

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Magistrsko delo

DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR IN CENITEV DAVČNE OSNOVE

Kandidatka: Damjana Petavar Dobovšek
Vpisna številka: 04035313

Mentor: izr. prof. dr. Tone Jerovšek

Ljubljana, maj 2008

POVZETEK

Cenitev je poseben ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu, da določi verjetno davčno osnovo. Davčna osnova se ugotavlja z oceno, kadar je ni mogoče zanesljivo ugotoviti ali izračunati na osnovi poslovnih knjig, knjigovodskih listin in davčnih napovedi. Zakonska možnost ugotavljanja davčne osnove z oceno pa je davčnemu organu dana le, če obrazloži in utemelji pogoj oz. obstoj v zakonu navedenega razloga za tako ravnanje. S pomočjo cenitve je potrebno doseči približen rezultat, za katerega se domneva, da je najverjetneje pravilen. Poglavitni namen cenitvenega postopka davčne osnove je ugotovitev resničnega dejanskega stanja ter ugotovitev vseh dejstev in okoliščin, ki so pomembna za pravilno in zakonito odločitev, zato mora davčni organ davčnega zavezanca seznaniti ne le z rezultatom cenitve, temveč tudi z izhodišči, presojami, zaključki in uporabljeno metodo cenitve, vendar metode ugotavljanja osnove za davek ne more izbrati davčni zavezanec. Ugotovitev davčne osnove z oceno ne predstavlja sankcije za ne vodenje oz. pomanjkljivo vodenje poslovnih knjig, temveč le metodo, ki omogoča ugotovitev davčne osnove na najobjektivnejši možen način. Cenitev je sicer zakonsko normirana, zanjo pa ne obstaja enotna formula, ampak je cenitvena metoda odvisna od najrazličnejših dejavnikov, tako da ni mogoče določiti njihove splošne uporabe. Z oceno določena davčna osnova ni skladna z dejanskim stanjem, zato pri vsaki cenitvi obstaja določena mera netočnosti, ki je tudi pri najstrožjem upoštevanju najbolj izdelanih predpisov postopka in ob uporabi ustreznih metod ne moremo izključiti. Cilj cenitve pa je čim pravilneje ugotoviti davčno osnovo, kadar je ni mogoče izračunati na podlagi poslovnih knjig, knjigovodskih listin in davčnega izkaza.

Ključne besede: cenitev, davčna osnova, davčni postopek, davčni organ, metode ocene davčne osnove.

ABSTRACT

The valuation includes facts on which tax organ can define probable tax base. In case of unreliable determining or calculating tax base on the basis of business books, accounting documents or tax announcements, tax base can also be determined with the method of valuation. But for using this method it has to exist legally reasons. The valuation has to approach to the correct result. The main purpose of valuation is to determine the real state and also try to find out all facts and circumstances that are necessary for legal decisions. Consequently tax organ has to acquaint taxpayer with results of valuation, with opinions, judgement, and with method of valuation. The method of valuation do not represent incomplete book accounting. It objectively defines the tax base. Valuation is legalized but depends of different factors and can not be generally used. Tax base, defined with valuation, is not totally accordant with real state. It always exist some degree of inexactness that can not be excluded. The main goal of valuation is to define the most exact tax base.

Key words: valuation, tax base, tax proceedings, tax organ, methods of tax base valuation.

KAZALO

POVZETEK	II
ABSTRACT	III
KAZALO	IV
1 UVOD	1
2 POSTOPEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA V SLOVENIJI	4
2.1 SUBSIDIARNA UPORABA PREDPISOV	5
2.2 POSTOPEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA	6
2.2.1 Začetek davčnega inšpekcijskega nadzora.....	6
2.2.2 Uvodni pogovor z davčnim zavezancem	8
2.2.3 Namen uvodnega pogovora	8
2.2.4 Načela in tehnike vodenja pogovora	8
2.2.5 Ogled poslovnih prostorov	8
2.2.6 Preveritev zmogljivosti.....	9
2.2.7 Opredelitev težišča DIN	9
2.2.8 Poslovne knjige in evidence	10
2.2.9 Vabilo in sklep o predložitvi poslovnih knjig in evidenc.....	11
2.2.10 Sklep o ureditvi poslovnih knjig in evidenc.....	11
2.2.11 Potrdilo o prevzemu poslovnih knjig, evidenc in dokumentacije.....	11
2.2.12 Potrdilo o zasegu poslovnih knjig, evidenc in dokumentacije.....	12
2.2.13 Pridobivanje mnenj izvedencev	12
2.2.14 Razširitev DIN.....	13
2.3 SKLEPNI POGOVOR.....	13
2.3.1 Pravne podlage.....	13
2.3.2 Kdaj sklepni pogovor ni potreben	13
2.3.3 Namen sklepnega pogovora.....	14
2.4 KONEC DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA	14
3 PRAVNA IZHODIŠČA	17
3.1 PRAVNA IZHODIŠČA OCENE DAVČNE OSNOVE V REPUBLIKI SLOVENIJI OD 1997 - 2007.....	17
3.1.1 Ocena davčne osnove po Zakonu o davčnem postopku – ZDavP, ki se je uporabljal do 31. decembra 2004	17
3.1.2 Ocena davčne osnove po Zakonu o davčnem postopku – ZDavP-1, ki se je uporabljal od 1. januarja 2005 do 31.12.2006.....	18
3.1.3 Ocena davčne osnove po sedaj veljavni davčni zakonodaji - Zakonu o davčnem postopku – ZDavP-2, ki velja od 01.01.2007.....	19
3.1.4 Upravičenost cenitve in obveznost cenitve.....	21
3.1.5 Diskrecija pri cenitvi davčne osnove.....	21
3.1.5.1 Diskrecijska pravica – prosti preudarek	21
3.1.5.2 Prosti preudarek in prosta presoja dokazov	22
3.1.6 Razlogi za cenitev po sodbah Upravnega sodišča RS	23
3.1.7 Število cenitev v obdobju od 2000-2007.....	24
4 CENITEV DAVČNE OSNOVE	28

4.1	POJEM, BISTVO IN CILJ CENITVE	28
4.1.1	<i>Pojem</i>	28
4.1.2	<i>Cilj</i>	29
4.1.3	<i>Bistvo</i>	29
4.1.4	<i>Tabelarični prikaz zahtev, ciljev in sredstev cenitve davčne osnove</i>	30
4.2	CENITEV IN DOKAZOVANJE V DAVČNEM POSTOPKU	30
4.2.1	<i>Cenitev davčne osnove in obrnjeno dokazno breme</i>	31
4.2.2	<i>Dokazovanje po ZUP</i>	32
4.2.2.1	<i>Načelo materialne resnice</i>	32
4.2.2.2	<i>Dokazovanje, dokazno breme</i>	32
4.2.3	<i>Dokazovanje po Zakonu o davčnem postopku</i>	33
4.2.3.1	<i>Dokazovanje, obrnjeno dokazno breme</i>	33
4.2.3.2	<i>Načelo zaslišanja strank</i>	35
4.2.3.3	<i>Načelo materialne resnice</i>	38
5	METODE CENITVE DAVČNE OSNOVE V SLOVENIJI	39
5.1	KLASIČNE METODE CENITVE DAVČNE OSNOVE	39
5.1.1	<i>Notranja primerjava poslovanja</i>	39
5.1.2	<i>Zunanja primerjava poslovanja</i>	39
5.1.3	<i>Kalkulacijska cenitev</i>	40
5.1.4	<i>Cenitev na osnovi izkustvenih in primerjalnih podatkov</i>	41
5.1.5	<i>Cenitev na osnovi življenjskih izdatkov</i>	41
5.1.6	<i>Cenitev na osnovi prirasta premoženja</i>	42
5.1.7	<i>Cenitev s pomočjo izračuna denarnega prometa</i>	43
5.1.8	<i>Cenitev na osnovi varnostnega pribitka</i>	43
5.1.8.1	<i>Grafični prikaz poteka postopka ocene na osnovi varnostnega pribitka</i>	44
5.1.9	<i>Dopolnilna, delna in polna cenitev</i>	46
5.2	DRUGE METODE OCENE DAVČNE OSNOVE	46
5.3	NOVEJŠE METODE OCENE DAVČNE OSNOVE	46
6	OCENA DAVČNE OSNOVE PRI FIZIČNIH OSEBAH	49
6.1	PRAVNA PODLAGA	49
6.2	METODIKA ZAZNAVANJA IN UGOTAVLJANJA NESORAZMERNOSTI MED PRIHODKI IN PREMOŽENJEM FIZIČNE OSEBE.....	51
6.3	INDIREKTNE METODE OCENE PRI FIZIČNIH OSEBAH.....	53
6.3.1	<i>Denarni T – izračun</i>	54
6.3.1.1	<i>Povzetek</i>	58
6.3.2	<i>Metoda bančnih depozitov</i>	58
6.3.2.1	<i>Povzetek</i>	62
6.3.3	<i>Metoda neto vrednosti</i>	62
6.3.3.1	<i>Ugotavljanje premoženja in obveznosti pri metodi neto vrednosti</i>	65
6.3.3.2	<i>Popravki spremembe neto vrednosti</i>	66
6.3.3.3	<i>Povzetek</i>	69
6.4	PRIJAVA PREMOŽENJA FIZIČNE OSEBE.....	69
7	DAVČNA PRAKSA V SLOVENIJI	71
7.1	PRIKAZ NAJPOGOSTEJŠIH NEPRAVILNOSTI DAVČNEGA ORGANA V POSTOPKU CENITVE DAVČNE OSNOVE.....	71
7.1.1	<i>Davčni organi se prehitro odločijo za ugotavljanje davčne osnove z oceno</i>	72

7.1.2	<i>Davčna napoved kot podlaga za uporabo metode zunanje primerjave</i>	72
7.1.2	<i>Vprašanje realnosti ugotovljene davčne osnove z oceno v primeru izvedene »metode na preskok«</i>	73
7.1.3	<i>Neobrazložen postopek cenitve</i>	73
7.1.4	<i>Cenitve pri formalnih pomanjkljivostih</i>	74
7.1.5	<i>Pregled prihodkov in odhodkov davčnih zavezancev</i>	74
7.1.6	<i>Problem posameznih vrst dejavnosti</i>	74
7.1.7	<i>Problem primerljivosti davčnih zavezancev</i>	75
7.1.8	<i>Cenitev po Zakonu o dohodnini (45. člen zakona)</i>	76
8	PРАВNA IZHODIŠČA OCENE DAVČNE OSNOVE V AVSTRIJI	77
8.1	METODE CENITVE DAVČNE OSNOVE V AVSTRIJI	78
8.2.	PREDNOSTI IN POMANJKLJIVOSTI MATEMATIČNO STATISTIČNIH METOD	79
9	ZAKLJUČEK	81
9.1.	RAZLAGA IN PREVERITEV HIPOTEZ	89
9.2.	PREDLOGI IN PRISPEVEK K STROKI	90
	LITERATURA IN VIRI:	92
	<i>Samostojne publikacije:</i>	92
	<i>Prispevki, oziroma poglavja v knjigi, zborniku:</i>	93
	<i>Ostali anonimni viri:</i>	94
	<i>Viri iz interneta:</i>	94
	<i>Zakoni, pravilniki, okrožnice, priročniki :</i>	94
	PRILOGE:	97
	PRILOGA ŠT. 1: CENITEV NA OSNOVI NEPOJASNJENEGA PRIRASTA PREMOŽENJA	97
	PRILOGA ŠT. 2: KALKULACIJSKA CENITEV	99
	PRILOGA ŠT. 3: PRIMER CENITVE Z NOTRANJO PRIMERJAVO POSLOVANJA	101
	PRILOGA ŠT. 4: PRIMER CENITVE BLAGAJNIŠKEGA POSLOVANJA	107
	PRILOGA ŠT. 5: PRIMER CENITVE NA OSNOVI VARNOSTNEGA PRIBITKA	109
	PRILOGA ŠT. 6: PRIMER DELNE CENITVE	110
	PRILOGA ŠT. 7: PRIJAVA PREMOŽENJA FIZIČNE OSEBE PO ZDAVP-1	112
	PRILOGA ŠT. 8: PRIJAVA PREMOŽENJA FIZIČNE OSEBE PO ZDAVP-2	115
	PRILOGA ŠT. 9: PRIMER CENITVE FIZIČNE OSEBE	118
	PRILOGA ŠT. 10: PRIMER ODLOČBE DELA NA ČRNO PRI FIZIČNI OSEBI	120
	IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA	123

1 UVOD

V magistrskem delu kot zaključnem delu strokovnega magisterija po Bolonjskem sistemu, sem sledila strokovnim kriterijem za izdelavo naloge, zato sem izbrala temo s svojega strokovnega področja, ki nosi naslov DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR IN CENITEV DAVČNE OSNOVE. O navedeni temi je v slovenski strokovni literaturi malo napisanega, zato je tudi razmeroma malo literature na to temo. Problematika določanja davčnih osnov je v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora vedno prisotna in je predmet pritožb zavezancev za davek, zato je cenitev davčne osnove po mojem mnenju zelo aktualna tema, ki je predmet sodne prakse šele sedaj, ko se postopki iz leta 2001 in naprej vračajo iz drugostopnega organa v ponovno odločanje na prvo stopnjo zaradi materialnih in postopkovnih napak in nepopolno ugotovljenega dejanskega stanja.

Za kvalitetno izdelano nalogo sem izbirala poleg strokovne literature predvsem druge vire (strokovne članke, mnenja, interna navodila, metodologijo, branžne priročnike, odločbe drugostopnega organa) in lastne izkušnje ter sodno prakso. Izbor teme je posledica dejstva, da je magistrsko delo rezultat lastnih izkušenj na strokovnem področju davčnega inšpiciranja in dosedanje sodne prakse, s čimer izkazujem tudi primernost za analiziranje tega strokovnega področja. Ocenjujem, da sem s predstavljeno vsebino skrbno izdelala magistrsko delo in s predlaganimi rešitvami na podlagi potrjenih ali ovrženih hipotez iz različnih novih vidikov prispevala k stroki. Cenitev davčne osnove sem predstavila tudi mednarodno primerjalno in sicer s sosednjo Avstrijo, ki ima na tem področju že veliko izkušenj in dodelanih metod. Na to temo sem uporabila tujo dostopno literaturo davčnih strokovnjakov.

Davčna osnova je predmet obdavčevanja in pomeni v davčnih postopkih davčni objekt. Cenitev izvajajo le davčni inšpektorji pod določenimi zakonskimi pogoji izključno v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, zato sem v magistrskem delu najprej predstavila potek davčnega inšpekcijskega nadzora in ga ponazorila grafično z diagramom poteka.

Cenitev davčne osnove je ena od oblik ugotavljanja višine davčne osnove, katere cilj je čimbolj verodostojno in pravilno ugotoviti davčno osnovo, kadar le-te ni mogoče ugotoviti iz poslovnih knjig, knjigovodskih listin in davčnega izkaza. Cenitev je dejansko nadomestna ugotovitev davčne osnove, ki kljub napredku v davčni praksi ni izgubila na pomenu, hkrati pa je upravni akt, ki s strani davčnega zavezanca vedno znova vzbuja dvom o pravilnosti in poraja nezaupanje v davčno upravo.

Zaradi zapletene logike in pomanjkanja javno dostopne literature imajo postopek in metode cenitve davčne osnove pri zavezancih prizvok tajnega strokovnega področja, ki je v domeni davčne uprave. Iz tega razloga lahko izvirajo nesporazumi, nerazumevanje inšpekcijskega pregleda in še posebej njegovega rezultata, kadar ta temelji na oceni davčne osnove. Navedeno je razlog za veliko število pritožb na drugostopni organ, ki je zaradi kršitve materialnih in procesnih predpisov ter zaradi nepopolno ugotovljenega dejanskega stanja vračal zadeve v ponovne postopke nazaj na prvostopni organ.

S predlagano temo sem v nadaljevanju predstavila in komentirala osnovne pojme cenitve davčne osnove, pravno podlago, razloge za cenitev, metode cenitve ter

poskušala utemeljiti odločitev davčnega organa za cenitev v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora pri samostojnih podjetnikih in pri fizičnih osebah.

Odločitev davčnega organa za cenitev kot posebni postopek sem poskušala opredeliti kot diskrecijsko pravico po novem zakonu o davčnem postopku. V ta namen sem postavila hipoteze:

- Število cenitev upada.
- Ugotavljanje davčne osnove s cenitvijo je diskrecijska pravica pooblaščenih uradne osebe.
- Upravičenost uporabe instituta cenitve je izkazana v praksi.

V nadaljevanju sem predstavila davčni inšpekcijski nadzor in problem ocene davčne osnove v posebnih primerih – pri fizičnih osebah in predstavila metode ocene v teh primerih. Fizične osebe so po novem zakonu o davčnem postopku davčni zavezanci, ki podlegajo inšpekcijskemu nadzoru, kar je novost v novem zakonu o davčnem postopku. V ta namen sem si postavila 2. hipotezi:

- Metode ugotavljanja premoženja fizičnih oseb so verodostojne in izkazujejo dejansko stanje.
- Upravičenost instituta prijave premoženja fizičnih oseb je dokazana v praksi.

Z raziskovanjem na izbranem področju sem želela globlje analizirati pomen cenitve davčne osnove. V dosednji dostopni literaturi je zaslediti direktne metode ocene davčne osnove, medtem ko na področju obdavčitve fizičnih oseb v primerih opravljanja dejavnosti na črno in posledično utajevanja davka bolj malo raziskanega in zapsanega. Zato sem se v svojem razmišljanju in raziskovanju poglobila v indirektne metode ugotavljanja davčne osnove pri fizičnih osebah, ki opravljajo neregistrirano dejavnost ali na drug način prejemajo t.i. prikrita izplačila.

Glavna znanstvena metoda pri raziskovanju je empirična neeksperimentalna raziskava, pri kateri sem uporabljala nekatere statistične obdelane podatke za lažje dokazovanje hipotez. S pomočjo empirične neeksperimentalne obdelave sem poskušala potrditi hipoteze (1. število cenitev upada; 3. Upravičenost cenitve je izkazana s sodno prakso) na podlagi metode ugotavljanje trenda padanja cenitve kot posebnega ugotovitvenega postopka in trenda uspešnosti cenitve s stališča DURS od leta 1997 do 2007. Hipoteze sem poskušala potrditi ali ovreči tudi na podlagi analize sodnih praks na področju ocene davčne osnove ter na podlagi analize o številu pozivov in ugotovitvenih postopkov cenitve premoženja fizičnih oseb.

Z diagramom poteka postopka sem grafično ponazorila potek davčnega inšpekcijskega postopka in postopek ocene na konkretnem primeru.

Pripravila sem primerjalno analizo postopka ocene davčne osnove v Avstriji in Sloveniji ter poskušala ugotoviti prednosti in slabosti cenitve davčne osnove v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora.

Magistrska naloga je razdeljena na uvod, sedem temeljnih vsebinskih sklopov, ki imajo več delov in poddelov ter zaključek. Uvod je *prvi sklop*.

V drugem sklopu je sem opredelila subsidiarno uporabo predpisov in podrobneje opisala postopek davčnega inšpekcijskega nadzora in ga ponazorila z diagramom poteka.

V tretjem sklopu je zajet zgodovinsko teoretični del. *Nadaljevala sem* s pravnimi izhodišči ocene davčne osnove v Republiki Sloveniji, pri čemer posegam tudi v zakonodajo pred sedaj veljavnim Zakonom o davčnem postopku (ZDavP-2), ki se uporablja od 1. januarja 2007, z namenom predstavitve instituta ocene davčne osnove, kakor ga opredeljuje sedaj veljavni 68. člen navedenega zakona in primerjave s prej veljavno opredelitvijo navedenega instituta v 39. členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP), ki se je uporabljal do 31. 12. 2004. in 113. členom ZDavP-1, ki se je uporabljal od 01.01.2005 do 31.12.2006. *V nadaljevanju sem* predstavila razloge za cenitev ter raziskovanje usmerila v iskanje odgovora na vprašanje o diskrecijski pravici davčnega inšpektorja kot pooblaščenega uradne osebe pri odločanju o cenitvi. Razmišljala sem tudi o upravičenosti cenitve v odnosu do obveznosti cenitve v postopku davčnega inšpekcijskega postopka.

V četrtem sklopu sem poudarila pojmi, cilj cenitve in bistvo cenitve, da se v postopku ocenjuje davčna osnova in ne davek, pri čemer je potrebno upoštevati tako prihodke kot odhodke. Predstavila sem glavni cilj cenitve, to je čimbolj pravilno ugotoviti davčno osnovo, kadar je ni mogoče zanesljivo ugotoviti ali izračunati na osnovi poslovnih knjig, knjigovodskih listin ali davčnih napovedi in sicer tako, da je izid najverjetneje pravilen. Možni davčni viri in druge okoliščine so lahko vzroki za cenitev, niso pa osnova za obdavčitev. Kadar je treba izvesti cenitev z manj vsebinsko in formalno resničnimi izhodiščnimi podatki pa bodo v računski operaciji vključene tudi taka dejstva. *V nadaljevanju* sem predstavila postopek ocene in dokazovanje pogojev za oceno in predstavila obrnjeno dokazno breme pri cenitvi davčne osnove. Ker je tudi v postopku ocene davčne osnove izrednega pomena upoštevanje zakonskih postopkovnih določil in načel, sem najprej namenila pozornost temu področju, zato sem namenila posebno pozornost predvsem načelu zaslišanja stranke v postopku ter načelu materialne resnice.

V petem sklopu sem predstavila že obravnavane metode cenitve v Sloveniji tako z vidika teorije kot njihove uporabe v praksi, tudi s sodno prakso Upravnega in Vrhovnega sodišča Republike in rešitve praktičnih problemov, ki se pojavljajo pri oceni davčne osnove v gospodarski družbi in pri samostojnem podjetniku posamezniku, z vidika treh davčnih virov, in sicer davka od dobička pravnih oseb (davka od dohodkov pravnih oseb), davka od dohodkov iz dejavnosti (akontacije dohodnine od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti) davka od premoženja (davka od dobička iz kapitala).

V šestem sklopu sem predstavila davčni inšpekcijski nadzor in problem ocene davčne osnove v posebnih primerih – pri fizičnih osebah in predstavila metode ocene v teh primerih. Fizične osebe so po novem zakonu o davčnem postopku davčni zavezanci, ki podlegajo inšpekcijskemu nadzoru, kar je novost v novem zakonu o davčnem postopku.

V sedmem sklopu sem prikazala davčno prakso v Sloveniji in navedla najpogostejše nepravilnosti davčnega organa v postopku ocene davčne osnove z vidika analize drugostopnega organa.

V osmem sklopu sem prikazala pravna izhodišča ocene davčne osnove v Republiki Avstriji ob uporabi matematično statističnih metod ocene davčne osnove ter predstavila prednosti matematično statističnih metod. Sklepne misli sem strnila v zaključku.

2 POSTOPEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA V SLOVENIJI

Postopek davčnega inšpekcijskega nadzora (DIN) je strukturiran postopek, ki se vodi po procesnih zakonih (ZDavP in ZUP) in v skladu z zakonskimi določbami ostalih materialnih predpisov (ZDS, ZIN) ter metodološkega priročnika za davčni inšpekcijski nadzor, po vnaprej določenih korakih in vpet v zakonsko določene roke. Davčni nadzor opravlja DURS s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi:

- **kontrola** obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi in davčnih obračunov, obračunavanje in plačevanje davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov. Kontrolo opravlja davčni kontrolor v prostorih davčnega organa;
- **inšpekcijski pregled** obsega preverjanje pravilnosti obračunavanja in pravočasnosti plačevanja davkov, poslovanje davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov v skladu z zakoni. Postopek davčnega inšpekcijskega nadzora (DIN) se praviloma opravlja v prostorih in na stvareh zavezanca za davek. Postopek DIN opravlja davčni inšpektor, ki je pooblaščen uradna oseba in odloča v davčnem postopku na prvi stopnji ter odreja druge ukrepe, za katere je po zakonu pooblaščen.

Začetek postopka DIN se uvede s strani davčnega organa in se sproži z dodelitvijo delovnega naloga, ki ga dodeli vodja oddelka na podlagi vsakoletnega izbora zavezancev po metodologiji izbire glede na določena merila. Na podlagi delovnega naloga, ki ga vodja oddelka za DIN dodeli davčnemu inšpektorju, ki je pooblaščen uradna oseba in odloča v postopku na prvi stopnji, davčni inšpektor v fazi priprave na DIN pridobiva podatke in informacije o davčnem zavezancu znotraj organa, nato izda sklep o pričetku DIN, ki ga mora vročiti davčnemu zavezancu ali pooblaščenim osebam. Po vročitvi sklepa o pričetku DIN, s katerim je DZ seznanjen z vsebino in obsegom ter davčnim obdobjem DIN, lahko davčni inšpektor prične s postopkom DIN, ki se praviloma izvaja v poslovnih prostorih davčnega zavezanca (pregled poslovne dokumentacije, prostorov, osnovnih sredstev). Ob zaključku DIN davčni inšpektor opravi z davčnim zavezancem ali pooblaščenim osebo zaključni razgovor, v katerem ga seznanja z ugotovitvami v postopku. Skladno z določili materialnega procesnega Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2) je inšpektor dolžan najkasneje v 10 dneh od zaključenega inšpiciranja izdati zapisnik o DIN, na katerega ima davčni zavezanec možnost pripomb v 20 dneh po vročitvi zapisnika. Če zavezanec za davek v pripombah navaja nova ali dodatna dejstva, ki vplivajo na spremembo v zapisniku ugotovljenih obveznosti, davčni organ sestavi dodatni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb. Če so pripombe podane v roku 20 dni od vročitve zapisnika, pa v njih zavezanec ne navaja novih ali dodatnih dejstev, jih davčni inšpektor obravnava in se o njih izreče v odmerni odločbi (po ZUP najkasneje v 30 dneh od vročitve zapisnika), na vsebino katere ima DZ možnost pritožbe. Če je pritožba po določilih ZUP dopustna, pravočasna in če jo je podala upravičena oseba, jo davčni inšpektor skupaj s celotnim spisom zadeve pošlje v odločanje na drugostopenjski organ na Ministrstvu za finance.

Davčni organ mora pred izdajo odmerne odločbe po vestni in skrbni presoji vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki imajo pomen za odmerno odločbo, ter omogočiti strankam v postopku, da zavarujejo in uveljavijo svoje pravice in interese. Izda lahko

odmerno odločbo brez posebnega ugotovitvenega postopka, če spozna, da so podatki iz davčne napovedi popolni in pravilni.

2.1 SUBSIDIARNA UPORABA PREDPISOV

Zakon o davčnem postopku - ZDavP-2 (v nadaljevanju: ZDavP-2) v 3. odstavku 2. člena določa, da se za vprašanja davčnega postopka, ki niso urejena z mednarodno pogodbo, ki obvezuje RS, z zakonom o obdavčenju, ZDavP-2, zakonom, ki ureja davčno službo ali zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, uporablja zakona, ki ureja splošni upravni postopek. V davčnem inšpekcijskem nadzoru se tako uporablja tudi ZIN, ki predstavlja splošni sistemski zakon za delovanje inšpekcij. Glede na navedeno je v davčnem nadzoru določen naslednji vrstni red uporabe predpisov:

- mednarodne pogodbe (direktive),
- zakoni o obdavčenju (materialni predpisi),
- ZDavP-2,
- ZDS-1,
- v davčnem inšpekcijskem nadzoru ZIN,
- ZUP.

Ker so si upravna področja zelo različna, ZUP dopušča drugačno ureditev posameznih vprašanj upravnega postopka v drugem zakonu poleg splošnega upravnega postopka za posebne upravne postopke, ki lahko posamezne procesne institute iz splošnega upravnega postopka drugače urejajo ali uvajajo nove. Davčni postopek, ki je opredeljen v ZDavP-2, je posebni upravni postopek, ki vsebuje le specifične določbe, ki so potrebne za pobiranje davkov. Splošni upravni postopek je v razmerju do posebnega upravnega postopka v subsidiarnem položaju. To pomeni, da se v vseh vprašanjih, ki niso urejena s posebnim upravnim postopkom, uporabljajo pravila splošnega upravnega postopka. Tako se npr. v davčnem inšpekcijskem nadzoru v celoti uporabljajo določila ZUP o jeziku v postopku, o vrnitvi v prejšnje stanje, o delu organa prve stopnje v zvezi s pritožbo itd. V primeru, ko je s posebnim postopkom (davčnim) drugače urejeno posamezno procesno pravilo znotraj določenega instituta, se upošteva drugačna ureditev le dela tega procesnega instituta, medtem ko se v ostalem delu uporabljajo pravila ZUP. Takšen primer je npr.:

- zapisnik v inšpekcijskem postopku, ki se napiše po zaključku postopka, medtem ko po ZUP sproti;
- pritožba v davčnem postopku, kjer za razliko od ZUP, vložena pritožba ne zadrži izvršitve odločbe.

