene so metode enakomernega in padajočega časovnega AM ter funkcionalna metoda. Sprememba iz padajoče časovne v enakomerno časovno metodo je dovoljena, obratno pa ne. Za premičnine se uporablja splošna tabela najvišjih dovoljenih stopenj, ki jo izda ministrstvo za finance.	Dovoljeni sta metodi enakomernega in padajočega časovnega AM glede na vrsto sredstev. Stroji, oprema in ladje z bruto tonažo do 20 ton se amortizirajo v skupini po metodi padajoče AM in po	Dovoljena je samo metoda enakomernega časovnega AM. Zgradbe se amortizirajo po stopnjah 2 %, 2,5 % ali 3%, razen če zavezanec dokaže smiselnost drugačnih

	Če se pridobljeno ali proizvedeno OS amortizira po metodi padajočega časovnega AM, je letna AM stopnja omejena na dvakratno enakomerno časovno stopnjo s splošno zgornjo mejo 20 %. Za sredstva, pridobljena pred 1. 1. 2001, je omejitev trikratna enakomerna časovna stopnja s splošno zgornjo mejo 30 %. Sredstva pod 410 EUR se lahko odpišejo v letu pridobitve, če gre za premična sredstva in če se lahko uporabljajo neodvisno od drugih sredstev. Zemljišča se ne amortizirajo. Zgradbe se amortizirajo bodisi po enakomerni bodisi po padajoči metodi časovnega AM. Menjava iz ene metode v drugo ni dovoljena. Za poslovne zgradbe je letna AM stopnja 3 %. Za zgradbe, ki se uporabljajo za nastanitev, je letna AM stopnja 2 %. Pri padajoči metodi pa so letne AM stopnje naslednje: prvih 10 let 4 %, naslednjih 8 let 2,5 %, preostalih 32 let pa 1,25 %. Če je bila zgradba, uporabljena za nastanitev, pridobljena po 1. 1. 2006, uporaba metode padajočega časovnega AM ni več dovoljena. Pridobljeno dobro ime se lahko amortizira na enakomerni časovni osnovi skozi 15-letno obdobje.	AM stopnji največ do 25 %. Za večino ladij z bruto tonažo nad 20 ton je AM stopnja 12 %. V prvem letu po zgraditvi ladje pa je za vse ladje dovoljena AM stopnja 20 %. Zgradbe se amortizirajo posamično po enakomerni AM metodi po stopnji 5 %. Pisarne, stanovanja in zgradbe, ki se uporabljajo za zdravstvene storitve ali za dejavnost finančnega sektorja, se ne smejo amortizirati. V letu pridobitve se lahko odpišejo sredstva, katerih življenjska doba je manj kot tri leta, sredstva, katerih vrednost je manj kot 10.300 DKK, ladje, stroji in oprema, ki se uporabljajo za raziskave in razvoj, razen če se uporabljajo za raziskavo surovin, ter programska oprema. Neopredmetena sredstva se lahko amortizirajo v sedmih letih od pridobitve, in sicer po metodi enakomernega časovnega AM.	stopenj. Dobro ime se lahko odpiše v 15 letih. Osnovna sredstva z nabavno vrednostjo do 400 EUR se lahko odpišejo v letu pridobitve. Avtomobili se lahko odpišejo v osmih letih. Tovarne se AM maksimalno po stopnji 3 % (33,3 leta), če zgradba služi direktno namenu dejavnosti. Dovoljene so tudi krajše dobe koristnosti, vendar ne manj kot 20 let, če je to opravičljivo glede na tehnične in ekonomske okoliščine.
Rezervacije	Dovoljene so rezervacije za nekatere obveznosti, kot so določena bodoča plačila pokojnin zaposlenim, plačila iz jamstev, garancij, odškodninskih zahtevkov in pravdnih stroškov. Pod določenimi pogoji se davčno priznajo tudi rezervacije za plačila jubilejnih nagrad zaposlenim.	Dovoljene so rezervacije za garancije, če iz preteklega poslovanja izhaja, da resnično obstaja tveganje in je višina tveganja precejšnja. Rezervacije za slabe dolgove so ponavadi dovoljene, če ima zavezanec veliko dolžnikov.	Dovoljene so rezervacije za odpravnine, tekoče pokojnine in prihodnje obresti na pokojnine, druge negotove obveznosti in pričakovane izgube iz projektov v teku.
Delno priznani odhodki	Omejitve pri priznavanju poslovnih odhodkov so	Priznani so odhodki, ki nastanejo zaradi	Priznani so odhodki, ki nastanejo zaradi

