

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

DIPLOMSKO DELO

DELOVANJE DAVČNE INŠPEKCIJE

Janja Tavčar

Ljubljana, avgust, 2012

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

DIPLOMSKO DELO

DELOVANJE DAVČNE INŠPEKCIJE

Kandidatka: Janja Tavčar
Vpisna številka: 04037748
Študijski program: Visokošolski študijski program Uprava prva stopnja
Mentor: doc. dr. Polona Kovač

Ljubljana, avgust, 2012

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisana Janja Tavčar, študentka visokošolskega strokovnega programa Uprave I. stopnje, z vpisno številko 04037748, sem avtorica diplomskega dela z naslovom: »Delovanje davčne inšpekcije«.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo delo izključno rezultat mojega lastnega raziskovalnega dela;
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric, ki jih uporabljam v predloženem delu, navedena oz. citirana v skladu s fakultetnimi navodili;
- sem poskrbela, da so vsa dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric navedena v seznamu virov, ki je sestavni element predloženega dela in je zapisan v skladu s fakultetnimi navodili;
- sem pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti prenesena v predloženo delo, in sem to tudi jasno zapisala v predloženem delu;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del, bodisi v obliki citata bodisi v obliki skoraj dobesednega parafraziranja bodisi v grafični obliki, s katerem so tuje misli oz. ideje predstavljene kot moje lastne – kaznivo po zakonu (Zakon o avtorstvu in sorodnih pravicah, Ur. list RS, št. 21/95), kršitev pa se sankcionira tudi z ukrepi po pravilih Univerze v Ljubljani in Fakultete za upravo;
- se zavedam posledic, ki jih dokazano plagiatorstvo lahko predstavlja za predloženo delo in za moj status na Fakulteti za upravo;
- je elektronska oblika identična s tiskano obliko diplomskega dela ter soglašam z objavo dela v zbirki »Dela FU«.

Diplomsko delo je lektorirala: Zdenka Likar, učit. slov. j.

Ljubljana, avgust 2012

Podpis avtorice: Janja Tavčar

POVZETEK

Država in davek sta pojma, ki se med seboj močno povezujeta. Država davke pobira z organizirano davčno službo, Davčno upravo Republike Slovenije (DURS), ki je organ v sestavi Ministrstva za finance. Kot pooblaščen uradno osebo lahko izpostavimo davčnega inšpektorja, ki v okviru davčnega postopka in zakonodaje izvaja davčni inšpekcijski nadzor.

Davčni postopek je posebni upravni postopek in predstavlja posebno razmerje med davčnimi organi ter davčnimi zavezanci. Pravila, način in vodenje davčnega postopka ureja poseben zakon ZDavP-2, ki je vodilo pri postopanju davčnih organov in inšpektorjev ter določa okvir postopkovnega davčnega sistema. Poleg ZDavP-2 se dopolnilno uporabljata tudi ZUP in ZIN.

V davčnem inšpekcijskem nadzoru davčni inšpektor preverja pravilnost poslovanja, pravočasnost obračunavanja davkov in davčnih obveznosti ter prispevkov. Pri svojem delu inšpektor upošteva različne predpise in zakonodajo po hierarhičnem vrstnem redu.

Ključne besede:

Davek, davčna služba, Davčna uprava Republike Slovenije, davčni inšpektor, davčni inšpekcijski nadzor, davčni postopek, upravni postopek.

SUMMARY

OPERATION OF THE TAX INSPECTION

State and taxes are very much related to one another. The state collects taxes with an organized revenue service, tax administration of Slovenia, as a part of Ministry of finance. As an authorized employee we can point out a tax inspector who in the tax procedure and tax legislation performs a tax audit procedure.

Tax procedure as a special administrative procedure presents a special relationship between administrative authorities and taxpayers. Regulations and directions of a tax procedure are regulated by a special law ZDavP-2 which is a guidance for administrative authorities and tax inspectors and also determines a frame for procedures of tax system. Besides ZDavP-2 there are additionally also used ZUP and ZIN.

In the tax audit procedure a tax inspector checks the correctness of business operations, timeliness of paying taxes, tax liabilities and other contributions. At his work a tax inspector follows different regulations and legislation in a hierarchical order.

Key words:

Tax, revenue service, Tax administration of Slovenia, tax inspector, tax audit procedure, tax procedure, administrative procedure.

KAZALO

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA.....	iii
POVZETEK.....	v
SUMMARY.....	vi
KAZALO.....	vii
KAZALO PONAŽORITEV.....	ix
KAZALO SLIK.....	ix
KAZALO TABEL.....	ix
KAZALO PRILOG.....	ix
SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC IN OKRAJŠAV.....	x
1 UVOD.....	1
2 DAVKI IN DAVČNI SISTEM.....	3
2.1 Pomen, namen in delitev davkov.....	3
2.2 Pomen in lastnosti davčnega sistema.....	4
2.3 Razvoj davčnega sistema v Sloveniji in davčne reforme.....	5
2.4 Davčni postopek in pravne podlage zanj.....	7
2.4.1 Načela davčnega postopka.....	8
2.4.2 Pravne podlage.....	9
3 UDELEŽENCI V DAVČNEM POSTOPKU.....	11
3.1 Davčna uprava Republike Slovenije.....	11
3.1.1 Pristojnost v davčnih zadevah.....	12
3.1.2 Generalni davčni urad.....	14
3.1.3 Območni davčni uradi.....	14
3.1.4 Posebni davčni urad.....	14
3.2 Davčni inšpektor.....	15
3.2.1 Pooblastila in pristojnosti davčnega inšpektorja.....	16
3.2.2 Izločitev inšpektorja iz davčnega inšpekcijskega postopka.....	17
3.3 Davčni zavezanec oz. stranka.....	18
3.4 Zakoniti in začasni zastopnik, skupni predstavnik, pooblaščenec, strokovni pomočnik ter prokurist.....	20
4 DAVČNI NADZOR.....	23
4.1 Oblike davčnega nadzora.....	23
4.2 Davčni inšpekcijski nadzor (DIN).....	24

4.2.1	Vrste DIN.....	25
4.2.2	Izbira kandidata oz. davčnega zavezanca za DIN.....	26
4.2.3	Načela DIN.....	27
5	INŠPEKCIJSKI POSTOPEK.....	29
5.1	Potek davčne inšpekcije in njeno delovanje.....	29
5.1.1	Korak 1: Priprava oz. načrtovanje DIN.....	29
5.1.2	Korak 2: Začetek DIN.....	30
5.1.3	Korak 3: Ugotovitveni in dokazni postopek.....	31
5.1.4	Korak 4: Zaključek DIN.....	32
5.2	Inšpekcijski ukrepi.....	37
5.3	Pravna sredstva zoper davčno inšpekcijsko odločbo in stroški DIN.....	38
5.4	Odškodninska odgovornost države in inšpektorja.....	39
6	NEPRAVILNOSTI, UGOTOVLJENE Z INŠPEKCIJSKIM NADZOROM.....	40
6.1	Davčne utaje.....	40
6.1.1	Davčni vrtiljak.....	41
6.1.2	»Missing trader« družba ali »Neplačujoči gospodarski subjekt« ali slamnato podjetje.....	42
6.2	Rizična področja oz. dejavnosti, ki so usmerjene k utajevanju.....	42
6.3	Ukrepi davčnega organa v boju zoper davčne goljufije in preprečevanje le-teh..	43
6.4	Kaznovanje davčnih prekrškov in ugotavljanje suma kaznivih dejanj.....	44
6.4.1	Kazenske določbe ZDavP-2.....	45
6.5	Aktualni primeri iz prakse.....	46
7	DELO IN UČINKOVITOST DAVČNIH INŠPEKTORJEV.....	49
7.1	Kadri.....	49
7.2	Primerjava učinkov preteklih let – Rezultati dela davčne inšpekcije.....	50
7.3	Učinkovitost davčnega inšpiciranja – Dejavniki in predlogi izboljšav.....	52
7.4	Ocenjevanje dela inšpektorjev.....	53
8	ZAKLJUČEK.....	55
	LITERATURA IN VIRI.....	57
	PRILOGE.....	61

KAZALO PONAZORITEV

KAZALO SLIK

Slika 1 Organigram Davčne uprave Republike Slovenije	12
Slika 2 Shema davčnega vrtiljaka	41
Slika 3 Največja podjetja, osumljena davčne utaje.....	46

KAZALO TABEL

Tabela 1 Število javnih uslužbencev v letu 2008, 2009 in 2010	49
Tabela 2 Število zaposlenih davčnih inšpektorjev v letu 2008, 2009 in 2010.....	49
Tabela 3 Število opravljenih nadzorov na področju inšpekcije glede na letni načrt in realizacijo za leto 2008, 2009 in 2010.....	50
Tabela 4 Število inšpekcijskih nadzorov po vrsti nadzora za leto 2008, 2009 in 2010	50
Tabela 5 Število opravljenih predmetov nadzora za leto 2008, 2009 in 2010	51
Tabela 6 Učinki delovanja davčne inšpekcije v letih 2008, 2009 in 2010 v EUR.....	52

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Organigram Davčnega urada Kranj s primerom iz prakse, kot opis sektorjev ..	61
Priloga 2: Anketni vprašalnik	63

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC IN OKRAJŠAV

DDD	Davek od dohodka iz dejavnosti
DDPO	Davek od dohodka pravnih oseb
DDV	Davek na dodano vrednost
DIN	Davčni inšpekcijski nadzor
DMV	Davek na motorna vozila
DŠ	Davčna številka
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EU	Evropska unija
EUR	Evro
FU	Fakulteta za upravo
ipd.	In podobno
itd.	In tako dalje
KZ-1	Kazenski zakonik
npr.	Na primer
OAO	Odprava administrativnih ovir
OECD	Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj
oz.	Oziroma
RS	Republika Slovenija
SLO	Slovenija
št.	Številka
št. čl.	Številka člena (v zakonu)
t. i.	Tako imenovano
TRR	Transakcijski račun
UPB	Uradno prečiščeno besedilo
Ur. l. RS	Uradni list Republike Slovenije
ZCS-1	Zakon o carinski službi
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZDMV	Zakon o davku na motorna vozila
ZDS-1	Zakon o davčni službi
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah
ZIN	Zakon o inšpekcijskem nadzoru
ZP-1	Zakon o prekrških
ZUP	Zakon o splošnem upravnem postopku

1 UVOD

Davki in njihove značilnosti niso nov pojem in značilnost sodobnega sveta. Če ne bi bilo davkov, ne bi bilo države, kar pomeni, da se davki in država med seboj izključujejo in sta to dva zelo povezana pojma, saj odkar obstaja pojem država, se pojavlja tudi plačevanje davkov. Država davke uvaja, dopolnjuje in pobira z namenom uresničevanja nekaterih družbenih potreb in polnjenja državne blagajne oz. proračuna države. Franklin Roosevelt je v svojem govoru leta 1936 dejal, da so davki nenazadnje dolg, ki ga plačujemo za privilegij, da smo del organizirane družbe.

Davke v Sloveniji pobira davčni organ, Ministrstvo za finance. Davčno službo v okviru Ministrstva za finance opravlja Davčna uprava Republike Slovenije. V davčni službo so zaposleni javni uslužbenci, ki skrbijo za pravočasno in pravilno izpeljane naloge na podlagi Zakona o davčni službi ter za odmero, obračunavanje, nadzor in izterjavo davkov.

Javni uslužbenec svoje naloge izpolnjuje na podlagi preverjanj davčnega zavezanca oz. stranke v davčnem postopku. Davčni postopek je poseben upravni postopek in je v celoti definiran v Zakonu o davčnem postopku (Kovač, 2010, str. 124). Tako predstavlja razmerje med davčnim organom in davčnim zavezancem.

Splošno znano je, da je iz leta v leto vse več zlorab davčnega sistema. To se nadaljuje z vse bolj drznimi goljufijami in gre v določenih primerih že za pravo kriminalno združbo. Davčne goljufije oz. utaje neposredno povzročajo oškodovanje proračuna in s tem tudi gospodarsko škodo ter nelojalno konkurenco poštenim davčnim zavezancem.

Ugotavljanje utajevanja oz. davčnih goljufij opravlja davčni organ s svojimi davčnimi kontrolorji na davčnem uradu in davčnimi inšpektorji na terenu, direktno pri »sumljivem« davčnem zavezancu.

Davčni inšpektor svoje delo opravlja v davčnem inšpekcijskem postopku, ki ga izvede kot nadzor pri davčnem zavezancu. Nadzor obsega preverjanje pravilnosti poslovanja in pravočasnosti obračunavanja davkov ter prispevkov, kjer so z davčno kontrolo ugotovljene nepravilnosti ali protipravno ravnanje davčnega zavezanca. Sam postopek delovanja davčne inšpekcije je sestavljen iz več korakov. Ti so nujno potrebni za ugotovitev nepravilnosti ali protipravnega ravnanja tistega davčnega zavezanca, ki lahko pomotoma stori napako, ali tistega davčnega zavezanca, ki skuša na »strokoven« način izvesti davčno utajo.

Ugotovljene nepravilnosti ali protipravno ravnanje se po Kazenskem zakoniku, Zakonu o davčnem postopku in Zakonu o inšpekcijskem nadzoru davčnega zavezanca lahko kaznuje z zaporno ali denarno kaznijo, lahko pa se zoper njega začne tudi prekrškovni postopek pred sodnikom za prekrške.

Diplomsko delo je sestavljeno iz dveh delov, in sicer iz teoretičnega in praktičnega oz. empiričnega dela. Za teoretični del sem uporabila deskriptivno oz. opisno metodo študija knjižne literature, tako domače kot tuje, in tudi raznih internetnih virov, člankov ter zakonodaje.

Praktični oz. empirični del je sestavljen iz podatkov, ki sem jih pridobila iz anonimnega in prostovoljnega anketnega vprašalnika, namenjenega davčnim inšpektorjem iz sektorja za inšpiciranje, ter preiskave Davčnega urada Kranj, aktualnih člankov časopisnega medija ter statističnih podatkov iz Letnih poročil o delovanju Davčne uprave Republike Slovenije. Za tiste informacije oz. podatke, ki jih nisem mogla pridobiti, sem se obrnila neposredno na Davčni urad Kranj. Tako pridobljeni podatki so mi dali nove, zanimive in praktične informacije o delovanju davčne inšpekcije, in so tudi predstavljeni v sami vsebini diplomskega dela.

Skozi celotno diplomsko delo sem podajala svoja mišljenja, primere, ideje in predloge.

Glavni namen je predstaviti vsebino na jasn in razumljiv način ter raziskati zastavljeni hipotezi, ki ju bom v zaključku dela ovrgla ali sprejela. Prva hipoteza, ki jo izpostavljam, je, da je sodelovanje davčnega zavezanca z davčnim inšpektorjem nujno pomembno za hitro, pravilno in ekonomsko izvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora. Diplomsko delo je tako osredotočeno na pravice, obveznosti in dolžnosti zavezanca, kot tudi na pooblastila inšpektorja ter na sam potek inšpekcijskega postopka.

Poleg obveznega sodelovanja davčnega zavezanca z davčnim organom lahko izpostavim tudi naslednjo hipotezo, da je iz leta v leto vse več davčnih utaj oz. goljufij, ki predstavljajo pereč problem sodobne družbe. Na podlagi zadane hipoteze sem s pomočjo anketnega vprašalnika ugotavljala tudi (ne)učinkovitost in zadovoljstvo davčnih inšpektorjev pri svojem delu.

Diplomsko delo sestoji iz osmih poglavij pri katerem sta prvo in zadnje, osmo, namenjeni uvodu in zaključku. Vsebina diplomskega dela se začne z drugim poglavjem, v katerem so predstavljene številne definicije davkov in davčnega sistema v Sloveniji. Podrobneje so predstavljeni davčni postopek in številne davčne reforme, ki so se od osamosvojitve, leta 1991, odvijale na slovenskih tleh. Naslednje tretje poglavje našteva in podrobneje opisuje udeležence, ki nastopajo v davčnem postopku. Sem štejemo tako davčno upravo kot tudi davčnega zavezanca oz. stranko, njegove zastopnike, predstavnike, pooblaščenca in davčnega inšpektorja. V četrtem poglavju je predstavljen davčni nadzor, še posebej podrobno davčni inšpekcijski nadzor, ki se nadaljuje v peto poglavje, kjer so podrobneje predstavljeni koraki samega nadzora. Šesto poglavje je namenjeno predstavitvi davčnih utaj in kazenskim določbam zoper osebe, ki jih zagrešijo. Predstavljeni so ukrepi preprečevanja nastajanja davčne goljufije s strani davčnega organa. Zadnje sedmo poglavje predstavlja učinkovitost davčnih inšpektorjev pri svojem delu. Tu so izpostavljeni in predstavljeni statistični podatki, podani so razlogi za (ne)učinkovitost in povezano predlogi za odpravo le-teh. Zaključi se z ocenjevanjem dela inšpektorjev.

2 DAVKI IN DAVČNI SISTEM

Davki so se pojavili že v obdobju antične Grčije in Rimskega cesarstva kar pomeni, da davek ni značilnost ali pojem sodobnega sveta. Prva obdavčevanja so se pojavila v obliki davščin v pristaniščih. Prav tako so v Bizantinskem cesarstvu poznali že pravi davčni sistem, kjer so obdavčevali predvsem premoženje in hrano. Zaradi nastalih visokih davkov so bili le-ti povod za različne upore in vojne (Klun, 2010, str. 1).

2.1 POMEN, NAMEN IN DELITEV DAVKOV

Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) po formalni definiciji pojmuje davek kot različne javne dajatve. Vsebina 3. čl. ZDavP-2 govori, da je davek: »... vsak denarni prihodek proračuna Republike Slovenije, proračuna Evropske skupnosti ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti, ki ne predstavlja plačila za opravljeno storitev ali dobavljeno blago.«

Po mnenju različnih teoretikov je tehtnejša vsebinska opredelitev starega zakona (ZDavP-1), ki pravi, da davek predstavlja obveznost fizične oz. pravne osebe, ki prispeva od svojih dohodkov in premoženja za skupne družbene potrebe, v višini in na način, kot ju določa zakon o obdavčenju (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 43).

»Zakon o davčnem postopku s komentarjem« iz leta 2008 pojmuje davek kot vsak dohodek oz. prihodek fizične ali pravne osebe, za katerega se obdavčitev zakonsko določi (Jerovšek et al., 2008, 13–15).

Davek je lahko definiran tudi kot pristojbina, ki ga vlada obračuna za izdelek, prihodek ali storitev (InvestorWords.com, 2012).

Namen davkov je omogočanje zbiranja javnih prihodkov, ki služijo za financiranje in proizvodnjo različnih javnih dobrin. Davki so tako obvezna in prisilna dajatev, za katere morajo veljati določena pravila pri pobiranju kot tudi pravila porabe javnih prihodkov. Povečanje državnih odhodkov lahko opredelimo kot zniževanje zasebnih prihodkov oz. osebnega premoženja (Klun, 2010, str. 2–3). Namen davkov je tudi financiranje javnofinančnih izdatkov. Eden od najpomembnejših načinov uporabe davkov je financiranje javnih dobrin in storitev, kot so cestne razsvetljave in čiščenje ulic (InvestorWords.com, 2012).

Pobiranje davkov je torej doseženi dohodek pravne ali fizične osebe, premoženje ali dobiček, ki nekomu pomeni opravljeno storitev ali dejavnost. To je lahko neregistrirana ali nedovoljena transakcija, katere učinek je ekonomski, ne glede ali je zakonita ali prenos blaga čez državno mejo (Jerovšek et al., 2008, 13–15).

Možne so številne klasifikacije davkov. Katero klasifikacijo bomo uporabili, je odvisno od tega, kaj nas zanima s posameznim davkom. Najbolj podrobno klasifikacijo uporablja OECD, kjer se davki delijo glede na predmet obdavčitve.

Pogosto davke delimo na subjektivne in objektivne. Pri subjektivnih davkih je pomembna lastnost subjekta in njegova zmožnost plačila davka, medtem ko so objektivni davki neodvisni od lastnosti subjekta in njegove zmožnosti plačila, obdavčujejo določeno dejavnost ali predmet ter zahtevajo enakomerno porazdelitev davčnega bremena med zavezanci.

Delitev davkov, ki se je uporabljala že v preteklosti in se še vedno uporablja v administrativnih in statističnih institucijah, je delitev davkov na direktne (neposredne) in indirektno (posredne) davke. Značilnost neposrednih davkov je, da davčni zavezanec neposredno nosi breme davka, medtem ko je značilnost posrednih davkov, da končni nosilec davčnega bremena ni zavezanec, ampak je to nekdo drug, npr. kupec.

Naslednja delitev davkov je odvisna od tega, kaj predstavlja davčna osnova. Če je davčna osnova vrednost, potem so to davki ad valorem. Sem štejemo vrednost blaga, dohodka, dobička. Če je davčna vrednost, količina, so to specifični davki. Sem uvrščamo trošarine.

Zadnja skupina so negativni davki, o katerih govorimo, kadar mislimo predvsem na prenos dohodka iz proračuna (javni sektor) v zasebne roke (zasebni sektor). Sem uvrščamo različne oblike socialne pomoči (Klun, 2010, str. 8–9).

2.2 POMEN IN LASTNOSTI DAVČNEGA SISTEMA

Definicija davčnega sistema govori, da davčni sistem predstavlja zbirko pravnih norm, ukrepov, aktivnosti, institucij in organov na področju obdavčitve v nekem družbenem okolju. Davčni sistem je oblikovan v neposredni odvisnosti od drugih podsistemov v okviru širšega, družbenoekonomskega sistema posamezne države (e-Računovodstvo, 2009).

Država mora zaradi prisilne narave davčnih prihodkov oblikovati davčni sistem na določenih načelih. To so načela, ki zagotavljajo zanesljiv, urejen in učinkovit sistem pobiranja davkov. Davčni sistem mora čim manj posegati v odločitve posameznikov in v sam ekonomski proces.

Lastnosti davčnega sistema večinoma izhajajo iz opredelitve, ki jih je oblikoval Adam Smith in katere lahko združimo v tri osnovne skupine:

Prva lastnost je pravičnost, ki govori o enakomerno porazdeljenem davčnem bremenu med davčnimi zavezanci. Druga lastnost govori o čim manjšem poseganju v ekonomske odločitve. Pobiranje oz. uvedba davka naj bi čim manj vplivala na to, katere dobrine se bodo kupovale in prodajale na trgu. Zadnja lastnost so stroški pobiranja davkov in stroški izpolnjevanja davčnih obveznosti. Stroški morajo biti oblikovani tako, da bo imela davčna uprava čim manjše stroške pri pobiranju, nadzoru in upravljanju z davki, davčni zavezanci pa ne smejo imeti velikih stroškov poleg samega plačila davčne obveznosti. Problem nastane, kadar znižanje enih povzročila povečanje druge skupine stroškov. Poleg naštetih lastnosti davčnega sistema bi lahko

izpostavili še administrativno enostavnost, preglednost, fleksibilnost in demokratičnost pri sprejemanju odločitev, povezanih z davki (Klun, 2010, str. 5–6).

2.3 RAZVOJ DAVČNEGA SISTEMA V SLOVENIJI IN DAVČNE REFORME

Davčni sistem se je pri nas temeljito reformiral leta 1991, ko se je Republika Slovenija (v nadaljevanju RS) osamosvojila. Po osamosvojitvi je bil z davčno reformo uveden fiskalni sistem, ki je postal primerljiv z drugimi razvitimi državami. V sistemu je bila opravljena temeljita revizija in zmanjšanje števila davkov in prispevkov. Glavni podjetniški davek je postal davek od dobička pravnih oseb, kot glavni osebni davek pa dohodnina. Prispevki so financirali pokojninsko, invalidsko, zdravstveno zavarovanje, za zaposlovanje ter starševsko varstvo. Ves čas se še spreminjajo, dodajajo ali uvajajo novi deli zakonodaje pri posameznih davkih in dajatvah. V nadaljevanju bom omenila nekaj glavnih prelomnic.

V letu 1992 se je spremenil prometni davek, ki je bil še vedno enofazni davek, zmanjšalo se je število stopenj in razpon med njimi, uvedena je bila širša davčna osnova.

Leta 1995 je bila uvedena taksa za obremenjevanje voda, leta 1997 je sledila taksa na obremenjevanje zraka in leta 2006 so se začele pobirati tri nove okoljske dajatve (Klun, 2010, str. 19).

V letu 1996 je bila ustanovljena Davčna uprava Republike Slovenije, katera je pripomogla k samostojnemu nadziranju davčnih postopkov (Vintar in Kovač, 2007, str. 153). Enotna davčna služba je omogočila učinkovitejše pobiranje in nadzor nad davki. Vsi davčni zavezanci smo dobili davčno številko in oblikovan je bil centralni register davčnih zavezancev. Poostiril se je davčni nadzor, inšpektorji pa so dobili večja pooblastila pri svojem delu (Klun, 2010, str. 20). Poleg ustanovitve DURS smo dobili prvi oblikovan in sprejet zakon, ZDavP, ki se je v kasneje dopolnjeval in spreminjal (Kovač, 2010, str. 125–126).

V letu 1999 je bil uveden davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV). S tem je Slovenija izpolnila pomembno stopnjo pri harmonizaciji svojega sistema s sistemom Evropske unije (v nadaljevanju EU). Spremenil se je tudi sistem trošarin (Klun, 2010, str. 20).

Leta 2001 se je v slovenski javni upravi začel program v okviru odprave administrativnih ovir (v nadaljevanju OAO). Ključni cilj je priprava sprememb zakonov o davčnem postopku v letih 2004 do 2009. Namen OAO je, da se v čim večji meri razbremeni davčni organ in zavezance z administrativnimi opravili, ki povzročajo izgubo časa in dodatne stroške v davčnem postopku oz. pri pobiranju davkov (Kovač, 2010, str. 125).

V letu 2004 so najpomembnejše spremembe nastale pri dohodnini in davku od dobička pravnih oseb, ki se je preimenoval v davek od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO). Spremenil se je ZDavP, predvsem zaradi članstva v EU, in zakon o davčni službi (v nadaljevanju ZDS-1), ki nalaga nekatere dodatne obveznosti (Klun, 2010, str. 20). Ko je Slovenija (v nadaljevanju SLO) vstopila v EU, smo dobili nov urejen zakon. Dobili smo

ZDavP-1, ki je veljal do konca leta 2006 (Kovač, 2010, str. 126). Pojavil se je tudi sistem VIES. V septembru pa je bila sprejeta razbremenitev najnižjih plač z davkom na izplačane plače ter ukinitve davka na bilančno vsoto bank in hranilnic.

