

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
visokošolskega programa

**PRIMERJAVA OBDAVČENJA PODJETJA PRI POSLOVANJU S
POVEZANO OSEBO**

Kandidatka: Sabina Režek
Številka indeksa: 18619

Mentorica: doc. dr. Maja Klun

Ljubljana, november 2008

POVZETEK

Podjetje, ki posluje v mednarodnem okolju in želi biti uspešno, mora poleg svoje lokalne zakonodaje poznati tudi zakonodajo držav, s katerimi posluje. Da bi se podjetje izognilo dvojnemu obdavčenju posameznega dohodka v celoti ali vsaj v zakonsko določenih okvirih, je pomembno, da pozna ugodnosti, določene v mednarodnih pogodbah, ki jih je Slovenija sklenila s posameznimi državami. V primeru nepoznavanja teh mednarodnih sporazumov je podjetje z davki bolj obremenjeno in si s tem zmanjšuje konkurenčnost na trgih.

Sprejem Slovenije v Evropsko unijo je prinesel tudi nekaj novosti na zakonodajnem področju, ker smo morali harmonizirati lokalno zakonodajo z evropskimi direktivami in uredbami. Novosti na področju davka od dohodka so predvsem zmanjšale davčne olajšave in razširile davčno osnovo.

KLJUČNE BESEDE: zakon, zakonodaja, dohodek, pogodba, davek, davčni odtegljaj

SUMMARY

A company that wants to succeed in international environment must know and respect local tax legislation as well as tax legislation of countries where it does its business. For avoiding dual tax liabilities of single income within legal limits, it is crucial to master all benefits determined in international agreements signed between Slovenia and other countries. On the contrary the company that does not follow above mentioned is considerably more tax loaded and therefore less competitive on the market.

Slovenia's admission to European union brought some novelties in legislation field, where we had to harmonize local laws with european directives and regulations. Reforming tax legislation resulted in reduction of tax reliefs and tax assesment expansion.

KEY WORDS: law, legislation, income, contract, tax, tax deduction

KAZALO

POVZETEK	ii
SUMMARY	iii
1 UVOD	1
2 OPTIMIRANJE DAVČNIH OBVEZNOSTI.....	3
2.1 NAČINI OPTIMIRANJA DAVČNE OSNOVE	3
2.1.1 Pravilno, zakonito in pravočasno plačevanje davčnih obveznosti.....	3
2.1.2 Izvajanje davčnih izogibov.....	4
2.2 POGOJI ZA IZVEDBO OPTIMIRANJA DAVČNIH OBVEZNOSTI	4
2.2.1 Makroekonomski pogoji.....	4
2.2.2 Mikroekonomski pogoji.....	5
2.3 DEJAVNIKI, KI VPLIVAJO NA OPTIMIZACIJO	6
2.3.1 Znanje	6
2.3.2 Izvajanje samo dovoljene davčne dejavnosti	6
2.3.3 Preudarno sklepanje poslov.....	6
2.3.4 Pravilna knjigovodska dokumentacija	7
2.3.5 Organiziranje notranjih kontrol	7
2.3.6 Preudarno in ažurno poslovanje	7
2.4 DAVČNA POLITIKA OPTIMIRANJA DAVČNIH OBVEZNOSTI	8
2.4.1 Preučevanje pogojev za izvajanje davčne politike	8
2.4.2 Določitev ciljev	9
2.4.3 Davčno načrtovanje	9
2.4.4 Davčni obračuni	10
2.4.5 Davčna analiza	11
2.4.6 Davčni nadzor	11
3 ZAKON OD DOHODKA PRAVNIH OSEB.....	12
3.1 SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB.....	12
3.2 OPREDELITEV DAVČNIH ZAVEZANCEV IN OBSEGA DAVČNE OBVEZNOSTI	13
3.3 DAVČNE OPROSTITVE.....	14
3.4 PREDMET OBDAVČITVE IN DAVČNO OBDOBJE.....	14
3.5 OPREDELITEV DAVČNE OSNOVE	14
3.6 DAVČNA OSNOVA PRI POSLOVANJU MED POVEZANIMI OSEBAMI	15
3.7 OBRESTI MED POVEZANIMI OSEBAMI	15
3.8 PRIHODKI	16
3.9 ODHODKI.....	17
3.9.1 Davčno priznani odhodki v dokumentiranih zneskih	17
3.9.2 Davčno nepriznani odhodki.....	17
3.10 IZGUBA	18
3.11 DAVČNE OLAJŠAVE	19
3.12 DAVČNA STOPNJA	20

3.13	IZRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA.....	21
3.14	OBDAVČITEV DOHODKOV Z VIROM V SLOVENIJI.....	21
3.14.1	Davčni odtegljaj.....	21
3.14.2	Dohodki, ki so obdavčeni z davčim odtegljajem.....	21
3.14.3	Plačnik davka, ki ni dolžan plačati davčnega odtegljaja.....	22
3.14.4	Plačevanje davčnega odtegljaja.....	22
3.14.5	Direktive EU.....	23
4	MEDNARODNA DVOJNA OBDAVČITEV.....	29
4.1	VRSTE MEDNARODNE DVOJNE OBDAVČITVE.....	29
4.2	IZOGIBANJE MEDNARODNI DVOJNI OBDAVČITVI.....	29
4.3	VZORČNI SPORAZUM O IZOGIBANJU DVOJNEMU OBDAVČEVANJU OECD.....	30
4.4	SPORAZUMI O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKOV IN PREMOŽENJA.....	31
4.5	METODE ZA ODPRAVO MEDNARODNEGA DVOJNEGA OBDAVČENJA.....	33
4.5.1	Metoda izvzema (oprostitve).....	34
4.5.2	Metoda odbitka (dobropisa, kredita).....	35
4.5.3	Ostale metode za odpravo dvojne obdavčitve.....	36
4.6	UVELJAVLJANJE ODBITKA TUJEGA DAVKA.....	36
5	PRIMERI OBDAVČENJA PODJETJA.....	38
6	ZAKLJUČEK.....	40
	LITERATURA.....	41
	VIRI.....	42
	SEZNAM SLIK.....	44
	IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA.....	45

1 UVOD

Obdavčitev podjetij je pomemben dejavnik poslovnega procesa in sestavni del okolja, v katerem podjetje deluje. Za uresničevanje temeljnega poslovnega cilja podjetja mora management kot nujen ukrep za uspešnost poslovanja vključiti tudi davčno politiko.

Cilj vsakega gospodarskega subjekta je doseganje dobička, ki je pomemben za ohranjanje in povečevanje kapitala in je podlaga za financiranje investicij ter s tem za rast podjetja. Za uspešno poslovanje gospodarskih subjektov je pomembno ustrezno poslovno okolje, ki ga zagotavlja država, to svojo "uslugo" pa zaračunava z davki. Davek od dohodkov pravnih oseb je ena od davčnih oblik, ki jo uporabljajo davčni sistemi vseh sodobnih držav. Ta davek predstavlja za gospodarske subjekte nujno zlo, saj zmanjšuje njihov dobiček.

Managerji in ostali zaposleni pa se kljub vedno večjemu davčnemu bremenu, ki ga podjetjem nalaga država, še vedno premalo zavedajo, da vsak poslovni dogodek vpliva na izkaz poslovnega izida in s tem na davčno bilanco. Prav tako se ne zavedajo dovolj, da se s skrbnim davčnim načrtovanjem skozi celotno poslovno leto ter z zakonitim in pravočasnim plačevanjem davkov ter izvajanjem davčnim izogibom davčna obremenitev lahko občutno zniža.

V slovenskih podjetjih se preko vključevanja v mednarodno poslovanje kaže vse večja potreba po analiziranju davčnega okolja in izvajanju davčne optimizacije. Področje davkov za vsako poslovodstvo predstavlja eno izmed ovir za doseganje boljših rezultatov, pri čemer nekaterim poslovodjem dajatve pomenijo zgolj nujno zlo, drugim pa eno izmed področij, ki ga je potrebno načrtovati in obvladovati. Podjetja, ki poslujejo v pogojih močne konkurence in se dnevno srečujejo z naštetimi problemi in ukrepi varčevanja, enak odnos pričakujejo tudi od države. Z neracionalno rabo javnih prihodkov pa država nemalokrat povzroča negativen odnos davkoplačevalcev do dajatev.

Osnovni namen diplomske naloge je preučiti trenutno veljavno zakonodajo na področju davčne optimizacije, davka od dohodkov pravnih oseb, predvsem na področju obdavčitve dohodkov z virom v Sloveniji, ter mednarodne dvojne obdavčitve.

Diplomsko delo je sestavljeno iz štirih poglavij po metodi analize sekundarnih podatkov. V prvem poglavju sem opredelila načine za optimizacijo, makro in mikroekonomske pogoje, dejavnike, ki vplivajo na optimiranje davka od dohodkov pravnih oseb ter potrebno davčno politiko. V drugem poglavju sem iz preučene literature povzela Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji, direktive EU. V tretjem poglavju sem opredelila vrste mednarodne dvojne obdavčitve, na kratko opisala vzorčni sporazum OECD, opredelila metode za odpravo mednarodnega dvojnega obdavčevanja ter sporazume o izogibanju

dvojnemu obdavčevanju dohodkov in premoženja. Četrta del temelji na primeru obdavčenja podjetja.

2 OPTIMIRANJE DAVČNIH OBVEZNOSTI

V podjetniški "igri" vsak podjetnik rad zmaguje, rezultati zmage se kažejo predvsem v uresničevanju osnovnega podjetniškega cilja, to je doseganje dobrih rezultatov in ustvarjanje dobička. Za doseganje osnovnega podjetniškega cilja lahko vsak podjetnik svojo poslovno igro nadgradi z optimiranjem davčnih obveznosti, za kar je potrebno veliko znanja, ustvarjalnosti in načrtovanja (Špes, 2002, str. 21).

Optimiranje davčnih obveznosti je vsekakor dinamičen, aktiven, večplasten proces, pri čemer je potrebno upoštevati tako makroekonomske kot mikroekonomske pogoje optimiranja davčnih obveznosti. Izbira ustrezne davčne strategije in politike je zahtevno delo, h kateremu bi moral pristopiti management vsakega podjetja (Špes, 2002, str. 21).

V praksi se pogosto enači pojma optimiranje in minimiziranje davčnih obveznosti. Vendar pa je to prepričanje napačno, saj ima podjetje vedno več ciljev, ki jih je treba medsebojno uskladiti in ki vplivajo drug na drugega.

2.1 NAČINI OPTIMIRANJA DAVČNE OSNOVE

Osnovni cilj optimiranja davčnih obveznosti je torej povečevanje dobička oziroma ohranjanje čim manjšega razpona med bruto dobičkom in neto dobičkom (bruto dobiček zmanjšan za obveznosti za davek od dohodkov pravnih oseb je neto dobiček) in poteka na dva načina (Špes, 2002a, str. 21):

1. pravilno, zakonito in pravočasno plačevanje davčnih obveznosti,
2. izvajanje davčnih izogibov, nikakor pa ne davčnih utaj.

2.1.1 Pravilno, zakonito in pravočasno plačevanje davčnih obveznosti

Posredno nas k osnovnemu cilju podjetništva pelje pravilno, zakonito in pravočasno evidentiranje in plačevanje davčnih obveznosti. S takšnim udejstvovanjem vsekakor ne povečujemo dobička, skrbimo pa za njegovo ohranjanje, da se ne bi zmanjševal zaradi storjenih napak pri davčnem administriranju (Špes, 2002, str. 9).

Vsakršno nezakonito in nepravočasno plačevanje davčnih obveznosti lahko povzroči dodatne davčne obveznosti in plačilo zakonitih zamudnih obresti ter predpisanih kazni. V skladu z določili ZDDPO-2 denarne kazni in zamudne obresti za nepravočasno plačane davke in prispevke predstavljajo davčno nepriznane odhodke.

2.1.2 Izvajanje davčnih izogibov

Cilj vsakega podjetja je čim večja izognitev davkov, vendar je pomembno, da se to opravi na zakoniti način. Zato je potrebno ločiti med davčnim izogibom, zaobidenjem in utajo.

Davčni izogib je zakonito dopustno ravnanje, pomeni izogibanje davčnim obveznostim, pri čemer ne kršimo obstoječih zakonskih predpisov. Najpogosteje to pomeni izrabo davčnih olajšav. Obstajajo pa tudi druge možnosti: sprememba sedeža podjetja (npr. izraba ugodnosti ekonomskih con), sprememba pravne oblike, pripojitev ali spojitev družb, prodaja lastniških deležev v družbah, prenos poslovanja v "davčno prijaznejša okolja" in drugo (Žibert, 2003, str. 33).

Davčno zaobidenje je izkoriščanje davčnih praznin v zakonu. Davčni zavezanec se načrtno izogne plačilu davka, vendar pri tem ne krši nobenega predpisa. Če davčni organ dokaže davčno zaobidenje, mora davčni zavezanec davek plačati, vendar pa ga kazen ne doleti. V praksi se težko loči davčna izognitev od davčnega zaobidenja. Teoretično pa prvi pojem označuje zakonito (legalno) in upravičeno (legitimno) izognitev plačilu davka, drugi pa prav tako zakonito, vendar neupravičeno izmikanje plačilu davka (Selinšek, 2003, str. 77, 78).

Davčna utaja (zatajitev) je zakonsko nedovoljeno neplačevanje davkov in pomeni neupravičeno prikritje pravih in popolnih podatkov za določitev davčne obveznosti ali opustitev obvezne prijave dohodka ali okoliščin, pomembnih za odmero dohodka. Lahko je narejena iz malomarnosti ali naklepa. Naklepna davčna utaja nastane, kadar davčni zavezanec ve, da davčna obveznost obstaja, a se ji poskuša izogniti. Utaja iz malomarnosti nastane, kadar davčni zavezanec ve ali bi moral vedeti, da obstaja davčna obveznost, saj je ta nedvoumno opredeljena z zakonom. Za davčnega zavezanca obstaja informacijska obveza, da pozna davčne predpise (Čokelc, 2001, str. 27-29).

