

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

NASTJA JERAJ

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**DAVČNO INŠPEKCIJSKI PREGLED IN NJEGOVE POSLEDICE:
ANALIZA PRIMERA**

Ljubljana, maj 2015

NASTJA JERAJ

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Nastja Jeraj, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Davčno inšpekcijski pregled in njegove posledice: analiza primera, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko prof. dr. Metko Tekavčič in sosvetovalcem prof. dr. Brankom Koržetom.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo zaključne strokovne naloge/diplomskega dela/specialističnega dela/magistrskega dela/doktorske disertacije na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbel(-a), da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v zaključni strokovni nalogi/diplomskem delu/specialističnem delu/magistrskem delu/doktorski disertaciji, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobil(-a) vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisal(-a);
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predložene zaključne strokovne naloge/diplomskega dela/specialističnega dela/magistrskega dela/doktorske disertacije dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorice: _____

KAZALO:

UVOD.....	1
1 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI	8
1.1 OBRAČUN DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	9
1.1.1 Davčna osnova.....	9
1.1.2 Davčno priznani prihodki	10
1.1.3 Davčno priznani odhodki	10
1.1.4 Davčna izguba	10
1.1.5 Davčna olajšava.....	10
2 DAVČNI NADZOR.....	11
2.1 SPLOŠNO O ZAKONU O DAVČNEM POSTOPKU.....	12
2.2 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR.....	13
2.2.1 Potek davčno inšpekcijskega nadzora	16
2.3 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR V ZOBOZDRAVSTVENI PANOJI	19
2.3.1 Projekt nadzora zobozdravnikov	20
2.4 SAMOPRIJAVA	22
3 DAVČNA OBRAVNAVA.....	23
3.1 DAVČNA OBRAVNAVA NAJEMNIKA POSLOVNEGA PROSTORA - PRAVNA OSEBA.....	23
3.2 DAVČNA OBRAVNAVA NAJEMODAJALCA POSLOVNEGA PROSTORA - FIZIČNA OSEBA	23
3.2.1 Davčna osnova.....	24
3.2.2 Davčna obravnava dohodka iz oddajanja premoženja v najem – pravna oseba.....	25
3.3 ZAVAROVANJE POSLOVNEGA PROSTORA IN OPREME.....	25
4 PRIMER IZ PRAKSE	26
4.1 PREDSTAVITEV PRIMERA.....	27
4.1.1 Urejenost lastniških razmerij	27
4.1.2 Vzrok in nastanek škodnega primera	28
4.1.3 Razlog za davčni inšpekcijski nadzor.....	29
4.2 POTEK INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA	30
4.3 ZAPISNIK IN ODLOČBA DURS-A	30
4.3.1 Davek od dohodkov pravnih oseb za leto 2010.....	30
4.3.1.1 Davčno priznani prihodki	32
4.3.1.2 Davčno priznani odhodki	32
4.3.2 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2010 in ugotovljene nepravilnosti	33
4.3.2.1 Nepriznani stroški investicijskega vzdrževanja.....	33
4.3.2.2 Zavarovalnina zaradi požara.....	34
4.4 ODLOČBA DRUS-A IN POSLEDICE DAVČNE OBRAVNAVE	41
4.4.1 Odločba Durs-a– obravnava izplačane zavarovalnine.....	42
4.4.2 Posledica davčne obravnave	43
4.4.3 Akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2011	44
4.4.4 Možne rešitve in izpeljave in kako vplivajo na davčno osnovo	45
4.4.4.1 Tolmačenje odškodnine po pogodbah 1	45
4.4.4.2 Tolmačenje odškodnine po pogodbah 2	46
4.4.4.3 Tolmačenje odškodnine po pogodbah 3	47
SKLEP	48
LITERATURA IN VIRI.....	51

KAZALO SLIK

Slika 1: Organigram DURS-a.....	7
Slika 2: Davčni inšpekcijski nadzor	14
Slika 3: Prikaz razporeditve prostorov in lastništva	27
Slika 4: Prikaz škodnega primera po prostorih.....	28

KAZALO TABEL

Tabela 1: Število opravljenih davčnih preiskav v letu 2012	12
Tabela 2: Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov in dodatno ugotovljene davčne obveznosti pri Projektu nadzora zobozdravnikov za leta 2010, 2011 in 2012	22
Tabela 3: Prikaz davčnih prihodkov in odhodkov ter davčne osnove za obdobje 2006–2010	29
Tabela 4: vrednost po predloženih podatkih zavezanca	31
Tabela 5: Obnova ordinacije I in skupnega predprostora konto 02710 - investicijsko vlaganje.....	40
Tabela 6: Obnova ordinacije I in skupnega predprostora konto 04700 – oprema.....	41
Tabela 7: vrednost po ugotovitvah davčnega organa	43
Tabela 8: Obračun DDPO v primeru upoštevanja izpada prometa za leto 2010.....	47

UVOD

Država kot sistem mora delovati, zato potrebuje finančna sredstva. Finančna sredstva imenujemo državni prihodki, ki sestavljajo proračun države. Država s proračunom razpolaga in ga uporablja za zadovoljevanje državnih potreb. Državni prihodek si ustvarja s pobiranjem davkov, trošarin, carin, taks in prispevkov. Največji delež teh predstavljajo davki (Bohorič, 2006, str. 21).

Davke tako po vsebini razvrščamo v tri kategorije:

- **davki na dohodek podjetja in posameznika**, vključno s prispevki za socialno zavarovanje, ki se izplačujejo iz plač,
- **davke na izdatke**, ki zajemajo prometne davke, trošarine in carine, in
- **davki na premoženje**, ki zajemajo različne vrste dajatev za hiše in zgradbe, kmetijska ter stanovanjska zemljišča.

Poznamo tudi razvrščanje davkov na neposredne in posredne. Prvi bremenijo davčnega zavezanca neposredno (npr. davki na dohodek in davki na premoženje), drugi pa niso tako občutni, saj so všteti v ceno v obliki DDV-ja ali carine in gredo v breme proizvodov in storitev (Senjur, 1999, str. 283).

V zgoraj navedeni delitvi oblik davkov na posamezne kategorije izhaja, da so si davki različni predvsem s področja bremenitve. Zneski so odvisni od višine davčne osnove, ki ga določa razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki, posledično tudi od višine davčne stopnje, ki je z zakonom določena za predviden davek in potem so tukaj še razne olajšave, oprostitve in drugi razlogi, za katere si davčni zavezanec znižuje davčno osnovo.

Davki predstavljajo obliko prisilnega odvzemanja realnega dohodka pravnih in fizičnih oseb, zato je pričakovano, da na tem področju prihaja do nasprotja interesov med državo in davkoplačevalci (Stanovnik, 2002, str. 57). Tovrstna razhajanja med državo in davkoplačevalci lahko preprečimo z uvedbo učinkovitega nadzora med obračunavanjem in plačevanjem predpisanih dajatev. Zato imajo v večini držav organizirane t.i. davčne službe, ki po svojih pristojnostih izvajajo nadzor nad zakonitostjo, pravilnostjo in točnostjo izvrševanja davčnih obveznosti. Tako tudi preprečujejo oz. razkrivajo dejanja, s katerimi bi bili ali so bili kršeni predpisi o obdavčenju (Karneža, 2005, str. 11).

V Sloveniji opravlja naloge davčnega nadzora Davčna uprava Republike Slovenije pod okriljem Ministrstva za finance kot najvišjega organa, carinska uprava in drugi državni organi.

Obseg davčnega nadzora je lahko **celostni**, kar pomeni, da se pri nadzoru preverja vsa dejstva in dokaze, ki so pomembni pri obdavčenju zavezanca za davek, ali **delni**, kjer nadzor obsega le posamezna področja poslovanja (Ur. l. RS, št. 117/06, 132. člen) (v nadaljevanju ZDavP).

V magistrskem delu sem za osrednjo temo izbrala davek od dohodka pravnih oseb. Do odločitve za omenjeno temo sem prišla na podlagi spoznanja, da je v Sloveniji vse več nepravilnosti v zvezi z izpolnjevanjem tovrstne obveznosti tako s strani davkoplačevalca kot tudi države. V delo sem zajela primer malega davčnega zavezanca, ki je glede na vrsto dela dolžan državi za posamezno poslovno obdobje predložiti obračun davka od dohodka, ki ga je pridobil kot pravna oseba, njegovo osnovo in akontacijo, iz katere je dolžan plačati državi davek. Zavezanec je tako v tekočem obračunskem obdobju prikazal presežek davčno priznanih odhodkov nad davčno priznanimi prihodki, kar je posledično vodilo v davčno izgubo. Posledično je bil za to obdobje upravičen plačila davka državi oz. bo davčno izgubo lahko uveljavljal kot olajšavo v prihajajočem poslovnem obdobju. Nasprotnega mnenja pa so bili predstavniki davčne uprave, saj so bili mnenja, da podjetje ni imelo davčne izgube, kot jo je prikazalo. Davčni organ je sprejel dejstvo, da je imel zavezanec v obravnavanem obdobju več davčno priznanih prihodkov, kar je posledično vodilo v presežek davčno priznanih prihodkov nad davčno priznanimi odhodki in obveznost plačila akontacije obračuna davčne osnove. Kot posledica davčne napovedi zavezanca je davčna uprava nad zavezancem izvedla celostni davčni pregled poslovanja.

Zavezanec za davek opravlja dejavnost na področju zobozdravstva. Zavezanec ima v lasti eno ordinacijo, druga pa je v lasti fizičnih oseb in jo ima zavezanec v najemu skupaj z opremo, povezuje pa ju skupen predprostor. V prostoru, ki je bil dan zavezancu v najem s strani fizične osebe, se je leta 2010 zgodil škodni dogodek, ki je povzročil uničenje opreme za izvajanje dejavnosti in delno same nepremičnine. Zavezanec je imel vso opremo zavarovano pri zavarovalnici, ki ji je bil dolžan plačevati premijo zavarovanja. Po škodnem dogodku je prišlo do izplačila odškodnine, ki mu je pripadala kot zavarovancu. Smotno pri zavarovanju je bilo, da je zavarovalnica izplačala odškodnino za uničeno opremo zavezancu, ki pa ni lastnik opreme, saj je oprema last fizičnih oseb. S plačilom odškodnine je zavezanec poravnal oz. poplačal vse stroške, nastale z nakupom nove opreme. Razliko je zavezanec posredoval fizični osebi, ki je bila lastnik opreme, na kateri je nastala škoda. Zavezanec za davek je bil za vse navedene postopke, od izplačila odškodnine do nabave nove opreme za opravljanje dejavnosti, dolžan tudi prikazati v poslovnih knjigah. Na podlagi poslovnih knjig za leto 2010 je zavezanec opravil obračun za odmero davka in ga tudi posredoval na davčno upravo republike Slovenije. V začetku leta 2012 je bil pri zavezancu opravljen davčno inšpekcijski nadzor. V inšpekcijskem postopku za leto 2009 pri zavezancu ni bilo ugotovljenih nepravilnosti. Za leto 2010 sta bila inšpektorja mnenja, da je prišlo do nepravilnega vodenja poslovnih knjig, zaradi katerega naj bi bila tudi odmera za davek višja, kot ga je zavezanec prikazal. To je bil tudi razlog za obisk davčnih inšpektorjev pri zavezancu. Na podlagi pregleda sta predstavnika

davčne uprave izdala odločbo za plačilo davka, ki je precej odstopila od napovedi zavezanca.

V magistrskem delu sem na primeru iz prakse prikazala, da bi se predstavnika davčne uprave lahko oz. se nista zadostno poglobila in proučila poslovanje zavezanca. V primeru, da bi se inšpektorja zadostno poglobila v škodni primer iz leta 2010, bi ugotovila, da je prišlo do nepravilnosti pri izplačilu odškodninske zavarovalnine zavezancu, za kar pa ni kriv zavezanec. Zavezanec je vodil poslovne knjige na podlagi prihodkov in odhodkov, ki jih je beležil skozi poslovno leto. Zaradi odločitve in odločbe s strani davčne uprave je zavezanec utrpel finančne posledice kljub temu, da je knjižil vse poslovne dogodke poslovnega leta pravilno in bil tudi zavarovan, ter odškodnino in porabo izločil iz poslovnih dogodkov, ki vplivajo na rezultat poslovanja.

Moje delo je namenjeno kot pomoč malemu zavezancu v primeru, da se znajde v podobni situaciji. Hkrati pa je tudi opozorilo davčni upravi, da lahko že malenkost pri davčnem pregledu vodi v velike finančne posledice, ki jih nosi zavezanec. Z delom, ki sem ga opravila, sem tako prikazala, da bi se lahko in bi se morala davčna uprava odločiti drugače, in sicer v korist malega zavezanca, vsaj delno če ne že v celoti.

Cilji naloge sledijo njenemu namenu in tako predstavljajo odgovore na naslednja vprašanja:

1. Podjetje-najemnik-zavarovanec je zavarovalo opremo, vendar je lastnik opreme fizična oseba-najemodajalec. Zavarovanec plačuje premijo za zavarovanje opreme, katere ni lastnik, jo le uporablja in zanjo plačuje najemnino?
2. Komu (zavarovancu ali najemodajalcu) je v tem primeru pripadala odškodnina v škodnem primeru?
3. Kdo je lastnik nove kupljene opreme, ki je bila nabavljena in plačana z odškodnino s strani zavarovanca?
4. Komu pripada neizkoriščeni del odškodnine?
5. Kako se je v poslovnih knjigah to prikazalo? Pomembno predvsem z vidika določanja osnove za davek.
6. Kakšne so bile posledice za zavezanca glede na odločitev oz. odločbo davčne uprave?

Z delom sem želela prikazati potek inšpekcijskega nadzora v praksi. Kot posledico poteka davčnega nadzora sem ugotovila, da lahko netemeljit pregled vodi do napačnih odločitev davčne uprave. Kot razlog napačne odločitve je posledično vodilo v dvig davčne osnove in s tem finančno obveznost davčnega zavezanca do davčne uprave. Na podlagi celotnega poteka inšpekcijskega nadzora sem oblikovala predloge, ki bi malega zavezanca lahko obvarovale pred nastalo situacijo.

Magistrsko delo je sestavljeno iz sedmih poglavij, ki se med seboj vsebinsko prepletajo in dopolnjujejo. Prvo poglavje z opredelitvijo predmeta in ciljev obravnave. V to poglavje so zajeta tudi vprašanja, na katere sem tekom dela tudi odgovorila.

Temu sledi poglavje, v katerem sem s teoretičnega vidika predstavila, kaj sploh je davčni nadzor in kdo v Republiki Sloveniji izvaja nadzor na obveznostjo plačila davka. V Sloveniji to delo izvaja DURS pod okriljem Ministrstva za finance. Prav tako sem predstavila, kako je sestavljena Davčna uprava Republike Slovenije in kdo odgovarja za svoje odločitve in dejanja, povezana z obračunom davka od dohodka pravnih oseb.

Naslednje poglavje podrobno razčleni davek od dohodka pravnih oseb v Sloveniji. Tu sem najprej predstavila, da dolžnost plačila davka na dohodek pravnih oseb poteka po načelu samoobdavčitve, kar pomeni da je zavezanec dolžan sam sestaviti davčni obračun, ga predložiti davčni upravi in tudi plačati. Zavezanec je dolžan plačevati akontacijo davka, ki se ga določi glede na znesek izračunane davčne osnove za obdobje in glede na stopnjo davka tekočega davčnega obdobja. Davčna osnova je razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki zavezanca za obdobje napovedi. Davčna stopnja pa odraža odstotek obveznosti, ki jo nosi zavezanec, in se nanaša na višino izračunane davčne osnove. Tako se na področju Slovenije davčna stopnja iz leta v leto spreminja. Za leto 2009 je bila 21%, za leto 2010 je bila 20% in v letu 2012 18%. Temu poglavju sem posvetila tudi razlago davčno priznanih prihodkov in davčno priznanih odhodkov, ki jih določajo slovenski računovodski standardi. Prav tako sem tukaj omenila tudi kaj iz davčnega vidika pomeni ugotovitev davčne izgube, ki je posledica presežka davčno priznanih odhodkov nad davčno priznanimi prihodki. In kakšnih davčnih olajšav za posamezno obdobje poslovanja je lahko deležen davčni zavezanec.

Spoznanja iz prejšnjih poglavij so vsebinsko dopolnjena z drugim poglavjem, kjer sem opredelila davčni nadzor in teoretično predstavila davčno inšpekcijski nadzor. Tako sem v to poglavje vključila tudi predstavitev Zakona o davčnem postopku, pri katerem sem izpostavila, da je to zakon, ki določa, da se v obdobju izvajanja davčne obveznosti srečujeta tako javna kot zasebna korist, za kar je pomembno, da javna korist pri pobiranju davku ni neomejena. V tem zakonu so prav tako pomembna tudi načela, ki se ga mora držati tako davčni organ, ki nadzira delo zavezanca, kot tudi zavezanec kot plačnika obveznosti do države. Temu sledi teoretični vidik davčno inšpekcijskega nadzora, ki ga delimo na celostnega in delnega. Celotni nadzor zajema preverjanje vseh dejstev in dokazov, ki so pomembni za obdavčenje zavezanca. Pri delnem inšpekcijskem nadzoru pa se nadzorujejo samo posamezna področja poslovanja, pri katerih prihaja do nepravilnosti. Tu sem nadaljevala s teoretično razlago samega postopka davčno inšpekcijskega nadzora. Predstavila sem način pristopa davčnega inšpektorja k okolju kontroliranja. V tem poglavju sem izpostavila predvsem, kako pomembno je sodelovanje med davčnim organom in zavezancem, saj se le tako lahko zagotovi, da je delo s strani organa nepristransko in v čim manjšo škodo davčnega zavezanca. Prav tako je pomembno, da zavezanec za davek

davčnemu organu posreduje vsa potrebna dokazila za nemoteno delo inšpektorja. Poglavje sem zaključila s temo o davčno inšpekcijskem nadzoru v zobozdravstveni panogi, na katero se nanaša moje delo. V temu delu sem poudarila predvsem projekt nadzora zobozdravnikov, ki ga je davčna uprava začela izvajati konec leta 2008. Vzrok za samo uvedbo projekta na zobozdravstveni panogi je bila ugotovitev številnih nepravilnosti na tem področju, s katerimi so se tudi že v preteklosti srečevali davčni inšpektorji.

V poglavju, ki sledi, sem predstavila davčno obravnavo z vidika lastniških razmerij prostorov, v katerih zavezanec za davek izvaja dejavnost. To poglavje je pomembno predvsem z vidika lastništva prostorov, ki si jih delita tako fizična kot pravna oseba. Tu pride do razhajanj predvsem z vidika plačila zavarovanja opreme, ki je v lasti fizične osebe, vendar v uporabi pravne osebe, za katero ta plačuje zavarovanje opreme v primeru škode oz. poškodovanja.

Teoretičnemu delu sledi praktični del, v katerem sem vso teorijo, navedeno v predhodnih poglavjih, tudi podkrepila s praktičnim primerom. V tem poglavju sem podrobno opisala pravno razmerje poslovnih prostorov.

Tu sem se osredotočila na sam razlog za nastanek davčno inšpekcijskega nadzora. Podjetje je vsa leta od ustanovitve ustvarjal pričakovani dobiček, glede na panogo poslovanja, kar je ustrezno podkrepil tudi z ustreznimi oddajami obračuna davka. V letu 2010 se je v prostorih, kjer opravlja dejavnost, zgodil škodni dogodek, katerega posledica je bila popolno nedelovanje zavezanca in s tem izpad dohodka. V tem obdobju je podjetje tako davčnemu organu izkazalo izgubo, kar je povzročilo znatno odstopanje iz panoge. Kot posledica tega je davčnemu organu posredoval davčno izgubo. To je vodilo v celovit davčni inšpekcijski nadzor za obdobje od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010. Podjetje je tako davčnemu organu posredovalo vso dokumentacijo v zvezi s poslovanjem v omenjenem obdobju in tudi dokazila za nastanek davčne izgube. Davčni organ se je po temeljitim ogledu odločil, da davčni zavezanec ni pravilno postopal pri prikazu davčno priznanih prihodkov. Tako je davčni organ na podlagi ugotovljenega nadzora opravil nov obračun davka od dohodka pravnih oseb, mu posledično dvignil davčno priznane prihodke in ponovno obračunal davno osnovo, ki je vodila v obveznost plačila akontacije za omenjeno obdobje. Na koncu poglavja sem predstavila možne rešitve, po katerih bi lahko davčni zavezanec postopal v tem primeru. Tu sem tudi odgovorila na vprašanja, ki sem jih postavila že pred začetkom dela.

