

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

TATJANA ČERNIČ

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
REVIDIRANJE DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

Ljubljana, marec 2007

TATJANA ČERNIČ

IZJAVA

Študentka Tatjana Černič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 20.3.2007

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. REVIDIRANJE	2
2.1. Nadzor, opredelitev in vrste nadziranja	2
2.2. Opredelitev revidiranja	3
2.3. Vrste revidiranja	4
2.4. Pomen revidiranja in zakonodaja	6
2.5. Revidiranje davkov	8
2.6. Glavne metode revidiranja	9
3. DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	10
3.1. Opredelitev davka od dohodka pravnih oseb	10
3.2. Davčni izkazi	12
3.3. Davčni zavezanci in davčna stopnja	13
3.4. Davčna osnova za odmero DDPO	14
3.4.1. Prevrednotenje	15
3.4.2. Ugotavljanje davčnih prihodkov	15
3.4.3. Ugotavljanje davčnih odhodkov	17
3.4.4. Zmanjšanje davčne osnove	18
3.5. Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami	20
3.6. Obdavčitev pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah	21
3.7. Obračunavanje in plačevanje davka	21
4. DAVČNA REVIZIJA	22
4.1. Vrste davčnih revizij	22
4.2. Davčna revizija v Sloveniji	22
4.3. Davčne revizijske metode	24
4.4. Tehnike pri davčnem revidiranju	26
4.5. Potek davčne revizije	27
4.5.1. Načrtovanje revizije	28
4.5.1.1. Zbiranje gradiva	28
4.5.1.2. Analiziranje gradiva	29
4.5.1.3. Spoznavanje podjetja	29
4.5.2. Izvedba revizije	30
4.6. Poročilo o reviziji	32
4.7. Davčna revizija revizijskih hiš	33
5. UGOTOVITVE DAVČNE REVIZIJE V SLOVENIJI	35
5.1. Struktura revizijskih nadzorov	35
5.2. Najpogosteje ugotovljene nepravilnosti	36
6. SKLEP	39
LITERATURA	40
VIRI	41

RAZLAGA OKRAJŠAV

DDPO	davek od dohodkov pravnih oseb
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
GDU	Generalni davčni urad
MSR	mednarodni revizijski standardi
SRS	slovenski računovodski standardi
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZDDPO	Zakon o davku od dobička pravnih oseb
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZDS-1	Zakon o davčni službi
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah
ZRev-1	Zakon o revidiranju

1. UVOD

Namen revizije računovodskih izkazov je omogočiti revizorju mnenje, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovnega izida pravne osebe (Turk, 2004, str. 727). Za razliko od te vrste revizije pa je temeljni namen davčne revizije, da s preverjanjem davčnih obveznosti zagotavlja javne prihodke državi oziroma od nje pooblaščenim prejemnikom. Z davčnim revidiranjem se namreč poveča možnost odkritja namernih in nenamernih nepravilnosti. Podjetja so dolžna ugotavljati, plačevati in davčnim službam sporočati obveznosti za veliko davkov ter prispevkov, vse to pa zahteva redno ali pravočasno presojanje podatkov za pravilni in pravočasni obračun ter plačilo le-teh (Koletnik, 2001, str. 296).

Davki so osnovna in glavna oblika državnih prihodkov, ki jih moramo plačevati vsi, da država sploh lahko deluje. V diplomskem delu se bom osredotočila na davek od dohodka pravnih oseb, ki je z vidika neposrednega obdavčevanja pravnih oseb ena od pomembnejših davčnih oblik, čeprav s stališča države praviloma nima poudarjene fiskalne funkcije. Kljub vsemu, pa si država želi doseči čim večji izkupiček pobranih davkov, medtem ko želijo podjetja tovrstne odhodke spraviti na kar se da nizko raven.

Predmet diplomskega dela je revidiranje davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji. Namen moje diplomske naloge je strjeno predstaviti nov Zakon o dohodku pravnih oseb, ki je stopil v veljavo s prvim januarjem 2007, s ter hkrati prikazati postopke in metode revidiranja tega davka. Pri tem bom predstavila, kdo je v Sloveniji zadolžen za davčno revidiranje ter prikazala najpogostejše napake, ki jih je ta organ odkril v prejšnjem letu. Postopek, ki sem ga uporabila pri izdelavi diplomskega dela temelji na proučevanju literature, virov in spletnih strani s področja zakonodaje, davkov in revidiranja.

Davčni inšpektorji vsako leto odkrijejo veliko napak pri izkazovanju davčne osnove. Te napake so velikokrat posledica izredne dinamike davčne zakonodaje, nejasnosti določb, neusklajenosti in kratkega časa od sprejema do uveljavitve zakonskih določil. Po drugi strani pa lahko velik del krivde pripišemo davčnim zavezancem, ki bodisi namenoma, bodisi zaradi pomanjkanja strokovnega znanja in izkušenj napačno odvajajo davke. Menim, da bi lahko z boljšim informiranjem zavezancev in pa z bolj pogostimi obiski davčnih revizorjev te napake precej zmanjšali.

Diplomsko delo je sestavljeno iz šestih poglavij. Uvodu sledi splošna opredelitev revidiranja. V tem poglavju podrobneje predstavim vrste nadziranja in revidiranja. Nakazane so okoliščine, ki povzročajo potrebo po revidiranju, opisane pa so tudi vrste davčne revizije glede na revizijske cilje, postopke ter izvajalce revizije.

V tretjem poglavju bom predstavila davek od dohodkov pravnih oseb. Sem sodi splošna opredelitev davka ter njegov doprinos v državni proračun. Na kratko je opisana tudi zgodovina tega davka. Nadalje navajam, kdo so zavezanci za plačevanje DDPO in kateri subjekti so plačila davka oproščeni. Opisana je davčna stopnja, ki se je z novim zakonom spremenila. Velik del tretjega poglavja zavzema ugotavljanje davčne osnove za odmero DDPO. Pri tem igrajo najpomembnejšo vlogo davčni prihodki in odhodki. Opisana je tudi davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami ter obdavčitev pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah. Na koncu poglavja je prikazan način obračunavanja in plačevanja davka.

Četrto poglavje govori o davčni reviziji. Podrobno so predstavljene vrste davčnih revizij. Sledi opis Državne uprave Republike Slovenije (DURS), ki opravlja naloge iz dejavnosti davčne službe, ki obsegajo pobiranje davkov, opravljanje nadzora ter preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov. Povzete so tudi bistvene značilnosti najbolj relevantnih davčnih revizijskih metod ter tehnik pri davčnem revidiranju. V nadaljevanju sledi potek davčne revizije in sicer vse od načrtovanja, zbiranja in analiziranja gradiva do izvedbe in poročila o reviziji. Na kratko je opisano tudi revidiranje davkov s strani revizijskih hiš oz. primerjava z revidiranjem s strani DURS.

V petem poglavju je grafično prikazana struktura inšpekcijskih nadzorov glede na vrsto davka ter dejavnost zavezanca, podane pa so tudi najpogostejše nepravilnosti, ugotovljene v davčnih inšpekcijskih nadzorih v preteklem letu.

Na koncu sledita sklep in navedba uporabljene literature in virov.

2. REVIDIRANJE

2.1. Nadzor, opredelitev in vrste nadziranja

Nadziranje je dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odpravljanjem nepravilnosti. Je *odločevalno področje nalog*, kar pomeni, da imamo opravka s presojanjem pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in samega izvajanja, s stališča tistih, ki odločajo, pa tudi odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti (Turk et al., 2004, str. 611). Nadziranje je tudi *sestavni del temeljnih poslovnih področij nalog*, to pomeni, da presoja pravilnosti izvajanja s stališča tistih, ki izvajajo odločitve in odpravlja pri tem ugotovljene nepravilnosti. Poznamo pa tudi nadziranje kot *informacijsko področje nalog*. Gre za presojanje pravilnosti podatkov in informacij in odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti (Slovenski računovodski standard 28, 2006).

Razlikujemo tri vrste nadziranja. To so: kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje.

Kontroliranje je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje, ki ga opravljajo v nadzirano delovanje organizacijsko vključene osebe oz. organi. Ti delujejo v podjetju po načelu stalnosti (Turk, 2004, str. 226).

Inšpiciranje je pretežno popravljalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo v nadzirano delovanje ne vključeni organi. Ti v podjetju ne delujejo po načelu stalnosti. Inšpiciranje ugotavlja pravilnost spremenjenih stanj brez obnavljanja poslovnega procesa in se izvaja le občasno (Turk, 2004, str. 147).

Revidiranje je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano kasnejše nadziranje. Z njim se ukvarjajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano poslovanje in v njem tudi ne delujejo po načelu stalnosti (SRS 28, 2006).

2.2. Opredelitev revidiranja

Glede na definicijo, je revidiranje neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov oziroma z njimi povezanih računovodskih informacij organizacije, ne glede na to, ali je njen cilj doseganje dobička ali ne, in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, kadar je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o računovodskih informacijah. Revizorji izdajajo neodvisna strokovna mnenja o tem, ali računovodski izkazi podajajo pošten in resničen prikaz finančnega stanja oz. poslovnega izida podjetja glede na naznačene temelje računovodstva (SRS) (Odar, 2006, str. 1). Storitve revidiranja lahko opravljata samo gospodarska družba po Zakonu o gospodarskih družbah (ZGD), s sedežem v Sloveniji in pooblaščen revizor, ki samostojno opravlja storitve revidiranja kot svojo dejavnost. Oba morata imeti dovoljenje pristojnega organa.

Revizorji so za oblikovanje in izražanje svojega mnenja o računovodskih izkazih odgovorni predvsem lastnikom, pa tudi drugim uporabnikom računovodskih izkazov. Za pripravljanje računovodskih izkazov odgovarja ravnateljstvo (uprava), tako da revidiranje računovodskih izkazov ne razbremenjuje ravnateljstva njegovih dolžnosti.

Revizor oblikuje sklepe o (Turk et al., 2004, str. 727):

- usklajenosti računovodskih informacij z zakonskimi in drugimi predpisi, ki se nanašajo na sestavljanje računovodskih izkazov,
- usklajenosti videnja, predstavljenega v računovodskih informacijah, z revizorjevim poznavanjem poslovanja revidirane organizacije,
- ustreznosti računovodskih informacij, glede na sprejemljiva računovodska pravila oziroma o dosledni uporabi le-teh,
- ustrezni razkritosti vseh pomembnih zadev, ki so potrebne za ustrezno predstavljanje računovodskih informacij.

S preverjanjem in preizkušanjem podatkov in kontrol mora revizor zbrati dovolj ustreznih dokazov, da lahko oblikuje sklepe oziroma mnenja o obravnavanih računovodskih informacijah. Revizorjevo mnenje je namreč zelo pomembno tako za zunanje, kot tudi za notranje (še posebej lastnike) uporabnike računovodskih izkazov, saj le-ti zaupajo revizorjevi strokovnosti in neodvisnosti. Zunanji uporabniki, kot so npr. banke, zavarovalnice, drugi poslovni partnerji, država itd. želijo vedeti, ali družba uspešno in pošteno posluje, če spoštuje zakone, plačuje davke, medtem ko notranje uporabnike zanima predvsem uspešnost in stabilnost podjetja. Tako morajo biti revizorjeve informacije pripravljene na visoki strokovni ravni, biti pa morajo tudi točne in pravilne, saj se bodo uporabljale kot podlaga za odločanje.

2.3. Vrste revidiranja

Poznamo več različnih vrst revidiranja. Ne glede na to, da veljajo za vse vrste revizij splošna pravila, pa je potrebno vsebino dejavnosti prilagoditi vrsti revizije. Revizor mora tako še pred sprejetjem posla natančno vedeti, kakšno vrsto revizije bo opravljal in temu primerno pripraviti tudi načrt revizije.

Pri nas je najbolj pogosta delitev glede *na predmet revidiranja*. Tukaj ločimo revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in pa revidiranje poslovanja (Kavčič, 2000, str. 111, 112).

– *revidiranje računovodskih izkazov (financial statements auditing) ali revidiranje računovodstva*

Pri tej vrsti revidiranja revizor podaja mnenje o letnih izkazih gospodarskih družb. Gre za najpogostejšo vrsto revizije. Začne se s preizkušanjem notranjih kontrol, sledi preverjanje podatkov iz računovodskih izkazov. Kasneje se lahko razširi tudi na druge dele računovodstva, zlasti na predračunske računovodske izkaze.

– *revidiranje skladnosti s predpisi (compliance auditing)*

Pri tej vrsti revidiranja revizor preverja, ali revidiranci pravilno upoštevajo zakone in druge državne predpise, pa tudi notranje pravilnike.

– *revidiranje izvajanja nalog oz. revidiranje poslovanja (performance auditing, operational auditing, program auditing)*

Ta vrsta revidiranja pokriva vsa področja delovanja posloводства: načrtovanje, proizvodnjo, trženje, prodajo, računovodstvo, razvoj. Gre za revidiranje smotrnosti delovanja ter njegove uspešnosti in učinkovitosti.

– *davčno revidiranje (tax auditing)*

Tukaj revizor preverja, ali so bili davki pravilno obračunani in plačani skladno z obstoječimi zakoni in njihovimi pojasnili. Praviloma je organizacijsko vezano na ministrstvo za finance in je posebna vrsta revidiranja skladnosti s predpisi.

– *revidiranje informacijskih sistemov*

Pri tej vrsti revidiranja ni prisotnega običajnega ocenjevanja in tehtanja. V glavnem se nanaša na revidiranje računalniških programov, programske dokumentacije itd.

– *proračunsko revidiranje*

Revizor preverja porabo javnih sredstev, gospodarnost pravnih oseb, ki ta sredstva dobijo, in uresničevanje ciljev, zaradi katerih so bila sredstva pridobljena.

Zelo pogosta pa je tudi delitev revidiranja glede na *povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo*, z revidirancem. V tem primeru ločimo zunanje, notranje ter državno revidiranje (Taylor, Glezen, 1996, str. 35, 36).

– *zunanje revidiranje (external auditing)*

To je revidiranje, ki ga opravljajo revizijska podjetja ali samostojni revizorji na podlagi pogodbe z naročniki. Lahko gre za revidiranje računovodskih izkazov, z kar obstajajo zakonska določila in javna pooblastila, lahko pa gre za revidiranje poslovanja, pri katerem javna pooblastila niso potrebna, prav tako pa ga ne ureja zakon, saj ima le-to bolj naravo svetovalne dejavnosti. Prevladujejo predvsem revizije računovodskih izkazov.

