

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
Visokošolskega programa

**DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR NAD
DAVKOM OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB**

Kaja Ložar

Ljubljana, september 2010

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
Visokošolskega programa

**DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR NAD DAVKOM OD DOHODKOV
PRAVNIH OSEB**

Kandidatka: Kaja Ložar
Številka indeksa: 04036719

Mentor: dr. Marko Hočevar

Ljubljana, september 2010

POVZETEK

Davki so glavni vir financiranja javnih financ, zato država potrebuje učinkovit sistem pobiranja davkov. Davek je denarna obveznost fizične ali pravne osebe, da od svojih dohodkov in premoženja prispeva za družbene potrebe v taki višini in na tak način, kot to določi zakon. Pobiranje davkov in obdavčenje je primarna naloga davčnih organov, stopnja njihove učinkovitosti pa je sorazmerna s pripravljenostjo zavezancev za davek, da pravočasno in pravično izpolnjujejo davčne obveznosti. Država sprejema obvezujoče predpise in mora kot suvereni subjekt oblasti poskrbeti tudi za njihovo dosledno izvajanje. Predpisi, ki so zgolj na papirju, njihov učinek pa ni viden v praksi, ne služijo nikomur. Inšpekcijski nadzor je ena ključnih funkcij javne uprave, saj zagotavlja nadzor nad izvrševanjem predpisov ter nudi povratne informacije upravi, tako da se seznanijo z učinki sprejetih predpisov ter oblikuje ustrezne spremembe in ukrepe. Nadzorno funkcijo kot del izvršilnih nalog državne uprave izvajajo državne inšpekcijske službe.

Ključne besede: davki, javne finance, država, sistem, dohodek, inšpekcijski nadzor.

SUMMARY

Taxes are the main source of public financing, therefore, the state needs an efficient system of tax collection. Taxes are money obligation of physical and legal persons who contribute from their incomes and property for society's needs to the level that the legislation determines. Tax collection and taxation is the basic task of tax organs, the level of their efficiency is proportional to the level of tax payers' preparation to fulfill their taxes obligations on time and justly. The state passes the obligatory regulations and it has to take care of their consistent execution as a sovereign subject. Regulations that are only on paper and their effect is not seen in practice do not serve anybody. Inspectoral supervision is one of the key elements of public administration because it assures inspection over the regulations and it offers the return information to the administration which introduces the effects of regulations and effects of regulations and it forms the appropriate changes and measures. The inspectoral function as a part of executive tasks of the state administration is done by the state inspectoral services.

Key words: taxes, public finances, a state, a system, an income, inspectoral supervision.

KAZALO

| | |
|--|-----------|
| POVZETEK | ii |
| SUMMARY | iii |
| KAZALO | iv |
| 1 UVOD | 1 |
| 1.1 Izhodišče diplomskega dela | 1 |
| 1.2 Namen in cilj raziskav | 2 |
| 1.3 Metode dela | 2 |
| 1.4 Struktura diplomske naloge | 3 |
| 2 DAVČNI NADZOR | 5 |
| 2.1 Splošno o nadziranju | 5 |
| 2.2 Davčni nadzor | 5 |
| 2.3 Naloge in cilji | 5 |
| 2.4 Pravne podlage | 5 |
| 2.5 Organizacija, naloge in pristojnosti davčne službe | 6 |
| 2.5.1 Organiziranost Davčne uprave Republike Slovenije | 6 |
| 2.5.2 Naloge davčne službe | 7 |
| 2.5.2.1 Vodenje davčnega registra | 8 |
| 2.5.3 Pristojnosti | 10 |
| 2.5.3.1 Pooblastila davčnega inšpektorja | 10 |
| 2.5.3.1.1 Pogoji za opravljanje nalog inšpekcijskega nadzora | 11 |
| 2.5.3.2 Pooblastila za izterjevalca | 11 |
| 2.5.3.2.1 Pogoji za opravljanje nalog izterjevalca | 12 |
| 2.6 Načela, tehnike in metode davčnega inšpekcijskega nadzora | 12 |
| 2.6.1 Načela davčnega inšpekcijskega nadzora | 12 |
| 2.6.2 Tehnike davčnega inšpekcijskega nadzora | 13 |
| 2.6.3 Metode davčnega inšpekcijskega nadzora | 15 |
| 3 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB | 17 |
| 3.1 Splošna opredelitev davka od dohodkov pravnih oseb | 17 |
| 3.2 Pravne podlage | 19 |
| 3.3 Zavezanec za davek in obseg davčne obveznosti | 20 |
| 3.4 Oprostitve | 22 |
| 3.5 Davčno obdobje in predmet obdavčitve | 22 |
| 3.6 Davčna stopnja | 22 |
| 3.7 Davčna osnova | 23 |
| 3.7.1 Prihodki | 23 |
| 3.7.2 Prilagoditve prihodkov in odhodkov pri poslovanju med povezanimi osebami | 24 |
| 3.7.3 Odhodki | 24 |
| 3.8 Izguba | 27 |
| 3.9 Davčne olajšave | 27 |
| 3.10 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb | 29 |
| 3.10.1 Predložitev davčnega obračuna | 29 |
| 3.10.2 Pravna podlaga | 29 |
| 3.10.3 Vsebina davčnega obračuna | 30 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 3.10.4 | Posebne oblike davčnega obračuna | 32 |
| 3.10.5 | Sankcije..... | 32 |
| 4 | INŠPEKCIJSKI NADZOR NAD DAVKOM OD DOHODKA PRAVNIH OSEB (POSTOPEK) | 33 |
| 4.1 | Splošno | 33 |
| 4.2 | Stranke v postopku | 33 |
| 4.3 | Časovno obdobje davčnega inšpekcijskega nadzora | 34 |
| 4.4 | Začetek davčnega inšpekcijskega nadzora | 34 |
| 4.4.1 | Uvodni pogovor | 34 |
| 4.4.2 | Kraj in čas davčnega inšpekcijskega nadzora | 35 |
| 4.4.3 | Spoznavanje okolja | 35 |
| 4.4.4 | Spoznavanje računovodstva..... | 35 |
| 4.4.5 | Spoznavanje delovanja notranjih kontrol | 36 |
| 4.5. | Postopek davčnega inšpekcijskega nadzora | 36 |
| 4.5.1 | Formalni pregled poslovnih listin pri DIN davka od dohodka pravne osebe | 36 |
| 4.5.2 | Vsebinski DIN davka od dohodka pravne osebe | 37 |
| 4.5.3 | Sodelovanje zavezanca za davek v davčnem inšpekcijskem nadzoru..... | 38 |
| 4.5.4 | Cenitev davčne osnove..... | 39 |
| 4.6 | Zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora..... | 39 |
| 4.6.1 | Sklepni pogovor | 39 |
| 4.6.2 | Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru | 39 |
| 4.6.3 | Odmerna odločba..... | 40 |
| 5 | UGOTOVITVE DAVČNEGA NADZORA | 41 |
| 5.1. | Davčna kontrola..... | 41 |
| 5.2. | Davčna inšpekcija | 41 |
| 6 | ZAKLJUČEK | 43 |
| | LITERATURA | 45 |
| | VIRI..... | 46 |
| | SEZNAM TABEL IN SLIK | 47 |
| | SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC | 48 |
| | PRILOGA..... | 1 |
| | PRILOGA 2 | 2 |

1 UVOD

1.1 IZHODIŠČE DIPLOMSKEGA DELA

Davki in druge dajatve so glavni vir financiranja javnih financ, zato država potrebuje učinkovit sistem pobiranja davkov, saj so nujno potrebni za normalno delovanje države in so pomembni, ne samo za proračun, temveč tudi za blaginjo države in njen razvoj, obenem pa pomenijo tudi nepovratno prisilno dajatev oziroma finančno breme, ki ga skušajo davčni zavezanci na legalen ali nelegalen način čim bolj zmanjšati. Ker pa smo v sodobnem času priča vedno večjemu številu davčnih zavezancev, ki koristijo davčni sistem v svojo korist in z uporabo različnih metod posegajo po številnih davčnih utajah, je potrebna vzpostavitev učinkovitega davčnega nadzora.

Davčne utaje, siva ekonomija in neplačevanje davčnih obveznosti predstavljajo v današnjem času, času gospodarske krize, zelo velik problem, saj s tem vplivajo na zmanjšanje javnofinančnih prihodkov. Davčna uprava Republike Slovenije zato skrbi za izvajanje ciljno usmerjenih davčnih nadzorov na področjih, ki so davčnim utajam še posebej izpostavljena.

Davčni inšpektorji vsako leto odkrijejo veliko napak pri izkazovanju davčne osnove. Te napake so velikokrat posledica izredne dinamike davčne zakonodaje, nejasnosti določb, neuskkljenosti in kratkega časa od sprejema do uveljavitve zakonskih določil. Po drugi strani pa lahko velik del te 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 bolj pogostimi obiski davčnih inšpektorjev te napake precej zmanjšali.

Temeljne značilnosti davkov v razvitih državah so (Pernek, 1997, str. 105–106):

- prisila plačevanja davkov (davčna obveznost je zakonita obveznost, ki jo mora davčni zavezanec izpolniti, drugače sledijo sankcije);
- davki so izvedeni prihodki države;
- nevračljivost pobranih davkov (država postane lastnik sredstev, ki jih je pobrala od obdavčitve);
- plačani davki ne nudijo neposrednega nadomestila davčnim zavezancem (davki niso nadomestilo za storitve, ki jih država nudi državljanom, ker ne obstaja korelacija med državnimi odhodki, ki se krijejo iz davkov, in koristmi, ki jih imajo posamezniki od takšnega trošenja);
- teritorialno načelo plačila davka (osebe, ki pridobivajo dohodek oziroma imajo premoženje na določenem območju, so davčni zavezanci neodvisno od tega, ali so državljani te države ali ne);
- nedoločenost trošenja pobranih davkov (davki služijo za kritje vseh izdatkov države);
- davki se pobirajo v javnem interesu (davki služijo za zadovoljevanje določenih splošnih, skupnih, kolektivnih in družbenih potreb);

- davki so denarni prihodki države (le izjemoma se davki pobirajo v naravi).

Pravno gledano je davek enkratna ali ponavljajoča se dajatev, ki jo država na podlagi pravne in dejanske oblasti pridobiva od fizičnih in pravnih oseb za pokrivanje lastnih odhodkov, ne da bi zanj dajala neposredno protidajatev (Tičar, 2001, str. 16).

Davke lahko klasificiramo na različne načine. Najbolj podrobno klasifikacijo uporablja OECD. Pri tej klasifikaciji se davki delijo glede na to, kaj je predmet obdavčitve; davki na blago in storitve, na dohodek, na dobiček, kapitalski dobiček, premoženje itd. Takšna klasifikacija omogoča natančnejše primerjave med državami, čeprav natančno primerjanje ni možno zaradi različnosti davčnih sistemov in vodenja davčne politike (Klun, 2007, str. 9).

1.2 NAMEN IN CILJ RAZISKAV

Namen mojega diplomskega dela je podrobneje predstaviti davčni inšpekcijski nadzor, organizacijo davčne službe, razložiti zakonska določila novega Zakona o dohodku pravnih oseb, ki je stopil v veljavo s prvim januarjem 2007, na čim bolj jasen in razumljiv način, predvsem pa razložiti, kako se izvaja nadzor nad davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ga izvajajo davčni uslužbenci z namenom odkrivanja in preprečevanja davčnih utaj. Pri tem bom predstavila, kdo je v Sloveniji zadolžen za davčno inšpiciranje in njihova pooblastila ter prikazala rezultate teh nadzorov, ki jih je organ odkril v prejšnjem letu.

1.3 METODE DELA

Pri zbiranju literature za izdelavo diplomske naloge sem se osredotočila na razpoložljive informacije iz domače literature, zakone in predpise RS ter internetnih virov – različne publikacije, poročila in spletni strani Davčne uprave RS ter Ministrstva za finance RS. Po podrobnem pregledu sem izbrala določena poglavja in jih proučila ter uporabila kot teoretsko osnovo pri izdelavi diplomske naloge.

S pomočjo metode zbiranja oziroma kompiliranja sem iz izbranega gradiva različnih avtorjev povzela nekatere definicije in opredelitve temeljnih pojmov, ki so potrebni za razumevanje teme diplomskega dela.

Prav tako sem metodo zbiranja uporabila tudi pri navajanju podatkov iz prakse, ko sem iz Poročila Davčne uprave RS Vladi RS, Letnega poročila, Kazalcev uspešnosti za obdobje januar–december 2009 ter Državnega proračuna 1992–2010 delala raziskavo o ugotovitvah davčnega inšpekcijskega nadzora.

1.4 STRUKTURA DIPLOMSKE NALOGE

Diplomska naloga vsebuje šest poglavji, ki se med seboj prepletajo in dopolnjujejo, tako da celostno obdelajo temo naloge.

Prvo poglavje vsebuje opredelitev izhodišč diplomskega dela, namen in cilje diplomske naloge, metode ter strukture, ki so predstavljene v uvodu.

Drugo poglavje diplomske naloge z naslovom Davčni nadzor vsebuje pojasnila o nadziranju v Sloveniji, opisane so naloge in cilji ter pravne podlage, ki so jih pri davčnem nadzoru dolžni upoštevati pri opravljanju svojih zakonsko določenih nalog. Drugo poglavje vsebuje tudi pregled organizacije delovanja Davčne uprave Republike Slovenije, njihove naloge ter pooblastila davčnih organov. Ker je davčni postopek poseben upravni postopek, ki predstavlja občutljivo razmerje med zasebno in javno koristjo, je uporaba davčnih načel še posebej pomembna, zato sem v tem poglavju navedla tudi načela, tehnike in metode davčnega inšpekcijskega nadzora.

Tretje poglavje vsebuje podrobnejšo obravnavo davka od dohodkov pravnih oseb, v katerem sem navedla njegovo splošno opredelitev, na podlagi statističnih podatkov pa sem prikazala, kolikšen je bil delež davka od dohodkov pravnih oseb v celotnem davčnem obdobju in v kakšnih odstotkih se je gibal v obdobju 1992–2009. Podani so tudi zakonski predpisi, ki urejajo davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, predvsem Zakon od dohodkov pravnih oseb, ki podrobneje določa status davčnega zavezanca, kriterije, po katerih se določa rezidentstvo in nerezidentstvo ter obseg davčne obveznosti. V grobem sem opredelila tudi oprostitve, davčno obdobje, predmet obdavčitve ter davčno stopnjo, podrobneje pa sem se dotaknila davčne osnove, pri kateri sem navedla pogoje za izvzem prihodkov in odhodkov iz davčne osnove ter druge posebnosti pri ugotavljanju davčne osnove. Sledi opredelitev izgube in davčne olajšave, nato pa sem se osredotočila na obračun davka od dohodkov pravnih oseb, pri katerem sem pojasnila časovne omejitve predložitve obračuna, pravne podlage, ki to določajo, ter vsebino obračuna vključno s postopkom izpolnitve le-tega. Sledijo še posebne oblike davčnega obračuna ter sankcije v primeru neizpolnjevanja obveznosti.

Ker davčni inšpekcijski postopek obravnava občutljivo razmerje med davčnim zavezancem ter davčnim organom, je četrto poglavje diplomske naloge namenjeno poteku davčnega inšpekcijskega postopka. Začela sem s splošnimi dejstvi, ki so potrebna za izvedbo DIN, kriteriji za določitev stranke v postopku ter časovno obdobje. Podrobneje je predstavljen začetek DIN, kako davčni inšpektor pri zavezancu opravi uvodni pogovor, določi kraj in čas inšpekcijskega pregleda, spozna okolje, računovodstvo ter delovanje notranjih kontrol. Na kratko sem predstavila postopek DIN, kako poteka formalni in vsebinski pregled, dolžnost zavezanca za davek, da sodeluje v postopku ter cenitev davčne osnove. Za zaključek osrednjega poglavja sem predstavila, kako se davčni inšpekcijski postopek zaključi, in sicer z obveznim sklepnim pogovorom, s sestavo in vročitvijo zapisnika ter odmerno odločbo.

V predzadnjem (petem) poglavju sem predstavila nekaj ugotovitev davčnega nadzora, in sicer rezultate dela davčnega nadzora od leta 2007 do 2009 ter rezultate davčne inšpekcije v letu 2009.

