

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

VALENTINA BEDEK

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**DAVČNO INŠPICIRANJE DAVKA OD
DOHODKOV PRAVNIH OSEB**

Ljubljana, maj 2009

VALENTINA BEDEK

IZJAVA

Študentka Valentina Bedek izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom docentke dr. Maje Zaman Groff in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 26.5.2009

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POJEM IN NAMEN DAVČNEGA NADZORA	2
1.1 OBDAVČITEV DOHODKA FIZIČNIH OSEB V REPUBLIKI SLOVENIJI.....	4
1.2 OBDAVČITEV DOHODKA PRAVNIH OSEB V REPUBLIKI SLOVENIJI.....	4
2 DAVČNI NADZOR V SLOVENIJI	5
2.1 ORGANIZACIJA DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE.....	5
2.2 NALOGE DAVČNE UPRAVE.....	6
2.3 OBLIKE DAVČNEGA NADZORA	7
2.3.1 Davčni nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu.....	7
2.3.2 Carinski nadzor	8
2.3.3 Davčna preiskava	8
2.3.4 Davčni inšpekcijski nadzor	8
2.4 VRSTE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA	8
2.5 TEHNIKE DAVČNEGA INŠPICIRANJA	10
3 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	11
3.1 ZAKONODAJA NA PODROČJU OBDAVČITVE DOHODKA V EVROPSKI UNIJI... ..	12
3.2 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI	13
3.2.1 Rok in način predložitve obračuna DDPO.....	14
3.2.2 Popravki davčnega obračuna in zamude pri predložitvi davčnega obračuna.....	14
3.2.3 Akontiranje davka	15
4 DAVČNA OSNOVA ZA ODMERO DDPO	16
4.1 DAVČNA OSNOVA PRI SPREMEMBAH RAČUNOVODSKIH USMERITEV IN POPRAVKIH NAPAK	17
4.2 DAVČNA OSNOVA PRI POSLOVANJU MED POVEZANIMI OSEBAMI	17
4.3 VPLIV POSAMEZNIH RAČUNOVODSKIH KATEGORIJ NA DAVČNO OSNOVO ..	18
4.3.1 Prevrednotenje	18
4.3.2 Vpliv prihodkov	19
4.3.3 Vpliv posameznih vrst stroškov oz. odhodkov	20
4.4 DAVČNE OLAJŠAVE	22
4.5 OBDAVČITEV PRI PRENOSU PREMOŽENJA, ZAMENJAVAH KAPITALSKIH DELEŽEV, ZDRUŽITVAH IN DELITVAH.....	24
5 DAVČNO INŠPICIRANJE DDPO	24
5.1 POLOŽAJ DAVČNIH ZAVEZANCEV IN NJIHOVIH ZASTOPNIKOV	25
5.2 NAČRTOVANJE DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH NADZOROV	26
5.3 IZBOR ZAVEZANCEV	27
5.4 PRIPRAVA NA INŠPEKCIJSKI PREGLED	28
5.5 OPRAVLJANJE INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA.....	28
5.5.1 Izdaja sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora	28
5.5.2 Uvodni razgovor	29
5.5.3 Predložitev knjig in dokumentacije.....	30
5.5.4 Vsebinsko nadziranje DDPO in cenitev davčne osnove	31
5.6 UGOTOVITVENI IN DOKAZNI POSTOPEK	33
5.6.1 Sklepni pogovor in dokazovanje.....	33
5.6.2 Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru.....	34
5.6.3 Izdaja odločbe	35
6 UGOTOVLJENE NEPRAVILNOSTI PRI INŠPICIRANJU DDPO	36
6.1 NAJOČITNEJŠE NAPAKE PRI SESTAVLJANJU DAVČNIH OBRAČUNOV IN POSLEDICE	36
6.2 DAVČNE UTAJE.....	38
SKLEP	43
LITERATURA IN VIRI	45

KAZALO SLIK IN TABEL

<i>Slika 1: Struktura davčnih prihodkov.....</i>	<i>12</i>
<i>Tabela 1: Delež DDPO v davčnih prihodkih državnega proračuna.....</i>	<i>12</i>
<i>Tabela 2: Davčne utaje pri DDPO v povezavi s prihodki.....</i>	<i>39</i>
<i>Tabela 3: Davčne utaje pri DDPO v povezavi z odhodki</i>	<i>40</i>
<i>Tabela 4: Davčne utaje pri DDPO v povezavi s sredstvi in obveznostmi do virov sredstev.....</i>	<i>42</i>

UVOD

V državi so predpisane različne obveznosti plačevanja davkov in prispevkov za polnjenje državnega proračuna. Ena izmed njih je tudi plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb, ki jo morajo izpolnjevati vse pravne osebe, ki delujejo s ciljem pridobivanja dobička in drugih dohodkov. Da se v državi zagotovi učinkovit sistem pobiranja davka od davčnih zavezancev, je bil uveden davčni inšpekcijski nadzor v pristojnosti Ministrstva za finance. Z nadzorom se ugotavlja, ali so bile te obveznosti pravilno odmerjene s strani davčnih zavezancev in poravnane v za to predpisanem roku.

Cilj diplomskega dela je predstaviti davčno zakonodajo in davčni nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji. Namen diplomskega dela je ugotoviti, ali je davčni nadzor na tem področju v Sloveniji učinkovit in predstaviti ter prikazati najpogostejše napake, ki jih naredijo davčni zavezanci pri samem obračunu davka oz. zatajitev davčnih obveznosti kot obliko kaznivega dejanja.

Diplomsko delo je poleg uvodnega in sklepnega dela razdeljeno na šest poglavij.

V prvem poglavju je predstavljen pojem in namen vzpostavitve davčnega nadzora. Razlog so različni davki, ki jih pobira država za polnjenje svojega proračuna. Davčni vidik pobiranja davka pa se razlikuje glede na obliko izvajanja gospodarske dejavnosti. Iz tega razloga je v tem poglavju predstavljena obdavčitev dohodka fizičnih oseb in obdavčitev dohodka pravnih oseb.

V drugem poglavju je predstavljeno izvajanje davčnega nadzora. V Sloveniji to nalogo izvaja Davčna uprava Republike Slovenije in s tega vidika je predstavljena organizacija in naloge, ki jih morata opravljati tako Generalni davčni urad kot posamezni davčni uradi. Opisane so tudi vse štiri oblike davčnega nadzora: davčni nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu, carinski nadzor, davčna preiskava in davčni inšpekcijski nadzor. V nadaljevanju so definirane vrste davčnih nadzorov in realizacija le-teh v letu 2007.

Splošna predstavitev davka od dohodkov pravnih oseb je predstavljena v tretjem poglavju, in sicer davčnih zavezancev, davčnega obdobja, kakšen je rok in način predložitve davčnega obračuna, možnost popravka davčnih obračunov oz. iz katerih razlogov so dopustne zamude pri predložitvi ter sam način plačevanja davka.

V četrtem poglavju je poudarek na davčni osnovi, saj je le-ta osnova za izračun davka, ki ga poravna davčni zavezanec. Poudarek je na posameznih računovodskih kategorijah, ki pomembno vplivajo na velikost davčne osnove, in na davčnih olajšavah, ki jih davčni zavezanci uveljavljajo za njeno zmanjševanje.

Osrednji poglavji diplomskega dela pa sta peto in šesto poglavje, v katerih je predstavljeno davčno inšpiciranje davka od dohodkov pravnih oseb in pri tem ugotovljene nepravilnosti pri davčnih zavezancih. Predstavljen je davčni inšpektor kot pooblaščen uradna oseba za opravljanje nalog davčne službe in katera so njegova pooblastila pri samem inšpekcijskem pregledu. Na drugi strani pa je predstavljen način izbora davčnih zavezancev, položaj davčnih zavezancev oz. njihovih zastopnikov. Potek inšpekcijskega postopka je prikazan skozi posamezne faze pregleda, od izdaje sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora, uvodnega razgovora, predložitve knjig in dokumentacije, vsebinskega nadziranja davka od dohodkov pravnih oseb, do sklepnega pogovora z zavezancem, sestavi zapisnika in izdaje odmerne odločbe. Skozi primere pa so predstavljene najpogostejše napake oz. nepravilnosti, ki jih naredijo davčni zavezanci zaradi neupoštevanja zakonskih določil zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

Diplomsko delo končujem s sklepom v katerem podajam glavne ugotovitve ter z navedbo uporabljene literature in virov.

1 POJEM IN NAMEN DAVČNEGA NADZORA

Dejavnost javnega sektorja je, da se pridobljen dohodek uporablja za transferje dohodka določenim skupinam prebivalstva in za financiranje ali oskrbo in financiranje določenih dobrin (Stanovnik, 2004, str. 12). Te dohodke pridobiva kot del dohodka ekonomskih subjektov, zato je v Republiki Sloveniji z ustavo po 146. členu določeno, da država in lokalne skupnosti pridobivajo sredstva za uresničevanje svojih nalog z davki in drugimi obveznimi dajatvami ter s prihodki od lastnega premoženja.

Vsi ti prihodki in izdatki države in lokalnih skupnosti za financiranje javne porabe morajo biti zajeti v državnem proračunu in proračunih lokalnih skupnosti.

Danes predstavljajo davščine najpomembnejši vir javnih prihodkov. So obvezna dajatev brez neposrednega vračila, ki jih državni organi predpišejo drugim ekonomskim subjektom, bodisi za kritje javnih finančnih potreb bodisi za uresničevanje drugih javnih ciljev, zlasti na področju ekonomske in socialne politike (Bohorič, 2006, str. 32).

Delimo jih lahko na davčne in nedavčne prihodke (Stanovnik, 2004, str. 41 – 42). Med davčne prihodke štejemo davke in prispevke, katerih skupna značilnost je oblika prisilne dajatve. Medtem ko davki predstavljajo enostranski prisilni odvzem realnega dohodka, smo s plačevanjem prispevkov deležni tudi določenega obsega pravic. Nedavčne prihodke pa sestavljajo različne takse, pristojbine, sredstva od prodaje državnega premoženja ipd.

Davki se razvrščajo po več kriterijih (Bohorič, 2006, str. 33), in sicer na: a) redne in izredne, b) splošne in posebne, c) osebne in objektivne, d) davke na dohodek fizičnih oseb in davke na

dohodek pravnih oseb. Najpogosteje uporabljena delitev z vidika načina pobiranja davkov pa je delitev na neposredne in posredne davke.

Po 3. členu Zakona o davčnem postopku (odslej ZDavP-2) je davek vsak denarni prihodek državnega proračuna, proračuna Evropske skupnosti ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti, ki ni plačilo za opravljeno storitev ali dobavljeno blago in se plača izključno na podlagi zakonov o obdavčenju. Kot davek se obravnavajo tudi obresti, stroški postopka pobiranja davkov in denarne kazni ter globe (pripadajoče dajatve).

S tem, ko je država z zakonom predpisala davščine, nastane davčna obveznost za zavezanca. Zavezanec za davek ima dolžnost, da ta davek plača v določenem znesku pod pogoji in na način, določenim z zakonom o obdavčevanju in ZDavP-2. Davčnemu zavezancu je izpolnitev te obveznosti temeljna in jo mora izpolniti ne glede na svoje druge obveznosti v določenem časovnem obdobju (ZDavP-2, 2006).

Davek, ki ga mora davčni zavezanec plačati, lahko izračuna sam na podlagi davčne osnove, davčnih olajšav in stopenj, obveznost za izračun pa se lahko tudi prenese na davčni organ ali na plačnika davka (Kovač, 2007, str. 91). Načini plačevanja davka so naslednji:

- davčni obračun (davčni zavezanec sam izračuna in plača davek),
- obračun davčnega odtegljaja (davek izračuna, odtegne in plača plačnik davka),
- odločba o odmeri davka, s katero davčni organ ugotovi davek (davek plača davčni zavezanec).

Davčna obveznost preneha s plačilom, odpisom ali na podlagi uradnega zaznamka.

Z davčnim nadzorom država poskrbi, da se zakonsko določene davčne obveznosti obračunajo in plačajo ob določenih rokih. Temeljni namen nadzora je tako v preventivnem delovanju, da se pravočasno zaznajo davčne nepoštenosti in nepravilnosti in se uvedejo ukrepi za njihovo odpravo. S tem se doseže zaupanje davčnih zavezancev in jih vzpodbudi, da vsak zavezanec plača svoj pošteni delež davka (Karneža Sintič, 2002, str. 89).

Z davčnim nadzorom davčni organ zagotavlja enakomerno in zakonito obremenitev davčnih zavezancev ter zagotavlja prihodek v državni proračun. Davčni nadzor ima poleg neposrednih in posrednih davčnih učinkov še naslednje pozitivne učinke (Čokelc, 2007a, str. 1):

- na osnovi spoznanj s pobudami - predlogi vpliva na davčno, civilno in trgovsko pravo,
- prihrani podjetju izdatke za davčne svetovalce ali stroške storitev gospodarske revizije, zlasti pri družbah, ki jim niso zavezane,
- nudi podjetju koristne napotke za boljšo organizacijo davčnega računovodstva,
- razkrije lastnikom oz. poslovodstvu prikrivanja,
- pomeni osnovo za obojestransko zaupanje,
- omogoča strokovno izobraževanje,
- spodbuja razvoj revizijske stroke.

Glavni cilji davčnega inšpektorja pri inšpiciranju davčnega zavezanca so (Čokelc, 2007a, str. 8):

- Preveritev, ali so vsi poslovni dogodki evidentirani v poslovnih knjigah in jih je mogoče prepoznati.
- Preveritev popolnosti zajemanja poslovnih dogodkov v poslovne knjige. Pomembno je zagotoviti revizijske sledi.
- Preveritev točnosti knjiženja. Zagotovljena mora biti preveritev pravilnosti knjiženja in prepoznavnost podatkov pri vходу (v glavni knjigi ali pomožni knjigi) v primerjavi z izvirnimi dokumenti.
- Preveritev, ali so ocenjeni in obdavčljivi zneski in postavke točni.

1.1 OBDAVČITEV DOHODKA FIZIČNIH OSEB V REPUBLIKI SLOVENIJI

Pojem »**fizične osebe, ki opravlja dejavnost**« ne smemo enačiti s pojmom »**samostojnega podjetnika posameznika**«, saj je le-ta širši in vključuje poleg samostojnih podjetnikov tudi druge fizične osebe, ki priglasijo opravljanje dejavnosti na podlagi drugih predpisov, ki urejajo priglasitev opravljanja posameznih samostojnih dejavnosti (odvetniki, notarji, zasebni zdravniki, zasebni lekarnarji, druge fizične osebe, ki opravljajo dejavnost in niso priklašene v posebnem registru) (Drobež Tomšič, 2007).

Za opredelitev davčnega vidika opravljanja dejavnosti se osredotočimo le na pojem samostojnega podjetnika posameznika.

Po Zakonu o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1) je samostojni podjetnik posameznik (v nadaljevanju podjetnik) fizična oseba, ki na trgu opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja. Za ustanovitev podjetja lastnik ne potrebuje ustanovitvenega kapitala, vendar pa za svoje obveznosti odgovarja z vsem svojim premoženjem, tudi privatnim. Bistveno pri tem je, da podjetnik opravlja svojo gospodarsko dejavnost trajno, samostojno in s pridobitnim namenom.

Podjetnik je obdavčen po dohodninski lestvici glede na njegov dohodek. To pomeni, da se dohodki iz dejavnosti (presežek prihodkov nad odhodki) v davčnem obdobju prištejejo k ostalim dohodkom, ki jih doseže podjetnik kot fizična oseba v opazovanem davčnem obdobju (dohodkom iz zaposlitve, dohodkom iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, dohodkom iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice ter drugim dohodkom, vključno s povečanji in zmanjšanji, določenimi pri posamezni vrsti dohodka) ter tako tvorijo letno davčno osnovo, ki je po upoštevanju davčnih olajšav osnova za obračun davka po progresivni davčni lestvici (Žnidarič, 2007, str. 8).

1.2 OBDAVČITEV DOHODKA PRAVNIH OSEB V REPUBLIKI SLOVENIJI

Pod pojmom »**pravne osebe**« pa razumemo gospodarske družbe, ki z vpisom v register pridobijo pravno sposobnost (razen tihe družbe). To pomeni, da so lahko družbe kot pravne

osebe lastniki premožnin in nepremičnin, lahko pridobijo pravice in prevzemajo obveznosti ter lahko tožijo ali so tožene. Tako kot podjetnik tudi gospodarske družbe na trgu samostojno opravljajo dejavnost, z namenom pridobivanja dobička (razen družb, ki so ustanovljene za opravljanje nepridobitne dejavnosti).

Dohodek pravnih oseb je obdavčen po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Prvi predmet obdavčitve je dobiček, ki je presežek prihodkov nad odhodki, zmanjšan za priznane davčne olajšave davčnega obdobja. Drugi predmet obdavčitve pravne osebe pa je ves dohodek, ki ima vir v Sloveniji, in sicer v obliki davčnega odtegljaja za vsak posamezen dohodek. Obdavčitev obeh dohodkov je določena s fiksnima davčnima stopnjama¹.

Pridobivanje dobička je primarni cilj tako pravnih kot fizičnih oseb. Vendar pa se obdavčitev dobička, ki je rezultat dejavnosti, razlikuje, v kolikor se podjetnik odloči opravljati dejavnost kot samostojni podjetnik, od obdavčitve, če se odloči organizirati svojo dejavnost v obliki gospodarske družbe kot pravne osebe.

2 DAVČNI NADZOR V SLOVENIJI

Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) kot organ v sestavi Ministrstva za finance ima nalogo izvajanja davčnih nadzorov na področju Slovenije. Pri izvajanju zakonsko opredeljenih pristojnosti, ki se nanašajo na davčne obveznosti posameznih davčnih zavezancev, pa deluje samostojno in neodvisno (Kruhar Puc, 2004, str. 47).

2.1 ORGANIZACIJA DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE

DURS sestavljajo Generalni davčni urad, davčni uradi za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela in posebni davčni urad, ki opravlja naloge davčnega urada za: banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo trajne klasične igre na srečo in posebne igre na srečo, ter družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo v igralnih salonih, borze, borzoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokojninske družbe in klirinško depotne družbe ter gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu presegli 50 milijonov EUR. Izpostave in referati so teritorialne organizacijske enote davčnih uradov (Organizacija in naloge davčne službe, 2008).