– *notranje revidiranje (internal auditing)*

Notranji revizorji so uslužbenci organizacij, pri katerih opravljajo revizijo. Torej je notranje revidiranje storitev v podjetju, ki neodvisno presoja, preiskuje in vrednoti delovanje tega podjetja. Notranja revizija je lahko delna ali pa celovita, zato ločimo stalne in občasne naloge notranje revizije. Med stalne naloge sodi tekoče nadziranje učinkovitosti notranjega kontrolnega, organizacijskega in informacijskega sistema, med občasne pa npr. revidiranje investicijskih in sanacijskih programov. Ne glede na to, pa se področja dela notranje revizije razlikujejo od podjetja do podjetja, glede na njihovo dejavnost, zahteve posloводства in velikost (Koletnik, 1997, str. 31).

– *državno revidiranje (governmental auditing)*

To je revidiranje, ki ga opravljajo revizorji, vezani na državne organe. Sem sodi npr. davčno in proračunsko revidiranje (Turk, 2000, str. 108). V okviru državnega revidiranja se opravljajo predvsem revizije financiranja, revizije skladnosti s predpisi ter revizije poslovanja.

2.4. Pomen revidiranja in zakonodaja

Glavne razloge za revidiranje lahko ocenjujemo najmanj z dveh zornih kotov in sicer z zornega kota revidiranca in pa z vidika tistega, ki je naročil revizijo (še posebej, kadar revidiranec revizije ni hotel imeti). Pri tem velja upoštevati štiri okoliščine, ki povzročajo potrebo po revidiranju (Taylor, Glezen, 1996, str. 41-44):

- spor med ravnatelji (pripravljalci informacij) in uporabniki informacij (lastniki, upniki) lahko povzroči izkrivljenost podatkov,
- za tistega, ki se odloča, imajo lahko informacije pomembne gospodarske posledice,
- za pripravo in preverjanje informacij je potrebno strokovno znanje,
- uporabniki pogosto težko presodijo kakovost informacij.

V primeru nesoglasja med pripravljalci in uporabniki računovodskih izkazov, so lahko le-ti zelo pristranski. Glede na to, da uporabniki bodisi nimajo strokovnega znanja, bodisi ne morejo neposredno preveriti kakovosti podatkov, se pojavlja močna potreba po revidiranju.

Pri tem velja omeniti tudi 57. člen Zakona o gospodarskih družbah, ki določa, kdo vse je zavezan za revizijo letnih poročil. Sem sodijo:

- velike in srednje gospodarske družbe,
- dvojne oz. povezane gospodarske družbe in
- tiste gospodarske družbe, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranih trgih.

Revizija letnih poročil mora biti opravljena v šestih mesecih po koncu poslovnega leta. Revizor pa mora revidirati tudi računovodska poročila in pregledati poslovna poročila v obsegu, potrebnem, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila.

Taylor in Glezen navajata tri razloge za revidiranje računovodskih izkazov in koristi, ki iz njih izhajajo. To so potrebe sedanjega ali mogočega naložbenika, teorija skrbništva ali zastopanja in teorija motiviranja.

1. potrebe sedanjega ali mogočega naložbenika (investitorja)

Dandanes v svetu prevladujejo podjetja s široko razpršenim lastništvom in posledično skupine malih delničarjev, ki imajo zelo malo ali pa sploh nič stikov z delovanjem ravnateljstva. Zaradi tega težko presojujejo poštenost in točnost računovodskih informacij. Revizorji (zunanji) jim to delo zelo olajšajo, saj delničarjem, pa tudi mogočim naložbenikom priskrbijo nepristransko strokovno mnenje glede poštenosti izkazov. Revizorji so ustrezna skupina za opravljanje te naloge iz več razlogov. Prvi je ta, da imajo potrebno izobrazbo. Revizorji so namreč strokovno usposobljeni, kar pomeni, da razumejo in obvladajo revizijske in računovodske standarde in vsa tista znanja, ki so potrebna za opravljanje poklica

pooblaščenega revizorja. Imajo tudi pravico pregledovati potrebne evidence in zbirati zadostne dokaze, zelo pomembno pa je tudi to, da niso odvisni od ravnateljstva.

2. teorija skrbništva ali zastopanja

Glavna predpostavka te teorije je, da ravnatelj (tako kot lastniki) zahteva verodostojnost računovodskih izkazov. Njegova želja izhaja iz dejstva, da je ravnatelj lastnikov zastopnik oz. skrbnik. Obstaja torej določeno nasprotje med nameni in cilji vsake stranke. Lastnik skuša nadomestiti učinke tega nasprotja z zniževanjem nagrade ravnatelju, ta pa lahko nasprotje zmanjša s tem, da njegove predstavitve revidira neodvisna stranka. Z revidiranjem računovodskih izkazov se zmanjšajo razlogi za znižanje nagrade ravnatelju. Položaj ravnatelja se torej izboljša, hkrati pa se tudi zmanjša nezaupanje v njegovo skrbništvo.

3. teorija motiviranja

Ta teorija sloni na predpostavki, da revizija zaradi motivacijskih razlogov poveča vrednost podatkov, ki so vsebovani v računovodskih izkazih. Pripravljalci so namreč motivirani, da bolje opravijo svoje delo, saj vedo, da bodo njihovi izdelki predmet revizije. Zaradi tega so predstavitve računovodskih izkazov bolj usklajene s potrebami uporabnikov, preprečeno pa je tudi neustrezno pripravljane računovodskih izkazov.

Glede na Zakon o revidiranju lahko storitve revidiranja opravljajo samo:

- gospodarske družbe s sedežem v Republiki Sloveniji, ki so za opravljanje pridobile dovoljenje Slovenskega inštituta za revizijo (revizijske družbe),
- pooblaščeni revizorji, ki samostojno opravljajo storitve revidiranja kot svojo dejavnost, in so za opravljanje te dejavnosti pridobili dovoljenje inštituta (samostojni revizorji).

Tako revizijske družbe, kot tudi pooblaščeni revizorji morajo biti vpisani v register pri Inštitutu. Če temu ni tako pa moramo vedeti, da se tako opravljena revizija ne šteje za revizijo po ZGD in zakonu o revidiranju oziroma, da poročilo takšne revizijske družbe ali revizorja nima narave revizijskega poročila.

5. člen določa, da lahko revizijske družbe poleg revidiranja opravljajo tudi druge storitve, povezane s tem področjem. Sem sodijo predvsem računovodske storitve, davčno proučevanje in svetovanje, storitve s področja poslovnih financ, ocenjevanje vrednosti podjetij, nepremičnin, strojev in opreme ter notranje revidiranje in revidiranje informacijskih sistemov. Vendar pa je ne glede na to, s katerimi dejavnostmi se revizijsko podjetje še ukvarja, največja vrednota vsakega izmed podjetij ugled zaradi njihove neoporečnosti in kakovostnega dela.

Slovenski inštitut za revizijo je tako leta 1994 sprejel temeljna revizijska načela, ki obravnavajo najširše priznana pravila za delovanje revizijske stroke, oblikujejo pa tudi podlago za standarde in postopke revidiranja. Ta načela služijo revizijskim družbam in revizorjem kot vodilo za zadovoljivo kakovostno raven njihovega delovanja glede strokovne usposobljenosti, izvajanja posameznih nalog in predstavljanja izsledkov v javnosti. Seveda pa

jih je potrebno obravnavati v povezavi z mednarodnimi standardi za revidiranje in ostalo zakonodajo.

2.5. Revidiranje davkov

Revidiranje davkov ter prispevkov predstavlja revizijski ukrep davčnega ali drugega državnega organa v zvezi s presojanjem lojalnosti podjetja, ki je zavezanec za obračunavanje in plačevanje davkov ter prispevkov. Revidiranje davkov torej pomeni pregledovanje, ocenjevanje in poročanje o skladnosti izračunanih osnov, poročil in poravnanih obveznosti z davčnimi in drugimi predpisi države (Koletnik, 2001, str. 31).

V okviru revidiranja davkov, ločimo glede na revizijske cilje, postopke ter izvajalce revizije, tri vrste revizij (Cukon-Mavec, 1996, str. 8-10):

1. *Davčna revizija, ki jo opravljajo komercialne revizijske hiše v okviru celotne finančne revizije podjetja* - cilj revizije davkov v okviru opravljanja komercialne revizije je dvojni. Kot prvo omogoča revizorju izraziti mnenje o ustreznosti postavke davčne obveznosti v bilanci uspeha. Takšna revizija pa tudi poslovodstvu podjetja posreduje ugotovitve v zvezi z ustreznostjo postopkov in prakso pri ugotavljanju davčne obveznosti. Postopki zbiranja dokazov so omejeni na davčne postavke oziroma tiste sestavine obračuna davkov, ki niso bile preverjene v okviru revidiranja ostalih bilančnih postavk.
2. *Davčna revizija, ki jo opravljajo komercialne revizijske hiše kot revizije samo posameznih sestavin računovodskih izkazov* – cilji tovrstne revizije so enaki kot v zgornji točki, vendar pa so postopki revizije v tem primeru precej širši. Potrebno je namreč zagotoviti dokaze za ustreznost vseh računovodskih informacij, ki so sestavine obračuna davka. Gre torej za revidiranje izkaza uspeh s prilagoditvami, ki izvirajo iz davčnih predpisov. V svojem poročilu revizor izrazi mnenje o tem, ali je obračun davka od dohodka resnična in poštena slika davčne obveznosti v določenem obdobju v skladu s SRS in ZDDPO-2 ter podzakonskimi akti. Pri tem se upošteva MSR 800 (Revizorjevo poročilo o revizijskih poslih za posebne namene). Le-ta določa, da mora revizor pri načrtovanju svojega dela natančno poznati namen, za katerega bodo uporabljali informacije, o katerih bo poročal, pa tudi vedeli, kdo jih bo verjetno uporabljal. Če se želi izogniti možnosti uporabe njegovega poročila za nepredvidene namene, lahko v svojem poročilu opiše namen, za katerega ga je pripravil, ter vse omejitve glede njegove uporabe (npr. naslov njegovega poročila »Izkaz prihodkov in odhodkov kot podlaga za davek iz dobička«).
3. *Davčna revizija, ki jo opravljajo uslužbenci države, kot del nadzora nad pridobivanjem javnih prihodkov* – ta vrsta revizije se od prejšnjih dveh precej razlikuje. Razlika je predvsem v namenu revidiranja. Medtem ko gospodarski revizor preiskuje računovodske izkaze ali z njimi povezane računovodske informacije, da bi izrazil mnenje o njih, pa

davčni revizor preverja pravilnost in pravočasnost obračunavanja davkov (Čokelec, 1997, str. 272). Glavni motiv oziroma namen revidiranja davčne službe je torej minimiziranje možnosti in interesa za utajevanje davkov. Cilji revidiranja se nanašajo na preventivno delovanje, tako da davčni zavezanec nima interesa utajevati davkov, saj obstaja velika možnost, da bo davčna služba to ugotovila in bo zato ustrezno kaznovan.

Davčna služba prav tako dodatno pobira davke, ki niso bili plačani prostovoljno. Davčni nadzor ima tako neposredne in posredne fiskalne učinke, istočasno pa zagotavlja enakomerno in zakonito obremenitev davčnih zavezancev. V Sloveniji ureja davčni nadzor Zakon o davčni službi (Uradni list RS 57/04, 139/04, 17/05). Poleg zagotavljanja prihodkov iz naslova davkov ter enakomerne in zakonite obdavčitve, pa ima davčna revizija tudi druge pozitivne učinke. Čokelec (1997) navaja, da se lahko na osnovi spoznanj s pobudami in predlogi vpliva na davčno, civilno in trgovsko pravo. Davčna revizija lahko podjetju prihrani izdatke za davčne svetovalce ali stroške storitev gospodarske revizije, še zlasti pri družbah, ki ji niso zavezane. Lastnikom podjetja oziroma poslovodstvu lahko razkrije prikrivanja, prav tako pa podjetju nudi koristne napotke za boljšo organizacijo davčnega računovodstva. Poleg tega pa omogoča tudi strokovna izobraževanja ter spodbuja razvoj revizijske stroke.

Poleg zunanje revizije, pa se z revidiranjem davkov ukvarjajo tudi notranji revizorji. Poleg zbiranja dokazov za to, da je davek obračunan v skladu z zakonom, je pomemben cilj tudi to, da se s pomočjo notranjih kontrol zagotovi čim nižje plačevanje davkov (v okviru zakonskih možnosti).

2.6. Glavne metode revidiranja

Revizor lahko presoja na podlagi preverjanja izvernih in izvedenih računovodskih in drugih listin ter predpisanih in ostalih poslovnih knjig. V postopku revizije oblikuje dokumentacijo, ki obsega izvorno revizijsko dokumentacijo na standardnih in nestandardnih obrazcih in dokumente podjetja ter iz okolja. Pri računalniškem obravnavanju podatkov pa imajo revizorji opravka tudi z dodatnimi nalogami, saj morajo presojati varnost podatkov na računalniških medijih, presojati kontrolne postopke pri obdelovanju ter hranjenju računalniških podatkov na računalniških medijih in drugo (Koletnik, 2001, str. 25).

Pri revidiranju obstaja več splošnih metod proučevanja. Koletnik (2001, str. 25) jih je razdelil na glavne, med katere sodijo induktivna, deduktivna in izkustvena metoda, ter posebne, med katere sodijo metoda intenzitete, metoda smeri in metoda obsega ter kontinuitete.

Podrobnejša razlaga metod:

1. *induktivna metoda* – najprej revidiramo posamezne sestavine revidiranega procesa ali stanja in kasneje preidemo k revidiranju zadanega cilja.

2. *deduktivna metoda* – najprej revidiramo zadani cilj in šele kasneje posamezne sestavine revidiranega procesa (obratno od induktivne).
3. *izkustvena metoda* – ob pomoči revizijskih izkušenj revidiramo le izbrane dogodke in stanja, npr. zgolj določene vrste prihodkov.
4. *metoda intenzitete* – presojamo vsebinski in formalni vidik revidiranega procesa ali stanja. O formalni reviziji govorimo, kadar se revizija smatra zgolj kot naknadna kontrola. Če pa je revizija tudi sredstvo za presojanje vsebine predstavljenega stanja ali procesa (pojav kontrolnih in analitskih prvin), pa gre za vsebinsko revizijo.
5. *metoda smeri* – z vidika smeri je revizija lahko progresivna ali regresivna. Pri progresivni reviziji revidiramo tako, kot teče obravnavanje podatkov o revidirani zadevi (najprej preizkusimo pravilnost poslovnih listin, nato zapis v poslovne knjigi in na koncu podatke v davčnem izkazu. Pri regresivni reviziji je postopek obraten.
6. *metoda obsega in kontinuitete* – revidiranje je v tem primeru lahko neposredno (neprekinjeno) ali posredno (prekinjeno). Pri neposrednem revidiranju preizkusimo vse poslovne dogodke, stanja in izkazane podatke, ki so predmet revidiranja. Pri posrednem revidiranju pa izberemo le nekaj dogodkov, stanj in podatkov, ki so predmet revidiranja. Za to metodo je pomembno revizorjevo znanje o delovnih procesih in o notranjem kontrolnem procesu v podjetju. V zadnjem času se posredna metoda vedno bolj uveljavlja v revizorski stroki, saj obseg poslovanja podjetij narašča, podjetja pa vedno bolj pritegujejo revizorje kot svetovalce.