Drugače je v primeru, ko posebni upravni postopek uredi celoten procesni institut (npr. celotna izvršba). Če poseben upravni postopek določeno vprašanje posebej ureja, to davčnemu organu ne dovoljuje, da bi postopal po ZUP. V takem primeru se uporablja institut iz v ZDavP-2, ki ureja postopek kot specifičen, poseben davčni postopek.

Pravila o subsidiarni uporabi zgoraj navedenih zakonov pa ne veljajo za temeljna načela ZUP, saj se ta načela uporabljajo dopolnilno z načeli po ZDavP-2 in ZIN.

2.2 POSTOPEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

2.2.1 Začetek davčnega inšpekcijskega nadzora

Davčni inšpekcijski nadzor se začne z vročitvijo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Inšpektor lahko začne opravljati davčni inšpekcijski nadzor po poteku osmih dni od vročitve sklepa. Sklep o davčnem inšpekcijskem nadzoru se zavezancu ne vroči, če bi se zaradi tega ogrozil namen davčnega inšpekcijskega nadzora (3. odstavek 135. člena ZDavP-2). Tak primer so na primer vnaprej načrtovane akcije z določenim namenom, sodelovanje z drugimi organi, sum davčnih utaj in s tem povezano kaznivo dejanje. V teh primerih se davčni inšpekcijski nadzor začne, ko davčni inšpektor opravi kakršno koli dejanje z namenom opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora (predstavitev pooblaščenih oseb zavezancu, vstop v poslovne prostore, ipd.).

Z vročitvijo sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora je povezan tudi institut samoprijave¹. Samoprijava je mogoča najpozneje:

- do vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora, oziroma
- do začetka postopka o prekršku, oziroma,
- do začetka kazenskega postopka.

Glede na to, da lahko davčni inšpektor zaradi dogovora o času in kraju opravljanja DIN, pred vročitvijo sklepa o začetku DIN, zavezanca seznaniti s predvidenim začetkom DIN, (v neformalni obliki - praviloma po telefonu) bo lahko zavezanec vse do vročitve sklepa izkoristil možnost samoprijave. Takšnega načina obveščanja o začetku DIN ne bo mogoče uporabiti za prej omenjene primere iz 3. odstavka 135. člena ZDavP-2, za katere tudi velja izjema od pravila, da se postopek DIN začne z vročitvijo sklepa o DIN.²

Pred začetkom DIN se mora inšpektor izkazati s službeno izkaznico in značko. Inšpektor mora zavezanca pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora poučiti o pravicah, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in, da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru ter med postopkom, razen če to onemogoča potek ali namen davčnega inšpekcijskega nadzora, obveščati zavezanca za davek o pomembnih dejstvih in dokazih in vse to navesti v zapisnik.

Zavezanec za davek mora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Zlasti je dolžan dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja DIN in dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje.

Na začetku DIN je potrebno zavezanca za davek opozoriti, da lahko imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil. Če pooblaščen osebni oceni, da davčni zavezanec ali

¹ Okrožnica GDU, št. 007-22/2007 0103-02 z dne 12.2.2007; <http://intranet/>.

² MP-DIN_verzija 7.9.2007,RS, Ministrstvo za finance, DURS – Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, stran 90 do 167 in okrožnica GDU, številka 007-22/2007 0103-02 z dne 12.2.2007.

navedena oseba ne dajeta zadostnih podatkov in pojasnil, lahko zahteva podatke od drugih zaposlenih ali od tretjih oseb. Pred tem pozove zavezanca za davek, da imenuje dodatne osebe za dajanje podatkov in pojasnil. Zavezanec za davek in oseba za dajanje obvestil in podatkov ne moreta zahtevati, da je prošnja za podatke in pojasnila dana pisno.

Pooblaščen oseba ima pravico pregledati listine, ki dokazujejo pravni status davčnega zavezanca ter druge listine in dokumente, s katerimi se ugotavlja istovetnost oseb pri DIN. To pomeni na primer, da inšpektor v primeru dvoma preveri istovetnost zakonitega zastopnika na osnovi osebnega dokumenta navedene osebe.

DIN se opravlja:

- v poslovnih prostorih zavezanca za davek, ki opravlja dejavnost;
- v poslovnih prostorih, kjer se zanj vodijo oziroma hranijo poslovne knjige in druge evidence, če se te ne vodijo oziroma hranijo pri njem;
- v prostorih pooblaščenca, ki ga je določil zavezanec za davek;
- v prostorih davčnega organa;
- v stanovanjskih prostorih, ki jih je zavezanec za davek določil kot svoj sedež ali poslovni prostor.

Praviloma se DIN opravlja v poslovnih prostorih zavezanca za davek ali poslovnih prostorih, kjer se zanj vodijo oziroma hranijo poslovne knjige, oziroma v prostorih pooblaščenca, ki ga je določil zavezanec za davek. Za ta namen mora dati zavezanec za davek na razpolago primeren delovni prostor in potrebne pripomočke. V prostorih davčnega organa se lahko opravlja DIN na predlog davčnega zavezanca ali po odločitvi davčnega organa, če:

- poslovni prostor ni primeren za opravljanje DIN ali
- obstajajo drugi razlogi kot primeroma narava dejavnosti zavezanca za davek.

V primeru, ko se opravlja DIN v prostorih davčnega organa, inšpektor izda potrdilo o prevzemu poslovne dokumentacije.

Za učinkovit DIN je potrebna kombinacija uvodnega pogovora, ogleda poslovnih prostorov ter preverjanja poslovnih knjig in evidenc zavezanca. Osnovni namen srečanja z zavezancem za davek in priprave uvodnega pogovora z njim je predvsem dobiti predstavbo o naravi poslovnih aktivnosti davčnega zavezanca in o delovanju njegovega računovodskega sistema. Na osnovi ogleda poslovnih prostorov pa inšpektor pridobi predstavbo o dejanskem obsegu poslovanja in opažanja o možnih odstopanjih glede na predhodne priprave podatkov. Pred začetkom pregleda zavezančevih poslovnih knjig in evidenc je potrebno opraviti:

1. uvodni pogovor, na osnovi vnaprej pripravljenega vprašalnika, ki mu sledi
2. ogled poslovnih prostorov in
3. sestavitev opomnika – to je plan aktivnosti inšpektorja pri nadzoru poslovanja zavezanca za davek,
4. preveritev in potrebna korekcija že opredeljenega težišča davčnega inšpekcijskega nadzora v fazi priprave,
5. predlog vodji inšpekcije za razširitev davčnega inšpekcijskega nadzora.

2.2.2 Uvodni pogovor z davčnim zavezancem

Inšpektor po poteku osmih dni od vročitve sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru obišče zavezanca za davek v njegovih poslovnih prostorih in opravi uvodni pogovor. Pogovor se vodi z vodstvom podjetja in po možnosti z računovodjem. Pri tem so inšpektorju v pomoč pripravljena vprašanja v fazi priprave.

2.2.3 Namen uvodnega pogovora

Namen priprave uvodnega pogovora je pridobiti čim več podatkov in informacij o zavezancu.

Za ta namen je potrebno:

- ustvariti si sliko o zavezancu za davek, s tem da se inšpektor seznaniti z dejavnostjo zavezanca in celotnim obsegom njegovih poslovnih aktivnosti, načinom poslovanja, vodenjem poslovnih knjig in s posebnostmi, ki nam lahko nakažejo možnost področij morebitnih davčnih utaj itd.;
- preučiti problematiko in se seznaniti s predmetom pogovora;
- zagotoviti, da so vsi udeleženci pogovora ustrezno obveščeni in da si bodo vzeli dovolj časa;
- pripraviti se na obrazložitev tega, kar se želi doseči s pogovorom;
- imeti ustrezne informacije o osebah, ki s strani zavezanca sodelujejo v pogovoru;
- izdelati osnutek vprašanj in obliko pogovora;
- biti dobro pripravljen v psihološkem in fizičnem smislu zaradi pomembnosti prvega vtisa;
- pojasniti zavezancu za davek vrsto, obseg in predvideno trajanje inšpekcije.

2.2.4 Načela in tehnike vodenja pogovora

Za uspešno vodenje uvodnega pogovora je koristno poznavanje načel in tehnik vodenja pogovora³. Poleg že navedenih napotkov inšpektor upošteva tudi Kodeks etike javnih uslužbencev. Pogovor se lahko opravi na podlagi vnaprej pripravljenega tipskega vprašalnika, ki ga inšpektor priredi za predvideni davčni inšpekcijski nadzor. Pogovor naj bi potrdil že pridobljene splošne informacije o zavezancu za davek, poleg teh pa naj bi bil vir podatkov o samem poslovanju zavezanca za davek (obsegu in vrsti pretežne dejavnosti, glavnih poslovnih partnerjih, povezanih družbah itd.). Če je treba z zavezancem razrešiti več vprašanj, jih je treba razvrstiti po pomembnosti in pri tem ves čas paziti na tista, ki so za nas poglobitna. Izpolnitev vprašalnika oziroma uvodni pogovor zahteva čas in s strani zavezanca za davek udeležbo odgovornih oseb za dajanje odgovorov.

2.2.5 Ogled poslovnih prostorov

Po določbah 2. in 3. odstavka 138. člena ZDavP-2 ima pooblaščen oseba pravico:

³ Navodilo za komuniciranje z davčnimi zavezanci z namenom zagotoviti varnost davčnih inšpektorjev in priročnik DURS: Napotki za učinkovito in prijazno komuniciranje s strankami - <http://intranet/>.

- da bi pri opravljanju DIN lahko ugotovila višino davčne obveznosti, pregledati poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov, naprave, blago, stvari, predmete, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente, ki omogočajo vpogled v poslovanje davčnega zavezanca. Za poslovne prostore se štejejo tudi stanovanjski prostori, ki jih je zavezanec za davek določil kot svoj sedež oziroma kot poslovni prostor, kjer se opravlja dejavnost. Pri tem mora inšpektor spoštovati načelo nedotakljivosti stanovanja. To pomeni, da sme inšpektor stopiti le v tiste prostore stanovanja, v katerem se opravlja dejavnost. V primeru kršitve navedenega ustavnega načela je odškodninsko odgovoren DURS, ki lahko uveljavlja regresni zahtevek do inšpektorja.
- stopiti na vsa zemljišča in v vse poslovne prostore zavezanca za davek in si jih ogledati.

Nujnost ogleda poslovnih prostorov je odvisno od vrste davčnega inšpekcijskega nadzora in drugih okoliščin. Z ogledom poslovnih prostorov inšpektor pridobi predstavo o zavezancu za davek glede na njegove podatke o poslovanju in si lahko hkrati zapiše tudi opombe za nadaljnje preveritve nepravilnosti ob večjih odstopanjih (npr. zavezanec za davek opravlja storitveno dejavnost, v prostorih pa ima tudi večje zaloge, stroje, določeno opremo, ki ni zavedena v registru osnovnih sredstev ali je zavedena, pa se ne nahaja v poslovnih prostorih).

Ogled poslovnih prostorov poteka ob sodelovanju zavezanca za davek. Zavezancu za davek ali njegovemu zastopniku je potrebno omogočiti, da je prisoten pri ogledu. Priporoča se ogled zemljišč, poslovnih in drugih prostorov po vrstnem redu kot poteka poslovni proces, da lahko inšpektor primerja prijavljeno in dejansko stanje. Za poslovne prostore se lahko štejejo tudi stanovanjski prostori, v kolikor jih je tako opredelil zavezanec za davek pri registraciji. Pri tem mora inšpektor ves čas davčnega inšpekcijskega nadzora paziti na nedotakljivost stanovanjskih prostorov po ustavi.

2.2.6 Preveritev zmogljivosti

Po opravljenem uvodnem pogovoru in ogledu poslovnih prostorov lahko izvedemo preverbo zmogljivosti zavezanca za davek. Postopek preverbe ima dva namena:

- ugotoviti, katere zadeve niso skladne z uvodnim pogovorom in potencialne neprijavljene aktivnosti (npr. nabava, prodaja, zaloge, osnovna sredstva, zaposleni,...);
- ugotoviti sledenje procesov in dokumentacije.

2.2.7 Opredelitev težišča DIN

Pomembno je, da inšpektor po opravljenem pogovoru z zavezancem za davek in po ogledu prostorov dopolni podatke, ki jih je pripravil v fazi priprave na inšpiciranje, s pomembnejšimi novimi dejstvi, ki lahko vplivajo na drugačno opredelitev težišča DIN, vrsto in obdobje inšpiciranja. Po opravljenih navedenih postopkih (uvodni pogovor, ogled poslovnih prostorov, analiza podatkov) se inšpektor odloči ali bo predlagal razširitev DIN.

Na podlagi zbranih podatkov in informacij iz uvodnega pogovora ter ogleda poslovnega procesa zavezanca za davek inšpektor revidira ugotovitve iz faze priprave, ter določi rizična področja, za katera bo opravil bolj natančen pregled računovodskih podatkov in

evidenc. Gre za področja, na katerih obstajajo nejasnosti, nelogičnosti oziroma je na podlagi pregledanih notranjih kontrol v poslovnem procesu utemeljen dvom v zanesljivost računovodskih evidenc in podatkov.

2.2.8 Poslovne knjige in evidence

31. člen ZDavP-1 predpisuje obveznost vodenja poslovnih knjig in evidenc tudi za namene izvajanja zakonov o obdavčenju in ZDavP-2 in sicer navaja: "Osebe, ki so dolžne voditi poslovne knjige in evidence v skladu s tem zakonom ali na njegovi podlagi izdanim predpisom, drugim zakonom ali računovodskim standardom, so jih dolžne voditi tudi za namene izvajanja zakonov o obdavčenju in tega zakona.«

Vodenje poslovnih knjig urejajo za različne zavezanca za davek različni predpisi (53., 54. in 73. člen ZGD-Zakona o gospodarskih družbah, SRS – Slovenski računovodski standardi, MRS – Mednarodni računovodski standardi, Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost,...).

V skladu z 32. členom ZDavP-2 se morajo za namene izvajanja zakonov o obdavčenju in ZDavP-2 dokumenti in evidence iz 31. člena istega zakona hraniti do poteka absolutnega zastaralnega roka pravice do izterjave davka, na katerega se nanašajo, če z ZDavP-2 ali zakonom o obdavčenju ni drugače določeno.

Po 6. odstavku 32. člena ZDavP-2 mora oseba, ki je dolžna voditi poslovne knjige po tem zakonu in preneha ali njen pravni naslednik, ob prenehanju davčni organ obvestiti, kje se hrani dokumentacija oziroma kdo hrani dokumentacijo. Če ne obvesti davčnega organa, kje se po prenehanju davčnega zavezanca hrani dokumentacija oziroma kdo hrani dokumentacijo, se kaznuje z globo za prekršek po 8. točki 1. odstavka 397. člena ZDavP-2.

ZGD-1 nadalje v 6. odstavku 54. člena določa, da je treba poslovne knjige, bilance stanja, izkaze poslovnega izida ter letna in poslovna poročila trajno hraniti. Knjigovodske listine se lahko hranijo samo določeno časovno obdobje. Drugi odstavek 132. člena ZGD-1 določa, da se poslovne knjige in knjigovodske listine družbe, ki je prenehala (likvidacija), izročijo v hrambo enemu od družbenikov ali tretji osebi. Če ni sporazuma, določi družbenika ali tretjo osebo sodišče. Poslovne knjige se lahko hranijo tudi pri organizaciji, določeni z zakonom. To so organizacije, ki se ukvarjajo z arhiviranjem dokumentacije. Nadalje 424. člen ZGD-1 pri prenehanju družbe določa, da mora biti v sodnem registru vpisano, pri kom se nahaja dokumentacija. Zakon posebej zagotavlja upnikom in delničarjem pravico vpogleda v dokumentacijo še tri leta po končanem likvidacijskem postopku.

Če med pregledom poslovnih knjig, listin in druge poslovne dokumentacije inšpektor kopira kakšen dokument, mora ravnati v skladu z določbo 9. odstavka 18. člena ZDS-1, ki določa, da kadar inšpektor pri opravljanju nalog inšpekcijskega nadzora razmnoži listino, avdiovizualni zapis oziroma drug dokument (inšpektor ima pravico reproducirati listino, avdiovizualne zapise in druge dokumente), mora vsako kopijo vidno označiti, tako da bo nedvoumno dokazano, da je kopija, ter napisati datum njene izdaje.

2.2.9 Vabilo in sklep o predložitvi poslovnih knjig in evidenc

Zavezanec za davek mora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Zlasti je dolžan dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora in dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje (1. odst. 138. čl. ZDavP-2).

V primeru, da davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec ne bo predložil zahtevanih knjig, izda sklep o predložitvi poslovnih knjig (78. člen ZDavP-2). S sklepom se določi rok, v katerem mora zavezanec za davek predložiti poslovne knjige, evidence in listine oziroma dokaze (78. člen ZDavP-2).

V primeru, da je zavezanec težko dosegljiv oziroma se izogiba sodelovanju v postopku, mu izda davčni organ pisno vabilo (71. člen ZUP), v katerem navede tudi, katere poslovne knjige, evidence in listine mora zavezanec predložiti davčnemu organu.

2.2.10 Sklep o ureditvi poslovnih knjig in evidenc

Osebe, ki so dolžne voditi poslovne knjige in evidence v skladu z ZDavP-2 ali na njegovi podlagi izdanim predpisom, drugim zakonom ali računovodskim standardom, so jih dolžne voditi tudi za namene izvajanja zakonov o obdavčenju in ZDavP-2 (1. odst. 31. čl. ZDavP-2).

Osebe, ki ne vodijo poslovnih knjig in evidenc po zgornjem odstavku, so za namene izvajanja zakonov o obdavčenju in ZDavP-2 dolžne voditi poslovne knjige in evidence, ki jih predpiše minister, pristojen za finance (2. odst. 31. čl. ZDavP-2).

Če zavezanci za davek ne vodijo poslovnih knjig in evidenc v skladu s predpisi, izda davčni organ za namene obdavčitve sklep za vzpostavitev poslovnih knjig in evidenc v zakonsko predpisano obliko in vsebino. Tak sklep procesnega vodenja s pravili ZUP-a ni posebej predviden, lahko pa se ga uvrsti med sklepe, s katerimi se odloča o vprašanjih, ki se tičejo postopka, kot jih predvideva 226. člen ZUP⁴.

Zavezanec lahko poda vlogo za podaljšanje roka za izvršitev tega sklepa. O vlogi odloči davčni organ s sklepom, v skladu z 99. členom ZUP.

V kolikor zavezanec sklepa ne izvrši v določenem roku (ne predloži poslovnih knjig in evidenc oziroma le teh ne vzpostavi v zakonsko predpisano obliko in vsebino), lahko ravna davčni organ po določbah 68. člena ZDavP-2, to pa pomeni, da ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek.

2.2.11 Potrdilo o prevzemu poslovnih knjig, evidenc in dokumentacije

V skladu s 137. členom ZDavP-2 se DIN opravlja v poslovnih prostorih zavezanca za davek, ki opravlja dejavnost, lahko pa tudi v poslovnih prostorih, kjer se zanj vodijo oziroma hranijo poslovne knjige in druge evidence, če se te ne vodijo oziroma hranijo

⁴ Sodba VS RS U 375/93-7; <http://www.sodisce.si/> .

pri njem, oziroma v prostorih pooblaščenca, ki ga je določil zavezanec za davek. Za ta namen mora dati zavezanec za davek na razpolago primeren delovni prostor in potrebne pripomočke. Če poslovni prostor ni primeren za opravljanje DIN, ali če obstajajo drugi razlogi kot primeroma narava dejavnosti zavezanca za davek, se DIN lahko na predlog davčnega zavezanca ali po odločitvi davčnega organa, opravlja v prostorih davčnega organa. Predložena mora biti originalna dokumentacija. Vso predloženo dokumentacijo mora inšpektor popisati ter o tem zavezancu izdati potrdilo o prevzemu. Lahko pa zavezanec v tem primeru tudi sam pripravi seznam predložene dokumentacije (v dveh izvodih), ki ga inšpektor preveri in potrdi prevzem dokumentacije ter kasneje vračilo lete (datum in podpis).

2.2.12 Potrdilo o zasegu poslovnih knjig, evidenc in dokumentacije

Inšpektor ima pravico največ za 30 dni zaseči listine, nosilce baz podatkov iz 38. člena ZDavP-2, predmete, vzorce in drugo blago, če je to potrebno za zavarovanje dokazov, za natančno ugotovitev nepravilnosti, ali če zavezanec za davek to uporablja za kršitve, oziroma če je bilo to pridobljeno s kršitvami davčnih predpisov. Izjemoma lahko inšpektor pri obsežnem in dolgotrajnem DIN podaljša rok za zaseg, vendar največ do skupno 90 dni. O zasegu izda inšpektor potrdilo s seznamom o zaseženi dokumentaciji, predmetih in vzorcih. Inšpektor vrne zaseženo v navedenem roku s sklepom. Vračilo zaseženega potrdi zavezanec s podpisom.

2.2.13 Pridobivanje mnenj izvedencev

Vprašanja dokaznega postopka z uporabo mnenj izvedencev so za potrebe upravnega postopka urejena v določilih od 189. čl. do 197. čl. Zakona o splošnem upravnem postopku. Izvedenec se tako postavi tudi v davčnem postopku, če pooblaščen uradna oseba, ki vodi postopek, oceni, da je za ugotovitev ali presojo kakšnega dejstva, ki je pomembno za rešitev davčne zadeve, to potrebno zaradi specifičnih znanj, s katerimi pa sama ne razpolaga. Pri tem mora davčni organ upoštevati, da sodelovanje izvedenca v postopku ni zgolj odvisno od presoje o upravičenosti s tem nastalih stroškov postopka. Postopek z izvedencem lahko predlaga tudi stranka sama, seveda pa inšpektor sam odloči, katere dokaze bo uporabil⁵.

Vsak predlog po strokovnem mnenju izvedenca se poda v pisni obliki. Izvedenca s sklepom izdanem na podlagi 190. člena Zakona o splošnem upravnem postopku po uradni dolžnosti določi inšpektor. Inšpektor mora praviloma poprej vprašati stranko o tem, kdo naj bo izvedenec, da bi se tako že vnaprej izključili njeni morebitni ugovori, ki se tičejo osebnosti izvedenca ali njegovega strokovnega znanja.

Izvid in mnenje izvedenca mora biti v postopku DIN predloženo v pisni obliki. Izvid in mnenje izvedenca je kot dokaz v davčnem postopku sestavni del zadeve. Uradna oseba ni vezana na mnenje izvedenca, mora pa zavrnitev mnenja obrazložiti. Vsebino izvedenskega mnenja inšpektor povzame v zapisniku in odločbi.

⁵ Okrožnica GDU, šifra: 02000 – 00011/2002 z dne 26.8.2002:<http://intranet/>.

2.2.14 Razširitev DIN

Če inšpektor na osnovi uvodnega pogovora oziroma ogleda poslovnih prostorov, lahko pa tudi med pregledom poslovnih knjig in evidenc ugotovi, da bi bilo smiselno razširiti DIN na druge vrste davka ali na dodatna obdobja, da predlog vodi inšpekcije za razširitev delovnega naloga. Na osnovi razširitve delovnega naloga nato izda sklep o razširitvi DIN. Če se začel postopek DIN razširi na predhodna obdobja oziroma na druge vrste davka, zavezanec v tem delu ne more izkoristiti možnosti samoprijave.

2.3 SKLEPNI POGOVOR

Pred sestavo zapisnika opravi inšpektor o rezultatu DIN z zavezancem za davek sklepni pogovor.

Sklepni pogovor je pogovor med davčno upravo in zavezancem za davek, pri katerem se opravlja davčni inšpekcijski nadzor. Opravi se pred izdajo zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Izvedba sklepnega pogovora je zakonska obveza in je obvezna za vse vrste davčnih inšpekcijskih nadzorov. Tudi če zakon ne bi predpisoval izvedbe sklepnega pogovora, je izvedba le-tega nujna zaradi načela pravice zavezanca za davek do informacij in zaradi načel Zakona o splošnem upravnem postopku (varstvo pravic strank, načelo zaslišanja stranke).

2.3.1 Pravne podlage

ZDavP-2 v 139. členu določa pravico zavezanca za davek do informacij. 2. odstavek 108. člena določa, da mora pred sestavo zapisnika pooblaščen oseba, ki opravlja davčni inšpekcijski nadzor, o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora opraviti sklepni pogovor z zavezancem za davek, v katerem mora zavezanca za davek:

1. opozoriti na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje,
2. opozoriti na pravne posledice ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in
3. opozoriti na davčne učinke teh ugotovitev.

2.3.2 Kdaj sklepni pogovor ni potreben

Iz določil ZDavP-2 (3. odstavek 139. člena ZDavP-1) je namreč razvidno, da sklepni pogovor ni potreben, če:

1. rezultat davčnega inšpekcijskega nadzora ne zahteva spremembe obdavčenja, ali
2. se mu zavezanec za davek odpove ali se mu izogiba.

Sklepni pogovor ni potreben, če se mu zavezanec za davek odpove, vendar mora podati pisno izjavo, ki jo je potrebno dokumentirati v spisu zavezanca za davek. Prav tako sklepni pogovor ni potreben, kadar se mu zavezanec izogiba. Glede na okoliščine konkretnega postopka lahko v tem primeru zavezancu pošljemo vabilo za sklepni

pogovor. Če se zavezanec ali pooblaščenec tudi na vročeno vabilo ne odzove, je to dokaz, da se sklepnemu pogovoru izogiba.

Hkrati je določeno, da sklepni pogovor ni potreben, če rezultat davčnega inšpekcijskega nadzora ne zahteva spremembe obdavčenja oz. ne bo povzročil kasnejših sprememb obdavčenja. Če ga zavezanec za davek kljub temu želi, ga je mogoče opraviti, če ni v nasprotju z načelom ekonomičnosti.

2.3.3 Namen sklepnega pogovora

Smisel sklepnega pogovora je v tem, da naj bi dal zavezancu za davek predstavo o ugotovitvah davčnega inšpekcijskega nadzora, o predvidenih posledicah, ki jih lahko imajo ugotovitve, predvsem pa naj bi zavezancu za davek omogočil, da predstavi svoj pogled na zadeve. Zakonodajalec je po opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru predvidel sklepni pogovor zaradi varovanja interesov zavezanca za davek, da je seznanjen o dogajanju in davčnih posledicah, ki bodo sledile. Če se s sklepnim pogovorom ugotovi, da so potrebna nadaljnja preverjanja – ugotovitve dejanskega stanja, dodatno zbiranje dokazov, je potrebno opraviti nov sklepni pogovor. Če zavezanec predloži nove dokaze, pa niso potrebna nadaljnja preverjanja, inšpektor sam presodi, če je potrebno opraviti nov sklepni pogovor. V tem primeru opravljenega sklepnega pogovora ni mogoče šteti za sklepni pogovor v smislu določb 2. odstavka 139. člena ZDavP- 2, temveč kot predhodni pogovor, ki se opravi, kadar je potrebno predhodno spoznati stališča in poglede davčnega zavezanca, ki bodo obravnavani na novem sklepnem pogovoru. Določiti je potrebno nov termin za sklepni pogovor. Na sklepnem pogovoru se praviloma ne piše zapisnika po ZUP-u, ampak se v zapisniku o opravljenem DIN navede, da je bil opravljen sklepni pogovor, na katerem je davčni inšpektor zavezanca seznanil z ugotovitvami v DIN.