V letu 2005 je Vlada ustanovila posebno davčno skupino, ki je pripravila predloge popravkov reforme iz leta 2004. Omenjeni predlogi so predvsem znižane zamudne obresti in način odplačevanja dolga, podaljšala se je doba obročnega odplačevanja dolga z 12 na 24 mesecev, kot novost pa je bila sprejeta možnost t. i. samoprijave (Klun, 2010, str. 20). Prav tako se je v tem letu pojavil tudi nov koncept obravnavanja prekrškov v povezavi z administrativnim davčno-inšpekcijskim postopkom. Ko se je ZP-1 uveljavil 1. 1. 2005, se je prekrškovni postopek začel deliti na hitre in običajne prekrškovne postopke. Hitri postopek je prej reševal sodnik za prekrške, sedaj to upravlja davčna služba v okviru inšpiciranja (Vintar in Kovač, 2007, str. 155–156).

V letu 2006 je prenovljena strokovna skupina pripravljala dodatne spremembe na področju davčne zakonodaje. Sprejetih je bilo kar nekaj sprememb, predvsem v smeri poenostavitve davčnih predpisov. Nastal je nov ZDavP-1-UPB-2. Pomembne spremembe so bile izvedene tudi pri davčnem postopku, tako pri vsebini kot dopolnitvi novega ZDavP-2 (Klun, 2010, str. 21). Veljati je začela možnost samoprijave davčnega zavezanca, ki je možna le pred začetkom davčne kontrole oz. preden davčni zavezanec prejme prvi pisni dokument davčne službe. V trenutku, ko davčni zavezanec prejme dokument, samoprijava ne more biti več izvršena. Samoprijava je sama po sebi oblika stimulacije davčnega zavezanca k izpolnjevanju njegovih davčnih obveznosti. Postopek samoprijave je bil predstavljen na podlagi nizozemskega modela (Vintar in Kovač, 2007, str. 161). Število samoprijav se iz leta v leto povečuje. V letu 2008 je bilo vloženi 138 samoprijav (DURS, 2010, str. 74), leta 2009 kar 230 in leta 2010 skupaj 395 samoprijav (DURS, 2011a, str. 2).

V letu 2006 in 2007 se je izpeljala tudi temeljita reforma OAO, ki je bila zastavljena leta 2001. Reforma je spodbujala konkurenčnost nacionalnega gospodarstva ter enovitost sistema v razmerju do zavezancev in družbe kot celote (Kovač, 2010, str. 125).

Leta 2007 je bil v Sloveniji, kot del širše davčne reforme, uveljavljen tudi nov ZDavP-2. Davčna reforma je stremela k izpolnjevanju ciljev države v smislu stimulacije podjetništva in sloni na principu olajšanja dela, stimulacij konkurenčnosti, zaposlovanju ter poenostavitvi samega sistema (Vintar in Kovač, 2007, str. 164). Novi zakon ZDavP-2 je začel veljati 1. 1. 2007.

Z dnem uveljavitve ZDavP-2 so prenehali veljati ZDavP-1-UPB-2 in posamezne določbe v zakonih ter pravilniki, naštetih v 419. čl. ZDavP-2, ki se delno nanašajo tudi na izvajanje zakonov o obdavčenju. Omeniti je potrebno, da ni prenehala veljavnost ZDavP-1-UPB-2 glede zadev, v katerih je bilo na začetku uporabe tega zakona že vloženo pravno sredstvo, redno ali izredno oz. upravni spor. Torej če je bila zadeva vložena pred 1. 1. 2007, se leta konča po ZDavP-1-UPB-2. Prav tako je veljal ZDavP-1

za odmero in obračun dohodnine ter obračun DDPO za leto 2006. Davčni zavezanci so morali na podlagi 337. čl. ZDavP-2 posredovati ustrezne podatke davčnemu organu. Na podlagi podatkov je davčni organ davčnim zavezancem začel posredovati predizpolnjene napovedi in informativne izračune za odmero dohodnine. Predizpolnjeno napoved je izpolnil davčni organ na podlagi pravočasnih in pravilnih podatkov, posredovanih s strani davčnega zavezanca. Davčni zavezanec je moral predizpolnjeno napoved preveriti, vpisati manjkajoče podatke ali le-te popraviti ter jih v predpisanem roku vrniti davčnemu organu (Jerovšek et al., 2008, str. 628, 818–825).

V letu 2008 sta bili pri dohodnini uvedeni dodatni splošni olajšavi za tiste z nižjimi dohodki. Za ladjarje je začel veljati davek na tonažo.

Leta 2009 smo sprejeli davek na prejemke visokih izplačil za poslovanje in evropske direktive pri DDV, ki so zahtevale prilagoditev sistema za povračilo davka tujim zavezancem. Uveljavljati se je začela tudi obrnjena davčna obveznost, ki je začela delovati leta 2010 in 2011.

Leta 2010 je Vlada napovedala nove spremembe davčne zakonodaje za blaženje gospodarske krize in sprejela novi zakon o motornih vozilih (Klun, 2010, str. 21).

Leto 2011 je bilo zaznamovano z velikim številom referendumov, katerih večina je bila namenjena blaženju gospodarske krize, vendar so vsi padli. Padel je referendum o Zakonu o malem delu, referendum o Zakonu preprečevanja dela in zaposlovanja na črno in referendum o Zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju.

V začetku leta 2012 se pričakujejo in pripravljajo novi ukrepi, ki naj bi omejili gospodarsko krizo v Sloveniji. Vlada naj bi sprejela 14 ukrepov, s katerimi želi povečati prihodke v proračunski blagajni. S tem bo zvišala in uvedla nove davke, hkrati pa tudi poostrila davčni nadzor.

Predlagani so naslednji ukrepi in novi davki, ki bi pripomogli k povečanju prihodkov:

Davek na finančne transakcije, davek na nezazidana stavbna zemljišča, davek na dobiček iz prodaje zemljišč po spremembi namembnosti, protikrizni davek na nepremičninsko premoženje, davek na dohodke od kapitala, ponovna uvedba četrtega davčnega razreda, sprememba obdavčitve dohodkov od premoženja, ki se oddaja v najem, po novem naj bi se objavil seznam davčnih neplačnikov, pojavila bi se tudi obdavčitev premoženja, davčna izvršba in zavarovanje davčnega dolga, bilo bi tudi učinkovitejše izvajanje davčnih predpisov in preprečevanje davčnih utaj (M.R./S.S./STA, 2012).

2.4 DAVČNI POSTOPEK IN PRAVNE PODLAGE ZANJ

Davčni postopek je širok pojem, ki predstavlja razmerje med davčnimi organi in davčnimi zavezanci. Tako razmerje urejajo materialni, organizacijski in procesni predpisi. Definiran je v ZDavP-2, kjer je predstavljen tudi vsebinski in pojmovni okvir postopkovnega

davčnega sistema (Jerovšek et al., 2008, str. 7–9). Davčni postopek tako lahko uvrstimo med posebne upravne postopke (Kovač, 2010, str. 124).

Vsebina ZDavP-2 določa temeljne opredelitve, pomembne za davčni postopek. Temeljne opredelitve, kot so davčna obveznost, načini izpolnjevanja davčnih obveznosti, plačilo davkov, vračilo davkov, odpis in odlog plačevanja davkov, vodenje potrebnih evidenc ter obveznost dajanja podatkov in njihovo varovanje. Zakon določa tudi elemente davčnega postopka. Sem štejemo pristojnost, stroške, dokazovanje, nadzor, izdajanje odločb in pravna sredstva, namenjena vsaki stranki (Klun, 2010, str. 24–25).

Davčni postopek se lahko začne na dva načina, ali po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke (ZDavP-2, 72. člen). Taki načini veljajo tudi po ZUP v 125. čl. Vendar je v praksi davčni postopek večinoma začet po uradni dolžnosti. Po uradni dolžnosti se postopek začne, ko davčni organ prejme ustrezen dokument ali ko opravi kakršno koli procesno dejanje z namenom začetka postopka. Za postopek po uradni dolžnosti gre tudi, ko zavezanci oddajo napoved na podlagi predhodnega javnega poziva davčnega organa.

Kadar se začne postopek na zahtevo stranke, mora biti podana ustrezna vloga. Za datum začetka postopka se šteje dan vložitve vloge oz. ko organ prejme popolno vlogo. Vloge se podajajo pisno ali ustno na zapisnik lahko tudi elektronsko z varnim elektronskim podpisom. Davčni postopki na zahtevo stranke so npr. postopki, ko zavezanec uveljavlja odpis, odlog oz. obročno plačilo davčne obveznosti ali vračilo preveč plačanega davka (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 115).

2.4.1 NAČELA DAVČNEGA POSTOPKA

Pri davčnem postopku so pomembna načela, ki so naštetá in opisana v drugem poglavju ZDavP-2. Skupno število načel je sedem in zavezujejo tako davčni organ kot zavezanca za davek. Načela davčnega postopka uravnavajo razmerje med zasebno in javno koristjo.

Značilnost načel je, da se uporabljajo kot specialna načela, skupaj z načeli ZUP. Načela ZDavP-2 se v davčnem postopku štejejo za posebna načela, značilna za davčne zadeve (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 48–49). Načela davčnega postopka so:

1. Načelo zakonitosti v davčnih zadevah

Prvo načelo je temelj delovanja organa in iz katerega izhajajo vsa druga načela. Načelo zakonitosti govori o dolžnosti vsakega davčnega organa, da obravnava davčnega zavezanca nepristransko in odloča v davčnih zadevah samostojno v okviru mednarodnih pogodb, ki obvezujejo RS (ZDavP-2, 4. člen).

2. Načelo materialne resnice v davčnih zadevah

Vsebina govori, da je davčni organ dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve (ZDavP-2, 5. člen). Dejansko stanje se mora

ugotoviti s stopnjo gotovosti, pri čemer ni nobenega dvoma v resničnost ali pravilnost ugotovljenega (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 64).

3. Načelo sorazmernosti

Načelo opisuje, da davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov zavezanca za davek ne sme preseči tistega, kar je potrebno za izpolnitev ciljev. Pri izbiri pooblastil in ukrepov davčni organ izbere tiste, ki so za zavezanca za davek ugodnejši. V dvomu se odloči v korist zavezanca za davek (ZDavP-2, 6. člen).

4. Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči

Vsebina pomensko omenja tri različne pravne institute, ki varujejo položaj davčnega zavezanca v davčnem postopku. To so gotovost, seznanjenost in pomoč (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 70). Davčni zavezanec ima pravico biti seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, na podlagi katerih davčni organ odloča. Davčni organ mora zavezanca za davek opozoriti, da si lahko poišče pooblaščenca ali svetovalca. Davčni organ lahko tudi obvešča zavezanca za davek in širšo javnost o svojih ukrepih, če tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi (ZDavP-2, 7. člen).

5. Načelo tajnosti podatkov

Podatki zavezancev za davek se obravnavajo kot davčna tajnost (ZDavP-2, 8. člen). Načelo tajnosti podatkov je podrobneje urejeno v petem poglavju ZDavP-2. Samo načelo ščiti zavezanca za davek pred razkritjem njegovega materialnega položaja. Zaradi vrste zaupnih podatkov mora davčni organ pridobljene podatke ustrezno varovati. Dolžnost varovanja pomeni, da uradne in druge osebe teh podatkov ne smejo dajati tretjim osebam ali omogočiti, da bi jih le-te uporabljale. Davčni organ mora v ta namen vzpostaviti sistem in ukrepe varovanja. Vsak podatek, dokument, vloga, ki so davčna tajnost, mora biti pravilno in vidno označen (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 72–74).

6. Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti

Vsebina načela predstavlja osnovno obveznost in odgovornost strank v davčnem postopku. Zavezanec za davek napove, obračuna in plača le toliko davka in na način ter v rokih, kot je določeno z zakonom (ZDavP-2, 9. člen). Dolžnost po tem zakonu je davek napovedati, kadar je napoved predpisana, ga izračunati, če se davek plačuje po obračunu, ali ga odtegniti, če se plačuje po odtegljaju, ter plačati v rokih, ki so za plačilo določeni za obračun, odtegljaj ali plačilo na podlagi odločbe (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 76).

7. Načelo dolžnosti dajanja podatkov

Zadnje načelo govori, da morajo zavezanci za davek davčnemu organu dajati resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka. Zavezanci za davek morajo pri vodenju davčnega postopka sodelovati z davčnim organom pri ugotavljanju dejstev. Zavezanci za davek morajo navesti vsa dejstva in predlagati dokaze, s katerimi se ta dejstva dokazujejo (ZDavP-2, 10. člen).

2.4.2 PRAVNE PODLAGE

DURS izvaja naloge davčne službe v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčevanje in davčni postopek. Izvaja jih tudi z zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor (v nadaljevanju ZIN) in z

drugimi predpisi ter mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo SLO. Naloge davčne službe morajo biti rešene tudi v skladu z ZDS-1 (DURS, 2011b).

Za pravilno, pravno, pravično in usklajeno delovanje DURS morajo javni uslužbenci v davčni službi poznati in upoštevati veliko različnih splošnih in posamičnih pravnih aktov, kot so zakoni, direktive, uredbe, odredbe, pravilniki in navodila.

Vsebina ZDavP-2 ureja tudi vrstni red uporabe davčnih in drugih predpisov v davčnih zadevah, kjer je predpisana večstopenjska subsidiarnost. V davčnih zadevah se postopa po naslednjih predpisih oz. hierarhičnem vrstnem redu, in sicer po:

- mednarodni pogodbi, ki obvezuje RS;
- zakonu o obdavčevanju;
- ZDavP-2;
- ZDS-1 in ZCS-1;
- ZIN;
- ZUP.

ZUP se uporabi takrat, ko nekatera vprašanja niso urejena z zgoraj naštetimi predhodnimi predpisi (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 46).

Dodali bi lahko tudi razna navodila in pravilnike, ki jih izdaja generalni direktor DURS-a. Kot primere pravilnikov DURS-a lahko izpostavimo naslednje:

- Pravilnik o službeni izkaznici in znački davčnega inšpektorja in davčnega izterjevalca;
- Pravilnik o vsebini in načinu opravljanja posebnega strokovnega izpita za davčnega inšpektorja in davčnega izterjevalca v Davčni upravi Republike Slovenije;
- Pravilnik o načinu izvajanja pooblastil davčnih inšpektorjev;
- Pravilnik o določitvi dejavnosti uslužbencev davčne uprave, ki so nezdružljive z nalogami davčne službe;
- Pravilnik o vpogledu v davčne evidence;
- Pravilnik o vodenju evidence o davčnih preiskavah ipd. (DURS, 2011b).

Kot primer navodil lahko vzamemo navodila, ki so namenjena za zagotovitev enotne uporabe davčnih predpisov (Jerovšek in Kovač, 2004, str. 48).

3 UDELEŽENCI V DAVČNEM POSTOPKU

Med več udeleženci v postopku sta nujna uradna oseba, ki deluje v imenu prisojnega organa, in stranka kot oseba, o kateri pravici, pravni koristi ali obveznosti teče postopek. Stranka lahko v postopku nastopa sama ali v praksi po svojem zakonitem zastopniku ali pooblaščenca. Zakoniti zastopnik je imenovan po zakonu ali z odločbo, pooblaščenca si postavi opravilno sposobna stranka sama (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 86, 94). Udeleženci, ki se lahko pojavijo v postopku, so podrobneje predstavljeni v nadaljevanju.

3.1 DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Kot pristojni organ v davčnem postopku se pojavijo tudi davčni organi. Davčni organi so državni organi, pristojni za pobiranje davkov (Jerovšek et al., 2008, str. 10), pod pogojem, da gre za upravno-davčno ali drugo zadevo, v kateri se odloča o pobiranju davkov (Jerovšek et al., 2008, str. 40). Državni organi, pristojni za pobiranje davkov, po 11. čl. ZDavP-2 so:

- Ministrstvo za finance;
- Davčna uprava Republike Slovenije;
- Carinska uprava Republike Slovenije;
- drugi državni organi, kadar v davčnih in drugih stvareh odločajo o davkih.

Tu lahko omenimo tudi nosilce javnih pooblastil, ki imajo v postopkih odmere, pobiranja in prisilne izterjave enake pravice in obveznosti kot davčni organ (Jerovšek et al., 2008, str. 40).

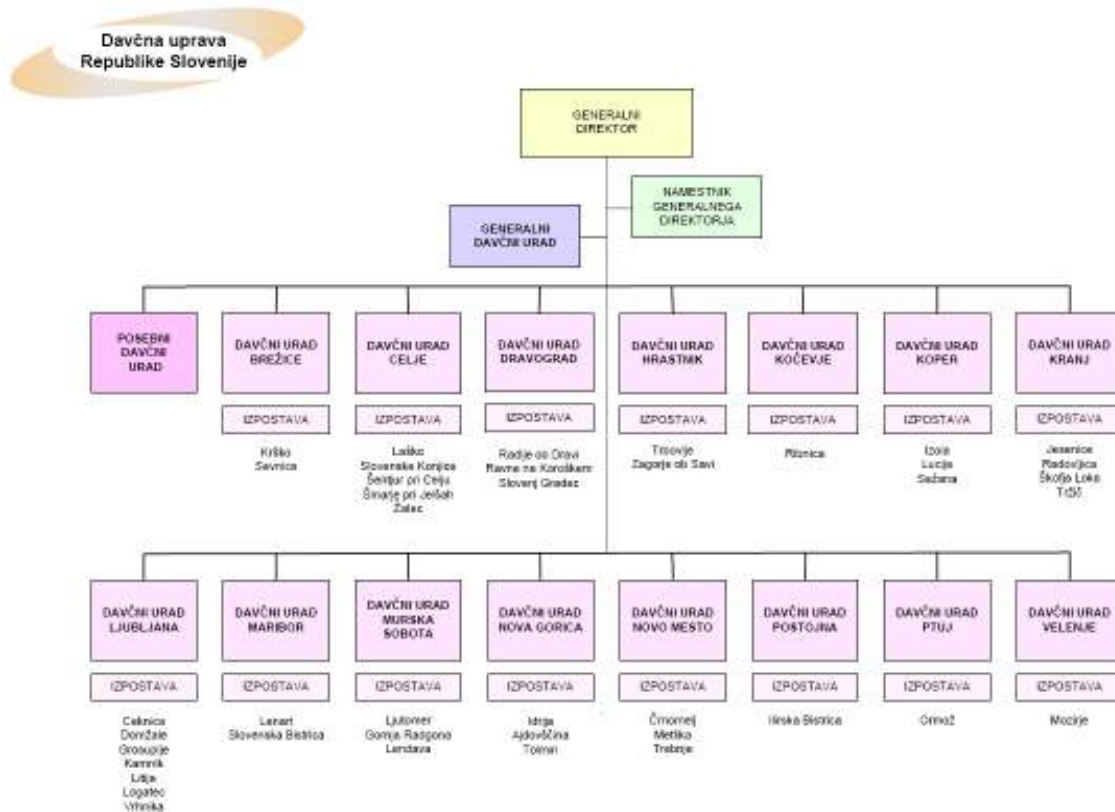
Davčni organ med drugimi pomeni tudi Davčno upravo Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS), ki opravlja naloge davčne službe od leta 1996. Pred letom 1996 oz. pred uveljavitvijo Zakona o davčni službi (ZDS-1) sta pobiranje davkov in drugih dajatev v Sloveniji opravljali dve organizaciji:

- Agencija RS za plačilni promet, nadziranje in informiranje je opravljala nadzor nad izterjavo davkov in drugih dajatev pri pravnih osebah;
- Republiška uprava za javne prihodke je opravljala odmero, pobiranje, izterjavo in nadzor davkov pri fizičnih osebah (Šircelj in Juren, 2003, str. 413).

Davčna služba je dejavnost državne uprave, ki obsega odmero, obračunavanje, nadzor in izterjevanje davkov ter drugih dajatev na podlagi zakona in drugih predpisov (ZDS-1, 1. člen). DURS predstavlja organ v sestavi Ministrstva za finance. Pri izvajanju zakonsko opredeljenih pristojnosti je za svoje delo odgovoren ministru. Deluje samostojno in neodvisno (Kruhar Puc, 2004, str. 47). Sedež DURS je v Ljubljani (DURS, 2011b). Temeljni cilj je ugotoviti neplačane davke in jih pobrati s strokovno ter enakopravno obravnavo davčnih zavezancev (Kruhar Puc, 2004, str. 47). Uspešen zaključek cilja lahko dosežejo le zaposleni v davčni službi z uspešno opravljenimi nalogami davčne službe, katere so podrobneje predstavljene v 3. čl. ZDS-1.

Davčno upravo sestavljajo Generalni davčni urad, 15 območnih davčnih uradov (DURS, 2011a, str. 3) skupaj z izpostavami in posebni davčni urad (Kruhar Puc, 2004, str. 48), kot je prikazano na Sliki 1.

Slika 1: Organigram Davčne uprave Republike Slovenije



Vir: DURS, Organigram DURS (2012)

Kateri davčni organ odloča v davčni zadevi, predpisuje zakon v 70. in 71. čl. ZDavP-2, ki določa stvarno in krajevno pristojnost (Jerovšek et al., 2008, str. 10).

3.1.1 PRISTOJNOST V DAVČNIH ZADEVAH

Pristojnost je po ZUP pravica in dolžnost organa, da opravlja naloge, za katere je ustanovljen. Pravica pomeni, da noben organ ne sme opravljati teh nalog, dolžnost pa, da organ nalog ne sme zavrnil ali odstopiti drugemu organu. Na pristojnost mora organ paziti ob uvedbi postopka in med samim postopkom (Kruhar Puc, 2004, str. 54).

Pristojnost je lahko stvarna ali krajevna. Stvarna pristojnost je temelj formalne zakonitosti, kar pomeni, da se krajevna opredeljuje znotraj stvarne (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 69). Obe sta konkretno opredeljeni v ZDavP-2 (71. in 72. člen) in v ZUP (od 15. do 34. a člena). Poleg stvarne in krajevne pristojnosti, ki se nanašata na organ, ZUP opredeljuje tudi pristojnost oz. pooblastila uradnim osebam. Govorimo o osebni ali personalni pristojnosti (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 70).

Vse omenjene pristojnosti, ki nastopajo v davčnih zadevah, so v nadaljevanju podrobneje predstavljene.

3.1.1.1 Stvarna ali materialna ali vsebinska pristojnost

Stvarna pristojnost je pooblastilo, hkrati tudi upravičenje in dolžnost, da določen organ odloča v posamičnih konkretnih zadevah na določenem področju (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 110). DURS in posamični davčni uradi so po ZDavP-2 stvarno pristojni za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji. Na drugi stopnji odloča Ministrstvo za finance (Jerovšek et al., 2008, str. 182–183). Kadar pravila pristojnosti niso jasna, se sproži kompetenčni spor po ZUP. Poznamo pozitivni in negativni spor. Če si dva ali več organov lasti pristojnost, govorimo o pozitivnem kompetenčnem sporu, če jo vsi organi odklanjajo, pa o negativnem sporu o pristojnosti (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 75). V davčnih zadevah gre lahko za spor med davčnim uradom, carinskim uradom oz. ministrstvom za finance, lahko pa tudi med zadevnimi in nedavčnimi organi (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 111–112). Praviloma o sporu odloča organ, ki je hierarhično nad vsemi v sporu. Če ni jasno, kateri organ naj bi odločil, je pristojen nadzorni organ. Organ s sklepom določi, kateri organ je pristojen za reševanje in odločanje v zadevi (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 76). Spor o pristojnosti opredeljuje ZUP v 26. in 27. členu.

3.1.1.2 Krajevna ali teritorialna pristojnost

Krajevno pristojnost posameznih davčnih organov določajo posamezni predpisi, ki urejajo organizacijo teh organov, ponekod tudi posebni zakoni. Krajevna pristojnost je pooblastilo organu, da odloča na določenem območju po v zakonu navedenih okoliščinah (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 112). Krajevna pristojnost je pristojnost po sedežu, na katerem organ deluje (Kruhar Puc, 2004, str. 54). Poglavitno merilo določitve krajevne pristojnosti med območnimi davčnimi uradi je v ZDavP-2 območje zavezanca, ki se vpiše v davčni register. Enako velja tudi za pravne osebe glede sedeža. Če zavezanec nima bivališča/sedeža v SLO, se krajevna pristojnost določi po bivališču/sedežu izplačevalca obdavčljivega dohodka oz. legi obdavčljivega nepremičninskega premoženja oz. po kraju dejavnosti, kjer se dosega obdavčljivi vir (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 113). Če zavezanec za davek ni vpisan v davčni register, je za odločanje v davčnem postopku pristojen davčni urad, na območju katerega je nastala davčna obveznost. Če urada ni mogoče določiti, ga določi pristojni Generalni davčni urad (ZDavP-2, 71. člen). Davčni organ, ki prejme vlogo, za katero ni pristojen, jo mora odstopiti pristojnemu organu po določbah 65. čl. ZUP (Jerovšek et al., 2008, str. 187).

3.1.1.3 Osebna ali personalna pristojnost

Osebna pristojnost je določena znotraj pristojnosti organa, saj lahko postopek vodi in odloča v zadevi pri stvarno in krajevno pristojnem organu le zaposlena pooblaščená uradna oseba. Pogoje za uradne osebe podrobno urejajo področni predpisi, ZUP, uredba vlade o minimalni izobrazbi uradnih oseb glede na zahtevnost vodenih postopkov in pravilnik o strokovnem izpitu iz upravnega postopka. Vsaka uradna oseba mora biti tako zaposlena pri pristojnem organu, imeti ustrezno izobrazbo in izpit iz upravnega postopka ter pooblastilo, da opravlja posamezna dejanja v postopku, ga vodi oz. v zadevi odloči (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 70, 78–79).

3.1.2 GENERALNI DAVČNI URAD

Davčno upravo med drugimi sestavlja tudi Generalni davčni urad. Generalni davčni urad RS vodi generalni direktor. Generalni direktor je za svoje delo in delo službe odgovoren ministru, pristojnim za finance, in ima lahko dva namestnika, ki mu pomagata pri vodenju (ZDS-1, 10. člen).

