

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**SPECIALISTIČNO DELO**

**DAVČNO OPTIMIRANJE PRI TRGOVANJU Z NEPREMIČNINAMI MED  
POVEZANIMI OSEBAMI**

V Ljubljani, september 2007

Simona Starašinič

## **IZJAVA**

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

V Ljubljani, 03.09.2007

Podpis: Simona Starašinič

## KAZALO

1	UVOD.....	1
1.1	Opredelitev problema .....	1
1.2	Namen, cilj in hipoteza.....	4
1.3	Metode proučevanja .....	5
1.4	Kratka vsebina dela.....	6
2	POMEN DAVČNEGA OPTIMIRANJA V PODJETJIH.....	7
2.1	Pojem optimiranja davčnih obveznosti.....	7
2.2	Davčna politika podjetja.....	10
2.3	Davčno načrtovanje kot podlaga za odločanje v okviru davčne politike .....	10
2.4	Opredelitev davčno priznanih odhodkov.....	15
2.5	Sklepne ugotovitve .....	16
3	ZNAČILNOSTI POVEZANIH OSEB IN DAVČNI VIDIK TRANSFERNIH CEN ....	17
3.1	Definicija povezanih oseb .....	17
3.2	Značilnosti povezanih oseb v Zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO) in novosti Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1).....	17
3.2.1	Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO) .....	17
3.2.2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) .....	19
3.2.3	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-1-UPB2.....	21
3.2.4	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2.....	21
3.3	Zakonska opredelitev transakcij med povezanimi osebami z vidika Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.....	23
3.4	Zakonska ureditev transfernih cen.....	25
3.5	Metode za ugotavljanje tržnega načela in njihova uporaba.....	26
3.6	Uporabljenost metod pri posameznih transakcijah .....	27
3.7	Sklepne ugotovitve .....	28
4	ZNAČILNOSTI TRGOVANJA Z NEPREMIČNINAMI MED POVEZANIMI OSEBAMI .....	29
4.1	Trženje nepremičnin .....	29
4.2	Investiranje v nepremičnine.....	30
4.3	Opredmetena osnovna sredstva .....	31
4.3.1	Opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev po SRS 1 (2002).....	32
4.3.2	Opredmetena osnovna sredstva na finančni leasing po SRS 2002.....	34
4.3.3	Povezave finančnega najema z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) .....	34
4.3.4	Računovodsko finančni vidik finančnega leasinga.....	35
4.3.5	Ekonomsko-davčni vidik finančnega leasinga .....	35
4.4	Sklepne ugotovitve .....	35
5	MOŽNOSTI IZVAJANJA DAVČNEGA OPTIMIRANJA PRI TRGOVANJU NEPREMIČNIN .....	36

5.1	Možnosti zmanjševanja davčne osnove z izvedbo investicij z vidika Zakona od davka od dobička pravnih oseb v letu 2003 in 2004 .....	36
5.1.1	Davčna olajšava za investicije v letu 2003 .....	37
5.1.2	Davčna olajšava za investicije v letu 2004 .....	38
5.1.3	Davčne olajšave na podlagi investicijske rezerve v letu 2003 in 2004.....	40
5.2	Sklepne ugotovitve.....	41
6	PRAKTIČEN PRIKAZ DAVČNEGA OPTIMIRANJA PRI TRGOVANJU Z NEPREMIČNINAMI MED POVEZANIMI OSEBAMI DO KONCA LETA 2004.....	41
6.1	Povezane osebe podjetja Suzuki Odar .....	41
6.2	Dejavnost podjetja Suzuki Odar .....	45
6.2.1	Trženje vozil po novih regulativah evropske komisije – vpliv na distribucijske kanale ..	46
6.2.2	Poslovni načrt družbe Suzuki Odar v letu 2003.....	47
6.3	Trgovanje z nepremičninami med povezanimi osebami podjetja Suzuki Odar.....	48
6.4	Optimiranje davka od dobička v podjetju Suzuki Odar .....	49
6.4.1	Zmanjševanje davčne osnove z uveljavljanjem investicijske olajšave.....	49
6.4.2	Sklepne ugotovitve.....	50
7	PROBLEMI DAVČNEGA OPTIMIRANJA OB IZVAJANJU DAVČNEGA INŠPICIRANJA.....	50
7.1	Obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2003 podjetja Suzuki Odar.....	51
7.2	Sklepne ugotovitve.....	52
8	VPLIV DAVČNIH STROKOVNJAKOV NA IZVAJANJE DAVČNEGA OPTIMIRANJA IN KOMUNICIRANJE Z DAVČNIMI INŠPEKTORJI .....	52
8.1	Davčno svetovanje v Sloveniji.....	52
8.2	Vloga davčnega svetovalca pri ugotovitvah ob inšpekcijskem pregledu na komuniciranje med davčnim zavezancem in davčno upravo ob upoštevanju praktičnega primera.....	54
8.3	Rezultati delovanja davčnega svetovalca na davčno odločbo .....	56
9	UGOTOVITEV RAZLIK DAVČNEGA OPTIMIRANJA PRI TRGOVANJU Z NEPREMIČNINAMI MED POVEZANIMI OSEBAMI PO DAVČNI ZAKONODAJI DO KONCA LETA 2004 IN NOVI ZAKONODAJI .....	56
9.1	Značilnosti povezanih oseb v Zakona o davku od dobička pravnih oseb in novosti Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb .....	56
9.2	Opredmetena osnovna sredstva z vidika SRS 2006.....	57
9.3	Osnovna sredstva z vidika Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1).....	58
9.4	Investicijska davčna olajšava in novosti pri obdavčitvi podjetij skladno s spremembami Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v letih 2005, 2006 in 2007 ter razlike glede na zakonodajo do leta 2004 .....	58
9.4.1	Višina davčnih olajšav in možnost njihovega uveljavljanja glede na davčno osnovo v letu 2005 .....	58
9.4.2	Višina davčnih olajšav in možnost njihovega uveljavljanja glede na davčno osnovo v letu 2006.....	60

9.4.3	Višina davčnih olajšav in možnost njihovega uveljavljanja glede na davčno osnovo v letu 2007 .....	63
9.5	Prenos davčnih izgub v bodoča obdobja .....	64
9.6	Ugotovitev razlik davčnega optimiranja pri trgovanju z nepremičninami glede na sedanjo zakonodajo in zakonodajo do leta 2004 .....	65
9.7	Davčno optimiranje koriščenja davčnih olajšav po prehodnih določbah ZDDPO-1-UPB in ZDDPO-2 in možnost pokrivanja davčne izgube iz preteklih let .....	67
9.8	Sklepne ugotovitve .....	71
10	<b>PREDLOG MOŽNOSTI DAVČNEGA OPTIMIRANJA Z NEPREMIČNINAMI MED POVEZANIMI OSEBAMI V SKLADU S SEDANJO ZAKONODAJO .....</b>	<b>71</b>
10.1	Davčna optimizacija pri uporabi amortizacijskih stopenj (ZDDPO-1) .....	71
10.2	Odloženi davki pri amortizaciji .....	74
10.2.1	Amortizacija višja od davčno dovoljene (terjatve za odloženi davek) .....	74
10.2.2	Amortizacija nižja od davčno dovoljene (obveznost za odloženi davek) .....	76
10.3	Razdelitev opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele .....	76
10.4	Davčna optimizacija pri uporabi amortizacijskih stopenj (ZDDPO-2) .....	77
10.5	Sklepne ugotovitve .....	78
11	<b>SKLEP .....</b>	<b>78</b>
	<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>81</b>



# 1 UVOD

## 1.1 Opredelitev problema

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

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

Eden bistvenih pogojev za optimiranje davčnih obveznosti je tudi razvitost davčnega svetovanja, tako na državni ravni kot tudi v okviru samega podjetja. Kot ugotavlja avtorica Holtova, se davčni svetovalci oziroma davčni strokovnjaki vključujejo v proces davčnega optimiranja zlasti na področju investicijskih odločitev, finančnih odločitev in odločitev v zvezi z delitveno politiko (Holt, 2001, str. 160).

Zaradi uskladitve slovenske zakonodaje z evropskim pravom so bili na področju računovodenja sprejeti prenovljeni Slovenski računovodski standardi 2006 (SRS 2006), ki so v pretežni meri usklajeni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP). Ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo je bil sprejet Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1), ki je nadomestil Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). Tako so bili storjeni koraki v smislu harmonizacije slovenske zakonodaje z evropsko zakonodajo. Potrebno je, da računovodstvo vsakega podjetja zagotovi informacije o posledicah zakonodaje na bilanco stanja in na izkaz poslovnega izida ter na podlagi tega ugotovi možnosti optimiranja davčne osnove.

Zaradi tega je za podjetje pomembno poznavanje davčnih olajšav, kakor tudi spodbud. Davčne olajšave namreč zmanjšujejo davčne obveznosti, zato davčni zavezanci težijo k maksimiranju davčnih olajšav, davčna uprava pa k minimizaciji le- teh.

Z ZDDPO-1 je prišlo do krčenja davčnih olajšav oziroma ugodnosti za gospodarske subjekte zlasti na področju investicij glede na prejšnji ZDDPO. Še večje pa je krčenje davčnih olajšav na področju investicij z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), ki je pričel veljati s 1.1.2007.

Poznavanje davčnih olajšav zlasti na področju investicij je eden bistvenih elementov, saj imajo le-te velik pomen pri načrtovanju davčnih obveznosti znotraj investicijske funkcije.

Olajšave za investiranje so namenjene spodbujanju investicijskih vlaganj. Z njimi država želi preko davčnega sistema spodbuditi razvoj podjetij, kar posredno vpliva na njihovo konkurenčno sposobnost.

Od 01.01.2005 dalje je slovenska davčna zakonodaja, katere osnovna izhodišča so opredeljena v ZDDPO-1, od 01.01.2007 dalje v ZDDPO-2, v zvezi s poslovanjem med povezanimi osebami in v zvezi z metodami na področju transfernih cen precej spremenjena.

V današnjem času globalizacije se podjetja vse pogosteje povezujejo, pri čemer povezana podjetja pogosto nabavljajo in prodajajo poslovne učinke pri drugih podjetjih v skupini. Cene, po katerih si zaračunavajo medsebojne transakcije, se imenujejo prenosne ali transferne cene. ZDDPO-1 v 12. členu določa: »Pri ugotavljanju prihodkov/odhodkov zavezanca se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar prihodki najmanj/odhodki največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami.« Navedena opredelitev transfernih cen ostaja vsebinsko enako opredeljena v 3. in 4. odstavku 16. člena ZDDPO-2.

Pri poslovanju povezanih oseb je torej bistvenega pomena, da ravnamo v skladu z neodvisnim tržnim načelom. V praksi je zelo zanimivo vprašanje, katero metodo uporabiti pri oblikovanju transfernih cen, kajti prave transferne cene nam omogočajo davčno načrtovanje. Področje transfernih cen posebej urejajo smernice OECD (Organization for Economic Cooperation and Development), ki so tudi temelj ureditve področja transfernih cen.

Transferne cene so pomembne tako za davčne zavezance kot tudi za davčne oblasti, saj v veliki meri določajo prihodke in stroške povezanih oseb in s tem dobičke, ki se jih lahko obdavči. Avtorji Schmidt, Sigloch in Henselmann (Schmidt, Sigloch, Henselman, 2005, str. 337) posebej proučujejo učinke transfernih cen pri povezanih osebah oziroma koncernih in jih delijo na tiste, ki vplivajo na poslovno uspešnost posameznih podjetij in na tiste, ki imajo sinergijske učinke za skupino podjetij kot celoto.



Pravne in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost v RS, poslujejo v izjemno hitro spreminjajočem se okolju. Značilnost slovenskega davčnega sistema je pogosto in hitro spreminjanje davčnih rešitev. V takšnem okolju podjetja težko dolgoročno načrtujejo, lahko pa načrtujejo le kratkoročne davčne rezultate. Sprejemanje poslovnih in davčnih odločitev je v takšnih razmerah gotovo zelo težko, saj se lahko zgodi, da je določena rešitev trenutno davčno ugodna, ko bo sprejeta nova davčna zakonodaja, pa posledice takšne odločitve ne bodo več davčno ugodne (Drobež, 2006, str. 2).

Podjetja v Sloveniji v veliki meri zasledujejo čim večje minimiranje izdatka za davek, redkeje pa srečujemo podjetja, katerih davčni cilj je optimizacija poslovnega izida. Obisk davčnega inšpektorja pogosto povzroči velik problem in visoko naknadno davčno obremenitev, saj je ob zakonodaji, kakršno imamo, brez prave sodne prakse, nemogoče davčno brežhibno voditi poslovne in davčne knjige oziroma pravilno izpolnjevati vse davčne obveznosti.

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

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

Davčni svetovalci oziroma davčni strokovnjaki se morajo pri davčnem načrtovanju ravnati v skladu z veljavnimi mednarodnimi pogodbami in sporazumi, državnimi zakonodajami in drugimi obligatornimi pravili. V svetu je davčno načrtovanje že dolgo uveljavljeno, v Sloveniji pa se davčni zavezanci šele začenjajo zavedati njegove pomembnosti (Kokotec-Novak, 2006, str. 20).

Davčno svetovanje je strokovno svetovanje v davčnih zadevah in drugih stvareh glede obveznih dajatev in pravic posameznikov, pravnih in drugih oseb. Obsega lahko tudi zastopanje strank v davčnih zadevah ter dajanje strokovnih mnenj in nasvetov. Davčno svetovanje ima določeno pravno podlago v Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2) kjer je določeno, da lahko stranko v davčnih postopkih zastopa posebej za to strokovno usposobljena oseba.

Naša zakonodaja vsekakor vsebuje razmeroma visoke denarne kazni, ki jih lahko davčni inšpektor naloži za plačilo davčnemu zavezancu ob kakršnemkoli nespoštovanju davčne zakonodaje. V tem duhu si v novi slovenski zakonodaji želimo predvsem omejiti kazni,

kadar davčni zavezanec dokaže, da njegov namen ni bil utaja davka, temveč da je ravnal v dobri veri, da je njegovo ravnanje povsem v skladu z zakonodajo. Po slovenski zakonodaji je breme dokazovanja na vseh davčnih področjih na strani davčnega zavezanca. To posredno izhaja iz 76. člena ZDavP-2, ki določa, da mora davčni zavezanec za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokaze.

Proučevano podjetje je na podlagi ugotovitev poslovne bilance podjetja in na podlagi zakonskih podlag izkoristilo možnost optimiranja davčne osnove. Proučevano podjetje je pri nakupu in prodaji nepremičnin med povezanimi osebami opredelilo davčno osnovo za davek od dobička pravnih oseb v skladu z Zakonom o davku od dobička in uveljavljalo olajšavo za investirani znesek v opredmeteno osnovno sredstvo, katero pa davčni organ pri inšpekcijskem pregledu proučevanega podjetja ni priznal in je podjetju skladno z ugotovitvami v zapisniku naložil dolg plačila davka od dobička pravnih oseb. Zato je v proučevanem primeru podjetje vključilo davčnega svetovalca kot strokovnjaka in ga pooblastilo za zastopanje v vseh pravnih postopkih pred davčnimi organi.

V specialističnem delu želim prikazati problematiko davčnega optimiranja pri trgovanju z nepremičninami med povezanimi osebami s prikazom na praktičnem primeru trgovskega podjetja v skladu z zakonodajo do konca leta 2004 in v skladu z novo zakonodajo. Pri tem se pojavljajo problemi ob inšpekcijskih pregledih, vendar če je v komuniciranje med inšpektorji in davčnimi zavezanci vključen davčni svetovalec ali davčni strokovnjak, je možnost doseganja davčnega optimiranja večja.

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

Namen specialističnega dela je prikazati možnosti davčnega optimiranja podjetja pri trgovanju z nepremičninami med povezanimi osebami. Bistveni razlog za posebno obravnavanje transakcij med povezanimi osebami je v tem, da med njimi obstajajo posebna razmerja, ki niso značilna za običajne in normalne tržne razmere. Bistvo povezanosti je v tem, da se povezane osebe lahko prilagajajo druga drugi in se vključijo v posle, za katere se nepovezane osebe ne bi nikoli odločile. Posledica takšnih poslov je drugačen davčni izid. Z davčnega vidika je zato potrebno ugotoviti možnosti davčnega optimiranja pri trgovanju z nepremičninami kot osnovnim sredstvom v procesu nabave med povezanimi osebami z oblikovanjem primerljivih tržnih cen – transfernih cen. Nadalje je potrebno ugotoviti, kako spremembe določil na področju investicijskih davčnih olajšav v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb in spremembe na področju opredmetenih osnovnih sredstev v Slovenskih računovodskih standardih vplivajo na optimiranje davčne osnove podjetja glede na možnosti davčnega optimiranja glede na zakonodajo do konca leta 2004.

Cilj, ki ga želim doseči v okviru specialističnega dela, je na podlagi strokovnih ugotovitev ter veljavne davčne in računovodske zakonodaje predstaviti predlog, kako naj podjetje izvaja davčno politiko, da bo doseglo optimalno zniževanje davčne osnove ob upoštevanju sedaj veljavne davčne in računovodske zakonodaje. Pri tem bodo upoštevani tudi podatki iz prakse.

Temeljna hipoteza specialističnega dela je, da veljavna davčna zakonodaja na področju davka od dohodkov pravnih oseb daje davčnim zavezancem zakonsko pravico zniževanja davčne osnove z davčnimi olajšavami, vendar davčna osnova je ob upoštevanju vseh sprememb Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in novih Slovenskih računovodskih standardov višja, saj so davčne olajšave ob spremembi zakonodaje manjše, še zlasti pa na področju investicij. Zato je potrebno s strokovnim pristopom ugotoviti vse posledice davčne in računovodske zakonodaje na uspešnost podjetja. Pri tem je strokovna pomoč davčnih svetovalcev nepogrešljiva.

### **1.3 Metode proučevanja**

Za teoretično obdelavo problema davčnega optimiranja pri trgovanju z nepremičninami s povezanimi osebami sem uporabila zakone in predpise, ki urejajo zakonodajo v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb, kakor tudi značilnosti računovodenja v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi. Uporabila sem tudi strokovno literaturo ter prispevke, objavljene v strokovnih revijah in na spletnih straneh.

Pri praktični obdelavi problema sem prikazala tudi posebnosti delovanja trgovskega podjetja kot generalnega distributerja vozil v Sloveniji glede na predpisano zakonodajo Evropske Unije (EU).

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

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

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

## 1.4 Kratka vsebina dela

Po uvodnem delu se v drugem poglavju seznanimo s pomenom davčnega optimiranja v podjetjih. V tem poglavju sem skušala pojasniti pomen davčnega optimiranja, ki je vodilo skozi celotno specialistično delo z upoštevanjem ustreznih pogojev, ki so potrebni, da lahko uspešno izvedemo optimizacijo davčnih obveznosti od davčne politike do davčnega načrtovanja.

V tretjem poglavju so posebej obravnavane povezane osebe in transferne cene ter njihova zakonska ureditev v Sloveniji. Povezane osebe in transferne cene prikazujem zaradi tega, ker je proučevano podjetje povezana oseba.

Četrto poglavje je namenjeno predstavitvi značilnosti trgovanja nepremičnin med povezanimi osebami s poudarkom nakupa nepremičnine na finančni leasing.

Peto poglavje je namenjeno zakonski opredelitvi možnosti izvajanja davčnega optimiranja pri trgovanju z nepremičninami zlasti z vidika koriščenja investicijskih davčnih olajšav v opredmetena osnovna sredstva.

V šestem poglavju na praktičnem primeru prikazujem davčno optimiranje pri prodaji nepremičnine med povezanimi osebami trgovskega podjetja Suzuki Odar d.o.o. (Suzuki Odar) ob upoštevanju davčne zakonodaje do konca leta 2004.

Nadalje v sedmem poglavju podajam probleme davčnega optimiranja praktičnega primera na podlagi ugotovitev davčnega inšpekcijskega pregleda.

V osmem poglavju je opredeljena vloga davčnega svetovalca pri komuniciranju med davčnimi inšpektorji in davčnimi zavezanci v procesu izvajanja davčnega optimiranja.

V devetem poglavju sem podala razlike davčnega optimiranja pri trgovanju z nepremičninami med povezanimi osebami, ki so nastopile z novo davčno zakonodajo in zakonodajo na računovodskem področju glede na zakonska določila, ki so veljala do konca leta 2004.

V desetem poglavju sem oblikovala predlog možnosti davčnega optimiranja na področju trgovanja nepremičnin med povezanimi podjetji ob upoštevanju sedaj veljavne davčne in računovodske zakonodaje, ter podala tudi predloge za rešitve.

V zadnjem, sklepnem poglavju sem predstavila ugotovitve, do katerih sem prišla skozi specialistično delo ter predstavila možnosti nadaljnega proučevanja optimiranja davčne osnove.

## 2 POMEN DAVČNEGA OPTIMIRANJA V PODJETJIH

### 2.1 Pojem optimiranja davčnih obveznosti

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

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

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

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

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

Zasledovanje ciljev optimiranja davčnih obveznosti je dinamičen in večplasten proces.