DURS vodi generalni direktor, ki vodi tudi Generalni davčni urad. Za svoje delo in delo službe je odgovoren ministru, pristojnemu za finance. Davčni urad in posebni davčni urad vodi direktor davčnega urada, ki je za svoje delo in delo urada odgovoren generalnemu direktorju (Zakon o davčni službi, 2007, v nadaljevanju ZDS-1).

¹ Dobiček rezidenta in dobiček poslovne enote nerezidenta je obdavčen z 20-odstotno nominalno davčno stopnjo (bo veljala od leta 2010 naprej (v letu 2007 je 23%, v letu 2008 22% in v letu 2009 21%)), medtem ko je davčna stopnja za davčni odtegljaj 15-odstotna.

Notranja organizacija davčne uprave je določena v aktu o organizaciji davčne uprave in o sistemizaciji delovnih mest v davčni upravi, ki jo na predlog generalnega direktorja določi minister za finance, s soglasjem vlade (ZDS-1, 2007).

2.2 NALOGE DAVČNE UPRAVE

Za učinkovito izvajanje nalog mora davčna uprava delovati v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčenje in postopek v zvezi z obdavčenjem, zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, z drugimi predpisi in mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo Slovenijo ter v skladu z ZDS-1.

Naloge, ki jih opravlja Generalni davčni urad v skladu z 12. čl. ZDS-1:

- organizira in usmerja delo službe, spremlja in proučuje njen razvoj in ustrezno ukrepa za njeno pravilno delovanje;
- organizira delo davčnih uradov, ga nadzira v poslovnih prostorih davčnih uradov in pri zavezancih za davek;
- zagotavlja enotno izvajanje predpisov s področja obdavčevanja in drugih predpisov z delovnega področja službe;
- organizira in skrbi za enotno izvajanje postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe;
- opravlja davčne preiskave in razvija metode in tehnike preprečevanja in odkrivanja davčnih prekrškov in dejanj v zadevah iz pristojnosti službe;
- odloča v upravnem postopku na prvi stopnji, kadar ta pristojnost izhaja iz zakonov ali drugih predpisov;
- vzpostavi, organizira, vzdržuje in vodi davčni register;
- zbira, obdeluje, hrani, daje na razpolago in razkriva podatke s področja dela službe;
- vzpostavi, vodi, vzdržuje in povezuje zbirke podatkov in evidenc s področja dela službe;
- določa vsebino informacijskega sistema, ga upravlja in skrbi za njegov razvoj, vključno z upravljanjem in razvijanjem sistema za elektronsko davčno poslovanje;
- predlaga obliko in vsebino obrazcev s področja dela službe;
- določa in izvaja programe za kadrovske, strokovne in tehnične razvoj službe;
- pripravlja, organizira in izvaja programe za izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje uslužbencev službe;
- skrbi za izvajanje predpisov Skupnosti, sodeluje in izmenjuje podatke z organi Skupnosti in pristojnimi organi držav članic EU ter usklajuje sočasne davčne inšpekcijske nadzore med državami članicami EU;
- skrbi za izvajanje mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo in sodelujejo z davčnimi organi drugih držav in mednarodnimi organizacijami ter s strokovnimi organizacijami s področja davčnega sistema;
- sodeluje z državnimi organi in drugimi strokovnimi organizacijami;
- skrbi za obveščanje javnosti o delu službe;
- opravlja druge naloge, določene z ZDS-1 ali drugimi predpisi.

V 13. členu ZDS-1 pa so opredeljene naloge, ki jih izvršujejo davčni uradi. Te so:

- odmera davkov in davčna izvršba odmerjenih davkov;
- davčni nadzor in izvajanje postopkov davčne izvršbe;
- vodenje davčnih evidenc;
- neposredno izvajanje davčnih preiskav;
- odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji, če ni z zakonom pristojnost odločanja prenesena na Generalni davčni urad ali na Ministrstvo za finance;
- izvajanje postopkov davčne izvršbe denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti v skladu z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek, in zakonom, ki ureja prekrške;
- izvajanje vračila preveč plačanih davkov in pripadajočih obresti;
- odločanje v postopku o davčnih prekrških in o prekrških po ZDS-1 na prvi stopnji;
- opravljanje določenih nalog s področja delovnih razmerij, strokovnega usposabljanja in izpopolnjevanja delavcev službe;
- sodelovanje z drugimi inšpekcijskimi organi ter organi policije;
- dajanje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčevanju in davčnem postopku;
- opravljanje nalog v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra;
- opravljanje drugih nalog, določenih z ZDS-1 ali drugimi predpisi.

2.3 OBLIKE DAVČNEGA NADZORA

Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2, 2006) obravnava naslednje oblike davčnega nadzora: davčni nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu, carinski nadzor, davčno preiskavo in davčni inšpekcijski nadzor.

2.3.1 Davčni nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu

Nadzor obračunov davka pri davčnem organu izvajajo kontrolorji v prostorih davčnega organa. Nadzor obsega (ZDavP-2, 2006):

- preverjanje popolnosti, pravočasnosti, formalne, logične in računske pravilnosti obračunov davka ter zahtevkov za vračilo davka na podlagi obračunov davka,
- primerjanje podatkov v obračunih davka s podatki iz drugih virov, ki so znani davčnemu organu,
- primerjanje podatkov v obračunih davka z listinami in podatki v poslovnih knjigah in drugih evidencah zavezanca za davek, ki se vodijo v skladu z zakonom o obdavčenju.

Če se iz nadzora ugotovijo morebitne nepravilnosti oz. nepopolnosti, se zavezanca za davek povabi, lahko tudi preko telefona, da poda svoja pojasnila oz. da predloži dokazila v zvezi z zadevo. Če zavezanec ni odpravil nepravilnosti, se sestavi zapisnik, na katerega lahko zavezanec za davek poda pripombe v treh dneh po vročitvi. Na podlagi ugotovitev nadzora zaradi spremembe davka davčni organ odmeri nov davek z odločbo.

2.3.2 Carinski nadzor

Carinski nadzor opravlja carinska služba, in sicer na način, da ugotavlja nepravilnosti v zvezi s pobiranjem davkov, zaradi katerih se spremeni davčna obveznost, ali nepravilnosti, ki vplivajo na pravilno izvajanje predpisov za nadzor nad izvajanjem, za katerega je pristojna carinska služba.

2.3.3 Davčna preiskava

Davčna preiskava se vodi z namenom ugotovitve, ali obstajajo okoliščine za uvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora in predstavlja neke vrste predinšpekcijski postopek.

Davčni organ začne davčno preiskavo s tem, da izda nalog za preiskavo, ko obstaja sum, da so bili kršeni predpisi o obdavčenju. V nalogu za preiskavo mora davčni organ navesti okoliščine, iz katerih izhajajo razlogi za sum, in navesti, katere okoliščine, subjekt oz. krog subjektov se naj v preiskavi raziščejo. Po opravljeni preiskavi izda davčni inšpektor zaključno preiskovalno poročilo, v katerem opiše ugotovitve davčne preiskave in navede zbrane podatke, dokumente in druge dokaze (ZDavP-2, 2006).

Zavezancu za davek se izda sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora, če so bili razlogi za sum utemeljeni.

2.3.4 Davčni inšpekcijski nadzor

Davčni inšpekcijski nadzor kot zunanji nadzor poteka praviloma v prostorih davčnega zavezanca, kjer inšpektorji preverjajo pravilnost in pravočasnost obračunavanja davkov, poslovanje davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov in kazni, določenih v Zakonu o prekrških (v nadaljevanju ZP-1) (Kruhar Puc, 2004, str. 51).

Preventivni učinek je dosežen, ko nadzor zagotovi inšpekcijo, ki je pravočasna, vidna in prepoznavna v javnosti, točna in nepredvidljiva, kar pomeni, da so v izbor za inšpiciranje zajeti vsi davčni zavezanci (tudi neregistrirani) enakomerno v vseh delih države. Inšpekcija je s svojim delovanjem usmerjena na vse davčne zavezance, s posebno pozornostjo na tiste, za katere se predvideva, da so bolj rizični glede davčnih izogibanj obračunavanja in plačevanja davkov (Karneža Sintič, 2002, str. 90).

2.4 VRSTE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

DURS vsako leto pripravi letni plan inšpekcijskih pregledov, v katerem je potrebno zajeti vse davčne zavezance enakopravno. Enakomerna porazdelitev pa se izvede z davčnim inšpekcijskim nadzorom, ki se razlikuje glede na vrsto nadzora, predmet nadzora, status davčnega zavezanca, velikost davčnega zavezanca in dejavnost, ki jo davčni zavezanec opravlja.

Glede na vrsto nadzora ločimo hitre preglede, delne preglede, celostne preglede ter akcije. Pri tem celostni nadzor obsega vsa področja poslovanja oz. vse vrste davkov za eno ali več davčnih obdobij, delni pa obsega posamezna področja poslovanja oz. je omejen na enega ali več davkov oz. eno ali več davčnih obdobij. Hitri pregledi obsegajo preglede obveznosti za tekoče leto za večje število davčnih zavezancev in jih je mogoče vnaprej načrtovati². Akcije pa so predvsem krajši pregledi, ki so bolj preventivnega značaja in zajemajo tekoče obdobje poslovanja davčnega zavezanca.

Nadzori glede na predmet se izvajajo glede na sledenje različnih davkov, in sicer: davka na dodano vrednost, davka od dohodkov pravnih oseb, davkov in prispevkov od dohodka fizičnih oseb iz zaposlitve in davka od dohodkov iz dejavnosti.

Po statusu zavezanca inšpektorji ločijo pregled na pravne osebe in fizične osebe. Kadar se opravlja davčni inšpekcijski nadzor pri samostojnih podjetnikih, se lahko nadzor nanaša tudi na dejstva, ki niso v neposredni povezavi z opravljanjem dejavnosti, vendar pa so le-ta pomembna za obdavčevanje zavezanca za davek. Davčni inšpektor opravi pregled tudi pri fizični osebi, ki opravlja neregistrirano dejavnost, oz. se ta ukvarja s posli ali prejema dohodke, ki so pomembni za obdavčenje davčnega zavezanca. Pri pravnih osebah pa lahko nadzor vključuje tudi razmerja med lastniki pravnih oseb in pravnimi osebami oziroma člani pravnih oseb in pravnimi osebami.

Obseg nadzora je odvisen tudi od velikosti davčnega zavezanca, ki jih ločimo na: velike davčne zavezance, srednje velike in male davčne zavezance. Davčna uprava je sprejela priporočilo, da se pogosteje pregledujejo veliki davčni zavezanci in tisti davčni zavezanci, ki so nagnjeni k visoki stopnji tveganja (Čokelc, 2007a, str. 11). Vsak davčni zavezanec je vključen v letni plan, kot sledi (Čokelc, 2007a, str. 11):

- veliki davčni zavezanec – davčni pregled v okviru 4-ih let,
- srednje veliki davčni zavezanec – davčni pregled v okviru 5-8 let,
- mali davčni zavezanec – davčni pregled v okviru 10-ih let,
- ostali davčni zavezanci so vključeni v načrt, če obstaja veliko finančno tveganje ali so izbrani naključno (hitri pregledi, pregledi novo registriranih davčnih zavezancev).

Glede na opravljanje dejavnosti pa se pregledi opravljajo pri zavezancih, ki se ukvarjajo z gostinstvom, trgovsko dejavnostjo, posredniškimi storitvami, s predelavo, gradbeništvom, prometom, javnimi in osebnimi storitvami, finančnimi storitvami in ostalo oz. kmetijstvom.

V letu 2007 je bilo opravljenih 6278 davčnih inšpekcijskih nadzorov oz. 16,3 odstotka manj nadzorov od načrtovanega, vendar pa za 23,9 odstotka več kakor leto poprej. Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi je v letu 2007 znašal 51,2 odstotka vseh opravljenih nadzorov in je v primerjavi z letom 2006 nižji (56%) za 8,6 odstotka (Poročilo o delu Davčne uprave

² To so pretežno pregledi DDV obračunov, pregledi blagajniškega poslovanja, popisi zalog itd.

RS v letu 2007, 2007, str. 65 – 66). Izvedba nadzorov po posameznih vrstah (Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2007, 2007, str. 65 – 70):

1) Glede na vrsto nadzora so imeli v strukturi vseh pregledov največji delež hitri pregledi 56,18% (3.527), nato sledijo z 38,50% (2.417) delni pregledi in s 3,28% (206) celostni pregledi. Najnižji delež vseh realiziranih pregledov so imele akcije z 2,04% (128) deležem.

2) Glede na predmet nadzora je bilo v letu 2007 pri nadzoru davčnih obračunov evidentiranih 6.047 predmetov nadzora, od tega največ nadzorov davka na dodano vrednost 3.268 (54%), nadzorov davka od dohodka pravnih oseb 1.446 (23,9%), davkov in prispevkov od dohodka fizičnih oseb iz zaposlitve 587 (9,7%) ter nadzora davka od dohodkov iz dejavnosti 530 (8,8%). Opravljenih je bilo tudi 2.089 drugih predmetov nadzora (blagajniško poslovanje, poslovne knjige in dokumentacija, inventure zalog, osnovnih sredstev, ogled poslovnih prostorov, sredstev, dejavnosti, navzkrižna kontrola računov, pridobivanje podatkov, delo na črno, drugo).

3) Glede na status zavezanca je bilo največ nadzorov opravljenih pri pravnih osebah, in sicer 3.480 (55,4% vseh), sledijo nadzori pri samostojnih podjetnikih posameznikih, pri katerih je bilo opravljenih 1.979 nadzorov (31,5% vseh). Ostalih pregledov pri drugih zavezancih je bilo 819 (13,1%).

4) Glede na velikost davčnega zavezanca je bilo pri velikih davčnih zavezancih opravljenih 8,9% vseh pregledov, pri srednje velikih davčnih zavezancih 12,4% vseh pregledov, delež pregledov pri malih davčnih zavezancih skupaj s preostalimi davčnimi zavezanci pa je znašal 78,7% vseh opravljenih nadzorov.

5) Glede na dejavnost, ki jo opravljajo davčni zavezanci, je bilo največ pregledov opravljenih pri zavezancih v gostinstvu (23,8%), sledijo pregledi pri zavezancih v trgovinski dejavnosti (21,5%), pri zavezancih, ki se ukvarjajo s posredniškimi storitvami (13,3%), s predelavo (12,3%), nato pri zavezancih, ki se ukvarjajo z gradbeništvom (10%), s prometom (7,1%), javnimi in osebnimi storitvami (5,7%). Ostali pregledi, ki predstavljajo še 6,4% pregledov, so bili opravljeni pri zavezancih, ki se ukvarjajo s finančnimi storitvami in ostalo oz. s kmetijstvom.

2.5 TEHNIKE DAVČNEGA INŠPICIRANJA

Davčni inšpektor uporabi za doseganje ciljev nadziranja različne tehnike davčnega inšpiciranja, s katerimi lahko potrdi ali ovrže trditve davčnega zavezanca (davčno osnovo, stopnjo davka, znesek davka in rok plačila davka).

Izbira tehnike nadziranja je odvisna od zadane revizijske naloge, vrste računovodskih poročil in njihovih podlag, dejavnosti in velikosti podjetja ter razpoložljivega časa za nadziranje. Te se razlikujejo glede na (Koletnik, 2005, str. 27 – 38):

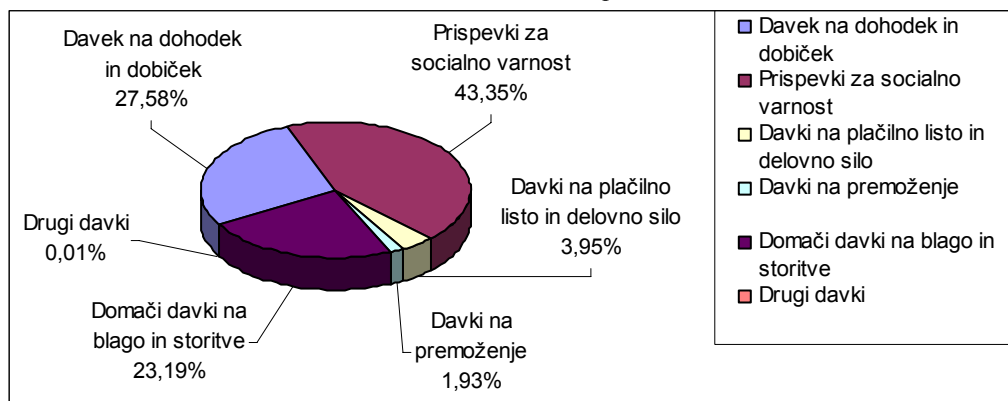
- **smer nadziranja:** 1. *nazadujoča ali retrogradna smer*, inšpektor najprej pregleda davčne izkaze ali davčne obračune, nadaljuje s pregledom glavne knjige in dnevnikov knjiženja ter zaključi s pregledom knjigovodskih listin; 2. *napredujoča ali progresivna smer*, nadzor se vrši od poslovnih dogodkov, listin in knjig do davčnih izkazov oz. drugih davčnih obračunov;
- **izvirnost spoznavnih podlag:** 1. *neposredni nadzor* se vrši s pomočjo knjigovodskih listin in drugih dokazil o poslovnih dogodkih in stanjih; 2. pri *posrednem nadzoru* pa si inšpektor pomaga z uporabo posrednih podatkov, in sicer z medpodjetniškimi in časovnimi primerjavami in ocenami ter z ocenami čistih sredstev, denarnih tokov in podobno;
- **obseg preiskovanja:** 1. *popolni nadzor*, kjer se nadzirajo vsi poslovni dogodki in stanja; 2. *vzorčni nadzor*, kjer se pregledujejo le z vzorcem zajeti poslovni dogodki; 3. *nadzor z določenimi težišči*, kjer se preiskovalno področje in cilj revidiranja izbere na podlagi izkušenj in pridobljenih informacij;
- **obliko in vsebino:** 1. *formalno nadziranje*, kjer se preizkuša skladnost razvidovanja poslovnih dogodkov in stanj ter skladnost davčnih obračunov z davčnimi predpisi; 2. ko pa gre za *vsebinsko nadziranje*, pa se presojuje vsebinske pravilnosti izkazanih podatkov, to je velikost davčne obveznosti;
- **način preiskovanja:** 1. *nadziranje poslovnih dogodkov in stanj*, kjer se preizkušajo vsi ali le izbrani poslovni dogodki in stanja, od katerih je odvisna vrsta, velikost in dinamika davčnih obveznosti; 2. v primeru *nadziranje računovodstva* pa preizkušanje postopkov pri obravnavanju podatkov in ne samih poslovnih dogodkov in stanj;
- **izbiro spoznavnih podlag:** 1. *časovna primerjava*, inšpektor primerja postavke v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida skozi časovno obdobje več let; 2. *medpodjetniška primerjava*, tu inšpektor izbrano podjetje primerja s povprečnimi podjetji v dejavnosti ali tudi z zgledebnim podjetjem v dejavnosti;
- **davčne kategorije:** s pomočjo računskih postopkov se npr. oceni vrednost prodanega blaga, obseg denarnega prometa ali celotno premoženje.