Generalni davčni urad skrbi za centralni register zavezancev, za organizacijo delovanja, za analiziranje in nadzor dela območnih uradov, načrtovanje davčnih prihodkov in inšpekcijskih pregledov. Zagotavlja enotno izvajanje predpisov s področja obdavčevanja. Skrbi tudi za dajanje pojasnil o različnih davčnih obveznostih in skrbi za razvoj na področju pobiranja davkov, predvsem v smeri informatizacije postopkov (Klun, 2010, str. 24), ter organizira in izvaja različne programe za izobraževanje svojih uslužbencev (ZDS-1, 12. člen). Generalni davčni urad sodeluje in izmenjuje podatke s pristojnimi organi držav članic EU, kjer skrbi za izvajanje mednarodnih pogodb, ki obvezujejo RS. Sodeluje tudi z davčnimi organi drugih držav in organizacijami s področja davčnega sistema (DURS, 2011b).

3.1.3 OBMOČNI DAVČNI URADI

Poleg generalnega davčnega urada sestavlja davčno upravo tudi 15 območnih davčnih uradov. Območni davčni uradi so organizacijske enote DURS-a, ki se ustanovljajo za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela (ZDS-1, 9. člen). So tisti uradi, ki dejansko izvajajo funkcijo davčne službe. Sem spadajo obračun, pobiranje in izterjava davkov ter davčni nadzor (Klun, 2010, str. 24).

Naloge območnih davčnih uradov so zapisane in opredeljene v 13. členu ZDS-1. Davčni urad vodi direktor. Direktor odloča v davčnem postopku na prvi stopnji, torej so uradi prvostopenjski organ za odločanje v davčnih zadevah (drugostopenjski organ je Ministrstvo za finance). Direktor je za svoje delo in delo davčnega urada odgovoren generalnemu direktorju. Direktor ima namestnika, ki ga nadomešča, kadar je ta odsoten ali zadržan z dela (ZDS-1, 13. in 15. člen). Območni davčni uradi imajo tudi svoje izpostave in referate kot dislocirane oziroma teritorialne notranje organizacijske enote (ZDS-1, 9. člen). Primer: Davčni urad Kranj ima svoje izpostave na Jesenicah, v Radovljici, v Škofji Loki in v Trziču. K prilogam, kot prilogo 1, dodajam organigram Davčnega urada Kranj s predstavitvijo in prikazom oddelkov.

3.1.4 POSEBNI DAVČNI URAD

Poleg zgornjih institucij naloge davčne uprave opravlja tudi posebni davčni urad. Na celotnem območju RS opravlja naloge davčnega urada za 400 največjih zavezancev v državi. Sem spadajo zavezanci, ki se ukvarjajo s trošarinami, igralnicami, bančništvom in drugim, katerih poslovanje je kompleksnejše in prispevajo visoke deleže davčnih prihodkov (Klun, 2010, str. 24). V to skupino spadajo tisti zavezanci, ki so v preteklem davčnem letu presegli 50.000.000,00 EUR (DURS, 2011b).

3.2 DAVČNI INŠPEKTOR

Posamezna inšpekcijska služba spada pod ustrezno resorno ministrstvo, (Kruhar Puc, 2004, str. 32), torej je davčni inšpektor uslužbenec Ministrstva za finance, Davčne uprave Republike Slovenije. S sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi se zaveže, da bo izvajal pooblastila in naloge, ki mu jih nalagajo predpisi (Perme, 2005, str. 46). Pri svojem delu mora biti davčni inšpektor samostojen, komunikativen in natančen (ZRZS, 2012).

Kot inšpektor je lahko imenovana oseba, ki ima izpolnjene tri osnovne pogoje, in sicer:

- univerzitetno ali visoko strokovno izobrazbo;
- najmanj pet let delovnih izkušenj;
- strokovni izpit za inšpektorja (ZIN, 12. člen).

Izpit obsega poznavanje področnih predpisov, ZUP, Zakona o prekrških, osnov kazenskega postopka oz. prava in ZIN. Sestavljen je iz splošnega in posebnega dela, opravlja se pisno in ustno.

Inšpektor je lahko nekdo, ki ima izpit iz upravnega postopka, nima pa opravljenega celotnega inšpektorskega izpita. V tem primeru mora strokovni izpit opraviti v roku tistega leta, ko je imenovan za inšpektorja, sicer izgubi inšpektorsko delovno mesto. Imenujemo ga začasni inšpektor, ki lahko opravlja določena dejanja (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 174–175).

Iz anketnega vprašalnika, ki ga je izpolnilo šest davčnih inšpektorjev od dvajset zaposlenih na Davčnem uradu Kanj, so trije inšpektorji z univerzitetno izobrazbo, dva z visokošolsko in eden z magisterijem. Ustanove, ki so jim nazadnje podelile diplomo oz. magisterij, so različne, in sicer: Fakulteta za naravoslovje in tehnologijo (smer metalurgija) Ljubljana, Ekonomska fakulteta in Ekonomska poslovna fakulteta Maribor. Njihova delovna doba je različna, medtem ko je čas opravljanja dela davčnega inšpektorja kar podoben. Največ anketiranih delo davčnega inšpektorja opravlja 1–5 let, dva 6–10 let in ena oseba od 11 do 15 let. Eden od njih je predlagal tudi, da bi se lahko potrebne izkušnje s petih let zmanjšale na tri, drugače so mnenja, da pot do davčnega inšpektorja ni zahtevna. Razlogi za izbiro tega poklica so različni; od tega da jim je Ministrstvo za finance podelilo štipendijo, da jih delo z ljudmi zanima, da je delo terensko, razgibano, zahtevno in samostojno, vse do zanimivega načina ter vsebine dela. Zgornji razlogi so tudi vzroki, kaj je davčnim inšpektorjem všeč tako na delovnem mestu, kot pri opravljanju dela davčnega inšpektorja. K prilogam, kot priložilo 2 dodajam primer anketnega vprašalnika.

Inšpektor samostojno opravlja davčni inšpekcijski nadzor, preprečuje in odkriva davčne prekrške ter druga kazniva ravnanja. Odloča tudi v davčnem postopku (Kunšek, 2011).

Inšpektor ima neposredno po ZIN in ZUP pooblastila za vodenje in odločanje v upravnem postopku ter samostojno vodi postopek vse do izdaje določbe (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 175) ali sklepa v upravnem postopku (ZDS-1, 18. člen). V primerih ugotavljanja

sumov storitve kaznivih dejanj, inšpektorji sestavljajo kazenske ovadbe, ki se vlagajo na okrožno državno tožilstvo oz. naznanila suma storitve kaznivih dejanj policiji.

Glavni inšpektor ima vsa pooblastila »običajnega« inšpektorja. Deluje kot uradnik na položaju vodje inšpektorata. Izbran je na javnem natečaju za mandat petih let, na kar lahko ponovno kandidira (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 175).

Inšpektor ne sme opravljati davčnega inšpekcijskega nadzora pri osebi, pri kateri je podan izločitveni razlog, ko je uveden disciplinski postopek zoper inšpektorja in kjer je inšpektor delničar ali družbenik ter ima vpliv na poslovanje družbe. Razlogi, kdaj davčni inšpektor ne more opravljati davčnega nadzora, so opredeljeni v 12. čl. ZDS-1.

3.2.1 POOBLASTILA IN PRISTOJNOSTI DAVČNEGA INŠPEKTORJA

Pri opravljanju inšpekcijskega nadzora pri fizični ali pravni osebi ima inšpektor pravico in dolžnost izvajati naslednja pooblastila, ki so predstavljeni v 19. čl. ZIN (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 179) in prav tako tudi v 18. čl. ZDS-1. Pri opravljanju nalog inšpekcijskega nadzora ima davčni inšpektor naslednja pooblastila oz. pravico:

- da pregleda prostore, objekte, stroje, naprave, delovna sredstva, napeljave, blago, snovi, poslovne knjige, pogodbe, listine, dokumentacijo, poslovanje državnih organov, samostojnih podjetnikov;
- ima pravico do pregleda listin, pogodb; kadar se vodijo na elektronskem mediju, lahko zahteva, naj stranka pojasni elektronsko obliko in način delovanja e-aplikacije;
- ima pravico zaslišati stranke in pričë ter postaviti izvedence;
- lahko vpogleda identifikacijske listine ali kako drugače ugotovi istovetnost oseb;
- brezplačno lahko pridobi in uporablja osebne podatke in druge podatke, ki se nanašajo na zavezanca in so potrebni za nadzor;
- brezplačno, torej na stroške zavezanca, lahko vzame vzorce materialov in blaga za analizo;
- lahko fotografira ali posname prostore, objekte itd.;
- lahko zaseže predmete, dokumentacijo ali vzorce, če se s tem zavaruje dokaze;
- ima druga pooblastila po področni zakonodaji (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 179).

Pristojnost, ki nalaga pravico inšpektorju, da lahko zaseže predmete, dokumentacijo ali vzorce, je opredeljena v 19. čl. ZIN. Inšpektor za največ 15 dni odvzame dokumentacijo, ki jo potrebuje za obravnavanje dejanskega stanja v obravnavani zadevi, če meni, da obstaja utemeljen sum kršitev zakonov ali drugih predpisov, in če s tem ne ovira dejavnosti fizične ali pravne osebe. O odvzemu dokumentacije izda inšpektor potrdilo. Dokumentacije državnih organov, ki je določena kot tajna, inšpektor ne sme odvzeti. Podobno velja po ZDS-1, kjer ima inšpektor pravico za največ 90 dni zaseči tiste listine, predmete, vzorce, evidence in druge dokumente, ki so potrebne za izvajanje davčnega nadzora ali če je to potrebno zaradi zavarovanja dokazov. O zasegu izda inšpektor potrdilo s seznamom o zaseženi dokumentaciji in predmetih. Zavezanec

za davek lahko zahteva vračilo zasežene dokumentacije in predmetov pred pretekom roka, če izkaže, da jih nujno potrebuje pri poslovanju (ZDS-1, 19. člen).

Inšpektor vstopi v poslovne prostore, ogleduje objekte, naprave delovna sredstva, pregleduje dokumentacijo, poslovne knjige, pogodbe itd. brez predhodnega obvestila in dovoljenja zavezanca. Za vstop v stanovanje potrebuje inšpektor soglasje zavezanca oz. imetnika stanovanjske pravice ali odločbo sodišča. Ogled stanovanja poteka v prisotnosti dveh polnoletnih prič (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 179).

Z ZDS-1D se pooblastila davčnega inšpektorja razširjajo z namenom učinkovitejše izterjave. Inšpektor mora poleg vseh nalog proučiti tudi podatke, ki se nanašajo na opravljanje dejavnosti ali pridobivanje prihodkov. Mora torej (Kunšek, 2011):

- pregledati podatke v elektronski obliki in zahtevati izdelavo njihove kopije, če se podatki nanašajo na opravljanje dejavnosti ali pridobivanje prihodkov;
- kopirati podatke v elektronski obliki in izdelati verodostojno kopijo celotnega nosilca podatkov ter zahtevati šifrirne ključe ali šifrirna gesla, če so potrebni za dostop do podatkov ali njihovo berljivost podatkov, če se podatki nanašajo na opravljanje dejavnosti ali pridobivanje prihodkov;
- pregledati in obdelovati kopije podatkov v elektronski obliki in verodostojnih kopij celotnega nosilca podatkov, če se podatki nanašajo na opravljanje dejavnosti ali pridobivanje prihodkov.

Podatki v elektronski obliki se zavarujejo tako, da se shranijo na ustrezni nosilec podatkov, kjer se ohrani verodostojnost in celovitost podatkov ter možnost njihove uporabe v nadaljnjem postopku (ZDS-1D, 4. člen).

Inšpektor izkazuje svoja pooblastila s službeno izkaznico in značko (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 179).

3.2.2 IZLOČITEV INŠPEKTORJA IZ DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA POSTOPKA

Med inšpekcijskim pregledom je treba ugotoviti resnično stanje stvari, vsa dejstva, pomembna za zakonito in pravilno odločbo. Zaradi tega je treba zagotoviti nepristranskost (objektivnost) pri delu in odločanju v davčnem postopku (Kruhar Puc, 2004, str. 59).

Davčni zavezanec lahko predlaga oz. zahteva izločitev davčnega inšpektorja, če ugotovi, da med njima obstajajo utemeljeni razlogi, kot so ugotovitve, da med zavezancem in inšpektorjem obstajajo sorodstvene, lastniške, kapitalske, dolžniško-upniške, čustvene in podobne povezave, ki bi lahko vplivale na objektivnost inšpektorja. Zavezanec mora zahtevati izločitev inšpektorja takoj ob začetku postopka in ne, ko je inšpektor že opravil inšpekcijski nadzor in zavezanca seznanil o davčni obveznosti (Perme, 2005, str. 50).

Inšpektor mora takoj prenehati z davčnim inšpekcijskim nadzorom (v nadaljevanju DIN), ko izve za kakršen koli izločitveni razlog, ki se nanaša nanj. O tem mora seznaniti nadrejenega in direktorja davčnega urada, ki je pristojen za odločanje o inšpektorjevi

izločitvi. Direktor davčnega urada s sklepom odloči o izločitvi inšpektorja, v katerem obenem določi novega inšpektorja, ki bo nadaljeval davčni inšpekcijski nadzor (Kruhar Puc, 2004, str. 60). Izločitev je opredeljena tudi v ZUP od 35. do 41. člena.

Poleg zgoraj navedenih in opisanih oseb je v praksi možno v inšpekcijski pregled vključiti celo vrsto drugih oseb, ki s svojim poznavanjem dejstev in okoliščin, pomembnih za odločanje v konkretnih davčnih zadevah, ali pa s svojim strokovnim znanjem lahko pripomorejo k učinkovitem varstvu pravic davčnega zavezanca (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 18). Tu lahko omenimo nekaj »drugih« oseb, kot so npr. sodišča, tožilstvo, inšpekcija za delo, tržna inšpekcija, Urad za preprečevanje pranja denarja, policija, pristojni organi v drugih državah EU ipd.

3.3 DAVČNI ZAVEZANEC OZ. STRANKA

Opredelitev davčnega zavezanca, njegov položaj in njegove pravice ter dolžnosti v upravnem ali davčnem postopku so predstavljene v ZDS-1, ZDavP-2 in ZUP. Prav tako položaj davčnega zavezanca opredeljujejo načela davčnega in upravnega postopka (Kruhar Puc, 2004, str. 56–57). Kot opredelitev davčnega zavezanca ZDavP-2 govori, da je davčni zavezanec oseba, katere dohodek, premoženje ali pravni posli so neposredno predmet obdavčitve v skladu z zakonom o obdavčevanju (ZDavP-2, 12. člen). Vsebina 42. čl. ZUP pravi, da je stranka v upravnem postopku lahko vsaka fizična ali pravna oseba zasebnega ali javnega prava zoper katero teče postopek. Stranke so lahko tudi drugi, kot npr. skupina oseb, če so le-ti lahko nosilci pravic in obveznosti, o katerih se odloča v upravnem postopku.

Glede na pravni položaj je stranka lahko aktivna ali pasivna. Aktivna stranka je oseba, za katero se je postopek začel oz. oseba, ki je nosilec pravic. Pasivna pa je oseba, zoper katero teče upravni postopek in se ji nalaga obveznost (Jerovšek et al., 2004, str. 180–184). To lastnost davčni zavezanec pridobi z uvedbo davčnega postopka, ki se je začel po uradni dolžnosti, na zahtevo drugega ali na zahtevo davčnega zavezanca samega (Kruhar Puc, 2004, str. 56). V ZDavP-2 je poudarjena aktivna vloga davčnega zavezanca in sodelovalna dolžnost zavezanca v postopku. Minili so časi, ko je bil davčni zavezanec samo pasivna stranka med izvajanjem davčnega inšpekcijskega pregleda. Dobro je, da davčni zavezanec sodeluje z davčnim inšpektorjem in se informira o poteku postopka (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 21). Kot tretja delitev stranke glede na pravni položaj lahko omenimo še stranskega udeleženca oz. intervenient. To je oseba, ki vstopi v tuj postopek in v njem brani svoje pravne koristi, ki jih podeljuje področni predpis. Stranski udeleženec vstopi v postopek, če v svoji vlogi izkaže pravni interes in se vključi takoj po uvedbi postopka. Stranski udeleženec ne more začeti postopka (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 91–92).

Še ena definicija davčnega zavezanca govori, da je zavezanec fizična ali pravna oseba, katere ravnanje ali poslovanje se nadzira po programu ali na podlagi prijave, torej suma kršitve predpisov. Stranko imenujemo zavezanec, ker je zavezana spoštovati

predpise, sicer postane njeno delovanje predmet nadzora (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 176).

Odnos med davčnim zavezancem in davčnim organom je občutljivo področje, saj se večina zavezancev na davčne oblasti še vedno odziva s strahom. Da bi dosegli zgleden odnos med davčno upravo in zavezancem, je pomembno vzpostaviti visoko davčno kulturo. To je mogoče doseči predvsem prek informiranja in izobraževanja zavezancev, ki jim kasneje postane samoumevno, da je davek, če je predpisan, treba plačati (Ošlak, 2000, str. 66).

Poleg davčnih zavezancev, ki se na davčne organe odzivajo s strahom, je možno zaslediti tudi tiste stranke, ki so nesramne ali celo nevarne. Iz anketnega vprašalnika je razvidno, da se je večina davčnih inšpektorjev s tako stranko že srečala. Davčni inšpektor na tako stranko naleti približno dvakrat na leto. Eden od anketirancev je zapisal tudi, da če slučajno naletijo na nesramne ali celi nevarne stranke, DIN opravljata dva inšpektorja hkrati.

Organi, kot so državni tožilec, državni pravobranilec in drugi državni organi, ne morejo imeti v upravnem postopku večjih pravic, kot jih imajo stranke (ZUP, 45. člen). Če lahko organ opravi dejanja v postopku na več načinov, mora odrediti tista dejanja, ki so za davčnega zavezanca lažja (Kruhar Puc, 2004, str. 23).

V poglavju ZUP-u se nahajajo členi, ki predstavljajo pravice in obveznosti davčnega zavezanca (v nadaljevanju stranka). Te pravice in dolžnosti mora organ pravilno posredovati stranki (ZUP, 7. člen). Uradna oseba mora dati stranki tista nujna pojasnila, brez katerih bi sicer zaradi neukosti ali nevednosti lahko nastala škoda (Ošlak, 2000, str. 67). Stranka se lahko pred izdajo odločbe izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za posamezne odločitve v davčnem postopku (ZUP, 9. člen), v katerem mora predložiti tudi vsa potrebna dokazila (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 22). Stranke morajo pred organom govoriti resnico in pošteno uporabljati svoje pravice (ZUP, 11. člen).

Temeljna obveznost davčnega zavezanca je izpolnitev davčne obveznosti. Davčna obveznost je dolžnost zavezanca za davek, da plača določen znesek davka pod pogoji in na način, določen z zakonom o obdavčenju in ZDavP-2 (ZDavP-2, 44. člen). S tem plača določen znesek davka za splošne družbene potrebe (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 84).

Inšpektor mora med inšpekcijskim pregledom po uradni dolžnosti paziti, da ima stranka oz. davčni zavezanec oz. oseba, pri kateri opravlja pregled, tri pravno pomembne lastnosti (Kruhar Puc, 2004, str. 56–57). Lastnosti predstavljajo pogoje, ki so kumulativni, torej jih mora oseba izpolnjevati ves čas postopka. Oseba, ki želi nastopati v postopku kot stranka, mora imeti naslednje pogoje:

- pravno sposobnost;
- opravilno ali procesno sposobnost;
- stvarno legitimacijo (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 87).

Stranka mora imeti pravno sposobnost, saj kdor je pravno sposoben, je zato tudi sposoben biti stranka v upravnem postopku. Fizična oseba si jo pridobi z rojstvom, pravna pa z ustanovitvijo. Imeti mora tudi poslovno ali opravilno sposobnost, ki jo fizična oseba pridobi s polnoletnostjo oz. sklenitvijo zakonske zveze ter stvarno legitimacijo, kar pomeni upravičevanje ali obveznost v predpisu (Jerovšek et al., 2004 str. 180–184).

V inšpekcijskem postopku prijavitelj nima položaja stranke. Prijavitelj šteje kot stranski udeleženec, če je s kršitvijo neposredno oškodovan (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 176).

3.4 ZAKONITI IN ZAČASNI ZASTOPNIK, SKUPNI PREDSTAVNIK, POOBLAŠČENEC, STROKOVNI POMOČNIK TER PROKURIST

Stranko, ki nima procesne sposobnosti, zastopa njen zakoniti zastopnik (ZUP, 47. člen). Zastopnik je vsaka procesno oz. poslovno sposobna fizična oseba, ki v imenu stranke in na njen račun opravlja dejanja v davčnem postopku. Dejanja učinkujejo, kot da bi jih stranka opravila sama. Zakoniti zastopnik ima pooblastilo za zastopanje procesno nesposobne stranke, to so npr. otroci, pravne osebe, organizacije, ki niso pravne osebe (Kruhar Puc, 2004, str. 57). Zakoniti zastopnik lahko v imenu stranke opravlja vsa procesna dejanja razen, ko je s predpisom določeno, da mora imeti za posamezna procesna dejanja posebno dovoljenje (ZUP, 47. člen).

Zakoniti zastopniki so določeni s samim zakonom ali z odločbo sodišča ali skrbstvenega organa. Torej je zakoniti zastopnik postavljen oblastno (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 94).

Brez procesne oz. opravilne sposobnosti so tudi pravne osebe, ki zaradi pravne organizacijske oblike ne morejo opravljati dejanj v davčnem postopku. V ta namen si določijo zakonitega zastopnika. Zakoniti zastopnik pravne osebe je fizična oseba, ki opravlja funkcijo zastopanja pravne osebe pred davčnimi organi in nosilci javnih pooblastil, ki je opredeljena v materialnem zakonu (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 17–18). Zakoniti zastopnik je v ZUP podrobneje opredeljen od 46. do 50. člena.

51. čl. ZUP ureja začasnega zastopnika. Začasni zastopnik stranko zastopa omejen čas katerega postavi organ stranki, če to narekuje nujnost zadeve ali interes stranke (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 96). Če procesno nesposobna stranka nima zakonitega zastopnika ali je treba opraviti dejanje zoper osebo, katere prebivališče je neznano in nima pooblaščenca, ji postavi organ, ki vodi postopek, začasnega zastopnika. Organ, ki je postavil začasnega zastopnika procesno nesposobni stranki, mora o tem obvestiti skrbstveni organ ali stranko ali pooblaščenca ali zastopnika. Če pa je postavil začasnega zastopnika komu, čigar prebivališče je neznano, razglasi svoj sklep na oglasni deski in na enotnem državnem portalu e-uprava. Organ lahko postavi začasnega zastopnika tudi, ko vodi postopek zoper osebo, ki ni fizična oseba. Začasni zastopnik se postavi tudi takrat, kadar je treba opraviti neko dejanje, ki ga ni mogoče odložiti, in za povabilo strank ali pooblaščenec ali zastopnika ni mogoče pravočasno povabiti (ZUP, 51. člen).

Začasni zastopnik je lahko tudi oseba, ki je blizu organu in zastopa stranko, dokler ne vstopi v postopek stranka sama ali njen zakoniti zastopnik ali pooblaščenec. V postopku

ima vse pravice in dolžnosti zakonitega zastopnika. Postavljen je s sklepom za določena dejanja, ki jih mora opraviti, in za toliko časa, dokler so podani razlogi za zastopanje (Jerovšek in Kovač, str. 97).

Lahko se zgodi, da v isti zadevi nastopa več strank hkrati z istimi interesi. V takem primeru stranke navedejo, katera od njih bo nastopala kot njihov skupni predstavnik oz. morajo postaviti skupnega pooblaščenca. Postavitev skupnega pooblaščenca se imenuje z namenom, da organ ekonomično vodi postopek in komunicira le z eno osebo in ne z več strankami hkrati. Organ določi rok, v katerem morajo stranke določiti oz. postaviti skupnega predstavnika ali skupnega pooblaščenca. Če stranke temu ne ugodijo, jim organ sam določi skupnega pooblaščenca (ZUP, 52. člen). Skupni predstavnik je torej hkrati ena izmed strank in pooblaščenec ostalih strank, ki opravlja vsa dejanja v postopku za vse stranke (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 97).

Vsaka procesno sposobna stranka oz. njen zakoniti zastopnik lahko postavi svojega pooblaščenca (Kruhar Puc, 2004, str. 58). To je lahko vsaka oseba, ki je popolnoma poslovno oz. opravilno sposobna (ZUP, 54. člen).

Davčni zavezanec si lahko pridobi pooblaščenca, če davčni zavezanec meni, da zaradi pomanjkanja znanja iz davčnega postopka, zaradi konfliktne narave inšpektorja ali pomanjkanja časa ne bo mogel uspešno sodelovati v postopku. V tem primeru si lahko dobi pooblaščenca, ki bo namesto njega izvajal posamezna postopkovna dejanja. Pooblaščenca lahko davčni zavezanec imenuje kadarkoli, tako v začetku inšpekcijskega postopka kot tudi med izvajanjem, ob končanem pogovoru z inšpektorjem ali zgolj za pisanje pripomb ali pritožbe (Perme, 2005, str. 50). Le izjemoma je pooblaščenec obvezen in ga stranka mora imeti, zato ji ga, če si ga ne postavi v določenem roku sama, določi organ s sklepom. To velja v primeru, če gre za aktivno stranko, ki nima bivališča v RS (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 94).

Pooblaščenec je lahko vsaka opravilno sposobna fizična oseba, odvetnik ali odvetniška družba in strokovna organizacija, ki opravlja registrirane dejavnosti ali naloge, ki so v neposredni zvezi z upravno zadevo kot predmetom določenega postopka (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 95).

Razmerje med pooblastiteljem in pooblaščencem temelji na medsebojnem dogovoru - pooblastilu, ki je lahko pisno (predloženo je davčnemu organu in vloženo v spis) ali ustno na zapisnik, ki ima značaj javne listine (Kruhar Puc, 2004, str. 58). Pooblastilo se lahko izda za ves postopek ali samo za posamezna dejanja, kot specialno pooblastilo. Lahko se ga časovno omeji (ZUP, 57. člen). Stranka lahko pooblastilo vsak trenutek prekliče, pooblaščenec pa se mu lahko ob vsakem trenutku odpove. Preklic oz. odpoved pooblastila se mora naznaniti organu pisno ali ustno na zapisnik (ZUP, 58. člen) in preden se procesno dejanje prične (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 96).