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

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

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

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

Bistvena razlika med davčnim izogibom in davčno utajo je v tem, da gre pri davčnem izogibu za zakonsko dopustno dejanje, pri davčni utaji pa smo kršili zakonske predpise. Davčni izogib pomeni zakonito izogibanje davčnim obveznostim, pri čemer ne glede na moralnost izvedenih dejanj ne kršimo obstoječih zakonskih predpisov (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 14).

Davčna utaja pomeni neupravičeno prikritje pravih ali popolnih podatkov za določitev davčne obveznosti. V Sloveniji je davčna utaja opredeljena kot kaznivo dejanje, če zavezanec prikriva podatke zato, da bi se izognil plačilu davka. Druge kršitve, katerih posledica je lahko plačilo nižjega davka kot bi ga bilo treba v resnici plačati, pa so opredeljene kot davčni prekrški. Davčna zatajitev je kaznivo dejanje, ki ga stori davčni zavezanec ali kdo drug, če z namenom izogniti se plačilu davčnih obveznosti daje napačne podatke ali kako drugače preslepi davčni organ ali pa opusti obvezno prijavo dohodka ali okoliščin, pomembnih za odmero davka (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 15).

Posebnost v slovenskem davčnem prostoru je ta, da precej davčnih utaj nastane zaradi nevednosti davčnih zavezancev in nedorečene davčne zakonodaje, ki zaradi različnih interpretacij ter večkrat storjenih napak in samovoljnih razlag davčnih predpisov s strani davčnega organa povzročijo dodatno odmero davčnih obveznosti davčnim zavezancem. Osnovno vprašanje je, ali lahko sploh govorimo o davčnih utajah v primeru nedorečene davčne zakonodaje oziroma ohlapno napisane davčne zakonodaje, ki povzroča različne interpretacije v praksi tako pri davčnih zavezancih kot pri davčnem organu. Za lažje in korektno izvajanje davčnih predpisov se v nekaterih drugih državah precej poslužujejo sodne prakse, ki pa v Sloveniji nima velike veljave zaradi počasnosti delovanja sodišč in pa nestabilnega davčnega makroekonomskega okolja zaradi prepogostih sprememb davčnih predpisov. Tako se običajno zgodi, da davčni zavezanci ob zaznavi slovenske sodne davčne prakse za določen primer izvajajo navedeni primer že po novi, spremenjeni zakonodaji (Špes, Žužek Roppa, str. 16).

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

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

- makroekonomski pogoji,
- mikroekonomski pogoji.

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

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

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

Mikroekonomski pogoji za izvedbo davčnega optimiranja so v bistvu pogoji, ki jih nudi, vsebuje in/ali ustvarja vsako podjetje.<sup>2</sup>

Med mikroekonomske pogoje za izvedbo davčnega optimiranja se uvrščajo:

- urejenost poslovanja podjetja,
- zahteve, želje in cilji lastnikov kapitala,
- zahteve, želje in cilji zaposlenih, tudi managementa,
- struktura davčnih obveznosti v podjetju,
- organiziranost poslovnih funkcij in kadrovska struktura v podjetju ter
- kapitalska povezanost podjetij (Špes, 2002, str. 44).

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

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

---

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

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

- povečevanje dobička.

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

## **2.2 Davčna politika podjetja**

Davčno politiko podjetja bi lahko opredelili kot odločitve podjetja glede doseganja ciljev na področju obdavčitev. Davčna politika je sestavina poslovne politike podjetja. V okvir poslovne politike podjetja pa so vključene tudi politike poslovnih funkcij in sicer poslovna funkcija nabave, proizvodnje, prodaje, financ, investicijske funkcije, kadrovske funkcije in računovodske funkcije. Znotraj politike računovodske funkcije igra zelo pomembno vlogo bilančna politika. Vse te politike kot sestavina poslovne politike podjetja pomembno vplivajo druga na drugo ter na poslovne odločitve (Kokotec-Novak, 2006, str. 1).

Pri izvajanju davčne politike podjetja je pomembna učinkovitost vključevanja davkov v poslovne odločitve. Pri tem velja osnovno pravilo, da morajo biti koristi večje od stroškov.

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

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

Davčno načrtovanje v teoriji opredeljujemo kot postopek, v katerem analiziramo poslovanje davčnega zavezanca, in na podlagi tako pridobljenih ugotovitev podamo davčno konstrukcijo,



ki davčnemu zavezancu omogoča izboljšanje poslovanja in zmanjšanje davčnega bremena. Pri tem se morajo podjetja zavedati, da davčno načrtovanje ne pomeni minimiziranja davčnih obveznosti. To bi pomenilo, da gospodarski subjekti ne ustvarjajo dobička in pozitivne davčne osnove, kar pomeni, da ne plačujejo ustreznega davka. Nasprotno, davčno načrtovanje je postopek, v katerem davčno obveznost ustrezno znižamo z uporabo zakonitih metod in sredstev in težimo k doseganju načrtovane uspešnosti in donosnosti (Šešok, 2002, str. 35).

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

- Davčna zakonodaja je zaradi obsežnosti, medsebojnih vplivov, izbire različnih možnosti in tudi hitrih sprememb zelo kompleksna.
- Učinke davčne zakonodaje je ob različnih možnostih vrednotenja, upoštevanju različnih olajšav in na ta način tudi različnih ugotovitev davčnih osnov možno preračunati.
- Premalo so poznani – transparentno različni davčni učinki na kratkoročne in dolgoročne poslovne odločitve v podjetju.
- S preudarnim ravnanjem je možno omejiti nepotrebne davčne učinke in se pripraviti na izbirne možnosti, ki so pravno dovoljene.
- Davčne obremenitve so relativno visoke; zlasti je še potrebno proučevanje, kadar imajo na naše odločitve vpliv davki iz tujine.
- Pomembno je proučevanje davčnih učinkov s časovnega vidika; pri tem je predvsem mišljeno proučevanje z vidika časa izvedbe.
- Z razvojem računalništva so se vsekakor možnosti za izvajanje davčnega načrtovanja povečale, saj je moč zagotoviti baze podatkov, ki so za dobro davčno načrtovanje izredno pomembne.

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

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

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

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

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

- vodoravno davčno načrtovanje in
- navpično davčno načrtovanje.

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

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

- aktivno davčno načrtovanje
- pasivno davčno načrtovanje.

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

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

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

Končni cilj, ki ga zasledujemo v procesu davčnega načrtovanja, je maksimiziranje končne vrednosti čistega premoženja in minimiziranje vrednosti izplačil davkov.

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

V Sloveniji obstaja tesna povezava med poslovno in davčno bilanco, saj pod davčno bilanco razumemo davčni izkaz, ki ga podjetja oblikujejo na podlagi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Kokotec-Novak, 2006, str. 9).

Bilančna, finančna in davčna politika se v okviru celotne politike podjetja najbolj neposredno dotikajo denarnih in poslovno izidnih tokov v podjetju. Vodstva podjetij pa pri oblikovanju bilančne politike niso povsem samostojna, saj se morajo ozirati na predpise in strokovna pravila. Tako mora podjetje izbrati vrsto in velikost bilančnih pozicij znotraj takih omejitev.

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

Bilančno politiko nekateri pojmujejo tudi kot vedo o priložnostih v okviru predpisov in načel, ki urejajo sestavljanje računovodskih izkazov. Prepisi o bilanciranju vsebujejo vedno določeno ohlapnost in podjetje lahko izbira med različicami pri izkazovanju in merjenju bilančnih postavk. Podjetje lahko samostojno odloča o amortizacijskih stopnjah, vrednotenju zalog, o obdobju prenašanja dolgoročnih rezervacij med prihodke, obravnavi terjatev in še o mnogih drugih postavkah.

V praksi je težko minimizirati davek od dobička, če ta cilj ni bil upoštevan predhodno že pri izdelavi poslovne bilance, kar dodatno potrjuje tezo o povezanosti poslovne in davčne bilance. Z ustrežno bilančno politiko lahko odložimo davčno obveznost na kasnejše obdobje. S tem izboljšujemo tekočo plačilno sposobnost in zagotavljamo dodatne vire financiranja [[URL:http://www.relacije.com/clanek.php?niceid=praksa-in-storitve-v-sloveniji](http://www.relacije.com/clanek.php?niceid=praksa-in-storitve-v-sloveniji)].

Ker so povezave med davčno in poslovno bilanco tesne, je vsekakor potrebno pri davčnem načrtovanju izhajati iz poslovnega načrtovanja. Ker je davčna bilanca pri nas tesno povezana s poslovno bilanco, bomo pri predračunski davčni bilanci izhajali iz predračunskih računovodskih temeljnih izkazov. Pri tem nam bo osrednjega pomena predračunski izkaz poslovnega izida, ki pa je posledično povezan s predračunsko bilanco stanja. S predračunsko bilanco stanja in predračunskim izkazom poslovnega izida pa sta povezana tudi predračunski izkaz denarnih tokov in predračunski izkaz gibanja kapitala, zato lahko povežemo vpliv davčnega načrtovanja tudi s tema dvema temeljnima izkazoma.

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

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

- Predračunom finančnih prihodkov, kjer bomo upoštevali davčna določila glede deležev v dobičku pravnih oseb in glede obresti, danim zaposlenim, lastnikom ali povezanim osebam.
- Pri predračunavanju odhodkov, ki jih bomo opredeljevali na podlagi predračunov stroškov, zlasti bomo proučili, ali so vsi odhodki poslovno potrebni, ali so morda poslovno nepotrebni in jih z davčnega vidika ne bomo mogli obravnavati kot davčno priznane odhodke.
- Posebej bomo obravnavali tudi tiste odhodke, ki jih davčna zakonodaja še posebej opredeljuje, do katerega obsega jih prizna kot davčni odhodek.
- Pri predračunih amortizacije bomo ugotavljali, ali je le-ta davčno priznana, ali je predvidena po nižjih stopnjah, kot so davčno dopuščene ali po višjih stopnjah, kot je davčno dovoljeno.
- Posebno pozornost bomo posvetili odhodkom, ki so oblikovani na podlagi transfernih cen s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, saj se davčni odhodki priznajo največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.
- Predračune stroškov dela bomo presojali, ali so plače po kolektivnih pogodbah in ali so posebni prejemki zaposlenih in plače pripravnikov ter plačila učencem in študentom na praksi v skladu z določili zakona, saj sicer ne bodo priznane kot davčni odhodek.
- V okviru predračunov stroškov storitev in drugih stroškov moramo upoštevati, kako so davčno priznane rezervacije. Stroški reprezentance se priznajo le v velikosti 50% obračunanih, stroški upravnega in nadzornega odbora se priznajo le v velikosti 50% obračunanih.
- Pri predračunavanju olajšav v davčni bilanci je potrebno upoštevati predvsem naslednje predračunavanje v poslovni bilanci:
  - če bomo načrtovali koriščenje davčne olajšave na podlagi investicij v skladu z veljavno zakonodajo,
  - v povezavi z načrtovanjem kadrov, ki se posledično odraža v predračunih stroškov dela, bo potrebno ugotavljati možnosti koriščenja davčnih olajšav na podlagi zaposlitve novih delavcev in na podlagi zaposlitve invalidov,
  - če bomo načrtovali olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
  - če bomo načrtovali olajšave za donacije.

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

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

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

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

## 2.4 Opredelitev davčno priznanih odhodkov

Pojem davčno priznanih odhodkov je tesno povezan s izdelavo davčnih bilanc in z ZDDPO-1 oz. po novem z ZDDPO-2 (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 181).

Za ugotavljanje dobička se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.<sup>3</sup> ZDDPO-1 in ZDDPO-2 opredeljujeta tudi nepriznane in delno priznane odhodke.

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

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

Odhodki niso skladni z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami, razen odhodkov, nastalih zaradi izrednih in ne pogostih dogodkov, ki so naravne nesreče ali zaradi drugih izrednih in nepogostih dogodkov.<sup>4</sup>

Tako je potrebno pri ugotavljanju davčno priznanih odhodkov upoštevati posebnosti iz ZDDPO-1 oz. po novem ZDDPO-2 (npr. maksimalno priznane amortizacijske stopnje, delitev stroškov reprezentance na davčno priznane in davčno nepriznane).

Pri nastanku davčno priznanih odhodkov, neupoštevajoč nekatere zakonske posebnosti, je tako potrebno upoštevati, da:

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

---

<sup>3</sup> Tretji odstavek 11. člena ZDDPO-1 oziroma tretji odstavek 12. člena ZDDPO-2

<sup>4</sup> 20. člen ZDDPO-1 oziroma 29. člen ZDDPO-2

- odhodki nastanejo kot posledica opravljanja dejavnosti (npr. pri prevozu blaga nastajajo odhodki oziroma stroški goriva, amortizacije, delovne sile, ...);
- obstoji vzročna povezanost odhodkov in prihodkov (npr. ob nastanku prihodkov od prodaje trgovskega blaga so nastali odhodki nabavne vrednosti prodanega blaga, delovne sile, električne energije, prevozov, ...) (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 182).

Izpolnitev enega izmed navedenih treh pogojev zadostuje za izkazovanje davčno priznanih odhodkov. Vendar, vseeno, za nekatere odhodke, ne moremo trditi, da gre za davčno nepriznane odhodke, saj je v ZDDPO-1 oz. v ZDDPO-2 natančno opredeljeno samo to, kateri odhodki niso davčno priznani odhodki. Iz tega je mogoče izhajati, da je vse, kar ni opredeljeno kot davčno nepriznan odhodek, davčno priznan odhodek, v kolikor gre za priznane odhodke v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 182).

V SRS ni mogoče zaslediti pojma davčno priznanih ali nepriznanih odhodkov. Ker pa se odhodki izkazujejo s knjigovodskimi listinami, bi lahko opredeljevali kot poslovne in posredno davčne odhodke vse tiste (razen izjem, opredeljenih v ZDDPO-1 oz. ZDDPO-2), ki so izkazani z verodostojno knjigovodsko listino.<sup>5</sup>

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

## 2.5 Sklepne ugotovitve

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

---

<sup>5</sup> Pri opredeljevanju odhodkov je potrebno upoštevati SRS 17, pri opredeljevanju (verodostojnih) knjigovodskih listin pa SRS 21.

davčnih obveznosti, kot iskanje tiste poti, ki je iz davčnega in poslovnega vidika najugodnejša za podjetja.

### **3 ZNAČILNOSTI POVEZANIH OSEB IN DAVČNI VIDIK TRANSFERNIH CEN**

#### **3.1 Definicija povezanih oseb**

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

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

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

#### **3.2 Značilnosti povezanih oseb v Zakonu o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO) in novosti Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1)**

##### **3.2.1 Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO)**

Drugi odstavek 18. člena ZDDPO je določal:

*»Za povezane osebe po tem zakonu se štejejo lastniki, njihovi ožji družinski člani ali druge osebe, ki so z davčnim zavezancem kapitalsko oziroma poslovno povezane in imajo lahko vpliv na sprejemanje odločitev, pravne osebe in zasebniki, pri katerih sodeluje v kapitalu ista fizična oseba in njeni ožji družinski člani, če imajo status zasebnikov ali večinskih lastnikov kapitala, ali ista pravna oseba kot pri davčnem zavezancu (v nadaljnjem besedilu: povezane osebe.)«*

Za obstoj povezanih oseb po Zakonu o davku od dobička pravnih oseb so torej morali biti izpolnjeni trije pogoji in sicer (Guzina, 2003, str. 6-7):

1. Obstojati je morala kapitalska ali poslovna povezava med dvema osebama, torej je zadostovala ena izmed povezav: bodisi kapitalska bodisi poslovna. Kapitalska povezava je nedvoumno udeležba ene osebe v kapitalu druge osebe, težje pa je bilo opredeliti poslovno povezanost dveh oseb. Brez dvoma je pravna oseba poslovno povezana s

svojimi poslovnimi partnerji (kupci, dobavitelji, zaposlenimi) pa tudi drugimi. Krog poslovno povezanih oseb je bil tako, za razliko od kapitalno povezanih oseb, zelo širok, zato ga je bilo nujno omejiti.<sup>6</sup> Zakon je teoretično tako krog kapitalno povezanih oseb, kot tudi krog poslovno povezanih oseb, v praksi pa le krog poslovno povezanih oseb, omejil z naslednjim pogojem, ki je moral biti izpolnjen hkrati z obstojem kapitalne oziroma poslovne povezanosti;

2. Povezane osebe so namreč bile le tiste osebe, ki so bile z davčnim zavezancem kapitalno ali poslovno povezane in so lahko imele vpliv na sprejemanje odločitev. Za obstoj povezanih oseb sta torej morala biti izpolnjena oba pogoja hkrati. Prav tako pa velja opozoriti tudi na dejstvo, da je besedilo »imajo lahko vpliv« pomenilo, da zadostuje že obstoj možnosti za izvajanje vpliva in da ni bilo nujno, da se je ta vpliv dejansko tudi izvajal.
3. Tretji pogoj je poimensko našteval krog možnih povezanih oseb, znotraj katerega smo morali iskati osebe, ki so hkrati ustrezale tudi prvemu in drugemu pogoju. Z določeno pravno osebo<sup>7</sup> so bile povezane naslednje pravne in fizične osebe:
  - lastniki te pravne osebe<sup>8</sup>,
  - ožji družinski člani lastnikov te pravne osebe,
  - druge osebe, ki so z davčnim zavezancem kapitalno ali poslovno povezane in imajo lahko vpliva na sprejemanje odločitev,
  - pravne osebe, pri katerih sodeluje v kapitalu ista fizična oseba in njeni ožji družinski člani, če imajo status zasebnikov ali večinskih lastnikov kapitala,
  - pravne osebe, pri katerih sodeluje v kapitalu ista pravna oseba kot pri davčnemu zavezancu.

Zgoraj opisana ureditev povezanih oseb v slovenski zakonodaji je bila neustrezna predvsem iz naslednjih razlogov (Guzina, 2003, str. 7):

- opredelitev povezanih oseb je bila preširoka in kot taka neprimerljiva s tujimi zakonodajami,
- uzakonjena je bila povezanost dveh oseb že na podlagi udeležbe z eno delnico oziroma poslovnim deležem, kar lahko vodi do absurdnih situacij. Iz definicije je namreč sledilo, da so delničarji oziroma družbeniki družbe v vsakem primeru povezane osebe, ne glede na to, ali dejansko imajo vpliv na sprejemanje odločitev ali ne,
- za povezane osebe so se šteli tudi fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, česar tuje zakonodaje praviloma ne poznajo. Tudi vodila OECD<sup>9</sup> določajo zgolj povezanost dveh podjetij.

---

<sup>6</sup> Omejiti bi bilo seveda treba tudi krog kapitalno povezanih oseb, vendar tega v omenjenem zakonu ni bilo.

<sup>7</sup> Zakon o davku od dobička pravnih oseb je namreč obdavčeval le pravne osebe.

<sup>8</sup> Izraz lastniki je napačen. Pravne osebe tako kot fizične osebe ne morejo imeti lastnikov (oseba pravno ne more biti last neke druge osebe), temveč imajo lahko le družbeniki oziroma delničarje, ki pa so lastniki deležev oziroma delnic.

<sup>9</sup> OECD («Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations»)



Po sprejemu Zakona o davku od dobička pravnih oseb pa so bile opredelitve povezanih podjetij in podobnih pojmov vnesene tudi v nekatere druge zakone npr. v Zakon o gospodarskih družbah.

In čeprav te opredelitve praviloma niso namenjene za davčne potrebe, je bilo koristno vedeti, na kakšen način opredeljujejo povezanosti dveh ali več oseb, saj je namen ponavadi enak: prepoznati dogovarjanja o netržnih pogojih poslovanja med osebami, pri katerih obstaja medsebojna možnost vplivanja na odločitve. Pri tem je zanimivo, a hkrati tudi logično, da so kasneje sprejeti zakoni natančneje in razumljiveje urejali povezane osebe, kot pa na primer Zakon o davku od dobička pravnih oseb, ki je v prvotni različici začel veljati že 15.1.1994. ZDDPO ali Zakon o davku od dobička pravnih oseb se je začel uporabljati hkrati s Slovenskimi računovodskimi standardi v letu 1993 in od pričetka uporabe do vključno leta 2002 ni doživel večjih sprememb. V celoti se je uporabljal do 30.4.2004 skupaj s Pravilnikom o davčno nepriznanih odhodkih in drugimi podzakonskimi akti.

### **3.2.2 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1)**

ZDPPO-1, ki se je uporabljal od 1.1.2005 do 31.12.2006, je vseboval štiri člene in sicer od 12. člena do 15. člena, ki so se nanašali na transferne cene in s tem na opredelitev povezanih oseb. Vendar pa sta opredelitvi povezanih oseb vsebovali le dva med njimi: 12. člen je opredeljeval povezane osebe, kadar je vsaj ena izmed oseb nerezident, 13. člen pa povezane osebe rezidente (Guzina, 2006, str. 21).