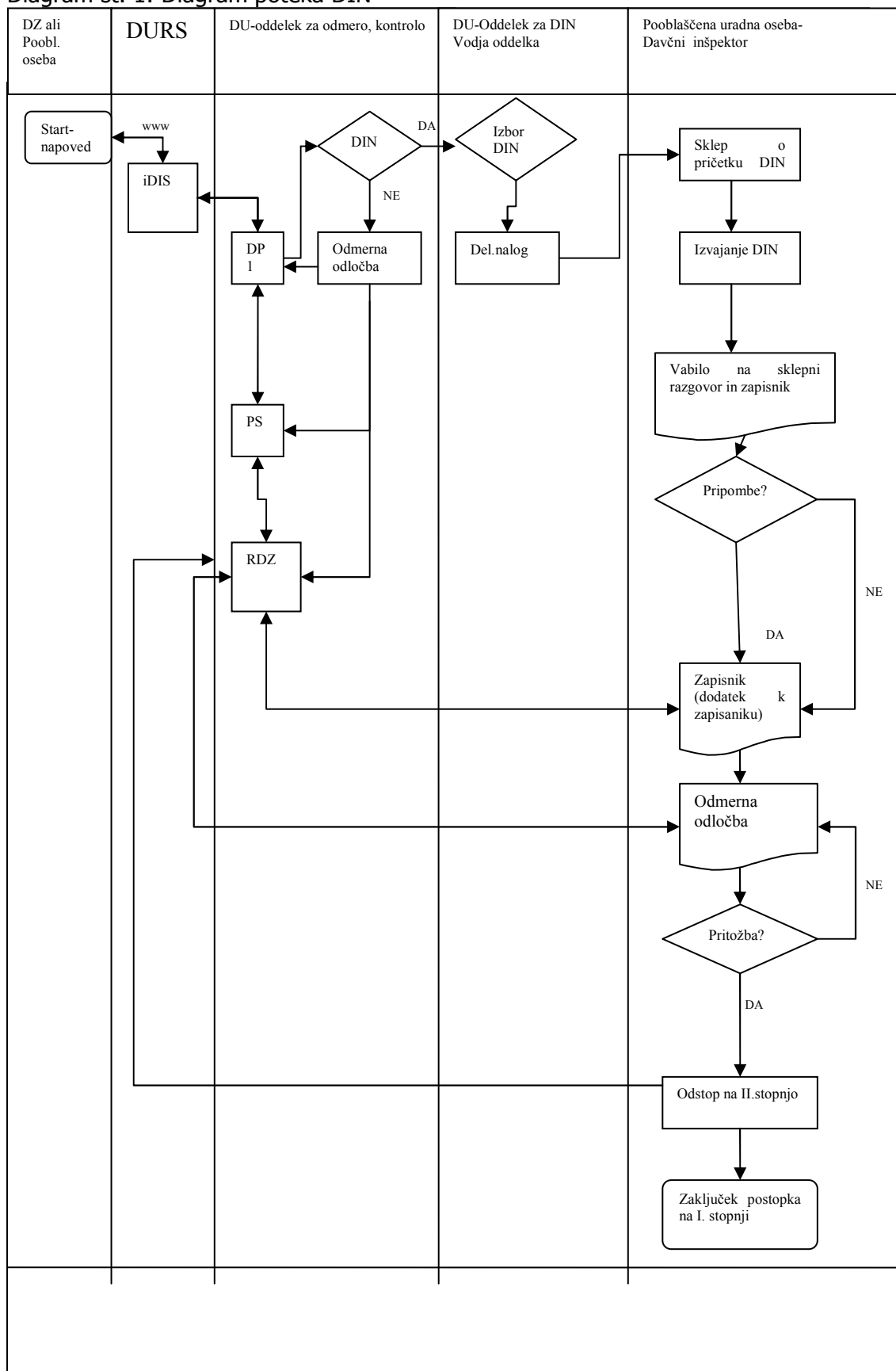
2.4 KONEC DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Postopek DIN na prvi stopnji, v katerem so ugotovljene kršitve davčnih predpisov, se praviloma konča z **odmerno odločbo**, s katero se naloži plačilo dajatev. Postopek DIN na prvi stopnji se lahko konča tudi z izdajo **odločbe o ugotovitvi nepravilnosti**, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti (141. člen ZDavP-2). V tem primeru se ugotovi kršitev predpisov, katerih posledica ni naložitev plačila dajatev oziroma kršitev predpisov, ki ni povezana z nepravilnostmi pri obračunavanju in plačevanju dajatev (npr. neizdajanje računov, nevedenje predpisanih evidenc). V primeru, da je v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora ugotovljeno, da zavezanec ni storil kršitve zakona ali drugega predpisa, se postopek ustavi v skladu z 28. členom ZIN-a. Ta določba na novo določa, da se postopek ustavi s **sklepom** ali v **obliki zapisa o ustavitvi postopka** na koncu zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru. V primeru, ko ima zavezanec pooblaščenca ali je iz drugih okoliščin postopka davčnega inšpekcijskega nadzora razvidno, da obstaja možnost, da bo zavezanec zahteval povrnitev stroškov, se postopek ne ustavi v obliki navedenega zapisa, ampak se izda sklep o ustavitvi postopka. Zavezanec lahko namreč zahteva povrnitev stroškov vse do izdaje odločbe oziroma do sklepa o ustavitvi postopka.

Možnost, da se postopek ustavi v obliki zapisa o ustavitvi postopka na koncu zapisnika, je bila uvedena z novelo ZIN-A, ki nosi začetek veljavnosti 7.4.2007. Med prehodnimi in končnimi določbami tega zakona je navedeno, da se inšpekcijski postopki, ki so se začeli pred uveljavitvijo tega zakona, končajo po določbah tega zakona. To pomeni, da se ZIN-A uporablja tudi za davčne inšpekcijske nadzore, ki so se začeli pred njegovo uveljavitvijo z dnem 7.4.2007, pa se še niso končali.

V nadaljevanju je nazorno predstavljen potek davčnega inšpekcijskega nadzora z diagramom poteka.

Diagram št. 1: Diagram poteka DIN



3 PRAVNA IZHODIŠČA

3.1 PRAVNA IZHODIŠČA OCENE DAVČNE OSNOVE V REPUBLIKI SLOVENIJI od 1997 - 2007

3.1.1 Ocena davčne osnove po Zakonu o davčnem postopku – ZDavP, ki se je uporabljal do 31. decembra 2004

Institut ocene davčne osnove je bil v ZDavP, ki se je uporabljal do 31. 12. 2004, opredeljen v VII. poglavju, in sicer v 39. členu (veljal pa je od 1. januarja 1997). Pomembno določilo v zvezi z ocenjeno davčno osnovo je bilo vsebovano še v 45. členu Zakona o dohodnini (ZDoh), prav tako pa še Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV) vsebuje določbo, v katerih primerih davčni organ uporablja zakon, ki ureja davčni postopek, ne vsebuje pa določb, ki bi se nanašale na postopek ocene davčne osnove.

Strukturo omenjenega Zakona o davčnem postopku, ki v 39. členu obravnava oceno davčne osnove, lahko povzamemo v naslednje sklope:

- Pogoji oz. razlogi za oceno davčne osnove (1. odstavek 39. člena), ki določajo, kdaj sme davčni organ uporabiti institut ocene davčne osnove.
- Vir podatkov za oceno davčne osnove (2. in 3. odstavek 39. člena), s čimer zakon na nek način posega v metode ocene davčne osnove, pri čemer je v 3. odstavku davčni organ napoten k uporabi podatkov (kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih osebnih prejemkih, prihodkih in odhodkih, vrednosti premoženja, proizvodnih kapacitetah itd.), ki jih pridobi pri osebah, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost oz. pri osebah, ki dosegajo primerljive vrste dohodkov.
- Obrnjeno dokazno breme (4. odstavek 39. člena), ki določa, da se z oceno določena davčna osnova zniža, če zavezanec dokaže, da je osnova nižja.

Obstoj kateregakoli izmed zakonskih razlogov (pogojev) oz. obstoj vsaj enega izmed pogojev, naštetih oz. predpisanih v 1. odstavku 39. člena navedenega zakona, je davčnemu organu naložil obvezo cenitve davčne osnove. Tako davčni organ ugotovi davčno osnovo z oceno, če:

- davčni zavezanec ne vloži davčne napovedi ali ne predloži davčnega obračuna davčnemu organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti,
- fizična oseba ne napove prejemkov od opravljenih storitev in poslov in drugih prejemkov, dohodkov oziroma dobičkov,
- ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma davčni obračun na neresničnih ali nepravilnih podatkih,
- ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v davčnem obračunu niso sorazmerni napovedanim odhodkom oziroma odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu, razen če zavezanec navede upravičene razloge,
 - davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, če so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki opravičujejo sum glede njihove vsebinske pravilnosti,
 - delodajalec ne predloži podatkov o obračunu in plačilu davka iz osebnih prejemkov, ki jih je izplačal.

Določbo, ki se je nanašala na oceno davčne osnove in je ni zajel 39. člen Zakona o davčnem postopku, je vseboval tudi Zakon o dohodnini, in sicer za davek od dohodkov iz dejavnosti, ki je v 45. členu določal, da se zavezancu, kateremu je bila določena davčna osnova s cenitvijo prihodkov in odhodkov, davčna osnova tega leta ne zmanjša za sredstva, porabljena za pokrivanje izgub iz preteklega leta in za vlaganje lastnih sredstev v nabavo, rekonstrukcijo in modernizacijo osnovnih sredstev.

Velja pa še omeniti določbo 3. odstavka 60. člena Zakona o davku na dodano vrednost, ki se nanaša na izpolnitev pogojev za oceno davčne osnove, in sicer med drugim določa uporabo Zakona o davčnem postopku v primeru, če davčni zavezanec ne predloži obračuna DDV ali ga predloži v nepopolni obliki.

3.1.2 Ocena davčne osnove po Zakonu o davčnem postopku – ZDavP-1, ki se je uporabljal od 1. januarja 2005 do 31.12.2006

Institut ocene davčne osnove je v ZDavP-1, ki se uporablja od 1. 1. 2005 opredeljen v VII. poglavju, in sicer v 113. členu. Pomembno določilo v zvezi z ocenjeno davčno osnovo je vsebovano še v 53. členu Zakona o dohodnini (ZDoh-1), ki se prav tako uporablja od 1. 1. 2005, in sicer za davek od dohodkov iz dejavnosti, prav tako pa še Zakon o davku na dodano vrednost vsebuje določbo, v katerih primerih davčni organ uporablja zakon, ki ureja davčni postopek, ne vsebuje pa določb, ki bi se nanašale na postopek ocene davčne osnove. Določbe o pogojih za oceno davčne osnove pri davčnih zavezancih (gospodarskih družbah in samostojnih podjetnikih posameznikih) so tako zapisane v 113. členu ZDavP-1, vendar niso zapisane tako jasno kot v prej veljavnem ZDavP.

Tudi strukturo 113. člena, ki obravnava oceno davčne osnove, lahko povzamemo v naslednje sklope:

- Pogoji oz. razlogi za oceno davčne osnove (1. odstavek 113. člena), ki določajo, kdaj sme davčni organ uporabiti institut ocene davčne osnove.
- Vir podatkov za oceno davčne osnove (2. in 3. odstavek 113. člena), s čimer zakon na nek način posega v metode ocene davčne osnove.
- Obrnjeno dokazno breme (5. odstavek 113. člena), ki določa, da se verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je osnova nižja.

Obstoj kateregakoli izmed zakonskih razlogov (pogojev) oz. obstoj vsaj enega izmed pogojev, naštetih oz. predpisanih v 1. odstavku 113. člena navedenega zakona, davčnemu organu naloži obvezo ugotovitve predmeta obdavčitve s cenitvijo (določitve verjetne davčne osnove).

V 1. odstavku 113. člena ZDavP-1 je določena odmera davka v posebnih primerih, kot sledi:

- Če davčni organ ugotovi, da podatki, ki jih je bil davčni zavezanec dolžan predložiti na ustrezen način na podlagi zakona o obdavčevanju in tega zakona, ne ustrezajo dejanskemu stanju ali jih davčni zavezanec ni predložil na ustrezen način, pa bi jih moral, ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek pod pogoji in na način, ki so določeni s tem členom. Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu, da določi verjetno davčno osnovo.

Velja še omeniti, da je ZDavP-1, ki je pričel veljati 21. maja 2004, uporabljal pa se je od 1. januarja 2005 do 31.12.2006, v svoji posebni določbi (406. členu) opredelil uporabo zakona, in sicer je določil, da se zadeve, glede katerih je postopek ob začetku uporabe tega zakona že v teku, oziroma glede katerih je bila ob začetku uporabe tega zakona že vložena zahteva stranke ali pravno sredstvo, končajo po določbah ZDavP. Navedeno pomeni, da je davčni organ v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora, začelih do 31. 12. 2004, za oceno davčne osnove uporabil institut, opredeljen v 39. členu ZDavP, čeprav se je postopek končal v letu 2005.

Določba, ki se nanaša na oceno davčne osnove in ni zajeta v 113. členu ZDavP-1, je vsebovana tudi v Zakonu o dohodnini (ZDoh-1), in sicer v določbah, ki se nanašajo na dohodek iz dejavnosti. ZDoh-1 v 3. odstavku 53. člena določa, da se davčne olajšave iz 47. do 52. člena tega zakona (olajšava za investiranje, olajšava za zaposlovanje, olajšava za zavezanca invalida, olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, olajšava za donacije) ne priznajo za davčno leto, za katero je bila davčna osnova ugotovljena s cenitvijo.

Ta določba je bila krivična in ni enako obravnavala samostojne podjetnike in pravne osebe, zato je bila s spremembo ZDoh – 1D črtana⁶.

Velja pa še omeniti določbo 3. odstavka 60. člena Zakona o davku na dodano vrednost, ki se nanaša na izpolnitev pogojev za oceno davčne osnove, in sicer med drugim določa uporabo Zakona o davčnem postopku v primeru, če davčni zavezanec ne predloži obračuna DDV ali ga predloži v nepopolni obliki.

3.1.3 Ocena davčne osnove po sedaj veljavni davčni zakonodaji - Zakonu o davčnem postopku – ZDavP-2, ki velja od 01.01.2007

V trenutno veljavni davčni zakonodaji je cenitev davčne osnove opredeljena v 68. členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2), ki pravi:

»(1) Davčni organ **lahko** ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek, če:

- zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi ali ne predloži obračuna davka davčnemu organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti;
- fizična oseba ne napove dohodkov;
- ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma obračun davka na neresničnih ali nepravilnih podatkih;
- ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v obračunu davka, niso sorazmerni napovedanim odhodkom oziroma odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu, razen če davčni zavezanec navede upravičene razloge;

⁶ V uradnem listu RS, št. 115 z dne 20. 12. 2005 je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini – ZDoh-1D, ki velja od 1. januarja 2006 in v katerem je bil 3. odstavek 53. člena ZDoh-1 črtan.

- zavezanec za davek na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki upravičujejo dvom o njihovi vsebinski pravilnosti;
- delodajalec ne predloži podatkov o davčnem odtegljaju od dohodkov iz zaposlitve.

(2) Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti verjetno davčno osnovo.

(3) Če je davčnemu organu poznan del prihodkov ali del odhodkov, se verjetna davčna osnova lahko določi na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih davčni organ zbere v ugotovitvenem postopku v zvezi z zavezancem za davek, njegovimi družinskimi člani in povezanimi osebami, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih plačah in drugih dohodkih iz zaposlitve, prihodkih in odhodkih, opravljenih dobavah, nabavah in storitvah, vrednosti premoženja, in drugih zunanjih znakov posedovanja premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih in stanovanjskih prostorov, številu najemnikov ter obdobju oddajanja v najem.

(4) Če davčni organ nima na razpolago podatkov iz tretjega odstavka tega člena, oceni davčno osnovo z uporabo podatkov iz tretjega odstavka tega člena pri zavezancih za davek, ki so v istem davčnem obdobju in v podobnih okoliščinah opravljali enako ali podobno dejavnost oziroma opravljali enake ali podobne dobave in storitve oziroma dosegali primerljive vrste dohodkov. V tem primeru davčni organ odmeri davek za davčno obdobje, kot je določeno z zakonom o obdavčenju od ocenjene davčne osnove.

(5) Če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki precej presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali če je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, oziroma s trošenjem davčnega zavezanca – fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe, se davek odmeri od ugotovljene razlike med vrednostjo premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo. Postopek za odmero davka po tem odstavku se lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden. Od tako ugotovljene osnove se plača davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.

(6) Verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova po tem členu se zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja.«

Tudi strukturo 68. člena ZDavP-2, ki obravnava oceno davčne osnove, lahko povzamemo v naslednje sklope, pri čemer se institut cenitve davčne osnove širi še na fizične osebe:

- pogoji oz. razlogi za oceno davčne osnove (1. odstavek 68. člena), ki določajo, kdaj sme davčni organ uporabiti institut ocene davčne osnove,
- dopustnost ocene davčne osnove (2. odstavek 68. člena),
- vir podatkov za oceno davčne osnove (2. 3. in 4. odstavek 68. člena), s čimer zakon na nek način posega v metode ocene davčne osnove,

- vir premoženja in metode ocene davčne osnove pri fizičnih osebah (5. odstavek 68. člena),
- obrnjeno dokazno breme (6. odstavek 68. člena), ki določa, da se verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja.

3.1.4 Upravičenost cenitve in obveznost cenitve

Če so izpolnjeni pogoji cenitve oziroma upravičenost cenitve, da mora davčni organ oceniti davčne osnove, mora torej cenitev opraviti in prosti preudarek ni dovoljen. Če davčni organ ne bi opravil ocene davčne osnove, kljub obstoju razloga za cenitev, bi to pomenilo tolerirati ali celo podpirati delovanje v nepreglednih razmerah, ki jih namenoma ali nenamenoma ustvarja davčni zavezanec, kar lahko ima za posledico davčno neenakopravnost med »urejenimi« in »neurejenimi« davčnimi zavezanci (Wakounig, 1998, str. 24 in 25).

Oceno davčne osnove je namreč potrebno opraviti, če zanjo obstajajo zakonski razlogi (pogoji) in pri tem upoštevati dejanske okoliščine in dogodke (Wakounig, 1998, str. 52).

Iz zakonskih in teoretičnih podlag izhajata dva pojma: **upravičenost cenitve in obveznost cenitve**.

Upravičenost cenitve se nanaša na konkretno zadevo, zato je močno odvisna od posamičnih primerov, kar pomeni, da je ni mogoče formulirati splošno.

Če je negotovost ali nepravilnost tolikšna, da je dopustna meja jasno prekoračena, je cenitev obvezna. Ločnica med upravičenostjo in obveznostjo cenitve je v določitvi bistvenih odmikov od dejanskega stanja in določitvi obsega cenitve posameznega primera.

Obstoj kateregakoli izmed zakonskih razlogov (pogojev) oz. obstoj vsaj enega izmed pogojev, naštetih oz. predpisanih v 1. odstavku 68. člena ZDavP-2 (ali prejšnji 39. člen ZDavP in 113. člen ZDavP-1), davčnemu organu nalaga obvezo cenitve davčne osnove.

3.1.5 Diskrecija pri cenitvi davčne osnove

3.1.5.1 Diskrecijska pravica – prosti preudarek

Načelo zakonitosti pa velja tudi takrat, kadar je davčni organ upravičen odločati po prostem preudarku (diskreciji). Zakon daje pooblastilo za diskrecijsko odločanje z besedami »organ lahko«, »organ sme«, »organ je pooblaščen« in podobno. V skladu s 3. odstavkom 4. člena ZDavP-2 davčni organ v zadevah, v katerih odloča po prostem preudarku, mora odločiti:

- v skladu z namenom, zaradi katerega je prosti preudarek dan,
- in obsegom prostega preudarka, kot ga določa zakon.

Odločanje po prostem preudarku daje davčnemu organu pravico, da glede na ugotovljeno dejansko stanje izbere med več pravnimi možnimi odločitvami tisto, ki je, upoštevajoč javne koristi, najbolj ustrezna oziroma smotrna. Pravico odločati po prostem preudarku lahko da organu samo zakon oz. predpis lokalne skupnosti. To, da lahko davčni organ po pravilih postopka po prostem prepričanju presodi, katera dejstva se štejejo za dokazana, ni odločanje po prostem preudarku. Načelo zakonitosti je v primeru odločanja po prostem preudarku zagotovljeno s tem, da mora davčni organ, kadar ima pooblastilo za prosti preudarek, odločbo izdati v mejah pooblastila in v skladu z namenom, zaradi katerega mu je bilo pooblastilo za prosti preudarek dano.

Meje odločanja po prostem preudarku določa ZUP v 2. odstavku 6. člena. Meje pooblastila so v zakonu ponavadi določene kot vsebinski pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da je odločanje po prostem preudarku sploh dopustno. Namen pooblastila v zakonu ponavadi ni jasno določen, zato ga je treba ugotoviti iz drugih določb zakona, ki pooblastilo za odločanje po prostem preudarku daje. V odločbi je treba vselej navesti tudi razloge, ki so to odločitev, sprejeto na podlagi prostega preudarka, narekovali (dopolnjen 5. odstavek 214. člena ZUP). Odločba izdana po prostem preudarku mora vsebovati oceno zakonskega dejanskega stanja, stanje stvari, pomembno za zakonito in pravilno odločbo, dokazi, ki utemeljujejo obstoj teh dejstev, in preudarki, ki so davčni organ vodili pri odločanju. Prosti preudarek se nanaša le na materialno zakonitost, ne pa tudi na formalno zakonitost, zato je potrebno postopkovna pravila dosledno spoštovati, ko je organ upravičen odločati po prostem preudarku.

3.1.5.2 Prosti preudarek in prosta presoja dokazov

Prosti preudarek je potrebno ločiti od proste presoje dokazov. Na podlagi načela proste presoje dokazov davčni organ po svojem prepričanju presodi, ali se iz izvedenih dokazov more sklepati na obstoj oziroma resničnost pravno pomembnega dejstva. Prosta presoja dokazov je postopkovno načelo, po katerem ravna davčni inšpektor pri vrednotenju dokazov v postopku ugotavljanja dejanskega stanja. Inšpektor samostojno vrednosti in presoja dokaze po lastnem prepričanju. Prosta presoja dokazov mora biti kritična in logična. Pri presoji dokazov, ki predstavlja metodo za ugotavljanje dejanskega stanja, zato ni prostega preudarka.

Prosti preudarek je institut materialnega prava, prosta presoja dokazov pa je procesni institut vrednotenja dokazov. Prosta presoja dokazov predstavlja način ugotavljanja dejanskega stanja na temelju vrednotenja dokazov po osebnem prepričanju, skladnim z resničnostjo. Pri prostem preudarku gre za dovoljeno izbiro med več možnimi odločitvami o materialni pravici ali obveznosti, ki ne sme biti izven namena in obsega pooblastil, ki da določa zakon. Glede uporabe postopkovnih norm pa prostega preudarka ni.

V novem ZDavP-2 je torej v 1. odstavku 68. člena prvič uporabljena beseda »**LAHKO opravi cenitev**« kar posledično zaradi besedice »LAHKO« pomeni tudi uporabo diskrecije, da se lahko davčni organ odloči ali bo ali ne bo ugotavljal davčne osnove z metodo cenitve. Torej nastopi vprašanje ali mora davčni organ cenitev opraviti in prosti preudarek ni dovoljen ali uporabi diskrecijo.

Ta določba ne daje davčnemu organu diskrecijo glede tega ali bo v primerih kršitve zakonov ugotavljal, če so bili prihodki napovedani in če bo ugotovil, da gre za utajo

davkov ima pooblaščen oseba dolžnost, da opravi cenitev. Kako ugotoviti dejansko stanje, pa je stvar diskrecije.

Obstajajo pa določena dejanska stanja v praksi, s katerimi lahko izognemo cenitvi in pri tem uporabimo **diskrecijo**. Omenila sem že, da glede na to, da lahko davčni inšpektor zaradi dogovora o času in kraju opravljanja DIN, pred vročitvijo sklepa o začetku DIN, zavezanca seznaniti s predvidenim začetkom DIN, (v neformalni obliki - praviloma po telefonu) bo lahko zavezanec vse do vročitve sklepa izkoristil možnost samoprijave. Poleg samoprijave se je možno izogniti cenitvi v smislu vodenja postopka tudi na drug način in sicer s tem, da že v začetem postopku DIN izdamo:

- Sklep o predložitvi poslovnih knjig,
- Sklep o ureditvi poslovnih knjig.

Če zavezanci za davek ne vodijo poslovnih knjig in evidenc v skladu s predpisi, izda davčni organ za namene obdavčitve sklep za vzpostavitev poslovnih knjig in evidenc v zakonsko predpisano obliko in vsebino. Tak sklep procesnega vodenja s pravili ZUP-a ni posebej predviden, lahko pa se ga uvrsti med sklepe, s katerimi se odloča o vprašanjih, ki se tičejo postopka, kot jih predvideva 226. člen ZUP⁷.

Zavezanec lahko poda vlogo za podaljšanje roka za izvršitev tega sklepa. O vlogi odloči davčni organ s sklepom, v skladu z 99. členom ZUP.

V kolikor zavezanec sklepa ne izvrši v določenem roku (ne predloži poslovnih knjig in evidenc oziroma le teh ne vzpostavi v zakonsko predpisano obliko in vsebino), lahko ravna davčni organ po določbah 68. člena ZDavP-2, to pa pomeni, da ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek.

S tem damo zavezancu za davek možnost, da v določenem roku uredi poslovno dokumentacijo in predloži poslovno dokumentacijo, na podlagi katere bo opravljena odmera in v tem primeru ne gre za cenitev, ker bo odmera opravljena po dejanskih podatkih zavezanca, torej je davčni organ uporabil diskrecijsko pravico.

3.1.6 Razlogi za cenitev po sodbah Upravnega sodišča RS

V Sloveniji so po sodbah Upravnega sodišča najpogostejši razlogi za cenitev davčne osnove, (po Čokelcu, 2008, str. 13) po vrstnem redu pogostosti ⁸:

1. Davčni zavezanec(DZ) je nepravilno vodil knjige prihodkov in odhodkov, evidence nabave in porabe pijač, knjige prometa za gostince in register osnovnih sredstev,
2. DZ ni vodil predpisane evidence nabave in porabe živil ,
3. DZ v nasprotju s predpisi ni zagotovil kronološko urejenih izpiskov o spremembi stanja na transakcijskem računu,
4. DZ ni redno zaključeval registrske blagajne,

⁷ sodba VS RS U 375/93-7; <http://www.sodisce.si/> .

⁸ Čokelc, Metode za cenitev davčne osnove, 2008, str. 13.

5. DZ je zelo pogosto odpiral registrsko blagajno tako, da število računov z oznako »ni prodaje« bistveno presega število računov, na katerih je evidentirana prodaja,
6. DZ je predložil vsebinsko napačne poslovne knjige in evidence, ki so kazale bistvene formalne nepravilnosti, zaradi česar je obstajal sum v njihovo vsebinsko pravilnost ali napovedani prihodki niso sorazmerni z napovedanimi odhodki,
7. DZ je izdajal dvojne račune,
8. Davčna napoved je temeljila na neresničnih in nepopolnih podatkih, knjigovodske evidence in poslovne knjige so vsebinsko napačne in so kazale bistvene formalne pomanjkljivosti,
9. Knjigovodska listina v računovodski evidenci DZ se ni ujemala s knjigovodsko listino, ki jo je prejel kupec.

3.1.7 Število cenitev v obdobju od 2000-2007

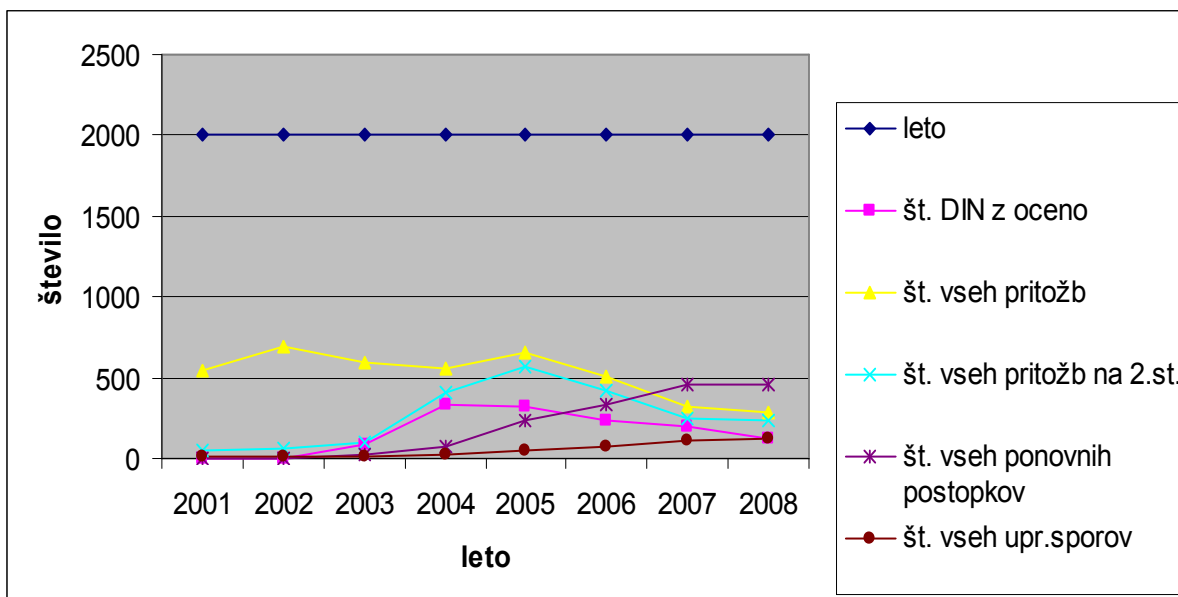
V spodnji tabeli so razvidni podatki o številu DIN, pri katerih je bila opravljena ocena davčne osnove, podatki o številu vseh pritožb na 1. stopenjski organ, podatki o številu odtopljenih pritožb na 2. stopenjski organ, podatki o številu vseh ponovnih postopkov ter podatki o številu vseh upravnih sporov in sicer za posamezna obdobja od leta 2000 do 2007 na nivoju celotne Slovenije. Podatki so v nadaljevanju tudi grafično prikazani.

