

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

**MAGISTRSKO DELO**

**MOŽNOSTI OPTIMIRANJA IN NADZIRANJA DAVČNIH OBVEZNOSTI PODJETJA V  
TRGOVSKI DEJAVNOSTI**

Ljubljana, december 2007

SIMONA STARAŠINIČ

## **IZJAVA**

Študentka Simona Starašinič izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Majde Kokotec-Novak in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

Ljubljana, 21.12.2007

Podpis: \_\_\_\_\_

## KAZALO

1	UVOD.....	1
1.1	Oprelitev problema.....	1
1.2	Namen, cilj in hipoteza.....	4
1.3	Metode proučevanja.....	5
1.4	Oprelitev zasnove magistrskega dela.....	6
2	POMEN DAVČNEGA OPTIMIRANJA V PODJETJIH.....	7
2.1	Pojem in cilji optimiranja davčnih obveznosti.....	7
2.2	Pogoji za izvedbo optimiranja davčnih obveznosti.....	10
2.3	Davčna strategija in davčna politika optimiranja davčnih obveznosti.....	15
2.3.1	Davčno načrtovanje kot podlaga za odločanje v okviru davčne politike.....	16
2.3.2	Davčno administriranje.....	18
2.4	Nekateri problemi pri optimiranju davčnih obveznosti v Sloveniji.....	21
2.4.1	Oprelitev davčno priznanih odhodkov.....	21
2.4.2	Poslovanje med povezanimi osebami.....	22
2.4.3	Ugotavljanje transfernih cen.....	24
2.5	Sklepne ugotovitve.....	26
3	NADZOR NAD IZVAJANJEM DAVČNE POLITIKE.....	27
3.1	Nadzor davčne politike s strani države.....	27
3.1.1	Najpogostejše nepravilnosti ugotovljene pri inšpekcijskem nadziranju.....	31
3.1.2	Zakonski postopki davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji.....	32
3.1.3	Pritožba zoper davčno odločbo po Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2).....	34
3.2	Nadzor davčne politike s strani podjetja.....	37
3.3	Sklepne ugotovitve.....	38
4	MOŽNOSTI DAVČNEGA OPTIMIRANJA Z IZVEDBO DAVČNIH OLAJŠAV PO STARI IN NOVI ZAKONODAJI.....	39
4.1	Olajšava za investiranje.....	39
4.2	Olajšava za zaposlovanje.....	47
4.3	Olajšava za prostovoljno pokojninsko zavarovanje.....	49
4.4	Olajšava za donacije.....	49
4.5	Davčna izguba in možnost pokrivanja davčne izgube iz preteklih let.....	51
4.6	Prikaz možnosti davčnega optimiranja z vidika davčnih olajšav v letu 2006 in 2007.....	52
4.7	Sklepne ugotovitve razlik davčnega optimiranja z izvedbo olajšav po stari in novi zakonodaji ter vzroki, ki so vplivali na zniževanje olajšav v Sloveniji.....	55
5	PRAKTIČEN PRIKAZ DAVČNEGA OPTIMIRANJA V OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA.....	58
5.1	Predstavitev podjetja Suzuki Odar d.o.o.....	58
5.2	Poslovanje med povezanimi osebami in transferne cene.....	59
5.3	Dejavnost trženja vozil po regulativah evropske komisije.....	61
5.4	Poslovni načrt podjetja Suzuki Odar kot podlaga za prodajo nepremičnin.....	62

5.5	Prikaz optimiranja davka od dobička v podjetju Suzuki Odar ob upoštevanju investicijske davčne olajšave .....	64
5.6	Sklepne ugotovitve .....	65
6	PROBLEMI DAVČNEGA OPTIMIRANJA OB IZVAJANJU DAVČNEGA INŠPICIRANJA IN VPLIV DAVČNIH STROKOVNJAKOV .....	66
6.1	Ugotovitve inšpekcijskega pregleda .....	66
6.2	Vloga davčnega svetovalca na pripombe in pritožbe v postopku inšpekcijskega pregleda .....	67
6.3	Rezultati delovanja davčnega svetovalca .....	69
7	PREDLOG MOŽNOSTI DAVČNEGA OPTIMIRANJA ZA LETO 2007 .....	69
7.1	Pravila določanja davčne osnove v letu 2007 .....	69
7.2	Predlog možnosti davčnega optimiranja v proučevanem podjetju za leto 2007 .....	71
7.3	Odloženi davki .....	72
7.4	Rezervacije .....	72
7.4.1	Davčna obravnava rezervacij v letu 2006 in 2007 .....	74
7.5	Prevrednotenje in odpis terjatev .....	82
7.6	Amortizacija in amortizacijske stopnje .....	83
7.6.1	Davčna optimizacija pri uporabi amortizacijskih stopenj skladno s SRS (2006) .....	83
7.6.2	Davčna optimizacija pri uporabi amortizacijskih stopenj skladno z ZDDPO-2 .....	84
7.6.3	Odloženi davki pri amortizaciji .....	87
7.6.4	Amortizacija višja od davčno dovoljene .....	87
7.6.5	Amortizacija nižja od davčno dovoljene .....	89
7.6.6	Razdelitev opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele .....	89
7.7	Sklepne ugotovite .....	90
8	SKLEP .....	91
9	LITERATURA IN VIRI .....	93

# 1 UVOD

## 1.1 Opredelitev problema

Davčni zavezanci za davek od dohodkov se pri svojem poslovanju soočajo z davčnimi obremenitvami na dosežen poslovni dobiček pred obdavčitvijo. V ta namen imajo podjetja v okviru svoje poslovne politike oblikovano tudi računovodsko in davčno politiko. Davčna politika podjetja je sestavina celotne poslovne politike podjetja in je tesno povezana zlasti z bilančno politiko podjetja (Wacker, Seibold, Oblau, 2005, str. 332). Davčna politika podjetja obsega določitev podjetniških ciljev na področju obdavčitve, ki so usmerjeni k minimiziranju sestavin, ki opredeljujejo davčno obremenitev podjetja ob upoštevanju pravnih in ekonomskih omejitev. Interes lastnikov in uprave je čim večji dobiček podjetja in čim manjše plačilo davčnih obveznosti. Po drugi strani pa davčna uprava teži k temu, da so davčne obremenitve podjetja odraz dejansko doseženega dobička podjetij.

Pomembna sestavina davčne politike je davčno načrtovanje. Davčno načrtovanje je v teoriji opredeljeno kot postopek, v katerem analiziramo poslovanje davčnega zavezanca in na podlagi tako pridobljenih ugotovitev podamo davčno konstrukcijo, ki davčnemu zavezancu omogoča izboljšanje poslovanja in zmanjšanje davčnega bremena. Davčno načrtovanje je postopek, v katerem davčno obveznost ustrezno znižamo z uporabo zakonitih metod in sredstev ter težimo k doseganju načrtovane uspešnosti in donosnosti. V zadnjem času se je pojavil izraz »optimiranje davčnih obveznosti«, kot iskanje tiste poti, ki je za podjetje iz davčnega in poslovnega vidika najugodnejša. Cilj optimiranja dosežemo, ko se izognemo plačilu nepotrebnega davka na pravilen in zakonit način.

Vse faze davčne politike je potrebno nadzorovati. Rezultati nadzora morajo imeti bistven vpliv na optimiranje davčnih obveznosti, saj nadzor s strani davčnega organa v obliki inšpekcijskega pregleda vodi k sankcioniranju podjetja za storjene davčne nepravilnosti, s samonadzorom pa podjetje preprečuje in minimizira potencialne in negativne vplive na optimiranje davčnih obveznosti.

Eden bistvenih pogojev za optimiranje davčnih obveznosti je razvitost davčnega svetovanja, tako na državni ravni kot tudi v okviru samega podjetja. Kot ugotavlja avtorica Holtova, se davčni svetovalci oziroma davčni strokovnjaki vključujejo v proces davčnega optimiranja zlasti na področju investicijskih odločitev, finančnih odločitev in odločitev v zvezi z delitveno politiko (Holt, 2001, str. 160). Davčni svetovalci oziroma davčni strokovnjaki se morajo pri davčnem načrtovanju ravnati v skladu z veljavnimi mednarodnimi pogodbami in sporazumi, državnimi zakonodajami in drugimi obligatornimi pravili. V svetu je davčno načrtovanje že dolgo uveljavljeno, v Sloveniji pa se davčni zavezanci šele začenjajo zavedati njegove pomembnosti. (Kokotec - Novak, 2006, str. 20).

Pri optimiranju in nadziranju davčnih obveznosti mora podjetje zelo dobro poznati zakonodajo, ki vpliva na davčne obveznosti. V Sloveniji je računovodsko in davčno izkazovanje zelo tesno povezano, zato morajo davčni strokovnjaki obvladovati pravne podlage tako na računovodskem kot na davčnem področju. Potrebno je, da računovodstvo vsakega podjetja zagotovi informacije o posledicah

zakonodaje na bilanco stanja in na izkaz poslovnega izida ter na podlagi tega ugotovi možnosti optimiranja davčne osnove.

Zaradi uskladitve slovenske zakonodaje z evropskim pravom so bili na področju računovodenja sprejeti prenovljeni Slovenski računovodski standardi 2006 (SRS 2006), ki so v pretežni meri usklajeni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP). Ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo je bil sprejet Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1), ki je nadomestil Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). V letu 2007 pa je bil sprejet nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). Tako so bili storjeni koraki v smislu harmonizacije slovenske zakonodaje z evropsko zakonodajo.

Cilj poslovanja podjetja je doseganje dobička, ki je pomemben za ohranjanje in povečanje kapitala in je tudi podlaga za financiranje investicij, ki predstavljajo pomembno podlago za rast podjetja. Olajšave za investiranje so namenjene spodbujanju investicijskih vlaganj. Z njimi država želi preko davčnega sistema spodbuditi razvoj podjetij, kar posredno vpliva na njihovo konkurenčno sposobnost.

Poznavanje davčnih olajšav je eden bistvenih elementov, saj imajo le-te velik pomen pri načrtovanju davčnih obveznosti. Zaradi tega je za podjetje pomembno poznavanje davčnih olajšav. Davčne olajšave namreč zmanjšujejo davčne obveznosti, zato davčni zavezanci težijo k maksimiranju davčnih olajšav, davčna uprava pa k minimizaciji le- teh. Z ZDDPO-1 in z novim ZDDPO-2 je prišlo do krčenja davčnih olajšav oziroma ugodnosti za podjetja zlasti na področju investicij glede na prejšnji ZDDPO.

Od 01.01.2005 dalje je slovenska davčna zakonodaja, katere osnovna izhodišča so bila opredeljena v ZDDPO-1, od leta 2007 pa so opredeljena v ZDDPO-2, v zvezi z opredelitvijo davčno priznanih odhodkov, v zvezi z poslovanjem med povezanimi osebami in v zvezi z ugotavljanjem transfernih cen precej spremenjena in dopolnjena, vendar transferne cene še vedno predstavljajo problem pri optimiranju davčnih obveznosti predvsem pri uporabi v praksi pri povezanih osebah oziroma podjetjih. Pri poslovanju povezanih oseb je torej bistvenega pomena, da ravnamo v skladu z neodvisnim tržnim načelom. V praksi je zelo zanimivo vprašanje, katero metodo uporabiti pri oblikovanju transfernih cen, kajti prave transferne cene nam omogočajo davčno načrtovanje. Transferne cene so pomembne tako za davčne zavezance kot tudi za davčne oblasti, saj v veliki meri določajo prihodke in stroške povezanih oseb in s tem dobičke, ki se jih lahko obdavči. Avtorji Schmidt, Sigloch in Henselmann (Schmidt, Sigloch, Henselman, 2005, str. 337) posebej proučujejo učinke transfernih cen pri povezanih osebah oziroma koncernih in jih delijo na tiste, ki vplivajo na poslovno uspešnost posameznih podjetij in na tiste, ki imajo sinergijske učinke za skupino podjetij kot celoto.

Pravne in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost v Republiki Sloveniji, poslujejo v izjemno hitro spreminjajočem se okolju. Značilnost slovenskega davčnega sistema v zadnjih letih je pogosto spreminjanje davčnih rešitev. V takšnem okolju podjetja težko dolgoročno načrtujejo, lahko načrtujejo le kratkoročne davčne rezultate. Sprejemanje poslovnih in davčnih odločitev je v takšnih razmerah gotovo zelo težko, saj se lahko zgodi, da je določena rešitev trenutno davčno ugodna, ko bo sprejeta nova davčna zakonodaja, pa posledice takšne odločitve ne bodo več davčno ugodne (Drobež, 2005, str.37).

Podjetja v Sloveniji v veliki meri zasledujejo čim večje minimiranje izdatka za davek, redkeje pa srečujemo podjetja, katerih davčni cilj je optimizacija poslovnega izida. Obisk davčnega inšpektorja pogosto povzroči velik problem in visoko naknadno davčno obremenitev, saj je ob zakonodaji, kakršno imamo, brez prave sodne prakse, nemogoče davčno brezhibno voditi poslovne in davčne knjige oziroma pravilno izpolnjevati vse davčne obveznosti. Vendar podjetja morajo zagotoviti vse potrebne podatkovne podlage, ki jih zahteva davčna zakonodaja, saj se s tem preprečuje tveganje ugotovitve napak s strani davčne inšpekcije. V praksi niso redki pojavi, da davčni organ na osnovi inšpekcijskega pregleda odmeri dodatne davčne obveznosti in zakonite zamudne obresti, kar ima lahko resne posledice tako za uspešnost kot likvidnost podjetja (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 94).

Šibkosti slovenskega davčnega sistema, ki jih občutijo zlasti podjetja v praksi, lahko strnemo v naslednje: davčni sistem se pogosto spreminja, kar otežuje podjetnikovo načrtovanje (pogosto je potrebno spremeniti odločitev ob novi davčni zakonodaji); nejasnosti v davčni zakonodaji – tveganje ob obisku davčnega inšpektorja; neenotno delovanje davčnih inšpektorjev; napake in pomanjkljivosti pri davčnih pregledih; slabo komuniciranje davčne uprave z davčnimi zavezanci in slaba informacijska podpora davčne uprave.

Zaradi navedenega in obsežnosti davčne zakonodaje, njenih hitrih sprememb ter različnih stališč slovenskih davčnih oblasti se vodstva podjetij vedno bolj poslužujejo vključevati zunanje strokovnjake na posameznih področjih in davčne svetovalce za zasnovo informacij, ki omogočajo davčno optimiranje.

Davčno svetovanje je strokovno svetovanje v davčnih zadevah in drugih stvareh glede obveznih dajatev in pravic posameznikov, pravnih in drugih oseb. Obsega lahko tudi zastopanje strank v davčnih zadevah ter dajanje strokovnih mnenj in nasvetov. Davčno svetovanje ima določeno pravno podlago v Zakonu o davčnem postopku, kjer je določeno, da lahko stranko v davčnih postopkih zastopa posebej za to strokovno usposobljena oseba.

V magistrskem delu smo želeli proučiti na primeru podjetja v trgovski dejavnosti, kakšne so možnosti davčnega optimiranja glede na sedanjo zakonodajo v primerjavi z možnostmi, ki so bile dane v prejšnji zakonodaji. Ker je proučevano podjetje povezana oseba, smo zato upoštevali tudi problematiko transfernih cen.

V proučevanem podjetju so v precejšnji meri izvajali davčno optimiranje pri trgovanju z nepremičninami s koriščenjem investicijske davčne olajšave glede na veljavno zakonodajo, kar smo prikazali na praktičnem primeru. Pri tem se je pojavil problem ob inšpekcijskem pregledu kot razkorak med davčno upravo in davčnim zavezancem pri opredeljevanju pravilnosti koriščenja davčne olajšave za znižanje davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb. Vendar če je v komuniciranje med inšpektorji in davčnimi zavezanci vključen davčni svetovalac ali davčni strokovnjak, je možnost doseganja davčnega optimiranja večja, kar smo potrdili z rezultati delovanja davčnega svetovalca na davčno odločbo v praktičnem primeru.

V magistrskem delu smo želeli prikazati tudi možnosti koriščenja drugih zakonskih ugodnosti, ki jih podjetje lahko izkoristi pri optimiranju davčne osnove glede na to, da je podjetju ob upoštevanju sedaj veljavne davčne zakonodaje bistveno zmanjšana možnost koriščenja davčnih olajšav oziroma celo odpravljena možnost zniževanja davčne osnove iz naslova investicijske davčne olajšave. Pri tem smo mislili zlasti na možnosti prenosa davčnih izgub, možnosti različnih pristopov amortiziranja, oblikovanje rezervacij ter možnosti izkazovanja odloženih davkov.

## **1.2 Namen, cilj in hipoteza**

Namen magistrskega dela je bil prikazati možnosti davčnega optimiranja podjetja pri koriščenju davčnih olajšav. Pri tem je potrebno poudariti, da smo proučevali podjetje, ki se ukvarja s trgovsko dejavnostjo - trženjem vozil in da je podjetje povezana oseba. Bistvo povezanosti je v tem, da se povezane osebe lahko prilagajajo druga drugi in se vključijo v posle, za katere se nepovezane osebe ne bi nikoli odločile. Posledica takšnih poslov je drugačen davčni izid. Nadalje je bilo potrebno ugotoviti, kako spremembe določil na področju davčnih olajšav v ZDDPO-1 in ZDDPO-2 in spremembe na področju vrednotenja sredstev v prenovljenih računovodskih standardih (SRS 2006) vplivajo na optimiranje davčne osnove podjetja.

Z vidika problematike nadziranja smo v praktičnem primeru prikazali postopek inšpekcijskega nadzora s strani države, nadalje sklepne ugotovitve davčnega organa pri inšpekcijskem nadzoru podjetja in vključevanje davčnega svetovalca kot predstavnika nadzora s strani podjetja ter kot pooblaščenca za zastopanje podjetja pred davčnimi in sodnimi organi. Namen dela je bil tudi, da davčnim zavezancem, ki še nimajo izkušenj z inšpekcijskim nadzorom, prikažemo možnost vključevanja davčnega svetovalca v postopek komuniciranja med davčnim zavezancem in davčnim organom. Naloge delovanja davčnega svetovalca smo prikazali s praktičnim primerom uspešnih rezultatov delovanja davčnega svetovalca.

Proučevano podjetje je zaradi ekskluzivne pravice distribucije vozil v Sloveniji podvrženo obvezni evropski zakonodaji po Uredbi o skupinskih izjemah in obveznim pogodbenim določilom izpolnjevanja distributerske pogodbe z dobaviteljem, katerih določila temeljijo na pravnih uzancah evropske zakonodaje. Na podlagi teh zakonskih določil je podjetje dolžno prilagajati svoj poslovni načrt, ki pa je nemalokrat nerazumljiv in nepoznan davčnemu organu pri presojanju pravilnosti ugotovitev v davčnem zapisniku. Zato je pri pripombah na ugotovitve davčnega svetovalca nepogrešljiv še dodatni strokovni veščak gospodarske ali pravne stroke, ki skuša davčnim organom pojasniti tudi druge pravne in zakonske podlage za nemoteno dolgoročno delovanje podjetja in zmotnost ugotovitev davčnega organa. V navedenem vidimo velik razkorak in konflikt med delovanjem davčnega organa in davčnega zavezanca. Zato je v tem primeru za prepričevanje davčnega organa edino pravno sredstvo, ki še preostane davčnemu zavezancu, ustrezno in zlasti prepričljivo dokazno breme, ki je v korist davčnega zavezanca zapisano v Zakonu o davčnem postopku, da dokaže nemalokrat s strani davčnega organa neupravičeno ugotovljeno pripombo. Davčni zavezanec lahko izkoristi z zakonom dano pritožbo zoper davčno odločbo, ki je edino pravno sredstvo, ki je s 1. januarjem 2007 nekoliko spremenjena v Zakonu o



davčnem postopku (ZDavP-2) in na novo urejena tudi v Zakonu o splošnem upravnem postopku (ZUP-1), zato je potrebno upoštevati oba zakona.

Torej namen našega magistrskega dela je bil prikazati možnosti davčnega optimiranja v podjetju trgovske dejavnosti, hkrati pa proučiti problematiko nadziranja z vidika davčne uprave in z vidika podjetja – davčnega zavezanca, pri čemer je nujno sodelovanje davčnega svetovalca.

Cilj, ki smo ga želeli doseči v okviru magistrskega dela, je na podlagi strokovnih ugotovitev ter veljavne davčne in računovodske zakonodaje predstaviti predlog, kako naj podjetje izvaja davčno politiko, da bo doseglo optimalno zniževanje davčne osnove ob upoštevanju sedaj veljavne davčne in računovodske zakonodaje in sicer tako, da ob morebitnem davčnem nadzoru v davčnem zapisniku ne bo pripomb, ki bi lahko ogrozile poslovanje podjetja v prihodnosti in s tem povzročile veliko gospodarsko škodo. Zato je previdnost davčnega zavezanca, da sklene pogodbeno sodelovanje z davčnim svetovalcem še kako zelo pomembna. Pri strokovnih ugotovitvah smo v okviru magistrskega dela upoštevali tudi podatke iz prakse.

Temeljna hipoteza magistrskega dela je prikazati, da veljavna davčna zakonodaja na področju davka od dohodkov daje davčnim zavezancem zakonsko pravico zniževanja davčne osnove z davčnimi olajšavami in da je davčna osnova ob upoštevanju vseh sprememb Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in novih Slovenskih računovodskih standardov višja glede na prejšnjo zakonodajo, saj so davčne olajšave ob spremembi zakonodaje manjše, še zlasti pa na področju investicij. Prav zaradi slednjega bodo morala podjetja še več pozornosti nameniti pravilnemu in zakonitemu evidentiranju poslovnih dogodkov, kar bo zmanjšalo tveganja za ugotovitev nepravilnosti s strani davčnega nadzora. Potrebno bo izkoristiti vse še tako »male« zakonsko dane možnosti za zniževanje davčne osnove in tako najbolje optimirati svojo davčno osnovo. Zato je potrebno s strokovnim pristopom ugotoviti vse posledice davčne in računovodske zakonodaje na uspešnost podjetja. Pri tem je strokovna pomoč davčnih svetovalcev in tudi drugih strokovnih veščakov nepogrešljiva.

### **1.3 Metode proučevanja**

Za teoretično obdelavo problema davčnega optimiranja in nadziranja davčnih obveznosti smo uporabili zakone in predpise, ki urejajo zakonodajo v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb, kakor tudi značilnosti računovodenja v skladu s SRS. V skladu z veljavno zakonodajo smo tudi predstavili postopek inšpekcijskega nadzora v skladu z Zakonom o davčni službi (ZDS-1-UPB2), Zakonom o inšpekcijskem nadzoru (ZIN-UPB1) in Zakonom o davčnem postopku (ZDavP-2). Uporabili smo tudi strokovno literaturo ter prispevke, objavljene v strokovnih revijah in na spletnih straneh.

Pri praktični obdelavi problema smo prikazali tudi posebnosti delovanja trgovskega podjetja kot generalnega distributerja vozil v Sloveniji glede na predpisano zakonodajo Evropske Unije.

Na osnovi ugotovitev in spoznanj iz teoretičnega dela magistrskega dela smo uporabili metodo deskripcije, to je postopek opisovanja dejstev procesov in pojmov. Pri obravnavi davčnih olajšav smo uporabili analitični pristop.

Pri analitičnem pristopu raziskovanja smo uporabili deduktivno sklepanje, saj smo na podlagi teoretičnih trditev o davkih ugotavljali možnosti za optimiranje višine davka od dobička oziroma davka od dohodkov pravnih oseb.

Metode dela, ki smo jih uporabili pri izdelavi magistrskega dela, temeljijo predvsem na proučevanju teoretične podlage in značilnosti s področja zakonodaje, kakor tudi spoznanj, ki temeljijo na podatkih iz prakse.

#### **1.4 Opredelitev zasnove magistrskega dela**

Magistrsko delo obsega osem poglavij, ki se med seboj vsebinsko prepletajo in dopolnjujejo.

Prvo poglavje je uvodno in predstavlja okvir magistrskega dela.

V drugem poglavju se seznanimo s pomenom davčnega optimiranja v podjetjih. V tem poglavju smo skušali pojasniti pomen davčnega optimiranja, ki je vodilo skozi celotno magistrsko delo z upoštevanjem ustreznih pogojev, ki so potrebni, da lahko uspešno izvedemo optimizacijo davčnih obveznosti tako od davčne politike, davčnega načrtovanja in davčnega administriranja. V praksi se v Sloveniji pri mnogih primerih optimiranja davčnih obveznosti srečujemo z nekaterimi vprašanji, ki jih pri davčnem nadzoru poslovanja davčnih zavezancev večkrat v ospredje postavlja davčni organ in sicer kaj so davčno priznani odhodki, kaj so povezane osebe in kaj so transferne cene. Navedeno smo predstavili v tem poglavju iz razloga, ker je proučevano podjetje povezana oseba.

V tretjem poglavju smo obravnavali nadzor nad izvajanjem davčne politike. Posebej smo prikazali nadzor s strani države, ki izvaja inšpekcijski nadzor nad podjetji in posebej nadzor s strani podjetja, ki naj bi se izvajal s pomočjo zaposlenih ali zunanjih strokovno usposobljenih strokovnjakov – davčnih svetovalcev. Nadzor davčne politike s strani države smo podprli s statističnimi podatki iz poročila o delu davčne uprave Republike Slovenije (DURS) v letu 2006.

Četrto poglavje je namenjeno zakonski opredelitvi možnosti izvajanja davčnega optimiranja z izvedbo davčnih olajšav po stari in novi zakonodaji. V sklepnih ugotovitvah tega poglavja smo podali razlike davčnega optimiranja pri koriščenju davčnih olajšav, ki so nastopile z novo davčno zakonodajo in novo zakonodajo na računovodskem področju glede na zakonska določila, ki so veljala pred dosedanjo zakonodajo. Navedli smo tudi bistvene elemente, ki so vplivali na vsebinsko krčenje in zniževanje davčnih olajšav v Sloveniji.

V petem poglavju smo na praktičnem primeru trgovskega podjetja, ki se ukvarja z ekskluzivno distribucijo vozil v Sloveniji, prikazali davčno optimiranje med povezanimi osebami tega trgovskega podjetja ob upoštevanju takrat veljavne davčne zakonodaje.

Nadalje smo v šestem poglavju navedli probleme davčnega optimiranja na podlagi ugotovitev davčnega inšpekcijskega pregleda pri praktičnem primeru. Bistven poudarek smo dali pomenu poznavanja zakonodaje, kateri je zavezano proučevano podjetje za nemoteno poslovanje na evropskem trgu. V tem poglavju smo opredelili tudi vlogo davčnega svetovalca pri komuniciranju med davčnimi inšpektorji in davčnimi zavezanci v procesu izvajanja davčnega optimiranja in nenazadnje tudi pri izvajanju inšpekcijskega pregleda in zastopanju davčnega zavezanca pred davčnimi in sodnimi organi ter kot posledico tega prikazali uspešnost rezultatov delovanja davčnih svetovalcev.

V sedmem poglavju smo oblikovali predlog možnosti davčnega optimiranja za leto 2007 po novi davčni zakonodaji. Navedene možnosti smo skušali razložiti na praktičnih primerih. Glede na to, da se je z novo davčno zakonodajo bistveno zmanjšala možnost koriščenja davčnih olajšav, smo v tem poglavju za podjetje opredelili tudi druge zakonske možnosti, ki jih podjetje lahko izkoristi pri optimiranju davčne osnove. Zato smo podjetju predlagali, da izrabi možnost odloženih davkov npr. pri amortizaciji, možnost prenosa davčnih izgub in možnost prenosa davčnih olajšav v prihodnja obdobja ter na ta način možnost vzpostavitve bodočih koristi oziroma terjatev za odložene davke. Osredotočili smo se tudi na možnost zniževanja davčne osnove na podlagi rezervacij, odhodkov zaradi oslabitev terjatev in nastalih časovnih razmejitev po novem ZDDPO-2.

V sklepnem poglavju smo predstavili ugotovitve, do katerih smo prišli pri proučevanju v magistrskem delu ter predstavili možnosti nadaljnjega proučevanja.

## **2 POMEN DAVČNEGA OPTIMIRANJA V PODJETJIH**

### **2.1 Pojem in cilji optimiranja davčnih obveznosti**

Pojem optimiranja davčnih obveznosti bi lahko še najlažje povezali s praviloma najvišjim ciljem podjetja. Najvišji cilj podjetja je praviloma doseganje dobička, ki je pomemben za ohranjanje in povečevanje kapitala in je tudi podlaga za financiranje investicij, ki predstavljajo pomembno podlago za nadaljnjo rast podjetja.

V okviru prikazovanja najvišjega cilja podjetja, to je doseganja dobička, je potrebno ločiti naslednje ekonomske kategorije (Špes, 2002, str. 5-8):

- celotni in čisti dobiček (celotni dobiček zmanjšan za obveznosti za davek od dobička pravnih oseb je čisti dobiček, celotni dobiček je večji ali enak čistemu dobičku),
- poslovno in davčno bilanco (poslovna bilanca je upoštevajoč določene olajšave in dodatne davčne obremenitve osnova za davčno bilanco, prav tako pa davčna bilanca predstavlja zaključek poslovne bilance, saj šele z ugotovitvijo davčne obveznosti iz naslova davka od

dobička pravnih oseb oz. davka od dohodkov pravnih oseb lahko zaključimo poslovno bilanco s prikazom ustreznih davčnih obveznosti in čistega dobička).

Glede na najvišji oziroma osnovni cilj optimiranja davčnih obveznosti lahko zasledimo še več posamičnih, vzporednih ciljev optimiranja davčnih obveznosti podjetij:

- pravilno, zakonito in pravočasno plačevanje davčnih obveznosti;
- izvajanje davčnih izogibov, nikakor ne davčnih utaj;
- zagotavljanje in povečevanje likvidnosti;
- racionalizacijo zasledovanja osnovnega podjetniškega cilja v smeri nekonfliktnosti z drugimi cilji (konfliktnost med maksimizacijo dobička nosilcev kapitala in cilji zaposlenih ...) (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 13).

Tako se v odvisnosti od ciljev optimiranja davčnih obveznosti opredeli tudi pojem optimiranja davčnih obveznosti. Če je cilj optimiranja davčnih obveznosti, da ne plačamo določenega davka, bi lahko opredelili kot pojem optimiranja davčnih obveznosti zasledovanje ciljev neplačila določenega davka. Če je cilj optimiranja davčnih obveznosti ohranitev ali povečevanje obstoječega dobička, potem bi lahko rekli, da pomeni optimiranje davčnih obveznosti zasledovanje ciljev ohranitve in povečevanje obstoječega dobička (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 8).

Vsekakor lahko ugotovimo zelo tesno povezanost med pojmom in cilji optimiranja davčnih obveznosti.

Optimiranje davčne osnove poteka na dva načina (Špes, 2002, str. 9-12 str.):

- z zakonitim in pravočasnim plačevanjem davčnih obveznosti, s katerim se izognemo dodatnemu plačilu davkov. Posledica nepravilnega in nepravočasnega plačevanja davčnih obveznosti so zakonite zamudne obresti, ki jih odmeri davčni organ, le te pa ne zmanjšujejo davčne osnove (strošek zamudnih obresti od nepravočasno plačanih davkov in prispevkov je davčno nepriznan odhodek), zmanjšujejo se likvidna sredstva v podjetju,
- z izvajanjem davčnih izogibov, ki jih davčni zavezanec izvede z izrabo davčnih olajšav, s spremembo dejavnosti, sedeža podjetja (izraba ugodnosti ekonomskih con), spremembo pravne oblike in drugo.

Bistvena razlika med davčnim izogibom in davčno utajo je v tem, da gre pri davčnem izogibu za zakonsko dopustno dejanje, pri davčni utaji pa smo kršili zakonske predpise. Davčni izogib pomeni zakonito izogibanje davčnim obveznostim, pri čemer ne glede na moralnost izvedenih dejanj ne kršimo obstoječih zakonskih predpisov (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 14). Primer davčnega izogiba je, ko davčni zavezanec izkoristi davčno olajšavo za znižanje davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb za izvedeno davčno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj.

Davčna utaja pomeni neupravičeno prikritje pravih ali popolnih podatkov za določitev davčne obveznosti. V Sloveniji je davčna utaja opredeljena kot kaznivo dejanje, če zavezanec prikriva podatke zato, da bi se izognil plačilu davka. Druge kršitve, katerih posledica je lahko plačilo nižjega davka kot bi ga bilo treba v resnici plačati, pa so opredeljene kot davčni prekrški. Davčna zatajitev je kaznivo dejanje,

ki ga stori davčni zavezanec ali kdo drug, če z namenom izogniti se plačilu davčnih obveznosti daje napačne podatke ali kako drugače preslepi davčni organ ali pa opusti obvezno prijavo dohodka ali okoliščin, pomembnih za odmero davka (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 15).

Posebnost v slovenskem davčnem prostoru je ta, da precej davčnih utaj nastane zaradi nevednosti davčnih zavezancev in nedorečene davčne zakonodaje, ki zaradi različnih interpretacij ter večkrat storjenih napak in samovoljnih razlag davčnih predpisov s strani davčnega organa povzročijo dodatno odmero davčnih obveznosti davčnim zavezancem. Primer davčne utaje je, ko davčni zavezanec ne predloži obračuna davka od dohodkov pravnih oseb ali pa je v predloženem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb nepravilno podal izračunano davčno osnovo in s tem plačal premalo davka.

Osnovno vprašanje je, ali lahko sploh govorimo o davčnih utajah v primeru nedorečene davčne zakonodaje oziroma ohlapno napisane davčne zakonodaje, ki povzroča različne interpretacije v praksi tako pri davčnih zavezancih kot pri davčnem organu. Za lažje in korektno izvajanje davčnih predpisov se v nekaterih drugih državah precej poslužujejo sodne prakse, ki pa v Sloveniji nima velike veljave zaradi počasnosti delovanja sodišč in pa nestabilnega davčnega makroekonomskega okolja zaradi prepogostih sprememb davčnih predpisov. Tako se običajno zgodi, da davčni zavezanci ob zaznavi slovenske sodne davčne prakse za določen primer izvajajo navedeni primer že po novi, spremenjeni zakonodaji (Špes, Žužek Roppa, str. 16).

V pravni teoriji zasledimo tudi izraz zaobidenje davka. Davčno zaobidenje je zakonsko dopustno dejanje. Ni davčno kaznivo, vendar nasprotuje smislu davčnih zakonov. Če davčni organ dokaže zaobidenje davka, je lahko zavezanec obdavčen kot da tega ne bi bilo. Plačati mora zaobiden davek, ne pa tudi kazni (Čokelc, Kokotec - Novak, Repovž, 2006, str. 3).

Izvajanje optimiranja davčnih obveznosti naj sloni predvsem na davčnih izogibih. Včasih je težko razmejiti davčni izogib od zaobidenja davkov, saj davčni izogib ne pomeni samo izkoristka priznanih davčnih olajšav, temveč tudi druga davčnoppravna dejanja, ki vodijo k želenim ciljem oblikovane poslovne in davčne politike podjetja (pripojitev, spojitve družb, prodaja lastniških deležev v družbah, spremenjena vsebina poslovanja, prenos poslovanja v »davčno prijaznejša okolja« itd.) (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 17).

Čim manjšo davčno obveznost dosežemo na podlagi izvajanja davčnih izogibov pri pravilnem in dobrem poznavanju ustrezne predpisane davčne zakonodaje, zato tem večji pomen pridobiva pojem optimiranja.

Zmanjšano ali manjše plačilo ali neplačilo davčnih obveznosti na podlagi davčnega izogiba lahko bistveno vpliva na likvidnost podjetja. Na likvidnost podjetja tako lahko vpliva:

- višina ugotovljene davčne obveznosti;
- višina akontacijske obveznosti za posamezno davčno obveznost;
- rok za plačilo davčne obveznosti (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 18).

V podjetjih in izven njih se zasledujejo mnogi ekonomski, socialni in drugi cilji, ki so pomembni tako za podjetje kot celotno družbo. Zasedovanje ciljev optimiranja davčnih obveznosti podjetij naj bo postavljeno v smeri dolgoročnosti in učinkovitega premagovanja konfliktov med posameznimi cilji (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 22-23).