V zadnjem poglavju sem na kratko povzela ključna spoznanja, do katerih sem prišla z delom in mu dodala še svojo sklepno misel, ter tako magistrsko delo tudi zaključila.

V Sloveniji so z zakonom o davčni službi naloge davčnega nadzora pod okriljem Davčne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS). Pod pojmom davčnega nadzora razumemo dejanje ali ukrep davčnega organa, ki je zadolžen za presojanje lojalnosti

davčnih zavezancev do države, in sicer s preverjanjem pravilnosti izpolnjevanja davčnih napovedi in davčnih obračunov. Pri tem je temeljna naloga davčnega nadzora, da se z nadzorom zagotavlja, da davčni organ v skladu s pooblastili in pristojnostmi na najvišji kakovostni ravni opravlja storitev in z nepristransko uporabo davčnih predpisov pomagajo davčnim zavezancem pri izpolnjevanju davčnih obveznosti. Na ta način omogočajo davkoplačevalcem, da so davki pobrani pravično, saj predstavljajo najpomembnejši vir prihodkov (Karneža, 2005, str. 5).

Pri tem vsekakor ne gre le za pridobivanje čim višjih proračunskih prihodkov, ampak za nepristransko presojanje glede izpolnjevanja davkov. Poudarek je predvsem na nepristranskosti davčne organa kot nadzornega organa, kar pomeni, da organi pri nadzoru upoštevajo vse materialne dokaze, dejstva in okoliščine, ki kakorkoli vplivajo na povečanje ali zmanjšanje pri višini nastanka davčne obveznosti zavezanca za davek oz. ki imajo vpliv na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji (Ur. l. RS, št. 117/06, člen 128). To pomeni, da mora davčni organ delovati nepristransko in tako opraviti nadzor tako v korist kot tudi breme davkoplačevalca.

Davčna uprava je organ v sestavi Ministrstva za finance, pri tem organ davčne uprave tudi odgovarja ministru. Davčna uprava izvaja naloge iz dejavnosti davčne službe, ki obsegajo odmero, obračunavanje in pobiranje davkov. Prav tako pa organ skrbi tudi za nadzor in izterjavo davkov, ki so določeni v zakonih in predpisih.

Sedež davčne uprave je v Ljubljani. Davčno upravo sestavljajo generalni davčni urad, 15 davčnih uradov, ki delujejo na posameznem področju in posebni davčni urad. DURS sestavljajo:

- **Generalni davčni urad (GDU).** GDU vodi delo služb in izvaja nadzor nad davčnimi uradi. GDU skrbi za vodenje registra davčnih zavezancev, hrambo podatkov ter skrbi za izvajanje postopkov davčnega nadzora. GDU skrbi za vsebino informacijskega sistema, delovanje elektronskega davčnega poslovanja, ter za usposabljanja uslužbencev davčne službe.
- **Davčni uradi** delujejo kot enote davčne uprave, njihova naloga je opravljanje nalog davčne službe na določenem območju. Opravljajo funkcijo pobiranja, obračunavanja in izterjave davkov. Davčni uradi vodijo davčno evidenco in odločajo v davčnem postopku na prvi stopnji. Večina uradov ima svoje **izpostave in referate**, ki delujejo kot teritorialne organizacijske enote davčnih uradov in skrbijo za neposredno izvajanje nalog z davčnimi zavezanci (Klun, 2008, str. 25).
- **Posebni davčni urad** opravlja naloge davčne urada za druge institucije, kot so banke, zavarovalnice, hranilnice, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe, ki organizirajo in prirejajo igre na srečo, investicijske družbe, itd. Opravlja pa tudi naloge urada za tiste gospodarske družbe, katerih so skupni prihodki v preteklem davčnem obdobju presegli 50 milijonov evrov.

Davčno upravo vodi generalni direktor, ki hkrati vodi tudi generalni davčni urad. Za svoje delo in delo celotne davčne službe odgovarja Ministrstvu za finance.

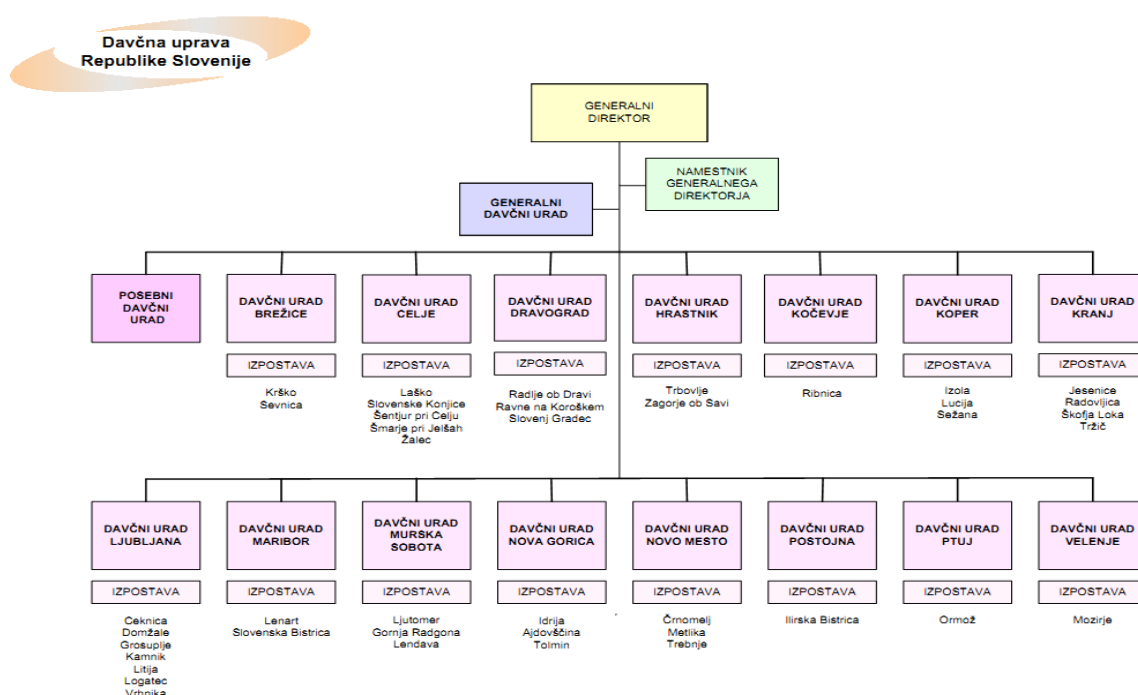
Davčne urade in posebni davčni urad vodi direktor posameznega urada. Za svoje delo in delo urada odgovarja generalnemu direktorju DURS.

Davčni inšpekcijski nadzor opravlja **davčni inšpektor**, ki je uslužbenec Ministrstva za finance, Davčne uprave Republike Slovenije, in se s sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi zaveže, da bo izvajal pooblastila in naloge, ki mu jih nalagajo davčni predpisi (Perme, 2005, str 46).

Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD v angleščini Organisaton for Economic Co-operation and Development) opredeljuje **davčnega zavezanca** kot uporabnika storitev davčnega organa (DURS-a). Storitve, ki jih izvaja DURS, niso standardne, saj jih predpisuje davčna zakonodaja. DURS z izvajanjem storitev davčnega inšpekcijskega nadzora opravlja pomembne naloge. V kolikor so izvedene učinkovito, v veliki meri prispevajo k izboljšanju upravljanja davčnega sistema (OECD v Horvat, 2012, str.7).

Na Sliki 1 je prikazan strukturni organigram DURS-a v Sloveniji.

Slika 1: Organigram DURS-a



Vir: DURS, Organigram DURS, 2011

Kot je s slike razvidno, ga sestavljajo generalni direktor, namestnik generalnega direktorja, generalni davčni urad in posebni davčni uradi, ki so opredeljeni glede na posamezna področja.

DURS opravlja naloge davčne službe na podlagi:

- Zakona o davčni službi,
- Zakona o inšpekcijskem nadzoru (ZIN),
- drugih zakonov, ki urejajo vprašanja v zvezi z obdavčenjem, ter
- drugih predpisov in mednarodnih pogodb, ki zavezujejo Slovenijo.

Zaželene lastnosti davčnega sistema, ki jih združimo v 3 skupine so (Klun, 2007, str. 7):

- **Pravičnost.** Višina davčne obremenitve mora biti med davčnimi zavezanci enakomerno porazdeljena in vsak izmed njih mora prispevati pravičen delež.
- **Čim manj poseganja v ekonomske odločitve.** Višina davčne obveznosti, naj bi imela čim manjši vpliv na to, katere dobrine bo zavezanec kupoval oz. prodajal na trgu.
- **Stroški pobiranja davkov in stroški izpolnjevanja davčni obveznosti naj bodo čim manjši.** Davčna uprava naj bi pri nadzoru in pobiranju davkov imela čim nižje stroške. To pomeni, da naj bi bilo čim manj davčnih stopenj in olajšav, kar posledično pomeni čim manjše možnosti pri utaji davkov. Prav tako pa tudi zavezanci ne smejo imeti prevelikih stroškov pri izpolnjevanju davčne obveznosti. Obojestranska korist pri izpolnjevanju obveznosti tako za zavezanca kot tudi za davčni organi je npr. elektronska oddaja dohodnine.

1 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

Davek od dohodka pravnih oseb spada med **neposredne in sintetične davke**. Za njih je značilno, da je zavezanec hkrati tudi plačnik davka. Obdavčitev o višini pa se opravi glede na celotno davčno stanje podjetja. Davek glede na način ugotavljanja in plačevanja uvrščamo v skupino obveznih dajatev državi, za katere velja načelo **samoobdavčitve** (Grilj, 2000, str. 272). To pomeni, da zavezanec za davek sam sestavi davčni obračun, ga predloži Davčni upravi in tudi plača ugotovljeno obveznost za poslovno ali koledarsko leto. Za koledarsko oz. poslovno leto zavezanec lahko izbere obdobje, ki ni vedno enako koledarskemu, vendar pa obdobje ne sme presegati dobo 12 mesecev. **Davčna stopnja** predstavlja odstotek obveznosti zavezanca, ki je odvisen od višine davčne osnove. Za leto 2009 je bila davčna stopnja v Sloveniji 21%, za leto 2010 je bila 20%, v letu 2012 18%.

Zavezanec po spremembi zakona DDPO-2 plačuje **akontacijo davka** glede na znesek davka izračunanega iz davčne osnove za predhodno obdobje in glede na stopnjo davka tekočega davčnega obdobja (Predpisi in pojasnila, 2013).

Predmet obdavčitve v primeru, ki ga bom prikazala, izhaja iz dobička, ki je posledica opravljanja dejavnosti v poslovni enoti, ki se nahaja na območju Slovenije.

1.1 OBRAČUN DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

Davka od dohodkov pravnih oseb je po vsebini razdeljen na ugotovitve davčne osnove, izračun davka, odbitke tujih davkov ter izračun akontacij davka kot obveznost davčnega zavezanca. Z davčnim obračunom zavezanec ugotovi davčni dobiček kot razliko med prihodki in odhodki, ki so doseženi v davčnem obdobju zavezanca, povečani in zmanjšani na raven obdavčljivih prihodkov in davčno priznanih odhodkov, ki jih določa ZDDPO-2. Davčni obračun se predloži davčnemu organu v roku 3 mesecev po izteku davčnega obdobja (Škof, 2007, str. 351–353).

1.1.1 Davčna osnova

Davčna osnova je razlika med ustvarjenimi prihodki in davčno priznanimi odhodki, ki ga zavezanec ugotovi v davčnem izkazu (Čok, 2009, str. 38).

Davčno stopnjo lahko opredelimo kot (Petkovič, 2009, str. 12):

- funkcionalno povezavo med davčno osnovo in davčnim dolgom,
- številko, ki odraža odnos med davčno osnovo in davčnim dolgom.

Davčna uprava ali zavezanec sam lahko dejansko davčno osnovo ugotovijo na tri načine (Pernek, 2009, str. 89):

- na podlagi podatkov iz poslovnih knjig davčnega zavezanca,
- na podlagi drugih podatkov, ki jih je davčni organ pridobil zaradi pomanjkljivih podatkov s strani davčnega zavezanca,
- in izjemoma tudi s pomočjo primerjave, ki jo davčni organi uporabljajo kot metodo ugotavljanja dejanske davčne osnove.

Poznamo več vrst davčnih osnov. V osnovi jih delimo na (Petkovič, 2009, str. 12):

- vrednostne (dohodnina, davek na promet nepremičnin, davek od dohodka pravnih oseb,
- specifične (davek na motorna kolesa, avtomobile itd.).

Po 12. členu DDPO-2 je davčna osnova razlika med prihodki in odhodki, prikazanimi v poslovnem izidu, ki ga je zavezanec ustvaril z opravljanjem dejavnosti. Za ugotavljanje

dobička se tako upoštevajo prihodki in odhodki, ki jih prikažemo v poslovnem izidu zavezanca.

Ker se ZDDPO-2 pri davčnih prihodkih in davčnih odhodkih sklicuje na računovodske standarde, je širina davčne osnove in pravilnost njene odločitve v največji meri odvisna od pravilnosti uporabe računovodskih standardov (Škof et al., 2007, str. 287–289).

1.1.2 Davčno priznani prihodki

Po SRS 18 v točki 1. so prihodki povečanje gospodarskih koristi v obliki povečanj sredstev v obračunskem obdobju ali v obliki zmanjšanja dolgov. Preko poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala. Po točki 18.2. pa SRS-ji razčlenjujejo prihodke na poslovne, finančne in druge. Druge finančne prihodke sestavljajo finančni prihodki iz prevrednotenja in odtujitve naložbenih nepremičnin, ki so merjene po pošteni vrednosti, druge prihodke oz. izredne prihodke in ostali prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki. Med slednje vključujemo izterjane odpisane terjatve, prejete odškodnine, prejete kazni.

1.1.3 Davčno priznani odhodki

Po SRS 17 v točki 1. so odhodki zmanjšanje gospodarskih koristi v obliki zmanjšanj v obračunskem obdobju ali v obliki povečanja dolgov. Prek poslovnega izida prav tako kot prihodki vplivajo na velikost kapitala. V točki 2. pa se odhodki razvrščajo na poslovne, finančne in druge.

1.1.4 Davčna izguba

Davčna izguba je razlika med davčnimi prihodki in davčno priznanimi odhodki. Za davčno izgubo lahko zavezanec zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih davčnih obdobjih (Petkovič, 2009, str. 72). 36. člen ZDDPO-2 pravi, da se pri zmanjšanju davčnih osnov z naslova davčnih izgub, davčna osnova najprej zmanjša za davčno izgubo starejšega datuma in je pogojena s tem, da je zmanjšanje davčnih osnov iz preteklih obdobji dovoljeno največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

1.1.5 Davčna olajšava

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 20 % zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj v tem obdobju, vendar največ v višini davčne osnove (Ur. l. 117/2006, 55. člen) (v nadaljevanju DDPO-2).

Po 56. členu lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove, če zaposluje invalidno osebo, po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov. Davčno osnovo lahko zmanjša v višini 50 % plače te osebe, vendar največ v višini davčne osnove. Zavezanec, ki pa zaposluje invalidno osebo s 100% telesno okvaro ali gluho osebo, pa

lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove na podlagi 70 % plače te osebe, vendar največ v višini davčnih osnov.

Zavezanec, ki za opravljanje dela sprejme vajenca, dijaka ali študenta, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja dela (Ur. l. 117/2006, 57. člen). 58. člen opredeljuje olajšavo z naslova prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki ga določa ta člen.

Zavezanec lahko zmanjšuje davčno osnovo za oblike denarnih donacij, ki jih določa 59. člen. Višina zmanjšanja davčne osnove pa se določi glede na obliko donacije, ki ga določa ta člen (Ur. l. 117/2006, 59. člen)

2 DAVČNI NADZOR

»Davčni nadzor je nadzor nad izvajanjem in spoštovanjem predpisov s področja obdavčenja, predvsem pa nadzor nad določbami zakonov o obdavčitvi in Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2)« (Kovač & Konečnik, 2007, str. 29).

Davčni nadzor v Republiki Sloveniji opravlja davčni organ. Predmet davčnega nadzora obsega izpolnjevanja davčne obveznosti s strani davčnega zavezanca, ki je v skladu z Zakonom o obdavčenju in Zakonom o davčnem postopku. Davčni nadzor vključuje tudi preverjanje zakonitega delovanja tistih, ki so zaradi plačevanja davkov davčnih zavezancev dolžni opravljati določene naloge, kot so posredovanje podatkov ali odtegnitev davka (Jerovšek et al., 2008, str. 301–302).

V praksi se davčni inšpektorji kot tudi davčni organi srečujejo z velikim številom davčnih odločb, odpravljenih zaradi napak s strani zavezancev. Če pravila in zakoni niso dosledno spoštovani, pride do odločitev na nezakonit način. Vprašanje pa se postavlja pri resnosti napak. V primeru, da so napake velike, je potrebno postopek razveljaviti, v drugem primeru pa napake niso imele bistvenega pomena na odločitev (Mugoša, 2009, str. 1).

Oblike davčnega nadzora (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 143):

- davčni nadzor se lahko izvaja v štirih oblikah: notranji davčni nadzor - kontrola obračunov,
 - carinski nadzor,
 - davčna preiskava,
 - davčni inšpekcijski nadzor
-
- Notranji davčni nadzor oz. kontrola obračunov

Ta oblika davčnega nadzora obsega nadzor in preverjanje davčnih obračunov in obračunov davčnega odtegljaja, ki se izvaja v prostorih davčnega organa.

- Carinski nadzor

Carinski nadzor obsega kontrolo in nadzor nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja obveznosti, ki je določeno s carinskimi ter drugimi predpisi.

- Davčna preiskava

Davčna preiskava se izvaja od leta 2007. Davčnemu organu omogoča nadzor nad večjimi nepravilnostmi oz. skupinami oseb, ko metode inšpekcijskega nadzora odpovedo (Kovač, 2010, str. 115). Izvaja se z namenom preprečevanja in odkrivanja nepravilnosti oz. kršitev predpisov o obdavčenju. Uvedena je bila tudi z razlogom zagotavljanja pomoči organom skupnosti, držav članic EU in drugim državam.

Davčno preiskavo izvaja davčni inšpektor, ki je zadolžen za vodenje, usmerjanje in koordinacijo dejavnosti v postopku davčne preiskave. Pri opravljanju nalog ima davčni inšpektor pooblastila za izvajanje dejanj in ukrepov, ki so predpisani z zakonom.

Tabela 1 prikazuje število opravljenih davčnih preiskav za leto 2012. Podatki so predstavljeni glede na načrtovani letni načrt DURS in dejansko stanje opravljenih davčnih nadzorov za leto 2012.

Tabela 1: Število opravljenih davčnih preiskav v letu 2012

	Letni načrt 2012	Realizacija 2012	% doseganja LN
Število davčnih nadzorov	6.015	7.327	121,8

Vir: Letno poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije 2012, str. 21

V letu 2012 je bilo opravljenih 7.327 davčnih nadzorov, kar je za 21,8 odstotkov več, kot je bilo načrtovano v letnem načrtu in za 6,4 odstotka manj v primerjavi z letom 2011 (Letno poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije 2012, str. 21).

2.1 SPLOŠNO O ZAKONU O DAVČNEM POSTOPKU

V zakonu o davčnem postopku so se razvila posamezna načela davčnega postopka, ki pa se uporabljajo skupaj s temeljnimi načeli Zakona o upravnem postopku (ZUP). V davčnem postopku se srečata tako javna kot zasebna korist, pri kateri je pomembno, da se odnos

uredi do mere, da javna korist pri pobiranju davkov ni neomejena in absolutna (Polič, 2008, str. 27).