Pooblaščenec stranke ne more zastopati pri tistih dejanjih, pri katerih mora stranka sama dati izjave in je zaradi tega potrebna njena navzočnost. Dejanja, ki jih v mejah

pooblastila opravi pooblaščenec, imajo enak učinek, kot če bi ga opravila stranka sama (Kruhar Puc, 2004, str. 58).

Omenimo lahko tudi strokovnega pomočnika, ki si ga stranka postavi z namenom pojasnjevanja strokovnih vprašanj. Strokovni pomočnik je udeležen pri sodelovanju s stranko in v postopku, vendar stranke ne zastopa (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 97).

Prokura je posebna vrsta pooblastila, katero ureja Zakon o gospodarski družbi (ZGD) in je značilna za zastopanje družb. Prokurist je lahko le fizična oseba in se more prenesti na drugo osebo. Družba lahko podeli prokuro eni ali več osebam po postopku, določenem v aktu o ustanovitvi. Podelitev in prenehanje prokure je potrebno vpisati oz. prijaviti v sodni register. Obseg prokure daje posebno težo prokuristu. Prokurist je pooblaščenec, ki se od drugih pooblaščenec razlikuje po obsegu pravic in obveznosti, določenih z zakonom, ter obsega vse pravne posle v okviru pravne posebnosti družbe. Prokura nastane z izjavo volje (pooblastitev), katere vsebina je določena z zakonom (Kruhar Puc, 2004, str. 59).

4 DAVČNI NADZOR

Davčni nadzor je nadzor nad izvajanjem in spoštovanjem predpisov s področja obdavčenja, predvsem pa nadzor nad določbami zakonov o obdavčitvi in ZDavP-2. Pri tem se subsidiarno uporabljata tudi ZIN in ZUP (Kovač in Konečnik, 2007, str. 29 – 30). V davčnem nadzoru se preverja, ali davčni zavezanci izpolnjujejo svoje davčne obveznosti v skladu z zakonom o obdavčevanju in ZDavP-2. Obsega tudi preverjanje zakonitega delovanja tistih, ki so zaradi plačevanja davkov davčnih zavezancev dolžni opravljati določene naloge. Davčni nadzor se izvaja v različnih oblikah, in sicer kot nadzor obračunov davkov pri davčnem organu, kot nadzor in preverjanje v skladu z zakonom, ki ureja carinsko službo, kot davčni inšpekcijski nadzor in kot davčna preiskava. Nadzor opravljajo pooblaščen osebe, skladno z ZDavP-2 in zakonoma, ki urejata davčno in carinsko službo (Jerovšek et al., 2008, str. 301). V nadaljevanju sem predstavila oblike davčnega nadzora, katere našteva tudi vsebina 127. čl. ZDavP-2.

4.1 OBLIKE DAVČNEGA NADZORA

Vsebina 127. člena ZDavP-2 določa, da davčni nadzor obsega naslednje oblike:

- notranji davčni nadzor;
- carinski nadzor;
- davčna preiskava;
- davčni inšpekcijski nadzor (v nadaljevanju DIN) (ZDavP-2, 127. člen).

Notranji davčni nadzor ali kontrola obračunov poteka na sedežu davčnega organa. Kontrolo izvajajo kontrolorji prek različne dokumentacije, podatkov različnih uradnih evidenc, ki jih organu posredujejo osebe, povezane z zavezancem. Te osebe so delodajalci, banke ipd. (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 143). Kontrola obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi in davčnih obračunov, obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in se praviloma opravlja v prostorih davčnega urada. Kontrolo opravlja davčni kontrolor, ki je za svoje delo odgovoren direktorju davčnega urada (Kruhar Puc, 2004, str. 51). Če se podatki iz dokumentacije ujemajo, kontrolor napiše uradni zaznamek. Če se le-ti ne ujemajo, organ zavezanca povabi na razgovor, kjer predloži dodatna dokazila. To se lahko opravi tudi prek telefonskega pogovora, kjer lahko zavezanec v 8 dneh od seznanitve popravi nepravilnosti. V primeru, da zavezanec ne prizna oz. ugovarja, se o tem sestavi zapisnik. Zapisnik se vroči zavezancu, na katerega ima pravico v roku treh dneh podati pripombe na zapisnik. Na podlagi zapisnika se lahko izda odmerna odločba. Zaradi premalo informacij in podatkov se uvede davčni inšpekcijski nadzor (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 143–144).

Carinski nadzor opravlja Carinska uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju CURS) na podlagi ZCS-1. Cariniki oz. inšpektorji na celotnem območju RS ter tudi zunaj območja RS izvajajo carinsko in trošarinsko kontrolo ter inšpekcijski nadzor v zvezi z izvajanjem

predpisov, glede katerih je carinska služba pristojna. Tako izvaja nadzor in kontrolo nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja obveznosti, določenih s carinskimi in trošarinskimi predpisi (Jerovšek et al., 2008, str. 308). Inšpekcijski nadzor in carinske preiskave se izvajajo na podlagi sklepa pristojnika. V primeru odstopanja oz. prenizko ugotovljenih obveznosti se sestavi zapisnik. Na zapisnik zavezanec lahko v osmih dneh od vročitve zapisnika poda pripombe. V primeru pripomb organ izda odločbo o nepravilnostih, ki je odmerna ali ugotovitveno-ureditvena. Če pri nadzoru ni ugotovljenih nepravilnosti, se postopek zaključi z uradnim zaznamkom (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 144–145).

Davčna preiskava predstavlja nov inštitut in je v uporabi od leta 2007. Z njo skušajo davčnemu organu omogočiti boljši nadzor nad večjimi nepravilnostmi oz. skupinami oseb (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 145). Davčna preiskava pomeni izvajanje dejanj in ukrepov po ZDavP-2, kadar so podani razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčevanju. Predstavlja posebno obliko dela davčnega organa, ki jo izvaja davčni inšpektor – preiskovalec, in obsega zbiranje ter vrednotenje dokazov, ki so pomembni za obdavčevanje davčnih zavezancev (Jerovšek et al., 2008, str. 309). Postopek se začne z izdajo naloga inšpektorja. V nalogu so navedene okoliščine, sum in ukrepi, zaradi katerih se bo davčna preiskava izvršila. Napisano je, katere okoliščine naj se raziščejo in kateri subjekt ali krog subjektov bo predmet davčne preiskave. Postopek se zaključi s preiskovalnim poročilom, kamor inšpektor strnjeno opiše ugotovitve preiskave. Če se razlogi za sum izkažejo za utemeljene, se začne inšpekcijski postopek, kjer se vsi dokazi, ki so nastali pri davčni preiskavi, uporabijo. V primeru davčne preiskave se sklep o začetku in predmetu preiskave ne vroči. Zavezanec ima le vlogo internega akta davčnega organa v razmerju do inšpektorja preiskovalca. Pooblastila preiskovalca določa zakon, ki ureja davčno službo (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 145).

4.2 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR (DIN)

DIN pomeni vodenje postopka, ki se izvaja pri davčnem zavezancu. Izvajajo ga javni uslužbenci oz. davčni inšpektorji, zaposleni kot uradniki s posebnimi pooblastili. Pooblastila v inšpekcijskih postopkih dobi z ZDS-1, ZIN in ZUP.

DIN je poseben upravni postopek. O njem govorimo, kadar pravila splošnega upravnega postopka ne zadoščajo. Gre za specifična področja, ki jih urejajo posebni zakoni. Njegova posebnost je v nemožnosti izoginitve subsidiarne rabe ZUP, kjer gre predvsem za vprašanje hierarhije predpisov. Temeljni postopkovni zakon je ZDavP-2, vendar imajo pri davčnem inšpekcijskem postopku glede na hierarhijo prednost predpisi Evropske skupnosti (evropske direktive), posamezni zakoni o obdavčitvi (zakoni o posamezni vrsti davka), ZDavP-2, s podrejeno rabo ZDS zlasti v zvezi s pravili o pristojnosti in ZIN ter ZUP (Kovač in Konečnik, 2007, str. 29–32).

Davčni inšpekcijski postopek je specifičen v več pogledih. Kot upravni postopek obravnava določeno upravno zadevo, ki jo opredeljuje morebitni ali že nastali konflikt

med individualno in javno koristjo (Jerovšek et al., 2008, str. 311). Postopek teče v več korakih (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 147), ki bodo podrobneje predstavljeni v naslednjem poglavju, št. 6.

Vodilne prvine davčnega inšpekcijskega pregleda so uveljavitev predpisov, usmerjenost k stranki, strokovnost inšpektorja, zakonitost in ekonomičnost (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 32). Naloga inšpekcijskega pregleda je ugotoviti, ali je obdavčevanje v skladu s predpisi, ter onemogočiti izmikanje in goljufanje pri plačevanju dajatev (Kruhar Puc, 2004, str. 53). Cilj inšpekcijskega pregleda pa je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov in ob morebitnem neplačilu ustrezno ukrepati (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 145). Če davek ni plačan v predpisanem roku, opravi DURS prisilno izterjavo (Kruhar Puc, 2004, str. 52). V okviru nadzora izpolnjevanja davčnih obveznosti inšpektorji opravljajo DIN po vrstah davka: DDV, DMV, DDPO, DDD, dohodnina in prispevki od dohodkov fizičnih oseb. Pri teh nadzorih uporabljajo orodje ACL, začeli so tudi z e-inšpiciranjem. Pri svojem delu uporabljajo informacijski program IDIS in na novo uveden SAP, vendar ne v celoti.

Na prvi stopnji je v DIN stvarno pristojen davčni urad in na drugi stopnji Ministrstvo za finance. Krajevno pristojen za odločanje v davčnem postopku je davčni urad, na območju katerega je zavezanec vpisan v davčni register ali na območju katerega je ali bo nastala davčna obveznost (Kovač in Konečnik, 2007, str. 31). DIN se opravlja pri pravnih in fizičnih osebah, ki so nosilci dejavnosti (Jerovšek et al., 2008, str. 313). Postopek se izvaja pri davčnem zavezancu. Gre za zunanji nadzor in poteka v prostorih zavezanca. Inšpektorji preverjajo poslovanje zavezanca, pravočasnost plačila davkov in morebitno davčno utajevanje (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 147).

V anketnem vprašalniku, so davčni inšpektorji odgovarjali na vprašanje, koliko DIN opravijo v roku enega meseca in koliko dni traja en DIN. Zapisali so, da v roku enega meseca opravijo lahko različno št. DIN, tako od 1 do 40 pregledov. Povprečno se opravi 2-3 DIN na mesec. Trajanje DIN je odvisno od predmeta nadzora, lahko 1 dan ali vse do 40 dni. Povprečen DIN traja od 10 do 20 dni.

4.2.1 VRSTE DIN

V okvirnem letnem načrtu inšpekcijskega nadzora DURS glede na obseg deli DIN na:

- celostne, ki se pretežno izvajajo pri srednje velikih in malih davčnih zavezancih;
- delne, ki so razdeljeni na hitre DIN ter akcije.

Pri celostnem nadzoru gre za preverjanje vseh dejstev in dokazov, ki so pomembni za obdavčevanje zavezancev (Kovač in Konečnik, 2007, str. 31). Gre za nadzor pravilnosti, pravočasnosti obračunavanja in plačevanja vseh davkov, ki jih je zavezanec dolžan obračunavati in plačevati (Perme, 2005, str. 51). Davčni organ opravi popoln pregled vseh dejstev, ki so pomembna za obdavčitev posameznega zavezanca glede vseh poslov, vrst davkov in vseh dopustnih obdobj nadzora (Jerovšek et al., 2008, str., 312–313).

V kolikor je DIN delni, nadzor obsega določena področja poslovanja ali je omejen na enega ali več davkov oz. na eno ali več davčnih obdobj (Kovač in Konečnik, 2007, str.

31). Pri delnem nadzoru se preverjajo le posamezna področja poslovanja, posamezne vrste davkov ali določena davčna obdobja (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 147). Pri delnem inšpekcijskem pregledu je možen pregled posameznih podatkov ali posameznih poslov pri drugem davčnem zavezancu (pri računovodskem servisu davčnega zavezanca) ali pa davčni inšpektor od zavezanca (od računovodskega servisa) zahteva posamezne podatke v zvezi z ugotovitvijo davčne obveznosti drugega zavezanca (stranke računovodskega servisa). V tem primeru posredovanje podatkov davčnemu organu ne šteje kot opravljen inšpekcijski pregled (Perme, 2005, str. 51). Pri delnem pregledu poslovanja se izvajajo tudi naslednje dejavnosti: pridobivanje podatkov, ogled gradbišč in vozil, pregled poslovnih knjig in dokumentacije, pregled blagajniškega poslovanja ipd., vse to seveda z namenom preventivnega delovanja.

Poleg celostnih in delnih nadzorov se lahko določi tudi t. i. hitre akcije, ki predstavljajo krajši pregled preventivne narave in zajemajo pregled posameznih oznak obračuna po vnaprej znanem in omejenem obsegu dokumentacije. DIN se vedno začnejo po uradni dolžnosti (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 147).

4.2.2 IZBIRA KANDIDATA OZ. DAVČNEGA ZAVEZANCA ZA DIN

Kako davčni organ izbere davčnega zavezanca za DIN, je opredeljeno v ZDavP-2. Zakon glede izbire za davčni inšpektorski pregled pravi, da se davčnega zavezanca za DIN izbere samostojno in neodvisno po objektivnih kriterijih, ki temeljijo na letnem načrtu, in je podlaga statističnih metod in naključnega izbora (ZDavP-2, 134. člen).

Zavezance za nadzor davčni organ podrobneje opredeli glede na splošne značilnosti v letnem načrtu inšpekcijskega nadzora. ZDavP-2 določa strukturo letnega načrta po velikosti, statusu zavezanca, vrsti davka in vrsti inšpekcijskega nadzora (Jerovšek et al., 2008, str. 318–319).

V letni načrt davčnih inšpekcijskih pregledov je davčni zavezanec izbran po kriterijih z naključnim izborom, zaradi nepravilnosti, ki jih pri kontroli ugotovi kontrolor na davčnem uradu, ker je uvedbo inšpekcijskega postopka zahteval nek drug državni organ (npr. policija, tožilstvo, Urad za preprečevanje pranja denarja itd.), zaradi povezave in preveritve pravnih poslov v povezavi s kakim drugim zavezancem, pri katerem se opravlja davčni inšpekcijski pregled, zaradi morebitnih prijav (tudi anonimnih), ki jih davčni organ ni dolžan upoštevati pri izboru, lahko pa mu služijo kot eden od kriterijev za izbor (če so prijave dobro utemeljene in jih je mogoče obravnavati za verodostojne) (Perme, 2005, str. 50).

Izbira zavezancev za DIN se lahko veže le na vnaprej določena merila. Glavna merila so enakomerno nadziranje vseh zavezancev za davek, pomembnost davka, ki ga zavezanec za davek prispeva v javnofinančnih prihodkih, torej višina davka kot relativni delež proračuna in razmerje med potencialno največjo davčno obveznostjo in stroški nadzora (Jerovšek et al., 2008, str. 317).

Naključni izbor posameznega zavezanca se opravi na podlagi statističnih metod, ki jih pridobimo iz zgoraj omenjenih treh meril. S tem se zagotavljata enakost zavezancev in objektivnost oz. nepristranskost davčnega organa (Jerovšek et al., 2008, str. 317). Na podlagi prvih dveh meril se oblikuje t. i. analiza tveganja, v kateri so zajeti zavezanci, ki so podvrženi k nepravilnostim pri izpolnjevanju davčnih obveznosti in v kolikšni meri (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 146).

4.2.3 NAČELA DIN

Načela ZIN so posebna načela, ki jih je potrebno upoštevati v postopku nadzora. Načela so usklajena z načeli po Pogodbi o Evropski skupnosti, Ustavi RS, Zakonu o davčni upravi in ZJU. Nekatera načela zavezujejo davčni organ in nekatera davčnega zavezanca za davek. Načela urejajo razmerje med javno in zasebno koristijo ter urejajo kolizijo med javnim in zasebnim interesom, ki predstavljajo pravice davčnih zavezancev (Jerovšek et al., 2008, str. 15–16). V davčnem inšpekcijskem nadzoru je treba primarno upoštevati temeljna načela po ZUP od 6. do 14. čl. in poleg tega tudi ZIN, ki določa še štiri dodatna načela od 4. do 7. čl. (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 168).

Posebno poglavje o davčnem nadzoru in načelih davčnega nadzora se nahaja tudi v ZDavP-2. Posebej za DIN sta tukaj opredeljeni dve načeli. Prvo načelo govori, da se davčni nadzor opravlja tako v korist kot v breme zavezanca za davek ter da se mora davčni nadzor nanašati na tista dejanja in okoliščine, ki vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti (ZDavP-2, 128. člen). To načelo je dopolnilno načelo poleg vseh načel ZDavP-2 in ZUP-a (Jerovšek et al., 2008, str. 302). Drugo načelo predstavlja način oz. kriterije, kako davčni organ izbere davčnega zavezanca za DIN (ZDavP-2, 134. člen).

V nadaljevanju bom predstavila načela davčnega inšpekcijskega postopka po ZIN. ZIN vsebuje opredelitev vsebine štirih načel, in sicer:

1. Načelo samostojnosti

Načelo samostojnosti je opredeljeno v 4. čl. ZIN, ki določa, da so inšpektorji pri izvajanju inšpekcijskega nadzora samostojni v okviru svojih pooblastil (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 169). Pooblastila inšpektorjev so opisana v 19. čl. ZDavP-2 in v ZIN od 18. do 23. čl.

2. Načelo varstva javnega in zasebnih interesov

Načelo varstva javnega in zasebnih interesov govori, da mora inšpektor v inšpekcijskem postopku pri opravljanju nadzora varovati javni interes ter interes pravnih in fizičnih oseb (ZIN, 5. člen). Načelo je nadgradnja načela varstva pravic strank in javne koristi 7. čl. ZUP ter poudarja dolžnost inšpektorja, da lahko poseže v položaj pravne ali fizične osebe toliko, kolikor je nujno potrebno, da zavaruje javni interes oz. javno korist. Inšpektor deluje in ukrepa v javnem interesu za zaščito štirih kategorij: življenje in zdravje ljudi ter živali, naravno okolje in premoženje (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 170).

3. Načelo javnosti

Načelo nalaga inšpektorju, da obvešča javnost o svojih ugotovitvah, ukrepih, če je to potrebno, da se zavarujejo pravice pravnih ali fizičnih oseb (ZIN, 6. člen). Načelo javnosti se izvede tako, da se o ugotovitvah in ukrepih obvešča javnost s sredstvi javnega obveščanja. Tiste osebe, ki so določene za posebno kategorijo z namenom, da bi bile lahko ogrožene, se obvesti na poseben način (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 171).

4. Načelo sorazmernosti

Zadnje načelo je načelo sorazmernosti in določa, da morajo inšpektorji opravljati naloge tako, da pri izvrševanju svojih pooblastil posegajo v delovanje pravnih in fizičnih oseb le v obsegu, ki je nujen za zagotovitev učinkovitega inšpekcijskega nadzora (ZIN, 7. člen). Načelo je posebna oblika načela varstva pravic strank po ZUP in določa tudi stopnjevanje ukrepov od milejših k strožjim (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 171), torej inšpektor pri izbiri ukrepov, ob upoštevanju teže kršitve, izreče ukrep, ki je za zavezanca ugodnejši (ZIN, 7. člen). Pri vsakem odločanju mora inšpektor izvesti tehtanje med ukrepi in cilji (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 171). Obenem načelo določa tudi, da mora inšpektor pri določitvi roka za odpravo nepravilnosti upoštevati težo kršitve, posledice za javni interes in okoliščine, od katerih je odvisno, v kolikšnem času lahko davčni zavezanec poravna nastalo obveznost (ZIN, 7. člen).

5 INŠPEKCIJSKI POSTOPEK

5.1 POTEK DAVČNE INŠPEKCIJE IN NJENO DELOVANJE

Inšpektorji izvajajo več postopkov. V nadaljevanju je predstavljen inšpekcijski postopek, ki obsega več faz, od priprave do vročitve sklepa o nadzoru, sledi dejanski nadzor pri zavezancu (uvodni razgovor, ugotavljanje in dokazovanje dejstev), ukrepanje in sklepno evidentiranje ugotovitev in ukrepov v okviru DIN (Konečnik in Kovač, 2007, str. 38).

»Davčni inšpekcijski nadzor je lahko razdeljen na štiri korake. Kako bi ocenili, koliko časa porabite za posamezni korak?« in »Kateri od naštetih korakov je po Vašem mnenju najbolj zahteven?« sta dve anketni vprašanji, pri katerih so bili davčni inšpektorji zelo enotni. Glede zahtevnosti so izbrali 3. in 4. korak, kar predstavljata začetek DIN in ugotovitveni ter dokazni postopek. Čas, ki ga porabijo za posamezni korak, je različen in je predstavljen kot povprečje ur, ki so jih anketiranci zapisali v anketni list:

- korak 1: Priprava na DIN – 5,6 ure;
- korak 2: Začetek DIN – 18 ur;
- korak 3: Ugotovitveni in dokazni postopek – 19,6 ur;
- korak 4: Zaključek DIN – 13,2 uri.

Zgornji koraki predstavljajo faze v DIN in so v nadaljevanju podrobneje predstavljeni.

5.1.1 Korak 1: PRIPRAVA OZ. NAČRTOVANJE DIN

Priprava na DIN je zelo pomembna za učinkovito in uspešno izvedbo. Priprava mora biti pravočasna, premišljena, učinkovita in ekonomična za izvajanje same inšpekcije. Pri izvajanju je treba skrbeti za čim večjo gospodarnost. Postopek je treba voditi s čim manj stroški, ga končati v najkrajšem možnem času in hkrati poskrbeti za ugotovitev dejanskega stanja (Kruhar Puc, 2004, str. 77).

V prvem koraku priprave se s strani vodje inšpekcije izda delovni nalog. V delovnem nalogu je vnaprej planirano in zapisano, kaj je predmet davčnega nadzora, za katero davčno obdobje se bo DIN izvajal in čas trajanja njegovega izvajanja (Starc, 2012, str. 27).

Naloga inšpektorja na davčnem uradu je zbiranje potrebnih podatkov, tako iz vira DURS, kot drugih podatkov, pridobljenih iz javno dostopnih baz. Podatki se dodatno obdelajo in izdelajo razne sheme povezav (poslovne, kapitalske, sorodstvene ipd.) (Babič, 2011). Na podlagi shem se opravi analiza, s katerimi se ugotovi »siva polja« oz. nelogičnost podatkov, zaradi katerih je potrebna uvedba DIN (Starc, 2012, str. 27). Temu sledi priprava okvirnega načrta oz. programa za uvedbo in izvedbo DIN (Babič, 2011), ki se pripravi na podlagi podatkov iz poslovnih, davčnih poročil zavezanca in dejavnosti, ki jo zavezanec opravlja.

5.1.2 Korak 2: ZAČETEK DIN

Davčni inšpekcijski postopek je po ZIN lahko uveden po uradni dolžnosti, ni pa mogoče postopka zahtevati. To pomeni, da se lahko postopek po uradni dolžnosti uvede na podlagi letnega načrta nadzora davčnega organa, zaradi prijave drugega organa, s prekvalifikacijo neinšpekcijskih nadzornih postopkov v inšpekcijskega in zaradi prijave drugih oseb (Jerovšek et al., 2008, str. 323).

Davčni inšpekcijski postopki se vedno začnejo po uradni dolžnosti davčnega organa. DIN se začne z izdajo in vročitvijo sklepa o nadzoru (Jerovšek et al., 2008, str. 321). Lahko se začne tudi na podlagi prijav, sporočil, pobud, pritožb in drugih vlog (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 178), ki kažejo na morebitno nepravilno oz. protipravno ravnanje zavezancev. V tem primeru se inšpektor odzove z namenom varstva javne koristi (Jerovšek et al., 2008, str. 324). Za začetek postopka se šteje dan, ko inšpektor naredi prvo procesno dejanje, kot je npr. sklic obravnave (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 178) ali vročitev sklepa.

Sklep se ne vroči, če bi ta ogrozil namen inšpekcijskega nadzora. V tem primeru se za začetek postopka šteje dejanje, ki ga opravi davčni organ (Konečnik in Kovač, 2007, str. 38). Zoper neizdajo sklepa o DIN davčni zavezanec nima pravice do pritožbe. Sklep o začetku postopka se v tem primeru ustno naznani (Jerovšek et al., 2008, str. 322). Davčni inšpekcijski pregledi se začnejo brez najave, kadar gre za sum večjih davčnih utaj ali vnaprej določene akcije (Konečnik in Kovač, 2007, str. 39).

Ko je sklep vročen davčnemu zavezancu, se davčni nadzor začne po osmih dneh od vročitve. Čas osmih dni omogoča zavezancu, da se pripravi na obisk inšpektorja, si vzame dela prost dan in zbere ustrezno dokumentacijo, pripravi prostor, določi morebitnega zastopnika. Navedeni rok se lahko na zahtevo davčnega zavezanca tudi podaljša ali skrajša, če na to pristane davčni zavezanec (Jerovšek et al., 2008, str. 322).

Pisni sklep o nadzoru mora vsebovati vse osnovne sestavne dele po 210. čl. ZUP. Dodatne sestavine sklepa določa ZDavP-2, v katerem se mora določiti obseg davčnega nadzora, davčna obdobja in vrsta davkov oz. predmeti nadzora. Poleg tega mora biti v posebni točki opozorilo zavezancu, da ima pravico do sodelovanja v postopku in opozorilo o pravnih posledicah, če pride do oviranja davčnega inšpiciranja s strani zavezanca. Sklep o začetku nadzora vsebuje kratek povzetek ugotovitev podatkov in dokazov iz preiskovalnega poročila. Zoper sklep pritožba ni možna. Pritožba je izključena zaradi ekonomičnosti postopka in varstva javnega interesa (Jerovšek et al., 2008, str. 324). Ko zavezanec prejme sklep o nadzoru, je rok za samoprijavo že potekel (Konečnik in Kovač, 2007, str. 38).

