

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

**Diplomsko delo
univerzitetnega programa**

**DAVČNI NADZOR PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI
IN TUJINI**

Mojca Tinta

Ljubljana, junij 2010

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
univerzitetnega programa

DAVČNI NADZOR PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN TUJINI

Kandidatka: Mojca Tinta
Št. indeksa: 04032489

Mentorica: Doc. dr. Maja Klun

Ljubljana, junij 2010

POVZETEK

Davčna zakonodaja se je zaradi številnih davčnih reform veliko spreminjala in postajala vse bolj zapletena. Zaradi teh sprememb prihaja pri obračunavanju in plačevanju davkov do raznih napak in nepravilnosti. Davčna uprava ima pristojne organe, ki opravljajo nadzor nad pravilnostjo in zakonitostjo plačevanja in izpolnjevanjem davčnih obveznosti. Ugotoviti skušajo vzroke za nastanek nepravilnosti ter jih rešiti skupaj z davčnimi zavezanci.

Davek od dohodkov pravnih oseb je prihodek državnega proračuna. V diplomski nalogi sem primerjala obdavčitve pravnih oseb v Sloveniji, Združenem kraljestvu in Avstraliji. Skozi davčni sistem, ki ga imajo te države, sem ugotavljala kakšne vrste nadzor se opravlja nad pravnimi osebami in pravilnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, kakšno je sorazmerje med utajami davkov, odkrivanjem davčnih utaj in izvršitvijo kazni, kakšne so kazni za tako kaznivo dejanje v tujini v primerjavi s Slovenijo.

Skozi diplomsko nalogo sem skušala ugotoviti razlike med davčnimi sistemi oziroma vsaj obdavčitvami pravnih oseb ter vrstami davčnega nadzora ter primerjati učinkovitost posameznega davčnega sistema ter kakšna je učinkovitost davčne uprave v posameznih državah. Ob ugotovitvi učinkovitosti sem za zaključek diplomske naloge podala predloge za izboljšanje učinkovitosti davčnega nadzora.

Ključne besede: davčna reforma, davčni zavezanec, davek od dohodka pravnih oseb, davčna utaja, davčni nadzor.

SUMMARY

Tax legislation was changed and become increasingly complex, because of a number of tax reforms. Because of these changes is becoming to various errors and irregularities in calculation and payment of taxes. The tax administration has the competent authorities, which can check the correctness and legality of the payment and fulfillment of tax obligations. They are trying to determine causes of anomalies and resolve them with taxpayers.

Corporate Income tax is the state budget income. In my degree I compared the taxation of corporate body in Slovenia, the United Kingdom and Australia. Through the tax system which these countries have, I ascertain what type of control is carried out over corporate body and regularity of tax compliance, what is correlation between tax evasion, tax fraud detection and carrying out of a sentence, what are penalties for such a crime abroad compared with Slovenia.

Through my degree, I have tried to determinate the difference between tax system in these countries or at least taxation corporate body and the types of tax controls and compare the effectiveness of individual tax system and how effective the tax administration in each country is. I have passed proposals for improving the effectiveness of tax control with ascertaining of effectiveness.

Key words: tax reform, taxpayer, corporation income tax, tax evasion, tax control

KAZALO

POVZETEK	ii
SUMMARY	iii
1 UVOD.....	1
1.1 IZHODIŠČA DIPLOMSKEGA DELA	1
1.2 NAMEN IN CILJ RAZISKAVE	1
1.3 METODE DELA.....	2
1.4 STRUKTURA DIPLOMSKEGA DELA	2
2 DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE	4
2.1 PREDSTAVITEV	4
2.2 ORGANIZACIJE, NALOGE IN PRISTOJNOSTI NA PODROČJU DAVČNEGA NADZORA.....	4
2.3 DAVČNA REFORMA.....	6
3 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN TUJINI	11
3.1 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI	11
3.2 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V EU	13
3.3 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V ZDRUŽENEM KRALJESTVU	14
3.4 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V AVSTRALIJI	17
4 DAVČNI NADZOR PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN TUJINI.....	19
4.1 UTAJE DAVKOV	19
4.2 VRSTE DAVČNEGA NADZORA NAD PRAVNIMI OSEBAMI V SLOVENIJI.....	25
4.2.1 Kontroliranje.....	26
4.2.2 Davčna inšpekcija	28
4.2.3 Preiskave.....	29
4.3 VRSTE DAVČNEGA NADZORA PRAVNIH OSEB V ZDRUŽENEM KRALJESTVU	31
4.4 VRSTE DAVČNEGA NADZORA PRAVNIH OSEB V AVSTRALIJI.....	34
4.5 SANKCIJE OB ODKRIVANJU DAVČNE UTAJE V SLOVENIJI.....	41
4.6 SANKCIJE OB ODKRIVANJU DAVČNE UTAJE V TUJINI.....	42
5 ZAKLJUČEK	44
LITERATURA.....	45
VIRI.....	46
SEZNAM SLIK IN TABEL.....	49
IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA.....	50

1 UVOD

1.1 IZHODIŠČA DIPLOMSKEGA DELA

Davki so pomemben vir javnofinančnih prihodkov in so pomembni za normalno delovanje države. Plačujejo jih fizične in pravne osebe od svojih dohodkov in iz premoženja. Davke delimo med drugim na neposredne in posredne. Neposredni bremenijo zavezanca za davek (dohodnina, davek na dohodek pravnih oseb in premoženjski davek). Posredni davek pa je že vključen v ceno, to so davek na dodano vrednost, trošarine in carina.

Davek je oblika prisilnega odvzema rednega dohodka. Zaradi tega prihaja do nesoglasij med davčnimi zavezanci in državo. V ta namen ima država številne inštitucije in davčne organe, da opravljajo nadzor nad pravilnostjo in zakonitostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti ter odkrivajo dejanja, s katerimi bi lahko bili ti predpisi kršeni.

Davčna zakonodaja se je zaradi številnih davčnih reform veliko spreminjala in je zaradi teh sprememb prihajalo do napak in nepravilnosti pri obračunavanju in plačevanju davkov. Zaradi vseh teh sprememb se je povečalo število davčnih utaj, države pa hočejo to omejiti s popravki davčnega sistema in preko nadzora. Ugotoviti skušajo vzroke za nastanek nepravilnosti ter jih rešiti skupaj z davčnimi zavezanci. Davčna uprava ima pristojne organe za opravljanje nadzora nad zakonitostjo in pravilnostjo plačevanja in izpolnjevanja davčnih obveznosti.

Zaradi številnih nepravilnosti na tem področju sem skozi diplomsko nalogo prikazala davčni nadzor v Sloveniji in tujini. Kjer so višje in drugačne sankcije, je nadzor bolj učinkovit in ne prihaja do večjih davčnih utaj. Vsebina moje diplomske naloge je prikaz obdavčitve pravnih oseb v Sloveniji, Združenem kraljestvu in Avstraliji. Glede na to, da prihaja po vseh državah do številnih davčnih utaj, sem poskušala ugotoviti razlike med davčnimi sistemi ter davčnim nadzorom v Združenem kraljestvu in Avstraliji v primerjavi s Slovenijo. Po vrstah in višinah sankcij sem skušala ugotoviti, v kateri državi je davčni nadzor najbolj učinkovit in katera davčna uprava najbolje opravlja svoje delo pri nadzoru.

1.2 NAMEN IN CILJ RAZISKAVE

Namen diplomske naloge je predstaviti Davčno upravo Republike Slovenije, obdavčitev pravnih oseb in davčni nadzor. Ker se nepravilnosti glede plačevanja in izpolnjevanja davčnih obveznosti pojavljajo povsod in ne samo v Sloveniji, sem se odločila, da predstavim in primerjam obdavčitev pravnih oseb in vrste davčnega nadzora še dveh tujih držav, in sicer Združenega kraljestva in Avstralije.

Cilj diplomske naloge je predstaviti obdavčenje pravnih oseb in davčni nadzor v Sloveniji, Združenem kraljestvu in Avstraliji ter analizirati prednosti in slabosti dela davčne uprave v okviru davčnega nadzora v Sloveniji v primerjavi z Združenim kraljestvom in Avstralijo. Skozi diplomsko nalogo sem skušala ugotoviti, kateri so najboljše ukrepi za izboljšanje učinkovitosti davčne uprave pri davčnem nadzoru.

Države se bojujejo proti davčnim utajam, vendar problem še vedno ostaja in ga težko ter zelo počasi, če ga seveda, zmanjšujejo. Za to obstajajo razlogi. Teh razlogov ni lahko opredeliti, zato sem izpostavila naslednja:

- problem v zakonodaji in zapletenosti vsebine pravnih podlag ter pogostosti spreminjanja le-teh ter vsebinski nejasnosti in dvoumnosti; pravne osebe imajo zato težave pri prilagajanju davčnega obračuna;
- nepoznavanje davčnih predpisov in nepravočasno zaznavanje njihovih sprememb.

1.3 METODE DELA

Pri pisanju diplomske naloge sem uporabila metode dela, ki temeljijo na proučevanju domače in tuje strokovne literature ter zakonodaje, ki je povezana z obdavčenjem in davčnim nadzorom pravnih oseb. Novejše podatke sem dobila na spletni strani Davčne uprave Republike Slovenije. Pri iskanju virov za tuje države sem se večinoma opirala na elektronske vire.

Pri izdelavi diplomske naloge sem uporabila naslednje metode dela:

- metodo opisovanja pojmov obdavčenja, davčne utaje, davčnega nadzora,
- metodo znanstvene deskripcije obstoječih zapisov o obravnavani problematiki,
- metodo primerjave med Slovenijo in tujimi državami,
- opisno metodo opisovanja.

Težave, na katere sem naletela pri pisanju diplomske naloge, so bile predvsem pri iskanju literature in virov za tujino. Največ časa sem porabila za iskanje letnih poročil davčne uprave v Združenem kraljestvu in Avstraliji.

1.4 STRUKTURA DIPLOMSKEGA DELA

Diplomsko delo obsega pet poglavij.

V uvodnem delu sem predstavila izhodišča diplomske naloge. Navedla sem razloge za obravnavano temo, namen diplomske naloge ter cilje. Predstavila sem tudi metode dela ter težave, s katerimi sem se soočila pri pisanju diplomskega dela. V drugem delu sem predstavila Davčno upravo Republike Slovenije, njene naloge in organiziranost. V Sloveniji ima davčna reforma velik pomen, saj se je od osamosvojitve Slovenije velikokrat spremenila zakonodaja na področju davkov.

Predstavila sem davčni sistem in njegove spremembe od prejšnje države do osamosvojitve in vse do danes. V nadaljevanju sem opisala obdavčitev pravnih oseb v Sloveniji. Za primerjavo sem se odločila za dve državi, in sicer Združeno kraljestvo in Avstralijo. Združeno kraljestvo sem izbrala, ker sem hotela primerjati državo, ki je tako kot Slovenija v Evropski uniji, ter Avstralijo, ker sem želela nekaj več izvedeti o tej državi in o njihovem davčnem sistemu, saj mediji ne pišejo pogosto o tej državi.

Davčne utaje so dandanes velik problem zaradi slabe pravne podlage na področju davkov ter nejasnosti in nerazumevanja davčne zakonodaje. V četrtem poglavju sem raziskala in primerjala, kako pogosto prihaja do davčnih utaj in njihovih odkritij v teh dveh državah v primerjavi s Slovenijo ter kakšne vrste davčnega nadzora pravnih oseb imajo v tujini.

Glede na sankcije v četrtem poglavju sem v zaključku podala ugotovitve o učinkovitosti davčne uprave pri davčnem nadzoru pravnih oseb pri vseh treh državah. Ob teh ugotovitvah sem podala predloge za izboljšave davčnega nadzor

2 DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

2.1 PREDSTAVITEV

Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) je bila ustanovljena v skladu z Zakonom o davčni službi, z delom pa je pričela 1. julija 1996 z združenjem Republiške uprave za javne prihodke ter Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Šilovinac, 2008, str. 36). DURS je organ v sestavi Ministrstva za finance. Sestavljajo ga generalni davčni urad in 15 davčnih uradov, ki so ustanovljeni za opravljanje nalog na posameznem območju ali za določeno področje dela, ter posebni davčni urad. Davčni uradi imajo izpostave in referate, kot notranje organizacijske enote.

Poslanstvo DURS-a je učinkovito pobiranje davščin, svoje naloge pa opravlja v skladu z zakonom in drugimi predpisi, po sklenjenih pogodbah za zavode, občine in zbornice. DURS si kot enotna davčna služba prizadeva povečati učinkovitost pobiranja dajatev ter izboljšati kakovost opravljanja svojega dela. DURS opravlja naloge iz dejavnosti davčne službe, ki obsega odmero, obračunavanje, nadzor ter izterjavo davkov ter drugih dajatev na podlagi zakona in drugih predpisov. Ko izvaja zakonsko opredeljene pristojnosti, ki se nanašajo tudi na davčne obveznosti posameznih davčnih zavezancev, je samostojna in neodvisna (DURS, Organizacija in naloge davčne službe, 2010).

2.2 ORGANIZACIJE, NALOGE IN PRISTOJNOSTI NA PODROČJU DAVČNEGA NADZORA

DURS opravlja naloge davčne službe v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčenje in postopek v zvezi z obdavčenjem¹, zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor², ter drugimi predpisi in mednarodnimi pogodbami ter Zakonom o davčni službi (ZDS-1, Uradni list RS, št. 1/2007).

Davčna uprava Republike Slovenije po 3. členu ZDS-1 opravlja naloge davčne službe:

- odmerjanje, pobiranje in izterjava davkov in drugih obveznih dajatev,
- nadziranje zakonitosti, pravilnosti in pravočasnosti izpolnjevanja davčnih obveznosti,
- preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov in drugih kaznivih dejanj,
- prisilna izterjava denarnih kazni,
- upoštevanje in izvajanje mednarodne pogodbe in predpisov Evropske skupnosti,

¹ Zakoni, ki urejajo obdavčenje: Zakon o davčnem postopku – ZdavP-2, Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP, Zakon o kazenskem postopku – ZKP, Zakon o prekrških – ZP-1.

² Zakon o inšpekcijskem nadzoru – ZIN.

- proučevanje delovanja davčnega sistema ter podajanje predlogov za izboljšave na tem področju.

DURS vodi generalna direktorica oziroma direktor, ki vodi tudi Generalni davčni urad. Generalni direktor je za svoje delo odgovoren ministru, pristojnemu za finance. Generalni davčni urad je odgovoren za učinkovito vodenje, svetovanje in koordiniranje na področju pobiranja davščin ter davčnega nadzora ter tako opravlja naslednje naloge (DURS, Organizacija in naloge davčne službe, 2010):

- organizira delo davčnih uradov in zagotavlja enotno izvajanje davčnih in drugih nalog,
- opravlja nadzor nad delom davčnih uradov ter skrbi za izvajanje davčnega nadzora,
- organizira in vzdržuje enotno vodenje davčnega registra,
- zbira, obdeluje, hrani in daje na razpolago podatke o delu davčnih uradov,
- organizira in izvaja programe za izobraževanje, usposabljanje in izpopolnjevanje delavcev davčne uprave,
- določa vsebino informacijskega sistema ter skrbi za njegov razvoj,
- določa in izvaja programe za strokovni, kadrovski in tehnični razvoj službe,
- skrbi za izvajanje mednarodnih pogodb,
- skrbi za obveščanje javnosti.

Davčni uradi so organizacijske enote davčne uprave in imajo skupaj 41 izpostav, kot notranje organizacijske enote in neposredno izvajanje nalog z davčnimi zavezanci. Naloge, ki jih opravljajo davčni uradi (DURS, Organizacija in naloge davčne službe, 2010):

- odmerjajo in pobirajo davke ter o tem vodijo evidenco,
- opravljajo davčni nadzor,
- izvajajo naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra,
- izvajajo terjatve denarnih kazni,
- izvršujejo vračilo preveč plačanih davkov in obresti,
- opravljajo naloge s področja delovnih razmer, strokovnega usposabljanja in izpolnjevanja delavcev službe,
- sodelujejo z drugimi inšpekcijskimi organi in organi policije,
- strankam dajejo informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku.

Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada na celotnem območju Republike Slovenije za banke, zavarovalnice, hranilnice, družbe, ki prirejajo klasične in posebne igre na srečo, investicijske družbe itd. (DURS, Organizacija in naloge davčne službe, 2010).