2.2 POGOJI ZA IZVEDBO OPTIMIRANJA DAVČNIH OBVEZNOSTI

Vsak gospodarski subjekt je postavljen v določeno gospodarsko, socialno ali družbeno okolje, ki mu omogoča pogoje za izvedbo optimizacije davčnih obveznosti. Pri tem ne gre za statičen, temveč dinamičen proces, saj se pogoji za izvedbo optimizacije davčnih obveznosti nenehno spreminjajo. Spremembe se lahko odvijajo po volji gospodarskih subjektov ali brez njihovih vplivov (Špes, 2002, str. 24).

Pogoje za izvedbo optimiranja davčnih obveznosti bi lahko delili na makroekonomske in mikroekonomske.

2.2.1 Makroekonomski pogoji

Makroekonomski pogoji so pogoji, ki jih ponuja oziroma ustvarja okolje, v katerem gospodarski subjekt deluje. To so naslednji pogoji (Špes, 2002, str. 23):

- višina davčnih obremenitev,

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

Na zgoraj navedene pogoje davčni zavezanec nima direktnega vpliva, lahko pa se jih z obnašanjem pri poslovanju v največji meri prilagodi, jih izkoristi oziroma uveljavi na način, da pride do optimalnih davčnih rezultatov. Upoštevanje samo enega izmed makroekonomskih pogojev ne daje jasne slike o dejanskih pogojih za izvajanje optimizacije davčnih obveznosti, temveč je potrebno upoštevati kombinacijo vseh navedenih in tudi drugih makroekonomskih pogojev v posamezni državi.

Višina davčnih obremenitev seveda ni zanemarljiva, še posebej, ker se od države do države razlikujejo. Vse države članice Evropske unije in večina drugih držav na svetu obdavčuje dohodke, ki jih dosegajo pravne osebe. Države članice EU so obdržale nadzor nad sprejemanjem in izvajanjem davčne politike na področju davka od dohodkov pravnih oseb. Pri obdavčevanju dohodkov pravnih oseb obstaja popolna nacionalna suverenost držav članic in tako obstaja v Skupnosti 27 različnih sistemov obdavčevanja dohodka pravnih oseb. Torej ni enotnega, usklajenega sistema davka niti skupne politike držav članic na tem področju obdavčitev (čeprav zaradi davčne konkurence predvsem članice z visokimi stopnjami obdavčitev zahtevajo harmonizacijo davkov). Tako imajo države članice različno obdavčitev dohodkov pravnih oseb z različnimi rešitvami na področju obravnavanja prihodkov, odhodkov, oprostitev, olajšav, obračuna ipd. ter z različnimi davčnimi stopnjami. Vse države članice pa morajo upoštevati skupna načela Skupnosti, med drugim tudi načelo o svobodnem ustanavljanju podjetij, in sprejete akte sekundarnega prava EU (uredbe, direktive in druge predpise sekundarnega prava) (Šircelj, 2004, str. 1016).

Samo splošna davčna stopnja neke države ni zadosten pokazatelj obremenitve, boljšo sliko nam da efektivna davčna stopnja. Efektivna ali dejanska davčna stopnja je izračunana kot razmerje med izkazanim davkom od dobička in celotnim dobičkom. Zaradi davčnih olajšav ter načina izračuna davčnega izkaza je dejanska oz. efektivna davčna stopnja manjša od nominalne. Razlika med splošno davčno stopnjo in efektivno davčno stopnjo je v bistvu rezultat davčnega optimiranja. Večja kot je razlika, bolj uspešni smo bili pri optimiranju.

2.2.2 Mikroekonomski pogoji

Mikroekonomski pogoji za izvedbo davčnega optimiranja so v bistvu pogoji, ki jih nudi, vsebuje in ustvarja vsak gospodarski subjekt sam in nanje tudi lahko v veliko večji meri vpliva (Špes, 2002, str. 44). To so:

- organiziranost poslovnih funkcij,
- kadrovska struktura zaposlenih,
- struktura davčnih obveznosti podjetja,
- zahteve, želje in cilji lastnikov kapitala,
- zahteve, želje in cilji zaposlenih, tudi managementa,
- urejenost poslovanja gospodarskega subjekta.

2.3 DEJAVNIKI, KI VPLIVAJO NA OPTIMIZACIJO

2.3.1 Znanje

Osnovni pogoj za izdelavo davčnih obračunov in iskanje optimalnih rešitev je dobro poznavanje oziroma razumevanje davčne, računovodske, finančne in druge zakonodaje. Predvsem računovodski kader in management mora dobro poznati zakonodajo, pa tudi vsi tisti, ki so odgovorni za nastajanje poslovnih dogodkov. Treba se je zavedati, da vsak poslovni dogodek vpliva na poslovno bilanco in s tem tudi na davčno.

Podjetje mora imeti strokoven in odgovoren računovodski kader, ki mora pri nastajanju poslovnih dogodkov preprečevati nepravilnosti, netočnosti, nesmiselnosti in pomanjkljivosti in mora biti učinkovito sredstvo notranjega nadziranja. Računovodja je odgovoren za pravočasnost in vsebinsko pravilnost knjiženih in drugih opravil v računovodstvu, hkrati pa je glavni odgovorni za pravilno in pravočasno sestavitev računovodskih in davčnih poročil (Preskar, 2004, str. 119-121).

Davčno-računovodska služba mora biti dovolj strokovna, management pa mora znati koristno izrabljati njena dognanja in poročila. Dober računovodja je veliko bolj koristen, če management sam razume osnove računovodstva in davčnih obračunov. Tudi učinek morebitnega davčnega svetovanja bo veliko večji, če management razpolaga z davčnim znanjem, saj bo le tako razumel bistvo davčnega svetovanja in ga lahko izkoristil v prid podjetja.

2.3.2 Izvajanje samo dovoljene davčne dejavnosti

Zavedati se moramo, da stvari, ki so v lasti podjetja, niso osebna lastnina družbenikov (delničarjev), zaposlenih ali managementa, zato je potrebno strogo ločiti dokumentacije o poslovnih in zasebnih zadevah. Posebej še zato, ker se iz davčno priznanih stroškov izvzamejo stroški sredstev v lasti ali finančnem najemu davčnega zavezanca, ki so nastali pri uporabi osnovnih sredstev za privatne namene. Pomembna je skrb nad neustvarjanjem davčno nepriznanih odhodkov, ker povečujejo davčno osnovo in davčno obveznost.

2.3.3 Preudarno sklepanje poslov

V vsakem podjetju je pomembno, da je sklepanje poslov preudarno. Če podjetje sklene posel in ne dobi plačila, mu to nič ne koristi, ampak kvečjemu škodi. Poskrbeti je treba za profitabilnost poslov, preverjanje kupcev, izdajanje ustrezne dokumentacije in izterjavo plačil. Zato pa je potrebno imeti ustrezno podlago, kar pomeni, da je treba jasno opredeliti cilje podjetja.

2.3.4 Pravilna knjigovodska dokumentacija

Urejena knjigovodska evidenca je možna le, če je urejeno in dobro organizirano samo poslovanje. Le urejena knjigovodska evidenca, ki temelji na pravilni knjigovodski dokumentaciji, je lahko tudi primerna osnova za pravilne davčne obračune in obveznosti. Knjigovodske listine je treba preverjati formalno (pravilen naziv, točni datumi, pravilna zaporedna številka, računsko pravilnost zneskov, podpisi odgovornih oseb ipd.) in vsebinsko - smiselno - poslovnega dogodka (Kruhar-Puc, 2004).

Pomembna je tudi hramba poslovne dokumentacije. Arhiv mora biti urejen, varen in sistematičen. Za prejete in izdane račune predpisuje ZDDV-1 (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 117/2006, 86. člen) njihovo hranjenje najmanj deset let po poteku leta, na katero se računi nanašajo. Dokumentacija o premoženju podjetja in obračuni plač pa se morajo hraniti trajno.

2.3.5 Organiziranje notranjih kontrol

Dober sistem notranjih kontrol, ki preverja tako ročno kot računalniško vodene sisteme evidentiranja, naj obsega naslednja področja (Kruhar-Puc, 2004):

- odnos posloводства do poštenosti
- fizično varovanje sredstev (vključuje npr. dostop do računalnikov),
- matematično in računovodsko preverjanje evidentiranja poslovnih dogodkov,
- nadzorovanje in kontrolo na vseh ravneh,
- preverjanje, ali obstajajo kontrole, ki zagotavljajo, da so poslovni dogodki primerno odobreni in da so izvedeni le v okviru poslovanja davčnega zavezanca,
- preverjanje, ali ostajajo kontrole, ki zagotavljajo, da so vsi poslovni dogodki v računovodskih evidencah pravilno in popolno evidentirani.

2.3.6 Preudarno in ažurno poslovanje

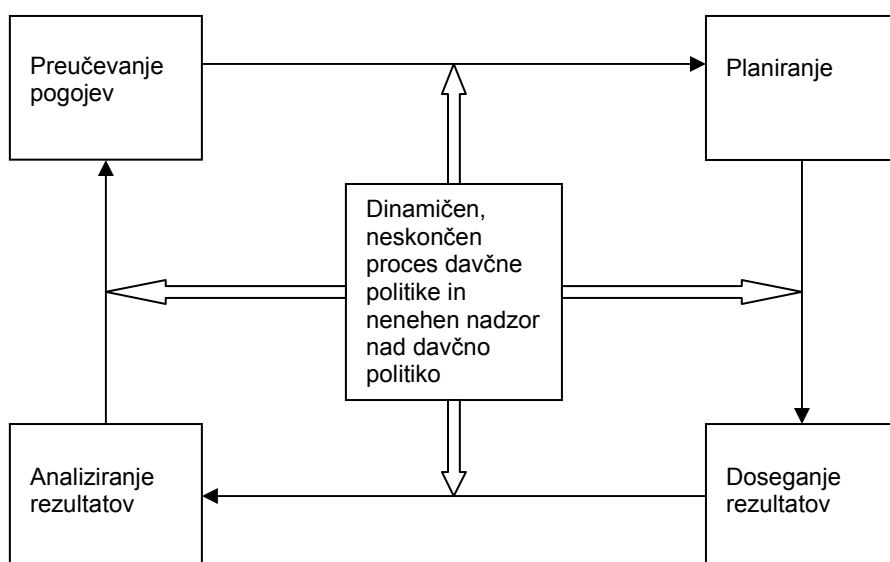
Pravilnost davčnih evidenc in obračunov se lahko doseže le z vnaprejšnjo vzpostavitvijo točnih rokov za izdajanje, kontroliranje, dostavljanje in knjiženje knjigovodskih listin, zato je ažurno nastajanje podatkov o poslovnih dogodkih in njihovo pošiljanje v knjigovodske obdelave zelo pomembno. Predvsem naj se ne zamuja z davčnimi obračuni in plačili davka. Načrtovanje naj zajema točni datum za oddajo davčnih obračunov ter plačilo davčnih obveznosti in tudi načrt zagotovitve sredstev za plačilo davčnih obveznosti. Plačilo davka, pa četudi s posojilom, je rentabilnejše kot neplačilo, saj so davčne obresti in kazni praviloma najdražja možnost. Hitro in nepremišljeno izpolnjevanje davčnih obveznosti brez strokovne podlage in davčnega načrtovanja lahko privede davčnega zavezanca do davčnih prekrškov ali celo utaj (Preskar, 2004, str.135).

2.4 DAVČNA POLITIKA OPTIMIRANJA DAVČNIH OBVEZNOSTI

Izvajanje davčne politike je nujno, če hočemo doseči pozitivni učinek optimiranja davčnih obveznosti. Pri tem je zelo pomembno poznavanje spreminjajočega se okolja, v katerem gospodarski subjekt deluje. Izvajalci davčne politike pri srednjih in malih podjetjih so največkrat kar računovodski delavci, nekatera velika podjetja pa imajo posebej za to zaposlene davčne strokovnjake. V izvajanje davčne politike se kot zunanji sodelavci vključujejo tudi davčni svetovalci.

Davčna politika obsega določitev podjetniških ciljev na področju obdavčitve in potrebnih sredstev za njihovo doseg. Izvajalci davčne politike morajo slediti poslovnim ciljem podjetja, ki jih z uspešno davčno politiko in ob ustreznem poznavanju davčne zakonodaje ter s strokovno usposobljenostjo realizirajo.

Slika 1: Dinamičen, ponavljajoč krogotok izvajanja davčne politike



Vir: (Špes, Žužek, 2007, str. 80)

2.4.1 Preučevanje pogojev za izvajanje davčne politike

S preučevanjem makroekonomskega in mikroekonomskega davčnega okolja se določi način izvajanja davčne politike na osnovi izbrane strategije. Oblikovanje uspešne davčne strategije temelji na poznavanju prednosti, slabosti, zmožnosti in priložnosti. Pri snovanju davčne strategije gre za strateške odločitve najvišjega poslovodstva, s katerimi želi doseči zastavljene cilje.

2.4.2 Določitev ciljev

Pri izvajanju davčne politike je potrebno (Kokotec-Novak, 2005, str. 8):

- spoznati izhodiščni položaj v podjetju,
- določiti davčne cilje,
- opredeliti možnosti za doseganje davčnih ciljev in za to potrebna sredstva.