Pred začetkom DIN se zavezanec in davčni inšpektor dogovorita o datumu za uvodni pogovor najpogosteje kar po telefonu (Konečnik in Kovač, 2007, str. 39). Določba 136. čl. ZDavP-2 zahteva, da se inšpektor na začetku nadzora predstavi s službeno izkaznico in značko, kar predstavlja obveznost davčnega inšpektorja. Oblika, vsebina in postopek

izdaje službene izkaznice ter značke pooblaščenim osebam so predpisani v Pravilniku o službeni izkaznici in znački davčnega inšpektorja. Da se inšpektor izkaže s službeno izkaznico in značko, določa tudi ZIN (Jerovšek et al., 2008, str. 325–326).

DIN se začne z uvodnim pogovorom. Namen uvodnega pogovora je, da inšpektor spozna davčnega zavezanca, mu pojasni vrsto, obseg in predvideno trajanje nadzora, se sam seznaniti z dejavnostjo zavezanca, načinom poslovanja, vodenjem poslovnih knjig in s posebnostmi, ki vplivajo na dopolnitev inšpekcijskega načrta (Kruhar Puc, 2004, str. 79).

Uvodni pogovor običajno ni nič posebnega. Na prvem razgovoru inšpektor izve potrebne informacije, zato je dobro, da se davčni zavezanci ne prerekajo z davčnim inšpektorjem. Ker davčni inšpektor opazuje njihovo govorico telesa, je priporočljivo, da zavezanci ne govorijo preveč (Kruhar Puc, 2004, str. 79), saj lahko pri inšpektorju to povzroči pomisleke glede verodostojnosti poslovnih dogodkov zavezanca (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 32).

Na podlagi spoznanj, ki si jih je pridobil na podlagi uvodnega pogovora z davčnim zavezancem, se inšpektor seznanja z organizacijo dela in poslovanja davčnega zavezanca, z njegovo zgodovino poslovanja, z lastništvom, s pogodbami, z asortimentom, s katerim davčni zavezanec posluje, s številom zaposlenih, delovnim časom, z načinom dela, s poslovnimi prostori, z materialnimi naložbami, z zalogami, s kupci in dobavitelji (Kruhar Puc, 2004, str. 81).

5.1.3 Korak 3: UGOTOVITVENI IN DOKAZNI POSTOPEK

Inšpektorji vodijo skrajšane in posebne ugotovitvene postopke. Skrajšani postopki so značilni za ukrepanje v javnem interesu. Kadar ne gre za nujne ukrepe v javnem interesu, se vodi posebni ugotovitveni postopek (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 178).

Inšpekcijski pregled obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanje davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih ter drugih evidenc (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 33). Davčni inšpektor in zavezanec v postopku skladno sodelujeta drug z drugim (Konečnik in Kovač, 2007, str. 40).

Na začetku davčnega inšpekcijskega postopka se zavezanca za davek opozori, da pri postopku inšpiciranja lahko prisostvuje in imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil (Konečnik in Kovač, 2007, str. 40), na primer svojega pooblaščenca ali zastopnika.

V primeru oviranja nadzora s strani zavezanca ima inšpektor za zagotovitev reda med nadzorom pravico ustno opomniti zavezanca, ga odstraniti iz inšpekcijskega nadzora ali ga kaznovati z denarno kaznijo do 208,65 EUR. Če udeleženec še naprej ovira postopek, lahko inšpektor zahteva pomoč policije. Stroške policije krije zavezanec, ki ovira postopek (Jerovšek et al., 2008, str. 327–328).

DIN se opravlja v poslovnih prostorih zavezanca za davek, ki opravlja dejavnost, lahko pa tudi v poslovnih prostorih, kjer se zanj vodijo oz. hranijo poslovne knjige in

evidence (ZDavP-2, 137. člen), to je v primeru, ko ima davčni zavezanec najet računovodski servis. Ne opravlja se v stanovanjskih prostorih zavezanca. Če zavezanec ne more zagotoviti primerne prostora za inšpekcijski nadzor, se le-ta opravlja v prostorih davčnega organa ali pri pooblaščenca. Inšpekcijski nadzor se opravlja v poslovnem času ali izven le-tega (Konečnik in Kovač, 2007, str. 40), če davčni zavezanec na to pristane ali če je to nujno potrebno zaradi namena nadzora (ZDavP-2, 137. člen).

Davčni zavezanec za davčne potrebe vodi poslovne knjige in dokumentacijo, ki morajo biti pravilno vodene in predpisane z zakonom. K predložitvi pravih, resničnih in popolnih podatkov jih zavezuje načelo dolžnosti dajanja podatkov po ZDavP-2. Če poslovne knjige in dokumentacija niso dostopne na sedežu davčnega zavezanca, jih mora predložiti v roku in na kraju, ki ga določi davčni organ (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 33). Davčni zavezanec za davek naj posreduje izključno samo tisto dokumentacijo in pojasnila, ki jih inšpektor izrecno zahteva (Perme, 2005, str. 51).

Višino davčne obveznosti davčni inšpektor opravi na podlagi pregleda poslovnih prostorov, naprav, blaga, stvari, predmetov, listin, poslovnih knjig, pogodb oz. dokumentov, ki omogočajo vpogled v poslovanje davčnega zavezanca (Konečnik in Kovač, 2007, str. 41).

Davčni inšpektor lahko po ZDavP-2 zaseže listine, baze podatkov, predmete, vzorce in drugo blago za največ 30 dni (po ZIN za največ 15 dni), v kolikor je potrebno zavarovanje dokazov, se lahko pri dolgotrajnih davčnih inšpekcijskih pregledih rok podaljša za največ 90 dni. Pri davčnih inšpekcijskih postopkih gre za dolgotrajne ugotovitvene postopke, saj k temu največ prispeva morebitna cenitev davčne osnove. V tem primeru zavezanec tako odmerjeni davek lahko izpodbija, če predloži dokaze, da davčna osnova ni pravilno ugotovljena. Davni organ je upravičen oceniti davčno osnovo, kadar zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi, ne predloži obračuna davka oz. le-ta temelji na neresničnih podatkih (Konečnik in Kovač, 2007, str. 41).

Temeljni cilj vsakega postopka je ugotoviti davčno osnovo, ki je najbližja resničnosti (Konečnik in Kovač, 2007, str. 41). Po končanem ugotovitvenem in dokaznem postopku lahko inšpektor pred izdajo odločbe odredi inšpekcijske ukrepe, ki so podrobneje predstavljeni pod točko 5.2. Davčni zavezanec ima pred izdajo odločbe tri temeljne pravice. Pravico udeleževati se ugotovitvenega postopka, pravico izjaviti se o vseh dejstvih in okoliščinah in pravico izpodbijati ugotovitve in navedbe davčnega organa (Jerovšek et al., 2008, str. 334).

5.1.4 Korak 4: ZAKLJUČEK DIN

Zaključen DIN pomeni, da inšpektor ob zaključku davčnega nadzora opravi sklepni razgovor, izda zapisnik in na podlagi tega pravilno, korektno ter pravično davčno odločbo.

5.1.4.1 Sklepni razgovor

Sklepni pogovor je poseben procesni institut davčnega inšpekcijskega postopka, ki je obvezen pred izdajo zapisnika in odločbe. Izvedba sklepne pogovora je zakonska

obveza in ima posvetovalni in preventivni značaj. Smisel sklepnega pogovora je, da naj bi davčni inšpektor zavezancu za dal davek predstavo o ugotovitvah DIN, ga opozoril na sporna dejstva in na pravne posledice ugotovitvenega nadzora DIN ter na davčne učinke teh ugotovitev (Jerovšek et al., 2008, str. 338).

Zavezanec za davek je na sklepnem pogovoru povabljen z dopisom oz. vabilom (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 35). Sklepni pogovor ni potreben, če se mu zavezanec za davek odpove. To stori s pisno izjavo. V primeru, da se zavezanec za davek na vabilo davčnega organa ne odzove, se to sklepa kot dokaz za izogib (Jerovšek et al., 2008, str. 339).

O času sklepnega pogovora se inšpektor dogovoriti z zavezancem. Sklepni pogovor se opravi v poslovnih prostorih zavezanca, kjer je vsa dokumentacija in osebje. Izjemoma se sklepni pogovor izvede na davčnem uradu, pri katerem je zavezanec vpisan v davčni register (Jerovšek et al., 2008, str. 339). Po opravljenem sklepnem pogovoru davčni organ sestavi t. i. sumarni zapisnik (Konečnik in Kovač, 2007, str. 43).

5.1.4.2 Zapisnik o DIN

O vsakem opravljenem inšpekcijskem pregledu mora inšpektor sestaviti zapisnik. V zapisniku morajo biti zapisani potek celotnega inšpekcijskega pregleda, zbrani dokazi in na njihovi podlagi ugotovljena dejstva, ugotovljene kršitve davčnih predpisov in morebitne ugotovljene neplačane davčne obveznosti. Zapisnik mora vsebovati natančno vsebino o postopku inšpekcijskega pregleda (Kruhar Puc, 2004, str. 96).

Zapisnik se sklene po opravljenem sklepnem pogovoru, katerega vsebina so raznovrstna procesna dejanja. Kot procesna dejanja štejemo pregled poslovnih knjig, pogodb, listin in drugih dokumentov, poslovnih prostorov, naprav, opreme, blaga, stvari, ogled poslovnih prostorov in zemljišč, dane izjave zavezancev za davek, pridobivanje podatkov od drugih oseb ipd. Med inšpekcijskim pregledom mora inšpektor ves čas sproti in ustrezno evidentirati dokaze, jih odlagati v delovni spis oz. jih zabeležiti v obliki zabeležk, še posebej tiste, ki se priložijo zapisniku v prilogah (Jerovšek et al., 2008, str. 342).

Zapisnik ima značaj javne listine in ima močno dokazno funkcijo, tako glede dejstev, na katerih temelji odločba, kot glede uresničevanja postopkov pravic zavezanca (Jerovšek et al., 2008, str. 340). Zapisnik je listina, v kateri so v celoti zbrana dejstva in na ustrezen način protokolira vsa relevantna dejstva, zbrana pri konkretnem inšpekcijskem pregledu (Konečnik in Kovač, 2007, str. 43). Zapisnik o DIN ureja ZDavP-2 v 140. čl.

Zapisnik se vroči zavezancu osebno. Vročitev je potrebna, da se zavezancu omogoči vložitev pripomb na ugotovitve davčnega organa. Zapisnik se sestavi in vroči zavezancu najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu (Jerovšek et al., 2008, str. 341).

Po vročitvi lahko zavezanec v dvajsetih dneh oz. še dodatnih deset dni, če tako dovoli davčni organ, poda pripombe. S tem ima zavezanec pravico dopolnjevati in pojasnjevati svoje trditve (Jerovšek et al., 2008, str. 342). Pisna zahteva za podaljšanje roka se mora vložiti pred iztekom roka za pripombe (ZDavP-2, 140. člen). Organ takoj po poteku roka

za pripombe izda odločbo. V primeru, da zavezanec za davek poda pripombe, ki vsebujejo nova ali dodatna dejstva, se v tridesetih dneh po prejemu pripomb sestavi dodatni oz. dopolnilni zapisnik (Jerovšek et al., 2008, str. 342–343).

Med obvezne sestavine zapisnika sodijo: naziv davčnega urada, pravna podlaga za inšpekcijski pregled, ime inšpektorja, ime davčnega zavezanca, predmet inšpekcijskega pregleda, kraj in čas pregleda, imena zakonitih zastopnikov in imena navzočih ter odgovornih delavcev pravne osebe. V zapisnik je treba navesti tudi vse podatke v zvezi z davčnim zavezancem, kot so dejavnost, vpis v sodni register, številke računov, preko katerih posluje.

Inšpektor mora v zapisnik navesti, katere knjige so mu bile predložene in kakšna je organizacija računovodskega sistema. Poleg opisa knjig in dokumentacije mora inšpektor natančno navesti, kaj od tega je bilo pregledano (Kruhar Puc, 2004, str. 96-97).

Ko je zapisnik napisan in podpisan, se ne sme več spreminjati, dodati, prečrtati, izbrisati (Kruhar Puc, 2004, str. 96). Na podlagi zapisnika davčni organ izda odločbo, ki jo lahko zavezanec izpodbija s pritožbo (Jerovšek et al., 2008, str. 343) ali z drugimi izrednimi pravnimi sredstvi. Od dneva začetka inšpekcijskega nadzora do izdaje odločbe ne sme preteči več kot šest mesecev. Izjemoma se dopušča devet mesecev v primerih inšpiciranja povezanih oseb, inšpiciranja davčnih zavezancev, ki so zavezani k reviziji letnih poročil, če zavezanec za davek davčnemu organu ne predloži dokumentacije in/ali ovira DIN ter sočasnega davčnega nadzora, ki poteka v več državah članicah EU (ZDavP-2, 141. člen).

5.1.4.3 Odločba in odmerna odločba

Odločba je oblastni, enostranski, avtoritativni, konkretni upravni akt (Jerovšek et al., 2004, str. 583) z določenimi pravnimi pravili in posledicami, ki pomenijo odločitev o ugotovljenem dejanskem stanju. Odločba se izda, kadar se vsebinsko odloči o pravici, obveznosti ali pravni koristi stranke. Praviloma se postopek konča z odločbo, izjemoma s sklepom ali drugače (Jerovšek et al., 2008, str. 208).

Z izdajo in vročitvijo odločbe se konča upravni postopek na prvi stopnji. Na podlagi dejstev o nepravilnostih pri obračunavanju ali plačevanju davkov in drugih dajatev, ugotovljenih v davčnem postopku, izda davčni organ odločbo o stvari, ki je predmet postopka. V praksi se z odločbo praviloma naloži plačilo (Kruhar Puc, 2004, str. 105). Pri izdaji odločbe je treba upoštevati določila ZUP od 207. do 225. čl. in za izdajo odločbe v DIN 141. čl. ZDavP-2.

Odločba se izda v pisni obliki, lahko pa tudi ustno. Če se odločbo razglasi ustno, jo je treba izdati tudi pisno (ZUP, 210. člen). Ustna odločba je izjema in je dopustna, ko gre za nujne ukrepe v javnem interesu (ZUP, 144. in 211. člen). Kot pisna se šteje tudi elektronska odločba (Jerovšek et al., 2008, str. 208).

Kadar se odločba izda v elektronski obliki, se zadnji del, podpis in žig, nadomestita z varnim elektronskim podpisom uradne osebe in organa prek kvalificiranega potrdila

(Jerovšek et al., 2004, str. 584). Odločba se praviloma izda v toliko izvornikih, kolikor je število strank in organov v postopku (Jerovšek et al., 2008, str. 208). Odločba se stranki vroči le v izvorniku (Jerovšek et al., 2004, str. 587).

Davčni inšpekcijski postopek se najpogosteje zaključi z izdajo odmerne odločbe, lahko pa tudi z ureditveno odločbo, ki jo izda inšpektor, če ugotovljene nepravilnosti ne vplivajo na višino davčne obveznosti. V primeru, da v nazoru niso bile ugotovljene nobene nepravilnosti, se po ZIN-u izda sklep o ustavitvi postopka. Odločba o vračilu davka se izda v primeru, kadar inšpektor ugotovi, da je obveznost zavezanca nižja, kot je zapisano v predloženem obračunu.

V primeru, ko davčna obveznost znaša manj kot deset EUR, se ta ne odmeri, razen če gre v korist lokalne skupnosti. Postopek se v tem primeru zaključi z uradnim zaznamkom, saj bi stroški vodenja postopka presegli vrednost dolga (Jerovšek et al., 2008, str. 344–345).

Sestavine odločbe in njene sestavne dele določa ZUP v 210. –216. čl., pri čemer ZDavP-2 pozna nekaj posebnosti glede izreka in obrazložitve odločbe. Torej se pri oblikovanju davčne odločbe najprej uporablja oz. upošteva ZDavP-2, nato podrejeno oz. dopolnilno ZUP (Jerovšek et al., 2008, str. 208).

Odločba po ZUP-u obsega naslednje sestavne dele, kot so: uvod, naziv, izrek (dispozitiv), obrazložitev, pouk o pravnem sredstvu in podpis uradne osebe in žig organa (ZUP, 212. – 216. člen). Temu je treba dodati še sestavine po uredbi o upravnem poslovanju glede navedbe glave organa izdajatelja, naslov, telefonsko številko, številko in datum odločbe ter način vročanja odločbe naslovniku (Jerovšek et al., 2008, str. 208).

Najpomembnejši del odločbe je izrek. Izrek vsebuje navedbo imena oz. naziva zavezanca. Posebej se navede plačnik davka, če ta oseba ni ista kot zavezanec (primer poročstva). Dalje se navede vrsta davka, navedba davčne osnove in davčne stopnje. Posebej se označijo že plačane akontacije davka, ki se odštejejo od zneska davka, ki ga je treba plačati, da dobimo neto davčno obveznost. Napisan je tudi rok plačila davkov in obresti ter TRR-nakazitve. Na koncu izreka se nahaja navedba, da bo davek v primeru, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan (Jerovšek et al., 2008, str. 210–211).

Sestavine odločbe so urejene v ZUP-u, vendar lahko področni zakon posamezne dele izrecno izvzame ali uredi drugače. Tako je glede davčne odločbe drugačna ureditev v ZDavP-2 še posebej pri izreku odmerne odločbe (Konečnik in Kovač, 2007, str. 45).

5.1.4.4 Davčna izvršba (prisilna izterjava)

Davčna izvršba je posebni upravni postopek in predstavlja prisilno realizacijo upravnopravnega razmerja, določenega z upravnim aktom. Davčna izvršba je poglavje v ZDavP-2, ki v celoti ureja izvršbo denarnih obveznosti, v davčnih in nedavčnih upravnih ter prekrškovnih zadevah. Izvršba se opravi zoper davčnega zavezanca, ki ne poravnava davčne obveznosti. Izvršilni postopek izvaja pooblaščen uradna oseba na davčnem uradu in se izkazuje s službeno izkaznico oz. značko (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 151).

Predmet davčne izvršbe je vsako dolžnikovo premoženje ali premoženjska pravica. (Jerovšek et al., 2008, str. 355).

Davek mora zavezanec za davek plačati v roku, ki je določen z zakonom o obdavčevanju. Če dolžnik v določenem roku ne izpolni davčne obveznosti, začne davčni organ davčno izvršbo, in sicer z izdajo sklepa o davčni izvršbi (Jerovšek et al., 2008, str. 354). Davčna izvršba se ne začne, če ne presega 10 EUR. Ta določba je izraz ekonomičnosti vodenja izvršbe, še posebej glede na stroške izvršbe (Jerovšek et al., 2008, str. 363).

Obvestilo o davčni izvršbi danes ni obvezno, saj dolžniku zagotavlja možnost kontrole o resničnosti obstoja davčnega dolga in možnost za pravočasno ukrepanje, da se postopek davčne izvršbe ne bi začel (Jerovšek et al., 2008, str. 354).

Za izdajo sklepa o izvršbi je pristojen davčni organ, ki je na prvi stopnji izdal odločbo ali sklep, s katerim se nalaga plačilo denarnih obveznosti. (ZDavP-2, 150. člen).

Višino stroškov davčne izvršbe določi minister za finance, s podzakonskim aktom. Vse stroške davčne izvršbe plača dolžnik, razen kadar se dokaže, da izvršba ni bila upravičena. V tem primeru je davčni organ dolžan povrniti stroške dolžniku, in sicer v roku 15 dni (Jerovšek et al., 2008, str. 366–368).

V postopku davčne izvršbe so določena posebna načela. Prvi dve načeli določa 142. čl. ZDavP-2, zadnje načelo pa sta oblikovali teorija in sodna praksa. Ta načela so:

- načelo sorazmernosti;
- načelo socialne pravičnosti;
- načelo varstva osebnega dostojanstva dolžnika.

Načelo sorazmernosti govori, da mora davčni organ v postopku davčne izvršbe izbrati tista sredstva ali predmete davčne izvršbe, ki so najprimernejši in ki so najbližji vrednosti davčne obveznosti. Izbrano sredstvo mora biti uravnoteženo z višino dolga.

Načelo socialne pravičnosti varuje zavezanca, da se ohranja njegova minimalna socialna zaščita. Upošteva se socialni položaj in plačilna sposobnost dolžnika in njegove družine. Zavezancu mora mesečno ostati določen znesek za preživetje. Izvršba se po tem načelu lahko odloži in se določi obročno plačilo oz. se že začeta izvršba ustavi.

Načelo varstva osebnega dostojanstva dolžnika določa oz. ščiti dolžnika, da mora davčni organ pri izbiri sredstev izvršbe paziti tudi, da izbere predvsem tisto, ki je za dolžnika najmanj neugodno in, ki ne posega v osebno dostojanstvo dolžnika. Načelo temelji na 34. Čl. Ustave RS in se nanaša na prepoved poseganja v življenje, zdravje in telesno integriteto, pravico do časti dobrega imena, pravico do osebne identitete, lastne podobe, pisemske tajnosti, osebnega življenja in duševne integritete. Varujejo se zasebno življenje, družinski krog, krog sorodnikov in ožjih znancev (Jerovšek et al., 2008, str. 352 – 353).

5.2 INŠPEKCIJSKI UKREPI

Ko se ugotovitveni in dokazni postopek oz. korak št. 3 konča, lahko inšpektor odredi:

- preventivne ukrepe in opozorila;
- posebne ukrepe kot ukrepe, povezane s prepovedjo opravljanja dejavnosti;
- ukrepe za varovanje pravic drugih oseb (ZIN, 33.–36. člen).

Pri odreditvi ukrepov mora inšpektor upoštevati načelo sorazmernosti, in sicer se mora najprej izreči najmilejši ukrep za zavezanca, če pa zavezanec tega ne upošteva, sledi ostrejše postopanje in ukrep (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 186).

1. Preventivni ukrepi inšpektorjev in opozorilo

Če inšpektor pri opravljanju nalog inšpekcijskega nadzora odkrije nepravilnosti in oceni, da je za dejanja opozorilo zadosten ukrep, ima pravico, da najprej na nepravilnosti, pomanjkljivosti ali napake opozori ustno in določi rok za njihovo odpravo (ZIN, 33. člen). Opozorilo in določeni rok se zapišeta v zapisniku o nadzoru. Ko dogovorjeni rok preteče, inšpektor opravi kontrolni pregled z namenom, da se prepriča, ali je zavezanec opozorilo upošteval. V primeru, da je bilo opozorilo upoštevano, izda inšpektor sklep, s katerim ustavi postopek po 28. čl. ZIN. Če zavezanec opozorila ne izvrši, inšpektor nadaljuje z rednimi, ampak strožjimi ukrepi (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 186). Inšpekcije preko medijev stalno obveščajo javnost o ugotovljenih nepravilnostih ter o posledicah kršitev zakonov (ZIN, 33. člen).

2. Posebni ukrepi inšpektorjev in ukrep prepovedi opravljanja dejavnosti

Če inšpektor ugotovi, da zavezanec v roku (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 190) ne odpravi nepravilnosti, pomanjkljivosti in napak, lahko inšpektor z odločbo začasno prepove opravljanja dejavnosti ali odvzame predmete in dokumentacijo, ki jih zavezanec uporablja za kršitve ali so s kršitvami nastali. V primeru, da zavezanec ne upošteva odločbe o prepovedi opravljanja dejavnosti, ima inšpektor pravico odrediti zapečatenje poslovnih, proizvodnih prostorov, objektov, v katerih se opravlja dejavnost, z odločbo naloži podjetjem, ki so pristojna za distribucijo električne energije, vode, plina in telekomunikacijske zveze, da zavezancu v roku treh dni ustavijo njihovo dobavo, podizvajalcem zavezanca lahko naložijo, da prekinejo dela za zavezanca (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 190). Ta ukrep mora biti izveden tako, da ne povzroči neposredne škode na delovnih sredstvih ali izdelkih. Odločba se vroči tudi zavezancu.

3. Ukrepi za varstvo pravic tretjih oseb

Če inšpektor pri opravljanju nalog inšpekcijskega nadzora ugotovi, da je zavezanec storil kršitev zakona, ki posega v pravice ali pravne koristi drugih oseb, mora inšpektor te osebe obvestiti o ogroženosti in ukrepih. Inšpektor lahko obvestilo o ogroženosti, ukrepih, del ali celotno odločbo za določen čas objavi na vidnem mestu v poslovnih prostorih zavezanca, na vhodu v te poslovne prostore ali v javnih glasilih. Stroški, ki nastanejo zaradi objave, v celoti krije zavezanec sam (ZIN, 36. člen).

5.3 PRAVNA SREDSTVA ZOPER DAVČNO INŠPEKCIJSKO ODLOČBO IN STROŠKI DIN

Poznamo sedem različnih pravnih sredstev zoper DIN. Pravna sredstva so edina zakonita oblika izpodbijanja izdanih in vročenih odločb in sklepov. Eno pravno sredstvo je redno, ostalih šest pa predstavlja izredna pravna sredstva.

Že Ustava RS zagotavlja pravico do pritožbe in je podrobneje opredeljena v 25. čl. Ustave RS. Vsakomur je zagotovljena pravica do pritožbe ali drugega pravnega sredstva proti odločbam sodišč in drugih državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil, s katerimi ti odločajo o njegovih pravicah, dolžnostih in pravnih interesih.

Pritožba predstavlja redno in tudi devolutivno pravno sredstvo, saj o njej stvarno presoja organ druge stopnje, kar pomeni, da je zoper davčno odločbo možna pritožba na drugostopenjski organ, kot je Ministrstvo za finance. Pritožba se lahko vloži zaradi zmotno ali nepopolno ugotovljenega dejanskega stanja, kršitev pravil postopka ali napačne uporabe materialnega prava. Odločba druge stopnje je dokončna in se lahko izpodbija samo s tožbo na ustavno sodišče. Pristojni organ pritožbo lahko zavrne, zavrže ali ji ugodi.

V nekaterih primerih lahko zakon izključi pravico do pritožbe, vendar se mora v takšnem primeru zagotoviti drugo pravno sredstvo.

Kot drugo pravno sredstvo je mogoče uporabiti naslednjih šest izrednih pravnih sredstev:

- a) odprava in razveljavitev oz. sprememba odločbe po nadzorstveni pravici;
- b) obnova davčnega postopka;
- c) posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe;
- d) sprememba ali odprava odločbe v zvezi z upravnim sporom;
- e) izredna razveljavitev;
- f) ničnost odločbe (Konečnik in Kovač, 2007, str. 46–48).