3 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Glede na predmet obdavčitve spada davek od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) med neposredne davke, kar pomeni, da so dohodki, ki vstopajo v poslovni izid, predmet obdavčitve in na ta način davek neposredno obremenjuje čisti poslovni izid pravne osebe (in s tem neposredno znižuje vrednostne pravice družbenikov, delničarjev ali članov v pravnih osebah). Znižuje pa tudi zneske, ki so na voljo za razdelitev ali razvoj gospodarskih subjektov (Odar, 2008, str. 50).

Davčni prihodki predstavljajo največji delež prihodkov, ki jih pobira DURS, in sicer več kot 95-odstotni delež (ostali delež predstavljajo nedavčni prihodki in transferni prihodki). V strukturi davčnih prihodkov pa lahko iz Slike 1 razberemo, da davki na dohodek in dobiček v letu 2007 zavzemajo 27,6% glede na celotne davčne prihodke.

Slika 1: Struktura davčnih prihodkov



Vir: Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007, 2007, str. 12.

Tabela 1 predstavlja delež DDPO v davčnih prihodkih skozi leta, in sicer od leta 1992 do leta 2007.

Tabela 1: Delež DDPO v davčnih prihodkih državnega proračuna

Leto	Davčni prihodki v EUR	DDPO v EUR	Delež DDPO v davčnih prihodkih	Verižni indeks	Indeks leto 1992 = 100
1992	879.784.193	24.800.822	2,82%		100
1993	1.267.836.697	27.790.765	2,19%	78	78
1994	1.707.982.720	62.568.578	3,66%	167	130
1995	2.086.404.152	54.001.289	2,59%	71	92
1996	2.440.743.035	93.020.502	3,81%	147	135
1997	2.817.671.144	140.050.108	4,97%	130	176
1998	3.183.307.369	165.220.614	5,19%	104	184
1999	3.734.999.710	176.002.245	4,71%	91	167
2000	3.871.107.721	216.135.996	5,58%	118	198
2001	4.338.112.854	286.991.003	6,62%	118	235
2002	4.470.511.263	313.898.646	7,02%	106	249
2003	5.348.942.765	448.147.615	8,38%	119	297
2004	5.697.999.025	518.922.605	9,11%	109	323
2005	6.112.787.105	594.227.373	9,72%	107	345
2006	6.685.969.821	942.330.089	14,09%	145	500
2007	7.052.407.004	1.113.243.145	15,79%	112	560

Vir: Bilten javnih financ, 2007, str. 31 - 32.

3.1 ZAKONODAJA NA PODROČJU OBDAVČITVE DOHODKA V EVROPSKI UNIJI

Cilj Evropske unije (v nadaljevanju EU) na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb je, da bi se poenotili predpisi oz. pravila za izračun davka od dohodkov pravnih oseb v EU. Pri določanju davčne osnove upoštevajo države članice različne sestavine, kar otežuje primerljivost obdavčevanja dohodkov pravnih oseb v EU in s tem tudi harmonizacijo tega področja.

Glavni razlogi za harmonizacijo tega davka so različni davčni sistemi, ki vodijo do (Fortuna, 2006, str. 52):

- **neučinkovite razporeditve kapitala zaradi davčnih razlogov**; če bi notranji trgi delovali popolno, obdavčitev ne bi smela biti pomemben dejavnik pri odločanju o lokaciji naložb;
- **izkrivljanja konkurence med podjetji iz različnih držav članic zaradi različnih davčnih obremenitev**; države članice različno obdavčujejo podjetja, kar močno vpliva na konkurenčne prednosti ali slabosti podjetij, ki tekmujejo na istih trgih;
- **dvojne obdavčitve čezmejnih aktivnosti zaradi razlik v davčnih sistemih**; različni sistemi povezav med davkom od dohodkov pravnih oseb in davkom od dohodkov fizičnih oseb v državah članicah lahko pomenijo dvojno obdavčitev dohodkov.

Harmonizacijo obdavčitve na notranjem trgu bi bilo mogoče doseči na tri načine: z izenačevanjem pravil (celovit način), s koordinacijo in/ali s konkurenco (tekmovanjem).

Vendar Evropska komisija za celovito rešitev na tem področju predlaga uvedbo enotne konsolidirane davčne osnove (EKDO), s tem naj bi se izenačila pravila za izračunavanje davčne osnove, davčne stopnje pa bi države članice določale samostojno (Fortuna, 2006, str. 53).

3.2 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb so pravne osebe domačega (razen Republike Slovenije in lokalnih skupnosti) in tujega prava, kot tudi družbe oz. združenja oseb po tujem pravu, ki so brez pravne osebnosti in niso zavezanke za dohodnino. V davčnem pomenu so tako rezidenti³ kot nerezidenti⁴ zavezanci za davek (Hieng, 2008, str. 219).

Davek od dobička rezidenta in od dobička nerezidenta v poslovni enoti v Sloveniji se ugotovi v davčnem obračunu, davčni odtegljaj pa v obračunu davčnega odtegljaja. V obeh primerih se davek plačuje po postopku samoobdavčitve. V primeru ugotavljanja davka od dobička rezidenta in davka od dobička poslovne enote nerezidenta v Sloveniji zavezanec sam izračuna davčno osnovo, davčno obveznost, davčni obračun predloži davčni upravi in plača davčno obveznost. V primeru davčnega odtegljaja pa namesto davčnega zavezanca, ki dosega oz. prejema dohodke, izpolni davčno obveznost izplačevalec dohodkov (plačnik davka).

Minister, pristojen za finance, vsako leto predpiše obliko davčnega obračuna, ki mora vsebovati vse potrebne podatke za izračun in nadzor pravilnosti izračuna davka. Kot obvezni sestavni del davčnega obračuna se štejejo (Jerman, 2008, str. 2):

- računovodski izkazi pravne osebe (bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala, vključno s prikazom uporabe dobička ali pokrivanja izgube), vključno s pojasnili k računovodskim izkazom in

³ Rezident je oseba, ki ima sedež poslovanja v Sloveniji ali ima kraj dejanskega delovanja v Sloveniji, sedež pa v kaki drugi državi (ZDDPO-2, 2006).

⁴ Nerezident je tista oseba tujega prava, ki v Sloveniji ustvarja prihodke v poslovni enoti oz. prek nje ali pa dosega le posamezne dohodke, ki imajo vir v Sloveniji (Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2007, 2007, str. 65 – 66).

- obvezne priloge glede določenih postavk v davčnem obračunu.

Obveznost za DDPO se ugotavlja na podlagi davčnega obračuna za davčno obdobje, ki je ponavadi koledarsko leto. Vendar se davčno obdobje zavezanca upošteva samo za dobiček rezidenta in za dobiček poslovne enote nerezidenta, ne pa tudi za dohodke, od katerih se obračunava davčni odtegljaj⁵.

Davčni zavezanec pa lahko kot davčno obdobje izbere tudi poslovno leto, ki se razlikuje od koledarskega leta, pri čemer davčno obdobje ne sme presegati obdobja 12 mesecev. V tem primeru mora o izbiri obvestiti davčni organ, izbranega davčnega obdobja pa ne sme spreminjati najmanj tri leta (ZDDPO-2, 2006).

3.2.1 Rok in način predložitve obračuna DDPO

Davčni zavezanec predloži obračun, katerega davčno obdobje se ne razlikuje od koledarskega leta, v treh mesecih po izteku davčnega obdobja oz. v treh mesecih po začetku novega koledarskega leta, to je najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo davčno obdobje. V primeru, da davčni zavezanec izbere davčno obdobje, ki je drugačno od koledarskega leta, pa mora predložiti davčni obračun najkasneje v roku treh mesecev od začetka poslovnega leta.

Z uvedbo novega zakona o DDPO morajo davčni zavezanci, ki opravljajo dejavnost (torej vsi zavezanci po ZDDPO-2), predlagati davčni obračun v elektronski obliki. Za zavezance, ki ustrezajo po razvrstitvi med srednje in velike družbe, velja obveznost od 1. aprila 2007 dalje, za zavezance, ki ustrezajo razvrstitvi med male in mikro družbe, pa od 1. januarja 2009 dalje.

3.2.2 Popravki davčnega obračuna in zamude pri predložitvi davčnega obračuna

Davčni zavezanec lahko v roku 30 dni po preteku roka za predložitev davčnega obračuna odpravi formalne pomanjkljivosti oz. pomote v imenih in številkah, pisne ali računske pomote ter druge očitne pomote. Popravljeni davčni obračun učinkuje od dneva, od katerega je imel učinek davčni obračun, ki se popravlja, razen če so popravki davčnega obračuna take narave, da se z njimi zniža davčna obveznost zavezanca (Jerman, 2008, str. 4).

Če davčni zavezanec naknadno ugotovi, da je v predloženem davčnem obračunu davčno obveznost izkazal previsoko glede na obveznost, ki bi jo bil dolžan izkazati na podlagi zakona o obdavčenju, predloži popravek obračuna skupaj z utemeljitvami in navedenimi razlogi za previsoko izkazano obveznost. Popravek davčnega obračuna je možno predložiti najkasneje v roku 12 mesecev od poteka roka za predložitev obračuna, ki se popravlja.

⁵ Davčni odtegljaj se namreč obračunava in plačuje v obračunu davčnega odtegljaja, ki se predlaga za posamično (iz)plačilo dohodkov, zavezanih obračunu davčnega odtegljaja (Odar, 2008, str. 119). Dohodki, za katere je določena obveznost davčnega odtegljaja, pa so: dividende in dohodki, ki so podobni dividendam; obresti; premoženjske pravice; dohodki iz zakupa nepremičnin, ki se nahajajo v Sloveniji; dohodki iz storitev nastopajočih izvajalcev in športnikov in dohodki iz storitev, ki se plačujejo osebam v države z ugodno davčno ureditvijo.

Davčni zavezanec pa lahko na podlagi samoprijave po predložitvi davčnega obračuna predloži davčni obračun oz. popravljen davčni obračun za premalo plačani davek, vendar najpozneje do vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora oz. do začetka postopka o prekršku oz. kazenskega postopka. Zavezanca se v tem primeru ne kaznuje za storjen davčni prekršek, niti za storjen posebno hud davčni prekršek iz 397. in 398. čl. ZDavP-2.

Če davčnemu zavezancu iz opravičljivih razlogov⁶ ne uspe predložiti davčnega obračuna davčnemu organu najkasneje v roku treh mesecev po izteku davčnega obdobja, lahko davčni organ na njegov predlog s sklepom dovoli predložitev davčnega obračuna po izteku predpisanega roka (ZDavP-2, 2006).

Predlog mora davčni zavezanec pri davčnem organu vložiti najkasneje v osmih dneh od dneva, ko je prenehal obstajati vzrok, zaradi katerega je v zamudi, vendar najpozneje v treh mesecih od dneva, ko se je iztekel rok za predložitev obračuna.

3.2.3 Akontiranje davka

Višina akontacij se določi na podlagi davčnega obračuna za predhodno davčno obdobje, in sicer od davčne osnove po davčnem obračunu za predhodno davčno obdobje.

Akontacije davka zavezanec plačuje med samim davčnim obdobjem v mesečnih obrokih, če znesek akontacije presega 400 EUR, oz. v trimesečnih obrokih, če znesek akontacije ne presega 400 EUR. Akontacija za posamezni obrok dospe v plačilo konec vsakega mesečnega oz. trimesečnega obdobja, za katerega se plačuje obrok akontacije. Obroki morajo biti plačani v desetih dneh po dospelosti (ZDavP-2, 2006).

V primeru, da so skupni zneski plačanih medletnih akontacij manjši od zneska po davčnem obračunu, mora zavezanec razliko plačati v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna. Ker pa se s predložitvijo novega davčnega obračuna spremenijo tudi zneski akontacij za tekoče obdobje, se po predložitvi davčnega obračuna spremenijo tudi akontacije, ki so bile do tedaj izračunane na podlagi predhodnega davčnega obračuna. Zavezanec je dolžan plačati razliko zaradi višjih zneskov akontacij pri prvem naslednjem obroku akontacije, naslednji obroki akontacij pa se sorazmerno povečajo (Jerman, 2008, str. 7). Če pa je znesek akontacije za tekoče davčno obdobje na podlagi novega davčnega obračuna manjši od zneska akontacije po preteklem davčnem obračunu, se obroki akontacije, ki bodo dospeli v plačilo do konca leta, sorazmerno zmanjšajo, preplačila zapadlih in plačanih akontacij pa se vrnejo oz. pobotajo.

⁶Za opravičljive razloge se štejejo utemeljeni razlogi, na katere davčni zavezanec ni imel vpliva, jih ni mogel predvideti oz. odvrniti in so takšne narave, da so preprečili predložitev davčnega obračuna. Zavezanec mora v predlogu skupaj z dokazi opravičiti razloge, na podlagi katerih davčni organ izda svoj sklep (ZDavP-2, 2006).

4 DAVČNA OSNOVA ZA ODMERO DDPO

Davčna osnova davčnega zavezanca rezidenta in davčnega zavezanca nerezidenta, ki posluje v stalni poslovni enoti ali prek nje, je dobiček, ugotovljen tako, kot ga določa ZDDPO-2. Pri tem lahko ta dobiček poimenujemo kar davčni dobiček⁷, saj je le-ta opredeljen kot presežek prihodkov nad odhodki, ki so določeni z ZDDPO-2.

ZDDPO-2 tako določa, da so prihodki in odhodki, ki so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida v skladu z računovodskimi standardi ali v izkazu poslovnega izida, ki je ugotovljen v skladu z zakonom, tudi davčno priznani prihodki in odhodki, če zakon ne določa drugače (Odar, 2008, str. 127). Dobiček poslovne enote nerezidenta je ugotovljen na enak način, kot če bi bila poslovna enota samostojen davčni zavezanec. Torej se stalni poslovni enoti pripišejo prihodki in odhodki, ki so nastali v povezavi z izvajanjem dejavnosti oz. posli v ali preko poslovne enote nerezidenta.

Davčna osnova za dohodke, ki imajo vir v Sloveniji in od katerih se plačuje davčni odtegljaj, je vsak posamezni dohodek.

V zakon o DDPO je bila vnešena nova zakonska določba, ki je odpravila možnost več kot enkratne obdavčitve istega davčnega vira.

Tako prvi odstavek 13. člena ZDDPO-2 določa, da se prihodki davčnega zavezanca rezidenta ali nerezidenta iz dejavnosti oz. poslov, ki so v davčno osnovo vključeni v tekočem davčnem obdobju ali so bili vključeni v davčno osnovo v preteklih davčnih obdobjih, ne vključijo ponovno v davčno osnovo v tekočem ali prihodnjih davčnih obdobjih, čeprav so po SRS, MSRP ali po zakonu o računovodstvu pripoznani kot prihodki.

Prav tako odhodki, ki so zniževali davčno osnovo v tekočem obdobju ali v preteklih davčnih obdobjih, ne morejo znova zniževati davčne osnove. Tudi v vseh tistih primerih, ko so sicer po SRS, MSRP ali po zakonu o računovodstvu pripoznani odhodki za poslovne namene, vendar v primerih, ko so ti že bili vključeni v davčno osnovo, ne morejo ponovno zniževati davčne osnove.

Za popolno ureditev odprave dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve je pomembna še naslednja določba, in sicer, da se iz davčne osnove izvzamejo vsi prihodki davčnega zavezanca rezidenta in nerezidenta iz dejavnosti oz. poslov, ki jih opravlja v

⁷ Dobiček, izračunan za potrebe obračuna davka od dohodkov, ni enakovreden poslovnemu izidu pravne osebe. Razlikujeta se zaradi neobdavčenih prihodkov, davčno nepriznanih odhodkov, začasnih časovno usklajevalnih razlik med davčno osnovo in poslovnim izidom, davčnih olajšav, posebnih pravil obdavčitve pri združitvah, delitvah, prenosu dejavnosti in pri zamenjavi kapitalskih deležev, posebnih pravil obdavčitve pri kapitalskih transakcijah (Odar, 2008, str. 123).

poslovni enoti ali prek poslovne enote v Sloveniji največ do zneska davčno nepriznanih odhodkov v preteklih davčnih obdobjih.

4.1 DAVČNA OSNOVA PRI SPREMEMBAH RAČUNOVODSKIH USMERITEV IN POPRAVKIH NAPAK

V davčno osnovo se vštejejo razlike, ki nastanejo zaradi sprememb računovodskih usmeritev in za katere se preračuna preneseni poslovni izid ali druge sestavine kapitala. V primerih, ko se podjetje samo odloči za spremembo računovodske usmeritve ter mora zato v skladu s standardi preračunati računovodske postavke preteklega obračunskega oz. primerjalnega obdobja in tako tudi začetno stanje tekočega obdobja, se v davčno osnovo vštejejo zneski, ki bi sicer, če bi se nova računovodska usmeritev uporabljala tudi v prejšnjem davčnem obdobju, povečevali obdavčene prihodke oz. davčno priznane odhodke (Hieng, 2007, str. 9).