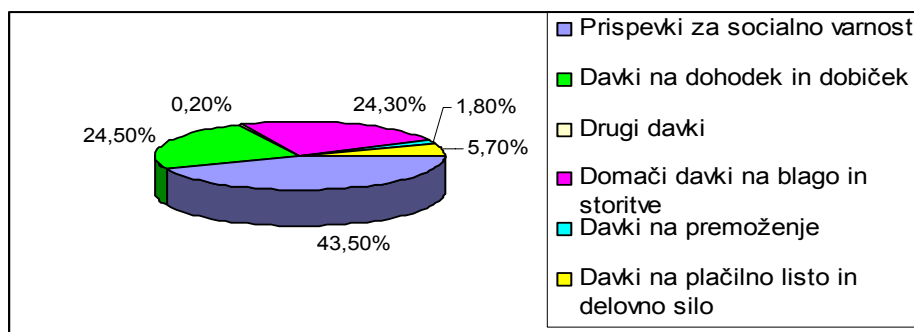
3. DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

3.1. Opredelitev davka od dohodka pravnih oseb

Davek od dohodkov pravnih oseb (DDPO) sodi med neposredne osebne davke in je prihodek državnega proračuna. Ta davek obdavčuje dohodke gospodarskih subjektov in je najpomembnejša davčna oblika z vidika neposrednega obdavčevanja pravnih oseb.

Davek od dohodka pravnih oseb sodi med davčne prihodke, ki v strukturi vseh vplačil javnofinančnih prihodkov zavzemajo več kot 95 odstotni delež. Slika na strani 11 nam prikazuje, da sta v okviru davčnih prihodkov v letu 2005 davek od dohodka in dobička zavzela 24,5 odstotni delež glede na celotne davčne prihodke.

Slika 1: Struktura davčnih prihodkov



Vir: Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2005, 2006, str. 8.

V spodnji tabeli lahko vidimo gibanje davčnih prihodkov in DDPO od leta 1992 do 2006. Pri tem lahko opazimo, da se je v obravnavanem obdobju odstotni delež DDPO gibal nekje med 2 in 9%, kar je relativno malo. Vendar pa je predvsem v lanskem letu opazen velik porast. Iz tabele je razvidno, da je DDPO v letu 2006 (predhodni podatki) dosegel največjo odstotno raven v skupnih davčnih prihodkih. V primerjavi s predhodnim letom je bil DDPO večji kar za 45%. Za takšno povečanje obstaja več razlogov, med glavnimi pa so po mojem mnenju povečanje števila registriranih pravnih oseb, ki so zavezane k plačilu tega davka, pa tudi določene spremembe zakonodaje (npr. spremembe glede predložitve obračunov davčnih odtegljajev).

Tabela 1: Absolutna vrednost vseh davčnih prihodkov in DDPO za obdobje 1992-2006, prikazana v mio SIT ter prikaz deleža DDPO v davčnih prihodkih za isto obdobje

LETO	DAVČNI PRIHODKI	DDPO	DELEŽ DDPO V DAVČNIH PRIHODKIH	VERIŽNI INDEKS	INDEKS LETO 1992=100
1992	210.831	5.943	2,82		100
1993	303.824	6.660	2,19	78	78
1994	409.301	14.994	3,66	167	130
1995	499.986	12.941	2,59	71	92
1996	584.900	22.291	3,81	147	135
1997	675.227	33.562	4,97	130	176
1998	762.848	39.593	5,19	104	184
1999	895.055	42.177	4,71	91	167
2000	927.672	51.795	5,58	118	198
2001	1.039.585	68.775	6,62	118	235
2002	1.071.313	75.223	7,02	106	249
2003	1.281.821	107.394	8,38	119	297
2004	1.365.468	124.355	9,11	109	323
2005	1.464.868	142.401	9,72	107	345
2006 (predhodni podatki)	1.602.226	225.820	14,09	145	500

Vir: Spletna stran Ministrstva za finance Republike Slovenije, 2007.

Slovenija je DDPO uvedla v prvem delu davčne reforme s sprejetjem Zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO) in je začel veljati januarja 1991. Ker je bil zakon zaradi časovne stiske ob osamosvojitvi precej slabo definiran, se je vmes večkrat spreminjal, prva korenitejša sprememba pa ga je doletela 30. marca 2003, ko je bil sprejet nov zakon, imenovan ZDDPO-1.

Republika Slovenija je s tem zakonom v svoj pravni red prenesla tri pomembne evropske direktive. To so (ZDDPO-1, 2003, 1. člen):

1. Direktiva Sveta 90/434/EGS o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic,
2. Direktiva sveta 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic in
3. Direktiva sveta 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčevanje plačil obresti in licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic.

Novi zakon je glede na starega vseboval kar nekaj sprememb (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 6):

- podrobneje in širše je definiral davčne zavezance,
- pojavljajo se razlike v obsegu davčne obveznosti rezidentov in nerezidentov Republike Slovenije,
- dopušča izbiro davčnega obdobja,
- na novo definira povezane osebe,
- podrobneje definira pogoje za obdavčitev v skupini,
- odpravlja dvojno obdavčevanje dohodkov rezidenta iz virov zunaj Slovenije,
- podrobneje ureja davčno obravnavo transfernih cen,
- zmanjša se krog subjektov, ki niso zavezani k plačilu davka,
- spremembe pri amortizaciji in nekaterih olajšavah in drugo.

26. oktobra 2006 je bil sprejet nov zakon (ZDDPO-2), ki se je pričel uporabljati 1. januarja 2007. Ta se od svojega predhodnika bistveno ne razlikuje, manjše spremembe so vidne npr. v davčnih stopnjah itd., kar pa je bolje razloženo v nadaljnjih podpoglavjih.

3.2. Davčni izkazi

Vse gospodarske družbe, ki so davčne zavezanke, ne glede na to, ali imajo poslovno leto enako koledarskemu ali ne, in osebne družbe, banke, hranilnice in zavarovalnice, morajo za davčne namene do konca marca predložiti izkaz stanja (bilanco stanja), izkaz poslovnega izida ter izkaz uporabe dobička in poravnave izgube, sestavljene za poslovne namene. Priložiti pa morajo tudi potrdilo o plačanem davku od prihodkov, pridobljenih z udeležbo pri dobičku. Davek je torej treba plačati od davčne osnove, ugotovljene v davčnem izkazu (Turk et al., 2004, str. 726).

Osnovna naloga davčnega izkaza je ugotoviti davek, ki ga mora organizacija plačati od poslovnega izida ali premoženja. Z davčnim izkazom pa lahko davčni zavezanec tudi uresničuje svojo davčno politiko. Glavna razlika med davčnimi in poslovnimi izkazi je, da davčni izkazi temeljijo na pravnih podlagah za opredeljevanje davkov, poslovni izkazi pa na podjetniško-poslovni zakonodaji (Turk et al., 2004, str. 526). V istem viru zasledimo tudi delitev davčnih izkazov na:

- redne, ki izkazujejo poslovni izid kot podlago za obdavčitev ali druge gospodarske kategorije, ki so premet obdavčitve in
- izredne ali posebne, ki se sestavljajo zaradi spremembe davčne obveznosti ali načina ugotavljanja dobička, zaradi spremembe pravne oblike organizacije, sanacije ali likvidacije.

Davčni izkazi (bilance) so lahko povezani s poslovnimi bilancami in sicer (Kokotec-Novak, 1996, str. 110):

- davčna bilanca je sestavljena neodvisno od poslovne bilance,
- poslovna bilanca je hkrati davčna bilanca,
- poslovna bilanca je podlaga za davčno bilanco, vendar davčni predpisi določajo, kako je potrebno poslovno bilanco preurediti v davčno.

Poslovni in davčni izkazi v različnih državah različno vplivajo drug na drugega in so tudi medsebojno različno povezani. Še posebej v kontinentalni Evropi sta poslovni in davčni izkaz tesno povezana. Tudi v Sloveniji sta poslovni in davčni izkaz močno povezana, saj z davčnim izkazom razumemo tistega, ki ga organizacija izoblikuje na podlagi zakona o davku od dohodka pravnih oseb.

Slovenski računovodski standardi (SRS) določajo, da izkazi uspeha, ki so predpisani v SRS 25, ne veljajo za davčne namene. Vendar pa nam analiza davčne bilance in bilance za poslovne potrebe, ki je predpisana s SRS pokaže, da predstavlja poslovna bilanca podlago za davčno bilanco, ki jo je potrebno preurediti v skladu z davčnimi predpisi (Kavčič, 1997, str. 147).

3.3. Davčni zavezanci in davčna stopnja

ZDDPO-2 predpisuje obveznost plačevanja davka pravnim osebam domačega in tujega prava. Posebej je navedena tudi družba oziroma združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava, po tujem pravu, ki nima pravne osebnosti in ni zavezanec za dohodnino. Zavezanci za davek pa niso Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti.

Rezidenti so zavezani za davek od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije. Da je rezident zavezanec, mora bodisi imeti sedež v

Sloveniji, bodisi imeti kraj dejanskega delovanja v Sloveniji. V primeru, da ne izpolnjuje nobenega izmed teh pogojev, se obravnava kot nerezident Slovenije.

Nerezidenti so obdavčeni glede na teritorialno načelo. To pomeni, da so zavezani za davek od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Zakon podrobneje navaja, v katerih primerih se smatra, da so dohodki nastali v Sloveniji, posebej pa tudi določa, kateri izmed teh dohodkov je obdavčen z davčnim odtegljajem. ZDDPO-2 se od ZDDPO-1 na tem področju razlikuje tudi v tem, da se kot dohodek, ki ima vir v Sloveniji, upoštevajo tudi dohodki od storitev vseh vrst, plačanih osebam, ki imajo sedež poslovanja v državah, s stopnjo obdavčitve dobička, nižje od 12,5%, pri tem pa to niso članice EU.

ZDDPO-2 določa, da so zavezanci, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti, oproščeni plačila davka. To so: zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice in reprezentativni sindikati. Vendar pa ta določba velja le v primeru nepridobitne dejavnosti. Kadar opravljajo pridobitno dejavnost, so ti zavezanci dolžni plačati davek od dohodkov te dejavnosti. Ločnico med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo določi minister za finance. Pri vsem tem pa je izjema pravna oseba, ki je ustanovljena za zagotavljanje obveznih rezerv nafte in njenih derivatov.

Davčno leto je običajno enako koledarskemu letu, vendar pa ima zavezanec možnost, da lahko kot davčno obdobje izbere tudi poslovno leto, ki se razlikuje od koledarskega leta. Zavezanec mora o tej izbiri obvestiti davčni organ, njegova izbira obdobja pa se ne sme spremeniti vsaj tri leta.

Davek se plačuje po stopnji 20 odstotkov od davčne osnove.

Zakon pa opredeljuje tudi posebno, nič odstopno davčno stopnjo. Ta pod zakonsko določenimi pogoji velja za investicijske in pokojninske sklade ter zavarovalnice, poleg teh pa z letošnjim letom začne to veljati tudi za družbe tveganega kapitala¹.

3.4. Davčna osnova za odmero DDPO

Osnova za davek rezidenta in nerezidenta za dejavnost, ki jo opravlja v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, je po 12. členu ZDDPO-2 določena kot dobiček, izkazan kot presežek prihodkov nad odhodki, določenimi s tem zakonom. Večinoma se za ugotavljanje dobička priznavajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oz. letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida. Le-to prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid na podlagi zakona in v skladu z veljavnimi računovodskimi standardi.

¹ Te družbe plačujejo od dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala v skladu z zakonom, ki ureja družbe tveganega kapitala, davek po stopnji 0% od davčne osnove, če sestavijo ločeni obračun samo za ta del dejavnosti.

ZDDPO-2 dodatno določa tudi ugotavljanje dobička poslovne enote nerezidenta v Sloveniji. Poslovni enoti se pripiše tisti dobiček, za katerega bi se pričakovalo, da bi ga ta enota imela, če bi bila samostojni zavezanec. Pri tem pa se poslovni enoti pripišejo tudi stroški, ki nastanejo za namene te poslovne enote v Sloveniji ali izven nje.

V zakonu pa je tudi splošno določena odprava dvojne obdavčitve in manj kakor enkratne obdavčitve. Prihodki in odhodki, ki so bili bodisi v tekočem bodisi v preteklih davčnih obdobjih že vključeni v davčno osnovo, se v tekočem oziroma prihodnjem obdobju v davčno osnovo več ne vključujejo. Enako velja tudi za zniževanje davčne osnove. Glede na to, da gre za prihodke in odhodke iz več davčnih obdobj, mora zavezanec zagotavljati in hraniti podatke o prihodkih in odhodkih, ki so zniževali davčno osnovo oziroma so bili vanjo vključeni.

3.4.1. Prevrednotenje

Pri določanju prihodkov in odhodkov za ugotavljanje davčne osnove se v največji možni meri sledi prihodkom in odhodkom, ki so prikazani v poslovni bilanci (Davčni bilten, 2006, str. 34):

- po novem zakonu prevrednotenja sredstev na nižje vrednosti znižujejo davčno osnovo v obračunanem znesku, oz. ko se evidentirajo. Omejitve pri priznavanju odhodkov se pojavljajo le pri poslovnih terjatvah in finančnih naložbah. Slabitve ostalih sredstev, kot so npr. osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva – zaloge, se kot odhodek priznajo v obračunani višini, če je le-ta obračunana v skladu s SRS oz. MSRP.
- za finančne naložbe oz. finančne instrumente, ki jih imajo zavezanci v posesti za trgovanje (merijo se po pošteni vrednosti preko poslovnega izida), je določeno, da se odhodki iz naslova prevrednotenja priznajo v obračunani višini.
- odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabilitve dobrega imena se priznajo v obračunanem znesku, vendar največ v višini, ki ustreza 20% začetno izkazane vrednosti dobrega imena. Če se znesek preseže, se le-ta prizna kot odhodek v naslednjih davčnih obdobjih.