Zadnje (šesto) poglavje pa vsebuje zaključek, v katerem sem povzela ključna spoznanja in misli ter s tem zaključila diplomsko delo.

2 DAVČNI NADZOR

2.1 SPLOŠNO O NADZIRANJU

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, pripravljajanja izvajanja in samega izvajanja, s stališča tistih, ki odločajo, pa tudi odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti (Turk et al., 2004, str. 611).

2.2 DAVČNI NADZOR

Davčni nadzor opravlja davčni organ s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi na podlagi zakona, ki ureja davčni postopek, in zakona, ki ureja upravo.

Kontrola obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi in davčnih obračunov, obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov in se praviloma opravlja v prostorih davčnega urada. Kontrolo izvaja davčni kontrolor, ki je za svoje delo odgovoren direktorju davčnega urada (Kruhar Puc, 2004, str. 51).

Po 127. členu ZDavP-2 davčni nadzor obsega davčni nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu, nadzor in kontrolo v skladu z zakonom, ki ureja carinsko službo, davčni inšpekcijski nadzor in davčno preiskavo.

2.3 NALOGE IN CILJI

Splošno navodilo naj bi pojasnilo načelna stališča glede metodologije za inšpekcijo in opredelilo prednost pri reševanju nalog inšpekcijskega pregleda oziroma način preučevanja vsake možne alternative.

Aktivnosti davčne inšpekcije so usmerjene tako v nadzor izpolnjevanja davčnih obveznosti kot tudi v preventivno delovanje in preprečevanje nadaljnjih davčnih zatajitev. Poudarek je dan projektno vodenim, ciljno usmerjenim inšpekcijskim nadzorom po posameznih tveganih področjih in zagotavljanju zmanjšanja davčnega razkoraka (»tax-gap«) (Poročilo davčne uprave vladi, 2009, str. 32).

2.4 PRAVNE PODLAGE

Postopek davčnega inšpekcijskega nadzora ureja Zakon o davčnem postopku-ZDavP-2 (Ur. l. RS, št. 117/2006 in 24/2008- ZDDKIS), ki v drugem členu določa, da se za vprašanja davčnega postopka, ki niso urejena z mednarodno pogodbo, ki

obvezuje Republiko Slovenijo, z zakonom o obdavčenju, z ZDavP-2, z ZP-1, z ZKP, z zakonom, ki ureja davčno službo (ZDS-1), z zakonom, ki ureja carinsko službo (ZCS-1), ali z zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor (ZIN), uporablja zakon, ki ureja splošni upravni postopek (ZUP-UPB2).

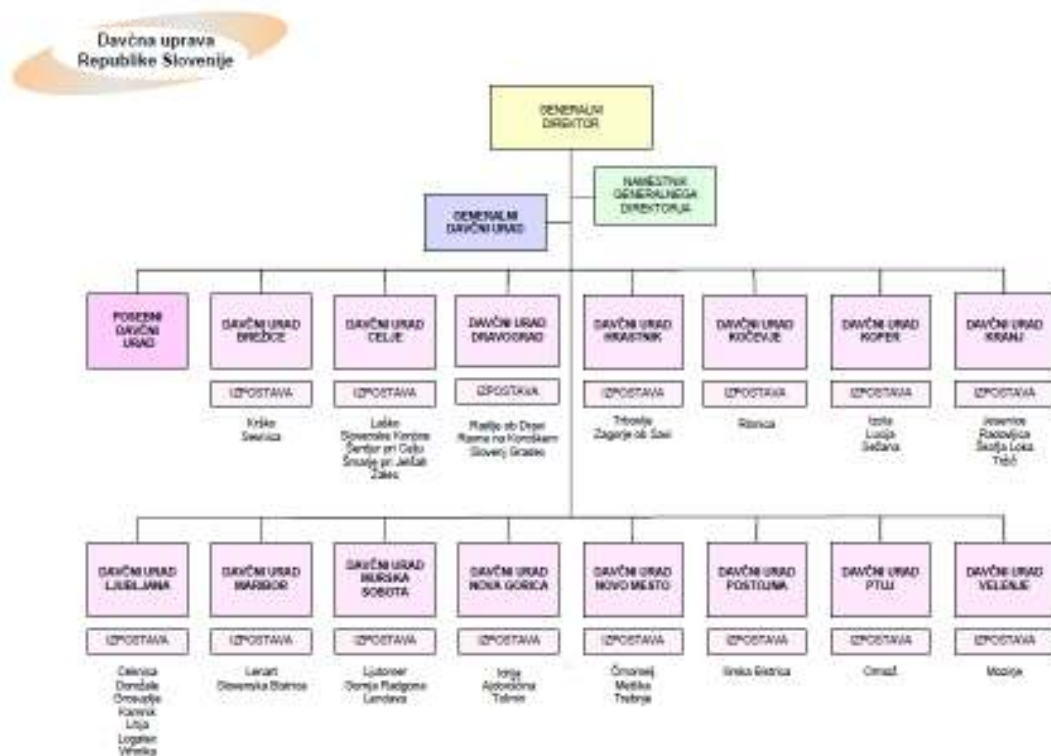
2.5 ORGANIZACIJA, NALOGE IN PRISTOJNOSTI DAVČNE SLUŽBE

2.5.1 Organiziranost Davčne uprave Republike Slovenije

Davčna uprava Republike Slovenije je organ v sestavi Ministrstva za finance RS. Sedež Davčne uprave Republike Slovenije je v Ljubljani. Davčno upravo Republike Slovenije sestavljajo Generalni davčni urad, 15 davčnih uradov in posebni davčni urad. Davčni uradi so organizacijske enote davčne uprave, ki se ustanovljajo za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela. Izpostave in referati so teritorialne organizacijske enote davčnih uradov.

Davčno upravo Republike Slovenije vodi generalna direktorica oziroma generalni direktor, ki vodi tudi Generalni davčni urad. Generalni direktor je za svoje delo in delo službe odgovoren ministru, pristojnemu za finance.

Slika 1: Organigram Davčne uprave Republike Slovenije



Vir:

http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Organigram/Organigram_DURS.pdf

2.5.2 Naloge davčne službe

Naloge davčne službe, ki jih izvaja Davčna uprava Republike Slovenije, so določene v 3. členu ZDS-1 (2007) in obsegajo:

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

Največji obseg nalog ima Generalni davčni urad (GDU), ki so določene v 12. členu ZDS-1 (2007) in opravlja naslednje naloge:

- organizira in usmerja delo službe, spremlja in proučuje njen razvoj ter ustrezno ukrepa za njeno pravilno delovanje;
- organizira delo davčnih uradov;
- nadzira delo davčnih uradov v poslovnih prostorih davčnih uradov in pri zavezancih za davek;
- 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, davčni nadzor in razvija metode in tehnike preprečevanja in odkrivanja davčnih prekrškov in dejanj v zadevah iz pristojnosti službe;
- odloča v upravnem postopku na prvi stopnji, kadar ta pristojnost izhaja iz zakonov ali drugih predpisov;
- vzpostavi, organizira, vzdržuje in vodi davčni register;
- zbira, obdeluje, hrani, daje na razpolago in razkriva podatke s področja dela službe;
- vzpostavi, vodi, vzdržuje in povezuje zbirke podatkov in evidenc s področja dela službe;
- določa vsebino informacijskega sistema, ga upravlja in skrbi za njegov razvoj, vključno z upravljanjem in razvijanjem sistema za elektronsko davčno poslovanje;
- predlaga obliko in vsebino obrazcev s področja dela službe;
- določa in izvaja programe za kadrovske, strokovne in tehnične razvoj službe;

- pripravlja, organizira in izvaja programe za izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje uslužbencev službe;
- skrbi za izvajanje predpisov Skupnosti, sodeluje in izmenjuje podatke z organi Skupnosti in pristojnimi organi držav članic EU;
- usklajuje sočasne davčne inšpekcijske nadzore med državami članicami EU;
- skrbi za izvajanje mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo, in sodeluje z davčnimi organi drugih držav in mednarodnimi organizacijami ter strokovnimi organizacijami s področja davčnega sistema;
- sodeluje z državnimi organi in drugimi strokovnimi organizacijami;
- skrbi za obveščanje javnosti o delu službe;
- opravlja druge naloge, določene z ZDS-1 (2007) ali drugimi predpisi.

Davčni urad Republike Slovenije pa v skladu s 13. členom ZDS-1 (2007) opravlja naslednje naloge:

- opravlja odmero davkov in davčno izvršbo odmerjenih davkov;
- opravlja davčni nadzor in izvaja postopke davčne izvršbe;
- vodi davčne evidence;
- izvaja naloge davčnih preiskav;
- odloča v davčnem postopku na prvi stopnji, če ni z zakonom pristojnost odločanja prenesena na Generalni davčni urad ali na ministrstvo, pristojno za finance;
- izvaja postopke davčne izvršbe denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti v skladu z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek, in zakonom, ki ureja prekrške;
- izvaja vračila preveč plačanih davkov in pripadajočih obresti;
- odloča v postopku o davčnih prekrških in o prekrških po tem zakonu na prvi stopnji;
- opravlja določene naloge s področja delovnih razmerij, strokovnega usposabljanja in izpopolnjevanja delavcev službe;
- sodeluje z drugimi inšpekcijskimi organi ter organi policije;
- daje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku;
- opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra;
- opravlja druge naloge, določene z ZDS-1 (2007) ali drugimi predpisi.

Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada za: banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo trajne klasične igre na srečo in posebne igre na srečo, ter družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo v igralnih salonih, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokojninske družbe in klirinško depotne družbe ter gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu presegli 50.000.000,00 evrov (dosegljivo na DURS, 2010).

2.5.2.1 Vodenje davčnega registra

Davčni register je register zavezancev za davek, ki se vzpostavi na podlagi davčne številke zavezanca za davek in podatkov o zavezancu za davek, določenih v 41. do

48. členu ZDS-1 (2007). Davčni register je enotna, z drugimi evidencami povezana informatizirana baza podatkov, kjer so osebni podatki o osebah, ki se vpisujejo v davčni register, zbirajo, hranijo in nadalje obdelujejo za namen pobiranja davkov.

Vodenje davčnega registra ureja Zakon o davčni službi ZDS-1 (2007) ter Pravilnik o vodenju in vzdrževanju davčnega registra (2005), ki ureja vodenje in vzdrževanje davčnega registra, vsebino in obliko prijave za vpis v davčni register ter listine, na katerih temeljijo podatki, ki se vpisujejo v davčni register in drugo.

V 41. členu ZDS-1 (2007) je natančno določeno, katere sestavine mora davčni register vsebovati, če gre za fizično ali pravno osebo.

Zakon določa, da se morajo v davčni register obvezno vpisati:

- subjekt vpisa v sodni register,
- fizična oseba s stalnim prebivališčem v RS, za katero vpis po uradni dolžnosti izvede davčni urad na podlagi podatkov iz centralnega registra prebivalcev,
- fizična oseba z začasnim prebivališčem v RS,
- samostojni podjetnik posameznik, katerega vpis po uradni dolžnosti opravi davčni urad, na podlagi podatkov iz Poslovnega registra RS,
- pravna in fizična oseba, ki opravlja dejavnost in je vpisana v drug register oziroma drugo predpisano evidenco na območju RS; po uradni dolžnosti to izvede davčni urad na podlagi podatkov iz sodnega registra, Poslovnega registra RS ali drugega registra oziroma evidence,
- pravna in fizična oseba, ki nima sedeža ali druge registrirane oblike v RS in opravlja aktivnost na območju RS; vpis opravi davčni urad, na podlagi prijave za vpis v davčni register, ki so jo navedene osebe dolžne predložiti pred začetkom opravljanja dejavnosti na območju RS,
- združenje oseb po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti,
- neposredni uporabnik državnega ali občinskega proračuna.

Tabela 1: Število vseh zavezancev, vpisanih v register davčnih zavezancev leta 2008 v primerjavi z letom 2007

| Področje | 2008 | 2007 | INDEX 08/07 |
|--|-----------|-----------|----------------|
| Število vseh zavezancev, vpisanih v RDZ | 2.818.234 | 2.715.525 | 103,8 |
| Število vseh aktivnih davčnih zavezancev | 2.687.446 | 2.595.049 | 103,6 |
| Število aktivnih davčnih zavezancev – pravne osebe | 111.694 | 108.121 | 103,3 |
| Število aktivnih davčnih zavezancev – fizične osebe | 2.575.752 | 2.486.928 | 103,6 |
| Število aktivnih davčnih zavezancev, ki opravljajo dejavnost | 85.203 | 85.616 | 99,5 |

Vir: Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2008, julij 2009 (str. 2)

Davčna uprava je v letu 2008 kot ena izmed institucij s svojimi vstopnimi točkami začela izvajati tudi registracije gospodarskih družb na enem mestu, s sistemom e-

VEM, s katerim je omogočila vpise gospodarskih družb v davčni register in dodelitev davčne številke po uradni dolžnosti.

V 2008 je bil izpostavljen tudi servis za pridobitev osnovnih podatkov o tujcih iz davčnega registra v sistem e-VEM na podlagi davčne številke.

Davčna uprava poleg davčnega registra vodi tudi evidenco o davkih, knjigovodske evidenco, evidenco o vodenju postopkov davčnega nadzora, o davčnih preiskavah ter evidenco o kršitvah davčnih predpisov in drugih predpisov, za izvajanje katerih je pristojna davčna služba (26. člen ZDS-1, 2007).

2.5.3 Pristojnosti

Davčna služba ima za opravljanje svojih nalog pooblaščen uradne osebe v okviru nalog delovnega mesta, za katerega so sklenile pogodbo o zaposlitvi. Pooblastila so določena v skladu z zakonom o davčni službi (ZDS-1, 2007), z zakonom, ki ureja davčni postopek (ZDavP-2, 2007), z zakonom, ki ureja prekrške (ZP-1-UPB-3, 2006), in z zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor (ZIN, 2007)

Pooblaščen uradne osebe, ki opravljajo naloge na celotnem območju Republike Slovenije, ločimo v dve skupini:

1. davčna inšpektorica oziroma davčni inšpektor, ki je za svoje delo odgovoren generalnemu direktorju oziroma direktorju davčnega urada, v primeru, da opravlja svoje delo v območju drugega pristojnega davčnega urada, pa je odgovoren direktorju davčnega urada, na območju katerega opravlja pregled ter
2. davčna izterjevalka oziroma davčni izterjevalec, ki je za svoje delo prav tako odgovoren direktorju davčnega urada.

Vse uradne osebe se morajo v skladu s 17. členom ZDS-1 (2007) izkazati s službeno izkaznico in značko, ki jo izda minister, pristojen za finance, v soglasju z ministrom, pristojnim za upravo.

2.5.3.1 Pooblastila davčnega inšpektorja

Pooblastila davčnega inšpektorja so določena v Zakonu o davčni službi (ZDS-1, 2007) ter v Zakonu o inšpekcijskem nadzoru (ZIN-UPB1, 2007), ki so določena v 18. oziroma 19. členu.

Inšpektor opravlja davčni inšpekcijski nadzor, preprečuje in odkriva davčne prekrške ter druga kazniva dejanja, odloča v davčnem postopku, opravlja davčne preiskave ter opravlja nadzor nad delom organizacijskih enot davčne uprave pri zavezancih za davek.