Rok za pritožbo je po ZUP in ZDavP-2 15 dni od vročitve odločbe oziroma sklepa. Poseben daljši rok velja z ZDavP-2, kjer je uveden 30-dnevni rok za pritožbe zoper inšpekcijske odločbe, v katerih se zavezancu določi višina davčne obveznosti. Pritožba v

davčnem postopku nima suspenzivnega učinka (Jerovšek et al., 2008, str. 224, 227). Razlog za nesuspensivnost pritožbe je javni interes, saj se ta izraža v zadostno pobranih javnih sredstvih za zagotavljanje in zadovoljevanje družbenih potreb, kajti prav davki predstavljajo večinski vir proračuna (Starc, 2012, str. 42).

Zaradi DIN imajo stroške davčni organ, ki vodi davčni postopek, stranka in drugi udeleženci postopka (Kruhar Puc, 2004, str. 92).

Inšpekcijski postopek se lahko ustavi, ker nepravilnosti niso bile ugotovljene (ali so bile med postopkom odpravljene v okviru opozorila). V tem primeru krije stroške DIN davčni organ in se šteje, da je zavezanec uspel (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 185). Davčni

organ, ki je začel davčni postopek po uradni dolžnosti, bremenijo tudi stroški, kot so potni stroški uradnih oseb, stroški za oglase, obrazce ipd. (ZDavP-2, 79. člen).

Če se v inšpekcijskem postopku ugotovijo nepravilnosti oz. pomanjkljivosti in se izda odločba o ukrepu, plača stroke postopka zavezanec. Tu velja načelo uspeha, ki izhaja iz osnovnih pravil ZUP. Posebnost je tudi ZIN, ki poudarja obračun tistih stroškov, ki so »nujni« (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 185). Vsako stranko oz. zavezanca za davek v davčnem postopku bremenijo tudi stroški, kot so stroški za prihod, zamudo časa, izgubljen zaslužek (ZDavP-2, 79. člen) oz. osebni stroški stranke.

Stroški davčnega postopka, kot so izdatki iz upravne takse, pravno zastopanje in strokovna pomoč, izdatki za priče, izvedence, tolmače in ogled gredo v breme davčnega organa, če je postopek končan ugodno za zavezanca za davek, oz. v breme zavezanca za davek, če se je postopek zanj končal neugodno (ZDavP-2, 79. člen).

Odločitev o stroških je obvezni del izreka odločb ali sklepa. V primeru, da so v postopku nastali stroški, je obvezno navesti naslednje, kdo jih mora plačati, koliko znaša znesek stroškov, do kdaj jih je treba plačati in komu oz. kam nakažejo denar (Jerovšek et al., 2008, str. 206).

5.4 ODŠKODNINSKA ODGOVORNOST DRŽAVE IN INŠPEKTORJA

Pravica do vračila škode je opredeljena že v drugem poglavju Ustave RS »Človekove pravice in temeljne svoboščine«, ki v 26. čl. govori, da ima vsakdo pravico do povračila škode, ki mu jo v zvezi z opravljanjem službe ali kakšne druge dejavnosti državnega organa, organa lokalne skupnosti ali nosilca javnih pooblastil s svojim protipravnim ravnanjem stori oseba ali organ, ki tako službo ali dejavnost opravlja. Oškodovanec ima v takem primeru pravico, da v skladu z zakonom zahteva povračilo neposredno od tistega, ki mu je škodo povzročil (Ustava RS, 26. člen).

37. člen ZIN v UPB govori o odškodninski odgovornosti države in inšpektorja v primeru, da le-ta povzroči škodo pri ali za zavezanca. Če inšpektor zavezancu ali drugi osebi povzroči s protipravnim dejanjem ali z opustitvijo inšpektorja pri izvajanju nalog inšpekcijskega nadzora škodo, odgovarja za to škodo država. Zavezanec ali tretja oseba lahko zahtevata povračilo škode neposredno od inšpektorja le v primeru, ko je škoda nastala zaradi kaznivega dejanja inšpektorja. Predpostavke odškodninske odgovornosti so škoda, protipravnost, vzročna zveza, katero dokazuje tožnik, in odgovornost, kjer se krivda v odškodninskem pravu domneva (Mužina, 2004, str. 351). Pristojni organ ali država lahko uveljavlja proti inšpektorju regresni zahtevek, če je bila škoda povzročena naklepno ali iz hude malomarnosti (ZIN-UPB 1, člen 37). Protipravno ravnanje inšpektorja lahko predstavlja:

- če inšpektor ni ukrepal, čeprav bi moral, in je zato nastala škoda;
- če je uporabljal prekomerne ukrepe, ki niso v sorazmerju s cilji, ki jih zasleduje predpis;
- če je uporabil neustrezne ukrepe (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 192).

6 NEPRAVILNOSTI, UGOTOVLJENE Z INŠPEKCIJSKIM NADZOROM

V tem poglavju bom predstavila nepravilnosti, ki jih inšpektorji pri svojem delu največkrat ugotovijo z inšpekcijskim nadzorom. Predstavila bom namen in pomen davčnih utaj, kamor spada tudi davčni vrtiljak in »missing trader« družba oz. slamnato podjetje. V nadaljevanju bom poiskala ukrepe in strategijo davčnega organa v boju zoper davčne utaje ter predstavila kazenske določbe za tiste davčne zavezanec, ki iznajdljivo in učinkovito izkoriščajo davčno utajevanje. Poglavje se zaključi z nekaj primeri oz. članki iz časopisnega medija na temo utajevanja davkov in podobno.

6.1 DAVČNE UTAJE

Odkar obstaja pojem država, se pojavlja tudi plačevanje davkov. Državljan kot davčni zavezanec se lahko plačilu davka izogne tako, da zagreši davčno utajo. Pri odkrivanju davčnih utaj ima najpomembnejšo vlogo davčni organ, ki svoje davčne zavezanec nadzira s kontrolo in z inšpekcijskim pregledi (Čokelc, 2007, str. 1).

Davčne utaje predstavljajo v svetu že od nekdaj ogromen in pereč problem. Davčno utajevanje izvira iz osnovnega konflikta med davkoplačevalci in državo. Pri tem konfliktu gre za dve strani, kjer so interesi državljanov na eni strani in države na drugi. Utajevanje je prisotno v vseh družbah, družbenih razmerah, panogah, poklicih. Splošno znano je, da namerno utajevanje davkov prinaša s seboj veliko negativnih posledic za vse nas, davkoplačevalce (Breg, 2010, str. 1).

Davčne utaje so nezaželen pojem in povzročajo socialno ter narodnogospodarsko škodo, razlogi za omenjeni škodi so:

- davčna utaja zmanjša število prejemkov v proračun. Izdatke, ki nastanejo zaradi tega, je treba prekriti z drugimi prejemki, z varčevanjem ali celo z najetim posojilom torej davčne utaje povzročajo neposredno oškodovanje proračuna;
- t. i. davčna utaja krši načelo davčne pravičnosti, saj izhaja iz pravila, po katerem morajo tisti z večjimi dohodki tudi plačevati več davkov in hkrati povzročajo neloyalno konkurenco poštenim davčnim zavezancem;
- davčna utaja ruši družbene vrednote, kar povzroči reakcijo na moralnem ali pravnem področju (Čokelc, 2007, str. 1).

Ko smo v Sloveniji 1. julija 1999 uvedli DDV z namenom, da bi s tem izenačili obdavčitev prometa blaga in storitev z drugimi državami EU (Klun, 2010, str. 57), sta obenem nastali dve zelo značilni davčni utaji z namenom utajevanja DDV, in sicer kot najbolj značilna »missing trader« družba in davčni vrtiljak. Pri obeh je v polni meri izkoriščena ID-številka za DDV nekega podjetja, ki je vidna v informacijskem sistemu VIES, čeprav je to podjetje prenehalo delovati ali pa je »missing trader« družba pridobila ID-številko za DDV tako, da je preslepila davčni organ.

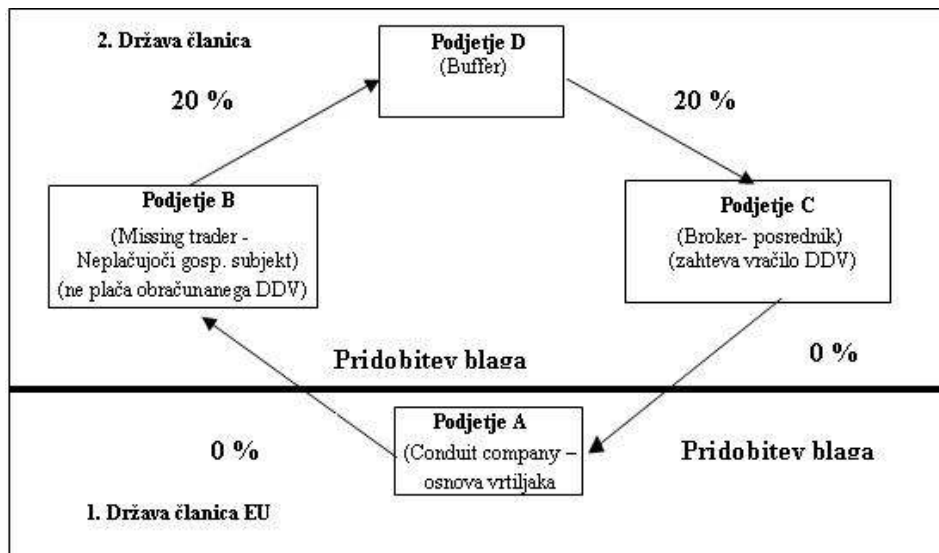
Program VIES je objavljen na internetu (European Commission, 2012) z namenom, da lahko vsak preveri katerokoli ID-številko za DDV iz katerekoli države članice EU. Preverjanje ID-številke za DDV je dosegljivo na internetu in omogoča posamezniku, da preveri pogodbeno stranko, da slučajno le-ta ni »Missing trader« družba oz. je celo sam, mogoče nevede, vključen v davčni vrtiljak.

V Sloveniji je davčna utaja opredeljena kot kaznivo dejanje, ki se lahko kaznuje z denarno ali zaporno kaznijo, z odvzemom premoženja ali s prenehanjem dejavnosti.

6.1.1 DAVČNI VRTILJAK

Verižni, tristranski ali trikotni posli so posli, ki potekajo med zavezanci za DDV iz več držav članic EU. Pravila v tem primeru niso drugačna od splošnih pravil obdavčevanja pri poslovanju znotraj EU. Poenostavljeno naj bi se DDV obračunaval samo enkrat, v državi uvoznici. Fizični pretok blaga in izdani računi morajo ustrezati določenim zahtevam med vsemi tremi udeleženci v poslu. Problem verižnih poslov se pojavi, ko so davčni zavezanci vključeni v t. i. davčni vrtiljak z namenom davčne utaje (Klun, 2010, str. 65). Gre za izkoriščanje sistema obdavčitve z DDV v obliki ponavljajočih se nakupov in prodaj med sodelujočimi davčnimi zavezanci za DDV, od katerih je vedno eno "missing trader" podjetje. V verigi dobav tako pride do nezakonitega zahtevka za vračilo DDV. Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka je prikazana na Sliki 2:

Slika 2: Shema davčnega vrtiljaka



Vir: MF, Davčni bilten (2007, str. 47)

Z davčnim vrtiljakom povezana sistemska utaja DDV je tudi prikazovanje navidezne dobave blaga znotraj EU. Dobava blaga znotraj EU je oproščena plačila DDV in če je le-ta navidezna, se s tem zavezanec za DDV nezakonito izogne plačilu DDV za promet blaga, ki ga kasneje proda po nižji ceni (brez DDV) na "črnem" trgu oziroma preko "missing trader" družb (MF, 2007, str. 46–47).

6.1.2 »MISSING TRADER« DRUŽBA ALI »NEPLAČUJOČI GOSPODARSKI SUBJEKT« ALI SLAMNATO PODJETJE

»Missing trader« družba oz. »neplačujoči gospodarski subjekt«, so gospodarske družbe, ki so registrirani davčni zavezanci za DDV, ki morebiti z goljufivim namenom pridobivajo blago ali storitve znotraj EU brez plačila DDV. Gre za navidezne družbe, ki z lažno izjavo, da bodo začele opravljati gospodarsko dejavnost pridobijo ID-številko za namene DDV. S tem dejanjem preslepijo davčni organ, pridobijo veljavno ID-številko za namene DDV in jo kasneje zlorabijo za namene davčne utaje.

Tovrstne »družbe« po navadi vodijo t. i. »slamnati« direktorji. To so osebe, ki so vodene s strani drugih oseb in ne sklepajo poslov po svoji volji, ampak po navodilu nekoga drugega. Izdajajo račune, na podlagi katerih prejemniki teh računov uveljavljajo odbitek vstopnega DDV. »Missing trader« družba ima odprt TRR, na katerega prejemniki računov nakazujejo denarna sredstva, ki se potem z računa dvigujejo z gotovinskimi dvigi, pri čemer se gotovina ne uporabi za poslovanje družbe, ampak druge neznane namene.

»Missing trader« podjetje je ključni člen v verigi utaje DDV, kajti brez njega tovrstna utaja ni možna. Zanimivo je, da »missing trader« podjetje brez drugih udeležencev ne more izvesti utaje DDV. Zato gre v teh primerih vedno za organizirano davčno utajo, kjer sodeluje eno ali več poslujočih podjetij, pri čemer so lahko podjetja nevede vključena v davčno utajo.

Gre za to, da se podjetja obnašajo tržno in vstopajo v določene posle, ki so na prvi pogled dobičkonosni, vendar ne preverijo vseh okoliščin posla in prezrejo očitne indikatorje, ki kažejo na to, da gre za »sumljive« oz. ekonomsko nelogične posle (MF, 2007, str. 47). V ta namen so na uradni spletni strani DURS-a objavili identifikatorje, kako lahko posameznik prepozna »missing trader« podjetje.

6.2 RIZIČNA PODROČJA OZ. DEJAVNOSTI, KI SO USMERJENE K UTAJEVANJU

Z zbiranjem in analiziranjem podatkov o DIN in informacij s terena je DURS ugotovil najbolj prizadeta področja z davčnimi utajami. To so promet z nafto in naftnimi derivati, prodaja motornih vozil, promet z odpadnimi surovinami, gradbeništvo, promet z nepremičninami in promet s tekstilom. Po izkušnjah iz drugih držav članic EU tudi trgovina z mobilnimi telefoni, trgovina s telefonskimi karticami, trgovina z računalniškimi deli, trgovina z lesom in trgovina z alkoholom in tobačnimi izdelki. Velika tveganja se pojavijo tudi v tvegani dejavnosti z vidika nastanka utaje DDV (MF, 2007, str. 48).

V preteklih letih je DURS vodil ciljno usmerjene inšpekcijske nadzore na tveganih področjih, kot so gradbeništvo, promet z motornimi vozili, prijava premoženja in odmera davka po 68. čl. ZDavP-2, dohodkov fizičnih oseb in DDPO ter nadzor zobozdravnikov.

6.3 UKREPI DAVČNEGA ORGANA V BOJU ZOPER DAVČNE GOLJUFIJE IN PREPREČEVANJE LE-TEH

Ukrepi, ki jih davčni organ izvaja v boju proti utajam oz. goljufijam, se lahko v grobem delijo na preventivne, ki preprečujejo nastanek oz. nadaljevanje davčnih utaj in kaznovalne oz. »sanacijske« ukrepe, ki so posledica kršitev posameznih davčnih predpisov in s katerim poskušajo pridobiti neplačani davek iz davčnih utaj. Davčne zavezance kot kršitelje, ki utajujejo davke oz. davčne obveznosti pa pravočasno in pravilno sankcionirajo.

Največ ukrepov so tako na ravni EU kot tudi na DURS-u sprejeli prav zaradi uvedbe DDV in vedno bolj predrznih goljufij na tem področju.

Najpomembnejši preventivni ukrepi na področju DDV so bili sprejeti pri dodeljevanju in preklicu ID številke za namene DDV. Glavni namen tega je preprečiti izdajo ID številke za DDV goljufu oz. čim prej preklicati že izdano številko, ki jo goljufi zlorabljajo za utajo DDV. Oseba, ki zaprosi za izdajo ID-številke za DDV, mora davčnemu organu odgovoriti na vrsto vprašanj glede opravljanja dejavnosti in dostaviti dokazila o resničnem namenu opravljanja gospodarske dejavnosti. Prav tako je DURS v postopkih DIN povečal davčni nadzor pri tako imenovanih na novo registriranih davčnih zavezancih, ki že v začetku poslovanja kaže znake »missing trader« podjetja (Eudavki.si, 2008).

Na ravni EU je bilo v zadnjih letih sprejetih več direktiv za preprečevanje davčnih goljufij in utaj, ki so se v slovensko zakonodajo uvedle z letom 2010. Najpomembnejši ukrepi so:

Inštitut solidarne odgovornosti. V določenih primerih za plačilo DDV, poleg dobavitelja blaga ali storitev, odgovarja tudi oseba, kateri je dobavljeno blago oziroma opravljena storitev.

Inštitut zavarovanja plačila davčne obveznosti omogoča, da v določenih posebnih primerih (dodeljevanje identifikacijske številke), davčni organ lahko zahteva predložitev instrumenta zavarovanja za plačilo DDV.

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Namesto dobavitelja blaga obračun in plačilo DDV opravi prejemnik blaga oziroma naročnik storitve. Prejemniki imajo pravico do odbitka DDV. Mehanizem je uveden za t. i. kritične dejavnosti.

V skupino ukrepov preprečevanja davčnih goljufij se uvršča tudi skrajšanje obračunskega obdobja za oddajo rekapitulacijskih poročil. Poleg tega so države članice zavezane k sodelovanju in poročanju pri odkrivanju davčnih utaj (Klun, 2010, str. 65–66).

Posebni del ukrepov je priprava predlogov za spremembo zakonodaje, s katerimi bi na sistemski ravni na določenem področju preprečili oz. zmanjšali nastanek davčnih utaj in povečali učinkovitost izvajanja DIN. Če davčni organ v postopku DIN ugotovi dejanja, na podlagi katerih so podani razlogi za sum kaznivega dejanja, svoje ugotovitve posreduje organom pregona, kot sta policija in tožilstvo (Eudavki.si, 2008).

6.4 KAZNOVANJE DAVČNIH PREKRŠKOV IN UGOTAVLJANJE SUMA KAZNIVIH DEJANJ

Kaznovanje davčnih prekrškov opredeljuje kazenski zakonik (KZ-1) in ZDavP-2. V KZ-1 so opredeljena kazniva dejanja zoper gospodarstvo na način in na vsebini zaporne kazni, medtem ko so v ZDavP-2 opredeljeni davčni prekrški na način in na vsebino denarne kazni. Na kratko so kazenske določbe opredeljene tudi v ZIN in ZDS-1.

KZ-1 vsebuje zakone kaznivih dejanj v gospodarstvu, ki se nahajajo v štiriindvajsetem poglavju in vsebuje šestindvajset členov, v katerih so opredeljena kazniva dejanja, kot so lažni stečaj, oškodovanje upnikov, goljufija na škodo Evropske skupnosti, neupravičena uporaba tujega izuma, oznake, modela, ponareditev, zloraba notranje informacije ipd. KZ-1 različno opredeljuje tudi poslovno goljufijo in davčno zatajitev.

Poslovna goljufija je opredeljena v 228. čl. KZ-1 in pravi, kdor pri opravljanju gospodarske dejavnosti pri sklenitvi ali izvajanju pogodbe preslepi drugega s prikazovanjem ali prikrivanjem, da bodo obveznosti izpolnjene in si v primeru pridobi premoženjsko korist ali komu drugemu povzroči premoženjsko škodo, se kaznuje z do pet let zaporne kazni. Če storilec pridobi veliko premoženjsko korist, se storilca kaznuje z zaporom od enega do deset let, če pa storilec pridobi manjšo premoženjsko korist, se storilca kaznuje z denarno kaznijo ali zaporom do enega leta (KZ-1, 228. člen).

V 249. čl. KZ-1 je opredeljena davčna zatajitev. Davčna zatajitev nastane, kadar se nekdo popolnoma ali delno izogne plačilu davkov, prispevkov ali drugih obveznosti oz. naredi dejanje, ki pomeni večjo premoženjsko korist. Takrat se povzročitelja kaznuje z zaporom od šest mesecev do treh let. Kaznuje se tudi tistega, ki z namenom ne prijavi pridobljenega dohodka. Oseba, ki prepreči ugotovitev dejanske davčne obveznosti, ne predloži dokumentacije ali so ti podatki napačni in s tem ovira davčni nadzor, se kaznuje z zaporom od enega do dveh let. V primeru, da je bilo dejanje storjeno v hudodelski združbi, se storilca kaznuje z zaporom od treh do dvanajst let (KZ-1, 249. člen).

ZDavP-2 v vsebini zakonov navaja zneske posameznih prekrškov. Izpostavljeni so različni prekrški, tako za posameznike kot tudi za davčne prekrške, ki jih storijo izvajalci plačilnega prometa, izvajalci pokojninskega načrta ali pooblaščenici udeleženci trga vrednostnih papirjev ter nepremičninski agenti. Izpostavljeni so tudi posebno hudi davčni prekrški.

Če inšpektor pri opravljanju nalog inšpekcijskega nadzora ugotovi, da je kršen zakon, drug predpis oz. drug akt, katerega izvajanje nadzoruje, ima pravico in dolžnost:

- odrediti ukrepe za odpravo nepravilnosti in pomanjkljivosti v roku, ki ga sam določi;
- izvesti postopke v skladu z zakonom o prekrških;
- podati kazensko ovadbo za kaznivo dejanje, ki se preganja po uradni dolžnosti;
- predlagati pristojnemu organu sprejem ukrepov;
- odrediti druge ukrepe in opraviti dejanja, za katere je pooblaščen.

Če inšpektor ugotovi, da si je zavezanec pridobil s kaznivim dejanjem ali prekrškom premoženjsko korist, pristojnemu organu predlaga njen odvzem. Če inšpektor pri opravljanju nalog inšpekcijskega nadzora ugotovi kršitev zakona, drugega predpisa oz. akta, katerega izvajanje nadzoruje druga inšpekcija, o tem sestavi zapisnik, ki ga skupaj s predlogom za ukrepanje posreduje pristojni inšpekciji (ZIN, 32. člen).

Davčni organ v primeru nepravilnosti v postopku napiše predlog sodniku za prekrške. Zaradi vse pogostejšega problema neizterljivosti davčnega dolga tudi davčni organ vse pogosteje vlaga kazenske ovadbe, zaradi suma storitve kaznivega dejanja oškodovanja upnikov ali storitve kaznivega dejanja zatajitve davščin (Kruhar Puc, 2004, str. 111).

6.4.1 KAZENSKÉ DOLOČBE ZDavP-2

Šesto poglavje ZDavP-2 je namenjeno kazenskim določbam, kamor spadajo člani od 394. do 402. čl., torej skupaj osem členov.

394. in 395. čl. ZDavP-2 govorita o davčnih prekrških posameznikov. Z globo 200 EUR se kaznuje posameznika, če ne vloží davčne napovedi, ne da podatkov, s katerimi razpolaga, na poziv davčnega organa ne predloži prijave premoženja ali navaja neresnične podatke, ne omogoči davčnemu organu vpogleda v sef, uporablja zarubljeno premičnino, odtuji, poškoduje, uniči in s tem onemogoči zarubitev premičnine. Kot hujši davčni prekršek se z globo od 400 do 1.200 EUR kaznuje posameznika, če v davčni napovedi navede neresnične ali nepravilne podatke in s tem spravi davčni organ v zmotu ali v nasprotju z zakonom razkrije podatke, ki so davčna tajnost.

396. in 399. čl. ZDavP-2 govori o izjemi prekrška pri samoprijavi posameznika in pri predložitvi davčnega obračuna na podlagi samoprijave. Osebe se v tem primeru ne kaznuje, če je ali bo plačala davek na podlagi samoprijave.

397. čl. ZDavP-2 opredeljuje davčni prekršek, ki nastane v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Na podlagi opredelitev, ki so našteté v 397. čl. ZDavP-2 se pravna oseba ali samostojni podjetnik kaznuje za prekršek z globo od 1.600 do 25.000 EUR.

V 398. čl. ZDavP-2 so predstavljeni »Posebno hudi davčni prekrški«. Globe so različne, in sicer so odvisne od višine premalo plačanega davka. Na podlagi že ampak premalo plačanega davka se doda globa v vrednosti 20 % ali 40 % ali 60 % od premalo plačanega davka.

400., 401. in 402. člen govorijo o davčnih prekrških, ki jih storijo izvajalci plačilnega prometa, izvajalci pokojninskih načrtov in pooblaščení udeleženci na trgu vrednostnih papirjev ter nepremičninski posredniki. V teh primerih se kršitelja kaznuje z globo 1.600 do 25.000 EUR.

6.5 AKTUALNI PRIMERI IZ PRAKSE

V roku dveh mesecev, v aprilu in maju, je bilo v različnih medijih možno zaslediti več člankov na temo davčnih utaj, nepojasnjenega premoženja ali kazenskih ovadb tistih, ki so sodelovali s slamnatimi družbami oz. »missing trader« podjetji. V nadaljevanju bom izpostavila tri članke, ki so bili objavljeni v časniku Dnevnik in govorijo o davčnih utajah ter veliki količini premoženja neznanega izvora, ki so jih na DURS-u odkrili s pomočjo DIN.

Prvi izbrani članek z naslovom »Kosovelova ulica v Celju: pokopališče podjetij, osumljenih davčne utaje«, objavljen 5. aprila 2012, govori o ulici fantomskih podjetij, kjer je enajst novih podjetij ustvarilo nekaj deset milijonov EUR prihodkov in potencialno utajilo več milijonov EUR DDV. Kar pet podjetij se je našlo ob meji z Italijo (Nova Gorica, Šempeter pri Gorici), kjer so bili ustanovitelji italijanski državljani, prav toliko podjetij je bilo tudi v lasti Slovencev, za katerimi se je takoj, ko jih je odkrila davkarija, izgubila vsaka sled. Podjetja so kmalu po ustanovitvi oz. pridobitvi davčne številke svoje premoženje povečala z ogromno količino prihodkov, danes pa je večina podjetij pred stečajem. Njihove davčne in druge obveznosti so postale »namišljene« in da bi jih skrivnostni tujci poravnali, tudi zelo vprašljive, saj bi jih morali na DURS-u najprej najti. Tukaj je problem tudi nov zakon, ki je začel veljati novembra 2011, po katerem družabniki izbrisanih podjetij ne odgovarjajo za njihove nastale obveznosti. Te osebe oz. davčni zavezanci se znajdejo na seznamu na podlagi nadzornega postopka, ko jim na DURS-u prekličejo ID-številko za namene DDV. Največkrat gre v tem primeru za slamnate oz. »missing trader« družbe, ki drugim davčnim zavezancem omogočijo neupravičen odbitek vstopnega DDV oz. kako drugače sodelujejo pri utaji DDV. Skoraj vsako osmo podjetje doleti postopek izbrisa. Od skupaj 174 podjetij, ki jih na DURS-u sumijo davčnih utaj, je najbolj zanimiv izvor lastnikov vseh teh podjetij in niti ne količina denarja. Ustanovitelji so državljani vseh držav bivše Jugoslavije ali pa so bila podjetja nanje prenesena. Med njimi najdemo tudi nekaj Madžarov, Romunov, Bolgarov, Čehov, Slovakov, Francozov, Američanov, Kitajcev oz. vsaj 18 različnih narodnosti (Modic, 2012a, str. 17). Katera podjetja so osumljena davčne utaje, prikazuje Slika 3.