Tabela št. 1: podatki o DIN z oceno v obdobju od 2000-2007

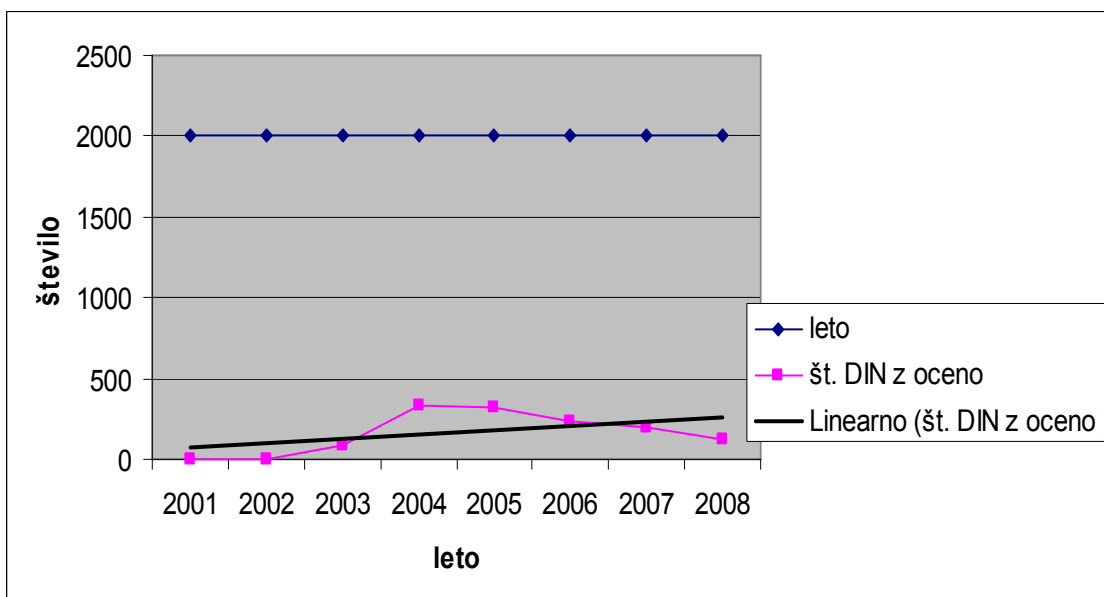
leto	št. DIN z oceno	št. vseh pritožb	št. vseh pritožb na 2.st.organ	št. vseh ponovnih postopkov	št. vseh upr.sporov
2000	0	544	49	4	7
2001	1	691	58	6	10
2002	82	599	100	22	12
2003	340	557	409	78	25
2004	323	662	566	235	46
2005	239	509	421	339	74
2006	192	321	246	458	108
2007	119	286	236	452	123
skupaj	1296	4169	2085	1594	405

Vir: DURS, 2008

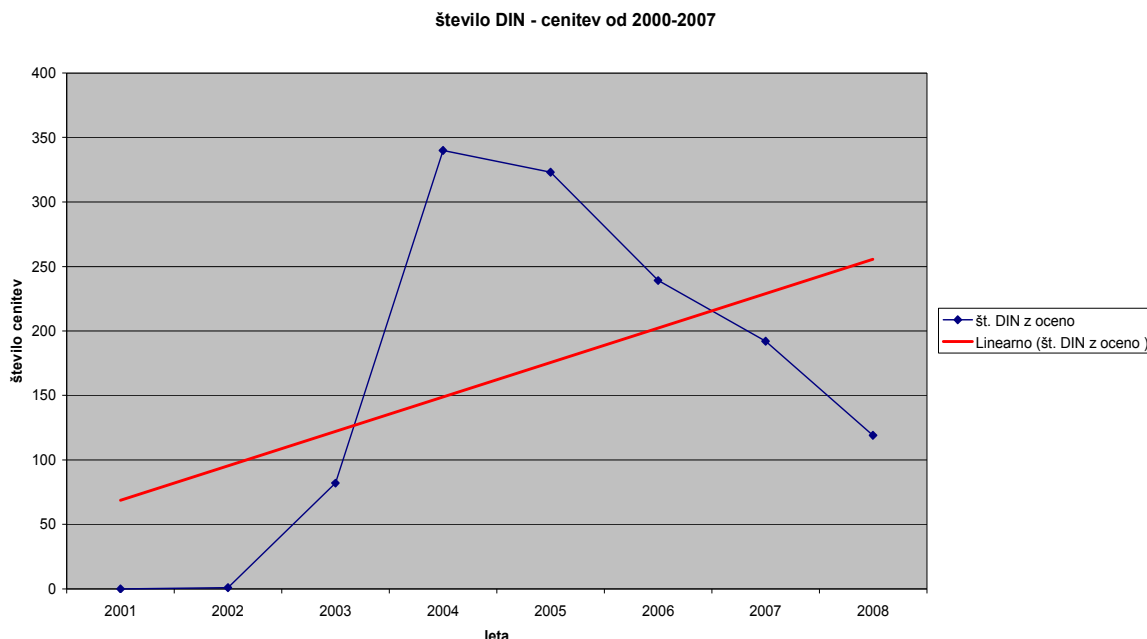
Graf št. 1: Grafični prikaz o številu DIN z oceno, številu vseh pritožb na 1. stopenjski organ, podatki o številu odtopljenih pritožb na 2. stopenjski organ, podatki o številu vseh ponovnih postopkov ter podatki o številu vseh upravnih sporov in sicer za posamezna obdobja od leta 2000 do 2007 na nivoju celotne Slovenije.



Graf št. 2: Prikaz trenda cenitev davčnih osnov na nivoju DURS od 2000 do 2007

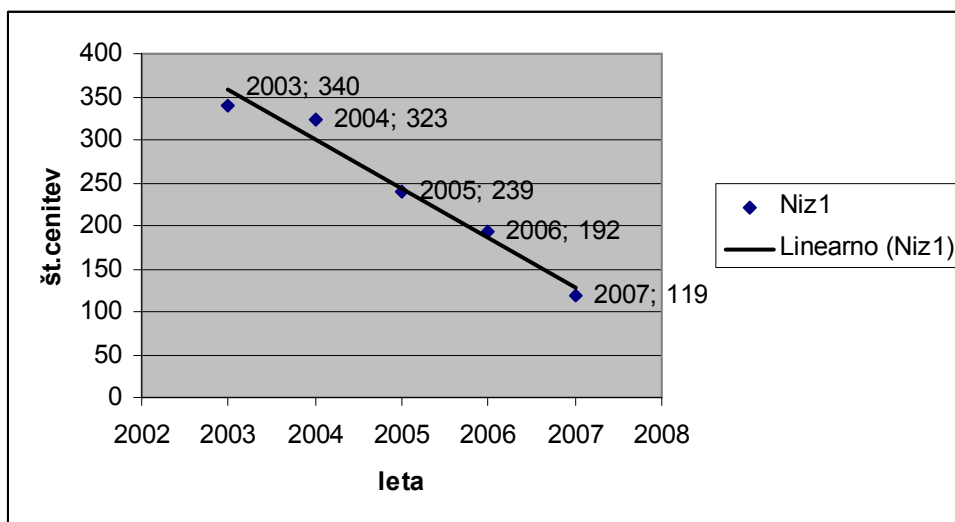


Graf št. 3: Prikaz linearnega trenda cenitev davčnih osnov na nivoju DURS od 2000 do 2007



Iz zgornjega grafa je na podlagi linearnega trenda razvidno, da število cenitev davčnih osnov v obdobju 2000 do 2007 narašča. Največje število cenitev davčnih osnov je zabeleženo v letu 2003, potem pa se to število znižuje.

Graf št. 4: Prikaz linearnega trenda cenitev davčnih osnov na nivoju DURS od 2000 do 2007



Če bi ugotavljali število cenitev davčnih osnov od leta 2003 do 2007 bi bil linearni trend padajoči, kot je razvidno sledi iz grafa št. 4.

Vzrok naraščajočega trenda v letih od 2000 -2004 je v takratni interni ureditvi DURS, ki je davčne inšpektorje stimuliral na osnovi učinkov – rezultatov inšpiciranja, ki so se izkazovali v velikosti ponderjev, le-ti pa so v napredovalnem obdobju inšpektorja bili glavni pogoj napredovanja v višji plačilni razred. Tako je bil inšpektor stimuliran, da je

ugotovil čim višjo davčno osnovo od napovedane, ta cilj pa je najlažje v najkrajšem času dosegel s cenitvijo.

Vzrok padajočega trenda je vsekakor sprememba vodstva DURS in s tem tudi drugačen pristop do davčnega zavezanca ter višji strokovni nivo inšpiciranja, zlasti pri uporabi metod pri posebnih ugotovitvenih postopkih, kot je cenitev davčnih osnov.

Da bi potrdila ali ovrgla postavljeno hipotezo »upravičenost uporabe instituta cenitve je izkazana v praksi«, sem Davčno upravo Republike Slovenije, Generalni urad, pisno zaprosila za podatke o številu pritožb na postopke, pri katerih je bila opravljena ocena davčne osnove, podatke o številu odstopov pritožb, ki se nanašajo na oceno davčne osnove na 2. stopenjski organ, podatke o številu ponovnih postopkov v zvezi s cenitvami ter podatke o številu upravnih sporov v zvezi z opravljenimi cenitvami davčne osnove. Pisno so mi odgovorili, da v inšpekcijski evidenci spremljajo le podatke o skupnem številu izdanih dokumentov, zato zahtevanih podatkov ne morejo posredovati, ker posebne evidence, ki bi se nanašala le na nadzore, pri katerih je bila opravljena ocena davčne osnove, ne vodijo.⁹

Z vidika DURS-a so cenitve uspešne glede na njihovo število izvedenih postopkov na prvi stopnji, torej je uporaba instituta cenitve v davčni praksi upravičena. Vendar pa bi bilo za preizkus hipoteze potrebno analizirati še sodno prakso, ker postopke cenitve stranke skoraj redno izpodbijajo in z vidika sodne prakse ni statističnih podatkov, zato te hipoteze nisem mogla v celoti preizkusiti.

⁹ Dopis DURS, GDU, št. 061-25/2008-01053-03 z dne 11.03.2008,

4 CENITEV DAVČNE OSNOVE

4.1 POJEM, BISTVO IN CILJ CENITVE

4.1.1 Pojem

Beseda cenitev se v jezikovni rabi navezuje na pojma oceniti vrednost in domnevati. Že v 17. stoletju se ta pojem pričinja povezovati z obdavčenjem. Praviloma se navezuje na predstavo o posebni davčni oceni in ima prizvok davčnega prestopka. Cenitev pomeni tudi presojati, vrednotiti, tehtati, ocenjevati – označuje torej nek miselni proces, ki ga srečamo na mnogoterih področjih (ne samo v povezavi z davčnimi organi in ne le v povezavi s kršenjem obveznosti).

V Slovenski literaturi, v sodni praksi in v davčni terminologiji se uporabljajo različni pojmi za cenitev davčne osnove, kot so ocena davčne osnove, cenitev davčne osnove, ugotavljanje davčne osnove z oceno, davčna ocena, določitev davčne osnove s cenitvijo.

V Slovarju slovenskega knjižnega jezika¹⁰ je cenitev opredeljena kot določitev denarne vrednosti.

Cenitev je postopek ugotavljanje davčne osnove s pomočjo razmišljanj o verjetnosti, če njene višine ni mogoče zanesljivo določiti z metodo davčnega inšpiciranja na osnovi razpoložljive poslovne dokumentacije zavezanca za davek.¹¹

Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu, da določi verjetno davčno osnovo. Je zadnje sredstvo, ki da ima davčni organ na razpolago za izpolnitev nalog, določenih v 3. členu Zakona o davčni službi.¹²

Ocena davčne osnove je izjema v osnovnem načelu, da mora davčni organ ugotoviti osnovo dejanskega stanja in stopnjo v rednem ugotovitvenem postopku na podlagi zvedenih dokazov, zato je ugotovitev davčne osnove z oceno dopustna le, če so izpolnjeni pogoji iz 68. člena ZDavP-2.¹³

Davčni organ mora najprej razložiti in utemeljiti obstoj v zakonu navedenega razloga za tako ravnanje, potem lahko pristopi k ugotavljanju davčne osnove z oceno.¹⁴

Izhodišče pri cenitvi davčne osnove je stanje, ko davčni organ ne more določiti oziroma izračunati višine davčne osnove, ko gre za objektivno in subjektivno nezmožnost zaposlenih v davčni upravi. Cenitev bi lahko uporabili le v primeru, če se trditev zavezanca za davek ne bi dala preizkusiti. Dokazno breme v davčnem postopku je

¹⁰ Slovar Slovenskega knjižnega jezika I., Slovenska akademija znanosti in umetnosti, Državna založba Slovenije, Ljubljana, 1987, str.23.

¹¹ Sodba Nemškega upravnega sodišča, 02.02.1982, št. VII 65/80, BStB1 1982 II., 409.

¹² Čokelc, Stanko, Metode za cenitev davčne osnove, str. 10.

¹³ Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije, 04.10.2004, Opravilna št. U 1880/2002.

¹⁴ Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije, 19.12.2002, Opravilna št. U 1913/2000.

razdeljeno med davčni organ in zavezanca. Do ocene davčne osnove lahko pride šele, če davčni zavezanec odkloni posredovanje podatkov, ki jih zahteva davčni organ.¹⁵

4.1.2 Cilj

Cilj cenitve v davčnem postopku je določiti davčno osnovo tako, da je rezultat z največjo gotovostjo pravilen in ne dopušča površnih razmišljanj – torej rezultat cenitve naj bo čimbolj verodostojen približek dejanskemu stanju. Ta temeljni cilj mora biti osnova vsakega postopka cenitve. Pri tem mora davčni organ poleg upoštevanja dejstev, ki so mu znana na podlagi obvestil ali izjav davčnega zavezanca ali kot posledice lastnih preverjanj razširiti svoje zorno polje tako da upošteva vse okoliščine ki so ali se zdijo merodajne pri obdavčitvi. Te možnosti je treba izčrpati do meja možnega in sprejeti ustrezne zaključke. Cenitev je zadnja možnost za razjasnitev dejstev, ki mora kot instrument ugotavljanja dejstev služiti cilju vsebinske pravilnosti domnevnih dejstev, na katerih temelji obdavčitev.

4.1.3 Bistvo

Cenitev davčne osnove se opravi le takrat, ko je davčni organ ne more zanesljivo ugotoviti s klasičnimi sredstvi postopka ugotavljanja, dokazovanja in spoznavanja in jih ne more točno izračunati.

Cenitev ima nalogo s pomočjo zakonov mišljenja in logike doslednih in sklepčnih postopkov oziroma s pomočjo izkušenj pa tudi primerjav, temelječih na ugotovitvah, določiti davčno osnovo zavezanca, kadar je tista, ki jo je napovedal zavezanec nepopolna, pomanjkljiva oziroma nezadostna. Pri tem ni cilj niti naloga cenitve rekonstruirati vse poslovne dogodke in jih dokazovati davčnemu zavezancu, ampak verjetno davčno osnovo čimbolj približati dejanski davčni osnovi. Rezultat cenitve je lahko le verjetna davčna osnova, ne pa dejanska. Vendar moramo z uporabo cenitvenih metod verjetno davčno osnovo čimbolj približati dejanski davčni osnovi.

Z institutom ocene davčne osnove je davčnemu organu dana zakonska možnost, da ugotovi davčno osnovo tudi v tistih primerih, ko davčni zavezanec v postopku davčnega nadzora ni pripravljen sodelovati (npr. ne predloži poslovnih knjig, dokumentacije ...). Z oceno ugotovljena oz. določena davčna osnova ne more pripeljati do skladnosti z dejanskim stanjem, zato davčni zavezanec s tem, ko ne predlaga davčnih obračunov, vsebinsko nepravilno vodi poslovne knjige oz. s svojim ravnanjem izpolni katerega izmed predpisanih pogojev za oceno davčne osnove, prevzame riziko, da njegova davčna osnova ne bo točno ugotovljena. Vendar pa je davčni zavezanec v tem primeru še vedno varovan – z institutom obrnjenega dokaznega bremena – tako, da lahko z oceno ugotovljeno davčno osnovo zniža, če dokaže, da je osnova nižja. Cenitev je instrument za ugotavljanje davčnih osnov, ki je sicer zakonsko opredeljena, vendar pa zanjo ne obstaja enotna formula, ampak je odvisna od posameznega primera.

¹⁵ Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije, 04.10.2004, Opravilna št. U 1880/2002.

4.1.4 Tabelarni prikaz zahtev, ciljev in sredstev cenitve davčne osnove

Cenitev davčne osnove je sredstvo, s katerim davčni organ uresniči spodaj navedene zahteve.

Tabela 2: prikaz zahtev, ciljev in sredstev cenitev davčne osnove

Namen in zahteve	cilji	sredstva
Enakomernost obdavčenja	Ugotavljanje davčnih osnov čim bliže dejanskemu stanju	1. Izkušnje in primerjava 2. Poslovne listine in dokumentacija zavezanca za davek
Preprečitev davčnih goljufij	Ugotavljanje pomembne resnice (splošna preventiva)	Zakoni, uredbe, odloki, pravilniki, smernice, navodila
Zagotovitev pravilnosti davčnih osnov	Stvarna pravilnost (posebna preventiva)	1. Službena interna navodila 2. Dobra izobrazba 3. Specialna znanja 4. Dobra informacijska podpora 5. dobra organizacijska shema

Vir: Gierlinger in Neschkudla, 2000, str. 4.

4.2 CENITEV IN DOKAZOVANJE V DAVČNEM POSTOPKU

Cenitev v davčnem postopku pomeni, da na podlagi verjetnosti ugotovimo in določimo davčne osnove, če njene višine kljub prizadevanju ni mogoče natančno določiti. Ločiti jo je potrebno od dokazovanja, kjer se raziskuje vsako posamezno konkretno stanje. Pri cenitvah se skuša s celotnim pregledom dejstev priti do osnove, ki ustreza skupni osnovi, da na bi bilo to treba posamično ugotavljati in dokazovati.

Kljub temu, da se davčni organ lahko odpove dokazovanju posameznih elementov končne celote, pa mora biti domnevni razlog cenitve pravilen in upravičen, postopek cenitve pa izveden brezhিবno. Razmišljanja in zaključki, ki sestavljajo postopek cenitve in pripeljejo do njenega izida pa morajo biti logični, utemeljeni in dokazljivi.

Cenitev nas ne bo pripeljala do skladnosti z dejanskim stanjem, saj gre že v osnovi predpostavljati, da resničnega stanja pri cenitvi ni mogoče ugotoviti. Cenitev pomaga pripeljati do logično pravih izidov, ne pa do formalno pravih izidov, ki bi bili vsebinsko nepravilni.

Za razliko od npr. kazenskega postopka velja pravilo, da lahko neko dejstvo na podlagi zaključka o njegovi verjetnosti sprejmemo kot dokazano, če na podlagi dokazanih izhodišč, ki temeljijo na dejstvih, le-to bolj govori v korist domnevnega dogodka kakor proti njemu.

Ugotovitev, da obstaja razlog in s tem obveza cenitve, ne pomeni, da mora izvedena cenitev vedno pripeljati do rezultata, ki odstopa od tistega, ki ga je predstavil davčni zavezanec, niti, da bi morala cenitev v vsakem primeru pripeljati do višje davčne obveznosti. Cenitev ne zahteva enostranskega fiskalnega, temveč objektivni izid, ki čim bolj ustreza dejstvom. Cenitev tudi ni dejanje proste odločitve davčnega organa temveč dejanje ugotovitve dejstev. Niti glede dojemanja razloga za cenitev, niti glede njenega izida in določanja pravnih posledic ni maneverskega prostora v smislu

klasičnega prostega preudarka, glede na široko paleto negotovosti, pa **svobodnega tehtanja dokazov** ni mogoče povsem izključiti.

V postopku ocene davčne osnove mora organ I. stopnje upoštevati naslednje¹⁶:

- dokazati obstoj enega izmed pogojev za oceno davčne osnove, ki so določeni v 68. členu ZDavP-2,
- izbrati ustrezno metodo ocene davčne osnove in jo opisati na način, da jo je mogoče preizkusiti,
- davčnega zavezanca seznaniti z oceno davčne osnove in zagotoviti sodelovanje v postopku inšpiciranja ter davčnega zavezanca seznaniti z obstojem dejstev in okoliščin, na podlagi katerih je davčni organ ocenil davčno osnovo. Prav tako mora biti davčnemu zavezancu dana možnost, da za svoje trditve v zvezi z znižanjem davčne osnove predloži dokaze, o katerih se davčni organ izreče (jih upošteva, ne upošteva), še pred izdajo odmerne odločbe.

Dodala bi še lastno mnenje, ki se mi zdi še posebej pomembno. Pri cenitvi davčne osnove mora pooblaščen uradna oseba, ki vodi postopek, nujno in dosledno upoštevati načelo zaslišanja, ki mora biti omogočeno ves čas postopka cenitve, torej še pred izdajo zapisnika, oziroma še pred izdajo odmerne odločbe. Iz analize izhaja zaključek, da prvostopni organ ni upošteval dosledno tega načela, saj davčni zavezanec ni imel možnost sodelovanja, kar se kaže v porastu števila pritožb na 2. stopenjski organ.¹⁷

4.2.1 Cenitev davčne osnove in obrnjeno dokazno breme

Dokazno breme je tisto breme, ki ga nosi stranka oziroma organ, ki zatrjuje obstoj določenega pravno pomembnega dejstva z namenom, da bo dokazana njegova trditev. O prevolitvi dokaznega bremena oziroma o obrnjenem dokaznem bremenu govorimo takrat, ko dokazno breme nosi nasprotnik, ne pa tisti, ki ga mora nositi po splošnih načelih o dokaznem bremenu. V čisti obliki pozna obrnjeno dokazno breme OZ pri odškodninski odgovornosti, kjer kot temelj postavlja krivdno načelo z obrnjenim dokaznim bremenom. To pomeni, da se krivda za določeno stranko predpostavlja že po zakonu samem, ta pa se lahko razbremeni odgovornosti, če dokaže, da je škoda nastala brez njegove krivde.

ZDavP-2 določa v 2. členu, da postopa davčni organ po tem zakonu, kadar v davčnih in drugih stvareh odloča o obveznih dajatvah in o pravicah posameznikov, pravnih oseb in drugih strank. Glede vseh vprašanj postopka, ki niso urejena z Zakonom o davčnem postopku, pa se v davčnem postopku uporablja Zakon o splošnem upravnem postopku.

V skladu s tem se v davčnem postopku dokazovanje pravno pomembnih dejstev opravi v skladu z določbami Zakona o davčnem postopku in Zakona o splošnem upravnem postopku. V nadaljevanju navajam pregled ureditve v teh dveh prepisih.

¹⁶ Iz sodbe Upravnega sodišča RS št. U1727/2000-13 z dne 23.04.2003.

¹⁷ Sodba Upravnega sodišča št. U 955/2002-21 z dne 11.12.2003 - ni bilo upoštevano načelo zaslišanja stranke v postopku cenitve davčne osnove, zadeva vrnjena v ponovni postopek.

4.2.2 Dokazovanje po ZUP

4.2.2.1 Načelo materialne resnice

V 8. členu Zakona o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 80/99, 70/00 in 52/00 v nadaljevanju: ZUP) je določeno načelo materialne resnice. To pomeni, da mora organ po uradni dolžnosti v postopku ugotoviti resnično dejansko stanje in v ta namen ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko organ odloči le v primeru, da tako določa zakon. Materialna resnica, ki jo mora organ ugotoviti uradoma je dejanska resnica. Pomembno je ugotoviti, da v vseh fazah upravnega postopka do izdaje odločbe na prvi stopnji in tudi v pritožbenem postopku za odločanje potrebujemo visoko stopnjo resničnosti in sicer prepričanje o dejstvih in okoliščinah, ki so bistvena in odločilna za zakonito in pravilno odločbo. Zaradi tega je pomembno, kdo nosi dokazno breme pri dokazovanju obstoja določenega pravno pomembnega dejstva.

4.2.2.2 Dokazovanje, dokazno breme

Dokazno breme praviloma nosi tisti, ki zatrjuje obstoj določenega pravno pomembnega dejstva, ki ga je potrebno upoštevati pri odločanju v upravni stvari.

V postopku, ki se je začel **na zahtevo stranke** zaradi uveljavitve določenega zahtevka, je zato stranka dolžna za svoje navedbe v zvezi z dejanskim stanjem na katerega opira svoj zahtevek, če ne gre za splošno znana dejstva, navesti in ponuditi dokaze in jih po možnosti tudi predložiti. Če stranka tega ne stori, zahteva to od nje uradna oseba organa, ki vodi postopek. Dokazno breme, ki hkrati pomeni skrb in odgovornost za uspeh dokazovanja, pa je stranki olajšano, ker organ od nje ne more zahtevati, da preskrbi in predloži dokaze, ki jih lahko hitreje in lažje preskrbi sam in tudi ne, naj predloži taka potrdila, ki jih organi po 180. členu tega zakona niso dolžni izdajati. V skladu z določbo 139. členu ZUP si uradna oseba, ki vodi postopek, preskrbi po uradni dolžnosti podatke o dejstvih, o katerih vodi uradno evidenco organ, ki je pristojen za odločanje. Enako ravna uradna oseba glede dejstev, o katerih vodi uradno evidenco kakšen drug državni organ oziroma organ lokalne skupnosti ali nosilec javnega pooblastila. Podatke si uradna oseba, ki vodi postopek, v tem primeru priskrbi na podlagi Uredbe o pridobivanju in posredovanju podatkov med organi javne uprave za potrebe upravnih postopkov (Uradni list RS, št. 38/02).

V primeru, da ostane določeno pravno pomembno dejstvo nedokazano, strankinemu zahtevku ni mogoče ugoditi, če je v materialnem predpisu pogojen z zatrjevanim, vendar nedokazanim dejstvom oziroma dejanskim stanjem. Tako mora po določbi 140. člena ZUP-pa stranka navesti natančno, po resnici in določno dejansko stanje, na katero opira svoj zahtevek. Stranka mora torej zatrjevati dejstva, iz katerih izvirajo zahtevki in ugovori, navesti pa mora tudi dokaze, na podlagi katerih je taka dejstva mogoče ugotoviti.

V postopku, ki se je začel **po uradni dolžnosti**, pa nosi dokazno breme organ, ki vodi postopek. Organ nosi skrb in odgovornost za uspeh dokazovanja in zato ne more dokaznega bremena prealiti na stranko in od nje zahtevati, naj dokaže, da so podana pravno pomembna dejstva, ki narekujejo naložitev določene obveznosti oziroma

odvzem ali zmanjšanje določene pravice. Dokazovanje bi lahko v takšnih primerih bremenilo stranko le, kadar bi materialni predpis izrecno tako določal.

Kot je bilo že navedeno, morata v skladu z načelom materialne resnice organ oziroma uradna oseba, ki vodita postopek ugotoviti resnično stanje stvari. V skladu s 138. členom ZUP-a je pred izdajo odločbe treba ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki so za odločitev pomembne, in strankam omogočiti, da uveljavijo in zavarujejo svoje pravice in pravne koristi. V 139. členu ZUP je določeno, da uradna oseba, ki vodi postopek lahko med postopkom ves čas ugotavlja dejansko stanje in izvaja dokaze o vseh dejstvih, pomembnih za izdajo odločbe, tudi o tistih, ki v postopku še niso bila navedena. Za ugotovitev dejanskega stanja in razjasnitev stvari zato uradna oseba, ki vodi upravni postopek, lahko po uradni dolžnosti odredi izvedbo vsakega dokaza, če spozna, da je to potrebno za rešitev stvari. Priskrbi si tudi po uradni dolžnosti podatke o dejstvih, o katerih vodi uradno evidenco organ, ki je pristojen za odločanje. Kot je že bilo navedeno, si po uradni dolžnosti priskrbi tudi podatke o dejstvih, o katerih vodi uradno evidenco organ, ki je pristojen za odločanje. Enako ravna uradna oseba glede dejstev, o katerih vodi uradno evidenco kakšen drug državni organ oziroma organ lokalne skupnosti ali nosilec javnega pooblastila.