Zakon o davčnem postopku obravnava naslednja področja (Petkovič, 2009, str. 27):

- obračunavanje, odmero, plačevanje, vračilo, nadzor in izvršbo davkov, ki je povezano s pobiranjem davkov,
- pravice in obveznosti zavezancev za davek ter državnih in drugih organov,
- varovanje podatkov, ki so pridobljeni v postopku pobiranja davkov,
- meddržavno pomoč pri pobiranju davkov in izmenjavi podatkov predvsem med državami članicami Evropske skupnosti.

Po zakonu o davčnem postopku poznamo naslednja načela:

- **Načelo zakonitosti** pravi, da mora davčni organ opravljati nadzor na podlagi zakonov, ki odrejajo davčni nadzor, ne pa samovoljno. Prav tako pa mora delo biti opravljeno nepristransko (4. člen ZdavP-2).
- **Načelo materialne resnice** pravi, da je potrebno v davčnem postopku razkriti resnično stanje podjetja (5. člen ZdavP-2).
- **Načelo sorazmernosti** pravi, da davčni organ pri izbiri ukrepov posega po tistih, ki so za davčnega zavezanca ugodnejši oz. v primeru dvoma odloči v prid zavezancu (6. člen ZdavP-2).
- **Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči** pravi, da mora zavezanec za davek biti seznanjanje o pravicah in dolžnostih po zakonu. Prav tako ima pravico za izpolnitev obveznosti plačila davka državi (7. člen ZdavP-2).
- **Načelo tajnosti podatkov** pravi, da se vse odločbe in celotni inšpekcijski pregled opravlja kot davčna tajnost (8. člen ZdavP-2).
- **Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti** pravi, da je davčni zavezanec dolžan obračunati, napovedati ni plačati le toliko davka, kot ga določa zakon (9. člen ZdavP-2).
- **Načelo dolžnosti dajanja podatkov** pravi, da je zavezanec dolžan predložiti podatke, ki jih zahteva inšpektor. Ti podatki morajo biti resnični, kot so bili vodeni v poslovnih knjigah. Prav tako je zavezanec dolžan sodelovati z davčnim organom in mu tudi posredovati kakršne koli informacije, ki so predmet davčne obravnave. Organi, ki posedujejo podatke, so dolžni predložiti davčnem organu brezplačno, razen če zakon ne določa drugače (10. člen ZdavP-2).

2.2 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR

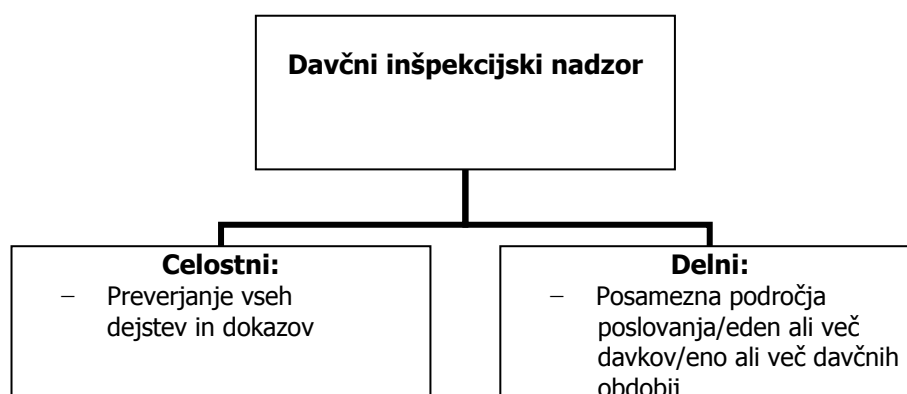
Davčni inšpekcijski nadzor je že po definiciji opredeljen kot dejavnost v javnem interesu, saj uresničuje 2. člen ustave Republike Slovenije, načelo pravne države (spoštovanje veljavnih predpisov). Po tem načelu mora in sme davčni inšpektor poseči v zasebne

interese pravnih in fizičnih oseb le do te mere, kolikor je to nujno potrebno za zaščito javnega interesa (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 170).

Pri davčnem inšpekcijskem nadzoru gre za zunanji nadzor, saj vodenje postopka praviloma poteka pri davčnem zavezancu. Izvajajo ga davčni inšpektorji, ki so javni uslužbenci z obsežnimi pooblastili za učinkovito opravljanje nalog inšpekcijskega nadzora. Preverjajo poslovanje zavezancev, pravočasnost plačila davkov in morebitno davčno utajevanje. Pri opravljanju davčno inšpekcijskega postopka se najprej upoštevajo pooblastila in ukrepi, ki jih določa posamezen zakon o obdavčitvi, potem ZdavP-2 in Zakon o inšpekcijskem nadzoru. Davčno inšpekcijski postopek se šteje k posebnim upravnim postopkom, ker se ni možno izogniti subsidiarni rabi z Zakonom o splošnem upravnem postopku. DURS je nosilec stvarne pristojnosti za izvajanje davčne inšpekcije. Ministrstvo za finance je pristojno na drugi stopnji.

Kovač in Konečnik sta opredelila davčni inšpekcijski nadzor kot nadzor, ki se lahko opravlja kot celostni ali delni, kot je prikazano na Sliki 2 (Kovač & Konečnik, 2007, str. 29–31).

Slika 2: Davčni inšpekcijski nadzor



Vir: P. Kovač & T. Konečnik, . Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po ZDavP-2, 2007, str. 37

Slika 2 prikazuje oblike davčnega inšpekcijskega nadzora. Pri celostnem davčno inšpekcijskem nadzoru gre za preverjanje vseh dejstev in dokazov, ki so pomembni za obdavčenje zavezancev. Pri delnem se nadzorujejo posamezna področja poslovanja. Omejen je lahko na enega ali več davkov oziroma na eno ali več davčnih obdobj. Ne pomeni le dela ugotavljanja za obdavčitev relevantnih dejstev, s tem pa tudi ne izvrševanja dela načela materialne resnice (Kovač & Konečnik, 2007, str. 31).

Po 5. členu ZdavP-2, ki je načelo materialne resnice v davčnih zadevah, je davčni organ dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, če zakon ne določa drugače. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev se lahko odloči le, če tako določa ZdavP-2 ali Zakon o obdavčenju. Predmeti obdavčitve, okoliščine in dejstva, bistveni za obdavčenje, pa morajo biti vrednoteni po svoji ekonomski vsebini. Opisano velja v obeh primerih, tako pri celostnem kot delnem davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Inšpekcijski nadzor se izvaja tako v korist kot tudi v breme zavezanca za davek. Celoten inšpekcijski nadzor se mora nanašati na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti.

Odmerjanje, obračunavanje, pobiranje, izterjava in nadzor davkov se opravlja v skladu z zakonom o davčni službi (ZDS) in zakonom o davčnem postopku (ZdavP-2). Davčni nadzor opravlja davčni organ s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi v skladu z zakonom o davčnem postopku (ZdavP-2), zakonom o davčni službi (ZDS) in zakonom o splošnem davčnem upravnem postopku (Wakounig, 1998, str. 80).

Davčni postopek sestoji iz dveh faz, prva faza je odmera davka in druga faza pobiranja oz. plačevanja davka (Pernek, 2009, str. 89).

Davčni nadzor mora biti opravljen s čim manjšimi stroški in v najkrajšem možnem času. Dejavniki, ki vplivajo na učinkovitost postopka inšpekcijskega pregleda, so, poleg upravnega postopka, tudi (Puc, 2004, str. 78):

- vrsta pregleda,
- časovno obdobje, vključeno v davčno inšpekcijski nadzor,
- metode inšpekcijskega nadzora,
- obstoj notranjih kontrol pri davčnem zavezancu,
- izbira težišča pregleda,
- prenehanje izvajanja inšpekcije.

Sam postopek se prične s pripravo na nadzor. Začetek davčnega inšpekcijskega nadzora se prične z vročitvijo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Davčni inšpekcijski nadzor se lahko opravi v posebnih primerih tudi brez vnaprejšnje napovedi inšpekcijskega nadzora. Do tega najpogosteje pride v primerih, ko gre za sum velike davčne utaje in s tem kaznivega dejanja. Po fazi vročitve sklepa sledi faza zbiranja ugotavljanja in zbiranja dokazov, ki je najpomembnejša faza inšpekcijskega nadzora, saj inšpektor s tem ugotovi dejansko stanje zavezanca. Po zaključku zbiranja dokazov inšpektor opravi še zaključni govor z zavezancem, ki mu pojasni sporna dejstva, ki jih je odkril z zbiranjem dokazov. Prav tako pa zavezanca poduči o pravnih posledicah zavezanca. Po končanem pregledu se

zavezancu vroči zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru, na katerega ima zavezanec možnost podati pripombo (Mužina, 2004, str. 344).

Davčna inšpekcija je v letu 2010 (DURS, 2011, str. 4):

- opravila 7.760 nadzorov, od tega 7.614 inšpekcijskih nadzorov in 146 davčnih preiskav,
- v nadzorih, ki jih je opravila, je ugotovila za 146.430.811 EUR dodatnih davčnih obveznosti,
- delež davčnih nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi je znašal 65,6 %.

2.2.1 Potek davčno inšpekcijskega nadzora

Vseh davčnih zavezancev, ki delujejo na območju Republike Slovenije, ni mogoče nadzirati. ZdavP-2 določa, da se davčni inšpekcijski nadzor opravi na podlagi objektivnih kriterijev, ki morajo upoštevati načelo enakomernega inšpekcijskega nadziranja vseh davčnih zavezancev in načelo pomembnosti davka, ki ga davčni zavezanec prispeva v javnofinančnih prihodkih.

Kriteriji za davčni inšpekcijski nadzor so predvsem rezultat statističnih metod, naključnega izbora in predhodnih ugotovitev v postopku nadzora.

Davčni uradi v Republiki Sloveniji s pomočjo generalnega davčnega urada pripravi letni načrt inšpekcijskega nadzora, ki je hkrati tudi podlaga za izbor po navedenih kriterijih. V letni načrt se prav tako lahko vključijo tudi predlogi, ki nastanejo kot ugotovitve iz predhodnih pregledov.

Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja predvsem pri pravnih in fizičnih osebah, ki opravljajo dejavnost na področju Republike Slovenije. Pri davčnem zavezancu, ki samostojno opravlja dejavnost, se lahko davčni inšpekcijski nadzor nanaša tudi na dejstva, ki niso nujno posledica opravljanja dejavnosti, vendar so pomembna za obdavčenje davčnega zavezanca. Prav tako se nadzor lahko opravi pri fizični osebi, ki opravlja neregistrirano dejavnost, če pri tem prejema prihodke, ki so predmet obdavčitve.

Letni načrt davčnega inšpekcijskega nadzora je sestavljen po (Jerovšek, 2008, str. 317):

- velikosti in statusu davčnih zavezancev,
- vrsti davka,
- vrsti inšpekcijskega nadzora glede na obseg nadzora.

Priprava je pomembna predvsem z vidika, da od davčnega zavezanca med samim postopkom ne zahtevamo podatkov, ki nam jih je že predložil. Davčni inšpektor mora

doseči čim manjši obseg pomot poslovnih aktivnosti davčnega zavezanca. Dobra priprava in opredelitev težišča pomeni manj dni, potrebnih za inšpiciranje. Pomembno je tudi, da davčni inšpektor k davčnemu zavezancu pride pripravljeni in od zavezanca izčrpa podatke, ki so potrebni za opravljanje davčno inšpekcijskega nadzora (DURS, 2007, str. 86).

Postopki v fazi priprave na inšpiciranje vključujejo:

- izdaja delovnega naloga; nalog izda vodja inšpekcije in za inšpektorja pomeni osnovo za pridobivanje podatkov o davčnem zavezancu, ki so na razpolago v evidencah DURS-a. V delovnem nalogu je planirano, katere vrste dajatev so predmet davčne inšpiciranja, za kakšno obdobje se opravlja inšpiciranje ter čas, ki je predviden za izvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora,
- seznanitev s postopki do takrat opravljenih pregledov pri davčnem zavezancu,
- seznanitev o morebitnih ukrepih za kaznovanje davčnega zavezanca na podlagi zunanjih informacij,
- seznanitev s poslovanjem davčnega zavezanca na podlagi zbiranja zunanjih informacij (npr. poročila o opravljenih revizijah ipd.),
- določitev težišča davčnega inšpekcijskega nadzora: ko inšpektor zbere vse podatke o zavezancu, opravi analizo, na podlagi katerih ugotovi nepravilnosti v davčnih obračunih in sestavi okvirni program dela, v katerem opredeli kritične točke,
- priprava programa dela: pripravi se na podlagi podatkov iz finančnih in poslovnih knjig davčnega zavezanca in s poznavanjem dejavnosti, ki jo zavezanec opravlja,
- testiranje delovnega naloga; na podlagi priprave dela inšpektor potrdi oz. predlaga novo obdobje, vrsto davka, trajanje ali vrsto davčno inšpekcijskega nadzora, in
- izda sklep o davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Pisni sklep o nadzoru mora vsebovati vse dele, ki jih določa ZUP in hkrati tudi ZdavP-2. Sklep o začetku davčnega nadzora tako vsebuje (ZdavP-2):

- navedba pristojnega davčnega organa, zaporedno številko in datum izdaje sklepa
- osebno ime in naslov oziroma firmo ali sedež davčnega zavezanca, pri katerem bo opravljen davčni inšpekcijski nadzor,
- pravna podlaga, ki davčni inšpekcijski nadzor pokriva,
- obdobje obdavčenja, na katerega se nanaša davčni inšpekcijski nadzor,
- vrste davkov, ki so predmet davčno inšpekcijskega nadzora,
- ime inšpektorja, ki bo opravil davčni inšpekcijski nadzor,
- pravni pouk o pravici, ki ga ima davčni zavezanec pri davčno inšpekcijskem nadzoru,
- pravni pouk o posledicah oviranja ali prikrivanja podatkov med davčno inšpekcijskim pregledu,
- pravni pouk o pravnem sredstvu.

136. člen ZdavP-2 določa, da se mora davčni inšpektor pred začetkom davčno inšpekcijskega pregleda izkazati s službeno izkaznico.

Pred samim pregledom poslovnih knjig zavezanca davčni inšpektor z zavezancem za davek opravi uvodni pogovor po vnaprej zastavljenih vprašanjih. Temu sledi ogled poslovnih prostorov, ki jih davčni zavezanec uporablja za opravljanje dejavnost. Davčni inšpektor po opravljenem pregledu pripravi opomnik v okviru plana aktivnosti. Davčni inšpektor prav tako pripravi potrebne korekcije že v fazi priprave na davčno inšpekcijski nadzor. Prav tako po potrebi vodi inšpekcijske službe predstavi predlog za razširitev davčno inšpekcijskega nadzora.

S 137. členom ZdavP-2 se davčni inšpekcijski nadzor opravlja:

- v poslovnih prostorih zavezanca za davek, ki opravlja dejavnost,
- v poslovnih prostorih, kjer se zanj vodijo oziroma hranijo poslovne knjige in druge evidence,
- v prostorih pooblaščenca, ki ga določi davčni zavezanec,
- v prostorih davčnega organa,
- v stanovanjskih prostorih, ki jih je davčni zavezanec določil kot sedež ali poslovni prostor.

Za potek davčne inšpekcijskega prostora mora zavezanec za davek poskrbeti za primeren delovni prostor in pripomočke za neovirano delo davčnega inšpektorja. Davčni inšpekcijski pregled se lahko opravlja na sedežu davčnega organa na predlog davčnega organa, ali če se je tako določil sam organ oz. če poslovni prostor davčnega zavezanca ni primeren za opravljanje davčnega inšpekcijskega nadzora, ali pa je razlog npr. narava dejavnosti davčnega zavezanca, da je delo v njegovih prostorih onemogočeno.

Zavezanec za davek pri izvajanju davčnega inšpekcijskega nadzora po uradni dolžnosti nima pravice zahtevati določenega načina izbora, saj bi zaradi tega lahko prišlo do zlorab (Jerovšek et al., 2008, str. 315–320).

Po začetni fazi inšpekcijskega pregleda sledi dejanski nadzor. Inšpekcijski uslužbenec v tem primeru opravi pregled dokumentacije, ki mu jo predloži zavezanec. Zavezanec pri tem tudi sodeluje z dodatno dokumentacijo in tako omogoča nemoteno delo nadzora.

Ko se dejanski nadzor zaključi, sledi sklepni pogovor z zvezanem. Ta je obvezen pred izdajo zapisnika. Sklepni govor je tako posvetovalnega in preventivnega značaja. Davčni inšpektor v njem seznani zavezanca z (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 149):

- ugotovljenimi spornimi dejstvi, ki vplivajo na odmero davka in plačilo akontacije davka,
- pravnimi posledicami ugotovitev nadzora (npr. prekršek ali kazen),

- davčnimi učinki ugotovitev (kako in v kakšni višini bodo ugotovitve posledic vplivale na višino davčne obveznosti zavezanca).

Namen zaključnega govora je predvsem uresničevanje načela materialne resnice in načelo zaslišanja stranke ter priprava stranke na obrambo glede na odločbo oz. realizacijo odločbe. V primeru, da ugotovitve davčnega organa ne vplivajo na spremembo davčne obveznosti sklepni govor ni potreben. Prav tako pa sklepni govor ni potreben, če se mu zavezanec odpove s pisno izjavo ali v primeru, ko se temu izogiba (npr. zavezanec se ne odziva na povabilo na sklepni govor).

Sklepni govor običajno poteka v prostorih zavezanca. Inšpektor in zavezanec se o času in kraju sklepnega govora dogovorita. Izjemoma se lahko sklepni govor opravi tudi v prostorih davčnega urada, v katerem je davčni zavezanec vpisan v register.

V primeru, ko zavezanec ne predloži vse dokumentacije za nemoteno delo oz. nadzor in se izčrpajo vse možnosti, se davčni inšpektor lahko upre na metode, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih prejemkih, prihodkih in odhodkih, vrednosti premoženja, lokacije poslovnih prostorov.

Inšpektor mora utemeljiti izračun davčne osnove in ga tudi podpreti z dokumenti oz. dokaznim gradivom. Pri sami razložitvi morajo biti razvidni razlogi za ugotavljanje osnove s cenitvijo, prav tako tudi uporabljena metoda cenitve davčne osnove in tudi ugotovljena davčna osnova.

Po končanem davčnem inšpekcijskem pregledu se sestavi inšpekcijski zapisnik, ki se ga nato najkasneje v desetih dneh od pregleda po ZDavP-2 vroči davčnemu zavezancu osebno. ZUP opredeljuje zapisnik kot javno listino, ki dokazuje resničnost zapisanega dogajanja in izjav. Zavezanec lahko po vročitvi poda pripombe v roku dvajsetih dni. V primeru, da se davčni organ na pisno zahtevo zavezanca z utemeljenim razlogom strinja, se lahko rok podaljša vendar za največ trideset dni. V primeru pripomb se znova sestavi nov zapisnik in se ga vroči tako kot prvotni. Davčni zavezanec lahko ugotovitve davčnega inšpekcijskega uslužbenca izpodbija le s pritožbo zoper odločbo, ki je izdana na podlagi zapisnika o opravljenem inšpekcijskem pregledu.

2.3 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR V ZOBOZDRAVSTVENI PANOGI

Pri izboru zavezancev za davek pri vršitvah davčno inšpekcijskega nadzora se nadzor opravlja ob upoštevanju objektivnih kriterijev (134. člen ZdavP-2). DURS zaradi preprečevanja nepravilnosti in povečanja nadzora izvaja aktualne projekte, ki predstavljajo ciljno usmerjen davčni nadzor na različnih področjih. Ciljno usmerjeni nadzori se odvijajo na naslednjih področjih:

- transferne cene,
- prijava premoženja,
- nadzor prevoznih sredstev,
- siva ekonomija,
- prispevki za socialno varnost,
- nadzor poslovanja z davčnimi oazami in
- sistemska utaja davka na dodano vrednost.

Med projekta, ki sta se zaključila v preteklosti spadata:

- projekt odvetniki in
- projekt nadzora zobozdravnikov (DURS, Aktualni projekti: ciljno usmerjen davčni nadzor, 2014).

