

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO
POSEBNOSTI NADZIRANJA DAVKA OD DOHODKOV
PRAVNIH OSEB

V Ljubljani, junij 2006

IRENA CESTNIK

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

1.	UVOD.....	1
1.1.	OPREDELITEV PREDMETA OBRAVNAVE, OMEJITEV IN PROBLEMOV TER HIPOTEZ	1
1.2.	OPREDELITEV CILJEV IN NAMENOV	3
1.3.	OPREDELITEV UPORABLJENIH METOD	4
1.4.	OPREDELITEV ZASNOVE SPECIALISTIČNEGA DELA.....	5
2.	ZNAČILNOSTI DAVČNEGA NADZORA V SLOVENIJI	7
2.1.	PRAVNE PODLAGE DAVČNEGA NADZORA	7
2.2.	POJEM IN NAMEN DAVČNEGA NADZORA	7
2.3.	ORGANIZACIJA, NALOGE IN PRISTOJNOSTI DAVČNE SLUŽBE ...	8
2.3.1.	Organizacija DURS	8
2.3.2.	Naloge in pristojnosti DURS.....	8
2.4.	OBLIKE IN IZVAJALCI DAVČNEGA NADZORA	9
2.4.1.	Kontroliranje	9
2.4.2.	Inšpiciranje	10
2.5.	OBSEG DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA.....	11
2.6.	ČASOVNO OBDOBJE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA	11
2.7.	VRSTE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA.....	12
2.8.	STOPNJE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA	13
2.9.	TEHNIKE IN METODE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA	14
2.9.1.	Tehnike davčnega inšpekcijskega nadzora.....	14
2.9.2.	Metode davčnega inšpekcijskega nadzora	15
2.10.	DAVČNE EVIDENCE.....	17
2.11.	DAVČNI REGISTER.....	18
2.12.	DURS KOT PREKRŠKOVNI ORGAN	19
2.13.	SODELOVANJE DAVČNIH ORGANOV MED DRŽAVAMI ČLANICAMI EVROPSKE UNIJE.....	20
2.14.	POMANJKLJIVOSTI DAVČNEGA SISTEMA V SLOVENIJI.....	21
3.	DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB.....	24
3.1.	PRAVNE PODLAGE DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB.....	25
3.2.	PRISPEVEK DDPO V JAVNOFINANČNE PRIHODKE	26
3.3.	SPLOŠNE DOLOČBE ZDDPO-1 IN ZDavP-1	29
3.3.1.	Opredelitev davčnih zavezancev in obsega davčne obveznosti ..	29
3.3.2.	Davčne oprostitve	30
3.3.3.	Predmet obdavčitve in davčno obdobje	30
3.3.4.	Davčna stopnja	30
3.3.5.	Način ugotavljanja in plačevanja DDPO.....	31
3.3.6.	Vsebina in rok za predložitev davčnega obračuna	32
3.3.7.	Skupinski davčni obračun	33
3.3.8.	Davčni obračun ob statusnih spremembah	33
4.	DAVČNA OSNOVA ZA OMERO DDPO	34
4.1.	OPREDELITEV DAVČNE OSNOVE.....	34

4.1.1.	Davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih	34
4.1.2.	Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami.....	35
4.2.	UGOTAVLJANJE DAVČNIH PRIHODKOV	36
4.3.	UGOTAVLJANJE DAVČNIH ODHODKOV.....	37
4.3.1.	Odhodki, ki so davčno priznani v dokumentiranih zneskih	37
4.3.2.	Odhodki, ki niso davčno priznani.....	37
4.3.3.	Odhodki, ki so davčno priznani v omejenih zneskih	38
4.4.	POVEČANJE DAVČNE OSNOVE	39
4.5.	ZMANJŠANJE DAVČNE OSNOVE	39
4.6.	POSTOPEK IZRAČUNA DAVČNEGA BREMENA	41
4.7.	ODLOŽENI DAVEK	44
4.7.1.	Računovodska obravnava odloženih davkov.....	45
4.7.2.	Učinki pripoznavanja terjatev in obveznosti za odloženi davek ..	46
4.7.3.	Evidentiranje odloženih davkov.....	48
5.	NADZIRANJE DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	49
5.1.	IZDAJA SKLEPA O ZAČETKU DIN	49
5.2.	UVODNI RAZGOVOR	49
5.2.1.	Spoznavanje okolja kontroliranja.....	49
5.2.2.	Spoznavanje računovodstva.....	50
5.2.3.	Spoznavanje delovanja notranjih kontrol	51
5.2.4.	Spoznavanje delovanja informacijskega sistema.....	52
5.3.	IZVEDBA DIN	52
5.3.1.	Formalni pregled vzorčne dokumentacije za nadziranje DDPO..	52
5.3.2.	Vsebinsko nadziranje DDPO	53
5.4.	ZAKLJUČEK DIN	55
5.4.1.	Zapisnik o DIN	55
5.4.2.	Odmerna odločba	56
5.5.	VLOGA GOSPODARSKEGA REVIZORJA PRI NADZIRANJU DDPO..	57
5.6.	NAJPOGOSTEJŠE NEPRAVILNOSTI, UGOTOVLJENE PRI NADZIRANJU DDPO.....	57
5.7.	PREDSTAVITEV REZULTATOV ANKETE O DAVČNEM NADZORU, DDPO IN ZDDPO-1	61
6.	SKLEP	65
7.	LITERATURA IN VIRI	67

KAZALO TABEL

Tabela št. 1:	Število subjektov, vpisanih v RDZ po stanju na dan 31.12.2005.....	18
Tabela št. 2:	Absolutna vrednost vseh davčnih prihodkov in DDPO za obdobje 1992-2005, prikazana v mio SIT ter prikaz deleža DDPO v davčnih prihodkih za isto obdobje.....	27
Tabela št. 3:	Pregled delno priznanih odhodkov po ZDDPO-1.....	38
Tabela št. 4:	Obrazec DDPO-obračunski del (skrčena oblika).....	41
Tabela št. 5:	Število pravnih oseb-zavezancev za DDPO, število inšpekcijskih pregledov in število ugotovljenih nepravilnosti v zvezi z DDPO za obdobje 1998-2005.....	58

KAZALO GRAFOV

Graf št.1:	Prikaz gibanja vseh davčnih prihodkov in prihodkov iz naslova DDPO za obdobje 1992-2005.....	28
Graf št. 2:	Prikaz gibanja deleža DDPO v vseh davčnih prihodkih za obdobje 1992-2005.....	28

KAZALO PRILOG

Priloga št. 1:	Anketni vprašalnik.....	I
----------------	-------------------------	---

UPORABLJENE KRATICE

DDPO	davek od dohodkov pravnih oseb
DDV	davek na dodano vrednost
DIN	davčni inšpekcijski nadzor
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EGS	Evropska gospodarska skupnost
EU	Evropska Unija
GDU	Generalni davčni urad
MSRP	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
p.o.	pravna oseba
RDZ	register davčnih zavezancev
RS	računovodski standardi
SIR	Slovenski inštitut za revizijo
SRS	Slovenski računovodski standardi
VEM	vse na enem mestu
ZDavP	Zakon o davčnem postopku
ZDDPO	Zakon o davku od dobička pravnih oseb
ZDDPO-1	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZDDV	Zakon o davku na dodano vrednost
ZDS	Zakon o davčni službi
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah
ZKP	Zakon o kazenskem postopku
ZP	Zakon o prekrških
ZUP	Zakon o upravnem postopku

1. UVOD

1.1. OPREDELITEV PREDMETA OBRAVNAVE, OMEJITEV IN PROBLEMOV TER HIPOTEZ

Davke po vsebini razvrščamo v tri široke kategorije in sicer: 1. davki na dohodek (income taxes) posameznikov in podjetij, vključno s prispevki za socialno zavarovanje, ki se plačujejo iz plač, 2. davki na izdatke (expenditure taxes), ki zajemajo prometne davke, trošarine in carine ter 3. davki na premoženje (property taxes), ki obsegajo različne vrste dajatev za hiše in zgradbe, kmetijska in stanovanjska zemljišča ter dediščine. Poleg tega je poznana tudi razvrstitev davkov na direktne in indirektne. Prvi neposredno bremenijo davčnega zavezanca (npr. davki na dohodek in premoženje), medtem ko so drugi vključeni v ceno (npr. DDV, carine) in gredo v breme proizvodov in storitev (Senjur, 1999, str. 283).

Sama velikost davčnega bremena je v splošnem odvisna od višine davčne osnove in od davčne stopnje, pri posamezni vrsti davka pa imajo dobršen vpliv tudi drugi davčni instituti, kot so razne olajšave, oprostitve in drugo.

Ne glede na to, da se davčne ureditve držav v svetu in tudi na ožjem ozemlju Evropske Unije med sabo precej razlikujejo prav po opredelitvah oziroma določanju omenjenih vplivnih parametrov, lahko kljub temu rečemo, da povsod velja široko sprejeto spoznanje, da so davki, kot najpomembnejši vir javnih prihodkov, na eni strani nujni za delovanje države, na drugi strani pa, kot nepovratna prisilna dajatev, pomenijo veliko finančno breme, ki ga skušajo davčni zavezanci na legalen in/ali nelegalen način kar se le da zmanjšati (Kovač, 2004, str. 102). To je dejstvo, iz katerega lahko upravičeno sklepamo, da prihaja na tem področju do kontinuiranega nasprotja interesov med državo in davkoplačevalci, kar že samo po sebi zahteva uvedbo učinkovitega nadzora nad obračunavanjem in plačevanjem predpisanih dajatev.

Tako ni slučaj, da imajo države v ta namen organizirane posebne agencije oziroma davčne službe, ki v okviru svojih pristojnosti preko pooblaščenih oseb v postopkih davčnega inšpiciranja oziroma davčnih preiskav izvajajo nadzor nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti ter na ta način preprečujejo in/ali odkrivajo dejanja, s katerimi bi bili oziroma so bili kršeni predpisi o obdavčenju (Karneža, 2005, str. 11).

Z Zakonom o davčni službi (ZDS-1) so pristojnosti in naloge davčnega nadzora v Sloveniji poverjene Davčni upravi Republike Slovenije (DURS), ki je organ v sestavi Ministrstva, pristojnega za finance.

Po določbi 100. člena Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1) je lahko obseg davčnega nadzora celostni, kar pomeni, da obsega preverjanje vseh dejstev in dokazov, pomembnih za obdavčenje zavezanca za davek, ali delni, kjer nadzor obsega posamezna področja poslovanja oziroma eno ali več vrst davkov oziroma posega na eno ali več davčnih obdobj.

Če se glede opredelitve obsega davčnega nadzora slovenski predpisi ne razlikujejo od tovrstnih predpisov v drugih državah, pa je naša zakonodaja pri opredelitvi oblik davčnega nadzora nekoliko skopa, saj med oblikami navaja le kontrolo in inšpekcijski pregled zavezanca za davek, medtem ko tretja oblika, ki je v drugih državah prav tako uveljavljena, to je davčna revizija, ni v nobenem predpisu eksplicitno navedena (Jerman, 2005, str. 4). To je tudi razlog, da sem v naslovu specialističnega dela uporabila termin »nadziranje«, čeprav glede na potek in vsebino davčnega inšpekcijskega nadzora (DIN) menim, da davčni inšpektorji, poleg formalne kontrole pravilnosti, posamezen predmet nadzora praviloma tudi vsebinsko revidirajo in bi bil potemtakem tudi izraz »revidiranje« povsem ustrezen.

Ob dejstvu, da je davkov več vrst, je posledično tudi področje njihovega nadziranja zelo raznoliko in široko, zato sem se v specialističnem delu omejila zgolj na nadziranje davka od dohodkov pravnih oseb.

Na odločitev, da sem za osrednjo temo izbrala prav davek od dohodkov pravnih oseb, ni toliko vplival njegov doprinos k napajanju proračuna, pač pa je imelo pri tem večjo vlogo spoznanje, da se na tem področju pojavlja veliko nepravilnosti in napak, ki se po ugotovitvah davčnih inšpektorjev iz leta v leto ponavljajo.

Vseh razlogov, ki botrujejo ponavljajočim se napakam, ne morem natančno opredeliti, brez dvoma pa lahko izpostavim vsaj dva. Prvi temelji na predpostavki, da ta problem izvira iz težavnosti in zapletenosti same vsebine pravnih podlag in pa njihovih pogostih sprememb, ki so bile zaradi sprememb na področju gospodarskega sistema in zaradi implementacije evropskih direktiv v našo nacionalno zakonodajo sicer nujne, a vendar v marsikaterih določbah precej nelogične, dvoumne ali celo sporne, zato jim zlasti nestrokovnjaki s tega področja težko sledijo oziroma se jim še toliko težje prilagajajo. Drugi razlog pa je zasnovan na hipotezi, da gre pri tem velik del krivde pripisati tudi pravnim osebam kot davčnim zavezancem, ki se v praksi bodisi namenoma, v glavnem pa zaradi pomanjkanja strokovnega znanja in izkušenj, premalo zavedajo, da

poznavanje predpisov o obdavčenju, vključno z dosledno uporabo le-teh, ni nič manj pomembno, kot je pomembno poznavanje računovodskih standardov. Davek od dohodkov pravnih oseb ima namreč neposreden vpliv na uspešnost poslovanja davčnega zavezanca, zato bi mu morali le-ti posvetiti večjo pozornost tako pri pripravi strateških načrtov, kakor tudi pri sprejemanju poslovnih odločitev in posledično pri evidentiranju poslovnih dogodkov, ki tako ali drugače vplivajo na spremembe postavk bilance stanja in/ali izkaza poslovnega izida. Pri tem so izjemnega pomena verodostojne in resnične knjigovodske listine, seveda pa tudi pomena pogodb, pravilnikov in drugih aktov ne gre zanemariti. Ob dejstvu, da je v davčnem postopku dokazno breme na strani davčnega zavezanca, so ažurno urejene pravne podlage, ki vsekakor morajo biti skladne z zakonodajo in računovodskimi predpisi, še kako pomembne pri pojasnjevanju poslovne potrebnosti nekaterih stroškov in/ali pri dokazovanju resničnosti nastanka poslovnih dogodkov (Macarol, Drobež, 2003, str.27).

Iz navedenega lahko torej povzamem, da so dobro pripravljene projekcije računovodskih in davčnih obračunov ter uspešna realizacija le-teh osnova, ki daje davčnim zavezancem vse potencialne možnosti, da na legalen način optimalno izkoristijo »davčni ščit« in si na ta način zmanjšajo davčno breme na minimum, kar je nenazadnje njihova pravica in hkrati tudi dolžnost do vseh subjektov, ki so s pravno osebo v kakršnikoli povezavi.

Podobno sta zapisala tudi Sholes in Wolfson (1992, str.4), ko sta v svojem delu citirala znamenito sodbo, ki jo je leta 1947 izrekel sodnik Learned Hand: »Vedno znova skušajo na sodiščih, kot najbolj grešno dejanje, prikazovati urejanje posameznih zadev tako, da se plačajo davki v najmanjši možni meri. Vsi delajo tako, tako bogati, kot revni, in vsi delajo pravilno. Nihče ni dolžan plačati več obveznosti, kot jih zakoni zahtevajo. Davki so prisilne obveznosti in ne prostovoljni prispevki. Zahtevati nekaj več v imenu morale je nesprejemljivo.«

1.2. OPREDELITEV CILJEV IN NAMENOV

Cilj mojega dela je v prvi vrsti potrditi obe uvodoma definirani predpostavki, hkrati s tem pa želim podati tudi svoj prispevek k boljšemu poznavanju splošne vsebine in pomena nadziranja davkov, k lažjemu razumevanju davka od dohodkov pravnih oseb in k zmanjšanju napak, ki se na tem segmentu pojavljajo. To pomeni, da sem poskušala skozi predstavljeno vsebino:

1. na teoretični ravni dokazati, da so predpisi o obdavčenju dohodkov pravnih oseb resnično precej zapleteni že zaradi težko razumljive vsebine posamičnih

zakonskih določb, ki pogosto dopuščata različne interpretacije, pa tudi zaradi tega, ker morajo davčni zavezanci pri izdelavi davčnih obračunov poleg specialnega zakona (to je ZDDPO-1) subsidiarno upoštevati tudi druge zakone v povezavi s predpisi, ki jih določajo Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS);

2. na podlagi praktičnih spoznanj potrditi, da je slabo poznavanje zakonodaje s strani davčnih zavezancev tudi eden izmed razlogov za težave pri izdelavi davčnih obračunov in za napake, ki jih kasneje v postopkih kontroliranja in/ali inšpiciranja ugotovijo davčni organi;
3. predstaviti in pojasniti tiste vsebine, za katere menim, da so ključnega pomena za omilitev škodljivih posledic, ki jih povzročata oba izpostavljeni problema, se pravi težavnost predpisov na eni strani in nezadostno poznavanje le-teh na drugi strani.

V okviru teh ciljev sem skozi posamezna poglavja specialističnega dela poskušala podrobno opredeliti značilnosti davčnega nadziranja v Republiki Sloveniji, podati celosten vpogled v temeljne sestavine davčnega izkaza ter pojasniti in opozoriti na posebnosti, vprašanja in probleme, katerim morajo davčni zavezanci posvetiti še posebno pozornost pri sestavljanju davčnih obračunov.

Tako zasnovano specialistično delo je namenjeno širšemu krogu bralcev, tako tistim, ki se z davčnim nadzorom v praksi še niso srečali, kakor tudi računovodjem in vsem osebam, ki kakorkoli sodelujejo pri poslovnih odločitvah, katerih posledice se v končni fazi odražajo v postavkah davčnega izkaza in posledično v velikosti davčnega bremena.

1.3. OPREDELITEV UPORABLJENIH METOD

Specialistično delo je nastajalo v dveh stopnjah. V pripravljalni fazi sem iz razpoložljive literature in virov najprej izbrala tista poglavja, ki so glede na izbrano tematiko relevantna, nato pa sem zbrane vsebine temeljito proučila. Temu je sledila faza izdelave, kjer sem se v teoretičnem delu oprla zlasti na metodo kompiliranja, s pomočjo katere sem smiselno povzela nekatere definicije in opredelitve temeljnih pojmov, s katerimi se srečujemo pri nadziranju davkov. Na podoben način sem povzela tudi komentarje najpomembnejših določb zakonskih predpisov in računovodskih pravil, ki urejajo ali kako drugače posegajo na področje davka od dohodkov pravnih oseb.

Tako predstavljene teoretične teze sem dopolnila s praktičnimi vsebinami, ki so plod mojih dolgoletnih izkušenj s področja dela, ki ga opravljam in znanja, ki sem ga

pridobila v okviru podiplomskega študijskega programa, v povezavi z izkušnjami, pridobljenimi prek izvedene ankete in prek ugotovitev davčnih inšpektorjev, objavljenih v Davčnih biltenih, kar daje pomemben prispevek k uporabnosti specialističnega dela zlasti za ciljno skupino bralcev.

1.4. OPREDELITEV ZASNOVE SPECIALISTIČNEGA DELA

Specialistično delo obsega šest poglavij, ki se med seboj vsebinsko prepletajo in dopolnjujejo.

Takoj za uvodom sledi drugo poglavje, v katerem sem obsežno obravnavala značilnosti davčnega nadzora v Sloveniji. Na tem mestu sem najprej opredelila pravne podlage kot temeljne akte, ki urejajo področje davčnega nadzora ter organizacijo, pristojnosti in naloge DURS. Temu sledi opredelitev namena, oblik in izvajalcev davčnega nadzora. Nato sem se nekoliko dlje zadržala pri opredelitvi posameznih vrst in faz DIN ter tehnik in metod, ki jih davčni inšpektorji pri svojem delu uporabljajo. V okviru tega poglavja sem se nadalje dotaknila tudi področja davčnih evidenc in davčnega registra. Z definiranjem, kaj štejemo za napako in katera so dejanja, ki pomenijo davčno utajo, sem prešla na predstavitev DURS-a v vlogi prekrškovnega organa, nekaj odstavkov pa sem namenila tudi poteku sodelovanja in vzajemne pomoči med DURS-om in državami članicami Evropske Unije. Čisto na koncu drugega poglavja sem bralce seznanila še s pomanjkljivostmi našega davčnega sistema, kot jih je opredelil Mayr (2001, str. 328-330).

Vsebina naslednjega, to je tretjega poglavja se nanaša na splošno predstavitev davka od dohodkov pravnih oseb, kjer sem najprej pojasnila, zakaj je bil ta davek uveden, kateri predpisi urejajo to področje ter kakšne spremembe so ti predpisi doživeli v času od osamosvojitve Slovenije do danes. Nadalje sem na podlagi statističnih podatkov prikazala, kolikšen je bil delež tega davka v skupnih fiskalnih prihodkih v posameznih letih obdobja 1992-2005. Za tem sem prešla k pojasnilu splošnih določb Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1), ki ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka in Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1), ki ureja postopkovna vprašanja. V okviru tega sem bralce seznanila z vsebinami, ki se nanašajo na opredelitev davčnih zavezancev ter pravnih oseb, ki so oproščene plačila davka, na obseg davčne obveznosti, na obdobje in način plačevanja davka ter na opredelitev splošne in posebne davčne stopnje. Temu sledi še navedba vsebine davčnega obračuna in roka za njegovo predložitev, medtem ko druge določbe obravnavam v vsebinskem okviru četrtega in petega poglavja.

V četrtem poglavju sem se posvetila obravnavi davčne osnove in sicer sem najprej iz ZDDPO-1 citirala splošno definicijo davčne osnove, nato pa sem prešla k posebnostim ugotavljanja prihodkov in odhodkov za potrebe davčnega obračuna. V nadaljevanju sledi opredelitev kategorij, ki bodisi povečujejo, bodisi zmanjšujejo davčno osnovo ter pojasnilo, zakaj prihaja do razlik med računovodskim in davčnim dobičkom. Na tem mestu sem podala še razlago pojma odloženih davkov, ki so z zadnjo spremembo ZDDPO-1 postali aktualni tudi pri nas. Na koncu tega poglavja pa sem prikazala, kako v grobem pridemo do izračuna davčnega bremena.

Na podlagi spoznanj iz prejšnjih poglavij smiselno sledi osrednje, peto poglavje, kjer sem obravnavala nadziranje davka od dohodkov pravnih oseb. Kot rečeno, sem na tem mestu splošnim oziroma prej predstavljenim teoretičnim vsebinam dodala še praktično noto. Poudarek je na tistih kategorijah, katerim davčni inšpektorji posvečajo največjo pozornost oziroma, pri katerih se napake s strani davčnih zavezancev največkrat pojavljajo. Tu se bodo bralci seznanili tudi s pomenom delovanja notranjih kontrol pri zagotavljanju spoštovanja in izvajanja predpisov o obdavčenju in pa z vlogo gospodarskega revizorja, ki je za strokovno podajo neodvisnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu z računovodskimi standardi, dolžan preveriti tudi, kakšen je odnos pravne osebe do upoštevanja davčne zakonodaje. Nespoštovanje le-te ima namreč lahko velik vpliv na izkazovanje postavk v bilanci stanja in v izkazu poslovnega izida (Jerman, 2005, str. 19). Za zaključek osrednjega poglavja sem predstavila rezultate ankete, ki sem jo zasnovala tako, da sem iz odgovorov razbrala, kakšne so izkušnje davčnih zavezancev glede postopkov davčnega nadzora, kakšno je njihovo mnenje o novostih ZDDPO-1, kje se pojavlja največ težav in podobno.