#### **Rezident – nerezident**

V skladu s 4. odstavkom 12. člena ZDPPO-1 sta se za povezani osebi štela »zavezanec rezident in pravna oseba ali oseba brez pravne osebnosti, ki ni rezident (tuja oseba), ki sta povezani tako, da je rezident neposredno ali posredno udeležen v upravljanju, nadzoru ali kapitalu tuje osebe, ali je tuja oseba neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta, ali je ista oseba neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta in tuje osebe ali dveh rezidentov.«

Taka določila so bila sicer preveč nejasna, če ne bi ZDDPO-1 hkrati vseboval še dodatne določbe 5. odstavka istega člena, ki je natančno opredeljevala, da se dve osebi, ki sicer izpolnjujeta enega izmed pogojev iz 4. odstavka štejeta za povezani le, če je bil izpolnjen še eden izmed naslednjih štirih pogojev (Guzina, 2003, str. 51-52):

1. ima rezident neposredno ali posredno najmanj 25% kapitalsko udeležbo oziroma najmanj 25% glasovalnih pravic v tuji osebi; ali
2. ima tuja oseba neposredno ali posredno najmanj 25% kapitalsko udeležbo oziroma najmanj 25% glasovalnih pravic v rezidentu; ali

3. ima ista pravna oseba hkrati neposredno ali posredno najmanj 25% kapitalsko udeležbo oziroma najmanj 25% glasovalnih pravic v rezidentu in tuji osebi ali dveh rezidentih; ali
4. imajo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani neposredno ali posredno najmanj 25% kapitalsko udeležbo oziroma najmanj 25% glasovalnih pravic ali so udeleženi v nadzoru ali upravljanju v rezidentu in tuji osebi ali dveh rezidentih.

Za družinske člane po tem zakonu so se štete zakonec oziroma oseba, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza, brat ali sestra, neposredni prednik ali posvojitelj ali neposredni potomec ali posvojenec.

Ker je torej ZDDPO-1 v vseh štirih primerih določal najmanjši prag kapitalske oziroma glasovalne udeležbe, je bila taka ureditev vsekakor ustrežnejša od tiste, vsebovane v Zakonu o davku od dobička pravnih oseb.

### **Rezident – rezident**

Opredelitev povezanih oseb je bila torej v primeru, ko je šlo za razmerja rezident-nerezident vsekakor ustrežnejša od tiste iz Zakona o davku od dobička povezanih oseb, kar pa ne moremo trditi za opredelitev povezanih oseb – rezidentov. V skladu z drugim odstavkom 13. člena ZDDPO-1 »sta se za povezani osebi štela rezidenta:

- če sta neposredno ali posredno povezana 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 položaj in bi se posli opravili pod drugačnimi pogoji, če ugodnejšega davčnega položaja ne bi bilo.«

V skladu s citirano določbo je za povezanost dveh oseb rezidentov bilo dovolj izpolnjevanje enega izmed zgornjih dveh pogojev.

ZDDPO-1 sicer nato v nadaljevanju (v tretjem odstavku) primeroma naštel nekatere povezane osebe, in sicer sta bili to zlasti osebi, ki

- sta povezani v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima ena oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% delež ali delnic ali glasovalnih pravic v drugi osebi; ali
- sta poslovno povezani; ali
- pri katerih sodelujejo v nadzornih telesih ali upravljanju iste osebe ali njihovi družinski člani.

Vendar pa so bile te povezane osebe našteje le primeroma, kar pomeni, da je bilo ta del določbe treba brati v povezavi z drugim odstavkom, ki pa za povezanost dveh oseb navajal

dva bolj splošna pogoja. To pomeni, da je bila opredelitev dveh povezanih oseb rezidentov še vedno preveč široka in nejasna in je puščala v dvomu davčne zavezanca na eni strani in davčni organ na drugi. Kot primer naj navedem, da je bilo to, katera so »druga razmerja, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami«, stvar proste presoje davčnega organa in stvar prepričljivosti argumentov davčnega zavezanca (Guzina, 2006, str. 24).

Za osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj, in se s tem šteje za povezano osebo za transakcije v Sloveniji, so se po ZDPPO-1 štete zlasti:

- oseba, ki je oproščena plačevanja davka po ZDDPO-1 (to so predvsem davčni zavezanci, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti, kot so na primer zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat, če izpolnjuje pogoje v 9. členu ZDDPO-1);
- oseba, ki plačuje davek po stopnji, ki je nižja kot 25% (v skladu s 54. členom ZDDPO-1 so to investicijski skladi, pokojninski skladi in zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta – za te zavezanca velja davčna stopnja 0%, če izpolnjujejo pogoje iz 54. člena ZDDPO-1);
- oseba, ki izkazuje davčno izgubo (davčni zavezanec, ki je v preteklem davčnem obdobju izkazal izgubo, jo lahko v skladu z ZDDPO-1 pokriva v naslednjih petih davčnih obdobjih, razen če ZDDPO-1 določa drugače).

### **3.2.3 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-1-UPB2**

ZDPPO-1-UPB2, ki se je v celoti začel uporabljati s 1.1.2006, v ničemer ni spremenil opredelitve povezanih oseb.

### **3.2.4 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2**

Trenutno veljavni ZDPPO-2, ki se je v celoti začel uporabljati s 1.1.2007, vsebuje štiri člene in sicer od 16. člena do 19. člena, ki se nanašajo na transferne cene in s tem na opredelitev povezanih oseb. Vendar pa opredelitev povezanih oseb vsebujeta le dva med njimi: 16. člen opredeljuje povezane osebe, kadar je vsaj ena izmed oseb nerezident, 17. člen pa povezane osebe rezidente.

#### **Rezident – nerezident**

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

1. ima zavezanec neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic, v tuji osebi ali

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

»Za družinske člane se po tem zakonu štejejo zakonec oziroma oseba, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza, ali partner oziroma partnerica (v nadaljnjem besedilu: partner), s katerim fizična oseba živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, otrok, posvojenec in pastorek ali otrok osebe, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo ali družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza ali otrok partnerja, s katerim fizična oseba živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, ter starši in posvojitelji fizične osebe.«

## **Rezident – rezident**

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

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

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

### **3.3 Zakonska opredelitev transakcij med povezanimi osebami z vidika Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb**

#### **Rezident – nerezident**

V **ZDDPO-1** je bilo v prvem odstavku 12. člena določeno, da se pri ugotavljanju (davčnih) prihodkov zavezanca upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter za storitve. Prihodki se upoštevajo najmanj do višine, ki se ugotovi z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami. Te cene ZDDPO-1 definira kot primerljive tržne cene. Navedeno pomeni, če je primerljiva tržna cena enaka 100 enot, transferna cena pa je enaka 80 enot, bo davčni zavezanec, prodajalec, moral povečati svojo davčno osnovo za 20 enot, saj je za davčne namene prenizko izkazal prihodke.

Pri ugotavljanju (davčno priznanih) odhodkov zavezanca po 2. odstavku 12. čl. ZDDPO-1 se prav tako upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva z neopredmetenimi sredstvi ter za storitve. Ti odhodki se upoštevajo največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen. Navedeno pomeni, če je primerljiva tržna cena enaka 100 enot, transferna cena pa je 120 enot, bo davčni zavezanec, kupec, moral povečati svojo davčno osnovo za 20 enot, saj je v izkazu poslovnega izida upošteval 120 enot odhodkov, medtem ko znašajo davčno priznani odhodki 100 enot (Fortuna, 2005, str. 8).

V **ZDDPO-2** ostanejo določila pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov zavezanca iz poslov med dvema zavezancema, od katerih je vsaj ena izmed oseb nerezident nespremenjena glede na ZDDPO-1.

#### **Rezident – rezident**

Za transakcije med povezanimi osebami v Sloveniji je bilo v 13. členu ZDDPO-1 namreč določeno, da se pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov za posle med zavezancema rezidentoma, ki sta povezani osebi, davčna osnova ne povečuje oziroma zmanjša, če:

- je zmanjšanje oziroma povečanje davčne osnove pri enem zavezancu enako povečanju oziroma zmanjšanju davčne osnove pri drugem zavezancu glede na določen posel med njima, in
- takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne povzroči znižanja celotnega davčnega učinka.

Če se izvede posle med dvema slovenskima povezanima podjetjema, pri katerem se uporabi cena 80 enot, primerljiva tržna pa je 100 enot, se pri prvem podjetju A (prodajalec) davčno osnovo fiktivno zniža za 20 enot, saj so bili prihodki podjetja A nižji, kot je primerljiva tržna cena. Ker pa je to zmanjšanje davčne osnove v višini 20 enot enakovredno povečanju davčne osnove podjetja B (kupec), ni davčnih posledic. Podjetje B bi namreč glede na primerljivo tržno ceno moralo kupiti izdelek po ceni 100, ker pa je za izdelek plačalo samo 80 enot, bi lahko rekli, da je s tem fiktivno povečalo svojo davčno osnovo za 20 enot (manj odhodkov – višja davčna osnova).

Drugi pogoj v 13. členu ZDDPO-1 glede davčnega učinka ni bil natančno predpisan. Ni namreč bilo jasno, kaj se šteje za davčni učinek. Če se je kot davčni učinek štel znesek pobranega davka, bi morali osebi, udeleženi v transakciji v Sloveniji, ob sestavljanju davčnih obračunov preveriti, ali njuna transakcija znižuje skupni znesek njune davčne obveznosti. Iz določb 13. člena ZDDPO-1 bi lahko sklepali, da bi morala davčna zavezanca v takih primerih prilagoditi svojo davčno osnovo, vendar ni bilo čisto jasno opredeljeno, na kakšen način bi morala to storiti (ni bil določen način ugotavljanja primerljive tržne cene, kot je določen za mednarodne transakcije). Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen je določal samo način izvajanja 12. člena ZDDPO-1, torej mednarodne transakcije (Fortuna, 2005, str. 12-13).

Določbe davčnih predpisov za transakcije med povezanimi osebami v Sloveniji se razlikujejo od določb za mednarodne transakcije. Drugače so definirane povezane osebe, pa tudi način davčnega ugotavljanja prihodkov in priznavanja odhodkov ni enak. Zakonodajalec je skušal z določbo prvega odstavka 13. člena ZDDPO-1 poenostaviti davčne predpise za transakcije v Sloveniji nasproti mednarodnim transakcijam, vendar še vedno je puščal nekaj situacij, ki v davčnih predpisih niso bile dovolj pojasnjene (Fortuna, 2005, str. 13).

Zakonodajalec v 17. čl. novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (*ZDDPO-2*), ki je stopil v veljavo 1.1.2007 jasneje in natančneje pojasnjuje kategorije davčne osnove za posle med povezanimi osebami rezidenti v 4., 5., in 6. odstavku tega člena in jih opredeljuje enako kot pri poslih med povezanimi osebami, pri katerih je vsaj ena oseba med njimi nerezident. Torej pri ugotavljanju odhodkov in prihodkov rezidenta iz poslov med dvema rezidentoma se upošteva opredelitev po pogojih iz 16.čl. ZDDPO-2.

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

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

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

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

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

### **3.4 Zakonska ureditev transfernih cen**

V slovenskem jeziku se za opredelitev transfernih cen v davčnem pomenu uporablja tudi izraz prenosne cene.

Izraz transferne cene lahko pomeni dvoje:

- znesek ki ga zaračuna določen del podjetja drugemu delu podjetja za dobavo blaga oziroma storitev, ali
- znesek, ki ga zaračuna povezana oseba drugi povezani osebi za dobavo blaga oziroma storitev.

Glede na opredelitev je transferna cena torej vsaka cena, po kateri si dve ali več povezanih oseb (ali posameznih delov teh povezanih oseb) med seboj zaračunavajo določeno blago oziroma storitve. Transferna cena je lahko enaka oziroma podobna tržni ceni, torej ceni, za katero bi se med seboj dogovorili dve nepovezani osebi. Če transferna cena ni enaka oziroma podobna tržni ceni, torej ceni, za katero bi se med seboj dogovorili dve nepovezani osebi, jo imenujemo neprilagojena transferna cena. Ta je rezultat dejstva, da sta se zanjo dogovorili dve povezani osebi, ki zaradi možnosti vpliva na medsebojne odločitve lahko s postavitvijo transferne cene zasledujeta tudi druge cilje. Namesto cilja maksimiziranja dobička vsake izmed povezanih oseb posebej je lahko cilj znižanje davčnih bremen skupine povezanih oseb kot celote in posledično maksimiziranje čistega dobička te skupine kot celote (Guzina, 2003, str. 4-5).

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1 in novi ZDDPO-2) določata:

*» Pri ugotavljanju prihodkov / odhodkov zavezanca se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar prihodki najmanj / odhodki največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami (primerljive tržne cene).«*

Transferne cene naj bi se torej zagotavljale na ravni cen enakih ali primerljivih proizvodov, ki bi se v primerljivih okoliščinah dosegle na trgu med nepovezanimi osebami.

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

- v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), od 16. člena do 19. člena,
- v Pravilniku o transfernih cenah,
- v Zakonu o davčnem postopku (ZDavp-2) v 40. členu in 382. členu, kazenske določbe pa v 397. členu.

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

### **3.5 Metode za ugotavljanje tržnega načela in njihova uporaba**

V skladu z OECD-jevim modelom poznamo več metod za ugotavljanje transfernih cen, ki jih lahko razvrstimo v tri glavne skupine:

- klasične transakcijske metode (metode primerljivih prostih cen, metoda preprodaje in metoda pribitka na stroške),
- metodi dobička (metoda delitev dobička in metoda porazdelitve čistega dobička)
- ostale metode, ki jih uporabljamo pri nekaterih transakcijah med povezanimi osebami.

Oblikovanje primerljive tržne cene z eno od naslednjih metod ali njihove kombinacije je do 31.12.2006 določal 12. člen ZDDPO-1, po 1.1.2007 pa jo določa 16. člen ZDDPO-2:

1. metodo primerljivih prostih cen;
  - metoda notranje primerljive proste cene,
  - metoda zunanje primerljive proste cene,
2. metodo preprodajnih cen;
3. metodo dodatka na stroške;
4. metodo porazdelitve dobička;
5. metodo stopnje čistega dobička;

ali katerokoli drugo metodo.



### 3.6 Uporabljenost metod pri posameznih transakcijah

Osnova za izvajanje 12. člena ZDDPO-1 je bil Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen, ki je v 7. členu določal, da mora davčni zavezanec pri določanju primerljivih tržnih cen uporabiti metodo primerljive proste cene ali metodo preprodajne cene ali metodo dodatka na stroške prednostno pred drugimi metodami. Ob izpolnjevanju določenih pogojev, navedenih v 2. členu Pravilnika o določanju primerljivih prostih cen, pa je metoda primerljivih prostih cen preferenčna metoda. Če pa uporaba teh metod zaradi upravičenih razlogov ni možna, lahko davčni zavezanec, pri določanju primerljive tržne cene uporabi metodo porazdelitve dobička ali metodo stopnje čistega dobička ali katerokoli drugo metodo, s katero lahko določi primerljivo tržno ceno.

Pri transakcijah, kjer gre za izvedbo storitve med povezanima osebama, velja nekaj posebnosti. V skladu s Pravilnikom o določanju primerljivih tržnih cen se je štelo, da je bila storitev med povezanimi osebami opravljena, če bi bila nepovezana oseba pripravljena kupiti to storitev od druge nepovezane osebe ali če bi bila nepovezana oseba pripravljena sama opraviti to storitev. To so na primer administrativne storitve (računovodstvo, pravne storitve, ipd.), finančne storitve, storitve v obliki pomoči na področjih proizvodnje, nabave, distribucije in trženja ter storitve v zvezi z zaposlovanjem in zaposlenimi (kadrovanje, izobraževanje, ipd). Tudi pri določanju primerljive tržne cene za storitve ima prednost metoda primerljivih prostih cen, in sicer v primeru, kadar se storitve, ki so primerljive s storitvami, ki so predmet transakcije med povezanimi osebami, opravljajo tudi med nepovezanimi osebami, ali če se takšne storitve zagotavljajo tudi nepovezanim osebam v podobnih okoliščinah, kot se zagotavljajo povezanim osebam (Fortuna, 2005, str. 10).

Osnova za izvajanje 16. člena ZDDPO-2 je Pravilnik o transfernih cenah, ki v 8. členu določa, da mora davčni zavezanec pri določanju primerljivih tržnih cen uporabiti metodo primerljivih prostih cen, če je izpolnjen vsaj eden od pogojev iz 7. člena. Če to ni mogoče je potrebno uporabiti metodo preprodajnih cen ali metodo dodatka na stroške prednostno pred metodama porazdelitve dobička in stopnje čistega dobička. Uporabiti je mogoče tudi ustrezno kombinacijo navedenih metod. V nadaljevanju navajam pogoje transakcij iz 7. člena. Pri uporabi metod za določanje primerljive tržne cene se šteje, da je nepovezana transakcija primerljiva s povezano transakcijo, če je izpolnjen vsaj eden izmed naslednjih pogojev:

- a.) nobena od razlik med transakcijami, ki se primerjajo, ali med osebami, ki so udeležene v vseh transakcijah, ne more bistveno vplivati na:
  - ceno na prostem trgu pri uporabi metode primerljive proste cene,
  - razliko v ceni na prostem trgu pri uporabi metode preprodajne cene,
  - dodatek na stroške na prostem trgu pri uporabi metode dodatka na stroške,
  - stopnjo čistega dobička na prostem trgu pri uporabi metode stopnje čistega dobička ali
- b.) obstaja možnost, da se bistveni vplivi razlik med primerjanimi transakcijami odpravijo z ustreznimi prilagoditvami.

V praksi je zagotovo najlažje uporabiti *metodo primerljive proste cene*, ni pa uporabna prav v velikem številu primerov. Pri tej metodi se namreč primerja absolutna višina cene blaga ali storitev, kar je možno le v primerih, ko gre za prodajo enakega ali podobnega blaga ali storitev. V praksi je metodo primerljive proste cene ponavadi možno uporabljati v primerih prodaje enostavnega blaga, ki ga na trgu prodaja več ponudnikov.

*Metoda zunanje primerljive proste cene* se v praksi uporablja večinoma le pri transakcijah z blagom, s katerim se trguje na organiziranih trgih (vrednostni papirji, nafta in podobno), ter pri blagu in storitvah, za katere obstoja pregleden trg, na primer trgovanje z nepremičninami, oddajanje nepremičnin v najem, nekatere tarife v svetovalnih dejavnostih in podobno.

Po *metodi zunanje primerljive proste cene*, se prenosna cena med povezanima osebama primerja s ceno, ki jo za enako ali podobno blago v enakih ali podobnih razmerah med seboj dosežeta dve nepovezani osebi (Guzina, 2006, str. 3).

Metoda primerljive proste cene je v skladu z vodili OECD najbolj zaželeno med vsemi metodami za oblikovanje prenosnih cen. Vodila OECD postavljajo dva pogoja, od katerih mora biti izpolnjen vsaj eden, da lahko določeno situacijo med dvema neodvisnima podjetjema primerjamo s situacijo med dvema povezanima podjetjema ter da je metodo proste primerljive cene sploh možno uporabiti:

1. med obema situacijama (oziroma med povezanima in neodvisnima podjetjema), ne obstajajo razlike, ki lahko vplivajo na oblikovanje cene oziroma
2. če take razlike obstajajo, jih lahko z manjšimi, še dopustnimi prilagoditvami odpravimo, tako da je primerjava vseeno smiselna oziroma možna (Guzina, 2006, str. 40).

### **3.7 Sklepne ugotovitve**

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

V praksi se za transakcije z nepremičninami med povezanimi osebami določi primerljiva tržna cena najpogosteje z metodo zunanje primerljive proste cene.

## **4 ZNAČILNOSTI TRGOVANJA Z NEPREMIČNINAMI MED POVEZANIMI OSEBAMI**

Za transakcije trgovanja z nepremičninami med povezanimi osebami veljajo splošna pravila o transfernih cenah. Področje transfernih cen je v Sloveniji urejeno v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb in v Pravilniku o transfernih cenah.

### **4.1 Trženje nepremičnin**

Trženje nepremičnin je proces, s pomočjo katerega posamezniki in skupine zadovoljujejo svoje potrebe in želje in v katerem se nepremičnine ter z njimi povezane storitve ustvarjajo, ponujajo in medsebojno izmenjujejo (Cirman et al., 2000, str. 76).

Za doseg zastavljenih ciljev v procesu trženja nepremičnin imajo podjetja na razpolago različne instrumente, ki so združeni v trženjski splet. Trženjski splet sestavlja pet marketinških spremenljivk: izdelek, prodajne cene, prodajne poti in metode, komunikacijski splet in storitve. Podjetje mora vseh pet nadzirati, uporabljati in povezovati tako, da bo doseglo želeno raven povpraševanja na svojem ciljnim trgu ter z njim prispevalo h graditvi dobrin in dolgoročnih odnosov s potrošniki (Cirman et.al. 2000, 77 str.).