Na podoben način, kot vpliva na davčno osnovo sprememba računovodske usmeritve, vpliva tudi odprava napak. Napake lahko nastanejo pri pripoznavanju, merjenju in/ali predstavljanju računovodskih postavk. Bistvene napake iz preteklih obdobj podjetje popravi za nazaj, kot da do njih sploh ne bi prišlo. Napake ne popravi v okviru poslovnega izida tekočega obdobja, temveč to stori s preračunom prenesenega poslovnega izida oz. drugih sestavin kapitala, odvisno od tega, za kakšno napako gre. Popravki napak, ki se pokažejo v prenesenem poslovnem izidu ali drugih sestavinah kapitala, se vštejejo v davčno osnovo, če gre po vsebini za obdavčljive prihodke oz. davčno priznane odhodke (Hieng, 2007, str. 9).

4.2 DAVČNA OSNOVA PRI POSLOVANJU MED POVEZANIMI OSEBAMI

Na davčno osnovo v razmerjih **med povezanimi osebami** (za povezane osebe se štejejo vsi davčni zavezanci rezidenti ali nerezidenti in tuje pravne osebe ali tuje osebe brez pravne osebnosti, ki niso zavezanci, če ima ena oseba – domača ali tuja – neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oz. glasovalnih pravic v drugi osebi) vplivajo transferne cene za vsakršna sredstva (opredmetena osnovna in neopredmetena dolgoročna sredstva ter vsakršne zaloge) in storitve.

Pri ugotavljanju prihodkov se zato morajo prihodki upoštevati najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen⁸, ki bi se v primerljivih okoliščinah dosegle v

⁸ Za določitev primerljivih tržnih cen je po zakonu mogoče upoštevati eno od naslednjih metod ali kombinacijo le-teh (Pravilnik o transfernih cenah, 2006):

1. Metodo primerljivih prostih cen; se določi s primerjavo cene primerljivega sredstva oz. storitve v transakcijah, opravljenih v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami, in sicer na podlagi notranje primerjave ali pa na podlagi zunanje primerjave (na borzi, v panogi).
2. Metodo preprodajnih cen; ugotovi se razlika v ceni, in sicer, ko se sredstvo oz. storitev kupi od povezane osebe, nato pa proda naprej nepovezani osebi.
3. Metodo dodatka na stroške; da se ugotovi velikost dodatka na stroške, ko se stroškom dobavitelja sredstev oz. storitev v povezani transakciji prišteje ustrezen dodatek, dosežen na trgu nepovezanih oseb.

razmerjih z nepovezanimi osebami. V primeru odhodkov pa ti ne smejo biti večji, kot bi bili ob upoštevanju primerljivih tržnih cen (ZDDPO-2, 2006). Torej je treba v primeru prihodkov, ko ti niso izkazani v višini primerljivih tržnih cen, davčno osnovo povečati za razliko od prihodkov, ki bi bili doseženi s primerljivimi tržnimi cenami. V primeru odhodkov, ki so izkazani v višjem znesku, kot pa bi bili odhodki, doseženi s primerljivi tržnimi cenami, je treba davčno osnovo povečati za razliko do dohodkov, ki bi bili doseženi s primerljivimi tržnimi cenami (Odar, 2008, str. 149 – 150).

Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov rezidenta **iz poslov med dvema rezidentoma, ki sta povezani osebi**, se davčna osnova ne poveča oz. zmanjša, razen ko ima eden od rezidentov ugodnejši davčni položaj: izkazovanje nepokrite davčne izgube iz preteklih obdobj ali plačevanje davka po stopnji 0% oz. po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje ali biti oproščen plačevanja davka.

4.3 VPLIV POSAMEZNIH RAČUNOVODSKIH KATEGORIJ NA DAVČNO OSNOVO

Po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb imajo posebna pravila vrednotenja posameznih računovodskih kategorij vpliv na velikost davčne osnove.

4.3.1 Prevrednotenje

Prevrednotenje gospodarskih kategorij na višje vrednosti

Ugotovljeni znesek presežka iz prevrednotenja, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti in ki ga zavezanec prenese v preneseni čisti poslovni izid ali druge kapitalske postavke, se všteje v davčno osnovo v letu takšnega prenosa⁹. Izjema je le presežek iz prevrednotenja opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstvih, ki se amortizirajo (ne glede na to, kakšno računovodsko usmeritev glede prenosa presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid si je davčni zavezanec izbral), saj se v tem primeru poveča davčna osnova sorazmerno z obračunano amortizacijo (Prusnik, 2007, str. 5).

Prevrednotovalni odhodki iz prevrednotenja terjatev

Odhodki zaradi prevrednotenja kratkoročnih in dolgoročnih terjatev zaradi oslabitve se priznajo v obračunanih zneskih, vendar največ do zneska: a) ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev, ali b) ki predstavlja 1% obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja (Prusnik, 2007, str. 5).

-
4. Metodo porazdelitve dobička; ugotovljeni znesek dobička se razdeli med sodelujoče povezane osebe na podlagi ekonomsko razumno veljavne podlage.
 5. Metodo stopnje čistega dobička; cena se določi na podlagi razmerja med čistim dobičkom in ustrezno primerno osnovo (npr. stroški, prihodki od prodaje, sredstvi).

⁹ Ne glede na to, da se pri prenosu presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid prihodki v tem znesku v izkazu poslovnega izida ne pripoznajo, le-ta povečuje davčno osnovo v letu prenosa.

Če nastanejo razlogi za odpravo popravkov vrednosti poslovnih terjatev, oblikovanih zaradi oslabitve, se nastali prihodki, ki izvirajo iz odprave oslabitve, izvzamejo iz davčne osnove, če tudi odhodki, ki so nastali pri prevrednotenju, niso vplivali na davčno osnovo obračunskega obdobja. Če so bili vsi odhodki zaradi oslabitve davčno priznani, tudi vsi prihodki iz odprave te oslabitve ne smejo in ne morejo biti izvzeti iz davčne osnove (Odar, 2008, str. 208).

Tisti odhodki, ki so nastali zaradi prevrednotenja terjatev in niso bili davčno priznani ob njihovem nastanku, pa se priznajo ob odpisu celote ali dela terjatev in če še niso bili poplačani oz. poravnani pod naslednjimi pogoji (ZDDPO-2, 2006):

- na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključnem stečajnem postopku,
- na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave,
- na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča,
- na podlagi izterjave brez sodnega postopka, če zavezanec dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja za izterjavo, ki bi jih opravil dober gospodarstvenik, oz. da so nadaljnji pravni postopki neupravičeni.

Prevrednotovalni odhodki iz prevrednotenja finančnih naložb

Prevrednotovalni odhodki iz prevrednotenja finančnih naložb, ki so posledica oslabitve kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložb, se davčno ne priznajo, razen v primeru, ko gre za finančne naložbe oz. finančne inštrumente, ki so izmerjeni po pošteni vrednosti preko poslovnega izida¹⁰. Izjema so tudi posojila bank, ki so vrednotene po metodi odplačane vrednosti. Prevrednotenje teh posojil pri bankah je davčno priznано v obračunanih zneskih, vendar največ do višine, ki jo določa zakon, ki ureja bančništvo (Jermań, 2008, str. 12).

Vsi ostali odhodki, ki so nastali kot posledica prevrednotenja ostalih naložb (torej tistih, ki niso izmerjene po pošteni vrednosti preko poslovnega izida), se davčno priznajo v tistem davčnem obdobju, ko se finančna naložba odtuji, zamenja, odpravi ali poravna na drug način.

Prevrednotovalni odhodki iz prevrednotenja dobrega imena

Odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve dobrega imena se priznajo v obračunskem znesku, vendar največ do zneska, ki ustreza 20% na začetku izkazane vrednosti dobrega imena. Morebitni presežek oslabitve dobrega imena, ki ni bil davčno priznan v izhodiščnem letu, se prizna v naslednjih davčnih obdobjih, ob upoštevanju, da se v posameznem letu prizna največ 20% začetno izkazane vrednosti dobrega imena.

4.3.2 Vpliv prihodkov

Prihodki se ugotavljajo v izkazu poslovnega izida na osnovi določil SRS in se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstev ali z zmanjšanjem dolga ter je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti (SRS, 2006, str. 102).

¹⁰ V tem primeru se finančni prihodki in odhodki iz prevrednotenja na višje ali nižje poštene vrednosti priznavajo v davčni osnovi v zneskih, ki ustrezajo finančnim prihodkom in odhodkom, obračunanim za poslovne namene po računovodskih standardih.

Glede na določila ZDDPO-2, ki za davčne namene prihodke določajo drugače kot predpisi, po katerih se pripravlja izkaz poslovnega izida v poslovne namene, je treba prihodke ustrezno zmanjšati in povečati, in sicer na raven davčno priznanih prihodkov.

V davčnem obračunu davek od dohodkov pravnih oseb, ki je predpisan s Pravilnikom o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, je najprej potrebno prikazati celotne prihodke, ugotovljene po računovodskih predpisih, potem pa glede na davčne predpise narediti popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov.

Prihodki, ki jih v davčni obračun ne vključimo oz. jih zmanjšamo glede na ugotovljene računovodske predpise (Kobal, 2006, str. 7 – 17):

- izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti;
- izvzem dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam; se lahko izvzamejo le, če je izplačevalec: 1. zavezanec za DDPO; 2. rezident druge države članice Evropske unije v skladu s pravom te države¹¹; 3. zavezanec za davek od dohodka oz. dobička, primerljiv z davkom po ZDDPO-2, in ni rezident države, v primeru poslovne enote pa se ta ne nahaja v državi z ugodnejšo davčno obravnavo;
- izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev; 50% dobička lahko davčni zavezanec izvzame iz davčne osnove obdavčljivih prihodkov, če je v 6 mesecih zaposloval za polni delovni čas vsaj eno osebo in če je udeležba v kapitalu oz. upravljanju najmanj 8%. Izguba iz odsvojitve lastniških deležev se pri ugotavljanju davčne osnove kot odhodek ne prizna v višini 50%. V primeru likvidacije oz. prenehanja zavezanca ali poslovne enote nerezidenta v Sloveniji v obdobju 10 let po ustanovitvi se v davčnem obračunu ob prenehanju davčna osnova poveča za izvzeti del dobička za zadnjih pet let.

Prihodki, ki so v davčni obračun vključeni v znesku, ki je višji od dejansko nastalega – gre za povečanje prihodkov glede na ugotovljene po računovodskih predpisih (Kobal, 2006, str. 18 – 24):

- povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami, ko ti niso izkazani v višini primerljivih tržnih cen;
- povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti v primeru, ko eden od rezidentov zavzema ugodnejši davčni položaj;
- povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam; obresti na dana posojila povezanim osebam je treba obračunati najmanj do višine zadnje objavljene ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere.

4.3.3 Vpliv posameznih vrst stroškov oz. odhodkov

¹¹ Ob tem mora tak rezident izpolnjevati naslednja pogoja: (a) se v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka, sklenjeno z državo nečlanico EU, ne šteje kot rezident izven EU in (b) je zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčevanja, ki velja za matične in odvisne družbe iz različnih držav članic EU.

Odhodki se prav tako ugotavljajo v izkazu poslovnega izda na osnovi SRS. V skladu s SRS 17 se odhodki pripoznajo, če je zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano z zmanjšanjem sredstva ali s povečanjem dolga in je to zmanjšanje mogoče zanesljivo izmeriti.

Po ZDDPO-2 pa se v davčnem obračunu upoštevajo samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov in tako med davčno priznane odhodke ni mogoče vključiti odhodkov, ki (ZDDPO-2, 2006): a) niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti; b) imajo značaj privatnosti; c) niso skladni z običajno poslovno prakso (kar pomeni, da niso običajni v poslovni praksi posamezne gospodarske panoge glede na pretekle in druge izkušnje).

Davčno nepriznani odhodki, ki imajo prej našteje značilnosti in jih zato ne moremo priznavati v davčnem obračunu, so naslednji odhodki (ZDDPO-2, 2006):

- dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička;
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje;
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
- kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba;
- davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka;
- obresti: od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev; od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja poslovodstva ali prebivališča v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oz. povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5%;
- donacije;
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi.

Delno priznani odhodki se kot odhodki do višine 50% priznajo stroški reprezentance¹² in stroški nadzornega sveta.

Amortizacija se davčno prizna za vsa sredstva, ki se po računovodskih standardih lahko amortizirajo, torej za neopredmetena sredstva, opredmetena sredstva in tudi za naložbene nepremičnine, vendar le v zneskih, ki ne presegajo (Jerman, 2008, str. 14): obračunanega zneska skladno z računovodskimi standardi, obračunanega zneska na podlagi uporabe metode enakomernega časovnega amortiziranja in obračunanega zneska z uporabo najvišjih amortizacijskih stopenj, ki jih določa ZDDPO-2¹³. Preseženi zneski stroškov obračunane amortizacije so davčno priznani v naslednjih davčnih obdobjih.

¹² Med stroške reprezentance se štejejo stroški pogostitve, zabave ter darila (z logotipom ali brez) ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji.

¹³ Te so za: 1. gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, 3%; 2. dele gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin, 6%; 3. opremo, vozila in mehanizacijo 20%; 4. dele opreme in opremo

Rezervacije, ki so obračunane na podlagi in v skladu s SRS, so po 20. čl. ZDDPO-2 priznane ob oblikovanju 50%. Kot davčno priznane se v celoti upoštevajo le: a) posebne rezervacije, ki jih mora oblikovati banka (borzno posredniška družba) zaradi posebnih tveganj v skladu z zakonom, ki ureja bančništvo (trg vrednostnih papirjev) in b) zavarovalne-tehnične rezervacije, ki jih mora obvezno oblikovati zavarovalnica v skladu z zakonom o zavarovalništvu (ZDDPO-2, 2006).

Plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo¹⁴ in nadomestila plač (letni dopust in druge odsotnosti z dela) se priznajo v celoti kot davčno priznan odhodek. Stroški bonitet, obračunanih z dohodnino, se tudi štejejo med stroške zaposlenih (ZDDPO-2, 2006).

4.4 DAVČNE OLAJŠAVE

Z davčnimi olajšavami lahko davčni zavezanci zmanjšajo davčno osnovo, vendar le do višine davčne osnove. Davčne olajšave se ne morejo uveljavljati in izkoristiti, če je v davčnem obračunu izkazana izguba. Tako se lahko davčna osnova zmanjša za naslednje olajšave:

1) Olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 20% zneska vlaganja v raziskave in razvoj¹⁵ v davčnem obdobju. Zavezanci lahko uveljavljajo zmanjšanje davčne osnove v višini 30% zneska, če imajo sedeže in opravljajo svoje dejavnosti na območjih države z bruto domačim proizvodom na prebivalca, nižjim do 15% od povprečja države. Če delujejo na območjih, kjer je BDP na prebivalca za več kot 15% nižji od povprečja države, se olajšava poveča na 40%. Neizkoriščen del olajšave se lahko izkoristi v naslednjih petih davčnih obdobjih.

2) Olajšava za investiranje

To obliko olajšave lahko uveljavljajo davčni zavezanci, ki so investirali v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva. Olajšava je priznana v višini 20% investiranega zneska, vendar ne več kot 20.000 EUR in največ v višini davčne osnove. V posameznem davčnem obdobju pa je najvišji možni znesek koriščenja te olajšave 10.000 EUR, če ima zavezanec dovolj davčne osnove (najmanj 10.000 EUR) (Zakon o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2008, v nadaljevanju ZDDPO-2B).

3) Olajšava za zaposlovanje invalidov

za raziskovalne dejavnosti 33,3%; 5. računalniško, strojno in programsko opremo 50%; 6. večletne nasade 10%; 7. osnovno čredo 20%; 8. druga vlaganja 10%.

¹⁴ Regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom (prehrana, prevoz na delo in z dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločene življenje in povračila stroškov na službenem potovanju – dnevnic, povračilo stroškov prevoza in prenočišča).

¹⁵ ZDDPO-2 v 55. členu opredeljuje tovrstna vlaganja kot vlaganja v (a) notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca in (b) nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo druge osebe, vključno s povezanimi osebami, oz. druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije.

Zavezanec lahko uveljavlja¹⁶ zmanjšanje davčne osnove v velikosti 50% plače zaposlenega invalida oz. v višini 70% plače, če ima zaposlenec 100% telesno okvaro ali gluhoto. Če zavezanec zaposluje invalide nad predpisano kvoto, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 70% plač za te osebe. Olajšavi se medsebojno izključujeta.

4) 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 zmanjšanje davčne osnove v velikosti plačila tej osebi, toda največ v višini 20% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec praktičnega dela.

5) Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Zavezanec - delodajalec lahko uveljavlja¹⁷ zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev - zavarovancev. Olajšava se prizna največ do zneska, ki je enak 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca - zavarovanca in ne več kot 2.390 EUR letno.

6) Olajšava za donacije

Ko gre za izplačila v denarju in v naravi za različne namene¹⁸ in so ta izplačila opravljena rezidentom Slovenije ali rezidentom držav članic EU (razen izplačil poslovnim enotam rezidentov države članice EU, ki so izven države članice EU)¹⁹, se lahko prizna olajšava do zneska, ki ustreza 0,3% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca. Dodatno zmanjšanje davčne osnove do zneska 0,2% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca se lahko uveljavlja za znesek izplačil za kulturne namene in izplačil prostovoljnemu društvom, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu. Donacije političnim strankam se upoštevajo največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu. Morebitni presežek izplačanih donacij lahko davčni zavezanec upošteva v naslednjih treh davčnih obdobjih kot olajšavo iz naslova donacij.

Davčna izguba: če davčni zavezanec ugotovi presežek davčno priznanih odhodkov nad davčno priznanimi prihodki in s tem davčno izgubo, jo ima možnost pokriti z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih. Davčne izgube pa zavezanec ne more pokrivati z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjem davčnem obdobju, če se spremeni za več kot 50% lastništvo delniškega kapitala oz. kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic glede na stanje lastništva na začetku davčnega obdobja (ZDDPO-2, 2006).

¹⁶ Po Zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov.

¹⁷ Delodajalec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje iz 302. do 305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju.

¹⁸ Za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene.