Slika 3: Največja podjetja, osumljena davčne utaje

na seznamu od podjetja		status (kdaj)	lastnik	državljan	sedež	Prihodki (v mio evrih)			
						2007	2008	2009	2010
15. jan 2010	Varus	Izbrisan 3. nov 2010	Jurik Lukaš (prvotno Danijel Ravnjak)	Slovaška	Maribor	0	7,5	-	-
26. feb 2010	AOS	Izbrisan 14. jul 2010	Giuseppe Giove (prvotno Stefano Caniati)	Italija	Bilje	3,1	0,2	0,5	-
12. jun 2010	Varnostni Bit	Izbrisan 17. jan 2012	Csaba Attila Domján	Madžarska	Murska Sobota	0	103,5	-	-
14. sep 2010	Imperial TMS & Zelič Co.	Izbrisan 16. dec 2011	Nick Walterson in Poslovni sistem Zelič		Celje	-	-	6,4	-
2. okt 2010	Sibobenz	Izbrisan 16. sep 2011	Finea (prvotno Nataša Fesell)	Bolgarija	Šmartno pri Slovenj Gradcu	5,7	6,2	4,0	-
26. jan 2011	Koptronika	Izbrisan 13. maj 2011	Nataliya Bezrukava (prvotno Lorenzo Bernardi in Newfields Ltd)	Ukrajina	Koper	6,9	8,4	21,9	7,4
7. jun 2011	Maxicom	Stečaj 5. mar 2012	Elite 99 (prej Zlatan Kudić)		Ljubljana	6,2	21,1	-	-
2. jul 2011	Elite 99	Stečaj 15. nov 2011	Elite 9 (prej Maxicom)		Ljubljana	-	12,8	36,5	-
15. dec 2011	Ekspres Plus	Blokada računa	Jose Antonio Cano Pinilla	Španija	Ljubljana	-	-	-	5,9
21. jan 2012	H.L.Elektronika	Stečaj 27. feb 2012	Herman Lodolo	Italija	Šempeter pri Gorici	-	-	16,7	16,8
26. jan 2012	Eksite	Blokada računa	Alessio Lombardini	Italija	Šempeter pri Gorici	-	-	3,4	9,8
31. jan 2012	VLM	Blokada računa	Vincenzo la Marca	Italija	Šempeter pri Gorici	-	0,2	0,9	11,4
8. feb 2012	DVD-Teh	Blokada računa	Gennaro Cardore (prvotno Rosario Orlando in Enrico Carini)	Italija	Nova Gorica	1,2	1,8	2,6	3,2

Vir: Durs, Odb in Alpas

Nadaljujem s člankom, objavljenim 11. maja 2012, z naslovom: *»V treh letih dacarji odkrili za 58 milijonov evrov premoženja neznanega izvora«*. Sam članek govori, da DURS preverja izvor premoženja davčnih zavezancev od leta 2008. Preverjajo davčne zezavce oz. fizične osebe, ki potrošijo več premoženja, kot bi ga glede na prijavljene prihodke lahko. Zanimajo jih lastniki luksuznih avtomobilov, nepremičnin, nakazil v tujino in dvigi gotovine iz bankomatov. Zavezanec, ki je v postopku preiskave, sam ni seznanjen in če troši več, kolikor ima prijavljenih prihodkov, uvede DRUS DIN in šele v postopku DIN je davčni zavezanec povabljen, da pojasni svoj izvor premoženja. V 137 DIN, kolikor so jih opravili od leta 2009 do marca letos, je uspelo pojasniti izvor premoženja samo petim davčnim zavezancem, ostalim 132 fizičnim osebam ni uspelo pojasniti izvora premoženja, ki v skupni vrednosti znaša kar 58 milijonov EUR. Izplen zaradi ugotovljenega premoženja, ki presega prihodke, se iz leta v leto večja. Okoli 11. maja je bilo v teh 34 inšpekcijskih nadzorov in če gre upoštevati rezultate preteklih preiskav, večini ne bo uspelo pojasniti, od kod jim premoženje. Direktorica hrvaške davčne uprave je podala najpogostejša pojasnila davčnih zavezancev, ki so jih dali davčnim inšpektorjem pri DIN. To so dobitki na loteriji, poročno darilo in posojilo prijateljev. Na DURS-u dodajajo tudi dopise odvetniških pisarn in tožbe na sodišču. V sosednjih državah, kot sta Italija in Hrvaška, poteka velika akcija dacarjev v boju proti utaji davkov. Na Hrvaškem, so tako vzeli pod drobnogled 2000 državljanov, od tega tudi estradnike in najbogatejše ljudi v državi. Kopijo članka dodajam k prilogam (Svenšek, 2012, str. 21).

Zadnji oz. tretji članek, ki sem ga izpostavila, ima naslov: *»Davkarija pri Mateju Raščanu odkrila za štiri milijone evrov nepojasnjene premoženja«* in govori, da je DURS pri inšpekcijskem nadzoru nad Matejem Raščanom ugotovil, da je v obdobju štirih let, ko se je dokopal do lastništva največje slovenske revijalne družbe Delo Revije, porabil skoraj štiri milijone EUR več denarja, kot ga je uradno zaslužil. Davčni organ na podlagi zbranih podatkov o zavezancu za davek utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev davčne obveznosti otežena. Prav zato so se na DURS-u obrnili na sodišče in pred nekaj dnevi vpisali začasni sklep o zavarovanju na Raščanovem lastniškem deležu pri podjetju Monerva, njegovem osrednjem holdingu. Ne nazadnje je Monerva tik pred stečajem in dolguje NKBM neverjetne visoke zneske, poleg tega je Raščan številna svoja stanovanja že prodal po nenavadno nizkih cenah svojim znancem, tiste nepremičnine, ki so še vedno v njegovi lasti, pa so že prodane ali pa pod hipoteko (Modic, 2012b, str. 17).

Iz zgodnjih člankov je možno razbrati, da so davčne utaje na različnih področjih davkov zelo razširjene.

Prebivalci naštetih držav iz prvega članka vidijo priložnost ustanavljanja podjetij z namenom davčnih utaj oz. ustanavljanja t. i. »missing trader« družb prav pri nas, v Sloveniji. S tem nastane problem utajevanja različnih davkov, manjša količina pobranih obveznosti davčnih zavezancev in s tem povezano manj zaseženega denarja ter nižanje državnega proračuna. Moje mnenje je, da bi moral davčni organ še posebej tujim podjetnikom, ki želijo pri nas ustanoviti podjetje, postaviti višje in bolj zahtevne

kriterije, kot jih imajo slovenski davčni zavezanci. Kriteriji bi zahtevali več pojasnil, dokazil in obrazložitev o načrtovani dejavnosti in namenu poslovanja. Tako bi se zmanjšalo število tujih podjetij z namenom davčnega utajevanja, obenem pa bi se povečale možnosti, da bi lahko s svojim poslovanjem prišli do izraza tisti davčni zavezanci, ki resnično želijo pravično poslovati na domačih tleh.

Že ob začetku branja drugega članka se mi je ponudila ideja oz. mnenje, da bi morali vsem davčnim zavezancem, ki svojega premoženja ne morejo dokazati oz. nimajo ustreznih dokazil za izvor premoženja, zaseči njihovo vsaj delno premoženje.

Moje mnenje o tretjem članku pa je, da je kljub opisovanju zgoraj omenjenega posameznika v Sloveniji lahko najti kopico podobnih primerov kot odraz širše družbe, vendar jih davčni organ še ni razkril. Davčni organ bi se moral posvečati ne samo količini denarja, ampak tudi njegovemu izvoru. V DIN bi moral davčni organ vključiti tudi ostale tako slovenske estradnike kot tudi razne direktorje in vodje raznih družb, podjetij, pri katerih bi verjetno odkrili veliko količino nepojasnjenega premoženja.

Ne strinjam se z vsebino prvega članka, kjer je opisan novi zakon, po katerem družabniki izbrisanih podjetij ne odgovarjajo za njihove nastale obveznosti. Vsak, ki se je odločil za kakršno koli poslovno pot in se ta zaradi kateregakoli razloga zaključi, mora poravnati vse obveznosti in dolžnosti, ki jih dolguje ali davčnemu organu ali komu drugemu.

7 DELO IN UČINKOVITOST DAVČNIH INŠPEKTORJEV

Poglavje je namenjeno predstavitvi učinkovitosti dela slovenskih davčnih inšpektorjev. Vsebina poglavja se nanaša na različne statistične podatke, katere sem pridobila iz internetnih poročil o delu Davčne uprave RS. Za primerjavo sem vzela leto 2008, 2009 in 2010. Poleg statističnih analiz za pretekla obdobja bom v tem poglavju predstavila tudi nekaj rezultatov anketnega vprašanja, ki so se nanašali na vzroke (ne)učinkovitosti delovanja davčne inšpekcije ter način ocenjevanja davčnih inšpektorjev pri svojem delu.

7.1 KADRI

V začetku bom predstavila tabelo, ki vsebuje podatke o številu zaposlenih javnih uslužbencev na DURS-u, sledi tabela, koliko od teh je zaposlenih davčnih inšpektorjev.

Tabela 1: Število javnih uslužbencev v letih 2008, 2009 in 2010

Področje dela <i>Inšpekcija</i>	Število zaposlenih javnih uslužbencev		
	<i>Nedoločen čas</i>	<i>Določen čas</i>	<i>Skupaj</i>
Leto 2008 (31. 12. 2008)	2517	64+5 pripravnikov	2586
Leto 2009 (31. 12. 2009)	2470	81+3 pripravnikov	2554
Leto 2010 (31. 12. 2010)	2442	84+5 pripravnikov	2526

Vir: DURS (2009, str. 75); DURS (2010, str. 88); DURS (2011a, str. 34)

Zgornja tabela prikazuje število zaposlenih javnih uslužbencev. Razvidno je, da se število javnih uslužbencev za nedoločen čas v Davčni upravi vsako leto manjša v primerjavi z javnimi uslužbenci za določen čas, ki jih je iz leta v leto več. Končni seštevek javnih uslužbencev kljub temu iz leta v leto še vedno pada. Iz leta 2008 v leto 2009 se je število zaposlenih zmanjšalo za 32, medtem ko se je iz leta 2009 v 2010 zmanjšalo za 28 javnih uslužbencev. Skupaj se je število javnih uslužbencev od leta 2008 do 2010 zmanjšalo za točno 60 oz. povprečno za 1,2 % na leto. Glavni razlogi so omejevanje nadomestnega zaposlovanja upokojevanja in realizacija sklepa Vlade Republike Slovenije o zmanjšanju števila zaposlenih v organih državne uprave iz leta 2007 predvsem zaradi gospodarske in finančne krize v Sloveniji.

Tabela 2: Število zaposlenih davčnih inšpektorjev v letu 2008, 2009 in 2010

Število zaposlenih davčnih inšpektorjev					
<i>Število zaposlenih za nedoločen čas</i>			<i>Število vseh zaposlenih</i>		
31. 12. 2008	31. 12. 2009	31. 12. 2010	31. 12. 2008	31. 12. 2009	31. 12. 2010
392	381	370	394	383	371

Vir: DURS (2009, str. 75); DURS (2010, str. 88); DURS (2011a, str. 34)

Tabela prikazuje število zaposlenih davčnih inšpektorjev na DURS-u. Iz nje je razvidno, da se število zaposlenih davčnih inšpektorjev iz leta v leto manjša. Od leta 2008 do 2010 se je število davčnih inšpektorjev zmanjšalo za 23 oz. letno povprečno za 3 %.

7.2 PRIMERJAVA UČINKOV PRETEKLIH LET – REZULTATI DELA DAVČNE INŠPEKCIJE

Za primerjavo učinkov preteklih let sem vzela statistične podatke, ki se nanašajo na število opravljenih nadzorov na področju inšpekcije in število inšpekcijskih nadzorov na podlagi vrste nadzora ter število opravljenih predmetov nadzora. Analiza je predstavljena na podlagi tabel z zgoraj omenjeno vsebino. Potrebne podatke sem pridobila iz poročil o delu Davčne uprave RS za leto 2008, 2009 in 2010, kar sem omenila že na prejšnji strani.

Spodnja tabela prikazuje število opravljenih nadzorov na področju inšpekcije glede na letni načrt in realizacijo.

Tabela 3: Število opravljenih nadzorov na področju inšpekcije glede na letni načrt in realizacijo za leto 2008, 2009 in 2010

Število opravljenih nadzorov na področju inšpekcije glede na letni načrt in realizacijo								
2008			2009			2010		
Letni načrt DURS	Realizacija	% doseganja LN	Letni načrt DURS	Realizacija	% doseganja LN	Letni načrt DURS	Realizacija	% doseganja LN
7420	7827	105,5	7500	7544	100,6	7500	7614	101,5

Vir: DURS (2009, str. 2); DURS (2010, str. 2); DURS (2011a, str. 2, 25)

Iz tabele je možno razbrati, da realizacija vsako leto presega letni načrt DURS-a. Leta 2008 je bila presežena za 5,5 % DIN, 2009 za 0,6 % in 2010 za 1,5 %. Kljub realizaciji letnega načrta se je količina opravljenih nadzorov iz leta 2008 do leta 2010 zmanjšala za skupaj 213 nadzorov.

Sledi tabela, ki vsebuje število inšpekcijskih nadzorov po vrsti nadzora. Inšpekcijski nadzori se glede vrste nadzora delijo na celotni in delni nadzor poslovanja.

Tabela 4: Število inšpekcijskih nadzorov po vrsti nadzora za leto 2008, 2009 in 2010

Število inšpekcijskih nadzorov po vrsti nadzora						
Nadzori po vrsti	2008		2009		2010	
	Letni načrt	Realizacija	Letni načrt	Realizacija	Letni načrt	Realizacija
<i>Celotni nadzor</i>	222	164	3749	107	224	108
<i>Delni nadzor dajatev</i>	4450	3397		2858	3512	3065
<i>Delni nadzor poslovanja</i>	2748	4266	3751	4579	3654	4441
SKUPAJ	7420	7827	7500	7544	7390	7614

Vir: DURS (2009, str. 63); DURS (2010, str. 70); Starc (2012, str. 17).

V tabeli je razvidno, da realizacija vsako leto preseže letni načrt. Preseže se z veliko količino opravljenih delovnih nadzorov poslovanja, medtem ko celostni in delni nadzor dajatev ne dosejata letnega načrta. Poudariti je potrebno, da je glede skupnega št. vseh inšpekcijskih pregledov letni načrt na koncu realiziran. Leto 2008 je bil letni načrt presežen za 407 DIN oz. za 5,5 % več od načrtovanega, medtem ko je leto 2009 preseglo letni načrt za 44 DIN oz. za 0,6 % in leta 2010 za 224 DIN oz. za 2,9 %.

Preseganje letnega načrta leta 2008 je posledica ugotavljanja povečanja davčnih utaj na začetku leta, zaradi katerih je davčna uprava spremenila način nadzora v inšpekciji. Večji poudarek je bil dan preventivnemu delovanju (DURS, 2009, str. 63).

V anketnem vprašalniku pod vprašanjem »Kaj je najpogostejši predmet DIN?«, so inšpektorji odgovorili različno. Največ jih je izpostavilo DDV, sledijo DDPO, obračun plač, prijava premoženja in blagajniško poslovanje. V nadaljevanju sledi tabela, ki prikazuje statistične podatke glede števila opravljenih predmetov nadzora.

Tabela 5: Število opravljenih predmetov nadzora za leto 2008, 2009 in 2010

Število opravljenih predmetov nadzora						
Predmeti nadzora	2008		2009		2010	
	Število oz. realizacija	Struktura v %	Število oz. realizacija	Struktura v %	Število oz. realizacija	Struktura v %
<i>DDV</i>	3826	62,1	2728	90,9	2903	102,2
<i>DDPO</i>	1033	16,8	529	51,9	579	60,3
<i>Davek od dohodka iz dejavnosti</i>	526	8,5	321	66,9	351	81,7
<i>Davki in prispevki od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve</i>	445	7,2	634	52,8	911	82,2
<i>Drugi davki</i>	328	5,3	501	167,0	252	79,3
SKUPAJ	6158	100	4713	78,6	4996	88,3
<i>Drugi predmeti nadzora *</i>	4794		6251	156,3	5622	129,5
SKUPAJ	10952		10964	109,6	10618	106,2

*Drugi predmeti nadzora, kot so: blagajniško poslovanje, poslovne knjige in dokumentacija, inventure zalog, osnovnih sredstev, ogled poslovnih prostorov, sredstev, dejavnosti, navzkrižna kontrola računov, pridobivanje podatkov, delo na črno in drugo (dajatve niso predmet nadzora in niso bile inšpicirane).

Vir: DURS (2009, str. 65); DURS (2010, str 72); DURS (2011a, str. 25)

Opaziti je, da je predmet nadzora zelo visok pri DDV in DDPO. Ostali predmeti nadzora si sledijo v dokaj podobnem razmerju. Skupno število opravljenih predmetov nadzora je iz leta 2008 do 2010 padlo za 1162 opravljenih nadzorov, če zraven prištejemo tudi druge predmete nadzora.

7.3 UČINKOVITOST DAVČNEGA INŠPICIRANJA – DEJAVNIKI IN PREDLOGI IZBOLJŠAV

Spodnja tabela predstavlja učinke davčne inšpekcije za leto 2008, 2009 in 2010. Opazimo lahko, da je letni načrt za vsako naslednje leto manjši, sicer se vsako leto uspešno realizira, vendar se vsako leto opravi vse manjše število nadzorov.

Tabela 6: Učinki delovanja davčne inšpekcije v letih 2008, 2009 in 2010 v EUR

Učinki davčne inšpekcije					
2008		2009		2010	
Št. opravljenih nadzorov: 7827		Št. opravljenih nadzorov: 7544		Št. opravljenih nadzorov: 7760	
v EUR					
Letni načrt	Realizacija	Letni načrt	Realizacija	Letni načrt	Realizacija
<i>109.133.051</i>	<i>163.540.792</i>	<i>97.307.000</i>	<i>138.837.511</i>	<i>88.000.000</i>	<i>237.728.885</i>

Vir: DURS (2009, str. 2); DURS (2010, str. 2); DURS (2011a, str. 2)

Letni načrt učinkov davčne inšpekcije se je od leta 2008 do 2010 zmanjšal za 21.133.051 EUR, kar predstavlja zmanjšanje za 19,4 %. Razlogi za tak padec letnega načrta in vedno manjše število opravljenih nadzorov so različni in so predstavljeni v nadaljevanju.

Kljub povečani realizaciji oz. uspešnosti delovanja davčnih inšpektorjev je učinkovitost še vedno majhna. Posledica neučinkovitosti delovanja davčne inšpekcije se kaže v manj odmerjenih in pobranih davkih ter manjšem proračunu države. V ta namen bom v nadaljevanju predstavila nekaj razlogov, ki so lahko glavni vir za premajhno učinkovitost davčne inšpekcije in njenega delovanja. Razlogi, ki so jih podali v anketnem vprašalniku davčni inšpektorju Davčnega urada Kranj, so naslednji:

- Velika količina administracije oz. nastale birokracije pri delu in dolgotrajni postopki.
- Nepovezanost inšpektorjev pri svojem delu.
- Premajhno število davčnih inšpektorjev glede na število zavezancev.
- Negativen odnos nadrejenih do davčnih inšpektorjev, pritiski, nerazumevanje vodstva, za svoje delo inšpektorji niso motivirani ali vsaj pohvaljeni s strani vodstva oz. države.
- Neučinkovit upravnega/davčnega postopka (podvajanje s prekrškovnim postopkom).
- Velika odgovornost in še vedno nemalokrat premalo pristojnosti oz. pooblastil pri opravljanju pregledov, nerazpolaganje z vsemi potrebnimi podatki na terenu.
- Velika količina nejasne in pomanjkljive zakonodaje, ki je obenem tudi neživljenjska.
- Preobremenjenost z nepomembnimi zadevami, ki naj ne bi sodile v delo davčnega inšpektorja (knjiženje, reševanje pritožb, arhiviranje, dokazovanje, evidentiranje, ...), v drugih državah EU davčni inšpektorji tega ne delajo.

- Velika poraba delovnega časa za zbiranje podatkov za razna poročila, razna dokazovanja o svojem delu.
- Vse večje število strank, ki znajo »zelo dobro« utajevati davke, težavnejši davčni zavezanci, večje število zavezancev, ki so ponavljavci kršitev.
- Potrebno je poznavanje veliko zakonodaje.
- Težka specializacija in specializacija inšpektorjev za preglede vseh vrst dejavnosti.
- Omejena poraba finančnih sredstev.
- Davčni zavezanec, ki je izbran za kontrolo, ni vedno izbran racionalno.
- Usmerjeni projekti preverjanja davčnih zavezancev rizičnih področij.

Poleg razlogov za neučinkovitost delovanja davčne inšpekcije, so davčni inšpektorji Davčnega urada Kranj podali tudi nekaj predlogov, ki bi jih predlagali zakonodajalcu, in predlogov za izboljšave delovanja davčnega inšpiciranja:

- Več skupnega projektne delo.
- Upoštevanje predlogov inšpektorjev, ki delajo na terenu in ne vodstva.
- Sprememba zakonodaje v smislu boljšega in učinkovitejšega delovanja davčnega inšpektorja pri svojem delu na terenu.
- Manj oziroma ukinitve birokracije in posvetitev vsebini, saj naj bi davčni inšpektor delal na terenu.
- Več pristojnosti davčnih zavezancev, več zaščite in pohval s strani države, večja motivacija ter večje plače.
- Povečanje števila davčnih inšpektorjev za 100 %.
- Zmanjšanje in posplošitev zakonodaje – manj lukenj, manj zakonov, jasnejša in enostavnejša zakonodaja.
- Poenostavitev davčnega postopka, združitve prekrškovnega postopka z davčnim.
- Večja količina finančnih sredstev.
- Boljši, hitrejši in učinkovitejši informacijski sistem in sistem za pridobivanje potrebnih podatkov.

V anketnem vprašalniku so davčni inšpektorji na vprašanje: »Kako bi ocenili zadovoljstvo na delovnem mestu?«, odgovorili dokaj podobno. Trije anketiranci so podali oceno 3 (srednje) in dva sta podala oceno 4 (dobro). En anketiranec svojega mnenja ni podal.

Iz zgornjih pridobljenih podatkov bi bilo treba za boljšo učinkovitost davčnega inšpiciranja davčne inšpektorje bolje organizirati in jih ustrezno motivirati za svoje delo ter jih dodatno in stalno izobraževati. Potrebno bi jih bilo spodbujati h kreativnosti oz. dobrim idejam in dobrim medsebojnim odnosom ter jih pripraviti k bolj pozitivnemu pristopu, kot je skupinsko oz. timsko delo.

7.4 OCENJEVANJE DELA INŠPEKTORJEV

Kot vse javne uslužbenke tako se tudi davčne inšpektorje pri delu ocenjuje z letno oceno. Letna ocena je lahko odlična, dobra, zadovoljiva in nezadovoljiva. Ocenjevanje se izvede

enkrat na leto za vse davčne inšpektorje, zaposlene za nedoločen čas. Oceno določi nadrejeni s tem, da izpolni in vpiše oceno v ocenjevalni list.

Generalni davčni urad vsako leto pripravi delovni plan za davčne inšpektorje. Kolikor je davčnih inšpektorjev, tolikšno je število pregledov. Potrebno je opozoriti, da so nekateri pregledi krajši od drugih, zato je potrebno narediti v primerjavi z velikim (celostnim) pregledom več manjših (delnih), da se letni plan doseže. Od davčnih inšpektorjev se zahteva, da v letu opravijo določeno število pregledov, tako celostnih kot tudi delnih. Vir uspešnosti davčnih inšpektorjev pri delu temelji na letnem številu uspešno opravljenih pregledov.

Vsi davčni inšpektorji poročajo Generalnemu uradu število opravljenih pregledov. Na koncu je potrebno, da se število dejanskih pregledov usklajuje s tistimi pregledi, ki so določeni v letnem planu (po internem telefonskem pogovoru z vodjo inšpekcije po pooblastilu direktorice DU Kranj).

Včasih se je delo davčnega inšpektorja ocenjevalo na podlagi zbiranja določenega števila točk. Koliko točk je določenih za posamezni pregled, je bilo odvisno od velikosti zavezanca, časa trajanja pregleda in zahtevnosti pregleda. Inšpektor je moral mesečno doseči določeno število točk, ki pa so bile neodvisne od števila pregledov. Inšpektorji so morali letno ugotoviti tudi za določen znesek ugotovljenih pomanjkljivosti in nepravilnosti (učinki) pri davčnih inšpekcijskih nadzorih. Če inšpektor ni dosegel zgornjih dveh kriterijev, je bil klican na zagovor k vodji inšpekcije.

V javnosti glede ocenjevanja davčnih inšpektorjev pri svojem delu takrat ni bilo veliko govora, saj bi to privedlo do vala negodovanja med davčnimi zavezanci. Takrat so se s trenutnim načinom zadovoljili, saj ni bilo izdelane ustrežnejše različice (Ložar, 2002, str. 38).

Točke in učinki ugotovljenih nepravilnosti niso več vir uspešnosti davčnega inšpektorja. Sedaj je kriterij, da je davčni inšpektor uspešen pri svojem delu, število opravljenih pregledov na leto.