#### Izdelek

Za nepremičnine je značilna dolga življenjska doba, neločljiva povezanost z lokacijo in velika individualiziranost. Nepremičnine so tudi zelo drage dobrine, ki se kupujejo po preudarku in z vidika dolgoročne uspešnosti je za podjetja smiselno, da pri njegovem načrtovanju izhajajo iz želja in potreb trga.

#### Politika prodajnih cen

Cenovna politika mora biti skladna s strategijo celotnega podjetja in pozitivno prispevati k uresničevanju postavljenih strateških ciljev. V okvir prodajne politike cen spadajo odločitve o višini postavljenih cen, odločitve o morebitnih popustih, oblikovanje plačilnih pogojev, kreditiranje, državna regulativa na tem področju, kakovostna raven nepremičnin, stroški, ipd.

#### Prodajne poti in metode

Z različnimi prodajnimi potmi in metodami se skušamo kar najbolj približati svojim ciljnim potrošnikom. V primerjavi z distribucijo pri potrošnih dobrinah so prodajne poti pri nepremičninah mnogo krajše. Pogosto vstopata v odnos neposredno lastnik nepremičnine in potencialni kupec, kot posredniki pa se na trgu nepremičnin in nepremičninskih storitev pojavljajo različne agencije, pa tudi banke in zavarovalnice. Na izbor prodajnih poti vpliva

stopnja individualiziranosti posamezne nepremičnine, cenovni nivo in uporabljena cenovna politika, ciljni trg, ki ga želimo doseči, razmere v panogi (število ponudnikov), razpoložljiva sredstva, stroški in raven odnosov s strankami, ki jih omogočajo posamezne prodajne poti.

### Komunikacijski splet

Tržno komuniciranje sestavljajo odločitve o oglaševanju, načinih pospeševanja prodaje, odnosih z javnostmi in identiteti, ki si jo želi podjetje ustvariti v svojem okolju.

### Storitve

Pri nepremičninah imamo opravka s kompleksnimi dobrinami visoke vrednosti, ki so tudi v veliki meri heterogene. Tveganje pri nakupu oziroma najemu je zato na strani potencialnega kupca/najemnika toliko večje. V poslovanju z nepremičninami je tako običajno, da ponudniki svojim strankam nudijo široko paleto storitev in se v veliki meri tudi specializirajo.

## **4.2 Investiranje v nepremičnine**

Nepremičnine pogosto služijo kot oblika naložbe, od katere pričakujemo določen donos. Motivi za investiranje v nepremičnine so štirje (Cirman et al. 2000, str. 68):

- zahtevan donos
- realiziran kapitalski dobiček
- učinek razpršitve naložb
- davčni učinki.

Investitorji pogosto pričakujejo, da bo povpraševanje po stanovanjskih, proizvodnih, poslovnih in drugih prostorih zadostovalo, če bo investitor ob pobranih najemninah in plačilu vseh stroškov realiziral *zahtevan donos*.

Prav tako pa tudi pričakujejo, da bodo to nepremičnino lahko po določenem obdobju prodali in upajo, da bodo ob tem realizirali *kapitalski dobiček*.

Tretji razlog za investiranje v nepremičnine je *učinek razpršitve naložb*. Če naložimo denar v delnice, obveznice, investicijske sklade denarnega trga in v nepremičnine, s tem znižamo tveganje celotnega premoženja. Nenazadnje pa so za nekatere investitorje pomembni tudi *davčni učinki*, ki jih s seboj prinašajo naložbe v nepremičnine.

Čeprav ima vsak investitor različne interese, okuse in preference, pa vendar vse druži želja po maksimiziranju njihovega bogastva. Sprejemljivi so zato le tisti projekti, ki investitorjem nudijo koristi, večje od stroškov zanje oziroma pri izbiri med več projekti izberejo tistega, kjer so neto koristi večje.

Pri vsaki naložbi v nepremičnino je potrebno upoštevati tudi značilna tveganja, ki določajo stopnjo donosa, zahtevano s strani investitorja. Poznamo več vrst tveganj pri naložbah v nepremičnino (Cirman at el. 2000, str. 71):

- poslovno tveganje,
- finančno tveganje,
- likvidnostno tveganje,
- tveganje inflacije. Če dohodki od nepremičnin ne naraščajo dovolj hitro, da bi prehiteli naraščajočo inflacijo, lahko ta zmanjša donosnost naložbe in s tem tudi njeno tržno vrednost.
- tveganje upravljanja. Večina naložb v nepremičnine zahteva upravitelja, ki skrbi, da so nepremičnine oddane in da ohranjajo svojo vrednost. Donos, ki ga je moč uresničiti, je tako v veliki meri odvisen od inovativnosti, učinkovitosti in prilagodljivosti upravitelja.
- tveganje spremembe obrestne mere. Spremenjene obrestne mere pri naložbah lahko povzročijo znatne izgube ali dobičke.
- tveganje sprememb v zakonodaji. Za področje nepremičnine je značilno, da je močno regulirano. Tveganje sprememb v zakonodaji izvira iz dejstva, da lahko določene spremembe v predpisih neugodno vplivajo na donosnost investicije.
- tveganje okolja. Vrednost nepremičnine je spremenjena tudi zaradi sprememb v okolju oziroma sprememb v zavedanju potencialnih nevarnosti iz okolja.

### 4.3 Opredmetena osnovna sredstva

Opredmetena osnovna sredstva so sredstva, ki se pojavljajo v obliki stvari, ki:

1. jih podjetje poseduje, da z njimi opravlja svojo dejavnost ali pa vzdržuje in popravlja druge takšne stvari,
2. jih podjetje pridobi ali izdelava z namenom, da jih bo samo uporabljalo,
3. niso namenjene prodaji v okviru rednega delovanja podjetja in
4. jih ima podjetje v lasti ali finančnem najemu.

Opredmetena osnovna sredstva so nepremičnine, oprema in druga opredmetena sredstva.

Podrobnejša opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev pa je naslednja:

- *zemljišče* daje podjetju prostor za njegovo poslovno dejavnost, bodisi zato, da na njem stojijo zgradbe, bodisi zato, da na njem neposredno opravlja svojo dejavnost (npr. kmetijstvo, rudarstvo, ipd.),
- *zgradbe* predstavljajo objekti visoke gradnje (stavbe), nizke gradnje (ceste), vodne gradnje (kanali, jezovi) in druga gradbena dela (npr. rudarska dela gradbenega značaja, kamor sodijo izvozna okna in hodniki, ki omogočajo dostop do rudnega ležišča kot delovnega predmeta),
- *z opremo* mislimo stroje, naprave in napeljave, prevozna sredstva in sredstva zvez, instrumente, orodja in drugo opremo. Stroji so lahko energetske ali delovne; energetske

stroji proizvajajo ali pretvarjajo energijo, delovni pa obdelujejo, predelujejo ali dodeljujejo delovne predmete na različne tehnološke načine. Naprave so prav tako energetske, proizvodne ali prevozne (Turk, Melavc, 2001, str. 97).

- *dolgoletni nasadi* se kot osnovno sredstvo pojavljajo pri kmetijskih podjetjih in obsegajo sadovnjake, vinograde, hmeljnike in druge dolgoletne nasade, ki imajo biološko dobo trajanja daljšo od enega leta
- *osnovna čreda* obsega plemensko in delovno živino, odraslo živino in mladiče, veliko, srednje in malo živino – vso čredo, razen tiste, ki je v pitanju.

#### **4.3.1 Opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev po SRS 1 (2002)**

Za pravilno razumevanje davčne olajšave za investiranje si moramo pomagati s Slovenskimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju SRS), ki določajo kaj so opredmetena osnovna sredstva. Pojem opredmetena osnovna sredstva zajemajo zemljišča, zgradbe, proizvodno opremo, drugo opremo, osnovno čredo in večletne nasade. Opredmeteno osnovno sredstvo je evidentirano takrat, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

V letu 2006 so začeli veljati SRS 2006, vendar, ker se naše proučevanje nanaša na praktičen primer iz leta 2003 in 2004, bom v nadaljevanju najprej predstavila posebnosti SRS 1 (2002). Novosti iz SRS 2006 pa bom v nadaljevanju predstavila v točki 9.2.

Vse pomembno za predmetno zadevo določa SRS 1 (2002) v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi je navedeno v nadaljevanju:

##### **a.) Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev**

**1.1.** Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju.

**1.2.** Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvodna oprema, druga oprema, osnovna čreda in večletni nasadi.

**1.3.** Pri zgradbah in opremi je treba ločevati stvari, ki se še gradijo ali izdelujejo, od stvari, ki so že usposobljene za uporabo.

**1.4.** Stvari, dane v finančni najem, same niso ali ne spadajo med opredmetena osnovna sredstva, temveč so sestavni del dolgoročnih finančnih naložb.

**1.5.** Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva, ki se v bilanci stanja izkazujejo pri opredmetenih osnovnih sredstvih, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

**1.6.** Opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo, je treba ločevati od opredmetenih osnovnih sredstev, ki se trajno ne uporabljajo, čeprav so še uporabna.

**1.7.** Deleži v opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so last več oseb, se obravnavajo posebej.

## **b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev**

**1.8.** Opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če

a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim,

in

b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

**1.9.** Če se pri opredmetenem osnovnem sredstvu ugotovijo kakovostne spremembe v duhu SRS 1.3, 1.4 oziroma 1.6, se prikažejo tudi v knjigovodskih razvidih.

**1.10.** Pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če

a) se odtuji;

b) se trajno ne uporablja in od njegove odtujitve ni mogoče pričakovati nobenih gospodarskih koristi.

## **c) Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev**

**1.11.** Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Sestavljajo jo njegova nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve. Med nevračljive nakupne dajatve se všteva tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Od nakupne cene se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti. Državne podpore in donacije za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti, temveč se vštevajo med dolgoročne rezervacije in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

### **4.3.2 Opredmetena osnovna sredstva na finančni leasing po SRS 2002**

Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO) je posebej določal, da se v primeru finančnega najema davčna olajšava prizna davčnemu zavezancu, ki opredmeteno osnovno sredstvo pridobi na podlagi finančnega najema, kar je razumljivo že ob upoštevanju SRS.

V Slovenskih računovodskih standardih 2002 je finančni najem opredeljen kot najem, pri katerem so pomembna tveganja in pomembne koristi, povezane z lastništvom nad najetim opredmetenim osnovnim sredstvom, prenesejo na lastnika (SRS 1.42) Lastninska pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Takega najemnika praviloma ni mogoče enostransko razveljaviti. Najemodajalcu zagotavlja povrnitev naložbe v najem in še dobiček.

Opredelitev, kaj se šteje za finančni najem, določa tudi SRS 1.52, ki navaja, da lahko o finančnem najemu praviloma govorimo takrat, kadar je izpolnjen eden izmed pogojev:

- na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika; šteje se, da je ta pogoj izpolnjen, če to nedvoumno izhaja iz najemne pogodbe;
- najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil;
- trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne;
- na začetku najema je zdajšnja vrednost najmanjše vsote najemnin večja ali enaka kot skoraj celotna poštena vrednost sredstva, ki je predmet najema, zmanjšana za državne podpore in dobropise zaradi plačila davkov, ki jih ima tedaj najemodajalec; na koncu se lahko izkaže prenos lastništva ali ne;
- sklenjena je najemna pogodba, po kateri da najemodajalec v najem sredstvo, ki je zgrajeno ali izdelano izključno za potrebe najemnika in ima na koncu najema gospodarski pomen le zanj. (Horvat, 2005, str. 11).

### **4.3.3 Povezave finančnega najema z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1)**

Finančni najem je poleg lastništva tudi pogoj za priznavanje sredstva kot opredmetenega osnovnega sredstva. V zvezi s tem je pomemben tudi pogoj, kdaj lahko zavezanec upošteva vlaganje za investicijsko olajšavo. Opredmetena osnovna sredstva so opredeljena po SRS 1, in sicer kot opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju izdelkov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene in se bo po pričakovanjih uporabljalo več kot enem obračunskem obdobju. Za pogoj priznavanja osnovnega sredstva ni pomemben datum plačila ali način plačila. Pomembno je, da je zavezanec lastnik sredstva oziroma ga ima v finančnem najemu. Pomemben pa je pogoj, kdaj postane zavezanec lastnik, če gre za obročno odplačevanje. Ko



preide lastninska pravica s plačilom zadnjega obroka oziroma z dokončnim poplačilom, lahko šele takrat zavezanec upošteva vlaganje za investicijsko olajšavo (Horvat, 2005, str. 12).

Uveljavljanje davčnih olajšav je bilo možno tudi, če je zavezanec pridobil opredmeteno osnovno sredstvo na podlagi finančnega najema (49. člen, 3. odstavek ZDDPO-1).

Po ZDDPO-1, 49. člen, 6. odstavek, lahko tudi trdimo, če je najemjemalec izgubil pravico uporabe sredstva, ki ga je pridobil s finančnim najemom, je moral prav tako v tistem obdobju, ko je do tega prišlo, povečati davčno osnovo za znesek pripadajoče izkoriščene olajšave (Horvat, 2005, str. 12-13).

#### **4.3.4 Računovodsko finančni vidik finančnega leasinga**

Finančni leasing predstavlja za leasingojemalca dolgoročno obveznost iz financiranja, predmet leasinga pa knjiži kot (tuje) osnovno sredstvo (v uporabi). Posledično leasingojemalec obračunava tudi amortizacijo in stroške obresti.

#### **4.3.5 Ekonomsko-davčni vidik finančnega leasinga**

Veljavna davčna zakonodaja v Sloveniji finančni leasing obravnava kot promet blaga.

Leasingojemalec lahko investicijo v osnovna sredstva uveljavlja tudi v znižanju davčne osnove pri ugotavljanju davka od dobička, izjema so osebna motorna vozila in plovila. Takšna davčna olajšava je leta 2002 znašala 40 odstotkov od vrednosti investicije, v letih 2003 do 2005 se je bistveno zniževala, v letu 2006 pa davčne olajšave za opredmeteno osnovno sredstvo v zgradbe ni več, razen v opremo.

#### **4.4 Sklepne ugotovitve**

Trgovanje z nepremičninami med povezanimi osebami je opredeljeno z določili o transfernih cenah v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb in v Pravilniku o transfernih cenah. Nepremičnine po opredelitvi SRS spadajo med opredmetena osnovna sredstva, ki so podrobno opredeljena v SRS 1, prav tako opredmetena osnovna sredstva na finančni leasing. V povezavi opredmetenih osnovnih sredstev iz SRS in Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb ugotovimo, da je bilo skladno z določili Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb koristiti možnost uveljavljanja davčne investicijske olajšave ob nakupu nepremičnine in to je veljalo tudi ob nakupu nepremičnine na finančni leasing ob določenih pogojih. Koriščenje

davčne investicijske olajšave je bil eden od bistvenih elementov zniževanja davčne osnove pri zasledovanju optimiranja davčnih obveznosti do konca leta 2005.

## **5 MOŽNOSTI IZVAJANJA DAVČNEGA OPTIMIRANJA PRI TRGOVANJU NEPREMIČNIN**

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

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

Višina davčnih olajšav ali davčnih razbremenitev podjetij v posamezni državi je eden izmed najpomembnejših pogojev za izvedbo optimiranja davčnih obveznosti na osnovi davčnih izogibov, ki zmanjšujejo davčno osnovo.

Davčni zavezanec lahko izkoristi z zakonom določeno davčno olajšavo za znižanje davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb za izvedeno olajšavo za investiranje v opredmetena osnovna sredstva, npr. v zgradbe.

Po ekonomski teoriji mnogi teoretiki opredeljujejo uporabo davčnih olajšav, ki jih predpiše in zapiše zakonodajalec v davčni zakon, kot davčni izogib. V Sloveniji, glede na splošno (ne)kulturo tako davčnih zavezancev kot davčnih oblasti predstavlja pojem davčnega izogiba že skoraj mejno davčno dejanje (tanka ločnica med davčno utajo in zakonitim dejanjem) ter ima pri davčnih oblasteh dokaj negativen prizvok (Špes, Žužek Roppa, 2006, str. 15).

### **5.1 Možnosti zmanjševanja davčne osnove z izvedbo investicij z vidika Zakona od davka od dobička pravnih oseb v letu 2003 in 2004**

Konec leta 2002 je bil sprejet Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dobička pravnih oseb, ki je stopil v veljavo 1.1.2003 in je prinesel precejšnje spremembe. Osnovni namen je bil, da z naslova davka od dobička pravnih oseb v davčno blagajno priteče več denarja in da se zmanjšajo ugodnosti predvsem za trgovinske in storitvene dejavnosti. Tako so se zmanjšale olajšave za investicije v nepremičnine in pisarniško opremo, medtem ko

so ostale olajšave za investicije v neopredmetena dolgoročna sredstva in proizvodjalno opremo nespremenjene. Pomembna je bila tudi omejitev, da so se olajšave priznale le za investicije v Republiki Sloveniji, kljub temu da vemo, da bi nam odpiranje navzven lahko dolgoročno prineslo gospodarsko rast (Juršev, 2003, str. 10).

Posamezne države različno urejajo spodbujanje investiranja prek davčnega sistema.

Davčni olajšavi v Sloveniji z vidika investicij, ki sta po ZDDPO zmanjševali davčno osnovo sta bili:

1. davčna olajšava za investicije,
2. davčna olajšava za investicijske rezerve.

### **5.1.1 Davčna olajšava za investicije v letu 2003**

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

Določilo drugega odstavka 39. člena ZDDPO je davčnemu zavezancu v letu 2003 priznalo dodatno davčno olajšavo (razen v osebna motorna vozila) v višini 20% investiranega zneska v opremo, razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne olajšave, če gre za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji.

V primeru finančnega najema se je davčna olajšava po prvem in drugem odstavku 39. člena ZDDPO priznala davčnemu zavezancu, ki je opredmeteno osnovno sredstvo pridobil na podlagi finančnega najema.

Davčni zavezanec, ki je izkoristil davčno olajšavo po prejšnjih treh odstavkih, ni smel razporejati dobička za udeležbo v dobičku. Če je davčni zavezanec razporedil dobiček za udeležbo v dobičku pred potekom treh let po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo, je moral za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo v letu razporeditve dobička za udeležbo v dobičku.

Vendar ne smemo pozabiti, da je za leto 2003 veljalo prehodno obdobje in prehodna določba (9. člen) po ZDDPO-UPB1, v kateri se je davčnemu zavezancu priznavala splošna olajšava v višini 30% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji, in dodatna olajšava (razen v osebna motorna vozila) v višini 10% investiranega zneska v opremo, razen v

pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove. V vseh primerih se je višina davčne olajšave računala od nabavne vrednosti sredstva (Juršev, 2003, str. 10).

Določilo zakona glede prodaje sredstva, za katero je davčni zavezanec uveljavljal olajšavo, je v letu 2003 ostalo nespremenjeno, razen da se je moral znesek izkoriščene olajšave povečati tudi, če se je sredstvo preneslo izven Republike Slovenije prej kot v treh letih po letu, v katerem je bila davčna olajšava izkoriščena. Tako se je 40. člen ZDDPO-UPB1 glasil: »Če davčni zavezanec proda oziroma odtuji ali prenese izven Republike Slovenije opredmeteno osnovno sredstvo oziroma neopredmeteno dolgoročno sredstvo prej kot v treh letih po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo, mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo, in sicer v letu prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstva.«

Če je davčni zavezanec izkazal izgubo v davčnem izkazu (če je bila razlika med prihodki, vključno s povečanjem davčne osnove, in odhodki, vključno z zmanjšanjem davčne osnove, po zakonu ZDDPO negativna), je tako izkazano izgubo lahko pokrival z zmanjševanjem davčne osnove v naslednjih petih letih.

Pokrivanje izgube po prejšnjem odstavku ni smelo presežati višino tekoče ugotovljene davčne osnove.

Pri zmanjšanju davčne osnove na račun izgub iz preteklih let se je davčna osnova najprej zmanjšala za izgubo starejšega datuma.

### **5.1.2 Davčna olajšava za investicije v letu 2004**

Po določbah ZDDPO se je v letu 2004 v zvezi z osnovnimi sredstvi podjetjem priznala davčna olajšava v višini 25% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, pod pogojem, da gre za investicije v Republiki Sloveniji.

Nadalje se je priznala dodatna davčna olajšava v višini 15% investiranega zneska (razen v osebna motorna vozila) v opremo, razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, spet pod pogojem, da gre za investicije v Republiki Sloveniji.

Navedeni olajšavi sta se priznali maksimalno do zneska davčne osnove (Fortuna, 2004, str. 8).

Ob finančnem najemu se je davčna olajšava priznala davčnemu zavezancu, ki je opredmeteno osnovno sredstvo pridobil na podlagi finančnega najema.

