

1 UVOD

Država z davčnim nadzorom skrbi, da so zakonsko določene davčne obveznosti obračunane in plačane. Z njim odkrivamo davčne nepoštenosti in nepravilnosti in uvedemo ukrepe za njihovo odpravo. To vzpodbuja davčne zavezance h korektnemu plačevanju davkov .. Davčni nadzor ima neposredne in posredne fiskalne učinke, hkrati pa zagotavlja enakomerno in zakonito obremenitev davčnih zavezancev.

Razen zagotavljanja prihodkov iz naslova enakomernih in zakonitih davkov so pomembni še naslednji pozitivni učinki davčnega nadzora, saj lahko (Sauer 1988, 31):

- na osnovi spoznanj s pobudami in predlogi vpliva na davčno, civilno in trgovsko pravo;
- prihrani podjetju izdatke za davčne svetovalce ali stroške storitev gospodarske revizije zlasti pri družbah, ki ji niso zavezane;
- nudi podjetju koristne napotke za boljšo organizacijo davčnega računovodstva;
- razkrije lastnikom oziroma poslovodstvu prikrivanja;
- pomeni osnovo za obojestransko zaupanje;
- omogoča strokovno izobraževanje;
- spodbuja razvoj revizijske stroke.

Začetki urejenega davčnega nadzora segajo v 19. stoletje, to je v obdobje uvajanja posrednih davkov, ko so davčni zavezanci sami ugotavljali, sporočali in izpolnjevali davčne obveznosti do države.

Davčno nadziranje je sleherni ukrep davčnega organa v zvezi s preverjanjem davčnih napovedi. Z davčnim nadzorom povečamo možnost odkritja namernih in nenamernih davčnih nepravilnosti. Pri tem uporabimo posebne metode preizkušanja davčnih postavk, ki lahko vplivajo na vrsto, velikost in dinamiko javnih (državnih) prihodkov.

Razlike med revidiranjem in davčnim inšpiciranjem

Čeprav so postopki davčnega inšpiciranja in gospodarske revizije podobni ali celo enaki, obstaja v večini držav strogo ločevanje. Bolj kot v metodah je razlika v namenu. Medtem ko gospodarski revizor preiskuje računovodske izkaze ali z njimi povezane računovodske informacije, da bi izrazil svoje mnenje o njih, davčni inšpektor preverja pravilnost in pravočasnost obračunavanja davkov.

Za gospodarskega revizorja je za razliko od davčnega inšpektorja sprejemljiva tudi napaka v računovodskih izkazih, pa kljub temu lahko izrazi mnenje brez pridržka (pozitivno mnenje). Sprejemljiva napaka je za gospodarskega revizorja največja še sprejemljiva napačna predstavitev bilančnih postavk in je odvisna od dejavnosti, poslovnega izida, premoženjskega in finančnega položaja revidiranca. Zaradi navedenega je lahko poročilo gospodarskega revizorja davčnemu organu samo informacijski vir.

2 PRAVNE PODLAGE ZA DAVČNI NADZOR

2.1 Davčni nadzor po zakonu o davčni službi

V Sloveniji ureja davčni nadzor Zakon o davčni službi (Ur. l. RS, št. 59/05 in 61/05). Davčni organ nadzira davčne zavezance s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi.

Nadzor obračunov davka pri davčnem organu (davčna kontrola)

Nadzor obračunov davka pri davčnem organu se opravlja v prostorih pristojnega davčnega organa in obsega:¹

- Preverjanje popolnosti, pravočasnosti, formalne, logične in računske pravilnosti davčnih obračunov ter zahtevkov za vračilo davka na podlagi davčnih obračunov.
- Primerjanje podatkov v davčnih obračunih s podatki iz drugih virov, ki so znani davčnemu organu.
- Primerjanje podatkov v davčnih obračunih z listinami in podatki v poslovnih knjigah in drugih evidencah davčnega zavezanca, ki se vodijo v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju.

Če iz ugotovitev nadzora izhajajo nepravilnosti ali možne podlage za spremembe davčne obveznosti oziroma, če je davčni obračun nepopoln, s pisnim vabilom ali po telefonu povabijo davčnega zavezanca, naj predloži pojasnila oziroma dokazila v zvezi s sporno zadevo, oziroma ga povabijo v prostore davčnega organa.

Nadzor opravijo le na podlagi pisnega sklepa o začetku nadzora. Davčni zavezanec mora pri nadzoru na zahtevo davčnega inšpektorja predložiti dokumentacijo ter razložiti dejstva v zvezi s predmetom nadzora. O nadzoru, ki ga opravijo, sestavijo zapisnik, ki ga vročijo davčnemu zavezancu. Preden zapisnik sklenejo, davčnega zavezanca s pisnim vabilom povabijo na razgovor in ga na razgovoru seznanijo z ugotovitvami. Davčni zavezanec ima pravico podati pripombe na zapisnik v treh dneh po vročitvi. O pravici do pripomb mora davčni organ davčnega zavezanca poučiti in to navesti v zapisniku.

Na podlagi ugotovitev nadzora, s katerimi se spreminja davek, ki ga je davčni zavezanec izračunal v davčnem obračunu, davčni organ odmeri davek z odločbo. Če pri nadzoru ne ugotovijo nepravilnosti, o tem naredijo uradni zaznamek na obračunu davka ali s sklepom zaključijo postopek.

Pogoji za inšpektorja²

Davčni inšpekcijski nadzor opravlja davčni inšpektor. Za inšpektorja je lahko imenovana oseba, ki ima univerzitetno ali visoko strokovno izobrazbo in najmanj pet let delovnih izkušenj ter strokovni izpit za inšpektorja.

¹ Zakon o davčnem postopku, člen 129.

² Zakon o davčni službi, člen 20.

Zahtevane delovne izkušnje za posamezno delovno mesto inšpektorja določijo v aktu o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest davčne uprave. Vsebinsko in način opravljanja strokovnega izpita predpiše minister, pristojen za finance, na predlog generalnega direktorja.

Tabela 1: Pregled števila davčnih zavezancev in števila zaposlencev v DURS, ki izvajajo davčni nadzor

	Realizacija 2004	Realizacija 2005	Indeks 05/04
Število aktivnih davčnih zavezancev - pravne osebe	95.096	99.742	104,9
Število aktivnih davčnih zavezancev , ki opravljajo poslovno dejavnost	78.808	81.925	104,0
Skupno število zaposlenih v DURS	2.690	2.674	99,4
Število zaposlenih na področju inšpiciranja	449	421	93,8
Vsi inšpekcijski nadzori	5.896	4.373	74,2

Vir: Nagode (2007, 83).

2.2 Davčni nadzor po Zakonu o davčnem postopku

Davčni nadzor podrobneje opredeljuje tudi Zakon o davčnem postopku (Ur.l. RS št. 117/06, v nadaljevanju ZDavP-2). V VIII. poglavju od 127 do 141. člena natančneje opredeljuje stvarne in časovne omejitve predmeta davčnega nadzora, njegov potek, vključno s procesnimi dejanji ter pravice in dolžnosti davčnega organa in davčnega zavezanca.

Po obsegu se lahko davčni inšpekcijski nadzor izvaja celovito ali delno. Celovit pregled zajema vsa dejstva in okoliščine, pomembne za obdavčevanje davčnega zavezanca, torej vse vrste davkov, delni pregled pa je omejen na posamezno področje poslovanja, enega ali več vrst davkov ter enega ali več davčnih obdobij.

Časovno obdobje davčnega inšpekcijskega nadzora je določeno v 133. členu ZDavP-2 in je dopustno do zastaranja pravice do odmere davka. Za velike gospodarske družbe se davčni nadzor vedno nadaljuje od zadnjega davčnega obdobja, za katerega je bil opravljen davčni inšpekcijski nadzor. Pri pravnih osebah, ki niso velike gospodarske družbe, in pri fizičnih osebah, ki opravljajo neodvisno samostojno dejavnost, obsega davčni nadzor največ tri predhodna davčna obdobja, ki je enako koledarskemu oziroma poslovnemu letu, oziroma največ 36 mesecev, če gre za davčno obdobje, ki ni enako koledarskemu oziroma poslovnemu letu. Kljub temu se lahko davčni nadzor razširi tudi na predhodna obdobja, če:

- davčni organ meni, da bo prišlo do znatnih sprememb v znesku davčne obveznosti;
- obstaja sum utaje davkov.

Davčni inšpekcijski nadzor se začne z dnem izdaje pisnega sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora. Sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora vroči pooblaščen oseba na kraju samem. Sklep mora vsebovati:

- obdobje obdavčevanja, na katero se davčni inšpekcijski nadzor nanaša;
- vrste davkov oziroma predmet davčnega inšpekcijskega nadzora;
- opozorilo o pravici sodelovanja zavezanca za davek pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in o pravnih posledicah oviranja davčnega inšpekcijskega nadzora.

Davčni inšpekcijski nadzor opravljajo davčni inšpektorji v poslovnih prostorih davčnega zavezanca, ki opravlja dejavnost, lahko pa tudi v poslovnih prostorih, kjer vodijo oziroma hranijo poslovne knjige in druge evidence, če se te ne vodijo oziroma hranijo pri davčnem zavezancu. Davčni zavezanec mora zagotoviti primeren delovni prostor in potrebne pripomočke. Če poslovni prostor ni primeren za opravljanje davčnega inšpekcijskega nadzora, ali če obstajajo drugi razlogi, se inšpekcijski nadzor lahko na predlog davčnega zavezanca ali po odločitvi davčnega organa opravlja v prostorih davčnega organa. Davčni inšpekcijski nadzor se ne opravlja v stanovanjskih prostorih, ki jih davčni zavezanec ni določil kot svoj sedež ali poslovni prostor³.

Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja v običajnem delovnem času, lahko pa se opravlja tudi izven običajnega delovnega časa, če⁴:

- davčni zavezanec na to pristane ali
- je to nujno potrebno zaradi namena davčnega inšpekcijskega nadzora.

Na začetku davčnega inšpekcijskega nadzora mora davčni inšpektor davčnega zavezanca opozoriti, da lahko imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil. Če pooblaščen oseba oceni, da davčni zavezanec ali druga oseba ne dajeta zadostnih podatkov in pojasnil, lahko zahteva podatke od drugih zaposlenih ali od tretjih oseb. Pred tem pozove davčnega zavezanca, da imenuje dodatne osebe za dajanje podatkov in obvestil.⁵

Obveznosti davčnega inšpektorja ter pravice davčnega zavezanca pri davčnem inšpekcijskem nadzoru so:

1. Pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora se mora pooblaščen oseba izkazati s službeno izkaznico in značko. Kraj, datum in uro začetka davčnega inšpekcijskega nadzora mora vnesti v zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru.⁶
2. Pooblaščen oseba mora davčnega zavezanca pred pričetkom davčnega inšpekcijskega nadzora poučiti o pravici, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru ter med postopkom, razen če to onemogoča potek ali namen davčnega inšpekcijskega nadzora. Davčnega zavezanca mora obveščati o pomembnih dejstvih in dokazih in vse to navesti v zapisnik⁷.

³ 137. člen ZDavP-2

⁴ 137. člen ZDavP-2

⁵ 138. člen ZDavP-2

⁶ 136. člen ZDavP-2

⁷ 139. člen ZDavP-2

3. Pred sestavo zapisnika mora pooblaščen oseba, ki opravlja davčni inšpekcijski nadzor, o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora opraviti sklepni pogovor z davčnim zavezancem, v katerem ga mora opozoriti na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, na pravne posledice ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in na davčne učinke teh ugotovitev. Sklepni pogovor ni potreben, če:
 - rezultat davčnega inšpekcijskega nadzora ne zahteva spremembe obdavčenja,
 - se mu davčni zavezanec odpove ali se mu izogiba.

3 VRSTE IN PRISTOPI DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH NADZOROV

3.1 Vrste davčnih inšpekcijskih nadzorov

Obstaja več razvrstitev davčnih inšpekcijskih nadzorov, najpomembnejše so (Sauer 1988, 23 in 133):

- **Splošni davčni inšpekcijski nadzor** je rutinski, saj jo izvaja davčni organ, ne da bi zanjo obstajal izredni ali posebni vzrok. Je davčni nadzor v ožjem pomenu.
- **Skrajšani (hitri) davčni inšpekcijski nadzor** zajema najpomembnejše davčne postavke in se izvaja, če ni potreben redni inšpekcijski nadzor. V tujini jih imenujejo »flash audit.« So pregledi, ki so namenjeni hitremu posredovanju. Zanje je značilno, da trajajo krajši čas (od nekaj ur do tri dni) in so namenjeni inšpiciranju le ene vrste davka, običajno DDV. Ne glede na navedene značilnosti mora davčni organ upoštevati določila davčnega (upravnega) postopka. Vsebina hitrega pregleda je odvisna od razloga za uvedbo. Zaradi kratkega časa, ki je namenjen inšpiciranju, je lahko omejen:
 - le na pregled točno določene dokumentacije davčnega zavezanca (npr. navzkrižni pregled izbranih računov, primerjava podatkov iz uvozno-izvozne dokumentacije davčnega zavezanca s podatki carinskega organa ...);
 - na določeno področje poslovanja (primerjava knjige prejetih/izdanih računov s pripadajočo dokumentacijo v davčnem obdobju, primerjava računov, zavedenih v davčnem knjigovodstvu z dejanskim stanjem pri osnovnih sredstvih, zalogah ...);
 - na preveritev evidenc o vračilih DDV fizičnim osebam v potniškem prometu, izračun odbitka vstopnega DDV pri prometu rabljenih prevoznih sredstev, izdajanje računov končnim kupcem in evidentiranje teh računov v poslovnih knjigah ...);
 - na določen podatek pri davčnem zavezancu (npr. preveritev izračuna odbitnega deleža).