Izhodiščni položaj podjetja je z davčnega vidika odvisen od enkratnih odločitev v podjetju (pravna oblika, sedež, dejavnost in podobno) in ponavljajočih se odločitev v zvezi s kadri, nakupom, proizvodnjo, prodajo, financiranjem, investiranjem in organiziranjem.

Osnovni cilji vsakega podjetja bi morali biti:

- pravilno, zakonito obračunavanje in plačevanje davkov in
- ohranjanje dobička in ustvarjanje čim manjše razlike med bruto in neto dobičkom.

Pri opredeljevanju ciljev optimiranja davčnih obveznosti je potrebna racionalizacija zasledovanja osnovnega podjetniškega cilja – dobička v smeri nekonfliktnosti z drugimi cilji (konflikt med maksimizacijo dobička nosilcev kapitala in cilji zaposlenih, konflikt med interesi in potrebami podjetja in celotne družbe itd.) (Špes, 2002a, str. 21).

Za uspešno doseganje davčnih ciljev je zelo pomembno, da čim bolj pravilno ocenimo prihodnjo poslovno uspešnost in delovanje podjetja ter prihodnje spremembe na področju davčne politike države, zlasti spremembe v višini davčnih stopenj ter spremembe pri opredelitvi davčne osnove in olajšav.

2.4.3 Davčno načrtovanje

Davčno načrtovanje oziroma planiranje opredeljujemo kot postopek, v katerem analiziramo poslovanje davčnega zavezanca in na podlagi tako pridobljenih ugotovitev podamo davčno konstrukcijo, ki davčnemu zavezancu omogoča izboljšanje poslovanja in zmanjšanje davčnega bremena. Pri tem se morajo gospodarski subjekti zavedati, da je davčno načrtovanje postopek, v katerem davčno obveznost ustrezno znižamo z uporabo zakonitih metod in sredstev in težimo k doseganju načrtovane uspešnosti in donosnosti (Kokotec-Novak, 1996, str. 110).

Za davčno načrtovanje je bistveno (Špes, 2002a, str. 35):

- vsi podjetniški cilji oziroma načrti predstavljajo pomembno podatkovno podlago davčnemu načrtovanju, le-to pa zagotavlja pomembne informacije podjetniškim odločitvam z davčnega vidika,
- davčno načrtovanje mora biti dolgoročno, izdelati je potrebno več različnih davčnih bilanc (ob upoštevanju različnih ciljev in tako zakonskih kot poslovnih pogojev poslovanja) ter stremeti k uresničitvi tiste različice, ki bo vodila ob maksimiranju dobička k optimalnim davčnim obremenitvam,
- med poslovanjem moramo nenehno načrtovati in iskati maksimalne davčne olajšave ter načrtovati poslovne dogodke, pri katerih se ne ustvarjajo davčno nepriznani odhodki;

- rezultati davčnega načrtovanja pomenijo pomembno podlago načrtovanju plačilne sposobnosti in iskanju virov financiranja;
- pri načrtovanju davčnih rezultatov je pomembno upoštevati vse vrste davčnih obremenitev kot tudi poslovno načrtovanje, saj so njuni rezultati soodvisni.

Davčno načrtovanje lahko delimo na aktivno in pasivno. Aktivno davčno načrtovanje pomeni dolgoročno načrtovanje in usmerjanje tudi poslovnega načrtovanja, kjer se medsebojno izmenjujeta vpliv poslovnega in davčnega načrtovanja. Gre za njuno sožitje

in medsebojno vzajemno odvisnost. Pri pasivnem načrtovanju prednjači poslovno načrtovanje, davčno načrtovanje pa je od njega odvisno, davčna bilanca je rezultat že podanih dejstev. V praksi se pogosto dogaja, da gospodarski subjekti še vedno uporabljajo pasivni pristop, čeprav je seveda aktivni boljši (Špes, 2002, str. 77).

Potreba po davčnem načrtovanju v podjetju se pojavlja predvsem iz naslednjih razlogov (Preskar, 2004, str. 140):

- davčna zakonodaja je zaradi obsežnosti, medsebojnih vplivov, izbire različnih možnosti in tudi nenehnih sprememb zelo kompleksna;
- učinke davčne zakonodaje je ob različnih možnostih vrednotenja, upoštevanju različnih olajšav in na ta način različnih ugotovitev davčnih osnov možno preračunati;
- davčni učinki na različne kratkoročne in dolgoročne poslovne odločitve podjetja so premalo poznani;
- s preudarnim ravnanjem je možno omejiti nepotrebne davčne učinke in se pripraviti na izbirne možnosti, ki so pravno dovoljene;
- davčne obremenitve so relativno visoke;
- pomembno je preučevanje davčnih učinkov s časovnega vidika, predsem je pomemben čas izvedbe;
- za zagotavljanje likvidnosti podjetja;
- z razvojem računalništva so se možnosti za izvajanje davčnega načrtovanja povečale.

2.4.4 Davčni obračuni

Na podlagi poslovne bilance in Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb podjetje naredi obračun davka oziroma davčno bilanco. Z davčno bilanco gospodarske družbe uresničujejo svojo davčno politiko in prilagajajo davčne obremenitve dolgoročnemu maksimiranju dobička ob istočasnem ocenjevanju bodočega razvoja poslovanja in plačilne sposobnosti.

Zavezanci morajo po zakonu narediti davčni obračun po koncu poslovnega leta in ga morajo oddati Davčni upravi RS v treh mesecih po koncu poslovnega leta. Vendar pa je za podjetje nujno, da tekom leta naredi več davčnih obračunov, saj tako lažje sledi uresničevanju zastavljenih ciljev.

Davčna bilanca v Sloveniji temelji na izkazu poslovnega izida, zato je pomembno, da v podjetju že pri analiziranju bilančnih postavk v izkazu poslovnega izida predvidijo, kaj le te pomenijo z davčnega vidika (Kokotec-Novak, 2005, str. 7).

2.4.5 Davčna analiza

Analiza davčnih rezultatov je pomembna faza izvajanja davčne politike, v kateri se ugotavlja uspešnost priprave in izvedbe davčne politike. Pomeni predvsem primerjavo med načrtovanimi in doseženimi rezultati davčne politike. Potrebno je poiskati vzroke za odstopanja in narediti popravke kratkoročnega in dolgoročnega davčnega načrtovanja. Potrebne so nenehne korekcije davčnih načrtov na osnovi ugotovljenih rezultatov davčnih analiz. Analizirati je potrebno tako negativna kot pozitivna odstopanja doseženih rezultatov od načrtanih, saj se lahko samo tako pridobivajo nove izkušnje za natančnejše in boljše načrtovanje (Špes, 2002, str. 85,86).

2.4.6 Davčni nadzor

Izvajanje davčne politike je potrebno nadzorovati z namenom doseganja realizacije zastavljene davčne politike. Nadzor se bi naj vršil nenehno, na osnovi vnaprej določenih načrtov, ali nepričakovano, s pomočjo zunanjih strokovno usposobljenih sodelavcev. To so največkrat davčni svetovalci in revizorji. Sprotno nadzorovanje pomeni uresničevanje korekcij pri izvajanju davčne politike, ki vodi k optimiranju davčnih obveznosti (Šešok, 2002, str. 12).

Davčni nadzor pa se vrši tudi s strani države. Obsega tri oblike nadzora, in sicer kontrolo, inšpekcijo in preiskave (Kokotec-Novak, 2005, str. 115-117):

1. Kontrola obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčne napovedi in davčnih obračunov ter obračunavanja in plačevanja davkov. Z davčno kontrolo se izvaja sprotni nadzor nad davčnimi zavezanci.
2. Davčno inšpiciranje pomeni naknadni nadzor nad davčnimi zavezanci. Inšpekcijski pregled obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanje davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom. Namen delovanja inšpekcije je maksimizirati prostovoljno obdavčenje in onemogočiti davčnim zavezancem, da se nezakonito izogibajo plačevanju davkov.
3. Davčne preiskave v Republiki Sloveniji so organizirane na republiški ravni v okviru Glavnega davčnega urada, kjer deluje Preiskovalno analitski oddelek, in na regionalni ravni v okviru Davčnih uradov, kjer naloge opravljajo posamezni inšpektorji preiskovalci.

3 ZAKON OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

3.1 SPLOŠNO O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

ZDDPO-2 (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list št. 117, 2006) je tretji zaporedni zakon, ki ga je sprejel državni zbor Republike Slovenije, ki ureja obdavčevanje dohodkov (dobička) pravnih oseb. Zakon v splošnem govori o obdavčitvi dohodkov, vendar je iz zakona jasno razbrati, da obdavčuje dobiček pravne osebe, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki zavezanca.

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

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

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

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

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

3.2 OPREDELITEV DAVČNIH ZAVEZANCEV IN OBSEGA DAVČNE OBVEZNOSTI

Davčni zavezanec je pravna oseba, ki ima po ZDDPO-2 bodisi davčni položaj rezidenta bodisi davčni položaj nerezidenta. Od tega davčnega položaja pravne osebe je odvisen tudi obseg davčne obveznosti pravne osebe. Za rezidente velja načelo neomejene davčne obveze oziroma načelo obdavčitve za celotni svetovni dohodek, za nerezidente pa velja načelo omejene davčne obveze oziroma načelo obdavčitve dohodkov, ki so doseženi na viru v Sloveniji (Jerman, 2007a, str. 7). Ne glede na to, ali ima pravna oseba položaj rezidenta ali nerezidenta, ima po ZDDPO-2 status zavezanca.

Rezidenti so zavezani za davek za celotni svetovni dohodek, tako od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, kot tudi od dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije. ZDDPO-2 kot rezidenta kvalificira tisto pravno osebo, ki ima (Jerman, 2007a, str. 7):

- statutarni sedež registriran v Sloveniji,
- ima poslovodstvo kraj dejanskega delovanja v Sloveniji.

Določitev statutarnega sedeža pravne osebe ni sporna, saj gre za sedež pravne osebe, ki je določen v ustanovnem aktu pravne osebe ter vpisan v ustežen register v Sloveniji. Določitev kraja, kjer poslovodstvo dejansko deluje, pa ni tako jasna in nedvoumna. ZDDPO-2 določa, da gre za kraj, kjer poslovodstvo sprejema ključne upravne in poslovne odločitve, ki so potrebne za vodenje pravne osebe.

Pravne osebe, ki glede na statutarni sedež ali glede na kraj dejanskega delovanja poslovodstva nimajo položaja rezidenta, imajo po ZDDPO-2 status nerezidenta in zato le omejeno davčno obveznost (Jerman, 2007a, str.7).

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

Nerezidenti pa so zavezani za davek le od tistih dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Vendar pa nerezidenti niso obdavčeni za vse dohodke, ki imajo vir v Sloveniji, temveč le za (ZDDPO-2, 11. člen):

- dobiček nerezidenta, ki ga doseže z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji ter
- dohodke nerezidenta, za katere je določena obveznost za obračun davčnega odtegljaja (ZDDPO-2, 11. člen).

Pri tem ZDDPO-2 tudi s primeri navaja, kaj šteje in kaj ne šteje za stalno poslovno enoto po tem zakonu. Posebej pa je potrebno opozoriti, da se za davčne zavezance, ki so rezidenti držav, s katerimi ima Slovenija sklenjene sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, neposredno uporabljajo določbe teh sporazumov, če sporazumi urejajo stalno poslovno enoto drugače kot ZDDPO-2 (6. člen).

3.3 DAVČNE OPROSTITVE

V 9. členu četrtega poglavja ZDDPO-2 je definirano, da so zavezanci, ki so s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti²¹, oproščeni plačila davka. Ne glede na to določbo pa so ti zavezanci dolžni plačati davek od dohodkov iz opravljanja pridobitne dejavnosti. S tem v zvezi je torej zelo pomembno ločiti prihodke, ki so ustvarjeni iz pridobitne, od prihodkov, ustvarjenih oziroma prejetih v okviru nepridobitne dejavnosti (iz javno-finančnih prihodkov, članarin, donacij ipd). Enako je potrebno ločiti tudi odhodke.

3.4 PREDMET OBDAVČITVE IN DAVČNO OBDOBJE

Z davkom od dohodkov pravnih oseb so obdavčeni vsi dohodki davčnega zavezanca z virom v Sloveniji, ki so doseženi v davčnem obdobju, za katerega sestavljamo davčni obračun.

Davčno obdobje je običajno enako koledarskemu letu, vendar ZDDPO-2 (10. člen) dopušča, da lahko zavezanec izbere, da bo njegovo davčno obdobje enako njegovemu poslovnemu letu, v kolikor se le-ta razlikuje od koledarskega leta. Pri tem mora zavezanec upoštevati dvoje: 1. o izbiri davčnega obdobja mora obvestiti davčni organ in 2. izbranega davčnega obdobja ne sme spreminjati tri leta.

3.5 OPREDELITEV DAVČNE OSNOVE

Davčna osnova je za rezidenta in nerezidenta aktivnost, ki jo opravlja v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, po 12. členu ZDDPO-2 določena kot dobiček, izkazan s presežkom prihodkov nad odhodki, določenimi s tem zakonom. Po splošni določbi se dobiček na podlagi ZDDPO-2 izmeri tako, da se priznajo prihodki in odhodki iz izkaza poslovnega izida na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.

Računovodska okvira, tako SRS (2006) kot MSRP, ki se na podlagi zakona o gospodarskih družbah uporabljata v Sloveniji za poslovne namene, sta enakovredna podlaga za določanje izhodiščne davčne osnove, kar je z vidika poenostavitve za davčne zavezance zelo pomembno. Davčna osnova je zato v izhodišču odvisna od poslovnega izida, ki ga podjetja izkažejo v letnem poročilu za poslovne namene. Izhodiščna podlaga za določanje davčne osnove temelji na zakonu, ki ureja vprašanja računovodenja pravnih oseb (Jerman, 2007a, str. 12).