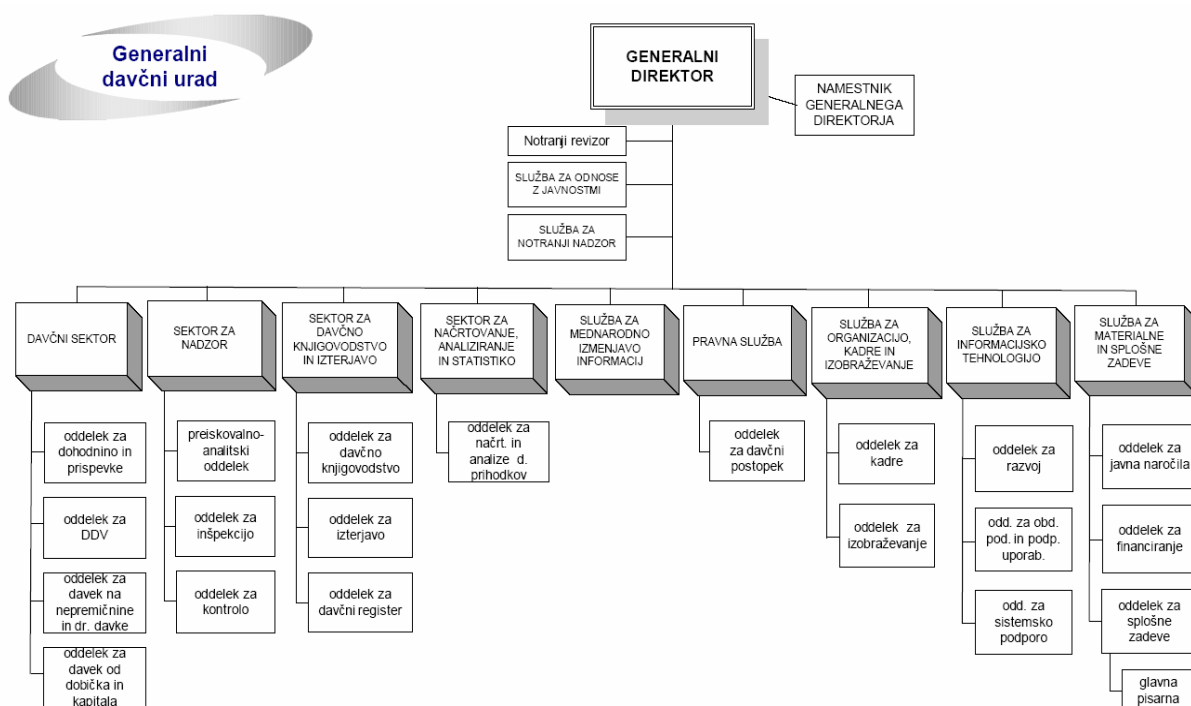
Davčni organ ima zelo pomembno funkcijo, in sicer davčni nadzor, prisilna izterjava neplačanih davkov, ter zagotovitev da so davki plačani pravočasno. Za takšno preverjanje pravočasnosti in pravilnosti plačevanja davkov pa potrebuje država nadzorni sistem. Davčni organ opravlja davčni nadzor s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi, kateri zavzemajo preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi in obračunov, obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov. Vse pa se praviloma opravlja v prostorih davčnega

urada. Kontrolo opravlja davčni kontrolor, ki je za delo odgovoren direktorju davčnega urada (Kruhar, 2006, str. 31).

Organi z inšpekcijskim pregledom ugotavljajo neprijavljene dohodke, preverjajo pravilnost in pravočasnost obračunavanja davkov, poslovanje davčnih zavezancev ter knjigovodske in druge evidence. Inšpekcijski pregled se opravlja v prostorih in na stvareh davčnega zavezanca in kot del nadzorne funkcije ustvarja povezavo med DURS in davčnim zavezancem ter njegovim zastopnikom oziroma pooblaščenecem. Inšpiciranje ima nalogo obdavčenja v skladu s predpisi in onemogočanje izmikanja plačevanja davkov. Cilj inšpekcijskega pregleda je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov ter primerno ukrepati v primeru neplačila (Kruhar, 2006, str. 31).

Pri inšpekcijskem pregledu se ugotavlja, ali je obdavčenje v skladu s predpisi ter omogoča izmikanje in goljufije pri plačevanju davkov. Cilj inšpekcijskega pregleda je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov, ob morebitnem neplačilu pa tudi ukrepati pravilno, kot je določeno v zakonu (DURS, Organizacija in naloge davčne službe, 2010).

Slika 1: Organigram generalnega davčnega urada



Vir: DURS, 2010

2.3 DAVČNA REFORMA

V prejšnjem davčnem sistemu, tako imenovanem sistemu "družbenih financ", je bil državni proračun namenjen financiranju klasičnih oblik javne porabe, naloge na

področju skupne porabe pa so bile financirane s prispevki preko samoupravnih interesnih skupnosti. Ta sistem je bil dokaj zapleten in nepregleden. Veliko je bilo davčnih obveznosti, saj so bile davčne stopnje določene na veliko mestih. Podjetja so tako na primer plačevala kar 47 različnih davkov in prispevkov. Posamezni davki so imeli veliko stopenj in različne osnove (Klun v: Setnikar-Cankar, 2005, str. 222).

Za uspešno davčno reformo morajo biti cilji, ki naj bodo doseženi v predpisih, točno določeni. Davčni sistem mora biti prilagojen tudi gospodarskim potrebam in upoštevati mednarodno konkurenčnost. Pomembni cilji vlade pri vsaki davčni reformi so podpora državljanom, ki upoštevajo davčno zakonodajo, s čimer se zmanjša obremenitev plačila, zmanjšanje javnih in osebnih sredstev, porabljenih za zbiranje davkov namesto za druge namene, z izobraževanjem težiti k povečanju števila tistih, ki se prostovoljno podrejajo zakonu (Pernek, 2001, str. 258).

Sčasoma postanejo davčni sistemi nepregledni in zato imajo odločitve na davčnem področju lahko nepričakovane učinke. Davčne reforme so tako največkrat kompleksne, saj zahtevajo preobrazbo tako systemskega kot izvajalskega dela davčnega področja. Kakor v državah članicah EU in OECD lahko tudi pri nas razvrstimo temeljne cilje davčne reforme na (Švigelj, 2003a, str. 25):

- ustanovitev enotne in učinkovite davčne službe,
- gospodarsko-politične cilje z vidika preoblikovanja gospodarstva in zmanjšanja obremenitev plač z vidika socialnih prispevkov,
- finančne cilje,
- systemske cilje:
 - uskladitev dajatev med državno in lokalno ravno,
 - uskladitev posrednih dajatev z dajatvami v posrednih tržnih gospodarstvih,
 - zmanjšanje deleža javne porabe.

Glavni cilj davčne reforme v Sloveniji je bil preureditev davčnega sistema, ustanovitev enotne in učinkovite davčne službe za pobiranje davkov in drugih dajatev.

Od osamosvojitve Slovenije in s tem nove države se je začel s tem ustvarjati tudi nov politični sistem. Poleg preoblikovanja politike na raznih področjih so se začele spremembe tudi na davčnem področju. Tako se je skupaj z osamosvojitvijo začela davčna reforma, ki je prenovila davčni sistem v Sloveniji. Začetki davčne reforme segajo v leto 1991, ko se je začel uvajati tudi nov sistem javnega financiranja. Opustil se je prejšnji sistem družbenih javnih financ ter začeli oblikovati davčni sistem, ki bo primerljiv z davčnimi sistemi v razvitih državah. Z davčno reformo je bil uveden davek od dohodka pravnih oseb kot glavni podjetniški davek, kot glavni osebni davek pa dohodnina. Prispevki so bili zadržani za financiranje zdravstvenega zavarovanja, pokojninskega in invalidskega zavarovanja ter zavarovanja za primer brezposelnosti (Klun v: Setnikar-Cankar, 2005, str. 222).

Leta 1996 je prišlo do reforme na področju davčno-organizacijske zakonodaje, ki je omogočila uspešnejše pobiranje javnih dajatev. Združili sta se služba družbenega knjigovodstva, kasneje poznana kot Agencija za plačilni promet, nadziranje in

informiranje³ ter Uprava za javne prihodke⁴. Nastala je enotna davčna administracija – Davčna uprava Republike Slovenije, v kateri sta bili združeni aktivnosti prej omenjenih inštitucij. S tem je začel delovati enoten in učinkovit davčni nadzor. Pred tem pa so bili davčni zavezanci neenakopravno obravnavani in marsikateri se je tudi lahko izognil plačilu davkov. V letu 1996 je bil sprejet Zakon o davčnem postopku. S tem zakonom se je poenotilo izvajanje procesnih pravil, za celotno paleto davkov, ki jih nadzira DURS.

S to prvo fazo davčne reforme smo v Republiki Sloveniji oblikovali sodoben davčni sistem, posebej na področju neposrednih davkov.

Druga faza davčne reforme pa je bila, skladno z rešitvami v razvitih državah, namenjena predvsem harmonizaciji posrednih davkov in je obsegala uvedbo posebnih trošarin. Leta 1998 sta bila na področju obdavčitve porabe sprejeta zakona, in sicer Zakon o davku na dodano vrednost (z dnem, ko se je začel uporabljati, je nadomestil prejšnji sistem obdavčenja s prometnim davkom) ter Zakon o trošarinah, s katerim se ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja trošarine od alkohola in alkoholnih pijač, tobačnih izdelkov ter mineralnih olj in plina, ki se v uporabo sprostijo na območju Republike Slovenije. Sprejetje obeh navedenih zakonov pomeni zaključeno celoto obdavčevanja porabe in skupaj s predpisi, ki so že bili sprejeti na območju carinskega sistema in carinske politike, tvori celoto druge faze davčne reforme, ki naj bi jo v Sloveniji uvedli na področju tako imenovanih posrednih dajatev. Sistem DDV smo uvedli s 1. julijem 1999 in tako opustili prej veljavni sistem prometnega davka. Uvedeni sistem DDV je soroden rešitvam v državah EU (Švigelj, 2003b, str. 26).

Davčna reforma, ki je bila sprejeta v letu 2004, je vodila v nasprotno smer, kot je bil davčni sistem v drugih članicah EU, kjer poenostavljajo davčni sistem, znižujejo davčne stopnje, povečujejo olajšave za razvoj ter spodbujajo konkurenčnost gospodarstva. Davčna reforma ni bila dovolj dobro pripravljena, bila pa je tudi precej komplicirana in s tem tudi neučinkovita. Ta davčna reforma je najbolj obremenila srednji razred, razbremenjeni so bili tisti z nižjimi dohodki, delno pa tudi tisti z višjimi dohodki (Kovač, 2005, str. 42).

Vlada je v letu 2005 ustanovila dve skupini za reformiranje davčnega sistema. Prva skupina je morala preučiti možnosti popravkov zakonodaje, druga skupina pa je imela nalogo izvesti temeljitejšo prenavo davčnega sistema. V tem letu je prišlo do popravkov zakonov, ki so začeli veljati v začetku leta 2006. Prišlo je do sprememb v Zakonu o dohodnini, Zakonu o davčnem postopku in Zakonu o davku na dohodek pravnih oseb. V letu 2006 so razmišljali o uvedbi enotne davčne stopnje, vendar se to ni uresničilo.

Novo davčno reformo predstavlja paket sedmih davčnih zakonov, ki so začeli veljati januarja 2007. Med njimi so (Šilovinc, 2008, str. 43):

- Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/2006),

³ Agencija za plačilni promet, nadziranje in informiranje je imela nalogo pobiranja in nadziranja davka podjetij.

⁴ Uprava za javne prihodke je imela nalogo nadziranja in pobiranja davke posameznikov.

- Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 117/2006),
- Zakon o davku na vodna plovila (Uradni list RS, št. 117/2006),
- Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/2006),
- Zakon o davku na promet nepremičnin (Uradni list RS, št. 117/2006),
- Zakon o davku na dediščine in darila (Uradni list RS, št. 117/2006),
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006).

V sredini leta 2008 so bile uvedene še dodatne razbremenitve zavezancev v nižjih dohodkovnih razredih. Poleg vseh teh sprememb se je postopek pri dohodnini precej poenostavil, saj ni več potrebno izpolnjevati dohodninskih napovedi, ampak DURS vsakemu zavezancu pošlje informativni izračun dohodnine.

Slovenija je v času od osamosvojitve izpeljala tranzicijski proces. Od osamosvojitve naprej je morala Slovenija oblikovati novo, samostojno državo, poleg tega pa se je aktivno pripravljala in leta 2004 vstopila v Evropsko unijo. Tako se je z vsemi temi procesi oblikoval davčni sistem v Sloveniji.

Razne spremembe in reforme izboljšujejo sisteme v državi. V letu 2008 so se gospodarske razmere tako v svetu kot tudi v Sloveniji zaradi gospodarske in finančne krize poslabšale. Za izboljšanje situacije je morala Slovenija, tako kot druge države v Evropi, podati poročilo o uresničevanju programa reform za izvajanje Lizbonske strategije v letu 2009, poleg tega pa je morala sprejeti še razne protikrizne ukrepe, ki bi omilile finančno in gospodarsko krizo.

Na področju davčnega sistema so bili sprejeti ukrepi o (Vlada RS, Predstavitev ukrepov Ministrstva za finance v času finančne krize, 2009, str. 3–4):

- spremembi Zakona o dohodnini in Zakona od dohodka pravnih oseb, pri kateri se za zavezance, ki opravljajo dejavnost, zniža davčna osnova v višini 30 % investiranih sredstev v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva. Začela je veljati tudi 21 % stopnja obdavčitve na dohodek pravnih oseb in zmanjšala se je akontacija davka na dohodek pravnih oseb. Ukinjen je bil tudi davek na izplačane plače,
- Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku,
- spremembe Zakona o trošarinah,
- spremembe pri vračilu trošarin,
- spremembe Zakona o davku na dodano vrednost so v tem, da se rok za vračilo presežka skrajša iz 60 oz. 30 dni na 21 dni,
- sprememba Zakona o davčni službi in Zakona o carinski službi: na ta način se bo povečala učinkovitost pri izterjatvah na področju davčnih in nedavčnih denarnih obveznosti,
- predlog Zakona o dodatnem davku od dohodkov članov poslovodstev, ki so v lasti države ali pa so od te prejeli sredstva, poroštva oz. jamstva.

Zaradi gospodarske in finančne krize je morala Vlada izvesti rebalans proračuna, pri katerem pa je bilo na strani prihodkov znižanja s strani davka na dodano vrednost za kar 15,8 % manj in akontacije davka od dohodka pravnih oseb za kar 10 % manj.

Na področju davkov se bo nadaljevalo izvajanje že sprejete davčne reforme, in sicer

na področju razbremenitve dela, zaposlovanja, spodbujanja konkurenčnosti in poenostavitve sistema. Usmerjalo se bo k razbremenitvi obdavčitve dela ter sorazmerni obremenitvi onesnaženja, za to je sprejeta zelena davčna reforma za varstvo okolja (Vlada RS, Predstavitev ukrepov ministrstva za finance v času finančne krize, 2009, str. 3–4).

V aprilu 2010 je Vlada RS podala predloge Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki se bodo uporabljali že v letu 2010. S predlaganimi spremembami (Ministrstvo za finance, 2010):

- se uvaja nova davčna olajšava v obliki zmanjšane davčne osnove za določene osebe, mlajše od 26 let, ter osebe, starejše od 55 let, ki so bile prijavljene na Zavodu RS za zaposlovanje vsaj šest mesecev. Zmanjšanje davčne osnove bo znašalo 45 % plače te osebe, vendar največ v višini davčne osnove, olajšava pa se bo uveljavljala za 24 mesecev zaposlitve te osebe;
- se nadgradi olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj tako da se spremeni že uveljavljena olajšava pri tem pa se poveča splošna olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj iz 20 % na 40 % zneska;
- odpravlja se obdavčitev na področju izplačil obresti od izdanih dolžniških vrednostnih papirjev s strani gospodarskih družb.

Oktobra 2009 je Ministrstvo za lokalno samoupravo podalo predlog Zakona za razvojno podporo Prekmurju v obdobju med letoma 2010 in 2015. Ta zakon naj bi prinesel ukrepe za razvoj gospodarske konkurenčnosti in podjetništva v Prekmurju. Preko davčnih olajšav naj bi ustvaril davčno oazo, da bi gospodarske družbe preselile svoj sedež v prekmursko regijo. Z davčnimi oazami bi ustvarili več podjetniške kreativnosti in višjo socialno varnost v tej regiji, to bi tudi omogočilo še bolj netransparentno poslovanje gospodarskih družb tudi pri nas. Transparentno poslovanje in izpolnjevanje davčnih obveznosti gospodarskih družb sodi med pglavitna načela družbeno odgovornega poslovanja gospodarskih družb (Černič, 2009).

3 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN TUJINI

3.1 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

Vsaka država ima davčni sistem, ta je podsistem pravnega sistema. Pravni sistem sestavljajo splošna in posebna pravila in akti, ki urejajo področje obdavčenja. Davčni sistem je neka celota veljavnih formalnih in materialnih pravnih norm, ki urejajo pravna razmerja med državnimi organi in davčnimi zavezanci pri nastajanju in izvrševanju davčne obveznosti.

Ekonomsko gledano je davčni sistem podsistem širšega sistema javnih financ. Davčni sistem je nekakšna zbirka pravnih norm, ukrepov, aktivnosti institucij in organov na področju obdavčitve v družbenem okolju. Vsaka pravna oseba oziroma podjetje ima svojo politiko delovanja in tako lahko razvrstimo tehnično, nakupno, prodajno, proizvodno, kadrovsko in finančno politiko. Poleg vseh teh pa sta še dve zelo pomembni, in sicer računovodska in davčna politika.

Zavezanec za davek od dohodka pravnih oseb je pravna oseba domačega ali pa tudi tujega prava ali pa združenje osebe po tujem pravu. Pri tem pa niso davčni zavezanci Republika Slovenija, Banka Slovenije in samoupravne lokalne skupnosti (ZDDPO-2, Uradni list RS, št. 117/2006, 3. in 68. člen).

Tako mora vsak davčni zavezanec izpolniti davčno obveznost, ki je predpisana v Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2, Uradni list RS, št. 117/2006, 44. člen), ta obveznost pa se izpolni s plačilom davka. Davčni obračun morajo predložiti tisti, ki imajo davčno obveznost, in tudi tisti, ki so plačila davka oproščeni. Plačnik davka je fizična, pravna oseba ali združenje oseb, ki opravljajo dejavnost, za katero plačujejo tudi dohodek, od katerega se odteguje in plačuje davčni odtegljaj. Kot pravne osebe, ki so nerezidenti Slovenije in nimajo poslovne enote nerezidenta v Sloveniji v skladu s predpisi, pa niso plačniki davka (Kovač, 2008, str. 54).