Pri opravljanju zgoraj naštetih nalog ima inšpektor pri fizični ali pravni osebi, pri kateri opravlja inšpekcijski nadzor, naslednje pravice:

- ogledati vsa zemljišča, poslovne in druge prostore, ki jih preiskovana oseba uporablja za opravljanje dejavnosti in pridobivanje dohodkov, k temu pa

- spadajo tudi stanovanjski prostori, ki jih je davčni zavezanec določil kot svoj sedež oziroma kot poslovni prostor, kjer opravlja dejavnost,
- ogledati si tudi poslovne in druge prostore, z izjemo stanovanj, ki ne pripadajo zavezancu,
 - pregledati prostore, objekte, naprave, delovna sredstva, blago, stvari, snovi, poslovne knjige, listine in druge dokumente,
 - pregledati tudi poslovne knjige, evidence, pogodbe, poslovne listine in drugo dokumentacijo drugih oseb, ki se nahajajo pri osebi, pri kateri se izvaja inšpekcijski pregled,
 - pregledati listine, s katerimi lahko ugotovi istovetnost oseb,
 - zaslišati stranke in pričë v upravnem postopku,
 - pridobiti podatke iz uradnih evidenc in drugih zbirk podatkov, ki se nanašajo na zavezanca za davek in so potrebni za izvedbo preiskave,
 - vzeti vzorce blaga, materialov in opreme za potrebe preiskav,
 - fotografirati ali snemati,
 - zbirati in pridobivati potrebna obvestila in podatke od oseb, ki bi utegnili biti koristni za preprečevanja in odkrivanje kršitev predpisov o obdavčenju
 - ter opraviti vsa druga dejanja, ki so v skladu z namenom izvajanja preiskav.

2.5.3.1.1 Pogoji za opravljanje nalog inšpekcijskega nadzora

Pogoje za inšpektorja določa 20. člen Zakona o davčni službi (ZDS-1, 2007) ter 12. in 12. a člen Zakona o inšpekcijskem nadzoru (ZIN-UPB1, 2007).

Za inšpektorja je lahko imenovana oseba, ki ima predpisano izobrazbo v skladu z zakonom, ki ureja sistem javnih uslužbencev, to je univerzitetna ali visoka strokovna izobrazba in ustrezne delovne izkušnje, določene s predpisi, ki urejajo notranjo organizacijo in sistematizacijo v organih državne uprave, ter najmanj pet let delovnih izkušenj in strokovni izpit za inšpektorja.

Strokovni izpit za inšpektorja je sestavljen iz upravnega postopka in upravnega spora, postopka vodenja in odločanja v prekrških ter postopka inšpekcijskega nadzora.

2.5.3.2 Pooblastila za izterjevalca

Prav tako so določena tudi pooblastila za izterjevalca v 22. členu Zakona o davčni službi (ZDS-1, 2007), vendar v manjšem obsegu.

Izterjevalec izvaja postopke davčne izvršbe, pri kateri ima pravico vstopiti v poslovne in druge prostore, ki se opravljajo za izvajanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov, in pravico pregledati naprave, blago, stvari, predmete, poslovne knjige, pogodbe in druge dokumente, ki omogočajo davčno izvršbo. Za poslovne prostore se štejejo tudi stanovanjski prostori, ki jih je davčni zavezanec določil kot svoj sedež oziroma poslovni prostor, kjer se opravlja dejavnost.

Za vstop v stanovanje in druge neposlovne prostore mora izterjevalec predhodno dobiti odločbo pristojnega sodišča v skladu z določbami Zakona o prekrških, ki urejajo hišno preiskavo (ZP-1-UPB3, 2006).

Izterjevalec ima pravico pregledati listine, ki dokazujejo pravni status dolžnika in zavezanca za davek ter druge listine in dokumente, s katerimi se lahko ugotovi istovetnost oseb, pravico ima do fotografiranja in snemanja dokumentacije, ki se lahko uporabi kot dokaz na sodišču.

2.5.3.2.1 Pogoji za opravljanje nalog izterjevalca

Pogoje za izterjevalca določa 23. člen Zakona o davčni službi (ZDS-1, 2007) in vsebuje naslednje pogoje.

Za izterjevalca je lahko imenovana oseba, ki ima višjo izobrazbo in najmanj dve leti delovnih izkušenj ali visoko izobrazbo in najmanj eno leto delovnih izkušenj ter opravljen poseben strokovni izpit. Za izterjevalca je lahko imenovana tudi oseba s srednješolsko izobrazbo in najmanj tremi leti delovnih izkušenj ter opravljenim posebnim strokovnim izpitom.

2.6 NAČELA, TEHNIKE IN METODE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

2.6.1 Načela davčnega inšpekcijskega nadzora

V ZDavP-2 (2007) so določena načela, ki se v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora uporabljajo dopolnilno k devetim temeljnim načelom Zakona o splošnem upravnem postopku (ZUP, 2007) in ZIN (2007). V drugem poglavju ZDavP-2 (2007) je določenih pet načel od 4. do 10. člena: prvih pet zavezuje davčnega organa, naslednja dva pa davčnega zavezanca.

Načela, ki smo jih dolžni spoštovati v DIN, so:

- Načelo zakonitosti v davčnih zadevah, ki določa, da davčni organ odloča v davčnih zadevah samostojno v okviru in na podlagi mednarodnih pogodb, zakonov in splošnih aktov, ter zakonu, ki ureja davčno oziroma carinsko službo ali zakon o obdavčenju. Davčni organ je dolžan postopati nepristransko in po prostem preudarku.
- Načelo materialne resnice v davčnih zadevah določa, da je davčni organ dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, v breme in korist davčnega zavezanca. Na podlagi verjetnosti se odloči le, če tako določa zakon. Predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistvena za obdavčenje, se vrednotijo po svoji gospodarski oziroma ekonomski vsebini.
- Načelo sorazmernosti določa, da davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov zavezancu za davek in drugim udeležencem postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev cilja zakona in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Pri izbiri

več možnih pooblastil in ukrepov davčni organ izbere tiste, ki so za zavezanca za davek ugodnejši, če se s tem doseže namen zakona. V dvomu odloči v korist zavezanca za davek.

- Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči določa, da ima zavezanec za davek pravico vnaprej biti seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, v primeru, da zavezanec za davek nima pooblaščenca ali svetovalca in iz nevednosti ne uporablja procesnih pravic, ki jih ima po zakonu, ga je davčni organ dolžan opozoriti, katera postopkovna dejanja lahko opravi za izpolnitev obveznosti in uveljavljanje pravic, da davek pravilno in pravočasno napove, obračuna in plača oziroma zahteva vračilo. Davčni organ je dolžan tudi obvestiti zavezanca za davek in širšo javnost o svojih ukrepih, če tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi.
- Načelo tajnosti podatkov določa, da so vsi podatki o davčnem postopku zaščiteni, za njih velja režim davčne tajnosti in se jih lahko razkrije le v izrednih primerih.
- Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti zavezuje zavezanca za davek, da davek napove, obračuna in plača le toliko davka in na način ter v rokih, kot je določeno z zakonom ali akti na podlagi zakona.
- Načelo dolžnosti dajanja podatkov zavezuje zavezanca za davek, da mora davčnemu organu dajati resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka, prav tako morajo zavezanci za davek sodelovati z davčnim uradom pri ugotavljanju dejstev v breme in korist zavezancev, navajati morajo vsa dejstva, na katera opirajo svoje zahtevke, in predlagati dokaze, s katerimi se ta dejstva dokazujejo.

2.6.2 Tehnike davčnega inšpekcijskega nadzora

Davčni inšpektorji imajo na voljo številne tehnike nadziranja. Pri vsakem nadzoru izberejo eno ali več tehnik, in sicer glede na dejavnost, velikost podjetja ter organizacijsko raven računovodstva. Tehnike, ki jih izberejo inšpektorji, želijo preizkusiti in oceniti davčno osnovo, stopnjo davka, znesek davka in rok plačila davka, se razlikujejo glede na (Koletnik, 2005, str. 390–396):

1. Smer nadziranja: davčni inšpektor se lahko odloči za različne smeri nadzora; za nazadujočo – retrogradno, napredujočo - progresivno ali za kombinacijo obeh smeri. Izbira smeri je odvisna od inšpektorja in vsebine nadziranja. Pri retrogradni smeri davčni inšpektor prične z nadzorom davčnih izkazov ali drugih davčnih obračunov, nadaljuje s preizkušanjem zapisanih dogodkov v poslovne knjige in izvernih zapisov dogodkov na poslovne in druge listine ter zaključi postopek s preizkušanjem resničnosti in poštenosti davčnih izkazov ali drugih davčnih obračunov. Inšpektor se lahko brez posebnega vzroka ali zaradi nepreglednih razmer oziroma pomanjkljivega knjigovodstva odloči tudi za progresivno smer, v tem primeru se nadzor uresničuje od poslovnih dogodkov, listin in knjig do davčnih izkazov in drugih davčnih obračunov.

Slika 2: Retrogradna in progresivna pot pri davčnem nadzoru



Vir: Koletnik (2005, str. 392)

2. Izvirnost spoznavnih podlag: pri DIN inšpektor lahko uporabi neposredno in/ ali posredno pot nadziranja. Neposredni davčni nadzor uresničuje ob pomoči knjigovodskih listin in drugih dokazil o poslovnih dogodkih in stanjih, tako da ocenjuje pravilnost izpolnjevanja davčnih obveznosti s pomočjo popolne, vzorčne ali druge tehnike. Pri posrednem DIN ocenjuje davčno pomembna dejstva ob pomoči posrednih podatkov, ki jih dobi s podjetniškimi in časovnimi primerjavami in ocenami ter s primerjavami in ocenami čistih sredstev, denarnih tokov in podobnega. Največ podatkov, ki so pomembni za nadzor davčnega zavezanca, pridobijo od tretjih oseb, na primer od bank, poslovnih združb in drugih.
3. Obseg preiskovanja: ločimo popoln in vzorčen nadzor ter nadzor z določenimi težišči; popoln oziroma celovit nadzor vključuje nadzor vseh poslovnih dogodkov in stanj, zato vzame precej časa in denarja in se uporablja le pri malih podjetjih; pri preizkušanju s pomočjo vzorca se ne nadzira vseh poslovnih dogodkov, marveč le tiste, ki so v njem zajeti. Z vzorcem pridobljene ugotovitve se posplošijo na celotno množico dogodkov in stanj, torej na celotno poslovanje in na celoten izračun davčne osnove. V primeru nadzora z določenimi težišči pa se izbere preiskovalno področje in cilj nadzora na podlagi izkušenj in pridobljenih informacij. Nadzira se le del poslovanja, ne pa celota.
4. Obliko in vsebino: ločimo formalni in vsebinski nadzor; pri formalnem nadzoru preizkušamo skladnost razvidovanja poslovnih dogodkov in stanj ter sestavitev davčnih računovodskih izkazov in drugih davčnih obračunov z davčnimi predpisi ter ne dajemo prednosti izkazani vsebini, to je velikosti davčnih obveznosti, pri vsebinskem nadzoru pa preizkušamo pomembnost izkazanih dogodkov in stanj za velikost davčne obveznosti.
5. Način preiskovanja: nadzor poslovnih dogodkov in stanj, ki temeljijo na računovodskem preverjanju vseh ali zgolj zbranih poslovnih dogodkov in stanj, od katerih je odvisna vrsta, velikost in dinamika davčnih obveznosti, ali pa se nadzira računovodstvo, kar je primerno za velika podjetja, ki uporabljajo elektronsko obdelavo podatkov; pri tem načinu preiskovanja ne gre za preizkušanje poslovnih dogodkov in stanj, temveč za preverjanje postopkov, uporabljenih pri evidentiranju in obdelovanju podatkov, ki zagotavljajo

popolnost in točnost vložkov, odobritev poslov, ažurnost in neoporečnost evidenc, varnost sredstev, razmejenost dolžnosti in interno kontrolo delovanja.

6. Davčne kategorije: preizkušanje vrednosti izbranih davčnih kategorij, kjer uporabimo posebne preizkusne tehnike; na primer s pomočjo računovodskih postopkov lahko ocenimo vrednost prodanega blaga, obseg denarnega prometa in celotnega premoženja.

2.6.3 Metode davčnega inšpekcijskega nadzora

Pri davčnem inšpekcijskem nadzoru se poleg klasičnih metod opazovanja, poizvedovanja in zbiranja informacij o zavezancu za davek uporabljajo tudi primerjalno-preizkuševalne in ocenjevalne metode, katerih bistvene značilnosti so:

- Metoda medpodjetniške primerjave se uporablja v fazi priprave na DIN, kjer davčni inšpektor primerja in ocenjuje podatke iz računovodskih izkazov proučevanega podjetja s povprečnimi podatki podjetja, ki se ukvarja z isto dejavnostjo. Pomembno pri tej metodi proučevanja je, da so podatki med seboj primerljivi, kar lahko v nasprotnem primeru privede do napačnih presoj. To pomeni, da se lahko primerjajo samo podjetja, ki delujejo v isti dejavnosti in imajo podoben poslovni program, podobno velikost in strukturo prvin poslovnega procesa, podobno tehnično-tehnološko raven, obseg in sestavo proizvodnje ter druge primerljive podatke. Na podlagi povprečnih velikosti podjetja dobi davčni inšpektor globalni vpogled v gospodarsko in finančno uspešnost zavezanca za davek. Ugotavljajo se večja odstopanja od povprečnih velikosti kazalnikov, ki praviloma pomenijo, da so v računovodskih izkazih inšpiciranja zavezanca za davek napačne navedbe, ki pomembno vplivajo na velikost davčne obveznosti. V kolikor je na primer v izkazu poslovnega izida izkazani dobiček zavezanca za davek bistveno pod povprečjem primerljivih primerjalnih podjetij, je to znak, da niso evidentirani vsi obdavčljivi prihodki ali da so odhodki izkazani v prevelikih zneskih, ki so neupravičeni. Takšna in podobna spoznanja davčnega inšpektorja kažejo smer nadaljnega nadziranja, ki ga bo izvršil v izvedbeni fazi (Čoklec, 1997, str. 278 in 279).
- Metoda notranje časovne primerjave se praviloma uporablja pri davčnem nadziranju manjših in srednjih podjetij. Primerjava se izvaja tako, da se med seboj primerjajo prihodki, odhodki, poslovni izidi in druge postavke različnih časovnih obdobj. Ti podatki so za davčnega inšpektorja koristni, saj mu dajejo izhodiščno znanje o razmerah v proučevanem podjetju. Še večjo izkazno moč dobijo tovrstni podatki, če se preoblikujejo v kazalnike, ki prikažejo odstopanja, s katerimi nakazujejo, na katera področja bo moral biti inšpektor v fazi izvedbe nadzora še posebej previden. Čeprav ima notranje časovno primerjanje zaradi primerljivosti podatkov veliko prednost pred drugimi primerjalnimi metodami, ima ta metoda tudi slabo stran, saj se lahko zgodi, da davčni inšpektor pri presoji ne prepozna napake, zlasti, če se pojavlja v vseh obdobjih, ki so predmet proučevanja. Ne glede na omenjene slabosti je ta metoda v fazi priprave na DIN dober pripomoček pri začetnem spoznavanju zavezanca za davek (Čoklec, 1997, str. 287).
- Metoda vzorčenja se uporablja v izvedbeni fazi nadziranja. Zaradi velikega obsega podatkov se pri DIN zelo redko opravlja pregled vseh poslovnih

dogodkov, zato pa si davčni inšpektor, zlasti pri večjih davčnih zavezancih pogosto pomaga s tako imenovanim pregledom na preskok, kjer je težišče pregleda usmerjeno v izbor dokumentacije ter knjigovodskih in drugih evidenc, ki se uporabljajo kot vzorec, na katerem se opravi preveritev. Z vzorcem pridobljene ugotovitve se nato posplošijo na celotno množico dogodkov in stanj, torej na celotno poslovanje. Zato je izjemnega pomena, da je izbran vzorec dovolj reprezentativen, da lahko na njegovi osnovi davčni inšpektor zbere zadosten in zadovoljiv obseg dokaznega gradiva kot podlage za presojo in oblikovanje ocene o zakonitosti in verodostojnosti podatkov, ki se nanašajo na predmet nadzora. Merila za določitev vzorcev niso posebej predpisana, zato je izbor dokumentacije lahko povsem naključen ali pa gre za zavesten izbor po časovnem, številčnem ali črkovnem zaporedju oziroma po velikosti evidentiranih zneskov (Čoklec, 1997, str. 280).

