

UVELJAVLJANJE DAVČNIH OLAJŠAV TEKOM (IN PO) INŠPEKCIJSKEM DAVČNEM PREGLEDU

V pričujočem prispevku obravnavamo le enega od praktičnih vidikov, ki ga je prinesel nov Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju teksta uporabljamo ZDavP-1) in, ki bo (in je že) hkrati finančno obremenil marsikaterega davčnega zavezanca. S celotno novo davčno zakonodajo s področja posameznih posrednih in neposrednih davkov smo s 1.1.2005 v celoti pričeli uporabljati tudi glavni procesni davčni zakon, to je Zakon o davčnem postopku. Procesna zakonodaja je temelj demokratične družbe. Procesna pravila so torej tista, ki zagotavljajo normative pravne države in demokratične družbe. Še posebej pa je to pomembno na področju davčnega postopka (zelo podrobno o tem: prof.dr. B.Škof v Davčno finančni praksi 4/2005). Značilnost novega davčnega procesnega zakona, ki ga lahko opazimo že na prvi pogled, je izrazito povečan obseg in zahtevnost celotnega davčnega postopka. Vsekakor je izpolnitev davčne obveznosti temeljna obveznost davčnega zavezanca, ki jo ta mora izpolniti ne glede na svoje in druge obveznosti. Ne more je enostransko zavrniti ali enostransko odložiti. Žal je dokazno breme v davčnem postopku še vedno skoraj v celoti prevaljeno na zavezanca za davek. Zavezanec za davek mora dokazati svoje trditve, na podlagi katerih davčna obveznost ne nastane oz. se zmanjša.

Večja novost je tudi zaračunavanje glob v odvisnosti od višine premalo plačanega davka. Pred koncem lanskega leta se je obstoječemu 391. čl. ZDavP-1 (davčni prekrški v zvezi z opravljanjem dejavnosti) »pridružil« še 391.a čl. ZDavP-1. Gre za uvedbo kategorije posebno hudih davčnih prekrškov. V 391.a čl. ZDavP-1 so uzakonjene globe v odstotkih in sicer v višini 20% (premalo plačan davek je manj kot 100.000 SIT) do 60% (premalo plačan davek je več kot 1.000.000 SIT). Menimo, da bo na ta način zakonodajalec (državni proračun) nadomestil kar velik izpad prihodkov iz naslova zakonskih zamudnih obresti, zaračunanih v preteklih (in bodočih) odločbah za čas od nastanka prvotne davčne obveznosti do plačila (Ustavna odločba iz septembra 2004).

Posebej želimo opozoriti na enega od aktualnih vidikov, ki smo ga zasledili v inšpekcijskih pregledih uvedenih v skladu z novim ZDavP-1 (torej po 1.1.2005). Gre za uveljavljanje dodatnih davčnih olajšav tekom inšpekcijskega pregleda oz. do izdaje odmerne odločbe. Če je v dosedanjih davčnih postopkih (uvedenih v času do 31.12.2004) davčni organ pri davčnem zavezancu iz kakršnihkoli razlogov povečal davčno osnovo za davek od dobička (podjetju je povečal prihodke, zmanjšal odhodke, določenih odhodkov ni »davčno« priznal...) mu je moral priznati tudi dodatne davčne olajšave, ki jih zavezanec predhodno ni izkoristil, saj zaradi davčnih olajšav podjetje ne more »preiti« v davčno izgubo. Denimo družba je v davčnem obrazcu ugotovila davčno osnovo v višini 3 enote. Glede na pozitivno zakonodajo in svoje naložbe, bi podjetje imelo pravico do koriščenja davčnih olajšav za naložbe v (ne)opredmetena sredstva v višini 5 enot. Ker bi s tem podjetje prešlo v davčno izgubo je v skladu z zakonom koristilo le 3 enote davčnih olajšav, s čimer je bil davčni

izid (končna davčna osnova) enak nič. Davčni organ je denimo pri podjetju opravil inšpekcijski pregled in povečal davčno osnovo II. na 5 enot. Davčni organ je moral priznati podjetju pravico do uveljavitve dodatnih davčnih olajšav, ki jih sicer v prvotnem obrazcu ni uveljavil. To pomeni, da je bila davčna osnova in davčna obveznost tudi po inšpekcijskem pregledu še vedno enaka nič.