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

Tabela 1: Primerjava višine davčnih olajšav po vrstah investicije in letih

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

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

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

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

V letu 2003 se je v primerjavi z letom 2002 s pet let na tri leta skrajšal tudi rok, v katerem davčni zavezanec ni smel razporediti dobička za udeležbo v dobičku (Juršev, 2003, str. 12).

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

### 5.1.3 Davčne olajšave na podlagi investicijske rezerve v letu 2003 in 2004

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

Z letom 2003 je začela veljati sprememba zakona, po kateri je bilo o investicijski rezervi treba voditi evidence, ki so vsebovale podatke in informacije o oblikovanju investicijske rezerve, o namenu oblikovanja in o njeni porabi ter stanju investicije. Torej, podjetja so lahko oblikovala investicijsko rezervo le za predvidene oziroma vnaprej določene investicije, ne pa, kot je podjetjem v navadi, da so investicijsko rezervo oblikovala pod enim pogojem, da so imela pozitivno davčno osnovo. Po letu 2003 je bilo potrebno oblikovano investicijsko rezervo porabiti najkasneje v dveh letih (do leta 2003 pa v štirih). Če podjetje oblikovane investicijske rezerve ni vložilo, je moralo povečati davčno osnovo za njen neporabljen del (Juršev, 2003, str. 11).

Določilo 41. člena ZDDPO, ki je obravnavalo možnost oblikovanja 10% investicijske rezerve, se je glasilo: »Davčnemu zavezancu, ki oblikuje investicijske rezerve za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji ter za dolgoročne naložbe v druge osebe v Republiki Sloveniji, se prizna davčna olajšava v višini oblikovanih rezerv, vendar največ v višini 10% davčne osnove.«

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

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

Davčni zavezanec, ki je uveljavljal davčno olajšavo po prvem odstavku tega člena, je moral voditi evidence, ki vsebujejo podatke in informacije o oblikovanju investicijske rezerve, o posameznem namenu oblikovanja investicijske rezerve po posameznih namenih njenega oblikovanja in o stanju investicije.

Davčni zavezanec, ki je v obračunu davka od dobička pravnih oseb za leto 2003 oblikoval investicijsko rezervo, je moral tako zagotoviti ustrezne evidence po namenu oblikovanja

investicijske rezerve, konec leta 2005 pa je moral preveriti ali dokazati, ali so bile oblikovane rezerve porabljene v skladu z namenom oblikovanja.

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

Pri olajšavi za oblikovanje investicijske rezerve ugotavljamo, da smo bili v letu 2003 in 2004 soočeni z dodatnimi evidencami. Investicijsko rezervo pa smo morali porabiti v skladu z namenom oblikovanja v dveh letih od oblikovanja.

## **5.2 Sklepne ugotovitve**

Davčno optimiranje pri trgovanju z nepremičninami po ZDDPO je bilo možno z uveljavljanjem investicijske davčne olajšave v opredmetena osnovna sredstva, kar je bilo za podjetja zelo vzpodbudno.

Glede na poznavanje starega zakona davka od dobička pravnih oseb in novega zakona davka od dohodkov pravnih oseb lahko upravičeno trdimo, da je obdavčitev podjetij, ki je v celoti stopila v veljavo s 1.1.2005, bistveno manj ugodna za davčne zavezance, kot je bila obdavčitev po starem zakonu davka od dobička pravnih oseb.

## **6 PRAKTIČEN PRIKAZ DAVČNEGA OPTIMIRANJA PRI TRGOVANJU Z NEPREMIČNINAMI MED POVEZANIMI OSEBAMI DO KONCA LETA 2004**

### **6.1 Povezane osebe podjetja Suzuki Odar**

V letu 2002 ima 100% lastniški delež v družbi Suzuki Odar dr. Miroslav Odar, ki ima hkrati tudi 100% -ni lastniški delež v družbi Avtomotiv Rado Ljubljana. Družba Suzuki Odar ima 50%-ni lastniški delež v družbi Panadria (preostali 50%-ni delež v družbi Panadria ima Avtomotiv Rado) in 94%-ni lastniški delež v družbi Krasoprema iz Dutovelj. V letu 2003 je Suzuki Odar pridobil še 100% lastniški delež v Avtohiša Odar Slovenj Gradec.

Iz navedenih podatkov izhaja, da so omenjene pravne osebe in fizična oseba kapitalsko povezane med seboj in imajo lahko vpliv na sprejemanje odločitev v smislu določil 2. odstavka 18. člena Zakona o davku od dobička pravnih oseb.

V smislu določil 2. odst. 18. člena ZDDPO so se za povezane osebe šteli lastniki, njihovi ožji družinski člani ali druge osebe, ki so bili z davčnim zavezancem kapitalsko oziroma poslovno povezani in imeli lahko vpliv na sprejemanje odločitev pravne osebe. Ker druge osebe, ki so

bile z davčnim zavezancem kapitalsko povezane in so imele lahko vpliv na sprejemanje odločitev, v ZDDPO niso bile definirane, je davčni organ pri opredeljevanju kapitalsko povezanih oseb izhajal iz Zakona o gospodarskih družbah (ZGD).

Po določilih 460. člena ZGD so se za povezane družbe med drugimi šteli pravno samostojne družbe, ki so bile v medsebojnem razmerju tako:

- a.) da je imela ena družba v drugi večinski delež (družba v večinski lasti in družba z večinskim deležem),
- b.) da je bila ena družba odvisna od druge (odvisna in obvladujoča družba),
- c.) da so bile koncernske družbe,
- d.) da sta bili dve družbi vzajemno kapitalsko udeleženi,
- e.) da so bile povezane s podjetniškimi pogodbami.

461. člen ZGD je določal, če je večina deležev pravno samostojne družbe pripadala drugi družbi ali če je drugi družbi pripadala večina glasovalnih pravic (večinski delež), se je štela ta družba za družbo v večinski lasti, druga družba pa je bila družba z večinskim deležem. Delež, ki je pripadal družbi, se je ugotavljal po nominalnem znesku celotnega deleža v osnovnem kapitalu druge družbe, s tem, da so se pred ugotavljanjem deleža odšteli lastni deleži oz. lastne delnice. Pri tem ni bila pomembna niti morebitna omejitev glasovalnih pravic niti to, ali je bil delež v celoti vplačan. Pri ugotavljanju deležev so bili pomembni tudi posredni deleži, saj so se prištevali tudi deleži odvisnih družb, kar je pomembno ponazarjalo odvisnost druge družbe.

V smislu 462. člena ZGD je odvisna družba pravno samostojna družba, ki jo je neposredno ali posredno obvladovala druga družba (obvladujoča družba), praviloma na podlagi večinskega deleža obvladujoče družbe v odvisni družbi. Odvisna družba je torej bila pravno samostojna družba, v kateri je imela druga družba neposredno ali posredno prevladujoč vpliv. Odvisnost enega podjetja od drugega je bila podana, kadar je obvladujoče podjetje razpolagalo s sredstvi, ki so mu omogočali doseči, da je drugo podjetje ravnalo po njegovi volji, kar se je lahko doseglo ali s kapitalsko večino ali z večino glasov.

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



cene. Pri določanju cen se povezane osebe lahko prilagajajo druga drugi, kar pa ne velja nujno za nepovezane osebe. Posledica takšnih poslov sta drugačen poslovni in davčni izid ter drugačen finančni položaj davčnega zavezanca.

Glede na dejstvo, da je Suzuki Odar:

- 50% -ni lastnik družbe Panadria
- 94%-ni lastnik Krasoprema
- 100%-ni lastnik družbe Avtohiša Odar

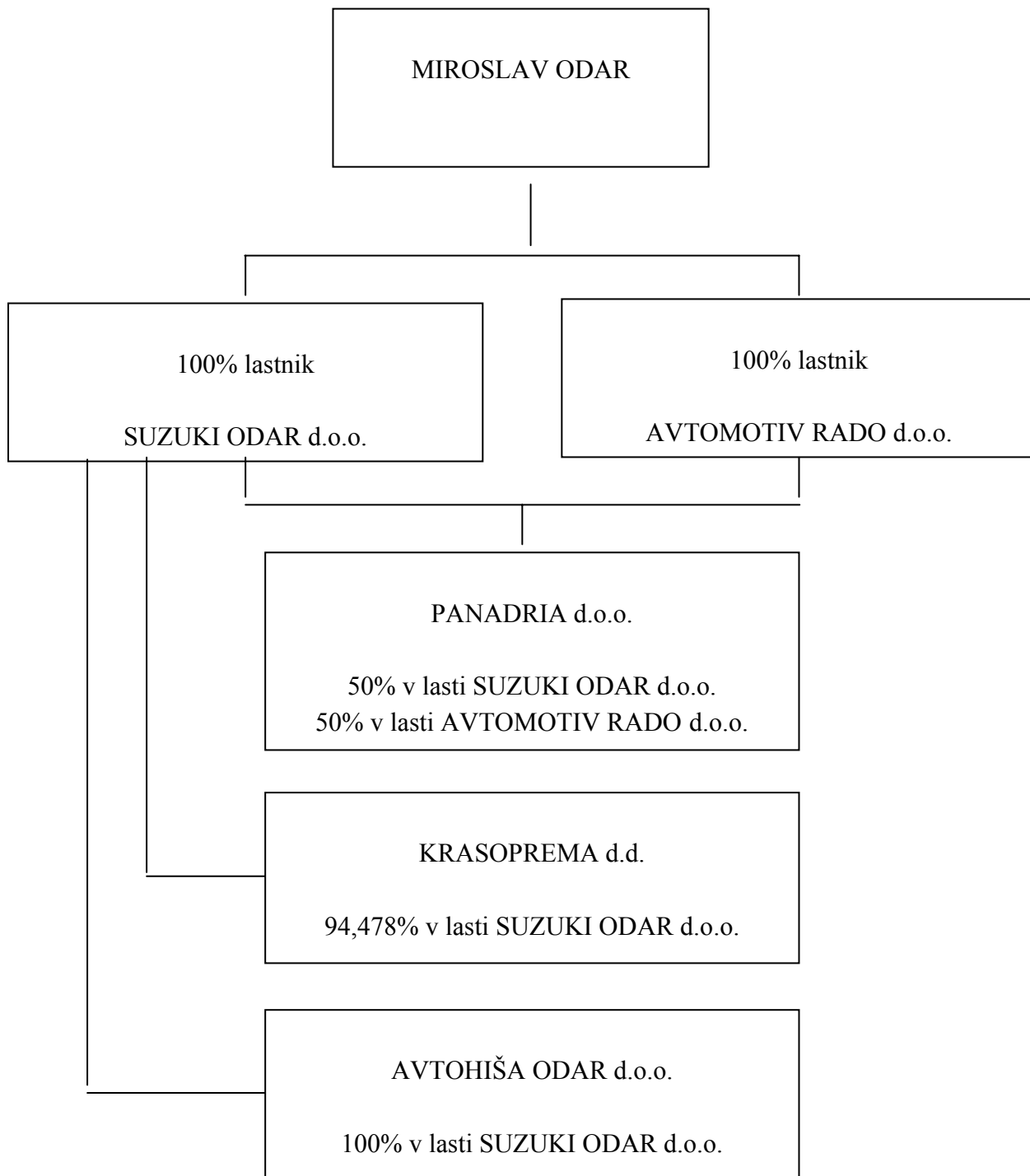
in da je dr. Miroslav Odar:

- 100%-ni lastnik družbe Suzuki Odar in
- 100%-ni lastnik družbe Avtomotiv Rado Ljubljana,
- obe družbi sta vsaka po 50%-ni lastnici družbe Panadria

direktor v vseh zgoraj omenjenih družbah, so družbe Suzuki Odar, Panadria, Krasoprema, Avtohiša Odar in Avtomotiv Rado povezane družbe v skladu z določili 2. odstavka 18. člena ZDDPO.

V nadaljevanju prikazujem shemo povezanih oseb podjetja Suzuki Odar.

Shema povezanih oseb v poslovanju:



## 6.2 Dejavnost podjetja Suzuki Odar

Družba Suzuki Odar je bila ustanovljena leta 1993 in registrirana v sodnem registru kot trgovska družba. Pravna oblika družbe je družba z omejeno odgovornostjo. Ustanovitelj in hkrati zakoniti zastopnik družbe je 100% lastnik družbe, dr. Miroslav Odar. Skladno s standardno klasifikacijo dejavnosti ima družba registrirano kot osnovno dejavnost trgovino na debelo z motornimi vozili. Dopolnilna dejavnost je prodaja rezervnih delov in dodatne opreme za vozila Suzuki.

Družba Suzuki Odar opravlja funkcijo ekskluzivnega zastopnika za uvoz in distribucijo vozil blagovne znamke Suzuki v Sloveniji. Avtorizacijo za ekskluzivni uvoz in distribucijo vozil blagovne znamke Suzuki za Slovenijo je pridobila že 14. oktobra 1993 s sklenitvijo pisma o imenovanju in kasneje ekskluzivne distributerske pogodbe s Suzuki Austria.

Skladno z uveljavitvijo Uredbe o skupinskih izjemah (Uradni list RS, št. 69/2002), ki je pravno formalno stopila v veljavo 1.10.2003 tudi v Sloveniji, so nastopile nove zakonske obveze za proizvajalce motornih vozil. Skladno z navedeno uredbo je Suzuki Odar podpisal distributersko pogodbo s proizvajalcem Magyar Suzuki Corporation, v kateri sta pogodbenika dogovorila vse potrebne zakonske obveznosti za izpolnjevanje kvalitativnih in kvantitativnih standardov za prodajo vozil, motorjev in rezervnih delov ter za servisiranje vozil.

Družba se vse od ustanovitve dalje pospešeno razvija. Razvoj je vseskozi temeljil na:

- usmerjenosti podjetja k potrebam kupcev,
- večji razpoznavnosti blagovne znamke Suzuki na slovenskem trgu,
- razvoju trgovsko-servisne mreže,
- dodatnemu izobraževanju in usposabljanju kadra,
- vzpostavljanju informacijsko podprtega sistema.

Družba pri distribuciji uporablja posredne prodajne poti. Prodaja vozil končnim kupcem se izvaja preko pooblaščenih trgovcev, ki so razmeščeni po vsej Sloveniji.

Od leta 2002 se je družba Suzuki Odar takrat po določilih Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-F) uvrščala med velike družbe z omejeno odgovornostjo in je bila zavezana k reviziji računovodskih izkazov, ker je zavezana izdelovati konsolidirane računovodske izkaze glede na to, da je družba v letu 2001 ustanovila dve odvisni podjetji in v letu 2003 še eno odvisno podjetje. Prav tako je razvrščena med velike družbe tudi po novih določilih Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1), ki je stopil v veljavo maja 2006.

Družba vodi poslovne knjige, sestavlja knjigovodske listine, vrednoti knjigovodske postavke in sestavlja računovodska poročila skladno z Zakonom o gospodarskih družbah in skladno s Slovenskimi računovodskimi standardi.

Maloprodajno in veleprodajno dejavnost Suzuki Odar opravlja posredno in neposredno v svojih prodajno servisnih centrih v Ljubljani, Mariboru Celju in Slovenj Gradcu.

Družba Suzuki Odar je bila v letih 2002 in 2003 zavezanec za davek od dobička pravnih oseb po določitih 2. člena ZDDPO. V smislu določil omenjenega zakona je davčna osnova dobiček, ki se ugotovi tako, da se od ustvarjenih prihodkov davčnega zavezanca odštejejo odhodki, določeni s tem zakonom. Za ugotavljanje dobička se priznavajo prihodki in odhodki v zneskih, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida, na podlagi predpisov ali računovodskih standardov, razen tistih, ki so določeni s tem zakonom. Pri ugotavljanju prihodkov oziroma odhodkov davčnega zavezanca se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami, vendar najmanj za prihodke oziroma največ za odhodke do višine povprečnih cen, ki veljajo za določeno vrsto blaga ali storitev na trgu.

### **6.2.1 Trženje vozil po novih regulativah evropske komisije – vpliv na distribucijske kanale**

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

Proizvajalci motornih vozil se v okviru Uredbe o skupinskih izjemah lahko odločijo za sistem (Kukovica, 2002, str. 16):

- 1.) selektivne distribucije vozil
  - kvantitativna,
  - kvalitativna,
- 2.) ekskluzivne distribucije.

Za ekskluzivni sistem prodaje vozil se je odločil proizvajalec blagovne znamke SUZUKI. V primeru ekskluzivnosti se vsakemu pooblaščenemu trgovcu, ki ga odobri proizvajalec, določi prodajno območje. Za prodajno področje Slovenije je proizvajalec Suzuki Magyar Corporation pooblastil in podpisal pogodbo o ekskluzivni distribuciji avtomobilov, motornih

koles in rezervnih delov z družbo Suzuki Odar za nedoločen čas, kar pomeni do leta 2010, ko naj bi zavladala svobodna konkurenca.

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

### **6.2.2 Poslovni načrt družbe Suzuki Odar v letu 2003**

Na podlagi navedenega sistema Uredbe v prejšnji točki, je družba Suzuki Odar v letu 2003 sprejela poslovni načrt s poslovnim ciljem pridobitve koncesije za pooblaščenega trgovca vozil Opel v Sloveniji od proizvajalca General Motors (v nadaljevanju GM). Koncesijo za pooblaščenega trgovca bi izvajala povezana družba Avtohiša Odar.

Ena izmed temeljnih zahtev, ki jo je proizvajalec GM zahteval za pridobitev koncesije je bila tudi ta, da družba, ki bo pridobila koncesijo za pooblaščenega trgovca vozil blagovne znamke Opel, razpolaga z ustreznimi prostori, kjer bo lahko opravljala prodajo in pripadajoče storitve za blagovno znamko Opel. Ker je povezana družba Avtomotiv Rado v svoji registrirani poslovni enoti Maribor že v letu 2002 in tudi še v letu 2003 ustvarjala izgubo, tudi zaradi neizkoriščenih prostorskih kapacitet poslovnega objekta, je bila racionalna poslovna odločitev krovne matične družbe sistema povezanih oseb Suzuki Odar, da prav poslovne prostore v Mariboru (katere je imela družba Avtomotiv Rado v najemu od družbe Suzuki Odar) nameni dejavnosti prodaje in servisiranja vozil blagovne znamke Opel v Mariboru.

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

Proizvajalec GM je skladno z Uredbo o skupinskih izjemah prešel na sistem selektivne distribucije, kar je pomenilo velike spremembe v pravilih in poslovanju v avtomobilski branži Opel v odnosu proizvajalec - generalni distributer, saj pravila EU prepovedujejo omejitve nakupa preko generalnih distributerjev. Prav tako je prišlo do zaostrenih razmer na tržišču EU, kamor je Slovenija vstopila s 1.5.2004, pri prodaji vozil, ki so vodile v negotovost realizacije planirane količine prodaje vozil na ozemlju Slovenije. Ob vstopu Slovenije v EU je GM svojo vizijo poslovanja preko pooblaščenih trgovcev omejil. Pogajanja med GM in Suzuki Odar so še danes v teku in še niso zaključena. Ker pa je Suzuki Odar nepremičnino v Mariboru, potrebno za opravljanje dejavnosti koncesije za pooblaščenega trgovca Opel v Mariboru, že prodal družbi Avtohiša Odar, ne bi bila smotrna razveljavitev pogodbe oziroma vnovična prodaja nepremičnine nazaj na Suzuki Odar. Tako do zaključka pogajanj ostaja nepremičnina v lasti Avtohiše Odar in dokler le-ta ne bo zaključena, bo nepremičnino uporabljala družba Avtomotiv Rado po najemni pogodbi.

### **6.3 Trgovanje z nepremičninami med povezanimi osebami podjetja Suzuki Odar**

Družba Suzuki Odar izkazuje v svojih knjigah na dan 31.12.2003 med osnovnimi sredstvi sledeče nepremičnine:

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

Navedene nepremičnine je družba Suzuki Odar pridobila od družbe Panadria, s katero je bila kapitalsko povezana na naslednji način:

1. Nepremičnino v Ljubljani na podlagi prodajne pogodbe, sklenjene med kupcem Suzuki Odar in prodajalcem Panadria, dne 24.12.2001, in na osnovi cenitvenega poročila sodnega izvedenca in cenilca gradbene stroke.
2. Nepremičnino v Mariboru na podlagi kupoprodajne pogodbe, sklenjene med kupcem Suzuki Odar in prodajalcem Panadria, dne 30.12.2002, in na osnovi cenitvenega poročila sodnega izvedenca in cenilca gradbene stroke.
3. Nepremičnino v Celju na podlagi kupoprodajne pogodbe, sklenjene med kupcem Suzuki Odar in prodajalcem Panadria, dne 30.12.2002, na in osnovi cenitvenega poročila sodnega izvedenca in cenilca gradbene stroke.

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

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

Vse štiri zgoraj omenjene nepremičnine (Ljubljana, Celje, Maribor, Slovenj Gradec), pridobljene od povezanih oseb, je družba Suzuki Odar d.o.o. po pridobitvi dajala v najem povezanim osebam, in sicer:

- Pridobljene poslovne prostore v Ljubljani, Mariboru in Celju od 01.03.2003 je dajala v najem povezani osebi Avtomotiv Rado.
- Septembra 2003 pa je Suzuki Odar dal v najem še poslovni prostor v Slovenj Gradcu družbi Avtomotiv Rado, katerega je avgusta 2003 pridobil od Avtohiše Odar.