Ugotovitve hitrega inšpekcijskega nadzora so lahko take narave, da se hitri pregled zaključi kot samostojni upravni postopek. Kadar ugotovitve nakazujejo, da obstaja utemeljen sum, da gre za večje nepravilnosti v poslovanju davčnega zavezanca, oziroma da so nepravilnosti, ugotovljene v hitrem pregledu takšne, da se verjetno pojavljajo tudi v drugih davčnih obdobjih, ki niso bila inšpicirana, se uvede celoviti pregled (ang. comprehensive audit). Hitri inšpekcijski pregledi so primerni tudi za navzkrižno preverjanje transakcij znotraj Evropske

unije (t. i. intrakomunitarni promet blaga med davčnimi zavezanci držav članic EU), kadar so ugotovljena določena razhajanja (obstaja sum davčnih vrtiljakov, navidezen izvoz ...).

- **Davčni inšpekcijski nadzor povezanih družb** (koncernov).
- **Posebni inšpekcijski nadzori**; mednje se uvrščajo davčni inšpekcijski nadzori posameznih vrst davkov: prometni davek, davek od prometa nepremičnin, dohodnina, davek na dodano vrednost.
- **Davčni inšpekcijski nadzor določenih vsebin**. Te predstavljajo likvidacijske, jamstvene in podobne davčne inšpekcijske nadzore, ki so usmerjene v posebna gospodarska in podjetniška dogajanja.
- **Formalni in vsebinski davčni inšpekcijski nadzor**. Prvi je usmerjen v preveritev skladnosti evidentiranja poslovnih dogodkov in sestavitev davčnih bilanc, vsebinski pa v skladnost poslovnih dogodkov z davčnimi predpisi.
- **Neprekinjen davčni inšpekcijski nadzor, davčni inšpekcijski nadzor vzorcev in nadzor z določenimi težišči**. V neprekinjenem davčnem inšpekcijskem nadzoru pregleda davčni inšpektor vse poslovne dogodke. Uporablja se pri majhnih davčnih zavezancih, saj zahteva veliko časa davčnega inšpektorja in zavezanca. Zaradi večanja števila poslovnih dogodkov se vedno bolj uporablja metoda vzorcev ali metoda z določenimi težišči, saj zahteva manjši obseg preveritve. Ugotovitve na osnovi izbranega vzorca se nato posplošijo na celotno množico (izračun davčne osnove) z upoštevanjem verjetnosti napačne predstavitve.
- **Davčni inšpekcijski nadzor glede na smer**. Glede na smer ločimo davčni inšpekcijski nadzor, ki se izvaja od davčnih izkazov oziroma osnove do poslovnih dogodkov, in davčni inšpekcijski nadzor, ki se izvaja od poslovnih listin oziroma dogodkov do davčnih izkazov oziroma osnov. Uporaba smeri revidiranja je odvisna predvsem od njihove vsebine in izbire davčnega inšpektorja. Če v računovodstvu obstajajo pomanjkljivosti, je primernejša metoda, ki se izvaja od poslovnih listin oziroma dogodkov do davčnih izkazov.
- **Neposredni in posredni davčni inšpekcijski nadzor**. Z neposrednim davčnim inšpekcijskim nadzorom razumemo vsa dejanja, kjer se računovodski zapisi primerjajo z ustreznim osnovnim dejanskim stanjem. Pri posrednem davčnem inšpekcijskem nadzoru pa davčni inšpektor preuči pravilnost določenih postopkov, ne da bi te postopke neposredno pregledal. V primerjavi s posrednim ima neposredni davčni inšpekcijski nadzor naslednje prednosti:
 - prednost absolutne primerjave predvidenega in dejanskega stanja,
 - prednost dokončne presoje dejanskega stanja in
 - prednost poenostavljene analize odstopanj.

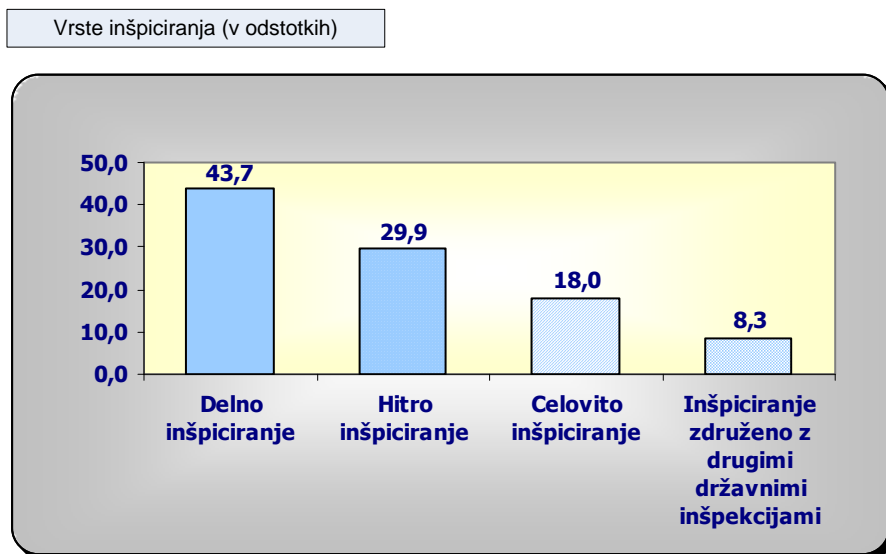
Slabost neposrednih metod je v obsežnosti. Ta povzroča veliko porabo časa in s tem stroške. Pri posrednih metodah davčnega inšpiciranja se kot primerjalna merila uporabijo velikosti, ki so v funkcionalni povezavi z inšpiciranim objektom (medpodjetniški primerjavi, izračunih trendov, drugih gospodarskih in poslovnih izračunih oziroma na podatkih, ki se pridobijo od

tretje osebe). Ta je po naravi dela ali po vrsti podatkov, s katerimi razpolaga (banka), seznanjena z dejstvi, ki so pomembna za obdavčitev davčnega zavezanca. Posredne metode preprečujejo možnost, da se inšpektor izgubi v velikem številu posameznih inšpekcijskih pregledov. Tako lahko izgubi pregled nad gospodarskimi povezavami. Metode omogočajo hitro presojo predmeta inšpiciranja in so primerne za odkritje možnih napak. Pri inšpiciranju se hkrati uporabljajo neposredne in posredne metode ali pa se te izmenjujejo.

Uporaba davčnih inšpekcijskih metod je odvisna od velikosti podjetja, organizacijskega stroja, pravne oblike. Kljub temu pa velja pravilo, da se z velikostjo podjetja poveča tudi uporaba posrednih metod skupaj z inšpiciranjem določenih vsebin.

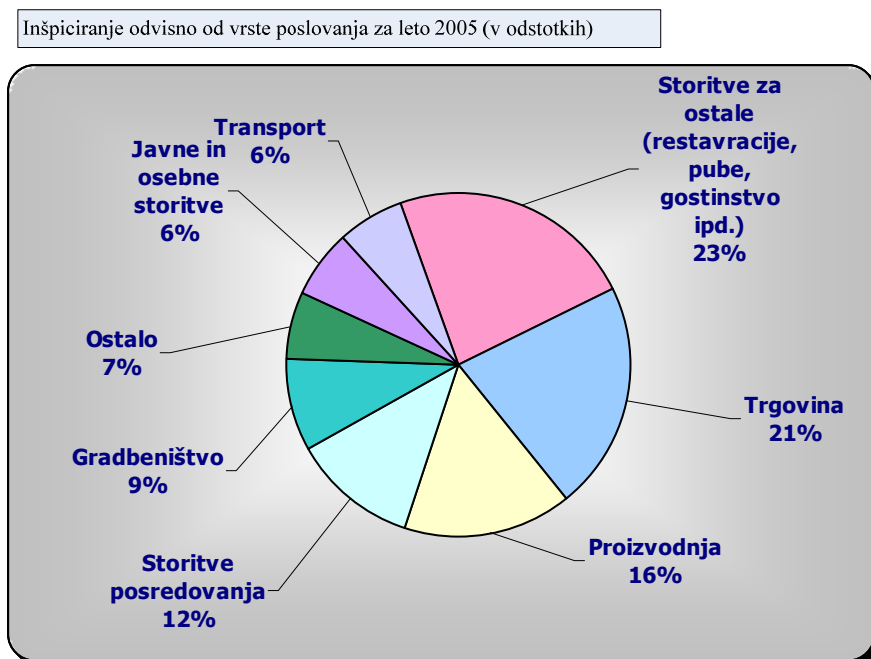
- **Davčni inšpekcijski nadzor poslovnih dogodkov in davčni inšpekcijski nadzor računovodstva.** Prva metoda temelji na računskem preverjanju poslovnih dogodkov in stanj. Metoda inšpekcijskega nadzora računovodstva je primerna za večja podjetja, ki uporabljajo elektronsko obdelavo podatkov. Pri inšpiciranju ne preverjajo poslovnih dogodkov, temveč postopke, s katerimi zagotovijo popolnost in točnost vložka, odobrenost poslov, ažurnost in neoporečnost evidenc, varnost sredstev, razmejenost dolžnosti in nadziranje delovanja.

Slika 1: Vrste inšpiciranja



Vir: Karneža Sintič (2007, 21)

Slika 2: Inšpiciranja odvisna od vrste poslovanja



Vir: Karneža Sintič (2007, 23)

3.2 Pristopi davčnih inšpekcijskih pregledov

Glavni cilji davčnih inšpekcijskih pregledov so (Bom 2007, 3):

- *Preveritev, ali so vsi poslovni dogodki evidentirani v poslovnih knjigah in jih je mogoče prepoznati.*
- *Preveritev popolnosti zajemanja poslovnih dogodkov v poslovne knjige. Pomembno je zagotoviti revizijske sledi.*
- *Preveritev točnosti knjiženja. Zagotovljena mora biti preveritev pravilnosti knjiženja in prepoznavnost podatkov pri vходу (v glavni knjigi ali v pomožnih knjigah) v primerjavi z izvirnimi dokumenti.*
- *Preveritev, ali so ocenjeni in obdavčljivi zneski in postavke točni.*

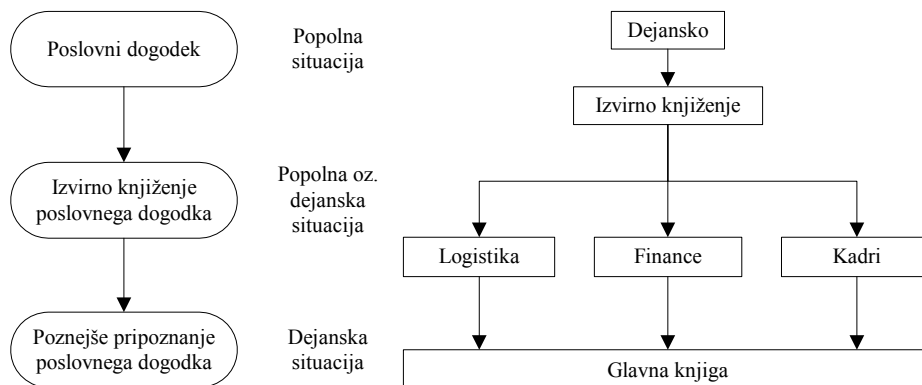
Pristop davčnega inšpektorja k inšpiciranju davčnega zavezanca je odvisen od (Bom 2007, 4):

- ciljev davčnega inšpiciranja – davčni inšpektor izbere inšpekcijski postopek, ki je odvisen od ciljev davčnega inšpiciranja, kar ponazarja model poslovnih dogodkov,
- razvrstitve inšpekcijskih postopkov v logično zaporedje – davčni inšpektor določi zaporedje postopkov inšpiciranja, kar ponazarja model razvrstitve inšpekcijskih postopkov in pridobivanja učinkovitih informacij o inšpiciranih zneskih – davčni inšpektor v odvisnosti od pomembnosti davčnega zavezanca, vrste davčnega inšpiciranja in vrste inšpekcijskega postopka lahko inšpicira zneske od najvišjih do najnižjih, kar prikazuje model čebule (Model je poimenovan po čebuli. Pri davčnem zavezancu lahko

predstavljajo prehajanje iz velikih na najnižje zneske, prehajanje iz pomembnih poslovnih dogodkov na manj pomembne ipd.)