## 2.2 Pogoji za izvedbo optimiranja davčnih obveznosti

Vsako podjetje je postavljeno v določeno gospodarsko, socialno, družbeno okolje, ki mu določa in omogoča pogoje za izvedbo optimiranja davčnih obveznosti. Za optimiranje davčnih obveznosti so pomembni naslednji pogoji (Špes, 2002, str. 23):

- makroekonomski pogoji,
- mikroekonomski pogoji.

**Makroekonomski pogoji** za izvedbo davčnega optimiranja so v bistvu pogoji, ki jih ponuja oziroma ustvarja okolje, v katerem podjetje deluje.<sup>1</sup> Med pomembne makroekonomske pogoje za optimiranje davčnih obveznosti spadajo:

- višina davčnih obremenitev,
- višina davčnih olajšav,
- razvitost davčnega svetovanja,
- urejenost pravne države.

Vsako narodno gospodarstvo potrebuje za financiranje delovanja države *javnofinančne prihodke*. Glavni viri javnofinančnih prihodkov so predvsem davki, takse in prispevki.

V tabeli 1 prikazujemo strukturo davčnih prihodkov v letu 2006 v Sloveniji.

Tabela 1: Struktura davčnih prihodkov v letu 2006 v Sloveniji

Vrsta prihodka	letni načrt 2006 v SIT	realizacija 2006 v SIT	% realizacije 2006	% doseganja letnega načrta
Davki na dohodek in dobiček	568.474,9	656.055,6	27,6	115,4
Prispevki za socialno varnost	1.008.516,0	1.013.083,7	42,6	100,5
Davki na plačilno listo in delovno silo	106.286,6	113.335,1	4,7	106,6
Davki na premoženje	38.896,1	44.811,3	1,9	115,2
Domači davki na blago in storitve	551.087,6	552.161,9	23,2	100,2
Drugi davki	352,5	593,3	0	168,3
<b>Skupaj</b>	<b>2.273.613,8</b>	<b>2.380.040,8</b>	<b>100</b>	<b>104,7</b>

Vir: DURS: Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006, junij 2007, str.9.

<sup>1</sup> Makroekonomija je področje ekonomije, ki se ukvarja z raziskovanjem povezav med skupinami ekonomskih spremenljivk na narodnogospodarski ravni, npr. med štirimi najpomembnejšimi sektorji: podjetji, gospodinjstvi, državnim proračunom in tujino. Veliki splošni leksikon, Državna založba Slovenije, Ljubljana 1997, str. 2440.

V letu 2006 je davčna uprava pobrala 2.489.267,9 milijona SIT prihodkov, ki so bili sestavljeni iz davčnih prihodkov, nedavčnih prihodkov, transfernih prihodkov in drugih prihodkov. Davčni prihodki so predstavljali v letu 2006 v strukturi vseh vplačil prihodkov, ki jih pobira davčna uprava 95,6% oziroma so znašali 2.380.040,8 milijona SIT. Največji delež v davčnih prihodkih so z 42,6% predstavljali prispevki za socialno varnost, sledili so davki na dohodek in dobiček s 27,6%.

Višina *davčnih olajšav* ali davčnih razbremenitev podjetij v posamezni državi je eden izmed najpomembnejših pogojev za izvedbo optimiranja davčnih obveznosti na osnovi davčnih izogibov. Država lahko z višino uzakonjenih davčnih olajšav in razbremenitev podjetij vpliva na gibanje oziroma kroženje kapitala in delovne sile. S takšnimi prijemi lahko vsaka država uresničuje naslednje cilje (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 34-39):

- pritegnitev svežega kapitala iz tujine oziroma preprečitev umika kapitala iz države;
- pritegnitev delovne sile iz tujine;
- povečevanje investicij v gospodarstvu;
- pospeševanje in razvoj zasebne podjetniške iniciative;
- pospeševanje gospodarstva posamezne regije,
- izvajanje socialne politike;
- stimuliranje ustvarjalnosti in kreativnosti;
- zagotavljanje sredstev za delovanje humanitarnih in drugih organizacij;
- ohranjanje čistega okolja.

Za izvajanje optimizacije davčnih obveznosti je izrednega pomena, da lahko podjetja delujejo v stabilni, *pravno urejeni državi*. Na urejenost pravne države vplivajo naslednji dejavniki (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 40):

- način sprejemanja in pogostost spreminjanja davčne zakonodaje;
- usklajenost zakonov s podzakonskimi akti;
- davčna morala države (upoštevanje, tolmačenje in način izvajanja davčnih predpisov);
- davčna morala davčnih zavezancev (upoštevanje, tolmačenje in način izvajanja davčnih predpisov);
- hitrost spreminjanja zakonodaje;
- hitrost delovanja sodišč.

Glede na davčno in sodno prakso v Sloveniji bi lahko rekli, da živimo v nezadovoljivo urejeni pravni državi. Pogostost spreminjanja slovenske davčne zakonodaje, neusklajenost podzakonskih aktov z zakonskimi predpisi, samovoljno tolmačenje davčnih predpisov s strani davčne uprave, navsezadnje tudi postopkovna pot možnosti pritožb davčnemu organu in počasno delovanje sodišč potrjujejo, da delovanje pravne države v Sloveniji ni najboljše. V Sloveniji je pogosta davčna praksa, da davčni organ izdaja pojasnila, ki v bistvu ne podajajo konkretnega odgovora na dana vprašanja, prav tako pa prihaja do prepogostih razhajanj med mnenji davčnih strokovnjakov in pojasnili davčnega organa. Tudi to kaže na zapletenost in neurejenost davčnih predpisov (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 40-42).

Eden izmed temeljev za izvajanje optimiranja davčnih obveznosti je tudi *razvitost davčnega svetovanja* tako na ravni podjetja kot na ravni narodnega gospodarstva. Več o davčnem svetovanju bomo posebej navedli v poglavju 3.2.

Upoštevanje samo enega izmed makroekonomskih pogojev ne daje jasne slike o dejanskih pogojih za izvajanje optimiranja davčnih obveznosti, temveč je potrebno upoštevati kombinacijo navedenih ter vseh ostalih makroekonomskih pogojev v posamezni državi (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 27).

**Mikroekonomski pogoji** za izvedbo davčnega optimiranja so v bistvu pogoji, ki jih nudi, vsebuje in/ali ustvarja vsako podjetje.<sup>2</sup> Med mikroekonomske pogoje za izvedbo davčnega optimiranja se uvrščajo (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 52):

- organiziranost poslovnih funkcij in kadrovska struktura zaposlenih v podjetju,
- kapitalska povezanost podjetij,
- struktura davčnih obveznosti podjetja,
- zahteve, želje in cilji lastnikov kapitala,
- zahteve, želje in cilji zaposlenih, tudi managementa,
- urejenost poslovanja podjetja.

Pri vsem tem ne smemo pozabiti na konfliktnost ciljev zaposlenih, managementa in nosilcev – lastnikov kapitala. Tako ne prihaja do konfliktnosti ciljev samo na makroekonomskem nivoju (podjetje – država), temveč tudi znotraj podjetja (zaposleni – management, zaposleni – lastniki kapitala, management – lastniki kapitala).

*Od poslovne organiziranosti in kadrovske strukture zaposlenih v podjetju* je zelo odvisna pripravljenost zaposlenih na izvajanje optimiranja davčnih obveznosti. Pri tem je pomembna porazdelitev odgovornosti in stimuliranje zaposlenih za dobro opravljeno delo. Največja napaka, ki se pojavlja v praksi, je ta, da v večini podjetij skušajo breme davčnega (ne)znanja prevaliti na računovodstvo. Optimiranje davčnih obveznosti je stvar vseh poslovnih funkcij in navsezadnje tudi vsakega zaposlenega v podjetju (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 53). Največje hibe organiziranosti in kadrovske strukture podjetij v Sloveniji pri zagotavljanju optimiranja davčnih obveznosti so (Špes, Žužek Roppa, str. 56):

- slaba porazdelitev odgovornosti za nastale davčne pomanjkljivosti;
- prevaljevanje večine odgovornosti na računovodstvo;
- največ davčnih napak je storjenih zaradi neznanja in samovolje ter nenadziranosti zaposlenih v komercialnih oddelkih, o čemer se običajno nikdar ne razpravlja;
- izdelava računovodskih in drugih pravilnikov brez opredelitve odškodninske odgovornosti in/ali brez opredelitev odgovornih oseb;

---

<sup>2</sup> Mikroekonomija, del ekonomske znanosti, ki se v nasprotju z makroekonomijo ukvarja s posameznimi gospodarskimi enotami (podjetji, gospodinjstvi) in razmerji med njimi (npr. konkurenca, oblikovanje cen na trgih). Veliki splošni leksikon, Državna založba Slovenije, Ljubljana 1997, str. 2604.



- postavitve vodij projektnih ekip za optimiranje davčnih obveznosti brez ustrezne kontrolne moči nad pridobitvijo določenih informacij;
- premajhen poudarek na kvalitetnem davčnem izobraževanju.

Tudi *kapitalska povezanost podjetja* ima lahko velik vpliv na optimiranje davčnih obveznosti. V odvisnosti od tega, kako poslujejo posamezne odvisne družbe in obvladujoča družba ter tudi v odvisnosti od obstoječe zakonodaje, bi lahko z organiziranostjo kot enovita družba mogoče ustvarjali pozitivnejše premike v smeri optimiranja davčnih obveznosti (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 57).

### Primer št. 1

Podjetje Y d.d. je 100% lastnik družb A d.o.o., B d.o.o. in C d.o.o. Skladno z določili davčne zakonodaje podjetja ugotavljajo davek od dohodkov pravnih oseb na podlagi skupinskega davčnega obračuna. Davčni zavezanec – rezident Republike Slovenije (»glavni davčni zavezanec«) oziroma vsa podjetja v skupini lahko ugotavljajo davek od dohodkov na podlagi obdavčenja v skupini.<sup>3</sup> Pri prikazu je upoštevana 25% stopnja davka od dohodkov pravnih oseb.

Tabela 2: Podatki o rezultatih iz skupinske davčne bilance in posameznih bilanc članov skupine, neizkoriščenih olajšavah v davčnem letu 2006 in obveznosti iz akontacij DDPO (zneski so prikazani v EUR)

	Davčna osnova	Neizkoriščene davčne olajšave iz naslova investicij	Mesečne osnove za akontacije DDPO
Družba Y d.d.	12.000.000	10.000.000	1.000.000
Družba A d.o.o.	120.000.000	0	10.000.000
Družba B d.o.o.	48.000.000	0	4.000.000
Družba C d.o.o.	-80.000.000	30.000.000	0
<b>Varianta 1 – rezultati v primeru izdelave skupinske davčne bilance od tega davčna obveznost</b>	<b>100.000.000</b> <b>25.000.000</b>	<b>40.000.000</b>	<b>8.300.000</b> <b>2.075.000</b>
<b>Varianta 2 - skupinski rezultati v primeru, če bi vsaka družba posebej oddajala davčni obračun od tega davčna obveznost</b>	<b>180.000.000</b> <b>45.000.000</b>	<b>40.000.000</b>	<b>15.000.000</b> <b>3.750.000</b>
<b>Varianta 3 – skupni rezultati v primeru enovite družbe od tega davčna obveznost</b>	<b>60.000.000</b> <b>15.000.000</b>	<b>0</b>	<b>5.000.000</b> <b>1.250.000</b>

Vir: Davčna hiša Bilans d.o.o.; prirejeno po Špes, Žužek Roppa: Optimizacija poslovnih učinkov gospodarskih subjektov skozi davčni vidik, 2006, str. 59.

<sup>3</sup> 364. člen ZDavP-1 in 63. do 67. člen ZDDPO-1.

Iz tabele 2 je razvidno, da je za skupino družb ugodneje, če izdelajo skupinski davčni obračun, kot da bi vsaka posebej izvajala individualno davčno napoved davka od dohodkov pravnih oseb (sestaviti jo morajo v vsakem primeru, vendar se pri varianti 1 davek odmerja na osnovi skupinske davčne bilance), saj je v tem primeru skupna davčna obveznost manjša kar za 20.000.000 EUR. V navedenem primerjalnem razmerju ostaneta enak znesek neizkoriščenih olajšav iz naslova investicijskih vlaganj in enaka davčna osnova za mesečno akontiranje davka. Še ugodneje pa bi bilo, če bi vse družbe oddale davčno napoved kot enovito podjetje (združitev, pripojitev družb, pri čemer je potrebno upoštevati vse davčne posledice takšnih statusnih preoblikovanj), saj je v tem primeru izkoristek davčnih olajšav iz naslova investicijskih vlaganj 100%, akontacije davka so od variante 2 do 3, upoštevajoč sukcesivno plačevanje akontacij, na letni ravni nižje od 2.500.000 EUR. Davčna obveznost je v primerjavi z varianto 1 nižja za 10.000.000 EUR, v primerjavi z varianto 2 pa za 30.000.000 EUR. Iz navedenega primera je razvidno, da ima lahko tudi korporacijska organiziranost poslovnega subjekta vpliv na možnost optimiranja davčnih obveznosti v odvisnosti od rezultatov poslovanja.

Z letom 2007 se je v Sloveniji bistveno spremenila zakonodaja na davčnem področju glede skupinske obdavčitve v Sloveniji. S 1.1.2007 slovenska zakonodaja ne daje več možnosti skupinske obdavčitve. Tisti zavezanci, ki imajo dovoljenje Davčne uprave Republike Slovenije za obdavčenje v skupini, bodo nadaljevali skupinsko obdavčenje do preteka obdobja, za katero je bilo izdano dovoljenje (89. člen ZDDPO-2). Tako podjetje, ki izkazuje davčno izgubo, te izgube ne bo moglo več izravnati s pozitivno davčno osnovo v družbi ali skupini družb (Volšek, 2007, str. 5-6). Menim, da bo v prihodnje Slovenija morala razmisliti, kako bo spremenila skupinske obdavčitve. Ob kreiranju nove slovenske ureditve bi se lahko upoštevalo ureditve drugih evropskih držav ter tako naredilo takšen sistem skupinske obdavčitve, ki bi bil dejansko za vzgled tudi drugim državam.

Ko se vprašamo, kaj, kako in katere davčne obveznosti optimirati pri podjetju, je potrebno ugotoviti tudi *strukturo davčnih obveznosti* v odvisnosti od rezultatov poslovanja. Struktura davčnih obveznosti podjetja je odvisna od naslednjih dejavnikov (Špes, Žužek Roppa, str. 60-65):

- izbrane dejavnosti;
- izvajanja kapitalno ali delovno intenzivne dejavnosti;
- uspešnosti;
- kraja izvajanja opravljanja prometa blaga in storitev.

*Cilji lastnikov kapitala* na področju optimiranja davčnih obveznosti se gibljejo med njihovimi *zahtevami in željami*. Upoštevajoč, da so davki prisilno sredstvo, lastniki kapitala pri oplajanju kapitala skozi podjetje najraje ne bi plačali nobenih davkov, vendar takšnih želja ni moč uresničiti, ne da bi pri tem prišlo do davčnih utaj. Na vsebino zahtev lastnikov kapitala po optimizaciji davčnih obveznosti vplivajo naslednji dejavniki (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 65-67):

- razpršenost lastništva nad kapitalom;
- izkušnje lastnikov kapitala glede nadzorov s strani davčnega organa;
- povezanost funkcij lastnika kapitala z upravljanjem podjetja.

Ko govorimo o *konfliktnosti med cilji zaposlenih* na eni strani in *cilji lastnikov* na drugi strani, ki poteka tudi preko optimiranja davčnih obveznosti, se srečujemo z dvema osnovnima nasprotjema in sicer z dobički lastnikov in s prejemki zaposlenih. Kljub temu, da so cilji obeh skupin vedno potencialno žarišče konfliktov, skupini družijo en osnovni cilj. Ta cilj je, da zaposleni želijo ohranjati socialno varnost, lastniki kapitala pa ustvarjati dobiček. Skupni cilj obojih je gonilna sila delovanja podjetij, čeprav se po eni strani cilji medsebojno izključujejo, pa po drugi strani ciljev enih ni moč doseči, če niso doseženi cilji drugih (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 68).

*Urejenost poslovanja podjetja* je eden najpomembnejših mikroekonomskih pogojev za izvedbo optimiranja davčnih obveznosti. Za zagotavljanje stabilnega, nekonfliktnega, racionalnega optimiranja davčnih obveznosti bi morale vsako podjetje izpolniti naslednjih 10 pogojev, ki jih je moč opredeliti tudi kot deset davčnih zapovedi (Kokotec - Novak, 2006, str. 20-21):

1. izvajaj samo dovoljeno dejavnost;
2. o poslovanju si zagotovi potrebne, ustrezne knjigovodske evidence;
3. posluj tako, da si jasno opredeliš poslovne, davčne in finančne cilje;
4. posle sklepaj preudarno in šele po tem, ko spoznaš partnerja;
5. loči privatne stroške od poslovnih;
6. skrbi za pravilno knjigovodsko dokumentacijo o poslovanju;
7. ne posluj z naglico in od primera do primera;
8. ne zamujaj z davčnimi obračunu in plačili davka;
9. ne poskušaj goljufati pri davkih;
10. možnost nadziranja izvajanja davčne politike s strani podjetja.

### **2.3 Davčna strategija in davčna politika optimiranja davčnih obveznosti**

*Strategija optimiranja davčnih obveznosti podjetja* pomeni kar najširšo začrtano dolgoročno usmeritev podjetja v doseganje naslednjih davčnih ciljev:

- pravilno, zakonito obračunavanje in plačevanje davkov,
- ohranjanje dobička in ustvarjanje čim manjše razlike med celotnim in čistim dobičkom,
- povečevanje dobička.

Pri vsaki strategiji je potrebno upoštevati realnost, pravičnost, ekonomičnost doseganja zastavljenih ciljev, na kar vplivajo že navedeni makroekonomski in mikroekonomski pogoji optimiranja davčnih obveznosti. Na podlagi pripravljene strategije se izbere ustrezna davčna politika za doseganje zastavljenih ciljev podjetja na področju obdavčitev. Lahko bi rekli, da je davčna politika sredstvo za doseganje davčnih ciljev (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 78).

*Davčna politika* je sestavina poslovne politike podjetja. V okvir poslovne politike podjetja pa so vključene tudi politike poslovnih funkcij in sicer poslovna funkcija nabave, proizvodnje, prodaje, financ, investicijske funkcije, kadrovske funkcije in računovodske funkcije. Znotraj politike računovodske funkcije igra zelo pomembno vlogo bilančna politika. Vse te politike kot sestavina poslovne politike

podjetja pomembno vplivajo druga na drugo ter na poslovne odločitve. Pri izvajanju davčne politike podjetja je pomembna učinkovitost vključevanja davkov v poslovne odločitve. Pri tem velja osnovno pravilo, da morajo biti koristi večje od stroškov (Kokotec - Novak, 2006, str. 1).

Izvajanje davčne politike je zelo pomembno, če hočemo doseči pozitivni učinek optimiranja davčnih obveznosti. Pri tem je zelo pomembno poznavanje spreminjajočega se okolja, v katerem podjetje deluje. Izvajalci davčne politike v velikih podjetjih so ponavadi zaposleni v okviru posebnega oddelka za področje davčin, pri malih in srednjih podjetjih pa se vključujejo davčni svetovalci kot zunanji sodelavci. Izvajalci davčne politike morajo poznati izhodiščno situacijo v podjetju, se pravi poleg pravne oblike tudi poslovni program oz. dejavnost, na katero vplivajo odločitve v zvezi s prodajo, nabavo, financiranjem, investiranjem, proizvodnjo, kadri. Izvajalci davčne politike morajo slediti podjetniškim poslovnim ciljem, ki jih z uspešno vodenom davčno politiko ob ustreznem poznavanju davčne zakonodaje in strokovno usposobljenostjo realizirajo. Osnovno vodilo jim je usklajenost ciljev davčnega načrtovanja (zagotoviti čim manjšo davčno obremenitev) z osnovnimi cilji podjetja (t.j. maksimiziranje tržne vrednosti podjetja).

Za učinkovito izvajanje davčne politike podjetja je potrebno spremljati davčno politiko države. Managerji in davčni svetovalci bi naj vedeli, da današnji politični cilji oblikujejo prihodnje davčno okolje. Z opazovanjem in spremljanjem političnih debat v javnosti lahko managerji in davčni svetovalci predvidijo spremembe, ki bodo vplivale na oblikovanje dolgoročnih poslovnih in davčnih strategij, ter izvajanje teh strategij skozi poslovno in davčno politiko gospodarskih subjektov za doseganje ciljev le-teh (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 79).

### **2.3.1 Davčno načrtovanje kot podlaga za odločanje v okviru davčne politike**

Davčno načrtovanje v teoriji opredeljujemo kot postopek, v katerem analiziramo poslovanje davčnega zavezanca in na podlagi tako pridobljenih ugotovitev podamo davčno konstrukcijo, ki davčnemu zavezancu omogoča izboljšanje poslovanja in zmanjšanje davčnega bremena. Pri tem se morajo podjetja zavedati, da davčno načrtovanje ne pomeni minimiziranja davčnih obveznosti. To bi pomenilo, da podjetja ne ustvarjajo dobička in pozitivne davčne osnove, kar pomeni, da ne plačujejo ustreznega davka. Nasprotno, davčno načrtovanje je postopek, v katerem davčno obveznost ustrezno znižamo z uporabo zakonitih metod in sredstev in težimo k doseganju načrtovane uspešnosti in donosnosti (Šešok, 2002, str. 35).

Potreba po davčnem načrtovanju v podjetju se pojavlja predvsem iz naslednjih razlogov (Kokotec - Novak, 2006, str. 5-6):

- davčna zakonodaja je zaradi obsežnosti, medsebojnih vplivov, izbire različnih možnosti in tudi hitrih sprememb zelo kompleksna;
- učinke davčne zakonodaje je ob različnih možnostih vrednotenja, upoštevanju različnih olajšav in na ta način tudi različnih ugotovitev davčnih osnov možno preračunati;
- premalo so poznani – transparentno različni davčni učinki na kratkoročne in dolgoročne poslovne odločitve v podjetju;

- s preudarnim ravnanjem je možno omejiti nepotrebne davčne učinke in se pripraviti na izbirne možnosti, ki so pravno dovoljene;
- davčne obremenitve so relativno visoke; zlasti je še potrebno proučevanje, kadar imajo na naše odločitve vpliv davki iz tujine;
- pomembno je proučevanje davčnih učinkov s časovnega vidika, pri tem je predvsem mišljeno proučevanje z vidika časa izvedbe;
- z razvojem računalništva so se vsekakor možnosti za izvajanje davčnega načrtovanja povečale, saj je moč zagotoviti baze podatkov, ki so za dobro davčno načrtovanje izredno pomembne.

Pri davčnem načrtovanju tuji strokovnjaki poudarjajo problem negotovosti iz dveh razlogov (Kokotec - Novak, 2006, str. 6):

- prvi razlog je negotovost glede sprememb davčnih predpisov, ki izvirajo iz okolja podjetja;
- drugi razlog je negotovost, ki izhaja pri napovedovanju razvoja poslovanja podjetja v bodočem obdobju.

To pomeni, da brez prognoze celotnega poslovanja podjetja ni možna prognoza bodočih davčnih obremenitev.

Namen davčnega načrtovanja za podjetje, kot smo že navajali, ni zmanjševanje davkov in s tem manjši prispevek k državnemu proračunu, ampak v težnji k doseganju načrtovane uspešnosti in donosnosti ob upoštevanju določil, ki so z davčno zakonodajo določene. Uspešna in donosna podjetja pa imajo vsekakor pozitiven učinek tudi na celoten razvoj gospodarstva.

Glede na vrsto davkov, iz katerih izvirajo davčne obveznosti, ločimo (Špes, 2002, str. 75):

- vodoravno davčno načrtovanje in
- navpično davčno načrtovanje.

S pojmom vodoravno davčno načrtovanje označujemo davčno načrtovanje znotraj ene vrste oziroma zvrsti davka (npr. znotraj davka na dodano vrednost, znotraj premoženjskih davkov), medtem ko pri navpičnem davčnem načrtovanju načrtujemo vse vrste davčnih obveznosti.

Pomembna je tudi delitev načrtovanja na (Špes, 2002, str. 77):

- aktivno davčno načrtovanje,
- pasivno davčno načrtovanje.

Aktivno davčno načrtovanje pomeni dolgoročno načrtovanje in tudi usmerjanje poslovnega načrtovanja, kjer se medsebojno izmenjujeta vpliva poslovnega in davčnega načrtovanja. Gre za sožitje in medsebojno vzajemno odvisnost davčnega in poslovnega načrtovanja. Pri pasivnem načrtovanju prednjači poslovno načrtovanje in v odvisnosti od poslovnega načrtovanja kot rezultat nastopi odvisno davčno načrtovanje z izdelavo davčne bilance na podlagi podanih dejstev poslovnega načrtovanja (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 90).

V Sloveniji je kot rezultat gotovih dejstev poslovnega načrtovanja in izvajanja davčnih izogibov samo na osnovi zakonsko predpisanih davčnih olajšav še vedno bolj prisotno pasivno davčno načrtovanje. V praksi najpogosteje uporabljen in znan način modificiranja davčne osnove in posledično optimiranja davčne bilance je zagotovo koriščenje zakonsko priznanih davčnih olajšav.

V okviru davčnega načrtovanja ločimo posamezne faze (Kokotec - Novak, 2006, str. 7):

- Prva faza v procesu pridobivanja podatkov za davčno načrtovanje je spoznanje o vrstah davkov, nadalje spoznanje o davčnih osnovah, davčnih stopnjah in opredelitvi časa glede plačila davkov. Ugotoviti je potrebno tudi vpliv posameznih vrst davkov na podjetniške odločitve in opredeliti ali bomo opazovali vpliv davkov za podjetje kot celoto ali za posamezne procese ali projekte.
- V drugi fazi izdelamo prognozo posameznih vrst davkov, ki je predvidena s spremembami na področju davčne zakonodaje, nato je potrebno izdelati ekonomske prognoze razvoja podjetja, pri čemer je predvsem potrebno izhajati iz načrtovanih računovodskih izkazov, predvideti pa je potrebno tudi spremembe v organiziranosti podjetja z vidika posameznih organizacijskih enot oziroma procesov.

Končni cilj, ki ga zasledujemo v procesu davčnega načrtovanja, je maksimiziranje končne vrednosti čistega premoženja in minimiziranje vrednosti izplačil davkov (Kokotec - Novak, 2006, str. 8).

Pomembna sestavina davčnega načrtovanja je tudi *ocena davčnega rizika*. Ocena davčnega rizika ima pomemben vpliv na poslovno načrtovanje, saj vsakršno dodatno, naknadno odmerjanje davčne obveznosti s strani davčnega organa na osnovi inšpekcijskih pregledov pomeni zniževanje vrednosti ustvarjenega dobička in same vrednosti podjetja. Zelo malo slovenskih podjetij ima izdelane ocene davčnega tveganja, zato v praksi niso redki pojavi, da davčni organ na osnovi inšpekcijskega pregleda odmeri dodatne davčne obveznosti in zakonite zamudne obresti, kar ima lahko resne posledice tako za uspešnost kot likvidnost podjetja (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 94).

### **2.3.2 Davčno administriranje**

Doseženi rezultati davčne politike se izražajo skozi davčne obračune, med katerimi je najpomembnejša davčna bilanca, in skozi poslovne izkaze podjetja, predvsem skozi izkaz stanja, ki odraža knjigovodsko vrednost podjetja, in izkaz poslovnega izida, ki izkazuje razmerje med čistim in celotnim dobičkom oziroma izkazuje višino čistega dobička podjetja (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 96).

V Sloveniji obstaja tesna povezava med poslovno in davčno bilanco, saj pod davčno bilanco razumemo davčni izkaz, ki ga podjetja oblikujejo na podlagi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Kjer so povezave med davčno in poslovno bilanco tesne, je vsekakor potrebno pri davčnem načrtovanju izhajati iz poslovnega načrtovanja. Ker je davčna bilanca pri nas tesno povezana s poslovno bilanco, bomo pri predračunski davčni bilanci izhajali iz predračunskih računovodskih temeljnih izkazov. Pri tem nam bo osrednjega pomena predračunski izkaz poslovnega izida, ki pa je posledično povezan s predračunsko

bilanco stanja. S predračunsko bilanco stanja in predračunskim izkazom poslovnega izida pa sta povezana tudi predračunski izkaz denarnih tokov in predračunski izkaz gibanja kapitala, zato lahko povežemo vpliv davčnega načrtovanja tudi s tema dvema temeljnima izkazoma (Kokotec - Novak, 2006, str. 9).

Bilančno politiko nekateri pojmujejo tudi kot vedo o priložnostih v okviru predpisov, načel in strokovnih pravil, ki urejajo sestavljanje računovodskih izkazov. Tako mora podjetje izbrati vrsto in velikost bilančnih pozicij znotraj takih omejitev. Predpisi o bilanciranju pa vsebujejo vedno določeno ohlapnost in podjetje lahko izbira med različicami pri izkazovanju in merjenju bilančnih postavk. Podjetje lahko samostojno odloča o amortizacijskih stopnjah, vrednotenju zalog, o obdobju prenašanja dolgoročnih rezervacij med prihodke, obravnavi terjatev in še o mnogih drugih postavkah.

Z izkazovanjem prihodkov, odhodkov in poslovnega izida vodi podjetje tudi davčno politiko, ki je vidna skozi obdavčitev dobička. Obdavčitev dobička in davčna politika sta v tesni soodvisnosti z bilančno politiko podjetja, posredno pa tudi z naložbeno politiko, politiko financiranja in politiko delitve dobička.

V praksi je težko minimizirati davek od dobička, če ta cilj ni bil upoštevan predhodno že pri izdelavi poslovne bilance, kar dodatno potrjuje tezo o povezanosti poslovne in davčne bilance. Z ustrezno bilančno politiko lahko odložimo davčno obveznost na kasnejše obdobje. S tem izboljšujemo tekočo plačilno sposobnost in zagotavljamo dodatne vire financiranja (Petkovič, 2004, str. 1-3).

Z vidika načrtovane davčne bilance in njenega povratnega vpliva na poslovne bilance bomo dali poudarek predvsem naslednjim podatkovnim podlagam (Kokotec - Novak, 2006, str. 11):

- *Predračunom poslovnih prihodkov od poslovanja*, pri čemer bomo zlasti pozorni, če se ustvarjajo prihodki na podlagi povezav s povezanimi osebami. Pri ugotavljanju prihodkov zavezanca se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar prihodki najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami, upoštevati je potrebno torej primerljive tržne cene.

- *Predračunom finančnih prihodkov*, kjer bomo upoštevali davčna določila glede deležev v dobičku pravnih oseb in glede obresti, danim zaposlenim, lastnikom ali povezanim osebami.

- *Pri predračunavanju odhodkov*, ki jih bomo opredeljevali na podlagi predračunov stroškov, zlasti bomo proučili, ali so vsi odhodki poslovno potrebni, ali so morda poslovno nepotrebni in jih z davčnega vidika ne bomo mogli obravnavati kot davčno priznane odhodke.

- *Posebej bomo obravnavali tudi tiste odhodke*, ki jih davčna zakonodaja še posebej opredeljuje, do katerega obsega jih prizna kot davčni odhodek.

- *Pri predračunih amortizacije* bomo ugotavljali, ali je le-ta davčno priznana, ali je predvidena po nižjih stopnjah, kot so davčno dopuščene ali po višjih stopnjah, kot je davčno dovoljeno.

- *Posebno pozornost bomo posvetili odhodkom, ki so oblikovani na podlagi transfernih cen s povezanimi osebami za sredstva*, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, saj se davčni odhodki priznajo največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.

- *Predračune stroškov dela* bomo presojali, ali so plače po kolektivnih pogodbah in ali so posebni prejemki zaposlenih in plače pripravnikov ter plačila učencem in študentom na praksi v skladu z določili zakona, saj sicer ne bodo priznane kot davčni odhodek.

- *V okviru predračunov stroškov storitev in drugih stroškov* moramo upoštevati, kako so davčno priznane rezervacije. Stroški reprezentance se priznajo le v velikosti 50% obračunanih, stroški upravnega in nadzornega odbora se priznajo le v velikosti 50% obračunanih.

- *Pri predračunavanju olajšav* v davčni bilanci je potrebno upoštevati predvsem naslednje predračunavanje v poslovni bilanci:

- če bomo načrtovali koriščenje davčne olajšave na podlagi investicij v skladu z veljavno zakonodajo oziroma koriščenje olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj,
- v povezavi z načrtovanjem kadrov, ki se posledično odraža v predračunih stroškov dela, bo potrebno ugotavljati možnosti koriščenja davčnih olajšav na podlagi zaposlitve novih delavcev in na podlagi zaposlitve invalidov,
- če bomo načrtovali olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- če bomo načrtovali olajšave za donacije.

Pri davčnem načrtovanju je potrebno upoštevati tudi *možnosti pokrivanja davčne izgube* skladno z določili Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

Ob upoštevanju vseh navedenih usmeritev in podatkovnih podlag, ki se navezujejo na poslovne bilance, sestavimo predračunsko davčno bilanco in ugotavljamo tako vpliv predračunskega davka na poslovne bilance. Primerno je izdelati več variant-različic tako poslovnih kot davčnih bilanc in se opredeliti za optimalno različico (Kokotec - Novak, 2006, str. 12).

Shema 1: Struktura davčne bilance

$$\begin{aligned} & \text{Davčni prihodki} \\ & - \text{davčni odhodki} \\ & = \underline{\text{DAVČNA OSNOVA BREZ OLAJŠAV}} \\ & - \text{davčne olajšave} \\ & - \text{davčna izguba iz preteklih let} \\ & = \underline{\text{DAVČNA OSNOVA PRED OBDAVČITVIJO}} \\ & \quad \times \text{davčna stopnja} \\ & = \underline{\text{DAVČNA OBVEZNOST}} \\ & - \text{vplačane akontacije} \\ & = \text{OBVEZNOST ZA IZPLAČILO PO DAVČNEM OBRAČUNU} \end{aligned}$$

Vir: Špes, Žužek Roppa: Optimizacija poslovnih učinkov skozi davčni vidik, 2006, str. 98.



## 2.4 Nekateri problemi pri optimiranju davčnih obveznosti v Sloveniji

V praksi se v Sloveniji pri mnogih primerih optimiranje davčnih obveznosti srečujemo z nekaterimi vprašanji, ki jih pri davčnem nadzoru poslovanja davčnih zavezancev večkrat v ospredje postavlja tudi davčni organ:

1. kaj so davčno priznani odhodki;
2. kaj so povezane osebe;
3. kaj so transferne cene (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 180).

### 2.4.1 Opredelitev davčno priznanih odhodkov

Pojem davčno priznanih odhodkov je tesno povezan z izdelavo davčnih bilanc in ZDDPO-2 (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 181).

Za ugotavljanje dobička se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.<sup>4</sup> ZDDPO-2 opredeljuje tudi nepriznane in delno priznane odhodke.

Za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, so odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

1. niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
2. imajo značaj privatnosti,
3. niso skladni z običajno poslovno prakso.

Odhodki niso skladni z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami, razen odhodkov, nastalih zaradi izrednih in ne pogostih dogodkov, ki so naravne nesreče ali zaradi drugih izrednih in ne pogostih dogodkov.<sup>5</sup>

Tako je potrebno pri ugotavljanju davčno priznanih odhodkov upoštevati posebnosti iz ZDDPO-2 (npr. maksimalno priznane amortizacijske stopnje, delitev stroškov reprezentance na davčno priznane in davčno nepriznane). Pri nastanku davčno priznanih odhodkov, ne upoštevajoč nekatere zakonske posebnosti, je tako potrebno upoštevati, da:

- se dejavnost ne more odvijati brez nastanka odhodkov (npr. proizvoda ne moremo proizvesti brez vstopnih stroškov porabe materiala, energije, delovne sile...), ;

---

<sup>4</sup> Tretji odstavek 12. člena ZDDPO-2

<sup>5</sup> 29. člen ZDDPO-2.