Davčna osnova se spremeni, če eden od rezidentov:

- izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih let,
- plačuje davek po stopnji 0 % oziroma manj kot 22 %,
- je oproščen plačevanja davka po ZDDPO-2.

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

3.6 DAVČNA OSNOVA PRI POSLOVANJU MED POVEZANIMI OSEBAMI

Pri sklepanju pogodb moramo biti pozorni na status poslovnega partnerja, s katerim bomo poslovali, in sicer na to, ali se z vidika ZDDPO-2 šteje za povezano osebo. Določbe ZDDPO-2 glede obravnavanja poslovnih in finančnih transakcij med povezanimi osebami so pomembne zaradi vpliva na davčno osnovo zavezanca. Povezane osebe so opredeljene v 17. členu zakona.

Zavezanca rezidenta sta povezani osebi, če sta povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima en rezident neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem rezidentu ali eden vpliva ali ima možnost vplivati na sprejemanje odločitev drugega ali če med rezidentom in drugo osebo obstajajo druga razmerja, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami (ZDDPO-2, 17. člen).

Za povezani osebi iz citirane določbe se štejeta osebi, če ima ena oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% deležev (delnic, glasovalnih pravic) v drugi osebi ali sta poslovno povezani, oziroma če sodelujejo pri nadzoru ali upravljanju iste osebe ali njihovi družinski člani.

Pri sklepanju pogodb s povezanimi osebami moramo zagotoviti, da bo dogovorjena cena primerljiva tržna cena. V kolikor bi dogovorjena/transferna cena odstopala od cen, ki se dosegajo pod tržnimi pogoji poslovanja na trgu, potem moramo davčno osnovo popraviti. Zakon v 16. členu določa, da se pri ugotavljanju prihodkov zavezanca lahko upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v enakih ali primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegale na trgu med nepovezanimi osebami. Te cene so v zakonu imenovane primerljive tržne cene. Pri ugotavljanju odhodkov pa se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list št. 60, 2007) pa določa tudi dokumentacijo, ki jo mora zavezanec zagotoviti ob poslovanju s povezanimi osebami. To pomeni, da je potrebno določiti primerno metodo za ugotavljanje primerljive tržne cene ter tudi zagotoviti vse podatke, da ceno utemeljimo. V tan namen v naši družbi obstaja posebna služba, ki za posamezno poslovno transakcijo na podlagi podatkov, ki jih uporabnik posreduje, izdelava dokumentacijo in oblikuje primerljivo tržno ceno.

3.7 OBRESTI MED POVEZANIMI OSEBAMI

Obresti od posojil med povezanimi osebami se davčno priznavajo največ oziroma pri posojilodajalcu najmanj do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila priznane obrestne mere (Jerman, 2007a, str. 21).

Če je med povezanimi osebami za posojilo dogovorjena fleksibilna obrestna mera, se za davčne namene lahko uporabi zadnja objavljena, v času obračuna obresti znana priznana obrestna mera (ZDDPO-2, 19. člen).

Če se obresti obračunavajo za obdobje, ki je daljše od meseca dni, pa se za davčne namene lahko uporabi povprečna mesečna priznana obrestna mera.

Pri poslovnih transakcijah med zavezanci rezidenti, ki imajo položaj povezane osebe, se tudi iz naslova obresti davčna osnova ne poveča oziroma zmanjša. Izjema velja le za medsebojne transakcije med zavezanci rezidenti, ki imajo položaj povezanih oseb v primeru, da eden od zavezancev rezidentov izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih davčnih obdobj, plačuje davek po stopnji 0% ali je oproščen plačila davka po ZDDPO-2.

3.8 PRIHODKI

Z davčnega vidika ločimo pri pravnih osebah tri vrste prihodkov:

- **Prihodki, ki jih vključimo v davčni obračun v dejansko nastalem znesku** – praviloma so takšni vsi prihodki pod pogojem, da so dejansko nastali v davčnem obdobju in da so obračunani na podlagi RS in izkazani v verodostojnih knjigovodskih listinah. Drugi pogoj za izkazovanje prihodkov v dejansko nastali višini pa je, da niso bili ustvarjeni v poslovnih odnosih med zavezancem rezidentom in tujo pravno osebo, ki se po ZDDPO-2 šteje za povezano osebo zavezanca;
- **Prihodki, ki jih vključimo v davčni obračun v višjem znesku od dejansko nastalega** – kot sem že omenila, se skladno z ZDDPO-2 pri ugotavljanju prihodkov, nastalih s povezanimi osebami, upoštevajo transferne cene, vendar najmanj do višine prihodkov, ugotovljenih z upoštevanjem povprečnih tržnih cen za določeno vrsto blaga oziroma storitev na domačem ali primerljivem tujem trgu. Če je torej zavezanec povezanim osebam prodajal svoje proizvode ali storitve po nižji ceni od primerljive tržne cene, je dolžan povečati prihodke od takšne prodaje za razliko v ceni.
- **Prihodki, ki jih ne vključimo v davčni obračun** – skladno s 17. členom ZDDPO-2 se pri določanju davčne osnove zavezanca, ki prejme dividende oziroma druge deleže iz dobička, ti dohodki izvzamejo iz davčne osnove, če so izpolnjeni naslednji pogoji: 1. je prejemnik (matična družba) imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v vrednosti najmanj 25 %; 2. traja udeležba v kapitalu oziroma pri upravljanju izplačevalca najmanj 24 mesecev in 3. izplačevalec je zavezanec za davek ter ni rezident v državi z ugodnejšim davčnim okoljem, v katerem je splošnja stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %. Navedena določba se uporablja tudi za prejemnika nerezidenta, če je njegova udeležba v kapitalu oziroma upravljanju osebe, ki deli dobiček, povezana z dejavnostmi, ki jih nerezident opravlja v Sloveniji oziroma preko poslovne enote v Sloveniji. Prav tako se iz davčne

osnove zavezanca izvzamejo prihodki iz nepridobitne dejavnosti ter prihodki, ki so v neposredni povezavi z davčno nepriznanimi odhodki, določenimi v 30. členu ZDDPO-2.

3.9 ODHODKI

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

3.9.1 Davčno priznani odhodki v dokumentiranih zneskih

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

3.9.2 Davčno nepriznani odhodki

Po splošnem določilu so davčno priznani zgolj tisti odhodki, ki so potrebni za pridobitev obdavčenih prihodkov. Davčno nepriznani so tisti odhodki, ki niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti, imajo značaj privatnosti ali niso skladni z običajno poslovno prakso, razen odhodkov, nastalih zaradi izrednih in nepogostih dogodkov, kot so naravne nesreče ali zaradi drugih izrednih in nepogostih dogodkov (Jerman, 2007a, str. 18).

ZDDPO-2 (30. člen) pa opredeljuje, kateri odhodki so davčno nepriznani, kar pomeni, da gre za odhodke, ki jih zavezanci ne morejo uveljaviti v davčnem obračunu za potrebe znižanja davčne osnove. Zato je v interesu gospodarske družbe, da je davčno nepriznanih odhodkov čim manj.

Zakonodajalec z navajanjem davčno nepriznanih odhodkov ščiti davčno osnovo in preprečuje, da se davčna osnova zavezanca praviloma zaradi neposlovnih razlogov ne bi znižala, kar bi po eni strani pomenilo manjše javnofinančne prihodke in po drugi strani tudi neenakomernost obdavčitve med zavezanci.

Po ZDDPO-2 (30. člen) so v celoti davčno nepriznani naslednji odhodki:

1. odhodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička;
2. odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
3. stroški, ki se nanašajo na privatno žiljenje, na primer za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost. Gre za stroške, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov oziroma povezanih oseb, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje teh oseb, ter stroške, ki se nanašajo na privatno življenje

drugih oseb, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje teh oseb, razen stroškov za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če so obdavčena po zakonu, ki ureja dohodnino. Kadar prejemniki teh ugodnosti zanje zagotavljajo plačila, se odhodki davčno priznajo do višine takega plačila;

4. stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
5. kazni, ki jih izreče pristojni organ;
6. davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba;
7. davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost, ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu, ki ureja davek na dodano vrednost;
8. obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev;
9. obresti od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5% in je država objavljena na seznamu, ki ga objavlja Ministrstvo za finance in Davčna uprava;
10. donacije;
11. podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, na primer, da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje.

Stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta se priznajo v višini 50% obračunanih stroškov skladno s SRS.

3.10 IZGUBA

Davčna izguba je ugotovljena negativna razlika med davčnimi prihodki in davčno priznanimi odhodki. Po splošni uredbi je davčno izgubo možno prenašati v naslednja davčna obdobja brez časovnih omejitev.

Davčne izgube ni možno prenašati v naslednja davčna obdobja, če se lastništvo kapitala zavezanca v davčnem obdobju spremeni za več kot 50% in pod pogojem, da zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ni opravljal dejavnosti ali dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremeni dejavnost (razen, če zavezanec bistveno spremeni dejavnost zaradi ohranjanja delovnih mest ali sanacije poslovanja).

Izpolnjena morata biti torej dva pogoja: a.) sprememba lastništva za več kot 50% in b) transakcija nima poslovnega motiva, temveč je bistvo transakcije v znižanju davčne obveznosti.

3.11 DAVČNE OLAJŠAVE

ZDDPO-2 ukinja olajšavo za investicije in opremo, ohranja oziroma na novo pa ureja olajšave za:

- zaposlovanje invalidov,
- vlaganja v raziskave in razvoj,
- prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- donacije,
- investiranje v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva.

Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj - skladno z določbo 55. člena ZDDPO-2 zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 20% zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj. Pri tem se za vlaganja, ki omogočajo davčno olajšavo, štejejo vlaganja v:

- notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca, vključno z nakupom raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca;
- nakup raziskovalno-razvojnih storitev (ki jih izvajajo druge osebe, vključno s povezanimi osebami, oziroma druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije).

Olajšave ni možno uveljavljati v primeru, da so vlaganja v raziskave in razvoj financirana iz nepovratnih sredstev proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU. Zavezanci, ki imajo sedež in opravljajo svojo dejavnost na območju Slovenije, kjer je bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države do 15%, se olajšava poveča na 30% zneska vlaganj v raziskave in razvoj, oziroma na 40% tega zneska, če imajo zavezanci sedež in opravljajo svojo dejavnost na območju Slovenije, kjer je bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15%. Shema za uveljavljanje regijske olajšave določi Vlada Republike Slovenije (Jerman, 2007a, str. 29).

Olajšava za zaposlovanje invalidov - Če pravna oseba zaposluje invalide, se ji za ves čas zaposlitve teh oseb prizna zmanjšanje davčne osnove v višini 50% plač za te osebe, zavezanec, ki zaposluje osebo s 100 odstotno telesno okvaro in gluho osebo, pa lahko uveljavlja olajšavo v višini 70% plač te osebe, vendar največ do višine davčne osnove

Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje – se pravni osebi prizna v višini plačanih premij pod pogoji iz 58. člena ZDDPO-2, vendar največ v višini 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca in ne več kot 2.959,60 eur (v letu 2008), vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja. Glede valorizacije premije in načina objave in valoriziranih zneskov premije se uporabljajo določbe zakona, ki ureja dohodnino.

Olajšava za donacije – se prizna za izplačan znesek v humanitarne, invalidske, kulturne, vzgojno-izobraževalne, športne, znanstvene, ekološke in religiozne namene, vendar največ do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja.

Zavezanec lahko poleg zmanjšanja davčne osnove po prvem odstavku 59. člena ZDDPO-2 uveljavlja dodatno zmanjšanje davčne osnove do zneska, ki ustreza 0,2% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, za znesek izplačil v denarju in za takšna izplačila prostovoljnim društvom, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu.

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

Olajšava za investiranje v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva – olajšava za investiranje je določena v višini 20 % investiranega zneska v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva, z omejitvijo največ do 20.000 eurov in največ do višine davčne osnove. Zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove največ 10.000 eurov v davčnem obdobju vlaganja in 10.000 eurov v davčnem obdobju po obdobju vlaganja. Pogoji za uveljavljanje investicijske olajšave je, da ima zavezanec nepretrgoma v vsem davčnem obdobju vlaganja zaposlena najmanj dva delavca za polni delovni čas.

Zavezanec lahko za neizkoriščen del olajšave iz prvega odstavka tega člena zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar zmanjšanje ne sme presežati 10.000 eurov v posameznem davčnem obdobju skupaj z zmanjšanjem za takšna vlaganja v tekočem davčnem obdobju in največ v višini davčne osnove. Če zavezanec proda oziroma odtuji opremo oziroma neopredmeteno dolgoročno sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo po tem členu, prej kot v treh letih po letu vlaganja oziroma pred dokončnim amortiziranjem v skladu s tem zakonu, če je to krajše od treh let, mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo, in sicer v letu prodaje oziroma odtujitve opreme oziroma neopredmetenega dolgoročnega sredstva.

Zavezanec ne more uveljavljati olajšave za investicije po tem členu v delu, ki so financirane iz sredstev proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti, proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev.

3.12 DAVČNA STOPNJA

V devetem poglavju ZDDPO-2 (člen 60 in 61) sta opredeljeni splošna, to je 20% davčna stopnja, in posebna, 0 % davčna stopnja, ki pod zakonsko določenimi pogoji velja le za investicijske in pokojninske sklade, zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, ter družbe tveganega kapitala. Splošna davčna stopnja (20 %) se uvaja postopno in bo začela veljati z letom 2010.