Predstavljenim vsebinam sledi še zadnje, to je šesto poglavje specialističnega dela, v katerem sem povzela ključna spoznanja in podala svoje sklepne misli.

2. ZNAČILNOSTI DAVČNEGA NADZORA V SLOVENIJI

2.1. PRAVNE PODLAGE DAVČNEGA NADZORA

V Sloveniji se davčno nadziranje izvaja v skladu z zakoni, ki urejajo postopkovna vprašanja v zvezi z obdavčenjem¹, zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor², z drugimi predpisi in mednarodnimi pogodbami, ki zavezujejo Slovenijo³ in v skladu z Zakonom o davčni službi (ZDS-1).

2.2. POJEM IN NAMEN DAVČNEGA NADZORA

Pod pojmom davčno nadziranje razumemo sleherni ukrep davčnega organa, povezan s presojanjem lojalnosti davčnih zavezancev do države na podlagi preverjanja davčnih napovedi in davčnih obračunov (Koletnik, 2005, str.4).

Že uvodoma sem navedla, da je zaradi nasprotja interesov med državo in davkoplačevalci uvedba nadzora nad obračunavanjem in plačevanjem davkov vsesplošno sprejeta nujnost. Tako je povsod po svetu temeljni namen davčnega nadzora v prvi vrsti usmerjen k temu, da s preverjanjem pravilnosti davčne osnove, stopnje davka, zneska in roka plačila davka, zagotavlja javne prihodke državi in/ali od nje pooblaščenim prejemnikom. Hkrati s tem pa so davčne službe dolžne davčnim zavezancem zagotavljati storitve najvišje kakovosti in jim tako pomagati pri izpolnjevanju davčnih obveznosti s pošteno in nepristransko uporabo davčnih predpisov (Karneža, 2005, str.5).

Torej lahko rečemo, da glavni namen nadziranja davkov ni kazenski pregon davčnega zavezanca, niti samo povišanje prejetih davkov, pač pa gre pri nadziranju prvenstveno za nepristransko presojanje davčne obveznosti, ki omogoča, da so davki pobrani v skladu s predpisi (t.i. načelo zakonitosti), po načelu enakosti, pravičnosti in spoštovanja osebnosti ter pravne varnosti davčnega zavezanca (t.i. pravica do pritožbe). To z drugimi besedami povedano pomeni, da so davčni organi dolžni opravi nadzor tako v

¹ Postopkovna vprašanja v zvezi z nadziranjem davkov urejajo: Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1), Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP), Zakon o prekrških (ZP-1), Zakon o kazenskem postopku (ZKP) in drugi predpisi.

² Zakon o inšpekcijskem nadzoru (ZIN)

³ To so v glavnem naslednji predpisi: Uredba o upravnem poslovanju, Direktiva Sveta ES 77/799/EGS o medsebojni pomoči na področju neposredne obdavčitve, Uredba Sveta ES 1798/2003 glede upravnega sodelovanja za DDV, Uredba Komisije ES 1925/2004 glede medsebojnega sodelovanja in izmenjave informacij za DDV, Konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (26. člen: izmenjava informacij za potrebe nadzora)

breme, kot tudi v korist davkoplačevalcev oziroma morajo po svoji osnovni funkciji ščititi lojalne in razkrivati nelojalne davčne zavezance.

2.3. ORGANIZACIJA, NALOGE IN PRISTOJNOSTI DAVČNE SLUŽBE

2.3.1. Organizacija DURS

V Sloveniji izvaja naloge davčnega nadzora Davčna uprava Republike Slovenije (DURS) kot organ v sestavi Ministrstva za finance. DURS sestavljajo Generalni davčni urad (GDU), ki ima sedež v Ljubljani, petnajst davčnih uradov, ustanovljenih za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju in posebni davčni urad. Davčni uradi imajo izpostave kot dislocirane notranje organizacijske enote.

DURS vodi generalni direktor, ki vodi tudi GDU. Za svoje delo in delo službe je odgovoren ministru, pristojnemu za finance. Davčni urad in posebni davčni urad vodi direktor davčnega urada, ki je za svoje delo in za delo urada odgovoren generalnemu direktorju.

Notranja organizacija DURS je določena v aktu o organizaciji davčne uprave in o sistemizaciji delovnih mest v davčni upravi, ki jo na predlog generalnega direktorja določi minister za finance, s soglasjem Vlade RS.

2.3.2. Naloge in pristojnosti DURS

V splošnem opravlja DURS naloge iz dejavnosti davčne službe, ki obsegajo odmero, obračunavanje, nadzor in izterjevanje davkov in drugih dajatev na podlagi ZDS-1 in drugih predpisov.

Po obsegu ima največ pristojnosti GDU (ZDS-1 člen 12), ki: 1. organizira in usmerja delo službe, spremlja in proučuje njen razvoj ter ustrezno ukrepa za njeno pravilno delovanje; 2. organizira in nadzira delo davčnih uradov; 3. zagotavlja izvajanje predpisov s področja obdavčenja in drugih predpisov z delovnega področja službe; 4. organizira in skrbi za enotno izvajanje postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe; 5. opravlja davčne preiskave in razvija metode in tehnike preprečevanja in odkrivanja davčnih prekrškov; 6. odloča v upravnem postopku na drugi stopnji; 7. vzpostavi, organizira in vodi davčni register; 8. zbira, obdeluje, hrani, daje na razpolago in razkriva podatke s področja dela službe; 9. vzpostavi, vodi, vzdržuje in povezuje zbirke podatkov in evidenc s področja dela službe; 10. določa vsebine informacijskega sistema, ga upravlja in skrbi za njegov razvoj, vključno z upravljanjem in razvijanjem sistema za

elektronsko davčno poslovanje; 11. predlaga obliko in vsebino obrazcev s področja dela službe; 12. določa in izvaja programe za kadrovske, strokovni in tehnični razvoj službe; 13. pripravlja, organizira in izvaja programe za izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje uslužbencev službe; 14. skrbi za izvajanje predpisov Skupnosti, sodeluje in izmenjuje podatke z organi Skupnosti in pristojnimi organi držav članic EU; 15. skrbi za izvajanje mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo; 16. sodeluje z davčnimi organi drugih držav in mednarodnimi organizacijami ter strokovnimi organizacijami s področja davčnega sistema; 17. sodeluje z državnimi organi; 18. skrbi za obveščanje javnosti o delu službe ter opravlja druge naloge, določene z ZDS-1 ali drugimi predpisi.

Skladno s 13. členom ZDS-1 posamezen davčni urad opravlja naslednje naloge: 1. odmerja in pobira davke ter vodi o tem predpisane evidence; 2. opravlja kontrolo in inšpekcijske preglede davčnih zavezancev in izvaja postopke davčne izvršbe; 3. vodi evidence o obračunanih in plačanih davkih in denarnih kaznih; 4. neposredno izvaja naloge davčnih preiskav⁴; 5. odloča o davčnem postopku na prvi stopnji, če ni z zakonom pristojnost odločanja prenesena na GDU ali na ministrstvo za finance; 6. odloča v postopku o davčnih prekrških in prekrških po ZDS-1 na prvi stopnji; 7. izvaja vračila preveč plačanih davkov in pripadajočih obresti; 8. sodeluje z drugimi inšpekcijskimi organi ter organi policije; 9. daje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku; 10. opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra ter opravlja druge naloge, določene z ZDS-1 ali drugimi predpisi.

Posebni davčni urad pa opravlja naloge davčnega urada na celotnem območju Slovenije za banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo in trajne klasične igre na srečo, borze, borzno posredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje in klirinško depotne družbe in tudi za gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu presegli osem milijard tolarjev (Mayr, 2001, str. 324).

2.4. OBLIKE IN IZVAJALCI DAVČNEGA NADZORA

2.4.1. Kontroliranje

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

⁴ Davčna preiskava pomeni izvajanje dejanj in ukrepov v primeru, ko so podani razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju oziroma v primeru, ko se izvajajo dejanja in ukrepi za zagotovitev medsebojne pomoči organom Skupnosti, držav članic EU in tretjih držav (ZDS-1).

Kontrola praviloma poteka v prostorih davčnega organa, izvaja pa jo davčni kontrolor na podlagi primerjanja podatkov v obračunih, s podatki iz drugih virov, ki so znani davčnemu organu in s podatki, razvidnimi iz poslovnih knjig in drugih evidenc, ki jih morajo zavezanca za davek na podlagi pisnega sklepa o nadzoru posredovati DURS v skladu z ZDavP-1.

Če kontrolor ugotovi nepravilnosti ali možne podlage za spremembo davka oziroma, če je obračun davka nepopoln, se po telefonu ali s pisnim vabilom pozove zavezanca za davek, da predloži pojasnila in dokazila v zvezi s predmetom nadzora. O ugotovitvah se sestavi zapisnik, na katerega lahko zavezanec za davek poda pripombe v desetih dneh po vročitvi.

Na podlagi ugotovitev, s katerimi se spreminja davek, ki ga je zavezanec za davek izračunal v obračunu davka, pristojni davčni organ odmeri davek z odločbo.

2.4.2. Inšpiciranje

Davčni inšpekcijski nadzor (DIN) zajema preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, kontrolo zakonitosti poslovanja davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov ter odrejanje ukrepov in kazni, določenih v Zakonu o prekrških (ZP-1).

DIN izvajajo davčni inšpektorji na podlagi sklepa o izvedbi DIN praviloma na sedežu zavezanca za davek. Pri opravljanju nalog ima inšpektor pravico⁵: 1. ogledati si in pregledati vsa zemljišča, poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov; 2. pregledati objekte, naprave, delovna sredstva, blago, stvari, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente; 3. pregledati evidence o zaposlenih, njihovem številu, pogodbah in dohodkih ter jih primerjati s prijavljenimi podatki in podatki iz uradnih evidenc; 4. pregledati listine, ki dokazujejo pravni status zavezanca za davek; 5. zaslišati stranke in priče v upravnem postopku; 6. brezplačno pridobiti in uporabljati osebne in druge podatke iz uradnih evidenc, ki se nanašajo na zavezanca za davek; 7. brezplačno vzeti vzorce blaga, materialov in opreme za potrebe preiskav; 8. fotografirati ali posneti na drug nosilec vizualnih podatkov osebe, prostore, objekte in druge predmete; 9. za 90 dni zaseči listine, predmete, vzorce ali druge dokumente, ki jih potrebuje za izvajanje DIN ter prepovedati zavezancu za davek opravljati dejavnost za največ tri dni.

⁵ ZDS-1: člen 18 in 19

Po 20. členu ZDS-1 je za davčnega inšpektorja lahko imenovana oseba, ki ima univerzitetno ali visoko strokovno izobrazbo in najmanj pet let delovnih izkušenj ter strokovni izpit za inšpektorja.

Na podlagi predpisov⁶ se davčni inšpektor izkaže s službeno izkaznico in značko. Za svoje delo je odgovoren generalnemu direktorju oziroma direktorju davčnega urada, ki mu je dal pooblastilo za opravljanje nalog.

Omejitve v zvezi z opravljanjem nalog davčnega inšpektorja so definirane v določbi 21. člena ZDS-1, ki določa, da: davčni inšpektor ne sme opravljati DIN pri osebi, pri kateri je podan izločitveni razlog po ZUP, pri osebi, kjer je inšpektor delničar ali družbenik in ima vpliv na poslovanje družbe ali v primeru, ko je uveden disciplinski postopek zoper inšpektorja.

2.5. OBSEG DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Obseg DIN je po določbi 100. člena ZDavP-1 lahko celostni ali delni, pri čemer celostni obsega preverjanje vseh dejstev in dokazov, pomembnih za obdavčenje zavezanca za davek, delni DIN pa zajema posamezna področja poslovanja oziroma je omejen na enega ali več davkov oziroma eno ali več davčnih obdobj.

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

2.6. ČASOVNO OBDOBJE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

DIN je dopusten do zastaranja pravice do odmere davka, to je pet let po poteku koledarskega leta, v katerem bi bilo potrebno davek ugotoviti.

Pri velikih gospodarskih družbah je DIN kontinuiran, kar pomeni, da se vedno nadaljuje od zadnjega davčnega obdobja, za katerega je bil opravljen predhodni DIN. Enako velja za pravne osebe, ki se obdavčujejo v skupini. Pri drugih zavezancih za davek pa DIN obsega največ tri predhodna davčna obdobja, razen v primeru, ko se ocenjuje, da bo

⁶ Ti predpisi so: 4. odstavek 17. člena ZDS-1 in Pravilnik o službeni izkaznici in znački davčnega inšpektorja in davčnega izterjevalca.

prišlo do znatnih sprememb v znesku davčne obveznosti ali v primeru suma davčne utaje. V takšnih okoliščinah se lahko DIN razširi na več obdobj (ZDavP-1: člen 101).

2.7. VRSTE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Skladno z letnim programom za izvrševanje nadzora DURS vsako leto izvede določeno število DIN, ki se razlikujejo glede na 1. vrsto nadzora, 2. vsebino nadzora, 3. velikost in status zavezanca za davek ter 4. dejavnost, ki jo opravlja zavezanec za davek.

Tako je bilo na primer v letu 2005⁷ opravljenih skupno 4.373 inšpekcijskih nadzorov. Kakšen je bil pri tem delež pregledov glede na zgoraj navedene vrste nadzora, je navedeno v besedilu naslednjih petih odstavkov.

Glede na vrsto nadzora so imeli v strukturi vseh pregledov največji, to je 43,7 odstotni delež *delni pregledi*, ki so bili usmerjeni v ugotovitve pomembnejših nepravilnosti. Sledili so *hitri inšpekcijski pregledi* z 29,9 % deležem in *celoviti nadzori*, ki so imeli v strukturi vseh opravljenih nadzorov 18 odstotni delež. Najnižji, 8,3 odstotni delež vseh realiziranih pregledov pa so imele *akcije*.

Glede na vsebino nadzora je bilo v letu 2005 največ *nadzorov DDV* in sicer 25,5 % vseh opravljenih nadzorov. Sledijo *nadzori blagajniškega poslovanja* (18,1 %), *nadzori davka od dohodkov pravnih oseb* (13,7 %), *letni pregledi pravnih oseb* (10 %), *pregledi davka od dohodkov iz dejavnosti* (7,9 %) in *letni pregledi samostojnih podjetnikov posameznikov* (7,4 %) ter *nadzor davkov in prispevkov od plač in drugih prejemkov* (5 %). Ostali pregledi, med katere sodijo pregledi dohodnine, davka od iger na srečo, inventure zaloga, davčnih olajšav ipd., so posamično zajemali manj kot 5 % vseh realiziranih nadzorov.

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

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

⁷ Podatki so povzeti iz poročila o delu DURS za leto 2005

Glede na dejavnost, ki jo opravljajo davčni zavezanci je bilo največ pregledov opravljenih pri zavezancih, ki se ukvarjajo s trgovino (24,9 %) in z gostinstvom (22,3 %); nekoliko manj nadzorov je bilo izvršenih pri zavezancih, ki opravljajo dejavnost predelave (15,4 %) ter dejavnost posredniških storitev (10,6 %); sledijo nadzori davčnih zavezancev, ki se ukvarjajo z gradbeništvom (7,8 %), z javnimi in osebnimi storitvami (6,4 %) in s prometom (6,2 %); ostali pregledi, ki v strukturi vseh nadzorov predstavljajo skupaj 6,4 %, pa so bili izvršeni pri zavezancih, ki opravljajo finančne storitve in drugo oziroma se ukvarjajo s kmetijstvom.

Menim, da ne bo odveč, če za zaključek tega dela navedem še podatek, da so bile pri inšpekcijskih nadzorih, ki so bili izvedeni v letu 2005, nepravilnosti, vključno s kršitvami davčnih predpisov, ugotovljene kar pri 61,2 % vseh inšpeciranih davčnih zavezancev.

2.8. STOPNJE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Ne glede na vrsto pregleda ima vsak DIN neko smiselno zaporedje, ki ga običajno sestavljajo štiri stopnje:

I stopnja: načrtovanje DIN obsega pripravo letnega načrta nadzorov, ki ga davčna uprava izdela samostojno na podlagi izbora davčnih zavezancev. Izbor se opravi po objektivnih kriterijih glede na velikost in status zavezanca in temelji na statističnih metodah izbora ali pa na naključnem izboru. V letni načrt inšpekcijskih pregledov se poleg izbranih zavezancev lahko zajame tudi preglede pri drugih zavezancih po nalogu pristojnega državnega organa na podlagi ugotovitev iz njegovega delovnega področja (npr. izredni DIN v gostinstvu) ali, če potrebo po DIN narekujejo ugotovitve v postopku davčne kontrole.

II. stopnja: priprava DIN zajema vse dejavnosti, ki so potrebne za učinkovito in gospodarno izvedbo DIN. Razlikuje se glede na predmet nadzora, praviloma pa obsega: 1. seznanitev z davčnim zavezancem na podlagi podatkov iz davčnih evidenc, ki jih vodi davčni urad⁸; 2. seznanitev s postopki doslej opravljenih pregledov; 3. seznanitev z morebitnimi ukrepi za kaznovanje davčnega zavezanca zaradi kršitve davčnih predpisov; 4. seznanitev s poslovanjem davčnega zavezanca na podlagi zunanjih informacij o zavezancu⁹; 5. proučevanje in analiziranje zbranega gradiva s pomočjo različnih primerjalnih metod, na osnovi katerih se dokaj hitro ugotovijo nenavadna

⁸ To so podatki iz davčnih obračunov, zapisnikov, odmernih odločb, sklepov ter podatki iz davčnega knjgovodstva; glejte tudi poglavje 2.10., ki obravnava davčne evidence.

⁹ Poročila o opravljenih gospodarskih revizijah, poročila carinskega organa, razni časopisni članki o zavezancu ipd.

nihanja pri posameznih postavkah, neobičajne vrednosti določenih ekonomskih kategorij in druge nelogičnosti, ki same po sebi opozarjajo na področja, katerim bo potrebno pri izvedbi nadzora posvetiti več pozornosti; 6. določitev težišča nadzora, ki temelji na rezultatih prej opravljene analize in 7. izdelavo izvedbenega načrta DIN, kjer se opredeli predmet, področje, obseg in obdobje, ki bo zajeto v pregled ter pripravi časovni okvir trajanja nadzora.

Sledita še **III. stopnja: izvedba DIN** in **IV. stopnja: izdelava zapisnika o DIN**, ki sta podrobno obravnavani v vsebinskem okviru osrednjega, petega poglavja.

2.9. TEHNIKE IN METODE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

2.9.1. Tehnike davčnega inšpekcijskega nadzora

Pri DIN poznamo več načinov, poti oziroma tehnik nadziranja, ki se razlikujejo glede na (Koletnik, 2005, 27-33 str.):

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

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

Pri vsakem DIN lahko davčni inšpektor izbere eno ali več predstavljenih tehnik, odvisno od predmeta nadziranja, pravne oblike, dejavnosti in velikosti podjetja ter v odvisnosti od organizacijske ravni računovodstva.

2.9.2. Metode davčnega inšpekcijskega nadzora

Poleg klasičnih metod opazovanja, poizvedovanja in zbiranja informacij o zavezancu za davek se pri DIN najpogosteje uporabljajo primerjalno-preizkuševalne in ocenjevalne metode. Bistvene značilnosti nekaterih od njih sem v zgoščeni obliki povzela v spodnjih alineah (Čokelc, 1997, 276-281 str.):

- **metoda notranje časovne primerjave** se praviloma uporablja pri davčnem nadziranju manjših in srednjih podjetij. Primerjava se izvaja tako, da se med seboj primerjajo prihodki, odhodki, poslovni izid in druge postavke različnih časovnih obdobj. Ti podatki so za davčnega inšpektorja koristni, saj mu nudijo izhodiščno znanje o razmerah v proučevanem podjetju. Še večjo izrazno moč dobijo tovrstni podatki, če jih preoblikuje v kazalnike. Razna odstopanja, ki se tako pokažejo, mu nakazujejo na katera področja (težišča) bo moral biti v fazi izvedbe nadzora še posebno pozoren. Čeprav ima notranje časovno primerjanje veliko prednost pred drugimi primerjalnimi metodami, ker so podatki iz obdobja v obdobje najboljše primerljivi, pa ima ta način tudi slabo stran, saj se lahko zgodi, da davčni inšpektor pri presoji ne bo spoznal napake, zlasti če se ta pojavlja v vseh obdobjih, ki so predmet proučevanja. Ne glede na to je uporaba te metode v fazi priprave na DIN dober pripomoček pri spoznavanju zavezanca za davek.
- **metoda medpodjetniške primerjave** se prav tako uporablja v fazi priprave na DIN, kjer davčni inšpektor primerja in ocenjuje podatke iz računovodskih izkazov proučevanega podjetja s povprečnimi podatki podjetij, ki se ukvarjajo z

isto dejavnostjo. Tu je zelo pomembno, da so podatki primerljivi, ker lahko v nasprotnem primeru privedejo do napačnih presoj. To pomeni, da se z medpodjensko primerjavo lahko primerjajo samo podjetja, ki delujejo v isti dejavnosti, imajo podoben poslovni program, podobno velikost in strukturo prvin poslovnega procesa, podobno tehnično-tehnološko raven, obseg in sestavo proizvodnje ter prodaje itd. Na podlagi povprečnih velikosti kazalnikov poslovanja in financiranja, ki veljajo za primerjana podjetja, dobi davčni inšpektor globalni vpogled v poslovno in finančno uspešnost ter v premoženjski položaj zavezanca za davek. Ta metoda se uporablja za ugotavljanje odmikov, kajti večja odstopanja od povprečnih velikosti kazalnikov praviloma pomenijo, da so v računovodskih izkazih proučevanega podjetja izkazane pomembno napačne navedbe, ki posledično vplivajo na velikost davčnega bremena. V kolikor je na primer izkazan dobiček v proučevanem podjetju bistveno pod povprečjem primerljivih primerjanih podjetij, je to lahko znak, da niso evidentirani vsi obdavčljivi prihodki, ali da so odhodki izkazani v prevelikih (neupravičenih) zneskih. Takšna in podobna spoznanja davčnemu inšpektorju kažejo smer nadaljnjega nadziranja, ki ga bo izvršil v izvedbeni fazi.

- **metoda vzorčenja** se uporablja v izvedbeni fazi nadziranja. Pri DIN se zelo redko opravlja pregled vseh poslovnih dogodkov, pač pa si zaradi velikega obsega podatkov, zlasti pri večjih davčnih zavezancih, davčni inšpektorji pogosto pomagajo s tako imenovanim »pregledom na preskok«, kjer je težišče pregleda usmerjeno v izbor dokumentacije ter knjigovodskih in drugih evidenc, ki služijo kot vzorec, na katerem se opravi preveritev. Z vzorcem pridobljene ugotovitve se nato posplošijo na celotno množico dogodkov in stanj, torej na celotno poslovanje, zato je izjemnega pomena, da je izbran vzorec dovolj reprezentativen, da lahko na njegovi osnovi davčni inšpektor zbere zadosten in zadovoljiv obseg dokaznega gradiva kot podlage za presojo in oblikovanje ocene o zakonitosti in verodostojnosti celotnega področja, ki je predmet nadziranja. Merila za določitev vzorca niso posebej predpisana. Tako gre pogosto za povsem naključen izbor dokumentacije ali pa za zavestni izbor po časovnem, številčnem ali črkovnem zaporedju oziroma po velikosti evidentiranih zneskov, medtem ko je uporaba bolj zapletenih metod matematično-statističnega izbora vzorčnih listin v praksi redkeje zastopana. Za razliko od načina izbora vzorca, ki je prepuščen zgolj odločitvi davčnega inšpektorja, pa mora le-ta pri določitvi same velikosti reprezentativnega vzorca upoštevati stopnjo revizijskega tveganja, ki je opredeljena kot produkt tveganja pri poslovanju, tveganja pri kontroliranju in tveganja pri odkrivanju. Če torej davčni inšpektor v fazi spoznavanja okolja kontroliranja na podlagi opazovanja, poizvedovanja in preizkušanja delovanja notranjih kontrol oceni, da je stopnja

revizijskega tveganja visoka, bo temu primerno preveril večji obseg podatkov, kot bi jih ob spoznanju, da je revizijsko tveganje na zadovoljivo nizki ravni (Perme, 2000, str. 15).