¹⁹ Uveljavljanje olajšav za donacije rezidentom, ki so izven držav članic EU, se je z novelo ZDDPO-2A le-ta geografsko razširila na Norveško in Islandijo (Andrejasič, 2008, 65 – 66).

4.5 OBDAVČITEV PRI PRENOSU PREMOŽENJA, ZAMENJAVAH KAPITALSKIH DELEŽEV, ZDRUŽITVAH IN DELITVAH

V sedmem poglavju ZDDPO-2 posebno ureja sistem obdavčitve, ki velja za združitve, delitve, prenose dejavnosti in zamenjave kapitalskih deležev družb (tudi družb iz različnih članic EU). V teh primerih gre za posebna upravičenja davčnih zavezancev, da ne bi prišlo do davčnih posledic, ki bi imele negativen vpliv na preoblikovanje družbe.

Pri **prenosu premoženja** je prenosna družba oproščena davka v zvezi z dobički, ki nastanejo pri prenosu, prevzemna družba pa je upravičena do prevzema rezervacij, ki jih je oblikovala prenosna družba, in prevzema davčnih izgub. Pri tem prevzemna družba upošteva vsa davčna upravičenja in pogoje, kot bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen. Vendar pa sta družbi do teh ugodnosti upravičeni le, če prenosna družba prejete vrednostne papirje prevzemne družbe ovrednoti po tržni vrednosti na dan prenosa, prevzemna družba pa prevzeta sredstva in obveznosti po davčni vrednosti, kakršno so imela pri prenosni družbi na dan prenosa.

Pri **zamenjavi kapitalskih deležev** so družbeniki prevzete družbe oproščeni davka od dobička oz. jim ni priznana izguba, ki je dosežena z zamenjavo vrednostnih papirjev prevzete družbe. Prevzemna družba pa lahko družbenikom prevzemne družbe poleg izdaje ali prenosa vrednostnih papirjev ponudi tudi plačilo v denarju, ki pa ne sme presegati 10% nominalne vrednosti (če nominalne vrednosti ni, pa 10% najmanjšega skupnega emisijskega zneska izdanih ali prenesenih vrednostnih papirjev). V tem primeru mora družbenik plačati davek za del, ki je bil izplačan v denarju. Za upravičenje davčnih ugodnosti morajo družbeniki prevzete družbe ovrednotiti vrednostne papirje po davčni vrednosti, prevzemna družba pa mora prejete vrednostne papirje prevzete družbe ovrednotiti po pošteni vrednosti na dan zamenjave.

Pri **zdržitvah in delitvah** zakon določa, da se morajo razkriti skrivne rezerve na celotnem premoženju ali delu premoženja, ki se prenaša iz premoženjske sfere prevzete ali prenosne pravne osebe v premoženjsko sfero prevzemne ali novoustanovljene pravne osebe. Prenosna družba je pri tem oproščena davka v zvezi s skritimi rezervami oz. v zvezi z dobički, pri tem ji niso priznane izgube, prevzemna družba pa je upravičena do prevzema rezervacij in davčnih izgub prenosne družbe (pri uveljavljanju prevzemna družba upošteva pogoje, ki bi sicer veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen). Prevzemna družba je upravičena tudi do oprostite davka v zvezi z dobički, ki ga doseže pri pripojitvi družbe, v kateri je pred pripojitvijo imela delež v kapitalu. Družbi sta upravičeni do teh oprostitev, če izpolnita pogoje o ovrednotenju po zakonu.

5 DAVČNO INŠPICIRANJE DDPO

Davčno inšpiciranje je skupek delovnih postopkov, s katerimi davčni inšpektor ugotavlja, ali davčni obračuni davčnih zavezancev ne vsebujejo pomembnih napačnih prikazov o

zavezančevih obveznostih. Pri izvajanju teh nalog deluje samostojno v okviru svojih pooblastil in predpisov.

Za davčnega inšpektorja je lahko imenovana oseba, ki ima univerzitetno ali visoko izobrazbo in najmanj pet let delovnih izkušenj ter strokovni izpit za inšpektorje. Pri tem je njegova naloga, da preprečuje in odkriva davčne prekrške ter druga kazniva ravnanja in da odloča v davčnem postopku. Pri opravljanju teh nalog ima inšpektor pravico (ZDS-1, 2007):

- ogledati si in pregledati vsa zemljišča, poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov;
- pregledati prostore, objekte, naprave, delovna sredstva, napeljave, predmete, blago, stvari, snovi, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente;
- pregledati evidence o zaposlenih, njihovem številu, pogodbah in dohodkih ter jih primerjati s prijavljenimi podatki in podatki iz uradnih evidenc;
- zaslišati stranke in pričë v upravnem postopku;
- pregledati listine, ki dokazujejo pravni status zavezanca za davek;
- brezplačno pridobiti in uporabljati osebne in druge podatke iz uradnih evidenc in drugih zbirk podatkov, ki se nanašajo na zavezanca za davek;
- brezplačno vzeti vzorce blaga, materialov in opremo za potrebe preiskav;
- fotografirati ali posneti na drug nosilec vizualnih podatkov osebe, prostore, objekte, napeljave in druge predmete;
- reproducirati listine, avdiovizualne zapise in druge dokumente;
- za največ 30 dni (izjemoma do skupno 90 dni) zaseči listine, predmete, vzorce, evidence in druge dokumente, ki jih potrebuje za izvajanje davčnega inšpekcijskega nadzora;
- prepovedati zavezancu za davek za največ tri dni opravljati dejavnost.

5.1 POLOŽAJ DAVČNIH ZAVEZANCEV IN NJIHOVIH ZASTOPNIKOV

Inšpektor mora med davčnim inšpekcijskim nadzorom po uradni dolžnosti paziti, da ima zavezanec za davek, pri katerem opravlja nadzor, tri pravno pomembne lastnosti (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2006, str. 31 – 32):

- **pravno sposobnost** ima vsak, ki je lahko imetnik oziroma nosilec lastnih pravic in obveznosti (fizična oseba jo pridobi z rojstvom; pravna oseba, samostojni podjetnik oz. oseba, ki opravlja dejavnost, pa z vpisom v pristojni register);
- **procesno sposobnost** ima stranka, ki je poslovno popolnoma sposobna, torej oseba, ki lahko v postopku sama opravlja dejanja (fizična oseba praviloma s polnoletnostjo; pravne osebe pa je nimajo, zato jo zastopa zakoniti zastopnik);
- **stvarno legitimacijo** ima subjekt pravnega interesa, o katerem teče postopek (daje jo materialni predpis, ki določa, kdo ima določeno pravico – aktivna legitimacija oz. obveznost – pasivna legitimacija oziroma pravno korist – legitimacija stranskega udeleženca; npr. delavec pri pravni osebi glede plačevanja prispevkov za socialno varnost).

Zavezanec za davek ima v davčnem inšpekcijskem nadzoru položaj stranke, zoper katero teče postopek. Stranka, ki je poslovno popolnoma sposobna, lahko sama opravlja dejanje v postopku, v nasprotnem primeru pa jo zastopa zakoniti zastopnik (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2006; v nadaljevanju ZUP). V primeru neukosti in nevednosti stranke je dolžan davčni inšpektor poučiti zavezanca o pravicah, ki mu pripadajo po zakonu. Stranka ne sme uveljavljati svojih pravic v škodo pravic drugih in ne v nasprotju z javno koristjo (ZUP, 2006). Davčni nadzor se namreč opravlja tako v korist kot v breme zavezanca in se nanaša le na tista dejstva in okoliščine, ki vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti ali na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji (ZDavP-2, 2006).

Vsaka procesno sposobna stranka oz. njen zakoniti zastopnik lahko postavi sebi pooblaščenca. Le-ta zastopa zavezanca za davek pri vseh dejanjih davčnega inšpekcijskega nadzora, ne more pa ga zastopati pri tistih dejanjih, pri katerih mora zavezanec sam dati izjave in je zaradi tega potrebna njegova navzočnost (ZUP, 2006).

Z novim Zakonom o davčnem postopku pa je zelo poudarjena aktivna vloga davčnega zavezanca in sodelovalna dolžnost zavezanca v postopku. Tako je za zavezanca smotno, da že od samega začetka sodeluje z davčnim inšpektorjem, se informirajo o postopku itd. Davčni zavezanec sme že med samim postopkom predlagati izvedbo posameznih dokazov in navajati dejstva, za katera meni, da so pomembna za odločanje o pravilnosti in zakonitosti obračunavanja ter plačevanja posameznih vrst davčnih obveznosti (Kruhar Puc, 2007, str. 16). Ostale obveznosti davčnega zavezanca po 138. čl. ZDavP-2 pa so: dati podatke v zvezi z nadzorom, predložiti poslovne knjige in evidence, vso poslovno dokumentacijo ter druge dokumente, ki so potrebni za učinkovito izvedbo inšpekcijskega nadzora.

5.2 NAČRTOVANJE DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH NADZOROV

Vse davčne zavezanke je potrebno v pregledih zajeti enakopravno. Zato se za planiranje inšpekcijskega pregleda izdelata letni načrt, ki mora zajemati (Karneža Sintič, 2002, str. 92): sistematični izbor davčnih zavezancev za inšpiciranje in tehnike inšpiciranja, ki so različne za relativno majhno število zavezancev za vsako leto. Plan se sicer lahko določi za krajše obdobje, vendar se praviloma pripravi na letni ravni.

Glede na velikost davčnega zavezanca in glede na vrsto davčnega nadzora se določa povprečna frekvenca posamezne vrste inšpekcijskega pregleda. Glede na davčno tveganje se veliki davčni zavezanci inšpicirajo mnogo pogosteje kot mali davčni zavezanci – gre za t.i. kontinuirane preglede. Davčni zavezanci, ki niso bili inšpicirani daljše obdobje, se v načrt izbora obvezno vključijo tako, da bodo eventualno pregledani v določeni frekvenci (v kolikor ne gre za slučajni izbor ali večje fiskalno tveganje). V plan pa se uvrstijo tudi na novo registrirani zavezanci oziroma tisti, ki so registrirani manj kot 2 leti in so tudi davčni zavezanci za DDV, neregistrirani davčni zavezanci (to so zavezanci, ki opravljajo dejavnost, vendar pa se niso ustrezno registrirali) ter zavezanci po dejavnostih, in sicer glede na

predhodne analize ugotovljenih nepravilnosti po dejavnostih in glede na stopnjo tveganja posamezne dejavnosti (Karneža Sintič, 2002, str. 92).

V program letnega načrta so tako zavezanci zajeti glede na kriterije, ki jih določi DURS na letni ravni.

Letni načrt izvajanja števila nalog inšpekcijskega nadzora se tako pripravi glede na vrsto pregleda, velikost zavezanca, status zavezanca, dejavnost idr. Struktura posameznih vrst inšpekcijskih pregledov se v odstotkih določi za posamezno leto in se spreminja glede na opravljene predhodne analize.

Ko je narejen letni plan, pa se na posameznem davčnem uradu na osnovi planskih usmeritev pripravi individualni izbor davčnih zavezancev, ki se bodo inšpicirali na območju pristojnega davčnega urada in na območju drugega davčnega urada. V tem sklopu se naredi tudi načrt izmenjave inšpektorjev, saj bodo tako enakomerno inšpicirani vsi zavezanci na ravni DURS in zaradi izključitve morebitne pristranskosti pristojnega davčnega urada oz. pomanjkanja inšpektorjev v pristojnem davčnem uradu ali zaradi med seboj povezanih primerov (Karneža Sintič, 2002, str. 94).

5.3 IZBOR ZAVEZANCEV

Individualni izbor zavezancev za davek se pripravi na ravni posameznega davčnega urada, pri čemer se upoštevajo smernice, ki so zastavljene v letnem planu. Pretežni del plana se ločeno pripravi po posameznih vrstah davčnega inšpekcijskega nadzora, pri tem se pripravi naknadne nadzore na letnem nivoju, za ostale vrste pregledov pa se pripravlja individualni plan po davčnih zavezancih za krajša časovna obdobja (mesečno, kvartalno oz. tekoče za akcije). Pri pripravi učinkovitega izbora zavezancev se upoštevajo naslednja merila (Dešman, 2002, str. 70 - 71):

- Materialna merila (količinski podatki iz davčnih napovedi in obračunov, vrsta zavezanca, dejanske ugotovitve prejšnjih inšpekcij ter druge ugotovitve DURS, ugotovitve drugih organizacij in virov, dovzetnost za kršitve v preteklosti itd.).
- Davčna merila (konstrukcija davčnega načrtovanja, obračunavanja in plačevanje davkov, zamujanje rokov za plačevanje davkov, struktura vrste davkov itd.).
- Merila glede na enakost pred zakonom (naključna metoda izbora, zadnja inšpekcija je bila pred več leti, na predlog inšpektorja, kontrolorja, prijave itd.).
- Iskanje po kriterijih, ki so na razpolago v programu aplikacije SysInfo-Nadzor (odstopanje od povprečja dejavnosti po različnih kriterijih, ki jih izberejo inšpektorji sami).
- Analiza tveganja davčnega zavezanca (preveritev bilančnih podatkov skozi daljše časovne vrste, primerjalno na povprečje dejavnosti in glede na vgrajene kriterije oz. indikatorje).

5.4 PRIPRAVA NA INŠPEKCIJSKI PREGLED

Priprava na davčni inšpekcijski pregled je bistvenega pomena za učinkovito izvedbo nadzora pri davčnem zavezancu, s pripravo sledi inšpektor tudi načelu ekonomičnosti postopka.

Priprava davčnega inšpektorja na davčni inšpekcijski nadzor je tako pomembna z več vidikov (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2006, str. 77):

- od davčnega zavezanca se ne zahtevajo podatki, ki jih je ta že predložil na osnovi zakonskih določb;
- s tem se ne motijo poslovne aktivnosti davčnega zavezanca v tako velikem obsegu, kot pa bi se, če bi se pregled v celoti opravljal v prostorih stranke;
- dobra priprava in s tem opredelitev težišča inšpiciranja pomeni manj dni, potrebnih za inšpiciranje;
- inšpektor uspešneje vodi pogovor z davčnim zavezancem v smeri, ki mu omogoča pridobitev novih podatkov.

Davčni inšpektor tako začne z zbiranjem in pridobivanjem podatkov o samem davčnem zavezancu, o njegovih dislociranih poslovnih enotah ter poslovanju kot povezane osebe. Glede na zbrane informacije opravi inšpektor analizo le-teh, da lahko opredeli težišče inšpekcijskega pregleda (Dešman, 2002, str. 71).

5.5 OPRAVLJANJE INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA

Davčni inšpekcijski nadzor se začne z izdajo sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora in se začne opravljati po osmih dneh od vročitve sklepa. Pred izvajanem pregleda se davčni inšpektor predstavi davčnemu zavezancu z inšpektorsko izkaznico in značko ter ga seznanj s pravico, da lahko imenuje pooblaščenca in da imata tako zavezanec kot pooblaščenec pravico biti ves čas prisotna pri pregledu, kakor tudi v njem sodelovati. Nato inšpektor opravi z zavezancem uvodni razgovor, da mu predstavi namen, vrsto in predviden čas trajanja inšpekcije, sam pa se seznanj o davčnem zavezancu, njegovem poslovanju, sistemu knjigovodenja in podobno. Sledi formalna in vsebinska presoja izkazanih podatkov in s tem sledenje temeljnemu cilju inšpiciranja.

5.5.1 Izdaja sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora

Davčni inšpekcijski postopek je posebni upravni postopek in se začne po uradni dolžnosti pred pristojnim državnim uradom *ali pa na zahtevo stranke* (ZUP, 2006).

Z izdajo in vročitvijo sklepa se prične postopek davčnega inšpiciranja davčnega zavezanca. V kolikor bi se ogrozil sam namen inšpekcijskega nadzora, se sklep ne vroči in se v takem primeru kot začetek postopka šteje kakršnokoli dejanje, ki ga v namen davčnega inšpiciranja opravi davčni organ. V tem primeru se zavezanca le ustno seznanj o vsebini nadzora in

njegovih pravicah, kar se zapiše v zapisnik o nadzoru. Pritožba zoper sklep ni mogoča (Kovač, 2007, str. 38).

Ko je zavezanec seznanjen s sklepom o inšpiciranju, ima na razpolago primerno časovno obdobje, da se pripravi na nadzor. Inšpektor lahko začne opravljati nadzor, ko preteče osem dni od vročitve sklepa zavezancu (Kovač, 2007, str. 38).

Sklep mora vsebovati naslednje sestavine (ZDavP-2, 2006): 1. obdobje obdavčevanja, na katero se nanaša davčni inšpekcijski nadzor; 2. vrste davkov oz. predmet davčnega inšpekcijskega nadzora; 3. opozorilo o pravici sodelovanja zavezanca za davek pri nadzoru in pravnih posledicah oviranja nadzora.

Zavezanec za davek ima po ZdavP-2 možnost izkoristiti institut samoprijave za morebitne pozneje ugotovljene nepravilnosti v obračunih davka in davčnih napovedi. Davčni organ skuša na ta način spodbuditi davčnega zavezanca, da prijavi ugotovljene nepravilnosti iz davčnih napovedi v čim krajšem času. V tem primeru zavezanec ni odgovoren za prekršek, mora pa izpolniti svojo realno davčno obveznost, kar pomeni, da bo ta povečana za obrestno mero, katere višina je odvisna tudi od tega, v kolikšnem času po poteku roka za predložitev obračuna davka oz. davčne napovedi je davčnemu organu prijavil nepravilnosti.

Institut samoprijave lahko zavezanec izkoristi najpozneje do (Kaj je dobro vedeti o davčnem inšpekcijskem nadzoru – Samoprijava, 2008):

- vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora,
- začetka postopka o prekršku oz.
- začetka kazenskega postopka.

To pomeni, da je možnost samoprijave izključena takoj, ko nastopi katerikoli izmed prej naštetih primerov.

5.5.2 Uvodni razgovor

Namen uvodnega pogovora je, da inšpektor spozna davčnega zavezanca, se seznanj z njegovo dejavnostjo, načinom poslovanja, vodenjem poslovnih knjig in s posebnostmi, ki mu lahko nakažejo možnost področij morebitnih davčnih utaj. Na tej podlagi po potrebi dopolni tudi načrt inšpekcije. Zavezancu pojasni vrsto, obseg in predvideno trajanje inšpekcije (Kruhar Puc, 2004, str. 79).