3.13 IZRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVKA

Zavezanec mora sam izračunati in plačati davek od dohodkov za davčno obdobje. Obveznost za izračun in plačilo davka se nanaša na davčnega zavezanca samega, v določenih primerih pa na pravne naslednike davčnega zavezanca (pri združitvah in delitvah davčnih zavezancev).

Pri poslovanju z nerezidenti moramo upoštevati, da se pri plačilu dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, obračunava in plačuje davčni odtegljaj. Izjema so dohodki poslovne enote, kjer se davek plačuje s predložitvijo davčnega obračuna poslovne enote. Obdavčitev po viru je pomembna z vidika obdavčitve nerezidentov za dohodke, ki imajo vir v Sloveniji, hkrati pa tudi za uveljavljanje sporazumov o izogibanju dvojnega odbavčenja dohodkov rezidenta (Jerman, 2007b, str. 2).

Zakon v 70. členu navaja dohodke, ki imajo vir v Sloveniji, od katerih se izračuna, odtegne in plača davek v obliki davčnega odtegljaja.

3.14 OBDAVČITEV DOHODKOV Z VIROM V SLOVENIJI

3.14.1 Davčni odtegljaj

Davčni odtegljaj se obračuna od dohodkov nerezidentov, ki imajo vir v Sloveniji, razen za dohodke v stalni poslovni enoti, kjer se davek plačuje na podlagi predložitve davčnega obračuna poslovne enote (Jerman, 2007a, str. 31).

3.14.2 Dohodki, ki so obdavčeni z davčnim odtegljajem

Dohodki, ki so zavezani obračunu davčnega odtegljaja po ZDDPO-2 (70. člen) so:

- dividende in dohodki, ki so podobni dividendam,
- obresti, razen obresti:
 - a. od kreditov, ki jih najema, in vrednostnih papirjev, ki jih izdaja republika Slovenija,
 - b. iz najetih kreditov in izdanih dolžniških vrednostnih papirjev s strani pooblaščne institucije v skladu z zakonom, ki ureja zavarovanje in financiranje mednarodnih gospodarskih poslov, za katera po navedenem zakonu daje poroštvo Slovenija,
 - c. od kreditov, ki jih najemajo banke od drugih bank in finančnih institucij,
- avtorske pravice, patenti, zaščitni znak in druge premoženjske pravice ter drugi podobni dohodki;
- zakup nepremičnin, ki se nahajajo v Sloveniji;
- storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi;
- storitve, za katere so plačila opravljena osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja poslovodstva v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5% in je država objavljena na seznamu Ministrstva za finance in Davčne

uprave. Teh držav je devetnajst (npr. Bahami, Barbados, Belize, Brunej, Dominikanska Republika, Kostarika, Liberija, Maldivi ...).

3.14.3 Plačnik davka, ki ni dolžan plačati davčnega odtegljaja

Davčnega odtegljaja plačnik davka ni dolžan obračunati in plačati, v kolikor se izplačilo opravi v korist (Jerman, 2007a, str. 32):

- Republike Slovenije ali samoupravne lokalne skupnosti v Sloveniji,
- Banke Slovenije,
- zavezanca (pravne osebe) – rezidenta, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko,
- zavezanca nerezidenta, ki je zavezan za davek od dohodkov, ki jih dosega z aktivnostmi v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, in izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, če gre za dohodke, plačane tej poslovni enoti.

Plačniki davčnega odtegljaja so izplačevalci obdavčenih dohodkov nerezidentov. Plačniki davka so torej vsi zavezanci po ZDDPO-2 (pravne osebe), ki izplačujejo tiste dohodke, za katere obstaja obveznost plačila davčnega odtegljaja po 70. členu ZDDPO-2. Ker se davčni odtegljaj obračunava in plačuje le od dohodkov, ki jih na viru v Sloveniji dosega pravne osebe – nerezidenti, je davčni odtegljaj le način plačila davka od dohodkov, ki jih nerezidenti dosega v Sloveniji. ZDavP-2 (Uradni list št. 117, 2006) preko sistema davčnega odtegljaja zagotavlja, da davek za račun davčnega zavezanca – nerezidenta obračuna odtegne in plača izplačevalec dohodkov.

S pojmom davčni odtegljaj je zato potrebno razumeti davek, ki ga obračuna in plača izplačevalec dohodka za račun davčnega zavezanca, ki mu ta dohodek pripada, v kolikor je za izplačan dohodek z ZDDPO-2 predpisana obveznost plačila davčnega odtegljaja (Jerman, 2007a, str. 35).

3.14.4 Plačevanje davčnega odtegljaja

Plačnik davka davčni odtegljaj izračuna in odtegne ob (na dan) izračunu dohodka. Nastanek davčne obveznosti in rok plačila zneska davčnega odtegljaja se med seboj lahko razlikujeta z vidika uporabe davčnega predpisa in davčne stopnje. Pomembnost te določbe se kaže zlasti ob spremembah davčne zakonodaje, ki obdavčuje ali ne obdavčuje določene dohodke, in ob spremembah davčnih stopenj za davčni odtegljaj, saj je davčna stopnja na dan nastanka davčne obveznosti (izračuna davčnega odtegljaja) lahko različna od davčne stopnje, ki je uveljavljena v času izplačila dohodka, ko nastane obveznost za plačilo davčnega odtegljaja (Jerman, 2007b, str. 17).

Davčni odtegljaj se izračuna, odtegne in plača po davčnih stopnjah, ki veljajo na dan nastanka davčne obveznosti. Dan, na katerega se davčni odtegljaj izračuna in pri tem uporabi davčna stopnja na ta dan, je odvisen od posamezne vrste dohodka.

Davčna osnova za obračun davčnega odtegljaja je bruto dohodek, davčna stopnja pa znaša 15%.

Posebnosti pri obračunu davčnega odtegljaja, če je Slovenija sklenila z državo upravičenega prejemnika dohodka pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Kot je že v prejšnjem odstavku navedeno, je davčna stopnja za obračun in plačilo davčnega odtegljaja 15%. Zavezanci lahko uveljavljajo ugodnejše pogoje obdavčitve z davčnim odtegljajem, v kolikor je Slovenija dogovorila ugodnejše pogoje v mednarodni bilateralni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, če so upravičeni prejemniki dohodkov rezidenti teh drugih držav.

V primerih, kadar mednarodna pogodba določa nižjo stopnjo davka, kot jo določa ZDDPO-2 v 70. členu, ali je za tak vir dohodka v mednarodni pogodbi določena oprostitev v Sloveniji, lahko za namene uveljavljanja ugodnejše davčne obravnave tuja oseba (prejemnik dohodka) plačniku davka predloži zahtevek (obrazci KIDO) za uveljavljanje nižje stopnje obdavčitve ali za oprostitev. Eden od bistvenih elementov zahtevka je potrdilo pristojnega organa rezidenčne države prejemnika dohodkov, da se prejemnik v smislu določil mednarodne pogodbe dejansko šteje za rezidenta te druge države (Jerman, 2007a, str. 35).

Plačnik lahko obračuna nižji davek oziroma ga ne obračuna samo pod pogojem, da prejme potrjen zahtevek davčnega organa. V kolikor upravičeni prejemnik dohodka pred izplačilom, preko plačnika dohodka, ne uveljavlja ugodnosti po mednarodni pogodbi, to lahko stori tudi naknadno z vložitvijo posebnega zahtevka za vračilo davka pri pristojnemu davčnemu organu (Jerman, 2007a, str. 35).

3.14.5 Direktive EU

Dvojno obdavčenje dohodkov in premoženja odpravljajo določbe nacionalnih zakonodaj posameznih držav, določbe bilateralnih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja ter določbe direktiv EU, ki so inkorporirane v nacionalne zakonodaje posameznih držav članic EU.

Direktiva EU je edini obvezujoči pravni inštrument harmonizacije evropskega prava. Področje harmonizacije neposrednih davkov ter odpravljanje dvojnega obdavčevanja je urejeno z naslednjimi direktivami:

- Direktiva Sveta 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic z dopolnitvami;
- Direktiva Sveta 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčenja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe iz različnih držav članic;
- Direktiva Sveta 90/434/EGS o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic.

Direktive lahko uveljavljajo nerezidenti iz drugih držav članic EU za oprostitve davčnega odtegljaja. Direktive EU imajo v hierarhiji pravnih norm prevlado nad dvostranskimi sporazumi, ki so jih sklenile posamezne države članice EU. Države članice EU imajo možnost, da lahko uporabijo določila direktive v vseh tistih primerih, ki so zanje ugodnejši od določil dvostranskih sporazumov (Drobnič, 2007, str. 20).

Direktiva o skupnem sistemu obdavčenja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic ureja davčni režim v zvezi z razdelitvijo dobičkov hčerinskih družb matični družbi.

Namen direktive je, da zagotovi takšne pogoje obdavčenja izplačanega dobička, da bodo povezane družbe, ki so davčni rezidenti različnih držav članic EU, obdavčene tako, kot bi bile, če bi bile vse družbe v skupini davčni rezidenti v eni sami državi. Tako direktiva zagotavlja obdavčenje dividend, ki jih izplača hčerinska družba iz ene države članice EU, matični družbi v drugo državo članico po stopnji nič (brez davčnega odtegljaja), ter odpravo ekonomskega dvojnega obdavčenja prejetih dividend pri matični družbi z uporabo metode izvzema ali metode odbitka (Drobnič, 2007, str. 21).

Ugodnosti o načinih izvajanja iz 71. člena ZDDPO-2 v zvezi z oprostitvijo plačila davčnega odtegljaja od dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam in ki so izplačani rezidentu druge države članice, so prevzete iz Direktive Sveta 90/435 EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih in odvisnih družb iz različnih držav članic EU.

Plačnik davka mora 15 dni po opravljenem izplačilu davčnemu organu posredovati dokazila o tem, da so bili izpolnjeni vsi pogoji za uveljavljanje oprostitve, in sicer:

- dokazilo o tem, da je prejemnik v času izplačila oseba, ki ima eno od pravno organizacijskih oblik, za katere se uporablja Direktiva Sveta 90/345 EGS. Pravnoorganizacijske oblike oseb, prejemnikov iz drugih držav članic je določil minister, pristojen za finance v Prilogi 2 k Pravilniku o izvajanju ZDDPO-2.
- dokazilo o tem, da je prejemnik v času izplačila oseba, ki je zavezanec za enega od davkov, za katerega se uporablja Direktiva Sveta, pri tem pa prejemnik ni oseba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire. Vrste davkov, za katere se uporablja direktiva, je določil minister, pristojen za finance v Prilogi 1 k Pravilniku o izvajanju ZDDPO-2.
- dokazilo o tem, da je prejemnik v času izplačila imetnik najmanj 10% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu izplačevalca ali glasovalnih pravic pri izplačevalcu in da je imetnik udeležbe oziroma glasovalnih pravic najmanj 24 mesecev.
- dokazilo o tem, da je prejemnik dividend oziroma dohodkov, ki so podobni dividendam, oseba, ki je za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se ne šteje kot rezident izven EU v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjeno z državo nečlanico.

Če so izpolnjeni vsi zakonski pogoji, plačnik uveljavlja oprostitve davčnega odtegljaja od dividend in dohodkov, ter v 15 dneh po izplačilu obvesti davčni organ in predloži

dokazila. Če so v času izplačila izpolnjeni vsi ostali pogoji, razen trajanja udeležbe v kapitalu, lahko plačnik predloži bančno garancijo za zavarovanje plačila davčnega odtegljaja in ob predloženi garanciji uveljavlja oprostitev plačila davčnega odtegljaja. Bančno garancijo plačnik davka predloži davčnemu organu ob izplačilu dividende (Jerman, 2007b, str. 19).

Če je bil davek odtegnjen, pogoj iz 2. točke prvega odstavka 71. člena ZDDPO-2 pa se je naknadno izpolnil, je plačnik davka upravičen do vračila davka. O vložitvi zahtevka za vračilo davka mora plačnik davka nemudoma pisno obvestiti prejemnika dividend.

Direktiva ne zagotavlja davčne nevtralnosti v primerih, ko se matična podjetja nahajajo v državah nečlanicah EU, oziroma v primerih, ko so lastniki hčerinske družbe fizične osebe s prebivališčem v državah članicah EU ali izven EU. V teh primerih pa lahko matične družbe oziroma lastniki pravne osebe odpravljajo dvojno obdavčevanje dividend na podlagi določb nacionalne zakonodaje države, katere rezidenti so, ali na podlagi določil dvostranskih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki so ga te države sklenile z državami, katerih rezidentke so hčerinske družbe, ki izplačujejo dividende (Drobnič, 2007, str. 21).

Direktiva o skupnem sistemu obdavčenja v zvezi z obrestmi in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe iz različnih držav članic, odpravlja morebitno dvojno obdavčenje teh plačil oziroma omogoča, da so v državi članici EU obdavčena le enkrat. To je doseženo tako, da se obresti in plačila uporabe premoženjskih pravic pod določenimi pogoji ne obdavčijo z davčnim odtegljajem v državi članici EU, v kateri nastanejo. Ta država članica (država vira) se torej odpove delu davčnih prihodkov, pri čemer pa direktiva ne ovira države članice EU, da v obdavčitev zajame obresti in plačila uporabe premoženjskih pravic, ki jih prejmejo njene družbe, poslovne enote njenih družb ali poslovne enote, ki se nahajajo v tej državi članici EU.

ZDavP-2 ureja način izvajanja ugodnosti iz 72. člena ZDDPO-2 v zvezi z oprostitvijo plačila davčnega odtegljaja od obresti in premoženjskih pravic, ki so izplačane upravičenemu prejemniku – rezidentu druge države članice. Ugodnosti so v 72. členu ZDDPO-2 prevzete iz Direktive Sveta 2003/49 ES o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter plačil za uporabo premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU.