3.4.2. Ugotavljanje davčnih prihodkov

SRS opredeljujejo prihodke kot povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev ali zmanjšanj dolgov. Prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala. Glede na to, kako so izkazani v izkazu poslovnega izida, jih delimo na:

- poslovne prihodke (to so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki, kot so npr. subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni prihodki),
- finančne prihodke (to so prihodki od naložbenja in se pojavljajo predvsem v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami, pa tudi v zvezi s terjatvami),
- izredne prihodke (to so prihodki, ki so sestavljeni iz neobičajnih postavk, ki v obravnavanem obračunskem obdobju povečujejo izid rednega delovanja).

Glede na davčni vidik lahko prihodke razdelimo na (Cestnik, 2006, str. 36):

- **prihodke, ki so v davčni obračun vključeni v dejansko nastalem znesku** – sem sodijo vsi prihodki, ki so dejansko nastali v davčnem obdobju in so obračunani na podlagi predpisov oziroma računovodskih standardov. Izkazani morajo biti v verodostojnih knjigovodskih listinah. Pogoj, da prihodki sodijo v to kategorijo, pa je tudi to, da ti prihodki niso bili ustvarjeni v poslovnih odnosih med zavezancem rezidentom in tujo pravno osebo, ki se po ZDDPO-2 šteje za povezano osebo zavezanca.
- **prihodke, ki so v davčni obračun vključeni v znesku, ki je višji od dejansko nastalega** – glede na 16. člen ZDDPO-2, ki obravnava ugotavljanje prihodkov pri povezanih osebah, se kot prihodki zavezanca upoštevajo transferne cene, vendar najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih storitev, ki bi se dosegle v enakih ali primerljivih okoliščinah na trgu med nepovezanimi osebami. V primeru, da davčni zavezanec povezanim osebam prodaja proizvode ali storitve po znatno nižji ceni od primerljive tržne cene, je torej dolžan povečati prihodke od takšne prodaje za razliko v ceni.
- **prihodke, ki jih v davčni obračun ne vključimo** – glede na 24. člen ZDDPO-2 se pri določanju davčne osnove zavezanca prejete dividende oziroma drugi deleži iz dobička, izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če so izpolnjeni naslednji pogoji: 1. izplačevalec je zavezanec za davek od dohodka pravnih oseb; 2. izplačevalec je za davčne namene rezident v državi članici EU ter se v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjeno z državo nečlanico EU, ne šteje kot rezident izven EU in je poleg tega zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčevanja; 3. izplačevalec je zavezanec za davek ter ni rezident države, poslovna enota pa ni v državi, v kateri je stopnja obdavčitve nižja od 12,5%. Ta določba se uporablja za prejemnika nerezidenta, če je njegova udeležba v kapitalu oziroma upravljanju osebe, ki deli dobiček, povezana z dejavnostmi, ki jih nerezident opravlja preko poslovne enote v Sloveniji. Na tem mestu bi omenila tudi izvzem dobičkov od odsvojitve lastniških deležev. Iz davčne osnove so v višini 50 odstotkov in pod določenimi pogoji (udeležba v kapitalu oz. v upravljanju v višini najmanj 8 odstotkov, v času najmanj 6 mesecev in če zavezanec v tem obdobju zaposluje vsaj eno osebo) izvzeti tudi dobički od odsvojitve lastniških deležev. V povezavi s tem so v pavšalnem znesku izvzeti tudi odhodki in sicer v višini 5% zneska v davčnem obračunu prejetih dobičkov, ki

so izvzeti iz davčne osnove. Izguba iz odsvojitve lastniških deležev se ne prizna v višini 50%. 25. člen ZDDPO-2 pa tudi določa, da se ob ustvarjenem dobičku iz odsvojitve lastniških deležev v družbi tveganega kapitala ta celotni dobiček izvzame iz davčne osnove. Dobiček, ki ga zavezanec ustvari z odsvojitvijo lastniških deležev oziroma delnic v bankah, v zameno za izdajo ali prenos lastnih lastniških deležev ali delnic druge družbe, se izvzame iz davčne osnove zavezanca. V primeru, da zavezanec prejme plačilo v denarju, pa se sorazmerni del dobička ali izgube, ki ustreza plačilu v denarju, vključi v davčno osnovo. Zavezanec mora v tem primeru ovrednotiti v zameno prejete lastniške deleže ali delnice po davčni vrednosti, ki so jo imeli v zamenjavi odsvojeni lastniški deleži ali delnice ob zamenjavi.

3.4.3. Ugotavljanje davčnih odhodkov

Odhodki so v SRS 17 opredeljeni kot zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev ali povečanj dolgov. Preko poslovnega izida na koncu obračunskega obdobja posredno vplivajo na velikost celotnega kapitala. Podobno kot prihodke, tudi odhodke razvrščamo na poslovne odhodke, finančne odhodke ter izredne odhodke.

Z davčnega vidika lahko odhodke razvrstimo v tri skupine (Cestnik, 2006, str. 37):

- **odhodki, ki so davčno priznani** – za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po ZDDPO-2. Takšni odhodki so izkazani v davčnem izkazu v celotnem znesku in sicer ob pogoju, da so dejansko nastali v davčnem obdobju in da so obračunani na podlagi računovodskih standardov in drugih pravilnikov ter izkazani v verodostojnih knjigovodskih listinah.
- **nepriznani odhodki** – v to kategorijo sodijo odhodki, za katere velja, da niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti oziroma niso neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov. Nepriznane odhodke podrobneje določa 30. člen ZDDPO-2. Sem sodijo npr. dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička, odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let, stroški, ki se nanašajo na privatno življenje (zabava, oddih, šport, rekreacija), stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev, kazni, donacije, podkupnine itd.
- **delno priznani odhodki** – sem sodijo odhodki, ki so priznani v omejenih zneskih oziroma se priznajo pod določenimi pogoji. Kot odhodki se v višini 50% priznajo stroški reprezentance (pogostitev, zabava in darila ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji) ter stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora. Rezervacije, ki so v zakonu posebej naštet, se priznajo v znesku, ki ustreza 50% oblikovanih rezervacij. Amortizacija se kot odhodek prizna v obračunani višini z uporabo metode enakomerne časovnega amortiziranja, razen če bo obračunana po višjih

stopnjah, kakor so določene v zakonu. V tem primeru se bo višje obračunana amortizacija kot odhodek priznala v poznejših davčnih obdobjih.² Plače in nadomestila plač se kot odhodek priznavajo v obračunanem znesku v skladu s kolektivnimi pogodbami oziroma pogodbami o zaposlitvi. Odhodki iz prevrednotenja zaradi slabitve dobrega imena se priznajo v obračunanem znesku, vendar največ v višini 20% začetno izkazane vrednosti dobrega imena. ZDDPO-2 natančneje opisuje tudi primere odhodkov zaradi odpisa terjatev, obresti med povezanimi osebami ter prevrednotenja finančnih naložb.³

V primeru presežka odhodkov nad prihodki pride do davčne izgube. Zavezanec jo v davčnem obdobju lahko pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, če zakon ne določa drugače. Nepokrite davčne izgube se lahko časovno neomejeno prenašajo v naslednja davčna obdobja (pred tem je veljala 7-letna omejitev), vendar le pod pogojem, da v davčnem obdobju ni nastala sprememba lastništva delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic za več kakor 50%. Pri tem veljata še dodatna dva pogoja in sicer:

- zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ali po njej ne opravlja dejavnosti ali
- dve leti pred spremembo lastništva ali po njej bistveno spremeni dejavnost (izjema je sanacija poslovanja ali sprememba dejavnosti zaradi ohranjanja delovnih mest).

3.4.4. Zmanjšanje davčne osnove

Davčne olajšave pomenijo znižanje davčne osnove za določen znesek oziroma odstotek od določene osnove, toda največ do višine tekoče ugotovljene davčne osnove.

1. olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj

Zavezanec lahko v davčnem obračunu uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 20% zneska vlaganj v raziskave in razvoj. Za vlaganja se štejejo notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca, vključno z nakupom raziskovalne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju te dejavnosti zavezanca. Sem sodi tudi nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo druge osebe. Zavezanci, ki opravljajo dejavnost na manj razvitih področjih države, je olajšava v višini 30 oziroma 40% zneska vlaganj v raziskave in razvoj. V primeru, da se vlaganja nepovratno financirajo iz sredstev proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, zavezanec olajšave ne more uveljavljati.

2. olajšava za zaposlovanje invalidov

² Novost na tem področju so nekoliko spremenjene amortizacijske stopnje – gradbeni objekti, vključno z naložbenimi nepremičninami -3%, deli gradbenih objektov – 6%, oprema, vozila, mehanizacija – 20%, deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti – 33,3%, računalniška, strojna in programska oprema – 50%, večletni nasadi – 10%, osnovna čreda – 20% in druga vlaganja – 10%.

³ 19. do 22. člen

Zavezanec, ki zaposluje invalida, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50% plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove. Če zavezanec zaposluje invalidno osebo s 100% telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70% plač te osebe.

3. olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju

Zavezanec, ki sprejme vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela strokovnem izobraževanju, ima pravico uveljavljati znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, toda največ v višini 20% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja prakse posamezne osebe v strokovnem izobraževanju.

4. olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Pravna oseba, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in ob tem izpolnjuje zakonsko predpisane pogoje, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev. Olajšava se prizna največ v višini 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca in ne več kot 2.390 evrov letno.

5. olajšava za donacije

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za razne donacije (za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene) do zneska, ki ustreza 0,3% obdavčenega prihodka davčnega obdobja (ZDDPO-2, 2006, 59. člen). Poleg tega je z novim zakonom dodana še nova olajšava v višini do 0,2% obdavčenega prihodka, za znesek izplačil za kulturne namene in za takšna izplačila prostovoljnim društvom, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu za te namene, če so ta društva rezidenti Slovenije ali rezidenti držav članic EU (razen izplačil poslovnim enotam rezidentov države članice EU, ki so izven države članice EU).

Donacije političnim strankam se upoštevajo največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu.

6. odprava dvojnega obdavčenja

Rezidenti lahko od obveznosti za plačilo davka po davčnem obračunu za posamezno davčno obdobje odštejejo znesek (ki je enak davku), ki so ga plačali od dohodkov iz virov izven Slovenije na dohodek iz virov izven Slovenije, ki je vključen v njihovo davčno osnovo. Rezident lahko uveljavlja vračilo tujega davka na tuji dohodek, ki je bil vključen v njegovo davčno osnovo v predhodnih davčnih obdobjih.

3.5. Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami

Pri ugotavljanju prihodkov (odhodkov) zavezanca se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar prihodki najmanj (največ) do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah dosežejo na trgu med nepovezanimi osebami (ZDDPO-2, 2006, 16. člen).

Povezani osebi morata pri medsebojnem poslovanju upoštevati primerljive tržne cene. Za določitev le-teh, pa lahko uporabijo (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 36):

- katerokoli od spodaj naštetih petih metod,
- kakršnokoli kombinacijo naštetih petih metod.

Metode so naslednje:

1. *metoda primerljivih prostih cen*: kadar na trgu obstaja primerljiva situacija, bodisi znotraj (prodaja blaga oz. storitev povezanim ali nepovezanim osebam) bodisi zunaj podjetja (primerljiva situacija med dvema nepovezanimi osebama, ki si med seboj prodajata enako ali primerljivo blago oz. storitev);

2. *metoda preprodajnih cen*: primerja se relativna velikost prodajne marže – razlika v ceni;

3. *metoda dodatka na stroške*: primerja se relativno velikost v odstotkih, in sicer velikost dodatka na stroške;

4. *metoda porazdelitve dobička*: osnova za uporabo je seštevek dobička obeh povezanih podjetij, ki se nato na podlagi določenih ponderjev razdeli med obe podjetji;

5. *metoda stopnje čistega dobička*: po tej metodi podjetje najprej določi stopnjo čistega dobička, ki jo želi doseči. Ta se določi glede na podatke konkurenčnih podjetij, panoge itd.

»Zavezanca rezidenta sta povezani osebi, če sta povezani v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima en rezident posredno ali neposredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oz. glasovalnih pravic v drugem rezidentu ali obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami« (ZDDPO-2, 2006, 17. člen).

Za povezani osebi pa se štejeta tudi rezidenta v primeru, če imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani v dveh rezidentih neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila deležev (delnic, glasovalnih pravic) ali pa ju obvladujejo zgoraj omenjene pogodbe.

Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov iz poslov med dvema rezidentoma povezanima osebama, pa tudi pri obračunavanju obresti med povezanima osebama rezidentoma se bo le v situacijah, ko bo imel en rezident ugodnejši davčni položaj kakor drugi, povečala davčna osnova. Ugodnejši davčni položaj bo vnaprej znan in sicer ko eden od rezidentov izkaže nepokrito izgubo iz preteklih let, plača davek po 0% stopnji ali po stopnji, ki je nižja od splošne ali pa je oproščen plačevanja davka. Zavezanec se lahko tudi odloči, da bo namesto ob odobritvi posojila priznalo obrestno mero upošteval ob obračunu obresti (Davčni bilten 11, 2006, str. 35).

3.6. Obdavčitev pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah

Pri združitvah in delitvah mora zavezanec v davčnem obračunu razkriti skrite rezerve, ki se nanašajo na preostalo oziroma preneseno premoženje ter jih vključiti v davčno osnovo. Skrite rezerve predstavljajo razliko med pošteno vrednostjo in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti po stanju na dan sestave davčnega obračuna. Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče prodati ali zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali zanj zamenjati podeljeni kapitalski instrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta stranki medsebojno neodvisni in enakopravni (ZDDPO-2, 2006, 38. člen).

Davčna vrednost je v istem členu definirana kot znesek, ki se prisodi sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka.

Pri statusnih preoblikovanjih se ob izpolnjevanju določenih pogojev, kot so npr. nevtralnost pri obdavčitvi pri združitvi ali delitvi, ugodnosti priznavajo le na podlagi priglasitve davčnemu organu. Dovoljenje davčnega organa, ki ga predpisuje veljavni zakon ne bo več potrebno. Na podlagi priglasitve statusnega preoblikovanja bo davčni organ upravičenja lahko delno ali v celoti zavrnil le v primeru, da bo ugotovil, da je glavni namen oz. eden izmed glavnih namenov statusnega preoblikovanja izogibanje davčnim obveznostim (Davčni bilten 11, 2006, str. 36).