- Metoda ocenjevanja se v davčni praksi uporablja kot sodilo ugotavljanja pravilnosti dejansko izkazanih postavk v davčnem izkazu zavezanca za davek ali pa z oceno davčne osnove v primerih, ko obstaja utemeljeni sum, da zavezanec za davek v davčnem obračunu ni navedel popolnih in resničnih podatkov in v drugih primerih, ki jih navaja zakon v 68. členu ZDavP-2 (2007). Davčni organ oceni davčno osnovo na podlagi podatkov, ugotovljenih v ugotovitvenem postopku in uradnih evidencah. To so podatki o številu zaposlenih, izplačanih osebnih prejemkih, prihodkih in odhodkih, vrednosti premoženja ter podatki, pridobljeni pri osebah, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost in pri povezanih osebah. Z oceno določena davčna osnova se zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je osnova nižja. Davčni inšpektor se pri svojem delu sam odloča, katero metodo ocenjevanja davčne osnove bo uporabil, vendar mora pri tem upoštevati čim več dejavnikov, ki tako ali drugače vplivajo na davčno osnovo (Karneža, 2005, str. 29).

3 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

3.1 SPLOŠNA OPREDELITEV DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

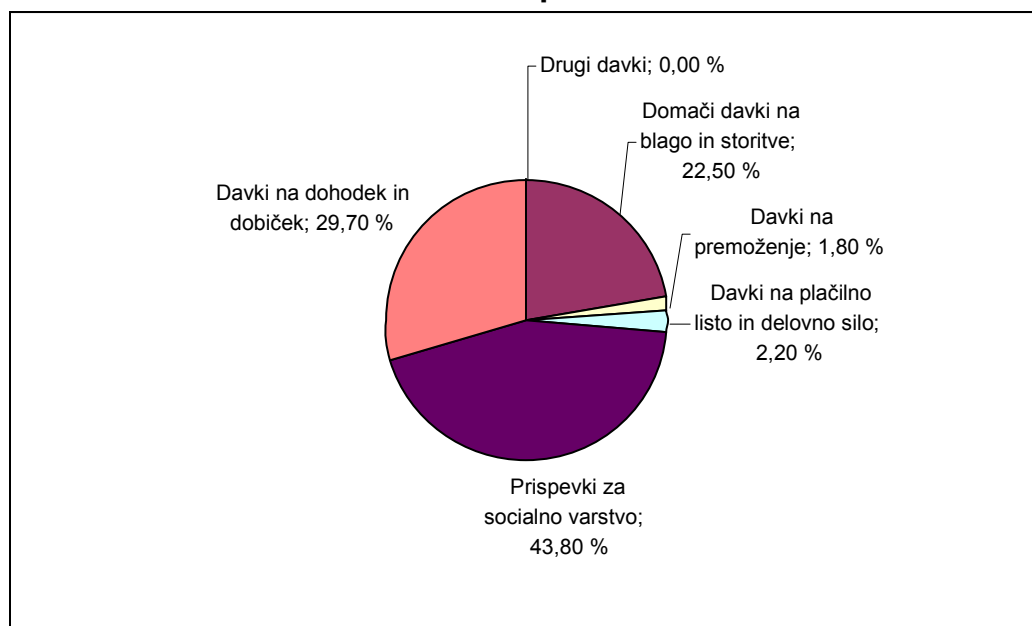
Davek od dohodkov pravnih oseb (DDPO) je treba opredeliti kot obvezno oziroma prisilno dajatev v denarju ali v obliki stvari, ki jo plačujejo davčni subjekti (pravne in fizične osebe) državi ali njenim enotam (regionalnim, občinskim in institucionalnim). Davki so obvezni transferji v državi, v zameno za katere davčni subjekti ne prejmejo nikakršnih neposrednih storitev ali dobav. Država v zameno za davke zagotavlja dobrine ali storitve vsem državljanom ali manjši skupini v odvisnosti od njene splošne ekonomske in socialne politike.

V sistemu narodnogospodarskih računov iz leta 1993, ki ga zagotavljajo Združeni narodi, je davek uvrščen med davke od dohodka. V skupino davkov od dohodka se uvrščajo le davki, ki se obračunajo od dohodkov fizičnih oseb ali gospodinjstev ter korporacij. Davek od dohodkov lahko plačujejo tudi nerezidenti, osebe javnega prava in nepridobitne organizacije.

Davki od dohodkov so davki na dohodek, dobiček in kapitalski dobiček. Obračunajo se dejanski ali predvideni dobiček fizičnih oseb, gospodinjstev in pravnih oseb. V določenih primerih se lahko davek obračuna v kasnejših davčnih obdobjih, in ne v davčnem obdobju, v katerem je dohodek, dobiček ali kapitalski dobiček nastal (Jerman, 2004, str. 17 in 18).

Pomen davka od dohodkov pravnih oseb z vidika javnih financ v Sloveniji narašča. V letu 2008 je davek na dohodek pravnih oseb skupaj z dohodnino predstavljal 29,7 % vseh davčnih prihodkov v Sloveniji, ki sta razdeljena v razmerju 26,7 % DDPO in 63,3 % dohodnina.

Slika 3: Struktura davčnih prihodkov v letu 2008



Vir: Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008 (2009, str. 8)

V spodnji tabeli lahko vidimo gibanje davčnih prihodkov in DDPO od leta 1992 do junija meseca 2010. Opazimo lahko, da se je v obravnavanem obdobju odstotni delež DDPO gibal med 2,19 % v letu 1993 in 10,87 % v letu 2009, v povprečju pa je znašal 7,45 % vseh prihodkov od pobranih davkov, kar je relativno malo. Opazimo lahko, da se je v letu 2009 občutno zmanjšala vrednost davčnih prihodkov.

Tabela 2: Absolutna vrednost vseh davčnih prihodkov in DDPO za obdobje 1993/2009

| LETO | DAVČNI PRIHODKI | DDPO | DELEŽ DDPO V DAVČNIH PRIHODKIH | VERIŽNI INDEKS | INDEKS LETO 1992=100 |
|--------|-----------------|---------------|--------------------------------|----------------|----------------------|
| 1992 | 879.784.193 | 24.800.822 | 2,82 | | 100 |
| 1993 | 1.267.836.697 | 27.790.765 | 2,19 | 78 | 78 |
| 1994 | 1.707.982.720 | 62.568.578 | 3,66 | 167 | 130 |
| 1995 | 2.086.404.152 | 54.001.289 | 2,59 | 71 | 92 |
| 1996 | 2.440.743.035 | 93.020.502 | 3,81 | 147 | 135 |
| 1997 | 2.817.671.144 | 140.050.108 | 4,97 | 130 | 176 |
| 1998 | 3.183.307.369 | 165.220.614 | 5,19 | 104 | 184 |
| 1999 | 3.734.999.710 | 176.002.245 | 4,71 | 91 | 167 |
| 2000 | 3.871.107.721 | 216.135.997 | 5,58 | 118 | 198 |
| 2001 | 4.338.112.854 | 286.991.003 | 6,62 | 118 | 235 |
| 2002 | 4.470.511.263 | 313.898.646 | 7,02 | 106 | 249 |
| 2003 | 5.348.942.765 | 448.147.615 | 8,38 | 119 | 297 |
| 2004 | 5.697.999.025 | 518.922.605 | 9,11 | 109 | 323 |
| 2005 | 6.112.787.105 | 594.227.373 | 9,72 | 107 | 345 |
| 2006 | 6.685.969.821 | 942.330.089 | 14,09 | 145 | 500 |
| 2007 | 7.052.407.004 | 1.113.243.145 | 15,78 | 112 | 559 |
| 2008 | 7.685.337.562 | 1.257.036.956 | 16,36 | 104 | 580 |
| 2009 | 6.554.054.334 | 712.228.068 | 10,87 | 66 | 385 |
| SKUPAJ | 75.935.958.474 | 7.146.616.420 | 7,45 | | |

Vir: http://www.mf.gov.si/slov/tekigib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2010.xls

Davčna uprava je v letu 2009 pobrala skupno 11.191 milijonov EUR javnofinančnih prihodkov, kar pomeni, da je bil rebalans letnega načrta v celoti dosežen (indeks 100,1).

V primerjavi z letom 2008 so pobrani javnofinančni prihodki v letu 2009 nižji za 923,0 milijona EUR ali 7,6 odstotka, v primerjavi z letom 2007 pa so se povečali za 131,4 milijona EUR oziroma za 1,2 odstotka.

Tabela 3: Davki na dohodek in dobiček (v mio EUR)

| Leto 2007 | Leto 2008 | Leto 2009 | Indeks 08/07 | Indeks 09/08 | Indeks 09/07 |
|-----------|-----------|-----------|-----------------|-----------------|-----------------|
| 2.923,0 | 3.447,7 | 2.802,6 | 118,0 | 81,3 | 95,9 |

Vir: Poročilo davčne uprave RS vladi (2010, str. 13)

K zmanjšanju javnofinančnih prihodkov je v največji meri prispevalo zmanjšanje davka od dohodka pravnih oseb (v primerjavi z letom 2008 je nižji za 43,6 odstotka ali 551,4 milijona EUR), v letu 2009 je davčna uprava pobrala za 712,3 milijona EUR tega davka. Poleg precejšnjega znižanja akontacij davka od dohodka pravnih oseb je morala davčna uprava na podlagi obračunov oz. poračunov davka od dohodka pravnih oseb za leto 2008 vrniti pravnim osebam bistveno več davka, kot pa so ga morale pravne osebe na podlagi obračunov vplačati (vračila davka od dohodka pravnih oseb so v letu 2009 presegle vplačila po poračunu za 108 milijonov EUR; v preteklih letih je bila situacija ravno nasprotna: še v letu 2008 so vplačila pravnih oseb presegle vračila za 215 milijonov EUR) (Poročilo davčne uprave RS vladi, 2010).

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2, 2007), ki ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka, ne vsebuje določbe, ki bi natančno opredelila definicijo DDPO. Terminološka razlaga tega pojma je opredeljena v Mednarodnih standardih računovodskega poročanja (MSRP), ki DDPO definirajo kot celoten znesek, ki je vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida v posameznem obdobju glede na odmerjeni davek in odloženi davek. Odmerjeni davek predstavlja znesek davka iz dobička, ki ga je treba poravnati (povrniti) glede na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) v posameznem obdobju. Odloženi davki so zneski davka od dobička, ki jih bo treba poravnati oziroma bodo povrnjeni v prihodnjih davčnih obdobjih (MRS 12, 2006, str. 19).

3.2 PRAVNE PODLAGE

Davek od dohodkov pravnih oseb je v Republiki Sloveniji urejen z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), ki ga je državni zbor sprejel 26. oktobra 2006, objavljen pa je bil v Uradnem listu RS, št. 117, dne 16. 11. 2006. Uporablja se od 1. januarja 2007, razen nekaterih določb o olajšavah ter oprostitev davka, in sicer določb, ki urejajo povečane regijske olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj, ter določb, ki urejajo oprostitve, povezane z družbami tveganega kapitala.

ZDDPO-2 je bil sprejet v okviru obsežnejše reforme davčnega sistema v letu 2006, ki je obsegala Zakon o dohodnini (Zdoh-2), spremembe Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Zakona o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2) ter Zakona o davku na dediščine in darila (ZDDD), novi Zakon o davku na vodna plovila (ZDVP) in novi Zakon o davčnem postopku (ZdavP-2).

ZDDPO-2 je tretji zaporedni zakon, sprejet v Državnem zboru Republike Slovenije, ki ureja obdavčevanje dohodkov pravnih oseb. ZDDPO-2 je nadomestil ZDDPO-1, ki se je uporabljal samo dve leti – v letih 2005 in 2006. Pred tem se je uporabljal ZDDPO, od vključno leta 1994 do konca leta 2004, ki je nasledil takratni Zakon o davku od dobička pravnih oseb iz leta 1990 (Jerman in Odar, 2008 str. 25 in 26).

S tem zakonom (ZDDPO-2) se v pravni red Republike Slovenije prenašajo tri direktive Evropske skupnosti:

- Direktiva Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (Ur. l. RS št. 225 z dne 20. avgusta 1990, str. 142), zadnjič spremenjena z Direktivo Sveta 2005/19/ES o spremembah Direktive 90/434/EGS o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev iz različnih držav članic (Ur. l. RS št. 58 z dne 4. marca 2005, str. 19);
- Direktiva Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (Ur. l. RS št. 225 z dne 20. avgusta 1990, str. 6), zadnjič spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES o spremembah Direktive Sveta 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (Ur. l. RS št. 7 z dne 13. januarja 2004, str. 41);
- Direktiva Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (Ur. l. RS št. 157 z dne 26. junija 2003, str. 49).

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

3.3 ZAVEZANEC ZA DAVEK IN OBSEG DAVČNE OBVEZNOSTI

Po ZDDPO-2 je zavezanec oziroma zavezanka za davek pravna oseba domačega in tujega prava razen Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti, ki niso zavezanci za ta davek. Zavezanec je tudi družba oziroma združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava, po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec po zakonu, ki ureja dohodnino.

Skladno s področjem, ki ga ureja ZDDPO-2 v prvem odstavku 1. člena, je v tem členu določen subjekt obdavčitve. Zavezanec po tem zakonu je pravna oseba. Pravna oseba se v pravni teoriji najpogosteje opredeljuje kot organizacija ali skupina ljudi, ki jo pravni red priznava za nosilca pravic in obveznosti, ali kot na določen namen vezano premoženje ali kot skupina posameznikov, ki ji pravni red priznava lastnost pravnega subjekta. V teoriji se kot osnovna delitev pravnih oseb navaja delitev na osebe javnega prava in osebe zasebnega prava, pri čemer je razlikovalno merilo ustanovitveni akt – pri pravni osebi javnega prava je to zakon ali drug oblastni akt, pri pravni osebi zasebnega prava pa zasebnopravni akt (Jerman in Odar, 2008, str. 55).

Pravni subjekt, pravna ali fizična oseba, je nosilec pravic in dolžnosti v pravnih razmerjih. Vsakokratni pravni red določa, kateri imajo takšne lastnosti, da jim je treba priznati kakovost pravnega subjekta (Jerman in Odar, 2008, str. 55).

Rezident oziroma rezidentka Republike Slovenije je zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije. Nerezident (oziroma nerezidentka) Slovenije je zavezan za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji, dohodki rezidenta in nerezidenta, določeni s tem zakonom, se obdavčujejo v obsegu in na način, kot je določeno z zakonom (ZDDPO-2, 4. člen).

Rezident je zavezanec, ki izpolnjuje vsaj enega izmed naštetih pogojev: ima sedež v Sloveniji ali pa ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.

Obseg davčne obveznosti je odvisen od davčnega statusa zavezanca. Zavezanec ima lahko status rezidenta ali nerezidenta po zakonu, davčna obveznost zavezanca, ki ima po določbah 5. člena tega zakona status rezidenta, je neomejena. Za rezidenta velja načelo obdavčitve po svetovnem dohodku. Država, ki ima pravico obdavčiti zavezanca po načelu svetovnega dohodka, se imenuje rezidenčna država (Jerman in Odar, 2008, str. 64).

Za nerezidente velja omejena davčna zaveza, skladno s katero so nerezidenti v Sloveniji davčno zavezani samo za dohodke, ki imajo vir v Sloveniji. Nerezident je tisti zavezanec, ki nima položaja rezidenta po ZDDPO-2 oziroma so tisti zavezanci, ki so z območjem Slovenije manj ekonomsko povezani kot rezidenti.

Dohodki, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji, so (Kovač, 2008, str. 186):

- dohodki od nepremičnega premoženja;
- dohodki iz kmetijske in gozdarske dejavnosti;
- dohodki od izkoriščanja ali pravice izkoriščanja naravnih bogastev;
- dohodki od vrednostnih papirjev in drugih deležev;
- dohodki nerezidenta, ki jih dosega v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Republiki Sloveniji;
- obresti;
- dohodki od premoženjskih pravic, ki jih izplača rezident Republike Sloveniji;

- dohodki od odsvojitve premičnin, ki se nahajajo v Republiki Sloveniji;
- dohodki od odsvojitve nepremičnin, ki so del poslovnega premoženja poslovne enote nerezidenta v Republiki Sloveniji;
- dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov v Republiki Sloveniji, ki pripadajo drugi osebi;
- vsak drug dohodek, pridobljen v Republiki Sloveniji;
- vsak drug dohodek, ki ga je izplačal rezident ali nerezident preko svoje poslovne enote.