2.3.1 Projekt nadzora zobozdravnikov

Eden izmed vzrokov za nastanek davčno inšpekcijskega nadzora v proučevanem primeru je lahko tudi projekt davčno inšpekcijskega nadzora na področju zobozdravstvene dejavnosti, ki je bil vzpostavljen konec leta 2008. Vzrok za izvedbo projekta v zobozdravstveni panogi so bile ugotovljene številne nepravilnosti na tem področju, s katerimi so se v preteklosti srečevali davčni inšpektorji (DURS, Projekt nadzora zobozdravnikov, 2014).

Glavni cilj projekta je bil spodbujanje zavezancev k izkazovanju zaračunanih prihodkov in posledično k prostovoljnemu izpolnjevanju davčnih obveznosti (DURS, Projekt nadzora zobozdravnikov, 2014).

Začetna faza projekta je potekala tako, da je DURS zavezance obvestil, da bo pri zobozdravnikih poostрил davčno inšpekcijski nadzor. V primeru neustrezne davčne obravnave dohodkov ali neizkazovanja v poslovnih knjigah je bila zavezancem dana možnost predložitve obračunov ali popravljenih davčnih obračunov na podlagi samoprijave. Z dopisom je DURS zavezancem na kratko pojasnil zakonodajo s področja izdajanja računov in značilnosti, ki jih mora imeti račun za opravljene storitve. O nameri je bila obveščena Zdravniška zbornica Republike Slovenije in javnost. Uporabniki zobozdravstvenih storitev so bili pozvani k podaji anonimnih prijav (DURS, Projekt nadzora zobozdravnikov, 2014).

V juniju 2009 se je začel aktiven pristop k izvajanju inšpekcijskih nadzorov. V istem letu je DURS opravljal preventivne inšpekcijske nadzore blagajniškega poslovanja. Preverjali so predvsem izdajanje računov za vse opravljene storitve in pridobivali podatke ter informacije, ki so bile kasneje uporabljene pri izvajanju celovitih davčnih nadzorov, ki so potekala v drugi polovici leta 2010 (DURS, Projekt nadzora zobozdravnikov, 2014).

Napake so se nanašale na neizdajanje računov za opravljene storitve, neujemanje gotovine v blagajni izdanih računov, na področju, ki je urejeno v zvezi s ceniki. Zaradi naštetega je DURS podatke odstopil tržnemu inšpektoratu (DURS, Projekt nadzora zobozdravnikov, 2014).

Pri obračunih davka od dohodka pravnih oseb in obračunih davka od dohodkov iz dejavnosti so bili usmerjeni v izkazovanje pravilne višine prihodkov od opravljenih storitev ter prav tako tudi v pravilnosti evidentiranja davčno priznanih odhodkov (DURS, Projekt nadzora zobozdravnikov, 2014).

Od junija 2009, ko je bil uveden aktiven pristop k projektu nadzora zobozdravnikov, do 31. 8. 2012 je bilo skupno opravljenih 1224 nadzorov. Preventivnih nadzorov nad blagajniškim poslovanjem in pridobivanjem podatkov je bilo 911, 313 pa je bilo nadzorov nad dajatvami. Ugotovljenih je bilo za 1.333.297,07 EUR dodatnih davčnih obveznosti in za 653.666,97 EUR drugih posrednih učinkov. Prejetih samoprijav s strani zavezancev pa 124.922,02 EUR (DURS, Projekt nadzora zobozdravnikov, 2014).

Globe izrečene pri nadzoru blagajniškega poslovanja so znašale 185.200 EUR. Izrečenih je bilo tudi 73 ustnih opozoril. Pri nadzoru dajatev je bilo izdanih 96 odločb o prekršku (DURS, Projekt nadzora zobozdravnikov, 2014).

Iz analize podatkov iz obračuna davka od dohodkov pravnih oseb in obračuna davka od dohodkov iz dejavnosti za zavezance z registrirano zobozdravstveno dejavnostjo je bila ugotovljena povečana skupna vrednost prihodkov in dobička, kljub zniževanju gospodarske rasti, od leta 2008, ko je bil aktiviran projekt nadzora zobozdravnikov. Celotni prihodki so se pri pravnih osebah v letu 2011, glede na leto 2008, povečali za 47 %, dobiček za kar 82 %. V povprečju so bili pri posamezniku izkazani, za leto 2011, v primerjavi z letom 2008, za 18 % višji prihodki in za 47 % večji dobiček. Pri fizičnih osebah so bili celotni prihodki v letu 2011, v primerjavi z letom 2008, v obračunih izkazani kot 6 % višji, dobiček pa višji za 12 %. Posamezni davčni zavezanec, fizična oseba, ki opravlja zobozdravstveno dejavnost, pa je prikazal za 3 % višje prihodke in 11 % višji dobiček v letu 2011 glede na leto 2008 (DURS, Projekt nadzora zobozdravnikov, 2014).

Rezultati projekta nadzora zobozdravnikov so pokazali, da je vzpostavitev davčno inšpekcijskega nadzora na področju zobozdravstvene dejavnosti pozitivno vplivala na davčne zavezance, saj je bila od leta 2008 naprej vsako leto znova z njihove strani povečana davčna osnova.

V Tabeli 2 je opredeljeno skupno število opravljenih davčno inšpekcijskih nadzorov pri izvajanju projekta nadzora nad zobozdravniki. Prikazane so tudi dodatno ugotovljene davčne obveznosti, ki so jih davčni inšpektorji ugotovili pri davčnih zavezancih na obravnavanem področju zobozdravstvene panoge. Skupno število opravljenih nadzorov v

letu 2010 je bilo 98, ob tem dodatno ugotovljenih obveznosti za 0,4 mio EUR. V letu 2011 je bilo v primerjavi s predhodnim letom opravljenih 72 nadzorov več, skupno 168 in dodatno ugotovljenih obveznosti za 0,6 mio EUR. V letu 2012 je bilo zabeleženih 45 opravljenih nadzorov in pri tem dodatno ugotovljenih obveznosti za 0,4 mio EUR. V treh letih je bilo skupno opravljenih 311 nadzorov in ugotovljenih za 1,4 mio dodatnih davčnih obveznosti.

Tabela 2: Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov in dodatno ugotovljene davčne obveznosti pri Projektu nadzora zobozdravnikov za leta 2010, 2011 in 2012

Projekt nadzora zobozdravnikov	2010	2011	2012	SKUPAJ
Skupno število opravljenih davčno inšpekcijskih nadzorov	98	168	45	311
Dodatno ugotovljene davčne obveznosti (v mio EUR)	0,4	0,6	0,4	1,4

Vir: DURS, Projekt nadzora zobozdravnikov, 2014

2.4 SAMOPRIJAVA

Zavezanec ima tudi možnost opraviti samoprijavo ki jo lahko opravi takrat, ko še ni prišlo do inšpekcijskega nadzora, da bi se temu izognil. Samoprijava omogoča zavezancu, da se prijavi organu zaradi napačne napovedi davka. Inštitut samoprijave je urejen z Zakonom o davčnem postopku (ZDavP-2). Zavezance naj bi spodbudil, da bi ti ugotovljene nepravilnosti v obračunih davka in davčnih napovedih čim prej sporočili davčni upravi. Tako se lahko izogne plačilu zaradi prekrška. Zavezan pa je izpolniti svojo realno davčno obveznost, ki pa je povečana za obrestno mere, ki odraža dneve od poteka roka za predložitev obračuna davka in prijave nepravilnosti davčnemu organu.

Načini vlaganja samoprijave davčnemu organu so (ZDavP-2):

- predložitev davčnega obračuna na podlagi samoprijave (55. člen),
- predložitev obračuna davčnega odtegljaja na podlagi samoprijave (6. odst. 57. člena),
- vložitev davčne napovedi na podlagi samoprijave (63. člen).

ZDavP-2 pravi, da določbe o samoprijavi urejajo samo tiste primere, pri katerih je prišlo zaradi predložitve obračuna davka oz. odmere davčne napovedi, premalo izkazan oz. odmerjen davek.

Zavezanec se glede na zakon ZDavP-2 samoprijavi tudi v primeru, če obračuna davka oz. odmero davčne napovedi v zakonskem roku sploh ni predložil. Zavezanec se tako lahko

odloči, da bo to opravil po posebni ureditvi. To pomeni, da davčni organ ob izpolnjenih določenih zakonskih pogojih dovoli zavezancu, ki zaradi opravičljivih razlogov ne more predložiti obračun davka oz. davčne napovedi v predpisanem roku, na njegov predlog opraviti napoved po izteku roka. Za opravičljive razloge se štejejo razlogi, ki so nastali kot posledice nepredvidljivosti in so tako preprečile predložitev davčne napovedi v zakonskem roku.

Kadar lahko inšpektor isti cilj doseže z milejšim ukrepom, ima pa na voljo več ukrepov in bi z vsemi dosegel isti cilj, mora ta zavezancu izreči najmilejšega (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 171–172).

Davčni organ izbere davčnega zavezanca za davčni inšpekcijski nadzor samostojno po objektivnih kriterijih v okviru letnega načrta, ki se pripravi na podlagi statističnih metod in naključnega izbora, v katerega se lahko zavezanca vključi tudi na predlog pristojnega davčnega organa na podlagi ugotovitev z njegovega delovnega področja ali če to narekujejo ugotovitve v postopku (Perme, 2005, str. 50).

3 DAVČNA OBRAVNAVA

3.1 DAVČNA OBRAVNAVA NAJEMNIKA POSLOVNEGA PROSTORA - PRAVNA OSEBA

Pravna oseba lahko od fizične ali druge pravne osebe prevzame v najem poslovni prostor za namene poslovanja in ustvarjanja prihodkov. Glede na to s kom sklene najemno pogodbo so določene tudi pravice iz obveznosti do izpolnjevanja zakonskih predvsem davčnih predpisov in s tem povezanim izračunavanjem, poročanjem in plačevanjem davčnih obveznosti.

Če je najemodajalec pravna oseba, najemnik prejme za najem račun in s plačilom tega se njegove pravne obveznosti do najemodajalca z davčnega vidika zaključene. V kolikor pa je najemodajalec fizična oseba, pa je obveznost najemnika - pravne osebe, da nastopi kot davčni zavezanec za poročanje. To pomeni, da najemnino obračuna, poroča na zahtevanih obrazcih davčni službi in tudi akontira vse davčne obveznosti z naslova najemnin. Prav tako enkrat letno obvešča prejemnika najemnine o letnem dohodku, normiranih stroških in vplačani akontaciji dohodnini davčnemu organu.

3.2 DAVČNA OBRAVNAVA NAJEMODAJALCA POSLOVNEGA PROSTORA - FIZIČNA OSEBA

Dohodek iz oddajanja premoženja v najem obravnava za fizične osebe kot najemodajalci, Zakon o dohodnini v nadaljevanju Zdoh (Ur.l.RS št. 59/06), da je to tisti dohodek, ki je dosežen z oddajanjem nepremičnin in premičnin (nadalje premoženje) v najem.

Obdavčljivo je vsako oddajanje premoženja v najem na podlagi pogodbe ali na drugi pravni podlagi, s katerim najemodajalec prepusti določeno premoženje v uporabo ali mu prepusti pravico do uporabo premoženja, najemnik pa mu za to plača ustrezno najemnino ali nadomestilo. Kot dohodek se obdavčuje najemnina ali druga nadomestila v zvezi z oddajanjem premoženja v najem, razen obveznosti in storitve, za katere se je najemnik obvezal, da jih bo kril sam, obratovalnih stroškov, premije, nadomestila, odškodnine in podobnih dohodkov, ki ne predstavljajo obdavčljivega dohodka od oddajanja premoženja v najem.

Za obdavčitev dohodka z naslova oddajanja premoženja so predvidene tudi zakonske oprostitve, pri katerih se dohodnina ne plačuje v primeru:

- dohodka iz oddajanja premičnin v najem razen opreme, bivalnika in prevoznega sredstva,
- materialnega vlaganja najemnika v ohranjanje kmetijskega in gozdnega zemljišča,
- dohodka po pogodbi za dosmrtno preživljanje,
- dohodka za dostop prostora za izvedbo volitev, referendumov na lokalni ali državni ravni, če dohodek ne presega 42 EUR.

3.2.1 Davčna osnova

Davčna osnova je po zakonu dohodek iz oddajanja premoženja v najem, zmanjšan za normirane stroške v višini 40 % od dohodka in za to ne potrebuje nikakršnih dokazil. Ne glede na to določilo pa lahko najemodajalec uveljavlja dejanske stroške vzdrževanja premoženja, ki ohranja uporabno vrednost premoženja, če jih v času oddajanja plačuje sam in se priznavajo na podlagi predloženih računov. Zakon v svojem 77. členu navaja podobdavčitve glede na različne oblike podnajemnih pogodb in različnih odnosov med najemodajalcem, najemnikom, najemnikovim najemniku.

Normirani stroški se priznajo vsem najemodajalcem (razen izjem pri kmetijskih in gozdnih zemljiščih) in jih upošteva plačnik davka že pri izračunu in plačilu davčnega odtegljaja (akontacija dohodnine), kar je dolžan plačnik opraviti ob izplačilu dohodnine, če je plačnik davka pravna ali fizična oseba z dejavnostjo. Akontacija davčnega odtegljaja se izračuna v višini 25 % od izračunane davčne osnove. Če je plačnik fizična oseba ali tuja pravna oseba, ki na področju Slovenije nima obveznosti izračunavanja in plačevanja davčnega odtegljaja, ta tega ne stori, ampak mora najemodajalec sam najpozneje do 15. januarja za preteklo leto napovedati dohodke iz oddajanja premoženja v najem davčnemu organu, kjer je vpisan v register davčnih zavezancev.

Na podlagi tega mu davčni urad izda odločbo in izračun je vključen tudi v informativni izračun dohodnine, ki ga zavezanec prejme od davčne službe. V kolikor rok za napoved zamudi, lahko vloži napoved tudi kasneje kot samoprijavo.

3.2.2 Davčna obravnava dohodka iz oddajanja premoženja v najem – pravna oseba

Ko je lastnik premoženja pravna oseba, je po ZGD najemnina od oddajanja premoženja podjetja v najem pridobitna dejavnost, ki se opravlja z namenom ustvarjanja dobička. Najemnina je tako opredeljena kot prihodek iz poslovanja kot prodaja storitev in jo kot prihodek obravnava 18. računovodski standard (Slovenski računovodski standard SRS 2002). Prav tako bo zajeta pri obračunu davka od dobička pravnih oseb.

S stališča Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV) je najemnina opredeljena kot oproščen plačila DDV v skladu z 2. točko 44. čl.Z DDV-1. V primeru, da imata obe stranki pravico do odbitka DDV, se DDV lahko zaračunava in se v tem primeru na DURS pošlje skupno izjavo, da je DDV obračunan skladno s 45. čl. ZDDV-1. Če podjetje zaračunava najemnino brez obračuna DDV, pa mora paziti kolikšen odstotek prihodkov ta predstavlja, saj mora v tem primeru izračunavati odbitne deleže, saj si od oproščenega prometa ni upravičen odbijati vhodnega davka.

3.3 ZAVAROVANJE POSLOVNEGA PROSTORA IN OPREME

Kot je določeno v najemni pogodbi, je fizična oseba oddala v najem zavezancu poslovni prostor in opremo za opravljanje dejavnosti zobozdravstva. Pogodba je bila sklenjena za nedoločen čas, za katero zavezanec plačuje mesečno najemnino. Po sestavi najemne pogodbe je zavezanec zavaroval poslovni prostor in opremo pri zavarovalnici Generali s paketom »Paket podjetnik«, za katerega plačuje premijo v znesku 750 eur.

Zavarovalec- oseba, ki sklene zavarovalno pogodbo z zavarovalnico.

Zavarovanec - oseba, katere premoženje je zavarovano in ji pripadajo pravice iz zavarovanja.

Premija - znesek, ki ga zavarovalec plača zavarovalnici po pogodbi.

Zavarovalna vsota - znesek, s katerim je zavarovano premoženje.

Kot je razvidno v zavarovalni polici, mora ta vsebovati naslednje podatke: pogodbeni stranki, zavarovana stvar, nevarnost, ki jih zajema zavarovanje, trajanje zavarovanja, zavarovalna vsota, zavarovalna premija, dan, ko je bila polica izdana ter podpis obeh pogodbenih strank.

Splošni pogoji za premoženjsko zavarovanje

Obveznosti zavarovalca

Zavarovalec je dolžan obveščati zavarovalnico o vseh obvestilih in prijavah glede na zavarovanje oz. obseg zavarovanja. Prav tako pa mora tudi zavarovalnica obveščati

zavarovalca o spremembah, kot so spremembe premijskega sistema ali zavarovalni pogoji. Zavarovalec mora tudi obvestiti zavarovalnico o obstoju kakršne koli nevarnosti v zvezi z zavarovanim predmetom.

Zavarovalno premijo je dolžan plačati zavarovalec. Premija se najpogosteje plača ob sklenitvi zavarovalne police ali ob dogovorjenih rokih.

Obveznosti zavarovalnice

Zavarovalnica je dolžna izplačati zavarovalnino zavarovancu za škodo, ki je posledica zavarovalnega primera, po pogojih in kriterijih, po katerih je sklenjena zavarovalna pogodba.

Ko je zavarovalnica obveščena o nastalem zavarovalnem primeru, je dolžna takoj ali najkasneje v treh dneh ugotavljati in ocenjevati škodo. Škodo, nastalo v zavarovalnem primeru, skupaj ocenjujeta zavarovanec in zavarovalnica oz. pooblaščenca s strani zavarovalnice. Če je sporazumno ugotovljena vrednost zavarovalnih stvari, se nadomestilo določi glede na to vrednost, razen če zavarovalnica dokaže, da je dogovorjena vrednost znatno večja od dejanske vrednosti. V primeru, da se nobena od pogodbenih stran ne strinja z ocenitvijo škode, lahko katerakoli od strank zahteva, da škodo ugotovijo izvedenci oz. strokovnjaki.

Če po pogodbi ni dogovorjeno drugače, ostanejo rešeni deli uničenih oz. poškodovanih stvari zavarovancu. Zavarovanec tako nima pravice, da po nastopu primera prepusti zavarovalnici uničeno oz. poškodovano zavarovalno stvar in od zavarovalnice zahteva izplačilo polne zavarovalne vsote oz. vrednosti. Vrednost rešenih oz. poškodovanih stvari, ki ostanejo zavezancu, se določi po tržni vrednosti na kraju škode glede na stanje na dan nastanka primera.

Po nastanku zavarovalnega primera je zavarovalnica dolžna izplačati zavarovalnino v roku, ki ne sme biti daljši od 14 dni. 14 dni prične teči, ko zavarovalnica prejme obvestilo o nastanku zavarovalnega primera.

4 PRIMER IZ PRAKSE

Analiza primera, ki ga razčlenjujem v nadaljevanju se nanaša na primer, ki se je zgodil davčnemu zavezancu na območju Republike Slovenije na katerem velja davčna zakonodaja Republike Slovenije.

4.1 PREDSTAVITEV PRIMERA

Zavezanec, pri katerem je bil opravljen davčno inšpekcijski pregled posluje in opravlja dejavnost v prostorih, ki jih ima v najemu s strani fizične osebe in v svojih lastnih poslovnih prostorih. Prostora sta fizično ločena in popolnoma opremljena za dejavnost. Čakalnica je prav tako v polovični lasti fizične osebe in v polovični lasti podjetja.

Slika 3 prikazuje razdelitev poslovnih prostorov, ki so v uporabi pravne osebe – lastništvo pa si delita tako podjetje kot fizična oseba. Prav tako je bilo sklenjeno za vse navedene prostore tudi enotno zavarovanje tako nepremičnine kot opreme. Pri Zavarovalnici Generali d. d. je zavarovanje sklenilo podjetje – pravna oseba, ki je hkrati uporabnik vseh prostorov in delni lastnik, skupno zavarovanje v okviru paketa podjetnik zaradi ugodnejših pogojev zavarovanja.

Slika 3: Prikaz razporeditve prostor

ORDINACIJA ŠT. 1 (v lasti fizične osebe - najemodajalec)	ORDINACIJA ŠT. 2 (v lasti pravne osebe - najemnik)
ČAKALNICA Polovica v lasti fizične osebe - najemodajalec v najem pravni osebi. Polovica v lasti pravne osebe.	