4.2.3 Dokazovanje po Zakonu o davčnem postopku

4.2.3.1 Dokazovanje, obrnjeno dokazno breme

Dokazno breme nosi v upravnem postopku praviloma tisti, ki zatrjuje določeno dejstvo. V davčnem postopku mora davčni zavezanec za svoje trditve predložiti dokaze, kot to določa 10. člen ZDavP-2. Ta določba ne pomeni prevračanja dokaznega bremena, saj stranka dokazuje svoje trditve, k čemer jo zavezuje že ZUP, prav tako pa je dokazno breme na strani davčnega organa, če hoče dokazati, da trditve stranke ne držijo. Zaradi tega se ta določba lahko šteje kot določba, da davčni zavezanec sodeluje v upravnem postopku na aktiven način.

V primeru ocene davčne osnove pa iz določb 68. člena ZDavP-2, ki določa, da se z oceno določena davčna osnova zniža, če zavezanec dokaže, da je osnova nižja, izhaja obrnjeno dokazno breme (burden of proof), saj ima v tem primeru davčni zavezanec **obveznost**, da dokaže neutemeljenost nasprotne trditve tj. trditve davčnega organa oz. **da dokaže neutemeljenost z oceno ugotovljene davčne osnove in s tem doseže njeno znižanje**.

Z oceno ugotovljena oz. določena davčna osnova ne more pripeljati do skladnosti z dejanskim stanjem, zato davčni zavezanec s tem, ko ne predlaga davčnih obračunov, vsebinsko nepravilno vodi poslovne knjige oz. s svojim ravnanjem izpolni katerega izmed predpisanih pogojev za oceno davčne osnove, prevzame riziko, da njegova davčna osnova ne bo točno ugotovljena. Vendar pa je davčni zavezanec v tem primeru še vedno varovan – z institutom obrnjenega dokaznega bremena – tako, da lahko z oceno ugotovljeno davčno osnovo zniža, če dokaže, da je osnova nižja.

ZDavP-2 v 68. členu določa v prvem odstavku pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da ugotovi davčno osnovo z oceno, v drugem in tretjem odstavku pa določa način ugotavljanja davčne osnove.

Davčni organ mora najprej sprejeti odločitev, da bo ugotavljal davčno osnovo z oceno, nato pa dokazati vsaj enega od zakonsko določenih pogojev¹⁸.

Prvostopni organ mora torej predhodno ugotoviti obstoj pogojev za cenitev davčne osnove in jih obrazložiti, nato pa opraviti samo cenitev¹⁹.

Ugotavljanje pogojev za oceno davčne osnove pod točko 1, 4, 5 in 6 običajno verjetno ne bo problematično, lahko pa so problemi s procesnega vidika glede obstoja pogojev iz 2. in 3. točke. ZDavP-2 govori o ugotovitvi prvostopnega organa, da zavezanec ni napovedal vseh prejemkov (tč. 2) oziroma da napoved temelji na neresničnih podatkih. Vprašanje je, kako to dokazati (načelo materialne resnice) ali tudi v teh primerih zadostuje samo opravičen sum, kot v točki 5? Rešitev je potrebno iskati v povezavi s stopnjo zanesljivosti pri določanju davčne osnove s cenitvijo, saj je nelogično, da bi se za ugotovitev obstoja pogojev za cenitev zahtevala večja stopnja zanesljivosti, kot za določitev osnove s cenitvijo.^{20, 21}

Pri določitvi davčne osnove s cenitvijo, pa ne zadostuje samo verjeten obstoj s cenitvijo določene osnove. S cenitvijo določena davčna osnova mora biti ugotovljena na način, kot ga določata drugi in tretji odstavek 68. člena ZDavP-2, uporabijo se posebne metode in tehnike za ugotavljanje davčne osnove in ob teh predpostavkah, mora tudi tako ugotovljena osnova ustrezati načelu materialne resnice.²²

V skladu z 6. odstavkom ZDavP-2 se lahko verjetna davčna osnova zniža, če zavezanec dokaže, da je osnova nižja. Za to dokazovanje po mojem mnenju veljajo vsa pravila dokazovanja po ZUP, torej načelo materialne resnice in ugotovljena drugačna davčna osnova na stopnji prepričanja. Nižja stopnja zanesljivosti dejstva je dopustna podlaga določanja samo v tistih primerih, ko to izrecno določa zakon. ZDavP-2 daje samo davčnemu organu pooblastilo, da ugotavlja davčno osnovo s cenitvijo (torej z nižjo stopnjo zanesljivosti), ne določa pa te možnosti izrecno za davčnega zavezanca.

¹⁸ 68. člen ZDavP-2.

¹⁹ Sodba Upravnega sodišča št. U 341/96 z dne 30.8.2001 - tudi po presoji sodišča je odločitev prvostopnega organa, da davčno osnovo določi s cenitvijo, utemeljena; sodišče se v celoti strinja z razlogi, s katerimi enako presoji utemeljuje v obrazložitvi izpodbijane odločbe tožena stranka - nesorazmerje med napovedanimi odhodki in prihodki.

²⁰ Sodba Upravnega sodišča št. U 75/98 z dne 2.9.1999 - sodišče ugotavlja, da davčni organ izpolnitve procesnega pogoja za določitev davčne osnove s cenitvijo posebej ne utemeljuje, kar je po presoji sodišča potrebno, po takratnem 45. členu Zdoh, navedena pomanjkljivost postopka pa v obravnavanem primeru, ob upoštevanju rezultata postopka kontrole, ki razlog za cenitev potrjuje, ne vpliva na odločitev o stvari, davčni organ je v postopku inšpiciranja s kalkulacijsko metodo ugotovil, da tožnikovi prihodki, niso sorazmerni napovedanim odhodkom.

²¹ Sodba Upravnega sodišča št. U 810/99 z dne 7.12.2000 - davčni organ cenitvene metode uporabi prvenstveno za izvršitev davčne kontrole in z njimi ne določa davčne osnove. Kolikor inšpekcijski organ s postopkom inšpiciranja (ki kot navedeno lahko obsega tudi cenitvene postopke in metode) ugotovi, da plačani prometni davek ni sorazmeren ustvarjenemu prometu storitev, določi davčni organ davčno osnovo s cenitvijo.

²² Sodba Upravnega sodišča št. U 341/96 z dne 30.8.2001, tudi v postopku določanja davčne osnove s cenitvijo davčni organ zavezuje ugotoviti dejansko stanje, ki najbolj ustreza realnim rezultatom poslovanja.

Pomembno je, da davčni zavezanec ima možnost, da skladno z **načelom zaslišanja** sodeluje v postopku cenitve in da ima pravico in obveznost, da dokaže neutemeljenost nasprotnih trditve tj. trditve davčnega organa oz. da dokaže neutemeljenost z oceno ugotovljene davčne osnove in s tem doseže njeno znižanje še pred izdajo odmerne odločbe²³.

4.2.3.2 Načelo zaslišanja strank

Načelo zaslišanje stranke zagotavlja eno najpomembnejših pravic, s katero zavezancu za davek daje možnost uveljavljanja pravic in branjenje interesov. Pomembno je, da ima pregled nad potekom celotnega postopka in da lahko odločilno vpliva na ugotovitveni in dokazni postopek.

Bistvo tega načela je v tem, da mora dati organ stranki možnost, da uveljavi svoje pravice, da se seznanijo z rezultatom ugotovitvenega postopka in da se izjavi oziroma izreče o dejstvih, ki so pomembna za odločitev.

Ker je po določbah 8. in 143. člena ZUP pred izdajo odločbe treba dati stranki možnost, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločbo, odločbe ni možno opreti na zaupne spise, ki stranki pred odločitvijo niso bili dostopni, temveč je na podlagi pridobljenih podatkov iz zakonito zaupno določenih listin treba začeti izvajati dokaze o dejstvih, ki jih vsebujejo, če gre za dokazovanje za določitev pomembnih dejstev. (Tako v obrazložitvi sodbe VS RS št. U 1814/94-6, z dne 26.9.1996, VS 12287).

Zavezanec za davek mora v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Dolžan je dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora in dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje (1. odst. 138. člena ZDavP-2). Na začetku inšpekcijskega nadzora je potrebno zavezanca za davek tudi opozoriti, da lahko imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil.

Ne glede na določbe ZUP pa je to načelo v davčnem postopku za zavezanca za davek strožje, saj le-ta mora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. V davčnem inšpekcijskem nadzoru nalaga to načelo inšpektorju dolžnost, da omogoči zavezancu za davek, da se pred izdajo odločbe seznanijo z rezultatom ugotovitvenega postopka in izjavi o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločbo, ter s tem možnost braniti, zavarovati in uveljavljati svoje pravice in z zakonom zavarovane koristi. Zaslišanje zavezanca za davek dobesedno ne pomeni, da ga mora inšpektor zaslišati, ampak, da je iz inšpekcijskega zapisnika oz. listinske dokumentacije v zadevi jasno razvidno, da je bilo zavezancu za davek omogočeno sodelovanje v davčnem inšpekcijskem nadzoru in da se je lahko izjasnil o posameznih dejstvih, predvsem pa o rezultatih dokazovanja po zaključenem davčnem inšpekcijskem

²³Gierlinger in Neschkudla, 2000, str. 4 do 6:« upravni organ pa je dolžan pozvati davčnega zavezanca, da odda zadostna pojasnila in izjave in **ni dovolj**, da to sledi v zaključnem razgovoru ali šele po pritožbeni poti.«

nadzoru. Inšpektor je pred sestavo zapisnika dolžan o rezultatih inšpekcijskega nadzora opraviti sklepni pogovor z zavezancem za davek, v katerem ga mora opozoriti na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčevanje, na pravne posledice ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in na davčne učinke teh ugotovitev (139. člen ZDavP-2).

Zaradi posebnih pooblastil, ki jih ima inšpektor v davčnem postopku pri ugotavljanju dejanskega stanja in zbiranju dokaznega gradiva, ne sme biti zavezancu za davek okrnjena možnost uveljavitve in zavarovanja svojih pravic in pravnih koristi. Zaradi zavarovanja pravic in pravnih koristi mora inšpektor, ki vodi postopek, dati zavezancu za davek pred sklenitvijo zapisnika oz. izdajo odločbe možnost, da uveljavi in zavaruje svoje pravice in pravne koristi (1. odstavek 138. člena ZUP). Te pravice in pravne koristi so lahko formalne, ki gredo stranki v postopku po procesnih predpisih, in materialne, ki gredo stranki po materialnih predpisih.

Davčni organ mora, preden izda odločbo v davčnem inšpekcijskem nadzoru, dati zavezancu za davek možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločbo (1. odst. 9. člena ZUP), da se stranka izreče o dejstvih in okoliščinah, na katere se mora opirati odločba (4. odst. 146. člena ZUP). Kršitev tega načela je bistvena kršitev pravil postopka. To načelo daje zavezancu za davek tri temeljne pravice:

1. pravico udeleževati se ugotovitvenega postopka,
2. pravico izjaviti se o vseh dejstvih in okoliščinah,
3. pravico izpodbijati ugotovitve in navedbe davčnega organa ter drugih udeležencev postopka.

Izpolnjevanje načela zaslišanja stranke se izpopolnjuje skozi uresničevanje njegove vsebine in ne v sami navzočnosti zavezanca za davek pri posameznem dejanju. Davčni inšpektor, ki vodi postopek, mora zagotoviti stranki, da se izjasni o vseh njenih pravicah.²⁴

V davčnem inšpekcijskem nadzoru nalaga to načelo inšpektorju dolžnost, da omogoči zavezancu za davek, da se pred izdajo odločbe seznaniti z rezultatom ugotovitvenega postopka in izjavi o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločbo, ter s tem možnost braniti, zavarovati in uveljavljati svoje pravice in z zakonom zavarovane koristi. Zaslišanje zavezanca za davek dobesedno ne pomeni, da ga mora inšpektor zaslišati, ampak, da je iz inšpekcijskega zapisnika jasno razvidno, da je bilo zavezancu za davek omogočeno sodelovanje v davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Iz zapisnika mora biti razvidno, da mora in da se je lahko izjasnil o posameznih dejstvih, predvsem pa o rezultatih dokazovanja po zaključenem davčnem inšpekcijskem nadzoru. Inšpektor je ob zaključku inšpekcijskega nadzora dolžan davčnega zavezanca seznaniti z ugotovitvami v inšpekcijskem zapisniku in mu ga pravilno vročiti, da lahko v skladu s 140. členom ZDavP-2 poda nanj pripombe.

²⁴ Po določilu 3. odstavka 9. člena ZUP organ svoje odločbe ne sme opreti na dejstva, glede katerih zavezancu za davek ni bila dana možnost, da se o njih izjavi, razen v primerih, določenih z zakonom.

Pred sklenitvijo zapisnika oz. izdajo odločbe možnost, da uveljavi in zavaruje svoje pravice in pravne koristi (1. odstavek 138. člena ZUP). Te pravice in pravne koristi so lahko formalne, ki gredo stranki v postopku po procesnih predpisih, in materialne, ki gredo stranki po materialnih predpisih. Zavezanec za davek ima za zavarovanje svoje materialne pravice pravico:

- do vročitve pisnega sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora, ki med drugim v izreku vsebuje opozorilo o pravici sodelovanja zavezanca za davek pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in o pravnih posledicah oviranja davčnega inšpekcijskega nadzora (135. člen ZDavP-2);
- do informacij o davčnem inšpekcijskem nadzoru (139. člen ZDavP-2);
- inšpektor se mora izkazati s službeno izkaznico in z značko pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora (136. člen ZDavP-2);
- udeleževati se inšpekcijskega nadzora in za dosego namena, ki ga ima ta postopek, mora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčevanje (1. odst.138. člena ZDavP-2);
- navajati dejstva, ki utegnejo vplivati na rešitev zadeve, in izpodbijati pravilnost navedb, ki se ne ujemajo z njegovimi navedbami. Vse do izdaje odločbe ima pravico dopolnjevati in pojasnjevati svoje trditve (2. odst.146. člen ZUP). Inšpektor je dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanec za davek (5. člen ZDavP-2);
- izreči se o vseh okoliščinah in dejstvih, ki so bila navedena v ugotovitvenem postopku ter o predlogih in ponujenih dokazih, sodelovati pri izvedbi dokazov, postavljati vprašanja pričam in izvedencem in se o tem izjaviti (3. odst. 146. člen ZUP);
- zahtevati ustno obravnavo (154. člen ZUP;), podati pripombe k delu na ustni obravnavi (162. člen ZUP), izjaviti se o izvedenih pisnih dokazih, ki so bili predloženi po ustni obravnavi (3. odst. 163. člen) 29.7.2005;
- izjaviti se o tem, kdo naj bo izvedenec (3. odst. 190. člen ZUP);
- pregledovati dokumente zadeve in na svoje stroške prepisati ali preslikati potrebne dokumente (1. odstavek 82. člena ZUP in 22. člen Uredbe o upravnem poslovanju);
- zahtevati obvestilo o razlogih za nepravočasno izdajo odločbe (21. člen Uredbe o upravnem poslovanju) itd.

Načelo zaslišanja stranke zagotavlja eno najpomembnejših pravic, s katero zavezancu za davek daje možnost uveljavljanja pravic in branjenje interesov tako, da ima pregled nad potekom celotnega postopka in da lahko odločilno vpliva na ugotovitveni in dokazni postopek, ko inšpektorju predlaga naj izvede še druga ugotovitvena dejanja, kakor tudi v tem, da s svojo navzočnostjo pomembno vpliva na objektivnost uradne osebe in vseh udeležencev v postopku. Kršitev tega načela predstavlja bistveno kršitev postopka (2. in 3. točka drugega odstavka 237. člena ZUP).

Zoper zavrnitev zahteve za pregled inšpekcijske zadeve in zoper zavrnitev zahteve o poteku postopka je dovoljena posebna pritožba tudi takrat, kadar ni bil izdan pisni sklep. Pritožba se lahko poda takoj.

4.2.3.3 Načelo materialne resnice

Davčni organ je dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, če ni v ZDavP-2 drugače določeno. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko odloči le v primeru, če tako določa citirani zakon ali zakon o obdavčevanju (5. člen ZDavP-2). Skladno z načelom materialne resnice se mora inšpekcijski nadzor opraviti ne samo v škodo davčnega zavezanca, ampak tudi v njegovo korist.

Inšpekcijski nadzor se mora nanašati na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti, ali ki vplivajo na prenos davčne obveznosti med obdobji (128. člen ZDavP-2). Tako imajo zavezanci za davek v davčnem postopku praviloma pravico do gotovosti. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko davčni organ odloči le, če tako določa ta zakon ali zakon o obdavčevanju. Tako bo inšpektor lahko ugotovil predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeril davek po 68. členu ZdavP- 2., torej na podlagi ocene verjetne davčne osnove. Predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčevanje, se vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini.

Tako je načelo materialne resnice v davčnih zadevah nekoliko drugače opredeljena kot po ZUP, saj je poudarjeno ravnanje davčnega organa tako v breme kot tudi v korist zavezanca, če tako narekuje dejanski stan. To načelo je natančneje opredeljeno v določbah ZDavP-2 pri ugotovitvenem in dokaznem postopku. Materialna resnica je najvišja stopnja skladnosti v inšpekcijskem nadzoru ugotovljenih dejstev s tistimi dejstvi, ki resnično obstajajo v stvarnosti.

V ugotovitvenem postopku mora inšpektor po uradni dolžnosti ugotoviti vsa tista dejstva in okoliščine, ki so za odločitev pomembne, in zavezancem za davek omogočiti, da uveljavijo svoje pravice in pravne koristi – inštrukcijska maksima (1. odstavek 138. člen ZUP). Načelo materialne resnice je izpeljano v posameznih določbah ZDavP-2 in ZUP.

Ob tem se zastavlja vprašanje, ali je za odločitev v davčnem postopku vedno potrebno ugotoviti stanje stvari z absolutno resničnostjo, torej gotovostjo. V davčnem inšpekcijskem nadzoru je potrebno praviloma ugotoviti resnično stanje stvari, to je z gotovostjo. Zakon dopušča v posameznih primerih tudi nižjo stopnjo prepričanja. Nižja stopnja prepričanja v resničnost ugotovljenega dejanskega stanja pa je verjetnost. ZUP na več mestih poleg materialne resnice, torej gotovosti, navaja tudi pojem verjetnosti (npr.: 1. odst.104. člena).Izjeme od temeljnega načela materialne resnice so:

- verjetnost
- zakonita domneva in
- zakonita fikcija.

Verjetnost je najnižja stopnja zavesti o resničnosti nekega dejstva, ki sicer ne izključuje dvoma, vendar so razlogi za resničnost nekega dejstva močnejši od razlogov, ki bi govorili za njegovo neresničnost. ZDavP-2 pri ugotavljanju dejstev le izjemoma dopušča odločanje v davčnem postopku na podlagi verjetno izkazanih dejstev, in sicer le v primeru, če tako določa ta zakon (111. člen – zavarovanje, 68. člen – odmera davka v posebnih primerih).

5 METODE CENITVE DAVČNE OSNOVE V SLOVENIJI

5.1 KLASIČNE METODE CENITVE DAVČNE OSNOVE

Klasične metode cenitve davčne osnove v teoriji²⁵:

- notranja primerjava poslovanja,
- zunanja primerjava poslovanje,
- kalkulacijska cenitev,
- cenitev na osnovi izkustvenih vrednosti in primerjalnih podatkov,
- cenitev na osnovi izdatkov (tudi življenjskih izdatkov),
- cenitev na osnovi (nepojasnjene) prirasta premoženja,
- cenitev na osnovi izračuna gotovinskega prometa (zlasti v zasebni sferi),
- cenitev z varnostnim pribitkom,
- dopolnilna, delna in polna cenitev.

5.1.1 Notranja primerjava poslovanja

Pri tej metodi ocene davčne osnove primerjamo davčne osnove z večletnimi ustreznimi izidi inšpiciranega davčnega zavezanca. Ob tem ne gre prezreti pogoja, da je mogoče ugotoviti primerjalne vrednosti in da so v primerjalnem obdobju dejanske okoliščine (npr. obseg poslovanja, struktura podjetja, pa tudi gospodarske razmere, poslovne marže, stopnja zaposlenosti, valutna razmerja, obrestne mere itd.) ostale enake. Bistvo notranje primerjave poslovanja je zlasti v tem, da ugotovimo in primerjamo nabavne vrednosti prodanega blaga, stroške dela ter prihodke oz. stopnje pribitka, in to ločeno po proizvodnji in blagovnih skupinah.

Za to metodo so potrebni ustrezni dokumenti iz inšpiciranega podjetja, zato je pri notranji primerjavi poslovanja davčni organ v veliki meri odvisen od sodelovanja davčnega zavezanca in v primeru, če davčni zavezanec odkloni sodelovanje ali ustreznih informacij ni mogoče dobiti (potrebni dokazi niso razpoložljivi in do njih ni mogoče priti), se lahko uporabi metoda zunanje primerjave poslovanja.²⁶

5.1.2 Zunanja primerjava poslovanja

²⁵ Mag. Matjaž Kovač, univ. dipl. prav.: PROBLEMATIKA DOLOČANJA DAVČNIH OSNOV DAVČNIH ZAVEZANCEV IN INŠPEKCIJSKE METODE CENITVE DAVČNE OSNOVE, Iks 8/2006; str. 115.

²⁶ Primer cenitve, ko je pritožba utemeljena v prilogi št.2 : na podlagi ugotovitve, da postopek pred izdajo odločbe organa prve stopnje ni bil voden skladno z določbami 39. člena ZDavP in zato stranki ni bila dana možnost, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločbo, tožena stranka pa navedene kršitve v pritožbenem postopku ni odpravila, je sodišče na podlagi 3. točke prvega odstavka 60. člena Zakona o upravnem sporu (Uradni list RS, št. 50/97, 70/00, v nadaljevanju: ZUS) zaradi absolutne bistvene kršitve pravil postopka iz 3. točke tretjega odstavka 25. člena ZUS izpodbijano odločbo odpravilo in zadevo vrnilo toženi stranki v ponoven postopek.

Uporaba te metode je takrat, ko davčni zavezanec ne sodeluje, oziroma, če drugih ustreznih informacij ni mogoče pridobiti. Metoda je dopustna samo, če so objektivno izpolnjeni pogoji za primerjavo z istovrstnimi dejavnostmi. Pri tej metodi davčni organ uporabi podatke o razmerah v drugih podjetjih iste vrste, enake velikosti in z enako strukturo, ki izkazujejo enako stanje. Izidi inšpiciranega podjetja pa se primerjajo z izidi primerljivih podjetij. Podatki primerljivih podjetij, ki se uporabijo pri cenitvi davčne osnove, so največkrat: stopnje prihodka, pribitka, dobička in podobne izkustvene vrednosti.

Najprej je treba določiti primerljiva podjetja in preveriti, ali so izpolnjeni pogoji primerljivosti, nato pa je potrebno upoštevati tudi posebnosti inšpiciranega podjetja (s pomočjo ustreznih popravkov podrobno upoštevati posamezne neprimerljive razmere v inšpiciranem podjetju).

Ta metoda je neoporečna samo takrat, ko prevladujejo v glavnem enake splošne gospodarske, konjunkturne in za panogo tipične razmere in ko vlada enoten položaj na trgu. Zato tudi iz navedenega izhaja, da je pri cenitvi zunanje primerjave poslovanja netočnost cenitve večja kot pri notranji primerjavi poslovanja, kar je potrebno upoštevati pri uporabi te metode in sicer mora biti davčni organ posebno previden pri določanju obsega cenitve s to metodo.

V zvezi z uporabo te metode se prav gotovo postavlja vprašanje glede davčne tajnosti imenovanja primerjalnih podjetij, zlasti pri uveljavljanju načela zaslišanja stranke v postopku. Čeprav se davčni organ ob utemeljitvi cenitve davčne osnove opira na izide primerjalnih podjetij, davčna tajnost v nemški in avstrijski sodni praksi prepoveduje imenovanje primerjalnih podjetij, zato se navajajo samo primerjalne številke, ne pa konkretna imena primerjalnih podjetij; pri naknadni reviziji, ki jo v sodnem postopku opravi sodišče, mora biti iz dokumentov jasno razvidno, katera podjetja so bila zajeta kot primerjalna in kakšne so bile razmere v teh primerjalnih podjetjih, iz česar izhaja, da je identiteta primerjalnih podjetij razkrita le sodišču (tožnik ni seznanjen z imeni primerjalnih podjetij).

Lahko pa pride do težav v dokazovanju na upravnem sodišču, ko sta stranki v postopku pred sodiščem enakovredni glede dokazovanja (ni več obrnjenega dokaznega bremena samo za davčnega zavezanca, breme dokazovanja nosita enakovredno obe stranki).²⁷

5.1.3 Kalkulacijska cenitev

Ta metoda v glavnem sestoji iz tega, da ob upoštevanju vseh razmer z ugotovljeno bruto stopnjo pribitka povečamo izkazano – v skrajnem primeru na podlagi cenitve ali s pribitki zvišano – npr. nabavno vrednost prodanega blaga oz. stroške dela, in tako s pomočjo cenitve ugotovimo prihodke. Kalkulacijske stopnje, pribitke, marže lahko dobimo:

²⁷ Iz sodbe Upravnega sodišča RS U 810/99, objavljene v reviji DENAR, 2001, št. 2, str. 24 – glej: UGOTAVLJANJE DAVČNE OSNOVE Z OCENO PO NAČELU PRIMERJANJA Z DRUGIMI DAVČNIMI ZAVEZANCI - tožba je utemeljena.

- iz primerjave prispelih in izdanih računov v istem podjetju v enem letu,
 - s primerljivimi izidi istega podjetja v več letih,
 - s pomočjo primerjave z zunanjimi vrednostmi (podobnih podjetij),
 - na podlagi panožnih izkušenj in ustreznih primerjalnih podatkov,
- pri čemer mora davčni organ vedno upoštevati posebne poslovne pogoje in si prizadevati za čim točnejše analize računov, z razčlenitvijo in pregledom nabavne vrednosti prodanega blaga po blagovnih skupinah, z ugotavljanjem stopenj pribitkov, ki so v določenih okoliščinah različni, upoštevati porabo materiala, produktivni delovni čas, stopnjo zaposlenosti oz. dejansko izrabo kapacitet podjetja.²⁸

5.1.4 Cenitev na osnovi izkustvenih in primerjalnih podatkov

Osnova cenitve po tej metodi so kazalniki (poslovanja v panogi), ki temeljijo na tako imenovanih izkustvenih podatkih. Pri tem gre za povzetek povprečnih izidov, pridobljenih iz dejanskih izidov in razmerij v drugih podjetjih.

Primerjalnih podatkov in kazalnikov panoge za inšpiciranje ne pripravi samo davčni organ, ampak tudi najrazličnejše ustanove, ki pripravljajo primerjalne podatke za podjetja sama (za notranjo kontrolo, za notranjo revizijo), pripravijo jih velika podjetja, koncerni, zbornice, interesna združenja, pa tudi banke za revizijo ob odobritvi kreditov, zavarovalnice za oceno poslovnih tveganj, znanstvene ustanove za podporo podjetjem s poslovno gospodarskega vidika in za pomoč vodstvu podjetja. Tako primerjalni podatki in kazalniki odražajo izkustvene vrednosti, v veliki meri naj bi upoštevali povprečne dejanske razmere in zato lahko imajo splošen pomen.

Izkustveni primerjalni podatki (kazalniki) v praksi niso namenjeni toliko utemeljiti cenitve, temveč bolj usmerjanju postopka cenitve (lahko pa tudi preverjanju izida cenitve po kakšni drugi metodi). Edina pravilna metoda je ta metoda cenitve na osnovi izkustvenih in primerjalnih podatkov v primeru, če knjigovodske listine niso razpoložljive, predložene poslovne knjige pa – tudi samo kot oporne točke – ne omogočajo vpogleda v dejanske poslovne rezultate in so torej povsem neuporabne.²⁹

5.1.5 Cenitev na osnovi življenjskih izdatkov

Ta metoda cenitve je dopustna ob pogoju, če izvor sredstev fizične osebe, ki jih porabi za življenjske izdatke, ni v skladu z izkazanim poslovnim izidom in z drugimi dohodki in viri, s katerimi razpolaga, skratka, če fizična oseba o financiranju svojih življenjskih izdatkov ne more dati nobenega pojasnila. Na ta način obstaja močna domneva, da je fizična oseba financirala izkazane življenjske izdatke obdobja z obdavčljivimi dohodki istega obdobja, pri čemer je lahko obseg nepojasnjenih življenjskih izdatkov opora pri cenitvi davčne osnove.