	predvsem pri osebnih stroških (darila, počitniške hiše), vseh vrstah dividend in davkih, ki jih plača fizična oseba. Nagrade članom NS se prizna v višini 50 %, plačila upravi pa so v načelu odhodek, razen če predstavljajo skrito razdelitev dobička. Stroški, ki so vezani na neobdavčene dohodke, se ne priznajo. Donacije so odhodek do 5 % celotnega zneska ali do 0,2 % vseh prihodkov in plač (po izbiri). Donacije zdravstvenim in drugim dobrodelnim dejavnostim so priznane 10 %. Če te donacije presegajo 25.565 EUR, se lahko prenašajo v naslednja leta. Donacije javnim ustanovam in nepridobitnim zasebnim ustanovam so odhodek do 20.450 EUR.	pridobivanja obdavčljivih prihodkov. »Entertainment expenses« se priznajo samo v višini 25 %. Dovoljeno je tudi razmejevanje stroškov za ustanovitev podjetja ter za R & R za obdobje 5 let.	pridobivanja obdavčljivih prihodkov. Obresti niso priznane, če so nastale za ustvarjanje neobdavčenih prihodkov. Nagrade za člane NS se prizna v višini 50 %. Plačila direktorjem, ki ne odločajo, se ne priznajo v višini 25 %. Povračila za potne stroške članom NS in direktorjem, ki ne odločajo, se ne priznajo v višini 50 oz. 25 %, če presežejo vrednosti, določene v zakonu, ki ureja obdavčenje fizičnih oseb.
Transferne cene (TC)	Transakcije med povezanimi osebami se izvajajo na podlagi neodvisnega tržnega načela. To velja za čezmejne in za transakcije v Nemčiji in je neodvisno od stopnje udeležbe v kapitalu ali nadzoru. Dodatno pa Foregin Tax Relations Law iz leta 1972 določa splošne osnove za prilagajanje TC v transakcijah med povezanimi osebami. Pri določanju TC se uporabljajo standardne metode, kot so metoda prostih primerljivih cen, metoda preprodajnih cen in metoda dodatka na stroške. Metode, ki temeljijo na dobičku, uradno niso dopuščene.	Za transakcije med povezanimi osebami se uporablja neodvisno tržno načelo, ne glede na to, ali so rezidenti ali nerezidenti. To pomeni, da ugotavljanje neodvisnega tržnega načela ni omejeno samo na čezmejne transakcije. Tržno načelo se ugotavlja za transakcije med: osebo, ki jo kontrolira druga oseba, in to osebo; osebami v skupini; centralo in njeno PE. Vpliv ene osebe na drugo se predpostavlja, če ima oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 50 % delnic/deležev ali najmanj glasovalnih pravic. TC se ugotavljajo skladno s smernicami OECD.	Transakcije med rezidenti in nerezidenti ali centralami morajo biti v skladu z neodvisnim tržnim načelom. V nekaterih primerih davčna uprava pri presoji TC upošteva tudi splošna pravila proti davčnemu izogibanju.
Davčno obdobje	Koledarsko leto.	Običajno je to koledarsko leto, vendar se zavezanec lahko odloči, da bo njegovo davčno leto drugačno od koledarskega.	Koledarsko leto, ob pridobljenem soglasju davčnega organa pa je lahko davčno obdobje drugačno od koledarskega leta. Zavezanec mora za to dokazati ekonomski razlog, ki pa ne sme biti prihranek davkov.