3.4 OPROSTITVE

ZDDPO-2 v 9. členu določa, da zavezanec kot zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat ne plača davka po tem zakonu, če je v skladu s posebnim zakonom ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti in če dejansko posluje skladno z namenom ustanovitve in delovanja. Na splošno to pomeni, da so plačila davka oproščene pravne osebe, katerih delovanje ni usmerjeno v pridobivanje dobička, vendar pa so dolžne plačati davek po tem zakonu v primeru, da opravljajo pridobitno dejavnost. Minister, pristojen za finance, podrobneje opredeli pridobitno oziroma nepridobitno dejavnost (ZDDPO-2, 9. člen).

3.5 DAVČNO OBDOBJE IN PREDMET OBDAVČITVE

Davčno obdobje, za katero se ugotavlja davčna osnova in davčna obveznost zavezanca, je po 10. členu ZDDPO-2 tekoče koledarsko leto. Vendar pa kljub splošni normni določitvi davčnega obdobja drugi odstavek tega člena dopušča zavezancu izbiro davčnega obdobja, ki ni enako koledarskemu letu, vendar obdobje ne sme presegati 12 mesecev. O izbiri davčnega obdobja mora zavezanec obvestiti davčni organ in davčnega obdobja ne sme spreminjati najmanj tri leta (ZDDPO-2, 10. člen).

V predmet obdavčitve segajo vsi dohodki davčnega zavezanca, ki jih doseže v davčnem obdobju, in sicer; dobiček rezidenta in nerezidenta, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji, ter dohodki rezidenta in nerezidenta, za katere je določena obveznost davčnega odtegljaja (to so dividende, obresti, premoženjske pravice, dohodki iz zakupa nepremičnin v Sloveniji, dohodki iz storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov in dohodki iz storitev, ki se plačujejo osebam v državi z ugodno davčno (škodljivo) ureditvijo (Jerman in Odar, 2004, 122. in 123. stran).

3.6 DAVČNA STOPNJA

Na podlagi določil ZDDPO-2 se dosedanja 25 % splošna davčna stopnja za obračun davka postopoma znižuje in je v letu 2007 znašala 23 %, v letu 2008 22 %, v letu 2009 21 % in od leta 2010 naprej 20 % (dosegljivo na DURS, 2010).

Zakon pa predvideva tudi posebno davčno stopnjo 0 %, ki velja za (Kljun, 2007, str. 49):

- investicijske sklade, če le-ti do 30. novembra razdelijo najmanj 90 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja;
- pokojninske sklade;
- zavarovalnice za tisti del dejavnosti, ki je povezan z izvajanjem pokojninskega načrta;
- za družbe tveganega kapitala, ki so ustanovljene v skladu z zakonom, ki ureja družbe tveganega kapitala, za izvajanje dopustnih naložb tveganega kapitala.

Stopnja za davčni odtegljaj od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, je 15 odstotkov.

3.7 DAVČNA OSNOVA

Osnova za davek rezidenta in nerezidenta za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji je dobiček, ki je opredeljen kot presežek prihodkov nad odhodki. Prihodki in odhodki se priznavajo v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki temelji na izkazu poslovnega izida, dobiček v davčnem smislu se ugotavlja s primerjavo davčno priznanih prihodkov in odhodkov. Poleg računovodskih izkazov moramo za določitev davčnega dobička upoštevati tudi davčne predpise.

Zakonska podlaga za sestavo poslovnega izida je Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS št. 42/2006- ZGD), ki gospodarskim subjektom nalaga obvezno sestavo računovodskih izkazov in izdelovanja letnih poročil. Vse družbe in samostojni podjetniki morajo voditi poslovne knjige in jih zaključiti enkrat letno. Osnovne sestavine letnega poročila so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida in priloge. Poleg ZGD je treba upoštevati še direktive EK na področju oblikovanja poslovnih in letnih poročil ter mednarodne računovodske standarde. Računovodski standardi morajo biti uvedeni skladno z zakonom, če jih davčni zavezanec želi uporabljati za davčne namene (Kovač, 2008, str. 191).

3.7.1 Prihodki

Izvem prihodkov iz naslova dividend in dohodkov, podobnih dividendam, ter dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev.

Pri izpolnjevanju predpisanih pogojev se iz davčne osnove izvamejo:

1. Dividende in dohodki, podobni dividendam, ter drugi deleži v dobičku, zaradi odprave ekonomskega dvojnega obdavčenja, če so bili v tekočem ali v preteklih davčnih obdobjih vključeni v davčno osnovo.
2. Dobički od odsvojitve lastniških deležev v višini 50 odstotkov in pod pogoji, da je udeležba v kapitalu oziroma v upravljanju v višini najmanj 8 odstotkov, v času najmanj 6 mesecev in če zavezanec v tem obdobju zaposluje vsaj eno osebo. Izguba iz odsvojitve lastniških deležev se pri ugotavljanju davčne osnove kot odhodek ne

prizna v višini 50 odstotkov. V primeru ustvarjenega dobička iz odsvojitve lastniških deležev v družbi tveganega kapitala se celotni dobiček izvzame iz davčne osnove.

3. Zavezancu, ki ustvari dobiček z odsvojitvijo lastniških deležev oziroma delnic v bankah, v zameno za izdajo ali prenos lastnih lastniških deležev ali delnic druge družbe, se dobiček ali izguba iz te zamenjave izvzame iz davčne osnove zavezanca.

V povezavi z izzetimi prihodki iz naslova dividend in dohodkov, podobnih dividendam, ter dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev je predpisana tudi višina davčno nepriznanih odhodkov, ki se nanašajo na te dohodke. Določena je v pavšalnem znesku, in sicer v višini 5 odstotkov zneska v davčnem obdobju prejetih dohodkov.

3.7.2 Prilagoditve prihodkov in odhodkov pri poslovanju med povezanimi osebami

Pri poslovanju med povezanimi osebami rezidenti in nerezidenti (za povezani osebi gre, če ima ena oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 odstotkov vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugi osebi) se upoštevajo transferne cene, kar pomeni, da se prihodki upoštevajo najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen med nepovezanimi osebami, odhodki pa največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.

Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov rezidenta iz poslov med dvema rezidentoma, ki sta povezani osebi, se le v situacijah, ko ima en rezident ugodnejši davčni položaj kot drugi, poveča davčna osnova zaradi prenizko izkazanih prihodkov ali previsoko izkazanih odhodkov zavezanca. Pri tem se za ugodnejši davčni položaj šteje, ko eden od rezidentov izkazuje nepokrito izgubo iz preteklih let ali plačuje davek po stopnji 0 odstotkov ali nižji od splošne stopnje ali je oproščen plačevanja davka.

V primeru poslovanja med povezanima osebama – rezidentom in fizično osebo, ki opravlja dejavnost, se prihodki upoštevajo najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen med nepovezanimi osebami, odhodki pa največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.

Pri ugotavljanju prihodkov oziroma odhodkov od obresti na posojila med povezanimi osebami se prihodki upoštevajo najmanj, odhodki pa največ do višine, obračunane ob upoštevanju priznane obrestne mere, razen takrat, če zavezanec dokaže, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dal oziroma dobil posojilo po obrestni meri, ki je nižja oziroma višja od priznane obrestne mere, tudi posojilojemalcu oziroma od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. Pri določanju obresti med povezanima osebama se zavezanec lahko odloči, da upošteva v času odobritve posojila priznano obrestno mero ali pa v času obračuna obresti priznano obrestno mero.

3.7.3 Odhodki

Odhodki, ki se ne priznavajo pri ugotavljanju davčne osnove, so tisti odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, obdavčenih po tem zakonu.

Odhodki, ki se v celoti ne priznajo, so:

- izplačila dohodkov, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička,
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let,
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje,
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev,
- kazni, ki jih izreče pristojni organ,
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba,
- davek na dodano vrednost, če ga zavezanec ni uveljavljal kot odbitek, čeprav je imel pravico,
- obresti od nepravočasno plačanih davkov,
- obresti od posojil, prejetih od oseb iz držav, kjer je stopnja davka od dobička nižja od 12,5 odstotka,
- donacije,
- podkupnine.

Posebnosti glede določenih vrst odhodkov:

- Stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora, so priznani v višini 50 odstotkov.
- Rezervacije, oblikovane v skladu s standardi, so priznane v višini 50 odstotkov, razen posebnih rezervacij pri bankah, borznoposredniških družbah in zavarovalnicah, ki se kot odhodek priznajo v obračunanih zneskih, vendar največ v višini, kot je določeno v zakonih, ki urejajo njihovo poslovanje. Ob porabi rezervacij se priznajo odhodki v delu, v katerem rezervacije niso bile priznane. Prav tako se iz davčne osnove izvamejo prihodki iz odprave ali porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek.
- Obresti od presežka posojil, prejetih od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadar koli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 odstotkov delnic ali deležev, če ta posojila presegajo štirikratnik (v letu 2008, 2009 in 2010 šestkratnik) zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca, so davčno nepriznane, razen če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba.
- Delno so priznani odhodki iz prevrednotenja zaradi slabitev in odpisa poslovnih terjatev ter finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov razen slabitev kratkoročnih finančnih naložb in finančnih instrumentov, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Slabitve, ki ob obračunu niso priznane kot odhodek, se priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi terjatev, finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov.
- Odhodki iz prevrednotenja zaradi slabitve dobrega imena se priznajo v obračunanem znesku, vendar največ v višini 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti dobrega imena.
- Amortizacija se kot odhodek prizna v obračunani višini z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, razen če bo obračunana po višjih stopnjah, kot so določene v zakonu. V tem primeru se bo više obračunana amortizacija kot odhodek priznala v kasnejših davčnih obdobjih, ker zakon

dopušča možnost priznavanja celotnih stroškov amortizacije kot davčni odhodek, če zavezanec sredstva prej ne odtuji. Najvišje letne amortizacijske stopnje so:

- za gradbene objekte vključno z naložbenimi nepremičninami 3 odstotke,
 - za dele gradbenih objektov vključno z naložbenimi nepremičninami 6 odstotkov,
 - za opremo, vozila in mehanizacijo 20 odstotkov,
 - za dele opreme in opremo za raziskovalno dejavnost 33,3 odstotka,
 - za računalniško strojno in programsko opremo 50 odstotkov,
 - večletne nasade 10 odstotkov,
 - osnovno čredo 20 odstotkov,
 - druga vlaganja 10 odstotkov.
- Amortizacija, obračunana od dela nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na podlagi ocene stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, za katerega so oblikovane rezervacije, se prizna v enaki višini kot rezervacije, to je 50 odstotkov.
- Plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela delavcev se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku; poslovnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili pa tudi v obračunanem znesku v skladu z zakonom oziroma s pogodbo o zaposlitvi. Tudi druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, kot so regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi ter povračila stroškov v zvezi z delom, se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku. Kot druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, ki so davčno priznani odhodek, štejejo tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. Ti vključujejo med drugim tudi uporabo službenih avtomobilov za privatne namene.

3.7.4 Druge posebnosti pri ugotavljanju davčne osnove

Pri spremembi računovodske usmeritve in popravkih napak se za nastale razlike preračuna preneseni poslovni izid ali druge postavke kapitala. Zneski razlik povečujejo ali zmanjšujejo davčno osnovo.

Presežek iz prevrednotenja pri sredstvih, ki se amortizirajo, se mora prenašati v davčno osnovo v davčnem obdobju v enakem znesku, kot je obračunan znesek amortizacije od prevrednotenega dela teh sredstev v tem davčnem obdobju.

Odprava dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve je določena tako, da se prihodki ali odhodki, ki so bili že upoštevani pri ugotavljanju davčne osnove, ne upoštevajo ponovno. Ker gre za prihodke in odhodke iz več preteklih davčnih obdobj, je zavezanec dolžan zagotavljati in hraniti podatke o takšnih prihodkih in odhodkih.

V postopku prisilne poravnave se prihodki iz odpisa dolgov izvzamejo v znesku, v katerem je zavezanec oblikoval rezerve v skladu z zakonom, ki ureja finančno poslovanje podjetij. V tem primeru zavezanec v znesku prihodkov, ki se zaradi

oblikovanja rezerv ne vključujejo v davčno osnovo, izgubi pravico do pokrivanja davčne izgube iz preteklih let (dosegljivo na DURS, 2010).

3.8 IZGUBA

Davčna izguba je presežek davčno priznanih odhodkov nad davčno priznanimi prihodki, ki so določeni v ZDDPO-2. Davčno izgubo davčni zavezanci ugotovijo v davčnem izkazu in jo je treba razlikovati od izgube v poslovanju, ki se ugotovi v izkazu poslovnega izida.

Davčno izgubo v davčnem obdobju lahko zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, če zakon ne določa drugače, tako da se davčna osnova najprej zmanjša za davčno izgubo starejšega datuma. Zmanjšanje davčne osnove zaradi davčnih obdobji je dovoljeno največ do višine davčne stopnje davčnega obdobja.

To pa ne velja, če se v davčnem obdobju lastništvo delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca neposredno ali posredno spremeni za več kot 50 odstotkov glede na stanje lastništva na začetku davčnega obdobja in zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti ali dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremi dejavnost (ZDDPO-2, 36. člen).

3.9 DAVČNE OLAJŠAVE

Zakon ZDDPO-2 omogoča uveljavljanje davčnih olajšav, vendar največ v višini davčne osnove, za naslednje namene:

1. Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj; zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 40 % zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj v tem obdobju, vendar največ v višini davčne osnove. To velja za vlaganja v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca, vključno z nakupom raziskovalno-razvojne opreme ter nakupom raziskovalno-razvojnih storitev.

Zavezanec lahko uveljavlja tudi regijsko olajšavo, to pomeni zmanjšanje davčne osnove v višini 50 % zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj, če ima sedež in opravlja svojo dejavnost na področjih države, ki imajo bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države do 15 %, in v višini 60 % zneska, če je bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15 %, vendar največ v višini davčne osnove.

Za neizkoriščeni del davčne olajšave zaradi prenizke davčne osnove lahko zavezanec zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih. Če so vlaganja v

raziskave in razvoj nepovratno financirana iz sredstev proračuna RS oziroma proračuna EU, zavezanec ne more uveljavljati olajšave.

2. Olajšava za zaposlovanje invalidov; zavezanec, ki zaposluje invalida, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50 % plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove, v primeru, da zavezanec zaposluje invalidno osebo s 100 % telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70 % plače te osebe, vendar največ v višini davčne osnove.

3. Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju; zavezanec, ki sprejme vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec dela te osebe.

4. Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje; zavezanec delodajalec, ki v skladu s pogoji Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju delno ali v celoti plačuje premije po pokojninskem načrtu kolektivnega zavarovanja izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali državi članici EU. Olajšava se prizna v višini plačanih premij, vendar največ do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delodajalca zavarovanca in ne več kot 2.390 evrov letno, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

5. Olajšava za donacije; zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, invalidske, socialno-varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, in sicer le za takšna izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom države članice EU do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Poleg 0,3 % olajšave lahko zavezanec uveljavlja dodatno zmanjšanje davčne osnove do zneska, ki ustreza 0,2 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, za kulturne namene in prostovoljnemu društvom, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu za te namene. To velja le za izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom države članice EU.

Zavezanec lahko uveljavlja tudi zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil političnim strankam, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni plači na zaposlenega pri zavezancu do največ višine davčne osnove davčnega obdobja.

6. Olajšava za zaposlovanje; zavezanec, ki na novo in za nedoločen čas zaposli osebo, mlajšo od 26 let, ali osebo, starejšo od 55 let, ki je bila pred zaposlitvijo vsaj 6 mesecev prijavljena v evidenci brezposelnih oseb pri Zavodu RS za zaposlovanje in v obdobju zadnjih dveh let ni bila zaposlena pri tem zavezancu ali njegovi povezani osebi. Olajšava se lahko uveljavlja za prvih 24 mesecev zaposlitve te osebe in to v

višini 45 odstotkov plače te osebe, vendar največ v višini davčne osnove. Pogojeno je s povečanjem skupnega števila zaposlenih delavcev pri zavezancu v davčnem obdobju, v katerem na novo zaposli delavca, za katerega uveljavlja olajšavo.