Davčne obveznosti pravnih oseb lahko razvrstimo na tri področja (Pernek, 2001, str. 262):

- obdavčitev plač in osebnih prejemkov,
- obdavčitev prometa oziroma dejavnosti,
- obdavčitev dobička.

V Sloveniji se pravne osebe srečujejo z davščinami, kot je davek na promet nepremičnin, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča, davek na določene prejemke, sodne in upravne takse, komunalne takse in druge podobne takse. Vsi pravni subjekti imajo javnofinančne obveznosti kot so davki, prispevki, carine, takse, pristojbine. Pravne osebe morajo pri svojem poslovanju oziroma delovanju upoštevati vrsto zakonov, glede davščin pa morajo upoštevati naslednje: Zakon o davku na dodano vrednost, Zakon o dohodnini, Zakon o davku od dobička pravnih oseb,

Zakon o posebnem davku na določene prejemke, Zakon o davku na izplačane plače in drugi. Od vseh teh naštetih pa je davek od dohodka pravnih oseb najpomembnejši pri obdavčitvi pravnih oseb.

V nadaljevanju bom opisala davek od dohodka pravnih oseb, ki je z dohodnino in DDV med pomembnejši davki v strukturi javnofinančnih prihodkov.

Davek od dohodka pravnih oseb

Davek od dohodka pravnih oseb spada med neposredne davke in pomeni temelj obdavčitve dohodkov gospodarskih subjektov. Obveznost plačevanja davkov od dohodka pravnih oseb določa zavezance za plačevanje davkov, ugotavljanje davčne osnove za obračun davka, davčno stopnjo ter davčne olajšave in oprostitve.

Zavezanci za ta davek so pravne osebe domačega ali tujega prava, ki dosegajo dobiček z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji ali tujini. Poleg tega so zavezanci tudi družba ali združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava po tujem pravu, in niso zavezanci po zakonu, ki ureja dohodnino (ZDDPO-2, 3. člen).

V Zakonu o gospodarskih družbah se urejajo vprašanja pravnih oseb, ki opravljajo pridobitne dejavnosti, to je pa vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu za pridobivanje dobička. V razvitih tržnih gospodarstvih je dobiček tako kot finančni rezultat poslovanja pomemben element ekonomije. Dobiček določa smernice delovanja gospodarstva. Kot glavni cilj pa pri tem srečujemo dolgoročno maksimiziranje rezultatov poslovanja oziroma dobička.

Pri namenu ugotavljanja obveznosti za davek od dohodka pravnih oseb je davčna osnova dobiček, ki je ugotovljen kot presežek prihodkov nad odhodki. To je prikazano v izkazu poslovnega izida na podlagi računovodskih standardov ali predpisov. Ta zakon določa drugačen način ugotavljanja dobička v davčnem obračunu kot pri izkazu poslovnega izida za poslovne namene. Za ugotavljanje dobička v davčnem obračunu so predpisani računovodski standardi, ki glede prihodkov obravnavajo razčlenjevanje prihodkov, merjenje prihodkov in izkazovanje prihodkov v skupinskih izkazih poslovnega izida. S tem se pri obračunavanju davka od dohodka pravnih oseb v davčnem obračunu priznavajo prihodki v zneskih, ki so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida v skladu z računovodskimi standardi oziroma predpisi.

Pri ugotavljanju davčne osnove se po 30. členu Zakona o davku od dohodka pravnih oseb nekateri dohodki ne priznavajo v celoti, in sicer:

- izplačila dohodkov, ki so podobni dividendam,
- odhodki za prikrivanje izgub iz preteklosti,
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba,
- stroški, ki se prinašajo na privatno življenje,
- stroški prisilne izterjatve davkov ali drugih dajatev,
- kazni ter zamudne obresti,
- davek na dodano vrednost, donacije in podkupnine.

Med davčno priznanimi ter dejanskimi odhodki prihaja do razlik pri posameznih

kategorijah. Te razlike pa so posledica neustreznega upoštevanja stroškov materiala in odhodkov iz prodaje zalog izdelkov ter blaga, amortizacije, cen, obresti, plač, dolgoročnih rezervacij, stroškov reprezentance, stroškov nadzornega sveta ter odhodkov na podlagi drugih izdatkov.

V dejavnosti pride lahko tudi do izgube, to pomeni da so odhodki nad prihodki. V davčnem obdobju lahko zavezanec za davčno izgubo zmanjšuje davčno osnovo pri naslednjih davčnih obdobjih. To pa ne velja, če je v tem obdobju prišlo do spremembe lastništva delniškega kapitala ali glasovnih pravic za več kot 50 % ter zavezanec že dve leti pred spremembo ne opravlja dejavnosti ali dve leti pred spremembo lastništva ali pa po njej spremeni dejavnost.

Pravne osebe, oproščene davka, so javna podjetja, Banka Slovenije, društva, invalidske skupine, verske skupnosti, organizacije in zavodi, ki so ustanovljeni za ekološke, humanitarne in dobrodelne namene (ZDDPO-2, 70. člen).

V skladu z Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb se davek od dohodka pravnih oseb obračunava po stopnji 20 % (ZDDPO-2, 60. člen). Za obračunsko obdobje in plačevanje davka od dohodka pravnih oseb se obveznost za davek od dohodka ugotavlja in plačuje na podlagi letnega davčnega obračuna. Za obračunsko obdobje se šteje poslovno leto, ki je enako zavezančevemu poslovnemu ali koledarskemu letu. Davek se na način ugotavljanja in plačevanja davčne obveznosti uvršča med obvezne dajatve za katere velja načelo samoobdavčitve. To pomeni da je davčni zavezanec sam dolžan opraviti, sestaviti in predložiti davčni obračun in izpolniti obveznost, ki jo ugotovi v davčnem obračunu (ZDavP-2, 370. člen).

Davek od dohodka pravnih oseb je davek, ki obdavčuje dobiček podjetij oziroma razliko med vsemi odhodki in vsemi prihodki v nekem obračunskem obdobju. Javnofinančni pomen davka od dohodka pravnih oseb je manjši od pomena DDV, vendar je kljub temu v svetu ta davek zelo pomemben proračunski vir. Leta 2009 je povprečen delež davka na dohodek pravnih oseb v državah OECD znašal 32,5 %, v državah EU 23,5 %, v Sloveniji pa 21 % (Eurostat, 2009, str. 104).

3.2 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V EU

Davčna politika v EU je usmerjena predvsem v zagotavljanje temeljnih svoboščin, kot so prost pretok blaga, storitev, oseb in kapitala. S tem se politika EU usmerja bolj na posredne davke, kot so trošarine in DDV.

Države EU imajo pristojnost neposrednih obdavčitev in lahko prosto oblikujejo sistem neposredne obdavčitve za doseganje notranjepolitičnih ciljev in zahtev. Pri tem pa morajo spoštovati načela prostega pretoka blaga, storitev in kapitala, prostega gibanja oseb in nediskriminacije. Tako EU urejanje davkov prepušča samim državam članicam, skupno pa so določena le načela, po katerih se morajo države članice ravnati. Vlade držav članic nosijo odgovornost za raven neposrednega obdavčevanja, tj. davka na osebne prejeme in na dobičke podjetij. To nacionalno

avtonomijo podpirajo pravila EU, ki zahtevajo soglasje vseh 27 držav članic glede katere koli odločitve o davčnih zadevah (Evropa, 2010).

Neskladnosti med posameznimi davčnimi sistemi so izginile pri uvedbi nekaterih skupnih pravil o posrednem obdavčevanju, davku na dodano vrednost (DDV) in trošarinah. Na področju obdavčevanja podjetij ima EU dva cilja (Evropa, 2010):

- preprečevanje škodljive davčne tekmovalnosti med državami članicami,
- podpiranje načela prostega gibanja kapitala.

Pristop k obdavčevanju podjetij je enak na številnih področjih po vsej EU. Pri obdavčitvi skupin podjetij ter čezmejni prodaji blaga in storitev znotraj podjetij (t. i. transfernih cen) se uporablja povsem enak pristop v celotni EU. V EU razpravljajo o uvedbi enotne davčne stopnje za podjetja, s tem pa bi preprečili nelojalno konkurenco, vendar bodo države članice še naprej lahko same odločale o stopnji, na podlagi katere se obračuna davek (Evropa, 2010).

3.3 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V ZDRUŽENEM KRALJESTVU

HMRC je v Združenem kraljestvu posebna enota oziroma uprava, ki deluje od leta 2005 na področju davkov, trošarin in ugodnosti. Ta uprava kontrolira pravočasnost in pravilnost plačila davkov. Je tako rečeno enaka ustanova kot pri nas DURS.

Ukvarja se s posrednimi in neposrednimi davki, in sicer (HMRC, 2010):

- neposredni davki (davek na osebni dohodek, davek od dohodka pravih oseb in drugi, ki jih državi neposredno plačuje davkoplačevalec),
- posredni davki (DDV, trošarine in drugi, ki jih plača oseba ali pa podjetje za denar porabljen za blago in storitve).

Davki poslovnih oseb se morajo plačati odvisno od različnih dejavnikov, na primer, da je oseba samozaposlena ali velja v poslu partnerstvo ali javno podjetje. Povezava s posli nudi informacije o različnih področjih.

V Združenem kraljestvu morajo pravne osebe, bolj natančno samostojni podjetniki, plačevati naslednje davke (HMRC, 2010):

- davek na osebni dohodek (dohodnina),
- davek od dohodka pravnih oseb,
- DDV,
- PAYE (Pay as you earn – sprotno plačevanje glede na zaslužek).

Pravne osebe morajo davčni obračun glede poslovanja in drugih dohodkov poslati HMRC-ju vsako leto.

Davek od dohodka pravnih oseb

V Združenem kraljestvu je korporacijski davek (corporation tax) davek od dohodka pravnih oseb, torej je davek obdavčljivega dobička pravnih oseb, podjetij in drugih organizacij, kot so društva, združenja in drugi.

Obdavčljivi dobiček vključuje (HMRC, 2010):

- dobiček iz obdavčljivih dohodkov, kot so dobiček od trgovanja in dobiček iz investiranja (razen dobiček iz dividend, ki je drugače obdavčen),
- kapitalski dobiček – znan kot obdavčljivi dobiček za namene davka na dobiček.

Podjetje, ki je ustanovljeno v Združenem kraljestvu, mora plačati davek od dohodka pravnih oseb na vse obdavčljive dohodke – iz katerega koli dela sveta ti dobički prihajajo. Če pa podjetje ni ustanovljeno v Združenem kraljestvu, vendar deluje tudi tu (na primer ima tam pisarno), mora plačati samo davek na dohodek pravnih oseb na kakršenkoli obdavčljivi dobiček, ki izhaja iz dejavnosti podjetja v Združenem kraljestvu. Nižja stopnja davka je 21 % za podjetja, ki ne presegajo £ 300.000, osnovna stopnja davka pa obsega 28 % za podjetja, katera presegajo £ 1.500.000 v primeru, da ni druge stopnje davka ali pa se druga stopnja ne uporablja (HMRC, 2010).

Omenjena podjetja in nekatere druge organizacije so odgovorne za davek od dohodka pravnih oseb. Če je podjetje ali organizacija, ki je ustanovljena za DDPO, mora le-ta narediti več kot pa samo zadostno količino DDPO vsako leto. Kaj mora podjetje narediti, je odvisno od posameznega podjetja ali organizacije, koliko je aktivna ali pa neaktivna.

Subjekt za davek od dohodka pravnih oseb so podjetja oziroma organizacije, ki (Business link uk, 2010):

- omejeno podjetje, ki je vključeno v delovanje na področju Združenega kraljestva,
- tuja podjetja, ki imajo v Združenem kraljestvu stalni kraj za poslovanje,
- člani društev ter razna društva,
- združenja kot so stanovanjska združenja in trgovska združenja,
- zadruge,
- druga nekorporacijska združenja,
- skupine posameznih podjetij, ki opravljajo posle in niso v razmerjih,
- dobrodelne organizacije, ki so hčerinska podjetja – ali pa v celoti v lasti dobrodelne državne zdravstvene službe fundacija zaupanja, če izvajajo pomembne gospodarske dejavnosti, ki niso sestavni del zdravstvenih storitev, kot je vodenje komercialnih poslov.

Organizacije, ki niso subjekti za davek na dohodek, so (Business link uk, 2010):

- samostojni podjetniki – ena oseba v poslu, ki ne deluje preko družbe z omejeno odgovornostjo,
- tradicionalna partnerstva ter partnerstva z omejeno odgovornostjo,
- lokalne oblasti in združenje lokalnih oblasti,

- investicijska združenja,
- male združbe,
- zdravstvene službe,
- organizacijski komite olimpijskih iger v Londonu in mednarodni olimpijski komite.

Davek na dohodek pravnih oseb je davek na obdavčljivi dobiček za delniške družbe in druge organizacije, vključno s klubi, zavodi, združenji in drugimi nekorporativnimi organi. Obdavčljivi dobiček za davke na dohodek pravnih oseb vključuje (Business link uk):

- dobiček od davčnih prihodkov kot je trgovanje z dobičkom ter naložbeni dobički (razen prihodki od dividend, ki so drugače obdavčene),
- kapitalski dobiček oziroma tudi kot obdavčljivi prihodek za namen davka od dobička.

Predmet davka od dohodka pravnih oseb so delniške družbe, ki so pridružene v Združenem kraljestvu, tuja podjetja, ki imajo tu poslovalnice, člani klubov kot so športni klubi, počitniški klubi, družbe, združenja (stanovanjska in trgovinska združenja), druga nekorporativna združenja, skupine posameznikov, ki opravljajo dejavnost zase in ne v razmerju z drugimi, dobrodelne organizacije, ki so hčerinska podjetja, dobrodelne organizacije nacionalne zdravstvene organizacije s temeljnimi skladi, če izvajajo pomembne komercialne dejavnost, ki so del zdravstva.

Če je podjetje odgovorno za davek od dohodka pravnih oseb, so tudi predmet davka od dohodka pravnih oseb roki in zahteve. To pa pomeni da se mora narediti več kot samo plačati pravilno količino davka od dohodka pravnih oseb v vsakem letu. HMRC je dolžan biti obveščen, da je podjetje odgovorno za davke od dohodka pravnih oseb. Zahteve so različne, glede na aktivnost podjetja oziroma organizacije ali pa neaktivnost. Aktivna podjetja morajo plačati davek od dohodka pravnih oseb od kakršnih koli dobičkov, ki so obdavčljivi v obdobju 9 mesecev ob koncu obračunskega obdobja – ponavadi ob koncu koledarskega leta.

Neaktivna podjetja pa morajo, če je podjetje zavezano za davek od dohodka pravnih oseb vendar pa je neaktivno, povedati HMRC, da podjetje ali organizacija obstaja vendar ni aktivno. HMRC lahko ob koncu obračunskega obdobja pošlje obvestilo o povračilu davka. Če pa tega ne pošlje potem ni potrebno vrniti davka. Če je podjetje predmet davka od dohodka pravnih oseb mora (Business link uk, 2010):

- povedati HMRC, da je zavezano za davek od dohodka pravnih oseb,
- plačati pravo količino v pravem času,
- povrniti davke.

Za vsako to zahtevo so različni roki. Če podjetje ne izpolnjuje rokov, je lahko obtoženo kaznivega dejanja.

Pomembno je, da se davčne obračune pošlje na HMRC pravočasno, tudi v primeru da podjetje ni več aktivno in se to sporoči, tako da lahko povrnejo davke in upoštevajo, da je podjetje neaktivno. Roki za oddajo davčnega obračuna so odvisni od tega, koliko obdavčljivega dobička ima podjetje. Če ima do £1,5 milijona dobička,

je rok devet mesecev po koncu obračunskega obdobja, če pa ima več kot £1,5 milijona dobička, mora podjetje plačati v obrokih. Za kasnejše plačilo davka se zaračunajo obresti. V primeru neplačila davka pa HMRC pošlje opomin o neplačanem davku.

V primeru, da podjetje ne more plačati davka, se s HMRC-jem dogovori o možnosti kasnejšega plačila davka. Če do tega ne pride, se HMRC posluži drugih poti, vse pa je odvisno, kje je podjetje registrirano. Če ima podjetje sedež v Angliji, Škotski ali Welsu, bo pristojni na HMRC-ju obiskal poslovne prostore za pridobitev plačila ali pa zaseg premoženja, lahko se loti pravnega posega za izterjavo dolga preko sodišča ali pa doseže da se podjetje zapre. Če davek od dohodka pravnih oseb ni plačan pravočasno ali pa sploh ne, HMRC podjetju zaračuna kazen (Business link uk, 2010).

3.4 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V AVSTRALIJI

V Avstraliji obstaja več različnih davkov, kateri veljajo za pravne osebe in podjetja, odvisno pa je od lokacije in dejavnosti pravnih oseb.

Ti davki so (Business gov au, 2010):

- davek na kapitalni dobiček,
- trošarine,
- davek na dohodek za podjetja,
- davki na koristi,
- davki na blago in storitve,
- davek na zaslužek,
- mednarodni davek,
- zemljiški davek,
- davek na plačilno listo (pay-roll davek).

Davek na dohodek se obračuna za fizične ali pravne osebe. Obdavčljivi dohodek je dohodek, ki ga proizvede podjetje, to pa ne vključuje plačljivost davka na blago in storitve na prodajo, ki je bila narejena ali pa olajšavo za davek na blago in storitve. Napoved za odmero davka na dohodek mora podjetje, ki opravlja dejavnost, vložiti vsako leto, tudi če mogoče nima nobenih davčnih obveznosti.

Rezidenti in nerezidenti imajo različne davčne stopnje. Davkoplačevalec, ki je rezident Avstralije, mora za davek od dohodka prispevati iz svetovnega prihodka. Nerezidenti pa so dolžni plačati davek od dohodkov, ki so pridobljeni v Avstraliji. Ne glede na rezidenta ali nerezidenta Avstralije pa je davek od dohodka odvisen od poslovnega subjekta.