Davčni bilten pa tudi navaja, da upravičenja in obveznosti glede oprostitve davka v zvezi z dobički, priznavanja izgube, amortizacije in prevzema rezervacij, ki veljajo pri prenosu premoženja, smiselno veljajo tudi pri prenosu statutarnega sedeža evropske družbe in evropske zadruga iz Slovenije v državo članico, ki ni Slovenija in obratno.

3.7. Obračunavanje in plačevanje davka

Zavezanci sami izračunajo in plačajo davek. Od njihovih dohodkov se za dejavnost oziroma posle, ki jih opravljajo v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji med davčnim

obdobjem plačuje akontacija davka. Za plačano akontacijo davka se zavezancem po davčnem obračunu zmanjša obveznost za plačilo davka za posamezno davčno obdobje.

4. DAVČNA REVIZIJA

4.1. Vrste davčnih revizij

Obstaja več razvrstitev davčnih revizij. Med najpomembnejšimi so: splošne (redne), skrajšane in posebne davčne revizije (Koletnik, 2001, str. 299):

1. *splošne ali redne davčne revizije* – gre za rutinsko revizijo, saj jo izvaja davčni organ, ne da bi zato obstajal izredni ali posebni vzrok. Davčna služba jo uresničuje po načrtovanem vrstnem redu. Revizorjeva naloga je, da preizkusi davčno lojalnost davčnega zavezanca. Davčne službe običajno razvrstijo davčne zavezance v skupine (veliki, srednji in mali zavezanci) in takšna razvrstitev običajno vpliva na pogostost revizije (revizija je ponavadi pogostejša v velikih podjetjih).
2. *skrajšane revizije* – tovrstne revizije se opravljajo pri davčnih zavezancih, kjer ni potrebe po popolni redni reviziji. Revizor se omeji le na pomembnejše podlage za obdavčitev, oziroma davčne postavke. Skrajšane revizije so prisotne predvsem pri majhnih podjetjih in pri davčnih zavezancih, ki nimajo prihodkov iz podjetniške dejavnosti, imajo pa obsežne prihodke iz najemnin oziroma premoženja.
3. *posebne revizije* – nanašajo se na preizkušanje posameznih vrst davkov ali pomembnih davčnih nalog pri zavezancih. Sem sodijo npr. revizija davka na plače, revizija DDV, revizija davkov od prometa nepremičnin, pa tudi revizija davka od dohodka. Posebna davčna revizija se uporablja tudi tedaj, ko podjetje prvič uveljavlja davčne olajšave ali obstaja dvom o njihovi upravičenosti.

Čokelc (1997, str. 273) poleg navedene delitve loči tudi revizije določenih vsebin, formalno in materialno revizijo, neprekinjeno revizijo, revizijo vzorcev in revizijo z določenimi težišči, revizijo glede na smer, neposredno in posredno davčno revizijo ter revizijo poslovnih dogodkov in revizijo računovodstva.

4.2. Davčna revizija v Sloveniji

Glede na to, da je Slovenija relativno mlada država, tudi nima bogatih izkušenj pri organiziranju in delovanju davčnega sistema. Pri davčnem nadzoru smo zadržali kontrolno in inšpekcijsko obliko presojanja lojalnosti davčnih zavezancev. To pomeni, da *v Sloveniji ne govorimo o davčnih revizorjih*. Pri nas delujejo le gospodarski revizorji in državni revizorji

(Zakon o računskem sodišču) ter davčni kontrolorji in davčni inšpektorji (Koletnik, 2001, str. 323).

Naloge davčne službe opravlja Davčna uprava Republike Slovenije (DURS) kot organ v sestavi ministrstva, pristojnega za finance (Zakon o davčni službi, 2. člen). DURS opravlja naloge iz dejavnosti davčne službe, ki obsegajo pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev, opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, pa tudi preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov ter izterjavo denarnih terjatev države (ZDS-1, 2006, 3. člen).

Davčno upravo sestavljajo Generalni davčni urad (GDU) in davčni uradi. Le-ti so ustanovljeni za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela. Glede na obseg ima največ pristojnosti GDU, ki opravlja naslednje naloge (ZDS-1, 2006, 12. člen): organizira in usmerja delo službe, organizira in nadzira delo davčnih uradov, zagotavlja enotno izvajanje predpisov s področja obdavčenja 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, vzpostavi, organizira, vzdržuje in vodi davčni register, zbira, obdeluje, hrani, daje na razpolago in razkriva podatke s področja dela službe in drugo.

Naloge posameznega davčnega urada pa določa 13. člen ZDS-1. Te naloge so: opravlja odmero davkov in davčno izvršbo teh davkov, opravlja davčni nadzor in izvaja postopke davčne izvršbe, neposredno izvaja naloge davčnih preiskav, izvaja postopke davčne izvršbe denarnih terjatev države, izvaja vračila preveč plačanih davkov in pripadajočih obresti, sodeluje z drugimi inšpekcijskimi organi ter organi policije, daje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku in drugo.

Za opravljanje nalog davčne službe ima DURS zaposlene pooblašcene osebe v okviru nalog določenega delovnega mesta. To sta davčni inšpektor in davčni izterjevalec. Inšpektorji opravljajo davčni inšpekcijski nadzor, preprečujejo in odkrivajo davčne prekrške in druga kazniva dejanja ter odločajo v davčnem postopku. Izterjevalci izvajajo postopke davčne izvršbe.

Kot je že rečeno, v Sloveniji nimamo davčnega revidiranja. Revidiranje je vedno povezano z materialnim in miselnim obnavljanjem pri predmetu nadziranja. Tako se revidiranje loči od inšpiciranja predvsem po tem, da se davčni revizor ne zadovolji z ugotovitvijo, da kako dejanje ni pravilno, pač pa bo poskušal obnoviti celoten potek procesa, ki je privedel do končne nepravilnosti ter presoditi poslovanje v vseh njegovih stopnjah (Čokelc, 1997, str. 272).

4.3. Davčne revizijske metode

Davčne revizijske metode lahko razvrstimo v primerjalno-preizkuševalne metode, ocenjevalne metode ter metode izračuna dobička pri različnih bilančnih vrednostih. Pri revidiranju DDPO se najpogosteje uporabljata prvi dve. Primerjalno-preizkuševalne metode se uporabljajo pri revizijah manjših in srednjih podjetij. Obstaja več vrst teh metod, najpomembnejši kriteriji pri izbiri pa so panoga, vrsta in obseg razpoložljive dokumentacije, preizkuševalni cilji ter možnosti davčnega zavezanca za zmanjšanje davčnih osnov. V spodnjih alinejah so povzete bistvene značilnosti najbolj relevantnih primerjalno-preizkuševalnih metod (Čokelc, 1997, str. 276-281):

1. **Metoda vzorcev:** pri tej metodi se ne revidirajo vsi poslovni dogodki, pač pa se revidirajo le vzorci, ki so odvisni od postavljenih revizijskih ciljev. Vzorec lahko izberemo naključno. Obstaja neomejen naključni izbor ali sistematični naključni izbor, kjer se upoštevajo določeni razvrstilni kriteriji (npr. črke, številke). Le-ta je pogosto uporabljen pri računalniško podprtih postopkih in izračunih. Vzorec lahko izberemo tudi zavestno, vendar takšna izbira ni nevtralna, saj je odvisna od individualnih informacij in je usmerjena k določeni revizijski vsebini, področju ali cilju. Kljub temu je ta metoda pogosto uporabljena. Vzorec pa je lahko izbran tudi glede na metodo matematično-statističnega izbora. Glavna predpostavka te metode je vsota celotnega izbora, ki mora veljati kot matematično reprezentativna. Točnost postopka je možna le tedaj, kadar je celota zelo velika. Na osnovi ugotovitev o vzorcu se izsledki prenesejo na celoto.
2. **Metoda medpodjetniških primerjav:** sodi med najpomembnejše primerjalno-preizkuševalne metode. Pri tej metodi se podatki podjetja primerjajo s podatki drugih podjetij oz. s povprečnimi izkustvenimi vrednostmi. Na osnovi medpodjetniških primerjav so možni zaključki o premoženjskem, finančnem in poslovno-izidnem položaju, ki so lahko pomembni tudi z davčnega vidika. Medpodjetniške primerjave se lahko opravijo s primerjavo s podobnim oz. primerljivim podjetjem ali s primerjavo s smerno vrednostjo. Prva primerjava izhaja iz predpostavke, da se jo izvaja pri podjetjih iste panoge ali kadar so postavke primerljive. Pri tem mislimo predvsem na promet, primerjavo blaga, število zaposlenih itd. Primerjava s panožnimi kazalniki se praviloma uporablja zgolj za ugotavljanje odmikov oziroma področij, ki jim je potrebno posvetiti večjo pozornost (npr. kazalniki obračanja zalog, ki omogočajo primerjavo prihodkov in stanja zalog).
Primerjava s smernimi vrednostmi se opravi med podjetniškimi in smernimi vrednostmi. Le-te določi davčni organ na podlagi preteklih izkušenj in so pogosto definirane kot odstotni indeksi. Smerne vrednosti izhajajo iz množice posameznih poslovnih izidov in stanj, ki so jih revizorji ugotovili pri preteklih davčnih revizijah. Izračunavajo se ločeno po panogah. Pravno niso zavezujoče, vendar pa so priznано sredstvo primerjanja in ocenjevanja davčnih postavk.

3. **Metoda notranjih podjetniških primerjav:** ta metoda se najpogosteje uporablja v manjših in srednjih podjetjih. Med seboj se primerjajo prihodki, odhodki, poslovni izidi in druge postavke različnih časovnih obdobj. Revizorji si s tem določijo pomembnejše točke revizije. Problem te metode pa je v tem, da težko ugotovimo napake, če se pojavljajo stalno v daljšem obdobju.
4. **Metoda primerjav čistega premoženja:** je najobsežnejša primerjalna metoda, s katero se ugotavljajo obdavčljivi dohodki pravne osebe. Po tej metodi je povečanje čistega premoženja podjetja možno le iz obdavčljivih ali neobdavčljivih dobičkov oz. enkratnih povečanj (darila). Metoda primerjav čistega premoženja se uporablja predvsem tam, kjer obstajajo očitne pomanjkljivosti pri evidentiranju poslovnih dogodkov in pri preverjanju pravnih podlag. Če se s to metodo ugotovi nepojasnjeno povečanje čistega premoženja, lahko sklepamo, da so obstajali tudi drugi nepojasneni denarni in premoženjski tokovi.
5. **Metoda denarnih tokov:** podobna je metodi primerjav čistega premoženja, le da se omejuje na prejeme, izdatke in stanje denarnih sredstev. Uporablja se v podjetjih z enostavnim knjigovodstvom, kjer ni ločitve denarnih sredstev dejavnosti in osebne porabe ter pri računskem izravnavanju prejemkov in izdatkov.

68. člen Zakona o davčnem postopku določa, da lahko davčni organ oceni davčno osnovo in sam odmeri davek v naslednjih primerih:

- če zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi ali ne predloži obračuna davka davčnemu uradu oz. jih predloži brez potrebnih podatkov za ugotovitev davčne obveznosti;
- če ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma obračuna davka na neresničnih ali nepravilnih podatkih;
- če ugotovi, da napovedani prihodki oz. prihodki, izkazani v davčnem obračunu niso sorazmerni napovedanim odhodkom, razen če davčni zavezanec navede upravičene razloge;
- če davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi ali pa so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če te kažejo bistvene formalne pomanjkljivosti, ki upravičujejo dvom o njihovi vsebinski pravilnosti;
- če delodajalec ne predloži podatkov o davčnem odtegljaju od dohodkov iz zaposlitve.

V primeru, da davčni organ pozna del prihodkov ali odhodkov, se davčna osnova lahko določi na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih zbere v ugotovitvenem postopku. Ti podatki so npr. podatki o številu zaposlenih, izplačanih plačah in drugih dohodkih iz zaposlitve, prihodkih in odhodkih, opravljenih dobavah, nabavah in storitvah, vrednosti premoženja, proizvodnih kapacitetah oz. opremljenosti ter lokaciji poslovnih prostorov.

Davčni organ se pri oceni davčne osnove lahko opre tudi na podatke pri zavezancih, ki so v istem davčnem obdobju in podobnih okoliščinah opravljali enako ali podobno dejavnost oziroma dosegali primerljive vrste dohodkov. Davčna osnova, ki je določena s takšno oceno se lahko tudi zniža, če davčni zavezanec dokaže, da je osnova nižja.