- odhodki nastanejo kot posledica opravljanja dejavnosti (npr. pri prevozu blaga nastajajo odhodki oziroma stroški goriva, amortizacije, delovne sile, ...);
- obstoji vzročna povezanost odhodkov in prihodkov (npr. ob nastanku prihodkov od prodaje trgovskega blaga so nastali odhodki nabavne vrednosti prodanega blaga, delovne sile, električne energije, prevozov, ...).

Izpolnitev enega izmed navedenih treh pogojev zadostuje za izkazovanje davčno priznanih odhodkov. Vendar, vseeno, za nekatere odhodke, ne moremo trditi, da gre za davčno nepriznane odhodke, saj je v ZDDPO-2 natančno opredeljeno samo to, kateri odhodki niso davčno priznani odhodki. Iz tega je mogoče izhajati, da je vse, kar ni opredeljeno kot davčno nepriznan odhodek, davčno priznan odhodek, v kolikor gre za priznane odhodke v skladu s SRS (2006) (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 182).

V SRS (2006) ni mogoče zaslediti pojma davčno priznanih ali nepriznanih odhodkov. Ker pa se odhodki izkazujejo s knjigovodskimi listinami, bi lahko opredeljevali kot poslovne in posredno davčne odhodke vse tiste (razen izjem, opredeljenih v ZDDPO-2), ki so izkazani z verodostojno knjigovodsko listino.<sup>6</sup>

Glede priznavanja davčno priznanih odhodkov se pri inšpiciranju davčnih zavezancev davčnega organa v slovenski davčni praksi pogosto srečujemo z mnogimi primeri, v katerih davčni organ večkrat pristransko in brez ustrezne materialne podlage opredeljuje nastanek davčno nepriznanih odhodkov. Pavšalno opredeljevanje davčnega organa, da določeni odhodki niso izkazani z verodostojno knjigovodsko listino, še ne pomeni utemeljitev za izločitev odhodkov iz davčne bilance (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 183).

## 2.4.2 Poslovanje med povezanimi osebami

Izraz povezane osebe je neločljivo povezan z izrazom transferne cene, kajti transferne cene so po opredelitvi cene med povezanimi osebami.

V primerljivih tujih zakonodajah se izraz povezane osebe uporablja za pravne ali fizične osebe, ki imajo zaradi svojih specifičnih, bodisi kapitalskih bodisi poslovnih povezav, možnost vpliva na odločitve pri oblikovanju medsebojnih transfernih cen.

Povezane osebe v Sloveniji je od 1.1.2005 dalje precej natančno opredeljeval ZDDPO-1, od 1.1.2007 pa jih po novem opredeljuje ZDDPO-2. Hkrati pa je treba ugotoviti, da so bile povezane osebe opredeljene že v davčni zakonodaji, ki je s 1.1.2005 prenehala veljati in sicer v ZDDPO. Vendar pa je bila omenjena zakonska ureditev povezanih oseb popolnoma neustrezna in je kot taka puščala v dvomu tako davčne zavezance kot tudi davčni organ.

---

<sup>6</sup> Pri opredeljevanju odhodkov je potrebno upoštevati SRS 17, pri opredeljevanju (verodostojnih) knjigovodskih listin pa SRS 21.

Trenutno veljavni ZDPPO-2, ki se je v celoti začel uporabljati s 1.1.2007, vsebuje štiri člene in sicer od 16. člena do 19. člena, ki se nanašajo na transferne cene in s tem na opredelitev povezanih oseb. Vendar pa opredelitev povezanih oseb vsebujeta le dva med njimi: 16. člen opredeljuje povezane osebe, kadar je vsaj ena izmed oseb nerezident, 17. člen pa povezane osebe rezidente. V 18. členu je določen način zagotavljanja, hrambe in predlaganja podatkov o povezanih osebah in transfernih cenah in se pri tem sklicuje na Zakon o davčnem postopku. V 19. členu je urejen zgolj način določanja obresti od posojil med povezanimi osebami (Guzina, 2007, str. 101).

Opredelitev poslovanja med povezanimi osebami je z vidika optimiranja davčnih obveznosti pomembna zaradi opredelitve takšnega poslovanja na davčno bilanco v skladu z določili ZDDPO-2.

### **Rezident – nerezident**

V skladu s 1. odstavkom 16. člena ZDPPO-2 se za povezani osebi štejeta »zavezanec rezident ali nerezident in tuja pravna oseba ali tuja pravna oseba brez pravne osebnosti, ki ni zavezanec (v nadaljnjem besedilu: tuja oseba), če:

1. ima zavezanec neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic, v tuji osebi ali obvladuje tujo osebo na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali
2. ima tuja oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v zavezancu ali obvladuje zavezanca na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali
3. ima ista oseba hkrati neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh zavezancih ali ju obvladuje na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali
4. imajo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh rezidentih ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami.«

### **Rezident – rezident**

V skladu s prvim odstavkom 17. člena ZDDPO-2 se za povezani osebi štejeta« rezidenta:

1. ki sta povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima en rezident neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem rezidentu ali obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami, ali

2. če imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani v dveh rezidentih neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.«

Skladno z drugim odstavkom 17. člena ZDDPO-2 se za povezani osebi štejeta tudi »rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost, če ima ista fizična oseba ali njeni družinski člani v rezidentu najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.«

Zakonodajalec v 17. čl. ZDDPO-2 jasneje in natančneje pojasnjuje kategorije davčne osnove za posle med povezanimi osebami rezidenti v 4., 5., in 6. odstavku tega člena in jih opredeljuje enako kot pri poslih med povezanimi osebami, pri katerih je vsaj ena oseba med njimi nerezident. Torej pri ugotavljanju odhodkov in prihodkov rezidenta iz poslov med dvema rezidentoma se upošteva opredelitev po pogojih iz 16.čl. ZDDPO-2.

### **2.4.3 Ugotavljanje transfernih cen**

Pri poslovanju med povezanimi osebami tudi slovenska zakonodaja opredeljuje transferne cene.

Glede na opredelitev je transferna cena torej vsaka cena, po kateri si dve ali več povezanih oseb (ali posameznih delov teh povezanih oseb) med seboj zaračunavajo določeno blago oziroma storitve. Transferna cena je lahko enaka oziroma podobna tržni ceni, torej ceni, za katero bi se med seboj dogovorili dve nepovezani osebi. Če transferna cena ni enaka oziroma podobna tržni ceni, torej ceni, za katero bi se med seboj dogovorili dve nepovezani osebi, jo imenujemo neprilagojena transferna cena. Ta je rezultat dejstva, da sta se zanj dogovorili dve povezani osebi, ki zaradi možnosti vpliva na medsebojne odločitve lahko s postavitvijo transferne cene zasledujeta tudi druge cilje. Namesto cilja maksimiziranja dobička vsake izmed povezanih oseb posebej je lahko cilj znižanje davčnih bremen skupine povezanih oseb kot celote in posledično maksimiziranje čistega dobička te skupine kot celote (Guzina, 2003, str. 4-5). Zato mora davčni zavezanec, ki posluje s povezanimi osebami, nameniti posebno pozornost prav oblikovanju transfernih cen in o načinu njihovega oblikovanja pripraviti ustrezno dokumentacijo. Praviloma namreč velja, da je davčni zavezanec tisti, ki mora davčnemu organu dokazati, da so oblikovane transferne cene ustrezne, torej enake cenam, ki bi jih na trgu dogovorili dve nepovezani osebi (Guzina, 2007, str. 103-104).

Transferne cene slovenska zakonodaja na eni strani uporablja za minimalno določitev višine prihodkov, na drugi strani pa kot maksimalno višino opredelitve davčno priznanih odhodkov.

Četrti odstavek 17. čl. ZDDPO-2 pravi, da se »pri ugotavljanju prihodkov zavezanca upoštevajo cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar prihodki

najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen, določenih v skladu s pogoji in na način iz 16. člena tega zakona«.

Peti odstavek 17. čl. ZDDPO-2 pravi, da se »pri ugotavljanju odhodkov zavezanca upoštevajo cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar odhodki največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen, določenih v skladu s pogoji in na način iz 16. člena tega zakona«.

Novost, ki jo prinaša ZDDPO-2 je tudi 6. odstavek 17. člena, ki pravi, da se »ne glede na določbe četrtega in petega odstavka tega člena pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov rezidentov iz poslov med dvema rezidentoma, ki sta povezani osebi, davčna osnova ne poveča oziroma zmanjša, razen če eden od rezidentov:

1. v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj;
2. ali plačuje davek po tem zakonu po stopnji 0% oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje po 60.čl. tega zakona; ali
3. je oproščen plačevanja davka po tem zakonu«.

Edina višina transferne cene, ki jo ZDDPO-2 natančno določa, je višina priznane obrestne mere za posojila med povezanimi osebami skladno z 19. členom ZDDPO-2. To pomeni, da je potrebno ugotoviti davčne posledice poslovanja med povezanimi osebami predvsem pri določanju obrestnih mer pri kreditiranju med povezanimi osebami, če pri sklenitvi kreditnega razmerja ni upoštevana davčno priznana obrestna mera za poslovanje med povezanimi osebami.

Področje transfernih cen je v Sloveniji od 1.1.2007 urejeno v treh predpisih:

1. v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), od 16. člena do 19. člena,
2. v Pravilniku o transfernih cenah (Uradni list RS, št. 141/2006),
3. v Zakonu o davčnem postopku (ZDavp-2) v 40. členu in 382. členu, kazenske določbe pa v 397. členu.

Poleg navedenega je kot izhodiščno literaturo možno uporabljati tudi smernice OECD, ki so temelj ureditve področja transfernih cen tako v Sloveniji kot v večini drugih evropskih držav.

ZDDPO-2 v 16. členu opredeljuje, katere metode lahko uporabljajo zavezanci pri določanju transfernih cen in ki naj bi bile sprejemljive tudi za davčno upravo:

1. metodo primerljivih prostih cen;
2. metodo preprodajnih cen;
3. metodo dodatka na stroške;
4. metodo porazdelitve dobička;
5. metodo stopnje čistega dobička.

Osnova za izvajanje 16. člena ZDDPO-2 je Pravilnik o transfernih cenah, ki v 8. členu določa, da mora davčni zavezanec pri določanju primerljivih tržnih cen uporabiti metodo primerljivih prostih cen, če je izpolnjen vsaj eden od pogojev iz 7. člena tega pravilnika. Če to ni mogoče, je potrebno uporabiti metodo preprodajnih cen ali metodo dodatka na stroške prednostno pred metodama porazdelitve dobička in stopnje čistega dobička. Uporabiti je mogoče tudi ustrezno kombinacijo navedenih metod.

V nadaljevanju navajamo pogoje transakcij iz 7. člena Pravilnika o transfernih cenah, ki pravi da se »pri uporabi metod za določanje primerljive tržne cene šteje, da je nepovezana transakcija primerljiva s povezano transakcijo, če je izpolnjen vsaj eden izmed naslednjih pogojev:

a.) nobena od razlik med transakcijami, ki se primerjajo, ali med osebami, ki so udeležene v vseh transakcijah, ne more bistveno vplivati na:

- ceno na prostem trgu pri uporabi metode primerljive proste cene,
- razliko v ceni na prostem trgu pri uporabi metode preprodajne cene,
- dodatek na stroške na prostem trgu pri uporabi metode dodatka na stroške,
- stopnjo čistega dobička na prostem trgu pri uporabi metode stopnje čistega dobička ali

b.) obstaja možnost, da se bistveni vplivi razlik med primerjanimi transakcijami odpravijo z ustreznimi prilagoditvami.

## **2.5 Sklepne ugotovitve**

Rezultati uspešnega razvoja podjetja se kažejo predvsem v uresničevanju osnovnega podjetniškega cilja, to je v maksimiziranju dobička in ohranjanju njegove vrednosti, kar lahko dosežemo z optimiranjem davčnih obveznosti. Optimiranje davčnih obveznosti dobiva svoj pomen takrat, ko se v podjetju začne izvajati aktivno vodena davčna politika. Davčna politika v podjetju obsega določitev podjetniških ciljev na področju obdavčitve in potrebnih sredstev za njihovo dosego. Pri tem je potrebno poudariti, da jo je potrebno vključiti že v fazo planiranja in tako lahko še pravočasno vpliva na spreminjanje poslovne politike. Davčna politika bi morala biti vpeta praktično v vse odločitve v podjetju. Pri nas postaja aktivna davčna politika podjetja pomembna šele v zadnjem času, ko se je uveljavil izraz optimiranje davčnih obveznosti, kot iskanje tiste poti, ki je iz davčnega in poslovnega vidika najugodnejša za podjetja.

Sprejem Slovenije v Evropsko unijo leta 2004 je bistveno spremenil zakonodajno področje. Novi predpisi na področju obdavčitve podjetij z davkom od dohodkov pravnih oseb prinašajo precej novosti pri davčni obravnavi transfernih cen. Za razliko od ZDDPO pri poslovanju med povezanimi osebami, sta ZDDPO-1 in novi ZDDPO-2 bistveno bolj uredila področje transfernih cen in povezanih oseb, zlasti z določitvijo ustreznih metod transfernih cen in z natančno opredelitvijo povezanih oseb in transfernih cen med njimi. Vendar pa so problemi na tem področju še vedno prisotni, predvsem pri uporabi v praksi kar je zlasti vidno na področju davčnega optimiranja. Problem pri davčnem optimiranju pa predstavljajo tudi davčno priznani odhodki.

### **3 NADZOR NAD IZVAJANJEM DAVČNE POLITIKE**

Vse faze davčne politike je potrebno nadzorovati zaradi izpeljave in realizacije davčne politike podjetja. Če se v postopku nadzora ugotovijo odstopanja od zastavljene davčne politike, je potrebno ugotoviti vzroke za odstopanja in uresničiti korekcijo posamezne faze davčne politike.

Rezultati nadzora imajo bistven vpliv na optimiranje davčnih obveznosti, saj nadzor s strani davčnega organa lahko vodi k sankcioniranju podjetja za storjene davčne nepravilnosti, s samonadzorom pa podjetje preprečuje in minimizira potencialne negativne vplive na optimiranje davčnih obveznosti (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 102-103).

#### **3.1 Nadzor davčne politike s strani države**

Država lahko preko davčnega organa nadzira samo rezultate davčne politike podjetja.

Naloge davčne službe, ki jih v Sloveniji izvaja Davčna uprava Republike Slovenije so (3. člen ZDS-1-UPB2):

1. pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev;
2. opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, določenih s predpisi o obdavčenju;
3. preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj, določenih v predpisih, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna služba, ter vodenje postopka za prekrške prekrškovnega organa;
4. izvajanje predpisov Evropske skupnosti (v nadaljnjem besedilu; Skupnosti) in mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo z delovnega področja službe, sodelovanje in izmenjava podatkov z organi Skupnosti, pristojnimi organi držav članic EU in s pristojnimi organi drugih držav;
5. sodelovanje z mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji s področja davkov;
6. proučevanje in analiziranje delovanja davčnega sistema in ukrepov davčne politike ter dajanje pobud za reševanje zadev s tega področja;
7. opravljanje drugih nalog, določenih z zakonom ali s predpisom na podlagi zakona.

Davčna uprava izvaja naloge iz prejšnjega odstavka v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčenje (ZDDPO-2) in postopek v zvezi z obdavčenjem (ZDavP-2), zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor (ZIN-UPB1), z drugimi predpisi ter mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo Slovenijo, in v skladu s tem zakonom (ZDS-1-UPB2).

V nadaljevanju prikazujemo statistiko rezultatov inšpekcijskih pregledov s strani davčnega organa v Sloveniji za leto 2006 (DURS, Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006, junij 2007).

Tabela 3: Letni načrt in realizacija davčnih inšpekcijskih nadzorov v Sloveniji v letu 2006

	letni načrt 2006	realizacija 2006	% doseganja letnega načrta
1. Št. davčnih inšpekcijskih pregledov	5.850	5.069	86,6
2. Skupaj neposredne obveznosti po zapisnikih v mio SIT	23.762,6	16.549,2	69,6
3. Skupaj posredne obveznosti v mio SIT	9.318,3	7.620,2	81,8

Vir: DURS: Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006, junij 2007, str. 49.

V letu 2006 je bilo opravljenih 5.069 davčnih inšpekcijskih nadzorov. V postopkih davčnih inšpekcijskih nadzorov so bile ugotovljene dodatne neposredne obveznosti v višini 16.549,2 milijona SIT ter posredne obveznosti v višini 7.620,2 milijona SIT. Delež davčnih inšpekcijskih nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi je v letu 2006 znašal 56% vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov.

Upoštevajoč davčno prakso v Sloveniji so takšni rezultati v letu 2006 predvsem odraz po eni strani davčne nemorale davčnih zavezancev, kamor lahko uvrščamo tudi njihovo davčno neznanje in neizvajanje davčne politike, po drugi strani pa tudi davčne nemorale države, ki se kaže v nedorečeni zakonodaji, neupoštevanju materialnih predpisov s strani davčnih inšpektorjev, neenakopravnem obravnavanju davčnih zavezancev itd. (Špes, Žužek, Roppa, 2006, str. 105).

Davčni inšpekcijski nadzori so bili usmerjeni na opravljanje sočasnih delnih davčnih inšpekcijskih nadzorov davka od dobička pravnih oseb v povezavi z DDV ter opravljanje koordiniranih nadzorov pri davčnih zavezancih, ki poslujejo z gotovino s poudarkom na gostinstvu. Poudarek je bil tudi na nadzoru davčnih zavezancev, ki poslujejo v rizičnih dejavnostih, kot so na primer gradbeništvo, poslovanje z nepremičninami, najem in poslovne storitve, trgovina z motornimi vozili in posredništvo pri prodaji, trgovina z računalniško opremo itd.

Tabela 4: Davčni inšpekcijski pregledi in kršitve v letu 2006 in prvem polletju 2007

	Leto 2006	prvo polletje 2006	prvo polletje 2007	indeks jan-jun 07/06
1. Št. davčnih inšpekcijskih pregledov	5.069	2.069	3.256	157,4
2. Št. davčnih inšpekcijskih nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi	2.838	1.266	1.632	128,9
3. Delež inšpekcijskih nadzorov z nepravilnostmi v %	56,0	61,2	50,1	-

Vir: DURS, 2007.

Davčna uprava RS je v prvem polletju 2007 opravila 3.256 davčnih inšpekcijskih nadzorov pri čemer so ugotovili 1.632 nepravilnosti, torej pri vsakem drugem nadzoru. Stanje je v prvem polletju 2007 je bilo nekoliko boljše kot v enakem obdobju lani. Najpogostejše kršitve so bile: neizdajanje računov, še posebej pri gostincih, odvetnikih, prevoznikih in gradbincih; pomanjkljivo vodenje evidenc (blagajniško poslovanje, evidence potnih stroškov, gradbenih dnevnikov); navidezni računi za odhodke (neopravljene storitve v gradbeništvu, prevozništvu, svetovalne storitve); nepravilnosti povezane z amortiziranjem



(ponovni izračun za že amortizirana osnovna sredstva, za že odtujena osnovna sredstva); stroški za osebno rabo – namen privatnosti (praviloma ni razmejitve med poslovno in zasebno rabo); nepopolne evidence za potne stroške (Kaučič, 2007, str. 16).

Tabela 5 : Število davčnih inšpekcijskih nadzorov po vrsti nadzora

Vrsta inšpekcijskega nadzora	letni načrt 2006	realizacija 2006	% realizacije 2006	% doseganja letnega načrta
Celoviti	299	358	7,06	119,7
Delni	2.501	1.982	39,10	79,3
Hitri	2.518	2.585	51,00	102,7
Akcije	532	144	2,84	27,1
<b>Skupaj</b>	<b>5.850</b>	<b>5.069</b>	<b>100</b>	<b>86,6</b>

Vir: DURS: Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006, junij 2007, str.49.

Glede na vrsto nadzora imajo največji delež v strukturi realiziranih nadzorov hitri davčni inšpekcijski nadzori, to pa je posledica izvedbe kontroliranih akcij pri gostincih (51%). Sledijo delni davčni inšpekcijski nadzori z 39,1% in celoviti davčni inšpekcijski nadzori, ki imajo v strukturi opravljenih nadzorov 7,1%. Najnižji delež imajo akcije, delež teh znaša 2,8% vseh realiziranih davčnih inšpekcijskih nadzorov.

Tabela 6 : Struktura davčnih inšpekcijskih nadzorov po vsebini nadzora

Vsebina inšpekcijskega nadzora	% realizacije 2006
1. Pregled blagajniškega poslovanja	31,7
2. Pregled obračuna DDV	15,2
3. Davek od dobička pravnih oseb in DDV	10,4
4. Letni pregled DDV	9,0
5. Davek od dobička pravnih oseb	6,5
6. Davek od dohodkov iz dejavnosti in DDV	5,7
7. Davki in prispevki od plač in drugih prejemkov	4,4
8. Celosten pregled pravnih oseb	4,3
9. Poslovne knjige in dokumentacija	3,4
10. Davek od dohodkov iz dejavnosti	2,6
11. Letni pregled samostojnih podjetnikov posameznikov	2,2
12. Računi, navzkrižna kontrola	2,0
13. Drugo	2,6
<b>14. Skupaj</b>	<b>100</b>

Vir: DURS: Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006, junij 2007, str. 51.

Glede na vsebino nadzora je bilo največ nadzorov blagajniškega poslovanja, in sicer 31,7% vseh davčnih inšpekcijskih nadzorov. Sledijo DDV nadzori z 24,9% vseh nadzorov, ter sočasni nadzori davka od dobička pravnih oseb in DDV z 10,4% vseh inšpekcijskih nadzorov.

Tabela 7 : Število davčnih inšpekcijskih nadzorov po velikosti in statusu davčnih zavezancev

Velikost in status davčnega zavezanca	realizacija 2006	% realizacije 2006
Velika pravna oseba	454	8,97
Srednje velika pravna oseba	708	13,90
Mala pravna oseba	1.492	29,43
Skupaj pravne osebe	2.654	52,36
Skupaj samostojni podjetniki posamezniki	1.848	36,46
Ostali	567	11,18
<b>Skupaj</b>	<b>5.069</b>	<b>100</b>

Vir: DURS: Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006, junij 2007, str. 51.

Največ davčnih inšpekcijskih nadzorov je bilo opravljenih pri pravnih osebah, in sicer 52,4% vseh, sledijo davčni inšpekcijski nadzori pri samostojnih podjetnikih posameznikih, pri katerih je bilo opravljenih 36,5% inšpekcijskih nadzorov.

Tabela 8 : Število davčnih inšpekcijskih nadzorov po dejavnosti

Dejavnost davčnega zavezanca	realizacija 2006	% realizacije 2006
Kmetijstvo	67	1,32
Predelava	703	13,87
Gradbeništvo	391	7,71
Trgovina	1.060	20,92
Gostinstvo	1.556	30,69
Promet	286	5,64
Finančne storitve	72	1,42
Posredniške storitve	528	10,42
Javne in osebne storitve	234	4,62
Ostalo	172	3,39
<b>Skupaj</b>	<b>5.069</b>	<b>100</b>

Vir: DURS: Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006, junij 2007, str. 52.

V letu 2006 je bilo največ nadzorov opravljenih pri zavezancih, ki se ukvarjajo z gostinsko dejavnostjo. V tej dejavnosti je bilo opravljenih 30,7% vseh inšpekcijskih nadzorov. Sledijo davčni inšpekcijski nadzori pri zavezancih, ki opravljajo dejavnost trgovine, kjer je bilo opravljenih 20,9% vseh inšpekcijskih nadzorov.

Tabela 9 : Dodatno ugotovljene obveznosti in plačila po vrstah obveznosti v mio SIT

Vrsta obveznosti	letni načrt 2006	realizacija 2006	% realizacije 2006	% doseganja letnega načrta
<b>Davčni prihodki</b>	<b>23.746,1</b>	<b>16.543,6</b>	<b>99,97</b>	<b>69,7</b>
Davki na dohodek in dobiček	10.858,9	6.931,7	41,89	63,8
Prispevki za socialno varnost	2.863,5	1.474,6	8,91	51,5
Davki na plačilno listo in delovno silo	264,9	119,9	0,72	45,3
Davki na premoženje	0	51,3	0,31	0
Domači davki na blago in storitve	9.598,1	7.884,5	47,65	82,1
Drugi davki	160,7	81,6	0,49	50,8
<b>Nedavčni prihodki</b>	<b>16,5</b>	<b>5,7</b>	<b>0,03</b>	<b>34,4</b>
<b>Skupaj neposredne obveznosti</b>	<b>23.762,6</b>	<b>16.549,2</b>	<b>100</b>	<b>69,6</b>
<b>Skupaj posredne obveznosti</b>	<b>9.318,3</b>	<b>7.620,2</b>	<b>100</b>	<b>81,8</b>

Vir: DURS: Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006, junij 2007, str. 53.

Največji znesek so imele dodatno ugotovljene neposredne obveznosti iz naslova domačih davkov na blago in storitve, in sicer 47,6% vseh davčnih prihodkov. Sledijo davki na dohodek in dobiček, ki v strukturi pomenijo 41,9% davčnih prihodkov.

### 3.1.1 Najpogostejše nepravilnosti ugotovljene pri inšpekcijskem nadziranju

Najpogostejše nepravilnosti ugotovljene pri inšpekcijskem nadziranju v letu 2006 so bile povezane z verodostojnostjo knjigovodskih listin, z odpisi ali popravki vrednosti terjatev, s poslovno (ne)potrebnimi odhodki, z opredelitvijo prejemkov po Zakonu o dohodnini, s stroški reprezentance in reklame, s povezanimi osebami in transfernimi cenami, s pogoji cenitve davčne osnove in z metodo cenitve<sup>7</sup>, z investiranjem v opredmetena osnovna sredstva in s tem povezano olajšavo.

V prejšnjem odstavku navedene nepravilnosti ugotovljene pri inšpekcijskem nadziranju v letu 2006 so povzete iz Davčnih biltenov iz poglavij Nepravilnosti ugotovljene v inšpekcijskih pregledih.

<sup>7</sup> Postopek cenitve je upravni postopek, s katerim ugotovimo osnovo za pobiranje davkov. Je torej – čeprav poseben – ugotovitveni postopek, za katerega veljajo splošna načela. Potrebno je ravnanje po načelu, po katerem mora davčni organ po službeni dolžnosti raziskati in upoštevati vsa dejstva, ki so za pobiranje davkov merodajna, torej dejstva, ki so se dejansko zgodila in ki so pomembna za rezultat cenitve. Tudi v cenitvenem postopku velja, da je treba v primeri dvoma odločujoča razmerja in dejstva presojeti in upoštevati v korist davčnega zavezanca. Marian Wakounig, davčno inšpiciranje in cenitev davčne osnove, MFB Consulting, Ljubljana, 1998, str. 51.

Večina navedenih primerov namreč dopušča davčnemu organu pri dokazovanju domnevnih nepravilnosti prosto presojo, saj zanje v zakonodaji ne najdemo popolnoma natančnih opredelitev, davčni organ pa v večini primerov ne presoja po načelu »v primeru dvoma v korist zavezanca« (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 105-106).

Branje poročil o delu Davčne uprave Republike Slovenije bi moralo biti sestavni del izobraževanja zaposlenih v podjetjih in davčnih svetovalcev, ki se ukvarjajo z oblikovanjem davčne politike.

Iz navedenega Poročila o delu davčne uprave za leto 2006 je moč opredeliti značilnosti podjetij v Sloveniji, ki so bila največkrat na »udaru« nadzora Davčne uprave v letu 2006. Najpogosteje so bila inšpicirana majhna in srednje velika podjetja, ter samostojni podjetniki posamezniki, ki se ukvarjajo predvsem z gostinstvom in trgovino in precej investirajo v opremo, predmet davčnega nadzora pa so bili predvsem DDV in davek o dobička oziroma davek od dohodka iz dejavnosti.

### **3.1.2 Zakonski postopki davčnega inšpekcijskega nadzora v Sloveniji**

Davčno inšpiciranje pomeni naknadni nadzor nad davčnimi zavezanci. Davčni inšpekcijski nadzor (DIN) obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, kontrolo zakonitosti poslovanja davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov in kazni, določenih v Zakonu o prekrških. Namen delovanja davčne inšpekcije sleherne države je preverjanje pravilnosti obračunavanja in plačevanja javnih dajatev v skladu z zakoni, ki morajo imeti v sebi vgrajena različna načela, zlasti načelo enakopravnega obravnavanja davčnih zavezancev kot eno izmed najpomembnejših načel v davčnih zakonih (Karneža Sintič, 2005, str. 19).

DIN izvajajo davčni inšpektorji na podlagi sklepa o izvedbi DIN praviloma na sedežu zavezanca za davek (135. in 137. člen ZDavP-2).

Po vročitvi sklepa o začetku DIN opravi davčni inšpektor uvodni razgovor, v katerem se najprej seznanijo z odgovorno osebo in pooblaščenimi osebami davčnega zavezanca, ki bodo sodelovale pri nadziranju. Oseba s strani davčnega zavezanca, ki bo sodelovala pri nadziranju je lahko davčni svetovalec. V uvodnem razgovoru davčni inšpektor pojasni vrsto, obseg in predvideno trajanje DIN.

Uvodnemu razgovoru sledi spoznavanje okolja kontroliranja, spoznavanje načina poslovanja, ureditve računovodstva in informacijskega sistema ter poznavanje ustroja in delovanja notranjih kontrol pri davčnem zavezancu.

Na osnovi navedenih poizvedovanj in opazovanj si davčni inšpektor ustvari splošno sliko o poslovanju inšpicirane pravne osebe, ki mu služi za oceno tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju. Od nje sta odvisna obseg in vrsta podatkov, ki jih bo v vsebinskem postopku izvedbe nadzora dejansko pregledal.

Ne glede na vrsto in naravo ugotovljenih nepravilnosti v postopku DIN, je davčni inšpektor dolžan vsa ta dejstva proučiti in ovrednotiti njihov vpliv na izkazano stanje v davčnem obračunu in posledično na višino davčnega bremena zavezanca za davek.

Pred sestavo zapisnika o rezultatih DIN mora davčni inšpektor opraviti sklepni razgovor z davčnim zavezancem o rezultatu DIN, v katerem mora zavezanca za davek opozoriti na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, na pravne posledice ugotovitev DIN in na davčne učinke teh ugotovitev (139. člen ZDavP-2).

O ugotovitvah v postopku inšpekcijskega pregleda mora biti sestavljen zapisnik, ki je obvezno predan davčnemu zavezancu ali njegovemu zastopniku - davčnemu svetovalcu skladno s pooblastilom davčnega zavezanca najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu. Ugotovitve lahko davčni zavezanec in njegov zastopnik izpodbijata s pripombami na davčni zapisnik v zakonsko dogovorjenem roku. Davčni zavezanec oz. njegov zastopnik podata na zapisnik pripombe v 20 dneh po vročitvi zapisnika. Rok za pripombe se na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca lahko s sklepom podaljša praviloma največ za dodatnih deset dni, vendar mora zahtevo za podaljšanje roka za pripombe davčni zavezanec vložiti pred iztekom roka (140.čl. ZDavP-2). Če pride do nesoglasja v davčnem zapisniku med davčnim zavezancem in davčnim inšpektorjem, mora inšpektor pripraviti ustrezne argumente za svoje ugotovitve. Bistveno je, da inšpektor privoli v proučitev vsakega argumenta davčnega zavezanca, čeprav ni nobenega dokaza v prid tega argumenta. V primeru opravičenih pripomb mora ustrezno popraviti ugotovitve v inšpekcijskem pregledu. Davčni zavezanec mora dobiti občutek, da je obravnava poštena in da so bili dopustni vsi tehtni in upravičeni odbitki in olajšave. Pripombe na zapisnik o inšpekcijskem pregledu preverja inšpektor, ki je opravil inšpiciranje. Če davčni zavezanec za davek v pripombah navaja nova ali dodatna dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo, davčni organ sestavi dodatni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb. Glede vročanja in vlaganja pripomb na dodatni zapisnik se uporabljajo enake določbe kot v primeru zapisnika (140. člen ZDavP-2).

Po končanem DIN davčni organ izda odločbo o odmeri po 84. členu ZDavP-2 oziroma odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti. Glede ugotovitev in dejanj, opravljenih v DIN, o katerih je bilo že pravnomočno odločeno, se nadzor ne more ponoviti (141. člen ZDavP-2).

Če davek po odločbi o odmeri ni plačan v predpisanih rokih skladno z ZDavP-2 ali v rokih predpisanih z zakonom o obdavčenju, davčni organ začne davčno izvršbo. Davčni organ začne davčno izvršbo z izdajo sklepa o davčni izvršbi (143. člen ZDavP-2). Zoper sklep o davčni izvršbi je dovoljena pritožba. Pritožba se vložijo v osmih dneh od vročitve sklepa o izvršbi pri davčnem organu, ki je izdal sklep o izvršbi. Pritožba pa ne zadrži začete davčne izvršbe, razen pod posebnimi pogoji odločitve davčnega organa (157. člen ZDavP-2).

Davčni organ lahko na prošnjo davčnega zavezanca dovoli odlog plačila davka za čas do dveh let oziroma dovoli plačilo davka v največ 24 mesečnih obrokih v obdobju 24 mesecev, če bi davčnemu zavezancu zaradi plačilne nezmožnosti ali izgube sposobnosti pridobivanja prihodkov iz razlogov, na

katere davčni zavezanec ni mogel vplivati, nastala hujša gospodarska škoda in bi davčnemu zavezancu odlog ali obročno plačevanje davka omogočilo preprečitev hujše gospodarske škode (102. člen ZDavP-2).

Davčni organ zahteva zavarovanje plačila v primeru odloga ali obročnega plačila davčne obveznosti s sklepom v katerem se določi vrsto zavarovanja (111. člen ZDavP-2). Vrste instrumentov zavarovanja so določeni v 117. členu ZDavP-2.

### **3.1.3 Pritožba zoper davčno odločbo po Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2)**

S 1. januarjem 2007 se je začel uporabljati ZDavP-2, ki prinaša nekaj novosti glede ureditve v zvezi s pravnimi sredstvi zoper davčno odločbo. Pri tem je potrebno poudariti, da se v skladu z določbo drugega odstavka 3. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (ZUP-1) za vsa tista vprašanja, ki z ZDavP-2 niso urejena, uporabljajo določila ZUP-1. To pomeni, da je pri vložitvi pravnega sredstva v davčnem postopku potrebno upoštevati določila obeh zakonov, saj ZDavP-2 marsikaterih podrobnejših procesnih vprašanj ne ureja. V nadaljevanju se bomo osredotočili na najpogosteje uporabljeno pravno sredstvo – pritožbo zoper davčno odločbo (Pinter, 2007, str. 1-3).

#### ***Vročitev odločbe organa prve stopnje in rok za pritožbo***

Pritožbo je mogoče vložiti zoper odločbo organa prve stopnje (ki sta Davčna uprava Republike Slovenije in Carinska uprava Republike Slovenije) v 15 dneh. Pritožbo zoper odločbo, izdano v inšpekcijskem nadzoru, pa se lahko vложи v roku 30 dni od vročitve odločbe. Pritožbeni rok izhaja iz pravnega pouka odločbe organa prve stopnje zoper katero se vloga pritožba. Pritožba se vedno vložijo pri organu, ki jo je izdal. V kolikor je pomotoma vložena pri organu druge stopnje, torej pritožbenemu organu, v zakonsko predpisanem roku, se bo kljub temu štela za pravočasno. Organ druge stopnje pa jo mora tako odstopiti organu prve stopnje zaradi oprave formalnega preizkusa pritožbe (drugi odstavek 239. člena ZUP-1). V izogib nejasnostim je najbolje, da pritožnik že v uvodu pojasni, da je vloga, ki jo naslavlja na organ prve stopnje, pritožba. Ne glede na to mora sicer organ prve stopnje obravnavati vsako vlogo in v vsakem primeru ugotavljati glede na njeno vsebino, ali gre za pritožbo. V primeru, ko ni povsem jasno, za katero pravno sredstvo gre (pritožbo, odpravo in razveljavitev oziroma spremembo odločbe po nadzorstveni pravici, obnovo davčnega postopka, posebne primere odprave, razveljavitve in spremembe odločbe), mora organ prve stopnje pritožnika na podlagi določbe 65. člena ZUP-1 pozvati, da se izjasni, katero pravno sredstvo vloga.