Pri odločanju davčnega inšpektorja o vrsti inšpiciranja imata glavno vlogo model poslovnih dogodkov in model čebule, saj se z modelom poslovnih dogodkov seznanijo z glavnimi poslovnimi dogodki pomembnimi pri inšpiciranju, z modelom čebula pa o pomembnih in manj pomembnih zneskih, s katerimi so ovrednoteni prej ugotovljeni poslovni dogodki.

a) Model poslovnih dogodkov



Vir: Bom (2007, 4)

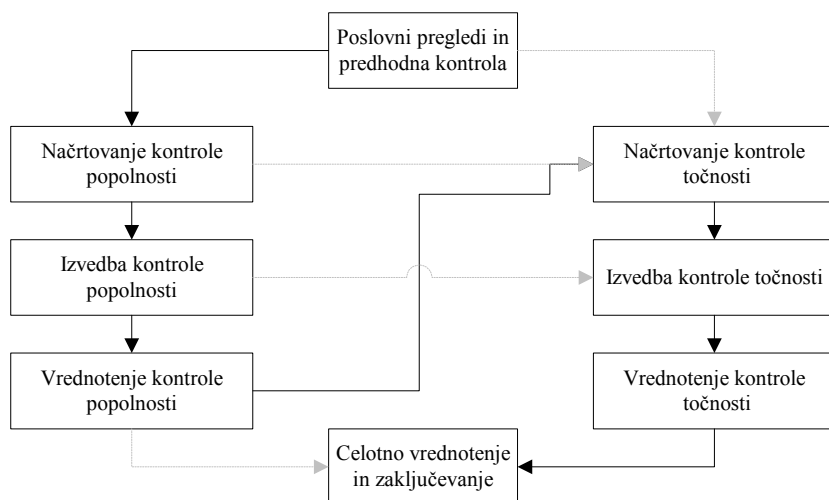
Nastanek poslovnega dogodka je podprt s knjigovodskimi listinami, ki se evidentirajo v poslovnih knjigah (izvirne knjižbe) v računalniško podprtem informacijskem sistemu, ki ga sestavljajo logistika, finance in kadri. Rezultati teh informacijskih procesov (listine, pomožne in glavna knjiga) so predmet notranje in zunanje kontrole, da se zagotovijo zanesljive informacije (Bom 2007, 4).

Model omogoča preveritev vhodnih podatkov preko izvirnih knjižb do poročila in se uporablja za razumevanje organizacije računovodstva in notranjih kontrol. Če računovodstvo z notranjimi kontrolami zagotavlja učinkovite in zanesljive informacije, se lahko na njih zanese davčni inšpektor. Če pa se davčni inšpektor ne more zanesti na izvirna knjiženja, potem pa si lahko pridobi informacije o celovitih in točnih knjižbah le s preveritvijo posameznih poslovnih dogodkov.

Če primerjamo model poslovnih dogodkov s cilji davčne inšpekcije, ugotovimo, da (Bom 2007, 5-6):

- ima glavna knjiga pomembno vlogo pri davčnem inšpiciranju, saj je skupek informacij informacijskega sistema,
- se za vsako skupino revizijskih ciljev uporabljajo različni deli informacijskega sistema podjetja (pri inšpiciranju davka na dodano vrednost, uvoznih dajatev, trošarin (revizijski cilj 1) uporabljajo davčni inšpektorji podatke iz logistike in prodaje; pri inšpiciranju davka od dohodka (revizijski cilj 2) pa izhajajo davčni inšpektorji iz računovodskih informacij in ocen.

b) Model razvrstitve inšpekcijskih postopkov



Vir: Bom (2007, 7)

Model temelji na predpostavki, da davčni inšpektor preverja popolnost in točnost poslovnih dogodkov. Logično zaporedje postopkov v tem modelu temelji na teoriji odločitve (Bom 2007, 7):

- poslovni pregledi in predhodna kontrola,
- načrtovanje kontrole popolnosti,
- izvedba kontrole popolnosti,
- vrednotenje kontrole popolnosti,
- načrtovanje kontrole točnosti,
- izvedba kontrole točnosti,
- vrednotenje kontrole točnosti,
- celotno vrednotenje in zaključevanje.

Poslovni dogodki povezujejo neprekinjene linije. Prekinjene linije predstavljajo poslovne dogodke, ki jih je mogoče izvesti tudi s prekinitvami. To pomeni, da lahko davčni inšpektor pri inšpekcijskem pregledu preveri popolnost ali točnost. Možno je tudi začeti z izvedbo kontrole točnosti preden je opravljena kontrola popolnosti.

Prvoten cilj modela razvrstitve inšpekcijskih postopkov je ugotoviti obstoj in delovanje notranjih kontrol pri inšpiciranem davčnem zavezancu. Nato se -te ovrednotijo in ugotovijo, na katere kontrole se lahko inšpektor zanese. Poslovnim dogodkom, kjer ne obstajajo kontrole pa davčni inšpektor posveti večjo pozornost, saj obstaja večje tveganje nepravilnosti.

c) Model čebule

Namen inšpekcijskih postopkov je pridobiti pomembne informacije pri inšpiciranju, ki pa niso rezultat aktivnosti davčnega inšpiciranja temveč drugih notranjih ali zunanjih služb davčnega zavezanca. Model čebule je poimenovan po čebuli, saj z lupljenjem čebule prehajamo iz velikih do vse manjših in manjših olupkov. Pri davčnem zavezancu lahko

predstavljajo olupki prehajanje iz velikih na najnižje zneske, prehajanje iz pomembnih poslovnih dogodkov na manj pomembne ipd. Davčni inšpektor pri tem modelu za odločanje uporablja informacije pridobljene od drugih notranjih in zunanjih služb davčnega zavezanca.

Tudi pri tem modelu zasledujemo naslednje cilje (Bom 2007, 8-9):

1. ali so vsi poslovni dogodki evidentirani v poslovnih knjigah in jih je mogoče prepoznati.
2. ali je zagotovljena popolnost evidentiranja poslovnih dogodkov v poslovne knjige.
3. ali so podatki o poslovnih dogodkih točno knjiženi.
4. ali so ocenjeni in obdavčljivi zneski in postavke točni.

Davčni inšpektor mora določiti obseg informacij za vsakega od navedenih štirih ciljev ter način pridobitve in zanesljivost pridobljenih informacij

Pri preveritvi, ali so podatki evidentirani v poslovne knjige uporabimo različne računalniško podprte podatkovne analize. Metoda statističnega inšpiciranja kot oblika kvantitativne metode se uporablja pri preveritvi, ali so podatki o poslovnih dogodkih točno knjiženi. Pri preveritvi, ali so ocenjeni zneski in postavke točni, uporabljajo nekaj modelov. Med najpogostejšimi je aktuarski izračun rezervacij za odpravnine in jubilejne nagrade (Bom 2007, 9-10).

3.3 Obseg inšpiciranja

Obseg inšpiciranja je odvisen od velikosti davčnega zavezanca in vrste davčnega inšpekcijskega nadzora. Davčna uprava je sprejela priporočilo, da se pogosteje pregledujejo veliki davčni zavezanci in davčni zavezanci z visoko stopnjo tveganja.

Vsak davčni zavezanec je vključen v letni plan kot sledi (Karneža Sintič 2007, 85):

- veliki davčni zavezanci – davčni pregled v okviru 4-ih let,
- srednje veliki davčni zavezanci – davčni pregled v okviru 5-8 let,
- mali davčni zavezanci – davčni pregled v okviru 10-ih let,
- ostali davčni zavezanci so vključeni v načrt, če obstaja veliko finančno tveganje ali so izbrani naključno (hitri pregledi, pregledi novo registriranih davčnih zavezancev).

Sistem analize tveganj

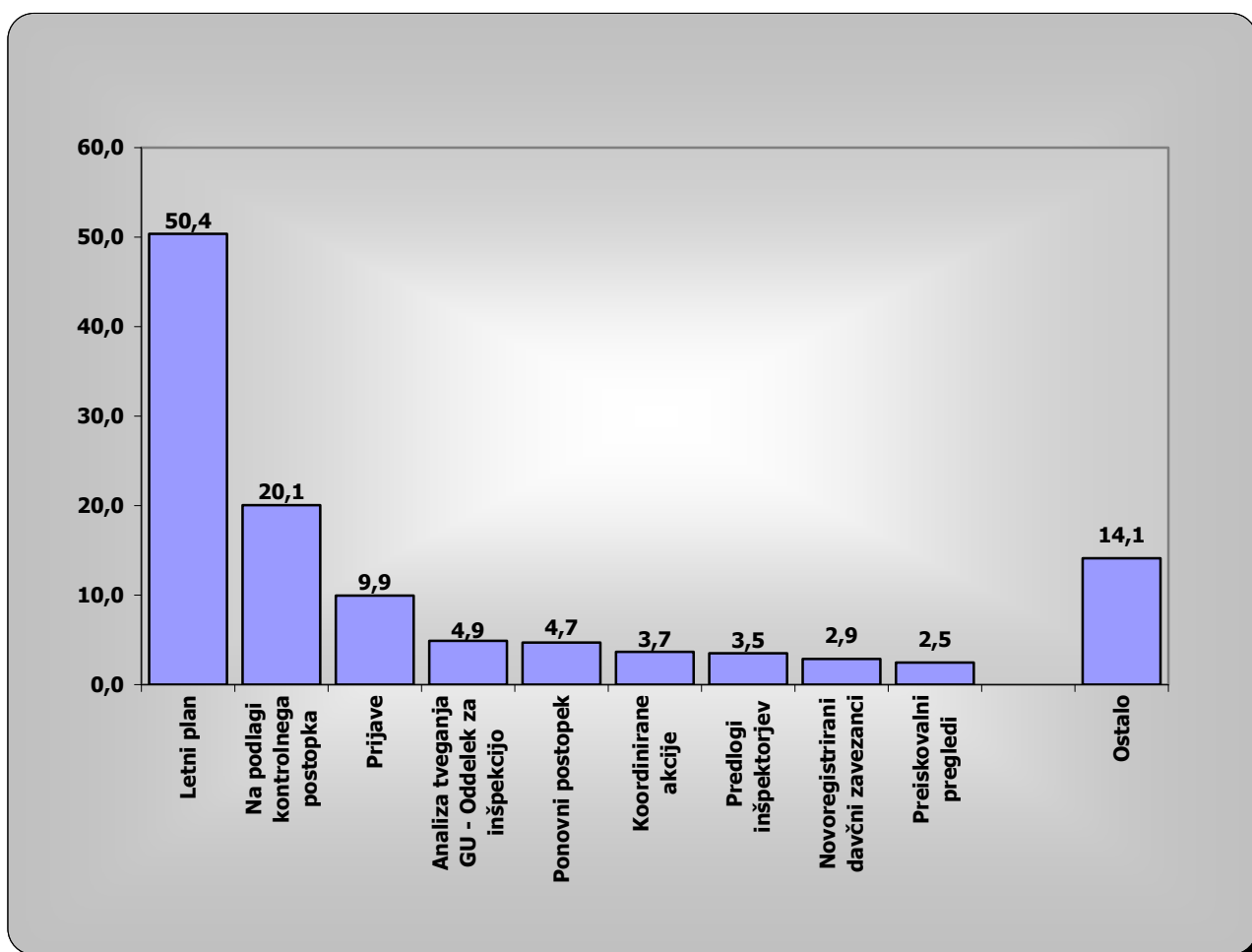
Davčna uprava v Sloveniji še nima centralno podprtega sistema analize tveganj. Vendar uporablja indikatorje za izbiro davčnega zavezanca na podlagi (Karneža Sintič 2007, 89- 95):

1. Indikatorjev tveganja pri delovanju (temeljijo na podatkih pridobljenih od davčnih zavezancev: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida,...)
2. Indikatorjev tveganja pri upoštevanju zakonodaje (ali davčni zavezanec dostavlja poročila, izvršuje plačila,...)
3. Posebnih indikatorjev tveganja (informacije od tretjih oseb,...).

Ideja modela je sistematično zbiranje primerne podatkovne baze informacij o davčnih zavezancih z informacijami o inšpekcijskih postopkih. S pomočjo računalniškega modela davčna uprava določi tveganost posameznega davčnega zavezanca. Govorimo o točkovnem sistemu. Podatki, ki so vneseni v sistem, so razdeljeni v devet skupin, pri kateri ima vsaka skupina svojo posebno težo (število točk). Davčne zavezance nato razvrstijo v davčno skupino na osnovi zbranih točk iz naslova indikatorjev tveganja za to skupino. Davčni zavezanci so uvrščeni v štiri različne stopnje tveganja, odvisno od števila pridobljenih točk (nizko, srednje, visoko in izjemno tveganje).

Pri točkovnem sistemu so upoštevani: osnovni podatki o davčnem zavezancu, ustanovitev, poslovna dejavnost, stalna sredstva, računovodstvo, poslovni partnerji, naložbe, obveznosti, zaposleni, DDV, ocena pooblaščenih oseb.