4.4. Tehnike pri davčnem revidiranju

Davčni revizorji imajo na voljo številne tehnike revidiranja. Pri vsaki reviziji izberejo eno ali več tehnik in sicer glede na dejavnost, velikost podjetja ter organizacijsko raven računovodstva. Tehnike se razlikujejo glede na (Koletnik, 2001, str. 352-365):

1. **smer revidiranja:** ločimo progresivno (napredujočo) in retrogradno (nazadujočo) revizijo. Davčni revizor se lahko odloči tudi za kombinacijo obeh smeri. Kadar se revizor odloči za retrogradno smer, tedaj prične z revidiranjem davčnih izkazov, nadaljuje s preizkušanjem zapisanih dogodkov v poslovne knjige in izvernih zapisov dogodkov na poslovne in druge listine ter zaključi revidiranje s preizkušanjem resničnosti in poštenosti davčnih izkazov. Pri progresivni smeri je postopek ravno obraten, saj se revidiranje uresničuje od poslovnih dogodkov, listin in knjig do davčnih izkazov;
2. **izvirnost spoznavnih podlag:** ločimo neposredno in posredno revizijo. Pri neposredni tehniki revidiranja se revizijo uresničuje ob pomoči knjigovodskih listin in drugih dokazil o poslovnih dogodkih in stanjih, medtem ko se pri posrednem revidiranju ocenjuje davčno pomembna dejstva ob pomoči posrednih podatkov (npr. medpodjetniške in časovne primerjave itd.). Največ posrednih podatkov dobi revizor od bank, poslovnih združb in drugih;
3. **obseg preiskovanja:** ločimo popolno in vzorčno revizijo ter revizijo z določenimi cilji. Pri popolni reviziji revidiramo vse poslovne dogodke in stanja, zato zahteva tudi veliko časa in stroškov. Uporablja se le pri malih podjetjih. Pri vzorčni reviziji ne revidiramo vseh poslovnih dogodkov, temveč le nekatere. Ti so določeni z vzorcem (statistično in nestatistično vzorčenje). Tako dobljene ugotovitve lahko posplošimo na celotno poslovanje oz. celotni izračun davčne osnove. V praksi je najbolj pogosto revidiranje določenih težišč (ciljev). Na nek način gre za vzorčno revidiranje, razlika pa je v tem, da preiskovalno področje in cilj revidiranja izberemo na podlagi izkušenj in pridobljenih informacij;
4. **obliko in vsebino:** ločimo formalno in vsebinsko revizijo. Pri formalni reviziji se preizkuša skladnost evidentiranja poslovnih dogodkov in stanj in sestavitev davčnih izkazov glede na davčne predpise. Pri tem ne dajemo prednosti velikosti davčnih

obveznosti. Za razliko od formalne pa se pri vsebinski reviziji preizkuša ravno pomembnost izkazanih dogodkov in stanj za velikost davčne obveznosti. Vsebinska revizija ima podobne značilnosti kot gospodarska revizija, saj preizkuša pomembna dejstva za davčno obveznost, medtem ko je formalna revizija zgolj naknadna davčna kontrola. Dandanes se sicer revidira s formalnega in vsebinskega vidika, vendar pa je poudarek na vsebini in manj na obliki;

5. **način preiskovanja:** ločimo revizijo poslovnih dogodkov in revizijo računovodstva. Pri prvem preizkušamo bodisi vse bodisi le izbrane poslovne dogodke, od katerih je odvisna vrsta, velikost in dinamika davčnih obveznosti. Pri revidiranju računovodstva pa ne preizkušamo poslovnih dogodkov, pač pa postopke pri obravnavanju podatkov, ki zagotavljajo popolnost in točnost poslovnih knjig in posledično tudi davčnih izkazov in poročil. Ta oblika je bolj primerna za velike davčne zavezanke;
6. **izbira spoznavnih podlag:** ločimo revizijo s časovno in podjetniško primerjavo. S časovno primerjavo revizorji v proučevanem podjetju za več let primerjajo in ocenjujejo posamezne postavke v bilanci stanja in izkazu uspeha. Primerjava revizorju nudi izhodiščno znanje o razmerah v podjetju ter na podlagi tega pove, katere postavke je treba bližje proučevati. Metoda časovne primerjave je prisotna predvsem pri revidiranju manjših in srednjih podjetij. Najpogosteje pa je v uporabi t.i. zunanja preizkusna tehnika, pri kateri revizor s pomočjo podatkov iz računovodskih izkazov opravi medpodjetniško primerjavo. Pri tem primerja in ocenjuje podatke podjetja z drugimi podjetji v panogi ali pa tudi z zgledebnim podjetjem. Seveda primerjalni podatki niso tako kakovostni, kot pri notranji preizkusi (časovni) metodi, nam pa dobro sporočajo odmike od velikosti primerjanih podjetij;
7. **davčne kategorije:** sem sodi preizkušanje izbranih davčnih kategorij. Za to se uporabijo posebne preizkusne tehnike. S pomočjo računskih postopkov se npr. oceni vrednost prodanega blaga, obseg denarnega prometa ali celotnega premoženja.

4.5. Potek davčne revizije

Temeljna pravila o davčnem revidiranju v Sloveniji najdemo v zakonu o davčni službi, ki opravlja tudi nadzor nad davčnimi zavezanec. Kot je že omenjeno v prejšnjem poglavju, davčni nadzor opravljajo davčni kontrolorji in davčni inšpektorji.

Davčno kontrolo opravljajo kontrolorji tako, da preverjajo pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi in davčnih obračunov, obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov. Kontrola praviloma poteka v prostorih davčnega organa, izvaja pa jo kontrolor na podlagi primerjave podatkov v obračunih, podatki z drugih virov, ki so znani davčnemu organu in s podatki, ki so razvidni iz poslovnih knjig in

drugih evidenc, ki jih morajo davčni zavezanci na podlagi pisnega sklepa o nadzoru posredovati DURS-u v skladu z ZDavP-2.

Davčni inšpekcijski nadzor opravlja davčni inšpektor. Zajema preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, kontrolo zakonitosti poslovanja davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom (Cestnik, 2006, str. 10). Inšpekcijski nadzor se praviloma opravlja v prostorih davčnega zavezanca, ki lahko nadzoru tudi prisostvuje.

4.5.1. Načrtovanje revizije

Mednarodni revizijski standard (MSR 300) določa, da mora revizor načrtovati svoje delo, da bo revizija opravljena učinkovito in uspešno.

»Revizijo je potrebno načrtovati in izvajati tako, da se zadovolji zahtevam po uspešni reviziji s proučitvijo vseh navodil, učinkoviti reviziji z osredotočenjem revizijskih postopkov na področja z visoko stopnjo tveganja in pomembnosti ter z integriranim pristopom, kvalitetni kontroli z dogovorjenim okvirom dela celotne revizijske skupine in doslednosti pri izvajanju z dokumentirano metodologijo« (Vidovič, 1997, str. 263).

Načrtovanje revizije vključuje urejanje celotne revizijske strategije za posel in razvijanje revizijskega načrta, da bi se zmanjšalo revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven. Ustrezno načrtovanje pomaga zagotoviti, da so ustrezno obravnavana pomembna področja revizije, da so pravočasno prepoznani možni problemi ter da je revizijski posel primerno organiziran in voden, saj je le na ta način lahko izveden na uspešen in učinkovit način (MSR 300).

Načrtovanje revizije je prva faza procesa davčnega revidiranja. V tej fazi revizor zbira, pregleduje ter ocenjuje spoznavne podlage in izdelava operativni načrt revidiranja.

4.5.1.1. Zbiranje gradiva

Davčno revidiranje se začne z zbiranjem gradiva in informacij, ki so dosegljive pri davčni upravi. Ob zbiranju in pregledovanju dokumentov si revizor pridobiva prva znanja, ki jih vnaša v poročilo o opravljeni reviziji. To so: obdobje revidiranja, davčni svetovalec, kapitalaska razmerja, pravna oblika podjetja in podobno.

Revizor dobiva informacije iz naslednjih virov (Koletnik, 2001, str. 371):

- davčne listine – to so listine o davčnem zavezancu, ki so na davčni upravi. Sem sodijo obračuni davka od prometa nepremičnin, listine o naložbah in drugo;

- nadzorna poročila o davčnem zavezancu – gre za informacije v davčnih spisih oziroma dokumentih, ki vsebujejo morebitna opažanja (opozorila, uradne zaznamke), ki usmerjajo revizorja k pomembnim področjem revidiranja;
- listine o morebitnih predhodnih revizijah – predstavljajo nadzor, ali so bile ugotovljene kritične točke prejšnjih revizij ustrezno odpravljene oz. spremljane;
- listine o davčno-pravnih zadevah in kaznovanju – sem sodijo odločitve sodišč (podane ovadbe, izrečene kazni), stališča in priporočila ministrstva za finance in davčne uprave. Listine pomagajo revizorju spoznavati pomembne davčne zadeve, ki jih je potrebno preizkusiti v revizijskem postopku;
- podatki o panogi, v kateri podjetje deluje – davčne uprave so pogosto organizirane tako, da obstajajo posebni oddelki, ki se ukvarjajo s panogami. Obstajajo torej tudi revizorji (inšpektorji) s posebnimi znanji o tej panogi. Če ta revizor ne sodeluje pri revidiranju, je dobro, da si davčni revizor priskrbi pomembna znanja o panogi.

4.5.1.2. Analiziranje gradiva

Revizor na podlagi zbranih dokumentov oceni razmere pri davčnem zavezancu. Z analizo zbranih podatkov se določijo težišča revidiranja. Vse zbrane listine namreč privedejo do ključnih točk oziroma šibkih mest davčnega zavezanca, pri katerih so možne izoginitve plačilu davkov. Na osnovi teh šibkih mest se sestavi načrt davčnega revidiranja (Čokelc, 1997, str. 275).

4.5.1.3. Spoznavanje podjetja

Davčni revizor oziroma inšpektor si mora najprej ustvariti jasno sliko o podjetju. Pri tem je pomembno, da spozna zlasti (Cestnik, 2006, str. 49):

- kakšen je odnos posloводства do obdavčenja,
- ali je posloводство kadarkoli v preteklosti poskusilo kršiti davčne predpise,
- kako se izvaja in kdo je odgovoren za kontrolo izvajanja predpisov,
- splošne probleme podjetja (težave pri prodaji, pomanjkanje kapitala, fluktuacija),
- kdo so povezane osebe in posli v povezavi z njimi,
- finančni položaj podjetja in drugo.

Davčni revizor (inšpektor) mora poleg podjetja samega zelo dobro poznati tudi organizacijo in ustroj računovodstva pri davčnem zavezancu. Seznaniti se mora z vrstami in načinom vodenja poslovnih knjig, s postopki za izkazovanje, združevanje, analiziranje, evidentiranje poslovnih dogodkov, s stroškovnimi mesti, metodo določanja transfernih cen in drugim. Zavezancem morajo revizorji postaviti tudi konkretna vprašanja v zvezi z DDPO (Cestnik, 2006, str. 50):

- ali so imeli težave pri izpolnjevanju obrazca DDPO – obračunski del kakšne večje težave,

- ali so evidence v zvezi z davčnim obračunom popolne, točne in vodene na način, da omogočajo učinkovito kontrolo le-teh,
- ali obstajajo posebni predpisi, povezani z dejavnostjo pravne osebe, ki bi utegnili imeti vpliv na davčno obveznost in drugo.

Pomembna faza tega področja pa je tudi proučevanje notranjih kontrol, ki podprejo revizorjevo mnenje o poštenosti poslovodskih uradnih trditev. Notranje kontrole zagotavljajo sprejemljivo zagotovitev o tem, da so (Vidovoč, 1997, str. 264):

- sredstva varovana pred izgubami zaradi nepooblaščenih pridobitev, uporabe ali prodaje,
- posli izvedeni v soglasju s pristojnimi organi ter z upoštevanjem veljavne zakonodaje in predpisov,
- posli pravilno evidentirani, obdelani in zbrani tako, da omogočijo pripravo osnovnih izkazov in ohranjanje vrednosti sredstev.

4.5.2. Izvedba revizije

Temeljni cilj davčne revizije je preveritev poslovnih dogodkov o pravilnem in pravočasnem obračunavanju in plačevanju davkov. Ker je poslovnih dogodkov zelo veliko, le-teh ni mogoče v celoti preveriti, zato se davčni revizor ponavadi usmeri samo v najpomembnejše vsebine in tiste, pri katerih predvideva, da so davčne postavke nepravilno izkazane (Čokelc, 1997, str 275).

Davčni inšpektorji (revizorji) posvečajo pri vsebinskem pregledu DDPO največ pozornosti naslednjim kategorijam (Koletnik, 2005, str. 50):

- 1) *večjim poslom ob koncu poslovnega leta, ki bistveno vplivajo na izkazani poslovni izid* (še posebej, če so bili opravljeni s povezanimi osebami). V tem primeru davčni revizor preveri obstoj posla, ceno in količino ter ali so bile obveznosti oz. terjatve iz tega posla dejansko plačane. Če so bile namreč terjatve oz. obveznosti v začetku naslednjega leta razveljavljene, to pomeni, da je šlo le za prelivanje dobička k pravnim osebami, ki lahko uveljavijo več davčnih olajšav;
- 2) *dolgo neporavnanim saldov terjatev (obveznosti)*. Tudi v tem primeru gre lahko za navidezne poslovne dogodke. Revizor se o tej kategoriji prepriča tako, da pridobi zunanjo potrditev saldov odprtih postavk od kupcev oz. dobaviteljev tega davčnega zavezanca. Ob tem pa hkrati preveri še obstoj zamudnih obresti – v kolikor le-te niso evidentirane, mora davčni zavezanec za znesek obračuna obresti povečati davčno osnovo;
- 3) *velikemu odstopanju posameznih bilančnih postavk glede na preteklo obdobje oz. plane*. To je lahko znak, da npr. niso evidentirani vsi prihodki bodisi da so stroški evidentirani previsoko;

- 4) *relativno visokim stroškom*, npr. stroški reklam, svetovalnih storitev, povračila stroškov službenih potovanj itd. še zlasti v primeru, če so pravne podlage njihovega nastanka nejasne in nepopolne (npr. nepopolni potni nalogi, manjkajoči elaborati...);
- 5) *izdatkom, ki imajo naravo investicij*. Revizor v tem primeru preverja, ali pravna oseba pravilno razmejuje vlaganja v osnovna sredstva in tekoče investicijsko vzdrževanje le-teh. Vlaganja v osnovna sredstva povečujejo nabavno vrednost osnovnega sredstva oz. dobo koristnosti. Za vloženi znesek se tako zmanjša do takrat obračunani amortizacijski popravek vrednosti. Izdatki za tekoče investicijsko vzdrževanje pa sodijo med stroške obdobja in so zaradi tega tudi davčno priznani;
- 6) *izdatkom, ki niso neposredno povezani s pridobivanjem prihodkov*. Sem sodijo npr. stroški šolnin, tečajev in seminarjev, ki pa so davčno priznani le, če je bilo to izobraževanje izvedeno za potrebe podjetja. Davčni zavezanec mora to dokazati s predložitvijo ustreznih dokumentov;
- 7) *uveljavljenim olajšavam*. Tukaj gre predvsem za kontrolo upravičenosti do zmanjšanja davčne osnove;
- 8) *nenavadno velikemu obsegu reklamacij in na podlagi teh priznanim dobropisom*. Če k dobropisom niso priloženi ustrezni dokumenti kot so npr. reklamacijski zapisnik, zapisnik o vračilu blaga itd., to pomeni, da listine niso popolne in jih revizor lahko opredeli kot neverodostojne ter jih v obračunu davka ne prizna;
- 9) *stroškom dela in drugim prejemkom*, še posebej, če so le-ti nesorazmerni s številom zaposlenih ali če njihov delež v prihodkih precej odstopa od povprečja panoge. V tem primeru obstaja sum, da plače in drugi prejemki niso v skladu s kolektivno pogodbo o zaposlitvi;
- 10) *neustreznemu izkazovanju posameznih ekonomskih kategorij zaradi odpisa terjatev*. Odhodek je davčno priznan, če revizor dobi od zavezanca za davek vsa dokazila, iz katerih je razvidno, da je zavezanec storil vse, da bi kupec poravnal svoj dolg;
- 11) *terjatvam in obveznostim med povezanimi osebami*. Pogosto se dogaja, da so izkazani prihodki prenizki, odhodki pa previsoki. Davčni revizor oz. inšpektor v tem primeru za razliko v ceni poveča oz. zmanjša osnovo oz. določene odhodke izvzame iz davčnega obračuna;
- 12) *statusnim spremembam pravne osebe in drugim dogodkom*, ki se po presoji davčnega revizorja zdijo neobičajni ali sporni.