Stopnja davka od dohodka pravnih oseb v Avstraliji je 30 % (Australian taxation office, 2010).

Podjetje, ki v Avstraliji opravlja dejavnost in ima tu glavni vir poslovanja, se lahko šteje za rezidenta in davčnega zavezanca v Avstraliji. Tako kot so avstralski

prebivalci obdavčeni na njihove prihodke, morajo poročati tudi o vseh tujih prihodkih za povrnitev njihovega davka. Nekateri tuji viri prihodkov avstralskih prebivalcev so lahko oproščeni davka. Kot na primer (Business gov au, 2010):

- nekateri dohodki iz zaposlovanja avstralskega prebivalstva, ki izhaja iz dela v tujini,
- nekatere dividende in dobički podružnic preko avstralskih podjetij,
- nekateri kapitalski dobički, ki izhajajo iz odtujitve delnic iz tujih podjetij, ki so opora drugim avstralskim podjetjem ali pa nadzorujejo druga tuja podjetja, v obsegu, da ima tuje podjetje aktivno poslovanje.

Manjša podjetja imajo lahko razne davčne olajšave pri naslednjih davkih (Business gov au, 2010):

- davek na kapitalski dobiček,
- dohodnina,
- davek na blago in storitve,
- davek na zaslužek,
- davek na dohodek za podjetja.

Vendar pa pri temu mora podjetje izpolnjevati tudi določene pogoje, in sicer (Business gov au, 2010):

- je samostojno podjetje, v partnerstvu, družbi ali vzajemni sklad,
- se opravlja dejavnost,
- skupni promet je manjši od 2 milijonov avstralskih dolarjev.

Podjetje mora preveriti če je upravičeno do teh olajšav vsako leto posebej.

4 DAVČNI NADZOR PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN TUJINI

4.1 UTAJE DAVKOV

Davek je denarna dajatev fizičnih in pravnih oseb. Je prisilna dajatev in pomeni, da jo morajo zavezanci za davek s predpisanim zakonom tudi plačati. Pri plačevanju davkov vse pogosteje prihaja do odpora in posledica tega so različni upori proti obdavčitvi. Namen davčnega nadzora je odkrivanje davčnih utaj. Davčne utaje prizadenejo davčni sistem in s tem povzročajo gospodarsko in socialno škodo. To vodi v izpad prejemkov v proračunu in zato se mora te izdatke pokriti z drugimi prejemki, varčevanjem ali najetjem posojil, na voljo pa je manj sredstev za skupne storitve.

Davčna utaja je dejanje davčnega zavezanca, da davčnim organom posreduje napačne, nepravilne, nepopolne podatke o določenih pomembnih davčnih dejstvih. Tu pa je pomembna oddaja davčne napovedi. Napačna ali nepopolna davčna napoved je takrat, ko so izračuni napačni, nepopolni, niso razvidni oz. niso zajeti v davčno napoved. Če davčni zavezanec naklepno utaji davek, zavaja davčni organ in s tem ravna v nasprotju z obveznostjo narave in v nasprotju z zakoni. Ni pa nujno, da se vsa podjetja ali fizične osebe namerno ali pa nepošteno izogibajo plačilu davka.

Davčne utaje lahko razvrstimo po kriterijih (Čokelc, 2007, str. 4–5):

1. glede na storilca davčne utaje:
 - fizična oseba
 - pravna oseba
2. glede na vzrok:
 - iz malomarnosti
 - naklepno
 - pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti

Davčna utaja iz malomarnosti nastane, ko davčni zavezanec ne ve ali bi moral vedeti, da obstaja davčna obveznost, saj je to opredeljeno z zakonom. Davčni zavezanec mora poznati davčne predpise. Davčna utaja iz pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti nastane zaradi nedorečenosti davčnega organa o davčni obveznosti, ki ni bila uradno objavljena in jo davčni zavezanec ne pozna. Naklepna davčna utaja pa nastane, ko davčni zavezanec ve ali pa bi moral vedeti, da obstaja davčna obveznost, vendar je ne poravna. To pa je naklep za pridobitev protipravne premoženjske koristi.

3. glede na vrsto davkov:
 - davek na dodano vrednost, davek na dohodek pravnih oseb in davek na dohodnino
 - prispevki za socialno varnost
 - carine
 - takse

4. glede na kazensko odgovornost:
 - o prekršek
 - o kaznivo dejanje

5. glede na razkritje:
 - o sum davčne utaje (odkril davčni organ)
 - o davčna utaja (ko jo prepozna sodišče)
 - o davčne utaje, ki ostanejo neodkrite

Davčni zavezanec se lahko izogne plačilu davka na tri načine (Škof, 2007):

- davčna utaja je nezakonito izogibanje plačilu davka. Sankcionirana je kot prekršek ali kot kaznivo dejanje (primer je lastnik gotovinskega posla, ki ne prijavlja vse prihodke od prodaje),
- davčno izogibanje je zakonito izogibanje plačilu davka, s katerim davčni zavezanec legalno prepreči zmanjšanje realnega dohodka,
- davčno prevaljevanje je proces v okviru zakonskih meja s katerim davčni zavezanec s spreminjanjem cen davčno obveznost v celoti ali pa delno preloži na druge subjekte (na kupce – prevalitev naprej; na prodajalce – prevalitev nazaj).

Razlika med utajo davka, prevaljevanjem ter izogibanjem je v tem, da sta izogibanje in prevaljevanje pravno dopustni.

Davčna prevara je protipravno ravnanje, ki velja kot prekršek ali pa kot kaznivo dejanje. Davčne prevare pa se pojavljajo kot (Tičar, 2001, str. 92):

- protizakonito prisvajanje sredstev,
- prikrojevanje, ponarejanje ali spreminjanje evidenc in listin,
- evidentiranje poslovnih dogodkov, ki se niso zgodili,
- prikrivanje ali puščanje učinkov poslovnih dogodkov v evidencah in listinah,
- napačna uporaba računovodskih usmeritev.

Sistematično se deli teorija davčne utaje v dve kategoriji (Tičar, 2001, str. 93):

- metoda priprav na davčno utajo je postopek, pri katerem se pred pripravo davčne bilance uporablja pristop sistemskih napak (sklepanje navideznih pravnih poslov, prikazovanje navideznih dejstev) in pristop nedovoljenega knjiženja (poneverba lastnih in tujih knjigovodskih listin),
- metoda dokončanja davčne utaje – sem spada neprijava dejavnosti, odjava poslovanja, ponarejanje listin za uveljavljanje davčnih olajšav, nezajemanje prihodkov in oblikovanje navideznih poslovnih pogojev, nelegalne dejavnosti in neizpolnjevanje davčnih obveznosti.

Davčni prekršek je kršitev davčnih predpisov in je v nasprotju z materialnim zakonom o obdavčenju. Do le-teh prihaja zaradi premajhnih prihodkov in prevelikih davkov, tako se zmanjšuje premoženje davčnih zavezancev in posledično prihaja do davčnih utaj.

Do prekrška lahko pride iz malomarnosti ali pa naklepno. Davčni prekrški so (ZDavP-2, 394 – 402. člen):

- davčni prekrški posameznikov (posameznik ne predloži davčne napovedi v predvidenem roku, posameznik navede nepravilne podatke in jih posreduje davčnemu organu),
- davčni prekrški pri opravljanju dejavnosti (podjetnik ali druga pravna oseba ne predloži obračuna davčni upravi v predpisanih rokih in v predpisanem obrazcu; kot plačnik davka ne obračuna, odtegne ali plača davka; ne vodi evidenc o dohodkih in odtegnjenih davkih; davčnemu organu ne poda podatke za vodenje evidence elektronske sistemu o vodenju poslovnih knjig in evidenc, navede napačne podatke v davčni napovedi in s tem zavede davčni organ; navede neresnične podatke),
- davčni prekrški s strani organa za plačilni promet (organ odpre transakcijski račun fizičnih ali pravnih oseb brez predložitve davčne številke prosilca; v predpisanem roku ne izvrši plačilnega naloga; izvrši plačilni nalog brez da bi imel davčno številko nalagodajalca in drugih podatkov),
- davčni prekrški s strani izvajalcev pokojninskih načrtov (če izvajalec pokojninskih načrtov ne predloži potrebnih podatkov davčnemu organu za pobiranje dohodnine ali pa teh podatkov ne odda pravočasno),
- davčni prekrški s strani pooblaščenca za vrednostne papirje in nepremičninski posredniki (če ti davčnemu organu ne dostavijo ustrezne dokumentacije v zvezi z pridobitvijo in odsvojitvijo vrednostnih in drugih papirjev ali jih ne da pravočasno v predpisanem roku).

Zavezanca ob sumu, da je storil kaznivo dejanje davčne zatajitve, ovadi davčni inšpektor pri pregledu dokumentacije zavezanca. Davčni inšpektor lahko zavezanca ovadi tudi, če presodi, da obstaja utemeljen sum, da se je okoristil namenoma z zavedanjem posledic čeprav z majhno premoženjsko koristjo. Če se mu dokaže krivda, bo kaznovan le z denarno kaznijo, vendar se v njegovo kartoteko zapiše kaznivo dejanje.

Najpogostejši vzroki za davčno utajevanje so neučinkovitost davčnih administracij, nerealen sistem sankcij, pomanjkanje družbenega dogovora o pomembnosti obdavčenja, nedorečena zakonodaja, prevelika davčna obremenitev, slab pretok informacij med davčnimi administracijami pri odkrivanju mednarodnega utajevanja davčnih obveznosti in drugo.

Davčne utaje v Združenem kraljestvu so velik problem. Parlament Združenega kraljestva nima splošne zakonodaje o davčni utaji. V eni od manjših ironičnih zakonov davčnega prava, ki vodijo Združene države Amerike, je bil sprejet sodni boj proti davčnim utajam, sprejeto je bilo leta 1935, istega leta pa je zgornji dom v Združenem kraljestvu sprejel angleško razlago davčnega prava v Westminsteru. Sodniki se razlikujejo od Ameriških v obeh pogledih: da so bolj naklonjeni uporabi zakonodaje in so bolj naklonjeni davkoplačevalcem.

Davčna prevara pomeni premalo plačilo davka ali pa napačno razlago povračila davka z nepoštenostjo. Davčna goljufija ni malomarnost, ampak je namerno dejanje. To dejanje vključuje, da (Directgov, 2010):

- posamezniki ne sporočijo HMRC-ju vseh svojih prihodkih,
- delodajalci plačujejo zaposlene brez operacijskega sistema za sprotno

- odvajanje davka,
- podjetja ne napovejo nekatere ali pa vseh svojih dohodkov,
 - podjetja se ne registrirajo za DDV, kot bi se mogla,
 - trgovci z izgradnjo večje neplačane obveznosti za DDV ter goljufiva DDV povračila terjatev – Missing Trader znotraj Skupnosti goljufijam na področju DDV,
 - trgovci na drobno uvažajo blago, kot so alkohol, tobak brez plačila trošarine,
 - posamezniki tihotapijo blago kot so alkohol in tobak v Združeno kraljestvo.

Nekateri delodajalci se izognejo plačilu davkov tako, da plačajo svojim zaposlenim "na roko" (brez odtegotovanja davkov in nacionalnega zavarovanja prispevkov iz njihovih plač). Čeprav delodajalci lahko znižajo njihove plače s tem dejanjem, je zaposleni lahko oškodovan kot delavec, saj (Directgov, 2010):

- se ne plačuje dovolj, da bi dobil polno državno pokojnino,
- izgubi pravico do nekaterih ugodnosti,
- ne dobi minimalne nacionalne plače,
- ni ugodnosti glede zaposlitvenih pravic,
- poleg delodajalca je tudi zaposleni obtožen s strani HMRC-ja, če zavestno sodeluje pri taki goljufiji, vključno z namero, da ne počne, kar bi bilo prav.

Nekatera podjetja delujejo brez kakršnekoli registracije pri HMRC in tako ne plačajo nič davka. Druga pa se registrirajo, vendar ne napovejo in ne plačajo davka glede na njihove prihodke. Opisani so kot bi bili del te sive ekonomije. Pogosto taka podjetja prosijo oziroma zahtevajo plačilo v gotovini (The Guardian, 2009).

Davčne utaje v Avstraliji

Tako kot se z davčnimi utajami srečujejo države članice EU, tako se s tem problemom srečujejo tudi v Avstraliji.

Državna definicija davčne utaje je (Australian Taxation Office, 2010):

- kraja, nezakonito pridobitev nepremičnin ali druge ugodnosti,
- povzročitev izgube ali izogibanje odgovornosti,
- zagotovitev napačne ali zavajajoče informacije,
- izdelava, uporaba ali posedovanje ponarejenih dokumentov,
- podkupovanje, korupcija,
- nezakoniti stečajni postopek,
- nezakonito uporaba državnih računalnikov, telefonov ali drugega premoženja in storitev,
- druga podobna kazniva dejanja, ki niso zgoraj navedena.

Naslednji nekateri znaki, da se oseba ali pa podjetje izogiba plačilu davka, so (Australian Taxation Office, 2010):

- neregistracija za DDV, razen če presega prag AUD 75.000,
- ne zaračunava DDV na pravi stopnji,
- ne želi izdaje potrdila o prejemu,
- izdajanje lažnih računov,
- uporabljanje lažnega imena podjetja, naslova, Avstralske številke poslovanja

- ali davčne številke,
- uporablja dva sklopa računovodskih izkazov,
 - ne zagotavlja osebje s povzetkom o plačilu (sprva poznan kot skupina certifikatov).

Oseba lahko z goljufijo razkrije tajne informacije ali zavzame položaj in s tem pridobi dobiček zase in povzroči izgubo.

Davčna uprava deli goljufije na dve kategoriji (Australian Taxation Office, 2010):

- zunanje goljufije povzroča davčni zavezanec, ustanovitelj sistema ali druga oseba, ki ni uslužbenec davčnega urada,
- notranje goljufije povzroči davčni uslužbenec znotraj davčnega urada, to pa vključuje goljufije prihodkov sistema s strani zaposlenih na davčnem uradu.

Davčni zavezanci ali uslužbenci v davčnem uradu, ki sodelujejo pri takšnih goljufivih dejanjih pogosto pustijo znake za sum goljufije. Ti sumi pa se sestojijo iz enega ali pa več napačnih dejanj, ki jih lahko delimo v dve kategoriji (Australian Taxation Office, 2010):

- potrditveni signali so signali ali simptomi, ki kažejo na to, da je določena dejavnost opravljena za goljufive namene, to pa vodi v sum goljufije,
- potrditvena dejanja so dejanja pri katerih se ugotovi, da gre pri določenem načinu ravnanja za goljufivo dejanje. V odnosu do davkoplačevalcev ti primeri vključujejo na primer skrivanje bančnih računov, odlaganje odhodkov prejemnikov v napačne račune, ustvarjanje lažnih dokumentov, računov.

Finančni kriminal lahko ogrozi varnost in zaščito Avstralije in lahko povzroči velike stroške. Organiziran kriminal je odvisen tudi od sposobnosti pranja velikih vsot denarja in išče možnosti da se zagrešijo druge prevare. Finančni zločini naraščajo, se širijo in povzročajo veliko škodo družbi. Moderno globalizacijsko gospodarstvo in nova tehnologija so ustvarili dodatne možnosti za prevare in finančni kriminal. Pripeljale so tudi do različnih poti oziroma načinov že obstoječih kaznivih dejanj.

V letu 2007 so ugotovili, da je več kot 40 % avstralskih podjetij, ki je bilo intervjuvanih, trpelo zaradi finančnega kriminala v prvih dveh letih. Polovica teh podjetij je prijavila izgubo za več kot 1,5 milijon avstralskih dolarjev. Pranje denarja je glavna sestavina večine kriminalnih dejanj in prinaša veliko stroškov za avstralsko skupnost. Je kompleksno kaznivo dejanje, ki se uporabljajo za prikrit izvor nezakonitih dobičkov (Australian crimecommission, 2010).

Pranje denarja lahko vključuje navado, kot so (Australian crimecommission, 2010):

- prenos s finančnimi institucijami v državi kjer je avstralski zakon uveljavljen in ima omejeno vidnost,
- prenos na druge vrste sredstev, katere ne morejo zlahka izslediti,
- igre na srečo,
- uporaba denarnih sredstev.

Primeri, kako pranje denarja vpliva na skupnost, vključuje (Australian crime commission, 2010):

- izrivanje zakonitih podjetij na trgu s pranjem denarja,
- veliko nepričakovanih prenosnih sredstev, ki lahko vplivajo na nihanje menjalnih tečajev in obrestnih mer,
- povečanje davčne obremenitve na prebivalce Avstralije, ki so se izognili plačila davkov.

Nadzor denarnih sledi predstavlja pomembno priložnost za kazenski pregon. Vendar pa hitrost, anonimnost dosega zapletenost in raznolikost takega kaznivega financiranja, ki se povečuje, kot je zapletenost ugotavljanja, preiskovanje, pregon in izterjavo sredstev od pranja denarja. Povečevanje zapletov vodi v spremembe in rast globalnega finančnega sektorja in pospeševanje informacijske tehnologije.

Po poročanju Avstralskega inštituta kriminologije je od vseh vrst kaznivih dejanj, pranje denarja najvišji in sicer od 4,5 milijard avstralskih dolarjev v letu 2004. Vendar pa ta znesek ne vključuje dejavnikov, kot je davčna utaja, resnični stroški so lahko višji (Australian crimecommission, 2010).