- Ugodnosti iz Direktive Sveta je možno uveljavljati na podlagi predhodne vloge, ki se predloži davčnemu organu. Prejemnik dohodka mora predložiti plačniku davka pred izplačilom dohodka ustrezen zahtevek za zmanjšanje oziroma oprostitev davka. Obrazec mora biti potrjen s strani pristojnega organa rezidenčne države prejemnika dohodka, da se le-ta v smislu določil mednarodne pogodbe šteje za rezidenta te druge države. Plačnik davka mora nato obrazec predložiti svojemu davčnemu organu pred izplačilom dohodka. Davčni organ mora odločiti o zahtevku najkasneje v 15 dneh in šele na podlagi potrjenega zahtevka sme plačnik davka obračunati in plačati davek po nižji stopnji oziroma

ga sploh ne obračunati. Plačnik davka mora davčnemu organu predložiti za vsako izplačilo nov zahtevek.

- Primerjalno z uveljavljanjem ugodnosti po Direktivi Sveta 90/345 EGS, ki se uporablja za dividende in dohodke, ki so podobni dividendam, kjer predhodno dovoljenje davčnega organa ni potrebno, ampak mora plačnik davka davčni organ le obvestiti o izplačilu teh dohodkov in predložiti vsa potrebna dokazila.

Vloga plačnika davka mora vsebovati naslednja dokazila:

- dokazila o tem, da je prejemnik oseba, ki je družba države članice EU, ki ni Slovenija in je za davčne namene rezident v drugi državi članici EU v skladu s pravom te države in se ne šteje kot rezident izven EU v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevana dohodka, sklenjene z državo nečlanico EU;
- dokazila o tem, da je prejemnik poslovna enota družbe države članice EU, ki se nahaja v drugi državi članici EU;
- dokazila o tem, da je prejemnik oseba, ki je upravičeni prejemnik obresti in plačil uporabe premoženjskih pravic; pri tem upravičeni prejemnik prejema obresti in plačila iz uporabe premoženjskih pravic v svojo korist in ni posrednik za drugo osebo, kot predstavnik, pooblaščenec ali pooblaščen podpisnik;
- dokazila o tem, da je poslovna enota upravičeni prejemnik obresti oziroma plačil za uporabo premoženjskih pravic; pogoje izpolnjuje poslovna enota, ki a) prejema obresti oziroma plačila za uporabo premoženjskih pravic, ker so ta plačila dejansko povezana s to poslovno enoto (z njenim poslovanjem); in b) obresti ali plačila uporabe premoženjskih pravic predstavljajo dohodek, za katerega je ta poslovna enota v državi članici EU, v kateri se nahaja, zavezanec za enega od davkov, za katere se uporablja Direktiva Sveta 2003/49 ES. Vrste davkov, za katere se uporablja direktiva, je določil minister, pristojen za finance, v Prilogi 6 Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2.
- dokazila o tem, da je plačnik ali upravičeni prejemnik zavezanec za enega od davkov, za katere se uporablja Direktiva Sveta 2003/49 ES. Vrste davkov, za katere se uporablja direktiva, je določil minister, pristojen za finance, v Prilogi 6 Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2;
- dokazila o tem, da obresti ne presegajo zneska obresti, ki bi bil izračunan z uporabo priznane obrestne mere po ZDDPO-2, oziroma pri premoženjskih pravicah plačila ne presegajo zneskov, ki bi bili zaračunani in izplačani po primerljivi tržni ceni po ZDDPO-2;
- dokazilo o tem, da sta v času plačila obresti oziroma plačil za uporabo premoženjskih pravic plačnik in upravičeni prejemnik povezana tako, da: a) je plačnik neposredno udeležen v kapitalu upravičenega prejemnika najmanj 25%, ali b) je upravičeni prejemnik neposredno najmanj 25% udeležen v kapitalu plačnika ali c) je ista družba neposredno udeležena v kapitalu plačnika in

upravičenega prejemnika najmanj 25% in pri tem udeležba traja najmanj 24 mesecev;

- navedbo pravne podlage za izplačilo.

Plačnik davka vloži vlogo za vsako plačilo, ki temelji na drugi pravni podlagi posebej. Če je pravna podlaga pogodba, to v praksi pomeni, da plačnik vlogo davčnemu organu vloži za posamezno pogodbo, po kateri bo izplačeval obresti oziroma plačila za uporabo premoženjskih pravic. Dokazila, ki jih vsebuje vloga, so veljavna 12 mesecev od njegove izdaje, kar pomeni, da je po izteku 12 mesečnega obdobja potrebno ponovno vložiti vlogo zaradi poteka veljavnosti dokazil (Jerman, 2007b, str. 20).

Direktiva Sveta o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic.

Združitev in delitev je transakcija, ki se izvede v skladu z določili zakona, ki ureja gospodarske družbe o statusnem preoblikovanju družb (ZDDPO-2, 48. člen). Z vidika kvalifikacije transakcije so relevantne vse oblike združitvev in delitev po ZGD-1.

V povezavi z delitvijo ZDDPO-2 določa dva dodatna pogoja, katerih izpolnjevanje je potrebno za uveljavljanje ugodnosti in sicer:

- a.) pri oddelitvi in razdelitvi s prevzemom transakcija izpolnjuje pogoje samo, če gre za oddelitev ali razdelitev enega ali več obratov prenosne družbe in
- b.) pri oddelitvi (s prevzemom ali z ustanovitvijo) transakcija izpolnjuje pogoje samo, če po oddelitvi na prenosni družbi ostane vsaj en obrat. Pri tem je obrat kvalificiran kot del premoženja prenosne družbe, ki je s poslovno organizacijskega vidika sposobno tvoriti neodvisno poslovanje, in je subjekt, ki je zmožen poslovati z lastnim premoženjem.

Če združitev ali delitev izpolnjuje navedene pogoje, se prenosni ali prevzeti družbi, prevzemni ali novoustanovljeni družbi ter družbenikom zagotavljajo davčne ugodnosti.

Poleg davčnih upravičenj imajo družbeniki obveznosti v zvezi z davčnim vrednotenjem v zamenjavi prejetih delnic ali deležev, prevzemna ali novoustanovljena družba pa obveznosti v zvezi z davčnim vrednotenjem in amortiziranjem prevzetega premoženja (ZDDPO-2, 49. člen).

Zaradi uveljavljanja davčnih ugodnosti se združitev ali delitev po 53. členu ZDDPO-2 priglasijo davčnemu organu. Na podlagi priglasitve in dokumentacije, ki je sestavni del priglasitve, davčni organ odloči o morebitni zavrnitvi davčnih ugodnosti. Rok za izdajo odločbe o zavrnitvi ugodnosti po predložitvi popolne priglasitve je 90 dni za velike družbe oziroma 45 dni za mikro, male in srednje družbe.

Če davčni organ ne izda odločbe o zavrnitvi ugodnosti in transakcija izpolnjuje pogoje po ZDDPO-2 (od 48. člena do 53. člena), prenosna oziroma prevzeta in prevzemna oziroma novoustanovljena družba ter družbeniki lahko uveljavljajo ugodnosti po

ZDDPO-2. Z uveljavljanjem ugodnosti prevzamejo tudi obveznosti, ki se nanašajo na vrednotenje prevzetih sredstev ter na izračunavanje amortizacije. Pri družbenikih pa se obveznosti nanašajo na davčno vrednotenje vrednostnih papirjev prevzemne ali novoustanovljene družbe.

4 MEDNARODNA DVOJNA OBDAVČITEV

4.1 VRSTE MEDNARODNE DVOJNE OBDAVČITVE

O dvojni obdavčitvi dohodka in premoženja govorimo takrat, ko je isti dohodek ali premoženje obdavčeno večkrat.

Dvojno obdavčenje se pojavlja na nacionalni in mednarodni ravni. Kriterij rezidenstvo/vir povzroča mednarodno dvojno obdavčenje, ki je lahko pravno in ekonomsko.

Do **pravne dvojne obdavčitve** pride takrat, ko je isti davčni zavezanec obdavčen z istovrstnimi davki v dveh ali več državah na isti dohodek in premoženje. O pravni dvojni obdavčitvi lahko govorimo (Ključanin, Zemljič, 2004, str. 13):

- v domači povezavi (dohodek iste osebe se obdavči z davkom na državni in z davkom na lokalni ravni),
- v mednarodni povezavi.

Ekonomska dvojna obdavčitev nastane, ko je isti dohodek obdavčen z istovrstnimi davki dvakrat ali večkrat (v dveh ali v več državah) pri različnih osebah (npr. dividende so obdavčene pri družbi, ki jih izplačuje, ter pri prejemniku, ki jih prejme).

Ekonomsko dvojno obdavčenje lahko nastane na nacionalni in na mednarodni ravni (Drobnič, 2007, str. 13).

- nacionalna raven (v dvojni obdavčitvi razdeljenega dobička družbe, ki je obdavčen na ravni družbe z davkom od dohodkov pravnih oseb, na ravni družbenika pa z dohodnino)
- mednarodna raven (na primer, ko davčni predpisi ene države določajo, da so za davčne namene transferne cene, ki jih plača rezidenčna družba – hčerinska družba v transakciji s povezano osebo - nerezidenčno družbo (npr. matično družbo), popravljajo navzdol, s čimer se povečuje davčna osnova).

4.2 IZOGIBANJE MEDNARODNI DVOJNI OBDAVČITVI

Mednarodno dvojno obdavčevanje se lahko odpravi na dva načina (Drobnič, 2007, str. 14):

- unilateralno pomeni, da vsaka država sama v svojih predpisih odpravi ali omili učinke dvojne obdavčitve s t.i. enostranskim ukrepanjem, da rezidentom dovoli uporabo metode za odpravo dvojnega obdavčenja dohodkov in premoženja, ki so ga njeni rezidenti ustvarili v tujini, kjer jih je že obdavčila tuja država v skladu s svojimi predpisi.
- bilateralno pomeni, da se mednarodno dvojno obdavčevanje odpravlja s sklepanjem mednarodnih pogodb

Mednarodno pravno dvojno obdavčenje se opravlja z unilateralnimi ukrepi in redkeje na osnovi bilateralnih sporazumov. V tem primeru pa se odprava dvojnega obdavčevanja izvaja z uporabo ene izmed metod o izogibanju dvojnemu obdavčevanju oziroma v primeru transfernih cen z zagotavljanjem možnosti za uskladitev davčnih osnov zavezancev v obeh državah.

Če se mednarodno davčno obdavčenje ne more odpraviti z nobenim izmed navedenih načinov, se pristojni organi držav pogodbenic dogovorijo o skupnih postopkih ali ustreznih metodah (npr. o arbitraži) (Drobnič, 2007, str. 14).

Davčna obveznost po mednarodni pogodbi obstaja samo v primeru, če so poleg zadev po domači davčni zakonodaji izpolnjene tudi zahteve po mednarodni pogodbi. Posamezen dohodek ali premoženje se po določbah konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (Ključanin, Zemljič, 2004, str. 15):

- lahko obdavči v državi vira brez omejitev,
- obdavči v državi vira z omejitvijo,
- ne more obdavčiti v državi vira, temveč se obdavčuje samo v državi rezidenstva davčnega zavezanca.

Mednarodne pravne dvojne obdavčitve ni v primeru, kadar ima država rezidenstva izključno pravico obdavčenja dohodka in premoženja po določbah konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

Ko ima država vira omejeno ali neomejeno pravico obdavčenja dohodka ali premoženja, ki je v skladu s konvencijo in domačo zakonodajo, obdavčljivo tudi v državi rezidentstva davčnega zavezanca, lahko nastane mednarodna pravna dvojna obdavčitev (Ključanin, Zemljič, 2004, str.15).

4.3 VZORČNI SPORAZUM O IZOGIBANJU DVOJNEMU OBDAVČEVANJU OECD

Ker so sklenjeni sporazumi med državama v večini zasnovani na osnovi Vzorčnega sporazuma OECD, so ti sporazumi po svoji sestavi in obliki med seboj identični. Obstajajo pa vsebinske razlike med sporazumi, ki so predvsem posledica izvora konvencije oziroma so odvisne od tega, med katerima državama je bila ta konvencija sklenjena. Ta izvor je pomemben, ker sodelujoči državi v skupni sporazum vključita elemente svoje zakonodaje. Na primer, obe državi v 3. odstavku 2. člena sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju navedeta svoje, po zakonodaji obstoječe davke, za katere se oblikovan sporazum uporablja (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 24).

Prav od zakonodaje mednarodno sodelujočih držav, ki ureja davčno področje, pa je tudi odvisno, ali je sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju sploh potrebno in smiselno oblikovati. Pred samim začetkom je torej potrebno preučiti in ugotoviti vrsto in obseg gospodarskega sodelovanja na obstoječih in na novih področjih gospodarstva ter morebitno usklajenost ali različnost obstoječih davčnih sistemov sodelujočih držav (Prebil, 1999, str. 110).

Kljub temu, da Sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki ga je oblikovala OECD, predstavlja nek temelj oziroma osnovo, na kateri se oblikujejo ostali sporazumi med zainteresiranimi državami, to še ne pomeni, da se morajo pri oblikovanju sporazuma države slepo držati tega vzorca OECD. Ena izmed poglobitnih lastnosti Modela OECD je njegova fleksibilnost, ki se kaže tudi v možnosti prostega dodajanja odstavkov k posameznemu členu z namenom lažjega razumevanja. Seveda pa morajo dodani odstavki služiti le namenu dodatnega pojasnila oziroma bolj poglobljene razlage in ne smejo spremeniti pomena, ki ga ima Model OECD. Morebitna odstopanja od Vzorčnega sporazuma OECD so dovoljena le ob skupnem dogovoru oziroma kompromisu obeh držav podpisnic istega bilateralnega sporazuma. Fleksibilnost Modela OECD je torej razlog za neidentičnost med konkretnimi bilateralnimi sporazumi oziroma razlog za razlike v vsebini določb med sporazumi.