Preden se inšpektor loti pregleda, si mora ustvariti sliko o tem, kako so obdelani in evidentirani poslovni dogodki v podjetju. Da bo izvajanje nadaljnjega pregleda čim bolj ekonomično in učinkovito, se inšpektor uvodoma seznanj z načinom poslovanja davčnega zavezanca in računovodskim sistemom podjetja (Kruhar Puc, 2004, str. 81).

Z organizacijo dela in načinom poslovanja zavezanca se inšpektor seznanja z vpogledom v različne akte, organizacijsko shemo ter opise del in nalog, kot so (Kruhar Puc, 2004, str. 81):

- z vpogledom v akt o ustanovitvi, sklepom o vpisu v sodni register in davčni register ugotovi zgodovino poslovanja;
- z vpogledom v akt o registraciji ugotovi lastništvo podjetja;
- vpogled v vse pomembnejše pogodbe;
- seznam vseh izdelkov in storitev, s katerimi zavezanec posluje;
- z vpogledom v kadrovske evidenco ugotovi število zaposlenih in delovni čas;
- z ogledom poslovnih prostorov, proizvodnje, investicij se seznanja z načinom dela;
- z vpogledom v pogodbe in knjigovodske evidences pa ugotovi materialne naložbe, stanje zalog, terjatve in obveznosti podjetja.

Seznanitev z delovanjem računovodskega sistema in v tej povezavi tudi z informacijskim sistemom pa pomaga inšpektorju razumeti organizacijo kot celoto. Računovodski sistem namreč zajema knjigovodske listine, poslovne knjige in listine, ki izkazujejo, združujejo, analizirajo, razvrščajo in evidentirajo vse transakcije ter posle podjetja. Inšpektor zato nameni posebno pozornost metodam računovodskega zajemanja podatkov in sistemu notranjih kontrol (Kruhar Puc, 2004, str. 82).

Metode računovodskega zajemanja podatkov oz. uporabljene računovodske politike imajo pomemben vpliv na davčni izkaz zavezanca. Zato inšpektor preveri, ali so vse metode, ki so bile določene z internimi akti oz. pravilnikom o računovodstvu, v skladu z zakonskimi predpisi in usklajene z internimi predpisi (Kruhar Puc, 2004, str. 82).

Davčni zavezanec v svoj poslovni sistem uvede sistem notranjih kontrol z namenom, da bi bila zagotovljena pravilna, uspešna in učinkovita izvedba poslovanja. Sistem notranjih kontrol je sestavljen iz (MSR 315, 2006, str. 16 - 17): (a) okolja kontroliranja; (b) ocenjevanja tveganj v organizaciji; (c) informacijske ureditve, vključno s poslovnimi procesi, ki so povezani z njo in so pomembni za računovodsko poročanje ter komuniciranje; (č) kontrole delovanja, (e) spremljanja kontrol. Način, po katerem je vzpostavljeno in izvajano notranje kontroliranje, se razlikuje glede na obseg in zapletenost organizacije.

Inšpektor je pri proučevanju usmerjen v to, ali in kako posamezna kontrola preprečuje ali odkriva in popravlja pomembno napačne navedbe pri vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih ter s tem povezanih uradnih trditvah (MSR 315, 2006, str. 17). Če ugotovi neskladnosti oz. opustitev določenih kontrolnih postopkov, je to za inšpektorja znak, da se na tistem področju podrobneje loti inšpiciranja oz. proučevanja dokaznih listin (Kruhar Puc, 2004, str. 83).

5.5.3 Predložitev knjig in dokumentacije

Po 39. čl. ZDDPO-2 so osebe, ki so dolžne voditi poslovne knjige in evidences ter druge osebe, ki so z zakonom pooblašene, da vzpostavijo, vodijo in vzdržujejo zbirke podatkov,

registre ali druge evidence, zavezane dati davčnemu organu na razpolago vse podatke, potrebne za pobiranje davkov, in mu omogočiti vpogled v samo dokumentacijo. Dolžnosti dajanja podatkov je zavezanec zavezan že po 10. čl. ZDDPO-2, ki pravi, da mora zavezanec za davek dajati davčnemu organu resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka.

Vsak poslovni dogodek mora biti zapisan na knjigovodski listini, sicer poslovni dogodek ne obstaja. Zato davčni inšpektor ponavadi najprej pregleda knjigovodske listine, saj se knjigovodski podatki na njihovi podlagi vpisujejo v poslovne knjige podjetja. Na podlagi poslovnih knjig pa podjetja sestavljajo poročila, ki jih morajo predložiti davčnemu organu skupaj z davčnim obračunom.

Podjetje mora zato vsako poslovno dogajanje, ki vpliva na spremembo ekonomskih kategorij, zabeležiti v posebnih zapisih – knjigovodskih listinah. Knjigovodske listine morajo tako izkazovati te poslovne dogodke verodostojno in pošteno, kar pomeni, da lahko inšpektor pri svojem preverjanju oz. kontroliranju jasno in brez kakršnihkoli dvomov spozna naravo in obseg poslovnih dogodkov (SRS 21, 2006).

Vendar v Slovenskih računovodskih standardih sam pojem verodostojne knjigovodske listine ni opredeljen na način, ki bi vključeval opis davčne narave poslovnega dogodka. Opredelitev ne vključuje niti obveznih sestavin takšne listine niti opisa davčne narave poslovnega dogodka. Če bi bila v davčnem predpisu opredeljena verodostojna knjigovodska listina z vsemi obveznimi sestavinami, ki jih mora imeti vsaka posamezna vrsta listin (račun, obračun obresti, dobropis, obračun potnih stroškov idr.) kot bistveni kriterij za vštetevanje odhodkov med davčno priznane odhodke, bi bila s tem zagotovljena objektivnost, ki je pri odločanju o davčnih obveznostih zavezancev nujno potrebna (Perme, 2006).

5.5.4 Vsebinsko nadziranje DDPO in cenitev davčne osnove

Zaradi obsežnosti obravnave poslovnih dogodkov se davčni inšpektor pri vsebinskem preverjanju DDPO usmeri predvsem v tiste dogodke, od katerih je moč pričakovati nepravilnosti. Največ pozornosti tako nameni naslednjim dogodkom/kategorijam (Cestnik, 2007, str. 53 – 55):

- 1) Večjim poslom ob koncu poslovnega leta, ki bistveno vplivajo na izkazani poslovni izid (še posebej, če so bili opravljeni s poslovnimi osebami). V takih primerih davčni inšpektor nameni pozornost obstoju posla, količini in ceni ter da so bile terjatve oz. obveznosti iz tega posla dejansko izvršene – plačane. Inšpektor je posebej pozoren na morebitno razveljavitev vknjižbe teh transakcij na začetku naslednjega leta, kar bi pomenilo prelivanje dobička k pravnim osebami, ki lahko uveljavljajo več davčnih olajšav in s tem izogibanju plačila davka.

- 2) Dolgo neporavnanim saldov terjatev in/ali obveznosti. Tudi v teh primerih lahko gre za navidezne poslovne dogodke, zato inšpektor preveri, ali gre za resničen obstoj terjatev (obveznosti) teh poslovnih dogodkov preko potrditev saldov odprtih postavk od zadevnih kupcev oz. dobaviteljev. V naslednji točki pa preveri, ali so bile iz tega naslova zaračunane zakonite zamudne obresti, sicer jih mora davčni zavezanec evidentirati in za ta znesek povečati davčno osnovo.
- 3) Velikim odstopanjem posameznih bilančnih postavk glede na preteklo obdobje ali glede na načrtovane plane poslovanja. Za inšpektorja je lahko to znak, da niso evidentirani vsi prihodki oz. da so stroški evidentirani previsoko.
- 4) Relativno visokim stroškom, npr. stroški reklam, svetovalnih storitev, povračilo stroškov, službenih potovanj in podobno, zlasti v primerih, ko so pravne podlage za nastanek takih stroškov nejasne in/ali nepopolne.
- 5) Izdatkom, ki niso neposredno povezani s pridobivanjem prihodkov, npr. stroški šolnin, tečajev in seminarjev. Taki izdatki se štejejo za davčno priznane le, če je bilo usposabljanje oz. izobraževanje izvedeno za potrebe podjetja in so predloženi ter priloženi dokumenti za ta namen²⁰.
- 6) Izdatkom, ki imajo naravo investicij. Glede na namen se morajo izdatki za vlaganje v osnovna sredstva razmejevati na vlaganje v osnovna sredstva ali vlaganje v tekoče investicijsko vzdrževanje le-teh. V prvem primeru gre za povečanje nabavne vrednosti sredstva in ne za stroške obdobja, kot v drugem primeru. Stroški obdobja se štejejo med davčno priznane stroške.
- 7) Uveljavljenim olajšavam. Inšpektor preveri, ali so bila vsa zmanjšanja davčne osnove zakonsko upravičena za posameznega davčnega zavezanca.
- 8) Terjatvam in obveznostim med povezanimi osebami. V teh primerih se velikokrat zgodi, da so prihodki izkazani prenizko, odhodki pa previsoko. Zato inšpektor za razliko v ceni poveča davčno osnovo ali le-to zmanjša oz. odhodke, ki niso neposredno povezani z ustvarjanjem prihodkov, izvzame iz davčnega obračuna.
- 9) Navadnemu velikemu obsegu reklamacij in iz tega naslova priznanim dobropisom. V teh primerih morajo imeti dobropisi priložena vsa ustrezna dokazila (reklamacijski zapisnik, zapisnik o vračilu blaga in druge relevantne priloge), sicer jih inšpektor označi za nepopolne listine in neverodostojne, kar pomeni, da se v obračunu davka ne priznajo.
- 10) Stroškom dela in drugim prejemkom. Če se izkaže, da so le-ti izkazani nesorazmerno s številom zaposlenih ali če njihov delež v prihodkih precej odstopa glede na povprečje v

²⁰ Npr. kolektivna pogodba, pogodba o zaposlitvi, akt o sistematizaciji delovnih mest, nalog za izobraževanje in podobno.

panogi, obstaja sum, da gre za fiktivna izplačila plač oz. da plače in drugi prejemki niso v skladu s kolektivno pogodbo oz. pogodbo o zaposlitvi.

11) Neustreznemu izkazovanju posameznih ekonomskih kategorij zaradi odpisov terjatev ali zaradi oblikovanja rezervacij in odpis le-teh.

12) Statusnim spremembam in drugim dohodkom, ki se po presoji davčnega inšpektorja zdijo neobičajni, nelogični ali celo sporni.

Če davčni zavezanec na zahtevo organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki opravičujejo dvom o njihovi vsebinski pomanjkljivosti, opravi inšpektor cenitev davčne osnove (ZDDPO-2, 2006).

Cenitev davčne osnove opravi davčni organ še v naslednjih primerih (ZDDPO-2, 2006):

- zavezanec za davek ni vložil davčne napovedi ali ni predložil obračuna ali pa ju je vložil, vendar brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti;
- fizična oseba ne napove dohodkov;
- davčna napoved oz. obračun ne temelji na resničnih in pravilnih podatkih;
- napovedani prihodki oz. prihodki, izkazani v obračunu davka, niso sorazmerni napovedanim odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu;
- delodajalec ne predloži podatkov o davčnem odtegljaju od dohodkov iz zaposlitve.

Zaradi zgoraj navedenih razlogov mora inšpektor vpeljati cenitveni postopek davčne osnove, na podlagi katerega določi verjetno višino davčne osnove. Pri določanju davčne osnove si inšpektor pomaga z uporabo cenitvenih metod. Z izбором metode in še toliko bolj z njeno uporabo se mora inšpektor kar se da približati dejanski davčni osnovi, da ta najbolj ustreza realnim rezultatom poslovanja. Glavni dejavniki, ki vplivajo na izbiro cenitvene metode, so delna ali popolna cenitev, kakovost razpoložljivih podatkov in pripravljenost sodelovanja davčnega zavezanca (Čokelc, 2007b, str. 1 - 2, 13).

5.6 UGOTOVITVENI IN DOKAZNI POSTOPEK

Pred izdajo odmerne odločbe opravi inšpektor z zavezancem sklepni pogovor, s katerim zavezanca seznanijo o ugotovitvah davčnega inšpekcijskega nadzora. Zavezancu se predložijo dokazi v zvezi z ugotovljenimi dejstvi in se mu izda zapisnik.

5.6.1 Sklepni pogovor in dokazovanje

Po opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru in pred sestavo zapisnika ima davčni inšpektor dolžnost, da z zavezancem za davek opravi sklepni pogovor o rezultatu inšpiciranja. Sklepni pogovor je zakonsko obvezen, razen v primeru, ko se mu davčni zavezanec izogiba oz. se med inšpekcijskim pregledom ne ugotovijo dejstva, ki bi imela vpliv na višino davčne

obveznosti (na izrecno željo zavezanca pa se lahko izvede pogovor tudi v tem primeru, če le ni v nasprotju z načelom ekonomičnosti postopka). Inšpektor v sklepnem pogovoru zavezanca seznaneni oz. opozori (Kovač, 2007, str. 42 - 43):

- katera sporna dejstva, ki jih je ugotovil davčni urad, vplivajo na obdavčenje;
- kakšne bodo pravne posledice ugotovitev nadzora (npr. ugotavljanje prekrškovne oz. kazenske odgovornosti);
- kakšni bodo davčni učinki ugotovitev (kako in koliko bodo ugotovitve vplivale na višino davčne obveznosti).

Namen sklepnega pogovora je, da se zavezanca seznaneni z resničnim dejanskim stanjem njegovega poslovanja (načelo materialne resnice) in o predvidenih posledicah, ki jih lahko imajo ugotovitve, predvsem pa mu dati možnost, da predstavi svoj pogled na zadeve (načelo zaslišanja stranke) in s tem pripravo na obrambo zoper odločbo oz. njeno realizacijo (Kovač, 2007, str. 42).

Vsa novonastala dejstva, tako s strani zavezanca za davek kot s strani davčnega organa, morajo biti podkrepjena z dokazili. Davčni zavezanec mora v roku, ki ga določi davčni organ s sklepom, predložiti vsa dokazila za dejstva, ki izkazujejo zmanjšanje njegove davčne obveznosti oz. da le-ta sploh ni nastala; davčni organ pa dokazati tista dejstva, ko gre za nastanek davčne obveznosti ali za njeno povečanje. Vsa dokazila v davčnem postopku se praviloma dokazujejo s pisno dokumentacijo in poslovnimi knjigami ter evidencami (Kruhar Puc, 2007, str. 20).

5.6.2 Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Po opravljenem pogovoru se sestavi zapisnik v skladu z določili:

- Zakona o splošnem upravnem postopku (2006), ki določa splošna pravila po teh vprašanjih, predvsem z določili od 74. do 81. člena;
- Zakona o davčnem postopku (2006), ki določa specialna pravila v zvezi s procesnim rokom za sestavo in vročitev zapisnika in s tem posredno tudi način vodenja ter sklenitev zapisnika.

Zapisnik je javna listina, ki ima funkcijo dokazila o poteku in vsebini dejanja postopka ter danih izjav pri konkretnem inšpekcijskem pregledu. Podatki, ki so zbrani v njem, pa ne služijo zgolj davčnemu organu, ki odloča na prvi stopnji, temveč tudi odločanju v pritožbenem postopku, kakor tudi sodišču, ki odloča v upravnem sporu (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2006, str. 113).

Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru se sestavi in vroči davčnemu zavezancu najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu. Vsebina zapisnika so praviloma raznovrstna procesna dejanja (pregled poslovnih knjig, pogodb, listin in drugih dokumentov, poslovnih prostorov, naprav, opreme, blaga, stvari; ogled poslovnih prostorov in zemljišč; dane izjave zavezancev za davek; zaslišanje prič; pridobivanje podatkov od drugih oseb ipd.),

zato si mora inšpektor sproti evidentirati ugotovitve v obliki zabeležk, popisnih listov dejanskega stanja (sestavljenih npr. ob popisu zalog izdelkov, polizdelkov, blaga, gotovine ipd.); listine, razne obračune in poračune ter druge dokaze, ki zadevajo inšpekcijski nadzor, posebno tistih, ki se priložijo zapisniku, pa ustrezno priskrbeti (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2006, str. 116).

Zapisnik o nadzoru obsega uvod, splošni del, ugotovitveni del, pravni pouk in podpis davčnega inšpektorja.

Zavezanec za davek ima pravico podati pripombe na zapisnik v roku dvajsetih dni po vročitvi zapisnika. Rok za pripombe se lahko podaljša za še največ deset dni, če zavezanec poda utemeljeno pisno zahtevo pred iztekom dvajsetdnevnega roka. Zavezanec mora vsem pripombam priložiti dokazni material, s katerim argumentira svoje trditve ali izpodbija trditve davčnega inšpektorja. Davčni organ mora v 30 dneh po prejemu pripomb na glavni zapisnik sestaviti dodatni zapisnik, če gre za nova ali dodatna dejstva, ki v zapisniku o nadzoru niso bila obravnavana.

5.6.3 Izdaja odločbe

Odločba je upravi akt, s katerim državni organ odloči o pravici, obveznosti ali pravni koristi posameznika ali pravne osebe oz. druge osebe, ki je lahko stranka v upravnem postopku. Odločbo se izda v vseh primerih, razen v primeru, ko ni bilo ugotovljenih pomanjkljivosti v nadzoru. V tem primeru se postopek davčnega inšpekcijskega nadzora ustavi s sklepom o ustavitvi postopka (Kovač, 2007, str. 44).

Po končanem davčnem inšpekcijskem nadzoru izda davčni organ odmerno odločbo oz. odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vpliva na višino davčne osnove. Davčni organ izda odmerno odločbo najpozneje v 30 dneh od dneva prejema pripomb na zapisnik oz. od dneva začetka nadzora do izdaje odločbe ne sme preteči več kot šest mesecev. V primerih, ko gre za inšpiciranje povezanih oseb, inšpiciranje zavezancev za davek, ki so zavezani k reviziji letnih poročil ali ko mora davčni organ ceniti davčno osnovo, lahko inšpekcijski postopki trajajo tudi do devet mesecev. V primerih, ko davčni zavezanec ne predloži davčnemu organu dokumentacije oz. ko gre za sočasni nadzor, ki hkrati poteka v več državah članicah EU, se lahko postopek podaljša na daljše obdobje od devetih mesecev (ZDavP-2, 2006).