²⁸ Primer kalkulacijske cenitve je v prilogi št. 3.

²⁹ V tem primeru metoda cenitve davčne osnove na osnovi izkustvenih in primerjalnih podatkov torej ni samo dopustna, ampak edina pravilna metoda ocene davčne osnove, ki je najbolj verjetno najbližja resničnosti.

V tem primeru lahko obstaja dvom o vsebinski pravilnosti poslovnih knjig (čeprav so knjigovodske listine in poslovne knjige na prvi pogled formalno pravilne), ker je izkazan poslovni izid neustrezen, saj ne pokriva dejanskih življenjskih izdatkov npr. davčnega zavezanca – zasebnika in njegove družine, davčni zavezanec pa ne more predložiti drugih dokazov ali verodostojno obrazložiti pokritja življenjskih izdatkov drugače kot z izkazanimi dohodki iz dejavnosti in torej nima dohodkov iz drugih virov.

Davčni organ je torej upravičen prišteti ocenjene (nepojasnjene) zneske tistemu viru (vrsti dohodkov), v okviru katerega so bili ti po vsej verjetnosti doseženi (potrebna utemeljena odločitev, da le-ti pripadajo določeni vrsti dohodkov), če davčni zavezanec ni predložil dokazov o virih, iz katerih izvira pokritje življenjskih stroškov.³⁰

5.1.6 Cenitev na osnovi prirasta premoženja

Pri tej metodi temelji cenitev na primerjavi dejanskih prihodkov in odhodkov oz. dohodkov in izdatkov v določenem obdobju v okviru poslovne in zasebne sfere, kajti povečanja premoženja dopuščajo sklepanje o izvoru premoženja (tj. o prihodkih oz. odhodkih kot o vzrokih za povečanje premoženja). V tej zvezi davčni organi uporabijo izračun prirasti premoženja – imenovan tudi »primerjava celotnega premoženja«.

Za to metodo je značilno, da je potrebno združiti več zaporednih obdobjih dohodkov, kajti ugotovljeni primerjalni obseg dohodkov enega obdobja ne more nuditi dovolj zadovoljive opore za cenitev.

Davčni zavezanec lahko v določenem obdobju poveča premoženje samo iz obdavčljivih dohodkov, iz dohodkov, ki so oproščeni davka na dohodek, z odtujitvijo premoženja, iz neobdavčenih dohodkov ali iz enkratnih prilivov premoženja (npr. dediščine, darila); tako ima davčni zavezanec v določenem obračunskem (lahko tudi primerjalnem, opazovanem) obdobju presežek celotnih dohodkov nad izdatki (izdatki za sebe, za svojo družino in drugimi izdatki).

Če davčni organ ugotovi nepojasneni prirast premoženja, mora ugotoviti tudi, iz katerih virov izvirajo presežki, ni torej dovolj domneva, da ta presežek izvira iz zamolčanih virov; če ni ustreznih dokazov (tudi poizvedovanja upravnih organov o virih so bila neuspešna), je upravičena domneva, da je ocenjeni dohodek potrebno prišteti tisti vrsti dohodka, iz katerega najverjetneje izvira prirast premoženja.

V primeru, da ni predloženih ustreznih dokazov o domnevnem viru ugotovljenega prirasta premoženja in so bila tudi poizvedovanja upravnih organov o virih neuspešna, je upravičena domneva, da je ocenjeni dohodek treba prišteti tisti vrsti dohodka, iz katerega najverjetneje izvira prirast premoženja. Nepojasneni prirast premoženja je lahko samostojen razlog za cenitev in zadovoljiva opora za določitev ocenjene davčne

³⁰ Kadar je davčna osnova ocenjena na osnovi življenjskih izdatkov, je še posebej pomembno, da je davčni zavezanec zaslišán in seznanjen z domnevami davčnega organa, z njegovimi ugotovitvami in sklepanji ter da v postopku sodeluje.

osnove³¹, lahko pa je tudi podlaga za cenitev izidov podjetja, kadar je knjigovodstvo formalno in vsebinsko nepravilno.

5.1.7 Cenitev s pomočjo izračuna denarnega prometa

Ta metoda izhaja iz izračuna, da davčni zavezanec v primerjalnem obdobju ne more izdati ali vložiti več denarja, kot ima dohodkov oz. prilivov iz drugih preglednih virov, zato je bistvo te metode ugotoviti primanjkljaje na osnovi izračuna prometa gotovine, ki je omejen na zasebno sfero. Pri tem je odločilno, ali gotovina, porabljena zasebno, presega gotovinske zneske, s katerimi davčni zavezanec razpolaga iz davčnih dohodkov ali iz drugih poznanih virov, pri čemer sta pomembna samo letni prirast oz. letno zmanjšanje vsega zasebnega premoženja npr. zasebnika, družbenika, zaposlenega.

5.1.8 Cenitev na osnovi varnostnega pribitka

Uporaba metode ceniitve s pomočjo varnostnega pribitka (imenovan tudi pribitek za tveganje) je namenjena korekcijski dopolnitvi davčnih osnov, za katere lahko domnevamo, da so bile izkazane prenizko, lahko pa jo uporabimo tudi kot dopolnilo v okviru drugih postopkov ceniitve in je zato pravzaprav ne pojmuje kot samostojno metodo.

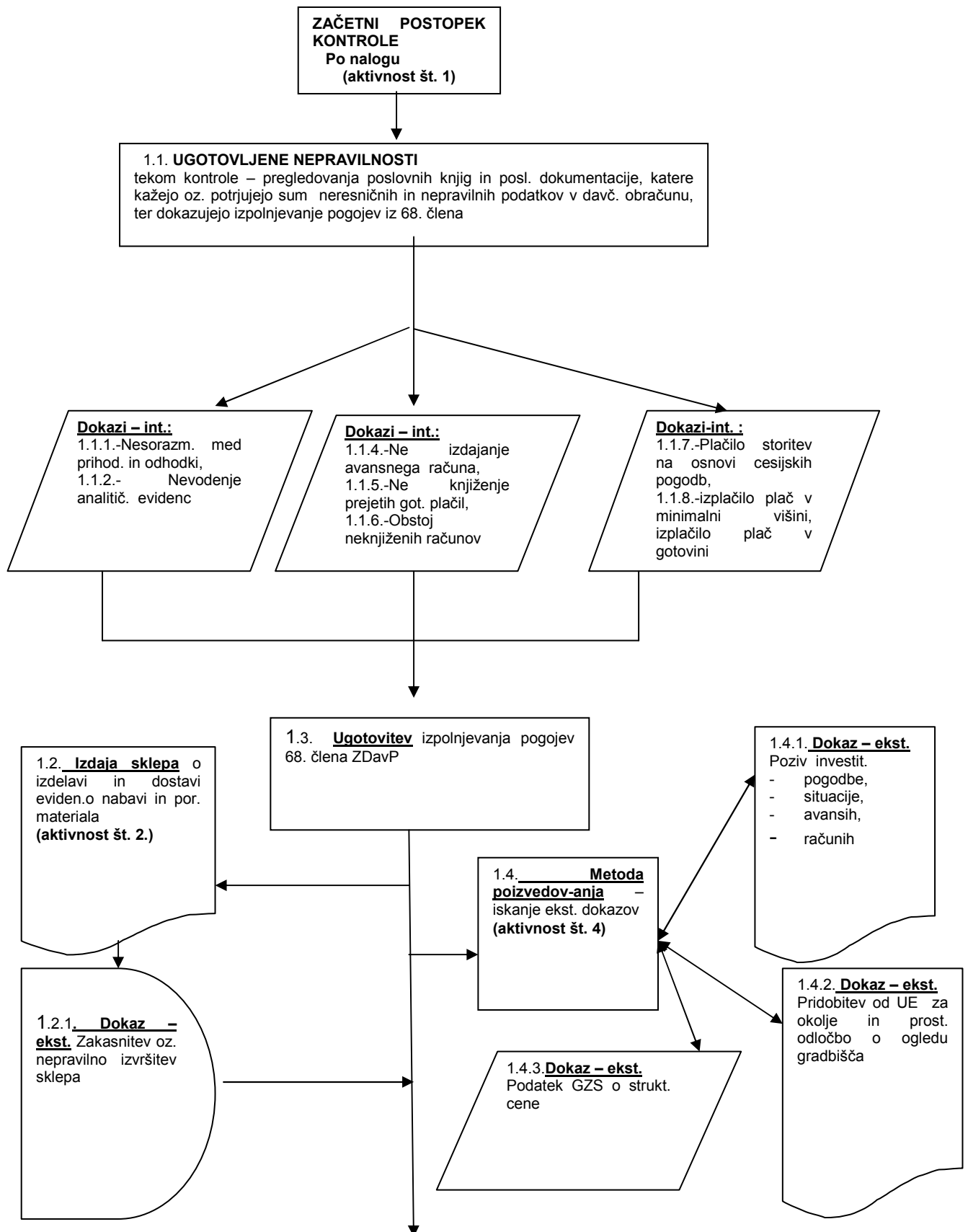
Ta metoda spada k elementom ceniitve, saj lahko domnevamo, da v pomanjkljivih, zlasti nepopolnih poslovnih knjigah in evidencah ne manjkajo vknjižbe samo dokazanih dogodkov, temveč niso evidentirani tudi drugi dogodki iste vrste in varnostni pribitek bi naj pokrival to preostalo negotovost.

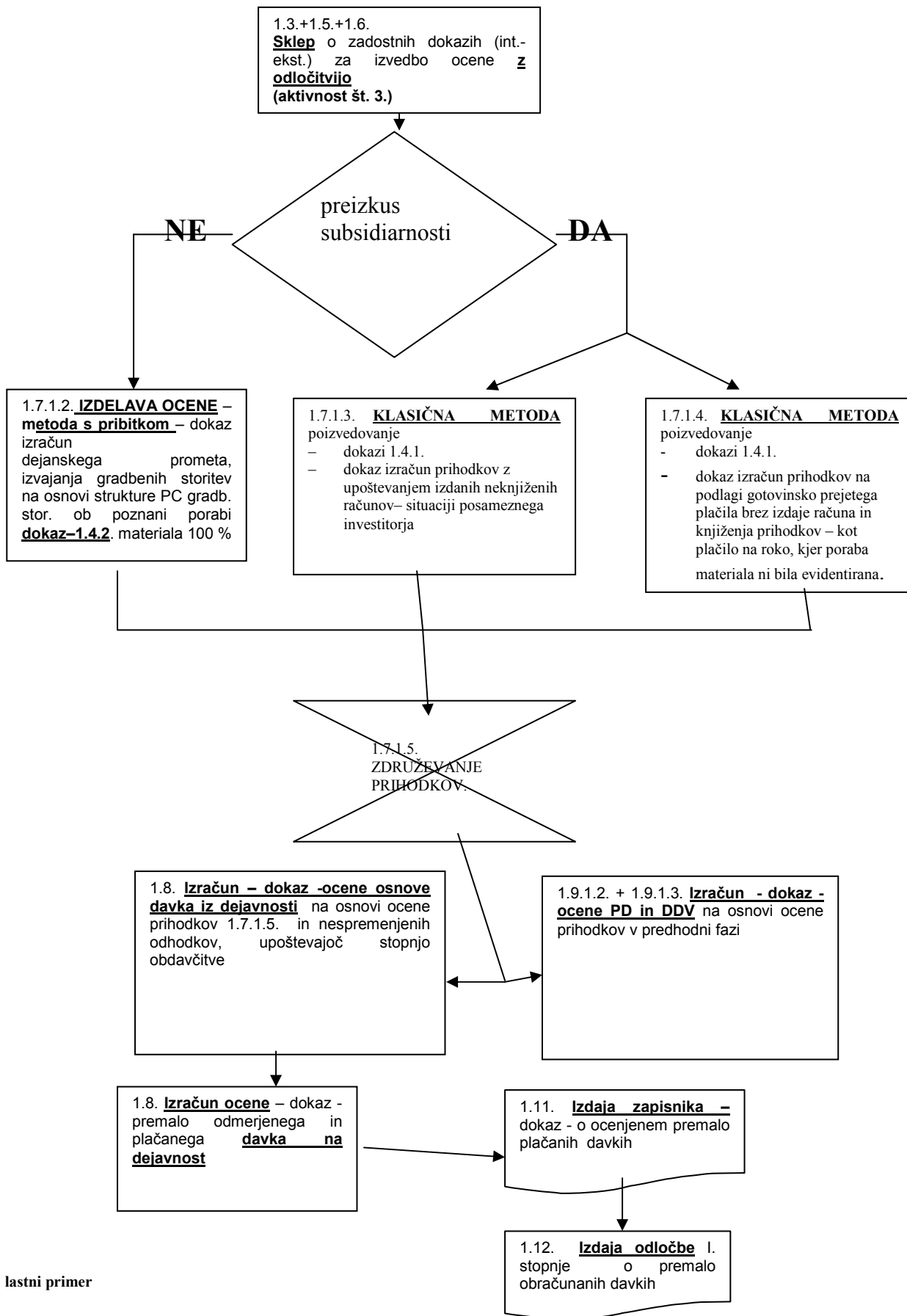
Višina varnostnega pribitka se določa po posebnostih posameznega primera ceniitve in ugotovljenih napakah, pomanjkljivostih in domnevnih zmanjšanjih izkazanega izida, torej po dejanskih okoliščinah.

Poudariti velja, da je varnostni pribitek prištetje dodatnega zneska, v katerem morajo biti upoštevana domnevna dodatna neopravljena knjiženja, ki jih ni mogoče konkretno ugotoviti, iz česar izhaja, da varnostni pribitek ni prištetje zneskov, ki ustrezajo ugotovljenim neknjiženim dogodkom, kajti v tem primeru je to neposredni popravek in zanj ni potrebna cenitev.

³¹ Primer ceniitve na podlagi nepojasnjenega prirasta premoženja v prilogi št.1.

5.1.8.1. Grafični prikaz poteka postopka ocene na osnovi varnostnega pribitka





vir: lastni primer

5.1.9 Dopolnilna, delna in polna cenitev

Davčni organ mora pri cenitvi (če so poslovne knjige in evidence vodene zadovoljivo) najprej poskušati upoštevati davčne osnove, ki jih je izkazal davčni zavezanec, in te osnove popraviti z dopolnilnimi ali delnimi cenitvami. Torej je potrebno izhajati iz izida, izkazanega v knjigovodstvu, ki ga nato davčni organ glede na ugotovljene napake popravi in izpopolni z dopolnilno ali delno cenitvijo.³²

Polna cenitev pride v poštev v primerih, če davčni zavezanec ne vodi poslovnih knjig in evidenc, če jih ne predloži ali če kažejo na težje formalne pomanjkljivosti glede na načela pravilnega vodenja knjigovodstva, zaradi česar ni mogoče verjeti knjigovodskim listinam oziroma izidom. Ker v navedenih okoliščinah ni mogoče delno popraviti oz. dopolniti knjigovodsko prikazanega izida, je zato polna cenitev neizogibna.³³

5.2 DRUGE METODE OCENE DAVČNE OSNOVE

V okviru metod ocene davčne osnove velja omeniti še pregled blagajne. Na osnovi pregleda blagajne lahko davčni organ ugotovi razlike med dejanskim stanjem gotovine v blagajni in stanjem gotovine v evidencah davčnega zavezanca (najpogosteje je to evidentiran promet po trakovih registrske blagajne). Pregled blagajne daje le oporne točke, ki lahko postavljajo pod vprašaj pravilnost evidenc, zato nam v okviru ocene davčne osnove pregled blagajne nudi podatke o pogojih za oceno davčne osnove, kajti v primeru odstopanj med stanjem gotovine v blagajni in evidentirani prometom po trakovih registrske blagajne je lahko podan pogoj za oceno davčne osnove – vpisi v poslovne knjige niso popolni.³⁴

5.3 NOVEJŠE METODE OCENE DAVČNE OSNOVE

Z novejšimi metodami ocene davčne osnove so mišljeni matematično-statistični postopki, katerih uporaba je v prednosti pri velikih količinah podatkov. Če poslovne knjige in evidence niso predložene, potem ugotavljanju davčnih osnov tudi ne more slediti uporaba matematično-statističnega postopka, vsekakor pa je možna uporaba, če poslovne knjige in evidence odstopajo od osnovnih dokazil oz. če davčni zavezanec ne daje zahtevanih pojasnil. Tudi pri novejših metodah je pred uporabo različnih cenitvenih postopkov potrebno izvesti pripravljalne postopke in preveriti predpostavke uporabe.

Od matematično-statističnih metod³⁵ velja omeniti naslednje metode ocene davčne osnove:

³² Primer delne cenitve v prilogi št. 6.

³³ Pri tem je nepomembno, če zapisov ni zaradi krivdnega ravnanja zavezanca ali brez njega ali če namenoma ni predložene poslovne dokumentacije. Gerlinger, Neschkluda (2000), str.4.

³⁴ Primer cenitve blagajniškega poslovanja v prilogi št. 4.

³⁵ Te metode niso podrobno opisane, saj temeljijo na zapletenih matematično-statističnih formulah. Tukaj jih samo omenjam in jih podrobneje ne obravnavam zaradi tega, ker je kratka predstavitev v celoti povzeta iz tuje literature, in sicer v zvezi z davčno prakso Republike Avstrije, v naši davčni praksi pa te metode niso uveljavljene in se (še) ne uporabljajo.

- **Metoda preproste cenitve srednje vrednosti**, s katero se oceni ali srednja vrednost prometa ali blagovnega vložka nekega podjetja, pri čemer revizorja še posebej zanimata odstopanje od standardne deviacije osnove in varianca osnove glede na vrednosti naključnega preizkusa.
- **Metoda cenitve razmerja**, pri kateri v primerjavi s cenitvijo srednje vrednosti pride do uporabe dveh spremenljivk značilnosti enega elementa osnove in ne samo ene značilnosti (kot npr. koeficient bruto pribitka, pri katerem so v razmerje postavljene nabavne in prodajne cene, pri cenitvi prihodkov pa je potrebno paziti na to, da osnova, ki je za osnovo cenitvi, kaže približno enotne tarife pribitkov; če temu ni tako, pa mora slediti ločena ocena, razen če bodo posamezne številke razmerij ustrezno razvrščene ali pa je uporabljena geometrijska sredina.
- **Metoda cenitve razlik**, ki gradi na razliki dveh značilnosti, pri čemer je skupna vrednost popravljena za ocenjeno razliko; s tem mora biti znana skupna vrednost osnove in cenitev razlik se oceni neposredno na osnovi naključnega preizkusa.
- **Metoda linearne regresivne cenitve**, pri kateri je potrebno še posebej paziti na to, da obstajata vsaj dve značilnosti, ki med seboj predstavljata kvantitativen odnos, kajti linearna regresivna cenitev je namreč podrejena linearni zvezi med dvema spremenljivkama značilnosti, kar pomeni, da ta linearna odvisnost predstavlja predpostavko uporabe.
- **Metoda »Monetary–Unit–Sampling«**, imenovana tudi »Dollar–Unit–Sampling«, pri kateri temelji ocena na vrednostno proporcionalni naključni izbiri; to pomeni, da verjetnost izbora enega elementa sorazmerno narašča do knjigovodske vrednosti (denarnih enot); element, ki ima večjo knjigovodsko vrednost, ima s tem večjo možnost, da bo prišel v naključni preizkus. Ta postopek deluje neoporečno le, če imajo vsi elementi knjigovodske vrednosti večje od nič, prav tako je pri tem postopku priporočljivo, da se izločijo skrajne vrednosti, da ne dobimo popačenih rezultatov.

Opisane statistično-matematične metode so zelo objektivne, vsekakor pa se lahko z vrsto izbire naključnega preizkusa, nenatančno uporabo postopka, subjektivnih predstav uporabnika bistveno vpliva na rezultat cenitve. Za uporabnika teh metod cenitve se predvideva razumevanje vsaj osnovnih značilnosti statistike, prav tako pa mora biti zagotovljena izpolnitev matematično-statističnih predpostavk konkretnega postopka.³⁶

Kljub temu naj bi bili ti postopki oz. metode v prihodnje z uporabo kontrolne programske opreme še pogosteje uporabljene in naj bi dobivale vedno večji pomen, saj predstavljajo učinkovitejše in uspešnejše postopke in so bolj ekonomične za kontrolo, saj imajo veliko prednosti, kot npr.: osnova se lahko vnaša s pomočjo kontrolne programske opreme, analiza osnove je zagotovljena s tehniko elektronske obdelave podatkov, izračun je preprosto izvedljiv s pomočjo programa za kalkulacijo tabel,

³⁶ V Avstriji opravlja cenitev davčne osnove revizijska služba v postopkih revizije, kjer posebej usposobljeni revizijski cenilci le z visokim znanjem matematično statističnih metod in ostalih računalniških znanj.

rezultati so nazorni in jim je mogoče slediti (Gierlinger in Neschkudla, 2000, str. 47 do 79).

Te metode niso podrobno opisane, saj temeljijo na zapletenih matematično-statističnih formulah. Tukaj jih samo omenjam in jih podrobneje ne obravnavam zaradi tega, ker je kratka predstavitev v celoti povzeta iz tuje literature, in sicer v zvezi z davčno prakso Republike Avstrije, v naši davčni praksi pa te metode niso uveljavljene in se (še) ne uporabljajo.

6 OCENA DAVČNE OSNOVE PRI FIZIČNIH OSEBAH

6.1 PRAVNA PODLAGA

Pravna podlaga je za cenitev davčne osnove pri fizičnih osebah je opredeljena v veljavni davčni zakonodaji in sicer v drugi alineji 1. odstavka 68. člena in v 5. odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2), ki pravi:

»(1) Davčni organ **lahko** ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek, če:

- zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi ali ne predloži obračuna davka davčnemu organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti;
- **fizična oseba ne napove dohodkov;**
- ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma obračun davka na neresničnih ali nepravilnih podatkih;
- ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v obračunu davka, niso sorazmerni napovedanim odhodkom oziroma odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu, razen če davčni zavezanec navede upravičene razloge;
- zavezanec za davek na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki upravičujejo dvom o njihovi vsebinski pravilnosti;
- delodajalec ne predloži podatkov o davčnem odtegljaju od dohodkov iz zaposlitve.

(2) Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti verjetno davčno osnovo.

(3) Če je davčnemu organu poznan del prihodkov ali del odhodkov, se verjetna davčna osnova lahko določi na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih davčni organ zbere v ugotovitvenem postopku v zvezi z zavezancem za davek, njegovimi družinskimi člani in povezanimi osebami, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih plačah in drugih dohodkih iz zaposlitve, prihodkih in odhodkih, opravljenih dobavah, nabavah in storitvah, vrednosti premoženja, in drugih zunanjih znakov posedovanja premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih in stanovanjskih prostorov, številu najemnikov ter obdobju oddajanja v najem.

(4) Če davčni organ nima na razpolago podatkov iz tretjega odstavka tega člena, oceni davčno osnovo z uporabo podatkov iz tretjega odstavka tega člena pri zavezancih za davek, ki so v istem davčnem obdobju in v podobnih okoliščinah opravljali enako ali podobno dejavnost oziroma opravljali enake ali podobne dobave in storitve oziroma dosegali primerljive vrste dohodkov. V tem primeru davčni organ odmeri davek za davčno obdobje, kot je določeno z zakonom o obdavčenju od ocenjene davčne osnove.

(5) Če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki precej presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali če je davčni organ na drugačen način seznanjen s

podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, oziroma s trošenjem davčnega zavezanca – fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe, se davek odmeri od ugotovljene razlike med vrednostjo premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo. Postopek za odmero davka po tem odstavku se lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden. Od tako ugotovljene osnove se plača davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.

(6) Verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova po tem členu se zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja.«

ter v 69. členu ZDavP-2, ki pravi:

»(1) V primerih iz 68. člena tega zakona sme davčni organ pozvati posameznega davčnega zavezanca – fizično osebo, da predloži davčnemu organu podatke o svojem premoženju ali delih premoženja (v nadaljnjem besedilu: prijava premoženja).

(2) V prijavi premoženja mora davčni zavezanec iz prvega odstavka tega člena navesti premoženje, ki ga ima v lasti, in sicer:

1. nepremičnine;
2. pravice na nepremičninah in druge premoženjske pravice;
3. premičnine, ki posamično presegajo vrednost 10.000 evrov;
4. vrednostne papirje in lastniške deleže v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, čigar vrednost presega skupaj 10.000 evrov;
5. gotovino in denarna sredstva na računih v bankah in hranilnicah;
6. terjatve in obveznosti iz naslova obligacijskih razmerij, če presegajo 3.000 evrov.

(3) Rezident Republike Slovenije prijavi premoženje iz drugega odstavka tega člena, ki se nahaja v Republiki Sloveniji in izven Republike Slovenije, nerezident Republike Slovenije pa premoženje, ki se nahaja v Republiki Sloveniji.

(4) V prijavi premoženja se navedejo količina oziroma število enot premoženja ter vrednost posamezne enote premoženja ob pridobitvi, čas in pravni temelj pridobitve posamezne enote premoženja. Davčni zavezanec mora premoženje na poziv davčnega organa dokazati.

(5) V prijavi premoženja se lahko navede tudi drugo premoženje, ki ni navedeno v drugem odstavku tega člena.

(6) Davčni organ lahko od istega davčnega zavezanca zahteva predložitev prijave premoženja ali delov premoženja največ enkrat letno.

(7) Če davčni zavezanec iz prvega odstavka tega člena živi v zakonski zvezi oziroma v

življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo oziroma v registrirani istospolni partnerski skupnosti, prijavi premoženje tudi zakonec oziroma oseba, ki živi z davčnim zavezancem v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo oziroma oseba, ki živi z davčnim zavezancem v registrirani istospolni partnerski skupnosti.

(8) Premoženje otroka do 18. leta starosti se prijavi v prijavi premoženja staršev oziroma skrbnikov.

(9) Če prijava premoženja ne zajema predpisanih podatkov, se kot prijavljena vrednost premoženja šteje le vrednost gospodinjske opreme, vrednost običajnih uporabnih predmetov in osebnih predmetov, ki so v lasti fizične osebe, vendar največ do zneska 20.000 evrov.

(10) Za premoženje, ki ga fizična oseba ne prijavi v prijavi premoženja, se šteje, da je pridobljeno v obdobju od zadnje prijave premoženja, če fizična oseba ne dokaže drugače.

(11) Prijavo premoženja iz prvega odstavka tega člena sme davčni organ uporabiti le za oceno davčne osnove za davke od dohodkov fizičnih oseb.«

6.2 METODIKA ZAZNAVANJA IN UGOTAVLJANJA NESORAZMERJA MED PRIHODKI IN PREMOŽENJEM FIZIČNE OSEBE

Inšpektor lahko odločitev, da bo ugotavljal davčno osnovo na podlagi ocene sprejme največkrat v času trajanja inšpekcijskega pregleda, lahko pa tudi pred pričetkom inšpekcijskega nadzora predvsem v primerih, ko sumi, da fizična oseba ne napove prejemkov od opravljenih storitev ali drugih prejemkov, dohodkov oziroma dobičkov. Takšna okoliščina je podana predvsem v primeru, ko so napovedani prihodki fizične osebe v očitnem nesorazmerju z njegovim navzven vidnim premoženjskim stanjem. V tem primeru je potrebno, da inšpektor še pred uvedbo postopka zbere potrebne informacije o zavezancu in se šele nato odloči za inšpekcijski pregled.

Gre za vprašanje, kako oziroma na kakšen način naj pristopi inšpektor k zbiranju obvestil in drugih dejstev, ki jih bo lahko uporabil kot dokaz v postopku ter kako lahko še pred izvedbo davčnega postopka identificira zavezanca, za katerega utemeljeno predvideva, da ne prijavlja vseh dohodkov, katere bi moral prijaviti in jih bo v davčnem postopku želel prikriti.

Naslednje odprto vprašanje pa je, kakšno stopnjo verjetnosti morajo vsebovati dejstva, ki jih bo zavezancu kot dokaz predložil inšpektor pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca, katera bo zavezanec lahko izpodbijal z nasprotnimi dokazi. Gre za vprašanje dokaznega standarda oziroma količini in kvaliteti dokazov, ki so potrebni, da se določeno dejstvo šteje za dokazano, če ga zavezanec uspešno ne izpodbije.

Že sam izraz ocena govori o tem, da gre za subjektivno presojanje posameznika, ki si na podlagi induktivnih in deduktivnih metod logičnega sklepanja postavlja možne verzije o posamezniku, dogodku ali pojavu. Če to definicijo prenesemo na davčno področje lahko rečemo, da gre pri oceni davčne osnove pri fizični osebi za presojo

inšpektorja o višini prihodkov in odhodkov zavezanca in drugih elementih, ki vplivajo na davčno osnovo, katero gradi na predhodno ugotovljenih dejstvih.