4.2 VRSTE DAVČNEGA NADZORA NAD PRAVNIMI OSEBAMI V SLOVENIJI

Davčni nadzor opravlja davčni organ s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi glede na zakon, ki ureja davčni postopek ter zakon, ki ureja upravo. Kontrola obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi ter davčnih obračunov, obračunavanja in plačevanja davkov glede na obrazce in druge predpisane podatke, vse pa se opravlja v prostorih davčnega urada (Kruhar, 2006, str. 31).

Inšpekcijski pregled obsega preverjanje pravilnosti ter pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanje davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih ter tudi drugih evidenc, ugotavljanje knjigovodskih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, ki so določeni z zakonom. Inšpekcijski nadzor se opravlja pri davčnem zavezancu in na njegovih stvareh (Kruhar, 2006, str. 31).

Vodilne prvine davčnega inšpekcijskega pregleda so (Kruhar, 2006, str. 32):

- uveljavljenost predpisov,
- usmerjenost k stranki,
- zakonitost,
- ekonomičnost,
- inšpektorjeva strokovnost.

Inšpekcijski pregled, ki je kot del nadzorne funkcije predstavlja neko povezavo med davčnim zavezancem in davčno upravo RS ter tudi zastopnikom davčnega zavezanca ter tudi njegovim pooblaščenecem oz. odvetnikom. Naloga inšpekcijskega nadzora je obdavčenje v skladu s predpisi in onemogočanje izmikanju plačila davka. Cilj inšpekcijskega nadzora pa je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov in ob morebitnem neplačilu tudi ustrezno ukrepati, kot to določa zakon. DURS opravi prisilno izterjavo, če davek ni plačan v roku.

Davčni nadzor je opredeljen v Zakonu o davčni službi (ZDS-1, Uradni list RS, št. 1/2007), ki opredeljuje kontrolo in inšpekcijo kot davčni nadzor ter Zakonu o inšpekcijskem nadzoru (ZIN, Uradni list RS, št. 43/2007).

Postopek kontrole in inšpekcije je z zakonsko ureditvijo mogoče razlikovati z naslednjih vidikov (Švigelj, 2003c, str. 31):

- predmet proučevanja,
- prostor, kjer se izvaja nadzor,
- osebe, ki izvajajo aktivnost.

V letu 2008 je davčna uprava na področju davčnega nadzora bila usmerjena v osnovni strateški cilj. Davčne zavezance je spodbujala k izpolnjevanju davčnih obveznosti, davčni nadzor pa je usmerjala v področja, kjer so bila večja tveganja za davčne utaje in davčno izogibanje. Na področju kontrole in odmere davkov je davčni nadzor sodeloval pri uvajanju sistema eDavki, ter kontroli na obrazcih eDavkov, z namenom pomagati davčnim zavezancem pri izpolnjevanju davčnih napovedi. Pri davčnem inšpekcijskem nadzoru je davčna uprava skušala doseči večjo učinkovitost

pri boju z davčnimi utajami in tako organizirala vodenje inšpekcijskega nadzora ter izvajala ciljno usmerjene inšpekcijske nadzore. Pri preiskavah pa uspešno deluje davčni nadzor skupaj s policijsko upravo in tožilstvom. Pri čezmejnem poslovanju lahko hitro pride do utaje davka na dodano vrednost, zato ima zelo pomembno vlogo mednarodna izmenjava informacij. Tako je bila davčna uprava v letu 2008 usmerjena v kvalitetno izmenjavo podatkov na področju posrednih in neposrednih davkov ter medsebojno upravno pomoč pri pobiranju davkov med pristojnimi organi (DURS, 2009).

Ker moja diplomska naloga temelji na davčnem nadzoru pravnih oseb, bom v nadaljevanju podrobneje opisala kontroliranje, davčno inšpekcijo ter preiskave na področju davkov pravnih oseb.

4.2.1 Kontroliranje

Kontroliranje se ločuje od inšpiciranja predvsem po tem, da postopek kontrole zajema preverjanje pravilnosti (pravočasno predložitev davčnega obračuna, preverjanje pravilnosti obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov). Gre torej za omejeno preverjanje nekega dejstva in ne celotnega obračuna. Kontroliranje je sprotno nadziranje davčnih zavezancev.

Davčni organ izvaja kontrolo ob vnašanju davčnih obračunov in napovedi. Zavezanci, ki ne predložijo davčnega obračuna v določenem roku, jih davčni organ pisno pozove naj predložijo obračun. Če se obračun ali pa napoved ne predloži je to zakonsko sankcionirano po Zakonu o davčnem postopku. Davčno kontroliranje izvaja kontrolor, ki vse to preverjajo in v primeru kršitve oziroma neizpolnjevanja obračunov pripravljajo predloge za kaznovanje pri sodnikih za prekrške za zavezance, ki niso predložili obračuna oziroma se niso odzvali na poziv, ki jim je bil poslan za predložitev obračuna ali pa so ga predložili prepozno.

Kontrola se izvaja v prostorih davčnega urada. Tu lahko davčni zavezanec poda pojasnila v zvezi z obračunom oziroma napovedjo za davek. Kontrolor lahko tudi preveri posamezne podatke.

Kontrolo pa lahko razdelimo na (Dešman, 2002, str. 68–70):

1. Formalna kontrola

- je kontrola računa ali napovedi:
 - ali je predložen pravilni obračun in pravilna napoved oziroma ali je sploh predložen,
 - ali je davčno obdobje pravilno ali je oseba ki je podpisana prava odgovorna oseba,
 - ali se davčna številka ujema z nazivom davčnega zavezanca;
- kontrola plačevanja davkov:
 - ali je davek plačan pravočasno ter v celoti.

2. Logično - računsko kontrola:

- izvede jo računalnik,
- odkriva kje so napake pri vnašanju podatkov,
- odkriva napake pri izpolnjevanju obrazcev,
- ugotavlja ali je bila uporabljena pravilna davčna stopnja.

3. Vsebinska kontrola:

- preverjanje skladnosti podatkov v obdobju ter skladnost podatkov tudi pri primerjavi s prejšnjimi obdobji,
- skladnost podatkov iz drugih obračunov ter poročil zavezanca,
- skladnost s podatki sorodnih zavezancev.

Ob uvedbi oddaje obračunov preko e-Davka se je povečala vloga Generalnega davčnega urada, kjer sprejemajo, obdelujejo in nadzirajo davčne obračune. Konec leta 2009 je odpadel celoten vnos obračunov. Sistem ima že vgrajeno kontrolo in tako se velik del obračunov direktno knjiži brez posredovanja kontrolorja. Kontrolorji opravljajo svoje delo v vmesnih fazah kontrole podatkov ter vnos posebnih podatkov posameznega zavezanca, ki jih davčna uprava ne dobi od drugih organov (Poročilo o delu davčne uprave RS v letu 2008, 2009, str. 32).

Tabela 1: Realizacija načrtov davčne uprave na področju kontrole

	Realizacija 2007	Realizacija 2008	Realizacij a 2009	Indeks 08/07	Indeks 09/07	Indeks 09/08
Število ugotovljenih nepravilnosti	92.274	65.590	77.013	71,1	83,5	117,4
Učinek ugotovljenih nepravilnosti v EUR	42.454.198	46.655.010	80.091.586	109,9	188,7	171,7
Skupaj učinek kontrole v EUR	50.461.884	56.654.634	93.317.060	112,3	184,9	164,7

Vir: DURS (2010, str. 33)

DURS je v letu 2009 prejel 3,4 milijone davčnih napovedi, obračunov in drugih obrazcev. Izdala je 209 milijona odločb, sklepov in obvestil. Pri kontroli obračunov davkov je bilo v letu 2009 ugotovljenih 77.013 nepravilnosti, učinek kontrole oziroma dodatno odmerjen davek ugotovljenih nepravilnosti v letu 2009 znaša 80.091.586, to je kar 71,7 odstotkov več kot leto prej in 88,7 odstotkov več kot v letu 2007.

V letu 2009 je skupni učinek davčne kontrole oziroma dodatno odmerjen davek v postopkih kontroliranja znašal 93.317.060 EUR, to pa je 64,7 odstotkov več kot leto prej (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 32–34).

4.2.2 Davčna inšpekcija

Davčni inšpekcijski nadzor je del davčnega nadzora ki obsega nadzor nad izvajanjem oziroma upoštevanjem zakonov o obdavčenju in zakona o davčnem postopku. Davčno inšpiciranje je naknadni nadzor nad davčnimi zavezanci. Pri teh pregledih gre za bolj poglobljen pregled in preverjanje celotnega obračuna glede pravilnosti obračunavanja dajatev, poslovanja davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih ter drugih evidenc, ter preverjanje neprijavljenih dohodkov, pogosto je to imenovano kot pregled poslovnih knjig zavezanca.

Davčni organ mora tako opravljati inšpekcijski pregled v prostorih davčnega zavezanca in na njegovih stvareh (ZDavP-2, 137. člen). Naloga inšpekcijskega pregleda je da se ugotovi ali je obdavčenje v skladu s predpisi ali ne ter da onemogoči davčne utaje. Davčno inšpekcijo lahko opravlja le pooblaščen uradna oseba, to je davčni inšpektor (ZDS-1, 16. člen). Z delovanjem inšpekcije poskušajo maksimizirati prostovoljno obdavčenje ter onemogočiti davčnim zavezancem da se nezakonito izognejo plačevanju davkov. Inšpekcija pregleduje vse davčne zavezance, posebej pa da pozornost na tiste za katere lahko predvideva da so bolj rizični glede davčnih izogibanj, obračunavanju ter plačevanju davkov.

V sklopu davčnega inšpiciranja ločimo (Švigelj, 2003d, str. 33):

- selekcijo davčnih zavezancev (davčna in materialna merila, merila glede na enakost pred zakonom),
- priprava na inšpekcijski pregled,
- sodelovanje in obveščanje drugih organov,
- opravljanje inšpekcijskega pregleda v ožjem smislu,
- izdelava zapisnika in obtožb.

Obseg davčnega inšpekcijskega nadzora je lahko celostni ali delni. Celostni obsega vsa področja poslovanja oziroma vse vrste davkov za eno ali več davčnih obdobj. Delni nadzor pa obsega posamezna področja poslovanja oziroma je omejen na enega ali pa več davkov oziroma eno ali več davčnih obdobj.

Pri davčnem inšpekcijskem nadzoru se namenja veliko pozornosti sodobnim tehnikam in njihovemu razvoju (ACL⁵, e-inšpiciranje itd.) ter specializaciji inšpektorjev po vrsti dejavnosti, davkov in davčnih utaj. S temi sodobnimi tehnikami je davčna inšpekcija v letu 2009 opravila 910 inšpekcijskih postopkov, tako so bile dodatno obračunane dajatve v znesku 12 milijonov EUR. Konec leta 2009 je DURS pričel uvajati sodobni nadzor elektronsko vodenih registrskih blagajn z metodami računalniške oziroma digitalne forenzike, ki bodo vključevali pregledovanje, obdelovanje in kopiranje elektronskih podatkov zavezanca, da bi ugotovili spremenjene ali ponarejene podatke o gotovinskem prometu ter znesek utajevanja davka in s tem dopolnili Zakon o davčni službi (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 34).

⁵ ACL (Audit command language) – računalniški programski paket, ki se uporablja za analiziranje podatkovnih baz in je prirejen za namene računovodskega, davčnega ali internega revidiranja.

Tabela 2: Rezultati dela davčne inšpekcije

	Leto 2007	Leto 2008	Leto 2009
Dodatno ugotovljene davčne obveznosti	87.067.610	90.549.332	80.344.565
Dodatno ugotovljene davčne obveznosti/inšpektorja	256.081	270.297	236.425
Število opravljenih inšpekcijskih pregledov	6.278	7.827	7.544
Število inšpektorjev na dan 31.12.	374	368	355
Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov/inšpektorja	18	23	25

Vir: DURS (2010, str. 35)

Od leta 2007 do 2009 se je število inšpekcijskih pregledov na inšpektorja povečalo. V letu 2007 je inšpektor v povprečju opravil 18 pregledov, v letu 2009 pa že 25 pregledov. Iz tabele je tudi razvidno da se je v povprečju število dodatno ugotovljenih davčnih obveznosti na inšpektorja iz leta 2007 na 2008 povečalo za 14.216 EUR, v letu 2009 pa se je v primerjavi s prejšnjim letom nekoliko zmanjšalo in sicer je bilo 263.425 dodatno ugotovljenih davčnih obveznosti na inšpektorja (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 34–35).

4.2.3 Preiskave

V Davčni upravi Republike Slovenije je preiskava kot celota dejanj davčnih preiskovalcev, ki so opravljeni z namenom preprečevanja ter odkrivanja aktivnosti, ki pomenijo tudi kršitev predpisov in so tako v škodo finančnim interesom Republike Slovenije. Delo na davčnem področju zahteva specializacijo ter strokovno znanje, zato se morajo preiskave z davčnega področja uveljaviti kot metoda in način dela davčne službe. Tako bi se lahko zagotovila večja učinkovitost davčnega inšpiciranja, v kazenskih zadevah pa večja učinkovitost pri vodenju predkazenskega postopka ob sumu kaznivih dejanj davčnih zatajitev. Tudi v drugih evropskih državah imajo davčno preiskavo organizirano v sistemu davčne službe ter jo izvajajo na podlagi davčnih zakonov (Švigelj, 2003e, str. 36).

Davčne preiskave opravljajo davčni preiskovalci za delo, ki ga opravljajo, pa so odgovorni direktorju DURS-a, sodelujejo z inšpekcijskimi organi, organi odkrivanja in državnim tožilstvom. Davčni preiskovalci imajo pri svojem delu pravico do zbiranja obvestil informacij in podatkov preko javnih baz podatkov in evidenc, ki jih vodijo državni organi ter organizacije z javnimi pooblastili ter tudi s pogovori z davčnimi zavezanci ali pa tudi z drugimi osebami.

Davčne preiskave so kot oblika in metoda dela davčne službe. Tako kot v državah članicah EU in kot tudi pri nas nakazujejo na to, da so preiskave nujne pri davčnem nadzoru, saj postajajo pomemben dejavnik uspešnosti davčnega nadzora. Z uvedbo davčne preiskave in uporabo novih metod ter pristopov pri preiskovanju lahko DURS zbere kvalitetne podatke, dokumentacijo in informacije, ki dokazujejo, da so bili kršeni predpisi o obdavčenju. Pri pripravi in tudi kasnejši izvedbi davčne preiskave je zelo

pomemben odzivni čas, saj morajo biti podatki zbrani hitro in brez vednosti zavezanca (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 36).

Davčna uprava je na področju davčnih preiskav usmerjena v preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov in drugih kaznivih dejanj. V letu 2008 je bilo največ pozornosti usmerjeno v preiskave davčnih utaj na področju rizičnih dejavnosti, prijavi premoženja, analiza prejetih prijav davčnih utaj ter sodelovanje s policijo in drugimi državnimi organi.

Pri kontroli in inšpekciji govorimo o zaznavanju davčnih zatajitev v formalnem davčnem postopku, pri preiskavi pa zaznavamo davčne zatajitve z analitično operativno dejavnostjo, ki ni del formalnega upravnega postopka. Davčne preiskave organizira glavni urad DURS-a, kjer deluje preiskovano analitski oddelek, na regionalni ravni pa potekajo preiskave v okviru davčnih uradov, kjer naloge opravljajo inšpektorji preiskovalci. Aktivnost tega oddelka je usmerjena na izmenjavo podatkov, zbiranje, obdelavo informacij in podatkov ter izdelavo operativno analitskih poročil. Ta oddelek dobiva davčne in nedavčne podatke, ki jih nato posreduje naprej pristojnim organom. Ob ugotovitvi nepravilnosti se izvaja koordinacija med DURS-om, državnim tožilstvom ter policijo in drugimi organi nadzora, v primeru da se preiskave vodijo skupno. Oddelek je aktiven tudi na področju koordinacije izvajanja inšpeksijskega nadzora, ko je potrebno inšpiciranje večjega števila davčnih zavezancev. Preiskovalno analitski oddelek odstopa operativne zadeve v reševanje davčnim uradom, le-te pa so označene s stopnjo nujnosti realizacije zadeve (Švigelj, 2003f, str. 40).

Pri tem se uporablja 4 stopnje (Švigelj, 2003g, str. 40):

- stopnja, ko je potrebno takoj začeti z inšpiciranjem,
- stopnja, ko se lahko le-to začne v roku enega meseca,
- stopnja, ko se inšpiciranje začne v roku šestih mesecev,
- stopnja, ko o postopku inšpiciranja odloča davčni urad sam, po lastni presoji glede na okvirni načrt inšpiciranja.

Inšpektorji v davčnih uradih dobivajo obvestila na področjih, kot so (Dešman, 2002, str. 69):

- poslovanje povezanih oseb,
- spremljanje aktivnosti odgovornih oseb, ki so vodili gospodarske družbe, ki so v stečaju sive ekonomije in dela na črno,
- dohodnine v primeru ki so prikazani prihodki v očitnem nesorazmerju s premoženjem posameznika,
- davčne nepravilnosti, ki so povezane s transferji državnih pomoči,
- neupravičeno bogatenje davčnih zavezancev,
- prometa z nepremičninami in oddajanje stanovanj,
- promet in uporabe naftnih derivatov.

Na republiškem nivoju poteka sodelovanje predvsem z delovno, tržno in okoljevarstveno inšpekcijo, policijo, državnim tožilstvom Republike Slovenije, Carinskim uradom Republike Slovenije ter Uradom za preprečevanje pranja denarja.