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

## 6.4 Optimiranje davka od dobička v podjetju Suzuki Odar

### 6.4.1 Zmanjševanje davčne osnove z uveljavljanjem investicijske olajšave

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

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

Tabela 2: Obračun davka od dobička za leto 2003 davčnega zavezanca

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

Vir: Obračun davka od dobička družbe Suzuki Odar v letu 2003.

#### **6.4.2 Sklepne ugotovitve**

Na podlagi gospodarske odločitve podjetja in poslovnega načrta podjetja za kar je bilo potrebno izpolniti določene pogoje, je davčni zavezanec ob koncu leta 2003 kupil nepremičnino. Davčni zavezanec je na podlagi dejstva, da mu je nakup nepremičnine prinesel tudi gospodarske koristi in na podlagi dejstva, da se navedena nepremičnina pripozna v skladu z določili SRS1 kot osnovno sredstvo izkoristil investicijsko davčno olajšavo skladno z določili 39. člena ZDDPO.

### **7 PROBLEMI DAVČNEGA OPTIMIRANJA OB IZVAJANJU DAVČNEGA INŠPICIRANJA**

Z analizo opisanih poslov v točki 6.3., je davčni organ ugotovil, da družba Suzuki Odar z nakupom poslovnih prostorov v Slovenj Gradcu od Avtohiše Odar ni pridobila novih gospodarskih koristi od dajanja prostorov v najem, saj je istočasno izgubila vir pritekanja gospodarskih koristi iz najemnih razmerij zaradi prodaje poslovnih prostorov v Mariboru družbi Avtohiša Odar. Rezultat zamenjave nepremičnin je tudi hkratio povečanje in zmanjšanje prihodkov (gospodarskih koristi=0).

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

Poleg tega pa je davčni organ, s primerjavo izkazanih prihodkov v poslovnih knjigah iz naslova zaračunane najemnine pred in po zamenjavi omenjenih nepremičnin (nakup prostorov v Slovenj Gradcu in prodaja prostorov v Mariboru), ugotovil, da je Suzuki Odar:

- za najem poslovnih prostorov v Mariboru zaračunaval povprečno mesečno najemnino najemjemalecu Avtomotiv Rado v višini 5.129.455,00 SIT,
- za najem poslovnih prostorov v Slovenj Gradcu pa je Avtomotivu Rado zaračunaval povprečno mesečno najemnino od nakupa dalje v višini 2.329.516,00 SIT.

Iz navedenega je razvidno, da je imel Suzuki Odar večjo gospodarsko korist od prodane nepremičnine v Mariboru kot od pridobljene (zamenjane) nepremičnine v Slovenj Gradcu, saj je z dajanjem poslovnih prostorov v Mariboru v najem ustvaril in izkazal v poslovnih knjigah višje prihodke kot z dajanjem poslovnih prostorov v Slovenj Gradcu v najem.

Davčni organ nadalje ugotavlja, da so se prihodki iz naslova najemnin povečali ob nakupu nepremičnine v Slovenj Gradcu, hkrati pa so se zmanjšali zaradi prodaje nepremičnine v Mariboru.



Z upoštevanjem zgoraj navedenih ugotovitev davčnega organa glede primerjave višine zaračunanih mesečnih najemnin za Slovenj Gradec in Maribor, pa je gospodarska korist po zamenjavi nepremičnine še celo manjša kot prvotno.

Davčni organ zaključuje, da je na podlagi zbranih podatkov jasno, da je družba Suzuki Odar z opisanimi posli pridobila korist zaradi uveljavljanja 30% olajšave v obračunu davka od dobička pravnih oseb v letu 2003. Namen pravne osebe je bil torej z davčnimi olajšavami zmanjšati davčno osnovo za davek od dobička pravnih oseb. Pravna oseba Suzuki Odar kot davčni zavezanec za davek od dobička pravnih oseb niti v letu 2002 niti v letu 2003 ni obračunala in plačala davka od dobička, saj je v obeh letih v smislu določil 39. člena ZDDPO v davčnem obračunu uveljavljala olajšavo investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva v višini ugotovljene davčne osnove in posledično zmanjšala davčno osnovo za obračun davka od dobička na 0 SIT. Iz opisanih poslov v zvezi s pridobitvijo in odtujitvijo vseh štirih poslovnih prostorov je davčni organ povzel, da je Suzuki Odar kupoval poslovne prostore od povezanih oseb, jih dajal v najem povezanim osebam in jih prodajal povezani osebi, ki je dajala poslovni prostor isti povezani osebi v najem, od katere pa je spet kupil drug poslovni prostor, ki ga je dajal v najem isti povezani osebi kot prej, pri tem pa je vsako leto ob obračunu davka od dobička uveljavljal olajšavo za investirani znesek v višini ugotovljene davčne olajšave.

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

## **7.1 Obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2003 podjetja Suzuki Odar**

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

Družbi Suzuki Odar se ne prizna davčna olajšava v višini 30% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva, ki jo je uveljavljal v višini 126.800.942 SIT.

Tabela 3: Obračun davka od dobička za leto 2003 davčnega zavezanca in obračun z upoštevanjem ugotovljenih nepravilnosti z inšpekcijskim pregledom

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

Vir: Podatki iz inšpekcijskega zapisnika za družbo Suzuki Odar

## 7.2 Sklepne ugotovitve

Po ugotovitvah davčnega organa je davčni zavezanec dolžan plačati davek od dobička po stopnji 25%, ki je določena v 38. členu Zakona o davku od dobička pravnih oseb, v višini 31.700.235,50 SIT.

## 8 VPLIV DAVČNIH STROKOVNJAKOV NA IZVAJANJE DAVČNEGA OPTIMIRANJA IN KOMUNICIRANJE Z DAVČNIMI INŠPEKTORJI

### 8.1 Davčno svetovanje v Sloveniji

Eden bistvenih pogojev za optimiranje davčnih obveznosti je tudi razvitost davčnega svetovanja, tako na državni kot tudi v okviru samega gospodarskega subjekta.

Davčno svetovanje je strokovno svetovanje v davčnih zadevah in drugih stvareh glede obveznih dajatev in pravic posameznikov. Obsega lahko tudi vodenje poslovnih knjig in dokumentacije za davčne potrebe strank, sestavljanje davčnih napovedi in obračunov, ki so pomembni za odmero oziroma plačilo davka, zastopanje strank v davčnih zadevah ter dajanje strokovnih mnenj in nasvetov. Davčno svetovanje ima svojo pravno podlago v Zakonu o davčnem postopku, kjer je določeno, da lahko stranko v davčnih postopkih zastopa posebej za to usposobljena oseba, davčni svetovalec (Kovač, 2000, str. 12).

Trenutno še ni zakonsko urejeno s prepisi o pooblastilu – licenci opravljanje poklica davčnega svetovalca, temveč lahko vsak, ki meni, da je sposoben opravljati poklic davčnega svetovalca, to tudi opravlja, ne glede na ceno in kvaliteto opravljenih storitev davčnega svetovanja.

Odsotnost zakonskih podlag za poslovanje in nudenje storitev davčnega svetovanja se zato skuša urejati v okviru Inštituta za revizijo v Ljubljani s sekcijo davčnih svetovalcev in Društvom davčnih svetovalcev Slovenije s pripravo osnutka zakona o davčnem svetovanju (Čokelc, Kokotec-Novak, Repovž, 2005, str. 270).

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

V primeru zastopanja davčnega zavezanca je zelo pomembno, kako so urejena pogodbeno razmerja med davčnim zavezancem in davčnim svetovalcem in kakšna je vsebina in širina pooblastila za zastopanje pred davčno upravo. Neodvisnost davčnega svetovalca je v spoštovanju zakonskih določil o razmerjih in obveznostih do davčnih organov na eni strani in v konkretnem ter doslednem zastopanju davčnega zavezanca pred davčno upravo v skladu s sprejetimi pogodbenimi obveznostmi in pooblastili davčnega zavezanca na drugi strani. Korektno in dosledno zastopanje davčnega svetovalca pred davčno upravo pomeni, da davčni svetovalec zaradi svoje neodvisnosti tudi ni dolžan upoštevati navodila, razlage in mnenja davčnih organov, če le ta niso podana zakonsko v predpisani obliki (Kokotec-Novak, 2005, str. 18).

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

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

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

Zaradi zapletenosti davčnega sistema v Sloveniji se računovodje ukvarjajo predvsem s formalno pravilnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti. Že manjše formalne napake pri izpolnjevanju davčnih evidenc, ki nimajo vpliva na višino davčne obveznosti, so za podjetje lahko zelo drage. Zato tudi mnogo podjetij potrebuje pomoč davčnega svetovalca takrat, ko se v podjetju pojavi določen formalni dvom [[URL:http://www.relacije.com/clanek.php?niceid=praksa-in-storitve-v-sloveniji](http://www.relacije.com/clanek.php?niceid=praksa-in-storitve-v-sloveniji)].

Zelo malo računovodij oziroma poslovodstev pa razmišlja o aktivni davčni politiki podjetja. Enostavno zaradi že prej povedanega, ker so računovodje v Sloveniji preobremenjeni z mnogimi formalnimi vprašanji.

## **8.2 Vloga davčnega svetovalca pri ugotovitvah ob inšpekcijskem pregledu na komuniciranje med davčnim zavezancem in davčno upravo ob upoštevanju praktičnega primera**

Komunikacija je pomemben del našega vsakdana. Uspešna komunikacija je za vsakega posameznika, kot tudi za vsako organizacijo ključnega pomena za normalni potek opravil, ki so lahko splošnega ali poslovnega pomena.

Pojem »davčno inšpiciranje« pomeni nadzorno funkcijo ali pregled poslovne dejavnosti oziroma nadzor finančnega poslovanja podjetja. Del nadzorne funkcije, ki ustvarja povezavo med davčnim zavezancem in davčno upravo, je inšpekcijski pregled. Inšpekcijski pregled obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih prihodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom.

Namen davčne inšpekcije sleherne države je preverjanje pravilnosti obračunavanja in plačevanja javnih dajatev v skladu z zakoni, ki morajo imeti v sebi vgrajena različna načela, zlasti načelo enakopravnega obravnavanja davčnih zavezancev kot eno izmed najpomembnejših načel v davčnih zakonih.

O ugotovitvah v postopku inšpekcijskega pregleda mora biti sestavljen zapisnik, ki je obvezno predan davčnemu zavezancu ali njegovemu zastopniku - davčnemu svetovalcu skladno s pooblastilom davčnega zavezanca najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu.

Ugotovitve lahko davčni zavezanec in njegov zastopnik izpodbijata s pripombami na davčni zapisnik v zakonsko dogovorjenem roku. Davčni zavezanec oz. njegov zastopnik podata na zapisnik pripombe v 20 dneh po vročitvi zapisnika. Rok za pripombe se na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca lahko s sklepom podaljša praviloma največ za dodatnih deset dni, vendar mora zahtevo za podaljšanje roka za pripombe davčni zavezanec vložiti pred iztekom roka (140.čl. ZDavP-2). Če pride do nesoglasja v davčnem zapisniku med davčnim zavezancem in davčnim inšpektorjem, mora inšpektor pripraviti ustrezne argumente za svoje ugotovitve. Bistveno je, da inšpektor privoli v proučitev vsakega argumenta davčnega zavezanca, čeprav ni nobenega dokaza v prid tega argumenta. V primeru opravičenih pripomb mora ustrezno popraviti ugotovitve v inšpekcijskem pregledu. Davčni zavezanec mora dobiti občutek, da je obravnava poštena in da so bili dopustni vsi tehtni in upravičeni odbitki in olajšave. Pripombe na zapisnik o inšpekcijskem pregledu preverja inšpektor, ki je opravil inšpiciranje, o preveritvi pripomb pa sestavi dopolnilni zapisnik. V dopolnilnem zapisniku se poleg splošnih

podatkov navedejo pripombe zavezanca in ugotovitve v zvezi s pripombami. Če davčni zavezanec za davek v pripombah navaja nova ali dodatna dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo, davčni organ sestavi dodatni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb. Glede vročanja in vlaganja pripomb na dodatni zapisnik se uporabljajo enake določbe ZDavP-2 kot v primeru zapisnika.

V praktičnem primeru podjetja Suzuki Odar je davčni organ po opravljenem postopku inšpiciranja pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja davkov in prispevkov za leto 2002 in 2003 izdal zapisnik, v katerem je navedel ugotovitve v zvezi z davkom od dobička pravnih oseb. Pri tem je postopal po določilih ZDavP-1, ki pa se bistveno na tem področju ne razlikujejo od določil ZDavP-2.

Davčni zavezanec Suzuki Odar je pooblastil davčnega svetovalca za polno zastopanje pred davčnimi organi in morebitnimi sodnimi organi.

Davčni svetovalec je na podlagi pooblastila davčnega zavezanca v zakonsko pravočasnem roku podal pripombe na zapisnik davčnega organa, v katerem je navedel dejstva in okoliščine, ki so vplivale na zmanjšanje davčne osnove v letu 2003 z uveljavitvijo investicijske davčne olajšave v opredmeteno osnovno sredstvo. Davčni svetovalec je k pripombam na zapisnik priložil tudi izvedeniško mnenje sodne izvedenke za ekonomijo.

Davčni svetovalec je v pripombah na zapisnik navajal, da davčni organ v zapisniku nezakonito odloča, da davčnemu zavezancu ne prizna davčne olajšave, saj je davčni zavezanec popolnoma zakonito upošteval možnosti ZDDPO glede investicijske olajšave. Dejstvo je, da je skupina Suzuki razvejana, da je znotraj skupine več družb in da imajo družbe nepremičnine, ki so bile predmet prodaje. Vendar pa v zakonu namreč ni nikjer navedeno, da se olajšava ne prizna, v kolikor gre za nakup sredstva med povezanimi osebami. Davčni organ lahko pri povezanih osebah ugotavlja le transferne cene – torej vrednost nepremičnine, po kateri se je prodala. Poslovanje med povezanimi osebami pa davčnemu organu po ZDDPO ne daje nikakršne zakonske podlage, da se davčnemu zavezancu od investiranega zneska v sredstvo, ki mu prinaša gospodarske koristi, ne prizna zakonsko dovoljene davčne olajšave.

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

navedenega davčnemu zavezancu v začetku leta 2006 izdal odločbo o odmeri davka na dobiček za leto 2003.

### **8.3 Rezultati delovanja davčnega svetovalca na davčno odločbo**

Davčni zavezanec oz. njegov svetovalec sta v zakonitem roku, v 15 dneh od vročitve odločbe, vložila pritožbo zoper izpodbijano odločbo in predlagala, da jo že prvostopenjski organ popravi oziroma, da jo Ministrstvo za finance odpravi in organu prve stopnje naloži, da postopek inšpiciranja ustavi oziroma, da odločbo odpravi in vrne zadevo organu prve stopnje v novo odločanje.

V pritožbi davčni svetovalec podaja pritožbo iz navedenih razlogov:

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

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

## **9 UGOTOVITEV RAZLIK DAVČNEGA OPTIMIRANJA PRI TRGOVANJU Z NEPREMIČNINAMI MED POVEZANIMI OSEBAMI PO DAVČNI ZAKONODAJI DO KONCA LETA 2004 IN NOVI ZAKONODAJI**

### **9.1 Značilnosti povezanih oseb v Zakona o davku od dobička pravnih oseb in novosti Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb**

Natančna opredelitev povezanih oseb po Zakonu o davku od dobička pravnih oseb in Zakonu od dohodkov pravnih oseb je navedena v 3. poglavju pod tč. 3.2. definicija povezanih oseb.

## 9.2 Opredmetena osnovna sredstva z vidika SRS 2006

Pri pripoznavanju opredmetenega osnovnega sredstva je po novem črtana določba, da se pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva odpravi, če se trajno ne uporablja in od njegove odtujitve ni mogoče pričakovati nobenih gospodarskih koristi. Novi SRS 2006 določajo, da se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja opredmeteno osnovno sredstvo odpravi, če se odtuji.

V nabavno vrednost osnovnega sredstva poleg dosedanjih sestavin vštevamo še stroške razgradnje, odstranitve in obnovitve. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo. Stroške izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva lahko vštevamo v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo, predvsem če nastaja dlje, kot traja obračunsko obdobje. Nabavna vrednost nepremičnin, naprav in opreme vključuje tudi začetno oceno stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi ter stroške, ki se pojavijo v obdobju uporabe za namene, druge kot je proizvodnje zalog.

Pomembna novost opredmetenih osnovnih sredstev je tudi ta, da se po novem to sredstvo začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca potem, ko je razpoložljivo za uporabo in ne več takrat, ko se je začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno.

Pri merjenju po pripoznavanju opredmetenega osnovnega sredstva mora podjetje kot svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja. Izbrano usmeritev mora uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev. Po modelu nabavne vrednosti podjetje opredmeteno osnovno sredstvo evidentira po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve (Horvat, 2006, str. 17).

Pošteno vrednost zemljišč, zgradb in tudi opreme izmerimo na podlagi tržne vrednosti, ki jo ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti.

Pomembno je vedeti, da se nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, do takrat obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi.

Opredmeteno osnovno sredstvo, ki se uporablja za dajanje v najem in ki izpolnjuje pogoje za razvrstitev med naložbene nepremičnine, se obravnava po SRS 6 – naložbene nepremičnine.

V SRS 2006 je precej tudi spremenjena ureditev evidentiranja nepremičnin, ki jih dajemo v najem. Pri nepremičninah je treba preveriti, ali so lahko še naprej evidentirane kot

opredmetena osnovna sredstva ali pa jih je treba voditi kot naložbene nepremičnine (SRS 6). Čeprav bo treba precej nepremičnin, ki jih dajemo v najem, po novem razvrstiti med naložbene nepremičnine, pa se bodo te nepremičnine lahko še naprej amortizirale. To se bo zgodilo, če bo zavezanec izbral vrednotenje naložbenih nepremičnin po t.i. modelu nabavne vrednosti. Kot drugo možnost pa standard omogoča vrednotenje po modelu poštene vrednosti. V tem primeru se naložbena nepremičnina prevrednoti (krepi in slabi glede na njeno pošteno vrednost, ki je odvisna od trga), ne more pa se amortizirati v njeni dobi koristnosti (Macarol, 2006, str. 14).

### **9.3 Osnovna sredstva z vidika Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1)**

Osnovna sredstva lahko predstavljajo precejšen delež v celotnih sredstvih posameznega podjetja in zato lahko ta sredstva pomembno vplivajo na davčno obveznost podjetij. Ta vpliv se kaže predvsem skozi prenašanje vrednosti osnovnih sredstev na poslovne učinke (amortizacija) in skozi davčne olajšave, ki veljajo v povezavi z osnovnimi sredstvi. Nadalje osnovna sredstva vplivajo na davčno obveznost podjetij tudi ob odtujitvi oziroma prodaji. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) uvaja nove rešitve pri davčni obravnavi osnovnih sredstev predvsem na področju davčnih olajšav in področju ponovnega vrednotenja teh sredstev, nekaj novega pa je tudi na področju davčnega priznavanja učinkov amortiziranja osnovnih sredstev (Fortuna, 2004, str. 6).

Novi ZDDPO-2, ki se uporablja od 1. januarja 2007, pri davčni obravnavi osnovnih sredstev ne določa več olajšav za investicijska vlaganja, razen za vlaganja v raziskave in razvoj, zato podjetja za investicijska vlaganja v letu 2007 ne bodo mogla več zniževati davčne osnove, razen za neizkoriščeni del davčne olajšave iz preteklih let za vlaganja v določeno opremo.

### **9.4 Investicijska davčna olajšava in novosti pri obdavčitvi podjetij skladno s spremembami Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v letih 2005, 2006 in 2007 ter razlike glede na zakonodajo do leta 2004**

#### **9.4.1 Višina davčnih olajšav in možnost njihovega uveljavljanja glede na davčno osnovo v letu 2005**

Za leto 2005 je še vedno veljal prehodni sistem davčnih olajšav. ZDDPO-1 je določal, da se za leto 2005 uporabi ureditev, kot je opisana v 80. členu. V letu 2005 je tako lahko davčni zavezanec uveljavljal znižanje davčne osnove v višini 20% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (vključno z nepremičninami) in neopredmetena dolgoročna sredstva ter dodatno znižanje prav tako v višini 20% investiranega zneska v opremo (razen pohištva in pisarniške opreme) in neopredmetena dolgoročna sredstva. To pomeni, da je v letu



2005 davčna olajšava v nekaterih primerih še vedno znašala 40% investiranega zneska (na primer v opremo), v nekaterih pa samo 20% investiranega zneska (na primer v nepremičnine) (Jagodič, 2005, str. 12).