- **metoda ocenjevanja** se v davčni praksi uporablja kot sodilo za primerjavo z dejansko izkazanimi postavkami v davčni bilanci zavezanca za davek¹⁰ ali pa za oceno davčne osnove v primerih, ko obstaja utemeljen sum, da davčni zavezanec v davčnem obračunu ni navedel popolnih ali resničnih podatkov in v drugih primerih, kot jih navaja zakon¹¹. Tedaj »davčni organ oceni davčno osnovo na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih zbere v ugotovitvenem postopku, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih osebnih prejemkih, prihodkih in odhodkih, vrednosti premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih prostorov. Pri oceni davčne osnove se lahko davčni organ opre tudi na tovrstne podatke, pridobljene pri osebah, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost in pri povezanih osebah. Z oceno določena davčna osnova se zniža, če zavezanec dokaže, da je osnova nižja.« Glede na to, da v predpisih ni eksplicitno določeno, katera metoda ocenjevanja se pri določitvi davčne osnove uporablja, je ta odločitev prepuščena pooblaščenim osebam davčnega organa, vendar mora pri tem upoštevati čim več dejavnikov, ki na davčno osnovo tako ali drugače vplivajo.

2.10. DAVČNE EVIDENCE

Skladno s 26. členom ZDS-1 DURS vodi in vzdržuje: 1. **evidenco o davkih**, kjer so zajeti podatki iz davčnih napovedi in davčnih obračunov; podatki iz odločb o odmeri davkov, zapisnikov, sklepov, vključno s podatki o odpisih davkov in odlogih plačil ter obročnem plačevanju davkov; podatki iz sklepov o izvršbi in o predloženih instrumentih zavarovanja; ter podatki o razkritju navedenih podatkov pristojnim organom; 2. **knjigovodske evidence** s podatki o stanju in gibanju terjatev in obveznosti do davčnih

¹⁰ Na primer ocenjevanje izkazanih davčnih prihodkov → na podlagi podatka o standardni porabi materiala izračunamo možno količino proizvodov, ko le-te ovrednotimo po prodajnih cenah dobimo okvirno vrednost prihodkov.

¹¹ ZDavP-1v 113. členu določa, da lahko davčni organ z ocenitvijo določi verjetno davčno osnovo, če: davčni zavezanec ne vloži davčne napovedi ali ne predloži davčnega obračuna organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti; ugotovi, da davčna napoved oziroma davčni obračun temelji na neresničnih ali nepravilnih podatkih; ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v davčnem obračunu, niso sorazmerni z napovedanimi odhodki oziroma odhodki, izkazanimi v davčnem obračunu, razen če zavezanec navede upravičene razloge; davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih razvidov (knjig in evidenc), ki jih je dolžan voditi, ali so razvidi vsebinsko napačni ali, če kažejo bistvene formalne pomanjkljivosti, ki opravičujejo sum glede njihove vsebinske pravilnosti; delodajalec ne predloži podatkov o obračunu in plačilu davka iz osebnih prejemkov, ki jih je izplačal.

zavezancev; 3. **evidenco o vodenju postopkov davčnega nadzora**, ki vsebuje podatke iz odločb, sklepov, zapisnikov in drugih dejanj davčnega organa, opravljenih v postopku davčnega nadzora; 4. **evidenco o davčnih preiskavah** s podatki o kraju, času in drugih okoliščinah opravljanja davčne preiskave ter o osebah, predmetu poteku in o ugotovitvah davčne preiskave in 5. **evidenco o kršitvah davčnih in drugih predpisov, za izvajanje katerih je pristojna davčna služba** tu so evidentirani podatki o ugotovljenih kršitvah in kršiteljih; podatki o rednih sodnih postopkih za prekrške; podatki o vloženih ovadbah; podatki o odločanju sodišč v zvezi z vloženimi zahtevami za sodno varstvo ter podatki o izrečenih sodbah.

2.11. DAVČNI REGISTER

Področje davčnega registra je urejeno z ZDS-1 in s Pravilnikom o vodenju in vzdrževanju davčnega registra ter z obrazci in navodili za izpolnjevanje le-teh. Davčni register je enotna, z drugimi evidencami povezana baza podatkov, ki ga vodi DURS. Vzpostavi se na podlagi davčne številke zavezanca za davek in podatkov, ki so taksativno navedeni v 41. do 48. členu ZDS-1.

Subjekti vpisa v davčni register so: *fizične osebe s stalnim ali začasnim prebivališčem v Sloveniji, pravne osebe s sedežem v Sloveniji ali, če opravljajo aktivnosti na območju Slovenije, samostojni podjetniki posamezniki, fizične osebe, ki opravljajo dejavnost* in so vpisane v drug register oziroma v drugo evidenco na območju Slovenije ter *združenje oseb po tujem pravu, ki je brez pravne osebe*.

Že iz same opredelitve subjektov vpisa v davčni register izhaja, da je število zavezancev, vpisanih v to evidenco, večje od števila vseh prebivalcev naše države, kar je razvidno tudi iz podatkov, prikazanih v spodnji preglednici.

Tabela št. 1: Število subjektov, vpisanih v register davčnih zavezancev po stanju na dan 31.12.2005

Število vseh zavezancev, vpisanih v RDZ	2.566.364
Število vseh aktivnih davčnih zavezancev	2.460.047
Število aktivnih davčnih zavezancev-pravne osebe	99.742
Število aktivnih davčnih zavezancev-fizične osebe	2.360.305
Število aktivnih davčnih zavezancev, ki opravljajo dejavnost	81.923

Vir: Poročilo o delu DURS/2005

Opomba: RDZ = register davčnih zavezancev

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

V okviru tega poglavja je potrebno omeniti tudi pomembno pridobitev, ki jo na področju davčnega registra predstavlja sistem VEM¹², ki je zaživel sredi leta 2005 in omogoča registracijo samostojnega podjetnika posameznika na kateremkoli davčnem uradu, za razliko od prej, ko je bila registracija možna samo na krajevno pristojnem uradu. Prav tako pomemben je podatek, da je bila v letu 2005 vzpostavljena tudi povezava davčnega registra in informacijskega sistema za fizične osebe, tako da se iz RDZ poleg temeljnih podatkov fizičnih oseb prenašajo v sistem tudi podatki o dejavnosti fizičnih oseb (Poročilo o delu DURS/2005 str. 17).

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

2.12. DURS KOT PREKRŠKOVNI ORGAN

Zakon o prekrških (ZP-1), ki je bil sprejet v letu 2003, uporablja pa se od 1.1.2005, je določil DURS-u tudi vlogo prekrškovnega organa za prekrške v zakonih, katerih izvajanje nadzira DURS.

Po definiciji štejemo za davčne prekrške vsa dejanja, ki pomenijo kršitev določenega zakona in je zanje predpisana sankcija (Karneža, 2005, str. 31). O storitvi prekrška in o sankciji odločajo pooblaščen osebe DURS (davčni inšpektorji) po hitrem postopku. To pomeni, da pooblaščen oseba hitro in enostavno ugotovi tista dejstva in zbere tiste dokaze, ki so potrebni za odločitev o prekršku.

Če je zaznan prekršek neznatnega pomena, potem davčni inšpektor kršitelja na to ustno ali pisno opozori, ne da bi izrekel globo. V drugih okoliščinah, se pravi, ko gre za prekrške večje razsežnosti, pa davčni inšpektor izda in vroči kršitelju plačilni nalog takoj na kraju prekrška. Kršitelj je dolžan plačati globo v osmih dneh od vročitve plačilnega naloga¹³, ali v tem roku vložiti zahtevo za sodno varstvo.

¹² VEM pomeni vse na enem mestu.

¹³ V hitrem postopku se kršitelju izreče globa v predpisanem znesku, če je predpisana v razponu, pa se izreče najnižja predpisana mera globe. V kolikor kršitelj plača globo v osmih dneh, plača le polovico izrečene globe. Pouk o tej pravici je del pravnega pouka na plačilnem nalogu (ZP-1, člen 57).

Kadar pa davčni inšpektor na podlagi zbranih dokazov med postopkom DIN zazna dejanja, ki imajo naravo kaznivih dejanj, kot je na primer utaja davkov¹⁴, je o sumu storitve kaznivega dejanja dolžan obvestiti pristojne organe pregona. To pomeni, da mora v takšnih primerih ravnati v skladu s prvim odstavkom 145. člena Zakona o kazenskem postopku (ZKP) in takoj vložiti kazensko ovadbo zoper zavezanca za davek kot domnevnega storilca kaznivega dejanja.

O ugotovljenih kršitvah zakonskih predpisov, kakor tudi o vloženi ovadbi se vodi evidenca v obliki in na način, določen s pravilnikom¹⁵.

2.13. SODELOVANJE DAVČNIH ORGANOV MED DRŽAVAMI ČLANICAMI EVROPSKE UNIJE

Izvajanje pravnega reda na področju vzajemne pomoči in upravnega sodelovanja med državami članicami EU poteka prek mednarodne izmenjave informacij na podlagi Direktive Sveta, št. 77/799/EEC, ki je v slovensko zakonodajo implementirana v določbah drugega poglavja IV. dela ZDavP-1. Izmenjava zajema področje neposrednih in posrednih davkov ter izterjavo zahtevkov, ki med drugim zadevajo tudi davek na dodano vrednost, davek na dohodke in kapital ter davek na zavarovalne premije in požarne takse. Izmenjava podatkov poteka na tri načine (Karneža, 2005, str. 33):

- **izmenjava podatkov na zahtevo** - gre za podatke, ki se nanašajo na konkretni davčni primer. Država, ki zahteva pridobitev informacij mora predhodno izčrpati vse možnosti pridobitve informacij v svoji državi. Pristojni organ države mora zahtevane podatke posredovati državi prosilki kakor hitro je mogoče. Če zaprosilu ne more ugoditi, mora o tem nemudoma obvestiti pristojni organ države prosilke ter v sporočilu navesti razloge za odklonitev izpolnitve zaprosila oziroma ovire, ki onemogočajo pridobitev podatkov¹⁶. Za tovrstno izmenjavo podatkov je pristojno Ministrstvo za finance.

¹⁴ S pravnega vidika se za davčno utajo šteje dejanje davčnega zavezanca, če namerno ali iz malomarnosti davčnim organom posreduje nepopolne ali neresnične podatke, ki pomembno vplivajo na velikost davkov oziroma če davčnega organa ne obvesti o davčno pomembnih zadevah (ZDavP; člen 391 a).

¹⁵ Pravilnik o evidenci o kršitvah davčnih in drugih predpisov, za izvajanje katerih je pristojna davčna služba in o ravnanju s podatki, ki so iz ločeni iz evidence, ki velja od 12.4.2006 dalje (Uradni list RS, št. 38/06).

¹⁶ V skladu z 236. členom ZDavP-1 pristojni organ ni dolžan pošiljati podatkov, če bi podatke lahko pridobil le s poizvedovanjem, ki jih ne bi mogel izpeljati v postopku odmere enakovrstnega davka v Sloveniji, ali če bi razkritje podatkov pomenilo razkritje poslovne, industrijske ali poklicne skrivnosti oziroma bi bilo takšno razkritje podatkov v nasprotju s pravnim redom v Sloveniji.

- **avtomatična izmenjava podatkov** je v pristojnosti GDU – na ta način državi avtomatično, brez posebne zahteve, izmenjujeta podatke o določeni vrsti dohodka, ki ima vir v eni, prejemnik dohodka pa je v drugi državi.
- **spontana izmenjava podatkov**, za katero je prav tako pristojen GDU, poteka s spontanim posredovanjem informacij, ki jih država pridobi v inšpekcijskem pregledu, če smatra, da bi takšni podatki utegnili zanimati drugo državo.

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

Sodelovanje med državami članicami EU poteka tudi na področju izogibanja dvojnemu obdavčevanju dohodkov in premoženja, ki temelji na bilateralnih sporazumih, sklenjenimi med Slovenijo in posamezno drugo državo. V okviru tega je bilo v letu 2005 skupno število posredovanih informacij v tujino 15, skupno število prejetih informacij pa 35. Posamezna zadeva vključuje večje število zavezancev, tako da je bilo skupno število obravnavanih zavezancev 1.323, od tega je bilo 1.237 fizičnih oseb in 86 pravnih oseb (Poročilo o delu DURS/2005 str. 40).

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

2.14. POMANJKLJIVOSTI DAVČNEGA SISTEMA V SLOVENIJI

V vsakdanjem življenju velja nenapisano pravilo, da o tistem, kar je dobrega, ni potrebno posebej razpravljati, pač pa smo vsi, vključno s strokovnjaki, toliko bolj naklonjeni kritičnim razpravam o slabostih posameznih sistemov. Pri tem tudi davčni sistem, kakršnega imamo, ni izjema. Na tem področju se najbolj pogosto postavlja temeljno vprašanje: »Ali se z našim davčnim sistemom zasledujejo cilji ekonomske politike ali pa davčni sistem služi zgolj za polnitev proračuna?« V strokovnih krogih so

mišljenja glede tega vprašanja deljena. Eni so strogi zagovorniki prve, druga skupina strokovnjakov pa se bolj nagiba k drugi opredelitvi.

Sodobni davčni sistemi naj bi bili prvenstveno usmerjeni k zasledovanju določenih ekonomskih ciljev ob upoštevanju naslednjih načel, povzetih po nemškem strokovnjaku A. Wagnerju (Jelčić, Jelčić, 1998, str. 26):

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

Po Mayrju (2001, 327-330 str.) se na področju obdavčitve v Sloveniji pojavljajo številne slabosti, ki naš davčni sistem oddaljujejo od tako imenovanih sodobnih davčnih sistemov. Njegovo stališče bazira na opravljeni raziskavi, katere rezultati so pokazali pomanjkljivosti, ki se nanašajo na:

- **problem visokih dajatev** → višina dajatev resno ogroža konkurenčnost našega gospodarstva, še posebej v povezavi z delovno zakonodajo. Evidentno je namreč, da se za raziskave, razvoj in investicije namenja vse manj sredstev.
- **problem samovolje davčnih organov** → mnogi zavezanci, vključeni v raziskavo, so bili mnenja, da davčni organi ne spoštujejo vseh predpisov. Prav posebej so izpostavili nespoštovanje SRS oziroma iz njih izhajajočih računovodskih rešitev;
- **problem visokih stroškov davčnega postopka** → stroški svetovalcev, odvetnikov, ki jih za razrešitev spornih zadev v davčnem postopku najamejo davčni zavezanci, gredo v breme zavezancev, tudi če se izkaže, da je bila pritožba na odločitev davčnega organa zaradi nestrokovnega ravnanja davčnega inšpektorja utemeljena. Načeloma lahko davčni zavezanec v takih primerih uveljavlja odškodnino, vendar so postopki zelo dolgi in negotovi, zaradi česar se v praksi ocenjuje, da se pri spornih odmerah davka, manjših od 100.000 tolarjev, ne splača začeti postopka izpodbijanja odločitev davčnega organa, ker bi stroški postopka po vsej verjetnosti presegali to vrednost. Na osnovi navedenega lahko cinično pripomnim, da bi v takšnih postopkih zaslužila le država na račun

pobranih davkov od opravljenih storitev odvetnikov in svetovalcev, medtem ko je druga stranka postopka, to je davčni zavezanec, v vsakem primeru oškodovan;

- **problem dokaznega bremena** → v smislu davčnih predpisov je dokazno breme na strani davčnega zavezanca, kar pomeni, da mora davčni zavezanec dokazati zmotnost navedb davčnega organa (npr. dokazovanje zmotnosti njegovih stališč, ki pogosto niso dovolj jasno utemeljena oziroma nimajo opore v dejanskem stanju). Takšno dokazovanje pa je zopet povezano s stroški, ki jih mora kriti zavezanec;
- **problem izvršljivosti davčnih odločb** → po ZDavP-1 pritožba davčnega zavezanca ne zadrži izvršbe odločbe. To pomeni, da mora zavezanec z odločbo odmerjene davščine plačati v opredeljenem roku, običajno v 30-tih dneh, ima pa pravico do njihovega vračila, skupaj z zamudnimi obrestmi, če s pritožbo uspe. Ob dejstvu, da davčni postopki trajajo zelo dolgo, se postavlja vprašanje pravičnosti takšnega sistema in nenazadnje tudi odgovornosti za nastalo škodo, če bi na primer izterjava spornih davščin povzročila stečaj davčnega zavezanca;
- **vprašljivost dvostopenjskega reševanja davčnih sporov** → Davčni urad, ki odloča o davčnih sporih na prvi stopnji, namreč uporablja stališča generalnega davčnega urada, ki je pristojen za reševanje davčnih sporov na drugi stopnji. Torej se v primeru pritožbe zoper odločitev davčnega urada davčni zavezanec pravzaprav pritožuje na organ, ki je sodeloval v postopku, ki ga je vodil prvostopni organ. Navedeno daje slutiti, da pritožba sploh ni smiselna, saj obstaja velika verjetnost, da GDU ne bo odločil v prid pritožbene stranke, kajti če bi tako ravnal, potem bi bil kontradiktoren svojim lastnim stališčem;
- **problem nejasnosti izvedbenih predpisov** → pojasnila davčnih organov pri tolmačenju določb zakonskih predpisov pogosto niso enotna. Na primer opredelitev poslovno potrebnih stroškov si domala ne vsak davčni inšpektor razlaga po svoje. Podobno je tudi z nekaterimi računovodskimi usmeritvami, katerih vsebina je široko opredeljena v SRS, DURS pa jih tolmači drugače oziroma jih ne upošteva, kar je nemalokrat povezano z dejstvom, da davčni inšpektorji nimajo dovolj strokovnega znanja, da bi podobno, kot gospodarski revizorji, presojali skladnost izkazanih postavk s SRS. Dogaja se tudi, da nekaterih stališč davčnega organa, davčni zavezanci ne poznajo, ker le-ta niso pravočasno oziroma sploh niso objavljena.

Spisek predstavljenih pomanjkljivosti našega davčnega sistema nikakor ni dokončen, vendar menim, da kljub temu dovolj jasno argumentira stališče avtorja, ki zagovarja tezo, da je davčni sistem, kakršnega imamo pri nas, bolj usmerjen k polnjenju proračunske blagajne, medtem ko je uresničevanje ekonomskih ciljev države drugotnega pomena.

3. DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Davek od dohodkov pravnih oseb (DDPO) se po svojih značilnostih uvršča med neposredne osebne davke in pomeni temelj obdavčitve dohodkov oziroma dobička gospodarskih subjektov.

DDPO je celoten znesek, ki je vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida v posameznem obdobju glede na odmerjeni in odloženi davek. Odmerjeni davek pri tem predstavlja znesek davka iz dobička, ki ga je potrebno poravnati glede na obdavčljivi dobiček v posameznem obdobju, odloženi davek pa so zneski davka iz dobička, ki jih bo potrebno poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljivečasne razlike, to je razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstev ali obveznosti v bilanci stanja in davčno vrednostjo teh postavk (Mednarodni računovodski standard 12, 2001, str. 11-12).

Za državo predstavlja DDPO poleg vira javno-finančnih prihodkov tudi enega izmed instrumentov ekonomske politike, s katerimi država posredno vpliva na gospodarsko rast in zaposlenost na eni strani, na drugi strani pa z njegovo uvedbo država prispeva k vzpostavitvi enakosti davčnega obravnavanja subjektov, ki nastopajo na trgu in s tem k ohranitvi konkurenčnosti, k zagotovitvi sorazmerne obdavčitve davčnih zavezancev glede na njihovo gospodarsko moč ter k prilagoditvi obdavčitve dohodkov pravnih oseb pravnemu redu EU.

Gledano z vidika davčnega zavezanca pa DDPO pomeni finančno breme, s katerim davčni zavezanec plačuje ugodnosti za uporabo javnih dobrin in storitev, ki mu jih nudi ekonomsko in družbeno okolje ter hkrati predstavlja instrument, ki neposredno vpliva na uspešnost poslovanja davčnega zavezanca.

Opredelitev parametrov, ki vplivajo na višino DDPO, je po državah EU precej različna, kar pomeni, da na tem segmentu še ne moremo govoriti o skorajšnji harmonizaciji sistema obdavčitve, saj so razlike opazne tako na področju obravnavanja prihodkov, odhodkov, oprostitev in olajšav, kakor tudi na področju stopenj davka.

Če gledamo DDPO z vsebinskega vidika, lahko v splošnem rečemo, da tovrstna obdavčitev v svoji naravi nima prvenstveno poudarjene fiskalne funkcije, ampak predvsem razvojno in investicijsko, v sedanjih časih vse večje globalizacije in internacionalizacije pa je v njej vse bolj izražena tudi funkcija davčne konkurence. Države si namreč v veliki meri prizadevajo postati privlačne za tuje investitorje in ker so investitorji zelo občutljivi za davčna bremena, postajajo davčne ureditve pomemben konkurenčni dejavnik nacionalnih gospodarstev. To je dejstvo, ki ga nenazadnje

potrjujejo obsežne davčne reforme v številnih evropskih državah (Šircelj, 2002, str.180).

3.1. PRAVNE PODLAGE DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Republika Slovenija je DDPO uvedla v prvem delu davčne reforme s sprejetjem Zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO), ki je pričel veljati s 1. januarjem 1991. Ta zakon je bil sprejet v časovni stiski, takoj po osamosvojitvi in še brez vedenja o jasno začrtani davčni reformi v članicah EU. Zato so bile napovedi Vlade Republike Slovenije o spremembi predpisov na področju neposrednih davkov (dohodnina in DDPO) povsem pričakovane. Spremembe so bile nujne: 1. *zaradi širjenja in povezovanja trgov*; 2. *zaradi sprememb na področju gospodarskega sistema*, kot je nova ureditev statusnih vprašanj gospodarskih subjektov in obveznost uporabe računovodskih standardov pri vodenju poslovnih knjig in izdelavi letnih poročil, namesto do tedaj uveljavljenega sistema vodenja računovodstva po Zakonu o računovodstvu ter 3. *zaradi pomanjkljivosti obstoječega zakona*, ugotovljenih na podlagi spoznanj v zvezi s samim izvajanjem predpisanega sistema obdavčitve. Upoštevajoč navedeno, je bil v letu 1993 ZDDPO spremenjen, nekatere njegove določbe pa so doživele spremembe tudi kasneje, v letih 1996 in 2002.