Olajšava za zaposlovanje se izključuje z olajšavo za zaposlovanje invalidov ter z olajšavami za zaposlovanje po Zakonu o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010–2015 in po Zakonu o ekonomskih conah, kar preprečuje podvajanje olajšave za posamezno zaposleno osebo (ZDDPO-2, 55. do 59. člen).

3.10 OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Davčni obračun predloži davčni zavezanec rezident in nerezident od dohodkov, ki jih prejema v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Republiki Sloveniji. Davčni obračun predložijo tudi zavezanci, ki so oproščeni davka in davčni zavezanci, ki plačujejo davek po stopnji 0 %.

Zavezanec za DDPO sam izračuna in plača davek od dohodkov pravnih oseb za davčno obdobje, v primeru davčnega odtegljaja pa davek izračuna, odtegne in plača plačnik davka.

Za postopek samoobdavčitve je značilna popolna samostojnost in odgovornost davčnega zavezanca v okviru zakonskih pravic in obveznosti, da na podlagi zakonskih določb ugotovi pravilno davčno osnovo, uveljavlja oprostitev in olajšave, uporabi predpisano davčno stopnjo ter plača davek v predpisanem roku na predpisan vplačilni račun. Zavezanec je zato nosilec vseh pravic in obveznosti po zakonu, da sam izpolni davčno obveznost in s tem prevzame davčno tveganje morebitne nepravilne ali nepravočasne izpolnitve davčne obveznosti (Jerman in Odar, 2008, str. 466).

3.10.1 Predložitev davčnega obračuna

Zavezanec za davek mora predložiti davčni obračun davčnemu organu najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto, če ima davčno obdobje enako koledarskemu letu, v nasprotnem primeru mora davčni obračun predložiti najpozneje v treh mesecih od začetka tekočega poslovnega leta za preteklo poslovno leto.

Če zavezanec iz opravičljivih razlogov, ki jih ni mogel predvideti oziroma odvrniti, ne more predložiti davčnega obračuna v predvidenem roku, lahko davčni organ na predlog zavezanca dovoli predložitev davčnega obračuna po izteku predvidenega roka.

Zavezanec po ZDDPO-2 mora davčni obračun obvezno predložiti v elektronski obliki preko sistema eDavki, kar velja od 1. aprila 2007, razen za mikro in male družbe, za katere velja elektronsko oddajanje od 1. januarja 2009 (dosegljivo na DURS, 2010).

3.10.2 Pravna podlaga

Vsebina davčnega obračuna je določena v Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2).

Sestavni deli davčnega obračuna, ki skupaj s predpisanimi obrazci tvorijo celoto, so:

- Izkaz poslovnega izida ali drugo poročilo, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in izid, ter pojasnila, izdelana na podlagi zakona, ki urejajo gospodarske družbe (ZGD), ali drugega ustreznega zakona.
- Bilanco stanja ali drugo poročilo, ki ustreza bilanci stanja in prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, ter pojasnila, izdelana na podlagi ZGD ali drugega ustreznega zakona.
- Izkaz gibanja kapitala ali drugo poročilo, ki ustreza izkazu gibanja kapitala in prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube, izdelano na podlagi ZGD ali drugega ustreznega zakona (ZDavP-2).
- Podatki o transfernih cenah med povezanimi osebami.

Poleg Zakona o davku o dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (2007) ter Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (2007) so pravne podlage za izpolnitev davčnega obračuna tudi Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 12/09), Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj (Ur. l. RS, št. 110/07), Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 138/06), Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 60/07), Uredba o kriterijih in pogojih ter načinu uveljavljanja spodbud za zaposlovanje in davčne olajšave za investiranje v Pomurski regiji v obdobju 2010 do 2015 (Ur. l. RS, št. 3/10) ter Zakon o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010 – 2015 (Ur. l. RS, št. 87/09).

3.10.3 Vsebina davčnega obračuna

Davčni obračun zavezanec izpolni na obrazcu DDPO (priloga), ki je določen v Pravilniku o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 12/09), katerega izpolni v skladu z metodologijo za izpolnjevanje obrazca, ki je prav tako določena v tem pravilniku. Zavezanec poleg tega predloži tudi priloge, ki so sestavni del davčnega obračuna in so objavljene v zgoraj omenjenem pravilniku.

Davčni obračun DDPO vsebuje 28 postavk, katere mora zavezanec v skladu s pravili metodologije izpolniti.

Pod zaporedno številko 1 obrazca zavezanec vpiše znesek prihodkov, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida oziroma v drugem ustreznem letnem poročilu na podlagi zakona in uvedenih računovodskih standardov, ki so v skladu z zakonom, nato pa pod zaporedno številko 1.1. izračuna znesek dohodkov, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem. V naslednjem koraku morajo zavezanci vpisati skupni znesek zmanjšanja prihodkov, izkazanih pod zaporedno številko 1, za posamezne vrste prihodkov pod zaporedno številko 2.1 do 2.14. Prav tako pa morajo v tretjem sklopu zavezanci vpisati popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov, to je skupni znesek povečanja prihodkov pod zaporedno številko 1 (glede na določbe ZDDPO-2), pod zaporedno številko 3.1 do 3.6. Pod zaporedno številko 4 pa se izračunajo davčno priznani prihodki po sistemu 1-2+3,

torej od zneska pod zaporedno številko 1 odštejemo znesek pod zaporedno številko 2 in temu prištejemo znesek pod zaporedno številko 3.

V petem sklopu se izračunajo odhodki, ugotovljeni na podlagi zakona in po računovodskih predpisih; to je znesek odhodkov, prikazanih v izkazu poslovnega izida oziroma v drugem ustreznem letnem poročilu. Sledi mu popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov oziroma skupni znesek zmanjšanja odhodkov, izkazanih pod zaporedno številko 5, za zneske, ki se ne priznajo kot odhodki (vsota 6.1 do 6.43), in skupni znesek povečanja odhodkov pod zaporedno številko 5 glede na določbe ZDDPO-2 (vsota 7.1 do 7.12). S tem dobimo pod zaporedno številko 8 davčno priznane dohodke, po sistemu 5-6+7, tako da od zneska pod zaporedno številko 5 odštejemo znesek pod zaporedno številko 6 in mu prištejemo znesek pod zaporedno številko 7.

Razliko med davčno priznanimi prihodki (zaporedna številka 4) in odhodki (zaporedna številka 8), zavezanci prikažejo pod zaporedno številko 9, prav tako pa izračunajo tudi razliko med davčno priznanimi odhodki (pod zaporedno številko 8) in prihodki (pod zaporedno številko 4) pod zaporedno številko 10. Zaradi prehoda na nov način računovodenja pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih se izračuna sprememba davčne osnove pod zaporedno številko 11 po sistemu 11.1 – 11.2 + 11.3 – 11.4 + 11.5 – 11.6. Povečanje davčne osnove - vsota 12.1 do 12.8 zavezanci za davek vpišejo pod zaporedno številko 12.

Zavezanci pod zaporedno številko 13 izračunajo davčno osnovo, ki je seštevek zaporednih števil 9, 10 in 11 oziroma izračunajo vsoto zaporednih števil 11 in 12 ter odštejejo znesek pod zaporedno številko 10, če je bila razlika pozitivna. V nasprotnem primeru zavezanci izračunajo davčno izgubo kot vsoto zneskov pod zaporedno številko 11 in 12, zmanjšano za znesek pod zaporedno številko 10 in jo vpišejo pod zaporedno številko 14. Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave – vsota zaporednih števil 15.1 do 15.17, vendar največ do višine davčne osnove, vpisane pod zaporedno številko 13. Osnovo za davek vpišejo pod zaporedno številko 16, kot razliko zaporednih števil 13 in 15. Pod zaporedno številko 17 zavezanci za davek vpišejo znesek pod zaporedno številko 16, pomnožen s stopnjo davka v skladu s 97. členom ZDDPO-2, od leta 2010 naprej se uporablja stopnja 20 odstotkov.

Pod zaporedno številko 18 se vpiše znesek odbitka tujega davka, ki ga je zavezanec plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije, vključene v davčno osnovo na podlagi členov 62., 63, 64., 66. in 67. ZDDPO-2. Pod zaporedno številko 19 zavezanci vpišejo znesek povečanja ali zmanjšanja davka za razliko med predhodno priznanim odbitkom tujega davka in odbitkom, ki bi bil možen ob upoštevanju naknadnih sprememb odbitka tujega davka, v skladu s 65. členom ZDDPO-2.

Davčno obveznost zavezanci za davek vpišejo pod zaporedno številko 20, na podlagi izračuna zneska pod zaporedno številko 17, ki mu odštejejo znesek pod zaporedno številko 18 in prištejejo oziroma odštejejo znesek pod zaporedno številko 19. Znesek zmanjšanja davčne obveznosti za znesek odtegnjenega davka zavezanci vpišejo pod

zaporedno številko 21. Znesek že vplačane akontacije davka za davčno obdobje v skladu s 75. členom ZDDPO-2 zavezanci vpišejo pod zaporedno številko 22. V primeru, da morajo zavezanci doplačati davek, to obveznost zapišejo pod zaporedno številko 23, ki jo izračunajo tako, da od zneska pod zaporedno številko 20 odštejejo zneska pod zaporedno številko 21. in 22. Če je razlika manjša od nič, pomeni, da so zavezanci plačali preveč akontacije in to razliko vpišejo pod zaporedno številko 24. pod zaporedno številko 25 zavezanci za davek vpišejo znesek davčne osnove za določitev akontacije davka, pod zaporedno številko 26 pa znesek pod zaporedno številko 25, pomnožen s stopnjo davka za tekoče davčno obdobje, ki za leto 2010 znaša 20 odstotkov. Za konec se pod zaporedno številko 27 vpiše mesečni obrok akontacije, ki je znesek pod zaporedno številko 26, deljen z 12, če je zaporedna številka 26 večja od 400 evrov, oziroma deljen s 4, če znesek pod zaporedno številko 26 ne presega 400 evrov, kar zapišemo pod zaporedno številko 28 kot trimesečni obrok akontacije, v skladu z drugim odstavkom 371. člena ZDavP-2.

ZDDPO-2 določa, da je mogoč izračun in plačilo davčne obveznosti izključno na ravni posameznega davčnega zavezanca, ne omogoča več plačevanja davka na podlagi skupinskega davčnega obračuna, kot sta to omogočala ZDDPO-1 in ZDDPO.

3.10.4 Posebne oblike davčnega obračuna

ZDavP-2 posebej opredeljuje tudi posebne oblike davčnega obračuna, ki so navedene v členih od 360. do 369.

Posebne oblike davčnega obračuna so:

- davčni obračun pri postopkih prenehanja davčnega zavezanca,
- davčni obračun pri združitvah,
- davčni obračun v posebnih primerih pripojitev ali spojitve,
- davčni obračun pri razdelitvah z ustanovitvijo in razdelitvah s prevzemom,
- davčni obračun v posebnih primerih razdelitev,
- davčni obračun pri oddelitvah z ustanovitvijo in oddelitvah s prevzemom,
- davčni obračun v posebnih primerih oddelitev,
- davčni obračun pri postopku prisilne poravnave,
- davčni obračun pri postopku stečaja ali likvidacije,
- davčni obračun pri postopku prenehanja davčnega zavezanca po skrajšanem postopku.

3.10.5 Sankcije

Z globo od 1.600 do 25.000 evrov se kaznuje za prekršek zavezanca za obračun davka od dohodkov pravnih oseb, če ne predloži obračuna davka ali ne predloži obračuna na predpisani način oziroma v predpisanem roku. Za navedeni prekršek se z globo od 400 do 4.000 evrov kaznuje tudi odgovorno osebo pravne osebe (dosegljivo na DURS, 2010).

4 INŠPEKCIJSKI NADZOR NAD DAVKOM OD DOHODKA PRAVNIH OSEB (POSTOPEK)

4.1 SPLOŠNO

Davčni inšpekcijski nadzor je del davčnega nadzora, ki obsega nadzor nad izvajanjem oziroma upoštevanjem zakonov o obdavčenju in Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2, 2007). Opravlja se tako v korist kot v breme zavezanca za davek. Nanašati se mora predvsem na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti ali ki vplivajo na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji (dosegljivo na DURS, 2010).

Obseg davčnega inšpekcijskega nadzora (DIN) je natančno določen v 132. členu ZDavP-2 (2007) in določa, da je DIN lahko celostni ali delni inšpekcijski nadzor; celostni DIN obsega vsa področja delovanja oziroma vse vrste davkov za eno ali več davčnih obdobji, medtem ko delni DIN obsega posamezna področja poslovanja in je omejen na enega ali več davkov oziroma eno ali več davčnih obdobji.

DIN pri zavezancu za davek, ki samostojno opravlja dejavnost, se lahko nanaša tudi na dejstva, ki niso v zvezi z opravljanjem dejavnosti in so pomembna za obdavčenje zavezanca za davek, zlasti na dejstva v zvezi z opravljanjem aktivnosti nosilca dejavnosti fizične osebe (ZDavP-2, 4. odstavek, 132. člen).

DIN se izvaja pri fizični osebi ali pri pravni osebi. Opravlja se pri tisti fizični osebi, ki opravlja neregistrirano dejavnost oziroma se ukvarja s posli ali prejema dohodke, ki so pomembni za obdavčenje davčnega zavezanca, pri pravnih osebah pa lahko vključuje tudi razmerja med lastniki pravnih oseb in pravnimi osebami oziroma člani pravnih oseb in pravnimi osebami (ZDavP-2, 5. in 6. odstavek, 132. člen).

4.2 STRANKE V POSTOPKU

V 24. členu Zakona o inšpekcijskem postopku (ZIN-UPB1, 2007) je natančno določeno, kdo je stranka v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, in sicer: položaj stranke v inšpekcijskem postopku ima samo inšpekcijski zavezanec. Vlagatelj pobude, prijave, sporočila ali druge vloge nima položaja stranke, lahko je zgolj obveščen o ukrepih inšpektorja. To je utemeljeno s tem, da je delovanje inšpektorjev usmerjeno neposredno na ugotavljanje kršitev s strani pravne ali fizične osebe ter posledično sankcioniranje in vzpostavitev zakonitega stanja. V tem postopku torej ne morejo sodelovati osebe, ki lahko svoje pravice uveljavljajo pred sodiščem ali drugimi upravnimi organi.

Inšpektor mora obravnavati prijave, pritožbe, sporočila in druge vloge v zadevah iz svoje pristojnosti in vlagatelje na njihovo zahtevo obvestiti o ukrepih. Inšpektor je

dolžan obravnavati tudi anonimne prijave, razen če iz okoliščin izhaja sum, da so prijave lažne oziroma neresne.

4.3 ČASOVNO OBDOBJE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Časovno obdobje DIN je natančno določeno v 133. členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2, 2007). DIN je dopusten do zastaranja pravice do odmere davka. Pri velikih gospodarskih družbah se DIN praviloma nadaljuje od zadnjega davčnega obdobja, za katerega je bil opravljen predhodni DIN. Pri pravnih osebah, ki pa niso velike gospodarske družbe, in pri fizičnih osebah, ki opravljajo neodvisno samostojno dejavnost, obsega DIN največ tri predhodna davčna obdobja, če gre za davčno obdobje, ki je enako koledarskemu oziroma poslovnemu letu, oziroma največ 36 mesecev, če gre za davčno obdobje, ki ni enako koledarskemu oziroma poslovnemu letu.

4.4 ZAČETEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

DIN se začne z vročitvijo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Inšpektor začne opravljati DIN po poteku osmih dni od vročitve sklepa, vendar pa se v primeru, da bi lahko prišlo do ogrožanja namena inšpekcijskega nadzora, sklep zavezancu za davek ne vroči in davčni inšpektor nadzor začne, ko opravi kakršno koli dejanje z namenom opravljanja DIN, na primer predstavitev davčnega inšpektorja zavezancu za davek v njegovih poslovnih prostorih. Iz navedenega izhaja, da je davčni zavezanec o začetku DIN praviloma seznanjen s sklepom in ima osem dni časa na razpolago za ustrezno pripravo na DIN ter da se le izjemoma, ob izpolnjevanju zakonsko predpisanih pogojev, DIN ne začne s sklepom.

Sklep o davčnem inšpekcijskem nadzoru mora vsebovati:

- obdobje obdavčenja, na katero se DIN nanaša;
- vrste davkov oziroma predmet DIN;
- opozorilo o pravici sodelovanja davčnega zavezanca pri DIN in o pravnih posledicah oviranja DIN.