Pred sestavo zapisnika mora biti z davčnim zavezancem opravljen sklepni razgovor, v katerem mora biti davčni zavezanec opozorjen na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčevanje, na pravne posledice ugotovitev in davčne učinke teh ugotovitev. V sklepnem pogovoru, pa tudi v zapisniku, naj ne bi bilo ugotovljenih navedb, o katerih zavezanec ni bil tekoče obveščan med samim postopkom. Za davčnega zavezanca je zato bistvenega pomena, kako učinkovito je sodeloval v postopku ter kako uspešno je zagovarjal in izpodbijal sporne ugotovitve davčnega revizorja (inšpektorja) med samim postopkom in pred izdajo zapisnika (Pust, 2006).

4.6. Poročilo o reviziji

S preizkušanjem kontrol in preverjanjem in preizkušanjem podatkov mora revizor zbrati dovolj ustreznih revizijskih dokazov, da lahko oblikuje mnenje o obravnavanih računovodskih informacijah. Davčni revizor sestavi poročilo oziroma zapisnik o ugotovitvah revizije. Ta zapisnik je sestavljen iz dveh delov (Čaplo, 2005, str. 74-75):

- uvoda, ki vsebuje splošne podatke, kot so: naziv in naslov davčnega organa, ki opravlja dejanje, predmet in obdobje davčnega inšpekcijskega nadzora, ime inšpektorja in njegova registrska številka službene izkaznice, ime zavezanca za davek in njegovega zakonitega zastopnika oz. pooblaščenca, kraj, datum in uro začetka davčne revizije, osebo za dajanje podatkov v davčnem nadzoru, kje in v katerih dneh se je davčna revizija opravljala;
- vsebine zapisnika, ki vsebuje zapise o dejanju, ki je bilo opravljeno v postopku. Zapisnik obsega bistvene podatke o poteku in vsebini opravljenega dela, vključno s podatki, ki so pomembni glede na naravo tega dejanja. V tem delu so navedeni podatki o registraciji, firmi, sedežu in davčni številki zavezanca, podatki o ustanoviteljih in zastopnikih davčnega zavezanca, podatki o dejavnosti in o transakcijskem računu zavezanca, podatki o odgovornih osebah davčnega zavezanca, podatki o vodenju poslovnih knjig (računovodstva) ter podatki o predhodnih inšpekcijskih pregledih pri zavezancu za davek.

V zapisniku morata biti natančno opisana potek in vsebina v postopku opravljenega dejanja. Omejiti se mora na tisto, kar je v zvezi z zadevo, ki je predmet davčne revizije. Poleg tega pa morajo biti v zapisniku navedeni tudi podatki o tem, kakšne dokumente je pooblaščenca oseba zahtevala od davčnega zavezanca oz. katero dokumentacijo je pregledala.

Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru mora biti davčnemu zavezancu vročen najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu. Davčni zavezanec lahko nanj poda pripombe v dvajsetih dneh po vročitvi zapisnika, ta rok pa se glede na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca lahko podaljša za največ deset dni. V primeru, da zavezanec v pripombah navaja

nova ali dodatna dejstva, ki spremenijo obveznosti, ugotovljene v zapisniku, mora davčni organ v tridesetih dneh po prejemu pripomb sestaviti dodatni zapisnik (ZDavP-2, 2006, 140. člen).

Najpozneje v tridesetih dneh od prejema pripomb na zapisnik davčni organ izda odmerno odločbo. Izrek odmerne odločbe mora po 80. členu ZDavP-2 vsebovati:

- davčnega zavezanca oz. plačnika davka (če gre za različni osebi);
- vrsto davka;
- davčno osnovo;
- davčno stopnjo;
- znesek odmerjenega davka in obresti (izračunane do dneva izdaje odločbe);
- znesek plačane akontacije davka;
- rok plačila davka in obresti;
- račun, na katerega se plača;
- navedbo, da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe ter
- navedbo, da bo davek prisilno izterjan, če ne bo plačan v določenem roku.

V izreku odmerne odločbe se odloči tudi o stroških postopka.

4.7. Davčna revizija revizijskih hiš

V praksi pogosto prihaja do tega, da komercialna revizijska hiša v okviru revizije računovodskih izkazov hkrati preizkusi tudi podatek o davku od dohodka, poleg tega pa revidiranje davka od dohodka opravi tudi davčni inšpektor.

Obstaja torej velika možnost, da pride do razhajanj pri mnenju o pravilnosti izkazanih davkov. Gospodarski revizor je dolžan revidiranca opozoriti na napake v zvezi z obdavčenjem, ki jih je ugotovil pri revidiranju računovodskih izkazov. Pri tem je dolžan oceniti vpliv ugotovljenih napak na izkazovanje bilančnih postavk in posledično na davčni obračun. Gospodarski revizor odgovarja le za mnenje o poštenosti in resničnosti računovodskih izkazov, pri tem pa lahko manjše napake oz. nepravilnosti do neke meje zanemari. To pomeni, da odgovorne osebe sicer opozori nanje, vendar pa na izraženo mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov ne vplivajo (Cestnik, 2006, str. 57).

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb vsebuje določila, ki so jih davčni zavezanci dolžni spoštovati, vendar pa ne vplivajo neposredno na višino davčne obveznosti, izkazane v računovodskih izkazih (npr. roki za obračun in plačilo davčnih obveznosti). V navodilih za delovanje revizijskih družb je tako določeno, da posel, ki ga sprejme revizijska družba, ne vključuje (razen, če je dogovorjeno drugače) ugotavljanja, ali naročnik spoštuje davčno zakonodajo in druge posebne predpise. Pri opravljanju nalog v okviru prevzetega posla gre

zgolj za uporabo postopkov revidiranja, katerega namen je odkriti knjigovodske napake in druge nepravilnosti (Navodila za delovanje revizijskih družb, 1994, str. 2).

Ne glede na zgoraj omenjena navodila pa mora gospodarski revizor pri revidiranju davkov upoštevati MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov), po katerem mora revizor določiti, ali podjetje upošteva zakone in druge predpise. Revizor sicer ni odgovoren za preprečevanje neupoštevanja zakonov, saj obstaja neizogibno tveganje, da nekatere pomembne napačne navedbe v računovodskih izkazih ne bodo odkrite, tudi če je revizija pravilno načrtovana in opravljena v skladu z MSR.

Pri presoji, ali so davčni predpisi upoštevani, revizor ne more slediti prostemu preudarku, pač pa je pri tem strogo vezan na zakonske določbe (oz. določbe ZDDPO-2). Revizor praviloma ni istočasno tudi specialist na davčnem področju, vendar pa mora poznati poslovanje podjetja in dejavnost do te mere, da je sposoben oceniti tveganje pri delovanju, kontroliranju in odkrivanju v povezavi z izpolnjevanjem davčne obveznosti. Za pravilnost izraženega mnenja mora oceniti revizijsko tveganje in zbrati revizijske dokaze ter opraviti strokovno presojo zbranih dokazov. S tem se zmanjša tveganje pomembnih napačnih predstav v računovodskih izkazih na sprejemljivo raven. Revizijsko tveganje v zvezi z davčnimi obveznostmi se poveča v primeru (Jerman, 2006, str. 190):

- nejasne davčne zakonodaje,
- večkratnega spreminjanja davčnih predpisov,
- specifičnega »davčno tveganega poslovanja« naročnika revizije (npr. poslovanje s povezanimi osebami doma in v tujini),
- neurejenosti računovodstva,
- neverodostojnih knjigovodskih listin,
- plačil po domnevno fiktivnih pogodbah, ki bi lahko predstavljala prikrita izplačila dobička,
- prekomernega dolžniškega financiranja s strani lastnikov naročnika revizije,
- pogoste menjave oseb, ki so odgovorne za izpolnjevanje davčnih obveznosti,
- ukrepov davčnega organa proti naročniku revizije v preteklih letih in drugo.

Revizor je dolžan pri oceni revizijskega tveganja, pri načrtovanju revizijskih postopkov, pri ovrednotenju sistema notranjih kontrol ter pri preizkušanju podatkov postopke usmeriti in izvesti na takšen način, da pridobi zadostno zagotovilo, da naročnik spoštuje davčne predpise do te mere, da morebitno nespoštovanje ne vpliva bistveno na resničnost in poštenost računovodskih izkazov (Jerman, 2006, str. 192).

V primeru, da revizor ugotovi, da obstaja neskladnost z zakoni ali drugimi predpisi ter da ima ta neskladnost pomemben vpliv na računovodske izkaze, mora izraziti mnenje s pridržkom ali odklonilno mnenje.

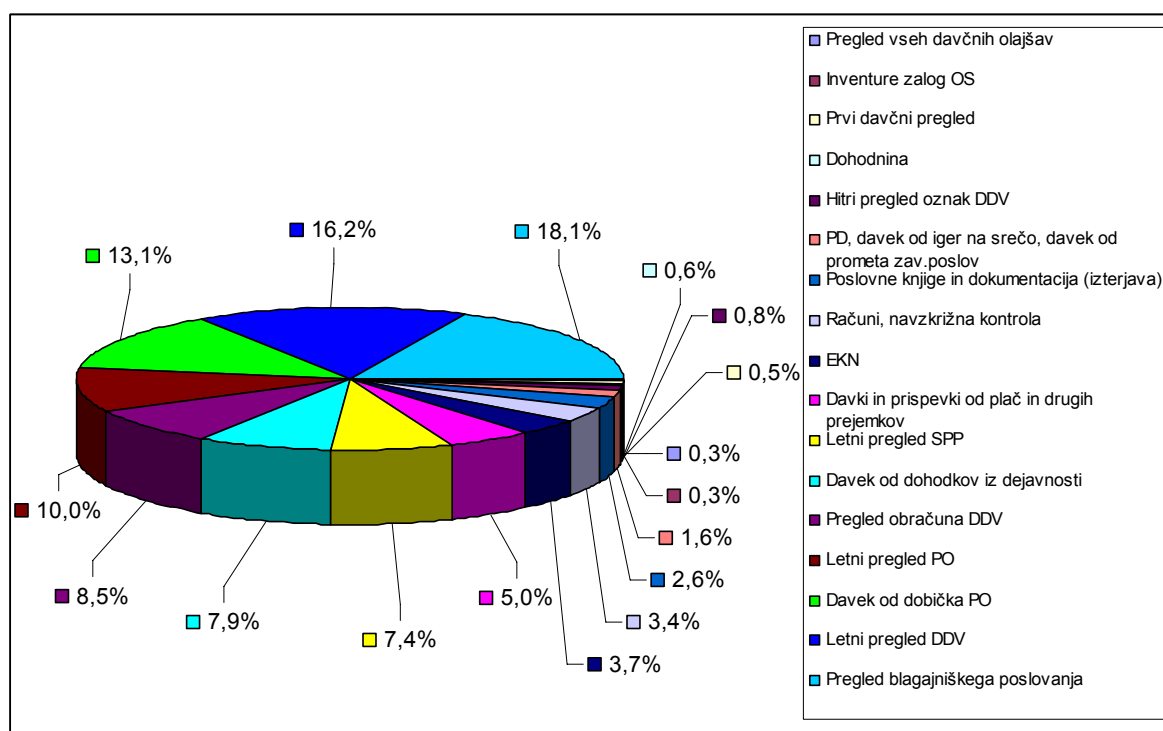
5. UGOTOVITVE DAVČNE REVIZIJE V SLOVENIJI

5.1. Struktura revizijskih nadzorov

V letu 2005 je bilo v davčni register vpisanih 99.742 pravnih oseb – davčnih zavezancev, kar je v primerjavi s predhodnim letom skoraj 5% več. Pri kontroli davka od dohodkov pravnih oseb je bilo v letu 2005 opravljenih 571 inšpekcijskih nadzorov. Pri tem so davčni revizorji (inšpektorji) ugotovili za 8.756,1 milijonov tolarjev dodatnih obveznosti iz naslova davkov od dohodka in dobička (Poročilo o delu davčne uprave RS, 2006, str. 41).

V spodnjem grafu lahko vidimo strukturo inšpekcijskih nadzorov po vsebini nadzora. Opazimo lahko, da nadzor davka od dobička pravnih oseb zavzema kar pomemben delež, to je 13,1% vseh opravljenih nadzorov.

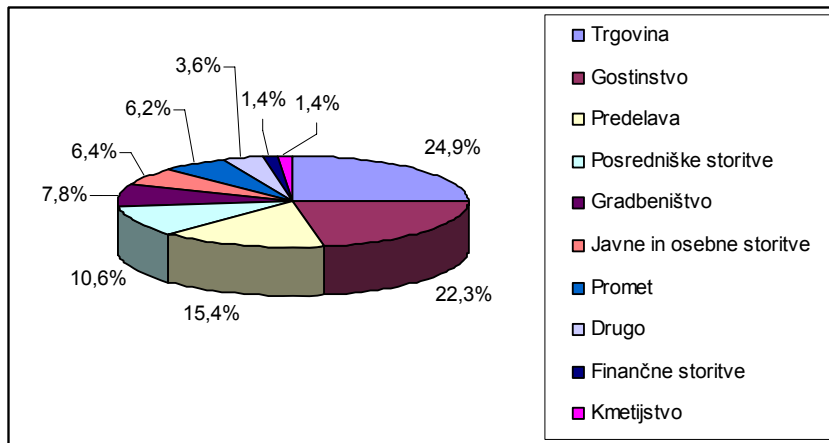
Slika 2: Struktura inšpekcijskih nadzorov po vsebini nadzora



Vir: Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2005, 2006

Davčna uprava je v preteklih letih opravila več davčnih revizij. V nadaljevanju se bom osredotočila predvsem na leto 2006 in opisala najpogosteje ugotovljene nepravilnosti. Naj pri tem omenim, da se revizije oz. nadzori opravljajo po različnih dejavnostih zavezanca. Pri tem močno vodita trgovina in gostinstvo, ki glede na podatke Poročila o delu DURS v letu 2005 zavzemata kar 22,9 oz. 22,3 % vseh inšpekcijskih nadzorov. Sledijo predelava, posredniške storitve, gradbeništvo, javne in osebne storitve ter promet, kar je vidno iz slike na naslednji strani.

Slika 3: Struktura inšpekcijskih nadzorov po dejavnosti



Vir: Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2005, 2006.