Izrek odmerne odločbe mora vsebovati naslednje sestavine (ZDavP-2, 2006):

- davčnega zavezanca oz. plačnika davka;
- vrsto davka;
- davčno osnovo;
- znesek odmerjenega davka in obresti, izračunanih do dneva izdaje odločbe;
- znesek plačanih akontacij davka;
- rok plačila davka in obresti;
- račun, na katerega se plača;

- navedbo, da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe;
- navedbo, da bo davek v primeru, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan.

6 UGOTOVLJENE NEPRAVILNOSTI PRI INŠPICIRANJU DDPO

Glede na predmet nadzora je bilo v letu 2007 pri davčnih zavezancih opravljenih 639 inšpekcijskih pregledov davka od dohodkov pravnih oseb. Nepravilnosti so bile ugotovljene v 382 primerih (Podatkovno skladišče DURS, 2008).

Davčna uprava pa je v letu 2007 vložila tudi 39 ovadb zaradi suma storitve kaznivega dejanja, in sicer 20 ovadb zoper pravne osebe in 19 zoper fizične osebe. V 21 primerih so bile ovadbe vložene zaradi suma storitve kaznivega dejanja ponarejanja listin, v 9 primerih pa zaradi suma storitve kaznivega dejanja zatajitve finančnih obveznosti. V 4 primerih je šlo za sum storitve kaznivega dejanja goljufije, v 3 primerih pa za sum storitve kaznivega dejanja zlorabe položaja ali pravic. Po 1 ovadba pa je bila vložena zaradi suma ponarejanja ali uničevanja poslovnih listin in zaradi suma oškodovanja tujih pravic (Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007, 2007, str. 74).

6.1 NAJOČITNEJŠE NAPAKE PRI SESTAVLJANJU DAVČNIH OBRAČUNOV IN POSLEDICE

Največkrat ugotovljene napake, ki jih naredijo davčni zavezanci pri sestavljanju davčnih obračunov so (Pogoste davčne napake, 2008, str. 33-39):

1) Podatki na obračunu se med seboj izključujejo.

Že prve najočitnejše napake se pokažejo po vnosu v računalniški program na DURS-u, kar pomeni, da je zavezanec podatke med seboj bodisi narobe zmnožil/delil, seštel, odštel bodisi je že vpisoval napačne podatke ali se zmotil pri vpisovanju iz npr. glavne knjige. Take napake se največkrat zgodijo pri ročnem vpisovanju v obrazce, saj imajo računalniški obrazci ponavadi že vpisane t.i. kontrolnike.

2) Obračuni ne vsebujejo vseh potrebnih podatkov.

Pri ugotavljanju statusa zavezanca imajo poleg zneskov in ostalih »številčnih« podatkov pomembno vlogo pri obravnavi zavezanca v postopku tudi drugi podatki, ki jih vsebujejo obračuni. Velikokrat se namreč zgodi, da zavezanec izpusti določene oznake na obračunu, ki pa so zelo pomembne za njegovo obravnavo, saj le-te lahko hitro spremenijo njegovo davčno obveznost (npr. davčni zavezanec ni označil, da opravlja neprofitno dejavnost, da deluje v ekonomski coni itd.).

3) Obračuni so glede na vpisane podatke napačni.

Do te napake pogosto prihaja pri vpisovanju v ročne obrazce, saj imajo računalniški obrazci že vgrajene kontrolnike, ki opomnijo zavezanca, kateri podatki morajo biti vpisani oz. ga opozorijo, da zneski med seboj ne dajejo pravih rezultatov. Zavezanec je pravilno izračunal

vse obveznosti in upošteval vse podatke, ki jih mora upoštevati glede na zakonodajo, pri vpisovanju podatkov v obračun pa je pozabil prepisati neki ključni podatek iz svojih evidenc oz. ga je napačno prepisal.

4) Podatki v obračunih se ne skladajo s podatki v zavezančevih poslovnih knjigah.

Ko pride davčni inšpektor v nadzor, je ena od njegovih prvih opravil pregled glavne knjige in morebiti ostalih poslovnih knjig zavezanca. Zgodi se, da se podatki v obračunu, ki jih mora zavezanec vpisovati na podlagi računovodskih standardov in v skladu s kontnim načrtom, ne skladajo s podatki, ki so zapisani v glavni knjigi oz. v drugih poslovnih knjigah.

5) Zavezanec si napačno razlaga davčno priznane odhodke in davčno nepriznane prihodke.

Cilj vsakega podjetnika je plačati čim manj davka, kar v »prevodu« pomeni ugotoviti čim več ustreznih nižanj davčne osnove. Zavezanci zato velikokrat ne upoštevajo zakonskih določil glede zakonsko dovoljenih zneskov pri pripoznavanju odhodkov, prihodkov in drugih olajšav.

Primer (Nepravilnosti, ugotovljene z inšpekcijskim nadzorom, 2007b, str. 42): *Davčni zavezanec je opravil rekonstrukcijo kletnih prostorov, na podlagi katerih se je spremenila namembnost kletnega prostora. Nastale stroške je knjižil kot investicijsko vzdrževanje. Davčni organ pa je pri nadzoru ugotovil, da se opravljene storitve po vsebini ne nanašajo na stroške storitev vzdrževanja na poslovni stavbi, ampak na opravljen storitve, ki povečujejo prihodnjo korist opredmetenega osnovnega sredstva oz. poslovne stavbe in zato povečujejo nabavno vrednost osnovnega sredstva. Stroški storitev in s tem odhodki se lahko pripoznajo le v primeru, ko gre za vzdrževanje osnovnih sredstev, da se le-ta ohranjajo v enakem stanju. V tem primeru pa je šlo za investicijska dela (izvedba gradbenih del, inštalacij, obrtniških del), ki so spremenila namembnost oz. povečala vrednost objekta in s tem tudi prihodnjo korist v primerjavi s prvotno ocenjenimi. Davčnemu zavezancu so zato zmanjšali davčne odhodke pri davčnem obračunu davka.*

6) Podatki v obračunih temeljijo na podatkih iz poslovnih knjig, ki nimajo za podlago verodostojnih listin oz. zavezanec z njimi ne razpolaga.

Vpis poslovnega dogodka v poslovne knjige na osnovi neverodostojne knjigovodske listine spada med najpogostejše nepravilnosti, ki jih ugotovi davčni inšpektor na terenu pri davčnih zavezancih. Inšpektor izloči listino kot neverodostojno (s tem se zavezancu za vrednost izločene listine znižajo davčno priznani odhodki, kar pomeni višjo davčno osnovo in višjo davčno obveznost), ker le-te ne vsebujejo vseh podatkov, ki jih določa zakon oz. se ne nanašajo na poslovne dogodke v podjetju (niso resnične).

Primer (Kruhar Puc, 2007, str. 17): *Pri pregledu popisnih listov osnovnih sredstev pri davčnem zavezancu je bilo ugotovljeno, da je zavezanec dal nekatera osnovna sredstva v odpis. Za ta osnovna sredstva pa je kljub temu obračunal amortizacijo za celo leto, čeprav so bila osnovna sredstva prodana že prejšnje leto. Zavezanec je zaradi tega v svojih poslovnih knjigah izkazal previsoke stroške amortizacije.*

7) Zavezanec v sestavi obračuna ne upošteva vseh možnosti, ki jih prinašajo spremembe davčne zakonodaje.

Pogostokrat se zgodi, da zavezanec ne sledi spremembam davčne zakonodaje, zato pri sestavi davčnega obračuna prihaja do nezaželenih napak.

8) Zavezanec enači računovodske in davčne obračune.

Davčni zavezanci naredijo napako, ko pri izpolnjevanju obrazcev preprosto le prepisujejo postavke iz glavne knjige in tako ugotovijo rezultat davčne obveznosti. Kot vemo, je taka ugotovitev popolnoma napačna, saj velja za davčne obračune davčna zakonodaja, ki nekatere vrste prihodkov in odhodkov izključuje iz obračuna za davčne namene.

9) Zavezanec v obračune med priznane odhodke dodaja odhodke, ki nimajo ustrezne podlage v prihodkih.

Davčni inšpektor mora nekatere odhodke izključiti iz kategorije davčno priznanih odhodkov in s tem povečati davčno osnovo in davčno obveznost zavezanca, ker je ugotovil, da ti odhodki niso bili potrebni za opravljanje dejavnosti oz. niso bili posledica opravljanja dejavnosti, temveč jih je zavezanec uporabljal za svoje »privatne« namene.

Primer (Kruhar Puc, 2004, str. 279): Davčni zavezanec je imel na kontu - stroški goriva knjižen račun dobavitelja A, kljub temu da med svojimi osnovnimi sredstvi ne izkazuje prevoznega sredstva. Na kontu - porabljen material pa je imel zavezanec knjižene račune dobavitelja B za avtodele. Računi ne predstavljajo odhodkov v zvezi z dejavnostjo, zato so to poslovno nepotrebni stroški in jih zavezanec v svojih poslovnih knjigah ne sme izkazovati. Za navedene stroške so bili davčnemu zavezancu zmanjšani davčni odhodki.

Zgoraj navedene oblike napak se štejejo za davčne prekrške in so sankcionirane z globami - denarnimi kaznimi ali z opomini. Pravna oseba je za take prekrške kaznovana z globo od 1.600 do 25.000 EUR, njihove odgovorne osebe pa z globo od 400 do 4.000 EUR. Opomin se izreče za prekrške, storjene v lahkih olajševalnih okoliščinah, pa tudi v primeru, ko storilec stori prekršek s tem, da ne izpolni predpisane obveznosti, ali da povzroči škodo, da pred izdajo odločbe ali sodbe o prekršku isti storilec predpisano obveznost izpolni oz. popravi ali povrne povzročeno škodo (ZDavP-2, 2006).

6.2 DAVČNE UTAJE

Zelo težko je potegniti ločnico, kdaj gre za davčno izogibitev in davčno utajo. S pravnega vidika je davčni izogib pravno dopustno ravnanje, če le ne preseže zakonske meje. Davčna utaja pa je s pravnega vidika nedopustno ravnanje in je kazensko preganjana.

Pod terminom izogibitev davka razumemo zakonsko dovoljene poskuse davčnega zavezanca, da zmanjša davčno obveznost (izraba davčnih olajšav, neposredno zmanjšanje davčne obveznosti s spremembo dejavnosti, kraja prebivanja ali posredno zmanjšanje davčne obveznosti s spremembo statusa davčnega zavezanca) (Škafar, 2004, str. 9).

O davčni utaji pa govorimo takrat, kadar se davčni zavezanec namerno in hote na osnovi napačnih ali opuščenih navedb popolnoma ali delno izogne davčni obveznosti. To naredi na način, da prikrije dejansko stanje ali pa knjiži izmišljene poslovne dogodke (Čokelc, 2007c, str. 1).

Vedno večjo zaskrbljenost v EU povzročajo prav davčne utaje, saj se zaradi njih slabša davčni položaj držav članic in finančni položaj same EU, s tem pa se posledično povečuje davčna obremenitev nesamostojnega oz. odvisnega dela (plač in drugih davčno najlažje ulovljivih delov) (Selinšek, 2007, str. 87).

Pregled najpogostejših davčnih utaj DDPO so predstavljene v tabelah 2, 3 in 4. Pod posamezno tabelo pa je neveden dejanski primer glede na določeno problematiko v tabeli.

Tabela 2: Davčne utaje pri DDPO v povezavi s prihodki

PRIHODKI	
Neprijava dejavnosti	zavezanec poslovanja ni prijavil → ni knjiženih poslovnih dogodkov in tako ni obdavčitve od začetka poslovanja
Odjava poslovanja	vendar zavezanec nadaljuje s poslovanjem → ni knjiženih poslovnih dogodkov in tako ni obdavčitve kasneje pridobljenih prihodkov
Ponarejanje listin za uveljavljanje davčne olajšave	→ zmanjšanje davčne osnove oz. velikosti prihodkov → višina plačila davka je nižja
Nezajemanje prihodkov ²¹	(a) poslovanje brez računov: lahko gre za neizdajanje računov, delno izdajanje računov oz. za oblikovanje navideznih pogojev (b) poslovanje z računi: lahko gre za izknjiženje prihodkov ali pa za premik prihodkov na področje, kjer ne velja davčna obveznost

Vir: Čokelc, Metode davčnih utaj, 2007b, str. 5 - 13.

»Davčni zavezanec se ukvarja z gradnjo in vzdrževanjem cest. V svojem knjigovodstvu vodi opravljena dela po posameznih stroškovnih mestih. Vsak mesec oz. v skladu s pogodbami izstavlja naročnikom račune oz.časne situacije za opravljena gradbena in druga dela v posameznem mesecu. V inšpekcijskem nadzoru je bilo ugotovljeno, da zavezanec nekaterim naročnikom ni izstavljal računov oz. situacij vsak mesec niti na koncu leta, ne glede na to, da so bila v določenem časovnem obdobju določena dela opravljena (izkazani so stroški materiala, lastnih storitev in storitev podizvajalcev, plač in drugi stroški), nekaterim naročnikom pa je izstavljal račune oz. situacije, ko dela niso bila opravljena v takšnem obsegu ali sploh še niso bila začeta. V nekaterih primerih je zavezanec prihodke na podlagi izdanih računov, ko dela niso bila opravljena, storniral in prenesel na časovne razmejitve, medtem ko v primerih, ko so bila določena dela opravljena in so nastali stroški na določenem

²¹ Davčni utajevalc ne zajema prihodkov, če: (i) niso knjiženi, (ii) so knjiženi, vendar se pri določitvi davčne osnove ne upoštevajo, ali (iii) se davčne olajšave upoštevajo na podlagi izmišljenih predpostavk.

objektu, zavezanec ni izdal računov, prav tako pa ni prenesel stroškov na »nedokončano proizvodnjo«. Zavezanec je konec poslovnega leta s temeljnico storniral prihodke v znesku 20 milijonov SIT, ki so bili prvotno knjiženi na podlagi izdanih računov in obračunskih situacij določenim kupcem. Obračunske situacije so bile potrjene od investitorjev oz. njihovih nadzornih organov: ti so potrdili dela, izkazana v situaciji, resnična in v navedenih količinah, da so vrste in količine del vnesene na podlagi del iz gradbene knjige, da posamezne cene ustrezajo cenam iz predračuna, pa tudi, da opravljena dela ustrezajo pogojem iz pogodbe. Vsi računi oz. situacije so bili v letu 2004 oz. do 4.1.2005 tudi plačani. Zaradi storniranih prihodkov in prenosa prihodkov na razmejitev je zavezanec na dan 31.12.2004 izkazal za 20 milijonov SIT premajhno davčno osnovo v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za tekoče poslovno leto. V letu 2004 je zavezanec izkazal za 60 milijonov SIT preveč stroškov, ki bi jih moral glede na to, da so bila dela na navedenih objektih opravljena, ne pa tudi fakturirana naročnikom oz. investitorjem in potrjena od njih, izkazati oz. zadržati na zalogah oz. nedokončanih objektih. V obračunu davka od dohodkov za tekoče poslovno leto so bili za znesek 60 milijonov SIT tako preveč izkazani odhodki in s tem tudi prenizka davčna osnova, torej je zavezanec ravnal v skladu z načelom vzročnosti, ker prihodkov ni vzporedil s stroški obdobja oz. prihodkov in odhodkov ni izkazal v obdobju, katero zadevajo (Primeri davčnih kršitev, 2007, str. 30).«

Tovrstna ravnanja davčnega zavezanca lahko (če je izvršeno naklepno) izpolnjujejo zakonske znake:

- prekrška iz šeste točke prvega odstavka 397. člena ZDavP-2, skladno s katerim se z globo od 1.600 do 25.000 EUR kaznuje pravna oseba, če ne vodi ali ne hrani poslovnih knjig in evidenc v skladu z zakonom ali jih ne vodi urejeno in pravilno oz. na način, ki zagotavlja podatke za ugotovitev davčnih obveznosti; na podlagi drugega odstavka 397. člena ZDavP-2 se za ta prekršek z globo od 400 do 4.000 EUR kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe;
- kaznivega dejanja davčne zatajitve po tretjem odstavku 249. člena Kazenskega zakonika (v nadaljevanju KZ-1, 2008); za tovrstno ravnanje je zagrožena zaporna kazen od enega do dveh let; če so izpolnjeni pogoji iz 4. člena Zakona o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja²² (v nadaljevanju ZOPOKD-UPB1, 2004), je lahko za to kaznivo dejanje spoznana za odgovorno tudi pravna oseba, ki ji grozi denarna kazen ali tudi odvzem premoženja.

Tabela 3: Davčne utaje pri DDPO v povezavi z odhodki

ODHODKI	
Stroški dela	zajeti navidezni zaposlenci
Potni stroški in stroški reprezentance	knjižijo se stroški kilometrin in dnevnic na osnovi izmišljenih poslovnih dogodkov

»se nadaljuje«

²² Pogoji po 4. členu ZOPOKD-UPB1 so: 1) če pomeni storjeno kaznivo dejanje izvršitev protipravnega sklepa, naloga ali odobritve njenih vodstvenih ali nadzornih organov; 2) če so njeni vodstveni ali nadzorni organi vplivali na storilca ali mu omogočili, da je storil kaznivo dejanje; 3) če razpolaga s protipravno pridobljeno premoženjsko koristjo ali uporablja predmete, nastale s kaznivim dejanjem; 4) če so njeni vodstveni ali nadzorni organi opustili dolžno nadzorstvo nad zakonitostjo ravnanja njim podrejenih delavcev.