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

Temeljno načelo vsake izmed omenjenih direktiv je, da mora biti davčni režim v zvezi s področjem, ki ga ureja, nevtralen z vidika konkurence pri nastopanju subjektov na trgu oziroma davčni režim ne sme predstavljati ovire pri pretoku kapitala med različnimi državami članicami EU (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 5).

Na podlagi tega je bil v letu 2003 sprejet nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1), ki je začel veljati z 21. aprilom 2004 in se v nekaterih določbah uporablja že od vstopa Slovenije v EU, v celoti pa se uporablja od 1. januarja 2005.

V primerjavi s starim zakonom lahko v ZDDPO-1 opazimo zlasti naslednje razlike:

- definicija zavezanca za davek je širša in podrobneje opredeljena;
- obseg davčne obveznosti za rezidenta je razširjen na svetovni dohodek;
- krog subjektov, ki niso zavezani k plačilu davka, se je zmanjšal;
- dopuščena je izbira davčnega obdobja;
- davčna obravnava transfernih cen je podrobneje opredeljena;
- na novo so opredeljene osebe, ki jih štejemo za povezane;
- ureditev obdavčenja pri prenosu dejavnosti, zamenjavi kapitalskih deležev, združitvah in spojitvah in ureditev pri davčnem obravnavanju izplačevanja obresti, dividend in plačil uporabe premoženjskih pravic v tujino, je usklajena z direktivami EU, ki urejajo ta področja;
- odpravljeno je dvojno obdavčevanje dohodkov rezidenta, ki jih prejema iz virov izven Slovenije;
- podrobno so definirani pogoji za obdavčitev v skupini;
- prihodki in odhodki se v davčni obračun zajemajo po času nastanka (neupoštevanje oblikovanja rezervacij, nepriznavanje odhodkov iz naslova oslabitev in popravkov vrednosti terjatev v obdobju njihovega nastanka oziroma oblikovanja ipd.);
- spremembe so tudi pri nekaterih olajšavah in pri amortizaciji¹⁷;
- obdobje, v katerem je dopuščeno pokrivati davčno izgubo, se je podaljšalo iz 5 na 7 let in drugo.

3.2. PRISPEVEK DDPO V JAVNOFINANČNE PRIHODKE

V javno-finančne prihodke uvrščamo: tekoče prihodke, ki zajemajo davčne in nedavčne prilive, kapitalske prihodke, prihodke iz naslova prejetih donacij, transferne prihodke in prejeta sredstva iz EU.

Davčni prihodki, med katere poleg DDPO štejemo še: dohodnino, prispevke za socialno varnost, domače davke na blago in storitve, davek na izplačane plače, posebni davek na določene prejemke ter davek na bilančno vsoto bank in hranilnic, so v obdobju od 1992 do 2005 v povprečju predstavljali največ, to je 92,7 odstotka vseh proračunskih prihodkov¹⁸.

¹⁷ ZDDPO-1 dopušča, da se znesek amortizacije, ki v davčnem obdobju presega davčno priznane odhodke, kot odhodek prenese v drugo davčno obdobje.

¹⁸ Vir: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2005.xls

Odstotni delež DDPO v davčnih prihodkih se je v posameznih letih obravnavanega obdobja gibal med 2,19 % in 9,72 %, v povprečju pa je znašal 6,51 % vseh javno-finančnih prihodkov iz naslova pobranih davkov. Podatek o relativno majhnem deležu DDPO nam nazorno potrjuje že prej omenjeno trditev, da uvedba tega davka v osnovni funkciji ni namenjena »napajanju« državnega proračuna.

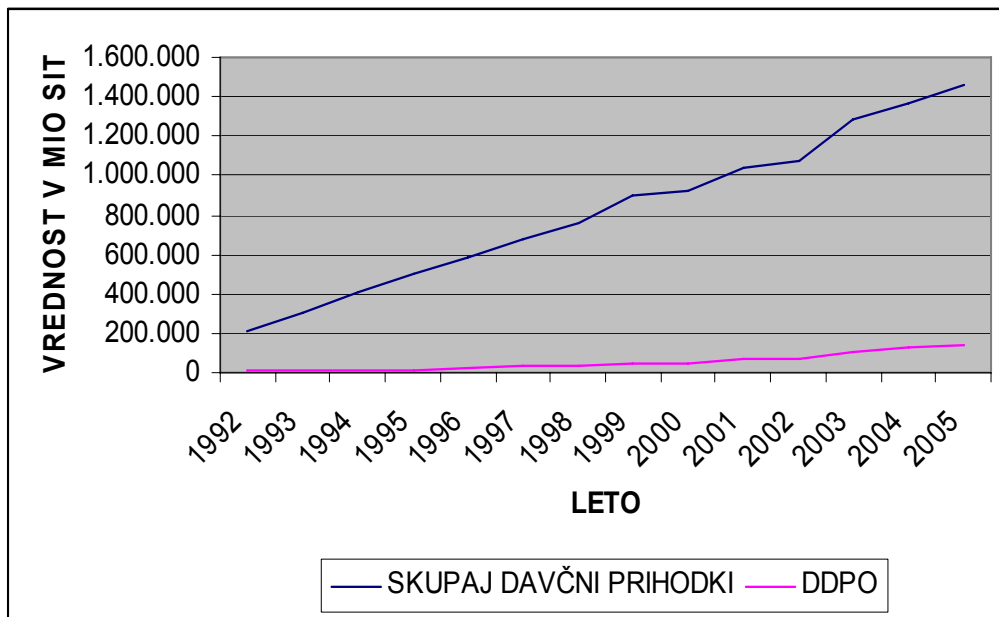
Tabela št. 2: Absolutna vrednost vseh davčnih prihodkov in DDPO za obdobje 1992 – 2005, prikazana v mio SIT ter prikaz deleža DDPO v davčnih prihodkih za isto obdobje

LETO	SKUPAJ DAVČNI PRIHODKI	DDPO	DELEŽ DDPO V DAV.PRIH.	VERIŽNI INDEKS	INDEKS LETO 1992=100
1992	210.831	5.943	2,82	-	100
1993	303.824	6.660	2,19	78	78
1994	409.301	14.994	3,66	167	130
1995	499.986	12.941	2,59	71	92
1996	584.900	22.291	3,81	147	135
1997	675.227	33.562	4,97	130	176
1998	762.848	39.593	5,19	104	184
1999	895.055	42.177	4,71	91	167
2000	927.672	51.795	5,58	118	198
2001	1.039.585	68.775	6,62	118	235
2002	1.071.313	75.223	7,02	106	249
2003	1.281.821	107.394	8,38	119	297
2004	1.365.468	124.355	9,11	109	323
2005	1.464.868	142.401	9,72	107	345
SKUPAJ	11.492.699	748.104	6,51		

Vir: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2005.xls

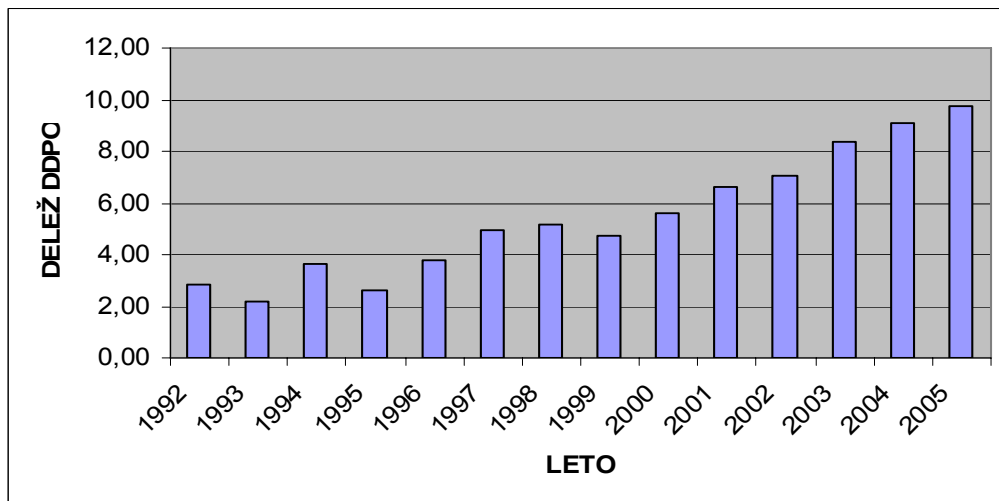
Kot je razvidno iz zgornje tabele št.2, je DDPO dosegel največjo odstotno raven v skupnih davčnih prihodkih v letu 2005. V tem letu je bil delež DDPO za 7 % večji, kot v predhodnem letu oziroma za 245 % večji v primerjavi z letom 1992. Menim, da je glavni razlog za takšno stanje povečanje števila registriranih pravnih oseb, ki so zavezane k plačilu DDPO, hkrati s tem pa se zavedam, da bi z empiričnim proučevanjem našla tudi druge vplivne dejavnike, kot so na primer: višina izkazanih dobičkov, spremembe predpisov o obdavčenju in končno tudi davčni nadzor oziroma uspešnost izterjave neplačanih zneskov davka, vendar bi ugotavljanje vseh možnih vzrokov že presegalo okvir vsebin, ki jih želim v specialističnem delu prikazati.

Graf št. 1: Prikaz gibanja vseh davčnih prihodkov in prihodkov iz naslova DDPO za obdobje 1992 – 2005



Vir: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2005.xls

Graf št. 2: Prikaz gibanja deleža DDPO v vseh davčnih prihodkih za obdobje 1992 - 2005



Vir: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2005.xls

Iz obeh zgornjih grafov lahko še bolj nazorno, kot iz podatkov, podanih v tabelarični obliki, vidimo, kakšen je bil trend gibanja DDPO glede na celotne davčne prihodke v obdobju 1992 - 2005.

3.3. SPLOŠNE DOLOČBE ZDDPO-1 IN ZDavP-1

Obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb je predpisana z ZDDPO-1, ki v zvezi s tem določa: zavezanca za davek, ugotavljanje davčne osnove za obračun davka, davčno stopnjo, olajšave in oprostitve ter drugo. Način obračunavanja in plačevanja DDPO pa tako, kot za druge davke, ureja ZDavP-1.

3.3.1. Opredelitev davčnih zavezancev in obsega davčne obveznosti

Po ZDDPO-1 je obveznost plačevanja DDPO¹⁹ uvedena tako za pravne osebe, ki so rezidenti Republike Slovenije, kot tudi za tuje pravne osebe, ki niso rezidenti Republike Slovenije in dosegajo dobiček s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju Slovenije.

Zavezanec je rezident Slovenije, če izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih pogojev: 1. ima sedež v Sloveniji in 2. ima kraj dejanskega upravljanja v Sloveniji. V kolikor zavezanec ne izpolnjuje niti prvega, niti drugega pogoja, se obravnava kot nerezident Slovenije.

Za zavezanca rezidenta je določeno obdavčenje po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da je davčni zavezanec vsaka pravna oseba, ki dosega dobiček z opravljanjem dejavnosti oziroma opravlja kakršnokoli pridobitno dejavnost²⁰ bodisi na območju Slovenije ali v tujini.

Za razliko od domačih pravnih oseb pa pri obdavčevanju nerezidentov velja teritorialno načelo. Tako so tuje pravne osebe davčni zavezanci le za dobiček, ki ga dosegajo z opravljanjem dejavnosti prek stalne poslovne enote, ki v celoti ali delno posluje na območju Slovenije. Pri tem ZDDPO-1 tudi s primeri navaja, kaj šteje in kaj ne šteje za stalno poslovno enoto po tem zakonu. Posebej pa je potrebno opozoriti, da se za davčne zavezanca, ki so rezidenti držav, s katerimi ima Slovenija sklenjen sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, neposredno uporabljajo določbe tega sporazuma, če sporazum ureja stalno poslovno enoto drugače, kot ZDDPO-1.

¹⁹ Povzeto po <http://www.gov.si/durs/index.php?f=14,09,01.html>.

²⁰ Po ZGD, ki ureja statusna vprašanja pravnih oseb, šteje za pridobitno dejavnost vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička. Tako so razen pravnih oseb, ki so ustanovljene neposredno v skladu z ZGD, davčni zavezanci tudi vse druge pravne osebe, ki so ustanovljene in organizirane na podlagi drugih predpisov in dosegajo dobiček z opravljanjem kakršnekoli pridobitne dejavnosti (banke, hranilnice, zavarovalnice, zavodi, zadruga, društva, agencije in podobne organizacije).

3.3.2. Davčne oprostitve

V 9. členu tretjega poglavja ZDDPO-1 je definirano, da so zavezanci, ki so s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti²¹, oproščeni plačila davka. Ne glede na to določbo pa so ti zavezanci dolžni plačati davek od dohodkov iz opravljanja pridobitne dejavnosti. S tem v zvezi je torej zelo pomembno ločiti prihodke, ki so ustvarjeni iz pridobitne, od prihodkov, ustvarjenih oziroma prejetih v okviru nepridobitne dejavnosti (iz javno-finančnih prihodkov, članarin, dotacij ipd). Enako je potrebno ločiti tudi odhodke. ZDDPO-1 v 19. členu določa, da se odhodki pridobitne dejavnosti lahko določajo sorazmerno ali po dejanskih stroških. Slovenski inštitut za revizijo zaradi poenostavitve obračuna priporoča uporabo metode sorazmernih stroškov. Uporaba metode dejanskih stroškov je namreč bolj zapletena, ker je v večini primerov povezana z določitvijo ustreznih ključev ugotavljanja in delitve stroškov za pridobitno in nepridobitno dejavnost (Odar, 2006, str. 2)

3.3.3. Predmet obdavčitve in davčno obdobje

Z davkom od dohodkov pravnih oseb so obdavčeni vsi dohodki davčnega zavezanca z virom v Sloveniji, ki so doseženi v davčnem obdobju, za katerega sestavljamo davčni obračun. Posamezne vrste teh obdavčljivih dohodkov so sicer navedene v 8. členu ZDDPO-1, vendar menim, da je vsebina tega člena pomanjkljiva v delu, kjer omenja dohodke od odsvojitve nepremičnin, premičnin, vrednostnih papirjev ter lastniških deležev. Če je namreč zakonodajalec imel v mislih, da se v teh primerih obdavči dobiček, dosežen pri odsvojitvi, in ne celoten dohodek, potem bi moral to zaradi zagotovitve načela jasnosti tudi eksplicitno navesti.

Davčno obdobje je običajno enako koledarskemu letu, vendar zakon dopušča, da lahko zavezanec izbere, da bo njegovo davčno obdobje enako njegovemu poslovnemu letu, v kolikor se le-to razlikuje od koledarskega leta. Pri tem mora zavezanec upoštevati dvoje: 1. o izbiri davčnega obdobja mora obvestiti davčni organ in 2. izbranega davčnega obdobja ne sme spremeniti najmanj pet let.

3.3.4. Davčna stopnja

V osmem poglavju ZDDPO-1 (člen 53 in 54) sta opredeljeni splošna, to je 25 odstotna davčna stopnja in posebna, nič odstotna davčna stopnja, ki pod zakonsko določenimi

²¹ To so: zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice in reprezentativni sindikati.

pogoji²² velja le za investicijske in pokojninske sklade ter zavarovalnice²³, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

3.3.5. Način ugotavljanja in plačevanja DDPO

DDPO se glede na način ugotavljanja in plačevanja davčne obveznosti uvršča med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve. To pomeni, da je davčni zavezanec dolžan sam sestaviti in predložiti davčni obračun ter na podlagi tega izpolniti davčno obveznost, ki jo ugotovi v davčnem obračunu.

Pri izdelavi davčnega obračuna oziroma davčnega izkaza morajo zavezanci upoštevati računovodska pravila vrednotenja v skladu s 67. členom ZGD²⁴ in temeljne računovodske predpostavke ter kakovostne značilnosti računovodenja, opredeljene v uvodnem delu SRS²⁵. Tako bi lahko davčni obračun označili kot posebno računovodsko poročilo, ločeno od drugih računovodskih poročil, ki se posreduje samo ustrezni davčni instituciji in ni javne narave (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 9).

S ciljem zagotavljanja enakomerne obremenitve davčnih zavezancev in obenem enakomernih prilivov proračunskih prihodkov skozi vse leto je ZDavP-1 odredil obveznost akontiranja davka. Na podlagi tega mora davčni zavezanec med davčnim obdobjem plačevati akontacijo davka in sicer v mesečnih obrokih, če znesek akontacije presega 100.000 tolarjev oziroma v trimesečnih obrokih, če je znesek akontacije manjši od 100.000 tolarjev. obroki akontacije dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, na katerega se nanašajo in morajo biti plačani v desetih dneh po dospelosti (ZDavP: člen 350). Višina akontacije se izračuna od davčne osnove po davčnem obračunu za

²² Po stopnji 0 % od davčne osnove plačujejo davek investicijski skladi, če so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje (Uradni list RS, št. 110/2002) in če v davčnem obdobju do 30. novembra razdelijo najmanj 90 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja (glejte tudi drugi odstavek 16. člena prehodnih določb ZDDPO-1-UPB1).

²³ Zavarovalnice plačujejo od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta davek po stopnji 0 % od davčne osnove, če sestavijo ločen davčni obračun samo za ta pokojninski načrt (ZDDPO-1-UPB1: tretji odstavek 54. člena).

²⁴ Splošna pravila vrednotenja postavk v računovodskih izkazih so: 1. predpostavlja se nadaljevanje družbe kot delujočega podjetja; 2. uporaba metod vrednotenja se brez utemeljenih razlogov ne sme spreminjati iz poslovnega leta v poslovno leto; 3. treba je upoštevati načelo previdnosti, kot je določeno s SRS ali MSRP; 4. Treba je upoštevati načelo poštene vrednosti, kot je določeno s SRS ali MSRP; 5. odhodke in prihodke je potrebno upoštevati ne glede na to, kdaj so bili plačani ali prejeti; 6. sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev je treba vrednotiti posamično; 7. začetna bilanca stanja poslovnega leta se mora ujemati s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta (ZGD: člen 67)

²⁵ Temeljni računovodski predpostavki sta: 1. upoštevanje nastanka poslovnega dogodka in 2. načelo časovne neomejenosti delovanja. Kakovostne značilnosti računovodenja so: razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost (SRS, 2006, str. IV-V).

predhodno davčno obdobje. V kolikor davčni organ v postopku DIN ugotovi, da višina akontacije ne ustreza pričakovani davčni osnovi tekočega obdobja, z odločbo določi novo višino akontacije.

3.3.6. Vsebina in rok za predložitev davčnega obračuna

Davčni zavezanci sestavijo davčni obračun v skladu z obrazcem »DDPO–obračunski del« in metodologijo za izpolnjevanje obrazca, ki ga z odredbo predpiše minister, pristojen za finance in je na voljo na spletni strani DURS.

Kot obvezni sestavni del davčnega obračuna štejejo tudi:

- **izkaz poslovnega izida**, vključno s pojasnili, izdelanimi na podlagi ZGD in računovodskih standardov (RS),
- **bilanca stanja**, vključno s pojasnili, izdelanimi na podlagi ZGD in RS,
- **izkaz gibanja kapitala**, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube in pojasnili, izdelanimi na podlagi ZGD in RS ter
- **drugi podatki** kot so: podatki v zvezi z izvzetjem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, podatki v zvezi s pokrivanjem davčne izgube, podatki v zvezi z olajšavami, z odbitkom tujega davka, z vrednostnimi papirji, z dolgoročnimi rezervacijami, z obrestmi med povezanimi osebami, s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami in drugo).

Davčni obračun je potrebno predložiti pristojnemu davčnemu uradu najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto, zadnji rok za predložitev skupinskega davčnega obračuna pa je 15. april. Obveznost predložitve davčnega obračuna velja tudi za tiste davčne zavezance, ki opravljajo nepridobitno dejavnost in so po ZDDPO-1 oproščeni plačila davka.

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

3.3.7. Skupinski davčni obračun

Davčni zavezanci lahko ugotavljajo obveznost za DDPO tudi na podlagi skupinskega davčnega obračuna ob pogojih in na način, kot jih ureja ZDavP²⁶. Navedena možnost pa velja le za davčne zavezance, ki so rezidenti Republike Slovenije.

3.3.8. Davčni obračun ob statusnih spremembah

Ob statusnih spremembah davčnega zavezanca (ZDavP-1, člen 342 do 348) je potrebno davčni obračun izdelati po stanju na zadnji dan pred vpisom spremembe v sodni register in ga predložiti pristojnemu davčnemu uradu najkasneje v roku 60 dni po dnevu vpisa spremembe v sodni register, skupaj z ustrežno pogodbo o pripojitvi ali spojitvi; o razdelitvi ali razdelitvi s prevzemom oziroma o oddelitvi posameznih delov premoženja.

Vračilo ali plačilo davka zahteva oziroma opravi:

- univerzalni naslednik davčnega zavezanca, ki preneha zaradi pripojitve ali spojitve;
- družba oziroma družbe, ki prevzamejo pravice in obveznosti davčnega zavezanca, ki preneha zaradi razdelitve, v skladu z delitvenim načrtom;
- družba, ki opravlja prenos posameznih delov premoženja.

Davčni zavezanec, nad katerim se začne postopek prenehanja, likvidacije ali stečajni postopek, pa sestavi davčni obračun na dan pred začetkom postopka in ga predloži davčnemu organu najkasneje v roku 30 dni od dneva, ko se je postopek prenehanja, likvidacije oziroma stečaja začel. V navedenih primerih se vračilo oziroma plačilo davka opravi hkrati s predložitvijo davčnega obračuna.

²⁶ Več o skupinskem obračunu davka si lahko preberete v 338. člen ZDavP-1.

4. DAVČNA OSNOVA ZA OMERO DDPO

4.1. OPREDELITEV DAVČNE OSNOVE

Davčna osnova je za rezidenta in nerezidenta za aktivnost, ki jo opravlja v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, po 11. členu ZDDPO-1 določena kot dobiček, izkazan s presežekom prihodkov nad odhodki, določenimi s tem zakonom. Davčna osnova se ugotovi na podlagi prihodkov in odhodkov »ugotovljenih v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in izid na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi«.

Po mnenju Odarja (2006, str. 3) »iz citirane zakonske določbe izhaja, da sta temeljna predpisa za ugotavljanje prihodkov in odhodkov, ki so osnova tudi za ugotavljanje davčnih prihodkov, Zakon o računovodstvu in ZGD, ki pa določa, da družbe izdelujejo računovodske izkaze v skladu s SRS. Ker zakon v 11. členu izhaja le iz izkaza poslovnega izida, lahko to določbo razumemo tudi tako, da spremembe vrednosti postavk v bilanci stanja in tudi izkazu finančnega izida in gibanja kapitala ne vplivajo na določanje davčne osnove, v kolikor nimajo za posledico tudi sprememb v prihodkih in odhodkih v izkazu poslovnega izida«.

4.1.1. Davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih

Po določilu 11. a člena ZDDPO-1 se zneski razlik, nastalih zaradi spremembe računovodskih usmeritev in popravkov napak, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih, za katere se preračuna preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, vključijo v davčno osnovo kot povečanja oziroma zmanjšanja le-te.

Ker se spremembe računovodskih usmeritev in popravki napak računovodsko obravnavajo na način, da učinki ne vstopajo kot prihodki in odhodki v izkaz poslovnega izida tekočega obdobja, je takšna rešitev v zakonu logična in potrebna, saj v nasprotnem primeru napake in spremembe računovodskih usmeritev, ki bi sicer pomenile večje odhodke/prihodke, ne bi nikdar mogle zniževati/povečevati davčne osnove (Jeran, 2006, str. 13).