4.1.1 Urejenost lastniških razmerij

Podjetje je konec leta 2007 kupilo v trajno last poslovne prostore in jih preuredilo v ordinacijo za izvajanje zobozdravniške dejavnosti. Za nakup so se odločili predvsem, ker je zraven že uspešno delovala zobozdravstvena ordinacija v lasti fizične osebe in s tem bi le razširili obseg poslovanja. Ker so ti zaradi upokojitve prenehali z dejavnostjo, so se odločili, da prostore ponudijo v najem. Tako je bila podpisana najemna pogodba za nedoločen čas za najem nepremičnine in vso stomatološko opremo. Glede na podpisano pogodbo in skupen dogovor, so se tudi odločili, da iz dveh manjših predprostorov uredijo skupne z zakonom predpisane prostore, kot so toaletni prostori ločeno za paciente in

ločeno za osebje, prostor za čistila in opremo za tekoče vzdrževanje, ločeno garderobo za paciente in ločeno garderobo za osebje ter skupno čakalnico s sprejemnim pultom.

V najemni pogodbi sta se najemodajalec in najemnik dogovorila, da bosta najemodajalca na svoje stroške nosila vse stroške investicijskega vzdrževanja najetih stvari.

Prav tako bo najemnik skrbel za redna popravila najetega poslovnega prostora in opreme kot tudi za popravila, ki bi bila potrebna zaradi malomarnosti ali opustitve najemnika, njegovih zastopnikov, zaposlenih, dobaviteljev, strank, obiskovalcev, ki niso v skladu z namenom najema.

4.1.2 Vzrok in nastanek škodnega primera

Slika 4 prikazuje škodni primer, ki se je zgodil 26. decembra leta 2009 v prostorih davčnega zavezanca, ki jih uporablja za opravljanje dejavnosti.

Slika 4: Prikaz škodnega primera po prostorih

ORDINACIJA ŠT. 1 (v lasti fizične osebe - najemodajalec)	ORDINACIJA ŠT. 2 (v lasti pravne osebe - najemnik)
ČAKALNICA Polovica v lasti fizične osebe – najemodajalec da v najem pravni osebi Polovica v lasti pravne osebe	

Osenčeni del oz. ordinacija št. 1, kjer se je požar začel, je bilo potrebno popolno obnoviti prostor in zamenjati opremo. V ostalih prostorih (ordinaciji št. 2 in čakalnici) pa je bilo potrebno zamenjati pohištveno opremo in del opreme za izvajanje dejavnosti in temeljito čiščenje. Kot izhaja iz najemne pogodbe najemodajalec zagotavlja, da bosta krila stroške investicijskega vzdrževanja, najemnik pa redna popravila prostora in opreme, ki bi nastala z naslova kakršnekoli malomarnosti. Iz zapisnika kriminalne policije in ogleda zavarovalnega agenta je jasno razvidno, da je do požara prišlo po naključju, saj je iz sosednjega bloka v času novoletnih praznovanj skozi škarjasto odprto okno priletela tleča svetlobna raketa, ki je vnela tekočino za razkuževanje. Iz te posode se je ogenj razširil na lamelne zavese. Plastika je pri gorenju ustvarila visoko temperaturo tako, da je ogenj zajel

celotno ordinacijo I., gost črn dim pa je uničil večji del pohištvene opreme, obloge tal in sten, ter vso natančno opremo za stomatološko dejavnost v ordinaciji II in čakalnici.

Kot posledica požara je bilo začasno zaprtje obeh ordinacij in prekinitev ustvarjanja prihodka podjetja za obdobje od 1. 1. do 9. 2. 2010.

4.1.3 Razlog za davčni inšpekcijski nadzor

Podjetje je vsa leta od ustanovitve in pričetka poslovanja ustvarjal pričakovan dobiček, glede na panogo poslovanja, kar je razvidno iz izkaza poslovnega izida in obračuna davka od dobička pravnih oseb za leta 2004–2009. V času nedelovanja zaradi obnove je podjetje za poslovno leto izkazalo izgubo, ki pa je bila znatno odstopanje v panogi in posledično razlog za celovit davčni inšpekcijski nadzor za obdobje 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010. Ob oddaji podatkov za obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2010 je bil davčni organ pisмено obveščen o škodnem primeru in prekinitvi opravljanja dejavnosti posledično je prišlo tudi do negativnega poslovnega rezultata, vendar je davčni urad Ljubljana kljub temu smatral, da je temeljit davčni nadzor nad poslovanjem za to obdobje nujen in potreben.

Tabela 3, ki sledi, prikazuje davčne prihodke, davčne odhodke in davčne osnove po letih od leta 2006 do leta 2010.

Tabela 3: Prikaz davčnih prihodkov in odhodkov ter davčne osnove za obdobje 2006–2010

LETO	PRIHODKI	PROCENTUALNI PORAST PRIHODKOV (v %)	ODHODKI	NEPRIZNANI ODHODKI	DAVČNA OSNOVA
2006	33.678,64		33.136,38	63,22	594,28
2007	44.531,62	32	39.842,51	95,03	4.784,14
2008	85.016,50	91	81.047,07	303,25	4.272,68
2009	92.595,88	9	92.273,92	26,86	348,82
2010	95.289,79	3	98.097,12	139,15	-2.668,18

Iz tabele je razvidno, da prihodki iz leta v leto naraščajo prav tako pa sorazmerno narašča davčna osnova. V poslovnem letu 2010 je iz tabele razvidno, da je kljub visokemu deležu prihodkov davčna osnova negativna. Razlog za to so bili fiksni stroški, ki v podjetju nastanejo, kljub temu da podjetje zaradi objektivnih razlogov ne more ustvarjati prihodkov.

4.2 POTEK INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA

Davčni inšpekcijski nadzor davka od dohodkov pravnih oseb se je začel 3. 2. 2012 z vročitvijo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru, opravljal pa se je dne 22. 2. 2012 v prostorih zavezanca za davek v Ljubljani ter v poslovnih prostorih organa z vmesnimi presledki v času od 23. 2. 2012 do 29. 2. 2012.

Pred pričetkom davčnega inšpekcijskega nadzora sta se pooblaščenici osebi, ki sta izvajali davčni inšpekcijski nadzor, izkazali s službeno izkaznico in značko. Zavezanec za davek je bil poučen o pravici, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru. Zavezanec za davek je bil tudi opozorjen, da lahko imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil. Podatke so davčnemu organu posredovali direktorica in predstavnica računovodskega servisa, ki za zavezanca za davek opravlja računovodske storitve. Davčni inšpekcijski nadzor sta opravili inšpektorici Davčnega urada Murska sobota, ki sta bili na posebnem izobraževanju o opravljanju inšpekcijskega nadzora nad zobozdravstvenimi in stomatološkimi zavezanci za davek. Podučnost na tej specifičnosti panoge je pomembna z vidika uporabljenega in nabavljenega materiala, opreme, specialnih orodij, porabe materiala, vodenja evidenc in kartotek po pacientih.

Pred izdajo zapisnika sta pooblaščenici inšpektorici o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora opravili sklepni razgovor z direktorico in pooblaščenko iz računovodskega servisa ter ju seznanili s spornimi dejstvi, ki vplivajo na obdavčenje, pravne posledice ugotovitve davčnega inšpekcijskega nadzora in na davčne učinke teh ugotovitev.

Po opravljenem inšpekcijskem nadzoru in razgovoru je bil sestavljen zapisnik v skladu z 140. čl. Zakona o davčnem postopku ZDavP-2 (Ur. l. RS št. 13/2011-UPB4).

4.3 ZAPISNIK IN ODLOČBA DURS-A

Davčni organ je na podlagi opravljenega pregleda na sedežu davčnega zavezanca pripravil zapisnik z ugotovitvami in popravki glede na opravljeno delo. Glede na ugotovljene napake je zavezancu predložil tudi novo odločbo in odmero za davek od dohodka pravnih oseb.

4.3.1 Davek od dohodkov pravnih oseb za leto 2010

Davčni organ je pri inšpiciranju pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2010 upošteval določila naslednjih predpisov:

- Zakon o davčnem postopku – ZdavP-2 (Ur. l. RS, št. v 13/2011-UPB4),
- Slovenski računovodski standardi – SRS 2006 (Ur. l. RS, št. 118/2005),

- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO- 2 (Ur. l. RS, št. 117/2006, 56/2008, 76/2008, 5/2009, 96/2009 in 43/2010) in
- Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb – pravilnik (Ur. l. RS, št. 46-2512/2007)

Pregled pravilnosti obračunavanja in plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) je bil opravljen s pregledom prejetih in izdanih računov, na podlagi knjiženih poslovnih dogodkov v poslovnih knjigah, bruto bilanc ter s primerjavo obrazca bilance uspeha z obrazcem obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010. Na podlagi prihodkov in odhodkov, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida, na podlagi zakonskih predpisov in SRS, je zavezanec za davek sestavil obračun DDPO za obdobje 1. 1. – 31. 12. 2010 ter ugotovil osnovo za davek .

Tabela 4 prikazuje odmero za davek od dohodka pravnih oseb, ki jo je davčni upravi predložil zavezanec za davek.

Tabela 4: vrednost po predloženih podatkih zavezanca

Zap. Št.	Postavka	Vrednost po predloženih podatkih zavezanca
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	95.289,79
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	95.289,79
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	98.097,12
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - zmanjšanje	139,15
6,14	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje	0,00
6,18	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	2,90
6,23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom	0,00
6,24	Nepriznani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance	136,25
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - povečanje	0,00
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	97.957,97
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4-8)	
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8-4)	2.668,18
13.	DAVČNA OSNOVA	0,00
14.	DAVČNA IZGUBA	2.668,18
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	
15,8	Olajšava za investiranje po 55. a členu	
16.	OSNOVA ZA DAVEK	
17.	DAVEK	
20.	DAVČNA OBVEZNOST	
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA	
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	
26.	Akontacija	
27.	Mesečni obrok akontacije	

4.3.1.1 Davčno priznani prihodki

Zavezanec za davek opravlja zobozdravstveno dejavnost v Ljubljani in opravlja le samoplačniške zobozdravstvene storitve.

Davčni organ je na podlagi pogodb o zaposlitvi ugotovil, da je imel davčni zavezanec v letu 2010 redno zaposleno zobozdravnico. Zavezanec ni imel zaposlene asistentke, pač pa so tovrstna opravila opravljali študentje stomatologije preko študentskega servisa.

Zavezanec za prihodke je evidentiral prihodke na podlagi izdanih računov. Za evidentiranje opravljenih storitev in evidenco računov uporablja računalniški program za dejavnost Audax, vendar je v začetku leta 2010 izdajal ročne račune in sicer od št. 1 z dne, 9. 2. 2010 do št. 56 z dne, 10. 5. 2010. Po tem obdobju je zavezanec uporabljal za izdajo in evidentiranje računov računalniški program Audax. Do konca leta je bilo izdano 236 računov in sicer od zaporedne št. 10-00001 z dne, 10. 5. 2010 do številke 10-00236 z dne, 30. 12. 2010.

Zavezanec za davek je v letu 2010 prihodke evidentiral na podlagi izdanih računov na kontu 76010 – prihodki od prodaje storitev na domačem trgu v višini 95.243,53 EUR in na kontu 77000 – finančni prihodki – evidentiral 46,26 prihodkov od obresti sredstev na vpogled. Skupaj torej prihodkov v višini 95. 289,79 EUR.

Davčni organ je pregledal tudi evidentiranje opravljenih zobozdravstvenih storitev v kartotekah pacientov. Pregledane so bile kartoteke pacientov, s katerim so bili izdani računi s števkami 10 z dne, 19. 2. 2010, račun št. 14 z dne, 24.2.2010, in račun 236 z dne, 30. 10. 2010. Ugotovljeno je bilo, da so bile vse opravljene in zaračunane storitve vpisane v kartoteke pacientov. Davčni organ je izdane račune in kartoteke primerjal tudi s prejetimi računi zobotehnikov za opravljene zobotehnične storitve, ki pa so bile prav tako vpisane v kartoteke fizični oseb – pacientov.

4.3.1.2 Davčno priznani odhodki

Zavezanec za davek je v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje 1. 1.–31. 12. 2010 izkazal odhodke v znesku 98.097,12 EUR. Pod zaporedno številko 5 obračuna akontacije davka od dohodkov pravnih oseb je zavezanec za davek vpisal ugotovljene odhodke na podlagi ugotovitve po računovodskih predpisih v znesku 98.097,12 EUR ter pod zaporedno številko 6 popravek odhodkov na raven davčno priznanih in zmanjšanja v vrednosti EUR 139,15, ki predstavljajo:

- 2,90 EUR nepriznani odhodki od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev
- 136,25 EUR zmanjšanje nepriznanih dohodkov v višini 50 % stroškov reprezentance.

Tako je zavezanec za davek vpisal pod zaporedno številko 8 davčno priznane odhodke v višini 97.957,97 EUR. Pod za. št. 14 obračuna davka od dohodkov pravnih oseb je zavezanec za davek izkazal davčno izgubo v višini 2.668,18 EUR.

Davčni organ je pri inšpiciranju odhodkov opravil preveritev določenih stroškov, knjiženih v glavni knjigi v kontih razreda 4 in 7 po posameznih prejetih računih in prenos teh med odhodke. Prav tako so bili pregledani obračuni plač in prenos navedenih stroškov med odhodke.

V postopku so bili fizično pregledani prejeti računi od zaporedne številke 1 do št. 343. Iz prejetih računov je razvidno, da je zavezanec nabavljal material za opravljanje zobozdravstvenih in protetičnih storitev, poleg tega pa ima razne druge račune za splošne stroške. Iz pregleda je tudi razvidno od katerih dobaviteljev je material nabavljal in v kakšnih količinah.

4.3.2 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2010 in ugotovljene nepravilnosti

Davčni organ je pri pregledu obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2010 ugotovil, da je davčni zavezanec izkazal 95.289,79 davčno priznanih prihodkov. Izkazal je za 98.097,12 odhodkov po računovodskih predpisih, ki jih je zmanjšal za davčno nepriznane odhodke v višini 139,15 in tako ugotovil davčno priznane odhodke v višini 97.957,97 EUR, ter s tem ugotovil negativno razliko v višini 2.668,18 EUR, ki je tudi davčna izguba.

4.3.2.1 Nepriznani stroški investicijskega vzdrževanja

V postopku inšpiciranja je bilo ugotovljeno, da je zavezanec za davek knjižil na konto 412 - stroški investicijskega vzdrževanja, račun v višini 1.661,18 EUR. Davčni organ je ugotovil, da gre v navedenem primeru za nabavo osnovnega sredstva in navedeno ne predstavlja stroškov investicijskega vzdrževanja.

Opredmetena osnovna sredstva so opredeljena v slovenskih računovodskih standardih – SRS (Uradni list – RS, št. 118/05) 1. pod točko a) SRS 1 je opredeljeno razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev (OOS), med katerimi je pod 1.1. opredelitev, da je opredmeteno osnovno sredstvo, sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju.

Po SRS 1.10. se opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje ob začetnem pripoznanju, ovrednoti po nabavni vrednosti. Sestavljajo jo njegova nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in

namestitve ter DDV v delu, ki se ga zavezanec ne more poračunati, saj ta opravlja oproščeno dejavnost po Z-DDV.

V skladu s SRS 1.15. stroški, ki nastanejo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom, povečujejo njegovo nabavno vrednost, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi; pri tem stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, najprej zmanjšajo do takrat obračunani amortizacijski popravek njegove vrednosti.

Vsako osnovno sredstvo se skladno s SRS 13.1 amortizira oz. porablja v poslovnem procesu oz. zastara in tako postopoma, v posameznih obračunskih obdobjih preko amortizacije prehaja iz nabavne vrednosti osnovnega sredstva v nastajajoče poslovne učinke. V 4. odstavku 33. člena ZDDPO-2 je določeno, da sredstva, ki se amortizirajo ter začetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi. V 6. odstavku 33. člena ZDDPO-2 je določeno, da se kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega vrednosti 500 EUR.

Davčni organ je navedeni račun izločil iz stroškov zavezanca in je nabavo aparata uvrstil med osnovna sredstva. Nabava je bila opravljena v mesecu avgustu 2010. Pri izračunu nove davčne obveznosti zavezanca je davčni organ upošteval tudi pripadajoči del amortizacije za leto 2010. Pri obračunu amortizacije je davčni organ upošteval za nabavo v mesecu avgustu amortizacijsko stopnjo 20 %. Priznani del amortizacije od osnove 1.779,84 EUR z 4 mesece leta 2010 po stopnji 20 % znaša 118,66 EUR.

Po določbi 3. odstavka 12. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006) je določeno, da se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.

Na podlagi zgoraj navedenega se tako zavezancu za davek z upoštevanjem zneska obračunane amortizacije v znesku 118,66 EUR, ne prizna kot strošek nabave, zavezancu za davek pa se po že navedeni določbi 3. odstavka 12. člena ZDDPo- 2, za znesek 1.661,18 EUR poveča v obračun DDPO za leto 2010 davčna osnova.

4.3.2.2 Zavarovalnina zaradi požara

Pogoji z naslova »paket podjetnik«

Paket podjetnik pri zavarovalnici Generali je paket, ki pokriva več oblik zavarovanja nevarnosti na premoženjskih zavarovanjih.

- Požarno zavarovanje

Zavarovane nevarnosti in škode

Požar je ogenj, ki nastane zunaj določenega ognjišča in je možno, da se razširi s svojo lastno močjo.

Udar strele - škoda na zgradbi ali njeni notranjosti, ki nastane kot posledica toplotnega rušilnega delovanja strele. Škode morajo biti vidne s prostim očesom

Eksplozija - je nenadna sprostitvev sile, ki nastane kot posledica težnje pare ali plinov po raztezanju.

Manifestacija in demonstracija - poškodba na zavarovani stvari zaradi delovanja demonstrantov.

Zavarovana je tudi škoda, ki je nastala npr. zaradi gašenja, podiranja, odstranjevanja ali neposredno delovanje zgoraj naštetih nevarnosti.

Nezavarovane nevarnosti in škode

V nezavarovano nevarnost se šteje, če je zavarovalna stvar izpostavljena ognju, električnem toku, če je bila stvar vržena v ognjišče, škoda zaradi požara, škoda zaradi delovanja podtlaka.

Škode iz zgoraj omenjenih vzrokov so zavarovane, samo če so neposredna posledica zavarovalnih nevarnosti.

- Zavarovanje izliva vode

Zavarovane nevarnosti in škode

Izliv vode je nenadno iztekanje vode iz vodovodnih ali odvodnih cevi iz naprav za toplovodno in parno gretje. Do tega lahko pride zaradi poškodovanja, kot je počenje, loma Zavarovanje krije tudi škodo za izbruh pare iz toplovodnih naprav in naprav za gretje. V primeru da je v zavarovanje vključena zgradba so v zavarovanje vključene tudi škode, nastale zaradi zamrznitve na armaturah, ki so priključene na naprave.

Nezavarovane nevarnosti in škode

Nezavarovana škoda je tista, ki nastane npr. pred samim začetkom zavarovalnega kritja, če je škoda na blagu, ki ni skladiščeno, škode zaradi izgube najemnine, škode zaradi

podtalnice, poplav, visoke vode, škode na cevovodih, škode zaradi lesne gnilobe, trohnenja.

- Zavarovanje pred elementarnimi nevarnostmi

Zavarovane nevarnosti in škode

Vihar - veter, ki je določen s strani zavarovalnice, in sicer s hitrostjo najmanj 62km/h in je povzročil škodo zaradi neposrednega udarca predmetov.

Toča - zajema zavarovanje zaradi udarca ter vdora toče in dežja skozi odprtine.

Podor zemlje in padajoče kamenje

Zemeljski plaz - je naravno in nenadno drsenje zemeljske površine.

Nezavarovane nevarnosti in škode

Nezavarovana škoda so škode, nastale zaradi npr. talne vode, škode zaradi gibanja kamninskih in zemeljskih mas zaradi gradbenih ali rudarskih del, škode zaradi pomanjkljivega vzdrževanja zgradbe.