#### ***Oblika in vsebina pritožbe***

Pritožbo je potrebno podati v pisni obliki in vsebini, kot jo določa 238. člen ZUP-1. V pritožbi mora biti navedena odločba, ki se izpodbija, in pri tem označen organ, ki jo je izdal, ter njena številka in datum. Pritožnik mora tudi navesti, zakaj izpodbija odločbo oziroma enega ali več pritožbenih razlogov. Pritožbo

je mogoče torej vložiti iz več pritožbenih razlogov. Le teh ZDavP-2 ne določa, določeni pa so v 237. členu ZUP-1, ki pozna te pritožbene razloge, in sicer:

- nepopolno ali napačno ugotovljeno dejansko stanje (ta pritožbeni razlog je podan, kadar organ prve stopnje ni povsem ugotovil dejanskega stanja ali pa je dejansko stanje napačno ugotovil),
- napačno uporabo materialnega prava (ta pritožbeni razlog je podan, kadar je organ prve stopnje sicer pravilno ugotovil dejansko stanje, vendar pa je na tako ugotovljeno dejansko stanje nepravilno uporabil materialne predpise),
- kršitev pravil postopka (ta pritožbeni razlog je podan, kadar je organ prve stopnje v postopku prekršil določila postopka, npr. če stranki ni omogočil izjaviti se v postopku).

Določene kršitve pravil postopka (npr., da je odločal nepristojni organ ali da so bila kršena določila o uporabi jezika ipd.), ki jih ZUP-1 opredeljuje kot bistvene kršitve postopka, mora organ druge stopnje preveriti po uradni dolžnosti, ne glede na to, ali jih je pritožnik navajal kot pritožbeni razlog ali ne. Navajanje novih dejstev in dokazov v pritožbi je dopustno zgolj v primeru, če pritožnik obrazloži, zakaj jih ni navedel že v postopku na prvi stopnji. Nova dejstva in novi dokazi pa se upoštevajo kot pritožbeni razlogi le, če so obstajali v času odločanja na prvi stopnji in če jih pritožnik upravičeno ni mogel predložiti oziroma navesti v postopku pred organom prve stopnje. Zaradi tega je priporočljivo, da v kolikor pritožnik izve za nova dejstva in dokaze, podrobneje v pritožbi obrazloži, kdaj in kako je izvedel zanje in te svoje trditve podkrepí tudi z morebitnimi dokazi; bodisi pisnimi dokazili bodisi predlaga zaslišanje določenih oseb, ki so bile navzoče, ko je za nova dejstva in dokaze izvedel.

### ***Formalni preizkus pritožbe pred organom prve stopnje***

Pritožba se vedno vloží pri organu prve stopnje, ki opravi t.i. formalni preizkus pritožbe v skladu z 240. členom ZUP-1, to pomeni, da ugotovi, ali je pritožba dopustna, vložena po upravičeni osebi in pravočasna. Če pritožba ne prestane formalnega preizkusa, torej če ni dopustna, bodisi ni dovoljena ali je prepozna, jo organ prve stopnje zavrže s sklepom. V kolikor pa formalni preizkus pritožbe pokaže, da je le ta dopustna, dovoljena in pravočasna, jo organ prve stopnje pošlje morebitnim strankam z nasprotnimi interesi in jim določi rok, da se izrečejo o pritožbi in morebitnih novih dejstvih in dokazih. Rok ne sme biti krajši od 8 dni in ne daljši od 15 dni. Pred izrekom tega roka organ prve stopnje o pritožbi ne sme odločiti oziroma je poslati v odločanje organu druge stopnje. V kolikor organ prve stopnje po izteku omenjenega roka ugotovi, da je pritožba utemeljena, ima dve možnosti, in sicer lahko v skladu z določilom 242. člena ZUP-1, če spozna, da je pritožba utemeljena, pa ni potreben nov ugotovitveni postopek, rešiti zadevo drugače in z novo odločbo nadomestiti odločbo, ki se s pritožbo izpodbija, bodisi v skladu z določilom 243. člena ZUP-1, če spozna, da je bil izvedeni postopek nepopoln in da je to utegnulo vplivati na odločitev o zadevi, dopolni zapisnik. V kolikor pa organ prve stopnje ne nadomesti izpodbijane odločbe z novo odločbo, mora pritožbo brez odlašanja najpozneje v 15 dneh od dneva, ko jo prejme, oziroma po poteku roka, v katerem imajo nasprotne stranke možnost nanjo odgovoriti, posredovati organu druge stopnje, da o njej odloči.

## ***Odločanje o pritožbi na drugi stopnji***

O pritožbi odloča Ministrstvo za finance. Pritožba je nesuspenzivno pravno sredstvo, kar pomeni, da ne zadrži izvršitve odmerne odločbe, če ni drugače določeno. Nesuspenzivnost je v javnem interesu, saj davčne dajatve predstavljajo pomemben proračunski vir denarnih sredstev. Vendar pa davčni organ odloži davčno izvršbo po uradni dolžnosti do odločitve o pritožbi, če oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi (87. člen ZDavP-2). V tem primeru gre za diskrecijsko pravico davčnega organa, da oceni, ali je pritožba utemeljena. V kolikor do odloga ne pride, v postopku pa se izkaže, da je bila pritožba pritožnika utemeljena, je, v kolikor pritožnik dokaže, da je šlo za protipravno ravnanje davčnih organov, podana odškodninska odgovornost države. Organ druge stopnje lahko pritožbo zavrže kot prepozno, nedovoljeno ali nedopustno, zavrne kot neutemeljeno ali ugodi in prvostopenjsko odločbo spremeni, ugotovi za nično oziroma odpravi ali reši zadevo sam ali pa jo vrne v ponovni postopek. Rok za odločitev na drugi stopnji je dva meseca od vložitve pritožbe. V kolikor v tem času odločba ni izdana, nastopi t.i. molk organa. Če drugostopenjski organ odločbo odpravi ali vrne v ponovno odločanje, je organ prve stopnje vezan na usmeritve drugostopenjskega organa. Odločiti pa mora po predpisu, ki je veljal v času prvega odločanja in ne v času ponovnega odločanja, zaradi varstva strank.

## ***Molk organa***

Lahko se zgodi, kot je bilo že nakazano v prejšnjem odstavku, da bodisi organ prve stopnje bodisi organ druge stopnje v predpisanem roku ne izda odločbe. V tem primeru nastopi molk organa, kar pomeni, da se šteje, da je bil zahtevek zavrnjen in je mogoče vložiti pritožbo zoper molk organa. Molk organa na prvi stopnji nastopi, če organ prve stopnje v roku enega meseca, kadar ni potreben poseben ugotovitveni postopek oziroma v roku dveh mesecev, kadar je potreben ugotovitveni postopek, ne izda in ne vroči odločbe strankam postopka. V kolikor stranka vložijo pritožbo zoper molk organa, mora prvostopenjski organ zadevo nemudoma predati organu druge stopnje, ki postopa po 255. členu ZUP-1. Najprej pozove organ prve stopnje, da se izjasni, zakaj odločba v zakonsko predpisanem roku ni bila izdana. Če spozna, da odločba iz upravičenih razlogov oziroma iz razlogov, ki so na strani stranke, ni bila pravočasno izdana, podaljša organu prve stopnje rok za odločbo za toliko časa, kolikor je trajal rok za zamudo, vendar ne več kot za en mesec. Če pa razlogi, zaradi katerih odločba ni bila pravočasno izdana, niso upravičeni, zahteva organ druge stopnje, naj mu organ prve stopnje pošlje vso dokumentacijo. Če lahko organ druge stopnje reši zadevo na podlagi zahtevane dokumentacije, izda svojo odločbo, če je ne more rešiti na ta način, pa opravi postopek in nato s svojo odločbo reši zadevo. V kolikor pa je v času postopka pred drugostopenjskim organom zadeva že rešena na prvi stopnji, organ druge stopnje pritožbo zavrže, saj pritožnik nima več interesa za pritožbo. Podobno je tudi v primeru, ko nastopi molk organa druge stopnje, torej v primeru, ko drugostopenjski organ ne odloči o pritožbi v zakonsko predpisanem roku dveh mesecev. V tem primeru je potrebno od drugostopenjskega organa zahtevati, da v nadaljnjih sedmih dneh izda odločbo. V kolikor organ druge stopnje ne izda odločbe v dodatnem roku, sme stranka sprožiti upravni spor na Upravnem sodišču Republike Slovenije, kot če bi bila njena pritožba zavrnjena. Tudi v tem primeru Upravno sodišče RS, ko prejme tožbo zaradi molka organa, pozove drugostopenjski organ, da se izjavi, zakaj v predpisanem roku ni izdal odločbe. Ker so postopki na Upravnem sodišču RS precej dolgotrajni zaradi velikega pripada zadev, ponavadi



drugostopenjski organ izda odločbo, preden je o tožbi zaradi molka odločeno pred Upravnim sodiščem RS. Vendar ima kljub temu postopek s tožbo zaradi molka organa svoje prednosti, ta je, da v veliki večini primerov pospeši izdajo odločbe s strani organa druge stopnje.

### **3.2 Nadzor davčne politike s strani podjetja**

Nadzor nad izvajanjem davčne politike s strani podjetja naj bi se izvajal nenehno, v vseh fazah davčne politike, na osnovi vnaprej določenih načrtov ali nepričakovano, s pomočjo zaposlenih ali zunanjih strokovno usposobljenih sodelavcev. Med zunanjimi strokovnimi sodelavci bi bilo potrebno izpostaviti predvsem davčne svetovalce, deloma tudi revizorje.

Davčno svetovanje je strokovno svetovanje v davčnih zadevah in drugih stvareh glede obveznih dajatev in pravic posameznikov. Obsega lahko tudi vodenje poslovnih knjig in dokumentacije za davčne potrebe strank, sestavljanje davčnih napovedi in obračunov, ki so pomembni za odmero oziroma plačilo davka, zastopanje strank v davčnih zadevah ter dajanje strokovnih mnenj in nasvetov.

Zaradi zapletenosti predpisov davčne zakonodaje in nezadostne ter nepopolne in nenatančne seznanjenosti davčnih zavezancev z materialnimi in postopkovnimi predpisi se kaže potreba po zakonskem urejanju področja davčnega svetovanja v Sloveniji (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 49). Trenutno še ni zakonsko urejeno s predpisi o pooblastilu – licenci opravljanje poklica davčnega svetovalca. Odsotnost zakonskih podlag za poslovanje in nudenje storitev davčnega svetovanja se zato skuša urejati v okviru Inštituta za revizijo v Ljubljani s sekcijo preizkušenih davčnikov in Društvom davčnih svetovalcev Slovenije, ki podeljuje interne nazive davčnih svetovalcev (Čokelc, Kokotec - Novak, Repovž, 2006, str. 270).

Ureditev davčnega svetovanja z uzakonitvijo davčnega svetovanja je lahko tudi eden izmed pokazateljev pravne države (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 48).

Davčni svetovalec lahko v okviru svojih storitev za davčnega zavezanca opravlja tudi zastopanje njegovih podjetniških interesov pred davčno upravo in sodnimi organi. Zato mora davčni svetovalec v Sloveniji za komuniciranje med davčnim zavezancem in davčno upravo dobro poznati vsebino Zakona o davčnem postopku in Zakona o davčni službi.

V primeru zastopanja davčnega zavezanca je zelo pomembno, kako so urejena pogodbeno razmerja med davčnim zavezancem in davčnim svetovalcem in kakšna je vsebina in širina pooblastila za zastopanje pred davčno upravo. Neodvisnost davčnega svetovalca je v spoštovanju zakonskih določil o razmerjih in obveznostih do davčnih organov na eni strani in v korektnem ter doslednem zastopanju davčnega zavezanca pred davčno upravo v skladu s sprejetimi pogodbenimi obveznostmi in pooblastili davčnega zavezanca na drugi strani. Korektno in dosledno zastopanje davčnega zavezanca pred davčno upravo pomeni, da davčni svetovalec zaradi svoje neodvisnosti tudi ni dolžan upoštevati

navodil, razlag in mnenj davčnih organov, če le ta niso podana zakonsko v predpisani obliki (Kokotec - Novak, 2005, str. 18).

Glede na to, da tudi gospodarska rast v Sloveniji temelji na malih in srednje velikih podjetjih, so podjetniki spoznali, da so najbolj učinkoviti zunanji davčni svetovalci, saj bi bila zaposlitev davčnega strokovnjaka za marsikaterega podjetnika neekonomična.

Čeprav prevladuje miselnost, da je lahko računovodja hkrati tudi davčni svetovalec, je praksa precej različna. Obsežnost davčne zakonodaje, tekoče spremembe in mnoga mnenja ter stališča slovenskih davčnih oblasti zahtevajo človeka, ki se ukvarja le s tem področjem. Davčni svetovalci v Sloveniji delujejo v družbah za davčno svetovanje, revizijskih družbah in kot samostojni podjetniki.

Potreb in pričakovanj strank, ki povprašujejo po davčnih storitvah, ni mogoče tipizirati, zato se je treba vsakega davčnega problema lotiti posebej. Največkrat je to odvisno od vrste in velikosti podjetja ter od pričakovanja posloводства.

Zaradi zapletenosti davčnega sistema v Sloveniji se računovodje ukvarjajo predvsem s formalno pravilnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti. Že manjše formalne napake pri izpolnjevanju davčnih evidenc, ki nimajo vpliva na višino davčne obveznosti, so za podjetje lahko zelo drage. Zato tudi mnogo podjetij potrebuje pomoč davčnega svetovalca takrat, ko se v podjetju pojavi že določen formalni dvom. Zelo malo računovodij oziroma poslovodstev pa razmišlja o aktivni davčni politiki podjetja. Enostavno do tega prihaja, ker so računovodje v Sloveniji preobremenjeni z mnogimi formalnimi vprašanji (Petkovič, 2004, str. 1-3).

### **3.3 Sklepne ugotovitve**

Nadzor s strani davčnega organa vodi k sankcioniranju podjetja za storjene davčne nepravilnosti, s samonadzorom pa podjetje preprečuje in minimizira potencialne negativne vplive na optimiranje davčnih obveznosti.

Davčni organ se je v letu 2006 največ ukvarjal z nadziranjem majhnih in srednje velikih podjetij ter samostojnih podjetnikov posameznikov, ki so poslovali na področju gostinstva, trgovine, gradbeništva, finančnih storitev in posredniških storitev.

Najpogostejše nepravilnosti so bile povezane z verodostojnostjo knjigovodskih listin, z odpisi ali popravki vrednosti terjatev, s poslovno (ne)potrebnimi odhodki, s povezanimi osebami in transfernimi cenami ter davčnimi olajšavami predvsem iz naslova investicij.

Postopki davčnega inšpiciranja oziroma nadziranja so opredeljeni v Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2), Zakonu o inšpekcijskem nadzoru (ZIN-UPB1) in Zakonu o davčni službi (ZDS-1-UPB2).

Glede na rezultate davčnih inšpekcijskih nadzorov in glede na zapletenost predpisov davčne zakonodaje ter nezadostne, nepopolne in nenatančne seznanjenosti davčnih zavezancev z davčno zakonodajo, se kaže v podjetjih potreba po vključevanju davčnih strokovnjakov.

#### **4 MOŽNOSTI DAVČNEGA OPTIMIRANJA Z IZVEDBO DAVČNIH OLAJŠAV PO STARI IN NOVI ZAKONODAJI**

Namen zmanjševanja davčne osnove lahko povežemo z najvišjim ciljem podjetja, ki je praviloma doseganje dobička. Dobiček je pomemben za ohranjanje in povečevanje kapitala ter je tudi podlaga za financiranje investicij, ki predstavljajo rast podjetja. S pravilno in pravočasno izvedbo investicij pa lahko davčni zavezanec zmanjša davčno osnovo in s tem doseže manjši odtok denarja iz podjetja zaradi zmanjšanja davčnih obveznosti.

Obdavčitev podjetij je pomemben dejavnik poslovnega procesa in sestavni del okolja, v katerem podjetje deluje. Obdavčitev podjetij predstavlja eno od pomembnih omejitev v delovanju podjetij. Davki so dejavniki, na katere podjetje ne more vplivati, toda obdavčitev bistveno vpliva na rezultate poslovanja. Davčna politika podjetja tako vse bolj vstopa v osnovni okvir načrtovanih politik podjetja.

Višina davčnih olajšav ali davčnih razbremenitev podjetij v posamezni državi je eden izmed najpomembnejših pogojev za izvedbo optimiranja davčnih obveznosti na osnovi davčnih izogibov, ki zmanjšujejo davčno osnovo. Davčni zavezanec lahko izkoristi z zakonom določeno davčno olajšavo za znižanje davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 15).

##### **4.1 Olajšava za investiranje**

###### ***Olajšava za investiranje po ZDDPO-UPB1***

Konec leta 2002 je bil sprejet Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-UPB1), ki je stopil v veljavo 1.1.2003 in je prinesel precejšnje spremembe. Osnovni namen je bil, da z naslova davka od dobička pravnih oseb v davčno blagajno priteče več denarja in da se zmanjšajo ugodnosti predvsem za trgovinske in storitvene dejavnosti. Tako so se zmanjšale olajšave za investicije v nepremičnine in pisarniško opremo, medtem ko so ostale olajšave za investicije v neopredmetena dolgoročna sredstva in proizvodilno opremo nespremenjene. Pomembna je bila tudi omejitev, da so se olajšave priznale le za investicije v Republiki Sloveniji, kljub temu da vemo, da bi nam odpiranje navzven lahko dolgoročno prineslo gospodarsko rast (Juršev, 2003, str. 10).

Določilo prvega odstavka 39. člena ZDDPO-UPB1 se je glasilo: »Davčnemu zavezancu se prizna davčna olajšava v višini 20% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki

Sloveniji.« Določilo drugega odstavka 39. člena ZDDPO-UPB1 je davčnemu zavezancu v letu 2003 priznalo dodatno davčno olajšavo (razen v osebna motorna vozila) v višini 20% investiranega zneska v opremo, razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne olajšave, če je šlo za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji. V primeru finančnega najema se je davčna olajšava po prvem in drugem odstavku 39. člena ZDDPO-UPB1 priznala davčnemu zavezancu, ki je opredmeteno osnovno sredstvo pridobil na podlagi finančnega najema.

Vendar ne smemo pozabiti, da je za leto 2003 veljalo prehodno obdobje in prehodna določba (9. člen) po ZDDPO-UPB1, v kateri se je davčnemu zavezancu priznavala splošna olajšava v višini 30% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva, če je šlo za investicije v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji, in dodatna olajšava (razen v osebna motorna vozila) v višini 10% investiranega zneska v opremo, razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove. V vseh primerih se je višina davčne olajšave računala od nabavne vrednosti sredstva (Juršev, 2003, str. 10).

Za leto 2004 se je davčnemu zavezancu priznala davčna olajšava v višini 25% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, pod pogojem, da je šlo za investicije v Republiki Sloveniji. Nadalje se je priznala dodatna davčna olajšava v višini 15% investiranega zneska (razen v osebna motorna vozila) v opremo, razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, spet pod pogojem, da je šlo za investicije v Republiki Sloveniji. Navedeni olajšavi sta se priznali maksimalno do zneska davčne osnove (Fortuna, 2004, str. 8).

Davčni zavezanec, ki je izkoristil takšno olajšavo za investiranje, tri leta ni smel razporejati dobička za udeležbo v dobičku. Če ga je razporedil prej kot v treh letih po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo, je moral za ves znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo v letu razporeditve dobička za udeležbo v dobičku. Prav tako davčni zavezanec ni smel v treh letih po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo, prodati oziroma kako drugače odtujiti (tudi vrniti, če je imel sredstva v finančnem najemu), opredmetena oziroma neopredmetena osnovna sredstva, za katera je izkoristil olajšavo. Če je davčni zavezanec sredstvo prodal oziroma odtujil prej kot v treh letih, je moral za znesek izkoriščene olajšave povečati davčno osnovo v letu prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstva (Juršev, 2004, str. 13).

Tabela 10: Primerjava višine davčnih olajšav po vrstah investicije in letih skladno z ZDDPO in po 9.čl. prehodne in končne določbe ZDDPO-UPB1

<b>Vrsta investicije</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
1. Neopredmetena dolgoročna sredstva	40%	30%+10%	25%+15%
2. Zemljišča, zgradbe	40%	30%	25%
3. Proizvajalne naprave in stroji	40%	30%+10%	25%+15%
4. Druge naprave in oprema			
- pohištvo in pisarniška oprema	40%	30%	25%
- ostalo (tudi računalniška oprema)	40%	30%+10%	25%+15%
5. Osnovna čreda	40%	30%	25%
6. Večletni nasadi	40%	30%	25%

Vir: Davčno finančna praksa, št. 11, letnik IV, nov. 2003, str. 11.

Davčno finančna praksa, št. 9, letnik V, sep. 2004, str. 12.

Na podlagi navedenega lahko ugotovimo, da so bile v letu 2003 torej davčno najugodnejše investicije v neopredmetena dolgoročna sredstva, proizvodjalne naprave in stroje, druge naprave in opremo, razen pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme v Republiki Sloveniji, saj je bilo zanje mogoče tudi v letu 2003 znižati davčno osnovo v višini 40% investiranega zneska. Prav tako se je v letu 2003 v primerjavi z letom 2004 splačalo investirati v zemljišča in zgradbe ter v pohištvo in pisarniško opremo, za kar se je olajšava v letu 2004 znižala še za 5% glede na leto 2003.

V letu 2003 kot tudi v letu 2004 ni bilo mogoče več priznati dodatne olajšave za investiran znesek v nepremičnine.

### ***Olajšave na podlagi investicijske rezerve po ZDDPO-UPB1***

V letu 2002 so podjetja lahko uveljavljala še posebno davčno olajšavo imenovano »investicijska rezerva«. Pogoji za njeno oblikovanje je bil, da je podjetje imelo pozitivno davčno osnovo. Od davčne osnove je lahko podjetje odštelo 10% vrednosti davčne osnove, investicijsko rezervo je nato v štirih letih morale porabiti za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva (razen osebna vozila), neopredmetena dolgoročna sredstva ter dolgoročne naložbe v druga podjetja na ozemlju Republike Slovenije.

Z letom 2003 je začela veljati sprememba zakona, po kateri je bilo o investicijski rezervi treba voditi evidence, ki so vsebovale podatke in informacije o oblikovanju investicijske rezerve, o namenu oblikovanja in o njeni porabi ter stanju investicije. Torej, podjetja so lahko oblikovala investicijsko rezervo le za predvidene oziroma vnaprej določene investicije, ne pa, kot je bilo podjetjem v navadi, da so investicijsko rezervo oblikovala pod enim pogojem, da so imela pozitivno davčno osnovo (Juršev, 2003, str. 11).

Določilo prvega odstavka 41. člena ZDDPO, ki je obravnavalo možnost oblikovanja 10% investicijske rezerve, se je glasilo: »Davčnemu zavezancu, ki oblikuje investicijske rezerve za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna

sredstva v Republiki Sloveniji ter za dolgoročne naložbe v druge osebe v Republiki Sloveniji, se prizna davčna olajšava v višini oblikovanih rezerv, vendar največ v višini 10% davčne osnove.«

Davčna olajšava iz prejšnjega odstavka se je v letu 2003 priznala za dobo dveh let (do leta 2003 za dobo štirih let), če so se oblikovane rezerve v višini izkoriščene davčne olajšave porabile za namen iz prejšnjega odstavka.

Če je davčni zavezanec ob koncu drugega poslovnega leta po poslovnem letu, ko je obračunal davčno olajšavo iz prvega odstavka tega člena, izkazal neporabljeni znesek investicijskih rezerv, je moral za ta znesek povečati davčno osnovo za to leto.

Davčni zavezanec, ki je v obračunu davka od dobička pravnih oseb za leto 2003 oblikoval investicijsko rezervo, je moral tako zagotoviti ustrezne evidence po namenu oblikovanja investicijske rezerve, konec leta 2005 pa je moral preveriti ali dokazati, ali so bile oblikovane rezerve porabljene v skladu z namenom oblikovanja.

Podjetjem se je tudi v letu 2004 priznala davčna olajšava v višini oblikovanih rezerv za bodoče investicije (za vlaganja v osnovna sredstva) v Republiki Sloveniji, vendar največ do višine 10% davčne osnove (Fortuna, 2004, str. 8).

### ***Olajšava za investiranje po ZDDPO-1***

Za leto 2005 je še vedno veljal prehodni sistem davčnih olajšav. ZDDPO-1 je določal, da se je za leto 2005 uporabila ureditev, kot je bila opisana v njegovem 80. členu. V letu 2005 je tako lahko davčni zavezanec uveljavljal znižanje davčne osnove v višini 20% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (vključno z nepremičninami) in neopredmetena dolgoročna sredstva ter dodatno znižanje prav tako v višini 20% investiranega zneska v opremo (razen pohištva in pisarniške opreme) in neopredmetena dolgoročna sredstva. To pomeni, da je v letu 2005 davčna olajšava v nekaterih primerih še vedno znašala 40% investiranega zneska (na primer v opremo), v nekaterih pa samo 20% investiranega zneska (na primer v nepremičnine) (Jagodič, 2005, str. 12).

Dodatno pa so lahko davčni zavezanci že za leto 2005 izkoristili davčno olajšavo v višini 10% investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj, ki jo je na predlog Agencije na področju raziskovalne dejavnosti in Agencije na področju tehnološkega razvoja, ki sta bili ustanovljeni po zakonu, ki ureja raziskovalno in razvojno dejavnost, določil minister, pristojen za znanost, ob soglasju ministra pristojnega za finance, pri tem pa se je upoštevalo, da gre za opremo, ki se uporablja za ustvarjalno delo, opravljeno na sistematični podlagi z namenom povečanja znanja ter uporabo tega znanja za razvoj, vendar največ v višini davčne osnove, če je šlo za investicije v Sloveniji.

Davčni zavezanci so se v letu 2005 lahko odločili tudi drugače in sicer na podlagi 49.čl. ZDDPO-1 in izkoristili davčno olajšavo v višini 10% investiranega zneska v opremo razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v

višini davčne osnove, če je šlo za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji. Zavezanec je lahko uveljavljal dodatnih 10% investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj. Na prvi pogled sicer ni smiselno, da bi davčni zavezanec za leto 2005 izbral ta način uporabe davčnih olajšav, vendar pa je bilo mogoče to davčno olajšavo prenašati tudi v naslednjih petih davčnih obdobjih (če je davčni zavezanec zaradi prenizke davčne osnove ni mogel v celoti izkoristiti v letu 2005), kar za davčno olajšavo, opisano v prvem odstavku, ni veljalo.

Prav tako je še veljalo določilo iz naslova finančnega najema, da je zavezanec lahko uveljavljal zmanjšanje davčne osnove, če je opredmeteno osnovno sredstvo pridobil na podlagi finančnega najema.

Tabela 11: Možnost uveljavljanja davčnih olajšav po 80.čl. ZDDPO-1

Vrsta investicij	splošna 20% olajšava	dodatna 20% olajšava
1. Opredmetena osnovna sredstva		
- gradbeni objekti	da	ne
- osebna motorna vozila	ne	ne
- računalniška oprema	da	da
- pohištvo	da	ne
- pisarniška oprema	da	ne
- ostala oprema	da	da
2. Neopredmetena dolgoročna sreds.	da	da

Vir: Davčno finančna praksa št. 9, letnik VI, september 2005, str. 12.

### ***Olajšava za investiranje po ZDDPO-1-UPB2***

V letu 2006 je bil sistem investicijskih davčnih olajšav nekoliko drugačen. Skladno s prvim odstavkom 49. člena ZDDPO-1-UPB2 so lahko davčni zavezanci uveljavljali zmanjšanje davčne osnove v višini 10% investiranega zneska v opremo razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če je šlo za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji.

Za leto 2006 so bile olajšave za investiranje v gradbene objekte popolnoma ukinjene. To pomeni, da iz naslova davčnih olajšav v nepremičnine podjetja niso mogla več zniževati davčne osnove in posledično tudi davka od dohodkov pravnih oseb.

Z novim drugim odstavkom 49. člena ZDDPO-1-UPB2, je bila spremenjena oziroma razširjena davčna olajšava za spodbujanje raziskav in razvoja in v zvezi s to spremembo je prenehala veljavnost Pravilnika o določitvi opreme za raziskave in razvoj za uveljavljanje dodatne olajšave po ZDDPO-1.

Skladno z drugim odstavkom 49. člena ZDDPO-1-UPB2 je lahko zavezanec uveljavljal zmanjšanje davčne osnove v višini 20% zneska, ki je predstavljala vlaganja v raziskave in razvoj v tem obdobju, vendar največ v višini davčne osnove. Vlaganja iz tega odstavka so bila vlaganja v:

- notranje raziskovalno razvojne dejavnosti zavezanca,
- nakup raziskovalno razvojnih storitev (ki jih izvajajo druge osebe vključno s povezanimi osebami, oziroma druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije).

Na novo je bila urejena možnost za uveljavljanje *regijske razvojne davčne olajšave*. V določenih primerih je lahko zavezanec uveljavljal zmanjšanje davčne osnove v višini 30% zneska, ki je predstavljala vlaganja v raziskave in razvoj, če je imel sedež in opravljal svojo dejavnost na področjih države, ki so imele bruto domač proizvod na prebivalca nižji od povprečja države do 15%, in v višini 40% zneska, če je bruto domač proizvod na prebivalca bil nižji za več kot 15%, vendar največ v višini davčne osnove (v nadaljnjem besedilu: regijska olajšava).

Prav tako je še veljalo določilo iz naslova finančnega najema, da je zavezanec lahko uveljavljal zmanjšanje davčne osnove, če je opredmeteno osnovno sredstvo pridobil na podlagi finančnega najema.

Skladno s prehodno uredbo 16. člena ZDDPO-1-UPB2 je zavezanec lahko ne glede na prvi odstavek 49. člena ZDDPO-1-UPB2 za leti 2006 in 2007 uveljavljal zmanjšanje davčne osnove v višini 20% investiranega zneska v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če je šlo za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji.

Pomembna vsebinska novost, povezana z davčnimi olajšavami, pa je bila tudi ta, da ni obstajala več omejitev glede izplačila dobička davčnega obdobja, za katero je davčni zavezanec izkoriščal investicijsko davčno olajšavo. Davčni zavezanec namreč ni smel razporejati dobička pred potekom treh let od leta, v katerem je koristil davčno osnovo. V nasprotnem primeru je moral namreč v letu razporejanja dobička povečati davčno osnovo za znesek izkoriščene davčne olajšave. Omenjena določba je prenehala veljati s 1.1.2006 in se je uporabljala še v letu 2005 po ZDDPO-1.

Tabela št. 12: Prikaz možnosti uveljavljanja davčnih olajšav skladno z 49.čl. ZDDPO-1-UPB2 in skladno s 16. čl. po prehodni in končni določbi ZDDPO-1-UPB2

<b>Vrsta investicij</b>	<b>10% olajšava 49.čl.ZDDPO-1-UPB2</b>	<b>20% olajšava 16.čl.ZDDPO-1-UPB2</b>
1. Opredmetena osnovna sredstva		
- gradbeni objekti	ne	ne
- osebna motorna vozila	ne	ne
- računalniška oprema	da	da
- pohištvo	ne	ne
- pisarniška oprema	ne	ne
- ostala oprema	da	da
2. Neopredmetena dolgoročna sredstva	da	da

Vir: Davčno finančna praksa št. 9, letnik VI, september 2005, str. 12.



## **Olajšava za investiranje po ZDDPO-2**

Z dnem uveljavitve ZDDPO-2, ki se uporablja od 1. januarja 2007, je prenehal veljati Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1-UPB2) in vsi predpisi izdani na njegovi podlagi. To pomeni, da 16.čl. v prehodnih in končnih določbah ZDDPO-1-UPB2, ki je predvideval tudi za leto 2007 zmanjšanje davčne olajšave v višini 20% investiranega zneska v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če je šlo za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji, z ZDDPO-2 za leto 2007 ne velja več.

Posebna ureditev glede možnosti koriščenja še neizkoriščenih investicijskih olajšav do vključno leta 2006 je opredeljena v 77. členu ZDDPO-2.

Drugi odstavek 77. člena ZDDPO-2 navaja, da se zavezancu kateremu so pred dnem začetka uporabe tega zakona začeli teči roki po 49. in 50. členu ZDDPO-1UPB-2, glede teka teh rokov oziroma posledic vezanih na te roke, obravnava po dosedanjih predpisih. To pomeni, če davčni zavezanec v letu 2005 in 2006 ni v celoti izkoristil 10% olajšave za investiranje (ker je imel premajhno davčno osnovo), lahko zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih. Torej ta rok »še pet davčnih obdobji« se glede teka teh rokov oziroma posledic vezanih na te roke, obravnava po predpisih, ki so veljali do leta 2006, kar pomeni, da je skrajni rok leto 2011 (2006 + pet davčnih obdobji).

Torej, v letu 2007, če nimamo neizkoriščenih davčnih olajšav za investicije po prejšnjem odstavku, so nam kot davčnemu zavezancu priznane zgolj olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj. Davčni zavezanec lahko uveljavlja olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj (55. člen ZDDPO-2) v višini 20% davčne osnove za nakup raziskovalno-razvojne opreme in storitev, če je iz internih aktov razvidno, da gre za raziskovalno-razvojno dejavnost podjetja, oziroma v višini 30% davčne osnove, če gre za opravljanje dejavnosti na področjih države, kjer je bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države do 15%, ali 40%, če gre za opravljanje dejavnosti na področjih države, kjer je bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15%. Uveljavljanje olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj ureja Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 138/2006). V skladu s petim odstavkom 55. člena ZDDPO-2 zavezanec ne more uveljavljati olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, če so financirane iz sredstev proračuna Republike Slovenije ali EU in če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev. V skladu z drugim odstavkom 55. člena ZDDPO-2 lahko davčni zavezanec za neizkoriščen del davčne olajšave v davčnem obdobju zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih. Pri zmanjševanju davčne osnove se davčna osnova zmanjša za neizkoriščen del davčne olajšave starejšega datuma in največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

**Ugotovitev razlik davčnega optimiranja z investicijsko davčno olajšavo po stari in novi davčni zakonodaji**

Tabela 13: Primerjava višine davčnih olajšav po vrstah investicije v letih 2002-2007

Vrsta investicije	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Neopredmetena dolg.sr.	40%	30%+10%	25%+15%	20%+20%	20%	0 %
Zemljišča, zgradbe	40%	30%	25%	20%	0%	0 %
Proizvajalne naprave in stroji	40%	30%+10%	25%+15%	20%+20%	20%	0%
Druge naprave in oprema						
- pohištvo in pisarn.oprema	40%	30%	25%	20%	0%	0 %
- računalniška oprema	40%	30%+10%	25%+15%	20%+20%	20%, 20%*	20%*
Osnovna čreda	40%	30%	25%	20%	0%	0%
Večletni nasadi	40%	30%	25%	20%	0%	0%

Vir: lastni.

\* velja za opremo v raziskave in razvoj, če so izpolnjeni določeni zakonski predpisi.

ZDDPO-1, ki je začel veljati 1.1.2005, nekatere določbe že 01.05.2004, je davčne olajšave za investiranje v opredmetena osnovna sredstva znižal glede na veljavna določila o davčnih olajšavah v ZDDPO, ki je veljal do 31.12.2004. ZDDPO-1 davčnih olajšav ni samo znižal, ampak jih je omejil tudi vsebinsko. Bistveno pa je še zmanjšana možnost koriščenja investicijskih davčnih olajšav po ZDDPO-1 oziroma celo opravljena možnost zniževanja davčne osnove iz naslova investicijske davčne olajšave po ZDDPO-2.

