

NOV DAVČNI POSTOPEK IN PROBLEMATIKA UVELJAVLJANJA DAVČIH OLAJŠAV

Ob prenovi celotne davčne zakonodaje s področja posameznih davkov (davek na dodano vrednost, dohodek pravnih oseb, dohodek fizičnih oseb), smo s 1.1.2005 pričeli uporabljati tudi glavni procesni davčni zakon, to je **Zakon o davčnem postopku** (v nadaljevanju teksta uporabljamo **ZDavP-1**). Njegova osnovna značilnost, ki jo 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 davčnega zavezanca. Zavezanec za davek mora dokazati svoje trditve, na podlagi katerih davčna obveznost ne nastane oz. se zmanjša.

Vse kar smo navedli, drži, podjetniki (davčni zavezanci) pa seveda utemeljeno pričakujejo, da bodo plačevali le toliko davka kolikor je potrebno v skladu z davčno zakonodajo.

Zakonodajalec nas je še pred koncem lanskega leta dodatno presenetil, ko je obstoječemu 391. čl. ZDavP-1 (davčni prekrški v zvezi z opravljanjem dejavnosti) dodal 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 davčnih odločbah za čas od nastanka prvotne davčne obveznosti do plačila (Ustavna odločba iz septembra 2004).

Podjetnike pa želimo še posebej opozoriti na še enega od vidikov, ki smo jih 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 odločbe. Za kaj pravzaprav gre?

Če je v dosedanjih davčnih postopkih (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 ni koristil, saj zaradi davčnih olajšav podjetje ne more »preiti« v davčno izgubo. Pojasnimo to bolj nazorno opisno in še s konkretnim številčnim primerom. Podjetje je v davčnem obrazcu ugotovilo 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 končna davčna osnova in davčna obveznost še vedno nič.

V »starem« **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.*

To je torej v praksi pomenilo, da je davčni zavezanec lahko še tekom inšpekcijskega pregleda v svojem podjetju, 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 »spomniti«, saj samoiniciativno navadno teh dodatnih olajšav niso vključevali v svoje odločbe.

Težava, ki pa jo opažamo v inšpekcijskih pregledih letošnjega leta (davčni postopki uvedeni skladno z novim ZDavP-1) pa je v tem, da davčni inšpektorji teh dodatnih olajšav (ali recimo nepokritih davčnih izgub iz preteklih let) več ne upoštevajo. Določbe, ki jo je vseboval stari zakon, namreč novi zakon več ne vsebuje. Vendar menimo, da imajo davčni zavezanci (podjetniki) kljub temu možnost, da zaščitijo svoje pravice v davčnem postopku. Zakonske argumente za takšno trditev ter praktični primer problematike podajamo v nadaljevanju. S tem želimo podjetnike tudi opozoriti na zakonske možnosti, ki jih imajo za obrambo svojih interesov v davčnem postopku.

Podjetniki se morajo v smeri zaščite svojih interesov nujno sklicevati 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). Zavezancu za davek mora

biti seveda omogočeno, da zavaruje svoje pravice in pravne koristi, kar je tudi eno temeljnih izhodišč Zakona o splošnem upravnem postopku.

V nadaljevanju podajamo praktični primer problematike in sicer v prvi koloni prikazujemo (poenostavljen) prvotno oddan obračun davka od dobička za leto 2003, v drugi koloni prikazujemo davčni izkaz za leto 2003 – kot bi izgledal po opravljeni davčni inšpekciji po starem zakonu (do 31.12.2004) in v tretji koloni prikazujemo davčni izkaz za leto 2003 po opravljeni davčni inšpekciji skladno s trenutno prakso (inšpekcija opravljena v letu 2005 po novem ZDavP-1). Podarimo naj, da so vsi davčni postopki po 1.1.2005 uvedeni skladno z novim ZDavP-1, kljub temu, da je inšpicirano leto 2003, 2004...

V primeru podajamo dejanski primer, ko so bili iz davčno priznanih odhodkov izločeni odhodki v višini 15.000.000 SIT (razlog v odločbi: neverodostojna knjigovodska listina), prihodki pa so bili povečani za 5.000.000 SIT (razlog v odločbi: ne spoštovanje Slovenskih računovodskih standardov o izkazovanju prihodkov). Podjetje bi imelo sicer pravico do uveljavljanja davčne olajšave v višini 45.000.000 SIT, vendar je uveljavljalo le 30.000.000 SIT, saj je bil tako že dosežena davčna osnova v višini 0. Podjetje je v celoti pokrilo davčno izgubo iz leta 2002 v višini 6.000.000 SIT.

	1.	2.	3.
3. Prihodki skupaj:	200.000.000	205.000.000	205.000.000
4. Odhodki:	160.000.000	145.000.000	145.000.000
5. Davčna osnova I.	40.000.000	60.000.000	60.000.000
16. Davčna osnova II.	40.000.000	60.000.000	60.000.000
18. Pokrivanje izgub iz preteklih let:	6.000.000	6.000.000	6.000.000
19. Investirani zn. v opr. OS In neopr.d.sr.	30.000.000	45.000.000	30.000.000
20. Investicijska rezerva:	4.000.000	6.000.000	4.000.000
26. Davčna osnova III.	0	3.000.000	20.000.000
27. Davek 25%:	0	750.000	5.000.000

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 90.000.000 SIT.

Kot vidimo je torej davčni učinek ravnanja davčnega organa precej neugoden za davčnega zavezanca, saj znaša razlika v letni davčni obremenitvi kar 4.250.000 SIT. Takšno ravnanje davčnega organa **nedvomno pomeni opravljanje inšpekcijskega pregleda le v breme davčnega zavezanca, jasno pa je, 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, podjetnikom moral priznati pravico do koriščenja dodatnih davčnih olajšav. Upamo, da so bo davčna praksa zelo kmalu tudi razvila v tej smeri, še bolj pravilno pa bi bilo, da bi v izognitev dvomov (spremenjen) Zakon o davčnem postopku vseboval eksaktno določbo o tej problematiki.

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