- Zavarovanje vlomne tatvine

Zavarovane nevarnosti in škode

Zavarovani pogoj je le v primeru, če storilec vstopi v prostore, da vdre ali razbije vrata, okna, stene, tla ali strop. Vstopi s pomočjo vlomilskega orodja, pri katerih morajo biti vidne sledi uničenja. Kot vlom pa se šteje tudi vstop v prostor s pomočjo originalnega ključa, ki ga je pridobil z vlomom.

Vandalizem - je namerno uničenje ali poškodovanje zavarovalnih stvari, ki nastanejo po tem, ko je storilec vstopil v zavarovane prostore.

Zavarovano je tudi: odtujitev, poškodovanje ali uničenje zavarovalnih stvari kot tudi odtujitev gradbenih delov ali adaptacij.

Nezavarovane nevarnosti in škode

Nezavarovane škode in naslova vlomnih tatvin pa so škode zaradi odtujitve gotovine ali blaga iz avtomatov z uporabo ponarejenih bankovcev ali kovancev in pa škode, ki nastanejo kot posledica udeležbe bližnjih oseb zavarovanca (soudeležencev, sokrivcev ...)

- Zavarovanje stekla

Zavarovane nevarnosti in škode

Zavarovana je škoda, ki je posledica razbitja notranjih ali zunanjih zasteklitev, kot tudi vseh ogledal in zasteklitev iz umetnih mas v zavarovanih prostorih.

Nezavarovane nevarnosti in škode

Zavarovanje ne krije škode, ki je nastala pri demontaži, transportu, montaži ... Prav tako ne krije škode, ki bi lahko nastala na okvirih ali zaradi prask in morebitnih odobritev steklenih robov.

Zavarovane so samo stvari, navedene v zavarovalni pogodbi in so v lasti zavarovanca ali so bile zavarovancu predane s pridržkom lastninske pravice ali mu bile zastavljene.

Tuje stvari so zavarovane le če so takšne, da se uporabljajo za izvajanje zavarovane dejavnosti ali niso zavarovane s strani njihovega lastnika.

- Zavarovanje obratovalnega zastoja

Kot obratovalni zastoj je zavarovan samo obrat, ki je naveden na polici in se nahaja na zavarovalnem kraju, ki je naveden na polici. Za zastoj mora veljati popolna ali delna prekinitev obratovanja zaradi škode z naslova požarnega zavarovanja. Zastoj nastopi v trenutku škode na stvareh. Obratovalni zastoj s konča v trenutku ponovne vzpostavitve stanja poškodovanih ali uničenih stvari v stanje pred nastopom zastoja.

Prispevek za kritje je razlika med prihodki in variabilnimi stroški zavarovalnega obrata. V primeru, da podjetje izkazuje izgubo iz poslovanja je prispevek za kritje razlika med fiksnimi stroški in ustrezno izgubo obrata.

Opredelitev zavarovanih stvari

- Tehnična in trgovska oprema

V zavarovanje se štejejo stvari in oprema, ki se nahajajo znotraj zgradbe in na kraju, ki je zavarovan ter služijo podjetju za izvajanje dejavnosti. Mednje štejemo: opremo, naprave, aparate, opremo za shranjevanje, opremo za izdelavo, predelavo, prenos in shranjevanje informacij kot tudi stacionarne delovne stroje vseh vrst, vključno z orodjem in pogonskimi elementi, priborom in temelji.

Prav tako pa so zavarovane tudi blago in zaloge, ki jih uporabljamo za izvajanje dejavnosti.

- Zavarovani stroški

So stroški, ki nastanejo v okviru zavarovanja škodnega dogodka.

Pri požarnem zavarovanju gre npr. za stroške gašenja, ki vključujejo sredstva za gašenje. Zavarovalnica pa ne krije stroškov, nastalih zaradi prihoda gasilskih društev ali organizacij, ki morajo ponuditi brezplačno pomoč.

Pri zavarovanju izliva vode gre predvsem za stroške odtajevanja v primeru zamrznitve ali stroške, nastale zaradi iskanja mesta nastanka zavarovalnega primera. V tem primeru pa zavarovalnica tudi povrne stroške popravila na zgradbi ali adaptacije, ki so nastale kot posledica iskanja mesta škode.

Pri zavarovanju tatvine pa zavarovalnica krije stroške zavarovanje, če je potrebno.

Zavarovalec mora upoštevati predpise zavarovalnice, ki jih mora tudi izvajati. V tem primeru gre predvsem za zakonska pravila vzdrževanja, hranjenja, varovanja zavarovani stvari, da ne pride do namerne poškodbe teh. Npr. če zavarovanec zapusti prostor za kratek čas, poskrbi, da se zaprejo vsa okna, vrata, ter se vzpostavi vsa elektronska zaščita.

Zavarovalnina

Zavarovalnina za zavarovane stvari

Za tehnično-trgovsko opremo, blago in zaloge se ob uničenju ali izgubi povrne zavarovalna vrednost v času nastanka škodnega primera. Pri poškodbi zavarovalne stvari se povrnejo stroški, ki so nastali zaradi popravila v času škodnega primera, z namenom vzpostaviti stvari v stanje pred nastankom škodnega primera. Za nosilce podatkov se povrnejo stroški ponovne nabave v času nastanka škode.

Zahtevek za celotno zavarovalnino

Zavarovanec je upravičen do nadomestila celotne zavarovalnine, če zavarovalnici zagotovi, da bo zavarovalnina v celoti uporabljena za ponovno vzpostavitev oz. za ponovno nabavo. Zagotoviti mora tudi, da bodo ponovno nabavljene stvari služile za opravljanje iste dejavnosti kot pred škodnim dogodkom. Prav tako pa mora zavarovanec ponovno nabaviti zavarovalne stvari v roku 3 let po škodnem dogodku.

Dne, 26. 12. 2009, je v zobozdravstveni ordinacija prišlo do požara, ki je uničil dovršen del opreme, zelo poškodoval samo ordinacijo in čakalnico. V zvezi s požarom je bilo davčnemu organu predloženo tudi obvestilo o poteku policijske preiskave in sumu kaznivega dejanja požiga, iz katerega je razvidno, da gre za preiskavo suma kaznivega

dejanja požiga po členu 222/I in IV KZ-1. Zavezanec za davek je predložil davčnemu organu tudi fotografije, iz katerih so razvidne posledice požara. Večina škoda je nastala v eni ordinaciji, škodo so utrpeli tudi drugi prostori, zato so sprejemali le nujne paciente ter posledično je bilo tudi znatno manj opravljenih storitev.

Zavezanec je davčnemu organu predložil tudi zavarovalno polico in prejeta računa za zavarovanje poslovnih prostorov in opreme, sklenjeno z Generali zavarovalnico. V preglednem letu sta bila prejeta dva računa po 374,38 EUR, in sicer v mesecu juniju in decembru.

Kot je jasno iz predložene dokumentacije, ima zavezanec za davek poslovne prostore in opremo za opravljanje zobozdravstvene dejavnosti delno v najemu, delno pa je lastnica družba, ki je prostore kupila. Tako da ima zavezanec za davek skupaj dve ordinaciji. Najemno pogodbo ima zavezanec sklenjeno s fizično osebo za nedoločen čas. Predmet najema je poleg nepremičnine tudi oprema v poslovnem prostoru, in sicer stomatološki stol in aparati, ki jih najemnik uporablja v sklopu rabe poslovnega prostora. Cena najema je 600,00 EUR neto v ceno pa niso zajeti funkcionalni in drugi stroški tekočega vzdrževanja, kot so stroški elektrike, kanalščine, ogrevanje, odvoz smeti, ptt, zavarovanje poslovnega prostora, čiščenje, voda in druge komunalne storitve. Navedene stroške, skladno zajemno pogodbo, najemnik plača posebej.

V skladu zajemno pogodbo najemodajalca soglašata, da bosta na svoje stroške nosila stroške investicijskega vzdrževanja najetih stvari. Najemnik se zavezuje, da bo skrbel za redna popravila najetega poslovnega prostora in opreme kot tudi za popravila, ki bi bila potrebna zaradi malomarnosti ali opustitve najemnika, njegovih zastopnikov, zaposlenih, dobaviteljev, strank, obiskovalcev, ki niso v skladu z namenom najema.

Kot je razvidno iz zavarovalnih dokumentov, je zavarovanje sklenil zavezanec za davek za celoten poslovni prostor (najeti in lastniški). Zavezanec je tudi upravičenec v primeru škodnega zahtevka.

Davčnemu organu je bila predložena poravnava, ki se nanaša na škodni spis številka PPP/10-1 z dne, 15. 3. 2010, in sta jo sklenili Generali zavarovalnica d. d. ter zavezanec za davek. Zavarovalnica se je obvezala zavarovanju izplačati znesek v višini 131.579,68 EUR v popolno poravnavo vse materialne škode iz škodnega primera. Po poplačilu tega zneska se je zavarovanec odpovedal vsakršnim nadaljnjim odškodninskim zahtevkom nasproti Generali zavarovalnici d.d. ter drugim pravnim in fizičnim osebam, ki izhajajo iz omenjenega škodnega primera.

Davčnemu organu so bila predložena tudi dokazila o izplačanih akontacijah škode zavarovancu ter delno direktno izvajalcem del. Zavezanec je prejete račune za obnovo ordinacije evidentiral :

- na kontu 02710 - nepremičnine v gradnji oziroma v izdelavi opremo,
- na kontu 04700 - oprema.

Evidentiranje je bilo izven bilančne narave in je bilo izločeno iz izkazov, saj je šlo za financiranje obnove najetega poslovnega prostora in opreme s prejetimi sredstvi od zavarovalnice.

Tabela 5, ki sledi, prikazuje višine vrednosti obnove ordinacije I in skupnega prostora, ki so bili knjiženi na konto 02710 pod postavko investicijsko vlaganje. Vrednosti so prikazane po zaporednih številka računa in njihovih datumih zapadlosti.

Tabela 5: Obnova ordinacije I in skupnega predprostora konto 02710 - investicijsko vlaganje

Št.	Znesek	Datum računa	Št.	Znesek	Datum računa
DF1	2.688,00	2.1.2010	DF70	3.653,53	15.3.2010
DF2	1.513,80	11.1.2010	DF75	7.167,60	18.3.2010
DF3	723,60	13.1.2010	DF81	1.961,78	27.3.2010
DF6	170,13	18.1.2010	DF83	1.309,98	25.3.2010
DF9	1.090,50	22.1.2010	DF104	2.298,00	10.4.2010
DF10	168,00	23.1.2010	DF109	1.560,00	13.4.2010
DF12	2.637,10	27.1.2010	DF115	8.094,00	28.4.2010
DF30	1.046,00	2.2.2010	DF121	3.414,00	30.4.2010
DF33	3.984,68	4.2.2010	DF131	663,84	5.5.2010
DF39	1.339,69	16.2.2010	DF174	25.740,00	28.6.2010
DF40	219,00	17.2.2010	DF233	2.188,08	10.8.2010
DF45	1.075,20	19.2.2010	DF244	2.532,00	30.9.2010
DF46	548,33	19.2.2010	DF278	3.240,00	2.11.2010
DF47	906,72	19.2.2010	DF287	894,00	5.11.2010
DF48	1.416,00	22.2.2010	DF312	-948,00	2.12.2010
DF58	326,70	2.3.2010	DF313	895,20	2.12.2010
DF62	231,12	4.3.2010	DF324	1.888,80	15.12.2010
			SKUPAJ	86.637,38	

Tabela 6 prikazuje vrednosti obnove ordinacije I in skupnega prostora, knjižena pod konto 04700 oprema.

Tabela 6: Obnova ordinacije I in skupnega predprostora konto 04700 – oprema

Št.	Znesek
DF50	5.498,22
DF66	721,00
DF72	3.270,00
DF84	1.041,66
DF220	1.100,04
DF338	708,00
SKUPAJ	12.338,92

Tako je bilo na kontu 02710 - nepremičnine v izgradnji knjiženo investicijsko vlaganje v popravilo same nepremičnine v višini 86.637,38 EUR in na konto 04700 – oprema knjižena nabava aparatov in opreme v višini 12.338,92 EUR.

Navedena vlaganja so razvidna iz konto kartic glavne knjige, enaki podatki pa so bili tudi naknadno posredovani davčnemu organu. Prav tako so bila davčnemu organu predana pisna pojasnila v zvezi s knjiženji v glavni knjigi v zvezi z nastalim škodnim primerom.

Davčnemu organu je bil posredovan še podatek, da je zavezanec za davek prejel zavarovalnino v višini 131.579,68 EUR (na osnovi cenoizpodbijne nepremičnine in aparatov pred škodnim primerom), obnova prostorov in opreme je stala 98.976,30 EUR, razlika v višini 32.603,38 pa bi se naj izplačala lastnikom in je izkazana kot obveznost do fizične osebe – lastnika prostora.

4.4 ODLOČBA DRUS-A IN POSLEDICE DAVČNE OBRAVNAVE

V letu 2012 je DURS opravil poostreni nadzor zobozdravnikov. Tako je bilo v tem letu opravljenih 45 nadzorov s tega področja, od katerih je bilo 11 nadzorov opravljenih v okviru nadzorov v pisarni. Pri delnih nadzorih je bilo tako ugotovljenih za 420.778 EUR dodatnih davčnih obveznosti ter za 8.876 posrednih učinkov. Pri nadzorih dajatev je bilo ugotovljenih 33 primerov nepravilnosti, kar pomeni, da so bile kršitve predpisov ugotovljene v 73 odstotkih vseh izvedenih inšpekcijskih nadzorov dajatev. Nepravilnosti, ki so bile ugotovljene, se nanašajo predvsem na neizdane račune in s tem neevidentirane prihodke ter na odhodke, ki niso davčno priznani, saj imajo značaj privatnosti. Nepravilnosti so bile ugotovljene tudi v zvezi s prikritim izplačilom dobička. DURS je v letu 2012 zaključil s projektnim vodenjem nadzora zobozdravnikov. Ocenili so, da je bil projekt uspešen, saj podatki in analize kažejo, da so projektno vodeni nadzori pozitivno vplivali na obnašanje davčnih zavezancev, saj so ti v letih od 2008 dalje vsako leto znova povečevali davčno osnovo.

4.4.1 Odločba Durs-a– obravnava izplačane zavarovalnine

Na podlagi vseh predloženih dokumentov in pojasnil davčni organ ugotavlja, da je za povračilo nastale škode v požaru zavarovalnica zavezancu izplačala priznano odškodnino v znesku 131.579,68 EUR. Zavarovalnino je plačal zavezanec, ki je tudi zavarovalni upravičenec. Tudi vsa odškodnina zavarovalnice, ki ni bila direktno nakazana dobaviteljem za popravila, je bila nakazana na transakcijski račun zavezanca, ki je nato sam poravnal obveznosti do dobaviteljev v zvezi z odpravljanjem posledic požara. Vsi dobavitelji so bili poplačani v roku. Kot je razvidno iz dokumentacije, prejetih računov in identičnim knjiženjem v glavni knjigi, je znašala obnova po požaru 98.976,30 EUR

Za znesek 98.976,30 EUR je zavezanec uredil poslovne prostore, ki so v lasti fizične osebe, lastne poslovne prostore in nabavil novo opremo kot nadomestilo za tisto, ki je bila uničena v požaru. Skratka poslovni prostori so bili usposobljeni za ponovno uporabo. Po obnovi oziroma usposobitvi prostorov je zavezancu z naslova prejete odškodnine ostalo 32.603,38 EUR, kar zavezanec izkazuje na kontih obveznosti do lastnika prostora.

Davčni organ v zvezi z navedenim ugotavlja, da je bil zavarovalec in upravičenec z naslova zavarovanja zavezanec za davek. To je tudi samoumevno, saj zavezanec v najetih prostorih opravlja dejavnost, z najemno pogodbo pa je bilo dogovorjeno, da v najemnino niso zajeti funkcionalni stroški, med katere spada tudi zavarovanje poslovnega prostora. Na podlagi zavarovalne police pa je zavezanec upravičen tudi do povračila stroškov v primeru škodnih dogodkov. Škoda je bila zavezancu povrnjena delno kot poplačilo dobaviteljem, delno pa je bila nakazana na transakcijski račun.

Zavezanec je v poslovnih knjigah nakazilo zavarovalnine in obnovo izkazal le evidenčno, saj na poslovni rezultat ni vplivalo nakazilo niti poraba za obnovo. Zavezanec je doumeval, da gre za obnovo prostorov in nadomestitev opreme, ki ni v lasti zavezanca in zatorej tudi nič ne more biti evidentirano v prihodkih oziroma v osnovnih sredstvih zavezanca. Dolžnost zavezanca je, da poslovne prostore povrne v uporabno stanje, kot je bilo pred požarom. Enako velja za opremo v lasti fizične osebe.

Davčni organ ugotavlja, da so bili s prejeto odškodnino prenovljeni poslovni prostori, prav tako pa je bila nadomeščena uničena oprema. Na tak način je bila fizični osebi povrnjena storjena škoda na samem prostoru, prav tako pa je bila nadomeščena uničena oprema. Po obnovi pa je zavezancu preostalo še 32.603,38 EUR sredstev z naslova prejete odškodnine, za katero zavezanec meni, da pripada lastniku prostora.

Davčni organ ugotavlja, da mora zavezanec znesek 32.603,38 EUR v poslovnih knjigah prikazati med prihodki leta 2010. Kot je razvidno, zavezanec vseh sredstev, kot jih je ocenila zavarovalnica z naslova odškodnine, ni porabil za obnovo škode po požaru. Ker pa

je zavezanec za obnovo porabil manj sredstev, kot mu jih je bilo nakazano, so to sredstva zavezanca in predstavljajo zavezancu prihodek v letu 2010.

ZDDPO - 2 v 3. odstavku 12. člena določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.

SRS v točki 18.1. določa, da so prihodki povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev ali zmanjšanj dolgov. Preko poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala. V skladu s SRS 18.2. se prihodki razčlenjujejo na poslovne, finančne in druge. Druge finančne prihodke sestavljajo finančni prihodki iz vrednotenja in odtujitve naložbenih nepremičnin, merjenih po pošteni vrednosti, druge prihodke pa neobičajne postavke (naložbeni prihodki) in ostali prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki (izterjane odpisane terjatve, prejete odškodnine, prejete kazni ...).

Glede na navedena določila, bi zavezanec med prihodki v obračunu DDPO za leto 2010 moral izkazati razliko prihodkov, ki ni bila porabljena za obnovo prostorov in opreme v višini 32.603,38 EUR. V skladu s 3. odstavkom 12. člena ZDDPO-2 se je zaradi navedenega zavezancu v obračunu DDPO za leto 2010 povečajo prihodki za 32.603,38 EUR.

4.4.2 Posledica davčne obravnave

Tabela 7 prikazuje obračun davka od dohodka pravnih oseb za leto 2010 po obračunu davčnega odtegljaja, ki ga je ugotovil davčni organ po opravljenem davčno inšpekcijskem pregledu.

Tabela 7: vrednost po ugotovitvah davčnega organa

Zap. Št.	Postavka	Vrednost po ugotovitvah davčnega organa
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	127.893,17
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	127.893,17
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	96.435,94
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - zmanjšanje	139,15
6,14	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje	0,00
6,18	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	2,90
6,23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom	0,00
6,24	Nepriznani odhodki v višini 50% stroškov reprezentance	136,25
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - povečanje	0,00
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	96.296,79

9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4-8)	31.596,38
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8-4)	
13.	DAVČNA OSNOVA	31.596,38
14.	DAVČNA IZGUBA	
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	3.101,52
15,8	Olajšava za investiranje po 55. a členu	3.101,52
16.	OSNOVA ZA DAVEK	28.494,86
17.	DAVEK	5.698,97
20.	DAVČNA OBVEZNOST	5.698,97
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA	5.698,97
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	28.494,86
26.	Akontacija	5.698,97
27.	Mesečni obrok akontacije	474,91

Zaradi navedenih nepravilnosti so se zavezancu v obračunu davka od dohodka pravnih oseb za leto 2010 povečali prihodki za 32.603,38 EUR in zmanjšajo odhodki za 1661,18 EUR, kar vpliva tudi na povečanje davčne osnove.