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

Davčni zavezanci so se v letu 2005 lahko odločili tudi drugače in sicer na podlagi 49.čl. ZDDPO-1 in izkoristili davčno olajšavo v višini 10% investiranega zneska v opremo razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji. Zavezanec je lahko uveljavljal dodatnih 10% investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj. Na prvi pogled sicer ni smiselno, da bi davčni zavezanec za leto 2005 izbral ta način uporabe davčnih olajšav, vendar pa je bilo mogoče to davčno olajšavo prenašati tudi v naslednjih petih davčnih obdobjih (če je davčni zavezanec zaradi prenizke davčne osnove ni mogel v celoti izkoristiti v letu 2005), kar za davčno olajšavo, opisano v prvem odstavku ni veljalo.

Olajšave so se v letu 2005 lahko uveljavljale zgolj v višini davčne osnove, kar pomeni, da so olajšave, ki so presegle davčno osnovo, zapadle in jih ni bilo mogoče uveljavljati oziroma prenašati. Davčni zavezanci v letu 2005 niso mogli več oblikovati investicijske rezerve.

Tabela št. 4: Možnost uveljavljanja davčnih olajšav v letu 2005 po 80.čl. ZDDPO-1

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

Vir: Davčno finančna praksa št. 9, september 2005

#### **9.4.2 Višina davčnih olajšav in možnost njihovega uveljavljanja glede na davčno osnovo v letu 2006**

V letu 2006 je bil sistem investicijskih davčnih olajšav nekoliko drugačen.

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

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

Z novim drugim odstavkom 49. člena ZDDPO-1-UPB2, ki nadomešča dosedanji drugi odstavek tega člena, je bila spremenjena oziroma razširjena davčna olajšava za spodbujanje raziskav in razvoja. Določena je bila možnost zmanjšanja davčne osnove za 20% vlaganja, ki se kvalificirajo za olajšavo (v zvezi s to spremembo je določeno tudi prenehanje veljavnosti Pravilnika o določitvi opreme za raziskave in razvoj za uveljavljanje dodatne olajšave po ZDDPO-1).

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

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

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

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

Skladno s prehodno uredbo 16. člena ZDDPO-1-UPB2 je lahko ne glede na prvi odstavek 49. člena ZDDPO-1-UPB2 zavezanec za leti 2006 in 2007 uveljavljal zmanjšanje davčne osnove

v višini 20% investiranega zneska v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji.

Pomembna vsebinska novost, povezana z davčnimi olajšavami, pa je bila tudi, da ne obstaja več omejitev glede izplačila dobička davčnega obdobja, za katero je davčni zavezanec izkoriščal investicijsko davčno olajšavo. Davčni zavezanec namreč ni smel razporejati dobička pred potekom treh let od leta, v katerem je koristil davčno osnovo. V nasprotnem primeru je moral namreč v letu razporejanja dobička povečati davčno osnovo za znesek izkoriščene davčne olajšave. Omenjena določba je prenehala veljati s 1.1. 2006 in se je uporabljala še v letu 2005.

Tabela št. 5: Prikaz možnosti uveljavljanja davčnih olajšav v letu 2006 (49.čl.ZDDPO-1-UPB2)

Vrsta investicij	10% olajšava
1. Opredmetena osnovna sredstva	
- gradbeni objekti	ne
- osebna motorna vozila	ne
- računalniška oprema	da
- pohištvo	ne
- pisarniška oprema	ne
- ostala oprema	da
2. Neopredmetena dolgoročna sredstva	da

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

Poleg olajšave za vlaganja v opremo, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj so zavezanci lahko skladno določili VII. poglavju ZDDPO-1-UPB2, koristili še naslednje davčne olajšave:

- olajšave za zaposlovanje (50. člen);
- olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (51. člen);
- olajšave za donacije (52. člen).

V nadaljevanju prikazujem vsebinsko opredelitev določil davčnih olajšav po ZDDPO-1-UPB2 iz prejšnjega odstavka.

### **Olajšava za zaposlovanje**

1. Če je davčni zavezanec zaposlil pripravnika ali delavca, ki je prvič sklenil delovno razmerje, za nedoločen čas in najmanj za dve leti, je davčni zavezanec lahko uveljavljal zmanjšanje davčne osnove v višini 30% obračunane plače tega delavca za prvih 12 mesecev zaposlitve.
2. Če je davčni zavezanec zaposlil delavca, ki je bil pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi najmanj 12 mesecev prijavljen na Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje, za nedoločen čas in najmanj za dve leti, je davčni zavezanec lahko uveljavljal zmanjšanje

davčne osnove v višini 30% obračunane plače tega delavca za prvih 12 mesecev zaposlitve.

3. Če je davčni zavezanec zaposlil osebo, ki je imela doktorat znanosti in pred tem ni bila zaposlena v gospodarski družbi, za nedoločen čas in najmanj za dve leti, je davčni zavezanec lahko uveljavljal zmanjšanje davčne osnove v višini 30% plače te osebe za prvih 12 mesecev zaposlitve.
4. Če je davčni zavezanec zaposlil invalidno osebo po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov ali zaposlovanje invalidne osebe s 100% telesno okvaro ali gluho osebo, je davčni zavezanec lahko uveljavljal zmanjšanje davčne osnove v višini 50% plače v prvem primeru ali 70% plače te osebe v drugem primeru, če je šlo za invalidno osebo z 100% okvaro ali gluho osebo.
5. Če je davčni zavezanec zaposlil invalidno osebo iz prejšnje točke (tj. invalidno osebo po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in invalidno osebo s 100% telesno okvaro ali gluho osebo) nad kvoto in katere invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri istem delodajalcu, je lahko uveljavljal zmanjšanje davčne osnove v višini 70% plače te osebe vendar največ v višini davčne osnove. Osebe iz tega odstavka se niso vštete v kvoto po datumu sklenitve pogodbe o zaposlitvi.

### **Olajšava za dodatno prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje**

Delodajalec, ki je financiral pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja, je lahko uveljavljal zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih je plačeval v korist zavezancev pod določenimi zakonskimi predpisi, ki so urejali prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Znesek olajšave je znašal največ 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje zavarovanca in ni smel presegati 549.400 SIT letno, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja. (51. člen ZDDPO-1).

### **Olajšava za donacije**

Donacije so do sprejetja ZDDPO-1 spadale med davčno priznane odhodke, od sprejetja ZDDPO-1 pa se uveljavljajo kot davčne olajšave. Zavezanec je lahko uveljavljal zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil za humanitarne, invalidske, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, ki pa ni smela presegati 0,3% obdavčenega prihodka davčnega zavezanca v davčnem obdobju vendar največ do višine davčne osnove davčnega zavezanca. Pogoji, da se je olajšava priznala je bil, da je bil prejemnik donacije po posebnih predpisih ustanovljen za opravljanje navedenih dejavnosti in je bil rezident Slovenije.

Olajšave so bile možne tudi za izplačila političnim strankam in sindikatom v denarju ali naravi, vendar največ do zneska, ki je bil enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu, in največ v višini davčne osnove (52. člen ZDDPO-1).

### **9.4.3 Višina davčnih olajšav in možnost njihovega uveljavljanja glede na davčno osnovo v letu 2007**

Z dnem uveljavitve novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), ki se uporablja od 1. januarja 2007 (Uradni list št. 117/2006), preneha veljati obstoječi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDPPO-1-UPB2) in vsi predpisi izdani na njegovi podlagi. To pomeni, da 16.čl. v prehodnih in končnih določbah ZDDPO-1-UPB2, ki je predvideval tudi za leto 2007 zmanjšanje davčne olajšave 20% investiranega zneska v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji, z novim Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) za leto 2007 ne velja več.

Posebna ureditev glede možnosti koriščenja še neizkoriščenih olajšav do vključno leta 2006 je opredeljena v 77. in 78. členu ZDDPO-2.

Drugi odstavek 77. člena ZDDPO-2 navaja, da je zavezanec kateremu so pred dnem začetka uporabe tega zakona začeli teči roki po 49. in 50. členu ZDDPO-1-UPB-2, se glede teka teh rokov oziroma posledic vezanih na te roke, obravnava po dosedanjih predpisih. To pomeni, če davčni zavezanec v letu 2005 in 2006 ni v celoti izkoristil 10% olajšave za investiranje (ker je imel premajhno davčno osnovo), lahko zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih. Torej ta rok »še pet davčnih obdobji« se glede teka teh rokov oziroma posledic vezanih na te roke, obravnava po dosedanjih predpisih, kar pomeni, da je skrajni rok leto 2011 (2006 + pet davčnih obdobji). 78. člen ZDDPO-2, ki se nanaša na olajšavo pri zaposlovanju, navaja, da je zavezanec, ki ima na dan začetka tega zakona pravico do zniževanja davčne osnove po prvem in drugem odstavku 50. člena ZDDPO-1-UPB2, davčno osnovo lahko znižuje do poteka obdobja 12 mesecev po 50. členu ZDPPO-1-UPB2. To pomeni, da lahko v letu 2007 davčno osnovo znižuje do poteka 12 mesecev (npr. 5 mesecev v letu 2006, preostanek 7 mesecev še v letu 2007).

Torej, v letu 2007, če nimamo neizkoriščenih davčnih olajšav za investicije po prejšnjem odstavku, so nam kot davčnemu zavezancu priznane zgolj olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj, pod pogojem, da le te niso financirane iz sredstev proračuna RS ali proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev. Izvajanje navedenega 55. člena ZDDPO-2 je opredeljeno s Pravilnikom o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 138/2006).

Poleg olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj lahko zavezanci skladno z določili VIII. poglavja ZDDPO-2, koristijo še naslednje davčne olajšave:

- olajšave za zaposlovanje invalidov (56. člen);
- olajšave za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju (57. člen);
- olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (58. člen);

- olajšave za donacije (59. člen).

V nadaljevanju prikazujem vsebinsko opredelitev določil davčnih olajšav po ZDDPO-2 iz prejšnjega odstavka.

Olajšava za zaposlovanje invalidov ostaja enako opredeljena kot v ZDDPO-1-UPB2. Olajšava za zaposlovanje iz ZDDPO-1-UPB2 pa ne velja več. Na novo po ZDDPO-2 pa je opredeljena olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju. Zavezanec, ki sprejme vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ v višini 20% povprečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja praktičnega dela posamezne osebe v strokovnem izobraževanju.

Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje se v ZDDPO-2 glede na prejšnjo zakonodajo ni spremenila.

Olajšava za donacije se je po vsebinski opredelitvi razširila glede na prejšnjo zakonodajo. Po novem ZDDPO-2 se olajšave za priznane donacije priznajo največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

## **9.5 Prenos davčnih izgub v bodoča obdobja**

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

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

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

V skladu z zakonodajo, ki je veljala za leto 2006, pa je bilo možno prenašati davčno izgubo naslednjih sedem let. Podaljšano obdobje za pokrivanje davčne izgube v naslednjih davčnih obdobjih (v sedmih namesto v petih davčnih obdobjih) je veljalo tudi za izgube iz obdobja 2000 do 2005, kar pomeni, da so se lahko davčne izgube, nastale v letih 2000 do 2005, pokrivalo v naslednjih sedmih davčnih obdobjih, ki so sledile obdobju v katerem so nastale (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-1-UPB2).

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

1. že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti; ali
  2. dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremeni dejavnost,
- drugi odstavek tega člena ne velja za izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih. Dodana sta še novi šesti in sedmi odstavek. Šesti odstavek pravi, da če zavezanec bistveno spremeni dejavnost v dveh letih po spremembi lastništva po petem odstavku tega člena, se davčna osnova poveča za že uveljavljene davčne izgube, ki so nastale v letu spremembe in lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih. Sedmi odstavek narekuje, da 2. točka petega odstavka tega člena ne velja za zavezanca, ki bistveno spremeni dejavnost zaradi ohranjanja delovnih mest ali sanacije poslovanja. Popolnoma na novo je dodan 37. člen ZDDPO-2, ki govori o davčni izgubi kot posebni določbi v postopku prisilne poravnave.

## **9.6 Ugotovitev razlik davčnega optimiranja pri trgovanju z nepremičninami glede na sedanjo zakonodajo in zakonodajo do leta 2004**

ZDDPO-1, ki je začel veljati 1.1.2005 nekatere določbe že 01.05.2004 je davčne olajšave za investiranje v opredmetena osnovna sredstva znižal glede na veljavna določila o davčnih olajšavah v ZDDPO, ki je veljal do 31.12.2004. ZDDPO-1 davčnih olajšav ni samo znižal, ampak jih je omejil tudi vsebinsko.

V tabeli št. 6 je prikazana primerjava višine davčnih olajšav po vrstah investicije v posameznih letih od leta 2002 do leta 2007.

Tabela 6: Primerjava višine davčnih olajšav po vrstah investicije v letih 2002-2007

Vrsta investicije	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Neopredmetena dolg.sr.	40%	30%+10%	25%+15%	20%+20%	20%	0 %
Zemljišča, zgradbe	40%	30%	25%	20%	0%	0 %
Proizvajalne naprave in stroji	40%	30%+10%	25%+15%	20%+20%	20%	0%
Druge naprave in oprema						
- pohištvo in pisarn.oprema	40%	30%	25%	20%	0%	0 %
- ostalo	40%	30%+10%	25%+15%	20%+20%	20%, 20%*	20%*
Osnovna čreda	40%	30%	25%	20%	0%	0%
Večletni nasadi	40%	30%	25%	205	0%	0%

Vir: lastni

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

V nadaljevanju predstavljam izračun davčnih prihrankov zaradi investicijskih davčnih olajšav v nepremičnine.

V letu 2006 so olajšave za investiranje v gradbene objekte popolnoma ukinjene. Prvi odstavek 49. člena ZDDPO-1 namreč določa, da olajšave ni mogoč uveljavljati za investicije v gradbene objekte.

Na primeru v tabeli št. 7 pogledimo kaj za likvidnost davčnih zavezancev pomeni zniževanje davčne olajšave za investicije. Vzemimo naš praktični primer, da vrednost investicije znaša **470.380.000,00 SIT**, gre pa za investicijo v opredmeteno osnovno sredstvo – zgradbo. Iz tabele je razvidno koliko davka od dobička je lahko podjetje s takšno investicijo prihranilo v posameznih letih, če je v celoti izkoristilo z zakonom mu dano možnost koriščenja davčne olajšave.



Tabela št. 7: Prikaz davčnih prihrankov zaradi investicijskih davčnih olajšav v nepremičnine od 2003-2007

<b>Leto / Vrednost zgradbe v SIT</b>	<b>2003</b> Prihranek davka od dobička	<b>2004</b> Prihranek davka od dobička	<b>2005</b> Prihranek davka od dobička	<b>2006</b> Prihranek davka od dobička	<b>2007</b> Prihranek davka od dobička
<b>470.380.000,00</b>	<b>35.278.500,00</b>	<b>29.398.750,00</b>	<b>23.519.000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Vir: lastni

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

### **9.7 Davčno optimiranje koriščenja davčnih olajšav po prehodnih določbah ZDDPO-1-UPB in ZDDPO-2 in možnost pokrivanje davčne izgube iz preteklih let**

V nadaljevanju bom na praktičnih primerih za leto 2006 in 2007 prikazala možnost davčnega optimiranja skozi vidik koriščenja davčnih olajšav in prenosa davčnih olajšav v bodoča obdobja ter možnost prenosa davčnih izgub v bodoča obdobja.

#### **Primer št. 1**

V nadaljevanju prikazujem primer davčne optimizacije pri koriščenju davčnih olajšav po prehodnih določbah ZDDPO-1 in davčno optimizacijo iz naslova pokrivanja davčne izgube v letu 2006. Navedeni primer prikazujem skladno z zakonskimi določili ZDDPO-1-UPB2, ki veljajo za leto 2006 in sem jih vsebinsko obrazložila v točki 9.4.2. in 9.5.

1. Davčna osnova v obračunu ZDDPO-1 za leto 2006 je 8.100.000 SIT
2. V skladu z določili ZDDPO-1 so ugotovljene naslednje davčne olajšave v davčnem letu 2006:
  - 1.) 20 % davčna olajšava za investiranje v opremo 4.200.000 SIT
  - 2.) 20 % davčna olajšava za vlaganja zavezanca v raziskave in razvoj 3.100.000 SIT

- 3.) 30 % olajšava za pripravnike 500.000 SIT
- 4.) 50 % olajšava za zaposlitev invalida 2.000.000 SIT
- 5.) možna olajšava za donacije v višini 0,3 % od davčno priznanih dohodkov je 300.000 SIT, plačane donacije pa so bile 200.000 SIT

3. Davčni zavezanec ima neizkoriščeno davčno izgubo iz leta 2000 v višini 3.200.000 SIT. Davčni zavezanec je v letu 2006 investiral v nepremičnine (nakup poslovnega prostora) v višini 24 mio SIT, vendar za leto 2006 davčnih olajšav v zgradbe ZDDPO-1-UPB2 ne predpisuje več, zato davčni zavezanec na podlagi investicije v tovrstno opredmeteno osnovno sredstvo ne more uveljavljati zmanjšanja davčne osnove.
4. Davčno optimiranje koriščenja davčnih olajšav po prehodnih določbah v letu 2006 in pokrivanje davčne izgube iz preteklih let. Davčne olajšave bo zavezanec lahko koristil največ v višini davčne osnove, tj. 8.100.000 SIT. Zato bo najprej izkoristil davčne olajšave, oz. zmanjšanja davčne osnove, ki jih ne more koristiti v naslednjih letih:

+8.100.000 SIT	davčna osnova	(zap. 13. DPPO)
- 500.000 SIT	olajšava za pripravnike	(zap. 15.6 DDPO)
- 2.000.000 SIT	olajšava za invalida	(zap. 15.8 DDPO)
- 200.000 SIT	olajšava za donacije	(zap. 15.10 DDPO)
-----		
+ 5.400.000 SIT	preostanek davčne osnove	

Zavezanec lahko zmanjša davčno osnovo še za

- 4.200.000 SIT	investiranje v opremo
- 3.100.000 SIT	vlaganje v raziskave in razvoj
- 3.200.000 SIT	davčna izguba iz leta 2000

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

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

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

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

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

Ostanek neizkoriščenih davčnih olajšav po obračunu DDPO za leto 2006:

6.) 2.000.000 SIT za investiranje v opremo in

7.) 3.100.000 SIT za vlaganja v raziskave in razvoj

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

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

### **Primer št. 2:**

V nadaljevanju prikazujem primer davčne optimizacije pri koriščenju davčnih olajšav po prehodnih določbah ZDDPO-2 in davčno optimizacijo iz naslova pokrivanja davčne izgube v letu 2007. Navedeni primer prikazujem skladno z zakonskimi določili ZDDPO-2, ki veljajo za leto 2007 in sem jih vsebinsko obrazložila v točki 9.4.3. in 9.5.

Primer št. 2 prikazujem na podatkih iz primera št. 1 za leto 2006. Za leto 2007 navajam valuto še v SIT zaradi lažje primerjave s primerom št. 1 iz leta 2006.

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

Davčne olajšave bo zavezanec lahko koristil največ v višini davčne osnove, tj. 8.100.000 SIT. Zato bo najprej izkoristil davčne olajšave, oz. zmanjšanja davčne osnove, ki jih ne more koristiti v naslednjih letih:

+8.100.000 SIT	davčna osnova	(zap. 13 DDPO)
- 291.166 SIT	olajšava za pripravnike*	(zap. 15.6 DDPO)
- 2.000.000 SIT	olajšava za invalida	(zap. 15.8 DDPO)
- 200.000 SIT	olajšava za donacije	(zap. 15.10 DDPO)
-----		
+ 5.608.834 SIT	preostanek davčne osnove	

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

Zavezanec lahko zmanjša davčno osnovo še za

- 2.000.000 SIT	investiranje v opremo
- 3.100.000 SIT	vlaganje v raziskave in razvoj
- 3.200.000 SIT	davčna izguba iz leta 2000

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

V nadaljevanju navajam možnost končnega davčnega obračuna DDPO za 2007:

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

+5.608.834 SIT	preostanek davčne osnove	
- 3.200.000 SIT	davčna izguba iz leta 2000	(zap.št. 15.2. DDPO)
- 2.000.000 SIT	neizkoriščen del davčne olajšave iz leta 2006 za	
	investiranje v opremo	(zap.št. 15.3. DDPO)
- 408.834 SIT	del za vlaganje v raziskave in razvoj	(zap.št. 15.4. DDPO)
-----		
0 SIT	davčna osnova	

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

Ostanek neizkoriščenih davčnih olajšav po obračunu DDPO za leto 2007:

6.) 2.691.166 SIT za vlaganja v raziskave in razvoj

bo zavezanec prenesel kot neizkoriščene davčne olajšave z možnostjo koriščenja v naslednjih petih davčnih obdobjih skladno z drugim odstavkom 55. člena ZDDPO-2.