Poglejmo si še v tabeli 14 kaj za likvidnost davčnih zavezancev pomeni zniževanje davčne olajšave za investicije. Vzemimo podatek iz našega praktičnega primera, da vrednost investicije znaša 470.380.000,00 SIT oz. 1.962.860,96 EUR, gre pa za investicijo v opredmeteno osnovno sredstvo – zgradbo. Iz tabele 14 je razvidno, koliko davka od dobička oziroma davka od dohodkov je lahko podjetje s takšno investicijo prihranilo v posameznih letih, če je v celoti izkoristilo z zakonom mu dano možnost koriščenja davčne olajšave in kaj to pomeni za davčne zavezance po novi zakonodaji.

Tabela 14: Prikaz davčnih prihrankov zaradi investicijskih davčnih olajšav v nepremičnine od 2003-2007

Leto / Vrednost zgradbe v SIT	2003 Prihranek davka od dobička	2004 Prihranek davka od dobička	2005 Prihranek davka od dobička	2006 Prihranek davka od dobička	2007 Prihranek davka od dobička
<b>470.380.000</b>	<b>35.278.500</b>	<b>29.398.750</b>	<b>23.519.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Vir: lastni.

Iz navedenega obračuna v tabeli 14 je razvidno, da je bilo davčno optimiranje pri poslovanju z nepremičninami za podjetja zelo spodbudno z možnostjo uveljavljanja investicijske davčne olajšave v opredmetena osnovna sredstva skladno z določili ZDDPO. Z uvedbo ZDDPO-1 pa je Slovenija postopoma odpravljala zelo spodbudno davčno ureditev za podjetja na področju davčnih olajšav glede investiranja v opredmetena osnovna sredstva. Davčne olajšave za investiranje so se vse od leta 2003 do leta 2006 postopno zmanjševale. V letu 2006 po določilih ZDDPO-1-UPB2 uveljavljanje olajšave za investirani znesek v nepremičnine (zemljišča in zgradbe) ni bil več možen. Prav tako to velja tudi za leto 2007 skladno z določili ZDDPO-2.

## **4.2 Olajšava za zaposlovanje**

Olajšave za zaposlovanje so namenjene spodbujanju zaposlovanja oseb, ki nimajo delovnih izkušenj (osebe, ki se prvič zaposlujejo), spodbujanju težje zaposljivih oseb (brezposelne osebe, invalidi) in spodbujanju prenosa znanja iz izobraževalnih in raziskovalnih organizacij v gospodarstvo (doktorji znanosti).

Posamezne vrste olajšav za zaposlovanje se med seboj izključujejo, kar pomeni, da lahko zavezanec za eno osebo, ki jo zaposli, uveljavlja samo eno vrsto olajšave. Vsem vrstam olajšav je skupno, da je osnova za izračun plača, ki jo prejme zaposlena oseba, višina olajšave pa je določena v % od plače.

### ***Davčna olajšava za zaposlovanje po ZDDPO-UPB1***

Skladno z 42. čl. ZDDPO-UPB1 se je davčnemu zavezancu, ki je v poslovnem letu za nedoločen čas in najmanj za dve leti zaposlil pripravnike oziroma druge delavce, ki so prvič sklenile delovno razmerje, in delavce, ki so bili pred sklenitvijo delovnega razmerja najmanj šest mesecev prijavljeni pri Službi za zaposlovanje, davčna osnova znižala za znesek, ki je bil enak 30% izplačanih plač teh zaposlenih, in sicer največ za prvih 12 mesecev njihove zaposlitve.

Če je davčni zavezanec prekinil delovno razmerje osebi iz prejšnjega odstavka (razen na zahtevo te osebe) prej kot v dveh letih od njene zaposlitve, je moral za znesek izkoriščene olajšave po tem členu povečati davčno osnovo, in sicer v letu prekinitve delovnega razmerja.

Davčnemu zavezancu, ki je zaposloval invalide, se je davčna osnova znižala za znesek, ki je bil enak 50% izplačanih plač invalidov, zavezancu, ki je zaposloval invalide s 100% telesno okvaro in gluhoneme osebe, pa za znesek, ki je bil enak 70% izplačanih plač tem osebam.

Znižanje davčne osnove po prejšnjih odstavkih se je priznala v višini izplačanih plač, vendar največ v višini davčne osnove.

### ***Olajšava za zaposlovanje po ZDDPO-1***

Davčna olajšava za zaposlovanje se je z novim ZDDPO-1, ki je pričel veljati 1.1.2005 bistveno razširila glede na davčno olajšavo za zaposlovanje po ZDDPO-UPB1.

Skladno z 50. čl. ZDDPO-1 se je davčnemu zavezancu, ki je v davčnem letu za nedoločen čas in najmanj za dve leti zaposlil pripravnike oziroma druge delavce, ki so prvič sklenile delovno razmerje, in delavce, ki so bili pred sklenitvijo delovnega razmerja najmanj 12 mesecev prijavljeni pri Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje, davčna osnova znižala za znesek, ki je bil enak 30% izplačanih plač teh zaposlenih, in sicer največ za prvih 12 mesecev njihove zaposlitve, vendar največ v višini davčne osnove.

Po drugem odstavku 50.čl. ZDDPO-1, je zavezanec, ki je v davčnem obdobju za nedoločen čas in najmanj za dve leti zaposlil osebo, ki je imela doktorat znanosti in pred tem ni bila zaposlena v gospodarski družbi, lahko uveljavljal zmanjšanje davčne osnove v višini 30% plače te osebe, in sicer največ za prvih 12 mesecev zaposlitve te osebe, vendar največ v višini davčne osnove.

Pogoji v primeru, da je zavezanec odpovedal pogodbo o zaposlitvi osebam iz prejšnjih dveh odstavkov, so ostali v veljavi kot v ZDDPO-UPB1.

Olajšava za zaposlovanje invalidov je ostala nespremenjena. Dodan je bil peti odstavek 50.čl., ki pravi, da je zavezanec, ki je zaposloval invalide po četrtem odstavku 50.čl. ZDDPO-1 nad predpisano kvoto in katerih invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri istem delodajalcu po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavljal zmanjšanje davčne osnove v višini 70% plač za te osebe, vendar največ v višini davčne osnove.

### ***Olajšava za zaposlovanje po ZDDPO-1-UPB2***

Določila za olajšavo za zaposlovanje po ZDDPO-1-UPB2, ki je začel veljati 1.1.2006, so ostala enako opredeljena kot v ZDDPO-1 iz leta 2005.

### ***Olajšava za zaposlovanje po ZDDPO-2***

Z 1.1.2007 se je olajšava za zaposlovanje bistveno skrčila. V ZDDPO-2 po 56. čl. ostaja samo še olajšava za zaposlovanje invalidov in ostaja enako opredeljena kot v ZDDPO-1-UPB2. Olajšava za zaposlovanje iz ZDDPO-1-UPB2 pa ne velja več.

Na novo je po ZDDPO-2 opredeljena olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju. Zavezanec, ki sprejme vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ v višini 20% povprečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja praktičnega dela posamezne osebe v strokovnem izobraževanju.

Posebna ureditev glede možnosti koriščenja še neizkoriščene olajšave za zaposlovanje do vključno leta 2006 je opredeljena v 78. členu ZDDPO-2.

78. člen ZDDPO-2, ki se nanaša na olajšavo pri zaposlovanju, navaja, da zavezanec, ki ima na dan začetka tega zakona pravico do zniževanja davčne osnove po prvem in drugem odstavku 50. člena ZDDPO-1-UPB2, davčno osnovo lahko znižuje do poteka obdobja 12 mesecev po 50. členu ZDDPO-1-UPB2. To pomeni, da lahko v letu 2007 davčno osnovo znižuje do poteka 12 mesecev (npr. 5 mesecev v letu 2006, preostanek 7 mesecev še v letu 2007).

#### **4.3 Olajšava za prostovoljno pokojninsko zavarovanje**

Od 1.5.2004 naprej je v bilo v 51.čl. ZDDPO-1 določeno zakonsko določilo glede koriščenja olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, od leta 2007 pa je opredeljeno v 58. členu ZDDPO-2.

Zavezanec – delodajalec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje iz 302. do 305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja, oblikovanje pokojninskega načrta kolektivnega zavarovanja, sklenitev pogodbe o oblikovanju pokojninskega načrta kolektivnega zavarovanja, s strani delodajalca), lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev – zavarovancev, izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v državi članici EU po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v poseben register v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za leto, v katerem so bile plačane, vendar največ do zneska, ki je enak 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca – zavarovanca in ne več kot 549.400 tolarjev letno (po ZDDPO-2 pa 2.390 EUR), vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja. Glede valorizacije premije in načina objave valoriziranih zneskov premije, se uporabljajo določbe zakona, ki urejajo dohodnino (51.čl. ZDDPO-1 in 51.čl. ZDDPO-1-UPB2, 58. čl. ZDDPO-2).

#### **4.4 Olajšava za donacije**

Donacije so do sprejetja ZDDPO-1 spadale med davčno priznane odhodke, od sprejetja ZDDPO-1 pa se uveljavljajo kot davčne olajšave. Olajšava za donacije je bila opredeljena v 52. členu ZDDPO-1 in v 52. členu ZDDPO-1-UPB2.

Zavezanec je po določilih iz prejšnjega odstavka lahko uveljavljal zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju za humanitarne, invalidske, dobrodelne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, ki pa ni smela presegati 0,3% obdavčenega prihodka davčnega zavezanca v davčnem obdobju vendar največ do višine davčne osnove davčnega zavezanca. Pogoj, da se je olajšava priznala je bil, da je bil prejemnik donacije po posebnih predpisih ustanovljen za opravljanje navedenih dejavnosti in je bil rezident Slovenije.

Olajšave so bile možne tudi za izplačila političnim strankam in sindikatom v denarju ali naravi, vendar največ do zneska, ki je bil enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu, in največ v višini davčne osnove davčnega obdobja.

Za znesek, ki je ustrezal 0,3% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca in za znesek, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu, se je štel znesek vseh izplačil v celotnem davčnem obdobju.

Olajšava za donacije se je v skladu z ZDDPO-2 po vsebinski opredelitvi razširila glede na prejšnjo zakonodajo. Po 1. odstavku 59. člena ZDDPO-2 lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, in sicer le za takšna izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom države članice EU, ki ni Slovenija, razen poslovnim enotam rezidentov države članice EU, ki se nahaja izven države članice EU, ki (če) so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, kot nepridobitnih dejavnosti, do zneska, ki ustreza 0,3% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Po drugem odstavku 59. člena ZDDPO-2 lahko zavezanec uveljavlja, poleg zmanjšanja davčne osnove po prvem odstavku tega člena, dodatno zmanjšanje davčne osnove do zneska, ki ustreza 0,2% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, za znesek izplačil v denarju in v naravi za kulturne namene in za takšna izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu za te namene, in sicer le za takšna izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom države članice EU, ki ni Slovenija, razen poslovnim enotam rezidentov države članice EU, ki se nahaja izven države članice EU, ki (če) so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, kot nepridobitnih dejavnosti, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Po tretjem odstavku 59. člena ZDDPO-2 zavezanec lahko uveljavlja tudi zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in naravi političnim strankam, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Po četrtem odstavku 59. člena ZDDPO-2 se za znesek, ki ustreza 0,3% obdavčenega prihodka davčnega obdobja iz prvega odstavka tega člena, in za znesek, ki ustreza 0,2% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca iz drugega odstavka tega člena, in za znesek, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu iz tretjega odstavka tega člena, šteje znesek vseh izplačil v celotnem davčnem obdobju.

Po petem odstavku 59. člena ZDDPO-2 zavezanec lahko za znesek, ki presega znesek zmanjšanja davčne osnove po tem členu za namene in izplačila po drugem odstavku tega člena, zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih treh davčnih obdobjih skupaj z zmanjšanjem davčne osnove za te namene za

tekoče davčno obdobje, vendar skupaj ne več, kot je določeno v prvem in drugem odstavku tega člena, in največ v višini davčne osnove.

#### **4.5 Davčna izguba in možnost pokrivanja davčne izgube iz preteklih let**

Davčna zakonodaja davčnim zavezancem omogoča, da izgubo preteklih obdobj prenašajo v prihodnja davčna obdobja in tako zmanjšujejo svojo davčno osnovo v davčnih obdobjih, v katerih je pozitivna. Takšna prerazporeditev davčnega bremena je za davčne zavezance z vidika njihovega dolgoročnejšega poslovanja namreč pravičnejša.

ZDDPO, ki se je v celoti prenehal uporabljati 31.12.2004, je omogočal davčnim zavezancem prenos davčne izgube v naslednjih petih davčnih obdobjih. Po ZDDPO je lahko davčni zavezanec izkazano davčno izgubo pokrival z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih petih letih, vendar največ do višine tekoče ugotovljene davčne osnove. Pri zmanjšanju davčne osnove na račun izgub iz preteklih let se je davčna osnova najprej zmanjšala za izgubo starejšega datuma.

Po ZDDPO-1 so temeljne značilnosti do pokrivanja izgube ostale enake kot v ZDDPO. Zavezanec izkaže davčno izgubo tedaj, kadar je razlika med prihodki, vključno s povečanjem davčne osnove, in odhodki, vključno z zmanjšanjem davčne osnove, negativna. Davčni zavezanec je po ZDDPO-1 lahko davčno izgubo pokrival z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih petih letih, vendar samo do višine davčne osnove davčnega obdobja.

V skladu z ZDDPO-1-UPB2, ki je veljala za leto 2006, pa je bilo možno prenašati davčno izgubo naslednjih sedem let. Podaljšano obdobje za pokrivanje davčne izgube v naslednjih davčnih obdobjih (v sedmih namesto v petih davčnih obdobjih) je veljalo tudi za izgube iz obdobj 2000 do 2005, kar pomeni, da so se lahko davčne izgube, nastale v letih 2000 do 2005, pokrivalo v naslednjih sedmih davčnih obdobjih, ki so sledile obdobju v katerem so nastale.

V ZDDPO-2, ki velja za leto 2007, je bistveno spremenjen 36. člen, ki govori o davčni izgubi in pokrivanju davčne izgube. Skladno z drugim odstavkom 36. člena davčno izgubo davčni zavezanec v davčnem obdobju pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih neomejeno, kar po prehodni določbi 84. člena velja tudi za izgube iz leta 2000 do 2006. Tretji odstavek pravi, da se pri zmanjšanju davčne osnove na račun davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj davčna osnova najprej zmanjša za davčno izgubo starejšega datuma. Po četrtem odstavku je zmanjšanje davčne osnove zaradi davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj dovoljeno največ do višine davčne osnove davčnega obdobja. Bistveno je spremenjen peti odstavek, ki pravi, če se v davčnem obdobju lastništvo delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca neposredno ali posredno spremeni za več kot 50% glede na stanje lastništva na začetku davčnega obdobja, in zavezanec:

1. že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti; ali
2. dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremeni dejavnost,

drugi odstavek tega člena ne velja za izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih.

Dodana sta še novi šesti in sedmi odstavek. Šesti odstavek pravi, da če zavezanec bistveno spremeni dejavnost v dveh letih po spremembi lastništva po petem odstavku tega člena, se davčna osnova poveča za že uveljavljene davčne izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih. Sedmi odstavek narekuje, da 2. točka petega odstavka tega člena ne velja za zavezanca, ki bistveno spremeni dejavnost zaradi ohranjanja delovnih mest ali sanacije poslovanja.

Popolnoma na novo je dodan 37. člen ZDDPO-2, ki govori o davčni izgubi kot posebni določbi v postopku prisilne poravnave.

#### **4.6 Prikaz možnosti davčnega optimiranja z vidika davčnih olajšav v letu 2006 in 2007**

V nadaljevanju bomo na praktičnih primerih za leto 2006 in 2007 prikazali možnost davčnega optimiranja z vidika koriščenja davčnih olajšav in prenosa davčnih olajšav v bodoča obdobja ter možnosti prenosa davčnih izgub v bodoča obdobja (prirejeno po Macarol, 2006, str. 13-16).

##### **Primer št. 2: Davčno optimiranje z vidika davčnih olajšav v letu 2006**

V nadaljevanju prikazujemo najprej primer davčne optimizacije pri koriščenju davčnih olajšav in davčno optimizacijo iz naslova pokrivanja davčne izgube v letu 2006. Navedeni primer prikazujemo skladno z zakonskimi določili ZDDPO-1-UPB2, ki so veljala za leto 2006 in smo jih vsebinsko že obrazložili v tem poglavju.

1. Davčna osnova v obračunu DDPO za leto 2006 je bila 8.100.000 SIT.
2. V skladu z določili ZDDPO-1-UPB2 so bile ugotovljene naslednje davčne olajšave v davčnem letu 2006:
  - 20 % davčna olajšava za investiranje v opremo 4.200.000 SIT,
  - 20 % davčna olajšava za vlaganja zavezanca v raziskave in razvoj 3.100.000 SIT,
  - 30 % olajšava za pripravnike 500.000 SIT (za 5 mesecev v letu 2006),
  - 50 % olajšava za zaposlitev invalida 2.000.000 SIT,
  - možna olajšava za donacije v višini 0,3 % od davčno priznanih dohodkov je bila 300.000 SIT, plačane donacije pa so bile 200.000 SIT.
3. Davčni zavezanec je imel neizkoriščeno davčno izgubo iz leta 2000 v višini 3.200.000 SIT. Davčni zavezanec je v letu 2006 investiral v nepremičnine (nakup poslovnega prostora) v višini 24 mio SIT, vendar za leto 2006 davčnih olajšav v zgradbe ZDDPO-1-UPB2 ne predpisuje več, zato davčni zavezanec na podlagi investicije v tovrstno opredmeteno osnovno sredstvo ni mogel uveljavljati zmanjšanja davčne osnove.
4. Davčno optimiranje koriščenja davčnih olajšav po prehodnih določbah ZDDPO-1-UPB2 v letu 2006 in pokrivanje davčne izgube iz preteklih let je naslednje:



Davčne olajšave je zavezanec lahko koristil največ v višini davčne osnove, tj. 8.100.000 SIT. Zato je najprej izkoristil davčne olajšave, ki jih ne bi mogel koristiti v naslednjih letih:

+8.100.000 SIT	davčna osnova	(zap. 13. DPPO)
- 500.000 SIT	olajšava za pripravnike	(zap. 15.5 DDPO)
- 2.000.000 SIT	olajšava za invalida	(zap. 15.7 DDPO)
- 200.000 SIT	olajšava za donacije	(zap. 15.9 DDPO)

---

+ 5.400.000 SIT      preostanek davčne osnove

Zavezanec je lahko zmanjšal davčno osnovo še za:

- 4.200.000 SIT	investiranje v opremo
- 3.100.000 SIT	vlaganje v raziskave in razvoj
- 3.200.000 SIT	davčno izgubo iz leta 2000

Davčni zavezanec je najprej uporabil staro davčno izgubo v znesku 3.200.000 SIT, saj jo lahko koristi za zmanjševanje osnove le še za davčno leto 2007 skladno z drugim odstavkom 29. člena ZDDPO-1-UPB2. Davčne olajšave za investiranje in vlaganje v raziskave in razvoj pa lahko koristi za zmanjševanje davčne osnove še v naslednjih petih davčnih obdobjih skladno s šestim odstavkom 49. člena ZDDPO-1-UPB2.

Za preostali potrebni znesek davčne olajšave v višini 2.200.000 SIT je zavezanec koristil del olajšave za investiranje v opremo.

V obrazec DDPO za leto 2006 je zavezanec torej vpisal še dodatno zmanjšanje davčne osnove za:

+5.400.000 SIT	preostanek davčne osnove	
- 3.200.000 SIT	davčno izgubo iz leta 2000	(zap.št. 15.2. DDPO)
- 2.200.000 SIT	del za investiranje v opremo	(zap.št. 15.3. DDPO)

---

0 SIT                      davčna osnova

Zavezanec je tako v celoti zmanjšal davčno osnovo in ni bil zavezan obračunu in plačilu davka.

Ostanek neizkoriščenih davčnih olajšav po obračunu DDPO za leto 2006:

- 2.000.000 SIT za investiranje v opremo in
- 3.100.000 SIT za vlaganja v raziskave in razvoj

bo zavezanec prenesel kot neizkoriščene davčne olajšave z možnostjo koriščenja v naslednjih petih davčnih obdobjih skladno s šestim odstavkom 49. člena ZDDPO-1-UPB2.

Če bi se davčni zavezanec odločil za koriščenje olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, pa bi 2.200.000 SIT vpisal pod zap. št. 15.4 DDPO, ki je ob drugačni odločitvi zavezanca ostala prazna.

### Primer št. 3: Prikaz davčnega optimiranja z vidika davčnih olajšav v letu 2007

V nadaljevanju prikazujemo primer davčne optimizacije pri koriščenju davčnih olajšav in davčno optimizacijo iz naslova pokrivanja davčne izgube v letu 2007. Navedeni primer prikazujemo skladno z zakonskimi določili ZDDPO-2, ki veljajo za leto 2007 in smo jih vsebinsko že obrazložili v tem poglavju.

Primer št. 3 prikazujemo na podatkih iz obrazca DDPO iz primera št. 2 za leto 2006. Za leto 2007 navajamo valuto še v SIT zaradi lažje primerjave s primerom št. 2 iz leta 2006.

1. Davčna osnova v obračunu ZDDPO za leto 2007 je 8.100.000 SIT.
2. V skladu z določili ZDDPO-2 so ugotovljene naslednje davčne olajšave v davčnem letu 2007:
  - 20 % davčna olajšava za investiranje v opremo 2.000.000 SIT (neizkoriščena davčna olajšava iz leta 2006),
  - 20 % davčna olajšava za vlaganja zavezanca v raziskave in razvoj 3.100.000 SIT,
  - 30 % olajšava za pripravnike 700.000 SIT (za 7 mesecev v letu 2007, 5 mesecev izkoriščeno v letu 2006 v višini 500.000 SIT),
  - 50 % olajšava za zaposlitev invalida 2.000.000 SIT,
  - možna olajšava za donacije v višini 0,3 % od davčno priznanih dohodkov je 300.000 SIT, plačane donacije pa so 200.000 SIT.
3. Davčni zavezanec ima neizkoriščeno davčno izgubo iz leta 2000 v višini 3.200.000 SIT. Davčni zavezanec je v letu 2007 investiral v nepremičnine (nakup poslovnega prostora) v višini 24 mio SIT, vendar za leto 2007 davčnih olajšav v zgradbe ZDDPO-2 ne predpisuje več, zato davčni zavezanec na podlagi investicije v tovrstno opredmeteno osnovno sredstvo ne more uveljavljati zmanjšanja davčne osnove.
4. Davčno optimiranje koriščenja davčnih olajšav po prehodnih določbah v letu 2007 in pokrivanje davčne izgube iz preteklih let je naslednje:  
Davčne olajšave bo zavezanec lahko koristil največ v višini davčne osnove, tj. 8.100.000 SIT. Zato bo najprej izkoristil davčne olajšave, oz. zmanjšanja davčne osnove, ki jih ne more koristiti v naslednjih letih:

+8.100.000 SIT	davčna osnova	(zap. 13. DDPO)
- 700.000 SIT	olajšava za pripravnike*	(zap. 15.8 DDPO)
- 2.000.000 SIT	olajšava za invalida	(zap. 15.10 DDPO)
- 200.000 SIT	olajšava za donacije	(zap. 15.13 DDPO)
-----		
+ 5.200.000 SIT	preostanek davčne osnove	

\* Skladno z določili 78. člena ZDDPO-2 se izjemoma samo še v letu 2007 upošteva neizkoriščen del olajšave za pripravnike iz leta 2006. V letu 2007 pa ZDDPO-2 olajšave za pripravnike ne predvideva več.

Zavezanec lahko zmanjša davčno osnovo še za:

- 2.000.000 SIT investiranje v opremo,
- 3.100.000 SIT vlaganje v raziskave in razvoj,
- 3.200.000 SIT davčno izgubo iz leta 2000.

Kaj bo davčni zavezanec od navedenega najprej uporabil za zmanjšanje davčne osnove, je njegova prosta izbira. Davčni zavezanec bo uporabil staro davčno izgubo v znesku 3.200.000 SIT, saj jo po določilih 36. člena ZDDPO-2 lahko pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih. Davčne olajšave za investiranje in vlaganje v raziskave in razvoj pa lahko koristi za zmanjševanje davčne osnove še v naslednjih petih davčnih obdobjih skladno z drugim odstavkom 55. člena ZDDPO-2. Skladno z določili 77. člena ZDDPO-2 lahko zavezanec neizkoriščene olajšave za investiranje v opremo iz leta 2006 uveljavlja še naslednjih pet davčnih obdobjih. V letu 2007 pa zavezanec ne sme uveljavljati davčne olajšave v investicijo v opremo, ki jo je nabavil v letu 2007, razen za opremo, namenjeno za investiranje v raziskave in razvoj. Zato v prikazu za davčnih obračun 2007 ni navedene investicije v opremo, razen neizkoriščene davčne olajšave v investicijo iz leta 2006.

V nadaljevanju navajamo možnost končnega davčnega obračuna DDPO za 2007.

V obrazec DDPO za leto 2007 bo zavezanec torej vpisal še dodatno zmanjšanje davčne osnove:

- +5.200.000 SIT preostanek davčne osnove
- 3.200.000 SIT davčna izguba iz leta 2000 (zap.št. 15.3 DDPO)
- 2.000.000 SIT neizkoriščen del davčne olajšave iz leta 2006 za investiranje v opremo (zap.št. 15.4 DDPO)

-----  
0 SIT                                      davčna osnova

Zavezanec je tako v celoti zmanjšal davčno osnovo in ni zavezan obračunu in plačilu davka.

Ostane neizkoriščenih davčnih olajšav po obračunu DDPO za leto 2007:

- 3.100.000 SIT za vlaganja v raziskave in razvoj bo zavezanec prenesel kot neizkoriščene davčne olajšave z možnostjo koriščenja v naslednjih petih davčnih obdobjih skladno z drugim odstavkom 55. člena ZDDPO-2.

#### **4.7 Sklepne ugotovitve razlik davčnega optimiranja z izvedbo olajšav po stari in novi zakonodaji ter vzroki, ki so vplivali na zniževanje olajšav v Sloveniji**

Iz primera št. 2 in št. 3 je razvidno, da so v letu 2006 in 2007 popolnoma ukinjene olajšave za investiranje v gradbene objekte. Davčni zavezanci lahko koristijo skladno z ZDDPO-2 veljavna določila o davčnih olajšavah, ki pa so se v primerjavi z ZDDPO in ZDDPO-1 znižale in tudi vsebinsko omejile. Na primer s sprejetjem novega ZDDPO-2 so pravne osebe izgubile bistveni olajšavi in sicer investicijsko olajšavo za vlaganja v opremo in olajšavo za zaposlovanje. To pa pomeni za podjetja spet manjšo

možnost zniževanja davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb. Davčni zavezanci lahko skladno z določili ZDDPO-2 koristijo samo še olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj, prenos davčnih izgub v bodoča obdobja in možnost prenosa davčnih olajšav za investiranje v opremo, kar predstavlja za podjetja bodočo korist oziroma terjatev za odložene davke.

Iz primera št. 2 in št. 3 je popolnoma razvidno, da je ostanek neizkoriščenih olajšav po obračunu DDPO za leto 2007 bistveno manjši kot za leto 2006 s katerim potrjujemo ugotovitev v prejšnjem odstavku.

Davčne olajšave so močno orožje za zmanjševanje davčne osnove in s tem optimiranje davka od dohodkov pravnih oseb. Vendar pa se njihov pomen zmanjšuje. Glede na poznavanje starega Zakona o davku od dobička pravnih oseb in novega Zakona davka od dohodkov pravnih oseb lahko upravičeno trdimo, da je obdavčitev podjetij bistveno manj ugodna za davčne zavezance, kot je bila obdavčitev po starem Zakonu davka od dobička pravnih oseb. Bolj razvita je država, manj olajšav ponuja zavezancem. Slabše razvite države z olajšavami spodbujajo razvoj gospodarskih subjektov in so močan vzvod ekonomsko gospodarske politike.

Tabela 15: Najvišje davčne stopnje davka na dohodek pravnih oseb držav članic EU veljavne 1. januarja 2006

Država	Najvišja davčna stopnja v %	Država	Najvišja davčna stopnja v %
Ciper	10	Portugalska	27,5
Irska	12,5	Danska	28
Latvija	15	Švedska	28
Litva	15	Grčija	29
Madžarska	16	Nizozemska	29,6
Poljska	19	Luksemburg	29,6
Slovaška	19	Velika Britanija	30
Češka	24	Francija	33,3
Estonija	23	Belgija	34
Avstrija	25	Španija	35
<b>Slovenija</b>	<b>25</b>	Malta	35
<b>EU 25*</b>	<b>25</b>	Italija	37,3
Finska	26	Nemčija	36,3

Vir: KPMG, 2006.

V Sloveniji imamo primerjalno z drugimi evropskimi državami dokaj ugodno ureditev obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb. Samo splošna davčna stopnja neke države ni zadosten pokazatelj obremenitve, boljše sliko nam daje efektivna davčna stopnja. Efektivna ali dejanska davčna stopnja je izračunana kot razmerje med izkazanim davkom od dohodkov in celotnim dobičkom. Zaradi davčnih olajšav in načina izračuna davčnega izkaza, je dejanska oziroma efektivna davčna stopnja manjša od nominalne. Razlika med splošno davčno stopnjo in efektivno davčno stopnjo je v bistvi rezultat davčnega optimiranja. Večja kot je razlika, bolj uspešni smo bili pri optimiranju.

Efektivna davčna stopnja v Sloveniji za leto 2006 je po izračunih Službe za konjunkturo in ekonomsko politiko GZS dosegla 19,7% in se je v primerjavi z letom prej v povprečju povečala za 1% (Konjunktorni trendi, avgust-september 2007).

Tabela 16: Efektivna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb v letih 2005 in 2006 v %

Gospodarske družbe	Efektivna davčna stopnja v letu 2005 v %	Efektivna davčna stopnja v letu 2006 v %
D – Predelovalne dejavnosti	17,8	19,5
F – Gradbeništvo	18,9	19,4
G – Trgovina; popravila motornih vozil	20,5	21,3
H – Gostinstvo	11,4	15,3
I – Promet, skladiščenj, zveze	19,9	18,9
J – Finančno posredništvo	24,0	26,7
K- Nepremičnine, najem, poslovne storitve	17,7	18,9
<b>Skupaj gospodarske družbe</b>	<b>18,7</b>	<b>19,7</b>

Vir: SKEP GZS, Kazalniki poslovanja 2005, junij 2006.

KAPOS GZS 2006, junij 2007.

Trend razvoja davkov v Sloveniji gre v smeri večje preglednosti in čim večje poenostavitve, zniževanja davčne stopnje ter na drugi strani tudi zniževanja in ukinjanja olajšav.

Razlika med zakonsko določeno splošno davčno stopnjo in efektivno davčno stopnjo je v bistvu posledica davčnega optimiranja. Razvoj davka gre v smeri širjenja davčne osnove in zniževanja oz. zmanjševanja davčnih olajšav, zato se davčna obveznost in efektivna davčna stopnja višata. Hkrati pa to pomeni, da bodo imela podjetja v prihodnosti vedno manj možnosti za optimiranje davka, pričakovati pa je v letu 2007 večje povečanje efektivne davčne stopnje glede na bistveno zmanjšano možnost koriščenja davčnih olajšav oziroma celo na odpravljenost možnost zniževanja davčne osnove iz naslova investicijske davčne osnove po ZDDPO-2.

Bistven vpliv na zmanjšano možnost koriščenja davčnih olajšav pa je imel tudi vpliv davčne nemorale davčnih zavezancev pri možnostih koriščenja davčnih olajšav za doseganje optimiranja davčnih obveznosti, ki se je v rezultatih inšpekcijskih pregledov s strani davčnega organa pokazala kot nezakonito ravnanje davčnega zavezanca in ugotovljene nepravilnosti v obliki davčne utaje.

Utemeljeno bi lahko domnevali, da davčni organ s pogostim inšpiciranjem in ugotavljanjem (domnevnih) nepravilnosti pri obračunavanju davka od dohodkov pravnih oseb »kompenzira« eno nižjih davčnih stopenj obdavčitve z davkom od dobička pravnih oseb v EU z rezultati davčnih pregledov, ter tako posredno minimizira učinek ugodnih možnosti za koriščenje davčnih olajšav, ki izvirajo iz ZDDPO (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 105-107).

## 5 PRAKTIČEN PRIKAZ DAVČNEGA OPTIMIRANJA V OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

### 5.1 Predstavitev podjetja Suzuki Odar d.o.o.

Trgovsko podjetje je organizacijsko pravna oblika, ki se ukvarja z menjavo blaga. Trgovina je torej njegova temeljna dejavnost, ki je sestavljena iz nabave, skladiščenja in prodaje. Ekonomski cilj poslovanja je ustvarjanje prihodka in dobička, kar podjetje dosega s prodajo blaga, z nabavo in skladiščenjem pa zagotavlja, da poteka prodaja nemoteno in da zadovoljuje potrebe porabnikov (Potočnik, 1992, str. 213).

Podjetje Suzuki Odar d.o.o. (Suzuki Odar) je bilo ustanovljeno leta 1993 in registrirano v sodnem registru kot trgovska družba. Pravna oblika podjetja je družba z omejeno odgovornostjo. Ustanovitelj in hkrati zakoniti zastopnik podjetja je 100% lastnik podjetja, dr. Miroslav Odar. Skladno s standardno klasifikacijo dejavnosti ima podjetje registrirano kot osnovno dejavnost trgovino na debelo z motornimi vozili. Dopolnilna dejavnost podjetja je prodaja rezervnih delov in dodatne opreme za vozila Suzuki. Podjetje Suzuki Odar opravlja funkcijo ekskluzivnega zastopnika za uvoz in distribucijo vozil blagovne znamke Suzuki v Sloveniji. Avtorizacijo za ekskluzivni uvoz in distribucijo vozil blagovne znamke Suzuki za Slovenijo je podjetje pridobilo že 14. oktobra 1993 s sklenitvijo pisma o imenovanju in kasneje ekskluzivne distributerske pogodbe s Suzuki Austria.