Davčni organ je v obračunu DDPO za leto 2010 zavezancu upošteval še neizkoriščeno olajšavo za investiranje. Neizkoriščena olajšava je izhajala iz leta 2008. V 5. odstavku 55. člena ZDDPo-2 je namreč določeno, da lahko zavezanec za neizkoriščen del olajšave iz 1. odstavka tega člena zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja.

Na podlagi ugotovitev davčnega organa in ob upoštevanju neizkoriščene olajšave je zavezanec za davek plačal manj davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2010 za znesek 5.698,97 EUR, kar predstavlja 20 % od povečane davčne osnove za 28.494,86 EUR.

V skladu z določilom 2. odstavka 370. člena ZDavP-2 mora davčni zavezanec razliko med plačano akontacijo in izračunanim davkom plačati v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna, razen če ta zakon določa drugače. Zavezanec za davek je tako razliko celotno manj plačanega DDPO za obdobje od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 v višini 5.698,97 EUR bil dolžan plačati 30. 4. 2011. Za čas od nastanka davčne obveznosti do dneva izdaje odločbe bo davčni organ na podlagi 95. člena ZDavP-2 obračunal obresti po evropski medbančni obrestni meri za ročnost enega leta, v višini, ki je veljala na dan poteka roka za izplačilo davka.

S tem, ko je zavezanec za davek v obračunu akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2010, ki ga je predložil 31. 3. 2011, napovedal podatke, ki niso pravilni in popolni, je kršil določbe 10. člena ZDavP-2.

4.4.3 Akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2011

Ob upoštevanju ugotovitev davčnega organa bi zavezanec moral plačevati tudi akontacije davka od dohodkov za leto 2011. Mesečni obrok akontacije davka od dohodkov za leto

2011 bi na podlagi ugotovitev inšpekcijskega pregleda znašal 474,91 EUR. V skladu s 5. odstavkom 371. člena ZDavP-2 mora davčni zavezanec razliko v višini akontacije, ki nastane zaradi spremembe davčne osnove na podlagi novega davčnega obračuna, za že dospele obroke akontacije plačati pri prvem naslednjem obroku akontacije. Ob upoštevanju dejstva, da bodo ugotovljene manj plačane akontacije po zapisniku zapadle v plačilo šele v mesecu aprilu 2012 in da se bodo manj plačane akontacije za leto 2011 poračunale z dejansko ugotovljeno davčno obveznostjo za leto 2011 po predloženem obračunu, katerega rok predložitve je najpozneje do 31. 3. 2012, davčni organ tako manj plačanih akontacij za leto 2011 ne bo nalagal.

Zavezanec pa je od manj plačanih mesečnih akontacij dolžan v skladu z določili 95. člena ZDavP-2 plačati obresti za čas od nastanka davčne obveznosti do dneva izdaje odločbe po medbančni obrestni meri za ročnost enega leta, ki je veljala na dan roka za plačilo davka, kar bo davčni organ zavezancu naložil v izdani odločbi.

Na odločbo davčnega organa se zavezanec ni pritožil, v roku je poravnal vse obveznosti iz naslova premalo plačanega davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2010 v višini 5.698,97 EUR, poravnal zamudne obresti i naslova nepravočasno plačanega davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2010 ter popravil poslovne knjige za leto 2010 .

4.4.4 Možne rešitve in izpeljave in kako vplivajo na davčno osnovo

4.4.4.1 Tolmačenje odškodnine po pogodbah 1

Kot pravilno ugotavlja davčni organ, je imel zavezanec sklenjeno zavarovalno pogodbo za najete prostore in prostore v lasti. To mu je dovoljeval tudi III. A člen najemne pogodbe, ki pravi da mora funkcionalne in druge stroške tekočega vzdrževanja, kot so stroški elektrike, kanalščine, ogrevanje, odvoz smeti, telekomunikacijske storitve, zavarovanje poslovnega prostora, čiščenje, voda in druge komunalne storitve. Iz predmetne zavarovalne pogodbe je bil edini upravičenec do izplačila zavezanec odnosno zavarovanec.

Iz zavarovalne pogodbe je razvidno, da je zavezanec imel sklenjeno zavarovanje za zgradbe, opremo, zaloga in obratovalni zastoj za riziko:

- pred požarnimi, elementarnimi in nevarnostmi izliva vode,
- potresno zavarovanje,
- obratovalni zastoj zaradi požara,
- pred vlomom in tatvino,
- steklo.

Kot je pravilno ugotovil davčni organ, je bila odškodnina v višini 131.579,68 EUR preračunana iz investicijskih vlaganj lastnika ordinacije, ki jo je požar najbolj poškodoval. Vrednost posameznih elementov je lastnik dokazoval zavarovalnici z računi za dobavljeni

stomatološki stol in aparate ter dodatno opremo. Zavarovalnica se pri izplačilu zavarovalnine ni nikjer opredelila, da gre pri izplačilu za nadomestitev poškodovanih aparatov in stomatološkega stola v ordinaciji, kjer je bil lastnik zavezanec. Pomembno pa je tudi, da zavezanec tj. zavarovanec ni zahteval nadomestilo za obratovalni zastoj, do katerega je bil po polici in škodnem primeru tudi upravičen. Posledica tega je nepravilna obravnava davčnega organa dela preostale odškodnine v višini 32.603,38 EUR, ki jo je podjetje vodila za kontu obveznosti do lastnika ordinacije I – najemodajalca. Prav tako iz poslovnih knjig, bilance stanja in izkaza poslovnega uspeha, evidence osnovnih sredstev in na koncu obračuna davka od dobička pravnih oseb davčni organ pravilno ugotavlja, da so evidence porabe izplačane zavarovalnine vodene le evidenčno in pravilno, ter kot take ne vplivajo na rezultat poslovanja.

Ker pri nastanku in posledicah požara nikjer ni bila izkazana malomarnost ali opustitev najemnika, njegovih zastopnikov, zaposlenih, dobaviteljev, strank, obiskovalcev, je po IV. členu 1. odstavku najemne pogodbe jasno razvidno, da najemodajalec nosi vse stroške investicijskega vzdrževanja najetih stvari.

Davčni organ prav tako pri svoji odločitvi ni upošteval vidika dobrega gospodarja, saj sta tako lastnik ordinacije I kot podjetje pri iskanju nadomestnega stomatološkega stola in vseh aparatov uporabila dobro poslovno prakso in dela ter nabavo izpeljala pri dobaviteljih, s katerimi ima podjetje že tako dobre poslovne odnose in dobro ime. S tem sta znatno znižala vrednosti na novo nabavljenih aparatov. Stomatološki stroj je bil namreč kupljen pri istem dobavitelju kot prvi poškodovani z znatnim popustom. Žal pa je bilo podjetje z odločbo davčnega organa direktno obremenjeno z davkom od dobička za celotni znesek razlike.

Glede nato, da sta se najemodajalec in najemnik dogovorila, da bo obnovo z naslova izplačane odškodnine vodil najemnik poslovnega prostora tj. zavezanec za davek, bi moral davčni organ pri svoji odločitvi upoštevati vsa zgoraj navedena dejstva in sprejeti dejstvo razdelitve višine stroškov obnove po posameznih prostorih ter na novo izračunati prihodke kot preostalo razliko kot osnovo za obdavčitev, razliko pa pustiti na kontu obveznosti do najemodajalca za izplačilo.

4.4.4.2 Tolmačenje odškodnine po pogodbah 2

Zavezanec za davek bi se lahko na podlagi najemne pogodbe in sicer po IV. členu 1. odstavku, kjer je jasno razvidno, da najemodajalec nosi vse stroške investicijskega vzdrževanja najetih stvari odločil in celotno prejeto odškodnino v višini 131.579,68 EUR preko konta obveznosti do najemodajalca njemu tudi nakazal. Ta bi moral prostore obnoviti in nadomestiti stomatološki stol in aparature, vendar bi vsa razlika med računi dobaviteljev in izplačano zavarovalnino dejansko ostala njemu. Odškodnine po zakonu o dohodnini 27. člen pa niso obdavčljiv dohodek fizične osebe. V zgoraj navedenem primeru

bi veljal obračun DDPO za obdobje 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, kot je bil prvotno oddan. Glej Tabela: Vrednost po predloženih podatkih zavezanca.

4.4.4.3 Tolmačenje odškodnine po pogodbah 3

Davčni organ bi lahko pri izdaji odločbe upošteval le odškodnino v višini predvidenega izgubljenega prihodka v času popolnega neposlovanja v obdobju od 1. 1. 2010 do 9. 2. 2010, ki ga prikazuje Tabela 8.

Tabela 8: Obračun DDPO v primeru upoštevanja izpada prometa za leto 2010

Zap. Št.	Postavka	Vrednost po predloženih podatkih zavezanca
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	103.952,50
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	103.952,50
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	96.435,94
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - zmanjšanje	139,15
6,14	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje	0,00
6,18	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	2,90
6,23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom	0,00
6,24	Nepriznani odhodki v višini 50% stroškov reprezentance	136,25
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - povečanje	0,00
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	96.296,79
		7.655,71
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4-8)	
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8-4)	
13.	DAVČNA OSNOVA	7.655,71
14.	DAVČNA IZGUBA	
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	3.101,52
15,8	Olajšava za investiranje po 55. a členu	3.101,52
16.	OSNOVA ZA DAVEK	4.554,19
17.	DAVEK	910,84
20.	DAVČNA OBVEZNOST	910,84
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA	910,84
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	4.554,19
26.	Akontacija	910,84
27.	Mesečni obrok akontacije	75,90

Davčni organ bi lahko upošteval le tisti del odškodnine, ki nadomešča izpad prihodka v času od 1. 1. do 9. 2. 2010 (takrat ni bilo nobenega prihodka niti izdanega računa). Če upoštevamo ugotovljen prihodek v obdobju 9. 2. 2010 do 30. 12. 2010 v višini 95.289,79 potem lahko izračunamo izpadli prihodek za obdobje neposlovanja v višini 8.662,71 kar naj bi posledično povečalo prihodek v davčnem obračunu. Izračun ugotovljenih prihodkov za obdobje poslovanja v višini 95.289,79 sem razdelila na 11 mesecev poslovanja, kar

znaša 8.662,71. Mesečni znesek prometa sem uporabila za izračun prihodkov na letni ravni, kar skupaj znaša 103.952,50 in predstavlja tudi davčno priznane prihodke za leto 2010. Ostale postavke iz davčne obračuna, to so: znižanje davčno priznanih odhodkov in davčno priznana olajšavo za investicije v davčnem obračunu po ugotovitvah nadzora niso sporne in so zato v tabeli tudi upoštevane v nespremenjenih vrednostih. Zaradi navedenega izračuna sem ugotovila davčno osnovo v višini 4.554,19, ki tako odraža upoštevanje izpadlega prihodka v obdobju neposlovanja.

SKLEP

Davki v državi predstavljajo najpomembnejši vir dohodkov, na drugi strani pa za zavezanca predstavlja prisilno dajatev državi. Kot razumljiva posledica pobiranja davkov prihaja do nasprotij interesov med državo in davkoplačevalci. Zato se je v državi oblikoval sistem, ki izvaja nadzor nad pravilnostjo in pravočasnostjo obračunavanja in plačevanja predpisanih davčnih obveznosti.

V Sloveniji se je zato oblikoval organ, ki opravlja davčni nadzor ter postopke, povezane s pobiranjem davkov. Ta organ označujemo kot obliko državnega revidiranja, za katere opravljajo delo davčni inšpektorji.

Zavezanci za obračun in plačilo davkov so primorani v določenem obdobju sestaviti davčno poročilo, v katerem prikažejo obračun davčne obveznosti za obdobje. Poročila se v splošnem razlikujejo po namenu in uporabniku.

Davek od dohodka pravnih oseb, ki predstavlja osrednjo temo magistrskega dela je podrobno opisan v tretjem poglavju. Glede na karakteristike ga uvrščamo med neposredne davke in predstavlja vrsto obdavčitve gospodarskih subjektov v Sloveniji. Davek od dohodka pravnih oseb predstavlja prihodek države, pridobljen v breme pravnih oseb, ki so po ZDDPO-2 zavezane k plačilu davka.

Na podlagi zakonskih predpisov zavezanci za davek sami ugotovijo znesek davčne osnove v davčnem obračunu, ki v Sloveniji temelji na podlagi izkaza poslovnega izida. Davčni obračun je zavezanec dolžan predložiti pristojnemu davčnemu organu najkasneje tri mesece po določenem davčnem obdobju. V njem prikaže višino zneska akontacije davka kot plačilno sposobnost opravljanja dejavnosti.

O pravilnosti izpolnjevanja davčnih obračunov presojuje davčni kontrolorji na sedežu DURS, vsebinski nadzor pa davčni inšpektorji na sedežu zavezanca za davek.

V Sloveniji se nadzor pri davčno inšpekcijskem nadzoru izvaja podrobno in natančno, na kar sem opozorila že v teoriji magistrskega dela. Davčni organi podrobno pregledajo napoved davčnega obračuna, ki ga je v dokaz predložil davčni zavezanec. V primeru nepravilnosti izpeljejo davčno inšpekcijski nadzor na sedežu davčnega zavezanca. Kot sem

navedla v teoriji, lahko davčni inšpektorji opravijo pregled na podlagi vseh dejstev in dokazov, lahko pa se osredotočijo le na določeno področje poslovanja.

Ne glede na vrsto davka, ki je predmet davčno inšpekcijskega nadzora, je po podatkih DURS napak v obračunih, vključno s kršitvami davčnih predpisov, v povprečju kar veliko, saj nepravilnosti ugotovijo pri treh petinah inšpiciranih davčnih zavezancev. Do razhajanj pride predvsem zaradi različnih tolmačenj davčnih predpisov, utaje višine prihodkov in prikazovanje davčno nepriznanih odhodkov in s tem do znižanja osnove za izračun pravilno odmerjene višine davka v breme zavezanca.

Teorija z zakonskimi določbami opredeljuje posamezne pojme in ravnanja, a se v praksi vedno znova odpirajo novi problemi, za katere je težko podati natančno razlago in rešitev. Še posebno se problemi težko rešujejo tam, kjer se mešajo poslovni in privatni interesi in nastopajo iste fizične osebe, kar je dobro vidno tudi iz obravnavanega praktičnega primera mojega magistrskega dela.

Iz dokumentacije zavezanca in odločbe davčnega nadzora je razvidno, da se je tako zavarovalnica z izplačilom zavarovalnine plačniku zavarovanja odnosno lastniku nepremičnine in najemniku, kot zavezanec oziroma njegovo računovodstvo pravilno odločila in da je zavezanec pravilno obnovil nepremičnino ter nadomestil premično opremo – to je stroje in naprave, kar je tudi ugotovil opravljen davčni nadzor.

Vendar davčni organ s svojo odločbo vendarle ni upošteval lastnine zasebnika, izpad dohodka, morebitno manjvrednost nepremičnine ob takem poškodovanju. Prav tako ni podal mnenja o novem lastništvu opreme in novi vrednosti te.

Glede na to, da je zavarovalnino prejel zavarovanec-podjetje, je ta tudi prenovil objekt ter nadomestil poškodovano opremo, bi bilo upravičeno pričakovati, da bo podjetje v svoje poslovne knjige lahko nabavljeno opremo knjižil kot osnovna sredstva in od nje ob lastni uporabi obračunaval amortizacijo po davčno priznanih stopnjah. Najemodajalec je opremo, ki jo je dajal v najem zavezancu glede na leto nabave že amortiziral, torej se je v procesih že potrošila. Sedaj pa je pridobil korist v višini nove opreme za osnovno dejavnost in jo bo še leta v prihodnje tudi oddajal v najem in pridobil neposredno finančno korist.

Prav tako bi podjetje lahko vlaganje v obnovo nepremičnine vodilo kot dovoljeno investicijska vlaganja v tujo nepremičnino, od katere bi prav tako prenašal stroške v poslovanja. Istočasno pa bi imel izpostavljeno evidenco terjatev do najemodajalca v primeru prenehanja najema.

Iz navedenega je razvidno, da davčni organ ni upošteval vseh zapletenih dejstev v lastniški strukturi škodnega primera. V primeru, ko je zavezanec vodil nastali škodni primer, bi bilo pravilno na eni strani izkazati obveznost do najemodajalca z naslova preostalega zneska

odškodnine ter na drugi strani izkazano terjatev do najemodajalca v višini novo nabavljene opreme in investicijskega vlaganje v nepremičnino. V nobenem primeru pa ne bi smela biti razlika med prejeto in porabljeno odškodnino v celoti obdavčena z davkom od dobička.

Žal se zavezanec za pritožbo ni odločil zaradi nadaljnjih stroškov in dolžine postopka v takih primerih. Iz magistrskega dela in njenih ugotovitev je razvidno, da bi davčni organ moral upoštevati vsaj eno od možnih rešitev, ki so ugodnejše za zavezanca.

Obravnavani praktični primer je pokazal kar nekaj problemov, ki nastanejo od celovitem davčnem pregledu pri mikro in manjših poslovnih subjektih, saj ti nimajo dovolj znanja, strokovnega kadra in finančnih sredstev, da bi lahko navedbe davčnega organa v nadzoru, argumentirano in strokovno izpodbijal delno ali v celoti.

Zaključimo lahko, da je bil zavezanec z odločbo oškodovan vsaj v delu priznavanja realnega izpadlega prihodka, v delu investicijskega vlaganja v novo opremo, v delu, ko niso bili upoštevani zneski posebnih popustov in rabatov, ki so bili odobreni kot posledica dobrega poslovanja zavezanca.