4.1.2. Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami

Pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca pri poslovanju s povezanimi osebami²⁷ se upoštevajo prenosne ali transferne cene ob pogoju, da te cene niso nižje od primerljivih tržnih cen, če gre za prodajo oziroma niso višje od primerljivih tržnih cen, če gre za nakup sredstev ali storitev od povezanih oseb.

Primerljiva tržna cena je opredeljena kot cena takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami. Za določitev primerljivih tržnih cen zakon dopušča, da zavezanec sam izbere katerokoli izmed naslednjih metod: metoda primerljivih prostih cen; metoda preprodajnih cen; metoda dodatka na stroške; metoda porazdelitve dobička; metoda stopnje čistega dobička oziroma lahko izbere tudi katerokoli drugo metodo (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 36).

Pri ugotavljanju davčne osnove za posle med zavezancema rezidentoma, ki sta povezani osebi, pa se na prihodkovni in odhodkovni strani priznavajo prenosne cene, če je zmanjšanje oziroma povečanje davčne osnove pri enem zavezancu enako povečanju oziroma zmanjšanju davčne osnove pri drugem zavezancu glede na določen posel med njima in takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne povzroči znižanja celotnega davčnega učinka (ZDDPO-1: prvi odstavek 13. člena).

»Zavezanca rezidenta sta povezani osebi, če sta neposredno ali posredno povezani v kapitalu, upravljanju ali nadzoru in eden vpliva ali ima možnost vplivati na sprejemanje odločitev drugega ali če med rezidentom in drugo osebo obstajajo druga razmerja, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami, zlasti razmerje z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj²⁸ in bi se posli opravili pod drugačnimi pogoji, če ugodnejšega davčnega položaja ne bi bilo« (citirano iz ZDDPO: drugi odstavek 13. člena).

Za povezani osebi iz citirane določbe se štejeta osebi, če ima ena oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % deležev (delnic, glasovalnih pravic) v drugi osebi ali sta

²⁷ Po določilu četrtega odstavka 12. člena se za povezani osebi štejeta **zavezanec rezident in pravna oseba ali oseba brez pravne osebnosti (tuja oseba), ki ni rezident**, ki sta povezani tako, da je 1. rezident neposredno ali posredno udeležen v upravljanju, nadzoru ali kapitalu tuje osebe, ali 2. je tuja oseba neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta, ali 3. je ista oseba neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta in tuje osebe. Osebi sta povezani, če ima oseba pod 1, 2 ali 3 v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu tuje osebe oziroma rezidenta oziroma obeh.

²⁸ Za osebo, ki ima ugodnejši položaj se po ZDDPO-1 šteje oseba, ki je oproščena plačevanja DDPO, oseba, ki plačuje davek po stopnji 0 % ali oseba, ki izkazuje davčno izgubo.

poslovno povezani oziroma, če sodelujejo pri nadzoru ali upravljanju iste osebe ali njihovi družinski člani.

4.2. UGOTAVLJANJE DAVČNIH PRIHODKOV

Z davčnega vidika ločimo pri pravnih osebah tri vrste prihodkov:

- **prihodki, ki jih vključimo v davčni obračun v dejansko nastalem znesku** – praviloma so takšni vsi prihodki pod pogojem, da so dejansko nastali v davčnem obdobju in da so obračunani na podlagi RS in izkazani v verodostojnih knjigovodskih listinah. Drug pogoj za izkazovanje prihodkov v dejansko nastali višini pa je, da niso bili ustvarjeni v poslovnih odnosih med zavezancem rezidentom in tujo pravno osebo, ki se po ZDDPO-1 šteje za povezano osebo zavezanca;
- **prihodki, ki jih vključujemo v davčni obračun v višjem znesku od dejansko nastalega** – kot sem že omenila, se skladno z 12. členom ZDDPO-1 pri ugotavljanju prihodkov, nastalih s povezanimi osebami, upoštevajo transferne cene, vendar najmanj do višine prihodkov, ugotovljenih z upoštevanjem povprečnih tržnih cen za določeno vrsto blaga oziroma storitev na domačem ali primerljivem tujem trgu. Če je torej zavezanec povezanim osebam prodajal svoje proizvode ali storitve po nižji ceni od primerljive tržne cene, je dolžan povečati prihodke od takšne prodaje za razliko v ceni.²⁹ Enako velja za obresti na dana posojila povezanim osebami, zaposlenim ali lastnikom, ki se upoštevajo v obračunanem znesku, vendar najmanj do višine zadnje objavljene, v času odobritve posojila znane priznane obrestne mere;
- **prihodki, ki jih ne vključimo v davčni obračun** – skladno z 18. členom ZDDPO-1 se pri določanju davčne osnove zavezanca, ki prejme dividende oziroma druge deleže iz dobička, ti dohodki izvzamejo iz davčne osnove, če so izpolnjeni naslednji pogoji: 1. je prejemnik udeležen v kapitalu oziroma v upravljanju osebe, ki deli dobiček za dividende, tako da je najmanj 25 % imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic; 2. traja udeležba v kapitalu oziroma pri upravljanju izplačevalca najmanj 24 mesecev in 3. je izplačevalec zavezanec za davek ter ni rezident države, poslovna enota pa ni v državi, v kateri je splošna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %. Navedena določba se uporablja tudi za prejemnika nerezidenta, če je njegova udeležba v kapitalu oziroma upravljanju osebe, ki deli dobiček, povezana z dejavnostmi, ki jih

²⁹ Razen, če je izpolnjen pogoj iz prvega odstavka 13. člena zakona, vendar se mi tu pojavlja vprašanje, ali si davčni inšpektor resnično vzame čas, da navzkrižno pri obeh zavezancih pregleda, kakšni so davčni učinki iz predmetnega posla? Po črki zakona se mora namreč prepričati, da takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne povzroča znižanja celotnega davčnega učinka.

nerezident opravlja v Sloveniji oziroma prek poslovne enote v Sloveniji.³⁰ Prav tako se iz davčne osnove zavezanca izvzamejo prihodki iz nepridobitne dejavnosti (19. člen ZDDPO-1) ter prihodki, ki so v neposredni povezavi z davčno nepriznanimi odhodki, določenimi v 6., 7. in 9. a točki 21. člena (19. a člen ZDDPO-1). Slednje je vsekakor pozitivna novost, s katero je preprečeno dvojno obdavčevanje.

4.3. UGOTAVLJANJE DAVČNIH ODHODKOV

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

4.3.1. Odhodki, ki so davčno priznani v dokumentiranih zneskih

Med odhodke, ki so v celoti tudi davčno priznani uvrščamo vse odhodke, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov, razen tistih, ki niso davčno priznani oziroma tistih, ki so davčno priznani v omejenih zneskih. To pomeni, da to vrsto odhodkov izkazujemo v davčnem izkazu v celotnem nastalem znesku ob pogoju, da so dejansko nastali v davčnem obdobju in da so obračunani na podlagi RS, pravilnikov in drugih aktov zavezanca ter, da so izkazani v verodostojnih knjigovodskih listinah.

4.3.2. Odhodki, ki niso davčno priznani

Med odhodke, ki niso davčno priznani, sodijo odhodki, ki so glede poslovanja davčnega zavezanca nepotrebni, neupravičeni oziroma imajo značaj neobičajnosti pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in glede na primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami. Med te odhodke pa ne štejemo neobičajnih stroškov, ki so posledica izrednih in redkih dogodkov, kot so na primer naravne nesreče (Kovač, 2004, str. 108).

Posamezne kategorije davčno nepriznanih odhodkov so taksativno navedene v 21. členu ZDDPO-1, zato jih ne bom posebej navajala, pač pa bom na tem mestu omenila tisto, kar se mi zdi v tej zakonski določbi nekako nelogično. Nelogično je na primer določilo, da naložbe v zemljišča, osnovna sredstva, kapitalske deleže, patente in licence niso

³⁰ Prejemnik, ki še ne izpolnjuje tega pogoja, izpolnjuje pa druge pogoje, lahko izvzame dividende iz davčne osnove, če predloži pristojnemu davčnemu organu ustrezno bančno garancijo za znesek davka, ki bi ga moral plačati, če teh prihodkov ne bi izvzel (ZDDPO-1, 18. člen).

davčno priznani odhodki. Navedba je povsem odveč, saj že iz računovodskih standardov izhaja, da teh kategorij ne moremo uvrstiti med stroške. Enaka ugotovitev velja tudi za davke, navedene v osmem odstavku tega člena. Tudi četrti odstavek glede nepriznavanja odhodkov iz naslova rezervacij za kritje možnih izgub se mi zdi odveč, saj tovrstnih rezervacij po novih SRS in MSRP sploh ni možno oblikovati.

4.3.3. Odhodki, ki so davčno priznani v omejenih zneskih

Glede na dejstvo, da so odhodki, ki so z davčnega vidika priznani v omejenih zneskih oziroma se priznajo pod določenimi pogoji, največkrat predmet inšpekcijskih pregledov, sem jih z namenom večje preglednosti zgoščeno prikazala v tabeli št. 3, kjer sem za posamezno vrsto odhodka na kratko opisala način davčnega priznanja ter pravno podlago, na katero se davčni inšpektorji pri tem sklicujejo.

Tabela št. 3: Pregled delno priznanih odhodkov po ZDDPO-1

Vrsta odhodka	Način davčnega priznanja	Pravna podlaga
Amortizacija osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev	Kot odhodek se priznava v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih letnih amortizacijskih stopenj, ki jih določa ta zakon.	26. člen ZDDPO-1
Plače in nadomestila plač	Kot odhodek se priznajo v obračunanem znesku v skladu s kolektivnimi pogodbami oz. s pogodbami o zaposlitvi.	28. člen ZDDPO-1
Drugi prejemki in povračila stroškov v zvezi z delom in iz dela	Kot odhodek se priznajo v višini, ki jo določa Uredba, ki ureja to področje.	28. člen ZDDPO-1
Nagrade vajencem	Kot odhodek se priznajo v obračunanem znesku v skladu zakonom	28. člen ZDDPO-1
Stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta	Kot odhodek se priznajo v višini 50% od zneskov, izkazanih v verodostojnih dokumentih.	22. člen ZDDPO-1
Odpis terjatev	Kot odhodek se prizna, ko je odpis terjatve evidentiran v poslovnih knjigah in če so bila opravljena vsa dejanja za doseg plačila dolga.	23. člen ZDDPO-1
Odhodki zalog	Porabljene/prodane zaloge se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog, ki je ni dopustno spreminjati najmanj 5 let.	24. člen ZDDPO-1
Transferne cene med povezanimi osebami	Kot odhodki se priznajo največ do višine primerljivih tržnih cen na domačem ali tujem trgu	12. člen ZDDPO-1
Obresti med povezanimi osebami	Kot odhodek se priznajo obračunane obresti na prejeta posojila od povezanih oseb, vendar največ do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere.	15. člen ZDDPO-1
Odhodki zaradi prevrednotenja	Se priznajo ob prodaji oz. ob odtujitvi sredstev in pri poravnavi ali odtujitvi dolgov	17. člen ZDDPO-1

4.4. POVEČANJE DAVČNE OSNOVE

V točkah od »a« do »c« so navedeni primeri, ki povzročajo povečanje davčne osnove.

- a) **Povečanje davčne osnove za znesek izkoriščene davčne olajšave**, če:
- zavezanec razporedi dobiček za udeležbo v dobičku pred potekom treh davčnih obdobjih po davčnem obdobju, za katero je izkoristil olajšavo za investicije v osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva ali, če ta sredstva proda oziroma odtuji prej kot v treh letih. Osnova se poveča v obdobju razporeditve dobička oziroma v obdobju odtujitve sredstev;
 - zavezanec odpove pogodbo o zaposlitvi osebi, za katero je uveljavljal davčno olajšavo, pred potekom dveh let. Osnova se poveča v obdobju, ko je bila pogodba odpovedana oziroma razveljavljena.
- b) **Povečanje davčne osnove za neporabljeni znesek znižane davčne osnove**, če zavezanec za davek ob koncu četrtega odmernega leta ne dokaže, da je znesek znižane davčne osnove porabil namensko, torej za vlaganja lastnih sredstev v nabavo, rekonstrukcijo oziroma modernizacijo osnovnih sredstev.
- c) **Povečanje davčne osnove za razliko v obrestih**, če je zavezanec dal zaposlenim delavcem, lastnikom ali povezanim osebam posojilo po obrestni meri, ki je nižja od davčno priznane.

4.5. ZMANJŠANJE DAVČNE OSNOVE

Davčna osnova se lahko na podlagi kategorij, opredeljenih v točkah od »a« do »d«, zmanjša za priznan znesek oziroma odstotek od določene osnove, vendar največ do višine tekoče ugotovljene davčne osnove:

- a) **Zmanjšanje davčne osnove za uveljavljene davčne olajšave** v skladu z določbami 49. do 52. člena ZDDPO-1 in sicer:
- **olajšava za investicije v Sloveniji** - v opremo (razen v osebna motorna vozila, v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme) in v neopredmetena dolgoročna sredstva. Olajšava se prizna v višini 10 % investiranega zneska ter še dodatno v višini 10 % investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj;

- **olajšava za zaposlovanje** – pod pogojem, da pravna oseba v davčnem obdobju za nedoločen čas in najmanj za dve leti zaposli pripravnika ali druge delavce, ki prvič sklepajo delovno razmerje oziroma za delavce, ki so bili pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi najmanj 12 mesecev prijavljeni pri Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje. Olajšava se prizna v višini 30 % plače tega delavca za prvih 12 mesecev zaposlitve;
 - **olajšava za zaposlovanje invalidov** – če pravna oseba zaposluje invalide, se ji za ves čas zaposlitve teh oseb prizna zmanjšanje osnove v višini 50 % plač za te osebe, zavezanec, ki zaposluje osebo s 100 % telesno okvaro in gluho osebo, pa lahko uveljavlja olajšavo v višini 70 % plač te osebe;
 - **olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje** – se pravni osebi prizna v višini plačanih premij pod pogoji iz 51. člena ZDDPO-1, vendar največ v višini 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca oziroma maksimalno do 549.400 tolarjev;
 - **olajšava za donacije** – se prizna za izplačan znesek v humanitarne, kulturne, vzgojno-izobraževalne, športne, znanstvene, ekološke in religiozne namene, vendar največ do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem obdobju;
 - **olajšava za izplačila političnim strankam in sindikatom** – se prizna največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri pravni osebi.
- b) **Zmanjšanje davčne osnove za dohodke z virom v tujini** – gre za zmanjšanje davčne osnove za preneseni dobiček, za katerega je pravna oseba že plačala davek v državi, v kateri je bil dobiček dosežen. Pri tem mora pravna oseba ta dohodek najprej vključiti v davčni izkaz in z ustreznim dokumentom dokazati, da je bil davek v tujini res plačan.
- c) **Zmanjšanje davčne osnove za neizkoriščen del davčnih olajšav iz preteklih davčnih obdobj** v skladu s 6., 7. in 8. odstavkom 49. člena ZDDPO-1. Gre za novost, ki omogoča prenos neizkoriščene davčne olajšave za investicije v osnovna sredstva v naslednje petletno davčno obdobje.
- d) **Zmanjšanje davčne osnove za pokrivanje davčne izgube** – pravna oseba izkaže izgubo tedaj, ko je razlika med prihodki, vključno s povečanjem davčne osnove, in odhodki, vključno z zmanjšanjem davčne osnove, negativna.

Izkazano izgubo davčnega obdobja lahko pravna oseba pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih sedmih letih tako, da se najprej pokrije izguba starejšega datuma. Če zaradi premajhne davčne osnove izguba ni pokrita v sedmih letih, potem zavezanec izgubi pravico do njenega pokrivanja.

4.6. POSTOPEK IZRAČUNA DAVČNEGA BREMENA

Na podlagi vsebine predhodnih točk četrtega poglavja sem na tem mestu v skrčeni obliki prikazala postopek izračuna davčnega bremena, opirajoč se na obrazec DDPO-obračunski del.

Tabela št. 4: Obrazec DDPO-obračunski del (skrčena oblika)

Zap.št.	Postavka	Opombe: zap.št. v obrazcu DDPO
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov - zmanjšanje	vsota 2.1 do 2.7
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov - povečanje	vsota 3.1 do 3.5
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	1 - 2 + 3
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - zmanjšanje	vsota 6.1 do 6.33
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - povečanje	vsota 7.1 do 7.4
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	5 - 6 + 7
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki	4 - 8
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki	8 - 4
11.	Popravek davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek	razlika 11.2 - 11.1
11.1.	Znesek dohodkov iz zap.št.1, od katerih je bil odtegnjen davek	
11.2.	Povečanje DO za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek, vključno z davčnim odtegljajem	
12.	Povečanje davčne osnove	vsota 12.1 do 12.4
13.	DAVČNA OSNOVA	9+11+12 ali 11+12-10, če večje od nič
14.	DAVČNA IZGUBA	11+12-10, če manjše od nič
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	vsota 15.1 do 15.12
16.	OSNOVA ZA DAVEK	13 - 15
17.	DAVEK	16 * 25 %
18.	Odbitek tujega davka	
19.	Povečanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	
20.	DAVČNA OBVEZNOST	17 - 18 + 19
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačan znesek odtegnjenega davka	
22.	Vplačane akontacije	
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA	20 - 21 - 22, če večje od nič
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE	20 - 21 - 22, če manjše od nič
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	

Vir: MF210605/DDPO2005-obračun

Glede na to, da sem prikazala zgled davčnega obračuna v skrčeni obliki menim, da je prav, če na tem mestu opozorim na nekatere pojme oziroma kategorije, ki bi zaradi nerazumevanja utegnile povzročati težave pri izpolnjevanju obrazca DDPO.

Kot prvo, gre za pojasnilo instituta tanke kapitalizacije, ki ga ureja 25. člen ZDDPO-1. Zakon v tem členu določa, da so obresti od posojil, prejetih od delničarja ali družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu zavezanca, davčno nepriznan odhodek, če ta posojila kadarkoli v davčnem obdobju presegajo štirikratnik (za leto 2005 velja osemkratnik) zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca za davek.

Čeprav je vsebina te določbe na prvi pogled precej zapletena, pa je njen namen popolnoma jasen. Zakonodajalec je namreč s tem hotel omejiti dolžniško financiranje podjetja s posojili, danimi od lastnikov. Pri dolžniškem financiranju podjetja namreč lastniki kot posojilodajalci dobijo svoj »vložek« v celoti povrnjen in to brez obdavčitve, skupaj z obrestmi, ki so hkrati odbitna postavka pri izračunu davčne osnove za odmero DDPO, za razliko od lastniškega financiranja podjetja s kapitalskimi vložki, ki se ne obrestujejo in tudi ne povrnejo oziroma se povrnejo le v obliki izplačila dobička, ki je obdavčen.

Tako bodo na osnovi te omejitve zavezanci v davčnem obračunu pod zaporedno številko **6.26. »Nepriznani odhodki za obresti od presežka posojil«** vpisali znesek obresti, ki presegajo štirikratnik povprečnega stanja kapitala v tekočem davčnem obdobju. Kot navaja Odar (2006, str. 3), »pri izračunu presežka zavezanci upoštevajo le tisto obdobje, izračunano po dnevih, ko presegajo omenjeni štirikratnik povprečja kapitala, izračunanega na način, določen v tretjem odstavku 25. člena ZDDPO-1«.

Naslednja kategorija, ki terja pojasnilo so rezervacije. ZDDPO-1 v 16. členu določa, da se za davčne potrebe oblikovanje rezervacij ne upošteva, kar pomeni, da vsako oblikovanje rezervacij v breme stroškov ali odložitve (razmejevanje prihodkov) davčno ni priznan odhodek. Istočasno pa v drugem, tretjem in četrtem odstavku določa davčni vidik odprave in porabe rezervacij in sledi načelu, da rezervacije, ki so že bile obdavčene, niso obdavčene še enkrat ob odpravi oziroma porabi. Na tej podlagi je v obrazcu DDPO predvidenih kar precej zaporednih števil in sicer:

- **Zap.št. 6.5. »Zmanjšanje odhodkov za oblikovanje rezervacij na račun dolgoročno vnaprej obračunanih stroškov«** vpiše se znesek, knjižen na kontu skupine 44 (dolgoročne rezervacije) in kontu 750 (rezervacije za kritje možnih izgub);
- **Zap.št. 3.4. »Povečanje prihodkov za oblikovanje rezervacij na račun dolgoročno odloženih prihodkov«** vpiše se znesek, knjižen na kontih 291 (kratkoročno odloženi prihodki) in 960 (dolgoročne rezervacije iz naslova dolgoročno odloženih prihodkov)³¹. Tu je bilo potrebno za leto 2005 upoštevati še 4. odstavek 17. člena prehodnih določb ZDDPO-1, ki določa, da dolgoročno

³¹ Po novih SRS 2006, ki so usklajeni z MSRP, med rezervacije več ne vštevamo pasivnih časovnih razmejitev (odloženi prihodki, državne podpore in donacije), kar pomeni, da tudi oblikovanje le-teh ni več možno.

odloženi prihodki za prejete državne subvencije ne povečujejo davčne osnove, medtem ko za prihodnja davčna obdobja to ne velja več. Torej bo od vključno leta 2006 državne podpore potrebno vključiti v celotnem znesku med prihodke tekočega davčnega obdobja;

- **Zap.št. 3.5. »Povečanje prihodkov zaradi odprave nepotrebnih rezervacij«** vpiše se znesek tistih dolgoročnih rezervacij, ki so jih zavezanci za davek oblikovali v preteklih obdobjih in odpravili v tekočem davčnem obdobju, ker so ugotovili, da jih ne potrebujejo več.
- **Zap.št. 2.2. »Zmanjšanje prihodkov za odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij«** oblikovanje rezervacij po starem ZDDPO je bilo v preteklosti že obdavčeno 30 oziroma 50 %, zato je treba iz prihodkov izvzeti že obdavčeni del le-teh, da ne pride do dvakratne obdavčitve.
- **Zap.št. 7.1. »Povečanje odhodkov za porabo rezervacij«** tu gre za povezavo z zaporedno številko 6.5. Ker odhodki iz naslova oblikovanja rezervacij niso bili priznani, se v obdobju porabe teh rezervacij davčno priznajo vsi odhodki iz tega naslova.

Zelo komplicirano je napisan tudi 17. člen ZDDPO-1, ki se nanaša na prevrednotenje. Ta člen v svojem bistvu določa, da se odhodki zaradi prevrednotenja sredstev ne priznajo ob nastanku (gre za oslabitve opredmetenih in neopredmetenih sredstev, kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložb, zalog in terjatev), pač pa se odhodki davčno priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev³². »Torej predpostavka previdnosti in pravilo merjenja in vrednotenja sredstev po pošteni vrednosti, ki ju je po določbah ZGD in SRS treba upoštevati pri izdelavi računovodskih izkazov za poslovne potrebe, nista upoštevani tudi pri izdelavi davčnega obračuna. Zato bi ta odločba utegnila imeti zelo velike negativne posledice za resnično in pošteno izkazovanje sredstev v računovodskih izkazih, saj z nepriznavanjem prevrednotovalnih odhodkov, ki so poslovno sicer potrebni oziroma z njihovim priznavanjem s časovnim zamikom, ne spodbuja davčnih zavezancev k pravilnemu izkazovanju resničnih in poštenih poslovnih izidov« (Odar, 2006, str. 6). Pri tem tudi sama ne morem mimo dejstva, da bodo zavezanci, ki bodo to zakonsko določbo upoštevali, v letu opravljenega prevrednotenja plačali »davek od dobička«, čeprav bodo v poslovni bilanci na račun oslabitev dejansko izkazovali izgubo. Tako menim, da bo šlo v takšnih primerih za vnaprejšnje plačevanje davka oziroma za kreditiranje države³³, kar je vsekakor nepošteno do davčnih zavezancev.