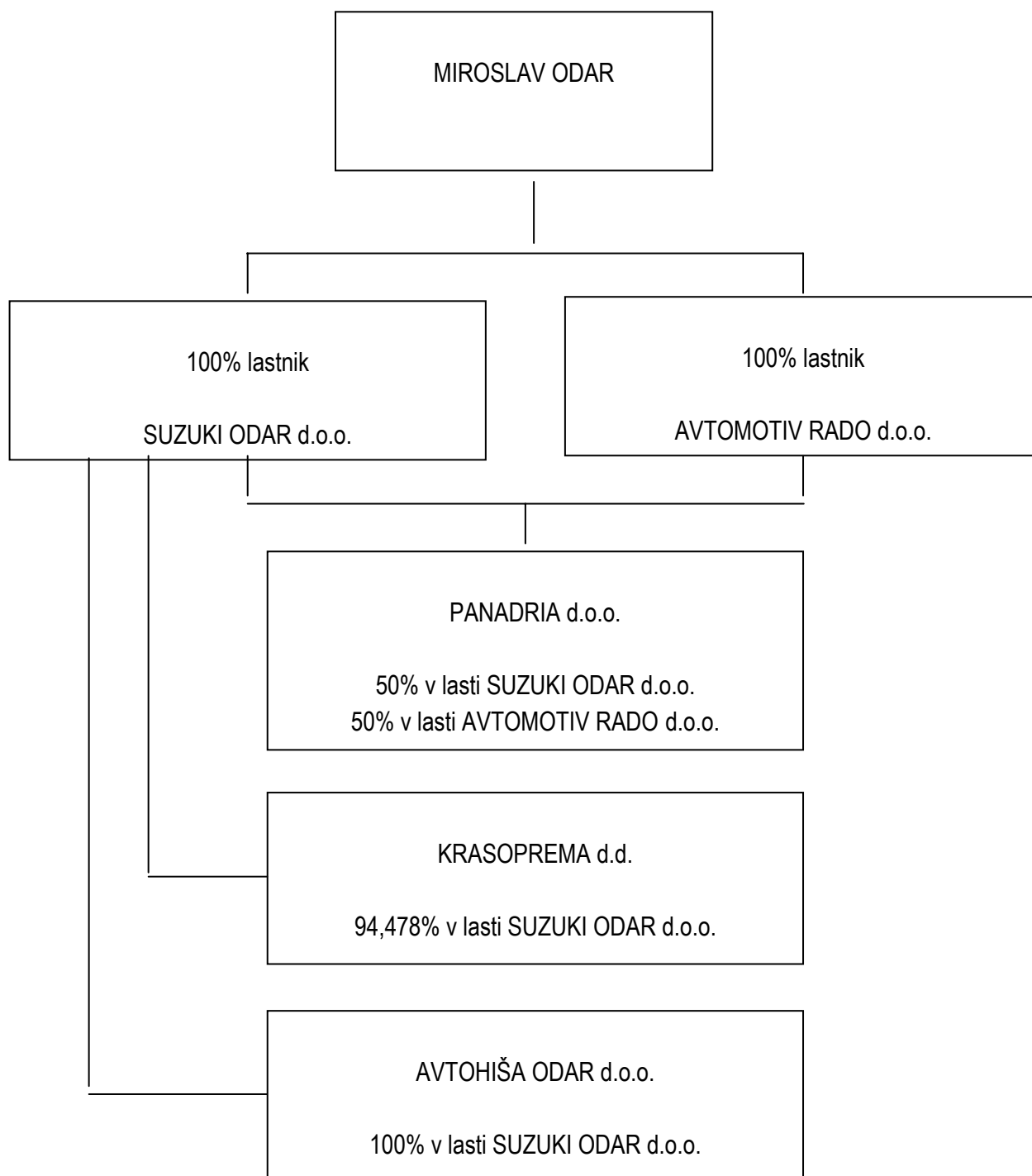
Od leta 2002 naprej se podjetje Suzuki Odar takrat še po določilih Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-F) uvršča med velike družbe z omejeno odgovornostjo in je zavezano k reviziji računovodskih izkazov, ker je zavezano izdelovati konsolidirane računovodske izkaze glede na to, da je podjetje v letu 2001 ustanovilo dve odvisni podjetji in v letu 2003 še eno odvisno podjetje. Prav tako je podjetje razvrščeno med velike družbe tudi po novih določilih Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1), ki je stopil v veljavo maja 2006. Podjetje vodi poslovne knjige, sestavlja knjigovodske listine, vrednoti knjigovodske postavke in sestavlja računovodska poročila skladno z Zakonom o gospodarskih družbah in skladno s Slovenskimi računovodskimi standardi.

Podjetje Suzuki Odar je bilo v proučevanem letu 2003 zavezanec za davek od dobička pravnih oseb po določilih 2. člena ZDDPO. V smislu določil omenjenega zakona je bila davčna osnova dobiček, ki se je ugotovil tako, da so se od ustvarjenih prihodkov davčnega zavezanca odšteli odhodki, določeni s tem zakonom. Za ugotavljanje dobička so se priznavali prihodki in odhodki v zneskih, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida, na podlagi predpisov ali računovodskih standardov, razen tistih, ki so bili določeni s tem zakonom. Pri ugotavljanju prihodkov oziroma odhodkov davčnega zavezanca so se upoštevale transferne cene s povezanimi osebami, vendar najmanj za prihodke oziroma največ za odhodke do višine povprečnih cen, ki veljajo za določeno vrsto blaga ali storitev na trgu.

## 5.2 Poslovanje med povezanimi osebami in transferne cene

Od leta 2003 ima 100% lastniški delež v podjetju Suzuki Odar dr. Miroslav Odar, ki ima hkrati tudi 100%-ni lastniški delež v podjetju Avtomotiv Rado Ljubljana. Podjetje Suzuki Odar ima 50%-ni lastniški delež v podjetju Panadria (preostali 50%-ni delež v podjetju Panadria ima Avtomotiv Rado) in 94%-ni lastniški delež v podjetju Krasoprema iz Dutovelj. V letu 2003 je Suzuki Odar pridobil še 100%-ni lastniški delež v podjetju Avtohiša Odar Slovenj Gradec. V nadaljevanju prikazujemo shemo povezanih oseb podjetja Suzuki Odar.

Shema št. 2: Povezane osebe podjetja Suzuki Odar



Iz navedenih podatkov in sheme izhaja, da so bile omenjene pravne osebe in fizična oseba proučevanega podjetja iz leta 2003 kapitalsko povezane med seboj in so imele lahko vpliv na sprejemanje odločitev v smislu določil 2. odstavka 18. člena takratnega Zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO).

V smislu določil 2. odst. 18. člena ZDDPO so se za povezane osebe šteli lastniki, njihovi ožji družinski člani ali druge osebe, ki so bili z davčnim zavezancem kapitalsko oziroma poslovno povezani in so imeli lahko vpliv na sprejemanje odločitev pravne osebe. Ker druge osebe, ki so bile z davčnim zavezancem kapitalsko povezane in so imele lahko vpliv na sprejemanje odločitev, v ZDDPO niso bile definirane, je davčni organ pri opredeljevanju kapitalsko povezanih oseb izhajal iz Zakona o gospodarskih družbah (ZGD).

Interesi in cilji ter s tem povezani posli in finančne transakcije so med povezanimi osebami lahko takšni, da bistveno odstopajo od običajnih poslov na trgu. Takšen izhodiščni položaj (povezanost) pa od davčnega zavezanca zahteva dodatne posredne dokaze vseh stvarnopравnih razmerij. Davčni organ se lahko bolj zanese na dokaze, pridobljene ali ustvarjene v okviru nepovezanih oseb. Tako je razlog za posebno obravnavanje transakcij med povezanimi osebami v tem, da med povezanimi osebami lahko obstajajo posebna razmerja, ki niso značilna za normalne tržne razmere. Tako je bistvo povezanosti v tem, da se povezane osebe utegnejo vključiti v posle, za katere se nepovezane osebe ne bi nikoli odločile. Pri tem se posli med povezanimi osebami obračunavajo po cenah, po katerih se med nepovezanimi osebami ne bi obračunavali, kar omogoča prelivanje dobička iz ene v drugo povezano osebo. Cene, upoštevane pri poslovanju med povezanimi osebami, so premišljene cene. Pri določanju cen se povezane osebe lahko prilagajajo druga drugi, kar pa ne velja nujno za nepovezane osebe. Posledica takšnih poslov sta drugačen poslovni in davčni izid ter drugačen finančni položaj davčnega zavezanca.

Podjetja, ki poslujejo s povezanimi osebami, se tako morajo zavedati pomembnosti priprave ustreznega poročila, s katerim bodo davčnemu organu dokazovale upravičenost uporabljenih transfernih cen. Neupoštevanje transfernih cen kot primerljivih transfernih cen in neustrezna priprava poročila lahko ob morebitnem inšpekcijskem pregledu vodi do povečanja davčne osnove zavezanca in do obveznosti plačila dodatnih dajatev. Zadnje je pomembno zlasti zaradi tega, ker je dokazovanje v davčnih postopkih na strani davčnega zavezanca.

Glede na to, da prodaja vozil proučevanega podjetja poteka med povezanimi osebami, se pri oblikovanju transfernih cen v praksi zagotovo najlaže uporablja metodo primerljive proste cene.

Metoda primerljive proste cene se praviloma uporablja takrat, kadar so na trgu primerljive razmere, bodisi z vidika podjetja (podjetje prodaja isto blago oziroma storitve tako povezanim kot nepovezanim osebami), ali s tržnega vidika (na primerljivem trgu obstaja primerljiva situacija med dvema nepovezanimi osebami, ki si med seboj prodajata enako oziroma primerljivo blago ali storitve).



Za trženje vozil med povezanimi osebami podjetje Suzuki Odar uporablja metodo notranje primerljive proste cene, po kateri se transferna cena med povezanimi osebama primerja s ceno, po kateri ena izmed povezanih oseb prodaja enako ali podobno blago, v enakih ali podobnih okoliščinah, nepovezani osebi.

#### **Primer 4: Metoda notranje primerljive proste cene**

Če podjetje A proda (oziroma kupi) blago povezanemu podjetju B, je z metodo notranje primerljive proste cene določena primerna transferna cena tista, po kateri podjetje A proda enako blago pod enakimi pogoji nepovezanemu podjetju C. Taki primeri se v praksi zgodijo pogosteje, kot se zdi na prvi pogled. Zelo redko namreč podjetje prodaja blago zgolj in samo povezanemu podjetju (ta trditev pa ponavadi ne drži za nabavno stran – zelo pogosto se namreč blago ali storitev nabavlja samo od povezane osebe). Tudi če cena, po kateri se blago prodaja povezanemu in nepovezanemu podjetju, ni popolnoma enaka (obstajajo nekatere razlike, ki pa jih lahko pojasnimo), lahko še vedno uporabimo metodo, seveda z natančno razlago, v kolikšni meri in zakaj cene niso enake (Guzina, 2006, str. 3).

Ker podjetje Suzuki Odar posluje s povezanimi osebami, mora zagotavljati ustrezno dokumentacijo o oblikovanju transfernih cen med povezanimi osebami. Natančna opredelitev o zahtevani dokumentaciji je predpisana v določilih ZDavP-2. Transferne cene so, podobno kot ostale poslovne odločitve, ki imajo lahko davčne posledice, stvar poslovne politike podjetja.

### **5.3 Dejavnost trženja vozil po regulativah evropske komisije**

Slovenija je s 1. majem 2004 postala polnopravna članica Evropske unije (EU). Na podlagi prvega odstavka 9. člena Zakona o preprečevanju omejevanja konkurence (Uradni list RS, št. 99/2004) je Vlada Republike Slovenije sprejela Uredbo o skupinskih izjemah (Uradni list RS, št. 69/2002), ki je bila usklajena s pravnim redom EU. Navedena uredba je začela veljati v Sloveniji 1.10.2002. Prehodno obdobje za ureditev in izpolnitev zakonskih obvez skladno z Uredbo o skupinskih izjemah je bilo do 30.9.2003. Z dnem 1.10.2003 pa je nastopila zakonska obveza za izpolnjevanje vseh obvez iz Uredbe o skupinskih izjemah za vse proizvajalce motornih vozil tudi v Sloveniji. Ta uredba je izjema v pravnem sistemu EU, saj omejuje popolno svobodo trgovanja znotraj članic EU. Uredba velja do 31.5.2010, potem pa naj bi zavladovala svobodna konkurenca pri distribuciji in servisu motornih vozil (Kukovica, 2002, 1-5).

Skladno z uveljavitvijo Uredbe o skupinskih izjemah, ki je pravno formalno stopila v veljavo 1.10.2003 tudi v Sloveniji, so nastopile nove zakonske obveze za proizvajalce motornih vozil. Skladno z navedeno uredbo je Suzuki Odar podpisal distributersko pogodbo s proizvajalcem Magyar Suzuki Corporation, v kateri sta pogodbenika dogovorila vse potrebne zakonske obveznosti za izpolnjevanje kvalitativnih in kvantitativnih standardov za prodajo vozil, motorjev in rezervnih delov ter za servisiranje vozil.

Distribucijska nova ureditev z Uredbo o skupinskih izjemah omogoča več fleksibilnosti za trgovce vozil. Nova ureditev pomeni za trgovce, da se lahko specializirajo na prodajo novih vozil, za servisno dejavnost pa pooblastijo podizvajalce. Trгоvec nima več pogodbeno določenega prodajnega območja in lahko odpira sekundarne prodajne točke v EU. Do uredbe pa je pooblaščen distributer lahko omejeval število pooblaščenih serviserjev in določal prostor njihovega delovanja. Z uredbo pooblaščenemu servisu ni potrebno prodajati novih vozil in se lahko osredotoči samo na popravila. Proizvajalec ne sme omejevati števila pooblaščenih servisov, če izpolnjujejo kvalitativne standarde, ki jih postavlja proizvajalec in ne sme določati njihovega območja.

#### **5.4 Poslovni načrt podjetja Suzuki Odar kot podlaga za prodajo nepremičnin**

Na podlagi navedenega sistema Uredbe o skupinskih izjemah v prejšnji točki, je podjetje Suzuki Odar v letu 2003 sprejel poslovni načrt s poslovnim ciljem pridobitve nove koncesije za pooblaščenega trgovca vozil Opel v Sloveniji od proizvajalca General Motors (GM). Ker pa ima Suzuki Odar v distributerski pogodbi z proizvajalcem vozil podpisano pogodbeno konkurenčno klavzulo, je zaradi distributerskih pogodbenih zahtev, ki ga obvezujejo pri izvajanju pogodbenih določil, prenesel izvajanje za koncesijo za pooblaščenega trgovca vozil Opel na povezano podjetje Avtohiša Odar v Slovenj Gradcu.

Ena izmed temeljnih zahtev, ki jo je proizvajalec GM zahteval za pridobitev koncesije je bila, da podjetje, ki bo pridobilo koncesijo za pooblaščenega trgovca vozil blagovne znamke Opel, razpolaga z ustreznimi prostori, kjer bo lahko opravljalo prodajo in pripadajoče storitve za blagovno znamko Opel. Ker je povezano podjetje Avtomotiv Rado v svoji registrirani poslovni enoti Maribor že v letu 2002 in tudi še v letu 2003 ustvarjalo izgubo, pa tudi zaradi neizkoriščenih prostorskih kapacitet poslovnega objekta, je bila racionalna poslovna odločitev krovnega matičnega podjetja sistema povezanih oseb Suzuki Odar, da prav poslovne prostore v Mariboru (katere je imel Avtomotiv Rado v najemu od družbe Suzuki Odar) nameni dejavnosti prodaje in servisiranju vozil blagovne znamke Opel v Mariboru.

Tako se je v poslovnem načrtu osnoval poslovni cilj pokrivanja izgube oziroma pridobivanja dobička v poslovni enoti Maribor s pridobitvijo koncesije za blagovno znamko Opel s sprejetjem poslovne odločitve o prodaji nepremičnine v Mariboru podjetju Avtohiša Odar. Na osnovi navedenega poslovnega načrta in potrebe po nepremičnini kot enega izmed pogojev za pridobitev koncesije za prodajo vozil Opel, je Suzuki Odar konec leta 2003 nepremičnino v Mariboru prodal podjetju Avtohiša Odar. Vizija poslovnega načrta je bila, da do pridobitve koncesije za Opel, Avtomotiv Rado nemoteno opravlja svojo dejavnost v prostorih poslovnega objekta v Mariboru na podlagi najemne pogodbe. Skladno s poslovnim načrtom pa je bila sprejeta tudi odločitev o preselitvi sedeža podjetja Avtohiša Odar iz Slovenj Gradca v Maribor.

Proizvajalec GM je skladno z Uredbo o skupinskih izjemah prešel na sistem selektivne distribucije, kar je pomenilo velike spremembe v pravilih in poslovanju v avtomobilski branži Opel v odnosu proizvajalec - generalni distributer, saj pravila EU prepovedujejo omejitve nakupa preko generalnih distributerjev.

Prav tako je prišlo do zaostrenih razmer na tržišču EU, kamor je Slovenija vstopila s 1.5.2004, pri prodaji vozil, ki so vodile v negotovost realizacije planirane količine prodaje vozil na ozemlju Slovenije. Ob vstopu Slovenije v EU je GM svojo vizijo poslovanja preko pooblaščenih trgovcev omejil na že obstoječe trgovce, ki so delovali v trgovski mreži prodaje vozil Opel. Tako so se pogajanja med GM in Suzuki Odar za pridobitev koncesije za prodajo vozil Opel začasno ustavila zaradi negotovosti realizacije prodaje vozil Opel na slovenskem trgu, ki jo v distributerski pogodbi določa GM za vsako leto. Ker pa je Suzuki Odar nepremičnino v Mariboru, potrebno za opravljanje dejavnosti koncesije za pooblaščenega trgovca Opel v Mariboru, že prodal podjetju Avtohiša Odar, ne bi bila smotrna razveljavitev pogodbe oziroma vnovična prodaja nepremičnine nazaj na Suzuki Odar. Poslovna odločitev podjetja Suzuki Odar je bila, da do zaključka pogajanj ostaja nepremičnina Maribor v lasti Avtohiše Odar in dokler le-ta ne bo zaključena, bo nepremičnino uporabljal Avtomotiv Rado še naprej po najemni pogodbi.

V nadaljevanju prikazujemo poslovanje z nepremičninami med povezanimi osebami podjetja Suzuki Odar skladno s poslovnim načrtom.

Podjetje Suzuki Odar je izkazovalo v svojih knjigah na dan 31.12.2003 med osnovnimi sredstvi sledeče nepremičnine:

1. poslovno stavbo in zemljišče na lokaciji Stegne 33, Ljubljana (v nadaljevanju nepremičnina v Ljubljani),
2. poslovno stavbo in zemljišče na lokaciji Jadranska 27, Maribor (v nadaljevanju nepremičnina v Mariboru),
3. poslovno stavbo in zemljišče na lokaciji Dečkova c. 43, Celje (v nadaljevanju nepremičnina v Celju).

Navedene nepremičnine je Suzuki Odar pridobil od povezanega podjetja Panadria na podlagi prodajnih pogodb, sklenjenih med kupcem Suzuki Odar in prodajalcem Panadria, dne 24.12.2001, in na osnovi cenitvenega poročila sodnega izvedenca in cenilca gradbene stroke.

Suzuki Odar je evidentiral omenjene nepremičnine med osnovnimi sredstvi na dan kupoprodajnih pogodb v vrednosti pogodbeno dogovorjene prodajne cene, za razliko do ocenjene vrednosti po cenitvenem poročilu pa je nato opravil prevrednotenje nepremičnin zaradi okrepitve oziroma oslabitve.

4. V avgustu leta 2003 je Suzuki Odar pridobil tudi nepremičnino v Slovenj Gradcu, in sicer od povezane osebe Avtohiša Odar, posredno preko družbe Hypo leasing na podlagi Pogodbe o finančnem leasingu nepremičnine. Navedeno nepremičnino je Suzuki Odar evidentiral med osnovnimi sredstvi po nabavni vrednosti v višini 470.380.000,00 SIT, od tega zemljišče v višini 101.862.209,68 SIT in objekt v višini 368.517.790,32 SIT.

Ker ima Suzuki Odar v distributerski pogodbi s proizvajalcem podpisano pogodbeno določilo, ki mu omejuje poslovanje na področju maloprodaje in servisiranja in bi v primeru kršenja pogodbenega določila izgubil koncesijo za distribucijo vozil Suzuki Odar, in ker razpolaga z lastnimi prostorskimi

kapacitetami za maloprodajo in servisiranje vozil, je za izvajanje maloprodaje vozil in servisiranja vozil s prodajnimi in servisnimi pogodbami pooblastil povezano podjetje Avtomotiv Rado.

Tako je nepremičnine Ljubljana, Celje in Maribor od 01.03.2003 Suzuki Odar dajal v najem povezani osebi Avtomotiv Rado za izvajanje trgovsko-servisne dejavnosti.

Septembra 2003 pa je Suzuki Odar dal v najem še poslovni prostor v Slovenj Gradcu družbi Avtomotiv Rado, katerega je avgusta 2003 pridobil od Avtohiše Odar in je tudi služil namenu izvajanja trgovsko-servisne dejavnosti na tej lokaciji.

Za obračunane najemnine Avtomotivu Rado je Suzuki Odar izkazal v svojih poslovnih knjigah in davčnem obračunu prihodke.

Tako Suzuki Odar pri distribuciji uporablja posredne prodajne poti že od začetka poslovanja vezano na pogodbeno določila distributerske pogodbe s proizvajalcem. Prodaja vozil končnim kupcem se tako izvaja preko lastnih in drugih pooblaščenih trgovcev, ki jih je Suzuki Odar pooblastil s prodajnimi pogodbami. Trgovska mreža je razmeščena tako, da pokriva vse regije v Sloveniji.

Kot smo že navedli v točki 5.3 ima Suzuki Odar v distributerski pogodbi z proizvajalcem podpisano konkurenčno klavzulo, ki bi v primeru kršenja pogodbenega določila pomenila izgubo koncesije podjetja Suzuki Odar za distribucijo vozil Suzuki. Glede na to, da se je konec leta 2003 Suzuki Odar pogajal z GM za pridobitev nove koncesije za pooblaščenega trgovca vozil Opel v Sloveniji, je moral izpolniti poleg pogoja, da ne krši konkurenčne klavzule s proizvajalcem vozil Suzuki tudi pogoj GM, da razpolaga z ustreznimi prostorskimi kapacitetami za prodajo vozil Opel. Tako je skladno z gospodarsko odločitvijo v okviru poslovnega načrta prodal prostore v Mariboru podjetju Avtohiša Odar v Slovenj Gradcu, kjer naj bi se vršila koncesija za blagovno znamko vozil Opel kot smo že navedli v točki 5.3. Prav tako pa je bila s strani GM glede omejevanja števila pooblaščenih prodajalcev vozil Opel v Sloveniji zaradi negotovosti izpolnjevanja realizacije količinske prodaje, izkazana večja verjetnost iskanja novega trgovca za prodajo vozil v mariborski regiji.

## **5.5 Prikaz optimiranja davka od dobička v podjetju Suzuki Odar ob upoštevanju investicijske davčne olajšave**

Matično podjetje Suzuki Odar je bil zavezanec za davek od dobička pravnih oseb v skladu z določili 2. člena ZDDPO. V nadaljevanju je prikazan obračun davka od dobička za leto 2003, ki ga je sestavil in predložil davčni zavezanec Suzuki Odar.

Tabela 17: Obračun davka od dobička za podjetje Suzuki Odar za leto 2003

Zap. št.	Leto 2003	Po davčnem obračunu v SIT
3	Prihodki	2.114.697.539
4	Odhodki	1.987.896.597
5,16	Davčna osnova I, II	126.800.942
19	Investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva	126.800.942
26	Davčna osnova III	0
32	Davčna obveznost	0

Vir: Obrazec DDPO za leto 2003, Suzuki Odar.

Suzuki Odar je v davčnem obračunu za leto 2003 prikazal zmanjšanje davčne osnove z uveljavljanjem davčne olajšave v višini 30% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva, ki jo je uveljavljal lahko v višini davčne osnove in sicer v višini 126.800.942 SIT.

Pri praktičnem primeru moramo pri poslovanju z nepremičninami med povezanimi upoštevati tudi določanje transferne cene. V praksi se pri poslovanju z nepremičninami med povezanimi osebami določi primerljiva tržna cena najpogosteje z metodo zunanje primerljive proste cene. Po metodi zunanje primerljive cene se transferna cena med povezanimi podjetjema primerja s ceno, ki jo za enako ali podobno blago v enakih ali podobnih razmerah med seboj dosežeta dve nepovezani osebi. Metoda zunanje primerljive proste cene se v praksi uporablja večinoma le pri transakcijah z blagom, s katerim se trguje na organiziranih trgih (vrednostni papirji, nafta in podobno), ter pri blagu in storitvah, za katere obstoja pregleden trg (na primer trgovanje z nepremičninami, oddajanje nepremičnin v najem, nekatere tarife v svetovalnih dejavnostih in podobno) (Guzina, 2006, str. 3).

## 5.6 Sklepne ugotovitve

Na podlagi poslovnega načrta in gospodarske odločitve proučevanega podjetja za kar je bilo potrebno izpolniti določene zakonske pogoje, je davčni zavezanec ob koncu leta 2003 kupil nepremičnino. Davčni zavezanec je na podlagi dejstva, da mu je nakup nepremičnine prinesel tudi gospodarske koristi in na podlagi dejstva, da se navedena nepremičnina pripozna v skladu z določili SRS1 (2002) kot osnovno sredstvo, izkoristil investicijsko davčno olajšavo skladno z določili 39. člena ZDDPO. Nepremičnine po opredelitvi SRS (2002) spadajo med opredmetena osnovna sredstva, ki so podrobno opredeljena v SRS 1, prav tako tudi opredmetena osnovna sredstva na finančni leasing. V povezavi opredmetenih osnovnih sredstev iz SRS (2002) in Zakonom o davku o dobičkov pravnih oseb smo ugotovili, da je Suzuki Odar koristil zakonsko dovoljeno možnost uveljavljanja davčne investicijske olajšave ob nakupu nepremičnine in to je veljalo tudi ob nakupu nepremičnine na finančni leasing ob določenih pogojih po ZDDPO in SRS (2002). Koriščenje davčne investicijske olajšave je bil eden od bistvenih elementov zniževanja davčne

osnove pri zasledovanju optimiranja davčnih obveznosti davčnih zavezancev do konca leta 2005 skladno z ZDDPO-1.

Pri poslovanju s povezanimi osebami je z vidika optimiranja davčnih obveznosti potrebno določiti pravilno oblikovanje transfernih cen skladno z metodami oblikovanja transfernih cen, predvsem je potrebno posebno pozornost nameniti pripravi ustrezne dokumentacije, ki zahteva obsežno analizo poslovanja s povezanimi osebami.

## **6 PROBLEMI DAVČNEGA OPTIMIRANJA OB IZVAJANJU DAVČNEGA INŠPICIRANJA IN VPLIV DAVČNIH STROKOVNJAKOV**

### **6.1 Ugotovitve inšpekcijskega pregleda**

Z analizo opisanih poslov v točki 5.4, je davčni organ v postopku inšpiciranja davka od dobička pravnih oseb za leto 2003, ki ga je izvajal v letu 2005 ugotovil, da Suzuki Odar v letu 2003 z nakupom poslovnih prostorov v Slovenj Gradcu od Avtohiše Odar ni pridobil novih gospodarskih koristi od dajanja prostorov v najem, saj je istočasno izgubil vir pritekanja gospodarskih koristi iz najemnih razmerij zaradi prodaje poslovnih prostorov v Mariboru podjetju Avtohiša Odar.

Po določilih SRS št. 1.8 (2002) se je opredmeteno osnovno sredstvo v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznalo samo, če je bilo verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi povezane z njim.

Davčni organ je s primerjavo izkazanih prihodkov v poslovnih knjigah iz naslova zaračunane najemnine pred in po zamenjavi omenjenih nepremičnin (nakup prostorov v Slovenj Gradcu in prodaja prostorov v Mariboru), ugotovil, da je imel Suzuki Odar večjo gospodarsko korist od prodane nepremičnine v Mariboru kot od pridobljene (zamenjane) nepremičnine v Slovenj Gradcu, saj je z dajanjem poslovnih prostorov v Mariboru v najem ustvaril in izkazal v poslovnih knjigah višje prihodke kot z dajanjem v najem poslovnih prostorov v Slovenj Gradcu. Davčni organ je nadalje ugotavljal, da so se prihodki iz naslova najemnin povečali ob nakupu nepremičnine v Slovenj Gradcu, hkrati pa so se zmanjšali zaradi prodaje nepremičnine v Mariboru.

Davčni organ je zaključil, da je na podlagi zbranih podatkov jasno, da je Suzuki Odar z opisanimi posli pridobil korist zaradi uveljavljanja 30% olajšave v obračunu davka od dobička pravnih oseb v letu 2003. Namen pravne osebe je torej bil z davčnimi olajšavami zmanjšati davčno osnovo za davek od dobička pravnih oseb. Pravna oseba Suzuki Odar kot davčni zavezanec za davek od dobička pravnih oseb v letu 2003 ni obračunala in plačala davka od dobička, saj je v smislu določil 39. člena ZDDPO v davčnem obračunu uveljavljala olajšavo investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva v višini ugotovljene davčne osnove in posledično zmanjšala davčno osnovo za obračun davka od dobička na 0 SIT. Iz opisanih poslov v zvezi s pridobitvijo in odtujitvijo vseh štirih poslovnih prostorov je davčni organ povzel, da je Suzuki Odar kupal poslovne prostore od povezanih oseb, jih dajal v najem povezanim osebam in jih prodajal povezani osebi, ki je dajala poslovni prostor isti povezani osebi v najem, od

katere pa je spet kupil drug poslovni prostor, ki ga je dajal v najem isti povezani osebi kot prej, pri tem pa je vsako leto ob obračunu davka od dobička uveljavljal olajšavo za investirani znesek v višini ugotovljene davčne olajšave.

Davčni organ je zaključil, da je bil namen podjetja Suzuki Odar z nakupi nepremičnin preko davčnih olajšav znižati oziroma izničiti ugotovljeno davčno osnovo za obračun davka od dobička, kar je očitno v letu 2003, ko se dejanske gospodarske koristi niso povečale, ampak so se po sklenjenih poslih celo zmanjšale. Na podlagi navedenega ter določil SRS 1 (2002) se je davčni organ odločil, da se davčnemu zavezancu v obračunu davka od dobička za leto 2003 ne prizna davčna olajšava v višini 30% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva, ki jo je davčni zavezanec uveljavljal v višini 126.800.942 SIT (v višini davčne osnove) za investirani znesek v nakup nepremičnine v Slovenj Gradcu v višini 470.380.000 SIT.

V nadaljevanju je prikazan obračun davka od dobička za leto 2003, ki ga je sestavil in predložil davčni zavezanec, ter obračun z upoštevanjem ugotovljenih nepravilnosti, ugotovljenih z inšpekcijskim pregledom.

Tabela 18: Obračun davka od dobička za podjetje Suzuki Odar za leto 2003 in obračun davka od dobička na podlagi ugotovljenih nepravilnosti z inšpekcijskim pregledom

Zap. št.	Leto 2003	Po davčnem obračunu v SIT	Po ugotovitvah davčnega organa v SIT	Razlika v SIT
3	Prihodki	2.114.697.539	2.114.679.539	0
4	Odhodki	1.987.896.597	1.987.896.597	0
5,16	Davčna osnova I, II	126.800.942	126.800.942	0
19	Investirani znesek v opredm.os.sr. (razen v osebna motorna vozila) in neopredm. dolgoročna sredstva	126.800.942	0	126.800.942
26	Davčna osnova III	0	126.800.942	126.800.942
32	Davčna obveznost	0	31.700.235,50	31.700.235,50

Vir: Podatki iz inšpekcijskega zapisnika za družbo Suzuki Odar, 2005.

Po ugotovitvah davčnega organa je bil davčni zavezanec dolžan plačati davek od dobička po stopnji 25%, ki je bila določena v 38. členu ZDDPO, in sicer v višini 31.700.235,50 SIT.

## 6.2 Vloga davčnega svetovalca na pripombe in pritožbe v postopku inšpekcijskega pregleda

V praktičnem primeru podjetja Suzuki Odar je davčni organ po opravljenem postopku inšpiciranja pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja davkov in prispevkov za leto 2003 izdal zapisnik, v katerem je navedel ugotovitve v zvezi z davkom od dobička pravnih oseb. Pri tem je postopal

po takrat veljavnih določilih ZDavP-1, ki pa se bistveno na tem področju ne razlikujejo od zakonsko veljavnih določil po novem ZDavP-2.

Davčni zavezanec Suzuki Odar je s pogodbenim razmerjem pooblastil davčnega svetovalca za polno zastopanje pred davčnimi organi in morebitnimi sodnimi organi. Davčni svetovalec je na podlagi pooblastila davčnega zavezanca v zakonsko pravočasnem roku podal pripombe na zapisnik davčnega organa, v katerem je navedel vsa dejstva in okoliščine, ki so vplivale na zmanjšanje davčne osnove v letu 2003 z uveljavitvijo investicijske davčne olajšave v opredmeteno osnovno sredstvo. Davčni svetovalec je k pripombam na zapisnik priložil tudi izvedeniško mnenje sodne izvedenke za ekonomijo.

Davčni svetovalec je v pripombah na zapisnik navajal, da je davčni organ v zapisniku nezakonito odločal, ker davčnemu zavezancu ni priznal davčne olajšave, saj je davčni zavezanec popolnoma zakonito upošteval možnosti ZDDPO glede koriščenja investicijske olajšave. Dejstvo je tudi, da je skupina Suzuki razvejana, da je znotraj skupine več podjetij, ki delujejo v okviru zakonskih možnosti izvajanja dejavnosti po regulativah EU in s ciljem dolgoročnega delovanja pod pogojem, da izpolnjujejo pogodbeno določila, ki so opredeljena v ekskluzivnih distributerskih pogodbah s proizvajalcem vozil. Vsako podjetje pa je razpolagalo tudi z nepremičninami, ki so bile predmet poslovanja skladno z poslovnim načrtom podjetij z osnovnim ciljem poslovanja t.j. s ciljem dolgoročnega poslovanja povezanih podjetij.

V Zakonu o davku od dobička pravnih oseb namreč ni nikjer navedeno, da se olajšava ne prizna, v kolikor gre za nakup sredstva med povezanimi osebami. Davčni organ lahko pri povezanih osebah ugotavlja le transferne cene, torej vrednost nepremičnine, po kateri se je prodala. Poslovanje med povezanimi osebami pa davčnemu organu po ZDDPO ne daje nikakršne zakonske podlage, da davčnemu zavezancu od investiranega zneska v sredstvo, ki mu prinaša gospodarske koristi, ne prizna zakonsko dovoljene davčne olajšave.

Ker davčni zavezanec oziroma njegov davčni svetovalec stojita na stališču, da je davčni zavezanec zakonito upošteval določila ZDDPO in določila SRS (2002), je na zapisnik o inšpekcijskem pregledu podal pripombe. Ker v pripombah na zapisnik po mnenju davčnega organa davčni zavezanec oz. njegov davčni svetovalec ni navedel novih ali dodatnih dejstev, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločanje, je davčni organ v zakonsko predpisanem roku izdal dopolnilni zapisnik na katerega pa davčni zavezanec zakonsko ni imel več možnosti dajanja pripomb. Pomembno je poudariti, da se davčni organ o pripombah v izvedenskem mnenju sodne izvedenke za ekonomijo, ki je bil priložen pripombam na zapisnik, sploh ni izrekel. Davčni organ je deloval popolnoma subjektivno v navedenem primeru in na podlagi navedenega davčnemu zavezancu v začetku leta 2006 izdal odločbo o odmeri davka na dobiček za leto 2003.



### **6.3 Rezultati delovanja davčnega svetovalca**

Davčni zavezanec oz. njegov svetovalec sta v zakonitem roku od vročitve odločbe, vložila pritožbo zoper izpodbijano odločbo in predlagala, da jo že prvostopenjski organ popravi oziroma, da jo organ druge stopnje (Ministrstvo za finance) odpravi in organu prve stopnje naloži, da postopek inšpiciranja ustavi oziroma, da odločbo odpravi in vrne zadevo organu prve stopnje v novo odločanje. V pritožbi davčni svetovalec podaja pritožbo iz navedenih utemeljenih razlogov:

- bistvena kršitev pravil upravnega postopka,
- nepravilna uporaba pravnih predpisov,
- nepopolno in napačno ugotavljanje dejanskega stanja pri davčnem zavezancu.

Pooblaščen davčni svetovalec podjetja Suzuki Odar je na obvestilo davčne uprave o neplačanem davku po izdani odločbi vložil še zahtevek odloga prisilne izterjave do odločitve o pritožbi, vendar je bila v odgovor dana odločba, da se predlogu za odlog prisilne izterjave ne ugodí. Kljub temu je davčni svetovalec poskusil še z vlogo za obročno odplačilo davčnega dolga skladno z 37. členom ZDavP-1 in priložil vsa dokazila, s katerimi je dokazoval okoliščine za nastanek hujše gospodarske škode v primeru, če bi davčni organ na podlagi četrtega odstavka 128. člena začel ZDavP-1 davčno izvršbo. Na podlagi navedenega je davčna uprava podjetju Suzuki Odar v začetku leta 2007 izdala sklep, s katerim je odobrila plačilo davčnega dolga na 24 mesecev. Podjetje Suzuki Odar je davčnemu organu predložilo za zavarovanje obročnega plačila davčnega dolga bančno garancijo, ki krije poleg davčnega dolga tudi pripadajoče zamudne obresti. Kot porok k bančni garanciji pa je pristopilo povezano podjetje Krasoprema iz Dutovelj.

## **7 PREDLOG MOŽNOSTI DAVČNEGA OPTIMIRANJA ZA LETO 2007**

### **7.1 Pravila določanja davčne osnove v letu 2007**

V skladu z 12. čl. ZDDPO-2 je davčna osnova dobiček kot presežek prihodkov nad odhodki pri opravljanju dejavnosti rezidenta in nerezidenta v poslovni enoti v Sloveniji. Kot dobiček se šteje tudi dobiček poslovne enote, ki se pripíše poslovni enoti oziroma za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost ali posle.