V dosedanjem Zakonu o davčnem postopku (v nadaljevanju teksta uporabljamo ZDavP) se je za uveljavitev pravic podjetnikov uporabljal 202. čl. ZDavP, ki je določal, *da zavezanci za davek od dobička uveljavljajo zmanjšanje osnove in druge olajšave v davčnem obračunu do poteka roka za vložitev davčnega obračuna oz. do izdaje odmerne odločbe*. V dosedanjih davčnih postopkih je to pomenilo, da je davčni zavezanec lahko še tekom inšpekcijskega pregleda v svoji družbi, vsekakor pa do izdaje odmerne odločbe, uveljavljal dodatne davčne olajšave, ki so bile prvotno »nepotrebne«. Nenazadnje je tudi računalniški program za vnos obrazca za obračun davka od dobička dovoljeval vnašanje davčnih olajšav le do izenačitve davčne osnove z 0. Potrebno pa je priznati, da je bilo potrebno o tej pravici davčnega inšpektorja, ki izhaja iz procesnega davčnega zakona, »spomniti«, saj samoiniciativno navadno teh dodatnih olajšav niso vključevali v svoje odmerne odločbe.

V davčnih postopkih uvedenih skladno z novim ZDavP-1 (torej v letu 2005) opazamo, da davčni inšpektorji teh dodatnih olajšav (ali recimo nepokritih davčnih izgub iz preteklih let) pri izdaji odmerne odločbe več ne upoštevajo. Tako natančne določbe, ki jo je vseboval stari zakon, namreč novi zakon o davčnem postopku več ne vsebuje. Vendar menimo, da imajo davčni zavezanci kljub temu možnost, da zaščitijo svoje pravice v davčnem postopku. Da pa bi bila zadeva še bolj zanimiva, smo se dokopali do informacije, da davčni inšpektorji posameznih davčni uradov dodatne davčne olajšave upoštevajo kot »samoumevne«, inšpektorji s posameznih davčnih uradov pa o tem »nočejo slišati«. Značilnost te »druge skupine davčnih inšpektorjev« je v tem, da se v dopolnilnem zapisniku dejansko sploh ne izjavijo o pripombah davčnega zavezanca. Argumente davčnega organa na kratko povzemamo v naslednjem odstavku.

Davčni organ je z uveljavitvijo novega ZDavP-1 dolžan postopati po določilih tega novega zakona, hkrati pa po novem ZDavP-1 postopajo tudi vsi zavezanci za davek, ki v davčnih stvareh uveljavljajo svoje pravice in izpolnjujejo svoje obveznosti. V postopkih, ki so se začeli po 01.01.2005 se morajo uporabljati določila ZDavP-1. Za razliko od »starega« ZDavP pa nov ZDavP-1 tovrstnih določil, ki bi zavezancem omogočili uveljavljanje zmanjšanja davčne osnove oz. drugih olajšav do izdaje odmerne odločbe, ne vsebuje, zato davčni organ znižanja davčne osnove ob izdaji odločbe ne more dovoliti. V skladu z določili Zakona o davku od dobička pravnih oseb in ZDavP-1 lahko zavezanci za davek uveljavljajo zmanjšanje davčne osnove in olajšave do poteka roka za vložitev davčnega obračuna. Z določili ZDDPO (39.,41. in 42.čl.) so predpisane olajšave, ki jih lahko uveljavlja zavezanec za davek, z določili od 336. do 366.čl ZDavP-1 pa so predpisana določila v zvezi z načinom izračunavanja in plačevanja davka, in sicer je z določili 337.čl. predpisano, da

zavezanec izračuna davek v davčnem obračunu, v katerem morajo biti navedeni vsi podatki, ki so podlaga za ugotovitev davka (torej tudi podatki o uveljavljanju davčnih olajšav in drugih znižanj davčne osnove); z določili 341.čl. ZDavP-1 pa je predpisano, da davčni zavezanec sestavi in pristojnemu davčnemu organu predloži davčni obračun najkasneje v roku treh mesecev od začetka tekočega koledarskega leta za preteklo koledarsko leto. Iz opisanega je razvidno, da lahko zavezanec uveljavlja olajšave in druga zmanjšanja davčne osnove v davčnem obračunu do dneva vložitve davčnega obračuna.

V zgornjem odstavku sem namenoma smiselno povzel navedbe davčnega organa v dopolnilnem zapisniku, da bi ilustriral, da se davčni organ v popolnosti izogne argumentaciji zavezanca za davek. Davčni organ se torej ne izjavi ustrezno o pripombah zavezanca za davek. Ustrezne argumente davčnih zavezancev v davčnem postopku ter praktični primer aktualne problematike podajamo v nadaljevanju. S tem želimo davčne zavezance tudi opozoriti na zakonske možnosti, ki jih imajo za obrambo svojih interesov v davčnem postopku.