5.2. Najpogosteje ugotovljene nepravilnosti

Najpogosteje ugotovljene nepravilnosti v letu 2006 so bile (Davčni bilteni, 2006):

- med dvema zavezancema (d.o.o. in s.p) so nastali sumljivi medsebojni posli, pri katerih je d.o.o. izdajal fiktivne račune za gradbene storitve s.p. Ta je d.o.o. po teh računih obveznost poravnal, istočasno pa mu je d.o.o. nakazana sredstva vrnil;
- zavezanec je izkazoval prenizko davčno osnovo, saj je del poslovanja (prek gradbenih in darilnih pogodb) prenesel na povezane osebe (na taščo in sina direktorja ter prokurista pravne osebe). Šlo je za navidezne posle, katerih namen je bil prevalitev realizirane marže pravne osebe na fizično osebo kot prodajalca nepremičnin na trgu. Navedeni promet je bil v navideznem poslu obremenjen le s plačilom davka na promet nepremičnin, medtem ko so se udeleženci v navideznem poslu izognili plačilu drugih davkov (DDPO, DDV in dohodnine);
- zavezanec je med odhodke vštel formirane popravke vrednosti od dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb do družbe, za katero je bilo med revizijo ugotovljeno, da velja za povezano osebo ter ima zaradi tega visoke stopnje možnosti vplivanja na poslovne odločitve davčnega zavezanca. To je bilo ugotovljeno iz dokumentov, ki dokazujejo, da so iste osebe nastopale pri vodenju obeh pogodbenih strank. Tako je bilo npr. odobreno posojilo povezani osebi na odpoklic, pri tem pa ni bilo dano nobeno zavarovanje, s katerim bi se ob neplačevanju dolga posojilodajalec lahko poplačal;
- pri zavezancih, ki veljata za povezani osebi, je bilo ugotovljeno, da sta na svoji davčni osnovi za obračun davka od dobička pravnih oseb vplivali z izkazovanjem dela poslovnih prihodkov, ki so po vsebini prihodki pravne osebe A, med prihodki pravne osebe B;

- zavezanec je napačno obračunaval amortizacijo. Tako je npr. od povezane osebe (očeta zavezanca za davek) nabavil dva stroja. Preverjena je bila transferna cena s povezanimi osebami in ker le-ta ni bila skladna s primerljivimi tržnimi cenami, je bila za njeno določitev uporabljena metoda primerljive proste cene. Zavezancu se torej niso priznali vsi stroški amortizacije, pač pa le strošek amortizacije od primerljive vrednosti osnovnega sredstva. V nekem drugem primeru je zavezanec za davek v svojih poslovnih knjigah izkazoval tudi stroške amortizacije, pri katerih je uporabil amortizacijske stopnje, ki presegajo najvišje stopnje, določene po ZDDPO. Zavezanec je uveljavljal stroške amortizacije za klimo, ki je bila vgrajena v stanovanjsko hišo direktorja zavezanca za davek;
- zavezanec je nepravilno izkazal stroške materiala. Davčni inšpektor je opazil precej visok znesek stroškov elektrike, ki je bil knjižen na podlagi lastne temeljnice. Zavezanec je na podlagi temeljnic za potrebe mesečne bilance knjižil akontacije stroškov, ki pa so jih ob prejetju računov pozabili stornirati;
- zavezanec je predložil račune za storitve, iz katerih pa ni bilo razvidno, za katere posle veljajo (po vrsti in količini), pa tudi ne, kdaj so bile storitve opravljene, koliko dni je bilo blago skladiščeno in kakšna je bila cena skladiščenja na dan. Davčni inšpektor je tako ugotovil, da predloženi račun ne pomeni verodostojne knjigovodske listine, ki jo opredeljuje SRS 21, zato je navedeni račun izločil iz odhodkov v obračunu DDPO;
- nepravilno evidentirani stroški za gorivo za osebno vozilo. Nekatera točenja goriva so bila opravljena s plačilno kartico Magna, ki se je glasila na ime direktorja zavezanca za davek. Ugotovili so, da je direktor točil gorivo tudi, ko je bil v tujini na službenih potovanjih z lastnim osebnim vozilom, za katero je dobil povračilo kilometrine in mu torej ne pripada še povračilo stroškov goriva. Davčni organ je zato odločil, da ti stroški pomenijo osebno rabo direktorja in sodijo med davčno nepriznane odhodke;
- zavezanec je evidentiral račune, prejete za opravljena dela na poslovni stavbi. Davčni inšpektor je ugotovil, da nekateri stroški podaljšujejo dobo koristnosti poslovne zgradbe in so zato knjiženi v nasprotju s SRS. Zaradi tega se je davčna osnova zavezanca povečala;
- nepravilno izkazani stroški šolnin. Zavezanec je prejete račune za vpis in stroške šolanja evidentiral med svoje odhodke, medtem ko so bili ti računi plačani za sina direktorja zavezanca za davek, ki pri zavezancu za davek tudi ni bil zaposlen. Davčni organ je zato omenjeni prejemek opredelil kot nagrado in podoben prejemek, izplačan v denarju, bonih ali naravi ter od njega obračunal davek od osebnih prejemkov;

- nepravilno izkazani stroški kilometrin in dnevnic. Pri vzporedni preveritvi potnih nalogov z evidencami o uporabi službenih vozil, prejetih računov za gostinske usluge, računov za gorivo in cestnino itd., je davčni organ ugotovil, da sta bila direktorja zavezanca nekajkrat »istočasno na dveh mestih«, kar je vzbudilo sum o verodostojnosti izkazanih potnih nalogov oz. knjigovodskih listin. Stroške, izkazane na podlagi teh nalogov, je davčni organ izločil iz odhodkov zavezanca za davek;
- nepravilnosti pri izkazovanju stroškov reprezentance. Davčni organ je pri davčnem zavezancu ugotovil, da iz nobenega računa ni razvidno, za katerega poslovnega partnerja velja, hkrati pa so bili med temi stroški knjiženi tudi računi za kopalniško garnituro, razne DVD, zgoščenke, knjige, umetniške slike, televizor in podobno. Stroški za reprezentanco so bili tako knjiženi v nasprotju z določili ZDDPO, zato jih je davčni organ izločil iz odhodkov davčnega zavezanca;
- zavezanec je zaposlenim delavcem izplačeval dnevnice za tujino, do katerih delavci niso bili upravičeni. Delavci v tujini namreč niso opravljali dela za davčnega zavezanca, ki bi jih nato poslal na službeno pot v tujino, ampak jih je ta oddajal »v zakup« drugim in zanje zaračunaval zakupnino. Davčni zavezanec v tem primeru ni pošiljal delavcev s sedeža podjetja na službeno pot v tujino, ampak so šli delavci vsak dan od doma na delovno mesto v Italijo;
- zavezanec za davek je evidentiral za več milijonov (tolarjev) izplačil denarnih sredstev iz blagajne, vendar pa v zvezi z navedenimi izplačili ni predložil nobene dokumentacije (blagajniških dnevnikov, blagajniških prejemkov in blagajniških izdatkov), iz katere bi bilo moč jasno in nedvoumno ugotoviti, komu in v kakšen namen so bila izvedena izplačila denarnih sredstev iz blagajne. Davčni organ je ta izplačila smatral kot druge neto osebne prejemke.

Iz vseh navedenih nepravilnosti lahko sklepamo, da so bili zaradi napak odhodki in prihodki v bilancah napačno izkazani, posledica tega pa je tudi nepravilna davčna osnova. Težko bi rekli, da so te napake nastale zaradi nerazumevanja zakonov in zapletenih predpisov, saj je dokaj očitno, da je šlo za namerna ravnanja davčnih zavezancev, da zmanjšajo davčno osnovo. V vseh primerih je bil odmerjen dodatni davek – izdana je bila odmerna odločba, po kateri je treba plačati davek s pripadajočimi obrestmi.

Davčna uprava Slovenije je tako izdala tudi Poslovno strategijo za obdobje 2005 – 2008, v kateri se zavezuje, da bo krepila kulturo, znotraj katere je plačevanje davkov pravilo. Na eni strani si bo prizadevala spodbujati prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti, predvsem z neprestanim izboljševanjem njihovih storitev za davčne zavezance ter s poenostavitvijo davčnih postopkov. Ker pa, kot je razvidno iz zgornjih primerov, ni zelo verjetno, da bi se ta kultura uveljavila pri vseh davčnih zavezancih, bo v ta namen tudi dosledno, učinkovito in nepristransko uporabljala vsa zakonita sredstva prisile.

Povečala se bosta odkrivanje in pregon davčnih utaj, goljufij in prekrškov. To naj bi se kazalo s povečanim številom preiskovanih in dokončanih primerov ter z dodatnim zneskom pobranih davkov, kazni in obresti.

6. SKLEP

Revidiranje davkov in prispevkov predstavlja revizijski ukrep davčnega ali drugega državnega organa v zvezi s presojanjem lojalnosti podjetja, ki je zavezanec za obračunavanje in plačevanje davkov in predpisov. V Sloveniji smo pri davčnem nadzoru zadržali kontrolno in inšpekcijsko obliko presojanja lojalnosti davčnih zavezancev, torej ne govorimo o davčnih revizorjih. Vendar glede na to, da davčni inšpektorji poleg formalne kontrole pravilnosti posamezne postavke tudi vsebinsko revidirajo, menim, da je upravičen tudi izraz davčna revizija. Naloge davčne službe pri nas opravlja Davčna uprava Republike Slovenije (DURS) kot organ v sestavi ministrstva, pristojnega za finance.

Veliko slovenskih zavezancev se napovedane davčne revizije najverjetneje ustraši. Razlog ne tiči le v tem, da bi morda namenoma hoteli zmanjševati davčno osnovo (čeprav se dogaja tudi to), pač pa se zavedajo, da lahko davčni inšpektor kljub pravilnemu in poštenemu obračunavanju davka od dohodkov najde napako. Te napake so lahko posledica variabilne zakonodaje, nejasnosti določb, vedno novih pravilnikov ter kratkih rokov od sprejema do uveljavitve zakonskih določb, pa tudi sprememb na drugih področjih, ki jih sprememba enega zakona potegne za sabo. V tretjem poglavju je bilo vidno, da je zakon precej kompliciran, od svojega predhodnika pa se razlikuje le v manjših detajlih, katere je možno tudi spregledati. Zaradi tega sem se v tem poglavju osredotočila predvsem na zgoščeno razlago zakona, opisala pa sem tudi vse spremembe glede na stari zakon.

Kot sem že omenila, pa tudi sami zavezanci nosijo del krivde za napake v davčnih izkazih. To je bilo vidno predvsem iz petega poglavja, v katerem sem prikazala najpogostejše nepravilnosti, ki so bile ugotovljene med inšpekcijskim pregledom. Te napake bi bile po mojem mnenju težko posledica nerazumevanja zakonodaje, saj je npr. logično, da hoče zavezanec s tem, ko obračunava stroške amortizacije za klimo v svojem stanovanju, znižati davčno osnovo, čeprav je tudi brez zakona jasno, da ti odhodki ne sodijo med davčno priznane odhodke.

Rešitvi za omenjena problema sem nakazala že na začetku diplomskega dela. Razveseljivo je, da se tudi davčna uprava zaveda, da je potrebno davčnim zavezancem olajšati delo pri izpolnjevanju davčnih obveznosti s povečanim obsegom informacij za splošno in strokovno javnost, poenostavljenimi obrazci itd., hkrati pa poostri nadzor in s tem preprečiti davčne zatajitve in druge kršitve davčne zakonodaje.

LITERATURA

1. Cestnik Irena: Posebnosti nadziranja davka od dohodkov pravnih oseb. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 69 str.
2. Cukon – Mavec Nevenka: Metodika revidiranja davka od dobička in razdelitve poslovnega izida. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 73 str.
3. Čaplo Romana: Računovodski vidik zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in njegova uporaba pri davčnem poslovanju podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 92 str.
4. Čokelc Stanko: Davčno revidiranje. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Društvo ekonomistov Slovenije, 1997, str. 271-282.
5. Davčni bilteni: Nepravilnosti ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2006, št.1-12.
6. Horvat Tatjana, Guzina Barbara, Mlakar Petra: Uporaba zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v praksi. Ljubljana : Časnik Finance, 2004, str. 3-36.
7. Jerman Saša: Revizorjevo obravnavanje poštene vrednosti z davčnega vidika. Zbornik referatov 38. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, str. 175-193.
8. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. 12. forum odličnosti in mojstrstva Otočec 2000: Kako do odličnosti 24 ur na dan. Otočec : Zveza ekonomistov Slovenije, Ministrstvo za znanost in tehnologijo in Gospodarska zbornica Slovenije, 2000, str. 105-121.
9. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za zunanje uporabnike. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Društvo ekonomistov Slovenije, 1997, str.143-153.
10. Kokotec-Novak Majda: Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja. Zbornik referatov 28. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Društvo ekonomistov Slovenije, 1996, str. 107-119.
11. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 169 str.

12. Koletnik Franc: Revidiranje. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2001. 385 str.
13. Koletnik Franc: Uvod v davčno revidiranje. Študijsko gradivo. Maribor : Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2005. 58 str.
14. Odar Marjan: Vrste in namen revizij. Študijsko gradivo. Maribor : Pravna fakulteta, 2006. 18 str.
15. Pust Katja: Kaj je dobro vedeti pred obiskom davčnega inšpektorja? Revija Profit. [URL: http://www.profit-on.net/index.php?id=8&lang=sl&article_id=988], 19.10.2006.
16. Taylor Donald H., Glezen G. William: Revidiranje – Zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
17. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda, Koželj Stanko, Odar Marjan: Finančno računovodstvo. Splošni del. Prva izdaja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 814 str.
18. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000. 1083 str.
19. Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Društvo ekonomistov Slovenije, 1997, str. 251-269.

VIRI

1. Hierarhija pravil revidiranja (Uradni list RS, št. 96/2002).
2. Mednarodni standardi revidiranja [URL: <http://www.si-revizija.si/revizorji/msr.php>], 1.2.2007.
3. Navodila za delovanje revizijskih družb. Revizor. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1/1994.
4. Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2005. Ljubljana : Generalni davčni urad, 2005. 64 str.
5. Poslovna strategija za obdobje 2005 – 2008. Davčna uprava Republike Slovenije. Ljubljana : Generalni davčni urad, 2005. 24 str.

6. Slovenski inštitut za revizijo: Slovenski računovodski standardi, Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 273 str.
7. Spletna stran Ministrstva za finance Republike Slovenije [URL: http://www.gov.si/mf/slov/tekgib/bilten/drzavni_proracun_1992-2006.xls], 17.2.2007.
8. Temeljna revizijska načela. Revizor. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1/1994.
9. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/2006).
10. Zakon o davčni službi (Uradni list RS, št. 114/2006).
11. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006).
12. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006).
13. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/2001).
14. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št 11/2001).