Slika 3: Razlog za inšpiciranje



Vir: Karneža Sintič (2007, 24)

Tabela 2: Inšpiciranje glede na status davčnega zavezanca

Status davčnega zavezanca	Struktura v %		Indeks 05/04	Število inšpekcij z ugotovljenimi nepravilnostmi
	2005	2004		
Pravna oseba	56,50	52,10	48,90	60,7
Samostojni podjetnik	36,40	40,10	127,80	62,3
Ostalo	7,10	7,80	75,10	58,9
Skupaj	100,00	100,00	65,10	61,2

Vir: Karneža Sintič (2007, 22)

4 POMEN VERJETNOSTI V DAVČNEM INŠPEKCIJSKEM NADZORU

Inšpekcijski nadzor lahko opredelimo kot proces ciljno usmerjene primerjave različnih informacij o dejanskem stanju. Za zaznavanje in obdelavo vseh informacij potrebuje davčni inšpektor sposobnost logičnega mišljenja. Zaradi napak, ki se lahko kljub vsemu pojavijo, izid nadzora nikoli v celoti ne ustreza preverjenemu dejanskemu stanju.

Davčni organ preverja informacije (obračune), ki jih je prejel od davčnega zavezanca, z vidika njihove verjetnosti. Ali je informacija za davčni organ verjetna, je odvisno od mnenja davčnega inšpektorja. Če je lahko informacija samo resnična ali napačna (diskreten način opazovanja), velja naslednje:

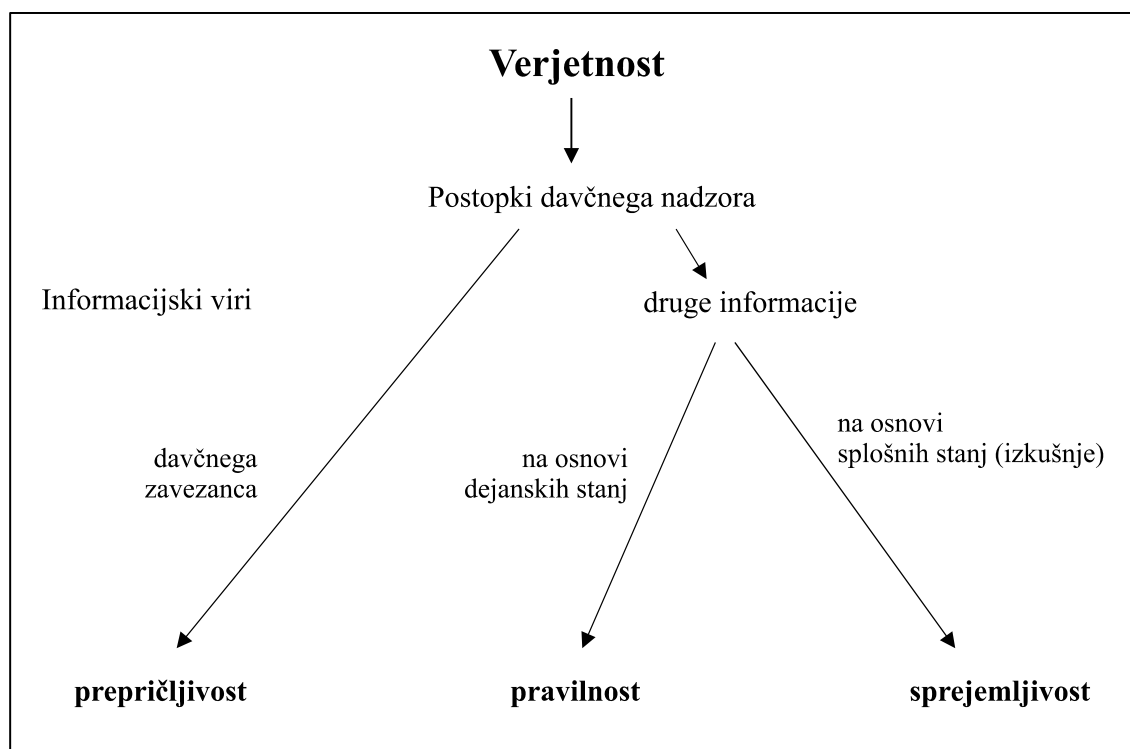
- takoj ko subjektivna verjetnost napačne informacije preseže določeno vrednost, jo davčni inšpektor oceni kot neverjetno. V primeru, ki je bližje realnosti, (to pomeni, da je lahko natančnost informacije tudi med dvema skrajnostma »resnično« ali »napačno«), se natančnost določi z verjetnostno porazdelitvijo. Odločitev, za katere vrednosti gre, je odvisna od vrste nadzora in davčnega inšpektorja.

Verjetnost informacij, ki jih posreduje davčni zavezanec davčnemu organu, lahko preverimo na dva načina (Hundsdoerfer 1996, 34):

- prejete informacije so lahko prepričljive ali pa protislovne. Davčni organ mora torej preveriti prepričljivost prejetih informacij;

prejete informacije od davčnih zavezancev niso v skladu z informacijami, ki jih ima davčni organ. V tem primeru mora davčni organ preveriti njihovo pravilnost z primerjavo z drugimi razpoložljivimi informacijami, če se te nanašajo na konkretna dejanska stanja. Verjetnost informacij preverjamo tudi z izkustvenimi metodami

Slika 4: Verjetnost informacij



Vir: Hundsdorfer (1996, 35)

4.1 Postopki za preverjanje verjetnosti

Informacije davčnih zavezancev izražajo njihovo dožemanje dejanskega stanja. Naloga davčnega organa je, da presodi verjetnost in verodostojnost teh informacij oziroma ali te informacije predstavljajo dejansko stanje. Z določenimi postopki lahko davčno organ odkrije ali so navedbe davčnih zavezancev prepričljive ali protislovne.

a) Preveritev pravilnosti: primerjava z drugimi informacijami

Pri preveritvi navedb davčnega zavezanca lahko pride do protislovij z informacijami s katerimi davčni organ že razpolaga, ali jih je pridobil od tretjih oseb. Ti postopki so še posebej dragoceni, ko davčni organ pri navedbah davčnega zavezanca ne ugotovi protislovij, prav tako ne tudi v njegovem računovodskem sistemu, tretje osebe pa razpolagajo z informacijami, ki so v protislovju z navedbami davčnega zavezanca.

Davčni organ ima več možnosti za pridobitev informacij od tretjih oseb:

- **Notranje kontrolne informacije**

Zajemajo izmenjavo informacij znotraj davčne službe (kontrola, statistika, pravna služba, inšpekcija) o dokazih, ki potrjujejo domnevo o davčni utaji (zahtevki za vračilo že plačane akontacije davka na dodano vrednost, prirast premoženja, ki ni v skladu z dohodninsko napovedjo).

- **Zunanje kontrolne informacije**

Mednje uvrščamo račune oziroma obračune pri poslovnem partnerju. Slabost teh kontrolnih informacij je v tem, da lahko podatki tretje osebe zaradi usklajenega delovanja vsebujejo enake sistemske napake kot podatki davčnega zavezanca.

- **Ovadb**

K osebam, ki lahko davčnemu organu posredujejo informacije, prištevamo sprte družbenike, nezadovoljne uslužbence, odpuščene delavce, ločene zakonce, zapuščene prijateljice in druge, ki poznajo davčne zadeve (utaje) davčnih zavezancev.

- **Posrednik**

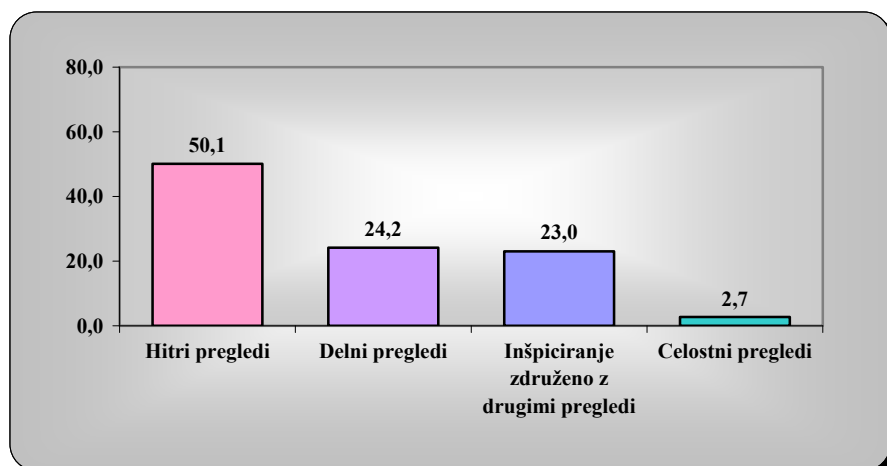
Posrednik je oseba, ki za informacije o sumu davčne utaje prejme honorar. Vir informacij za pridobivanje in potrditev suma davčnih utaj je manj pomemben.

b) uporaba izkustvenih metod

Davčni organ lahko primerja navedbe davčnega zavezanca tudi s splošnimi informacijami s katerimi razpolaga, torej z informacijami, ki se ne nanašajo na konkretno dejansko stanje. Težišče preveritve je ali so informacije davčnega zavezanca sprejemljive. Preverjanje sprejemljivosti ima več prednosti. Praviloma je cenejše kot preverjanje pravilnosti, saj ni potrebno pridobivati dokazov za vsako posamezno dejstvo. Mogoče je tudi v primerih, ko so navedbe davčnega zavezanca prepričljive in ni na voljo drugih podatkov s katerimi bi bilo mogoče preveriti pravilnost navedb davčnega zavezanca.

Davčni organ lahko pridobi informacije načrtovano, pogosto pa tudi slučajno na osnovi številnih opazovanj. Pomanjkljivost postopka je v splošnosti informacij. Postopek je primeren za odkrivanje večjih neskladij.

Slika 5: Inšpiciranje brez ugotovljenih nepravilnosti za leto 2005



Vir: Karneža Sintič (2007, 25)

5 UČINKOVITOST DAVČNEGA NADZIRANJA

Davčni organ pri svojem delovanju sledi cilju maksimiranja koristi. To pomeni pridobiti čim več javnih prihodkov s čim manjšimi stroški, ki jih povzročajo uporabljene prvine davčne službe. Cilja davčni organ ne doseže, če ne spremeni:

- stopnje obdavčevanja,
- načina pobiranja davkov,
- davčnega nadzora.

Če želi davčni organ zmanjšati stroške pobiranja davkov, bo pobiral predvsem tiste davke, ki jih od največjih davkoplačevalcev najlažje pobere. To početje je v nasprotju z nevtralnostjo in poštenostjo ter povečuje možnost utajevanja davkov pri manjših davkoplačevalcih.

Pri organiziranju davčne službe mora država upoštevati naslednje vidike:

- Mejni stroški pobiranja davkov so dodatni stroški, ki nastanejo zaradi dodatno pobranih davkov. Višji kot so, bolj razširjene so davčne nepravilnosti oziroma davčne zatajitve.
- Način pobiranja davkov.
- Odnos davčnega organa do javnosti. Stalna pripravljenost davčnega organa, da davčnim zavezancem pojasnjuje davke, povzroča dodatne stroške.
- Stroški izpolnjevanja davčnih obveznosti. Mednje uvrščamo: izgubo časa davčnega zavezanca za izpolnitev davčne napovedi, izdatke za davčno svetovanje, stroške pojasnjevanja davčnemu organu. Ti stroški so posledica zapletenih davčnih predpisov oziroma slabe organiziranosti davčnega sistema.

Učinkovitost davčnega nadziranja je odvisna od dovoljenih in uporabljenih metod dokazovanja davčne utaje. Uporabljajo se neposredne in posredne metode dokazovanja.

- **Pri neposrednih metodah** davčni organ utemeljuje davčno utajo s sredstvi za posebne poslovne dogodke. Mednje lahko uvrstimo račun, ki ga je davčni zavezanec izdal, ni pa ga zavedel v poslovne knjige. Te utaje davčna uprava najlažje spremlja, saj ima zanje neposredne dokaze. Veliko bolj zapletena je uporaba **posrednih metod**, ker vključujejo že preoblikovane podatke o neprijavljenih prihodkih in davku na dodano vrednost v denarna sredstva oziroma druge oblike premoženja. Uporaba teh metod je potrebna, če ni evidentiranih vseh poslovnih dogodkov ali listin o poslovnih dogodkih in če nimamo neposrednih dokazov o davčnih nepravilnostih oziroma zatajitvah (cenitev davčne osnove).

6 NADZORNA MOČ DAVČNEGA ORGANA

Pravice davčnega organa v davčnem postopku lahko razdelimo v štiri skupine:

- a) pravica do preverjanja poslovnih listin in evidenc.
- b) pravica do preverjanja poslovnih dogodkov,
- c) pravica zahtevati informacije,
- d) posebne pravice, pristojnosti in postopki.