V kolikor govorimo o verjetnosti kot sumu, da zavezanec ni prikazal vseh dejstev, ki vplivajo na ugotovitev davčne osnove in gotovosti, kot dejstvu, katerega ni več možno izpodbijati, moramo določiti stopnjo verjetnosti, ki jo mora v postopku doseči inšpektor, ko predloži dokaze zavezancu. To stopnjo bi lahko imenovali velika verjetnost, ki je podana tedaj, ko je pri intelektualni presoji dejstev možno zaključiti, da je podanih več elementov, ki kažejo na to, da je davčna osnova zavezanca takšna, kakršno je predstavil inšpektor, kakor dejstev, ki govorijo v prid zavezanca. Matematično seveda pojma velika verjetnost ni mogoče opredeliti, pomaga pa nam ga lahko razumeti, če si pot od verjetnosti do gotovosti predstavljamo kot premico. Verjetnost se začne takrat, ko inšpektor prične dvomiti o resničnosti prikazanih dejstev in se konča z gotovostjo. V tem primeru bi velika verjetnost pomenila več kot pol poti od verjetnosti do gotovosti.

Z identifikacijo zavezancev mislimo na postopek izbora, s katerim iz nedoločene množice davčnih zavezancev izločimo tiste, za katere sumimo, da ne prikazujejo podatkov iz katerih bi bilo mogoče ugotoviti davčno osnovo. Izločitveni postopki lahko izhajajo iz:

- ocene rizičnosti posameznih skupin zavezancev (npr. umetniki, športniki, gostinci itd.),
- oceno rizičnosti gospodarskih panog v polju sive ekonomije (npr. gradbeništvo, prevoznništvo itd.),
- podatkov o zavezancih iz javnih medijev,
- operativnih podatkov, ki jih pridobi inšpektor,
- prijav občanov,
- analize dohodninskih podatkov,
- analize operativnih podatkov itd.

Osnovna orientacija inšpektorja pri identifikaciji zavezanca mora biti veliko nesorazmerje med prikazanimi prihodki zavezanca in njegovim premoženjskim stanjem, ki se manifestira v kopičenju bogastva, razkošnem življenju oziroma nesorazmernem trošenju zavezanca in z njim povezanih oseb.

Ugotavljanje premoženjskega stanja zavezanca sledi postopku izbora zavezanca. S tem pridobimo zavezančevo premoženjsko sliko. Pri ugotavljanju premoženja zavezanca se držimo konzervativne slike vlagatelja in sicer:

- vložki v vrednostne papirje (delnice, obveznice)
- drugi vložki v gospodarske družbe (stvarni in kapitalski),
- vložki v nepremičnine,
- vložki v dragocenejše premoženje (plovila, dragi kamni, umetnine itd.),
- vložki po zavarovalnih pogodbah in
- domača ter tuja gotovina.

Pri tem moramo biti pozorni, da zavezanec lahko vlaga doma ali v tujini, da se premoženje lahko prenaša preko pravnih oseb v druge pravne osebe in da ima zavezanec lahko svoje premoženje prikrito pod identiteto druge osebe.

Podatke o premoženjskem stanju posameznika ali skupin lahko pridobimo iz uradnih evidenc, poslovne dokumentacije zavezanca, poslovne dokumentacije drugih oseb in z usmerjenim zbiranjem operativnih informacij ter analizo teh informacij.

Z raziskovanjem na izbranem področju sem želela globlje analizirati pomen cenitve davčne osnove. V dosednji dostopni literaturi je zaslediti direktne metode ocene davčne osnove, medtem ko na področju obdavčitve fizičnih oseb v primerih opravljanja dejavnosti na črno in posledično utajevanja davka bolj malo raziskanega in zapisanega. Zato sem se v svojem razmišljanju in raziskovanju poglobila v indirektne metode ugotavljanja davčne osnove pri fizičnih osebah, ki opravljajo neregistrirano dejavnost ali na drug način prejemajo t.i. prikrita izplačila.

6.3 INDIREKTNE METODE OCENE PRI FIZIČNIH OSEBAH

Indirektne metode se nanašajo na dokazovanje dohodkov davčnega zavezanca.

V glavnem se uporabljajo pri pregledu poslovnih davčnih napovedi - napovedi samostojnih podjetnikov, lahko pa se uspešno uporabljajo tudi pri določanju dodatnih dohodkov v davčnih napovedih, ki se ne nanašajo na poslovno dejavnost – v napovedih za odmero dohodnine fizičnih oseb.

Uporaba indirektnih metod se nanaša na tehnike nadzora »finančnega statusa«. Cilj nadzora »finančnega statusa« je določitev, ali ima davčni zavezanec zadostna sredstva (obdavčljiva in neobdavčljiva) za svoje finančne aktivnosti in če so ta sredstva primerno izkazana v njegovi davčni napovedi.

Indirektne metode niso omejene na situacije, ko so poslovne knjige nezadostne (pomankljive), ampak se te metode lahko uporabijo za ugotavljanje netočnosti izkazanih podatkov v poslovnih knjigah in evidencah, ki na prvi pogled izgledajo, da so vodene točno in pravilno.

Specifične situacije, ki imajo za posledico uporabo indirektnih metod, so npr.:

- dohodki, izkazani v davčni napovedi, ne zadoščajo finančnim aktivnostim davčnega zavezanca,
- davčna uprava razpolaga s podatki o dohodkih davčnega zavezanca (obresti, dividende, itd.), ki jih davčni zavezanec ni izkazal v svoji davčni napovedi,
- dohodki, izkazani v davčni napovedi niso sorazmerni s pridobljenim premoženjem,
- prilivi na transakcijske račune presegajo napovedane dohodeke,
- odhodki v davčni napovedi presegajo prihodek,
- davčni zavezanec posluje z gotovino, prijavljeni prihodek pa je neznaten ali ga ni,
- davčni zavezanec ima nezadostno vzpostavljen notranji nadzor nad gotovinskim poslovanjem,
- precejšnje nepravilnosti v poslovnih knjigah in evidencah davčnega zavezanca,
- davčni zavezanec ne vodi poslovnih knjig in evidenc.

Kadar indirektne metode pokažejo na obstoj neprijavljenih dohodkov, mora davčni organ dokazati, da za manj prijavljenim dohodkom najverjetneje obstaja obdavčljiv izvor dohodka ali premoženja. Osnovni cilj ni odkriti določen izvor, temveč samo

pokazati (naznaniti) možnost ali verjetnost obstoja izvora obdavčljivega dohodka. Če zavezanec za davek ne dokaže, od kod več dohodka, je uporaba indirektnih metod upravičena.

Indirektne metode torej obsegajo zbiranje posrednih dokazov (po sklepanju iz okoliščin) o dohodku, kar poteka na osnovi:

- denarnega T izračuna (cash T account),
- metode bančnih depozitov (bank deposits),
- metode neto vrednosti (net worth),
- metode izvora in uporabe sredstev (source and application of funds).

6.3.1 Denarni T – izračun

Denarni T izračun je preprosta metoda, s katero se določa:

- *prejeti denar* (vrednost denarja, s katerim je davčni zavezanec razpolagal),
- *izdani denar* (denarni izdatki, ki jih je imel davčni zavezanec).

S to metodo se ugotavlja, če je davčni zavezanec imel dovolj razpoložljivega denarja, da je pokrila svoje denarne izdatke.

Metoda se imenuje denarni T izračun, ker zajema kreiranje T, pri čemer se na levo stran vnesejo vsi viri denarja, vsa poraba denarja pa se izkaže na desni strani. Po seštetju obeh strani in njunih primerjavah, je lahko rezultat:

- prenizki dohodki (kar v obrazcu denarnega T izračuna pomeni, da je vsota prejetega denarja nižja od vsote izdanega denarja),
- previsoki dohodki (kar v obrazcu denarnega T izračuna pomeni, da je vsota prejetega denarja višja od vsote izdanega denarja).

Na strani davčnega organa je, da ugotovi izvor prejetega denarja, in če je le-ta prikazan v dohodkih davčnega zavezanca (potencialni neevidentiran dohodek oz. neizkazan vir dohodka v davčni napovedi).

Že pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora se lahko na osnovi podatkov iz davčne napovedi in na osnovi ostalih virov informacij DURS pripravi denarni T izračun (t. i. predhoden denarni T izračun).

Predhoden denarni T izračun se pripravi pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora in se lahko v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora spreminja glede na pridobljeno dokumentacijo. Vsebino denarnega T izračuna je potrebno revidirati na vsaki stopnji postopka:

- Že v predhodnem denarnem T izračunu je potrebno razrešiti morebitna neskladja.
- Na uvodnem razgovoru se davčnemu zavezancu ali njegovemu pooblaščenцу postavi vprašanje glede izvora prejetega denarja.
- Na osnovi uvodnega razgovora se v obrazec denarnega T izračuna dodajo novi podatki in ugotavljajo morebitna neskladja. O rezultatih – razlikah se je potrebno

pogovoriti z davčnim zavezancem ali pooblaščenecem. Če davčni zavezanec ali pooblaščenec ne moreta pojasniti razlike, se izvede bolj podroben denarni T izračun.

- Rezultat bolj podrobnega denarnega T izračuna so lahko prenizki ali previsoki dohodki oz. sta lahko prejeti in izdani denar pokrita (vsota prejetega denarja je enaka vsoti izdanega denarja). Če sta prejeti in izdani denar pokrita, niso potrebna nadaljnja preiskovanja. V primeru ugotovljenih prenizkih dohodkov, mora davčni zavezanec pojasniti nezadostne navedbe. Razlogi so lahko: nenapovedan dohodek, neidentificirani viri neobdavčnega dohodka, previsoko napovedani stroški. Pri ugotovitvi previsokih dohodkov, je potrebno ugotavljati čim več možnih načinov koriščenja sredstev; pozornost se nameni velikim nabavam, osebnim življenjskim stroškom, porastu varčevanja ali investiranja.

Tabela 3 : Obrazec denarnega T izračuna za ugotavljanje dohodkov fizične osebe

Prejeti denar	Izdani denar
Neto dohodki iz zaposlitve (plača, regres, avtorski honorar, dnevnice, ...)	Osebni življenjski stroški
Dohodek iz osnovne kmetijske dejavnosti in gozdarske dejavnosti (dotacije, donacije, denarne pomoči, ...)	Plačila za oskrbo otrok (vrtec, šolnine, ...)
Dohodek iz oddajanja premoženja v najem	Plačana alimentacija
Dohodek iz prenosa premoženjske pravice	Prispevki za dodatno pokojninsko zavarovanje
Obresti	Nakup nepremičnin in investicije
Neto dividende	Nakup avtomobilov, bark, letal
Dohodek iz vzajemnih skladov	Drugo
Prejeta plačila od prodaje nepremičnin	
Prejeta plačila od prodaje vrednostnih papirjev in deležev v gospodarskih družbah	
Drugi dohodki (prejete nagrade, darila, ...)	
Drugi – neobdavčeni dohodki po ZDoh-1 (otroški dodatek, alimentacija, ...)	
Razpoložljiv denar na dan 1. 1.	Razpoložljiv denar na dan 31. 12.
Prejeta posojila	Odplačila posojil
Skupaj	Skupaj
Prenizki dohodki	Previsoki dohodki
Vsota po izravnavi	Vsota po izravnavi

Tabela 4: Obrazec denarnega T izračuna za ugotavljanje dohodkov fizične osebe, ki opravlja tudi dejavnost

Prejeti denar	Izdani denar
Dohodek iz dejavnosti po davčni napovedi	Plačani prispevki za socialno varnost (s. p.)
Neto dohodki iz zaposlitve (avtorski honorar, ...)	Izdatki za investicije iz naslova opravljanja dejavnosti
Dohodek iz osnovne kmetijske dejavnosti in gozdarske dejavnosti (dotacije, donacije, denarne pomoči, ...)	Drugi izdatki iz naslova opravljanja dejavnosti (npr. nabava materiala, blaga, goriva, bruto plače zaposlenih, ...)
Dohodek iz oddajanja premoženja v najem	Plačila davkov (akontacije davka od dohodkov iz dejavnosti, DDV, ...)
Dohodek iz prenosa premoženjske pravice	Osebni življenjski stroški
Obresti	Plačila za oskrbo otrok (vrtec, šolnine, ...)
Neto dividende	Plačana alimentacija
Dohodek iz vzajemnih skladov	Prispevki za dodatno pokojninsko zavarovanje
Prejeta plačila od prodaje nepremičnin	Nakup nepremičnin in investicije
Prejeta plačila od prodaje vrednostnih papirjev in deležev v gospodarskih družbah	Nakup avtomobilov, bark, letal
Drugi dohodki (prejete nagrade, darila, ...)	Drugo
Drugi – neobdavčeni dohodki po ZDoh-1 (otroški dodatek, alimentacija, ...)	
Razpoložljiv denar na dan 1. 1.	Razpoložljiv denar na dan 31. 12.
Prejeta posojila	Odplačila posojil
<i>Terjatve do kupcev na dan 1. 1.</i>	<i>Terjatve do kupcev na dan 31. 12.</i>
Obveznosti do dobaviteljev na dan 31. 12.	<i>Obveznosti do dobaviteljev na dan 1. 1.</i>
Skupaj	Skupaj
Prenizki dohodki	Previsoki dohodki
Vsota po izravnavi	Vsota po izravnavi

Razpoložljiv denar (prihranki)

Če denarni T izračun pokaže možnost nenapovedanega dohodka, bo inšpektor davčnemu zavezancu zastavil vprašanja glede razpoložljivega denarja na začetku leta. Dokazovanje zneska razpoložljivega denarja je potrebno, kakor hitro se pokaže možnost nenapovedanega dohodka. Drugače, davčni zavezanec lahko kasneje pojasni razliko (v obrazcu glej postavko »prenizki dohodki«) z izjavo, da se razlika nanaša na izvor denarnih sredstev, zbranih v preteklih letih – prihranki (cash hoard). Razpoložljiv denar zajema denar na bančnih računih, kot tudi denar, ki se nahaja zunaj banke ali drugih finančnih institucij. Razpoložljiv denar se lahko zadržuje v denarnici ali torbici, v varnem sefu, na domu ali v poslovnih prostorih davčnega zavezanca.

Davčni zavezanec lahko ugotovljene prenizke dohodke utemeljuje s sklicevanjem, da dodatna sredstva izvirajo iz zbranih prihrankov v preteklih letih. Glede dopuščanja možnosti razpoložljivega denarja ali prihrankov na začetku leta, je potrebno proučiti predložene pretekle davčne napovedi davčnega zavezanca. Analiza prijavljenih dohodkov v prejšnjih letih lahko pokaže, da sklicevanje na zbiranje denarja ni mogoče, ko se primerjajo v preteklosti napovedani dohodki. Edina obramba, ki jo lahko davčni zavezanec ponudi je, da dohodek izvira iz neobdavčljivega vira dohodka ali dohodek ni bil napovedan v prejšnjih letih.

Če izjava davčnega zavezanca, glede zbiranja denarja - prihranki, kaže na pretiran (nezmeren) znesek, zajemajo nadaljnja preiskovanja naslednje:

- Preiskavo zneska razpoložljivega denarja na začetku / koncu vsakega leta za vsa aktualna obdobja.
- Kako se je denar zbiral?
- Kje je denar shranjen in v kakšni vrednosti?
- Kdo je vedel o obstoju denarja?
- Kdo je preštel denar?
- Kdaj in kje so bili katerikoli viri potrošeni?

Informacije glede prihrankov so potrebne za dokazovanje doslednosti in zanesljivosti navedb davčnega zavezanca. Običajno utemeljenega dokaza o višini zbranega denarja ni mogoče najti, lahko pa se poiščejo odstopanja, kot npr.:

- davčni zavezanec je izkazal nezadosten obdavčljiv ali neobdavčljiv dohodek v prejšnjih letih, ki bi omogočil zbiranje denarja – prihranke,
- dokazila, da je davčni zavezanec živel skromno, si izposojal denar, nabave financiral z obročnim odplačevanjem, imel dolgove, ni plačeval računov, imel slabo kreditno sposobnost ali je prijavil stečaj,
- prihranki niso bili prijavljeni v finančne izjave, ki jih je davčni zavezanec vložil npr. bankam.

Opozoriti velja, da se lahko med davčnim inšpekcijskim nadzorom spremenijo pojasnila davčnega zavezanca glede prihrankov, zato je potrebno dosledno zapisovati izjave na zapisnik.

V obzir je potrebno vzeti tudi druge postavke, kot so posojila in hipoteke na avtomobile, privatno pohoštvo in drugo opremo. Še posebej, če so visoke obrestne

mere na posojila, to lahko dokazuje, da davčni zavezanec ni razpolagal z velikimi zneski prihrankov v tem obdobju. In dejstvo, da je davčni zavezanec lahko dobil posojilo, kaže na to, da je imel plačilno sposobnost ali zaslužke za poplačilo in za zavarovanje posojila.

6.3.1.1 Povzetek

Na osnovi informacij iz davčne napovedi davčnega zavezanca in iz notranjih virov informacij - informacije DURS se najprej pripravi t. i. predhoden denarni T izračun.

Po uvodnem razgovoru se na osnovi pridobljenih podatkov posodobi denarni T izračun z uporabo zunanjih informacij, z namenom preveritve informacij v davčni napovedi in izjav davčnega zavezanca.

Bolj podroben denarni T izračun se izvede, ko posodabljanje pokaže, da dohodek ni zadosten za pokritje stroškov in davčni zavezanec ne more pojasniti odstopanj (razlik).

Denarni T izračun sestavljajo samo zneski, ki izhajajo iz denarnih transakcij (stroški amortizacije so obračunska kategorija in niso posledica finančnih transakcij).

6.3.2 Metoda bančnih depozitov

Metoda bančnih depozitov je najprimernejša za nadzor tistih davčnih zavezancev, ki največji del svojih dohodkov položijo na bančne račune in večino svojih poslovnih stroškov plačajo negotovinsko.

Uporaba metode bančnih depozitov se priporoča v naslednjih primerih:

1. poslovne knjige in evidence davčnega zavezanca niso dosegljive, so prikrite ali nepopolne,
2. poslovne knjige in evidence davčnega zavezanca so na prvi pogled popolne in točne, vendar je potrebna neka metoda, s katero se lahko preveri neprijavljene prihodke oziroma se potrdi točnost poslovnih knjig in evidenc,
3. davčni zavezanec večino poslovnih stroškov plača negotovinsko,
4. davčni organ razpolaga s podatki tudi o gotovinskih izdatkih davčnega zavezanca,
5. davčni zavezanec večino dohodkov položi na bančne račune,
6. premoženje in obveznosti so iz leta v leto stabilni.

Formula metode bančnih depozitov:

-	skupni prilivi na bančne račune
-	neobdavčljive postavke
<hr/>	
+	gotovinski izdatki (po izračunu)
+	prihranki
<hr/>	
=	IZRAČUNANI DOHODKI Z METODO BANČNIH DEPOZITOV
-	dohodki po davčni napovedi
<hr/>	
=	RAZLIKA med izračunanimi in napovedanimi dohodki - prenizko napovedani dohodki

Bolj podrobna členitev formule metode bančnih depozitov:

1. skupni prilivi na bančne račune (ne glede na izvor):

- poslovni in osebni bančni računi
- posebni računi (npr. za delnice, drugo)

2. neobdavčljive postavke

- posojila
- darila in dediščine
- transferi med računi
- dvigi gotovine iz bančnih računov

3. gotovinski izdatki

- stroški poslovanja
- dolgoročne naložbe
- osebni življenjski stroški
- nakup premoženja

Metoda bančnih depozitov omogoča odkritje dodatnih dohodkov davčnega zavezanca na osnovi zbranih podatkov o stroških. Izhajajoč iz prilivov in odlivov ter stanja denarja na bančnih računih davčnega zavezanca, se opravi izračun izdatkov, ki so bili plačani z gotovino. Ti gotovinski izdatki, skupaj s prilivi na bančne račune, ob upoštevanju neobdavčljivih postavk, omogočajo izračun dohodkov davčnega zavezanca. Na tako izračunane dohodke je potrebno (zaradi računovodskega načela nastanka poslovnega dogodka - fakturirana realizacija) izvesti popravke s pomočjo stanja terjatev in obveznosti, da je dobljena njihova primerljivost z izkazanimi dohodki v davčni napovedi.

Skupni prilivi na bančne račune

Metoda bančnih depozitov zajema vse prilive na bančne račune (prilivi iz poslovanja, zasebni prilivi, varčevalni računi, drugi – posebni računi). Pod postavko skupni prilivi na bančne račune so vključeni prilivi, ki predstavljajo bodisi obdavčljiv ali neobdavčljiv vir dohodka, prav tako pa se pod to postavko vključujejo transferi med bančnimi računi.

Opozoriti velja, da postavka skupni prilivi na bančne račune ne sme vključevati prejemkov iz preteklih let, prav tako se ne sme prezreti kakšnega prejemka iz tekočega leta, ki je bil položen na bančni račun v naslednjem letu. Glede na navedeno je potrebno uskladiti bančne izpiske o prilivih s podatki poslovnih knjig, na naslednji način:

$$\begin{array}{l} \text{tekoči prilivi} \\ + \text{ prejemki iz tekočega leta, položeni v naslednjem letu} \\ - \text{ prejemki iz preteklih let, položeni v tekočem letu} \\ \hline = \text{ usklajeni prilivi na bančne račune} \end{array}$$

Neobdavčljive postavke

Od ugotovljenih skupnih prilivov na bančne račune je potrebno odšteti vse neobdavčljive postavke.³⁷

Neobdavčljive postavke vključujejo vse neobdavčljive vire prilivov na bančne račune in vse neobdavčljive vire gotovine.

Primeri neobdavčljivih postavk:

- transferi med računi (npr. transferi med varčevalnimi in drugimi transakcijskimi računi)
- posojila
- darila in dediščine
- dvigi gotovine z bančnih računov.

Gotovinski izdatki

Postavka gotovinskih izdatkov v formuli metode bančnih depozitov se izračuna, in sicer v dveh korakih:

1. določanje vseh stroškov, ki imajo denarni tok
2. od tega zneska pa se odšteje ugotovljen znesek negotovinskih plačil - plačil preko bančnih računov

Postopek metode bančnih depozitov sledi po korakih:

a. Prvi korak: določanje vseh stroškov

Formula za izračun vseh stroškov:

$$\begin{array}{l} \text{nabave} \\ + \text{stroški poslovanja} \\ + \text{osebni življenjski stroški} \\ - \text{stroški, ki niso posledica finančnih transakcij (npr. amortizacija)} \\ \hline = \text{VSI STROŠKI} \end{array}$$

b. Drugi korak: izračun zneska negotovinskih plačil – plačil preko bančnih računov

Znesek negotovinskih plačil – plačil preko bančnih računov se izračuna po naslednji formuli:

³⁷ Opozoriti velja, da morajo biti pri izračunu z metodo bančnih depozitov prejeta posojila, darila, dediščine, ipd., zajeta med neobdavčljive postavke (in na ta način odšteta od postavke skupnih prilivov na bančne račune), ne glede na to ali so bila položena na bančne račune ali ne.

	začetno stanje denarja na vseh bančnih računih (na dan 1. 1.)
+	skupni prilivi na bančne račune
<hr/>	
-	končno stanje denarja na vseh bančnih računih (na dan 31. 12.)
-	dvigi gotovine iz bančnih računov
-	transferi
<hr/>	
	SKUPAJ PLAČILA PREKO BANČNIH RAČUNOV

Upoštevanje računovodskega načela »nastanka poslovnega dogodka« - fakturirana realizacija

Izračunani dohodki z metodo bančnih depozitov temeljijo na računovodskem načelu plačane realizacije. V primerih, ko davčni zavezanci uporabljajo računovodsko načelo »nastanka poslovnega dogodka« - fakturirana realizacija, je potrebno izvesti popravke izračunanih dohodkov z metodo bančnih depozitov. Popravki se izvedejo na osnovi postavk stanja terjatev in obveznosti, na naslednji način:

	izračunani dohodki z metodo bančnih depozitov
-	začetno stanje (1. 1.) terjatev
+	končno stanje (31. 12.) terjatev
<hr/>	
+	začetno stanje (1. 1.) obveznosti
-	končno stanje (31. 12.) obveznosti
<hr/>	
	= izračunani dohodki z metodo bančnih depozitov po fakturirani realizaciji

Dohodki po davčni napovedi

Po izračunu dohodkov z metodo bančnih depozitov sledi primerjava tega zneska z dohodki po davčni napovedi. Dohodki po davčni napovedi so skupni obdavčljivi dohodki davčnega zavezanca, prejeti iz vseh virov v davčnem obdobju.³⁸ Dohodki vključujejo:

- dohodke iz dejavnosti (prihodki od prodaje)
- dohodke iz zaposlitve, izplačane v letu, za katerega se sestavlja davčna napoved
- prejeta plačila od prodaje nepremičnin
- prejeta plačila od prodaje vrednostnih papirjev in deležev v gospodarskih družbah
- prejete dividende
- prejeta plačila iz oddajanja premoženja v najem
- in drugo.

³⁸ Opozoriti velja, da se izračunan dohodek z metodo bančnih depozitov ne primerja z davčno osnovo, izkazano v davčni napovedi, ampak s prejemki iz posameznega vira dohodnine, kot so npr. prihodki od prodaje pri dohodkih iz dejavnosti.

6.3.2.1 Povzetek

1. Metoda bančnih depozitov je najprimernejša za pregled davčnih napovedi tistih davčnih zavezancev, ki večino svojih dohodkov položijo na bančne račune, večino stroškov pa plačajo negotovinsko.
2. Formula metode bančnih depozitov:
 - skupni prilivi na bančne račune - neobdavčljive postavke + gotovinski izdatki =
 - obdavčljivi dohodki.
 - Bančni izpiski davčnega zavezanca so primarni vir informacij za uporabo obravnavane metode. Dohodke je mogoče ugotoviti ne glede na to, ali so dohodki prenizko ali stroški previsoko izkazani ali pa oboje.
3. Dohodki so ugotovljeni s seštevanjem vseh prilivov in vseh tekočih izdatkov, ne glede na izvor. Od tega skupnega zneska so potem odštete vse neobdavčljive postavke, tako da na koncu ostanejo obdavčljivi dohodki.

6.3.3 Metoda neto vrednosti

Z metodo neto vrednosti se davčna osnova davčnega zavezanca dokazuje s spremembo neto vrednosti. Potem se vršijo popravki spremembe neto vrednosti, da se izračuna davčna osnova. Izračunana davčna osnova se primerja z izkazano davčno osnovo v davčni napovedi in se lahko ugotovi znesek prenizko napovedane davčne osnove.

Uporaba metode neto vrednosti se priporoča pri:

- davčnem inšpekcijskem nadzoru, ki obsega dve ali več let,
- številnih spremembah v stanju premoženja in nastalih obveznosti tekom leta,
- nevedenju poslovnih knjig,
- nepravilnem vodenju poslovnih knjig ,
- primerih, ko davčni zavezanec ne predloži poslovnih knjig.

Metoda neto vrednosti se običajno uporablja v primerih davčne utaje, posebno v primerih velikih sprememb v neto vrednosti ter takrat, ko se pokaže, da druge metode niso primerne.

Strokovnjaki raje uporabljajo metodo neto vrednosti, kot podobno metodo izvora in uporabe sredstev. Sicer pa je razumevanje metode neto vrednosti izjemno pomembno za razumevanje metode izvora in uporabe sredstev.

Izračun neto vrednosti temelji na osnovnem računovodskem principu:

premoženje – obveznosti = neto vrednost

Neto vrednost na začetku leta se odšteje od neto vrednosti na koncu leta. Na ta način se izračuna sprememba neto vrednosti, na osnovi katere se s popravki izračuna davčna osnova davčnega zavezanca.

Popravke ugotovljene spremembe neto vrednosti je potrebno izvršiti zato, da bi se lahko izračunala davčna osnova za davčne namene. Ti popravki povečujejo ali zmanjšujejo spremembo neto vrednosti zaradi:

- davčno nepriznanih odhodkov in izgub,
- neobdavčljivih dohodkov,
- odhodkov, ki niso posledica finančnih transakcij.