4.4 SPORAZUMI O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKOV IN PREMOŽENJA

Sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja so mednarodne pogodbe, ki se sklenejo z namenom spodbujanja gospodarske rasti, tako da se zmanjšuje možnost davčnih utaj ter odpravljajo davčne ovire pri mednarodnem trgovanju in investiranju. Sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja prek različnih mehanizmov povečujejo varnost davčnih zavezancev, znižujejo stroške izpolnjevanja davčne obveznosti, odpravljajo dvojno obdavčitev, znižujejo davčne stopnje, preprečujejo davčne utaje in omogočajo reševanje davčnih sporov (Ključanin, Zemljič, 2004, str. 16).

Sporazumi se uporabljajo za reševanje davčnih zadev med osebami, ki so rezidenti ene ali obeh držav podpisnic, ter za neposredne davke, ki se nanašajo na obdavčenje dohodkov in premoženja.

V primerih, ko imata obe državi podpisnici pravico, da v skladu s svojo zakonodajo obdavčita določen dohodek ali premoženje, se davčne zadeve rešujejo tako, da se v sporazumu določi (Drobnič, 2007, str. 18):

- katera država bo imela pravico do obdavčenja tega dohodka in v kakšnem obsegu,
- način odprave pravnega dvojnega mednarodnega obdavčenja oziroma preprečitev davčnih utaj pri mednarodnem poslovanju,
- zagotavljanje enakega davčnega obravnavanja rezidentom držav pogodbenic.

Pravico do neomejenega obdavčenja ima praviloma država rezidenstva, s čimer se državi vira omejuje pravica do obdavčenja. Pri dohodkih, ki nastajajo iz dejavnosti, ki se izvajajo oziroma so izplačani v državi vira (dohodkih iz samostojnih osebnih storitev, plačila direktorjem, prejemki iz zaposlitve v zasebnem sektorju), ter dohodkih iz nepremičnega premoženja se daje prednost do obdavčenja v državi vira.

Države podpisnice sporazuma imajo pravico, da v svoji nacionalni zakonodaji predpišejo način izvajanja določil mednarodnih pogodb. Kjer določeni pojmi v sporazumih niso opredeljeni (na primer, kdo je zavezanec za posamezno vrsto

davka), pa veljajo določila nacionalnih zakonodaj, kot jih določajo nacionalni predpisi (Drobnič, 2007, str. 18).

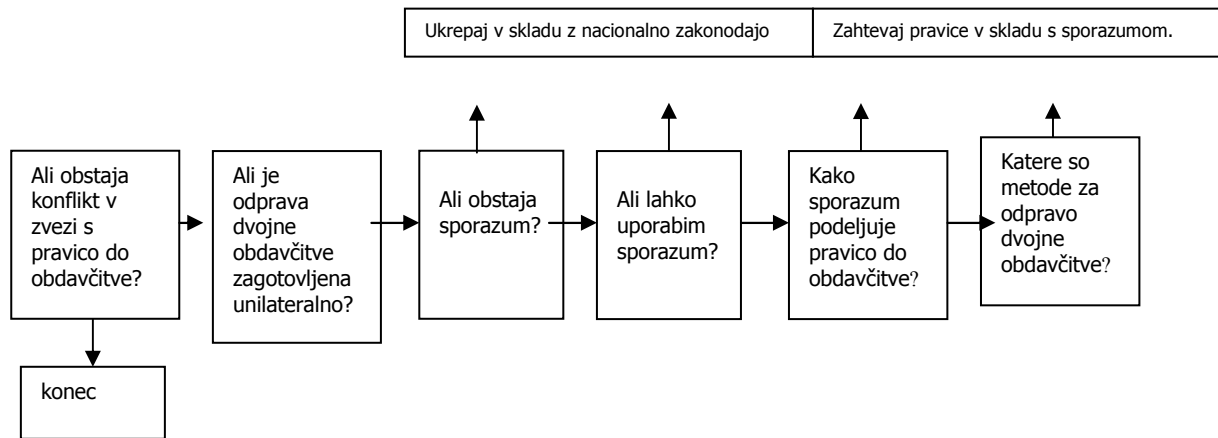
Če v sporazumu pojem sploh ni definiran ali definicija ne ustreza konkretni situaciji, se uporabljajo definicije pojmov, ki so podane v nacionalni zakonodaji v času presoje (in ne v času, ko je bil sporazum sprejet). V tem primeru se uporabljajo tudi mednarodna pravila za interpretacijo sporazumov, če pa tudi ta pravila ne podajo zadovoljivih odgovorov, o zadevi odloča nacionalno sodišče države pogodbenice.

Določila sporazumov poleg učinkovitega izvajanja odprave ali omilitve dvojnega obdavčevanja preprečujejo tudi možnosti, da bi prišlo do izogibanja plačila davkov v obeh izmed držav pogodbenic (Drobnič, 2007, str. 19).

Zloraba sporazuma pomeni, da oseba s svojim ravnanjem izrabi položaj neke druge pravne ali fizične osebe tako, da se okoristi z ugodnostmi sporazuma, do katerih sama ni upravičena. Če država v vseh sporazumih, ki jih je sklenila, omeji stopnjo davčnega odtegljaja na enako raven, s tem prepreči zlorabo določb sporazuma. Možnost preprečitve zlorab določb sporazumov je, da se v sporazumu določi, da se njegove ugodnosti ne smejo uporabljati za rezidente tretjih držav, to je, da določbe sporazumov ne veljajo v primerih, kjer lahko pride do zlorabe.

Nekatere države vnašajo v določene člene sporazuma določbe, s katerimi se delno omeji njihova izraba, kot na primer določba o upravičenemu lastniku dividend, obresti, licenčnin, ki je predvidena v členih 10 in 12 vzorčnega sporazuma OECD.

Slika 2: Pravila za uporabo sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja



Vir: PricewaterhouseCoopers, PITStart V2, Principles of International taxation, Using a tax treaty, interno gradivo za izobraževanje na področju mednarodnega obdavčenja, 2002, str. 93.

4.5 METODE ZA ODPRAVO MEDNARODNEGA DVOJNEGA OBDAVČENJA

Odprava dvojnega obdavčevanja se na unilateralni ali bilateralni ravni lahko doseže z eno izmed naslednjih metod (Drobnič, 2007, str. 15):

- metodo izvzetja (oprostitve, izvzema),
- metodo odbitka (dobropisa, kredita).

Skupna značilnost obeh skupin metod je ta, da obe temeljita na principu oprostitve plačila davka na dohodek ali na premoženje v državi rezidentstva prejemnika dohodka oziroma imetnika premoženja, ob predpostavki, da je bil davek na dohodek oziroma na to premoženje že plačan v drugi državi podpisnici sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Glavna razlika pa izhaja iz različno uporabljene osnove, na kateri se izvrši davčna razbremenitev oziroma se izvede posamezna metoda. V primeru metode oprostitve ali izvzetja se kot osnova upošteva znesek dohodka, pridobljenega v tuji državi, pri metodi odbitka ali dobropisa pa znesek davka, plačanega v državi izvora dohodka (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 211). Torej je razlika v načinu, kako posamezna metoda izvede oprostitvev oziroma določi višino zneska odbitka od davka oziroma določi višino razbremenitve.

Katero od zgoraj omenjenih načel in posledično tudi metod bo posamezna država podpisnica sporazuma izbrala, pa je odvisno tako od preferenc posamezne države podpisnice (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 225) kot tudi od davčne zakonodaje držav pogodbenic, glede na katero se lahko metode

tudi ustrezno spremenijo in dopolnijo (Metode izogibanja dvojnemu obdavčevanju, 1996, str. 10).

Države, ki obdavčujejo dohodek svojih rezidentov na podlagi izključne pravice do obdavčitve, se lahko z uporabo kombinirane metode izognejo problemom dvojnega obdavčevanja. Dividende in obresti, ki se lahko v predpisanem obsegu obdavčijo v državi vira, bi bile tako v državi rezidentstva lastnika še enkrat obdavčene iz naslova izključne pravice do obdavčitve. Da pa do dvojne obdavčitve dividend in obresti ne bi prišlo, država rezidentstva lastnika od doma izračunanega davka na dividende ali obresti enostavno odbije v tujini že plačan davek na te iste dividende in obresti. Vsekakor pa rezidentova država ne bo dovolila, da bi višina odbitka presegla višino davka na te dividende oziroma obresti iz naslova izključne pravice te države do obdavčitve. Prav zaradi tega je Odbor za davčne zadeve kot veljavno obliko metode opredelil metodo navadnega odbitka, katere značilnosti oziroma lastnosti bom opredelila v nadaljevanju.

4.5.1 Metoda izvzema (oprostitve)

Metoda izvzetja (angl.: exemption method) se uporablja tako, da država rezidenstva ne obdavčuje dohodka, ki je lahko obdavčen v državi vira, v skladu z določili sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Če sporazuma, ki uvaja izzem, ne bi bilo, bi bil znesek dohodka, ki ga država rezidentstva izvzame iz obdavčitve, enak znesku, od katerega bi se plačal davek v državi rezidenstva.

Metoda izvzetja se lahko uporablja na dva načina (Drobnič, 2007, str. 15):

- dohodek, ki se lahko obdavči v državi vira, se v državi rezidentstva ne upošteva in se v celoti izvzame iz obdavčitve. Ta metoda se imenuje metoda popolnega izvzetja. Če pa država rezidenstva odpravlja dvojno obdavčevanje z uporabo metode odbitka, v sporazumu z drugo državo pa je dogovorila metodo izvzetja, to povzroči dodatno davčno obremenitev za državo rezidentstva.
- dohodek ali premoženje davčnega zavezanca, ki se lahko obdavči v državi vira (državi pogodbenici), se ne obdavči v državi njenega rezidentstva, vendar ima ta država pravico, da ta dohodek ali premoženje upošteva pri določanju davka, ki se odmeri od preostalega dohodka v državi rezidentstva. Ta metoda se imenuje metoda izvzetja s progresijo in se najpogosteje uporablja v dvostranskih sporazumih. Ta metoda ima pomen za davčne sisteme, kjer je določena progresivna davčna stopnja.

Bistvo metode izvzetja je v tem, da je dolžna država rezidenstva zagotoviti izzem iz obdavčenja ne glede na to, ali je država vira tudi dejansko izvajala pravico do obdavčitve (Drobnič, 2007, str. 15).

4.5.2 Metoda odbitka (dobropisa, kredita)

Kadar pravica do obdavčenja pripada tako državi rezidentstva kot tudi državi vira, pri čemer morata obe državi upoštevati nekatere omejitve pri velikosti obdavčitve, se uporablja metoda odbitka (ang.: credit method).

Država rezidentstva obdrži pravico do obdavčenja svetovnega dohodka svojega rezidenta, vključno z dohodkom, ki ga je rezident ustvaril v državi vira, ki pa se na osnovi določil sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja lahko obdavči v državi vira. Država rezidentstva pri izračunu davčne obveznosti uporablja svoje nacionalne predpise, ker znesek ugotovljene davčne obveznosti ni odvisen od obstoja dvostranskega sporazuma z državo vira.

V kolikor država rezidentstva, ki je z državo vira sklenila sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ne odpravlja dvojnega obdavčevanja v skladu z določili svoje nacionalne zakonodaje, bo država rezidentstva na osnovi sporazuma dopustila, da se od obračunanega davka (celotne davčne obveznosti) rezidenta odšteje davek, ki je bil plačan v državi vira (Drobnič, 2007, str.16).

Metoda odbitka se lahko izvaja na dva osnovna načina:

1. Popolni odbitek

O popolnem odbitku govorimo takrat, ko država rezidentstva prejemnika od doma izračunanega davka odbije celotni znesek davka, že plačanega v tujini, na tam pridobljeni dohodek. Metoda popolnega odbitka vodi k zmanjšanju povprečne obdavčitve v državi rezidentstva, če je davčna stopnja v državi vira višja od davčne stopnje v državi rezidentstva.

2. Navadni odbitek

Posebnost te oblike metode je v dejstvu, da višino zneska navadnega odbitka dejansko določi država rezidentstva prejemnika in upošteva odbitek davka v taki višini, kot bi se za tovrstni dohodek obračunal v državi rezidentstva. Pri tej metodi dejanska višina davka, plačanega v tuji državi ni pomemben.

Razlika med metodo izvzetja in metodo odbitka pri odpravi dvojnega obdavčenja je v tem da:

- **metoda izvzetja** upošteva dohodek, ustvarjen v državi vira, ki ga odšteva od svetovnega dohodka rezidenta pri določanju njegove davčne osnove, torej zmanjšuje davčno osnovo rezidenta.
- **metoda odbitka** upošteva davek, ki je bil plačan v državi vira, ki ga odšteva od davčne obveznosti rezidenta, določene na osnovi svetovnega dohodka v državi rezidentstva.

Prednost metode odbitka nasproti metodi izvzema za državo rezidentstva je v tem, da država rezidentstva ni nikoli dolžna dovoliti odbitka, ki bi bil večji od zneska davka, ki bi bil plačljiv v državi rezidentstva (Drobnič, 2007, str. 17).