Pravica do preverjanja poslovnih listin in evidenc se izvaja z inšpiciranjem brez predhodnega obvestila. Davčna uprava lahko izvaja inšpiciranje za dobo desetih let. V primeru pomanjkljivega vodenja poslovnih knjig je breme dokazovanja pri davčnem zavezancu. V primeru skritih prihodkov oziroma kaznivem dejanju davčne zatajitve pa je breme dokazovanja pri davčni upravi.

Pri opravljanju nalog ima inšpektor pravico:⁸

1. Ogledati si in pregledati vsa zemljišča, poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov. Za poslovne prostore se štejejo tudi stanovanjski prostori, ki jih je davčni zavezanec določil kot svoj sedež oziroma kot poslovni prostor, kjer se opravlja dejavnost.
2. Pregledati prostore, objekte, postroje, naprave, delovna sredstva, napeljave, predmete, blago, stvari, snovi, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente ter poslovanje in dokumentacijo državnih organov, gospodarskih družb, zavodov, drugih organizacij in skupnosti ter fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost.
3. Pregledati poslovne knjige in evidence, pogodbe, poslovne listine in poslovno dokumentacijo drugih oseb, ki se nahajajo pri osebi, ki je predmet davčnega nadzora.

⁸ Zakon o davčni službi, člen 18.

4. Pregledati evidence o zaposlenih, njihovem številu, pogodbah in dohodkih ter jih primerjati s prijavljenimi podatki in podatki iz uradnih evidenc.
5. Pregledati poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente ter poslovanje in dokumentacijo ter zahtevati izdelavo njihove pisne oblike, ki mora verodostojno potrjevati elektronsko obliko, kadar se vodijo in hranijo na elektronskem mediju.
6. Zaslišati stranke in priče v upravnem postopku.
7. Pregledati listine, ki dokazujejo pravni status zavezanca za davek, ter druge listine in dokumente, s katerimi lahko ugotovi istovetnost oseb.
8. Brezplačno pridobiti in uporabljati osebne in druge podatke iz uradnih evidenc in drugih zbirk podatkov, ki se nanašajo na zavezanca za davek in ki so potrebni za izvedbo davčnega nadzora.
9. Brezplačno vzeti vzorce blaga, materialov in opreme za potrebe preiskav.
10. Fotografirati ali posneti na drug nosilec vizualnih podatkov osebe, prostore, objekte, postroje, napeljave in druge predmete.
11. Reproducirati listine, avdiovizualne zapise in druge dokumente.
12. Preveriti listine, ki spremljajo blago na poti oziroma pri transportu; če se mora pri preverjanju blaga na poti ali pri transportu posebej urediti prometni režim, mora inšpektor zahtevati pomoč policije.
13. Zbirati in pridobivati potrebna obvestila in podatke od oseb, ki bi utegnili biti koristni za preprečevanje in odkrivanje kršitev predpisov o obdavčenju.
14. Preveriti izvajanje davčnega nadzora pri zavezancih za davek.
15. Opraviti druga dejanja, ki so v skladu z namenom davčnega nadzora.

Pooblastila za zaseg in prepoved opravljanja dejavnosti⁹

Inšpektor ima pravico za največ 90 dni zaseči listine, predmete, vzorce, evidence in druge dokumente, ki jih potrebuje za izvajanje davčnega nadzora ali če je to potrebno zaradi zavarovanja dokazov in so podani utemeljeni razlogi za sum kršitve zakonov in drugih predpisov. O zasegu izda inšpektor potrdilo s seznamom o zaseženi dokumentaciji, predmetih in vzorcih.

Inšpektor vrne zaseženo v roku iz prejšnjega odstavka, razen v primerih, ko je bilo na podlagi

⁹ Zakon o davčni službi, člen 19.

določb zakona, ki ureja kazenski postopek, zaseženo predano policiji. Davčni zavezanec lahko zahteva vračilo zaseženih listin, predmetov, vzorcev, evidenc in drugih dokumentov pred potekom roka iz prvega odstavka tega člena, če se izkaže, da jih nujno potrebuje pri poslovanju. O zahtevku odloči inšpektor s sklepom v treh dneh od dneva vložitve zahtevka.

Vračilo zaseženih listin, predmetov, vzorcev, evidenc in drugih dokumentov potrdi davčni zavezanec s podpisom. Inšpektor ima pravico zavezancu za davek za največ tri dni prepovedati opravljati dejavnost.

Obveznost sodelovanja zavezanca za davek v davčnem inšpekcijskem nadzoru¹⁰

Davčni zavezanec mora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Posebej je dolžan dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora in dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje.

Pravica razkritja podatkov

Tretje pomembno področje za učinkovito davčno inšpiciranje je pravica do razkritja informacij. Mednje uvrščamo informacije o računih davkoplačevalcev pri bankah in drugih finančnih institucijah (o plačah, dividendah, pokojninah). Učinkovitost davčnega inšpiciranja se zmanjša, če je za pridobitev informacij potrebno soglasje sodišča. Prejete informacije uporablja davčni inšpektor v inšpekcijskem postopku ali pa so pogoj za izvedbo davčnega inšpekcijskega postopka v prihodnosti.

7 POTEK DAVČNEGA INŠPICIRANJA

Potek davčnega inšpiciranja ima smiselno zaporedje, ki ga lahko strnemo v naslednje (Dankers 2003, 92-101):

1. Priprava na davčno inšpiciranje.
2. Izvedba davčnega inšpiciranja.
3. Zaključni sestanek.
4. Zapisnik o davčnem inšpiciranju.
5. Zaključevanje.

¹⁰ZDavP-2, člen 138.

Tabela 3: Časovni pregled poteka inšpiciranja

Inšpekcijski postopki	Strateški načrt	Delež v letu 2005 (v %)	Usmeritve DURS v prihodnosti
Priprava	8,00	5,20	povečati stopnjo inšpekcijskih priprav
inšpiciranje pri davčnem zavezancu	50,00	28,90	nadzor časa porabljenega pri davčnem zavezancu
inšpiciranje v pisarni DURS-a	10,00	25,00	premestiti inšpiciranje v pisarni za manjše davčne zavezance v kontrolne oddelke
izobraževanje	8,00	5,90	povečati notranje izobraževanje na štiri dneve / mesečno
zaključki pri inšpiciranju	10,00	15,00	zaključni sestanki z davčnimi zavezanci pred zaključkom inšpiciranja
Ostalo	4,00	14,40	nadzor porabe časa
upravljanje časa	10,00	5,60	maksimalno 8 članov inšpekcijske skupine

Vir: Karneža Sintič (2007, 23).

7.1 Priprava na davčno inšpiciranje

Zajema napoved davčnega inšpektorja in pripravo na davčno inšpiciranje. Davčna uprava opredeli področje in obseg davčnega inšpiciranja ter odloča o:

- vrsti preiskave poslovnih knjig in listin,
- vrsti davka, ki bo predmet davčnega inšpiciranja,
- davčnem obdobju, ki ga pokriva davčno inšpiciranje.

O odločitvi obvesti davčnega zavezanca, ki je izbran za inšpiciranje. Davčni inšpektor se nato pripravi na postopek inšpiciranja. Pravočasna, premišljena in dobro izvedena priprava je osnova za obsežen pregled davčnega zavezanca, v nadaljevanju pa dobra osnova za izvedbo učinkovitega in uspešnega inšpiciranja. Priprava se razlikuje glede na predmet inšpiciranja. V nadaljevanju je podan potek splošnega inšpiciranja (Sauer 1988, 121).

a) Zbiranje gradiva

Davčno inšpiciranje se začne z zbiranjem gradiva in informacij, ki so dosegljive pri davčni upravi, in sicer:

- **Davčne listine**

Mišljene so listine o davčnem zavezancu, s katerimi razpolaga davčna uprava. Mednje lahko uvrstimo:

a) notranji viri: bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, letno poročilo, pojasnila h izkazom, davčni izkaz, podatki o davčnem zavezancu iz registra davčnih zavezancev, podatki o davku na dodano vrednost, vneseni računi, vnesene napovedi, vprašanja in odgovori davčnemu zavezancu, osnovne informacije carinske službe, spisi inšpektorata o davčnem zavezancu, standardni vprašalniki.

b) zunanji viri : informacije o naložbah, podatkovne baze o pridruženih osebah, podatkovne baze o lastnikih pomorskih plovnih objektih, zemljiška knjiga, register geodetskega inštituta, spletne baze podatkov, podatkovne baze carinske uprave Republike Slovenije, bančni računi, podatkovne baze o zaposlenih.

- **Kontrolne informacije**

Kontrolne informacije so zajete v davčnih spisih. Posredujejo opozorila, uradne zaznamke oziroma napotke o morebitnih kritičnih točkah pri nadziranju ali na področjih, ki so z davčnega vidika pomembna.

- **Listine o predhodnih inšpiciranjih**

Med te listine spadajo spisi s področja posebnega inšpiciranja, kot so davka od dohodka pravnih oseb, davka od nepremičnin, DDV. Zbiranje teh listin služi za določanje področij, h katerim se naj usmeri inšpiciranje, hkrati pa predstavlja nadzor, ali so bile ugotovljene kritične točke prejšnjih inšpekcij ustrezno odpravljene oziroma spremenjene. Ugotovitve preteklih inšpekcij so ovrednotene (analizirane) in so na voljo za interno uporabo vsem davčnim inšpektorjem, ne da bi pri tem kršili pravila davčne tajnosti.

- **Listine o uporabljenih pravnih sredstvih**

Za davčnega inšpektorja so pomembne listine o predlaganih oziroma že uporabljenih pravnih sredstvih. Ugotovitve oziroma odločitve ustavnega sodišča, sodbe vrhovnega sodišča, upravnih sodišč, stališča ministrstva za finance oziroma davčnega urada, dajejo napotke o pomembnih davčnih vsebinah. V določenih primerih mora davčni inšpektor omenjene vsebine vključiti v obseg inšpiciranja.

- **Znanje o panogi**

Davčne oblasti so pogosto tako organizirane, da obstajajo posebni oddelki, ki se ukvarjajo s posameznimi panogami ali njihovimi vejami. Obstajajo inšpektorji s posebnimi znanji o panogah, saj se ukvarjajo izključno z inšpiciranjem določenih panog, dejavnosti ali pa z določenimi vrstami prihodkov. Če inšpektor s posebnimi znanji ne sodeluje pri inšpiciranju, je primerno, da davčni inšpektor pridobi pomembna posebna znanja o panogi.

- **Spis o kaznovanju**

Davčnemu inšpektorju so na razpolago tudi spisi o preteklem kaznovanju davčnega zavezanca. Pri pripravi na delo se upoštevajo spoznanja iz spisov o kaznovanju, zlasti v primeru, ko so bile podane ovadbe za prekrške in kazniva dejanja in njihova pogostost.

b) Vrednotenje (analiziranje) gradiva

Zbiranju podatkov sledi njihovo analiziranje. Pri tem ne gre za dokončno, temveč za predhodno vrednotenje, s katerim se določijo težišča inšpiciranja. Na osnovi zbranih podatkov lahko te tudi primerjajo. To pripelje do ključnih točk oziroma tveganih področij davčnega zavezanca, pri katerih so možne izoginitve plačilu davkov. Na osnovi analize tveganih področij davčnega zavezanca se sestavi načrt davčnega inšpiciranja.

7.2 Postopek inšpiciranja

Pred pričetkom inšpiciranja se mora davčni inšpektor najaviti pri davčnem zavezancu s pooblastilom davčne uprave.

a) Uvodni pogovor in ogled podjetja

Davčni inšpektor si priskrbi ustne in/ali pisne informacije od lastnika podjetja ali njegovega pooblaščenca. Predstavitev zajema:

- ustanovitev in razvoj podjetja,
- proizvodnjo in prodajo (zmogljivost in naročila),
- pomembne kupce, dobavitelje, posojilodajalce, zaposlene, konkurente,
- gospodarske in tehnične posebnosti podjetja,
- organiziranost podjetja, posebej še računovodstva (kontni načrt, stroškovna mesta, evidentiranje značilnih poslovnih dogodkov, uporabo elektronske podpore v računovodstvu).

Inšpektor se seznanja tudi s težavami podjetja. Med pogovorom s poslovođstvom razpravljajo tudi o poteku inšpiciranja ter o sodelovanju. V tej zvezi razpravljajo o delovnem času, dopustih, predvidenih prekinitvah, potrebnih dokazilih, imenovanju osebe, ki bo inšpektorju dajala pojasnila. Davčni inšpektor preveri, ali je podjetje odpravilo slabosti iz predhodnih inšpekcijskih pregledov.