Za ugotavljanje dobička se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida na podlagi ZDDPO-2 in SRS (2006).

Pri določanju davčne osnove je treba slediti določenim načelom oziroma pravilom (Kunšek, 2007, str. 70-71):

- prihodki in odhodki davčnega zavezanca, ki so že bili vključeni v davčno osnovo v tekočem ali preteklem davčnem obdobju, se ne vključijo v davčno osnovo v tekočem ali prihodnjih davčnih obdobjih (načelo enkratne obdavčitve);

- če se nepriznani odhodki v preteklem davčnem obdobju izvzamejo iz davčne osnove, se lahko vključijo v davčno osnovo največ do zneska davčno nepriznanih odhodkov v preteklih davčnih obdobjih (13. člen ZDDPO-2);
- davčni zavezanec je dolžan hraniti vso dokumentacijo o prihodkih in odhodkih, ki so bili vključeni v davčno osnovo oziroma so jo zniževali;
- razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, ki se vključijo v prihodke in davčno priznane odhodke, se vključijo v davčno osnovo v obdobju spremembe računovodske usmeritve (14. člen ZDDPO-2);
- presežek iz prevrednotenja, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti in ga zavezanec prenese v preneseni čisti poslovni izid ali druge kapitalske postavke, se vključi v davčno osnovo v letu prenosa;
- presežek iz prevrednotenja, ki se prenaša v preneseni poslovni izid in v davčno osnovo pri sredstvih, ki se amortizirajo, se prenaša v preneseni poslovni izid sorazmerno z obračunano amortizacijo;
- pri ugotavljanju prihodkov zavezanca med povezanimi osebami, ki jih opredeljuje 17. člen ZDDPO-2, se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva in storitve najmanj do višine, odhodki pa največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen, ki bi jih te osebe dosegle na trgu med nepovezanimi osebami.

Pri sestavljanju davčne bilance je namreč treba upoštevati zakonska določila glede priznavanja prihodkov in odhodkov. Priznavanje prihodkov je neposredni pogoj za priznavanje z njimi povezanih odhodkov (29. člen ZDDPO-2). Če je dokazljivo, da so neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti, nimajo značaja privatnosti in so skladni z običajno poslovno prakso.

### ***Priznavanje in nepriznavanje odhodkov***

V skladu s 30. členom ZDDPO-2 so odhodki lahko priznani ali nepriznani:

#### **a.) priznani odhodki**

- rezervacije se priznajo v višini 50% vrednosti (v skladu z 98. členom ZDDPO-2, je navedena določba veljala tudi že za leto 2006);
- odhodki zaradi oslabitev terjatev se priznajo kot odhodek na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku, sklepa prisilne poravnave ali neuspešno zaključenega izvršilnega postopka;
- prevrednotenje finančnih naložb kot posledica oslabitve se ne prizna, priznana je samo valutno prevrednotenje;
- odhodki od prevrednotenja dobrega imena se priznajo največ do zneska, ki ustreza 20% začetno izkazane vrednosti dobrega imena;

#### **b.) nepriznani odhodki**

- ne priznajo se vsi odhodki, ki se ne odražajo v prihodkih (kazni, takse, davki, donacije, podkupnine, zamudne obresti);

- ne priznajo se stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, in sicer vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost, razen če gre za odplačno uporabo, vendar samo do zneska plačila ali povračila;
- ne priznajo se obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev in posojil, prejetih od oseb v državah z ugodnejšim položajem po Pravilniku o določitvi ozemelj, ki uporabljajo ukrepe, ki ustrezajo ali so enaki tistim, ki jih določa Direktiva Sveta 2003/48/ES (Uradni list RS, št. 138/2006);
- priznajo se vsi stroški v zvezi z delom in delovnim razmerjem (35. člen ZDDPO-2) zaposlenih (plače, bonitete, povračila stroškov dela);
- stroški reprezentance in nadzornega sveta (31. člen ZDDPO-2) ali drugega organa, ki opravlja funkcijo nadzora, se priznajo 50%;
- ne priznajo se stroški obresti (32. člen ZDDPO-2) od posojilodajalca, ki ima v lasti več kot 25% deleža v kapitalu, če ta posojila presegajo štirikratnik zneska tega deleža v davčnem obdobju, če zavezanec ne dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba;
- stroški amortizacije (33. člen ZDDPO-2) osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin se priznajo do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja v skladu s priznanimi amortizacijskimi stopnjami;
- ne priznajo se stroški v zvezi s posredovanjem pri prodaji lastniškega deleža v znesku, ki je enak 5% zneska v davčnem obdobju prejetih dividend in dobičkov (26. člen ZDDPO-2);
- davčna izguba (36. člen ZDDPO-2) se lahko pokriva v naslednjih davčnih obdobjih, če pa se v zadnjih dveh letih lastništvo spremeni za več kot 50% ali se dejavnost zelo spremeni ali celo ne izvaja, pa se izguba ne prizna.

## 7.2 Predlog možnosti davčnega optimiranja v proučevanem podjetju za leto 2007

Nekaj optimizacijskih možnosti in davčni prihranek v letu 2007, ki bi nastal kot posledica optimiranja, smo že prikazali skozi vidik izpolnjevanja zakonskih pogojev uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja davčne izgube iz preteklih let v točki 4 in na praktičnem primeru številka 3 Prikaz davčnega optimiranja z vidika davčnih olajšav v letu 2007.

Glede na to, da je proučevano podjetje v preteklosti koristilo možnosti investicijskih olajšav, ker je kot trgovsko-servisno podjetje investiralo v zgradbe in servisno opremo, se je podjetju s sedaj veljavno zakonodajo bistveno zmanjšala možnost zniževanja davčne osnove iz naslova investicij oziroma je za podjetje z novo zakonodajo celo odpravljena možnost zniževanja davčne osnove iz naslova investicijske davčne olajšave.

V nadaljevanju bomo na osnovi poznavanja poslovanja proučevanega podjetja predstavili še nekaj možnosti, preko katerih bi lahko proučevano podjetje vplivalo na davčno osnovo. Pri tem mislimo predvsem na možnosti različnih pristopov amortiziranja, popravkov vrednosti terjatev, oblikovanja rezervacij ter možnosti izkazovanja odloženih davkov, kar bomo predstavili na praktičnih primerih.

V naslednjih točkah tega poglavja bomo najprej obrazložili odložene davke, nato pa bomo predstavili možnosti davčnega optimiranja na področju rezervacij, prevrednotenja in odpisa terjatev ter amortizacije.

### **7.3 Odloženi davki**

Pojem odloženi davek je pri nas praktično nov pojem uveden z novo zakonodajo SRS (2006) in z ZDDPO-1, saj za razliko od nove zakonodaje, stara zakonodaja, razen možnosti prenosa davčne izgube v naslednja obdobja, ni vsebovala določb, ki bi povzročale njegov nastanek.

Odloženi davek bi lahko opredelili kot znesek davka, ki ga bo zavezanec poravnal ali pa bo zavezancu povrnjen v prihodnjem oziroma v prihodnjih davčnih obdobjih. Nanaša se torej na računovodsko obravnavanje bodočih davčnih posledic poslovnih dogodkov, ki so se že zgodili in so zato že pripoznani v računovodskih izkazih zavezanca za davek. Pri tem je zelo pomembno, da se tudi v primeru, če nastali poslovni dogodek nima davčnih posledic na zneske davka, ki bodo plačani za obdobje, v katerem je poslovni dogodek nastal, temveč bodo davčne posledice nastale šele v naslednjih obdobjih, upošteva temeljno računovodsko načelo nastanka poslovnih dogodkov in se zatorej prihodnje davčne posledice obračuna že v letu, v katerem se je poslovni dogodek dejansko zgodil.

Obveznosti in terjatve do države iz naslova odloženih davkov tako nastanejo kot posledica začasnih razlik med računovodskim oziroma poslovnim izidom pred obdavčitvijo, ugotovljenim po računovodskih predpisih, in davčno osnovo ugotovljeno po davčnih predpisih ter izkazano v davčnem obračunu zavezanca za davek. V tej zvezi naj še enkrat poudarimo, da so predmet odloženega davka zgolj začasne razlike med računovodskim in davčnim dobičkom, ki nastanejo v enem obdobju in se odpravljajo v drugem obdobju (npr. rezervacije, oslabitve, popravki vrednosti terjatev, amortizacija), medtem ko stalne razlike, nastale zaradi dokončno davčno nepriznanih odhodkov in/ali trajno neobdavčljivih prihodkov, ne povzročajo odloženih davkov (Cestnik, 2006, str. 44-45).

### **7.4 Rezervacije**

ZDDPO-2 uvaja bistveno spremenjen način davčne obravnave oblikovanja rezervacij, s katerim naj bi država prevzela del tveganj davčnih zavezancev. Do sedaj veljavni sistem ZDDPO-1 (za leto 2005 in 2006) pri ugotavljanju davčne osnove ni upošteval davčnih rezervacij. V 20. členu ZDDPO-2 je namreč določeno, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju odhodkov davčnega zavezanca oblikovanje rezervacij prizna kot odhodek v znesku, ki ustreza 50% oblikovanih rezervacij (izjema velja za posebne rezervacije, ki jih morajo oblikovati banke, zavarovalno tehnične rezervacije in posebne rezervacije, ki jih morajo oblikovati borzno-posredniške hiše).

ZDDPO-2 uvaja tudi kategorije rezervacij, za katere je določeno priznavanje odhodkov v višini 50% zneska oblikovanih rezervacij, in ki so:

- rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev,
- rezervacije za reorganizacijo,
- rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb,
- rezervacije za pokojnine,
- rezervacije za jubilejne nagrade in
- rezervacije za odpravnine ob upokojitvi.

Odprava in poraba rezervacij iz prvega in drugega odstavka, ki niso bile priznane kot odhodek, se v davčnem obdobju upoštevajo na način, da:

- se iz davčne osnove izvzamejo prihodki iz odprave ali porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek in
- se priznajo odhodki iz porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek.

V prvem odstavku 98. člena pa ZDDPO-2 določa, da pri prehodih na novi način sestavljanja računovodskih poročil, vključno s preходом na novi način sestavljanja računovodskih poročil po prehodni in končni določbi 14. člena ZDDPO-1-UPB2, se dodatno oblikovanje ali odprava rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi, velja kot sprememba računovodskih usmeritev zavezanca po 14. členu tega zakona (ZDDPO-2).

Navedeno pomeni, da pod pogoji iz 98. člena ZDDPO-2 dodatno oblikovanje ali odprava rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine velja kot sprememba računovodskih usmeritev zavezanca po 14. členu ZDDPO-2. 14. člen ZDDPO-2 (davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev in popravkih napak) določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma pri priznavanju prihodkov in odhodkov zavezanca zneski, ki pomenijo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih po tem zakonu, za katere se preračuna preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, v obdobju spremembe računovodske usmeritve in popravkov napak, vključijo v davčno osnovo, in to tako, da povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo. Tako torej 14. člen določa, kako se davčno obravnava sprememba računovodskih usmeritev, ki jo opravi zavezanec sam, prostovoljno.

Drugi odstavek 98. člena ZDDPO-2 določa, da se je določba prvega odstavka 98. člena ZDDPO-2 uporabljala tudi že pri sestavi davčnega obračuna za leto 2006.

Iz povedanega izhaja, da se navedeno oblikovanje rezervacij (ali morda odprava) za davčne namene obravnava kot sprememba računovodskih usmeritev, to pa pomeni, da se oblikovanje teh rezervacij za leto 2006 ne prizna kot odhodek pri ugotavljanju davčne osnove, za leto 2007 in za naslednja leta pa se prizna kot 50% odhodek.

Dodatno je treba tudi pripomniti, da nepriznavanje oblikovanja rezervacij kot odhodka v času oblikovanja teh rezervacij pomeni tudi, da se bo za znesek oblikovanih rezervacij, če bodo te rezervacije dejansko porabljene, zmanjšala davčna osnova in kot posledica tega tudi davčna obveznost, in to ob dejanskem

izplačilu jubilejne nagrade ali odpravnine. Torej v navedenem primeru se rezervacije priznajo za davčne namene (DURS, Pojasnilo MF, št. 420-19/2006/75, 2006, str. 42-43).

#### **7.4.1 Davčna obravnava rezervacij v letu 2006 in 2007**

V 16. členu ZDDPO-1 je bilo določeno, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma pri priznavanju prihodkov in odhodkov oblikovanje rezervacij ne upošteva. Ker je zakonodajalec želel preprečiti nastanek dvojne obdavčitve takšnih nepriznanih rezervacij, je bilo v 2. odstavku 16. člena določeno, da se odprava in poraba rezervacij upošteva na način, da se prihodki izvzemajo in odhodki priznavajo tako, da v davčno osnovo niso ponovno vključeni prihodki in odhodki, ki so predhodno povečevali davčno osnovo. ZDDPO-1 je sledil davčnemu načelu, da so se prihodki in odhodki priznavali ob njihovem dejanskem nastanku, in ne v trenutku, ko se je za določen dogodek oblikovala rezervacija. V letu 2006 so tako morali davčni zavezanci vse zneske oblikovanih rezervacij upoštevati v davčnem obračunu tako, da so za znesek oblikovanih rezervacij povečali davčno osnovo. Rezervacije, ki so jih davčni zavezanci oblikovali v letu 2006 in ki so davčno nepriznane, so se po ZDDPO-1-UPB2 priznavale v naslednjih letih, odvisno od tega kdaj so davčni zavezanci porabili oziroma odpravili omenjene rezervacije (Fortuna, 2006, str. 5-6).

ZDDPO-1-UPB2 je v 28. členu med drugim določal, da so se jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi kot odhodek priznale do višine, ki jo je določila Vlada RS z uredbo.

Če so bile v letu 2006 za izplačane jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi črpane predhodno oblikovane rezervacije, ki so bile oblikovane v letu 2005, in v skladu s 16. členom ZDDPO-1 ob oblikovanju niso bile davčno priznan odhodek, so izplačani zneski jubilejnih nagrad in odpravnin, če niso presegli zneskov iz uredbe, povečali davčne odhodke leta 2006, čeprav v poslovni bilanci odhodki iz njih niso bili izkazani.

Če so bile v letu 2006 za izplačane jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi črpane rezervacije, ki so bile oblikovane ob prehodu na nov način računovodenja (SRS 2006), in v skladu z 98. členom ZDDPO-2 (drugi odstavek 98. člena ZDDPO-2 določa, da se določba prvega odstavka 98. člena ZDDPO-2 uporablja tudi pri sestavi davčnega obračuna za leto 2006), za oblikovane rezervacije davčna osnova ni bila znižana, se je za izplačane jubilejne nagrade in odpravnine morala znižati davčna osnova, če izplačani zneski niso presegali zneskov iz uredbe. Ker v obrazcu za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006 v okviru 15. točke Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave, ni bila določena posebna zap. št., se je ta znesek vključil pod zap. št. 7.1 Povečanje odhodkov za porabo rezervacij (glej Tab. 29, na str. 80), ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot odhodek. Za zneske, ki so presegali višino po uredbi, se davčna osnova pri obračunu davka za leto 2006, ni znižala (DURS, Pojasnilo DURS, št. 4200/195/2006, 2007, str. 65-66).

V nadaljevanju prikazujemo najprej primer izračuna rezervacij za odpravnine ob prehodu na SRS 2006 in skladno z ZDDPO-1-UPB2 za leto 2006 in nadalje v nadaljevanju davčno obravnavo rezervacij za

odpravnine v letu 2007 skladno z ZDDPO-2 ter način knjiženja in nazadnje primerjavo obračuna v obrazcu DDPO za leto 2006 in 2007.

### Primer št. 5: Izračun rezervacij za odpravnine v letu 2006 in 2007

Izhodišča za izračun primera št. 5 so naslednja:

- višina rezervacij za odpravnine na dan 1.1.2006 znaša 13.655,00 EUR,
- višina rezervacij za odpravnine na dan 31.12.2006 znaša 18.454,00 EUR,
- v letu 2006 je šel v pokoj en zaposleni in smo mu izplačali odpravnino v višini 3.469,00 EUR, prav tako so bile oblikovane v tej višini tudi rezervacije,
- v letu 2006 smo zaposlili novega delavca, ki bo šel v pokoj v letu 2007, njegova osnova za odpravnino znaša 8.346,00 EUR, rezervacij smo v letu 2006 zanj oblikovali v višini 8.013,00 EUR,
- višina rezervacij na dan 31.1.2007 znaša 6.878,00 EUR.

Tabela 19: Poslovni dogodek 1: Oblikovanje rezervacij na dan 1.1.2006

Zap. št.	Opis	Konto SRS 2006	Znesek V breme	Znesek V dobro
1A	Oblikovanje rezervacij na dan 1.1.2006			
	Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi	963		13.655
	Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let	930	13.655	
1B	Oblikovanje odloženih davkov na dan 1.1.2006			
	Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let	930		3.414
	Terjatve za odloženi davek	090	3.414	

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitve, 2007, str. 18.

Podjetje skladno s 15. točko Uvoda SRS (2006) pripozna rezervacije za pretekla leta in zmanjša preneseni poslovni izid. V našem primeru rezervacije na dan 1.1.2006 znašajo 13.655 EUR (1A). Za te rezervacije pripoznamo odložene davke po stopnji 25% (1B), kar znaša 3.414 EUR.

V letu 2006 je podjetje izplačalo enemu zaposlencu pokojnino v višini 3.469 EUR (2A). Terjatve za odloženi davek se odpravijo po stopnji 25% od 3.469 EUR (2B), kar znaša 867 EUR, in izkaže se odhodek za odloženi davek leta 2006, ker so bile rezervacije porabljene v letu 2006 (glej tabelo 20).

Tabela 20: Poslovni dogodek 2: Izplačilo odpravnine v letu 2006 in odprava odloženih davkov

Zap. št.	Opis	Konto SRS 2006	Znesek v breme	Znesek v dobro
2A	Izplačilo odpravnine v letu 2006			
	Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi	963	3.469	
	Kratkoročne obveznosti do zaposlencev	255		3.469
2B	Odprava odloženih davkov			
	Odhodek za odloženi davek	813	867	
	Terjatve za odloženi davek	090		867

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitve, 2007, str. 19.

Tabela 21: Poslovni dogodek 3: Preračun terjatev za odloženi davek na nove davčne stopnje

Zap. št.	Opis	Konto SRS 2006	Znesek v breme	Znesek v dobro
3	Preračun terjatev za odloženi davek na nove davčne stopnje			
	Preneseni poslovni izid	930		-509
	Terjatve za odloženi davek	090	-509	

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitve, 2007, str. 19.

Terjatve za odloženi davek je potrebno po porabi rezervacij prevrednotiti na davčne stopnje, ki veljajo od leta 2007 na podlagi ZDDPO-2. V povezavi s tem je pri izračunu terjatev za odloženi davek potrebno uporabiti davčno stopnjo, ki bo veljala v naslednjih letih, ko se bodo rezervacije porabljele. Na podlagi ZDDPO-2 je davčna stopnja za leto 2007 23%, za 2008 22%, za 2009 21% in za po letu 2010 20%.

Tabela 22: Preračun terjatev za odloženi davek na nove davčne stopnje

Ocenjena poraba Rezervacij	Znesek	Davčna stopnja	Terjatve za odloženi Davek
2007	0,00	23%	0,00
2008	0,00	22%	0,00
2009	0,00	21%	0,00
2010 in pozneje	10.186,00	20%	2.037,20
Skupaj	10.186,00		2.037,20
	10.186,00	25%	2.546,50
Razlika			-509,30

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitve, 2007, str. 20.



V našem primeru je stanje rezervacij po porabi enako 10.186 EUR. Za te rezervacije predpostavljamo, da se bodo porabile šele po letu 2010, zato terjatve za odloženi davek zanje znašajo 2.037 EUR, uporabljena pa je 20% davčna stopnja. Ker trenutno stanje terjatev za odloženi davek znaša 2.546,50 EUR jih je tako potrebno odpraviti v višini 509,00 EUR.

Tabela 23: Poslovni dogodek 4: Dodatno oblikovanje rezervacij in odloženih davkov na dan 31.12.2006

Zap. št.	Opis	Konto SRS 2006	Znesek v breme	Znesek v dobro
4A	Dodatno oblikovanje rezervacij 31.12.2006			
	Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi	963		8.268
	Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi	443	8.268	
4B	Oblikovanje odloženih davkov 31.12.2006			
	Prihodek za odloženi davek	813		1.894
	Terjatve za odloženi davek	090	1.894	

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitev, 2007, str. 21.

Na dan 31.12.2006 rezervacije za odpravnine znašajo 18.454 EUR. Na dan 1.1.2006 so rezervacije znašale 13.655 EUR, v letu 2006 pa smo jih porabili 3.469 EUR. To pomeni, da moramo na dan 31.12.2006 dodatno oblikovati še 8.268 EUR rezervacij (4A), da bo stanje na 31.12.2006 ravno 18.454 EUR.

Pri tem moramo dodatno oblikovati še terjatve za odloženi davek, pri čemer smo za novo oblikovan znesek porabili naslednje davčne stopnje (4B).

Tabela 24: Izračun terjatev za odloženi davek za novo oblikovane rezervacije

Ocenjena poraba rezervacij	Znesek	Davčna stopnja	Terjatve za odloženi davek
2007	8.013,98	23%	1.843,22
2008	0,00	22%	0,00
2009	0,00	21%	0,00
2010 in pozneje	254,27	20%	50,85
Skupaj	8.268,25		1.894,07

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitev, 2007, str. 21.

Z letom 2007 je stopil v veljavo ZDDPO-2, ki uvaja bistveno spremenjen način davčne obravnave oblikovanja rezervacij v 20. členu navedenega zakona, ki določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju odhodkov zavezanca, oblikovanje rezervacij, prizna kot odhodek v znesku, ki ustreza 50% oblikovanih rezervacij.

V skladu s 35. členom ZDDPO-2, se jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi priznajo kot odhodek v obračunanem znesku. Pogoji, da bodo priznane v obračunanem znesku, je, da so pri izplačilih v višini nad zneskom po uredbi, zneski izplačil nad višino po uredbi obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. Glede na to, da se v skladu z 98. členom ZDDPO-2 za znesek oblikovanih rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine, ki jih bodo oziroma so jih davčni zavezanci oblikovali ob prehodu na novi način računovodenja (po stanju na dan 1.1.2006 ob prehodu na MSRP oziroma SRS (2006), za katerega se bo znižal preneseni poslovni izid, davčna osnova pa ne bo znižana), se bo davčna osnova znižala v tistem davčnem obdobju, ko bodo te rezervacije črpane, torej ko bodo jubilejne nagrade in odpravnine izplačane, čeprav odhodki iz tega naslova ne bodo izkazani (DURS, Pojasnilo DURS, št. 4200-195/2006, 2007, str. 66). Rezervacije se za davčne namene torej priznajo ob njihovi porabi ali odpravi.

Tabela 25: Poslovni dogodek 5: Izplačilo odpravnine v letu 2007 in odprava odloženih davkov

Zap. št.	Opis	Konto SRS 2006	Znesek v breme	Znesek v dobro
1A	Izplačilo odpravnine v letu 2007			
	Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi	963	8.346	
	Kratkoročne obveznosti do zaposlencev	255		8.346
1B	Odprava odloženih davkov			
	Odhodek za odloženi davek	813	1.920	
	Terjatve za odloženi davek	090		1.920

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitev, 2007, str. 22.

V letu 2007 smo zaposlencu izplačali odpravnino v višini 8.346 EUR. (1A), ter odpravili odložene terjatve za davek v višini 23% od izplačila (1B).

Tabela 26: Poslovni dogodek 6: Odprava rezervacij in odloženih davkov na dan 31.12.2007

Zap.št.	Opis	Konto SRS 2006	Znesek v breme	Znesek v dobro
2A	Odprava rezervacij 31.12.2007			
	Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi	963		-3.230
	Prihodki od odprave rezervacij	766		3.230
2B	Odprava odloženih davkov 31.12.2007			
	Odhodek za odloženi davek	813	636	
	Terjatve za odloženi davek	090		636

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitev, 2007, str. 23.

Na dan 31.12.2007 rezervacije za odpravnine znašajo 6.878 EUR. Na dan 1.1.2007 so rezervacije znašale 18.454 EUR, v letu 2007 pa smo jih porabili 8.346 EUR. To pomeni, da moramo na dan 31.12.2007 odpraviti rezervacije v višini 3.230 EUR (2A), da bo stanje na 31.12.2007 ravno 6.878 EUR.

Odpraviti pa moramo tudi terjatve za odloženi davek. Ker bodo predvidoma vse rezervacije, ki so v stanju 31.12.2007 porabljene po letu 2010, smo za izračun odloženih terjatev za davek uporabili stopnjo 20%. Stanje odloženih terjatev za davek na dan 31.12.2007 mora tako znašati 20% od 6.878 EUR, kar znaša 1.376 EUR. Stanje terjatev na dan 1.1.2007 je bilo 3.931 EUR (2.037 EUR+1.894 EUR), zmanjšanj pa je v letu 2007 bilo za 1.920 EUR. To pomeni, da moramo odpraviti terjatve za odloženi davek v višini 636 EUR (2B).

Tabela 27: Tabela gibanja terjatev za odloženi davek in rezervacij v letu 2006 in 2007

	Terjatve za odloženi davek	Rezervacije
Z.S. 1.1.2006	3.414	13.655
Poraba rezervacij in odloženih davkov	-867	-3.469
Stanje po porabi	2.546	10.186
Preračun terjatev za odloženi davek na nove davčne stopnje	-509	
Povečanje rezervacij in odloženih davkov	1.894	8.268
K.S. 31.12.2006	3.931	18.454
Poraba rezervacij in odloženih davkov	-1.920	-8.346
Odprava rezervacij in odloženih davkov	-636	-3.230
K.S. 31.12.2007	1.376	6.878

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitve, 2007, str. 23.

### Zgled poslovne bilance za leti 2006 in 2007 ter izračun davka od dohodkov

Zaradi enostavnejše predstavitve predpostavljamo, da znašajo prihodki, ki so hkrati tudi davčno priznani v obeh letih 450.000 EUR, odhodki (brez rezervacij) pa znašajo v obeh letih 200.000 EUR. Poslovni izid pred obdavčitvijo tako v obeh letih znaša 250.000 EUR.

Tabela 28: Izkaz poslovnega izida za leti 2006 in 2007 v EUR

Izkaz poslovnega izida	2006	2007
Prihodki	450.000	450.000
Prihodki od odprave rezervacij	0	3.230
Odhodki	-200.000	-200.000
Rezervacije za odpravnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi	-8.268	0
Poslovni izid pred obdavčitvijo	241.732	253.230
Davek od dobička	-61.663	-55.580
Prihodek/odhodek za odloženi davek	1.027	-2.556
Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	181.096	195.094

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitve, 2007, str. 24.

Poglejmo si še izračun davka od dohodkov pravnih oseb za leti 2006 in 2007.

Tabela 29: Obrazec DDPO za leto 2006

Zap. št.	LETO 2006 Postavka	Znesek v EUR
1.	PRIHODKI ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega	450.000
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	450.000
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	208.268
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov-zmanjšanje	8.268
6.5.	Zmanjšanje odhodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodov	8.268
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - povečanje	3.469
7.1.	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij	3.469
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	203.468
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki	246.532
13.	DAVČNA OSNOVA	246.532
16.	OSNOVA ZA DAVEK	246.532
17.	DAVEK (zap.št.16 x 25%)	61.633

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitve, 2007, str. 24.

V letu 2006 znaša davek 61.633 EUR. Rezervacije so v letu 2006 skladno z ZDDPO-1 davčno nepriznane, kar pomeni, da jih je potrebno pri davčnem obračunu izvzeti (8.268 EUR pod zap. št. 6.5.), zato se odhodki zmanjšajo, kar povečuje osnovo. Ker pa so rezervacije priznane šele ob porabi, moramo v letu 2006 vključiti v davčni obračun znesek odhodkov za porabo rezervacij (3.469 EUR pod zap. št. 7.1.), torej znesek izplačanih odpravnin, kar pa v našem primeru povečuje odhodke in posledično znižuje osnovo. V letu 2006 smo zato plačali več davka kot bi ga plačali, če bi za osnovo

vzeli kar celotni poslovni izid. V tem primeru bi davek znašal 25% od 241.732 EUR, kar znaša 60.433 EUR. Plačamo torej več davka za 1.200 EUR.

Tabela 30: Obrazec DDPO za leto 2007

Zap. št.	Leto 2007 Postavka	Znesek v EUR
1.	PRIHODKI ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega	453.230
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov-zmanjšanje	3.230
2.2.	Zmanjšanje prihodkov za odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij	3.230
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	450.000
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	200.000
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov-povečanje	8.346
7.1.	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij	8.346
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	208.346
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki	241.654
13.	DAVČNA OSNOVA	241.654
16.	OSNOVA ZA DAVEK	241.654
17.	DAVEK (zap.št. 16 x 23%)	55.580

Vir: Podiplomski študij, Ekonomska fakulteta, Ljubljana: Seminarska naloga: Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitve, 2007, str. 25.

V letu 2007 pa znaša davek le 55.580 EUR. Rezervacije so v letu 2007 skladno z ZDDPO-2 davčno priznane v višini 50%, kar pomeni, da jih je potrebno pri davčnem obračunu toliko izvzeti. V našem primeru pa v letu 2007 nismo imeli dodatnega oblikovanja rezervacij ampak odpravo rezervacij. Ker rezervacije v letu 2006 v celoti niso bile davčno priznane, moramo po 20. členu ZDDPO-2 iz davčne osnove izvzeti prihodke iz odprave rezervacij v delu v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано. V našem primeru to pomeni v celotnem delu (3.230 EUR pod zap. št. 2.2.). Posledično se znižajo prihodki in davčna osnova. Tudi v letu 2007 smo porabili nekaj rezervacij zato moramo ravno tako po 20. členu ZDDPO-2 priznati odhodke iz porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано. V našem primeru to spet pomeni celoten znesek porabe rezervacij (8.346 EUR pod zap. št. 7.1.). Kot že omenjeno, ta znesek povečuje odhodke in posledično znižuje davčno osnovo. V letu 2007 smo zato plačali za 2.663 EUR manj davka kot bi ga, če bi za osnovo vzeli kar celotni poslovni izid, v tem primeru bi ga namreč plačali 23% od 253.230 EUR kar znaša 58.243 EUR.

Na podlagi navedenega lahko ugotovimo, da so ob prehodu na SRS (2006) morala vsa podjetja, ki pred tem za sestavljanje računovodskih izkazov še niso uporabljala MSRP, pripoznati rezervacije za odpravnine in jubilejne nagrade. Ker pa te rezervacije po ZDDPO-1 niso bile davčno priznane, po ZDDPO-2 pa so priznane le v višini 50%, te določbe močno vplivajo na razliko med davčno in poslovno bilanco.

Iz primera št. 5 lahko vidimo, kako pripoznanje in odprava rezervacij za odpravnine vpliva na poslovni in davčni izid. V letu 2006 smo imeli čisti poslovni izid nižji kot v letu 2007, prav tako pa smo v letu 2006 plačali več davka iz dobička kot v letu 2007.

Če pogledamo določbe 20. člena ZDDPO-2 glede davčne obravnave rezervacij, lahko ugotovimo, da so enake (seveda tudi malo posodobljene) kot določbe o dolgoročnih rezervacijah v ZDDPO, ki je namreč določal, da se dolgoročne rezervacije stroškov priznajo v obračunanih zneskih, vendar največ do 50% teh stroškov. Če poenostavimo, v letu 2004 je bilo torej dopustno zmanjševati davčno osnovo za 50% zneskov oblikovanih dolgoročnih rezervacij stroškov, v letih 2005 in 2006 po ZDDPO-1 ni bilo dopustno zmanjševati davčne osnove za zneske oblikovanih rezervacij, v letu 2007 pa je ponovno možno zmanjševati davčno osnovo za 50% zneskov oblikovanih (nekaterih) rezervacij po ZDDPO-2. Kratak obrat davčne zakonodaje v smeri bolj restriktivnega urejanja obdavčevanja oblikovanja rezervacij se očitno ni obnesel in tako smo pri davčni obravnavi rezervacij ponovno tam, kjer smo bili (Fortuna, 2006, str. 7).

## 7.5 Prevrednotenje in odpis terjatev

Po 1.1.2007 je v skladu z ZDDPO-2, prevrednotenje davčno priznано, razen izjem, ki so določene od 21. so 23. člena in sicer 21. čl. opredeljuje prevrednotenje in odpis terjatev, 22. člen prevrednotenje finančnih naložb in 23. člen prevrednotenje dobrega imena.

Prevrednotenje terjatev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje terjatev zaradi njihove oslabilve ali prevrednotenja terjatev zaradi odprave njihove oslabilve. Odhodki zaradi prevrednotenja terjatev zaradi oslabilve se priznajo v obračunanih zneskih v skladu z 12. členom ZDDPO-2, vendar znesek teh odhodkov v davčnem obdobju ne sme presežati nižjega od naslednjih zneskov:

- zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev pod pogoji iz 6. odstavka 21. čl. ZDDPO-2,
- zneska, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja.

Navedeno v praksi pomeni, da v primeru, da v letih 2004, 2005 in 2006 nismo odpisali terjatev, in sicer pod pogoji, ki jih določa ZDDPO-2 v šestem odstavku 21. člena, nimamo osnove za davčno priznavanje prevrednotenja terjatev zaradi oslabilve.

Odpis terjatev pomeni, da terjatev izknjižimo iz poslovnih knjig (terjatev po odpisu več ne obstaja). Odpis lahko knjižimo na dva načina, in sicer preko popravka terjatev, ali direktno z odpisom terjatve v primeru, ko znesek odpisa predhodno ni bil pokrit s popravkom terjatev.

Odpis terjatev je v skladu s šestim odstavkom 21. člena priznan kot odhodek na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi poravnave v delu, v katerem niso bile poplačane ali niso bile poplačane v celoti. Odpis

terjatve je priznan kot odhodek tudi na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka za poplačilo terjatev, če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatev oziroma če dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik za doseg poplačila terjatev, oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko upravičeni (Galič, 2007, str. 2).

## **7.6 Amortizacija in amortizacijske stopnje**

### **7.6.1 Davčna optimizacija pri uporabi amortizacijskih stopenj skladno s SRS (2006)**

Doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega osnovnega sredstva je po SRS 13.8 (2006) odvisna od:

- pričakovanega fizičnega izrabljanja;
- pričakovanega tehničnega staranja;
- pričakovanega gospodarskega staranja;
- pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe.

Kot doba koristnosti posameznega sredstva se upošteva tista, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša (Kruhar Puc, Galič, 2006, str. 12).

V nadaljevanju SRS 13.9 (2006) navaja, kaj za lastne potrebe lahko podjetje samostojno določi:

- a) metodo amortiziranja osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev (enakomerna, pospešena, padajoča);
- b) letne amortizacijske stopnje, ter
- c) razporeditev letne amortizacije na posamezna obračunska obdobja.

Ker pa davčna zakonodaja glede priznavanja odhodkov amortizacije določa posebne pogoje, med katere sodi tudi določitev najvišjih amortizacijskih stopenj in uporaba metode enakomernega časovnega amortiziranja, se v praksi, v izogib prevelikemu administriranju, veliko podjetij brez upoštevanja prej navedenih SRS odloči za amortiziranje po »davčni zakonodaji« in tako uporablja za obračun amortizacije metodo enakomernega časovnega amortiziranja in predpisane najvišje letne amortizacijske stopnje (glej Tab. 31, na str. 85).

Navedena odločitev ni samo v nasprotju s SRS 13.32 (2006), ki navaja, da amortizacijske stopnje, ki so predpisane pri sestavljanju davčne prijave, niso tudi podlaga za amortiziranje v knjigovodskih razvidih poslovnega izida, ampak imajo lahko tudi velik vpliv na izkaz poslovnega izida oziroma na ustvarjen dobiček ali izgubo poslovnega leta.