V 17. členu zakon tudi določa, da se davčno ne priznajo odhodki v zvezi z uporabo kapitalske metode. Torej, če odvisna družba izkaže izgubo v svojem poslovanju, mora

³² Drugačno odtujitev sredstev je potrebno razumeti v najširšem pomenu kot odpravo pripoznanja sredstva, ki je posledica prenehanja obvladovanja gospodarske koristi iz sredstev. Nastane na primer zaradi prodaje, podaritve ali odprave pripoznanja, ki je posledica dokončnega odpis sredstva iz poslovnih knjig zaradi uničenja, popisnega primanjkljaja, zastaranja... (SIR: Pojasnilo 2 k Uvodu v SRS-Pripoznanje in odprava pripoznanja sredstev)

³³ Če seveda pri tem zanemarim možnost oblikovanja odloženih terjatev/obveznosti za davek, o katerih bom govorila nekoliko kasneje.

matična družba finančno naložbo v to družbo oslabiti, vendar ti odhodki, kot je bilo že povedano, z davčnega vidika ne bodo priznani. Na tem mestu pa je potrebno dodati tudi to, da po novih SRS (2006) kapitalna metoda s 1. januarjem 2006 ni več možna. Zaradi prehoda na SRS (2006) morajo vse družbe opraviti preračun finančnih naložb v odvisna podjetja tako, da bodo v skladu s »SRS 3 – Finančne naložbe« izmerjene po nabavni vrednosti.³⁴ To pomeni, da bodo družbe morale stornirati vsa knjiženja v zvezi z uporabo kapitalne metode od 1. januarja 2002 dalje. Razlike, ugotovljene zaradi prehoda na nove standarde, pa bodo z davčnega vidika obravnavale v skladu z določbo 14. člena ZDDPO-1B, ki ureja področje obdavčitve tovrstnih razlik (Uvod k SRS 2006). Torej je s tem v zvezi v bodoče pričakovati kar precej težav.

Prav tako predvidevam, da bodo zaradi nejasnosti drugega odstavka 23. člena ZDDPO-1, ki se nanaša na pogoje davčnega priznavanja odhodkov za odpis terjatev, imeli davčni zavezanci nemalo težav pri dokazovanju, da so storili vse za doseg poplačila dolga. Zakon namreč ne določa, katera so ta dejanja. Ali je torej dovolj opomin dolžniku ali mora upnik vložiti predlog za izvršbo? Slednje je povezano z visokimi stroški, zaradi katerih se postavlja vprašanje, če se izvršba splača, zlasti pri manjših zneskih ali pa, če gre za dolžnika, za katerega obstaja velika verjetnost, da izvršna dejanja ne bodo uspešna. Zaradi te nedorečenosti bo presoja o davčnem priznanju odhodkov v zvezi z dokončnim odpisom terjatev izključno v rokah davčnih inšpektorjev. To pa pomeni, da ni nujno, da bodo vsi zavezanci v tej zadevi enako obravnavani, kar je seveda v nasprotju z načelom enakega obravnavanja subjektov pred zakonom.

Naslednji institut, ki bo zagotovo povzročal težave, pa je odloženi davek. Ta davčni institut predstavlja novost v našem davčnem sistemu, zato ga za lažje razumevanje nekoliko bolj podrobno obravnavam v naslednji točki tega poglavja.

4.7. ODLOŽENI DAVEK

Pojem odloženi davek je pri nas praktično nepoznan, saj, za razliko od novega zakona, stari zakon, razen možnosti prenosa davčne izgube v naslednja davčna obdobja, ni vseboval 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.

³⁴ Za izvorno nabavno vrednost teh finančnih naložb se šteje njihova knjigovodska vrednost na dan 1.1.2002 z upoštevanimi potrebnimi oslabitvami do vključno 31.12.2005 ter z upoštevanimi spremembami zaradi novih pridobitev in odujitev v obdobju od 1.1.2002 do 31.12.2005.

Obveznosti in terjatve do države iz naslova odloženih davkov tako nastanejo kot posledica začasnih razlik med računovodskim dobičkom oziroma poslovnim izidom pred obdavčitvijo, ugotovljenim po računovodskih predpisih, in davčno osnovo, ugotovljeno po davčnih predpisih (ZDDPO-1) ter izkazano v davčnem obračunu zavezanca za davek. V tej zvezi naj še enkrat poudarim, 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), medtem ko stalne razlike, nastale zaradi dokončno davčno nepriznanih odhodkov in/ali trajno neobdavčljivih prihodkov, ne povzročajo odloženih davkov.

4.7.1. Računovodska obravnava odloženih davkov

Računovodsko obravnavanje DDPO³⁵ ureja Mednarodni računovodski standard 12, s katerim so usklajeni tudi v letu 2005 prenovljeni Slovenski računovodski standardi. Ta standard določa, da se terjatve in obveznosti za odloženi davek obvezno obračunajo z uporabo metode obveznosti po bilanci stanja, ki se osredotoča na začasne razlike, ki se ugotavljajo kot razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva ali obveznosti in njegovo oziroma njeno knjigovodsko vrednostjo, izkazano v bilanci stanja.

»Pri tem je davčna vrednost sredstva definirana kot znesek, ki se bo pri naslednjih davčnih obračunih odštel od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstva. Torej ob njegovi uporabi, zamenjavi, odtujitvi sredstva ali takrat, ko se na drugi podlagi sredstvo preneha pripoznavati v poslovnih knjigah«.

»Davčna vrednost obveznosti pa je njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka od te obveznosti v prihodnjih obdobjih. V primeru odloženega prihodka je davčna vrednost iz tega izhajajoče obveznosti njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek prihodka, ki v prihodnjih obdobjih ne bo obdavčljiv. Kot zgled je možno navesti rezervacije, na podlagi katerih prihodki v prihodnosti ne bodo obdavčeni, če oblikovanje rezervacij ni bilo davčno priznano«.

V odvisnosti od tega ali začasne razlike povzročajo: 1. terjatve do države za manjše plačilo davka v prihodnosti ali 2. obveznosti do države za večje plačilo davka v prihodnosti, so začasne razlike lahko:

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

³⁵ Točka 4.7.1. je v celoti povzeta po Jerman (2006, str. 3-42), prav tako je besedilo v narekovajih citirano po isti avtorici.

se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna.

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

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

Pri tem je zelo pomembno vedeti, da se terjatve za odloženi davek pripoznajo samo pod pogojem, da je verjetno, da bo v prihodnosti realiziran dobiček, v breme katerega bo možno terjatve za odloženi davek uporabiti. Takšna verjetnost pa obstaja, če ima zavezanec za davek obdavčljivečasne razlike. V kolikor obdavčljivih začasnih razlik ni dovolj, morajo obstajati drugi prepričljivi dokazi, da bo davčni zavezanec v prihodnosti dosegel dovolj obdavčljivega dobička. V tem primeru mora razkriti naravo dokaza, s katerim utemeljuje bodoče obdavčljive dobičke. To nadalje pomeni, da pravne osebe, ki so v preteklosti poslovale z izgubo ali, če se pričakujejo težave v njihovem bodočem poslovanju, ne bodo izpolnjevale pogojev za pripoznanje terjatev za odloženi davek.

Nekoliko drugače je s pripoznavanjem obveznosti za odloženi davek. Te se pripoznajo za vse obdavčljivečasne razlike razen, če sočasne razlike posledica:

- a) začetnega pripoznavanja dobrega imena, pri katerem se kasnejše oslabitve dobrega imena davčno ne priznajo ali
- b) začetnega pripoznavanja sredstev ali obveznosti v poslovnem dogodku, ki ni združitve, delitev, zamenjava kapitalskih deležev ter prenos dejavnosti, in poslovni dogodek v času nastanka ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

4.7.2. Učinki pripoznavanja terjatev in obveznosti za odloženi davek

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

namreč razlika med celotnim poslovnim izidom, obračunanim davkom od dobička in odloženim davkom«.

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

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

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

Na tem mestu je potrebno opozoriti tudi na to, da je davčni zavezanec dolžan razkriti sestavine odhodka za davek, ki zajemajo:

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

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

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

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

- a) razmerje med celotnim odhodkom za davek ter računovodskim poslovnim izidom,
- b) znesek odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov, za katere niso pripoznane terjatve za odloženi davek,
- c) znesek pripoznanih terjatev za odloženi davek in sicer za vsako vrsto odbitnih začasnih razlik in za vsako vrsto neizrabljenih davčnih dobropisov ter za neizrabljene davčne izgube ter
- d) znesek morebitnih obdavčljivih začasnih razlik, za katere niso pripoznane obveznosti za odloženi davek.

4.7.3. Evidentiranje odloženih davkov

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

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

5. NADZIRANJE DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

5.1. IZDAJA SKLEPA O ZAČETKU DIN

Z izdajo pisnega sklepa o začetku DIN se začne III. faza nadziranja davčnega zavezanca. Ne glede na predmet nadzora mora ta sklep po 103. členu ZDavP-1 vsebovati: 1. navedbo pristojnega davčnega organa ter številko in datum izdaje sklepa; 2. osebno ime in naslov oziroma firmo in sedež zavezanca za davek, pri katerem bo opravljen DIN; 3. pravno podlago za DIN; 4. obdobje obdavčenja, na katerega se DIN nanaša; 5. vrste davkov, ki so predmet DIN; 6. osebno ime inšpektorja, ki bo opravil DIN; 7. pouk o pravici sodelovanja zavezanca za davek pri DIN; 8. pouk o pravnih posledicah oviranja DIN³⁶; ter 9. pouk o pravnem sredstvu (pravica do pritožbe).

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

5.2. UVODNI RAZGOVOR

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. Nato jim pojasni vrsto, obseg in predvideno trajanje DIN.

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

5.2.1. Spoznavanje okolja kontroliranja

Ob predpostavki ustrezno opravljene priprave na DIN, si mora davčni inšpektor v postopku nadziranja DDPO najprej ustvariti jasno sliko o tem, kakšno je okolje kontroliranja pri davčnem zavezancu. Pri tem je pomembno, da spozna zlasti:

- kakšen je na splošno odnos posloводства do obdavčenja;
- ali se posloводство zaveda pomena zakonskih in kazenskih določb v zvezi s tem področjem;
- ali je posloводство kadarkoli v preteklosti poskušalo kršiti davčne predpise;

³⁶ Oviranje DIN se smatra za prekršek, ki se kaznuje z globo od 400.000 do 6.000.000 SIT (ZDavP-1: člen 391)

- ali pri pravni osebi obstajajo navodila o izvajanju kontrolnih postopkov na vseh ravneh spremljanja, zajemanja, obdelovanja in kontroliranja ter hranjenja podatkov, ki se nanašajo na poslovne dogodke, ki vplivajo na obdavčitev;
- kako se izvaja in kdo je odgovoren za kontrolo izvajanja predpisov;
- ali so odgovornosti in naloge ustrezno določene in razmejene;
- ali ima pravna oseba morda težave s kadri oziroma ali je prišlo do kadrovskih menjav na ključnih delovnih mestih,
- ali ima pravna oseba težave s konkurenco, kdo so glavni kupci in dobavitelji;
- kdo so povezane osebe in kakšni posli se izvajajo v povezavi z njimi;
- kako je s finančnim položajem revidirane pravne osebe in drugo.

5.2.2. Spoznavanje računovodstva

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

Pri spoznavanju računovodstva je pomembno tudi, da dobi davčni inšpektor odgovore na naslednja vprašanja:

- ali imajo odgovorne osebe v računovodstvu dovolj znanja in izkušenj, da razumejo, obvladajo in spoštujejo zakonske zahteve ter, da so se sposobne pravočasno prilagoditi in odzvati spremembam predpisov, ki se nanašajo na davke;
- ali pri pravni osebi pripravljajo projekcije davčnega izkaza in, če jih, ali jih pripravljajo sami oziroma ali imajo za vprašanja s tega področja najetega davčnega svetovalca;
- ali so imeli pri izpolnjevanju obrazca DDPO-obračunski del kakšne večje težave;
- ali so evidence v zvezi z davčnim obračunom popolne, točne in vodene na način, da omogočajo učinkovito kontrolo le-teh;

- ali obstajajo kakšni posebni predpisi, povezani z dejavnostjo pravne osebe, ki bi utegnili imeti vpliv na davčno obveznost;
- in druga relevantna vprašanja.

5.2.3. Spoznavanje delovanja notranjih kontrol

Tretji segment v okviru splošnega spoznavanja pravne osebe predstavlja vpogled v organizacijo, ustroj in delovanje njenih notranjih kontrol. Pri tem inšpektor najprej preveri delovanje *vodstvenih kontrol*, kjer poskuša ugotoviti ali so pooblastila, odgovornosti in pristojnosti posameznika nedvoumno določene in ali so naloge zaposlenih ustrezno razmejene. Slednje pomeni, da nobena poslovna zadeva ni v rokah ene same osebe. Tako na primer oseba, ki začne posel (odobri naročilo), ne sme sodelovati pri izvajanju prenosa denarnih sredstev oziroma oseba, ki ima opravka s prejemki, ne sme imeti opravka s knjigovodstvom prihodkov oziroma oseba, ki šteje zaloge, ne sme hkrati voditi evidenco zalog in podobno. Na tem segmentu davčni inšpektor preverja tudi materialno odgovornost (ali so osebe odgovorne za sredstva, s katerimi rokujejo) in dostop do sredstev ter notranjih informacij (ali se skladišča zalog zaklepajo; ali je nepooblaščenim osebam onemogočen dostop do sredstev; ali je dostop do podatkovnih datotek ustrezno zavarovan npr. z gesli in podobno).

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

- **kontrole pravilnosti podatkov**, ki vključujejo: 1. *kontrole odobritve* → tu preveri ali je posel odobrila pooblaščen oseba; ali so prejeti računi ustrezno likvidirani; ali je odtujitev osnovnih sredstev odobril nadzorni svet; 2. *kontrole primerjanja*, kjer presoja skladnost dokumentov, kot so: naročilnica ↔ dobavnica ↔ račun ↔ pogodba ali pa usklajenost terjatev in obveznosti z zunanjimi potrditvami izpisov odprtih postavk in 3. *kontrole preveritve pravilnosti*, pri čemer ugotavlja ali so osnovni elementi na računu, kot so: cena * količina = vrednost, bili preverjeni;
- **kontrole popolnosti obdelave**, ki zagotavljajo, da so pravilni podatki tudi pravilno obdelani in evidentirani v poslovnih knjigah. Tu davčni inšpektor preverja: 1. *zaporedje številčenja* prejetih in izdanih računov ter naročilnic, izdajnic oziroma prejemnic z namenom, da bi ugotovil eventualne manjkajoče dokumente in 2. *kontrola nad neobdelanimi dokumenti*, ki jo izvede, če ugotovi, da ostajajo odprte prevzemnice, nelikvidirane fakture in podobno;
- **ponovno opravljanje postopkov**, ki služi za ugotavljanje in odpravljanje napak v sistemu notranjih kontrol → davčni inšpektor pri tem poizveduje ali se pri pravni osebi kdaj zgodi, da kakšna druga oseba neodvisno od osebe, ki običajno kontrolira določen proces, le-tega ponovno izvede.

Če inšpektor ugotovi, da so tako vodstvene, kot tudi temeljne kontrole pri davčnem zavezancu vzpostavljene in je njihovo delovanje ustrezno, potem zavzame stališče, da

obstaja velika verjetnost, da so tudi podatki v davčnem obračunu pravilni, točni in zanesljivi, kar vpliva na potek in obseg nadaljnjega nadziranja pravne osebe.

5.2.4. Spoznavanje delovanja informacijskega sistema

Četrto področje inšpektorjevega poizvedovanja se nanaša na spoznavanje informacijskega sistema, v smislu seznanitve z računalniškimi programi in aplikacijami, ki jih pravna oseba uporablja pri evidentiranju in obdelovanju poslovnih dogodkov. Pri tem si pomaga z vprašanji, kot so: kaj zagotavlja, da so ključne podrobnosti poslovnega dogodka knjižene in obdelane; kako je glavna knjiga usklajena s pomožnimi knjigovodskimi razvidi; kaj zagotavlja, da so knjigovodski razvidi saldov in prihodki ter odhodki v zvezi s poslovnimi dogodki pravilno knjigovodsko urejeni; kaj preprečuje ali odkriva vknjižbe na napačne konte nasprotnih strank; kaj zagotavlja, da so poslovne knjige skladne z računovodskimi izkazi in drugimi poročili; kdo skrbi za vzdrževanje sistema in hrambo podatkov; ali osebje dovolj pogosto menja gesla za dostop do datotek; katere vrste avtomatičnih kontrol so vgrajene v sistem; ali je poskrbljeno za varnost elektronskih podpisov in elektronskega poslovanja z bankami in drugo.

5.3. IZVEDBA DIN

Na osnovi navedenih poizvedovanj in opazovanj si davčni inšpektor ustvari splošno sliko o poslovanju inšpecirane 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 postopku izvedbe nadzora dejansko pregledal.

5.3.1. Formalni pregled vzorčne dokumentacije za nadziranje DDPO

Ne glede na ekonomsko kategorijo, ki je predmet kontrole, je davčni inšpektor dolžan najprej preveriti formalno pravilnost knjigovodskih listin, ki so podlaga za evidentiranje poslovnih dogodkov. To pomeni, da mora v prvem koraku preveriti, ali listine vsebujejo vse sestavine, ki so predpisane v SRS 21.7 in v določbah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV). Listin, ki ne ustrezajo formalnim predpisom, davčni inšpektor niti ne presoja z vidika njihove verodostojnosti in resničnosti, ampak jih preprosto ne prizna. Takšni primeri, katerih posledica je davčno nepriznavanje prihodkov, zlasti pa stroškov, ki bi bili sicer priznani, se v praksi, čeprav po nepotrebnem, dokaj pogosto dogajajo.

Da bodo knjigovodske listine v davčnem postopku priznane, morajo torej vsebovati vse predpisane elemente, drug pogoj pa je, da so verodostojne in resnične. Listine se štejejo za verodostojne, če lahko davčni inšpektor na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnihkoli dvomov spozna naravo in obseg poslov (op.: tu so pomembne tudi priloge, kot so: pogodba, dobavnica, nalog, elaborat, fotografije in drugi dokumenti). O resničnosti listin pa govorimo tedaj, ko podatki v njih kažejo dejansko stanje in gibanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Slednje je zagotovljeno

s temeljnimi notranjimi kontrolami, se pravi z likvidacijo računov, s pravilnim knjiženjem le-teh na ustrezne konte in podobno.

5.3.2. Vsebinsko nadziranje DDPO

Pri vsebinskem pregledu DDPO posvečajo davčni inšpektorji največ pozornosti dogodkom, stanjem oziroma kategorijam, ki so navedene v spodnjih odstavkih (Koletnik, 2005, str. 50):

- večjim poslom ob koncu poslovnega leta, ki bistveno vplivajo na izkazani poslovni izid, zlasti če so bili opravljeni s povezanimi osebami. V takih primerih je davčni inšpektor dolžan preveriti tako obstoj posla, kakor tudi ceno in količino. Hkrati s tem mora tudi preveriti, če je bilo plačilo terjatev oziroma obveznosti iz tega posla dejansko izvršeno, kajti lahko gre za fiktivne transakcije, ki se navadno odražajo v razveljavitvah vknjižb že takoj na začetku prihodnjega leta. Namen takšnih transakcij je prelivanje dobička k pravnim osebam, ki lahko uveljavijo več davčnih olajšav, kar dejansko pomeni izogibanje plačilu davka, ki je nedopustno;
- neusklajenim razlikam med zbirnimi konti in razčlenjevalnimi razvidi, ki same po sebi kažejo, da gre za očitne napake, ki terjajo podrobnejšo kontrolo;
- dolgo neporavnanim saldov terjatev in/ali obveznosti, ki prav tako nakazujejo, da gre morda za navidezne poslovne dogodke. V takih primerih se bo davčni inšpektor prepričal o resničnem obstoju terjatev in/ali obveznosti tako, da bo pridobil zunanjo potrditev saldov odprtih postavk od zadevnih kupcev oziroma dobaviteljev pravne osebe. Istočasno pa bo tudi preveril, če so bile iz tega naslova zaračunane zakonite zamudne obresti. V kolikor se izkaže, da obresti niso evidentirane, bo moral davčni zavezanec za znesek obračuna le-teh povečati davčno osnovo;
- morebitnemu neustreznemu izkazovanju posameznih ekonomskih kategorij **a) zaradi odpisov terjatev** (op.: tu bo davčni inšpektor zahteval dokazila, iz katerih bo razvidno, da je zavezanec za davek resnično storil vse, da bi kupec poravnal svoj dolg. Če dokazila ne bodo ustrezna, odhodek ne bo davčno priznan. Kot sem že prej omenila, v zakonu ni opredeljeno, kaj se šteje za ustrezno dokazilo, zato lahko pričakujemo, da bo na tem področju prihajalo do spornih odločitev davčnega organa) ali pa **b) zaradi rezervacij** (op.: ne glede na ZDDPO-1, ki rezervacij ne upošteva, je oblikovanje le-teh z računovodskega vidika dopustno. Zato bo moral davčni inšpektor s tem v zvezi še posebej pozorno preveriti ali so postavke rezervacij v predlaganem davčnem obračunu pravilno izkazane);
- velikim odstopanjem posameznih bilančnih postavk glede na preteklo obdobje ali glede na pričakovanja npr. velike nepojasnjene razlike med planom in

realizacijo, bodisi na prihodkovni, bodisi na odhodkovni strani, so lahko znak, da niso evidentirani vsi prihodki ali, da so stroški previsoki;

- nelogični velikosti nekaterih stroškov npr. za reklame, za svetovalne storitve, za povračila stroškov službenih potovanj in podobno, zlasti, če so pravne podlage njihovega nastanka nejasne in nepopolne ali pa jih sploh ni (npr. ohlapna pogodbeno določila; nepopolni in popravljene potni nalogi in obračuni brez ustreznih prilog, manjkajoči elaborati ipd.);
- izdatkom, ki niso neposredno povezani s pridobivanjem prihodkov – takšni so na primer stroški šolnin, tečajev in seminarjev, ki so davčno priznani le, če zavezanec za davek z ustreznimi dokumenti dokaže, da je bilo izobraževanje izvedeno za potrebe podjetja (op.: pravne podlage za upravičenost teh stroškov so: kolektivna pogodba, pogodba o zaposlitvi, akt o sistemizaciji delovnih mest, ustrezen nalog...);
- izdatkom, ki imajo naravo investicij – pri tem bo davčni inšpektor preveril ali pravna oseba pravilno razmejuje vlaganja v osnovna sredstva in vlaganja v tekoče investicijsko vzdrževanje le-teh. Prva namreč povečujejo nabavno vrednost osnovnega sredstva (podaljša se doba koristnosti) in jih ne moremo uvrstiti med stroške, pač pa za vloženi znesek zmanjšamo do takrat obračunani amortizacijski popravek vrednosti, medtem ko izdatki za tekoče investicijsko vzdrževanje sodijo med stroške obdobja in so zatorej tudi davčno priznani;
- terjatvam in obveznostim med povezanimi osebami – kjer se pogosto dogaja, da so izkazani prihodki prenizki, odhodki pa previsoki. Ali pa gre celo za posle, ki nimajo pravne podlage oziroma niso povezani z dejavnostjo poslovanja. V takšnih primerih bo davčni inšpektor za razliko v ceni povečal/zmanjšal osnovo oziroma bo odhodke, ki niso neposredno povezani z ustvarjanjem prihodkov, izvzel iz davčnega obračuna;
- uveljavljenim olajšavam – pri tem gre za kontrolo upravičenosti do zmanjšanja davčne osnove in tudi kasnejšega preverjanja izpolnjevanja predpisanih pogojev, pri čemer so izjemnega pomena ustrezne evidence ter drugi dokazi, ki jih pravna oseba mora zagotoviti;
- nenavadno velikemu obsegu reklamacij in iz tega naslova priznanim dobropisom, zlasti če so odobreni povezanim osebam ali kupcem, ki so kako drugače povezani s pravno osebo (sorodstvene in druge vezi) oziroma, če k dobropisom niso priloženi ustrezni dokumenti, kot so reklamacijski zapisnik, zapisnik o vračilu blaga in druge relevantne priloge. Takšne nepopolne listine bo davčni inšpektor po vsej verjetnosti opredelil kot neverodostojne in jih v obračunu davka ne bo priznal.
- stroškom dela in drugim prejemkom, še posebno, če se izkaže, da so nesorazmerni s številom zaposlenih ali, če njihov delež v prihodkih precej odstopa glede na povprečje v panogi. Tedaj namreč obstaja sum, da gre za

fiktivna izplačila plač oziroma, da plače in drugi prejemki niso v skladu s kolektivno pogodbo oziroma s pogodbo o zaposlitvi;

- finančnim naložbam pravne osebe v kapital drugih podjetij (op.: tu je pomembno poznati kapitalski delež pravne osebe in metodo vrednotenja finančnih naložb, zlasti pri kontroli knjigovodskega evidentiranja udeležb na dobičku);
- preizkušanju prihodkov z različnimi metodami, ki temeljijo na sorazmerju med poslovnimi prihodki in odhodki (npr. metoda pribitka k lastni ceni proizvodov, pri čemer lahko davčni inšpektor kot pribitek upošteva delež dobička, uresničenega v prodajni ceni; ali pa si pomaga z navzkrižno analizo npr. s primerjavo izkazanega prometa na obrazcu DDV-O z izkazanimi prihodki v izkazu poslovnega izida oziroma v obrazcu DDPO-obračunski del);
- morebitnim statusnim spremembam pravne osebe in drugim dogodkom, ki se po presoji davčnega inšpektorja zdijo neobičajni oziroma nelogični ali celo sporni.