8 ZAKLJUČEK

Davki in država sta pojma, ki se med seboj zelo povezujeta. Vsak davek predstavlja dajatev, ki jo mora davkoplačevalec pravočasno in pravilno poravnati. Dolžnost davkoplačevalca je torej, da plača davek in se izogne morebitnem utajevanju oz. goljufijam. Ker je pobiranje davkov pomemben vir državne blagajne, je razumljivo, da prihaja do konflikta med državo in davkoplačevalci oz. zavezanci za davek.

Država pobira davke z organizirano davčno službo, Davčno upravo Republike Slovenije. Davčna služba izvaja nadzor nad pravilnostjo in pravočasnostjo obračunavanja ter plačevanja predpisanih davčnih obveznosti. Ena od oblik nadzora je DIN, ki ga izvaja davčni inšpektor kot pooblaščen uradna oseba. Pri svojem delu mora davčni inšpektor upoštevati svoja pooblastila, hkrati pa tudi pravice, obveznosti in dolžnosti zavezanca, ki so zapisane v ZDS-1, ZDavP-2 ter posledično tudi v ZUP, ki se v davčnem postopku uporablja dopolnilno.

Davčni inšpekcijski postopek se v večini primerov prične po uradni dolžnosti z vročitvijo sklepa zavezancu, pri katerem se bo DIN izvajal. Davčni zavezanec ima v davčnem postopku določene pravice ter obveznosti, ki mu pripadajo. Ena od pravic in hkrati tudi dolžnost zavezanca, ki jo nalaga ZDavP-2, je aktivno sodelovanje zavezanca pri inšpekcijskem nadzoru.

Potrdim lahko hipotezo, da je aktivno sodelovanje zavezanca pri DIN nujno potrebno za pravičen, pravočasen, ekonomsko in zakonito izpeljan inšpekcijski postopek ter izdano odločbo. Pri tem mora zavezanec davčnemu inšpektorju nuditi vse potrebne računovodske knjige, evidence in ostalo dokumentacijo ter sproti dajati dejstva in dokaze, ki so pomembni za pravilno vsebino končne odločbe. Poleg aktivnega sodelovanja se zavezanec tudi sproti informira o poteku postopka in ugotovljenih, mogoče nevede storjenih nepravilnostih.

Obstajajo tudi taki zavezanci za davek, ki namerno utajujejo davke in s tem povzročajo precej negativnih posledic tako za davčni proračun kot za vse nas, davkoplačevalce. Davčne utaje predstavljajo pri nas in po vsem svetu velik problem. Zavezanec se izogne plačilu davka tako, da zagreši davčno utajo. Da so davčne utaje iz leta v leto vse večji problem po vsem svetu, je možno potrditi s tem, da davčni inšpektorji vsako leto presežejo letni načrt dela glede števila opravljenih davčnih nadzorov. Največji porast ugotovljenih nepravilnosti je pri DDV, kjer se ustanavljajo »missing trader« družbe in davčni vrtiljaki. Tu so udeleženi zavezanci, ki jih lahko imenujemo kar profesionalni utajevalci davkov, ki s svojo iznajdljivostjo utajijo veliko količino davkov in s tem oškodujejo celotni davčni sistem. Ena od glavnih nalog davčnega nadzora je zagotoviti izvajanje davčnih predpisov oz. odkrivanje in pravočasno ter pravično sankcioniranje kršiteljev. V ta namen na DURS-u vsako leto izvajajo številne ukrepe in projekte, ki so namenjeni odkrivanju davčnih utajevalcev. Vse večjo porast davčnih utaj in odkrivanje davčnih utajevalcev je možno zaslediti tudi v vsebini različnih medijev.

Na podlagi izbranih člankov časnika Dnevnik lahko potrdim hipotezo, da so davčne utaje v zadnjem času velik problem vsake družbe. Izbrane članke iz časnika Dnevnik sem predstavila tudi v vsebini diplomskega dela, kjer sem predstavila tudi svoja mnenja in predloge.

Da je delo davčnih inšpektorjev učinkovito, je možno ugotoviti na podlagi statističnih podatkov letnih poročil DURS-a. Delo se glede na letni načrt realizira vsako leto, vendar nekatere dejavnosti še vedno ne dosegajo letnega načrta. Za razloge sem povprašala kar davčne inšpektorje z anketnim vprašalnikom »Delovanje in zadovoljstvo pri delu davčnih inšpektorjev«, izvedene med 10. 4. 2012 in 24. 4. 2012, v katerem so odgovarjali na različna vprašanja.

Za podatke, ki jih ni bilo možno pridobiti, sem se obrnila neposredno na Davčni urad Kranj, kjer so mi z veseljem pomagali. Za to gredo velike zahvale ge. Mariji Krek in vodji inšpekcije po pooblastilu direktorice Davčnega urada Kranj.

Z diplomskim delom sem se seznanila z delovanjem davčne inšpekcije, prav tako pa s pravicami in dolžnostmi, ki jih mora vsak udeleženec tako v upravnem kot tudi v davčnem postopku dobro poznati. Priporočljivo je, da udeleženec pozna tudi pooblastila davčnih inšpektorjev z namenom, da jih le-ta lahko pravočasno ustavi, če davčni inšpektor stori dejanje, ki ni v okviru njegovih pooblastil. Delo davčnega inšpektorja se mi zdi zanimivo zaradi velike količine zaupnih podatkov, dela na terenu in neposrednega stika s stranko. Delo je res da zahtevno, ampak po drugi strani zanimivo, razgibano in odgovorno. Med pisanjem in odkrivanjem delovanja davčne inšpekcije je moja želja priti do poklica davčnega inšpektorja postala še močnejša.

LITERATURA IN VIRI

Literatura

1. BREG, Barbara (2010). *Davčni vrtiljak in metoda obrnjene davčne obveznosti*. Diplomsko delo na Ekonomski fakulteti, Ljubljana.
2. JEROVŠEK, Tone, TRPIN, Gorazd, BUGARIČ, Bojan, HORVAT, Mitja, KERŠEVAN, Erik, KOVAČ, Polona, MUŽINA, Aleksij, PLIČANIČ, Senko, VESEL, Tomaž, VIRANT Grega (2004). *Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem*. Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti in Nebra, Ljubljana.
3. JEROVŠEK, Tone, KOVAČ, Polonca (2008). *Posebni upravni postopki*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
4. JEROVŠEK, Tone, KOVAČ, Polonca (2010). *Upravni postopek in upravni spor*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
5. JEROVŠEK, Tone, SIMIČ, Ivan, KOVAČ, Polonca, WAKOUNIG, Marian, JERMAN, Saša, KRISPER, MENDUŠIČ, Mirjam, KLEPAC, Katarina, JENKO, Peter, ŠTEMBERGER, Marjeta, ERBIDA, GOLOB, Metka, CENTA – DEBELJAK, Mojca, GRUM, Olga, MUSAR, Igor, PREMUS, Stanka, HADJAR, Rajko (2008). *Zakon o davčnem postopku: s komentarjem*. Davčni izobraževalni inštitut, Ljubljana.
6. KLUN, Maja (2010). *Davčni sistem*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
7. KOVAČ, Polona, KONEČNIK, Tina (2007). Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po ZDAVP-2. *Uprava*. Letnik V., št. 2, str. 29–54.
8. KOVAČ, Polona (2010). Tax procedure law within the reduction of administrative burdens – between goals and praxis. *Uprava*. Letnik VIII, št. 1 – 2, str. 123–148.
9. KRUHAR PUC, Romana (2004). *Ko nas obišče davčni inšpektor ...*. Založniška hiša Primath, Ljubljana.
10. KRUHAR PUC, Romana, GALIČ Jana (2006). *Najpogostejše ugotovitve davčnih inšpektorjev na terenu*. Založniška hiša Primath, Ljubljana.
11. LOŽAR, Nataša (2002). *Postopki davčnega inšpiciranja*. Diplomsko delo na Ekonomski fakulteti, Ljubljana.
12. MODIC, Tomaž (2012a). Kosovelova ulica v Celju: pokopališče podjetij, osumljenih davčne utaje. *Dnevnik*. Letnik LXII, št. 80, str. 17.
13. MODIC, Tomaž (2012b). Davkarija pri Mateju Raščanu odkrila za štiri milijone evrov nepojasnjena premoženja. *Dnevnik*. Letnik LXII, št. 115, str. 17.

14. MUŽINA, Aleksij (2004). Davčni inšpekcijski postopek v zakonodaji in sodni praksi. *Javna uprava*. Letnik 40, št. 2, str. 336–356.
15. OŠLAK, Nina (2000). Davčni zavezanec v davčnem postopku. *Gospodarski vestnik*. Letnik 49, št. 36, str. 66–67.
16. PERME, Janja (2005). Davčni inšpektorji res strah in trepet davčnih zavezancev? *Obrtnik*. Letnik 34, št. 5, str. 46–47.
17. PERME, Janja (2005). Kako se pripravimo na obisk davčnega inšpektorja? *Obrtnik*. Letnik 34, št. 10, str. 50–51.
18. STARC, Tjaša (2012). *Davčni inšpekcijski nadzor*. Diplomsko delo na Fakulteti za upravo, Ljubljana.
19. SVENŠEK, Katja (2012). V teh letih dacarji odkrili za 58 milijonov evrov premoženja neznanega izvora. *Dnevnik*. Letnik LXII, št. 107, str. 21.
20. ŠIRCELJ, Andrej, JUREN, Peter (2003). *Predpisi o davkih*. GV-Založba, Ljubljana.
21. VINTAR, Mirko, KOVAČ, Polonca (2007). *Trends in Development of Public Administration in South East Europe*. Faculty of Administration, University of Ljubljana and NISPAcee, Ljubljana.

Pravni viri

1. (2008). Kazenski zakonik (KZ-1). Ur. l. RS, št. 55/2008 (66/2008 popr.), 39/2009.
2. (1991). Ustava Republike Slovenije (URS). Ur. l. RS, št. 33I/1991, 42/1997, 66/2000, 24/2003, 69/2004, 69/2004, 69/2004, 68/2006
3. (2006). Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). Ur. l. RS, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 20/2009-ZDoh-2D, 43/2010, 97/2010, 13/2011-UPB4, 32/2012.
4. (2004). Zakon o davčni službi (ZDS-1). Ur. l. RS, št. 57/2004, 139/2004, 17/2005-UPB1, 114/2006, 1/2007-UPB2, 40/2009, 33/2011.
5. (2002). Zakon o inšpekcijskem nadzoru (ZIN). Ur. l. RS, št. 56/2002, 26/2007, 43/2007-UPB1.
6. (2007). Zakon o inšpekcijskem nadzoru (uradno prečiščeno besedilo) (ZIN-UPB1). Ur. l. RS, št. 43/2007.
7. (1999). Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP). Ur. l. RS, št. 80/1999, 70/2000, 52/2002, 73/2004, 22/2005-UPB1, 119/2005, 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007, 65/2008, 8/2010.
8. (2001). Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčni službi (ZDS-1D). Ur. l. RS, št. 33/2011.

Viri z interneta

1. BABIČ, Franc (2011). *DURS in nepravilnosti povezane z zaščito finančnih interesov EU*. Dostopno 6. 6. 2012 na: http://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&sqi=2&ved=0CEoQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.unp.gov.si%2Ffileadmin%2Funp.gov.si%2Fpageuploads%2Fnotranji_nadzor%2FUpavljanje_s_tveganji%2Fpreprecevanje_goljufij%2FKonferenca_ZFIEU%2FDURS.pptx&ei=m0bPT6LKAsOJ4gTZfi3DA&usg=AFQjCNFUToXEDL-Of9wARRe6Vp9o3h2ZFg.
2. ČOKELC, Stanko (2007). *Davčne utaje*. Dostopno 30. 3. 2012 na: http://www.revidicom.si/index.php?option=com_remository&Itemid=11&func=fileinfo&id=15.
3. DURS (2009). *Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008*. Dostopno 18. 4. 2012 na: http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_ure/Letna_poro_ila_o_delu_DURS/LETNO-POROCILO-2008.pdf.
4. DURS (2010). *Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2009*. Dostopno 18. 4. 2012 na: http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_ure/Letna_poro_ila_o_delu_DURS/Porocilo_o_delu_DURS_v_2009.pdf.
5. DURS (2011a). *Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010*. Dostopno 18. 4. 2012 na: http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_ure/Letna_poro_ila_o_delu_DURS/Porocilo_o_delu_v_letu_2010-1.pdf
6. DURS (2011b). *Organizacija in naloge davčne službe*. Dostopno 20. 12. 2011 na: http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/organizacija_in_naloge_davcne_sluzbe/
7. DURS (2012). *Organigram DURS*. Dostopno 6. 6. 2012 na: http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_ure/Organigram/Organigram_DURS.pdf
8. E-Računovodstvo (2009). *Davčni sistem*. Dostopno 8. 4. 2012 na http://www.eracunovodstvo.org/blog/podjetnikov_slovar/davcni-sistem/.
9. Eudavki.si (2008). *Ukrepi davčnega organa v boju zoper davčne goljufije*. Dostopno 2. 6. 2012 na: <http://www.eudavki.si/index.php?S=1&Article=3130>.
10. European Commission (2012). *Taxation and Customs Union*. Dostopno 11. 6. 2012 na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/.

11. InvestorWords.com (2012). *Tax*. Dostopno 23. 3. 2012 na: <http://www.investorwords.com/4879/tax.html> .
12. KUNŠEK, Mojca (2011). *S spremembo ZDS-1 razširjene pristojnosti davčnih inšpektorjev in generalnega davčnega urada*. Dostopno 28. 5. 2012 na: <http://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=67839>.
13. M.R./S.S./STA (2012). *Četrtno prihrankov naj bi našli z znižanjem plač v javnem sektorju*. Dostopno 9. 4. 2012 na <http://24ur.com/novice/slovenija/mosnjo-bi-napolnili-se-z-visjimi-davki-in-vecjim-nadzorom.html>.
14. MF (2007). Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru. *Davčni bilten*. Letnik 8, št. 12, str. 46–48. Dostopno 22. 5. 2012 na: http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Dav_ni_bilten/DB_2007/Davcni_bilten_12-2007.pdf
15. ZRZS (2012). *Opis poklica – davčni inšpektor*. Dostopno 22. 5. 2012 na: http://www.ess.gov.si/ncips/cips/opisi_poklicev/opis_poklica?Kljuc=641&Filter=.

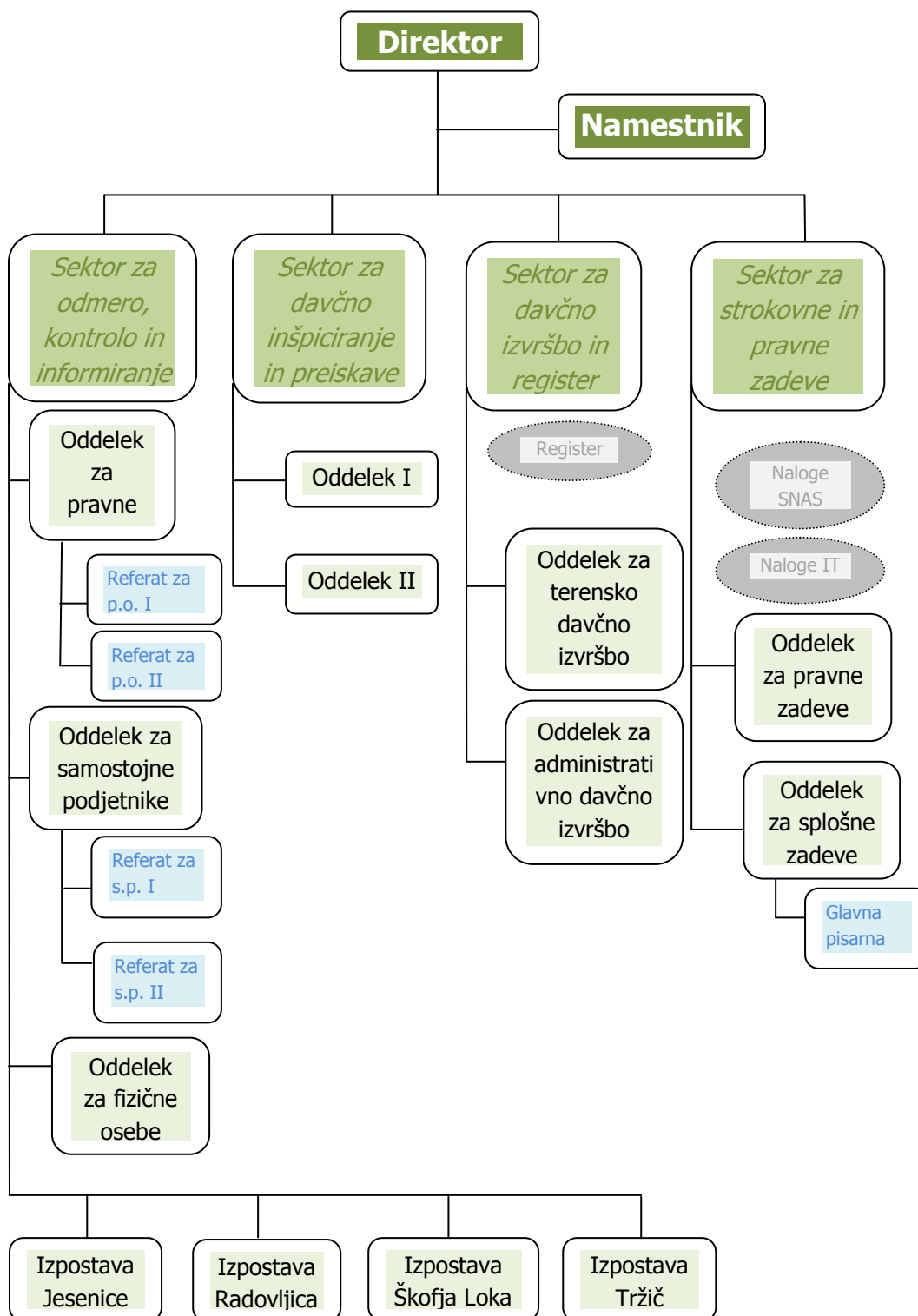
Drugi viri

1. Interni telefonski razgovor z vodjo oddelka za inšpiciranje po pooblastilu direktorice Davčnega urada Kranj. Davčni urad Kranj, 8. 6. 2012.

PRILOGE

Priloga 1: Organigram Davčnega urada Kranj s primerom iz prakse, kot opis sektorjev

Vir: Lasten



OPIS ORGANIGRAMA DAVČNEGA URADA KRANJ

Vir: Lasten

Davčni urad Kranj vodi direktorica ga. Cilka Habjan, katere namestnica je ga. Savica Bratina. Urad se deli na štiri sektorje.

1. Sektor za odmero, kontrolo in informiranje sestavljajo trije oddelki in štiri izpostave.

Oddelek za pravne osebe vodi ga. Polona Majcen Praprotnik, oddelek za samostojna podjetja ga. Vlasta Srebotnjak in oddelek za fizične osebe, ga. Dragica Praprotnik.

Izpostavo na Jesenicah vodi ga. Zlatica Batagelj, v Radovljici ga. Dušica Berce, v Škofji Loki ga. Andreja Bernik in v Tržiču ga. Magda Štular. V tem sektorju je zaposlenih 98 ljudi, od tega samo 8 % moškega spola.

2. Sektor za davčno inšpiciranje in preiskave vodi ga. Romana Primožič. Sektor sestavljata dva oddelka, kjer je zaposlenih 20 inšpektorjev, 3 vodje (1 vodja sektorja, 2 vodja višjih inšpektorjev) in 1 svetovalka. Od 20 inšpektorjev so štirje moškega spola.

3. Sektor za davčno izvršbo in register sestoji iz podatkov iz registra in dveh oddelkov, in sicer:

- oddelek za terensko davčno izvršbo,
- oddelek za administrativno davčno izvršbo.

Sektor se je oktobra 2011 preoblikoval, pred tem se je imenoval sektor za davčno knjigovodstvo in izterjavo. Podrobnih podatkov za ta sektor glede na število zaposlenih še ni podano.

4. Sektor za strokovne in splošne zadeve sestavljata dva oddelka in glavna pisarna, katero vodi ga. Tatjana Blažič in kjer je zaposlenih poleg nje tudi 5 drugih oseb.

Oddelek za pravne naloge vodi ga. Vojka Jereb, oddelek za splošne zadeve ga. Marja Štromajer. V obeh oddelkih je skupaj zaposlenih 18 oseb.

Priloga 2: Anketni vprašalnik

Vir: Lasten

ANKETNI VPRAŠALNIK

»Delovanje in zadovoljstvo pri delu davčnih inšpektorjev«

Moje ime je Janja Tavčar, prihajam iz okolice Kranja in sem študentka Fakultete za upravo. Za uspešno končano študijsko pot na I. stopnji moram narediti še diplomsko delo. V diplomskem delu z naslovom »Delovanje davčne inšpekcije«, bi rada vključila oz. izpeljala tudi anketo, ki mi bo dala odgovore na Vaše mišljene, predloge in nekatera odprta vprašanja.

Anketa je prostovoljna in anonimna. Anketiranci so izključno davčni inšpektorji iz sektorja davčnega inšpiciranja in preiskave Davčnega urada Kranj.

Že vnaprej se Vam zahvaljujem za Vašo pomoč, oddano anketo in Vaših 5-10 minut časa, saj mi boste s tem odgovorili na marsikatero vprašanje in mi s tem pripomogli k uspešnem zaključku študija.

Splošni del

1. Spol:

- Ženski
 Moški

2. Starost:

- Pod 20
 21 - 30
 31 - 40
 41 - 50
 Nad 51

3. Dosežena izobrazba:

- Osnovnošolska izobrazba
 Srednješolska – poklicna izobrazba
 Srednješolska – gimnazijska izobrazba
 Visokošolska izobrazba
 Univerzitetna izobrazba
 Magisterij
 Doktorat

4. Naziv ustanove, ki Vam je kot zadnja podelila spričevalo/diplomo/magisterij/doktorat:

5. Koliko časa že opravljate delo davčnega inšpektorja:

- 1 – 5 let
 6 – 10 let
 11 – 15 let
 16 – 20 let
 21 – 25 let
 25 – 30 let
 30 – 35 let
 36 – 40 let
 Več kot 41 let

6. Delovna doba:

- 1 – 5 let
 6 – 10 let
 11 – 15 let
 16 – 20 let
 21 – 25 let
 26 – 30 let
 31 – 35 let
 36 – 40 let
 Nad 41 let

Mnenjski del

Zadovoljstvo pri delu

1. Kako bi ocenili zadovoljstvo na delovnem mestu, če je:
1 zelo negativno; 2 negativno; 3 srednje; 4 dobro; 5 odlično?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

2. Kaj Vas najbolj moti na delovnem mestu?

3. Kaj Vas moti pri samem delu davčnega inšpektorja?

4. Kaj Vam je na delovnem mestu najbolj všeč?

5. Kaj Vam je pri delu davčnega inšpektorja najbolj všeč?

Delo in davčni inšpekcijski nadzor (DIN)

1. Glede na Vaše mnenje, ali nadrejeni pričakujejo preveč od vas glede na plan letnega načrta?

- Da
 Ne

2. Kateri je glavni razlog za neučinkovito delovanje davčne inšpekcije?

- Preveč zakonodaje
 Vplivi in pritiski nadrejenih
 Pomanjkanje dokumentacije
 Slabi odnosi z zavezanci (»strankami«)
 Stranke, ki znajo »zelo dobro« utajevati davke
 Drugo:

Drugo: _____

3. Koliko davčnih inšpekcijskih nadzorov napravite v roku enega meseca?

_____ pregledov.

4. Koliko časa pri Vas (približno) traja davčni inšpekcijski nadzor pri pregledu enega zavezanca od začetka do konca?

_____ dni.

5. Kaj je najpogostejši predmet davčnega inšpekcijskega nadzora?

- Celotni pregled
- DDPO
- DDV
- Dohodnina
- Obračun plač
- Obračun prispevkov
- Davčne olajšave
- Utajevanje davkov
- Odkrivanje slamnatih podjetij – »missing trader« družb
- Drugo:

6. Davčni inšpekcijski nadzor je lahko razdeljen na štiri korake. Kako bi ocenili, koliko časa porabite za:

- Korak 1: Priprava na davčni inšpekcijski nadzor (Sklep o začetku nadzora): _____ ur
Korak 2: Začetek davčnega inšpekcijskega nadzora (Pregled na sedežu zavezanca, organa): _____ ur
Korak 3: Ugotovitveni in dokazni postopek (Sklepni razgovor z zavezancem): _____ ur
Korak 4: Zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora (Priprava in izdaja zapisnika): _____ ur

7. Kateri, od zgoraj naštetih korakov, je po Vašem mnenju najbolj zahteven? _____

Davčni inšpektor : davčni kontrolor

1. Zakaj ste se odločili za tak poklic (vzrok)?

2. Je po Vašem mnenju, za dosego takega poklica, prezahtevna pot šolanja oz. izobraževanja?

(Dosežena visokošolska ali univerzitetna izobrazba, 5 let ali več delovnih izkušenj, inšpektorski izpit.)

- Da
Zakaj?

- Ne

3. Zakaj je po Vašem mnenju, poklic davčnega inšpektorja boljše/slabše od davčnega kontrolorja?

Varnost pri delu

1. Ali je opravljanje poklica davčnega inšpektorja na terenu lahko tudi nevaren oz. ste že naleteli na »nevarne stranke« oz. zelo nesramne?
 Da
 Ne
2. Kako pogosto naletite na »nevarne stranke« oz. zelo nesramne?
___x letno.
3. Bi se počutili varneje, če bi na teren lahko hodili z več inšpektorji hkrati?
 Da
 Ne
4. Glede na višino plače, ali po Vašem mnenju, glede na zahtevane pogoje, nevarnost in pomen poklica v davčni upravi, določena specifična znanja in znanje zakonodaje,... dosegate:
 Premalo mesečno plačilo
 Ravno pravšnje mesečno plačilo
 Previsoko mesečno plačilo

Predlogi izboljšav in mnenja

1. Kaj bi rekli oz. svetovali osebi, ki bi želela doseči tak poklic oz. jo ta poklic zanima?

2. Vaši predlogi, ki bi jih predlagali zakonodajalcu in Vaši predlogi izboljšav, ki bi pripomogli k boljšemu delovanju davčne inšpekcije.

NAJLEPŠA HVALA ZA SODELOVANJE!

Lep pozdrav,
Janja Tavčar