Davčne vzpodbude	POSPEŠENA AMORTIZACIJA Zavezanec lahko uporabi do 10-odstotno stopnjo pospešene AM v letu obnove in v naslednjih devetih letih. Uporabi jo lahko v primeru obnov v smislu modernizacije in vzdrževalnih ukrepov na zgradbah, ki so locirane v razvojno pomembnih območjih, in na zgradbah, ki se kvalificirajo kot zgodovinski spomeniki. Za merjenja, ki so se začela po 31. 12. 2003, se prizna AM le do največ 9 % v letu obnove in v naslednjih 7 letih ter do 7 % v naslednjih štirih letih. DODATNA AMORTIZACIJA Uporabi se lahko dodatna AM pri uporabi metod enakomernega časovnega AM, funkcionalnega AM in v nekaterih primerih padajočega časovnega AM.	STROŠKI ZA R & R Za raziskovalne projekte, začete v letu 2002 do 2005, lahko podjetje odšteje od davčne osnove 150 % stroškov, če je plačilo izvršeno javnim institucijam, ki se ukvarjajo z R&R. Maksimalni odbitek je 5 mio DKK letno. Raziskovalni projekti, ki jih izvajajo institucije, morajo biti v povezavi s poslovanjem podjetja. Te projekte mora vnaprej odobriti svet za raziskave. Ostali R & R stroški se normalno odštejejo od davčne osnove.	POSEBNA OLAJŠAVA ZA ZASEBNE USTANOVE Obresti od določenih dohodkov so obdavčene po znižani 12,5-odstotni stopnji. Po znižani stopnji so obdavčeni tudi kapitalski dobički od odsvojitve deležev, če ima zasebna ustanova najmanj 1 % udeležbe v kapitalu kadarkoli v zadnjih 5 letih. OLAJŠAVA ZA IZOBRAŽEVANJE se prizna v višini 20 % stroškov izobraževanja, izplačanim izobraževalnim institucijam. Upoštevani so tudi stroški internega izobraževanja, če ne presegajo 2.000 EUR dnevno. OLAJŠAVA ZA STROŠKE RAZVOJA ALI IZBOLJŠAV INVESTICIJ, KI SO KORISTNE ZA AVSTRIJSKO GOSPODARSTVO Koristnost mora biti izkazana s certifikatom ministrstva za ekonomske zadeve, razen če investicija ni že zaščitena v skladu z zakonom, ki ureja patente. Maksimalna olajšava za investicijo je 25 % stroškov za R & R, dodatno pa še 35 % od dela stroškov, ki presega zadnje triletno povprečje takšnih stroškov. Dodatno je mogoče koristiti še 25-odstotno olajšavo za raziskovalne in eksperimentalne aktivnosti v podjetju ali pa alternativno investicijsko premijo v višini 8 % stroškov za R&R. Od 1. 1. 2005 je za raziskovalne projekte, ki so dodeljeni raziskovalnim institucijam, mogoča olajšav v višini 25 % stroškov, ki pa je omejena na 100.000 EUR na leto.
Prenos davčne izgube	Prenašanje izgube je dopuščeno. Izgube do 511.500 EUR se lahko pokrivajo z dobičkom predhodnega leta (prenos	Izgube je možno prenašati v naslednja obdobja neomejeno. Prenos nazaj ni možen.	Izgube je možno prenašati v naslednja obdobja neomejeno. Prenos nazaj ni možen. Samo zavezancu, ki je