Po pridobljenih osnovnih informacijah se opravi ogled podjetja zaradi lažjega razumevanja poslovnih dogodkov in pravilne uporabe računovodskih politik. Z ogledom se ugotovi:

- stanje gradbenih objektov: obdobje amortiziranja, investicijsko vzdrževanje, investicije, posebni odpisi objektov, razmejitev poslovnih in zasebnih prostorov, vrednotenje objektov;
- sredstva z omejeno vrednostjo in dobo uporabe: ali je opravljen odpis glede na dobo uporabe
- količinski obseg zalog, njihova hramba in zaščita pred nepooblaščenimi osebami.

b) Načrt inšpiciranja

Za davčni inšpekcijski pregled še ni enotno predpisanega načrta dela. Obstajajo le usmeritve, ki omogočajo, da se potek inšpiciranja prilagodi potrebam primera, posebej še vrsti in velikosti podjetja, obliki in stanju računovodstva, posebnostim dejavnosti in verjetnemu izvoru napak, davčni zanesljivosti in pripravljenosti davčnega zavezanca na sodelovanje.

c) Izvedba inšpiciranja

Temeljni cilj inšpiciranja je, da inšpektor preveri pravilno in pravočasno obračunavanje in plačevanje davkov. Zato je potrebno pregledati poslovne dogodke in stanja, od katerih je odvisna pravočasnost in vsebinska pravilnost obračunanih ter plačanih davkov. Inšpekcija se običajno usmeri v najpomembnejše davke in tiste, pri katerih domneva, da lahko obstajajo nepravilnosti.

Za Wenziga obsega izvedba davčnega inšpiciranja (Koletnik 1999, 28):

- presojanje urejenosti knjigovodstva (formalna presoja), to je skladnosti zapisovanja in beleženja poslovnih dogodkov ter sestavitve davčnih bilanc in drugih davčnih poročil;
- presojanje izkazanih podatkov, ki izpričujejo vsebinsko pravilnost in ekonomsko upravičenost, pri čemer moramo upoštevati davčna in druga strokovna pravila (vsebinska oziroma materialna presoja).

Poslovnih dogodkov zaradi množice ni mogoče v celoti preveriti, zato se davčni inšpektor osredotoči na najpomembnejše vsebine in na tiste, pri katerih predvideva, da so davčne postavke nepravilno izkazane.

Metode inšpiciranja so odvisne od velikosti in dejavnosti podjetja ter organizacijskega ustroja računovodstva. Pri majhnih podjetjih utegne biti knjigovodstvo nepravilno ali neustrezno zaradi:

- omejene ločitve dolžnosti;
- prevlade poslovodstva ali lastnika nad vsemi pomembnimi področji poslovanja.

Davčni inšpektor se mora osredotočiti predvsem na to, da so vsi poslovni dogodki tudi knjiženi (popolnost prihodkov). To je pomembno zlasti pri podjetjih z velikim obsegom poslovanja z gotovino.

V velikih podjetjih, kjer knjižijo s pomočjo računalniškega sistema, davčni inšpektor:

- preverja delovanje sistema notranjih kontrol;
- preverja sistem vrednotenja bilančnih postavk oziroma upoštevanje davčnih zakonov (če se zanaša na delovanje notranjih kontrol).

38. člen ZdavP-2 zavezuje podjetja, ki elektronsko obdelujejo podatke, da jih predložijo v urejenih strukturiranih računalniških datotekah v standardizirani obliki. Ta omogoča njihovo preprosto nadaljnje elektronsko obdelovanje. Cilj je racionalno in časovno primerno inšpiciranje, ki omogoča obdelavo tudi posebnih parametrov. S posebnimi programi se opazi več nepravilnosti in se poveča tveganje za odkritje davčnih nepravilnosti.

7.3 Zaključni sestanek

Ugotovitve inšpiciranja se predstavijo na zaključnem sestanku, ki poteka med davčnim inšpektorjem in davčnim zavezancem. Namen sestanka je seznanitev davčnega zavezanca o ugotovitvah in priložnost, da še pred sestavitvijo zapisnika predloži nasprotna dejstva in listine.

7.4 Zapisnik o inšpiciranju

Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru sestavijo in vročijo davčnemu zavezancu najpozneje v desetih dneh po končanem inšpiciranju. Davčni zavezanec lahko poda nanj pripombe v dvajsetih dneh po vročitvi zapisnika. Rok za pripombe se na utemeljeno pisno zahtevo davčnega zavezanca lahko s sklepom podaljša praviloma največ za dodatnih deset dni. Za zapisnik se uporabljajo določbe 74. do 81. člena Zakona o splošnem upravnem postopku in 140. člen Zakona o davčnem postopku.

Zapisnik je javna listina. Je dokaz o poteku in vsebini postopka in danih izjav, razen tistih delov zapisnika, h katerim je zaslišanec dal pripombe, da niso pravilno sestavljeni. V zapisnik se vpiše: ime in sedež organa, ki dejanja opravlja, kraj, dan in ura dejanja in zadeva, v kateri se dejanje opravlja, imena uradnih oseb, navzočih strank in njihovih zastopnikov ali pooblaščenecv. Zapisnik mora natančno in kratko obsegati potek in vsebino v postopku opravljenega dejanja in danih izjav. Pri tem se mora zapisnik omejiti na tisto, kar je predmet postopka. V zapisniku se navedejo vse listine, ki so bile v kakršenkoli namen uporabljene na ustni obravnavi. Če je treba, se te listine priložijo zapisniku.

Izjave strank, prič, izvedencev in drugih udeležencev v postopku, ki so pomembne za odločitev, se zapišejo v zapisnik čim natančneje, če je treba, pa tudi dobesedno. V zapisnik se vpišejo tudi vsi sklepi, ki se izdajo med dejanjem.

Zapisnik se piše med opravljanjem uradnega dejanja. Če se dejanje ne more končati isti dan, se vsak dan posebej vpiše v isti zapisnik tisto, kar je bilo tisti dan napravljeno, in se to podpiše. Zapisnik mora biti sestavljen pravilno; iz njega se ne sme nič izbrisati. Mesta, ki so bila do sklenitve zapisnika prečrtana, morajo ostati čitljiva; s svojim podpisom jih overi uradna oseba, ki vodi postopek. V že podpisanem zapisniku se ne sme nič dodati in ne spremeniti. Dopolnitev že sklenjenega zapisnika se zapiše v dodatku.

Preden davčni inšpektor zaključi zapisnik, ga prebere strankam, zaslišanim in ostalim udeležencem v postopku, če želijo, pa si ga lahko tudi same preberejo. Udeleženci imajo pravico pregledati zapisnik in dati nanj svoje pripombe. Na koncu zapisnika se navede, da je bil prebran in da ni bilo pripomb; če pa bi te bile, se na kratko zapiše njihova vsebina. Nato podpiše zapisnik tisti, ki je sodeloval pri dejanju, na koncu pa ga overi uradna oseba, ki je dejanje vodila.

Če obsega zapisnik zaslihanje več oseb, se podpiše vsaka od njih pod tistim delom zapisnika, kjer je zapisana njena izjava. Če se opravi soočenje, podpišejo ta del zapisnika soočenci. Če ima zapisnik več listov, se ti označijo z zaporednimi številkami, vsak list pa overi na koncu s

svojim podpisom uradna oseba, ki vodi dejanje postopka, in podpiše tisti, čigar izjava je zapisana na koncu lista.

Dopolnitev že sklenjenega zapisnika se znova podpiše in overi.

Če kdo noče podpisati zapisnika ali odide, preden je zapisnik sklenjen, se to vpiše v zapisnik in navede, zakaj ga ni hotel podpisati.

Pisno zahtevo za podaljšanje roka za pripombe mora davčni zavezanec vložiti pred iztekom roka. Če davčni zavezanec v pripombah navaja nova ali dodatna dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo, davčni organ sestavi dodatni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb.

Davčni organ pripombe na zapisnik preveri in o tem sestavi dopolnilni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb. Pripombe k dopolnilnemu zapisniku niso dopustne. Dopolnilni zapisnik je javna listina, razen v delu, kjer pripombe zavezanca za davek niso upoštevane.

7.5 Zaključevanje upravnega postopka

Davčni inšpektor sestavi zaključno poročilo o inšpiciranju in arhivira listine pomembne za inšpiciranje. Ugotovitve se predajo prekrškovnemu oddelku.

8 METODE DAVČNEGA INŠPICIRANJA

Metode davčnega inšpiciranja lahko razvrstimo v:

- primerjalno-preizkuševalne metode,
- ocenjevalne metode,
- metode izračuna dobička pri različnih bilančnih vrednostih.

Primerjalno-preizkuševalne metode

Predpostavka za učinkovito uporabo metode je preglednost podjetniških razmerij, zato se preizkuševalno-primerjalne metode uporabljajo pri inšpiciranju manjših in srednjih podjetij. Ob inšpiciranju posameznih bilančnih postavk omogočajo še izračunavanje poslovnih izidov in davčnih osnov. Obstaja več primerjalno-preizkuševalnih metod. Najpomembnejši kriteriji pri njihovi izbiri so panoga, vrsta in obseg razpoložljive dokumentacije, preizkuševalni cilji ter možnosti davčnega zavezanca za zmanjšanje davčnih osnov.

Preizkuševalne metode omogočajo potrditev izkazanih davčnih osnov ali pa opozarjajo na pomanjkljivosti. Slednje privede do nadaljnjih preizkušanj in povečanega preverjanja posameznih postavk. S tem se ugotovijo možne ali dejanske pomanjkljivosti izkazanih davčnih postavk. Najpomembnejše preizkuševalne metode so:

- metoda vzorcev,
- metoda izračunavanja blagajniških manjkov,
- metoda notranjih podjetniških primerjav,
- metoda medpodjetniških primerjav,
- metoda primerjav čistega premoženja,
- metoda denarnih tokov,
- druge primerjalne metode.

a) Metoda vzorčenja

Pri metodi vzorcev se ne inšpicirajo vsi poslovni dogodki, ampak temelji inšpiciranje na vzorčenju, ki je odvisno od postavljenih inšpeksijskih ciljev. Pri tem razlikujemo metodo naključnega izbora, metodo zavestnega izbora ter matematično-statistični izbor.

• Metoda naključnega izbora

O metodi naključnega izbora govorimo samo takrat, če je vzorec izbran naključno. Obstaja neomejen naključen izbor (naključen izbor dogodkov ali uporaba naključnih tabel) in sistematičen naključen izbor (upoštevanje določenih razvrstitvenih kriterijev - na primer izbor po črkah, številkah in podobno). Slednji izbor je velikokrat uporabljen pri računalniško podprtih inšpeksijskih postopkih in izračunih.

• Metoda zavestnega izbora

Metoda zavestnega izbora ni nevtralna, saj je odvisna od individualnih informacij in izkušenj in je usmerjena k določeni vsebini, področju ali cilju. Pri inšpiciranju je pogosto uporabljena in dopolnjuje druge metode.

• Metoda matematično-statističnega izbora

Predpostavka za uporabo matematično-statističnih metod izbora je vsota celotnega izbora, ki mora veljati kot matematično reprezentativna. Vsota potrebnega izbora se določi na osnovi velikosti celote ter njene sestave (pogostost posameznih značilnih elementov). Izpovedna moč in točnost postopka je možna le, kadar je celota zelo velika. Na osnovi ugotovitev o vzorcu se izsledki prenesejo na celoto. V praksi uporabljajo metodo v poenostavljeni obliki.

b) Metode izračunavanja blagajniških manjkov

Preveritev blagajniških izdatkov in prejemkov je pri manjših in srednjih podjetjih posebno težišče inšpiciranja. Kot preizkuševalna metoda se uporablja metoda izračunavanja blagajniških manjkov, saj omogoča ugotavljanje vzrokov zanje in njihovo pojasnjevanje. Blagajniški manjki so lahko posledica:

- neevidentiranih prejemkov,
- neažurnosti/nepravočasnega evidentiranja prejemkov in izdatkov,
- dvojno evidentiranje izdatkov.

Pri ugotavljanju blagajniških manjkov se inšpektor usmerja v:

- pogostnost in čas pojavljanja blagajniških manjkov (konec tedna, meseca ali leta),
- velikost manjkov,
- vzroke manjkov,
- odgovorne osebe za blagajniške manjke (lastnik, sorodnik, tretja oseba),
- pomen gotovinskih tokov v podjetju,
- izide drugih preizkuševalnih metod.

V naših razmerah se praviloma ne pojavljajo blagajniški manjki pri podjetjih, ki sestavljajo računovodske izkaze v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi. V skladu s točko 22.13 Slovenskega računovodskega standarda 22 je podjetje dolžno vpisati gotovinske prejeme in izdatke sproti, blagajniški dnevnik pa voditi časovno zaporedno, popolno, pravilno in ažurno. Pri gotovinskih prejemkih in izdatkih pa je podjetje dolžno upoštevati še Odredbo o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu¹¹. Blagajniški manjki se lahko pojavljajo samo, če ni obveznega ločevanja med podjetniškim denarjem in denarjem za osebno rabo ali če se kršijo prej omenjena določila.

c) Metode notranjih podjetniških primerjav

Pri manjših in srednjih podjetjih je v postopku inšpiciranja notranja podjetniška primerjava skoraj pravilo. Primerjava se izvaja tako, da se med seboj primerjajo prihodki, odhodki, poslovni izidi in druge postavke različnih časovnih obdobj. S kazalniki je mogoče presojati uspešnost in učinkovitost delovanja podjetja, odmike in posebnosti. S tem si inšpektor zagotovi možna področja (težišča) in pomembne vsebine. Izvedba notranje primerjave podjetij zahteva sistematično postopno ravnanje:

1. stopnja Priprava podatkov
 - izločitev motečih vplivov
 - ugotavljanje osnovnih števil
 - oblikovanje indikatorjev
2. stopnja: Ocenjevanje podatkov
 - časovne primerjave
 - primerjave dejanskega in predvidenega stanja
3. stopnja: Raziskava vzrokov
 - delne analize
 - slabosti knjigovodstva
 - davčne napake

Na primerljivost vplivajo organizacijske spremembe in spremembe proizvodnega programa. Takšne moteče vplive moramo upoštevati že pri zagotavljanju podatkov in jih s

¹¹ Odredba o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu (Ur.l.RS, št. 103/02 in 141(06))

pregrupiranjem odstraniti. Pri tem moramo paziti, da se izključijo le moteči vplivi, ki »zamegljijo« davčne napake.