5.4. ZAKLJUČEK DIN

Ne glede na vrsto in naravo ugotovljenih nepravilnosti (formalna ali vsebinska napaka) je davčni inšpektor dolžan ta dejstva proučiti in ovrednotiti njihov vpliv na izkazano stanje v davčnem obračunu in posledično na višino davčnega bremena zavezanca za davek.

Pred sestavo zapisnika o rezultatih DIN mora davčni inšpektor zavezanca za davek z dopisom pozvati na sklepni razgovor³⁷. Smisel tega razgovora je, da se zavezanca opozori na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje in seznaniti s pravnimi posledicami ugotovitev DIN ter na davčni učinek teh ugotovitev. Obenem pa sklepni razgovor omogoča, da se morebitna nesoglasja v zvezi z ugotovitvami postopka odpravijo, če zavezanec poda ustrezna pojasnila o spornih dejstvih.

5.4.1. Zapisnik o DIN

Zapisnik o DIN se skladno s 110. členom ZDavP-1 sestavi in vroči zavezancu za davek najkasneje v desetih dneh po končanem pregledu. Zapisnik sestavljajo trije deli:

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

³⁷ Sklepni razgovor ni potreben, če rezultat DIN ne zahteva spremembe obdavčenja ali, če se mu zavezanec za davek odpove ali se mu izogiba (108. člen ZDavP-1).

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

Če se torej zavezanec za davek z ugotovitvami davčnega inšpektorja ne strinja, ima v zakonsko opredeljenem roku (10 dni od vročitve) pravico do vložitve pripomb na zapisnik. S tem je davčnemu zavezancu dana možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločanje davčnega organa, zato mora pripobam obvezno predložiti dokaze, s katerimi argumentira svoje trditve oziroma izpodbija trditve davčnega inšpektorja.

O tem, katera dejstva se bodo v davčnem postopku smatrala za ustrezno dokazana, odloči davčni organ z uporabo t.i. načela »proste presoje dokazov«. Kot navaja Šinkovec (2002, str. 50), »pri tem nikakor ne gre za odločanje na pamet, pač pa je davčni organ dolžan ravnati po temeljnem pravilu, ki od njega zahteva, da skrbno oceni vsak dokaz zase (analiza), ga primerja z drugimi dokazi (komparacija) in na osnovi tega presodi, katera dejstva se štejejo za dokazana (sinteza)«. Samo in zgolj samo s takšnim načinom presojanja je možno doseči končni cilj postopka DIN, ki je, če to še enkrat ponovim, **oceniti lojalnost davčnega zavezanca do države z ugotovitvijo dejanskega stanja kot materialne resnice, ne glede na to ali gre ta v prid ali v breme zavezanca za davek.**

Tudi o odločitvi davčnega organa glede vloženih pripomb na zapisnik DIN je potrebno sestaviti tako imenovani dopolnilni zapisnik in ga v roku 30 dni od prejema pripomb vročiti zavezancu za davek. Pripombe k dopolnilnemu zapisniku po ZDavP-1 niso dopustne.

5.4.2. Odmerna odločba

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

Izrek odmerne odločbe mora vsebovati (115. člen ZDavP-1):

- vrsto davka, davčno osnovo in davčno stopnjo;
- znesek morebitnih preplačanih akontacij davka;
- nalog zavezancu, da plača davek in obresti ter rok plačila;

- navedbo, da je na odločbo dopustna pritožba (15 dni od prejema odločbe) in da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe;
- navedbo, da bo davek, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan (davčna izvršba) ter
- obrazložitev odločbe, s katero se izrek odločbe na razumljiv način utemelji.

5.5. VLOGA GOSPODARSKEGA REVIZORJA PRI NADZIRANJU DDPO

Pri DDPO ima pomembno vlogo tudi gospodarski revizor, ki je dolžan revidiranca opozoriti na napake v zvezi z obdavčenjem, ki jih pri revidiranju računovodskih izkazov ugotovi. Pri tem je dolžan tudi oceniti vpliv ugotovljenih napak na izkazovanje bilančnih postavk in posledično na davčni obračun. Za razliko od davčnega inšpektorja, ki ne tolerira nobenih nepravilnosti, lahko gospodarski revizor manjše napake oziroma nepravilnosti, ki ne presegajo t.i. praga pomembnosti, »zanemari« v tem smislu, da odgovorne osebe sicer opozori nanje, medtem ko na izraženo mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov te napake ne vplivajo. Povsem drugače pa je pri napakah in nepravilnostih, ki so bodisi po vrednosti ali po naravi oziroma po kontekstu tako pomembne, da imajo za posledico izkazovanje pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih. V takih primerih se morajo ugotovljene nepravilnosti in/ali napake odraziti v mnenju. To pomeni, da je glede na okoliščine revizor dolžan podati mnenje s pridržkom oziroma negativno mnenje in še več, če gre pri tem za dejanja, ki bi utegnila pomeniti prevaro ali davčno utajo, potem mora o tem obvestiti tudi pristojne organe pregona.

Torej vidimo, da je vloga gospodarskega revizorja pri nadziranju DDPO večplastna. Tako revizor na eni strani opozarja na napake, ki vplivajo na obdavčitev, na drugi strani daje nasvete, kako naj zavezanec te napake na zakonit način odpravi, vzporedno ali hkrati s tem pa revizor tudi preprečuje in/ali odkriva razne prevare, ki se najpogosteje dogajajo prav na področju davkov. In končno so povzetki revizijskih poročil zanesljivo in pomembno gradivo, na katerega se opirajo ne le uporabniki računovodskih informacij, pač pa tudi davčni inšpektorji, zlasti v fazi priprave na DIN.

5.6. NAJPOGOSTEJŠE NEPRAVILNOSTI, UGOTOVLJENE PRI NADZIRANJU DDPO

Pred obravnavo konkretnih nepravilnosti v zvezi z obračunom DDPO si v tabeli št. 5 na naslednji strani oglejmo nekaj statističnih podatkov, ki sem jih pridobila od GDU.

Tabela št. 5: Število pravnih oseb - zavezancev za DDPO, število inšpekcijskih pregledov in število ugotovljenih nepravilnosti v zvezi z DDPO za obdobje 1998 – 2005

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

Vir: GDU/Podatkovno skladišče DURS (podatki posredovani po elektronski pošti dne 9.5. 2006)

Iz prikazanih podatkov v tabeli št. 5 lahko razberemo, da je bilo v obdobju 1998-2005 v register davčnih zavezancev povprečno vpisanih 88.856 pravnih oseb. V tem časovnem terminu je bilo opravljenih skupno 3.484 inšpekcijskih pregledov DDPO, kar pomeni, da je bilo na leto v povprečju pregledanih 436 pravnih oseb ali 0,49 odstotka vseh registriranih. Čeprav je glede na celotno populacijo delež opravljenih pregledov izjemno majhen, pa podatka o številu zavezancev, pri katerih so bile ugotovljene nepravilnosti, ne smemo zanemariti. Ta podatek je namreč več kot zaskrbljujoč, saj kaže na to, da je v obravnavanem obdobju DDPO nepravilno obračunalo kar 81,8 % do 88,3 odstotka nadziranih pravnih oseb.

Gledano z vsebinskega vidika so bile nepravilnosti zelo različne, zato sem v spodnjih alineah navedla tiste, ki so bile v postopkih nadziranja DDPO v letih 2004/2005 najpogosteje ugotovljene oziroma tiste, ki so bile po moji presoji najbolj neverjetne ³⁸:

- zavezanec je obračunal davek na podlagi: 1. nepravilnega vključevanja odhodkov iz naslova dolgoročnih rezervacij za vlaganja v osnovna sredstva; 2. neupravičenega uveljavljanja davčnih olajšav za vlaganja v osnovna sredstva, ko ta še niso bila dobavljena, olajšavo pa je utemeljeval na podlagi danih avansov in 3. vključevanja odhodkov za storitve tujih lastnikov na podlagi neverdostojnih knjigovodskih listin ter 4. nepravilnega izkazovanja prihodkov in odhodkov pri trgovanju z vrednostnimi papirji po transfernih cenah s povezanimi osebami;

³⁸ Povzeto iz Davčnih Biltenov za leto 2004 in 2005.

- pri zavezancu obresti za dana posojila povezanim osebam niso bile zaračunane, medtem ko so bile obresti do drugih kupcev vključene med prihodke po sistemu plačane realizacije;
- zavezanec je neupravičeno zmanjševal prihodke na podlagi izdanih dobropisov, ki jih davčni inšpektor zaradi neustreznih dokazil ni mogel opredeliti kot verodostojne knjigovodske listine;
- dividende, ki so pripadale tujim pravnim osebam, so bile izplačane na račune domačih pravnih in fizičnih oseb;
- pri večjem številu zavezancev je bilo ugotovljeno, da pri izplačevanju osebnih in drugih prejemkov, davki in prispevki niso bili pravilno obračunani. Najpogostejše nepravilnosti se nanašajo: 1. na delna izplačila plač v obliki potnih stroškov in v obliki vrednostnih bonov; 2. na izplačila previsokih odpravnin ob upokojitvi ter 3. na bonitete, kot so: plačevanje različnih vrst zavarovanj, rekreacije ter nadstandardnih zdravstvenih pregledov za nekatere zaposlene. Za tri delavce je bilo tudi ugotovljeno nepravilno obračunavanje dodatka na delovno dobo ter napačen obračun plač po višjem plačilnem razredu, kot izhaja iz njihove pogodbe o zaposlitvi;
- med odhodke zavezanca so bili vključeni neupravičeni stroški goriva → nekatera točenja goriva so bila opravljena s plačilno kartico Magna, ki se je glasila na ime direktorja zavezanca za davek. V tem delu je davčni inšpektor ugotovil, da je direktor to kartico uporabljal tudi, ko je bil v tujini na službenem potovanju z lastnim osebnim vozilom, za katero je dobil izplačano povračilo kilometrine. To pa pomeni, da so bili v tem primeru stroški goriva dvakrat vknjiženi med odhodke zavezanca;
- pri preveritvi stroškov vzdrževanja je bilo ugotovljeno, da je zavezanec mednje vknjižil tudi račune za opravljena dela na poslovni zgradbi. Po podrobnejši preveritvi teh računov v povezavi z njihovo vrednostjo, je inšpektor presodil, da nekateri od teh stroškov podaljšujejo dobo koristnosti poslovne zgradbe, kar pomeni, da jih zavezanec ne bi smel knjižiti med stroške vzdrževanja oziroma teh odhodkov posledično ne bi smel vključiti v davčni obračun;
- pri pregledu stroškov šolnin je bilo ugotovljeno, da je zavezanec za davek med svoje odhodke evidentiral prejete račune za vpis in stroške šolanja sina direktorja, ki pri zavezancu za davek ni bil zaposlen. Davčni organ je zato te stroške izvzel iz davčne osnove in jih obenem opredelil kot nagrado in podoben prejemek, izplačan fizični osebi ter v skladu s 4. alinejo prvega odstavka 15. člena in s 5. alinejo 16. člena ZDoh od tega zneska obračunal davek od osebnih prejemkov;
- pri izkazovanju stroškov dnevnic in kilometrin so bile pri zavezancu nepravilnosti ugotovljene z vzporednim preverjanjem potnih nalogov, evidenc o uporabi službenih vozil, prejetih računov za gostinske storitve ter računov za gorivo in cestnine. Pri tem se je izkazalo, da so bile štiri osebe zavezanca za

davek nekajkrat »istočasno na dveh mestih«. Nadalje so bili k potnim nalogom priloženi listki cestnin od drugih dni oziroma iz druge relacije. Prav tako je bilo ugotovljeno, da so bile prek službene plačilne kartice koriščene gostinske usluge za prehrano, čeprav so osebe prejele dnevnice kot nadomestilo za stroške prehrane med službenim potovanjem. Vse to je vzbudilo sum o verodostojnosti knjigovodskih listin oziroma potnih nalogov, zato je davčni inšpektor stroške iz tega naslova izločil iz odhodkov;

- v več primerih so bili tudi stroški reprezentance neupravičeni. Pri tem je šlo tako za formalne, kakor tudi za vsebinske nepravilnosti, kot na primer: 1. iz računov za gostinske storitve ni bil razviden niti poslovni partner niti poslovni namen oziroma razlog pogostitve; 2. med reprezentančne stroške so bili knjiženi tudi računi za kopalniško garnituro, razne DVD zgoščenke, umetniške slike, televizor, ženske in moške ročne ure, večje količine žganih pijač ter 3. tudi računi za športne rekvizite od košarkaške žoge do tenis loparjev in podobno. Vse navedeno je v nasprotju s 40. členom ZDDV, po katerem je določeno, da so reprezentančni stroški zgolj stroški za pogostitev in zabavo ob poslovnih ali družabnih stikih, stroški za prehrano in pijačo ter stroški za nastanitev. Iz tega razloga je bila davčna osnova povečana v višini omenjenih stroškov, obračunana pa je bila tudi boniteta, saj je davčni inšpektor presodil, da imajo vsi naštetih izdatki značaj privatnosti;
- davčni zavezanec je neupravičeno uveljavljal davčno olajšavo za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva, ki so bila vgrajena v objekt, ki je v lasti fizične osebe;
- pri zavezancu so bili vknjiženi fiktivni računi za stroške cenitev nepremičnega premoženja. K računom so bili priloženi ponarejeni elaborati in specifikacije opravljenih del cenilca, kar je inšpektor ugotovil z navzkrižnim ugotavljanjem terjatev pri dobavitelju. Pri tem se je izkazalo, da obračunane storitve v resnici niso bile opravljene, saj dobavitelj do zavezanca ni imel izkazanih nikakršnih terjatev in tudi sicer med njima v davčnem obdobju ni bilo mogoče ugotoviti nobenih finančnih poti.

Glede na vsebino navedenih nepravilnosti lahko povzamem sledeče. Dejstvo je, da so bili zaradi napak odhodki in/ali prihodki v poslovni bilanci napačno izkazani in posledično tudi davčna osnova ni bila pravilna. Prav tako je neizpodbitno tudi dejstvo, da so bile pri inšpeciranih zavezancih za davek domala ne vse ugotovljene napake posledica namernih dejanj oziroma zavestnih ravnanj oseb, ki so bile za to odgovorne. V predstavljenih zadevah namreč ni šlo za tiste vrste napačnih vknjižb, ki bi jih utegnili povzročati zapleteni predpisi, temveč je šlo za preproste poslovne dogodke, pri katerih pravilno evidentiranje v poslovne knjige ne bi smelo povzročati težav. Zatorej izgovor, »tako smo ravnali, ker nismo vedeli...«, v teh primerih pač ni in tudi ne more biti sprejet kot opravičljiv razlog za nastale nepravilnosti.

5.7. PREDSTAVITEV REZULTATOV ANKETE O DAVČNEM NADZORU, DDPO IN ZDDPO-1

V tej točki bom predstavila rezultate ankete, ki je bila izvedena v času od 5.4. do 31.5.2006. Vprašalnik sem po predhodnem telefonskem razgovoru poslala šestdesetim pravnim osebam preko elektronske pošte. Navkljub obljubi, da bodo anketo zagotovo izpolnili, mi je do dogovorjenega datuma odgovore poslalo le 41 pravnih oseb, kar pomeni, da je odgovorilo 68,3 % vseh zaprosenih anketirancev. Med njimi je bilo šest malih (14,6 %), šestnajst srednjih (39,1 %) in devetnajst velikih podjetij (46,3 %). Na trgu delujejo različno dolgo in sicer so štiri (9,8 %) anketirana podjetja na trgu že več kot 40 let; devet (21,9 %) jih deluje med 30 in 40 let; enaindvajset (51,2 %) med 20 in 30 let; manj kot 20 let pa posluje sedem (17,1 %) anketiranih podjetij.

Zavedam se, da vzorec po obsegu še zdaleč ni dovolj reprezentativen, da bi na njegovi osnovi rezultate preprosto posplošila na celotno populacijo (op.: za takšno raziskavo bi jih morala anketirati vsaj 10 %, to pa predstavlja približno 10.000 pravnih oseb), vendar to tudi ni bil moj cilj. Z anketo sem namreč želela zgolj nekoliko širše preveriti, kako se prej obravnavane teme dejansko odražajo v naši poslovni praksi, torej neposredno pri zavezcih za davek.

Na osnovi navedenega sem anketno, ki je priložena specialističnemu delu (glejte prilogo št. 1), razvrstila v tri sklope vprašanj. Prvi sklop obsega vprašanja o davčno inšpekcijskem nadzoru, drugi se nanaša na davek od dohodkov pravnih oseb, tretji sklop pa zajema vprašanja o samem Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Rezultati ankete so navedeni v nadaljnjem besedilu.

Razen enega anketiranca so se vsi v praksi že soočili z DIN. Tako je v obdobju od 1992 do 2005 dvaintrideset anketirancev (78,1 %) davčni inšpektor obiskal 1 do 3-krat; sedem anketirancev (17,1 %) 4 do 5-krat; pri enem anketirancu (2,4 %) je bil DIN opravljen več kot 5-krat; kot rečeno, pa eno izmed anketiranih podjetij v tem obdobju ni imelo inšpekcijskega nadzora, zato sem ga v tem delu pri vprašanih od 2 do 6 izločila iz obravnave.

Najpogosteje je šlo za celostni nadzor poslovanja – tako je bilo v šestnajstih (40,0 %) primerih. DDPO, skupaj z davčnimi olajšavami, je davčni inšpektor pregledal pri sedmih anketirancih (17,5 %). Osem anketirancev (20,0 %) je označilo kot predmet pregleda dohodnino, obračun plač in prispevke. Pri šestih anketirancih (15,0 %) je bil pregledan DDV, trije pa so označili, da je inšpektor pregledoval »drugo«. Med slednjimi je eden navedel »statusne spremembe«, medtem ko dva anketiranca nista eksplicitno navedla, katere kategorije so bile dejansko pregledane.

Glede dolžine trajanja DIN so bili odgovori sledeči: v petih primerih (12,5 %) je DIN trajal nad 5 do 10 dni; pri treh anketirancih (7,5 %) se je davčni inšpektor zadržal nad 10 do 15 dni; pri trinajstih anketirancih (32,5 %) je nadzor trajal od 15 do 20 dni; nad 20 dni pa je DIN trajal v devetnajstih primerih, torej pri 47,5 % vseh anketiranih podjetij, kar je sodeč po tem, da je bilo opravljenih veliko celostnih pregledov, dokaj razumljivo.

Na vprašanje ali so bile pri DIN ugotovljene nepravilnosti je dvaintrideset anketirancev odgovorilo z »DA«. Število je presenetljivo, a vendar, če gre verjeti odgovorom (in ne vem zakaj ne?), potem velja, da je kar 78,1 odstotka anketiranih pravnih oseb pri izpolnjevanju davčnih obveznosti v obdobju 1992-2005 delalo napake.

Ob relativno velikem odstotku napak, sem pričakovala, da večina vprašanih ne bo zadovoljna z izvedbo DIN, vendar je bilo ravno obratno. Le štirje so namreč izrazili nezadovoljstvo, ker je bil po njihovem mnenju davčni inšpektor nestrokovn, samovoljen in nekorekten, dva pa sta odgovorila, da glede korektnosti nimata pripomb, pač pa ju je motila inšpektorjeva »počasnost«. Medtem ko so vsi ostali, to je 85 % anketirancev, izvedbo DIN bodisi pohvalili oziroma v zvezi s tem niso navedli nikakršnih pripomb.