Davčni zavezanci se lahko v davčnem postopku v smeri zaščite svojih interesov sklicujejo na 7.čl. ZDavP-1. *Davčni organ je dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, če ni z ZDavP-1 drugače določeno.* Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko odloči le v primeru, če tako določa ZDavP-1 ali zakon o obdavčevanju. Dodatno pa še prvi odstavek 106.čl. ZDavP-1 določa, *da se davčni inšpekcijski nadzor opravlja tako v korist, kot v breme zavezanca za davek.* Davčni organ mora upoštevati tudi 138.čl. Zakona o splošnem upravnem postopku, ki določa, *da je treba pred izdajo odločbe ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki so za odločitev pomembne, in strankam omogočiti, da uveljavijo in zavarujejo svoje pravice in pravne koristi.* Podobno določa tudi drugi odstavek 95.čl. ZDavP-1. To je vsekakor obveznost, ki je predpisana za organ, ki vodi postopek – torej je to obveznost davčnega organa in nikakor ne gre le za obveznost, ki bi bila predpisana samo za zavezanca za davek skladno s prvim odstavkom 95.čl.ZDavP-1 (dokazovanje davčnega zavezanca v davčnem postopku).

Podal bom tudi konkreten primer zgoraj opisane problematike in sicer v prvi koloni prikazujem (poenostavljen) prvotno oddan obračun davka od dobička za leto 2003, v drugi koloni prikazujem davčni izkaz za leto 2003 – kot bi izgledal po opravljeni davčni inšpekciji po starem ZDavP (in kot bi moral tudi v l.2005) in v tretji koloni davčni izkaz za leto 2003 po opravljeni davčni inšpekciji skladno s trenutno prakso nekaterih davčnih uradov (inšpekcija opravljena v letu 2005 po novem ZDavP-1). Podarim naj, da so vsi davčni postopki po 1.1.2005 seveda uvedeni skladno z novim ZDavP-1, kljub temu, da je inšpicirano leto 2003, 2004... V primeru podajam primer majhne družbe z omejeno odgovornostjo, ki je v ravno v fazi investicijskega zagona (jasno je, da je iz tega razloga vsak nepotrební davčni izdatek veliko breme za družbo) in kjer so bili v inšpekcijskem pregledu iz davčno priznanih odhodkov izločeni odhodki v višini 25.000.000 SIT (razlog v odločbi: neverodostojna knjigovodska listina), prihodki pa so bili povečani za 50.000.000 SIT (razlog v odločbi: ne

spoštovanje Slovenskih računovodskih standardov o izkazovanju prihodkov). Podjetje bi imelo sicer pravico do uveljavljanja davčne olajšave v višini 125.000.000 SIT, vendar je uveljavljalo le 99.000.000 SIT, saj je bila tako že dosežena davčna osnova v višini 0.

	1.	2.	3.
3. Prihodki skupaj:	900.000.000	950.000.000	950.000.000
4. Odhodki:	790.000.000	765.000.000	765.000.000
5. Davčna osnova I.	110.000.000	185.000.000	185.000.000
16. Davčna osnova II.	110.000.000	185.000.000	185.000.000
19. Investirani zn. v opr. OS in neopr.d.sr.	99.000.000	125.000.000	99.000.000
20. Investicijska rezerva:	11.000.000	18.500.000	11.000.000
26. Davčna osnova III.	0	41.500.000	75.000.000
27. Davek 25%:	0	10.375.000	18.750.000

Davčni organ torej ni upošteval (kolona 3!) dejanskih davčnih olajšav, do katerih bi bil davčni zavezanec sicer upravičen. Davčni organ prav tako ni upošteval možnosti oblikovanja 10% oblikovanja investicijske rezerve (v odstotku od ugotovljene davčne osnove), kljub temu, da je imel davčni zavezanec izdelane investicijske elaborate za bodoče naložbe v višini 400 mio. SIT. Maksimalna davčna olajšava-upoštevanje ZDDPO in vrste naložb bi bila 125 mio. SIT.

Iz primera je jasno vidno, da je davčni učinek nepravilnega stališča davčnega organa precej neugoden za zavezanca za davek, saj znaša razlika v letni davčni obremenitvi kar 8,375 mio SIT. Takšno ravnanje davčnega organa nedvomno pomeni opravljanje inšpekcijskega pregleda le v breme davčnega zavezanca, procesna davčna zakonodaja pa jasno predpisuje, da mora biti inšpekcijski pregled voden tako v breme, kot tudi v korist davčnega zavezanca. Menimo, da bi davčni organ na podlagi argumentov in zakonskih podlag, ki smo jih navedli, zavezancem za davek moral priznati pravico do koriščenja dodatnih davčnih olajšav.

Pravilno bi bilo, da bi (spremenjen) Zakon o davčnem postopku vseboval eksaktno določbo o tej problematiki. Na ta način bi se lahko izognili samovolji ravnanja davčnega organa v davčnem postopku. V nasprotnem primeru verjamemo (in upamo), da bodo v prihodnje vsi davčni uradi glede te problematike enako ravnali, torej tudi v korist zavezancev za davek.

DAVČNO FINANČNA PRAKSA 5/2005

Mag. Dejan Petkovič, spec.
ITEO ABECEDA d.o.o.
Davčni svetovalec