	izgube nazaj). Vse izgube nad tem zneskom se lahko prenašajo naprej, da se poravnajo z neto prihodki do 1 mio EUR neto prihodkov v danem letu brez omejitev, preostala izguba pa se lahko pokrije z do 60 % neto prihodkov. Na zaprosilo lahko družba prenaša izgube naprej, ne da bi jih prej prenašala nazaj. Izgube ni dovoljeno prenašati, če je več kot 50 % delnic/deležev družbe bilo prenesenih in če se je poslovanje družbe potem nadaljevalo z več kot 50 % novih sredstev.	Prenos naprej je lahko omejen pri spremembah lastništva (ta omejitev se ne uporablja za družbe, ki kotirajo na borzi), pri poravnavah z upniki ali pri konverziji dolga v kapital.	ustvaril izgubo, se ta prizna kot zmanjšanje osnove. Izjeme so pri združitvah in delitvah. Izguba, nastala v tekočem ali predhodnem davčnem obdobju, se lahko pokriva le s 75 % dohodka (tj. lahko zmanjša davčno osnovo le do 75 %), presežek se prenese v naslednje davčno obdobje. Izgube iz udeležbe v družbi ali partnerstvu se ne morejo pokrivati z dobički iz drugih aktivnosti, če je glavni namen udeležbe doseči davčne ugodnosti. Izgube, ki niso upoštevane v tujini, se morajo vključiti v davčno osnovo v Avstriji.
Davčna stopnja • **splošna**	25 % + 5,5 % »solidarity surcharge«, tj. efektivna splošna stopnja 26,38 %.	28 %; med letom se plačuje akontacija. Če je končni znesek davka višji od pobrane akontacije, se plača še dodatek v višini 5,7 %. Dodatek se plača tudi, če podjetju ni treba plačevati akontacij.	25 %; minimalni davek za d. d. je 3.500 EUR, za d. o. o. pa 1.750 EUR.
Davčni odtegljaji			
• **dividende**	20 % povečano na 21,1 % zaradi 5,5% »solidarity surcharge«.	28 % za nerezidente in 18,48 % za rezidente.	25 % za rezidente in nerezidente.
• **obresti**	25 % povečano na 26,38%; 36,93 % za OTC bančništvo in 31,65 % za bančne obresti in nekatere obveznice.	Ni odtegljaja, razen 30-odstotni odtegljaj za obresti, nastale od 2. 4. 2004 dalje in plačane tuji povezani osebi, ki je obdavčena po bistveno nižji stopnji, kot bi bila obdavčena po danskem zakonu, in je dejavnost oz. so posli pretežno finančne narave.	25 % za večino obresti za rezidente.
• **licenčnine**	Ni odtegljaja.	30 % za industrijske licenčnine, plačane nerezidentu.	20 % za nerezidente
• **drugo**	15 % na plačila izvajalcem gradbenih storitev pod določenimi pogoji.	Ni drugih odtegljajev.	20 % za plačila nerezidentom za tehnične in poslovne svetovalne storitve.

Vir: European Tax Handbook 2006 in Taxsation of Companies in Europe. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam (Povzeto iz dokumenta »Predlog ZDDPO-2«. MF: EVA: 2006-1611-0004, str. 26–30).

PRILOGA ŠT. 2

Tabela št. 8: Pregled delno priznanih odhodkov po ZDDPO-2 in odhodkov, ki se davčno priznajo pod določenimi pogoji