To sodelovanje temelji na izmenjavi, podatkovni koordinaciji ter vodenju skupnih akcij, medsebojni pravni in tehnični pomoči ter izobraževanju. V letu 2008 je na davčni upravi delovalo 8 preiskovalcev, leto kasneje pa se je število povečalo za 28, torej na kar 36 preiskovalcev. Ti so opravili 530 preiskovalnih dejanj in obravnavali 790 raznih prijav in informacij.

V letu 2008 je davčna uprava ustanovila projekt siva ekonomija in ga vključila tudi v letni načrt za leto 2009. Cilj tega projekta je, da spodbudi davčne zavezance da uporabijo tudi institut samoprijave, k legalizaciji in registraciji opravljanja dejavnosti, dvigu davčne kulture ter tudi ozaveščanju potrošnikov in davčnih zavezancev o negativnih posledicah sive ekonomije (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 36).

Davčna uprava želi izboljšati nadzor, preprečiti zaposlovanje in delo na črno, spodbuditi pravočasno in pravilno plačevanje davčnih obveznosti, ponovno registracijo dejavnosti, preprečevati nelojalno konkurenco ter preprečiti tudi zniževanje davčnih osnov. S tem projektom želi davčna uprava povečati osveščenost potrošnikov. Tako naj bi potrošniki zahtevali in vzeli račun za vsako blago. Za večjo uspešnost pri prepoznavanju davčnih utaj in pregonu gospodarskega kriminala je davčna uprava izvedla izobraževanje za kriminaliste in uslužbence novoustanovljenega Nacionalnega preiskovalnega urada (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 36).

Davčni nadzor opravljajo davčni inšpektorji s sodelovanjem davčne uprave in ostalimi inštitucijami nadzora ter ugotavljajo nepravilnosti glede obračunavanja in plačevanja davkov in drugih obveznih dajatev. Če davčni organ zazna, da gre za prekršek davčne zatajitve mora podati predlog za uvedbo postopka o prekršku pristojnemu sodniku za prekrške. Ta pa na podlagi predloga in dokaznega postopka odloči o zadevi in določi sankcijo. Zakon o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja, predvideva da za kaznivo dejanje poleg storilca odgovarja tudi pravna oseba. Za kazniva dejanja pravne osebe se lahko predpišejo naslednje kazni (ZOPOKD, Uradni list RS, št. 98/2004, 13.–15. člen):

- denarna kazen (ne sme biti manjša od 10.000 € in večja od 1.000.000 €),
- odvzem premoženja (pravni osebi se lahko odvzame polovico, več ali pa celotno premoženje),
- prenehanje funkcije pravne osebe.

4.3 VRSTE DAVČNEGA NADZORA PRAVNIH OSEB V ZDRUŽENEM KRALJESTVU

V Združenem kraljestvu so bile sprva razlage davčne zakonodaje strogo jezikovne. Kasneje so sodišča prevzela načelo prednosti vsebine pred obliko, vendar z nekaterimi omejitvami. V primeru, da ima davčni zavezanec dve možnosti v zvezi z obdavčitvijo, ima pravico, da se odloči za tisto, ki je zanj ugodnejša. Če pa davčni zavezanec stori neko dejanje zaradi izoginitve davkom lahko davčna uprava uporabi načelo prednosti vsebine pred obliko in ga obdavči, kot da tega dejanja ne bi bilo

(Finance; Kako si razlagati davčno zakonodajo, 2002).

V Združenem kraljestvu se davčna preiskava začne, ko finančna uprava začne notranjo preiskavo. Večje povpraševanje lahko resno ogrozi podjetje, medtem ko je samoobdavčitev osebnih davkov pri preiskavi lahko dolgotrajno, podrobno in nadležno. HMRC oziroma davčna uprava v Združenem kraljestvu pravi da bodo preiskovali vsako situacijo pri kateri bi prišlo do resne izgube davkov. To vključuje davčne zadeve za posameznike, partnerstva, podjetja in zavzema vse davke, obveznosti, obdavčenje, prispevke in tako naprej za katere je HMRC odgovoren. Uprava prevzema tudi odgovornost za nekatere preiskave, ki so se začele na lokalni ravni in na drugih področjih HMRC. Če je pravna oseba premišljeno poskušala prikriti informacije in je finančna uprava to odkrila, lahko pravna oseba zaključi s poslom, odgovorno osebo pa čaka zaporna kazen. Davčna preiskava se začne, ko ima davčna uprava utemeljen sum kaznivega dejanja glede napovedi davkov in poslovnih računov, saj je lahko prejela opozorilo oziroma dokaze glede nepravilnosti napovedi davkov. Davčna uprava lahko izvede tudi naključne preiskave, čeprav ni posebnega razloga za to.

Ko je bilo uvedeno samoobdavčenje, je bilo preiskovanih 15.000 davčnih napovedi. Tako po opravljeni samoobdavčitvi mora davčna uprava začeti preiskavo v obsegu 12- mesečne vložitve po 31. januarju, čeprav tam ni nobene zahteve po preiskavi, da zaključi v določenem časovnem obdobju. Nekatere preiskave lahko trajajo celo več kot dve leti. Večina preiskav obravnavajo lokalne inšpekcijske službe z izobraženimi in izkušenimi specialisti, ki vedo, kaj iskati in so tudi dobro izkušeni z opravičili davčnih zavezancev, ki niso plačali davkov (HMRC, 2010).

Vsako podjetje ali pravna oseba mora hraniti poslovne in privatne finančne evidence, v primeru da pride do preiskave. Pravna oseba oziroma podjetje mora davčni upravi poslati popolne in natančne napovedi za odmero davka z zakonskim rokom za plačilo. Preden davčna uprava začne s preiskavo, pregleda podatke iz davčne napovedi, računov, izjav in drugih virov. Naredi tudi poizvedbe drugih ljudi, organizacij preden stopi do pravne osebe ali podjetja in se odloči ali mora nadaljevati s preiskavo. Ob začetku preiskave davčna uprava napove razloge, lahko pa tega ne stori v primeru, da bi prišlo do zapletov pri preiskavi. Pravna oseba pa mora podati vse dokumente in informacije, katere preiskovalci zahtevajo in rabijo pri preiskovanju.

Davčni zavezanec mora pri preiskavi povedati, če (HMRC, 2010):

- misli, da je mogoče navedel nepravilne ali nepopolne informacije,
- želi dodati kaj, kar je že povedal.

Davčni preiskovalec pa mora pojasniti davčnemu zavezancu (HMRC, 2010):

- pravne pravice in dolžnosti pred zakonom,
- zakaj je do preiskave prišlo.

Davčna uprava opravlja preiskavo zaupno in uporabi določene informacije, ki jih pridobi od pravne osebe, razkrije pa jih samo v primeru, da se pravna oseba strinja da lahko poda informacijo naprej. Pri preiskavi sodelujejo zaposleni, stranke, dobavitelji izprašani, da davčna uprava lažje dobi informacije, ki jih potrebuje pri

preiskavi. Preiskovalci si lahko ogledajo tudi poslovne prostore. Pravni osebi lahko pri preiskavi svetuje strokovni svetovalec, kateremu mora pravna oseba podati vsa ključna dejstva in podatke. Če je med preiskavo prišlo do ugotovitve, da niso bile plačane dodatne obveznosti, davčna uprava zahteva poravnavo obveznosti. Primer lahko pregleda drugi inšpektor, v primeru da pride do nesoglasja glede plačila višine davkov. V primeru nestrinjanja pa je za določitev višine davka pristojno sodišče. V primeru, da so bile narejene manjše napake pri vračilu denarja ali da so bili manjši zneski nenapovedani, lahko davčna uprava izstavi račun za plačilo kazni. Vendar pa pri večjih zneskih od £50.000 začne davčna uprava preiskovati davčno prevaro (HMRC, 2010).

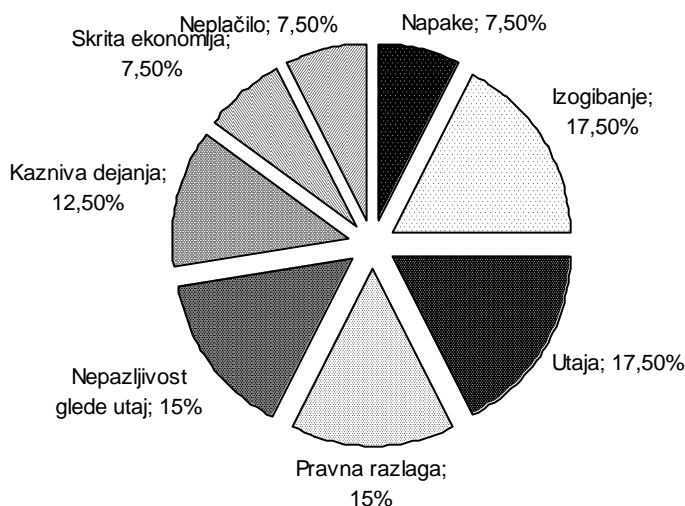
Davčna uprava lahko med preiskavo ne najde ničesar v povezavi z nepravilnostmi glede plačila davkov in zato je preiskava zaključena. Če pa pride ob zaključku preiskave do sklepa, da je prišlo do zapadlih davkov, obresti in kazni, mora pravna oseba to plačati. Če pride do kasnejšega plačila davka iz kateregakoli razloga, se morajo plačati še obresti po zakonski stopnji. Kazen se pridobi v primeru, če pravna oseba (HMRC, 2010):

- ne obvesti davčne uprave o davčnih obveznostih,
- neuspešno povračilo po zakonskem datumu vložitve ali nasploh,
- nepremišljeno ali pa premišljeno podajanje netočnih davčnih napovedi ali druge posebne dokumente,
- nepravilno v razumnem času poda napako, ki ste jo spoznali v davčni napovedi,
- če ne pove v razumnem času, da je ocenjevanje obdavčitve davkov neustrezen,
- če ne plača pravočasno.

Vsak davčni zavezanec je odgovoren za točnost in popolnost davčne napovedi za odmero davka. Če tega ne izpolnjuje mora biti kaznovan z denarno kaznijo ali kako drugače kot je predpisano v zakonu. Kazen pa je odvisna od tega, kako in kdaj pravna oseba pove davčnemu inšpektorju o kaznivem dejanju ter kako in kdaj sodeluje ta pravna oseba z inšpektorjem, da bi bile stvari pravilne.

V letu 2007/08 je bil davčni primanjkljaj v Združenem kraljestvu okoli £ 40 bilijonov. Napake, nepazljivost glede utaj in kazniva dejanja sestavljajo širok spekter na področju davčnega primanjkljaja. Utaja davkov, siva ekonomija in kazniva dejanja se enačijo z goljufijami, to pa predstavlja okoli 37,5 % davčnega primanjkljaja. V povezavi s tem so v letih 2007/08 davčne goljufije dosegle vsoto £ 15 bilijonov. To je 3,5 % vseh davčnih prihodkov in 3 % celotnega davka, ki bi moral biti zbran s strani HMRC-ja (Annual fraud indicator, 2010).

Slika 2: Vrste davčnih vrzeli, katere povzročajo davčni primanjkljaj⁶



Vir: Annual fraud indicator, 2010

Izogibanje, utaje davkov ter nepazljivost glede utaje davkov prispevajo največji delež k davčnemu primanjkljaju, in sicer skupaj kar 50 %, medtem ko je manj odstotkov kaznivih dejanj, skrite ekonomije in neplačevanja davkov ter napak pri davkih.

4.4 VRSTE DAVČNEGA NADZORA PRAVNIH OSEB V AVSTRALIJI

V Avstraliji so na začetku razlagali davčno zakonodajo strogo jezikovno. S tem so sodišča dolgo časa ščitila davčne zavezance ob morebitnem izogibanju davkom. Parlament je v davčno zakonodajo razmeroma pozno vključil tudi splošne določbe o preprečevanju izogibanja obdavčitvi (Finance; Kako si razlagati davčno zakonodajo, 2002).

V Avstraliji imajo več organizacij, katere se borijo proti kriminalu, utaji davkov, nezakonitim imigracijam in opravljajo nadzor na teh področjih. Tako na primer se avstralska zvezna policija bori z organiziranim kriminalom, velikimi goljufijami, pranjem denarja in davčnimi utajami. Oddelek za imigracije in državljanstvo opravlja nadzor nad nezakonitostjo življenja in dela imigrantov v Avstraliji. Poleg teh dveh deluje še Avstralska komisija za zločine, ki išče informacije glede organiziranega kriminala. Letni stroški za organiziran kriminal so okoli 10–15 milijonov €. Avstralska komisija za kriminal je organizacija, ki se bori proti organiziranemu kriminalu že vse od leta 2003. Sodeluje z drugimi državnimi in lokalnimi agencijami, avstralsko davčno upravo, avstralsko preiskovalno komisijo ter raznimi drugimi organizacijami. Komisija preiskuje organizacije, ki so vključene v utajo davkov in pranje denarja (Australian crime commission, 2010).

⁶ HMRC ne more podajati zanesljivih statističnih podatkov, zato analize na Sliki 2 ne moremo obravnavati kot uradno statistiko.

Cilj avstralske komisije je, da izvede program v boju proti kriminalu, zagotovi rešitev v boju proti kaznivim dejanjem ter poveča zmogljivost inšpektorjev za delo. Komisija pri preiskavi zasliši priče in si zagotovi podatke, ki jih potrebuje pri preiskavi.

Organizacija finančnega nadzora obdavčitve je v letu 2008/09 preiskala 52 obveščevalnih uradov na področju (Australian crime commission, 2010):

- pranja denarja,
- davčnih utaj in goljufije,
- prepovedanih in nezakonitih uvozov tobaka in drugega blaga v državo.

Plan nadzora utaje davkov opredeljuje nadzor zunanjega in notranjega tveganja za utajo, ki so povezani z davčnim uradom ter oddelki teh davčnih uradov. Ta plan zajema strategije za reševanje ugotovljenih tveganj ter mehanizmov za zaščito pred utajo in poskusom utaje davkov. Za pomoč pri preprečevanju goljufij morajo zaposleni (ATO, Fraud control and the prosecution process, 2009):

- poročati in zagotoviti informacije o davčnih utajah,
- sodelovati pri dejavnostih za nadzor nad utajami,
- zahtevati pomoč pri poročanju, preprečevanju ali odkrivanju davčne utaje ali drugih kaznivih dejanj.

Če gre za sum kaznivega dejanja, mora zaposleni (ATO, Fraud control and the prosecution process, 2009) zagotoviti:

- da se primer nanaša na resno nezakonito ravnanje za tuje davčne utaje, za preprečevanje in obvladovanje notranje davčne utaje,
- da se razišče sum za kaznivo dejanje s finančno analizo in zaslišanjem prič,
- da se ugotovi, ali je dovolj dokazov za potrditev suma kaznivega dejanja.

Vendar pa pri tem zaposleni ne sme nikoli (ATO, Fraud control and the prosecution process, 2009):

- opravičevati domnevnih kaznivih dejanj,
- zavestno napisati napačnega ali zavajajočega poročila,
- delovati v nasprotju nekoga, da bi mu škodil, ker je podal sum o kaznivem dejanju,
- storiti ničesar, kar lahko ogroža, ovira ali pa preprečuje preiskavo,
- ogrožati kazenskega pregona ter zasebnosti osebe, katera je predmet preiskave,
- poskušati voditi preiskave kaznivega dejanja, če nima za to dovoljenja.

V primerih, ko davčni uslužbenec meni, da obstaja sum goljufije proti sistemu prihodkov, morajo prijaviti sum kaznivega dejanja uradu za preprečevanje in nadzor goljufije, kateri je odgovoren za preprečevanje, odkritje in preiskavo notranjih goljufij. V nadaljnjem postopku mora davčni urad zaščititi dokumente pred kakršnokoli zlorabo postopka.

Notranje goljufije se pojavijo znotraj davčnih uradov (ATO, Fraud control and the prosecution process, 2009):

- pridobitev davčnih podatkov brez dovoljenj,

- nezakonita uporaba stvari v državni lasti za osebno uporabo,
- ponarejanje zahtevka za nadurno delo ali nadomestilo potnih nalogov,
- uporaba stvari davčnega urada za lastno uporabo,
- druge goljufije znotraj davčnega urada.

Medtem ko je Avstralska zvezna policija odgovorna in pristojna za preiskovanje hujših kaznivih dejanj in goljufij, država priznava, da ima davčna uprava ravno tako ustrezne zmogljivosti in znanja za raziskovanje hujših goljufij. Davčni urad tako izpolnjuje ukaze državnega javnega tožilca za pridobitev dokazov o goljufiji.

V skladu s smernicami vodnika državnega davčnega nadzora lahko samo pristojni na davčnem uradu, ki imajo pooblastilo s stani preiskovalca opravijo to preiskavo. To preiskavo pa morajo opraviti pošteno, nepristransko, učinkovito in v javnem interesu (ATO, Tax Commissioners battle against tax evasion, 2008).

Obveščanje avstralske zvezne policije

Čeprav lahko davčni urad prevzame nadzor nad preiskavo, avstralska zvezna policija zahteva, da se jih obvesti o podrobnostih preiskave, saj gre pri takih goljufijah predvsem za (ATO, Fraud control and the prosecution process, 2009, str. 20):

- gospodarsko škodo, sredstva, vire in okolje,
- zloraba zaupanja davčnega urada,
- uporaba sodobne tehnologije in tehnike za preprečevanje odkrivanja goljufij,
- podkupovanje in korupcija tudi z zaposlenimi na davčnem uradu, pranje denarja,
- navzkrižje interesov in politično občutljive zadeve.