Zoper ta sklep ni pritožbe (ZDavP-2, 135. člen).

Pred začetkom DIN se mora pooblaščen oseba izkazati s službeno izkaznico ter z značko (ZDavP-2, 136. člen).

4.4.1 Uvodni pogovor

Namen uvodnega pogovora je (Kruhar Puc, 2004, str. 79):

- spoznati davčnega zavezanca,
- pojasniti vrsto, obseg in predvideno trajanje inšpekcije,
- seznaniti se z dejavnostjo zavezanca, načinom poslovanja, vodenjem poslovnih knjig in s posebnostmi, ki nam lahko nakažejo možnost področij morebitnih davčnih utaj,

- na tej podlagi po potrebi dopolniti načrt inšpekcije.

Uvodni pogovor običajno ni nič posebnega, njegov namen je, da se davčni organ seznani z določenimi informacijami in posebnostmi o davčnem zavezancu.

Običajno na prvem razgovoru inšpektor hote ali nehote izve določene potrebne informacije, zato se davčnim zavezancem svetuje, da se vsaj na prvem razgovoru ne prerekajo z davčnim inšpektorjem (Kruhar Puc, 2004, str. 79).

4.4.2 Kraj in čas davčnega inšpekcijskega nadzora

DIN se opravlja v poslovnih prostorih zavezanca za davek, ki opravlja dejavnost, lahko pa tudi v poslovnih prostorih, kjer se zanj vodijo oziroma hranijo poslovne knjige in druge evidence, če se te ne vodijo oziroma hranijo pri njem, oziroma v prostorih pooblaščenca, ki ga je določil zavezanec za davek. Za ta namen mora dati zavezanec za davek na razpolago primeren delovni prostor in potrebne pripomočke, v primeru, da tega ni mogoče zagotoviti, se DIN opravlja v prostorih davčnega organa (ZDavP-2, 1. in 2. odst., 137. člen).

Če zavezanec za davek, njegov zastopnik ali pooblaščenec ali zaposleni pri zavezancu za davek ovira pooblaščenca osebno pri pregledu, lahko pooblaščenca osebno zahteva, da se le-ta odstrani; v primeru, da pooblaščenca osebno naleti na fizični odpor ali če tak odpor pričakuje, pa lahko zahteva pomoč policije (ZDavP-2, 3. in 4. odst., 137. člen).

DIN se opravlja v poslovnem delovnem času, izjemoma pa lahko tudi izven poslovnega delovnega časa, če zavezanec za davek na to pristane ali pa je to nujno potrebno zaradi namena DIN (ZDavP-2, 7. odst., 137. člen).

4.4.3 Spoznavanje okolja

Davčni inšpektor si mora pri pripravi na pregled v stopnji izvedbe inšpiciranja DDPO najprej ustvariti jasno sliko o kontroliranem okolju pri davčnem zavezancu. Zlasti mora biti pozoren na sledeče (Jerman, 2005, str. 14):

- kakšen je na splošno odnos poslovodstva do obdavčenja, ali se poslovodstvo zaveda pomena zakonskih in kazenskih določb in ali je poslovodstvo v preteklosti poskušalo kršiti davčne predpise,
- kakšen je finančni položaj zavezanca za davek in ali obstajajo kakšni posebni predpisi, povezani z dejavnostjo zavezanca za davek, ki bi utegnil imeti vpliv na davčno obveznost,
- ali ima zavezanec za davek morda težave s kadri ali je mogoče prišlo do kadrovskega menjav na ključnih delovnih mestih,
- ali ima zavezanec za davek težave s konkurenco, glavnimi kupci ali dobavitelji, ter kdo so osebe, s katerimi je davčni zavezanec povezan in kakšni posli se izvajajo v povezavi z njim.

4.4.4 Spoznavanje računovodstva

Inšpektor se mora pred začetkom pregleda pri davčnem zavezancu seznaniti z delovanjem računovodskega sistema, kajti le-ta je del informacijskega sistema in

organizacijska celota med seboj povezanih sestavin, ki so vključene v obravnavanje računovodskih podatkov in oblikovanje informacij (Kruhar Puc, 2004, str. 82).

Računovodski sistem sestavljajo knjigovodske listine, poslovne knjige, postopki, vzpostavljeni zato, da izkazujejo, združujejo, analizirajo, razvrščajo in evidentirajo posle in transakcije ter tudi listine, povezane s temi postopki (Kruhar Puc, 2004, str. 82).

Postopki in listine omogočajo in ohranjajo knjigovodsko prikazovanje sredstev in obveznosti davčnega zavezanca ter poslovodstvu polagajo pri vodenju, odločanju in sestavljanju računovodskih izkazov (Kruhar Puc, 2004, str. 82).

Ob vpogledu v akte davčnega zavezanca se davčni inšpektor seznanj (Kruhar Puc, 2004, str. 82):

- z organizacijo računovodske službe,
- z metodami računovodskega zajemanja podatkov,
- s sistemom notranjih kontrol, ki ga je davčni zavezanec uvedel v svoj poslovni sistem, da bi na ta način zagotavljal pravilno in uspešno izvedbo poslovanja ter preprečeval oziroma odkrival napake.

4.4.5 Spoznavanje delovanja notranjih kontrol

Dober sistem notranjih kontrol, ki preverja tako ročno kot računalniško vodene sisteme evidentiranja, lahko obsega naslednja področja (Kruhar Puc, 2004, str. 83):

- odnos poslovodstva do poštenosti;
- fizično varovanje sredstev (vključuje na primer dostop do računalnikov);
- matematična in računovodska preverjanja evidentiranih poslovnih dogodkov, nadzorovanje in kontrolo na vseh ravneh;
- ali obstajajo kontrole, ki zagotavljajo, da so poslovni dogodki primerno odobreni in da so izvedeni le v okviru poslovanja davčnega zavezanca ter da so pravilno dokumentirani v računovodskih evidencah.

Če inšpektor ugotovi, da je zavezanec za davek opustil določene kontrolne postopke, je to za inšpektorja znak, da se v tem delu podrobneje loti inšpiciranja, kajti vsaka opustitev kontrole pri davčnem zavezancu lahko napačno prikazuje resnično stanje in ustvarja dvom o pravilnosti in resničnosti davčnega obračuna (Kruhar Puc, 2004, str. 83).

4.5. POSTOPEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

4.5.1 Formalni pregled poslovnih listin pri DIN davka od dohodka pravne osebe

Listine, ki ne ustrezajo formalnim predpisom, davčni inšpektor niti ne presoja z vidika njegove verodostojnosti in resničnosti, ampak jih preprosto ne prizna, kot na primer davčno nepriznavanje stroškov oziroma odhodkov, ki bi bili sicer priznani.

Listine, ki ustrezajo formalnim predpisom v smislu davčnega priznanja, morajo vsebovati vse predpisane elemente ter morajo biti verodostojne in resnične. Listina se šteje za verodostojno, če davčni inšpektor na njeni podlagi popolnoma jasno in brez dvomov spozna naravo in obseg poslov. O resnični listini pa lahko govorimo tedaj, ko podatki v njej kažejo dejansko stanje in gibanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov, kar pa zagotavlja temeljna notranja kontrola, s pravilnim knjiženjem listin na ustrezne konte in likvidacija listin (npr. računov).

4.5.2 Vsebinski DIN davka od dohodka pravne osebe

Formalnemu pregledu sledi vsebinski pregled DDPO, pri katerem davčni inšpektor največ pozornosti posveti naslednjim dogodkom, stanjem oziroma kategorijam (Koletnik, 2005, str. 50 do 56):

- Večjim poslom ob koncu poslovnega leta, ki je bistveno vplivalo na izkazani poslovni izid, zlasti če so bili opravljeni s povezanimi osebami. Davčni inšpektor je dolžan preveriti obstoj posla, ceno in količino ter ali je bilo plačilo terjatev oziroma obveznosti iz tega posla dejansko izvršeno. V navedenem primeru se nemalokrat ugotovi, da so knjižene fiktivne transakcije, ki se navadno odražajo v razveljavitvah vknjižb že takoj na začetku prihodnjega leta. Namen takšnih transakcij je prelivanje dobička k davčnim zavezancem, ki lahko uveljavljajo več davčnih olajšav, kar dejansko pomeni izogibanje plačila davka, to pa je nedopustno.
- Neusklajenim razlikam med zbirnimi konti in razčlenjenimi razvidi, ki same po sebi kažejo, da gre za očitne napake, ki terjajo podrobnejšo kontrolo.
- Dolgo neporavnanim saldovim terjatev in obveznostim, ki nakazujejo, da gre za navidezne poslovne dogodke. V tem primeru se mora davčni inšpektor prepričati o resničnem obstoju terjatev in obveznosti tako, da pridobi zunanjo potrditev saldov odprtih postavk od kupcev oziroma dobaviteljev pravne osebe, obenem pa preveriti, ali so bile zaračunane tudi zakonite zamudne obresti. Če se izkaže, da obresti niso evidentirane, mora davčni zavezanec za znesek obračuna le-teh povečati davčno osnovo.
- Pri morebitnemu neustreznemu izkazovanju gospodarskih kategorij (npr. odpis terjatev) davčni inšpektor zahteva dokazila, iz katerih je razvidno, da je zavezanec za davek storil resnično vse, da bi kupec poravnal svoj dolg. Če so dokazila neustrezna, odhodka davčno ne prizna.
- V primeru velikih odstopanj posameznih bilančnih postavk glede na preteklo leto ali glede na pričakovanja lahko nastanejo nepojasnjene razlike med planom in realizacijo, bodisi na prihodkovni ali odhodkovni strani, ki so znak, da niso evidentirani vsi prihodki ali da so odhodki izkazani v previsokih zneskih.
- Relativno visokemu znesku nekaterih stroškov, denimo za reklame, storitve, svetovanja, povračila stroškov službenih potovanj in podobno, zlasti če so pravne podlage njihovega nastanka nejasne in nepopolne ali pa jih sploh ni.
- Drugim stroškom, ki niso neposredno povezani s pridobivanjem prihodkov (npr. stroški šolnin, seminarjev, tečajev) in so kot odhodki davčno priznani le, če zavezanec za davek z ustreznimi dokumenti dokaže, da je bilo izobraževanje oziroma usposabljanje izvedeno za potrebe podjetja (npr.

- kolektivna pogodba, pogodba o zaposlitvi, akt o sistematizaciji delavnih mest in drugo).
- Izdatkom, ki imajo naravo investicij, v tem primeru davčni inšpektor preveri, ali zavezanec za davek pravilno razmejuje vlaganja v osnovna sredstva in tekoče investicijsko vzdrževanje le-teh. Osnovna sredstva namreč zaradi učinkov, ki se odražajo v podaljšanju dobe koristnosti, povečujejo nabavno vrednost osnovnega sredstva in jih zato ne moremo uvrstiti med stroške, temveč za vloženi znesek zmanjšamo do takrat obračunani amortizacijski popravek vrednosti, medtem ko izdatki za tekoče investicijsko vzdrževanje sodijo med stroške obdobja in so kot taki, če so utemeljeni, tudi davčno priznani v obračunskem obdobju.
 - Terjatvam in obveznostim med povezanimi osebami, kjer se pogosto dogaja, da so izkazani prihodki prenizki, odhodki pa previsoki, zlasti če nastajajo v poslovnih odnosih davčnega zavezanca s hčerinskim podjetjem, ki ima težave v poslovanju. Dogaja se, da transakcije nimajo pravne podlage oziroma niso povezane z dejavnostjo poslovanja davčnega zavezanca; če davčni inšpektor v DIN ugotovi takšna dejanja, mora za učinke le-teh povečati davčno osnovo zavezanca za davek.
 - Velikemu obsegu reklamacij in iz tega naslova priznanim dobropisom, zlasti če so le-ti odobreni povezanim osebam ali kupcem, ki so kako drugače povezani s pravno osebo oziroma če k dobropisom niso priloženi ustrezni dokumenti, kot so reklamacijski zapisnik, zapisnik o vračilu blaga in druge ustrezne priloge. Takšne nepopolne listine davčni inšpektor opredeli kot neverodostojne in jih v obračunskem obdobju ne prizna.
 - Stroškom dela in drugim prejemkom, če se izkaže, da so nesorazmerni s številom zaposlenih ali če njihov delež v prihodkih preveč odstopa glede na povečanje v panogi. Tedaj namreč obstaja sum, da gre za fiktivna izplačila plač oziroma da plače in drugi prejemki niso v skladu s kolektivno pogodbo oziroma s pogodbo o zaposlitvi.
 - Preizkušanju prihodkov z različnimi metodami, ki temeljijo na sorazmerju med poslovnimi prihodki in odhodki, kot so na primer metoda pribitka k lastni ceni proizvodov, kjer lahko davčni inšpektor kot pribitek upošteva delež dobička, uresničnega v prodajni ceni.
 - Morebitnim statusnim spremembam pravne osebe in drugim dogodkom, ki se po presoji davčnega inšpektorja zdijo neobičajni ali celo sporni.

4.5.3 Sodelovanje zavezanca za davek v davčnem inšpekcijskem nadzoru

Zavezanec za davek je dolžan sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje, zlasti je dolžan dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja DIN in dajati vsa potrebna pojasnila (ZDavP-2, 1. odst., 138. člen).

Na začetku DIN je potrebno zavezanca za davek opozoriti, da lahko imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil. Če pooblaščenca oseba oceni, da od omenjene osebe ali oseb ne dobi zadostnih pojasnil in podatkov, lahko zahteva podatke od drugih

zaposlenih ali od tretjih oseb; pred tem pa pozove zavezanca za davek, da imenuje dodatne osebe za dajanje podatkov in obvestil (ZDavP-2, 6. odst., 138. člen).

4.5.4 Cenitev davčne osnove

Davčni organ lahko ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek, če:

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

Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti davčno osnovo.

4.6 ZAKLJUČEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Ne glede na vrsto in naravo ugotovljenih nepravilnosti je davčni inšpektor dolžan vsa dejstva proučiti in ovrednotiti njihov vpliv na izkazano stanje v davčnem obračunu in posledično na višino davčnega bremena zavezanca za davek (Karneža, 2005, str. 37).

4.6.1 Sklepni pogovor

Pred sestavo zapisnika o DIN mora davčni organ o rezultatu inšpekcije z zavezancem opraviti sklepni pogovor, v katerem mora zavezanca za davek opozoriti na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, na pravne posledice ugotovitev DIN in na davčne učinke teh ugotovitev. Sklepi pogovor pa ni potreben v primeru, ko se mu zavezanec odpove ali izogiba ali če rezultat DIN ne zahteva spremembe obdavčenja (ZDavP-2, 2. in 3. odst., 139. člen).

4.6.2 Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Zapisnik o DIN se sestavi in vroči zavezancu za davek najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu. Zavezanec za davek lahko nanj poda pripombe v 20 dneh po vročitvi zapisnika, ki se na utemeljeno pisno zahtevo lahko s sklepom podaljša praviloma za največ deset dodatnih dni (ZDavP-2, 1. odst., 140. člen).

Če zavezanec v pripombah navaja nova ali dodatna dejstva, ki vplivajo na davčno obveznost v zapisniku, davčni organ sestavi dodatni zapisnik v 30 dneh po prejetju pripomb. Tudi k dodatnem zapisniku lahko davčni zavezanec vloži v rokih, kot je navedeno zgoraj (ZDavP-2, 3. odst., 140. člen).

4.6.3 Odmerna odločba

Po končanem DIN davčni organ izda odločbo o odmeri davka oziroma odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na davčno obveznost. Odločbo mora davčni organ izdati v 30 dneh po prejetju pripomb k zapisniku oziroma od dneva, ko je potekel rok za pripombe (ZDavP-2, 1. odst., 141. člen).

V odločbi se mora davčni organ izjaviti o pripombah davčnega zavezanca, zoper odločbo ima davčni zavezanec pravico vložiti pritožbo v 30 dneh od vročitve odločbe, pri tem pa pritožba ne zadrži izvršitve odmerne odločbe (ZDavP-2, 84. člen).