ODHODEK / DAVČNI INSTITUT	OBSEG IN POGOJI DAVČNEGA PRIZNAVANJA	PRAVNA PODLAGA
Stroški reprezentance	Kot odhodki se priznajo v višini 50 %, vendar le, če so nastali za pogostitev, zabavo in darila ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji. Slednje mora biti nedvoumno razvidno iz knjigovodskih listin in prilog.	ZDDPO-2 / člen 31
Stroški nadzornega sveta (NS)	Kot odhodki se priznajo v višini 50 % dokumentiranih zneskov.	člen 31
Tanka kapitalizacija	Gre za nepriznavanje obresti od posojil, ki jih zavezanec prejme od družbenika, ki ima v lasti najmanj 25 % deležev v kapitalu zavezanca, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo: v letu 2007 osemkratnik, v letih 2009 do vključno 2011 šestkratnik, v letu 2012 petkratnik in od leta 2013 dalje štirikratnik zneska deleža tega družbenika v kapitalu zavezanca. Tovrstne obresti pa se priznajo kot odhodek, če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. OPOMBA: Namen tega instituta je omejevanje dolžniškega financiranja družb s posojili lastnikov. Pri tem namreč dobijo lastniki svoj vložek v celoti povrnjen, in to brez obdavčitve, skupaj z obrestmi, ki so odbitna postavka pri izračunu davčne osnove. V nasprotju z lastniškim financiranjem, kjer se kapitalski vložki lastnikov ne obrestujejo, povrnejo pa se v obliki izplačila dobička, ki je seveda obdavčen.	ZDDPO-2 / člen 32 in člen 81 kot prehodna določba
Rezervacije	Rezervacije za dana jamstva, reorganizacijo, pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi se davčno priznajo v višini 50 % zneska oblikovanja. Odprava in poraba rezervacij, ki niso bile priznane kot odhodek, se v davčnem obdobju upoštevata na način, da se iz davčne osnove izvzamejo prihodki iz odprave ali porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje le-teh ni bilo priznano kot odhodek, in da se priznajo odhodki iz porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje ni bilo priznano kot odhodek. Kot oblikovanje oziroma odprava rezervacij se šteje tudi njihovo prevrednotenje na koncu obračunskega obdobja.	ZDDPO-2 / člen 20
Odhodki od oslabitev OS in zalog	Odhodki zaradi oslabitev osnovnih sredstev in zalog so v celoti davčno priznani v obdobju, ko je bilo prevrednotenje opravljeno. OPOMBA: To je bistvena in pozitivna novost ZDDPO-2 glede na ZDDPO-1.	DURS

Oslabitev in odpis terjatev	Oslabitve terjatev se priznajo kot odhodki v obračunanih zneskih, vendar le-ti ne smejo presegati nižjega od naslednjih zneskov: 1. zneska, ki je enak povprečju dejansko odpisanih terjatev v zadnjih treh letih; ali 2. zneska, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja. Del odhodkov zaradi oslabitve terjatev, ki ni bil davčno priznan, se prizna ob odpisu, če ni bila že prej opravljena odprava oslabitve. Odprava oslabitve se upošteva na način, da se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila davčno priznana, izvzamejo iz davčne osnove. Odhodki prevrednotenja terjatev zaradi sprememb valutnega tečaja se kot odhodek priznajo v celoti. Odpis terjatev se prizna kot odhodek na podlagi: 1. sklepa sodišča o končanem stečajnem postopku ali pravnomočnega sklepa o potrditvi, prisilne poravnave, za del nepoplačanih terjatev; 2. neuspešno zaključene izvršbe po sklepu sodišča ali brez sodnega postopka, če zavezanec dokaže, da bi stroški izvršbe presegli znesek neporavnane terjatve, oz. če dokaže, da je ravnal kot dober gospodar in storil vse, da bi bila terjatev poplačana. Če so bili odhodki oslabitve terjatev davčno priznani in zavezanec ob odpisu le-teh ne postopa v skladu s prejšnjim odstavkom, se davčna osnova ob odpisu terjatev poveča za priznane odhodke iz oslabitev v preteklih davčnih obdobjih.	ZDDPO-2 / člen 21
Oslabitev finančnih naložb (FN)	Oslabitve dolgoročnih in kratkoročnih FN se ne priznajo kot odhodek, prihodki iz odprave teh oslabitev pa se izvzamejo iz davčne osnove. Oslabitve FN, ki niso bile priznane in odpravljene, se priznajo ob odtujitvi, zamenjavi ali drugačni odpravi FN. Odhodki oslabitve FN, ki so izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida pa se priznajo kot odhodek v obračunanih zneskih.	ZDDPO-2 / člen 22
Oslabitev dobrega imena	Odhodki zaradi oslabitve dobrega imena se priznajo v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki ustreza 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena. Presežni znesek, ki v obdobju prevrednotenja ni bil priznan, se prizna v naslednjih davčnih obdobjih, vendar vsakič do višine 20 % prvotne izkazane vrednosti (zneski odhodkov oslabitev dobrega imena iz preteklih obdobij, ki niso bili priznani, in tekoči odhodki oslabitve se seštevajo).	ZDDPO-2 / člen 23
Stroški zalog	Porabljene oz. prodane zaloge se priznajo kot odhodek v obračunanih zneskih, vendar največ do zneska, ki se ugotovi z izbrano metodo vrednotenja, ki je najmanj pet let ni dopustno spremeniti. Od 1. 1. 2006 pri porabi zalog ni več dopustna metoda LIFO.	SRS 4