Za preiskovanje goljufij obstajajo posebni standardi pri katerih posebej pooblaščen delavci opravljajo preiskavo goljufije, vendar se lahko od njega zahteva, da preseže standarde preiskovanja. Vodstvo mora zagotoviti preiskovalcem posebne veščine in sposobnosti za preiskovanje ter ustrezno vodstvo. Za položaje, ki zahtevajo posebne sposobnosti, morajo preiskovalci doseči določene standarde v enem letu, odkar opravljajo naloge na določenem položaju. Če je dovolj sprejemljivih in zanesljivih dokazov, mora biti podan ustrezen zakonodajni postopek na državno tožilstvo. Če ustrezni dokazi niso trenutno dostopni, je potrebno podati ustrezno oceno, kdaj bodo ti dokazi sprejemljivi in zanesljivi, da se lahko dokaže kaznivo dejanje. Vse obtožbe se temeljito pregledajo. Če se v postopku ne zahteva notranje preiskave, se pripiše določeni osebi ali območju, katero je potrebno obravnavati v manjših zadevah, kot so na primer uspešnost. Seznam dejavnikov, ki jih je potrebno upoštevati pri ocenjevanju prednosti glede notranje goljufije, vključuje (ATO, Fraud control and the prosecution process, 2009, str. 25):

- morebitne oteževalne okoliščine,
- zaposlitveni status domnevnega storilca kaznivega dejanja,
- kompleksnost vpletenih vprašanj.

Davčni urad ima širok razpon skladnosti strategij, ki se nanašajo na morebitni sodni postopek vključno z upravnimi kaznimi. Nima pa pristojnosti, da bi lahko določal pogoje, kdaj bi bila oseba sodno preganjena in kdaj ne. Davčni urad mora shraniti podatke o vsaki poravnavi. To bi moralo vključevati utemeljitev ali osnovne razloge za

poravnava. Vsaka taka zaključena poravnava pa mora biti registrirana v registru za poravnave.

Davčna uprava bi morala imeti obsežen program kontrole glede goljufij, ki bi zavzemale preprečevanje, odkrivanje, preiskovanje, pooblaščenoročanje o goljufiji. To vključuje zbiranje informacij glede teh goljufij in poročanje teh informacij splošni pravni službi, vključno s podrobnostmi o predvidenih goljufijah, zadevah v preiskavi, zaključenih zadevah, ne glede na to, ali je bila goljufija dokazana ali ne in če je bilo uporabljeno civilno ali pravno sredstvo. Davčna uprava ima dovoljenje za preiskavo obeh običajnih postopkov ter obsežnih postopkov tako kot si je prisvojila pristojnost in strokovno znanje ter pomožna sredstva. Planirani nadzor nad goljufijami naj bi bil pravilen, saj se pozna tudi aktivno naraščanje ozaveščanja zaposlenih o goljufijah, zasebnosti in etiki. Pri preiskavi se zaposleni srečujejo z morebitnimi goljufijami ter z minimalno pristojnostjo in s preiskovalnim procesom in postopkom standardnih avstralskih vladnih preiskav.

Davkoplačevalci, ki podajo davčni obračun, preden se revizija začne, so lahko upravičeni do znatnega znižanja kazni. Kjer davkoplačevalci prostovoljno priznajo in podajo davčni obračun se splošni državni blagajni in državnemu tožilstvu dodeli odškodnino zaradi kazenskega pregona v razmerju s sodelovanjem davkoplačevalca v shemi, kjer (ATO, Commissioner of taxation, 2008/09):

- primer ne kaže na visoko stopnjo kriminalitete,
- davkoplačevalci proizvajajo informacije glede tega, kako je ureditev delovala, vključno z vlogo in identiteto predlagatelja,
- davkoplačevalec sodeluje pri preiskovanju in posledičnimi postopki.

Davčna revizija v Avstraliji ni nekaj novega, imenuje se tudi preiskovanje davkov. Zaradi velike večine davčnih zavezancev, ki pošteno in vestno izpolnjujejo davčne obveznosti ter v predpisanem roku, je potrebno podpreti učinkovito revizijo in programe, ki uspešno odkrivajo nepravilne in nepravočasno plačane davke. Na lokalni ravni je v 1. in 2. fazi samoocenjevanja uspela prerazporeditev pri okoli 200 zaposlenih od obdavčitve do revizije. Revizijska skupina v Melbournu, ki vključuje tudi prometni davek ter območje inšpekcije, ima sedaj več kot 800 zaposlenih. Revizijska skupina v Avstraliji predstavlja več kot 25 % avstralske davčne uprave (ATO, Commissioner of taxation, 2008/09).

V Avstraliji poznajo 4 stopnje za preprečevanje utaje davkov in korupcije, in sicer (ATO, Commissioner of taxation, 2008/09, str. 127):

- preprečevanje,
- odkrivanje,
- preiskovanje,
- obtožba.

Preprečevanje davčnih utaj – tu gre za finančno upravljanje in odgovornost; izvajanje in urejanje javne službe; davčni nadzor nad utajami davkov; postopek nadzora nad davčnimi utajami; proces kontrole davčne utaje. Pri preprečevanju

davčnih utaj se ATO⁷ tega loti z dvoletnim planom za nadzor davčnih utaj; prezaposlitvenim programom, vključno s policijsko kontrolo pred zaposlitvijo; upravljanjem in dodatnim izobraževanjem zaposlenih; komunikacijskimi strategijami vključno s časopisnimi članki; zunanjimi primerjalnimi analizami goljufij ter programi za preprečevanje davčnih utaj; nadzorom procesa – področje zahtev in procesov; zagotavljanjem projektov; nadzorom v davčni upravi, ki temelji na tehnologiji; potrdilom o zanesljivosti.

Odkrivanje – pri odkrivanju davčnih utaj gre za poročanje zaposlenih in njihovo varovanje; ocena tveganja sredstev, ujemanje podatkov in testiranje sposobnosti; zunanji nadzor s strani medijev, parlamenta, upravnega sodišča, varuha človekovih pravic. Pri odkrivanju davčnih utaj ATO se tega loti z dvoletnim planom za nadzor davčnih utaj; povečana zavest; prijava s pomočjo e-maila ali anonimnih internetnih obrazcev za poročanje spretnosti; kontrola testiranja in analiziranja; pregled poti vgrajenih v računalniške sisteme; ciljanje na določena področja; uporaba rudarjenja podatkov in analiz obveščevalnih podatkov za odkrivanje ogroženih območij; celovitost zagotavljanja projektov.

Preiskovanje – pri preiskovanju davčne utaje gre za kvalificirano, usposobljeno izkušnjo pri preiskovanju zaposlenih. ATO se pri preiskovanju tega loti tako da s popolno zagotovitvijo te panoge preišče vse pritožbe in navede vse dogodke davčnih utaj; preiskave se izvajajo s strani neodvisnih preiskovalcev; preiskava poteka v sodelovanju z glavnim državnim tožilcem med postopkom preiskave; preiskovanje v sodelovanju z drugimi agencijami kot del celotne vlade v pristopu reševanja problemov glede prihodkov in identiteta goljufije, na primer avstralska komisija za kriminal lahko ponovno uporabi širša pooblastila; avstralska zvezna policija je ponovno upravičena za tehnične zmožnosti za nadzor.

Obtožba – pri odkrivanju davčnih utaj ima davčna uprava nadzor nad davčnimi utajami in popolno zagotovilo stroke; davčna uprava sodeluje z glavnim državnim tožilstvom s pomočjo zakona o javni službi ter zakonskimi predpisi; prestopki za kršitev določbe na podlagi različnih predpisov. ATO ugotavlja, da je v povprečju 70 % primerov obtožb neutemeljenih. Dejavnosti ATO so povezane z avstralsko zvezno policijo, državno upravo, glavnim državnim tožilcem in avstralsko kriminalno komisijo.

Med letoma 2008–09 je davčna uprava najprej izvajala ustrezne varnostne ukrepe in postopke ter spremlja ustreznost poslovanja ATO z avstralsko vlado. Davčna uprava spremlja skladnost z varnostnimi standardi s pomočjo nacionalnega programa varnosti pregledov, ki zajemajo informacije, izvajalce, delo na domu in zaključku poslovne varnosti. Vsak zaposlen mora izpolniti varnostni in zasebni program e-učenja kot del svojega splošnega znanja, temu pa sledi bolj napreden program ozaveščenosti o varnosti. Programi so obvezni in je ustrezno spremljan. Davčna uprava je pregledala varnostni načrt za obvladovanje tveganja, katero je namenjeno za prepoznavanje, ocenjevanje in obravnavanje varnostnega tveganja podjetij.

⁷ ATO – *Australian Taxation Office* je avstralska davčna uprava

Izvajajo se številna priporočila iz informacijske varnosti iz varnostnih pregledov (ATO, Commissioner of taxation, 2008/09, str. 127).

Operacija Wickenby se je leta 2004 pridružila agenciji za preiskovanje in sicer davčni upravi Avstralije in Avstralski komisiji za kriminal. Agencija je pristojna za preiskavo pranja denarja, odkrivanje in preprečevanje davčnih utaj, kršitve davčnih zakonov, prikrivanje dohodkov ter drugimi podobnimi kršitvami. Preiskava se osredotoča na avstralske prebivalce, ki imajo finančni dogovor s Švico na podlagi računovodskih podjetij "Strachans". Konec leta 2005 je vlada odobrila dodatna sredstva za skupni projekt Wickenby, katerega so prevzeli: davčna uprava Avstralije, avstralska kriminalna komisija, avstralska varstvena in investicijska komisija, avstralska zvezna policija in glavni državni tožilec. V septembru 2006 je odbor avstralske kriminalne komisije odobril ustanovitev projekta Wickenby za posebne preiskave pod katerim takšne preiskave tudi potekajo. V tem projektu je bilo zbranih AUD 117 milijonov v gotovini iz dejavnosti ustrezne uskladitve. Dodatnih AUD 235 milijonov je bilo pridobljenih od davkov kršiteljev, katere je ta projekt vključeval.

V letu 2008–09 je bilo skupno 2959 uspešno kazensko preganjenih od skupno 3624 primerov, ki so bili na sodišču. Od teh je bilo 2909 uspešnih kazenskih pregonov od 3234 zadev v zvezi z nevložitvijo in neuskladitvijo davčnih kaznivih dejanj. To vključuje 2834 uspešnega kazenskega pregona od 3118 obravnavanih primerov in 75 uspešnih kazenskih pregonov od 92 primerov s strani davčne uprave glavnega državnega tožilstva (ATO, Commissioner of taxation, 2008/09, str. 80).

Odbor za avstralsko kriminalno komisijo je sprejel ugotovitev za finančni kriminal junija 2008. Pomembno je, da se partnerske agencije ustrezno obvešča ter izboljša finančno analizo podatkov in celovitost podatkov v zvezi s preiskovanjem kriminalnih dejanj. Nova metodologija je uporabljena za ocenjevanje tveganja za poseben pretok denarja. To vodi v poseben, bolj učinkovit način identifikacije visoke stopnje kriminala pri podjetjih, ki temeljijo na povzročanju gospodarske škode.

Tabela 3: Povzetek rezultatov finančne kriminalitete za leto 2008/09

	Leto 2008–09
Število obtoženih	1
Obtoženih laganja	1
Poziv k udeležbi preiskave	49
Zadržanje preiskave	41
Obvestilo za izdajo dokumentov	281
Poročilo o širjenju produkta	48

Vir: Crimecommission, Annual report, 2008/09, str. 57

V Tabeli 3 je razvidno da je v letu 2008/09 za finančni kriminal bila obtožena samo ena oseba, poziv k udeležbi preiskave je prejelo 49 oseb, v 41 primerih je kriminalna komisija zadržala preiskavo in izdala je 281 obvestil za pridobitev dokumentov.

Konec junija 2009 je bilo za projekt Wickenby (Crimecommission, Annual report, 2008/09):

- 23 kriminalnih preiskav,
- 43 ljudi obsojenih na kaznivo dejanje,
- 789 dopolnjenih davčnih revizije, 597 pa jih še poteka,
- AUD 406.49 milijonov povečanih davčnih obveznosti,
- AUD 128.68 milijonov pobranih davkov, kot tudi AUD 75.9 milijonov izboljšav skladnosti, ki so jih ljudje pregledali v okviru projekta Wickenby,
- AUD 75.7 milijonov zadržanih sredstev.

Tabela 4: Poročilo o rezultatih projekta Wickenby za leto 2007–08 in 2008–09

	Leto 2007–08	Leto 2008–09
Število obsojenih	3	2
Obtoženih laganja	13	10
Poziv k udeležbi preiskave	46	23
Zadržanje preiskave	42	20
Obvestila za izdajo dokumentov	20	16
Prekinitev kriminala	0	2
Poročilo o širjenju produkta	0	27
Število operativnih obveščevalnih objav	42	81

Vir: Crimecommission, Annual report, 2008/09, str. 64

V letih 2008–09 je bilo v projektu Wickenby manjše število obsojenih, pozvanih k udeležbi preiskave, kot v letih 2007–08. Avstralska kriminalna komisija⁸ vpliva na opravljanje nalog v skladu z zakonom o tej komisiji. V sodnem postopku med letoma 2008–09 je bila ovirana preiskava, to pa je razvidno v razsodbah sodišč, ki jih je ACC spremljal.

Skupina za Finančni nadzor za obdavčitev⁹ (v nadaljevanju FIAT) je bila ustanovljena maja 2003 kot nacionalna agencija v boju proti finančnim kaznivim dejanjem s strani kriminalnih združb. Skupina FIAT želi odstraniti oziroma zmanjšati finančni kriminal. To lahko doseže skozi FIAT-ove subjekte s poudarkom na zbiranju finančnih podatkov in analiz.

S strani FIAT-a je bilo med letoma 2008–09 narejenih vseh 52 operativnih obveščevalnih podatkov. Skozi subjekte so bili vključeni v naslednje aktivnosti, in sicer (Crimecommission, Annual report, 2008/09, str.70):

- pranje denarja,
- davčne utaje,
- prepoved uvoza drog in prodaje na debelo,
- uvoz nezakonitega tobaka in cele distribucije,
- kaznivo dejanje intelektualne lastnine,
- goljufija blaginje.

Pri pomembnem deležu subjektov, ki jih FIAT pregleduje, gre za izogibanje

⁸ Avstralska kriminalna komisija: Australian crimecommission oziroma ACC

⁹ Skupina za finančni nadzor za obdavčitev: Financial Intelligence Assessment Team oziroma krajše FIAT

plačevanja davkov in davčno utajo. V eni zadevi, ki vključuje sodelovanje s FIAT in ATO pri podjetju, pa je bilo ugotovljeno, da je z uporabo strokovnjakov za vzpostavitev skladov in dobrodelne organizacije mogoče premakniti neobdavčljiva sredstva na stran za obdobje, prej ko se vrne v Avstralijo, torej za kasnejšo uporabo. Pomembna kazen za davek in morebitni predmet kaznivih dejanj bo preiskan.

4.5 SANKCIJE OB ODKRIVANJU DAVČNE UTAJE V SLOVENIJI

Pomemben del davčnega nadzora so sankcije, vendar ni nujno, da večje denarne kazni pomenijo, da je davčni nadzor učinkovit. Sankcije morajo spodbujati neplačnike, da hitro poravnajo obveznosti. Vse pogostejši je problem neizterljivosti davčnega dolga ter vse pogostejše tudi davčni organ vlaga kazenske ovadbe zaradi suma storitve kaznivega dejanja oškodovanja upnikov (Kazenski zakonik, Uradni list RS, št. 95/2004, 234. člen) ali zaradi suma storitve kaznivega dejanja zatajitve davščin (Kazenski zakonik, 254. člen). Dolžnik, ki zapadlega davka ni plačal do roka, ki je bil predpisan, davčni organ uvede postopek prisilne izterjave. Pri tem je potrebno upoštevati osebno dostojanstvo dolžnika ter poskrbeti, da je izterjava zanj čim manj neugodna. Prisilno izterjavo uvede davčni organ z izdajo sklepa o prisilni izterjavi. Za izdajo tega sklepa pa je pristojen davčni urad, pri katerem je davčni dolg nastal. Neizpolnjevanje obveznosti je sankcionirano. Težji davčni delikti so sankcionirani po kazenskem zakoniku kot kaznivo dejanje davčne utaje, lažji davčni delikti pa kot prekrški po posameznih zakonih, ki predpisujejo posamezno davčno obvezo ter z zakonom o davčni službi (Švigelj, 2003h, str. 41).

Kdor z namenom, da bi se sam ali kdo drug delno ali pa popolnoma izognil plačilu dohodnine, davkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pa pravnih oseb, poda krive podatke o dohodkih, stroških predmetih ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev takšne obveznosti ali pa na kakšen drug način preslepi davčni organ in obveznosti, ki se jim je izognil, pomenijo večjo premoženjsko korist se kaznuje z zaporom do treh let oz. z zaporom do 5 let če je bila s prej navedenim dejanjem dosežena velika premoženjska korist in je storilcu šlo za to, da doseže tako premoženjsko korist.

V kazenskem zakoniku (KZ-UPB1) je v 254. členu zapisano, da kdor se namenoma deloma ali v celoti izogne plačilu davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, poda lažne podatke o zakonito pridobljenih dohodkih, stroških in predmetih in tako preslepi organ, pristojen za odmero ali za nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti, se kaznuje z zaporom do treh let. Ravno tako se kaznuje tistega, ki ne prijavi zakonito pridobljenega dohodka, prispevkov ali drugih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb. Če je bila s tem dosežena velika premoženjska korist in je zavezanec namenoma tajil davke, se to kaznuje z zaporom do 8 let.

Če davčni zavezanec v poslovne knjige, spise ali poslovne listine, ki so pomembne za poslovni promet, vpiše lažne podatke ali pa ne vpiše ustreznih podatkov ali če kdo uniči, poškoduje poslovne knjige, se tako dejanje kaznuje z zaporom do dveh let.