Izrek odmerne odločbe mora vsebovati (ZDavP-2, 80. člen):

1. davčnega zavezanca oziroma plačnika davka, če sta različni osebi;
2. vrsto davka;
3. davčno osnovo;
4. davčno stopnjo;
5. znesek odmerjenega davka in obresti;
6. znesek možnih že plačanih akontacij davka;
7. rok plačila davka in obresti;
8. račun, na katerega se plača;
9. navedbo, da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe in
10. navedbo, da bo davek v primeru, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan.

Od dneva začetka DIN do izdaje odločbe ne sme preteči več kot šest mesecev, razen v primerih (ZDavP-2, 2. odst., 141. člen):

- inšpiciranja povezanih oseb,
- inšpiciranja zavezancev za davek, ki so zavezani k reviziji letnih poročil, oziroma ugotavljanje davčne osnove z oceno, ko zavezanec za davek davčnemu organu ne predloži dokumentacije oziroma ne da pojasnil v zvezi s predmetom DIN ali ovira DIN
- in v primeru sočasnega davčnega nadzora, ki hkrati poteka v več državah članicah EU.

5 UGOTOVITVE DAVČNEGA NADZORA

5.1. DAVČNA KONTROLA

Postopki davčne kontrole so usmerjeni v sprotni nadzor davčnih zavezancev, zgodnje zaznavanje nepravilnosti in davčnih utaj ter takojšne ukrepanje, kar se odraža v znesku dodatno obračunanega davka, predvsem pa ima velik preventivni vpliv na ravnanje davčnih zavezancev.

Davčna uprava je v delu davčne kontrole v letu 2009 sprejela in obdelala 3,4 milijona davčnih napovedi, obračunov in drugih obrazcev. V postopkih je izdala 2,9 milijona odločb, sklepov in obvestil.

Pri kontroli obračunov davka in vloženi napovedi je bilo v letu 2009 ugotovljenih 77.013 nepravilnosti, ki so prinesle dodatno odmerjen davek, ki je v letu 2009 znašal 80.091.586 EUR oziroma kar 71,7 % več kot leta 2008 in 88,7 % več kot leta 2007.

Tabela 4: Rezultati dela davčnega nadzora od leta 2007 do 2009

| | Leto 2007 | Leto 2008 | Leto 2009 | Indeks 08/07 | Indeks 09/07 | Indeks 09/08 |
|---|------------|------------|------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Št. ugotovljenih nepravilnosti | 92.274 | 65.590 | 77.013 | 71,7 | 83,5 | 117,4 |
| Učinek ugotovljenih nepravilnosti v EUR | 42.454.198 | 46.655.010 | 80.091.586 | 109,9 | 188,7 | 171,7 |
| Skupaj učinek kontrole v EUR | 50.461.884 | 56.654.634 | 93.317.060 | 112,3 | 184,9 | 164,7 |

Vir: Poročilo davčne uprave Republike Slovenije o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, februar 2010.

Skupni učinek davčne kontrole v letu 2009 znaša 93.317.060 EUR, kar je 64,7 % več kot leta 2008 in 84,9 % več kot leta 2007.

5.2. DAVČNA INŠPEKCIJA

Poglavitni cilj davčne inšpekcije je zmanjšanje obsega utaj na rizičnih področjih in doseganje povečanja stopnje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti zavezancev za davek, za kar je bilo v letu 2009 zadolženih kar 70 % vseh aktivnih inšpektorjev.

Tabela 5: Rezultati davčne inšpekcije

| | 2007 | 2008 | 2009 |
|--|------------|------------|------------|
| Dodatno ugotovljene davčne obveznosti | 87.067.610 | 90.549.332 | 80.344.565 |
| Dodatno ugotovljene davčne obveznosti/inšpektorja | 256.081 | 270.297 | 263.425 |
| Št. opravljenih inšpekcijskih nadzorov | 6.278 | 7.827 | 7.544 |
| Št. inšpektorjev na dan 31. 12. | 374 | 368 | 355 |
| Št. opravljenih inšpekcijskih nadzorov/inšpektorja | 18 | 23 | 25 |

Vir: Poročilo davčne uprave Republike Slovenije o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, februar 2010.

Iz podatkov je razvidno, da se v obravnavanem obdobju od 2007 do 2009 opravljeno število inšpekcijskih nadzorov na inšpektorja povečuje, tako je leta 2007 inšpektor opravil 18 nadzorov, leto kasneje 23 nadzorov, v letu 2009 pa kar 25 nadzorov. Načrt dela za leto 2010 predvideva 28 nadzorov.

6 ZAKLJUČEK

Davki na eni strani predstavljajo najpomembnejši vir državnih prihodkov, na drugi strani pa predstavljajo prisilne dajatve, zato je razumljivo, da prihaja pri pobiranju in plačevanju davkov do nasprotja interesov med zavezanci za davek in državo. To predstavlja tudi razlog, da se povsod po svetu v pristojnosti posebnih državnih agencij oziroma davčnih služb izvaja nadzor nad pravilnostjo in pravočasnostjo obračunavanja ter plačevanja predpisanih davčnih obveznosti.

Glede na organe, ki opravljajo davčni nadzor, in glede na vsebino ter postopke njegovega izvajanja tovrstni nadzor označujemo kot obliko državnega revidiranja, njegove izvajalce pa imenujemo davčni revizorji oziroma davčni inšpektorji.

Davek od dohodkov pravnih oseb, ki je podrobno obravnavan v tretjem poglavju, po svojih osnovnih karakteristikah sodi med neposredne davke in predstavlja temelj obdavčitve gospodarskih subjektov v Sloveniji. Kot tak pomeni prihodek države, pridobljen v breme pravnih oseb, ki so po ZDDPO-2 (2007) zavezane k plačilu davka.

Na podlagi zakonsko določenih predpisov znesek davčne obveznosti zavezanci za davek sami ugotovijo v davčnem obračunu, ki temelji na izkazu poslovnega izida, ki ga sestavljavci skladno z davčnimi pravili in metodološkimi navodili preuredijo tako, da ustreza davčnim namenom. Obračun davčnih obveznosti zavezanci za davek tako izkažejo na posebnih obrazcih, ki so sestavni del t. i. davčnih poročil in so ga dolžni predložiti pristojnemu davčnemu organu najkasneje tri mesece po zaključenem davčnem obdobju.

O formalni pravilnosti predloženih davčnih obračunov presojuje davčni kontrolorji na sedežu DURS, vsebinski nadzor pa izvajajo davčni inšpektorji na sedežu zavezanca za davek.

Pri davčnem inšpekcijskem nadzoru davka od dohodkov pravnih oseb je nadzor zelo natančen, saj davčni inšpektorji z uporabo najrazličnejših revizijskih postopkov in metod preverjajo tako formalno skladnost z računovodskimi in davčnimi pravili kot tudi vsebinsko verodostojnost in resničnost pravnih podlag, ki potrjujejo nastanek poslovnih dogodkov, izkazanih v postavkah prihodkov in odhodkov davčnega obračuna.

Kot sem v diplomskem delu ugotovila, vsakodnevno narašča število davčnih zavezancev, s tem pa se povečuje tudi število kršitev (leta 2009 kar 71,7 % več kot leto prej), kar posledično zahteva vedno večje število opravljenih inšpekcijskih nadzorov, vsi pa dobro vemo, kakšno je stanje v javni upravi, saj so kljub povečanemu obsegu nalog in ob povečanem številu davčnih zavezancev zmanjšali število zaposlenih v skladu z odločitvami vlade. Študije Davčne uprave RS so pokazale, da bi za davčni nadzor davčna uprava potrebovala 723 inšpektorjev, torej več kot dvakrat toliko, kot jih sedaj imajo.

Glede na vse, kar sem predstavila v diplomskem delu, bi na koncu dodala še, da se problem v zvezi z nepravilno izkazanimi obveznostmi plačila davka od dohodkov pravnih oseb ne bo rešil sam. Država bi morala izvesti ustrezne posege v osveščenost in spremeniti odnos davčnih zavezancev do izpolnjevanja davčnih obveznosti.

Davčna uprava mora zagotoviti učinkovit, pravičen in nepristranski nadzor nad izpolnjevanjem davčnih obveznosti in opraviti svoje poslovanje s korektnim odnosom do zavezancev za davek. To omogoča uresničevanje osnovnih ciljev delovanja davčne službe.

LITERATURA

1. BIZJAK, Domen. Zakon o inšpekcijskem nadzoru. Učno gradivo za udeležence priprav na strokovni izpit za inšpektorja. MJU, Upravna akademija, 2010.
2. ČOKLEČ, Stanko. Davčno revidiranje. Zbornik referatov 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, reviziji in poslovnih financah. Zveza računovodij, Portorož, 1997.
3. GUZINA, Barbara. HORVAT, Tatjana. MLAKAR, Petra. Uporaba Zakona o davku od pravnih oseb v praksi. Časnik finance, Ljubljana, 2004, št. 22, str. 5.
4. JERMAN, Saša. ODAR, Marjan. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2: s komentarjem, GV založba, Ljubljana, 2008.
5. JERMAN, Saša. Davčno revidiranje. Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2005.
6. KARNEŽA SINTIČ, Darja. Davčno inšpiciranje. Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2005.
7. KLUN, Maja. Davčni sistem. Fakulteta za upravo, Univerza v Ljubljani, Ljubljana, 2007.
8. KOLETNIK, Franc. Revidiranje. Ekonomsko-poslovna fakulteta, Maribor, 2005.
9. KOVAČ, Matjaž. Davki od A do Ž: celovit pregled obdavčitve v Republiki Sloveniji in njihova obrazložitev z veljavno zakonodajo. Primath, Ljubljana, 2008.
10. KRUHAR PUC, Romana. Ko nas obišče davčni inšpektor. Primath, Ljubljana, 2004.
11. PERNEK, Franc. Finančno pravo in javne finance. Maribor: Pravna fakulteta, 1997.
12. TIČAR, Bojan. Davčno pravni sistem Slovenije s poudarkom na neposrednem obdavčevanju dobička pravnih oseb. Doktorska disertacija. Ljubljana: Pravna fakulteta, 2001.
13. TURK, Ivan. KAVČIČ Slavka, KOKOTEC – NOVAK Majda, KOŽELJ Stanko, ODAR Marjan: Finančno računovodstvo. Splošni del. Prva izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004.
14. Slovenski računovodski standardi. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2006.

VIRI

- Zakon o davčni službi (ZDS-1), Uradni list RS, št. 57/04, 1/07.
- Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2, 2007), Uradni list RS, št. 117/06.
- Zakon o inšpekcijskem nadzoru (ZIN-UPB1), Uradni list RS, št. 56/02, 26/07, 43/07.
- Zakon o splošnem upravnem postopku ZUP-UPB2, Uradni list RS, št. 80/99, 22/05, 24/06.
- Zakon o prekrških (ZP-1-UPB4, 2007), Uradni list RS, št. 7/03, 23/05, 55/05, 70/06, 3/07
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2, 2007), Uradni list RS, št. 117/06.
- Državni proračun Republike Slovenije 1992-2010
http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2010.xls
- DURS. Davek od dohodkov pravnih oseb. Splošna pojasnila. URL=
http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/splosno/ 18. 8. 2010
- DURS. Kaj je dobro vedeti o davčnem inšpekcijskem postopku. URL=
http://www.durs.gov.si/si/davcni_inspekcijski_nadzor/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/ 3. 6. 2008
- MF. Sprejeti predpisi. URL= http://www.mf.gov.si/slov/dav_car/predpisi.htm
18. 8. 2010
- Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 12/09)
- Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 46/07)
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 60/07)
- Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS, št. 109/07, 68/09)
- Pravilnik o priznani obrestni meri (Ur. l. RS, št. 141/06, 52/07)
- Pravilnik o obrazcu za obračun davčnih odtegljajev od plačil dohodkov rezidentov in nerezidentov in načinu predložitve obrazca davčnemu organu (Uradni list RS, št. 138/06, 117/08, 50/10)
- Pravilnik o skupinskem davčnem obračunu (Uradni list RS, št. 38/06)
- Organizacija in naloge Davčne uprave Republike Slovenije URL=
http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi_rs/organizacija_in_naloge_davcne_sluzbe/ 4. 8. 2010
- Davek od dohodkov pravnih oseb – pravne podlage. URL=
http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pravne_podlage/ 16. 8. 2010
- Davek od dohodkov pravnih oseb – obrazci. URL=
http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_obrazci/ 20. 8. 2010

SEZNAM TABEL IN SLIK

| | |
|---|----|
| Tabela 1: Število vseh zavezancev, vpisanih v register davčnih zavezancev leta 2008 v primerjavi z letom 2007..... | 9 |
| Tabela 2: Absolutna vrednost vseh davčnih prihodkov in DDPO za obdobje 1993/2009)..... | 18 |
| Tabela 3: Davki na dohodek in dobiček (v mio EUR)..... | 19 |
| Tabela 4: Rezultati dela davčnega nadzora od leta 2007 do 2009..... | 41 |
| Tabela 5: Rezultati davčne inšpekcije | 42 |
| | |
| Slika 1: Organigram Davčne uprave Republike Slovenije..... | 6 |
| Slika 2: Retrogradna in progresivna pot pri davčnem nadzoru..... | 14 |
| Slika 3: Struktura davčnih prihodkov v letu 2008..... | 18 |

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

| | |
|---------|---|
| DDPO | davek od dohodka pravnih oseb |
| DIN | davčni inšpekcijski nadzor |
| DURS | Davčna uprava Republike Slovenije |
| EU | Evropska unija |
| EUR | evro |
| ES | Evropska skupnost |
| EGS | Evropska gospodarska skupnost |
| GDU | Generalni davčni urad |
| MRS | Mednarodni računovodski standardi |
| RDZ | register davčnih zavezancev |
| RS | Republika Slovenija |
| ZDavP-2 | Zakon o davčnem postopku |
| ZDDD | Zakon o davku na dediščine in darila |
| ZDDKIS | Zakon o davku na dobitke pri klasičnih igrah na srečo |
| ZDDPO | Zakon o davku od dobička pravnih oseb |
| ZDDPO-1 | Zakon o davku od dohodka pravnih oseb |
| ZDDPO-2 | Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb |
| ZDDV-1 | Zakon o davku na dodano vrednosti |
| ZDOH-2 | Zakon o dohodnini |
| ZDS-1 | Zakon o davčni službi |
| ZDVP | Zakon o davku na vodna plovila |
| ZGD | Zakon o gospodarskih družbah |
| ZIN | Zakon o inšpekcijskem nadzoru |
| ZKP | Zakon o kazenskem pravu |
| ZP-1 | Zakon o prekrških |
| ZUP | Zakon o splošnem upravnem postopku |

PRILOGA 1

Obrazec DDPO (skrčena oblika)

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

Vir: DURS

PRILOGA 2

Izjava o avtorstvu

IZJAVA O AVTORSTVU

Diplomskega dela

Podpisana

študentka z vpisno številko _____, sem avtorica diplomskega dela z naslovom:

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo delo izključno rezultat mojega lastnega raziskovalnega dela,
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric, ki jih uporabljam v predloženem delu, navedena oz. citirana v skladu s fakultetnimi navodili,
- sem poskrbela, da so vsa dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric navedena v seznamu virov, ki je sestavni element predloženega dela in je zapisan v skladu s fakultetnimi navodili,
- sem pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti prenesena v predloženo delo in sem to tudi jasno zapisala v predloženem delu,
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del, bodisi v obliki citata bodisi v obliki skoraj dobesečnega parafraziranja bodisi v grafični obliki, s katerim so tuje misli oz. ideje predstavljene kot moje lastne – kaznivo po zakonu (Zakon o avtorstvu in sorodnih pravicah, Ur. list RS št. 21/95), prekršek pa podleže tudi ukrepom Fakultete za upravo v skladu z njenimi pravili,
- se zavedam posledic, ki jih dokazano plagiatorstvo lahko predstavlja za predloženo delo in za moj status na Fakulteti za upravo,
- je elektronska oblika identična s tiskano obliko diplomskega dela ter soglašam z objavo dela v zbirki »Dela FU«.

Diplomsko delo je lektorirala: Margit Berlič Ferlinc, prof. ang. in slov.

Ljubljana, 1.9.2010

Podpis avtorice: _____