Pomanjkljivost metode je v tem, da ne moremo ugotoviti napak, če se pojavljalo stalno v daljšem obdobju. V takšnem primeru je boljša medpodjetniška primerjava.

č) Metoda medpodjetniških primerjav

Metoda je ena izmed najpomembnejših primerjalno-preizkuševalnih metod. Pri medpodjetniški primerjavi se podatki podjetja primerjajo s podatki drugih podjetij oziroma s povprečnimi izkustvenimi vrednostmi. Na osnovi medpodjetniških primerjav so mogoči zaključki o premoženjskem, finančnem in poslovnoizidnem položaju. Lahko so pomembni tudi z davčnega vidika. Ob celostnem pregledu pri medpodjetniški primerjavi ugotovijo tudi mnoge posebnosti, ki neposredno ali posredno vplivajo na položaj podjetja. Medpodjetniške primerjave se lahko opravijo s:

- primerjavo s primerljivim podjetjem,
- primerjavo s smerno vrednostjo.

Primerjava s primerljivimi podjetji se izvaja pri podjetjih iz iste panoge in s primerljivimi podatki (promet, poraba materiala oziroma blaga, število zaposlenih). Medpodjetniško primerjavo izvajajo inšpektorji s posebnimi znanji o panogi. Zahteva pa previdnost, saj nove ali spremenjene tehnologije bistveno vplivajo na neprimerljivost podatkov. Praviloma se ne uporablja samo primerjava s panožnimi kazalniki za spremembo ali določitev davčne osnove, ampak za ugotavljanje odmikov oziroma posebnih področij, ki jim je potrebno posvetiti posebno pozornost. Za ugotavljanje davčne osnove se najpogosteje uporabljajo:

- **Kazalniki izkoriščenosti;** temeljijo na predpostavki standardne porabe, to pomeni, da je mogoče na osnovi standardne porabe (materiala) izdelati ustrezno količino proizvodov: če te ovrednotimo po prodajnih cenah, ugotovimo višino ocenjenih prihodkov.
- **Kazalniki učinkovitosti;** pri njihovem izračunu primerjamo prvine poslovnega procesa (stroji = količina strojnih ur, zaposleni = število delovnih ur, energija) s proizvedenimi učinki in poslovnimi izidi.
- **Kazalniki obračanja zalog** omogočajo primerjavo prihodkov in stanja zalog.

Primerjava s smernimi vrednostmi se opravi med podjetniškimi in smernimi vrednostmi. Smerne vrednosti določi davčni organ na osnovi preteklih izkušenj in so pogosto tudi odstotni indeksi. Smerne povprečne vrednosti niso pravno zavezujoče, ampak priznано sredstvo primerjanja in ocenjevanja davčnih postavk. Izhajajo iz množice posameznih poslovnih izidov in stanj, ki so jih davčni inšpektorji ugotovili pri preteklih inšpiciranjih. Smerne vrednosti se izračunavajo ločeno po panogah. Lahko so povprečne, zgornje ali spodnje s primerjalnim ("normalnim") podjetjem.

d) Metoda primerjav čistega premoženja

Metoda primerjav čistega premoženja je najobsežnejša primerjalna metoda, s katero se ugotavljajo obdavčljivi dohodki davčnega zavezanca. Temelji na dejstvu, da je povečanje čistega premoženja podjetja možno samo iz obdavčljivih ali neobdavčljivih dobičkov oziroma enkratnih premoženjskih povečanj, kot so darila oziroma prispevki, če so posledica zmanjšanja osebnega čistega premoženja. Sprememba čistega premoženja je enaka spremembi začetnega in končnega stanja čistega premoženja v časovnem obdobju.

Metoda je uporabna, kjer obstajajo očitne pomanjkljivosti, pri evidentiranju poslovnih dogodkov, pri preverjanju pravnih podlag in ko se druge preizkuševalno-primerjalne metode ne morejo uporabljati. Lahko jo uporabimo tudi, ko povečanje čistega premoženja podjetja oziroma njenih lastnikov ni v skladu z dobičkom, izkazanem v davčni bilanci oziroma dohodninskem obrazcu lastnikov. Problem metode je določljivost oziroma vrednotenje navedenih postavk, še posebej čistega premoženja lastnikov, in določitev njihovih osebnih izdatkov. Če z metodo ugotovimo nepojasnjeno povečanje čistega premoženja, lahko sklepamo, da so obstajali še drugi denarni in premoženjski tokovi, katerih izvor ni pojasnjen.

e) Metoda denarnih tokov

Metoda temelji na kontrolnem izračunu denarnih tokov v izbranem časovnem obdobju. Je primerjalno-preizkuševalna in se uporablja pri podjetjih z enostavnim knjigovodstvom, kjer ni ločitve denarnih sredstev dejavnosti in osebne porabe, ter pri računskem izravnavanju prejemkov in izdatkov. Podobna je prejšnji metodi, le da se omejuje na prejemke, izdatke in stanje denarnih sredstev.

f) Druge primerjalne metode

Med druge primerjalne metode lahko uvrstimo metodo neposredne primerjave prihodkov in zalog in metodo primerjave količin.

• Neposredna primerjava prihodkov in zalog

Neposredna primerjava prihodkov in zalog je podobna metodam zavestnega izbora, razlika je samo v izboru podatkov. Primerna je samo za določene panoge. Pogoj za njeno uporabo je povezanost podatkov oziroma njihovo evidentiranje na različnih dokumentih. Na primer prejeti računi in spremljajoči dokumenti vsebujejo podatke, ki so navedeni tudi na izdanih računih ali drugih spremljajočih dokumentih. Tovrstni podatki so lahko:

- navedba kupca (trgovina s pohištvo),
- označba tipa in številka motorja oziroma karoserije (trgovina z avtomobili),
- navedba gradbišča (gradbeništvo).

Z metodo lahko ugotovimo pomanjkljivosti pri evidentiranju prihodkov ali pri pravilnem evidentiranju prihodkov za nepopolno beleženju zalog. Bistvo metode je namreč ugotovljiva povezanost zalog in prihodkov. Hkrati se lahko preverja tudi pravilnost vrednotenja zalog na dan bilance stanja.

- **Primerjava količin**

Metoda izračuna porabe oziroma prodaje temelji na naslednji predpostavki:

⇒ *začetne zaloge + povečanje zalog - končne zaloge = poraba/prodaja zalog*

Kadar količino porabe/prodaje zalog množimo s prodajnimi cenami, ugotovimo izračunane prihodke za primerjavo z izkazanimi prihodki. Metodo uporabljamo, če lahko po prejetih in izdanih računih ugotovimo nabavljene in prodane količine po posameznih vrstah in če ni prevelike izbire zalog.

Metoda izračuna stanja zalog pa temelji na predpostavki:

⇒ *začetne zaloge + povečanje zalog - poraba/prodaja zalog = končne zaloge.*

Kadar primerjamo izračunano končno stanje z izkazanim stanjem, dobimo informacijo o razliki stanja zalog.

9. PRAVICA DO PREGLEDA SPISOV IN OBVESTIL O POTEKU POSTOPKA

Stranke imajo pravico pregledovati zadevne spise in jih na svoje stroške prepisati ali preslikati¹². Pregledovanje, prepisovanje in preslikavanje spisov nadzoruje določena uradna oseba. Pravico do tega ima tudi vsakdo, ki izkaže verjetnost, da bi lahko imel od tega pravno korist. Davčni organ sme zahtevati, da se pisno ali ustno razloži ta pravna korist.

Zapisnik o posvetovanju in glasovanju, uradna poročila in osnutki odločb se ne smejo pregledovati in ne prepisovati. Prav tako se ne smejo pregledovati in prepisovati spisi, ki veljajo za zaupne, če bi se s tem onemogočil postopek ali če je to v nasprotju z javno koristjo ali z opravičeno koristjo kakšne stranke ali koga drugega.

Stranka in vsakdo drug, ki verjetno izkaže svojo pravno korist v zadevi, ter prizadeti državni organi imajo pravico zahtevati obvestila o poteku postopka. Zoper zavrnitev zahtevka je dovoljena posebna pritožba tudi takrat, kadar o tem ni bil izdan pisni sklep. Pritožba se lahko poda takoj.

¹² Več o tem Pravilnik o vpogledu v davčne evidence (Ur.l.RS, št. 84/05).

10. MULTILATERALNO (VEČSTRANSKO) INŠPICIRANJE

V državah Evropske unije se je zaradi ukinitve notranjih meja med državami članicami pojavila potreba po sodelovanju njihovih inšpekcijskih organov pri izvajanju nadzora plačevanja davkov. To pomeni sodelovanje najmanj treh državnih davčnih uprav z namenom, da omogočijo ugotovitev vseh davčnih obveznosti za posredne davke (DDV) davčnih zavezancev v državah članicah. Izvajajo ga od leta 1994, usmerjeno pa je v nadzor izpolnjevanja davčnih obveznosti multinacionalnih, ki imajo sedeže v več državah članicah, ter velikih podjetij, ki opravljajo posle s podjetji v drugih državah članicah.

Načrt izvedbe omenjenega nadzora moramo predložiti Evropski Komisiji, ki odobri sredstva za njeno izvedbo. Učinek nadzora ni le v znesku pobranega denarja, ampak v zavedanju, da je mednarodno poslovanje mogoče nadzorovati.

Predstavniki manjših držav poudarjajo, da v multilateralno inšpiciranje ne smemo zajeti le absolutno velikih družb, ampak tudi družbe, ki opravljajo sorazmerno velik promet v posamezni državi. V nasprotnem bo nadzor manjše države obšel. (Kuusiola, Nielson in Forvass 2001, 3–15).

Program Fiscalis (EC, 2007)

Evropski parlament in svet sta z Direktivo 2235/2002/EC z dne 3.12.2002 ustanovila Program skupnega delovanja "Fiscalis 2003-2007" z namenom izboljšanja delovanja davčnega v Evropski uniji. Program pokriva davek na dodano vrednost, trošarine, neposredne davke in davek od zavarovalnih premij. Cilj programa je izboljšati delovanje davčnega sistema znotraj evropskega trga s povečanjem sodelovanja med državami, njihovimi davčnimi upravami.

Eden glavnih razlogov za program je rešitev problema davčnih prevar. Program skuša:

- spodbuditi sodelovanje davčnih oblasti in držav članic,
- omogočiti izobraževanje lokalnih davčnih uradnikov o različnih vrstah prevar,
- razviti preventivne, detektivne in preiskovalne metode, ki temeljijo na analizi tveganj.

Sestavni deli programa so:

4. sistema za komunikacijo in izmenjavo informacij,
5. izmenjave davčnih uslužbencev
6. seminarji,
7. multilateralno inšpiciranje.

1. Sistema za komunikacijo in izmenjavo informacij

Sistema za komunikacijo in izmenjavo informacij imata pomembno vlogo pri krepitvi davčnega sistema na področju DDV in trošarin, pri zagotavljanju učinkovitosti in uspešnosti davčnih uprav. Primer izmenjave informacij je sistem za izmenjavo informacij na področju davka na dodano vrednost (angl. VIES – VAT Information Exchange System), ki je uveden 01.01.1993.

2. Izmenjava davčnih uslužbencev

Evropska Komisija in države članice organizirajo izmenjavo davčnih uslužbencev. Izmenjave so različno dolge, vendar naj ne bi presegle šest mesecev. Vsaka izmenjava je usmerjena v določeno področje dela in mora biti dobro pripravljena, da bi se dosegli želeni rezultati. Po izmenjavi, davčni uslužbenci in davčna uprava ocenijo izmenjavo, da ugotovijo, kaj so dosegli z izmenjavo in kaj so se davčni uslužbenci z izmenjavo naučili.

3. Seminarji

Seminarji predstavljajo ogrodje za izmenjavo idej na določenih področjih med davčnimi uslužbenci držav članic, predstavniki Evropske Komisije in drugih strokovnjakov. Na seminarjih se podajajo predlogi za izboljšanje pravnih instrumentov ter sodelovanja med davčnimi upravami.