Kdor si protipravno prilasti vrednostne papirje, denar ali kakšne druge premične stvari, ki so mu zaupane v zvezi z njegovim delom pri opravljanju dejavnosti, se kaznuje z zaporom do petih let. Če je vrednost, ki ga s takim dejanjem storilec pridobi, majhna, se kaznuje z denarno kaznijo ali pa z zaporom do enega leta. Če pa bi s tem dejanjem zavezanec pridobil veliko premoženjsko korist, se to kaznuje z zaporom od 1 do 8 let. Kdor denar ali premoženje, za katerega ve, da je bilo pridobljeno s kaznivim dejanjem, sprejme, z njim razpolaga, uporabi pri gospodarski dejavnosti, ga hrani s pranjem, poskusi prikriti njegov izvor ali če je sam udeleženec pri tem dejanju, se ga kaznuje z zaporom do petih let. Če ima denar veliko vrednosti, potem se to kaznuje z zaporom do osem let in z denarno kaznijo (KZ, 254. člen).

4.6 SANKCIJE OB ODKRIVANJU DAVČNE UTAJE V TUJINI

V Združenem kraljestvu bodo z letom 2010–11 začele veljati nove kazni za neplačilo oziroma utajo davkov.

Davek na dodano vrednost se mora tako kot vsak davek plačati pravočasno. V nasprotnem primeru pošlje HMRC opozorilo o neplačilu. V primeru, da pravna oseba ponovno zamuja s plačilom davka, sledijo dodatne obresti davka, ki obsegajo 2 % neplačanega davka. Ob ponovni zamudi plačila mora pravna oseba plačati še dodatni davek, ki je odstotek neplačanega DDV. Če se neplačila davkov ponavljajo, HMRC zaračuna za 5 ali 10 % višji DDV. Z neplačilom se davek povečuje. HMRC ponavadi ne izda kazni za davek, ki znaša manj kot £ 300. Pri izračunavanju kazni pa uporablja različne metode (Business link uk, 2010).

Davek na plače morajo vsi delodajalci vsak mesec plačevati HMRC-ju, v nasprotnem primeru pa bo moral plačati davek kasneje. Pri tem pa bodo tekle kazni za zapadle zneske. Kazen je £ 100 za 50 zaposlenih na mesec. Napoved davka se mora oddati preko interneta, saj je v nasprotnem primeru predpisana kazen £ 3.000. Oseba, ki je zagrešila goljufijo, je obsojena na (Business link uk, 2010):

- zaporno kazen za najmanj 12 mesecev in denarno kazen,
- obsodbo na podlagi obtožnice na zaporno kazen do 10 let ali denarno kazen ali pa oboje.

Davčno izogibanje je v Združenem kraljestvu zakonito in za to dejanje ni predpisana nobena kazen. Zaradi podobnih imen se lahko davčno izogibanje hitro zamenja za davčno utajo, kar pa ni enako. Davčna utaja je kaznivo dejanje in za to je tudi ustrezna sankcija. V primeru neplačanih davkov je kazen 0,5 % na mesec za neplačan davek, če ni bil izpolnjen davčni obračun, je kazen od 5 do 25 % na neplačan davek. Če napaka ni odpravljena, se opravi revizija in s tem nastopi kazen \$ 25.000 in leto zopora za vsako obdobje, ko ni bila vložena davčna napoved. Izpolnitev napačne napovedi davka je kaznivo dejanje in za to je predvidena kazen 3 leta zopora in/ali \$ 100.000 globe. Druge vrste davčnih utaj pa predvidi kazen do 5 let zopora (HMRC, 2010).

V Avstraliji pa so sankcije za kazniva dejanja strožje. Vsaka oseba, ki ima namen z

goljufijo pridobiti premoženje v svojo korist, koristi kakršnokoli ugodnosti in povzroča denarno ali kakšno drugo škodo, je obtožena kaznivega dejanja, pri katerem velja, če je oškodovana oseba nad 60 let, se osebo za goljufijo obtoži z zaporno kaznijo 10 let, v drugem primeru pa na 7 let. Glede na obsodbe pa je v prvem primeru za tako dejanje lahko zaporna kazen 3 leta, poleg tega pa še AUD 36.000 ali pa 2 leti zaporne kazni in AUD 24.000.

Že za dajanje zaupnih informacij je lahko oseba obtožena na zaporno kazen 3 let, če pa ima s tem dejanjem namen pridobiti kakršnokoli premoženje, je obsojena na 5 let zapora. V primeru pranja denarja, za katerega je oseba obtožena, pa je kazen 20 let zapora (ATO, 2010).

5 ZAKLJUČEK

Davki so pomemben vir javnih prihodkov in so zelo pomembni za normalno delovanje države. Napačno zastavljeni ali neplačani davki povzročijo veliko gospodarsko škodo, ki jo lahko plačujejo še številne generacije naprej.

Vsakemu davčnemu zavezancu se zdijo davki previsoki, vendar jih morajo plačevati. Cilj države je, da uravnava davke tako, da jih bodo davčni zavezanci plačevali prostovoljno. Glavna naloga davčne uprave je obdavčenje in pobiranje davkov. Vendar pa za pravilno obdavčenje, preverjanje pravilnosti davčnih obračunov in za preverjanje pravočasnosti plačevanja davkov potrebuje država nadzorni sistem. Glede na organe, ki opravljajo ta nadzor, ter glede na vsebino in postopke izvajanja takšen nadzor označujemo kot obliko državnega inšpiciranja, izvajalce, ki opravljajo nadzor, pa davčni inšpektorji.

V državah Združenem kraljestvu in Avstraliji, ki sem ju vzela za primerjavo s Slovenijo, je davčni nadzor nad izpolnjevanjem in pravočasnim plačevanjem davčnih obveznosti zelo podoben kot pri nas. Avstralija je uspešna pri davčnem nadzoru in s tem na področju boja proti davčnim utajam, saj ima zelo stroge sankcije v primeru kršitev. Zasluge za uspešen boj proti davčnim utajam si lahko lastijo razne kriminalne komisije, katerih ima Avstralija veliko, skorajda za vsako področje posebej.

Dandanes lahko v medijih velikokrat zasledimo o tajkuni, utaji davkov, podkupovanju in podobnih temah. Preiskave potekajo dolgo časa, včasih predolgo, in na koncu niso podane konkretne utemeljitve glede davčnih utaj in izvršenih sankcijah. Problem je v zakonodaji, saj je vsebina velikokrat prezapletena in se prevečkrat spreminja. Potrebno bi bilo preurediti davčne in kazenske zakonike na področju davkov. Vendar samo te spremembe ne bodo prinesle zmanjšanje davčnih utaj. Poleg teh sprememb lahko davčna uprava izboljša področje kontrole, inšpiciranja in preiskav z nadgradnjo programske tehnologije in sprotno kontrolo dohodkov fizičnih in pravnih oseb. Davčna uprava in pristojni organi se morajo predpisanih zakonov držati, predvsem pa upoštevati načelo enotnosti pred zakonom, saj mora zakon veljati za vse enako.

S takimi ukrepi ter višjimi sankcijami za kazniva dejanja bi se lahko pri nas in tudi drugod izboljšal davčni sistem, davčna uprava bi imela večji nadzor in s tem bi bilo manj davčnih utaj.

LITERATURA

- DEŠMAN, Gregor. Davčni nadzor v boju proti davčnim zatajitvam: zbornik referatov davčne konference slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 2002.
- KLUN, Maja. Davčni sistem. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2008.
- KOLARIČ, Silva. Davčni nadzor. Diplomsko delo. Ljubljana, 2005.
- KOVAČ, Bogomir. Davčna reforma – quo vadis? Revija Neprofitni management, 2005, letn. 3, št. 1, str. 41–43.
- KRUHAR PUC, Romana. Ko nas obišče davčni inšpektor. Ljubljana, Primath, 2004.
- KRUHAR PUC, Romana, GALIČ, Jana. Najpogostejše ugotovitve davčnih inšpektorjev na terenu: s primeri iz praske z upoštevanjem stare in nove zakonodaje. Ljubljana, Primath, 2006.
- PERNEK, Franc. Finančno pravo in javne finance. Ljubljana, Pravna fakulteta, 2001.
- KLUN, Maja; PEVCIN, Primož. ANDOLJŠEK Žiga; ARISTOVNIK, Aleksander. Ekonomika javnega sektorja in proračunsko financiranje. Ljubljana, Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2005.
- ŠILOVINAC, Mateo. Vpliv davčne reforme na obdavčitev samostojnega podjetnika in družbenika gospodarske družbe. Diplomsko delo. Maribor, 2008.
- ŠKOF, Bojan, WAKOUNIG, Marian, TIČAR, Bojan, KOBAL, Aleš, JERMAN, Saša, FERČIČ, Aleš. Davčno pravo. Pravna fakulteta, Maribor, 2007.
- TIČAR, Bojan. Uvod v korporacijsko davčno pravo, Ljubljana, Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti: distribucija Marketing international Turk & Turk:distribucija Secli-zavod, 2001
- TRBOJEVIĆ, Anica. Davčni nadzor. Diplomsko delo. Ljubljana, 2007.

VIRI

- Annual fraud indicator.
- URL=«http://www.attorneygeneral.gov.uk/nfa/GuidetoInformation/Documents/NFA_fraud_indicator.pdf«. Januar 2010.
- Australian crimecommission.
URL=»http://www.crimecommission.gov.au/publications/annual_report/files/0809/ACC_AR_0809%20COMPLETE.pdf«. 2009.
- Australian government.
URL=«<http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/00090701.htm>«. 18.8.2009.
- Australian tax investigation forces Vanuatu to abandon banking secrecy.
URL=«<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=9&PUBID=210&ISS=24746&SID=706362>«. 6.5.2008
- Business link uk.
URL=»<http://www.businesslink.gov.uk/bdotg/action/layer?r.s=tl&topicId=1073858808>«. 29.10.2009.
- Company formation and Tax Rates. URL=«http://www.icl-directory.com/company_formation_tax_rates_detail.php?country=Australia&id=36«. 10.5.2010.
- Corporate tax
URL=«http://www.deloitte.com/view/en_GB/uk/services/tax/corporatetax/index.htm«. 19.11.2009.
- Corporation tax rates. URL=« <http://www.hmrc.gov.uk/rates/corp.htm>«. 10.5.2010.
- Černič Letnar J. Pasti davčne oaze v Prekmurju. URL=«http://www.ius-software.si/Novice/prikaz_clanek.asp?id=47478&Skatla=17«. 16.10.2009.
- Čokelc S. Davčne utaje.
URL=«http://www.revivicom.si/index.php?option=com_remository&Itemid=11&func=finishdown&id=15«. 28.10.2007.
- Davčna reforma. URL=«http://www.mf.gov.si/slov/dav_reforma/dav_reforma.htm«. 31.12.2007.
- Davčna reforma s poudarkom na obdavčitvi dohodkov fizičnih in pravnih oseb.
URL=«<http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=226>«. 19.12.2003.
- Davčna uprava Republike Slovenije. URL=»<http://www.durs.gov.si/>«.
- Davčni nadzor: kako poteka davčni nadzor?
URL=«<http://www.revijakapital.com/kapital/davcno-financno-svetovanje.php?idclanka=5736>«. 9.6.2008.
- Davčni nazor in predložitev podatkov-
URL=»<http://www.findinfo.si/Dnevnevsebine/Aktualno.aspx?id=168>«. 26.10.2007.
- Davki. URL=«<http://www.evropa.gov.si/si/gospodarstvo-in-finance/davki/>«. 6.1.2010.
- Dosežki NSi 2004 – 2008. URL=«<http://nsi.si/doseki-nsi-v-vladi-rs-2004-2008.html>«. 6.1.2010.
- Finance, Kako si razlagati davčno zakonodajo
URL=»<http://www.finance.si/17411/Kako-si-razlagati-dav%0E8no-zakonodajo>«. 29.1.2002.
- Fraud Act 2006.

- URL=«http://www.opsi.gov.uk/Acts/acts2006/pdf/ukpga_20060035_en.pdf«. 2006.
- Fraud control and the prosecution process
URL=«<http://www.ato.gov.au/content/downloads/snc00090701fraudcontrol.pdf>«. 29.11.2009.
- Income tax rates. URL=«<http://www.justlanded.com/english/Australia/Australia-Guide/Money/Income-Tax-Rates>«. 11.5.2010
- Kako si razlagati davčno zakonodajo
URL=«[http://www.finance.si/17411/Kako si razlagati dav%28no zakonodajo](http://www.finance.si/17411/Kako_si_razlagati_dav%28no_zakonodajo)«. 29.01.2002.
- Sydney entrepreneur arrested in Australia's largest tax fraud investigation
URL=»http://www.afp.gov.au/media_releases/national/2008/sydney_entrepreneur_arrested_in_australias_largest_tax_fraud_investigation.html«. 29.2.2008.
- Šilovinac, Mateo. Vpliv davčne reforme na obdavčitev samostojnega podjetnika in družbenika gospodarske družbe. Diplomsko delo. Maribor, 2008, str. 34 – 45.
URL=«<http://www.academia.si/diplome/diploma-r-2008-mateo-silovinac.pdf>«
- Tax, returns & payroll.
URL=«<http://www.businesslink.gov.uk/bdotg/action/layer?r.s=tl&r.lc=en&topicId=1073858808>«. 3.12.2009.
- Taxation.
URL=«<http://www.business.gov.au/BusinessTopics/Taxation/Pages/default.aspx>«. 14.1.2010.
- Švigelj, Mateja. Davčni nadzor pravnih oseb. Diplomsko delo. Ljubljana, 2003.
URL=«http://www.cek.ef.uni-lj.si/u_diplome/svigelj962.pdf«
- UK government – URL»<http://www.direct.gov.uk/en/index.htm>«. 24.1.2010.
- Novi zakon o davčnem postopku – bistvene novosti in spremembe.
URL=«http://www.durs.gov.si/si/aktualno/novi_zakonski_akti/novi_zakon_o_davcnem_postopku_bistvene_novosti_in_spremembe/«. 16.11.2006.
- Poročilo Davčne uprave Republike Slovenije o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov.
URL=»http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Sporocila_za_medijske_Porocilo_Davcne_uprave_Vladi_RS.pdf«. februar 2010.
- Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008
URL=«http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_poročila_o_delu_DURS/LETNO-POROCILO-2008.pdf«. julij 2009.
- Reporting tax fraud. URL=«http://www.direct.gov.uk/en/MoneyTaxAndBenefits/Taxes/ContactOrDealWithHMRC/DG_10010579«. 11.1.2010.
- Taxation and customs union
URL=»http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/gen_overview/index_en.htm«. 2.2.2010.
- Tax evasion, tax fraud. URL=«<http://www.gilberttax.co.uk/tax-evasion-tax-fraud.htm>«. 4.2.2010.
- Taxation trends in the EU
URL=»http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF«. 2009.
- Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov. URL=«

http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Sporocila_za_medije/Porocilo_Davcne_uprave_Vladi_RS.pdf«. Februar 2010.

- Poročilo o uresničevanju Programa reform za izvajanje Lizbonske strategije v Sloveniji 2009
URL=»http://www.svrez.gov.si/fileadmin/svez.gov.si/pageuploads/docs/lizbonska_strategija/Porocilo_LS_2009_cistopis_22.10.2009.pdf«. oktober 2009.
- Predstavitev ukrepov Ministrstva za finance v času finančne krize
URL=»http://www.vlada.si/fileadmin/dokumenti/si/projekti/Protikrizni_ukrepi/Ukrepi_za_blazitev_krize/Protikrizni_ukrepi_do_13052009.pdf«. 13.5.2009.
- Pregled izvajanja protikriznih ukrepov Vlade Republike Slovenije
URL=»http://www.vlada.si/fileadmin/dokumenti/si/projekti/Protikrizni_ukrepi/Ukrepi_za_blazitev_krize/Pregled_izvajanja_protikriznih_ukrepov2105.pdf«. 21.5.2009.
- [Uradni list RS – e-objave](http://www.uradni-list.si/). URL=»<http://www.uradni-list.si/>«. 2010.
- Zakon o davčni službi. Uradni list RS, št. 57/2004.
- Zakon o davčnem postopku. Uradni list RS, št. 117/2006.
- Zakon od dohodka pravnih oseb. Uradni list RS, št. 117/2006.
- Zakon o dohodnini. Uradni list RS, št. 117/2006.
- Zakon o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja. Uradni list RS, št. 98/2004, 65/2008.
- [Zavedeni v davčno utajo](http://www.poslovni-bazar.si/?mod=articles&article=790) – URL=»<http://www.poslovni-bazar.si/?mod=articles&article=790>«. 14.5.2008.

SEZNAM SLIK IN TABEL

SLIKA 1: ORGANIGRAM GENERALNEGA DAVČNEGA URADA	6
SLIKA 2: VRSTE DAVČNIH VRZELI, KATERE POVZROČAJO DAVČNI PRIMANJKLJAJ.....	34
TABELA 1: REALIZACIJA NAČRTOV DAVČNE UPRAVE NA PODROČJU KONTROLE	27
TABELA 2: REZULTATI DELA DAVČNE INŠPEKCIJE.....	29
TABELA 3: POVZETEK REZULTATOV FINANČNE KRIMINALITETE ZA LETO 2008/09	39
TABELA 4: POROČILO O REZULTATIH PROJEKTA WICKENBY ZA LETO 2007-08 IN 2008/2009	40

IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Izjavljam, da je diplomsko delo moja avtorska stvaritev in se strinjam z objavo diplome na internetu.

Lektorica diplomskega dela: mag. Nataša Korajžija, prof. slov.

Ljubljana, junij 2010

Mojca Tinta