Iz odgovorov na drugi sklop vprašanj, ki so se nanašala na DDPO, sem razbrala naslednje značilnosti:

1. Projekcije davčnega izkaza izdeluje le 5 anketiranih pravnih oseb ali 12,2 % vseh anketirancev. Med tistimi, ki tovrstnih projekcij ne izdelujejo (36 anketirancev) jih je 66,7 % (24 p.o.) kot razlog navedlo »ne zdi se nam potrebno«; 13,9 odstotka vprašanih (5 p.o.) je izjavilo »te storitve računovodski servis ne opravlja«; 5,6 % ali 2 anketiranca sta navedla »davčni svetovalci, ki bi jih za to potrebovali, so predragi«. Prav tako sta dva anketiranca odgovorila »nimamo ustreznega kadra«. Trije ali 8,3 % tistih, ki davčnih predračunov ne pripravljajo, pa je odgovorilo v tem smislu, da to zaradi prepogostega spreminjanja davčnih predpisov ne bi imelo nikakršnega učinka.
2. Pri velikih pravnih osebah (op.: naj spomnim, da je bilo teh med vsemi anketiranimi 19) obrazce DDPO izpolnjujejo vodje računovodstva, ki imajo vsi, razen dveh z višjo, visoko strokovno ali univerzitetno izobrazbo. V glavnem imajo te osebe nad 15 do 20 let delovnih izkušenj (sedem celo nad 20 let). Prav vsi izmed njih so navedli, da je pri izdelovanju davčnega izkaza izobrazba pomembna, delovne izkušnje pa so označili kot zelo pomembne. Glede navodil DURS jih je 42,11 % ali 8 velikih pravnih oseb mnenja, da navodila niso dovolj jasna.
3. Od šestnajst srednje velikih podjetij, ki so odgovorila na anketo, pri devetih obrazec DDPO izpolnjuje samostojni referent (štirje imajo srednjo, dva višjo, trije pa visoko strokovno ali univerzitetno izobrazbo). Pri eni pravni osebi ima to nalogo vodja gospodarskega sektorja, ki je po izobrazbi magister ekonomskih znanosti. Pri šestih anketirancih te skupine pa je izdelovanje davčnega obračuna podobno, kot pri velikih pravnih osebah, poverjeno vodjem računovodstva, od katerih imata dve osebi srednjo, tri visoko ali univerzitetno, ena pa višjo izobrazbo. Odgovori glede delovnih izkušenj kažejo, da ima ena izmed teh oseb 5 do 10 let delovnih izkušenj, tri osebe 15 do 20 let, ostalih dvanajst oseb pa na tem področju dela že več kot 20 let. Pri tej skupini anketirancev sem tudi zaznala, da so bili odgovori glede pomena izobrazbe in izkušenj zelo različni. Tako je samo ena pravna oseba obe kategoriji označila kot zelo pomembni, šest

jih je izjavilo, da izobrazba sploh ni pomembna, pač pa so zelo pomembne izkušnje, štirje anketiranci so označili izobrazbo kot pomemben, izkušnje pa kot srednje pomemben dejavnik, pet pa jih je bilo mnenja, da je izobrazba malo pomembna in da so izkušnje pomembne. Glede razumljivosti navodil DURS se je trinajst anketirancev ali 81,2 odstotka srednje velikih pravnih oseb strinjalo z odgovorom, da so navodila DURS popolnoma razumljiva, dva sta odgovorila z »NE«, medtem ko je ena srednje velika pravna oseba s tem v zvezi označila odgovor »DELNO«.

4. Pet malih pravnih oseb pri tem sklopu vprašanj ni podalo odgovorov (op.: v opombi so navedli, da jim te storitve opravlja računovodski servis). Pri eni mali pravni osebi, ki je v tem delu odgovorila, pa za davčni obračun skrbi direktor, ki ima nad 20 let delovnih izkušenj in univerzitetno izobrazbo. Obe kategoriji, torej izobrazba in izkušnje, sta bili označeni kot pomembni. Kar zadeva razumljivost navodil DURS pa je ta pravna oseba izjavila, da so navodila popolnoma razumljiva.

Kot rečeno, je tretji del ankete zajemal vprašanja v zvezi z ZDDPO-1. Ker dve pravni osebi nista odgovorili na ta sklop vprašanj, sem pri obdelavi upoštevala devetintrideset preostalih anketirancev.

Z novostmi zakona se je dvaindvajset anketirancev seznanilo na seminarjih, preko člankov v IKS in preko pojasnil DURS. Pet jih je označilo samo seminar kot vir informacij. Sedem se jih je glede novosti posvetovalo z gospodarskim revizorjem (dva od teh sta se s tem seznanila tudi preko člankov v IKS). Štirje anketiranci so v zvezi s tem označili vse ponujene odgovore, medtem ko je ena pravna oseba navedla, da so pri njih spremembe v glavnem zaznali sami s primerjavo starega in novega zakona, delno pa tudi z izmenjavo informacij s poslovnimi partnerji.

Glede razumljivosti zakona je le 10,3 odstotka anketirancev (štiri pravne osebe) odgovorilo, da je ZDDPO-1 napisan povsem jasno in razumljivo. Dvajset pravnih oseb ali 51,3 % anketirancev je bilo mnenja, da so nekatere določbe zakona nerazumljive. Da je nerazumljivih veliko zakonskih odločb, je označilo trinajst pravnih oseb (33,3 %). Dve pravni osebi (5,1 %) pa sta pri tem vprašanju odgovorili z »NE«, kar pomeni, da se jima zdi zakon popolnoma nerazumljiv.

Na tretje vprašanje tega dela ankete, ki se je nanašalo na mnenje glede davčne obravnave oslabitev, popravkov vrednosti in rezervacij, so trije anketiranci odgovorili, da je takšno obravnavanje teh kategorij ustrezno, dva sta označila, da to za njih ni pomembno, vsi ostali, to je štirinintrideset pravnih oseb ali 87,2 odstotka anketirancev pa se s takšno ureditvijo ni strinjalo.

Po pričakovanju, sem v zvezi z odloženimi davki dobila malo odgovorov. Tako trideset anketirancev (76,9 %) na to vprašanje sploh ni odgovorilo. Pri tistih devetih pravnih osebah, ki so navedle svoje mnenje, pa se je pokazalo, da oseba, ki je izpolnjevala anketo, tega instituta ne pozna oziroma ga ne pozna dobro. Njihove odgovore sem navedla v alineah na naslednji strani:

- »Odloženi davki imajo svoj pomen v manjših podjetjih in podjetjih, kjer ni enakomernega gibanja« (op.: kaj so imeli pri tem v mislih, ne vem).
- »Odloženi davki so verjetno smiselni pri pomembnih zadevah« (op.: dejansko je res tako, saj se terjatve in obveznosti za odloženi davek v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih pripoznajo za pomembne zneske, torej le v primerih, če bi opustitev pripoznanja le-teh lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov računovodskih izkazov).
- »Odloženi davki so sigurno pozitivna sprememba v naši davčni zakonodaji«.
- »Odloženi davki se nam zdijo v redu«.
- »Odloženi davki ne pomenijo nič drugega, kot dodatno evidenco«.
- »Do sedaj se z odloženimi davki še nismo srečali« (op.: seveda, saj stari ZDDPO ni vseboval določb, ki bi povzročale odloženi davek, razen možnosti prenosa davčne izgube v prihodnja obdobja).
- »Odloženi davki so novost, ki pa se zagotovo ne bo dolgo obdržala«.
- »O odloženih davkih nimamo nikakršnega mnenja, ker tega pojma ne poznamo« (op.: ta odgovor je bil po mojem mnenju najbolj pošten).
- »Ni nam jasno, da terjatve za odloženi davek reproducirajo prihodke za odloženi davek. Omenjeni prihodki za odloženi davek povečujejo čisti dobiček, ki se ga lahko razdeli v letu obračuna« (op.: ta odgovor mi ni razumljiv)

Na zadnje vprašanje »Ali bi zakonodajalcu predlagali kakšno spremembo?« je osemindvajset anketirancev odgovorilo z »NE«. To pomeni, da se 71,8 odstotka vprašanih v celoti strinja z obravnavanim zakonom, kar je sodeč po odgovorih na drugo in tretje vprašanje iz tega sklopa povsem nelogično. Glede na rezultate teh dveh vprašanj sem namreč pričakovala, da bo pri zadnjem vprašanju večina anketirancev obkrožila »DA« in zraven predlagala ustrezne spremembe. Dejansko pa se je za ta odgovor odločilo samo enajst anketirancev, od katerih so spremembe predlagali le štirje. Tako je eden predlagal znižanje davčne stopnje na 15 %; drugi anketiranec je predlagal, naj se davčna zakonodaja sprejme enkrat za vselej in naj se le-ta ne spreminja z vsako menjavo finančnega ministra. Tretji predlog je vezan na oslabitve, pri čemer je avtor predlagal, naj bi bili zneski oslabitev v istem davčnem obdobju tudi z davčnega vidika priznani kot odhodki. Četrty anketiranec pa je predlagal, da bi zakonodajalec naredil največ koristi, če bi davek od dohodkov pravnih oseb preprosto ukinitil.

6. SKLEP

Davek od dohodkov pravnih oseb sodi med neposredne davke, ki ga davčni zavezanci po principu samoobdavčitve obračunajo in plačajo po stopnji 25 % od davčne osnove, ki jo predstavlja dobiček, ugotovljen po davčnih predpisih in izkazan v davčnem obračunu zavezanca.

V splošnem velja, da o pravilnosti izkazanih davčnih obveznosti tako v smislu njihove skladnosti s strokovnimi pravili, ki veljajo za izdelovanje računovodskih izkazov in s pravili davčne zakonodaje, kakor tudi v smislu verodostojnosti in resničnosti knjigovodskih listin in drugih pravnih podlag, ki izpričujejo nastanek poslovnih dogodkov, odločajo oziroma presojujejo davčni inšpektorji v okviru celostnega ali pa delnega davčnega inšpekcijskega nadzora.

Če izhajam iz znanega pregovora »kdor dela, tudi greši«, potem me dejstvo, da se ne glede na vrsto davka, ki je predmet nadzora, skoraj pri vsakem DIN izkažejo napake, pravzaprav ne preseneča. Vendar to ne pomeni, da smatram, da lahko potemtakem napake kar zanemarimo, temveč sem mnenja, da prav številčnost napak terja podrobnejšo obravnavo ne samo njihove vsebine oziroma narave, ampak tudi razlogov za njihov nastanek.

V uvodnem delu sem navedla, da ponavljajočim se napakam pri obračunavanju DDPO botruje več vzrokov, med temi pa sem izpostavila dva in sicer zapletenost zakonodaje na eni strani ter nezadostno poznavanje le-te na drugi strani.

Da je zakonodaja, ki ureja področje davkov, resnično zapletena in iz tega razloga težko razumljiva za vse subjekte, torej za tiste, ki so jo dolžni uporabljati, kot tudi za tiste, ki so zadolženi za kontrolo njenega izvajanja, sem dokazala skozi predstavljene vsebine drugega, tretjega in četrtega, pa tudi v točkah od 5.1. do 5.5. petega poglavja. Prav zaradi visoke stopnje težavnosti predpisov sem v teh poglavjih poskušala na kar se da preprost način zajeti, pojasniti in opozoriti na čim več vsebin, za katere menim, da jih zavezanci za lažje razumevanje obračunavanja in nadziranja DDPO morajo poznati.

S predstavljenim besedilom v točkah 5.6. in 5.7. petega poglavja pa sem želela potrditi drugo izhodiščno hipotezo, v kateri sem predpostavila, da je dovršen del krivde za napake, ki se v zvezi z DDPO pojavljajo, potrebno naprtiti samim davčnim zavezancem.

Čeprav mi majhno število pravnih oseb, ki sem jih zajela v anketo, ne dopušča posploševanja rezultatov, smatram, da sem na ta način vendarle dobila zadostne dokaze v podporo k tej drugi hipotezi, še posebej, če anketo obravnavamo v povezavi z dejanskimi ugotovitvami davčnih inšpektorjev.

Tako lahko rečem, da je bila vsebina napak edino, česar na začetku pisanja tega specialističnega dela nisem pričakovala. Bila sem namreč prepričana, da se na tem področju ugotovljajo predvsem takšne nepravilnosti, ki izvirajo iz nerazumevanja posamičnih določb zakona. Dejansko pa se je izkazalo, da gre za povsem banalne napake, ki se po preprosti logiki ne bi smele dogajati. Toda dejstvo je da se, čeprav po nepotrebnem, vseeno dogajajo. Zato menim, da so te napake zgolj nazoren pokazatelj

okolščin, značilnih za podjetja s samovoljnim načinom vodenja, kjer imajo interesi posameznikov očitno prednost pred interesi podjetja, četudi je s tem kršena zakonodaja. Ali drugače povedano, narava ugotovljenih napak kaže na okoliščine, v katerih argument moči (beri volja posloводства) zmaguje nad močjo argumentov (beri opozorila knjigovodij oziroma računovodij). To pa hkrati pomeni, da že pri samih davčnih zavezancih ni prave volje za odpravo napak, zato se bodo le-te v takšni ali podobni obliki po vsej verjetnosti tudi v prihodnosti pojavljale. Če k temu dodam še domnevne težave v zvezi z novostmi, ki jih je prinesel ZDDPO-1 in posledice, ki jih bodo prinesle spremembe računovodskih standardov (že za davčni obračun 2006), potem je izpostavljen problem še toliko bolj pereč.

Zaradi vsega navedenega se mi zdi vprašanje, kaj bi bilo na tem področju potrebno storiti, še kako na mestu. Pravega odgovora na to seveda nima nihče, osebno pa sem prepričana, da bi se z večjim obsegom inšpekcijskih pregledov DDPO (op.: spomnimo se, da je z vidika pravilnosti obračunanega DDPO pregledanih manj kot pol odstotka registriranih pravnih oseb) in uzakonjenim sankcioniranjem odgovornih oseb pozitivni rezultati zagotovo kaj kmalu pokazali.

To trditev utemeljujem s preprosto aplikacijo na nek cestni odsek, kjer se zaradi neprimerne hitrosti prometne nesreče pogosto dogajajo. In kaj naredijo organi policije? Na tem odseku ceste pač poostrijo radarsko kontrolo, napišejo nekaj plačilnih nalogov in že so tu pozitivni učinki. Zaradi bojazni, da bi jih utegnila presenetiti kontrola hitrosti, namreč tudi tisti vozniki, ki sicer ne upoštevajo cestno prometnih predpisov, praviloma zmanjšajo hitrost svojega avtomobila, kar posledično vpliva tudi na manj nesreč.

Nedvomno bi lahko našla še veliko podobnih primerjav iz vsakdanjega življenja, kajti ljudje smo na žalost takšni, da se pravil, zakonov in drugih zapovedi precej bolj držimo tedaj, ko vemo, da nas nekdo nadzira. Da zavezanci za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb pri tem niso nikakršna izjema, pa smo se skozi vsebino točke 5.6. tega specialističnega dela lahko tudi sami prepričali.

LITERATURA IN VIRI

Literatura

1. Conessen Sijbren: Key Issues in Tax Reform. What kind of Corporation Tax? Amsterdam: North Holland Publishing Company, 1993. 475 str.
2. Čaplo Romana: Računovodski vidik zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in njegova uporaba pri davčnem poslovanju podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 87 str.
3. Čokelec Stanko: Davčno revidiranje. Zbornik referatov 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, reviziji in poslovnih financah. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 271-282.
4. Čokelec Stanko: Bilanciranje. Gradivo za program usposabljanja računovodij. Ljubljana: Zavod za tehnično izobraževanje, 1998. 224 str.
5. Čokelec Stanko: Davčna morala. Zbornik referatov 32. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, reviziji in poslovnih financah. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 353-373.
6. Donald H. Taylor, G. William Glezen: Revidiranje-zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1080 str.
7. Generalni davčni urad Republike Slovenije: Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja. Ljubljana, 2004.
8. Generalni davčni urad Republike Slovenije: Navodilo za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor. Ljubljana, 2004.
9. Guzina Barbara: Davčna bilanca podjetja. Časnik Finance, Ljubljana, 2006, 36, str. 8-9.
10. Hieng Romana: Davčni izkaz-davek od dobička. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 17 str.
11. Hieng Romana: Obdavčitev davka od dohodkov pravnih oseb. Revija za računovodstvo in finance IKS. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, 1-2, str. 195-220
12. Hieng Romana: Zgled obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Revija za računovodstvo in finance IKS. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, 4, str. 142-152.
13. Horvat Tatjana, Guzina Barbara, Mlakar Petra: Uporaba Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v praksi. Časnik Finance. Ljubljana, 2004, 53, str. 3-12.
14. Jelčič Barbara, Jelčič Božidar: Porezni sustav i porezna politika. Zagreb: Informator, 1988, XII, str. 438-440.
15. Jerman Saša: Davčno revidiranje. Študijsko gradivo za predmet Davčna revizija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. str. 52.

16. Jerman Saša: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice.Seminar. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 23 str.
17. Karneža Sintič Darja: Davčno inšpiciranje. Študijsko gradivo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 36 str.
18. Koletnik Franc: Uvod v davčno revidiranje.Študijsko gradivo. Maribor: Univerza v Mariboru, Ekonomska poslovna fakulteta, 2005. 58 str.
19. Macarol Božena, Drobež Mateja: Kako si zagotoviti davčno priznane odhodke in korekten davčni postopek. Prvi posvet Časnika Finance. Ljubljana, 2003. 44 str.
20. Mayr Branko: Problemi delovanja davčnega sistema v Sloveniji. Zbornik referatov 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 313-331.
21. Meigs Rober F., Meigs Walter B., Meigs Marx A.: Financial accouting. Eight edition. New York: McFraw – Hill, 1995. 685 str.
22. Mednarodni računovodski standard 12. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 63 str.
23. Odar Marjan: Revidiranje računovodstva. Študijsko gradivo in zapiski predavanj. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 34 str.
24. Odar Marjan: Obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb- sestavitev davčnega obračuna. Študijsko gradivo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2006. 21 str.
25. Olšak Nina: Davčna politika podjetja – Zakaj so interni pravilniki pomembni? Gospodarski vestnik . Ljubljana, 2001, 21, str. 62-63.
26. Perme Vili: Učinkovitost davčnega inšpiciranja – revidiranja. Ljubljana: Iteo-Abeceda, 2000. 36 str.
27. Prislan Barbara: Sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Revija za računovodstvo in finance IKS. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 2006,3, str. 186-189.
28. Sholes S. Myron, Wolfson A. Mark: Taxes and Business Strategy – a Planing Approach. New Jersey: Prentice-Hall, 1992. 515 str.
29. Senjur Marjan: Makroekonomija malega odprtega gospodarstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 501 str.
30. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 273 str.
31. Šircelj Andrej: Davek na dobiček pravnih oseb. Davčna šola-zbirka gradiv. Maribor: Davčni inštitut, 2002, str. 180-195.
32. Vezjak Blanka: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), na področju terjatev in obveznosti, rezervacij, prihodkov in odhodkov ter računovodskih izkazov. Seminar. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 8 str.
33. Vezjak Blanka: Revidiranje poslovanja. Revija za računovodstvo in finance IKS. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 2003,9, str. 68-73.

Viri

1. Davčni bilteni: Nepravilnosti ugotovljene v inšpekcijskih pregledih. 2004,2005
2. Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2005. Ljubljana: Generalni davčni urad, 2005.
3. Pravilnik o obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 18/06)
4. Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Uradni list RS, št. 130/04)
5. Pravilnik o vpogledu v davčne evidence (Uradni list RS, št. 84/05)
6. Pravilnik o vodenju evidenc o davčnih preiskavah (Uradni list RS, št. 84/05)
7. Pravilnik o izobraževanju, izpopolnjevanju in usposabljanju pooblaščenih uradnih oseb Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 34/06)
8. Pravilnik o službeni izkaznici in znački davčnega inšpektorja in davčnega izterjevalca (Uradni list RS, št. 33/05)
9. Pravilnik o načinu izvajanja pooblastil davčnih inšpektorjev (Uradni list RS, št. 38/06)
10. Pravilnik o evidenci o kršitvah davčnih in drugih predpisov, za izvajanje katerih je pristojna davčna služba in o ravnanju s podatki, ki so izločeni iz evidenc (Uradni list RS, št. 38/06)
11. Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, št. 142/04, 7/05 in 60/05)
12. Zakon o kazenskem postopku (Uradni list RS, št. 96/04)
13. Zakon o davčni službi (Uradni list RS, št. 54/04 in 59/05)
14. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 54/04, 25/05 in 56/05)
15. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 14/03-UPB1)
16. Zakon o splošnem upravnem postopku (uradni list RS, št. 80/99)
17. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 7/05)
18. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06)
19. Zakon o prekrških (Uradni list RS, št. 7/03)
20. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 21/06)
21. (http://www.sigov.si/mf/slov/tekib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2005.xls) , 29.3.06
22. (<http://www.gov.si/durs/index.php?lg=sl&f=ttt.html>), 29.3.06
23. (<http://www.gov.si/durs/index.php?id=1709>), 2.4.06.
24. (<http://www.gov.si/durs/index.php?f=3765>), 13.4.06.
25. (<http://www.gov.si/durs/index.php?f=14,09,01.html>), 13.4.06.

ANKETA**I. SPLOŠNI PODATKI O PRAVNI OSEBI**

LETO USTANOVITVE: _____

ŠTEVILO ZAPOSLENIH: _____

VELIKOST PODJETJA : veliko srednje malo

II. DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR (DIN)**1. Kolikokrat vas je v obdobju 1992-2005 obiskal davčni inšpektor?**

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

2. Kaj je bil predmet DIN?

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

3. Ali so bile pri DIN ugotovljene nepravilnosti?

DA NE

4. Koliko časa je trajal DIN?

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

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

DA NE DELNO

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

III. DAVEK OD DOHODKOV PARAVNIH OSEB (DDPO)

1. Ali v vaši firmi pripravljate predračune davčnega izkaza?

DA NE

2. Če ste na prvo vprašanje odgovorili z »DA«, navedite kdo pripravlja predračune davčnega izkaza?

VODJA RAČUNOVODSTVA		RAČUNOVODSKI SERVIS	
DAVČNI SVETOVALEC		DRUGE OSEBE *	

* Navedite delovno mesto druge osebe _____

3. Če ste na prvo vprašanje odgovorili z »NE«, navedite razlog, zakaj ne pripravljate tovrstnih predračunov?

NE ZDI SE NAM POTREBNO	
SVETOVANJE JE PREDRAGO	
DRUGI RAZLOGI *	

* Navedite razloge _____

4. Kdo v vaši firmi izdeluje davčni izkaz oz. izpolnjuje obrazec DDPO-obračunski del?

VODJA RAČUNOVODSTVA		RAČUNOVODSKI SERVIS	
DAVČNI SVETOVALEC		DRUGE OSEBE *	

* Navedite delovno mesto druge osebe _____

5. Koliko let delovnih izkušenj ima oseba iz 4. vprašanja?

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

6. Kakšno izobrazbo ima oseba iz 4. vprašanja?

SREDNJA	
VIŠJA	
VISOKA ali UNIVERZITETNA	
MAGISTERIJ ali DOKTORAT	

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

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

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

DA DELNO NE

IV. ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB (ZDDPO-1)

1. Na kak način ste se v vaši firmi spoznali s spremembami ZDDPO?

NA SEMINARJIH	
PREKO ČLANKOV V IKS	
S POJASNILI DURS	
PREKO DAVČNEGA SVETOVALCA	
DRUGO *	

* Navedite _____

2. Ali se vam zdi, da je ZDDPO-1 dovolj jasno napisan?

NE		NEKATERE DOLOČBE SO NERAZUMLJIVE	
DA		VELIKO DOLOČB JE NERAZUMLJIVIH	

3. Ali se vam zdi prav, da ZDDPO-1 ne priznava odhodkov za oslabitve, oblikovanja popravkov vrednosti terjatev ter rezervacij v obdobju njihovega nastanka oziroma oblikovanja?

NE		TO NI POMEMBNO	
DA		DRUGO *	

* Navedite vaše mnenje _____

4. Kaj menite o odloženih davkih?

5. Ali bi zakonodajalcu predlagali kakšno spremembo?

NE DA → navedite kaj bi spremenili _____

NAJLEPŠA HVALA ZA SODELOVANJE!