LITERATURA IN VIRI

1. *Aktualni projekti: Ciljno usmerjeni davčni nadzori*. Najdeno 17. decembra 2014 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/storitve/davcni_nadzor/podrocja_dela_in_rezultati/aktualni_projekti_ciljno_usmerjeni_davcni_nadzori/
2. Bohorič, M., & Oštir, D. (2006). *Davki v podjetju*. Ljubljana: Inštitut za javne finance.
3. Čok, M., Stanovnik, T., Cirman, A., Prevolnik-Rupel, V., & Rant, V. (2009). *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. *Davčni nadzor zobozdravnikov*. Najdeno 4. aprila 2013 na spletnem naslovu <http://www.eracunovodstvo.org/blog/novice/davcni-nadzor-zobozdravnikov/>
5. Davčni predpisi. *Uradni list RS*, št. 117/06.
6. Grilj, S. (2000). *Izkušnje DURS na področju davčne zakonodaje. Zbornik referatov. 4. davčna konferenca preizkušenih davčnikov*. 272. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
7. Horvat, M. (2012). *Izkušnje in zadovoljstvo davčnih zavezancev s storitvami davčnega inšpiciranja*. (Magistrsko delo). Odranci: Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta Maribor.
8. Jerman, S. & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
9. Jerovšek, T. (2007). *Upravni postopek in upravni spor*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
10. Jerovšek et al. (2008). *Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Davčno finančno raziskovalni inštitut*. Ljubljana.
11. Karneža Sintič D. (2005). *Davčno inšpiciranje*. (Študijsko gradivo pri predmetu davčna revizija). Ljubljana : Ekonomska fakulteta.
12. Kovač, M. (2008). *Davki od A do Ž*. Ljubljana: Primath.
13. Kovač, P. (2010). *Zakon o davčnem postopku v okviru odprave administrativnih ovir – med cilji in prakso*. *Uprava*. 8(1-2), 99-120.
14. Kovač, P., & Konečnik, T. (2007). *Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po ZDAVP-2*. *Uprava* 5(2), 29-50.
15. Klun, M. (2008). *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
16. *Letno poročilo Davčne uprave RS v letu 2012*. Najdeno 18. maja 2015 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/O_financni_upravi/Letna_porocila/DURS/Letno_porocilo_DURS_2012.pdf
17. *Obdavčitev oddajanja poslovnih prostorov*. Najdeno 1. marca 2013 na spletnem naslovu http://www.finance.si/179821/Obdav_itev_oddajanja_poslovnih_prostorov

18. Odar, M. (2013). (Študijsko gradivo pri predmetu davčno računovodstvo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta
19. *Paket podjetnik*. (2007). Ljubljana. Interno gradivo zavarovalnice Generali.
20. Perme, J. (2005). *Kako se pripravimo na obisk davčnega inšpektorja*. Obrtnikov svetovalec. Ljubljana
21. Pernek, F., Kostanjevec, B. & Čampa, M. *Davčno pravo in javne finance*. Novo mesto: Fakulteta za poslovne in upravne vede.
22. Petkovič, D. (2009). *Obdavčitev podjetij*. Ljubljana: Inštitut za poslovodno računovodstvo.
23. Polič, F. (2008). *Vodnik skozi davčni postopek*. Ljubljana: Davčna hiša Bilans d.o.o.
24. Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb – pravilni. *Uradni list RS*, št. 46-2512/2007.
25. *Predpisi in pojasnila*. Najdeno 18. decembra 2014 na spletnem naslovu: http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravni_h_oseb_pojasnila/posebna_ureditev_za_ugotavljanje_davcne_osnove_z_upostevanjem_normiranih_odhodkov/priglasitev_ugotavljanja_davcne_osnove_z_upostevanjem_normiranih_odhodkov_vzorec_obrazca/
26. *Projekt nadzora zobozdravnikov*. Najdeno 17. decembra 2014 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/storitve/davcni_nadzor/podrocja_dela_in_rezultati/aktualni_projekti_ciljno_usmerjeni_davcni_nadzori/projekt_nadzora_zobozdravnikov/
27. Puc Kuhar, R. (2004). *Ko nas obišče davčni inšpektor*. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
28. Senjur, M. (1999). *Makroekonomija malega odprtega gospodarstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
29. *Slovenski računovodski standardi*. (2006). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
30. Stanovnik T. (2002): *Javne finance*. Ljubljana Ekonomska fakulteta.
31. Svilar Magoša, B. (2009). *Potek davčnega inšpekcijskega postopka v praksi*. Kranj: Akademija IR GOSPODARSTVO 2008/2009.
32. Škof, B., Wakounig, M., Tičar, B., Jerman, S., Kobal, A., & Ferčič, A. (2007) *Davčno pravo*. Maribor: Davčno-finančni raziskovalni inštitut.
33. Šubelj, B. (2011). *Davki: Osnove*. Ljubljana: Založba Smar-team.
34. Wakounig, M. (1998). *Davčno inšpiciranje in cenatev davčne osnove*. Ljubljana: MFB Consulting.
35. Zakon o davčnem postopku – ZdavP-2. *Uradni list RS*, št. 13/2011-UPB4
36. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2. *Uradni list RS*, št. 117/2006, 56/2008, 76/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Slika 1: Najemna pogodba.....	1
Slika 2: Zavarovalna polica	3
Slika 3: Poravnava škodnega primera	6
Slika 4: Pojasnila računovodstva	7

Slika 1: Najemna pogodba

Priloga 1

POGODBA O NAJEMU POSLOVNEGA PROSTORA,

ki jo sklenejo in dogovorijo:

[REDACTED]
(v nadaljevanju: najemodajalca)

in

[REDACTED]

I.

S to pogodbo se najemodajalca zavezujeta, da bosta najemniku izročila v rabo po tej pogodbi določen poslovni prostor, najemnik pa se v zameno za to zavezuje, da bo najemodajalcema plačeval v tej pogodbi določeno najemnino.

Poslovni prostor se bo uporabljal za namen zobozdravstvene ambulante.

II.

Najemodajalca oddata, najemnik pa sprejme v najem poslovni prostor, lokal številka 5, ki se nahaja na naslovu [REDACTED]

Gre za poslovni prostor v pritličju zgradbe stoječe na parc. št. [REDACTED] k.o. [REDACTED], v izmeri 42,63 m², v solastnini najemodajalcev, vsakega do 1/2 (ene polovice).

Predmet najema je tudi oprema v poslovnem prostoru in sicer stomatološki stol in aparati, ki jih lahko najemnik uporablja v sklopu rabe poslovnega prostora.

III.

Najem se začne s 1.7.2008 in se sklepa za nedoločen čas.

III. ✕

Najemnik bo najemodajalcema plačeval mesečno najemnino v višini 600 EUR

se nadaljuje

nadaljevanje

(z besedo: šeststo evrov).

Najemnik mora najemnino plačati do petnajstega v mesecu za predhodni mesec. V primeru zamude je dolžan plačati zakonske zamudne obresti.

V ceni najemnine niso zajeti funkcionalni in drugi stroški tekočega vzdrževanja, kot so to stroški za elektriko, kanalščine, odvoz smeti, PTT, ogrevanje, zavarovanja poslovnega prostora (vlom, ipd.), čiščenja najetih prostorov, vodo in druge komunalne storitve ter stroški tekočega vzdrževanja najetih prostorov. Te stroške plača najemnik posebej.

IV.

Najemodajalca soglašata, da bosta na svoje stroške nosila vse stroške investicijskega vzdrževanja najetih stvari.

Najemnik bo na svoje stroške skrbel za redna popravila najetega poslovnega prostora in opreme, kot tudi za popravila, ki bi bila potrebna zaradi malomarnosti ali opustitev najemnika, njegovih zastopnikov, zaposlenih, obiskovalcev, strank ali dobaviteljev, ali zaradi uporabe, ki ni v skladu z namenom najema.

V.

Ta pogodba lahko preneha le s soglasjem vseh pogodbenih strank. V tem primeru pogodba preneha brez odpovednega roka.

VI.

V primeru prodaje poslovnega prostora ima najemnik predkupno pravico.

VII.

Ta pogodba je sestavljena v treh enakih izvodih, od katerih vsaka stranka prejme enega.

Ljubljana, 26.6.2008

Najemodajalca:



Najemnik:



Slika 2: Zavarovalna polica

Priloga 2



GENERALI
Zavarovalnica

[Redacted]

Identifikacijska številka za DDV Generali: SI88725324
Identifikacijska številka za DDV zavarovalca: SI59928158
Številka zavarovalca: 00332844

Vaš svetovalec: ZAVAROVALNIŠKA AGENCIJA LEON&L
Org.št.: RXI0907025

DVOJNIK

**Zavarovanja v okviru PAKET
PODJETNIK**

Polica št.: 1263378

Ponudba št.: 815694700115

to zavarovanje začne veljati: 01.12.2008
in traja do: 01.12.

Zavarovanje je sklenjeno za nedoločen čas. Dan, ki je naveden na polici kot konec zavarovanja predstavlja datum skadenca, ob katerem se zavarovanje avtomatsko obnovi za nadaljnje leto.

Zavarovanec:

[Redacted]

Zavarovalni kraji:

oznaka: opis - lokacija:

1 [Redacted]

Zavarovalne vrste na polici:

oznaka: opis:

ABPPO	Zavarovanje pred požarnimi, elementarnimi in nevarnostmi izliva vode
ABPPT	Potresno zavarovanje v okviru PAKET PODJETNIK
ABPOZ	Zavarovanje obratovalnega zastoja zaradi požara
ABPVL	Zavarovanje vlomne tatvine
ABPST	Zavarovanje stekla

GENERALI Zavarovalnica d.d. Ljubljana

Kržičeva ulica 3 - SI-1000 Ljubljana - Tel.: +386 (0)1 47 57 100, 080 70 77 - Fax: +386 (0)1 47 57 101

Dobrota družba Generali d.d. je vpisana v sodni register pri Okrožnem sodišču v Ljubljani pod št. 1/09815/00 z dne 10.03.1997 in ima dovoljenje Agencije za zavarovalni nadzor za opravljanje zavarovalnih poslov št. 30200-2298/03-22DP. Predsednik nadzornega sveta je dr. Lorenzo Kravina. Višina osnovnega kapitala je 38.050.330,49 EUR. Neplačanih vplačil ni/8. TRR odprt pri SKB banki d.d. št.: SI56 0313 4100 0009 264, ID za DDV: SI88725324, matična št.: SI86684. Družba pripada zavarovalniški skupini Generali Group, vpisani v Register zavarovalniških skupin, ki ga vodi ISVAP.

se nadaljuje

nadaljevanje



GENERALI
Zavarovalnica

V okviru zavarovane dejavnosti zavarovanca:

Ordinacija

se zavaruje:

Zavarovalna vrsta:	Zavarovalni kraj:	Oznaka deklaracije:	Zavarovalna vsota EUR:	Premija EUR:
ABPPO	1	A202	150.000	102,00
Veljavno od dne: 01.12.2008 dalje.				
Opis: V skladu s P-ABP-04, razdelek 1: Del A in F je zavarovana VSEBINA (oprema, blago in zaloge, uporabni predmeti zaposlenih).				
ABPPO	1	A203	80.000	30,00
Veljavno od dne: 01.12.2008 dalje.				
Opis: V skladu s P-ABP-04, razdelek 1: Del A in F je zavarovana ZGRADBA(E) (Zgradba(e) vključno z vsemi sestavnimi deli nad in pod zemeljskim površjem ter adaptacije in naprave hišne tehnike).				
ABPPO	1	B202	150.000	79,01
Veljavno od dne: 01.12.2008 dalje.				
Opis: V skladu s P-ABP-04, razdelek 1: Del B in F je zavarovana VSEBINA (oprema, blago in zaloge, uporabni predmeti zaposlenih).				
ABPPO	1	B203	80.000	47,00
Veljavno od dne: 01.12.2008 dalje.				
Opis: V skladu s P-ABP-04, razdelek 1: Del B in F je zavarovana ZGRADBA(E) (Zgradba(e) vključno z vsemi sestavnimi deli nad in pod zemeljskim površjem ter adaptacije in naprave hišne tehnike).				
ABPPO	1	C202	150.000	85,01
Veljavno od dne: 01.12.2008 dalje.				
Opis: V skladu s P-ABP-04, razdelek 1: Del C in F je zavarovana VSEBINA (oprema, blago in zaloge, uporabni predmeti zaposlenih).				
ABPPO	1	C203	80.000	45,00
Veljavno od dne: 01.12.2008 dalje.				
Opis: V skladu s P-ABP-04, razdelek 1: Del C in F je zavarovana ZGRADBA(E) (Zgradba(e) vključno z vsemi sestavnimi deli nad in pod zemeljskim površjem ter adaptacije in naprave hišne tehnike).				
ABPPT	1	P00202	150.000	105,00
Veljavno od dne: 01.12.2008 dalje.				
Samoprihranj: 2,00%.				
Opis: V skladu s P-ABP-99, razdelek 1: Del C in F je zavarovana VSEBINA (oprema, blago in zaloge, uporabni predmeti zaposlenih), s franšizo 2%.				
ABPOZ	1	G201	150.000	55,01
Veljavno od dne: 01.12.2008 dalje.				
Opis: V skladu s P-ABP-04, razdelek 2: krije zavarovanje škodo, nastalo zaradi obratovalnega zastoj zaradi poškodbe ali uničenja stvari, ki služijo za obstojenje podjetja zaradi požarnih nevarnosti (Razdelek 1, Del A). Čas jamstva zavarovalnice znaša 12 mesecev. Zavarovalna vsota za izgubljeni prispevek za kritje:				
ABPVL	1	D202	150.000	106,01
Veljavno od dne: 01.12.2008 dalje.				
Opis: V skladu s P-ABP-04, razdelek 1: Del D in F je zavarovana VSEBINA (oprema, blago in zaloge, uporabni predmeti zaposlenih).				
ABPST	1	E201	150.000	49,01
Veljavno od dne: 01.12.2008 dalje.				
Opis: Zavarovane so škode zaradi razbitja notranjih in zunanjih ravnih zasteklitev, kakor tudi vseh ravnih ogledal v zavarovanih prostorih. K temu spadajo tudi zasteklitve iz umetnih mas.				

GENERALI Zavarovalnica d.d. Ljubljana

Kržičeva ulica 3 – SI-1000 Ljubljana – Tel: +386 (0)1 47 57 100, 080 70 77 – Fax: +386 (0)1 47 57 101

Družba Generali d.d. je vpisana v sodni register pri Okrožnem sodišču v Ljubljani pod št. 1/09815/00 z dne 18.03.1997 in ima dovoljenje Agencije za zavarovalni nadzor za opravljanje zavarovalnih poslov št. 30200-2298/03-22DP. Predsednik nadzornega sveta je dr. Lorenac Kravina. Višina osnovnega kapitala je 38.020.330,49 EUR. Neplačanih stroškov 02/8 TRR odprt pri SKB banki d.d. št.: SI56 0313 4100 0009 264, ID za DDV: SI88725324, matična št.: 5186684. Družba pripada zavarovalniški skupini Generali Group, vpisani v Register zavarovalniških skupin, ki ga vodi ISVAP.

se nadaljuje

nadaljevanje



GENERALI
Zavarovalnica

Obračun premije:

Kotna premija	EUR	713,03
Premija glede na način plačila (polletno):	EUR	351,51
Davek*	EUR	22,65
Skupaj za plačilo - polletno (v premiji so upoštevani vsi popusti in doplačila):	EUR	374,36

Ljubljana, 27.02.2012

Generali Zavarovalnica d.d.
članica uprave:
Vanja Hrovat

predsednik uprave:
Gregor Pilgram



Generali Zavarovalnica d.d.
Nšičeva 3
SI-1000 Ljubljana

* DDV v skladu s prvo točko 44. člena ZDDV-1 ni bil obračunan. Neto premija se poveča za zakonito določeni davek.

GENERALI Zavarovalnica d.d. Ljubljana

Kržičeva ulica 3 – SI-1000 Ljubljana – Tel.: +386 (0)1 47 57 100, 080 70 77 – Fax: +386 (0)1 47 57 101

Družba Generali d.d. je vpisana v sodni register pri Okrožnem sodišču v Ljubljani pod št. 1/09815/00 z dne 18.03.1997 in ima dovoljenje Agencije za zavarovalni nadzor za opravljanje zavarovalnih poslov št. 30200-2298/03-22DE. Predsednik nadzornega sveta je dr. Lorenz Kravina. Višina osnovnega kapitala je 38.020.330,49 EUR. Nevpločanih vloškov 18/8 TRR odprt pri SKB banki d.d. št. SI56 0313 4100 0099 264, ID za DDV: SI88725324, matična št.: SI85684. Družba pripada zavarovalniški skupini Generali Group, vpisani v Register zavarovalniških skupin, ki ga vodi ISVAP.

Slika 3: Poravnava škodnega primera

Prioga 3



GENERALI
Zavarovalnica

P O R A V N A V A

Škodni spis št.: PPP/01/10

Ljubljana, 15.03.2010

in jo skleneta

GENERALI Zavarovalnica d.d., Ljubljana; **sedež družbe, Kržičeva 3, 1000 Ljubljana**
(v nadaljevanju GENERALI Zavarovalnica d.d.)

in [redacted] (v nadaljevanju zavarovanec)
v zvezi z škodnim dogodkom dne 29.12.2009, zaradi požara.

Generali Zavarovalnica d.d. se obveže plačati zavarovancu najkasneje 14. dan od prejema podpisane poravnave s strani zavarovanca znesek v višini **EUR 131.579,68** (z besedo: sto enaintridesettisočpetstodevinsedemdeset evrov 68/100) v popolno poravnavo vse materialne škode iz škodnega primera. Po plačilu tega zneska se zavarovanec odpoveduje vsakršnim nadaljnim odškodninskimi zahtevkom nasproti Generali Zavarovalnice d.d. ter drugim pravnim in fizičnim osebam, ki izhajajo iz omenjenega škodnega dogodka.

Znesek naj bo nakazan na (izpolni zavarovanec oz.oškodovanec)

Transakcijski račun št.:

Odprt pri Banki:

Imetnik računa:

Zavarovanec oz.oškodovanec izjavlja, da mu ta škoda še ni bila poravnana s strani zavarovalnice ali povzročitelja škode. V primeru, da se pozneje ugotovi (v kazenskem, upravno-kazenskem, civilnem postopku ali kakorkoli drugače), da je oškodovanec-ka sam-a zakrivil-a oz. sozakrivil-a škodni dogodek ali da zavarovanec-ka za škodo ni odgovoren-na, se obvezuje, da bo odškodnino v celoti ali v sorazmernem delu takoj vrnil-a.

Premoženjska škoda: **EUR 131.579,68**

Za izplačilo: **EUR 131.579,68³**

Opombe:

Že izplačane akontacije škode zavarovancu ter izvajalcem del v višini 44.559,10 EUR,
za izplačilo ostane 87.020,58 EUR.

GENERALI Zavarovalnica d.d.

(podpis/podpisane osebe in žig)



Zavarovanec:

(ime in priimek oz. firma)

(datum podpisa in žig)

Prosimo, da ob soglasju z vsebino, 1 (en) izvod poravnave skupaj z navedbo datuma podpišete in vrnete na spodnji naslov.

GENERALI Zavarovalnica d.d. Ljubljana

Kržičeva ulica 3 – SI-1000 Ljubljana – Tel.: +386 (0)1 47 57 100, 080 70 77 – Fax: +386 (0)1 47 57 101

Delniška družba Generali d.d. je vpisana v sodni register pri Okrožnem sodišču v Ljubljani pod št. 1/09815/00 z dne 18.03.1997 in ima dovoljenje Agencije za zavarovalni nadzor za opravljanje zavarovalnih poslov št. 30280-2298/03-22DP. Predsednik nadzornega sveta je dr. Lorenzo Kravina. Višina osnovnega kapitala je 31.770.322,93 EUR. Neplačanih vložkov ni. TRR odprt pri SKB banki d.d. št.: SI56 0313 4100 0009 264, ID za DDV: SI88725324, matična št.: SI86684. Družba pripada zavarovalniški skupini Generali Group, vpisani v Register zavarovalniških skupin, ki ga vodi ISVAP.

Slika 4: Pojasnila računovodstva

Priloga 4



DURS
Slomškova 1

9000 MURSKA SOBOTA

Datum: 25.2.2012

Zadeva: pojasnila investicijskih vlaganj v osnovna sredstva in njihova obnova

1. Ordinacija I - najem

Podjetje [redacted] je svojo zobozdravniško dejavnost začelo opravljati v najeti ordinaciji, ki je last [redacted] vsak do polovice. Poslovni prostor zajema zobozdravstveno opremljeno ordinacijo, wc, predprostor, čakalnico in sprejemni prostor. Vsi prostori so v najemu popolno opremljeni in z dovoljenjem za opravljanje dejavnosti. (op. Najemno pogodbo že posedujete).

2. Ordinacija II – last podjetja

V letu 2008 je podjetje od g. [redacted] odkupilo lokal št. 4 (priloga 1 - prodajna pogodba), ki je bil prvotno namenjen drugi dejavnosti. Zato so v letu 2008 začeli z njegovo rekonstrukcijo v zobozdravniško ordinacijo. Do poletja leta 2009 so obnovo v celoti zaključili in začeli postopek za pridobitev ustreznih dovoljenj za opravljanje zobozdravniške dejavnosti. (Priloga 2 – seznam investicijskega vlaganja)

3. Požar december 2009

V noči 26. dec. 2009 je neznani storilec povzročil požar v ordinaciji I. Ordinacija I je bila popolnoma uničena – tako oprema kot stavbno pohištvo, prav tako čakalnica s sprejemnico. V ordinaciji II pa je bilo potrebno temeljito čiščenje in zamenjava drobnega inventarja. Ker je bil objekt v celoti zavarovan je zavarovalnica ocenila škodo in jo tudi v celoti poravnala. Zavarovanje je bilo sklenjeno v paketu podjetnik preko Generali Zavarovalnice. Le ta je škodo poravnala po računih dobaviteljev, kasneje pa so del zavarovalnine izplačali na podjetje in je le ta samo iz teh sredstev poravnala dobavitelje. V podjetju smo knjižili zavarovalnino kot obveznost do lastnikov ordinacije in prav tako smo vsa vlaganja knjižili v njuno breme. Podjetje iz tega naslova ni izkazalo ne prihodkov in ne odhodkov, saj se prostor v celoti oddaja opremljen. Ker je požar nastal v ordinaciji I in se kasneje razširil tudi na del, ki je v lasti podjetja in zaradi skupne zavarovalne ocene, smo izločili tudi te nastale stroške obnove v breme zavarovalnine. (Priloga 3 – seznam obnove ordinacije I in skupnih prostorov)

Pojasnila za podjetje [redacted] sestavila : [redacted]