Podjetja, ki »dobro« poslujejo, ustvarjajo velike dobičke, rada, ne glede na dobo koristnosti in intenzivnost uporabe osnovnega sredstva, posežejo po najvišjih letnih amortizacijskih stopnjah, ki jih določa davčna zakonodaja. S tem optimirajo osnovo za obračun davka, ob tem pa pozabljajo na

dejstvo, da se poslovanje podjetja lahko spremeni tudi na »slabše«. V takem primeru bi jim veliko bolj ugajala »realna« letna amortizacijska stopnja.

Sprememba amortizacijske stopnje oziroma metode obračunavanja je najpogostejša nepravilnost, ki jo ugotovi davčni inšpektor pri inšpiciranju pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja davkov in prispevkov pri davčnem zavezancu.

Po SRS 13.10 (2006) moramo izbrano metodo amortiziranja dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Uporabljena metoda amortiziranja se mora pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta, in če se pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, izvirajoč iz amortizljivega sredstva, bistveno spremeni, se mora metoda amortiziranja spremeniti tako, da ustreza spremenjenemu vzorcu. Taka sprememba se obravnava kot sprememba računovodske ocene.

Po SRS 13.11 (2006) je ob sestavljanju končnih obračunov amortizacije za vsako poslovno leto treba pri pomembnejših postavkah preverjati dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračunati, če so pričakovanja bistveno drugačna od ocen (Kruhar Puc, Galič, 2006, str. 13).

Podjetje se pri poslovanju z opredmetenimi osnovnimi sredstvi srečuje z več kategorijami, ki različno vplivajo na velikost odhodkov in s tem na velikost poslovnega izida. Kot primer lahko na tem mestu izpostavimo amortizacijsko stopnjo, s katero podjetje najpogosteje namensko vpliva na poslovni izid. Če želi podjetje izkazati čim manjši poslovni izid, bo uporabilo čim večje amortizacijske stopnje, večje amortizacijske stopnje pa pomenijo večje odhodke in s tem manjši poslovni izid in obratno.

Proučevano podjetje Suzuki Odar upošteva omejitve amortizacije in vsa sredstva amortizira po najvišjih davčno dovoljenih stopnjah in po enakomernem časovnem amortiziranju. Podjetje tako z amortizacijo gradbenih objektov dosega cilj po boljši »optimizaciji« davka od dohodkov pravnih oseb.

## **7.6.2 Davčna optimizacija pri uporabi amortizacijskih stopenj skladno z ZDDPO-2**

V letu 2007 se pravne osebe pri obračunu davka od dobička pravnih oseb ravna po ZDDPO-2, ki obravnava amortizacijo v svojem 33. členu. Tako kot stari 26. člen ZDDPO-1-UPB2 obravnava amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih osnovnih sredstev, pa dodaja 33. člen ZDDPO-2 še amortizacijo naložbenih nepremičnin.

33. člena ZDDPO-2 govori o tem, da se kot odhodek v obračunskem obdobju prizna amortizacija, obračunana v skladu z metodo enakomernega časovnega amortiziranja in do najvišje priznanih amortizacijskih stopenj, določenih v tem členu. V primeru, ko obračunana amortizacija (poslovna) preseže znesek, ki bi bil obračunan za davčne namene, se presežni znesek amortizacije prizna kot odhodek v naslednjih davčnih obdobjih, tako da se amortizacija za davčne namene v skladu s 33. členom ZDDPO-2 obračunava do dokončnega amortiziranja oziroma do odtujitve ali odprave



opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva in naložbene nepremičnine. Pri odtujitvi oziroma odpravi evidentiranja opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva in naložbene nepremičnine se prihodki in odhodki za davčne namene izračunavajo ob upoštevanju davčnih vrednosti teh sredstev. Davčna vrednost posameznega sredstva pa je znesek, ki se prisodi sredstvu pri obračunu davka, oziroma, na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka (Volk, 2007, str. 6-7).

Najvišje predpisane amortizacijske stopnje za osnovna sredstva so z uvedbo ZDDPO-2 nižje kot doslej. To pomeni za podjetja spet manjšo možnost zniževanja davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb.

Tabela 31: Primerjava najvišjih letnih amortizacijskih stopenj po skupinah osnovnih sredstev in glede na veljavno zakonodajo

<b>Zakonodaja</b>	<b>ZDDPO-1 4.odst. 26. člen</b>	<b>ZDDPO-2 5.odst. 33. člen</b>
<b>Skupina osnovnih sredstev</b>	Am. stopnja	Am. Stopnja
Gradbeni objekti (po 1.1.2007 z naložbenimi nepremičninami)	5%	3%
Deli gradbenih objektov	-	6%
Oprema, vozila (razen za osebne avtomobile) mehanizacija	25%	20%
Deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti	-	33,3%
Osebni avtomobili	12,5%	-
Računalniki in računalniška oprema	50%	-
Računalniška, strojna in programska oprema	-	50%
Večletni nasadi	10%	10%
Osnovna čreda	20%	20%
Druga vlaganja	10%	10%
Dobro ime	10%	-

Vir: ZDDPO-1, ZDDPO-2.

V nadaljevanju navajamo obrazložitev zakonskih določil pri praktični uporabi obračuna amortizacije in amortizacijskih stopenj skladno z ZDDPO-2 pri prehodu iz leta 2006 v leto 2007.

Kot že omenjeno se skladno s prvim odstavkom 33. člena ZDDPO-2, amortizacija prizna kot odhodek v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišjih amortizacijskih stopenj iz petega odstavka ZDDPO-2. Določba, da se amortizacija prizna v »obračunanem« znesku, pomeni, da amortizacija za davčna namene ne more biti višja od amortizacije za poslovne namene. Izjema v zvezi s to določbo (pri obračunu amortizacije za leto 2007) velja le za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva, za katera se je začela obračunavati amortizacija v letu 2006, ko so bile amortizacijske stopnje za davčne namene neodvisne od stopenj amortizacije za poslovne namene (lahko so bile višje od amortizacijskih stopenj za poslovne namene, vendar ne višje od predpisane najvišje letne amortizacijske stopnje, ki so bile določene v četrtem odstavku 26. člena ZDDPO-1, če se je davčni zavezanec odločil, da je za opredmetena

osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva, ki jih je začel amortizirati v letu 2006, amortizacija za davčne namene višja od amortizacije za poslovne namene, in s takšnim obračunom nadaljuje tudi v letu 2007. Za sredstva, ki so se začela amortizirati pred 1. januarjem 2007, se namreč v skladu z določbo 80. člena ZDDPO-2, za davčne namene uporabljajo stopnje, ki so se uporabljale pred 1. januarjem 2007, tudi če so po določbah ZDDPO-2 predpisane nižje ali pa višje stopnje, kakor so bile določene z ZDDPO ali ZDDPO-1. Stopnje amortizacije, ki so bile uporabljene v prvem letu obračunavanja amortizacije, če niso presegale stopenj s takrat veljavnim zakonom o obdavčenju (ZDDPO ali ZDDPO-1), se za davčne namene uporabljajo v celotni dobi amortiziranja ne glede na to, ali je po določbah novega zakona o obdavčenju določen nižji odstotek najvišje letne amortizacijske stopnje, ki se kot odhodek prizna za davčne namene.

Iz opisanih navedb ugotavljamo, da so se višje amortizacijske stopnje za davčne namene, kakor so bile obračunane za poslovne namene, lahko uporabljale le pri obračunu davka za leto 2006, in to le za tista opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva, ki so se začela amortizirati v letu 2006. Takšno določbo je uvedla novela ZDDPO-1 pri kateri se je davčna amortizacija priznavala neodvisno od poslovne. Z navedeno določbo se je zavezancem, vendar samo v letu 2006 (z novim ZDDPO-2, ki se uporablja od 1. januarja 2007 dalje, je navedena določba spremenjena), omogočilo davčno priznavanje stroškov amortizacije, obračunanih na način in po stopnjah, določenim v prvem, drugem in četrtem odstavku 26. člena ZDDPO-1, tudi v primerih, ko so za poslovne namene obračunali amortizacijo po nižjih stopnjah ali ko so obračunali amortizacijo na primer po funkcionalni metodi, ko proizvodnje v tem letu ni bilo in se amortizacija ni obračunala. Pogoji pa je bil, da je amortizacija (za davčne namene) obračunana po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in največ po stopnjah, predpisanih s četrtem odstavkom 26. člena ZDDPO-1.

Dodati je treba, da se že za leto 2006, velja pa tudi po določbah ZDDPO-2, če je stopnja amortizacije za poslovne namene višja kakor za davčne namene (pogoj za davčne namene je enakomerno časovno amortiziranje), sredstvo, potem ko je za poslovne namene že dokončno amortizirano, za davčne namene še naprej amortizira do dokončnega amortiziranja, razen če zavezanec sredstva prej ne odtuji. Ob odtujitvi sredstva se prihodki in odhodki za davčne namene, ki se vključujejo v davčno osnovo, izračunajo ob upoštevanju davčnih vrednosti teh sredstev in ne knjigovodskih vrednosti (kot davčna vrednost velja nabavna vrednost, zmanjšana za amortizacijo, obračunano na način in po stopnjah iz ZDDPO-1 ali ZDDPO-2, oziroma v zneskih, kakor so bili upoštevani kot odhodek pri obračunu davka) (DURS, Pojasnilo DURS, št. 4201-7/2007, 2007, str. 48-49).

### 7.6.3 Odloženi davki pri amortizaciji

Področje odloženih davkov<sup>8</sup> se je v teoriji začelo proučevati in razvijati zaradi razlik med amortizacijo za poslovne namene in davčno priznano amortizacijo (Hieng, 2006, str. 22).

Kadar podjetje obračunava amortizacijo za poslovne namene po drugačnih amortizacijskih stopnjah kot za davčne namene, pride do razlike med knjigovodsko in davčno vrednostjo osnovnega sredstva. Zaradi te razlike mora podjetje konec vsakega leta obračunati odloženi davek.

### 7.6.4 Amortizacija višja od davčno dovoljene

Če je amortizacijska stopnja za poslovne namene večja od amortizacijske stopnje za davčne namene, potem je knjigovodska vrednost osnovnega sredstva konec vsakega leta manjša od njegove davčne vrednosti in zaradi tega bo podjetje pripoznalo odloženo terjatev za davek.

V nadaljevanju prikazujemo praktični primer amortizacije zgradbe, ki presega davčno dovoljeno.

Najvišja (davčno) priznana amortizacijska stopnja za zgradbo je v obravnavanem primeru nižja kot amortizacijska stopnja, ki jo podjetje uporablja za poslovne namene. Ker je knjigovodska vrednost zgradbe vsa leta nižja kot davčna vrednost prihaja do terjatve za odloženi davek oziroma za bodočo davčno korist.

#### Primer št. 6

Podjetje je v letu 2006 kupilo zgradbo, katere nabavna vrednost je znašala 100.000 EUR. Podjetje amortizacijo obračunava po amortizacijski stopnji 10%. Davčno priznana najvišja amortizacijska stopnja znaša 5%.

Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

- nabavna vrednost zgradbe = 100.000
- amortizacijska stopnja (za poslovne namene) = 10%
- amortizacijska stopnja (za davčne namene) = 5%
- letni strošek amortizacije (za poslovne namene) =  $100.000 * 10\% = 10.000$
- letni strošek amortizacije (za davčne namene) =  $100.000 * 5\% = 5.000$

---

<sup>8</sup> Področje odloženih davkov je v SRS urejeno v Uvodu v SRS 2006 (točka 11), v SRS 5, v SRS 9 ter v SRS 19, kjer se lahko podrobneje seznanite z njihovo vsebino.

- knjigovodska vrednost zgradbe po prvem letu= 100.000-10.000= 90.000
- davčna vrednost zgradbe po prvem letu= 100.000- 5.000=95.000

Tabela 32: Prikaz obračuna amortizacije za primer št. 6

Leto	Amortizacija za poslovne namene po stopnji 10%	Knjigovodska vrednost po obračunani Am. po stopnji 10%	Amortizacija za davčne namene po stopnji 5%	Davčna vrednost po obračunani Am. po stopnji 5%	Odložena terjatev za davek
1	2	3	4	5	6=(3-5)*25%
1. leto	10.000	90.000	5.000	95.000	1.250
2. leto	10.000	80.000	5.000	90.000	2.500
3. leto	10.000	70.000	5.000	85.000	3.750
4. leto	10.000	60.000	5.000	80.000	5.000
5. leto	10.000	50.000	5.000	75.000	6.250
6. leto	10.000	40.000	5.000	70.000	7.500
7. leto	10.000	30.000	5.000	65.000	8.750
8. leto	10.000	20.000	5.000	60.000	10.000
9. leto	10.000	10.000	5.000	55.000	11.250
10. leto	10.000	0	5.000	50.000	12.500
11. leto			5.000	45.000	11.250
12. leto			5.000	40.000	10.000
13. leto			5.000	35.000	8.750
14. leto			5.000	30.000	7.500
15. leto			5.000	25.000	6.250
16. leto			5.000	20.000	5.000
17. leto			5.000	15.000	3.750
18. leto			5.000	10.000	2.500
19. leto			5.000	5.000	1.250
20. leto			5.000	0	0

Vir: lastni.

Podjetje bi po 10. letu, če zgradbe ne bi prodalo ali drugače odtujilo, prenehalo obračunavati amortizacijo za poslovne namene, v davčnem obračunu pa bi še naprej (do izteka davčne amortizacijske dobe) uveljavljalo amortizacijo po predpisani stopnji. Hkrati bi tudi postopoma zmanjševalo odloženo terjatev za davek, saj bi bila ta z vsakim letom manjša, konec 20. leta, ko bi bila zgradba amortizirana tudi za davčne namene, pa ne bi bilo več podlage za njeno obračunavanje.

### **7.6.5 Amortizacija nižja od davčno dovoljene**

V primeru, da pa je amortizacijska stopnja za poslovne namene manjša od amortizacijske stopnje za davčne namene, potem je knjigovodska vrednost osnovnega sredstva konec vsakega leta večja od njegove davčne vrednosti in zaradi tega bo podjetje pripoznalo odloženo obveznost za davek.

### **7.6.6 Razdelitev opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele**

Če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, se razporedi na njegove sestavne dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti (na primer pri stavbi imajo različne dobe koristnosti dvigala, streha, inštalacije, ...) ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, se obračunava vsak del posebej (Horvat, 2006, str. 16). To pomeni, da lahko za eno opredmeteno osnovno sredstvo določimo različne dobe koristnosti in načine amortiziranja, seveda pa moramo v takšnem primeru razdeliti tudi nabavno vrednost osnovnega sredstva na več funkcionalnih delov. SRS 1.11 (2006) določa, da se navedeno pravilo uporablja le pri pomembnih sredstvih; to je osnovnih sredstvih z veliko nabavno vrednostjo. Na podlagi teh določb lahko pričakujemo, da bodo na sestavne dele razdeljene predvsem zgradbe, veliki stroji v industriji in še vrsta drugih specifičnih opredmetenih osnovnih sredstev velikih vrednosti. Pri tem pa je treba omeniti, da bo moralo podjetje samo oceniti in v svojih računovodskih pravilih (na primer v pravilniku o računovodstvu) določiti, da bo osnovna sredstva velikih vrednosti (samo določi, kateri so kriteriji za določitev, da gre za velike vrednosti) razporedila na različne sestavne dele (v pravilniku je treba določiti temeljna pravila razporeditve opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele) (Odar, 2006, str 2-3).

Smisel razdelitve opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele je v tem, da se posamezni deli osnovnega sredstva amortizirajo hitreje od drugih, ker se prej izrabijo oziroma jih je treba prej zamenjati. Če torej podjetje razdeli opredmeteno osnovno sredstvo na sestavne dele, to vpliva na davčno osnovo in sicer jo zmanjšuje zaradi večjega stroška amortizacije.

Glede davčnega priznavanja amortizacije obračunane po različnih stopnjah, bi se sicer lahko pojavilo vprašanje, ali se amortizacija takega dela davčno prizna v obračunani velikosti, čeprav amortizacijska stopnja morda presega predpisano. Ker pa deli opredmetenih osnovnih sredstev niso samostojna sredstva, temveč so le njihove sestavine, z davčnim priznavanjem ne bi smelo biti težav, če skupni znesek amortizacije vseh delov ne preseže zneska amortizacije po predpisani stopnji, če pa ga, potem lahko govorimo o (začasno) davčno nepriznanem strošku amortizacije (Hieng, 2006, str. 8).

#### **Primer št. 7**

Podjetje se je zaradi širitve svoje dejavnosti odločilo za nakup dodatne poslovne zgradbe za 100.000 EUR, ki jo nameravajo uporabljati 20 let. V podjetju ocenjujejo, da bo potrebno v roku 10 let zamenjati streho poslovne zgradbe, katere ocenjena vrednost znaša 10.000 EUR. Poslovna zgradba je kupljena in usposobljena za uporabo 20. decembra 2006.

Glede na določila SRS 1.11 (2006) podjetje celotno nabavno vrednost poslovne zgradbe razporedi na njegove sestavne dele in zanje določi dobe koristnosti.

1. Na podlagi podatkov izračunamo:

a.) nabavno vrednost poslovne zgradbe (brez strehe) = 90.000

- dobo koristnosti = 20 let
- amortizacijsko stopnjo =  $1 / \text{doba koristnosti} = 1 / 20 \text{ let} = 0,05$  oziroma 5%
- letni stroške amortizacije =  $\text{amortiz. stopnja} * \text{amortiz. znesek} = 0,05 * 90.000 = 4.500$

b.) nabavno vrednost strehe (del poslovne zgradbe) = 10.000

- dobo koristnosti = 10 let
- amortizacijsko stopnjo =  $1 / \text{doba koristnosti} = 1 / 10 \text{ let} = 0,1$  oziroma 10%
- letni stroške amortizacije =  $\text{amortiz. stopnja} * \text{amortiz. znesek} = 0,1 * 10.000 = 1.000$

2. Po 10-ih letih je knjigovodska vrednost:

c.) poslovne zgradbe = 45.000 ( $= 90.000 - (4.500 * 10 \text{ let})$ )

d.) strehe = 0.

3. Davčni vidik:

Po 26. členu ZDDPO-1 (amortizacijske stopnje po ZDDPO-1 za davčni izračun v letu 2007 še vejajo skladno z že omenjeno določbo 80. člena ZDDPO-2) se amortizacija poslovne zgradbe davčno prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter uporabo 5% letne amortizacijske stopnje od nabavne vrednosti poslovne zgradbe v celoti. Kot vidimo, amortizacijska stopnja strehe (10%) presega davčno predpisano stopnjo iz 26. člena in ker je skupni strošek amortizacije ( $4.500 + 1.000 = 5.500$ ) večji od davčno priznanega stroška ( $100.000 * 0,05 = 5.000$ ), je del tega stroška (500) davčno nepriznan. Davčne olajšave davčni zavezanec ne sme uveljavljati, saj zakon vlaganja v nepremičnine izvzema iz davčnih olajšav skladno z ZDPPPO-1 in ZDDPO-2.

## 7.7 Sklepne ugotovite

Predstavili smo še nekaj možnosti davčnega optimiranja, ki bi ga lahko proučevano podjetje izkoristilo pri zniževanju davčne osnove v letu 2007. Pri tem smo izkoristili zakonsko možnost pojava odloženih davkov. Celoten princip odloženih davkov temelji na verjetnosti, da bo podjetje v prihodnosti zabeležilo obdavčljivi dobiček, ki bo omogočil koriščenje odloženih davkov. Menim pa, da je na današnji poslovni ravni ob vedno hitrejšem razvoju, težko zagotoviti verjetnost pozitivnega poslovnega izida v prihodnosti.

## 8 SKLEP

Cilj vsakega podjetja je, da povečuje svoj dobiček ter ga usmerja v nove investicije in izboljšave v poslovanju. Posledično to pomeni, da želi podjetje plačevati čim manj davkov, ker ti zanj predstavljajo le odhodke. Davčne obveznosti pa vplivajo tudi na uspešnostni in finančni položaj podjetja, ki pa so z naraščanjem vedno manj ugodna za podjetje, kar vpliva tudi na konkurenčno sposobnost podjetja. Zato podjetja iščejo in uporabljajo različne načine zmanjševanja davčne osnove kar lahko dosežejo z optimiranjem davčnih obveznosti. Optimiranje davčnih obveznosti pa pridobiva svoj pomen takrat, ko je v podjetju vodena aktivna davčna politika, ki upošteva makroekonomske in mikroekonomske pogoje za njeno izvedbo na podlagi veljavne davčne in računovodske zakonodaje in sicer tako, da ob morebitnem davčnem nadzoru v zapisniku ne bo pripomb, ki bi ogrozile poslovanje podjetja. Da bi se podjetja izognila naknadnemu odmerjanju davčnih obveznosti s strani nadzora davčnega organa, s pomočjo zaposlenih, in zaradi zapletenosti davčnega sistema, s pomočjo davčnih svetovalcev izvajajo nadzor nad davčno politiko podjetja tako, da namenjajo pozornost pravilnemu in zakonitemu evidentiranju poslovnih dogodkov ter dejavnikom, ki vlivajo na optimizacijo in ki zmanjšujejo tveganja za ugotovitev nepravilnosti s strani davčnega nadzora.

Sprejem Slovenije v Evropsko unijo leta 2004 je prinesel na zakonodajnem področju veliko novosti. Posebno to velja za zakonodajo, ki zmanjšuje davčne olajšave in razširja davčno osnovo. Z ZDDPO, so bili davčni zavezanci deležni precejšnjih davčnih olajšav, s katerimi je zakonodajalec hotel spodbuditi razvoj gospodarstva. Ker učinek teh olajšav ni bil tak kot je bil pričakovan, je ZDPPO-1 na novo uredil sistem davčnih olajšav, prav tako jih je na novo uredil ZDDPO-2. Prav te spremembe imajo zelo velik vpliv na finančni in uspešnostni položaj podjetij v gospodarstvu. Zato je poznavanje davčnih olajšav bistvenega pomena za izvedbo davčnih izogibov, ki so eden najpomembnejših pogojev optimiranja davčnih obveznosti. Prav tako sta ZDDPO-1 in ZDDPO-2 bistveno bolj uredila področje transfernih cen in povezanih oseb zlasti z določitvijo ustreznih metod za ugotavljanje transfernih cen in opredelitvijo povezanih oseb ter zagotavljanja ustrezne dokumentacije o oblikovanju transfernih cen med povezanimi osebami. Tudi poslovanje med povezanimi osebami je z vidika optimiranja davčnih obveznosti zelo pomembno zaradi opredelitve poslovanja na davčni izkaz.

V magistrskem delu smo se v okviru praktičnega primera proučevanega trgovskega podjetja, ki je hkrati tudi povezano podjetje, osredotočili na področje davčnih olajšav pri opredmetenih osnovnih sredstvih, podrobneje pri poslovanju z nepremičninami med povezanimi osebami in predstavili vpliv hitro spreminjajoče se davčne zakonodaje. Prikazano davčno optimiranje pri poslovanju z nepremičninami proučevanega trgovskega podjetja v letu 2003 je bilo možno z uveljavljanjem investicijske davčne olajšave v opredmetena osnovna sredstva.

Z uvedbo ZDDPO-1 pa je Slovenija odpravila zelo spodbudno davčno ureditev za podjetja na področju davčnih olajšav glede investiranja v opredmetena osnovna sredstva. V letu 2006 uveljavljanje olajšave za investirani znesek v nepremičnine (zemljišča in zgradbe) ni bil več možen, prav tako ni možen tudi v letu 2007 z novim ZDDPO-2 kar smo potrdili na praktičnem primeru s prikazom davčnih prihrankov

zaradi investicijskih olajšav v nepremičnine od leta 2003 do 2007, kar pa ima bistven vpliv tudi na likvidnost podjetja.

Ker je proučevano podjetje povezano podjetje, mora s pripravo obsežne zakonsko predpisane dokumentacije predstaviti svoje poslovanje, opredeliti povezane osebe in medsebojne transakcije ter razkriti politiko oblikovanja transfernih cen. Kajti v primeru transfernih cen, ki niso skladne s tržnim načelom, je posledica inšpekcijskega nadzora v obliki povečanja davčne osnove in naložitve plačila dodatnega davka od dohodkov, obresti in kazni lahko zelo velika.

Bistven poudarek v magistrskem delu je tudi na opredelitvi problema davčnega svetovanja v Sloveniji, ki zakonsko še ni opredeljen kljub vedno večji potrebi davčnih zavezancev po specializiranih davčnih strokovnjakih za določena področja. V magistrskem delu smo prikazali na praktičnem primeru razkorak med davčno upravo in davčnim zavezancem pri opredeljevanju pravilnosti koriščenja davčne olajšave kot element za znižanje davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb oziroma v letu 2003 še opredeljene kot znižanje davčne osnove za davek od dobička pravnih oseb. Pri tovrstnem problemu smo predstavili kot možnost nadzora davčne politike s strani podjetja v obliki pogodbenega sodelovanja davčnega svetovalca z nalogo, da davčnega zavezanca zastopa pred davčnimi in sodnimi oblastmi, ki se je po ugotovitvah na praktičnem primeru podjetja izkazala za uspešno.

Namen in zastavljene cilje, ki smo si jih postavili v magistrskem delu, smo z zgoraj navedenimi ugotovitvami dosegli in jih potrdili tudi na prikazanih praktičnih primerih.

Pri proučevanju magistrskega dela smo izhajali iz hipoteze, da nova davčna zakonodaja širi davčno osnovo in hkrati zmanjšuje davčne olajšave. To pomeni, da se davčna obveznost in efektivna davčna stopnja višata. Ker je razlika med zakonsko določeno splošno davčno stopnjo in efektivno davčno stopnjo v bistvu posledica davčnega optimiranja, to pomeni nove ugotovitve, da bodo imela podjetja v prihodnosti vedno manj možnosti za optimiranje davka od dohodkov pravnih oseb. Navedeno hipotezo smo tako potrdili in sicer skozi praktične primere davčnih obračunov.

V zadnjem poglavju magistrskega dela smo predstavili možnosti nadaljnjega proučevanja davčnega optimiranja v okviru zakonsko danih določil, ki jih podjetje lahko izkoristi pri optimiranju davčne osnove, glede na to, da je za podjetje bistveno zmanjšana možnost koriščenja investicijskih olajšav v opredmetena osnovna sredstva oziroma celo odpravljena možnost zniževanja davčne osnove iz naslova investiranja v nepremičnine. Zato podjetju predlagamo, da izrabi možnost odloženih davkov pri amortizaciji, rezervacijah, prevrednotenju in odpisu terjatev, da izkoristi možnost prenosa davčnih izgub in možnost prenosa davčnih olajšav v prihodnja obdobja ter na ta način možnost vzpostavitve bodočih koristi oziroma terjatev za odložene davke, ki jih ZDDPO-2 zaenkrat še dopušča.



## 9 LITERATURA IN VIRI

### LITERATURA:

1. Cestnik Irena: Posebnosti nadziranja davka od dohodkov pravnih oseb. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2007, 69. str., (1 pril).
2. Čokelc Stanko, Kokotec - Novak Majda, Repovž Leon: Davščine in davčno svetovanje. Zbrano gradivo. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2006. 410 str.
3. Drobež Mateja: Obdavčitev nepremičnin in primeri davčne politike. Zbrano gradivo pri predmetu Davčna politika. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2006. 37 str.
4. Fortuna Marko: Osnovna sredstva z vidika Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Davčno-finančna praksa, Maribor, V (2004), 9, str. 6-9.
5. Fortuna Marko: Rezervacije v povezavi z ZDPPO-2. Davčno-finančna praksa, Maribor, VII (2006), 2, str. 5-7.
6. Galič Jana: Davčno optimiranje 2007.  
[URL: <http://www.revijakapital.com/dfs/clanki.php?idclanka=72>], 2007.
7. Guzina Barbara: Vpliv davčne zakonodaje na oblikovanje prenosnih cen. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003, 91 str., (4 pril.).
8. Guzina Barbara: Transferne cene in priprava dokumentacije. Podjetnik, Ljubljana, junij 2006, str. 1-4.
9. Guzina Barbara: Priročnik transferne cene 2007. Maribor: Davčna hiša Bilans, 2007. 270 str.
10. Hieng Romana: Vpliv SRS 2006 in sprememb zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na davčno osnovo. IKS, Ljubljana, 33 (2006), 6, str. 7-24.
11. Holt Britta: Besteuerung und unternehmerische Entscheidungsprozesse. Wiesbaden: Deutscher Univeristaets-Verlag, 2001. 255 str.
12. Juršev Urška: Spremembe pri davčnih olajšavah za leto 2003. Davčno-finančna praksa, Maribor, IV (2003), 11, str. 10-12.
13. Juršev Urška: Davčne olajšave pri obračunu davka od dobička pravnih oseb. Davčno-finančna praksa, Maribor, V (2004), 9, str. 11-13.
14. Jagodič Boris: Investicije v gradbene objekte (in ostale akcesorije) in doseganje optimalnega davčnega rezultata – leto 2005 ali 2006. Davčno finančna praksa, Maribor, VI (2005), 9, str. 11-12.
15. Karneža Sintič Darja: Davčno inšpiciranje. Študijsko gradivo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005, 36 str.
16. Kaučič Primož: Kaj ugotavljajo inšpektorji? Podjetnik, Ljubljana, november 2007, str. 16-19.
17. Kokotec-Novak Majda: Podjetniško in davčno svetovanje. Zbrano gradivo pri predmetu Davčno svetovanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 22 str.
18. Kokotec-Novak Majda: Davčna politika in davčno svetovanje. Zbrano gradivo pri predmetu Davčna politika. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2006. 24 str.

19. Kruhar Puc Romana, Jana Galič: Nekaterne nepravilnosti pri obračunavanju amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev. Davčno- finančna praksa, Maribor VII (2006), 5, str. 10-14.
20. Kukovica Peter: Trženje vozil po novih regulativah evropske komisije – vpliv na distribucijske kanale. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002, 33. str.
21. Kunšek Mojca: Optimirajte davčno bilanco. Podjetnik, september 2007, str. 70-71.
22. Macarol Božena: Optimizacija davčne osnove že med letom – kako do davčno priznanih odhodkov v letu 2006. Zbornik konference Računovodja. Portorož: Društvo računovodij Slovenije, 2006, str. 13-16.
23. Odar Marjan: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice. Gradivo za seminar. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 15 str.
24. Petkovič Dejan: O nekaterih vidikih davčnega svetovanja v Sloveniji. Davčno-finančna praksa, Maribor IV (2003), 12, str. 20-23.
25. Petkovič Dejan: Praksa in storitve v Sloveniji.  
[URL:<http://www.relacije.com/clanek.php?niceid=praksa-in-storitve-v-sloveniji>], marec 2004.
26. Pinter Mirijam: Davčni postopek: Pritožba zoper davčno odločbo.  
[URL: <http://www.revijakapital.com/dfs/clanki.php?idclanka=75>], 2007.
27. Potočnik Vekoslav: Komerzialno poslovanje z osnovami trženja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1992, 195 str.
28. Schmidt Lutz, Sigloch Jochen, Henselmann Klaus: Steuerplanung bei grenzueberschreitenden Transaktionen. Wiesbaden: Gabler Verlag, 2005. 565 str.
29. Šešok Klemen: Davčno načrtovanje v offshore centrih. Kongres slovenskih davčnih svetovalcev. Portorož: Društvo davčnih svetovalcev Slovenije, 2002, 35 str.
30. Špes Damijan: Optimiranje davčnih obveznosti. Maribor: Skoke, Bilans trade, 2002. 191 str.
31. Špes Damijan, Žužek Roppa Mira: Optimizacija poslovnih učinkov gospodarskih subjektov skozi davčni vidik. Maribor: Davčna hiša Bilans, 2006. 215 str.
32. Ternik Andreja, Katja Pleško Štrubelj, Silva Erjavec. Razmerja med poslovno in davčno bilanco – rezervacije in časovne razmejitve. Seminarska naloga. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, Podiplomski študij, 2007, 28 str.
33. Volk Andreja: Spremembe zakonodaje in njihov vpliv na obračunavanje in pripoznavanje amortizacije v davčnih bilancah v letih 2006 in 2007. Davčno-finančna praksa, Maribor, VIII (2007), 1, str. 5-6.
34. Volšek Nataša: Slabosti ureditve skupinske (ne) obdavčitve v Sloveniji. Davčno-finančna praksa, Maribor, VIII (2007), 10, str. 5-7.
35. Wacker Wilhelm, Seibold Sabine, Oblau Markus: Lexikon der Steuern. Muenchen: Verlag Beck, 2005. 467 str.

## VIRI:

1. DURS: Davčni bilteni: Nepravilnosti ugotovljene v inšpekcijskih pregledih: 2005, 2006, 2007.
2. DURS: Davčni bilten št. 12, letnik 7. Rezervacije pri prehodu na novi način računovodenja - 98. člen ZDDPO-2. Pojasnilo MF, št. 420-19/2006/75, 27.12.2006, str. 42-43.
3. DURS: Davčni bilten št. 1-2, letnik 8. Oblikovanje rezervacij za odpravnine in jubilejne nagrade pri prehodu na nov način računovodenja. Pojasnilo DURS, št. 4200-195/2006, 31.1.2007, str. 65-66.
4. DURS: Davčni bilten št. 6-7, letnik 8. Amortizacija po ZDDPO-2. Pojasnilo DURS, št. 4201-7/2007-2, 4.7.2007, str. 48-49.
5. Konjunktorni trendi, julij 2006.  
[[http://www.gzs.si/slo/storitve/poslovne\\_informacije/analize\\_napovedi\\_sklep/29694](http://www.gzs.si/slo/storitve/poslovne_informacije/analize_napovedi_sklep/29694)], 17.08.2006.
6. Konjunktorni trendi, avgust-september 2007. [<http://www.gzs.si/slo/storitve/34614>], 31.07.2007.
7. Davčni bilten: Rezervacije in pasivne časovne razmejitev v povezavi s 16. členom ZDDPO-1. Pojasnilo DURS, št. 4200-42/2006-1, 23.2.2006, str. 55-56.
8. Obračun davka od dobička za družbo Suzuki Odar za leto 2003. Ljubljana: Suzuki Odar d.o.o, 2004.
9. Poročilo o delu Davčne uprave republike Slovenije v letu 2006. Ljubljana: DURS, junij 2007.
10. Pravilnik o določanju primerljivih prostih cen (Uradni list RS, št. 130/2004).
11. Pravilnik o transfernih cenah (Uradni list RS, št. 141/2006).
12. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 138/2006).
13. Slovenski računovodski standardi 2001 (SRS 2001). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 339 str.
14. Slovenski računovodski standardi 2006 (SRS 2006) (Uradni list RS št. 118/2005 z vsemi stališči in pojasnili).
15. Uredba o skupinskih izjemah (Uradni list št. RS 69/2002).
16. Zakon o davčnem postopku uradno prečiščeno besedilo (ZDavP-1-UPB2). (Uradni list RS, št. 21/2006).
17. Zakon o davčnem postopku (ZDavp-2) (Uradni list RS, št. 117/2006).
18. Zakon o davčni službi (ZDS-1-UPB2) (Uradni list RS, št. 1/2007).
19. Zakon o davku od dobička pravnih oseb uradno prečiščeno besedilo (ZDDPO-UPB1) (Uradni list RS, št. 14/2003).
20. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) (Uradni list RS, št. 40/2004).
21. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb uradno prečiščeno besedilo (ZDDPO-1-UPB2) (Uradni list RS, št. 33/2006).
22. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) (Uradni list RS, št. 117/2006).
23. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD) (Uradni list RS, št. 30/1993).
24. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) (Uradni list št. RS 42/2006).
25. Zakon o inšpekcijskem nadzoru uradno prečiščeno besedilo (ZIN-UPB1) (Uradni list RS, št. 43/2007).

26. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-F) (Uradni list RS, št. 45/2001).
27. Zakon o preprečevanju omejevanja konkurence (uradno prečiščeno besedilo) (ZPOmK-UPB1) (Uradni list RS št. 99/2004).
28. Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP-1) (Uradni list RS, št. 24/2006).
29. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-C) (Uradni list RS, 108/2002)