4. Multilateralno (večstransko) inšpiciranje

Multilateralno inšpiciranje obsega sodelovanje najmanj treh davčnih uprav, ki vzajemno nadzirajo (inšpicirajo) multilateralne davčne zavezance, ki imajo neposredne davčne obveznosti v vsaki državi članici, da se v nobeni državi ne spregleda davčna obveznost inšpiciranega zavezanca. Multilateralno inšpiciranje je namenjeno razvoju novih oblik sodelovanja in prepoznavanje preprek za sodelovanje ter njih odstranitev.

Multilateralno inšpiciranje znotraj Evropske skupnosti se je začelo leta 1997. V tem primeru poteka inšpiciranje vseh povezanih družb istočasno, pri tem je prisoten en predstavnik inšpicirane skupine. Inšpiciranje se ponavadi izvaja na sedežu matične družbe inšpicirane skupine. Davčni inšpektorji ne smejo izvajati inšpiciranja v tujini pri povezani inšpicirani družbi. Davčni inšpektorji se iz različnih držav medsebojno povežejo in komunicirajo. Cilj multilateralnega inšpiciranja je izmenjava ključnih ugotovitev.

Leta 1997 je Italija uvedla multilateralno davčno inšpiciranje, ki je značilno za inšpiciranje povezanih podjetij v več državah Evropske unije. To davčno inšpiciranje poteka sočasno v vseh povezanih podjetjih. Bistvenega pomena je izmenjava informacij. Zanimivo pa je, da ima vsaka država na svoj način urejeno multilateralno davčno inšpiciranje. Praksa je pokazala, da se pri multilateralnem davčnem inšpiciranju pojavljajo razlike pri metodah davčnega inšpiciranja (Dankers 2001, 82).

Poleg mednarodnih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja je Italija sklenila sporazume s posameznimi¹³ državami o izvajanju sočasnih davčnih preiskavah in inšpiciranjih za davčne zavezance, ki poslujejo v več državah. (Dankers 2001, 78).

Nemčija razlikuje (Dankers 2003, 111-113):

- multilateralno davčno inšpiciranje in

¹³ To so naslednje države: Združene države Amerike, Avstrija, Francija, Nizozemska, Belgija, Slovaška, Švedska, Madžarska in Finska.

- multilateralno inšpiciranje znotraj Evropske skupnosti.

Nemčiji in tujim davčnim oblastem je dana možnost multilateralnega davčnega inšpiciranja. Zakonsko podlago za tovrstno inšpiciranje predstavljajo dvostranski sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, direktive Evropske skupnosti, program sočasnega inšpiciranja ter vzorčna pogodba za multilateralno davčno inšpiciranje (*angl. Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations*) z dne 23. julija 1993. V Nemčiji poteka multilateralno davčno inšpiciranje le če, davčni zavezanec v to privoli.

Francija ima zaradi mednarodne izmenjave informacij s področja davkov posebne finančne strokovnjake na Nizozemskem, v Belgiji, Nemčiji, Angliji, Španiji, Italiji, Združenih državah Amerike in Kanadi. Njihova dolžnost je (Maat 2000, 72):

- seznaniti se s finančno zakonodajo in predpisi ter davčno upravo države v kateri se nahajajo,
- sodelovati v razpravah o mednarodnih sporazumih in direktivah,
- ohranjati kontakte med francosko davčno upravo in davčnimi oblastmi v državi, kjer se nahajajo,
- podpirati uvajanje predpisov o medsebojni pomoči na področju davkov.

Multilateralna davčna inšpiciranja so še vedno v poskusni fazi. Izvajajo se predvsem na področju davka na dodano vrednost.

11 ODGOVORNOST DAVČNE UPRAVE

Različno razumevanje davčnih predpisov lahko povzroča kršitev pravic davčnega zavezanca, zato lahko ta izterja povračilo škode.

11.1 Odgovornost po Ustavi Republike Slovenije

Po 26. členu Ustave ima vsakdo pravico do povračila škode, ki mu jo v zvezi z opravljanjem službe ali kakšne druge dejavnosti državnega organa, organa lokalne skupnosti ali nosilca javnih pooblastil s svojim protipravnim ravnanjem stori oseba ali organ, ki tako službo ali dejavnost opravlja. S to ustavno določbo je urejena neposredna odgovornost države za protipravno izvajanje državne moči.

Oškodovanec uveljavlja odškodnino pri javni pravni osebi, ki je v večji meri sposobna jamčiti kot pa davčni uradnik (zasebnik). Oškodovanec ima pravico uveljavljati pritožbo zaradi protipravnega ravnanja javne pravne osebe, vendar mora najprej izčrpati vsa pravna sredstva, da zagotovi pravno odločitev (ravnanje), saj je odškodninski zahtevek *ultima ratio* (Šinkovec 1996, 301-306).

Oškodovanec ima pravico, da v skladu z zakonom zahteva povračilo tudi neposredno od tistega, ki mu je škodo povzročil. V skladu z drugim odstavkom 26. člena Ustave je določena tudi neposredna odgovornost tistega, ki je škodo povzročil (subsidiarna odgovornost). Oškodovanec bi vložil odškodninski zahtevek proti posamezniku praviloma le takrat, ko ne bi

uspel zoper javno pravno osebo. Vendar to ni v njegovem interesu, saj ima pri davčnem uslužbencu manj jamstev kot pri javnopravni osebi.

V primeru odškodninskih zahtevkov ne uveljavljamo polne odškodnine (izgubljeni dobiček in nematerialna škoda – bolečina), ampak nadomeščamo le tisto škodo, ki bi nastala zaradi protipravnega ravnanja. Pri nas nimamo posebnega zakonskega normiranja, zato se sodišče opre neposredno na ustavno določbo. Pri tem uporabi splošna pravila o odškodninski odgovornosti iz civilnega prava.

11.2 Omejitve po Zakonu o davčni službi

Zakon o davčni službi v 21. členu opredeljuje omejitve inšpektorja. Ta ne sme opravljati davčnega inšpekcijskega nadzora:

- pri osebi, pri kateri je podan izločitveni razlog po zakonu, ki ureja splošni upravni postopek;
- ko je uveden disciplinski postopek zoper inšpektorja;
- kjer je inšpektor delničar ali družbenik in ima vpliv na poslovanje družbe ali z njo povezane osebe po zakonih o obdavčenju.

Omejitev uporabe informacij¹⁴

Uslužbenec davčne uprave ne sme uporabljati informacij, podatkov ali spoznanj, do katerih ima dostop pri opravljanju službenih nalog, v neslužbene namene, razen v raziskovalne ali izobraževalne namene.

Uslužbenec davčne uprave ne sme uporabljati in dajati informacij, podatkov in spoznanj za doseganje kakršnekoli premoženjske ali druge koristi za sebe ali drugo osebo. Dolžnost varovanja davčne, poslovne in druge tajnosti traja tudi po prenehanju delovnega razmerja v davčni službi.

11.3 Omejitve po Zakonu o inšpekcijskem postopku

Inšpektor je posebej odgovoren:¹⁵

- če pri opravljanju nalog nadzora opusti izvršitev nalog oziroma ne sprejme ustreznih ukrepov, ki jih je skladno z zakonom dolžan izvršiti oziroma sprejeti;
- če ne poda prijave oziroma ne obvesti pristojnih organov o kršitvah zakonov ali drugih predpisov, ki jih je ugotovil pri izvrševanju nalog inšpekcijskega nadzora;
- če opravlja dejavnost oziroma dela iz 15. člena tega zakona.

Kršitve posebnih odgovornosti so težje disciplinske kršitve. Inšpektor, proti kateremu je

¹⁴ Zakon o davčni službi, člen 37 .

¹⁵ Zakon o inšpekcijskem postopku, člen 17.

uveden disciplinski postopek zaradi težje disciplinske kršitve, ne sme do dokončnosti odločbe o disciplinski odgovornosti opravljati nalog inšpekcijskega nadzora.

Odvzem pooblastila za vodenje postopka

Glavni inšpektor lahko odvzame pooblastilo za vodenje že začetega postopka inšpektorju in zadevo dodeli drugemu inšpektorju ali sam prevzame vodenje postopka če:¹⁶

- je podan izločitveni razlog po zakonu, ki ureja splošni upravni postopek, ali
- je uveden disciplinski postopek zoper inšpektorja.

Odškodninska odgovornost države

Republika Slovenija odgovarja za materialno škodo¹⁷, ki je bila zavezancu ali drugi osebi povzročena s protipravnim dejanjem ali opustitvijo inšpektorja pri izvajanju nalog inšpekcijskega nadzora. Republika Slovenija ima nasproti inšpektorju regresni zahtevek, če je bila škoda povzročena naklepno ali iz hude malomarnosti. Zavezanec ali tretja oseba lahko zahtevata povračilo škode neposredno od inšpektorja le v primeru, ko je škoda nastala zaradi kaznivega dejanja inšpektorja.

11.4 Omejitev po Pravilniku o določitvi dejavnosti uslužbencev davčne uprave, ki so nezdružljive z nalogami davčne službe¹⁸

Pravilnik določa, katere dejavnosti niso združljive z nalogami davčne službe in jih uslužbenci davčne uprave ne smejo opravljati. Z nalogami davčne službe niso združljiva dela na področju naslednjih dejavnosti:

- računovodska in knjigovodska dejavnost,
- revizijska dejavnost,
- davčno svetovanje,
- izterjava dolgov,
- podjetniško in poslovno svetovanje,
- pravno svetovanje,
- poslovanje z nepremičninami za plačilo ali po pogodbi,
- trgovina na drobno zunaj prodajaln,
- dejavnost posredovanja in zaposlovanja delovne sile,
- dejavnost zasebnih detektivov,
- opazovanje, varovanje in druge zaščitne dejavnosti v zvezi s prevozom dragocenosti, varovanjem oseb ali javnim prevozom,
- zaščitno uničevanje podatkov ne glede na medij.

¹⁶ Člen 27.

¹⁷ Člen 37.

¹⁸ Pravilnik je izdal minister za finance na podlagi drugega odstavka 36. člena Zakona o davčni službi (Ur.l.RS, št. 17/05 in v zvezi s 100. členom Zakona o javnih uslužbencih (Ur.l.RS, št. 35/05) .

LITERATURA:

1. Blumers W., W. J. Frick in L. Müller (1996): *Betriebsprüfungshandbuch*. Nördlingen: C. H. Beck Verlag.
2. Bom, H. (2007). *Tax Auditing Approach of the Tax Administration in the Netherlands (Belastingdienst)*. Tax auditing special No 2.
3. Dankers, C.H.A.M. (2001). *Tax auditing in Italy*. Translated by J.A.M. Berkien, Voorschoten. Dostopno na: [<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-2BFBF223/cds/xsl/6018.html?year=>].
4. Dankers, C.H.A.M. (2003). *Tax auditing in Italy*. Translated by J.A.M. Berkien, Voorschoten. Dostopno na: [<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-2BFBF223/cds/xsl/6018.html?year=>].
5. EC – European Commission (Taxation and Customs union). (2007) *What is Fiscalis?* Available: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/index_en.htm]
6. Hundsdorfer, J. (1996): *Die Steuerhinterziehung und ihre Integration in betriebswirtschaftliche Entscheidungsmodelle*. Köln: Verlag dr. Heiner Richter, 1996.
7. Karneža Sintič, D. (2007): *Tax Auditing in Slovenia*. Interni vir DURS.
8. Koletnik, F. (1999): *Davčna revizija*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
9. Kuusiola M., P. Nielson in B. Forvass (2001): *Management and Sarrying out of Multilateral Controls. Seminar*. Helsinki.
10. Maat W. A. (2000). *Tax auditing in France*. Translated by E.A.H. de Bryun-van der Staay, Noordwijk. Dostopno na: [<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-2BFBF223/cds/xsl/6018.html?year=>].
11. Nagode, J. (2007): *Tax selection Methods*. Interni vir DURS.
12. Reyneveld, J. T. (1999). *Tax auditing in the United Kingdom*. Translated by J.A.M. Berkien, Voorschoten. Dostopno na: [<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-2BFBF223/cds/xsl/6018.html?year=>].
13. Sauer, J. O. M. (1988): *Steuerliche Aussenprüfung*. München: Verlag Franz Vahlen.
14. Strunk, G. (1994): *Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Betriebsprüfungssysteme*. Baden-Baden: Nomos Verlag.
15. Šinkovec, J. (1996): *Pravica do povračila škode*. Pravniki št. 6-8.
16. Pravilnik o plačevanju z gotovino in blagajniškim maksimumu (Ur.l. RS, št. 103/02 in 141/06)).
17. Pravilnik o vpogledu v davčne evidence (Ur.l. RS, št. 84/05).
18. Pravilnik o določitvi dejavnosti uslužbencev davčne uprave, ki so nezdružljive z nalogami davčne službe (Ur.l. RS, št. 73/2005)
19. Zakon o inšpekcijskem postopku (Ur.l. RS, št. 43/2007)
20. Zakon o davčni službi (Ur.l. RS, št. 1/07).
21. Zakon o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 117/06).
22. Zakon o splošnem upravnem postopku (Ur.l. RS, št. 80/99 do 105/2006).