## **9.8 Sklepne ugotovitve**

Iz primera št. 1 in št. 2 je razvidno, da so v letu 2006 popolnoma ukinjene olajšave za investiranje v gradbene objekte. Davčni zavezanci lahko koristijo skladno z ZDDPO-2 veljavna določila o davčnih olajšavah, ki pa so se v primerjavi z ZDDPO in ZDDPO-1 znižale in tudi vsebinsko omejile. Na primer s sprejetjem novega ZDDPO-2 so pravne osebe izgubile bistveni olajšavi (investicijske olajšave za vlaganja v opremo in olajšave za zaposlovanje). To pa pomeni za podjetja spet manjšo možnost zniževanja davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb. Davčni zavezanci lahko skladno z določili ZDDPO-2 koristijo še prenos davčnih izgub v bodoča obdobja in možnost prenosa davčnih olajšav za investiranje v opremo, kar predstavlja za podjetja bodočo korist oziroma terjatev za odložene davke.

## **10 PREDLOG MOŽNOSTI DAVČNEGA OPTIMIRANJA Z NEPREMIČNINAMI MED POVEZANIMI OSEBAMI V SKLADU S SEDANJO ZAKONODAJO**

### **10.1 Davčna optimizacija pri uporabi amortizacijskih stopenj (ZDDPO-1)**

Doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega osnovnega sredstva po SRS 13.9 (2002) in novem SRS 13.8 (2006) je odvisna od:

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

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

V nadaljevanju SRS 13.10 (2002) in SRS 13.9 (2006) navajata, kaj za lastne potrebe lahko podjetje samostojno določi. Samostojno se določi:

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

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

Tabela št. 8: Najvišje letne amortizacijske stopnje po skupinah osnovnih sredstev

<b>Zakonodaja</b>	<b>17. čl. ZDDPO do 31.12.2004</b>	<b>ZDDPO-1 4.odst. 26. člen</b>	<b>ZDDPO-2 5.odst. 33. člen</b>
<b>Skupina osnovnih sredstev</b>	Am. stopnja	Am. stopnja	Am. stopnja
Gradbeni objekti	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>3%</b> z naložbenimi nepremičninami
Deli gradbenih objektov, vključno z naložbenimi neprem.	-	-	<b>6%</b>
Oprema, vozila, mehanizacija	<b>25%</b>	<b>25%</b>	<b>20 %</b>
Deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti	-	-	<b>33,3%</b>
Osebni avtomobili	<b>12,5%</b>	<b>12,5%</b>	-
Računalniki in račun.oprema	<b>50%</b>	<b>50%</b>	<b>50%</b>
Večletni nasadi	<b>10%</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>
Osnovna čreda	<b>20%</b>	<b>20%</b>	<b>20%</b>
Druga vlaganja	<b>20%</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>
Dobro ime	<b>10%</b>	<b>10%</b>	<b>Prevrednotenje (največ do zneska 20% začetne izkazane vrednosti)</b>

Vir: ZDDPO, ZDDPO-1, ZDDPO-2.

Navedena odločitev ni samo v nasprotju s SRS 13.31 (2002) in SRS 13.32 (2006), ki navajata, da amortizacijske stopnje, ki so predpisane pri sestavljanju davčne prijave, niso tudi podlaga za amortiziranje v knjigovodskih razvidih poslovnega izida, ampak imajo lahko tudi velik vpliv na izkaz poslovnega izida oziroma na ustvarjen dobiček ali izgubo poslovnega leta.

Podjetja, ki »dobro« poslujejo, ustvarjajo velike dobičke, rada, ne glede na dobo koristnosti in intenzivnost uporabe osnovnega sredstva, posežejo po najvišjih letnih amortizacijskih stopnjah, ki jih določa davčna zakonodaja. S tem optimirajo osnovo za obračun davka, ob tem pa pozabljajo na dejstvo, da se poslovanje podjetja lahko spremeni tudi na »slabše«. V takem primeru bi jim veliko bolj ugajala »realna« letna amortizacijska stopnja.

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

Po SRS 13.11 (2002) smo morali izbrano metodo amortiziranja dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Samo spremenjene okoliščine lahko upravičujejo spremembo metode amortiziranja, te okoliščine je treba upoštevati pri sestavljanju predračunov za posamezno leto. V obračunskem obdobju, v katerem se metoda amortiziranja spremeni, je treba učinke metode izmeriti ter jih opisati v sporočilu o spremembi in razlogih zanjo.

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

Po SRS 13.12 (2002) in SRS 13.11 (2006) je ob sestavljanju končnih obračunov amortizacije za vsako poslovno leto treba pri pomembnejših postavkah preverjati dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračunati, če so pričakovanja bistveno drugačna od ocen (Kruhar Puc, Galič, 2006, str. 13).

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

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

## 10.2 Odloženi davki pri amortizaciji

Področje odloženih davkov<sup>10</sup> se je v teoriji začelo proučevati in razvijati zaradi razlik med amortizacijo za poslovne namene in davčno priznano amortizacijo (Hieng, 2006, str. 22).

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

### 10.2.1 Amortizacija višja od davčno dovoljene (terjatve za odloženi davek)

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

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

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

#### **Primer št. 3**

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

Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

nabavna vrednost zgradbe = 100.000

amortizacijska stopnja (za poslovne namene) = 10%

amortizacijska stopnja (za davčne namene) = 5%

letni strošek amortizacije (za poslovne namene) =  $100.000 * 10\% = 10.000$

letni strošek amortizacije (za davčne namene) =  $100.000 * 5\% = 5.000$

---

<sup>10</sup> Področje odloženih davkov je v SRS urejeno v Uvodu v SRS 2006 (točka 11), v SRS 5, v SRS 9 ter v SRS 19, kjer se lahko podrobneje seznanite z njihovo vsebino.



knjigovodska vrednost zgradbe po prvem letu= 100.000-10.000= 90.000

davčna vrednost zgradbe po prvem letu= 100.000- 5.000=95.000

Tabela št. 9: Prikaz obračuna amortizacije za primer št. 3

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

Vir: lastni.

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

### **10.2.2 Amortizacija nižja od davčno dovoljene (obveznost za odloženi davek)**

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

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

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

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

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

#### **Primer št. 4**

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

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

1.) Na podlagi podatkov izračunamo:

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

doba koristnosti = 20 let

amortizacijsko stopnjo =  $1 / \text{doba koristnosti} = 1 / 20 \text{ let} = 0,05$  oziroma 5%

letni stroške amortizacije =  $\text{amortiz. stopnja} * \text{amortiz. znesek} = 0,05 * 90.000 = 4.500$

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

doba koristnosti = 10 let

amortizacijsko stopnjo =  $1 / \text{doba koristnosti} = 1 / 10 \text{ let} = 0,1$  oziroma 10%

letni stroške amortizacije =  $\text{amortiz. stopnja} * \text{amortiz. znesek} = 0,1 * 10.000 = 1.000$

2.) Po 10-ih letih je knjigovodska vrednost:

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

d.) strehe = 0.

3.) Davčni vidik:

Po 26. členu ZDDPO-1, se amortizacija poslovne zgradbe davčno prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter uporabo 5% letne amortizacijske stopnje od nabavne vrednosti poslovne zgradbe v celoti. Kot vidimo, amortizacijska stopnja strehe (10%) presega davčno predpisano stopnjo iz 26. člena in ker je skupni strošek amortizacije ( $4.500 + 1.000 = 5.500$ ) večji od davčno priznanega stroška ( $100.000 * 0,05 = 5.000$ ), je del tega stroška (500) davčno nepriznan. Davčne olajšave na podlagi 49. člena ZDDPO-1, davčni zavezanec ne sme uveljavljati, saj zakon vlaganja v nepremičnine izvzema iz davčnih olajšav.

#### **10.4 Davčna optimizacija pri uporabi amortizacijskih stopenj (ZDDPO-2)**

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

33. člena ZDDPO-2 govori o tem, da se kot odhodek v obračunskem obdobju prizna amortizacija, obračunana v skladu z metodo enakomernega časovnega amortiziranja in do najvišje priznanih amortizacijskih stopenj, določenih v tem členu. V primeru, ko obračunana amortizacija (poslovna) preseže znesek, ki bi bil obračunan za davčne namene, se presežni znesek amortizacije prizna kot odhodek v naslednjih davčnih obdobjih, tako da se amortizacija za davčne namene v skladu s 33. členom ZDDPO-2 obračunava do dokončnega amortiziranja oziroma do odtujitve ali odprave opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva in naložbene nepremičnine. Pri odtujitvi oziroma odpravi evidentiranja opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva in naložbene nepremičnine se prihodki in odhodki za davčne namene izračunavajo ob upoštevanju davčnih vrednosti teh sredstev. Davčna vrednost posameznega sredstva pa je znesek, ki se prisodi sredstvu pri obračunu davka, oziroma, na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka (Volk, 2007, str. 6-7).

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

## **10.5 Sklepne ugotovite**

Predstavili smo možnost davčnega optimiranja na področju nepremičnin na podlagi sedaj veljavne zakonodaje. Pri tem smo prikazali možnosti optimiranja na področju amortizacije. Na tem področju se lahko pojavijo odloženi davki.

Celoten princip odloženih davkov temelji na verjetnosti, da bo podjetje v prihodnosti zabeležilo obdavčljivi dobiček, ki bo omogočil koriščenje odloženih davkov. Menim, da je na današnji poslovni ravni ob vedno hitrejšem razvoju, težko zagotoviti verjetnost pozitivnega poslovnega izida v prihodnosti.

## **11 SKLEP**

Cilj vsakega podjetja je, da povečuje svoj dobiček ter ga usmerja v nove investicije in izboljšave v poslovanju. Posledično to pomeni, da želi podjetje plačevati čim manj davkov, ker ti zanj predstavljajo le odhodke. Davčne obveznosti vplivajo tudi na uspešnostni in finančni položaj podjetja, ki pa so z naraščanjem vedno manj ugodna za podjetje, kar vpliva tudi na konkurenčno sposobnost podjetja. Zato podjetja iščejo in uporabljajo različne načine zmanjševanja davčne osnove.

Sprejem Slovenije v Evropsko unijo leta 2004 je prinesel na zakonodajnem področju veliko novosti. Posebno to velja za zakonodajo, ki zmanjšuje davčne olajšave in razširja davčno osnovo.

V dosedanji davčni praksi, v ZDDPO, so bili davčni zavezanci deležni precejšnjih davčnih olajšav, s katerimi je zakonodajalec hotel spodbuditi razvoj gospodarstva. Ker učinek teh olajšav ni bil tak kot je bil pričakovan, je ZDPPO-1 na novo uredil sistem davčnih olajšav, prav tako jih je na novo uredil v ZDDPO-2. Prav te spremembe imajo zelo velik vpliv na finančni in uspešnostni položaj podjetij v gospodarstvu.

V specialističnem delu sem se osredotočila na področje davčnih olajšav pri opredmetenih osnovnih sredstvih, podrobneje pri nepremičninah in predstavila vpliv hitro spreminjajoče se davčne zakonodaje.

Poznavanje davčnih olajšav je bistvenega pomena za izvedbo davčnih izogibov, ki so eden najpomembnejših pogojev optimiranja davčnih obveznosti.

Davčno optimiranje pri trgovanju z nepremičninami je bilo možno z uveljavljanjem investicijske davčne olajšave v opredmetena osnovna sredstva. Z uvedbo ZDDPO-1 pa je Slovenija odpravila zelo spodbudno davčno ureditev za podjetja na področju davčnih olajšav glede investiranja v opredmetena osnovna sredstva. Davčne olajšave za investiranje so se od leta 2003 do leta 2006 postopno zmanjševale. V letu 2006 uveljavljanje olajšave za investirani znesek v nepremičnine (zemljišča in zgradbe) ni bil več možen.

Pri proučevanju sem izhajala iz hipoteze, da nova davčna zakonodaja širi davčno osnovo in hkrati zmanjšuje davčne olajšave. To tezo sem v delu potrdila in sicer skozi praktične primere davčnih obračunov na prikazu zmanjšanja davčne osnove pri opredmetenih osnovnih sredstvih, natančneje pri nepremičninah, ki so bili sestavljeni na podlagi Zakona davka od dobička pravnih oseb od leta 2002 do novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb za leto 2007.

Bistven poudarek v specialističnem delu je tudi na opredelitvi problema davčnega svetovanja v Sloveniji, ki zakonsko še ni opredeljen kljub vedno večji potrebi davčnih zavezancev po specializiranih davčnih strokovnjakih za določena področja. V delu sem prikazala razkorak med davčno upravo in davčnim zavezancem pri opredeljevanju pravilnosti koriščenja davčne olajšave kot element za znižanje davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb oziroma v letu 2003 še opredeljene kot znižanje davčne osnove za davek od dobička pravnih oseb. Pri tovrstnem problemu sem predstavila možnost pogodbenega sodelovanja davčnega svetovalca, ki se je izkazala za podjetje uspešna.

Na koncu dela sem za podjetje opredelila tudi druge zakonske možnosti, ki jih podjetje lahko izkoristi pri optimiranju davčne osnove glede na to, da je podjetju bistveno zmanjšana

možnost koriščenja davčnih olajšav oziroma celo odpravljena možnost zniževanja davčne osnove iz naslova investiranja v nepremičnine. Podjetju predlagam, da se usmeri tudi na možnost koriščenja drugih olajšav, ki sem jih tudi predstavila in jih ZDDPO-2 zaenkrat še dopušča kot so že navedene olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj, olajšave za zaposlovanje invalidov, olajšave za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in olajšave za donacije.

V Sloveniji v sklopu reform davčne zakonodaje ne zasledujemo več ciljev povečevanja investicij v gospodarstvu s pomočjo večjih davčnih olajšav, ker se le te iz leta v leto znižujejo.

Zato sem podjetju predlagala tudi, da izrabi možnost odloženih davkov pri amortizaciji, možnost prenosa davčnih izgub in možnost prenosa davčnih olajšav v prihodnja obdobja ter na ta način možnost vzpostavitve bodočih koristi oziroma terjatev za odložene davke.

## LITERATURA IN VIRI

### LITERATURA:

1. Cirman Andreja, Čok Mitja, Lavrač Ivo, Zakrajšek Petra: Poslovanje z nepremičninami. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 128 str.
2. Čokelc S., Kokotec-Novak M., Repovž L: Davščine in davčno svetovanje. Zbrano gradivo. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2005. 271 str.
3. Drobež Mateja: Obdavčitev nepremičnin in primeri davčne politike. Zbrano gradivo pri predmetu Davčna politika. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2006. 37 str.
4. Fortuna Marko: Osnovna sredstva z vidika Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Davčno-finančna praksa, Maribor, V (2004), 9, str. 6-9.
5. Fortuna Marko: Določanje transferih cen med povezanimi osebami z vidika ZDDPO-1. Davčno-finančna praksa, Maribor, VI (2005), 1, str. 7-10 .
6. Fortuna Marko: Določanje transferih cen med povezanimi osebami z vidika ZDDPO-1. Davčno-finančna praksa, Maribor, VI (2005), 2, str. 12-13.
7. Guzina Barbara: Vpliv davčne zakonodaje na oblikovanje prenosnih cen. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 91 str.
8. Guzina Barbara: Priročnik transferne cene. Maribor: Davčna hiša Bilans, 2006. 270 str.
9. Guzina Barbara: Novosti pri obdavčitvi družb v letih 2005 in 2006. Podjetnik, Ljubljana, januar 2006, str. 1-3.
10. Guzina Barbara: Transferne cene in priprava dokumentacije. Podjetnik, Ljubljana, junij 2006, str. 1-4.
11. Hieng Romana: Vpliv SRS 2006 in sprememb zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na davčno osnovo. IKS, Ljubljana, 33 (2006), 6, str. 7-24.
12. Holt Britta: Besteuerung und unternehmerische Entscheidungsprozesse. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag, 2001. 255 str.
13. Horvat Tatjana: Analiza poslovnega in finančnega najema po mednarodnih računovodskih standardih in slovenski zakonodaji. Davčno-finančna praksa, Maribor, VI (2005), 3, 10-13.
14. Horvat Tatjana: Pomembnejše spremembe Slovenskih računovodskih standardov – I. del. Davčno-finančna praksa, Maribor, VII (2006), 3, str. 14-19.
15. Juršev Urška: Spremembe pri davčnih olajšavah za leto 2003. Davčno-finančna praksa, Maribor, IV (2003), 11, str. 10-12.
16. Juršev Urška: Davčne olajšave pri obračunu davka od dobička pravnih oseb. Davčno-finančna praksa, Maribor, V (2004), 9, str. 11-13.
17. Jagodič Boris: Investicije v gradbene objekte (in ostale akcesorije) in doseganje optimalnega davčnega rezultata – leto 2005 ali 2006. Davčno finančna praksa, Maribor, VI (2005), 9, str. 11-12.

18. Kokotec-Novak Majda: Podjetniško in davčno svetovanje. Zbrano gradivo pri predmetu Davčno svetovanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 22 str.
19. Kokotec-Novak Majda: Davčna politika in davčno svetovanje. Zbrano gradivo pri predmetu Davčna politika. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2006. 24 str.
20. Kovač Matjaž: Pravna ureditev davčnega svetovanja v Republiki Sloveniji glede na predlog zakona o davčnem svetovanju. Davčno-finančna praksa, Maribor II (2000), 7-8, str. 12-13.
21. Kruhar Puc Romana, Jana Galič: Nekatere nepravilnosti pri obračunavanju amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev. Davčno- finančna praksa, Maribor VII (2006), 5, str. 10-14.
22. Kukovica Peter: Trženje vozil po novih regulativah evropske komisije – vpliv na distribucijske kanale. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 33 str.
23. Macarol Božena: Optimizacija davčne osnove že med letom – kako do davčno priznanih odhodkov v letu 2006. Zbornik konference Računovodja. Portorož: Društvo računovodij Slovenije, 2006, str. 13-16.
24. Odar Marjan: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice. Gradivo za seminar. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 15 str.
25. Petkovič Dejan: Praksa in storitve v Sloveniji. URL:<http://www.relacije.com/clanek.php?niceid=praksa-in-storitve-v-sloveniji>), marec 2004.
26. Schmidt Lutz, Sigloch Jochen, Henselmann Klaus: Steuerplanung bei grenzueberschreitenden Transaktionen. Wiesbaden: Gabler Verlag, 2005. 565 str.
27. Šešok Klemen: Davčno načrtovanje v offshore centrih. Kongres slovenskih davčnih svetovalcev. Portorož: Društvo davčnih svetovalcev Slovenije, 2000, str. 35.
28. Špes Damijan: Optimiranje davčnih obveznosti. Maribor: Skoke, Bilans trade, 2002. 191 str.
29. Špes Damijan, Žužek Roppa Mira: Optimizacija poslovnih učinkov gospodarskih subjektov skozi davčni vidik. Maribor: Davčna hiša Bilans, 2006. 215 str.
30. Turk Ivan, Melavec Dane, Korošec Bojana.: Uvod v računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 599 str.
31. Volk Andreja: Spremembe zakonodaje in njihov vpliv na obračunavanje in pripoznavanje amortizacije v davčnih bilancah v letih 2006 in 2007. Davčno-finančna praksa, Maribor, VIII (2007), 1, str. 5-6.
32. Wacker Wilhelm, Seibold Sabine, Oblau Markus: Lexikon der Steuern. Muenchen: Verlag Beck, 2005. 467 str.



## **VIRI:**

1. Obračun davka od dobička za družbo Suzuki Odar za leto 2003.
2. Pravilnik o določanju primerljivih prostih cen (Uradni list RS, št. 130/2004).
3. Pravilnik o transfernih cenah (Uradni list RS, št. 141/2006).
4. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 138/2006).
5. Slovenski računovodski standardi 2001 (SRS 2001). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 339 str.
6. Slovenski računovodski standardi 2006 (SRS 2006) (Uradni list RS št. 118/2005 z vsemi stališči in pojasnili).
7. Uredba o skupinskih izjemah (Uradni list št. RS 69/2002).
8. Zakon o davčnem postopku uradno prečiščeno besedilo (ZDavP-1-UPB2). (Uradni list RS, št. 21/2006).
9. Zakon o davčnem postopku (ZDavp-2) (Uradni list RS, št. 117/2006).
10. Zakon o davku od dobička pravnih oseb uradno prečiščeno besedilo (ZDDPO-UPB1) (Uradni list RS, št. 14/2003).
11. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) (Uradni list RS, št. 40/2004).
12. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1B) (Uradni list RS, št. 108/2005).
13. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb uradno prečiščeno besedilo (ZDDPO-1-UPB2) (Uradni list RS, št. 33/2006).
14. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) (Uradni list RS, št. 117/2006).
15. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD) (Uradni list RS, št. 30/1993).
16. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) (Uradni list št. RS 42/2006).
17. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-F) (Uradni list RS, št. 45/2001).
18. Zakon o preprečevanju omejevanja konkurence (uradno prečiščeno besedilo) (ZPOmK-UPB1) (Uradni list RS št. 99/2004).
19. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-C) (Uradni list RS, 108/2002).