Stroški dela	Vsi stroški dela (plače, nadomestila plač, regres, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, stroški službenih potovanj, povračila stroškov prevoza na delo in z dela, stroški prehrane med delom, terenski dodatek, nagrade vajencem), vključno z bonitetami, ki so obdavčene po ZDoh, se priznajo kot odhodek v obračunanih zneskih. Pogoj je le, da so ti stroški obračunani v skladu s pogodbo o zaposlitvi, kolektivnimi pogodbami, delovnopravno zakonodajo in drugimi predpisi, ki urejajo to področje. OPOMBA: To je novost, ki bo razbremenila zavezance za davek in je konkurenčno naravnana.	ZDDPO-2 / člen 35
Stroški amortizacije (AM)	AM osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, vključno z naložbenimi nepremičninami, se kot odhodek prizna v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih amortizacijskih stopenj, določenih v 5. odstavku 33. člena ZDDPO-2. Če obračunana AM preseže znesek, ki bi bil obračunan po prejšnjem odstavku, se preseženi znesek AM kot odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih do dokončnega amortiziranja oz. do odtujitve.	ZDDPO-2 / člen 33
Kapitalske izgube (KI)	Izguba iz odsvojitve kapitalskih deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja se kot odhodek prizna v višini 50 %. KI iz odsvojitve lastniških deležev kot naložb v družbe tveganega kapitala se ne prizna, če je imela ta družba status družbe tveganega kapitala skozi celotno obdobje imetništva takega deleža zavezanca.	ZDDPO-2 /člen 25; 6. odstavek
Odhodki, ki se nanašajo na udeležbo	Odhodki, povezani z upravljanjem in financiranjem naložb v kapital gospodarskih družb, zadrug in drugih oblik organiziranja, ki omogočajo dohodke, ki se izvzamejo iz davčne osnove zavezanca, se ne priznajo v znesku, ki je enak 5 % zneska dividend in dobičkov, ki jih je zavezanec prejel v davčnem obdobju in jih izvzel iz davčne osnove.	ZDDPO-2 / člen 26
Transferne cene	Odhodki, ki nastanejo v poslih zavezanca s povezano tujo osebo, se davčno priznajo največ do višine odhodkov, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen. Odhodki med povezanima osebama rezidentoma Slovenije se pod zakonskimi pogoji tudi davčno priznajo v dokumentiranih zneskih.	ZDDPO-2 / člen 16 in 17
Obresti med povezanimi osebami	Odhodki od obresti za prejeta posojila od tujih povezanih oseb se davčno priznajo največ do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere. Odhodki od obresti za posojila, ki jih zavezanec rezident prejme od povezane osebe, ki je rezident Slovenije, se kot odhodki priznajo v obračunanih zneskih pod zakonsko določenimi pogoji.	ZDDPO-2 / člen 19

Vir: ZDDPO-2 (Uradni list RS št. 117/06) / lastni prikaz.