4.5.3 Ostale metode za odpravo dvojne obdavčitve

V sklop metode odbitka pa se uvršča tudi posebna oblika dobropisa, imenovana fiktivni dobropis, ki pa ni tipični način izvajanja te metode, temveč se uporablja le v sporazumih med razvitimi državami in državami v razvoju. Glavni namen fiktivnega dobropisa je v spodbujanju investicij v manj razvite države.

Metoda fiktivnega dobropisa ima dve podmetodi (Jelovčan, 2001, str. 30):

- pri **metodi dobropisa za neplačani davek** (angl.: tax sparing credit) je davčni odbitek enak vsoti v državi vira dejansko plačanega davka in davka, ki v tej državi ni bil plačan zaradi posebnih olajšav kot spodbud za ekonomski razvoj. Na ta način se želi preprečiti, da bi višje davčne stopnje v državi rezidentstva investitorja izničile davčno olajšavo v državi v razvoju. Le-ta je lahko dana na podlagi dobička, dividend ali obresti in mora biti časovno omejena (Burja, 2000, str. 34).
- **metoda odbitka za manj plačani davek** (angl.: matcing credit), kjer država rezidentstva prizna odbitek davka v višjem znesku od zneska, ki je bil dejansko plačan ali bi moral biti plačan v državi vira glede na določila sporazuma (Drobnič, 2007, str. 18).

4.6 UVELJAVLJANJE ODBITKA TUJEGA DAVKA

Pravica do odprave dvojnega obdavčenja je vezana samo na tiste dohodke, ki imajo vir v tujini, pri tem pa kriterije za razmejitev dohodkov z virom v Sloveniji in z virom v tujini ureja 8. člen ZDDPO-2. Odprava dvojnega obdavčenja je v ZDDPO-2 urejena z metodo odbitka (kredita), s katero se zavezancem z omejitvami omogoča odbitek v tujini plačanega davka od davčne obveznosti v Sloveniji.

Za odbitek tujega davka zavezanci ne predlagajo posebnih zahtevkov, temveč uveljavljajo odbitek neposredno v davčnem obračunu (v katerem so vključeni tudi dohodki z virom v tujini, na katere se odbitek nanaša) kot znižanje izračunane davčne obveznosti v davčnem obračunu. V davčni obračun so vključeni vsi svetovni dohodki zavezanca v davčnem obdobju, tudi tisti z virom v tujini, od katerih je bil v tujini že plačan davek.

Zavezanec mora davčnemu obračunu, v katerem uveljavlja odbitek tujega davka, predložiti tudi dokazila o davčni obveznosti v tujini, o znesku tujega davka od dohodkov z virom v tujini, osnovi za plačilo davka in o znesku plačanega davka. Iz dokazil mora biti razvidno, da je bil davek plačan. Ustreznost dokazil je praviloma omejena na dokazila, ki jih izda davčni organ tuje države. Kot ustrezno dokazilo se upošteva tudi dokument, ki dokazuje obseg in način izpolnitve davčne obveznosti izven Slovenije. Z dokumentom je potrebno dokazati izpolnitev davčne obveznosti. Davčni postopek v tuji državi ureja način izpolnitve davčne obveznosti te tuje države, zato bo dokazovanje izpolnitve odvisno od vsakega posameznega zavezanca (Jerman, 2007b, str. 26).

Če v davčnem obračunu zavezanec ni uveljavljal odbitka tujega davka, je zavezancu omogočeno, da naknadno zahteva vračilo davka, pri tem pa se upoštevajo zakonske omejitve glede možne višine odbitka po 66. in 67. členu ZDDPO-2. Davčni postopki v tujih državah so lahko objektivno drugačni od davčnega postopka v Sloveniji, kar se tiče rokov izpolnitve davčne obveznosti za davčno obdobje.

Predložitev davčnega obračuna v treh mesecih po izteku davčnega obdobja v Sloveniji po ZDavP-2 lahko onemogoča odbitek tujega davka vsem tistim zavezancem, ki so v tem davčnem obdobju dosegli dohodke z virom v tujini, a davek od teh dohodkov v tujini zaradi davčnega postopka tuje države še ni bil plačan oziroma izpolnjen.

5 PRIMERI OBDAVČENJA PODJETJA

V nadaljevanju bom predstavila primer kupca iz EU oziroma tretjih držav, ki je v skladu s sklenjeno pogodbo o prodaji surovine XX dolžan plačati tudi letno pavšalni znesek licenčnine v višini 10.000 denarnih enot. Ker je kupec v skladu s svojo nacionalno zakonodajo od teh plačil dolžan obračunati in plačati davčni odtegljaj, bomo uveljavljali ustrezne sporazume oziroma direktivo (odvisno od države, kjer ima kupec sedež), da optimalno znižamo davčno stopnjo oziroma celo dosežemo oprostitev plačila davka. V ta namen prosimo za pomoč pri izvedbi postopkov posameznega kupca.

PRIMER 1: Kupec s sedežem v Nemčiji, ki ni povezan z našo družbo:
Uveljavljali bomo Mednarodni sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Nemčijo, ki v 12. členu določa, da se lahko uporabi znižana stopnja davka v višini 5%,
10.000 (davčna osnova)
-5% (500 denarnih enot),
prejeto plačilo: 9.500 denarnih enot

PRIMER 2: Kupec s sedežem v Nemčiji, ki je naša povezana družba

Uveljavljali bomo Direktivo Sveta 2003/49 ES o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter plačil za uporabo premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU.

Zagotoviti je treba dokazila in na davčnem uradu v Nemčiji vložiti zahtevek za oprostitev plačila davka.

10.000 (davčna osnova)
prejeto plačilo 10.000 denarnih enot

PRIMER 3: Kupec s sedežem v Švici – povezana družba

Uveljavljali bomo Sporazum med Evropsko skupnostjo in Švicarsko konfederacijo o ukrepih, enakovrednih tistim iz Direktive Sveta 2003/48/ES o obdavčenju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti. Stopnja davka je 0%.

10.000 (davčna osnova)
prejeto plačilo: 10.000 denarnih enot

PRIMER 4: Kupec s sedežem v Švici – ni povezana družba

Uporabljali bomo Mednarodni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in Švico, ki v 12. členu določa, da se lahko uporabi znižana stopnja davka v višini 5%.

10.000 (davčna osnova)
- 5% (500 denarnih enot)
prejeto plačilo: 9.500 denarnih enot

PRIMER 5: Kupec s sedežem v Turčiji

Uveljavljali bomo Mednarodni sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Turčijo, ki v 12. členu določa, da se lahko uporabi znižana stopnja davka v višini 10%.

10.000 (davčna osnova)
- 10% (1000 denarnih enot)
prejeto plačilo: 9.000 denarnih enot

PRIMER 6: Kupec s sedežem na Japonskem

Mednarodni sporazum ne obstaja, zato bomo uporabili stopnjo davka v višini 15%.

6 ZAKLJUČEK

Cilj vsakega gospodarskega subjekta je doseganje dobička, ki je pomemben za ohranjanje in povečevanje kapitala in je podlaga za financiranje investicij ter s tem za rast podjetja. Posledično to pomeni, da želi podjetje plačevati čim manj davkov, ker ti zanj predstavljajo le odhodke. Davčne obveznosti vplivajo tudi na uspešnost in finančni položaj podjetja, ki so pa z naraščanjem vedno manj ugodne za podjetje, kar vpliva tudi na konkurenčno sposobnost podjetja. Zato podjetja iščejo in uporabljajo različne načine zmanjšanja davčne osnove v okviru zakonskih možnosti.

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

Optimiranje davčnih obveznosti je vsekakor dinamičen, aktiven in večplasten proces, pri čemer je potrebno upoštevati tako makroekonomske kot mikroekonomske pogoje optimiranja davčnih obveznosti. Izbira ustrezne davčne strategije in politike je zahtevno delo, h kateremu bi moral pristopiti management vsakega podjetja.

Davek od dohodka pravnih oseb je z vidika neposrednega obdavčevanja pravnih oseb ena od pomembnejših davčnih oblik. Obračunavanje in plačevanje DDPO temeljita na načelu samoobdavčitve. To pomeni, da zavezanec sam izračuna in plača davek na podlagi davčnega obračuna, ki ga sestavi za davčno obdobje.

Pravno dvojno obdavčenje na mednarodni ravni je obdavčevanje enega davčnega zavezanca za isti dohodek ali premoženje v istem obdobju z istovrstnimi davki v dveh ali več državah. Zaradi škodljivih učinkov na menjavo blaga in storitev ter pretok kapitala, tehnologije in oseb države sklepajo dvostranske sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

S spremembo slovenske zakonodaje o obdavčitvi dohodkov pravnih in fizičnih oseb se je povečala vloga in pomen sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, zato je pomembno, da Slovenija širi mrežo dvostranskih sporazumov in zagotovi svojim rezidentom čim bolj »pravično« obdavčitev.

Za podjetje je izredno pomembno, predvsem če posluje v mednarodnem okolju, da pozna ugodnosti določene v mednarodnih pogodbah in jih tudi izvaja. S tem se izogne dvojnemu obdavčenju posameznega dohodka v celoti ali vsaj v zakonsko določenih okvirih in s tem doseže davčni prihranek. Tudi uveljavljanje mednarodnih pogodb je del davčne optimizacije.

LITERATURA

1. BURJA, Mateja. Dvojno obdavčevanje in bilateralne pogodbe. Diplomaska naloga. Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2000, str. 34.
2. DROBNIČ, Nada. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni davčnik. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2007.
3. ČOKELC, Stanko. Preiskovanje prevar. Zbornik referatov – 2. letna konferenca preizkušenih davčnikov. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2001, str. 27-54.
4. JELOVČAN, Mateja. Obdavčitev podružnic tujih podjetij v Sloveniji. Diplomaska naloga. Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2001, str. 30.
5. JERMAN, Saša. Posebni del davčnega postopka – ZDDPO-2. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2007a.
6. JERMAN, Saša. Zahtevnejša vprašanja obračunavanja davka od dohodkov pravnih oseb. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2007b.
7. KLJUČANIN Edina, ZEMLJIČ Mojca. Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja. GV založba, Šircelj Consulting, Ljubljana, 2004.
8. KOKOTEC - NOVAK, Majda. Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja. Zbornik referatov – 28. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Ljubljana, 1996, str. 107-119.
9. KOKOTEC - NOVAK, Majda. Zbrano gradivo pri predmetu davčna poročila. Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2005.
10. KRUHAR PUC, Romana. Ko nas obišče davčni inšpektor. Elektronski vir. Založniška hiša Primath, CD – ROM, 2004.
11. PREBIL, Katarina. Dvostranske mednarodne pogodbe Republike Slovenije na področju gospodarstva. Magistrsko delo. Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1999, str. 176.
12. PRESKAR, Romana. Optimizacija davčnih obveznosti. Magistrsko delo. Ekonomsko - poslovna fakulteta, Maribor, 2004.
13. SELINŠEK, Liljana. Kazenskopравни vidiki izmikanja plačila davka. Revizor , 2003, št. 14, 7/8, str. 73-107.

14. ŠPES, Damijan. Optimiranje davčnih obveznosti. Davčno finančna praksa, Maribor, 2002a.
15. ŠPES, Damijan: optimiranje davčnih obveznosti. Bilans Trade, 2002.
16. ŠPES Damijan, ŽUŽEK ROPPA, Mira. Optimizacija poslovnih učinkov gospodarskih subjektov skozi davčni vidik. Davčna hiša Bilans, Ljubljana, 2002.
17. ŠIRCELJ, Andrej. Davki in pravne osebe v Evropski uniji. Problematika obdavčitve pravnih oseb. Podjetje in delo 15, 6/7, Ljubljana, 2004, str. 1015 - 1021.
18. ŠEŠKOK, Klemen. Davčno načrtovanje. Pravna praksa 21, 22. Ljubljana, 2002.
19. ŽIBERT, Franc. Davčna teorija in politika. Visoka šola za upravljanje in poslovanje, Novo mesto, 2003, str. 33.

VIRI

1. Interno izobraževanje – davek od dohodka pravnih oseb (DDPO).
2. Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000.
3. Mednarodni računovodski standard 12, 2001.
4. Metode izogibanja dvojnemu obdavčevanju. Denar - revija o davkih. Ljubljana, 1996.
5. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, št. 60/2007.
6. Pravilnik o obrazcih zahtevkov za uveljavljanje ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, Uradni list RS, št. 141/2006.
7. Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008, Uradni list RS, št. 119/2007
8. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, Uradni list RS, št. 138/2006.
9. PricewaterhouseCoopers, PITStart V2, Principles of International taxation, Using a tax treaty, interno gradivo za izobraževanje na področju mednarodnega obdavčenja, London 2002, str. 93.
10. Sporazum med Evropsko skupnostjo in Švicarsko konfederacijo o ukrepih, enakovrednih tistim iz Direktive Sveta 2003/48/ES o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti, Uradni list št. 385/2004.
11. Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2002.
12. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, št. 117/2006.
13. Zakon o davčnem postopku – ZdavP-2, Uradni list RS, št. 117/2006.
14. Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS št. 117/2006.
15. Zakon o ratifikaciji sporazuma med Republiko Slovenijo in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja, Uradni list RS, št. 129/2006.

16. Zakon o ratifikaciji konvencije med Republiko Slovenijo in Republiko Turčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka s protokolom, Uradni list RS, št. 30/2002
17. Zakon o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – novela ZDDPO-2B, Uradni list RS, št. 76/2008.

SEZNAM SLIK

- Slika 1: Dinamičen, ponavljajoč krogotok izvajanja davčne politike str. 8
Slika 2: Pravila za uporabo sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja...str. 33

IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Študentka Sabina Režek izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc. dr. Maje Klun in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

Ljubljana, 12.11.2008

Podpis:

Lektorica :

Valentina SREBOT, univ. dipl. komunikologinja