»nadaljevanje«

Vzdrževanje	→ knjiženje zasebnih izdatkov kot stroškov vzdrževanja podjetja ali knjiženje izmišljenih stroškov vzdrževanja → neupoštevanje računovodskih standardov ali davčnih predpisov (namesto povečanja nabavne vrednosti ali zmanjšanja popravka vrednosti osnovnega sredstva podjetje izkazuje stroške vzdrževanja)
Stroški reklam in svetovanj	podjetje pogosto prekriva podkupnine, darila oz. prispevke podjetja pod stroške reklam in svetovanj z izmišljenimi pogodbami (davčno, pravno, podjetniško svetovanje ali svetovanje nadzornemu svetu)
Stroški materiala	na podlagi samoizdanih računov dobavitelja, ponovno uporabljenih dobaviteljevih starih računov se knjižijo stroški porabe materiala oz. je na računih napačna navedba postavk (višja cena, kot pa jo določa cenik, niso upoštevani popusti, dostava več materiala in blaga, kot pa je prikazano v poslovnih knjigah)
Amortizacija	→ izmišljen obseg amortizacije (večkratno amortiziranje istega osnovnega sredstva) → amortizacija po spremenjeni členitvi sredstev (neamortizljivo sredstvo prikazano kot amortizljivo) → amortizacija pred prenosom v uporabo
Izmišljena izguba	

Vir: Čokelc, Metode davčnih utaj, 2007b, str. 5 - 13.

»Davčni organi so preverili pravilnost in pravočasnost obračunavanja in plačevanja davkov in prispevkov od osebnih prejemkov pri veliki pravni osebi, ki opravlja dejavnost trgovine na drobno z motornimi gorivi. Na podlagi primerjave nalogov za službena potovanja, pologov iztržkov voznikov in datumov dostav na računih je bilo ugotovljeno, da so vozniki cistern nekajkrat prejeli povračilo stroškov za pot v tujino, dejansko pa so blago razvažali po Sloveniji. Tudi nekateri drugi zaposleni so neupravičeno prejeli kilometrino za poti, ki niso bile opravljene. Potni nalogi direktorjev so bili izdani naknadno, da bi prikrili osebno porabo in nakup goriva s poslovnimi karticami, na kar je bilo mogoče sklepati iz dejstva, da potni nalogi niso vsebovali namena potovanja niti razmerja s poslovnimi partnerji niti zaporednih števil. Vpogled v prejete račune pa je na drugi strani pokazal tudi nakup letalskih kart za čas, ko ni bil izdan noben potni nalog. Davčni inšpektor je izplačila zaposlenim na podlagi neverodostojnih potnih nalogov prekvalificiral v plače, izplačilo direktorjem, vključno z letalskimi kartami, pa v prejemke iz delovnega razmerja. Obračunane so bile predpisane dajatve v skupnem znesku 12,2 mio SIT in zamudne obresti v višini 1,9 mio SIT (Selinšek, 2007, str. 108).«

Tovrstna ravnanja davčnega zavezanca lahko (če je izvršeno naklepno) izpolnjujejo zakonske znake:

- na podlagi predpostavke, da so bili napačni podatki, povezani s potnimi stroški, vsebovani tudi v davčnih obračunih, gre lahko za prekršek po peti točki prvega odstavka 397. člena ZDavP-2, skladno s katerim se z globo od 1.600 do 25.000 EUR kaznuje pravna oseba, če v davčnem obračunu navede neresnične ali nepravilne ali nepopolne podatke in s tem spravi davčni organ v zmoto; na podlagi drugega odstavka 397. člena ZDavP-2 se za ta prekršek z globo od 400 do 4.000 EUR kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe;
- kaznivega dejanja zatajitve finančnih obveznosti po tretjem v povezavi s prvim odstavkom 249. člena KZ-1; storilec oz. storilci so z lažnimi potnimi nalogi preslepili davčne organe in s tem v določenem obdobju dosegli, da je pravna oseba plačala manj dajatev, kot bi jih morala; s tem je bila pravni osebi pridobljena velika premoženjska korist, kot pogoj za kaznivo dejanje po tretjem odstavku 249. člena KZ-1 pa je treba dokazati tudi, da je šlo storilcu ali storilcem v konkretnem primeru za to, da se pravni osebi pridobi takšna premoženjska korist; za tovrstno ravnanje je za storilce fizične osebe zagrožena zaporna kazen do 8 let; če so izpolnjeni pogoji iz 4. člena ZOPOKD-UPB1, je lahko za to kaznivo dejanje spoznana za odgovorno tudi pravna oseba, ki ji grozi denarna kazen najmanj 10.632,31 EUR (največ 625.938,90 EUR) ali do zneska dvestokratne pridobljene koristi; pravni osebi je namesto denarne kazni v tem primeru mogoče izreči tudi kazen odvzema premoženja.

Tabela 4: Davčne utaje pri DDPO v povezavi s sredstvi in obveznostmi do virov sredstev

SREDSTVA in OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	
Prikrievanje na podlagi popisa	ponarejanje popisnih listin, zmanjševanje količin in odstranjevanje popisnih listov ali kontnih zapisov
Nenatančen popis količin	→ neknjiženje večjih poslovnih učinkov zaradi spremenjene tehnologije → izločitev navidezno manjvrednega materiala in blaga → izpustitev že utajenih sredstev iz popisa
Izmišljene rezervacije, obveznosti	z navideznimi pogodbami

Vir: Čokelc, Metode davčnih utaj , 2007b, str. 5 - 13.

» Pri srednje velikem davčnem zavezancu, katerega glavna dejavnost je trgovina na drobno v nespecializiranih prodajalnah, je bil opravljen davčni inšpekcijski nadzor. V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora je davčni organ preveril pravilnost oblikovanja in izrabe dolgoročnih rezervacij za investicijsko vzdrževanje. Zavezanec je predložil v preveritev več sklepov o oblikovanju teh rezervacij, pa tudi načrt njihove izrabe za leto 2001. Kljub predloženi dokumentaciji pa ni pojasnil, kako je določil višino zneskov rezervacij, prav tako ni predložil načrta izrabe rezervacij za leto 2000 in za rezervacije, oblikovane v letu 2000, ni predvidel dobe, za katero so oblikovane. Zavezanec je resda predložil skupno rekapitulacijo gradbeno-obrtniških del iz leta 2003, a ta ne more biti osnova za oblikovanje rezervacij za leti 2000 in 2001. Prav tako razširitev pisarniških in skladiščnih prostorov ne pomeni investicijskega vzdrževanja, ampak naložbo. Ugotovljeno je bilo tudi, da davčni zavezanec ni izrabil oblikovanih rezervacij za investicijsko vzdrževanje vse od leta 1996 do vključno leta 2004. Navedene nepravilnosti pomenijo, da je oblikoval dolgoročne rezervacije v nasprotju z

določili SRS 10, in ker jih od leta 1996 do 2004 ni izkoristil, ni nobene potrebe po njih in je treba zmanjšati njihovo knjigovodsko vrednost. Pri davčnem inšpekcijskem nadzoru so bile dolgoročne rezervacije zmanjšane v znesku 20,3 mio SIT in v znesku 15,3 mio SIT, ki pomeni revalorizacijo dolgoročnih rezervacij. Davčni organ je tako povečal prihodke od porabe in odprave dolgoročnih rezervacij za skupaj 29,5 mio SIT (Nepravilnosti, ugotovljene z inšpekcijskim nadzorom, 2007a, str. 72-73).«

Tovrstna ravnanja davčnega zavezanca lahko (če je izvršeno naklepno) izpolnjujejo zakonske znake:

- prekrška iz šeste točke prvega odstavka 397. člena ZDavP-2 skladno s katerim se z globo od 1.600 do 25.000 EUR kaznuje pravna oseba, če ne vodi ali ne hrani poslovnih knjig in evidenc v skladu z zakonom ali jih ne vodi urejeno in pravilno oz. na način, ki zagotavlja podatke za ugotovitev davčnih obveznosti; na podlagi drugega odstavka 397. člena ZDavP-2 se za ta prekršek z globo od 400 do 4.000 EUR kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe;
- kaznivega dejanja davčne zatajitve po tretjem odstavku 249. člena KZ-1; za tovrstno ravnanje je zagrožena zaporna kazen od enega do dveh let; če so izpolnjeni pogoji iz 4. člena ZOPOKD-UPB1, je lahko za to kaznivo dejanje spoznana za odgovorno tudi pravna oseba, ki ji grozi denarna kazen ali tudi odvzem premoženja.

SKLEP

Davek od dohodkov pravnih oseb se po svojih značilnostih uvršča med neposredne davke in pomeni temelj obdavčitve dohodkov oz. dobička gospodarskih subjektov. Po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb mora gospodarski subjekt - davčni zavezanec v davčnem obračunu izračunati davek, ugotovljen na podlagi davčne osnove, davčne olajšave in stopnje.

Ker predstavlja davek od dohodkov pravnih oseb neposredno obremenitev poslovnega izida podjetja, iščejo davčni zavezanci legalna in nelegalna sredstva za izognitev plačila tega davka.

V Sloveniji pomeni utaja davkov vsako dejanje, ki je v nasprotju z zakonom, ker davkoplačevalec plača manj davka, kot bi ga sicer moral, ali pa ga sploh ne plača, pri čemer utajeni znesek davka obdrži zase. Utaja torej pomeni, da se davkoplačevalec poskuša izogniti plačilu davčne obveznosti, ki je že nastopila, na nezakonit način. Zato utaja davka predstavlja kaznivo dejanje, ki ga država tudi kazensko preganja. Naš pravni sistem razume utajo davkov kot neko namerno dejanje, medtem ko neplačila davčne obveznosti zaradi neznanja, malomarnosti in podobnega v najstrožjem pomenu ne obravnava kot davčne utaje. To pomeni, da zavestno davčno utajo obravnava kot kaznivo dejanje, kot je to navedeno v Kazenskem zakoniku Republike Slovenije, in se kaznuje tudi z zaporom, medtem ko nezavedno utajo, ki nastane zaradi neznanja, malomarnosti in podobnega, opredeljuje kot prekršek in se kaznuje z denarno kaznijo.

Davčni inšpekcijski nadzor kot del nadzorne funkcije tako ustvarja tesno povezavo med davčnim zavezancem in Davčno upravo Republike Slovenije. Davčni inšpektorji z davčnim inšpekcijskim nadzorom ugotavljajo, ali so davčni zavezanci za davek v svoji davčni napovedi oz. obračunu pravilno navedli vsa dejstva, podatke in okoliščine ter njihove finančne posledice, ki so pomembne za pravilno in pravočasno obdavčevanje.

Iz navedenih nepravilnosti, ki so jih izvajali davčni zavezanci in so jih ugotovili davčni inšpektorji, bi težka rekli, da gre za neznanje, saj so z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb določena pravila vrednotenja posameznih računovodskih kategorij, ki vplivajo na velikost davčne osnove.

V Sloveniji davek od dohodkov pravnih oseb ne predstavlja pomembnega deleža v strukturi javnofinančnih prihodkov, kljub temu pa je njegov doprinos v proračun Slovenije pomemben in iz leta v leto narašča. Ko so davčni inšpektorji uspešni pri davčnem inšpekcijskem nadzoru, izpadli prejemki državnega proračuna postanejo spet vir državnega proračuna.

LITERATURA IN VIRI

1. Andrejasič I. (2008). Novosti pri obdavčitvi dohodkov pravnih oseb, ki jih prinaša prva novela ZDDPO-2. *Računovodstvo, davki, pravo: RDP*, 1 (7-8), 61-70.
2. Bilten javnih financ (2007, december). Najdeno 12. marca 2008 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/bilten/tekoci_bilten_december_07.pdf
3. Bohorič M., Oštir D. (2006). *Davki v podjetju*. Ljubljana: Inštitut za javne finance.
4. Cestnik I. (2006). *Posebnosti nadziranja davka od dohodkov pravnih oseb* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. Čokelc S. (2007a, 13. november). *Davčno inšpiciranje*. Najdeno 25. avgusta 2008 na spletnem naslovu http://www.revidicom.si/index.php?option=com_remository&Itemid=38&func=fileinfo&id=41
6. Čokelc S. (2007b, 28. oktober). *Metode davčnih utaj*. Najdeno 25. avgusta 2008 na spletnem naslovu http://www.revidicom.si/index.php?option=com_remository&Itemid=38&func=fileinfo&id=32
7. Čokelc S. (2007c, 28. oktober). *Davčne utaje*. Najdeno 25. avgusta 2008 na spletnem naslovu http://www.revidicom.si/index.php?option=com_remository&Itemid=38&func=fileinfo&id=28
8. Dešman G. (2002). Davčni nadzor v boju proti davčnim zatajitvam. *Zbornik referatov davčne konference slovenskega inštituta za revizijo* (str. 67-87). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
9. Drobež Tomšič M. (2007, 8. junij). *E-priročnik za zasebnike – Letno poročilo za leto 2007*. Najdeno 25. avgusta 2008 na spletnem naslovu <http://www.racunovodja.com/narocniki/default.aspx?doc=2.KdoSoSamostojniPodjetnikiInKdoJeFizicnaOseba,KiOpravljaDejavnost>
10. Fortuna M. (2006). O harmonizaciji davka od dohodkov pravnih oseb v Evropski uniji. *Revizor*, 17 (11), 50-74.
11. Hieng R. (2007). Davek od dohodkov pravnih oseb. *Računovodske šole Zveze, Šola o neposrednih davkih fizičnih in pravnih oseb* (str. 5-16). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
12. Hieng R. (2008). Obračun davka od dohodkov za leto 2007. *Revija za računovodstvo in finance IKS*, 35 (1-2), 219-250.
13. Jerman S. (2008): *Davek od dohodkov pravnih oseb za leto 2007 v povezavi s Slovenskimi računovodskimi standardi*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
14. *Kaj je dobro vedeti o davčnem inšpekcijskem nadzoru – Samoprijava*. Najdeno 17. maja 2008 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davcni_inspekcijski_nadzor/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/#c18002

15. Karneža Sintič D. (2002): Izbor davčnih zavezancev za inšpekcijski pregled. *Zbornik referatov davčne konference slovenskega inštituta za revizijo* (str. 89-96). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
16. Kazenski zakonik - KZ-1. *Uradni list RS*. (Št. 55/2008, 4. junij 2008).
17. Kobal A. et al (2006). *Nova dohodnina in davek od dohodka pravnih oseb: priročnik s celovitim pregledom najnovejših zakonodajnih sprememb in praktičnimi navodili za s.p.-je, podjetja in ustanove*. Maribor: Forum Media.
18. Koletnik F. et al.(2005). *Davčna revizija*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
19. Kovač M. (2007). Ureditev plačevanja davčne obveznosti po zakonu o davčnem postopku. *Revija za računovodstvo in finance IKS*, 34 (6), 88-109.
20. Kovač P., Konečnik T. (2007): Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po ZDavP-2. *Uprava*, 5 (2), 29-51.
21. Kruhar Puc R. (2004). *Ko nas obišče davčni inšpektor*. Ljubljana: Primath.
22. Kruhar Puc R. (2007, 14. maj). Davčni inšpektor pred vrati. *Davčno finančno svetovanje DFS*. Kapital, 4, 16-20.
23. *Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor* (2006). Ljubljana: Generalni davčni urad.
24. MSR 315 (Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe). *Mednarodni standardi revidiranja* (2006). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
25. Nepravilnosti, ugotovljene z inšpekcijskim nadzorom (2007a). *Davčni bilten*, 8 (1-2), 78.
26. Nepravilnosti, ugotovljene z inšpekcijskim nadzorom (2007b). *Davčni bilten*, 8 (3), 55.
27. Odar M., Jerman S. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2: s komentarjem* (1. natis). Ljubljana: GV Založba.
28. *Organizacija in naloge davčne službe*. Najdeno 19. julija 2008 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi_rs/organizacija_in_naloge_davcne_sluzbe/
29. Perme J. (2006, januar). *Kako se pripraviti na davčni inšpekcijski pregled*. Najdeno 17. maja 2008 na spletnem naslovu <http://209.85.135.104/search?q=cache:QJxCG2h8vpMJ:www.ozs.si/obrtnik/prispevek.asp%3FIDpm%3D2918%26ID%3D7839+knjigovodska+listina+verodostojno+in+po%C5%A1teno&hl=sl&ct=clnk&cd=2&gl=si>
30. Podatkovno skladišče DURS (2008, 26. november). *Elektronska pošta*.
31. Pogoste davčne napake (2008). *Davčno finančni svetovalec Dafis*. Dafis, 13 (7-8), 27-52.
32. *Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007*. Najdeno 12. marca 2008 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_poročila_o_delu_DURS/LETNO_POROCILO_2007.pdf
33. Pravilnik o transfernih cenah. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 141/2006, 30. december 2006).
34. Primeri davčnih kršitev (2007, 15. oktober). *Davčno finančno svetovanje DFS*. Maribor: Kapital, 9, 30.
35. Prusnik M. (2007). Vpliv posameznih računovodskih kategorij na davčno osnovo in davčne olajšave. *Računovodske šole Zveze, Šola o neposrednih davkih fizičnih in pravnih oseb* (str. 5-12). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

36. Selinšek L. (2007). Kazenskopravni in prekrškovni vidiki neplačevanja davčnih obveznosti. *Revizor*, 18 (1), 1, 86-114.
37. *Slovenski računovodski standardi 2006* (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
38. Stanovnik T. (2004). *Javne finance* (2. natis). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
39. Škafar J. (2004). *Odkrivanje in sankcioniranje davčnih utaj* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
40. Ustava Republike Slovenije (1991). *Uradni list RS*. (Št. 33/1991, 28. december 1991).
41. Zakon o davčnem postopku - ZDavP-2. *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
42. Zakon o davčni službi - ZDS-1. *Uradni list RS*. (Št. 1/2007, 5. januar 2007).
43. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2. *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
44. Zakon o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2B. *Uradni list RS*. (Št. 76/2008, 25. julij 2008).
45. Zakon o gospodarskih družbah - ZGD-1. *Uradni list RS*. (Št. 42/2006, 19. april 2006).
46. Zakon o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja – ZOPOKD. *Uradni list RS*. (Št. 98/2004, 9. september 2004).
47. Zakon o splošnem upravnem postopku - ZUP-UPB2. *Uradni list RS*. (Št. 24/2006, 7. marec 2006).
48. Žnidarič R. (2007). Davčni vidik opravljanja gospodarske dejavnosti. *Davčno-finančna praksa*, 8 (10), 8-11.