PRILOGA ŠT. 3

ANKETA

I. SPLOŠNI PODATKI O PRAVNI OSEBI

LETO USTANOVITVE: _____

VELIKOST PODJETJA : veliko srednje malo

II. DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR (DIN)

1. Kolikokrat vas je v obdobju 1992–2006 obiskal davčni inšpektor?

NIKOLI	
OD 1 DO 3	
OD 4 DO 5	
VEČ KOT 5	

Navedite, prosim, konkretno število opravljenih DIN.

2. Kaj je bil predmet DIN?

CELOSTNI PREGLED		OBRAČUN PLAČ	
DDPO		OBRAČUN PRISPEVKOV	
DDV		DAVČNE OLAJŠAVE	
DOHODNINA		DRUGO	

3. Ali so bile pri DIN ugotovljene nepravilnosti?

DA NE

4. Koliko časa je trajal DIN?

MANJ KOT 5 DNI	
NAD 5 DO 10 DNI	
NAD 10 DO 15 DNI	
NAD 15 DO 20 DNI	
VEČ KOT 20 DNI	

5. Ali ste bili z izvedbo DIN zadovoljni, je bil davčni inšpektor korekten?

DA NE DELNO

6. ***Kaj vas je pri izvedbi DIN najbolj motilo oziroma kaj vam je bilo všeč?***

_____

_____

III. OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB (DDPO)

1. ***Ali v vašem podjetju pripravljate predračun davčnega izkaza?***

   DA NE

2. ***Ali se v vašem podjetju kdaj obrnete po nasvet k zunanjim davčnim svetovalcem?***

   DA NE

3. ***Kdo v vašem podjetju sestavlja davčni obračun?***

VODJA RAČUNOVODSTVA		RAČUNOVODSKI SERVIS	
DAVČNI SVETOVALEC		DRUGE OSEBE *	

* Navedite delovno mesto druge osebe _____

4. ***Koliko let delovnih izkušenj ima oseba iz 3. vprašanja?***

DO 5 LET	
NAD 5 DO 10 LET	
NAD 10 DO 15 LET	
NAD 15 DO 20 LET	
VEČ KOT 20 LET	

5. ***Kakšno izobrazbo ima oseba iz 3. vprašanja?***

SREDNJA	
VIŠJA	
VISOKA ali UNIVERZITETNA	
MAGISTERIJ ali DOKTORAT	

6. ***Ali se vam zdi, da so izobrazba in izkušnje pomembne pri izdelavi davčnih obračunov?***

VRSTA MNENJA	IZOBRAZBA	IZKUŠNJE
SPLOH NI POMEMBNO		
MALO POMEMBNO		
SREDNJE POMEMBNO		
POMEMBNO		
ZELO POMEMBNO		

7. ***Ali se vam zdi, da so navodila za izpolnitev obrazca DDPO in prilog dovolj razumljiva?***

DA DELNO NE

IV. ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB (ZDDPO)

1. ***Na kak način ste se v vašem podjetju seznanili s spremembami ZDDPO-1 in ZDDPO-2?***

NA SEMINARJIH	
V ČLANKIH V IKS	
S POJASNILI DURS	
Z DAVČNIM SVETOVALCEM	
DRUGO *	

2. ***Ali se vam zdi, da so določbe ZDDPO-2 bolj jasne kot v ZDDPO-1?***

DA NE SAMO NEKATERE NE VEM

3. ***Ali se vam zdi prav, da so se z uveljavitvijo ZDDPO-2 davčna pravila obravnave odhodkov za oslabitve, oblikovanje popravkov vrednosti terjatev ter rezervacij približala računovodskim pravilom?***

DA NE NE VEM

4. ***Ali poznate pojem »odloženi davek«?***

DA NE SLABO

5. ***Ali menite, da je MRS 12, ki podrobno obravnava odloženi davek, dovolj razumljiv?***

DA NE NE VEM

6. ***Ali bi zakonodajalcu predlagali kakšno spremembo?***

NE DA → navedite, kaj bi spremenili

_____

_____

_____

NAJLEPŠA HVALA ZA SODELOVANJE!