Formula za izračun davčne osnove z metodo neto vrednosti:

$$\begin{array}{l}
 \text{neto vrednost (premoženje – obveznosti) na koncu leta} \\
 - \text{neto vrednost (premoženje – obveznosti) na začetku leta} \\
 \hline
 = \text{sprememba neto vrednosti} \\
 + \text{davčno nepriznani odhodki in izgube} \\
 - \text{neobdavčljivi dohodki} \\
 - \text{odhodki, ki niso posledica finančnih transakcij} \\
 \hline
 = \text{IZRAČUNANA DAVČNA OSNOVA Z METODO NETO VREDNOSTI}
 \end{array}$$

Primer 1:

Na dan 1. januarja je davčni zavezanec začel z delom brez premoženja in brez obveznosti. Med letom je prejel plačo v znesku 50.000 sit. Ima življenjske stroške v skupnem znesku 16.000 sit, ki niso davčno priznani odhodki, in položi 34.000 sit na svoj varčevalni račun. Na koncu leta dvigne iz računa 20.000 sit in kupi avtomobil. Na podlagi metode neto vrednosti se davčna osnova davčnega zavezanca izračuna na naslednji način, ki je prikazan v tabeli št. 5.

Tabela št. 5: Izračun na podlagi metode neto vrednosti

	Začetek leta	Konec leta
Premoženje		
Avtomobil	0	20.000
Denar (končno stanje: 34.000 - 20.000)	0	14.000
Skupno premoženje		34.000
Obveznosti	0	0
Neto vrednost (premoženje – obveznosti)	0	34.000
Neto vrednost na koncu leta		34.000
- Neto vrednost na začetku leta		- 0
= Sprememba neto vrednosti - povečanje		34.000
+/- Popravki spremembe neto vrednosti		
+ <i>Davčno nepriznani odhodki</i> - osebni življenjski stroški		16.000
IZRAČUNANA DAVČNA OSNOVA z metodo neto vrednosti		50.000

Izračunana davčna osnova z metodo neto vrednosti, ki je enaka prejeti plači, je davčna osnova, ki mora biti izkazana v davčni napovedi.

Primer 2

Uporabimo podatke iz prejšnjega primera in upoštevamo, da je davčni zavezanec iz varčevalnega računa dvignil 12.000 sit za nakup avtomobila in prejel posojilo za nakup avtomobila v višini 8.000 sit. Dobil je tudi darilo v višini 3.000 sit, ki ga je porabil za odplačilo glavnice kredita (predpostavka je, da obresti zapadejo naslednje leto).

Na podlagi metode neto vrednosti se davčna osnova davčnega zavezanca izračuna na naslednji način:

Tabela št. 6: Izračun na podlagi metode neto vrednosti

	Začetek leta	Konec leta
Premoženje		
Avtomobil	0	20.000
Denar (končno stanje: 34.000 - 12.000)	0	22.000
Skupno premoženje	0	42.000
Obveznosti		
Posojilo za avto (končno stanje: 8.000 - 3.000)	0	5.000
Skupne obveznosti	0	5.000
Neto vrednost (premoženje – obveznosti)	0	37.000

Formula metode neto vrednosti		
Neto vrednost na koncu leta		37.000
- Neto vrednost na začetku leta		- 0

= Sprememba neto vrednosti - povečanje		37.000
+/- Popravki spremembe neto vrednosti		
+ Davčno nepriznani odhodki . osebni življenjski stroški		16.000
- Neobdavčljivi dohodki . darilo		- 3.000
IZRAČUNANA DAVČNA OSNOVA z metodo neto vrednosti		50.000

6.3.3.1 Ugotavljanje premoženja in obveznosti pri metodi neto vrednosti

Za izračun neto vrednosti na začetku in na koncu leta je potrebno ugotoviti obstoj in višino celotnega poslovnega in zasebnega premoženja in obveznosti.

Uporabiti je mogoče sledeče vire podatkov:

- sedanjo in prejšnje davčne napovedi
- finančne izjave, dane finančnim institucijam (npr. bankam)
- poslovne knjige in evidence davčnega zavezanca
- bančne izpiske
- zavarovalne police
- podatke iz prijave premoženja po 69. členu ZDavP-2 (prej po 114. členu ZDavP-1).

Ugotavljanje premoženja

Vrednost premoženja se ugotavlja na osnovi stroškov ali po neki drugi davčni osnovi (tj. pošteni tržni vrednosti), če se razlikuje od zneska stroškov. Primeri poslovnega in zasebnega premoženja:

- razpoložljiva gotovina
- denar na bančnih računih
- terjatve
- zaloge
- vrednostni papirji
- nepremičnine
- oprema
- stanovanjska oprema
- avtomobili.

Posedovanje ali pridobivanje premoženja se lahko ugotovi z analizo:

- bančnih depozitov
- dvigov iz varčevalnih računov
- obresti

- plačil davka od nepremičnin
- amortizacije
- dividend
- poročil Klirinško depotne družbe
- prodaje zasebnega premoženja, izkazanega v davčni napovedi
- računovodskih izkazov
- poslovnih knjig in evidenc
- javnih registrov in evidenc.

Ugotavljanje obveznosti

Poslovne in zasebne obveznosti vključujejo:

- obveznosti do dobaviteljev
- hipoteke
- prejeta posojila.

Obstoj ali znesek obveznosti se lahko ugotovi z analizo:

- bančnih obvestil o stanju posojil
- odplačil posojil
- avtomatskih plačil z bančnih računov (trajniki)
- plačil in obračunov obresti
- računovodskih izkazov
- poslovnih knjig in evidenc
- javnih registrov in evidenc.

6.3.3.2 Popravki spremembe neto vrednosti

Da bi izračunali davčno osnovo z metodo neto vrednosti, se mora izvršiti popravek spremembe neto vrednosti zaradi:

- davčno nepriznanih odhodkov in izgub
- neobdavčljivih dohodkov
- odhodkov, ki niso posledica finančnih transakcij.

1. Davčno nepriznani odhodki in izgube

Pri uporabi stanja premoženja in obveznosti za izračun spremembe neto vrednosti, se avtomatično vračunajo vsi odhodki in izgube, ki jih je ustvaril davčni zavezanec, pri tem pa niso vsi odhodki in izgube davčno priznani pri izračunu davčne osnove. Davčno nepriznane odhodke in izgube je potrebno prišteti k spremembi neto vrednosti, da lahko izračunamo davčno osnovo z metodo neto vrednosti.

Davčno nepriznani odhodki in izgube vključujejo:

- odhodke in izgube, ki niso odbitki po davčni zakonodaji
- odhodke, ki jih je dovoljeno odbiti od davčne osnove (olajšave).

Pomembno: Prištejejo se samo tisti davčno nepriznani odhodki, ki ne povečujejo premoženja ali ne zmanjšujejo obveznosti.

Obrazložitev: Vsi odhodki zmanjšujejo premoženje (denar) ali povečujejo obveznosti (posojilo). V kolikor odhodki hkrati zmanjšujejo eno vrsto premoženja in povečujejo drugo vrsto premoženja ali hkrati povečujejo eno vrsto obveznosti in zmanjšujejo drugo vrsto obveznosti, je transakcija »nična« in ne vpliva na spremembo neto vrednosti. Zaradi tega popravki spremembe neto vrednosti niso potrebni.

Primer 1

Davčni zavezanec je za nakup televizorja izdal ček za 500 sit. Izdatek ne more biti davčno priznan. S transakcijo se je zmanjšalo premoženje – denar in istočasno povečalo premoženje – oprema za 500 sit. Ker je izdatek povečal premoženje, ni prištet k neto vrednosti.

Primer 2

Davčni zavezanec je izdal ček za 500 sit za plačilo najemnine stanovanja. Izdatek ni davčno priznan. S transakcijo se je zmanjšalo premoženje – denar, povečali pa so se življenjski stroški davčnega zavezanca. Ker se s transakcijo ni povečalo premoženje in se niso zmanjšale obveznosti, je potrebno spremembo prišteti k neto vrednosti.

Primer 3

Davčni zavezanec je izdal ček za 500 sit za odplačilo glavnice posojila pri banki. Odplačilo ni davčno priznano. S transakcijo se je zmanjšalo premoženje – denar, zmanjšale pa so se tudi obveznosti za prejeta posojila. Ker je izdatek zmanjšal obveznosti, ga ni potrebno prišteti k neto vrednosti.

Sledijo primeri davčno nepriznanih odhodkov, ki ne povečujejo premoženja ali ne zmanjšujejo obveznosti in se morajo prišteti k spremembi neto vrednosti:

- osebni življenjski stroški
- davčni odtegljaj
- akontacije davka
- dana darila.

Izgube, ki niso davčno priznani odhodki, je potrebno prišteti k spremembi neto vrednosti pri izračunu davčne osnove z metodo neto vrednosti (npr. izguba pri prodaji hiše).

Obrazložitev: do izgube prihaja, če zmanjšanje premoženja ne vpliva na odgovarjajoče povečanje drugega premoženja ali na zmanjšanje obveznosti. Zaradi tega izgube zmanjšujejo neto vrednost. Če izguba ni davčno priznan odhodek, se mora prišteti k ugotovljeni spremembi neto vrednosti.

Primer1

Davčni zavezanec proda svojo hišo z izgubo v višini 25.000 sit (prodajna cena 100.000 sit, zmanjšana za stroške tj. za nabavno vrednost v višini 125.000 sit). Izguba, ustvarjena s prodajo hiše ni davčno priznan odhodek. Transakcija je zmanjšala premoženje (nepremičnine) za 125.000 sit in povečala premoženje (denar) za 100.000 sit. Razlika (izguba) 25.000 sit zmanjšuje neto vrednost premoženja in jo je potrebno prišteti k spremembi neto vrednosti, ker izguba ni davčno priznan odhodek.

Primer2

Nezavarovana jahta davčnega zavezanca je bila uničena v neurju. Če gre za izgubo, ki ni davčno priznana pri izračunu davčne osnove, jo je potrebno prišteti k spremembi neto vrednosti.

2. Neobdavčljivi dohodki

Sprememba neto vrednosti, ki se všteva v davčno osnovo davčnega zavezanca, se nanaša na vse vire dohodka, tako obdavčljive kot neobdavčljive. Zaradi tega je potrebno neobdavčljive dohodke izvzeti iz spremembe neto vrednosti pri izračunu davčne osnove z metodo neto vrednosti.

Primeri neobdavčljivih dohodkov, ki jih je potrebno izvzeti iz spremembe neto vrednosti:

- prejeta darila
- neobdavčene obresti
- sredstva, prejeta iz življenjskega zavarovanja
- vračilo davka
- dediščina.

Opozorilo: kljub temu, da so sredstva od posojil neobdavčena, se ne odštejejo od ugotovljene spremembe neto vrednosti pri izračunu davčne osnove z metodo neto vrednosti.

Obrazložitev: vsi viri dohodkov povečujejo premoženje (denar). S tem se povečuje neto vrednost. Za razliko od drugih virov dohodkov pa posojila povečujejo tudi obveznosti. Povečanje premoženja in povečanje obveznosti pomeni, da je učinek ničen, saj se vrednosti izravnavajo. Zaradi tega niso potrebni popravki spremembe neto vrednosti.

3. Odhodki, ki niso posledica finančnih transakcij

Odhodki, ki niso posledica finančnih transakcij, se morajo odšteti pri izračunu davčne osnove z metodo neto vrednosti (npr. amortizacija).³⁹

Pri izračunu davčne osnove z metodo neto vrednosti se mora upoštevati tisto računovodsko načelo, ki ga je uporabil davčni zavezanec pri sestavljanju svoje davčne napovedi.

V primeru, če davčni zavezanec uporablja računovodsko načelo fakturirane realizacije, je potrebno pri izračunu davčne osnove z metodo neto vrednosti upoštevati tudi stanje terjatev in obveznosti.

V primeru, da je davčni zavezanec uporablja načelo plačane realizacije, se stanje terjatev in obveznosti ne vključi v izračun.

³⁹ Opozoriti velja na morebitno vključitev postavke amortizacije v izračun preko postavke popravka vrednosti osnovnih sredstev.

Izračun spremembe neto vrednosti vodi do točnega zneska davčne osnove. Davčno osnovo, izkazano v davčni napovedi, je potrebno odšteti od izračunane davčne osnove z metodo neto vrednosti, da se ugotovi prenizko napovedan dohodek.

6.3.3.3 Povzetek

1. Metoda neto vrednosti je metoda, s katero se dokazuje davčna osnova s spremembo v neto vrednosti določenega leta.
2. Sprememba v neto vrednosti se ugotavlja z odštevanjem neto vrednosti (premoženje – obveznosti) na začetku leta od neto vrednosti na koncu leta.
3. Naslednje popravke je potrebno narediti na spremembi neto vrednosti, da bi se lahko izračunala davčna osnova z metodo neto vrednosti, ki bi bila primerljiva z izkazano davčno osnovo v davčni napovedi:
 - prišteti davčno nepriznane odhodke in izgube
 - odšteti neobdavčljive dohodke
 - odšteti odhodke, ki niso posledica finančnih transakcij.
4. Prenizko napovedani dohodki so enaki razliki med davčno osnovo, izračunano z metodo neto vrednosti in davčno osnovo, izkazano v davčni napovedi davčnega zavezanca.

6.4 PRIJAVA PREMOŽENJA FIZIČNE OSEBE

Za izvajanje zakonskih določil 69. člena ZDavP-2 v povezavi s 5. odstavkom 68. člena ZDavP-2 (prej 114. člena ZDavP-1 v povezavi s 4. odst. 113. člena istega zakona) so bili pripravljene obrazci za prijavo premoženja in pripadajoča navodila.

Institut prijave premoženja ni namenjen masovnim pozivom zavezancem, ampak se uporablja le za "kritične" zavezance. DURS lahko pozove zavezanca k prijavi premoženja, kadar sta izpolnjena dva pogoja:

1. DURS-u niso znani viri premoženja in
2. prisotni so zunanji znaki "velikega" premoženja.

V skladu s 5. odstavkom 68. člena ZDavP-2 (prej 4. odst. 113. člena ZDavP-1) je torej potrebno predhodno ugotoviti, da obstaja razkorak med dohodki davčnega zavezanca – fizične osebe in sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem tega zavezanca. Načeloma naj bi se pri ugotavljanju razkoraka zaradi zastaralnih rokov analiziralo podatke in informacije za zadnjih 5 let. Analiza se opravi na podlagi podatkov iz napovedi zavezanca, podatkov iz uradnih evidenc in iz podatkov, pridobljenih na druge načine. Razkorak je potrebno opredeliti zelo natančno.

Zakon ne opredeljuje, kdo izmed uslužbencev DURS-a sme pozvati davčnega zavezanca - fizično osebo, da predloži davčnemu organu prijavo premoženja. Zakonsko je torej dopustno, da zavezanca pozove tako kontrolor kot inšpektor. Predlog delovne

skupine je, da pozive v prehodnem (začetnem) obdobju pošiljajo inšpektorji in da se vsi postopki vodijo posredno preko Generalnega davčnega urada. Navedeno pomeni, da davčni urad pred pozivom⁴⁰ zavezanca k predložitvi prijave premoženja o tem obvesti Generalni davčni urad, Sektor za nadzor, Oddelek za inšpekcijo.

Postopek se izvede kot ugotovitveni postopek. Na podlagi prejete prijave davčni organ lahko postopa na več načinov. V primeru ugotovljene razlike med vrednostjo premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo, se uvede postopek za odmero davka bodisi kot davčni inšpekcijski nadzor, bodisi kot obnova postopka za odmero dohodnine.

Institut prijave premoženja se lahko uporabi tudi v tekočem postopku davčnega inšpekcijskega nadzora pri zavezancu za davek – fizični osebi, če za to obstajajo razlogi iz 5. točke 68. člena ZDavP-2, vendar le za oceno davčne osnove za davke od dohodkov fizičnih oseb, kot to določa 11. odstavek 69. člena ZDavP-2.

Iz tabele 7 v nadaljevanju je razvidno, da je bilo v obdobju od 01.01.2005 do 31.12.2007 izdanih devet pozivov za prijavo premoženja in v nobenem primeru ni bilo v navedenem obdobju uvedenih ugotovitvenih postopkov cenitve premoženja fizičnih oseb, kar pomeni, da od začetka veljavnosti instituta prijave premoženja na davčnih uradih ni bilo uvedenih nobenih ugotovitvenih postopkov, torej nobenega davčnega inšpekcijskega postopka in ne obnove postopka odmere dohodnine.

Tabela 7: Število pozivov in ugotovitvenih postopkov cenitve fizičnih oseb v obdobju 2005 do 2007

	2005	2006	2007	skupaj
Število pozivov za prijavo premoženja	0	4	5	9
Število ugotovitvenih postopkov cenitve premoženja fizičnih oseb	0	0	0	0

Vir: DURS 2008⁴¹

Glede na navedeno sta ovrženi obe postavljeni hipotezi:

1. Metode ugotavljanja premoženja so fizičnih oseb so verodostojne in izkazujejo dejansko stanje.
2. Upravičenost instituta prijave premoženja fizičnih oseb je dokazana v praksi.

⁴⁰ Vzorec poziva je v prilogi mag. dela št. 7,8.

⁴¹ Dopis DURS, GDU št. 061-25/2008-01053.03 z dne 14.04.2008.

7 DAVČNA PRAKSA V SLOVENIJI

7.1 PRIKAZ NAJPOGOSTEJŠIH NEPRAVILNOSTI DAVČNEGA ORGANA V POSTOPKU CENITVE DAVČNE OSNOVE

Prikazana situacija je omejena le na **samostojne podjetnike** kot fizične osebe, ki torej niso v delovnem razmerju v svojem podjetju in zato ne prejemajo plače, temveč si socialno varnost zagotavljajo s plačilom prispevkov od izbrane zavarovalne osnove in pri tem prosto razpolagajo z denarnimi sredstvi.

Iz analize poročila o delu drugostopnega organa na Ministrstvu za finance, Sektor za upravni postopek na 2. stopnji za področje carinskih in davčnih zadev⁴² je iz pritožbenih spisov razvidno, da gre pri teh zavezancih največkrat za nerealen prikaz davčne osnove, torej za bistveno nižjo osnovo ali celo izgubo.

Ker samostojni podjetniki lahko vodijo tako dvostavno kot enostavno knjigovodstvo, se največkrat pojavljajo problemi pri slednjem, saj zasebniki med letom ne evidentirajo prelivanja sredstev iz svoje dejavnosti v gospodinjstvo in obratno. Ob pregledu poslovne dokumentacije zavezanca se največkrat pojavljajo nepravilnosti glede:

1. neažurnega vodenja poslovnih dogodkov,
2. nepravilnega zaključevanja evidenc od koncu poslovnega leta,
3. opustitev vodenja vseh predpisanih knjig in evidenc,
4. knjiženja poslovnih dogodkov na podlagi neverodostojnih knjigovodskih listin.

Zaradi ugotovljenih nepravilnosti oziroma pomanjkljivosti, davčni organ nato opravi oceno davčne osnove, ki pa jo zavezanci žal v mnogih primerih sprejemajo kot kazen oziroma sankcijo.

Iz analize poročila o delu davčnega inšpiciranja je razvidno, da se postopki cenitve davčne osnove redko zaključijo brez pripomb na zapisnik, oziroma brez pritoževanja na odmerno odločbo odmere davka od ocenjene davčne osnove. Pritožbe na odmerno odločbo, v kateri se je odmeril davek od ocenjene davčne osnove, so se vse po vrsti praviloma odstopale v nadaljnje reševanje na drugostopni organ, to je na Ministrstvo za finance, Direktorat za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov, Sektor za upravni postopek na drugi stopnji s področja carinskih in davčnih zadev. V nadaljevanju navajam najpogostejše nepravilnosti davčnega organa v postopkih ocene davčne osnove, tako z vidika kršitev procesnih zakonov kot z vidika kršitev materialnega predpisa, predvsem pa načel postopka, izmed katerih prav izstopa kršitev načela zaslišanja stranke v postopku.

⁴² Vladenka Žlender, podsekretarka na MF, Poročilo o delu drugostopenjskega organa na Ministrstvu za finance, Sektor za upravni postopek na drugi stopnji s področja carinskih in davčnih zadev.

7.1.1 Davčni organi se prehitro odločijo za ugotavljanje davčne osnove z oceno

Od vsakega posameznega davčnega inšpektorja je seveda odvisno, koliko in katerih možnosti se bo v ugotovitvenem postopku poslužil, preden se bo odločil za cenitev.

Pred odločitvijo, da bo pri zavezancu opravljena ocena davčne osnove, bi bilo potrebno, da se davčni organ posluži klasičnih sredstev postopka ugotavljanja in dokazovanja višine prihodkov oz. odhodkov ter k temu pritegne v zadostni meri tudi zavezanca samega.

Ob reševanju pritožbenih zadev v postopku na II. stopnji je nesporno razvidno, da bi bilo glede posameznih spornih vprašanj, ki se kot taka pokažejo že v ugotovitvenem postopku in ki jih zavezanec navaja tudi kasneje v pritožbenih razlogih, potrebno še pred izdajo prvostopne odločbe vzpostaviti stik s stranko in tako tudi z njeno pomočjo razkriti oziroma ugotoviti nejasno dejansko stanje. Pogrešamo torej aktivnejše sodelovanje strank v postopku, ki bi v mnogih primerih pripeljalo do zanesljivejšega in mogoče tudi pravilnejšega dejanskega stanja. Velikokrat bi namreč prišlo s tesnejšim sodelovanjem davčnega organa s stranko do bolj realnih podatkov o višini davčne osnove, kot pa v primeru opravljene ocene, katere višina pa je ob pomanjkljivih podatkih ter obrazložitvah zelo vprašljiva tako v pritožbenem postopku kot tudi kasneje v upravnem sporu. Ne gre namreč spregledati dejstva, da naj bo cenitev skrajno sredstvo, ki naj ga davčni organ opravi v inšpekcijskem pregledu.

7.1.2 Davčna napoved kot podlaga za uporabo metode zunanje primerjave

Po mnenju Upravnega sodišča podatki, vzeti iz davčnih napovedi zavezancev niso ustrezna podlaga za primerjavo, saj gre v teh primerih le za podatke, ki služijo davčnemu organu za izdajo odmerne odločbe.

Sodišče ima v teh primerih v mislih predvsem dejstvo, da davčno napoved zavezanca predstavljajo zgolj podatki, ki so prikazani le s strani podjetnika in kasneje niso preverjeni še s strani davčnega organa.

Pri tem je potrebno še posebej poudariti dejstvo, da naj davčni organ pri uporabljeni metodi zunanje primerjave z drugim zavezancem, opravi le-to z najmanj tremi podjetniki, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost. Seveda mora slediti postopku ocene nato obširna in natančna obrazložitev o vseh podatkih, ki so bili uporabljeni pri cenitvi.

Pri izračunu povprečja prihodkov, pa naj se davčni organ poleg te metode hkrati poslužuje tudi drugih sredstev dokazovanja, oziroma uporabi kombinacijo te metode s kalkulacijskimi metodami notranje primerjave ugotavljanja in spoznavanja dejanskega stanja, ki jih ima v konkretnem primeru na razpolago (primerjava posameznih razmerij znotraj inšpicirane firme, primerjava podatkov v različnih časovnih obdobjih, primerjava istovrstnih stičnih točk v isti firmi itd.)

Menim, da bi bilo potrebno v specifičnih pregledih pri zavezancih, ki opravljajo dejavnosti, pri katerih je težje ugotoviti prihodke oziroma porabo, pripraviti za posamezne dejavnosti skupen »priročnik« z enotnimi metodami izvedbe cenitev. (vzpostavitev sodelovanja s tržno inšpekcijo, delovno inšpekcijo itd., izdelava splošnih in za posamezne panoge tipičnih gospodarskih razmerij in njihovi trendi ob upoštevanju različnih makro pogojev poslovanja itd.).

Vsak izračun in uporaba katerihkoli normativnih podatkov pa morajo biti vselej podkrepljeni z navedbo virov teh podatkov.

Ob vsem navedenem pa se ne smemo izogniti posameznim osebnim lastnostim nosilca dejavnosti (npr. gospodarska moč gospodarskega subjekta, način poslovanja ter drugo), ki so lahko razlog za drugačno oceno od pričakovane.

7.1.2 Vprašanje realnosti ugotovljene davčne osnove z oceno v primeru izvedene »metode na preskok«

V postopku inšpekcijskega pregleda se davčni organi velikokrat poslužijo te metode, ki je opravljena na podlagi vzorca in sicer po različnih merilih. Tu bi izpostavila potrebo po razširitvi vzorcev oziroma celo po spremembi vrste pregleda, če gre za ugotavljanje večjih nepravilnosti (npr. pregled enega davka razširimo na celostni pregled dokumentacije).

V primerih, če ima npr. davčni organ možnost pregleda vseh priloženih računov, naj le-te tudi v celoti pregleda in nato upošteva pri oceni »povprečja« vso dokumentacijo in ne samo njen del, saj v nasprotnem primeru prihaja do nepravilne slike dejanskega stanja oziroma do netočne ugotovitve višine davčne osnove.

7.1.3 Neobrazložen postopek cenitve

Razlog za vračanje zadev prvostopnim organom v ponoven postopek in odločanje je tudi v pomanjkljivih obrazložitvah celotnega postopka cenitve, saj je mnogokrat v zapisniku navedena le ugotovitev, da napovedani prihodki niso v sorazmerju z napovedanimi odhodki, temu sledi nato zgolj matematični izračun pričakovanih prihodkov, ki pa vsekakor ne daje zadostne podlage, da bi lahko odločili o pravilnosti izdane odločbe.

Potek izračuna mora biti v zapisniku izkazan v celoti, neprekinjen, logičen in obrazložen od začetka do končne ugotovitve višine davčne osnove. Vsakemu izračunu in prikazu indikatorjev mora biti dodan sklep o vrsti in vsebini ter moči dokaznega gradiva.

Cilj vsakega postopka cenitve je namreč dokaz davčne osnove, ki mora biti metodološko razumljiva in konsistentna, podana v določenem zaporedju in v obliki dokaznega gradiva, ter nuditi tako stranki kot davčnemu organu in sodišču možnost matematične preverbe končnega izračuna davčne osnove.

7.1.4 Cenitve pri formalnih pomanjkljivostih

Na Upravnem sodišču največkrat vzdržijo tista povečanja davčne obveznosti, za katera se davčni organ odloči v primeru formalnih nepravilnosti vodenja poslovnih knjig in evidenc.

Menim, da je pravilno, da se praksa izoblikuje v tej smeri, kjer davčni organ nazorno pokaže, da ne bo dopuščal posameznih nepravilnosti in pomanjkljivosti, ki sicer v očeh davčnih zavezancev niti ne predstavljajo take bistvene nepravilnosti, ki bi imele za posledico oceno davčne osnove oziroma naknaden obračun davka. Zakonska določila v vseh teh primerih so jasna in opustitev kateregakoli formalnega pogoja, ki je zakonsko določen na primer za uveljavljanje davčnih bonitet (opustitev in olajšav pri obračunu in plačilu prometnega davka) striktno vodijo do nove, višje odmere davčne obveznosti.

Tudi pri inšpekcijskih pregledih napovedi za odmero davka od odhodkov iz dejavnosti, ni sporno nepriznavanje davčno nepriznanih odhodkov (npr. različni stroški za zdravljenja, letovanja, jemanje blaga za lastno porabo pri gostincih, plačane revalorizacijske obresti od kreditov, najetih pri bankah in drugo), nadalje glede obračunavanja amortizacije osnovnih sredstev, znižanju davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav itd.

7.1.5 Pregled prihodkov in odhodkov davčnih zavezancev

Pri preverjanju prihodkov je najpogostejša ugotovljena nepravilnost opustitev njihovega evidentiranja.

Menim, da bi bilo za pridobitev realnejše slike poslovanja in tudi pravilnosti evidentiranja prihodkov, večkrat potrebno opraviti poizvedovanje oziroma si pridobiti podatke o opravljenem prometu tudi pri podjetjih in ostalih zavezancih, s katerimi je samostojni podjetnik posloval.

Seveda pa naj se davčni organ te možnosti posluži šele tedaj, ko z gotovostjo ugotovi, da potrebni podatki niso na razpolago pri davčnem organu samem (npr. končni obračuni davka itd.) in da jih tudi inšpicirani zavezanec v času postopka kljub zahtevi ne predloži.

7.1.6 Problem posameznih vrst dejavnosti

Tu bi predvsem izpostavila tiste zavezance, ki opravljajo naslednje dejavnosti:

- trgovska dejavnost – prodaja alkoholnih in brezalkoholnih pijač
- turistična dejavnost
- komisijska prodaja osebnih avtomobilov
- gostinska dejavnost
- prodaja mesa in mesnih izdelkov
- gostinstvo

Pri posameznih podjetnikih, ki opravljajo npr. gostinsko dejavnost, avtoprevoznništvo ali kakšno drugo dejavnost v tekem obsegu, da nikakor niso primerljivi z drugimi zavezanci, bi bilo potrebno zaradi višine prihodkov tudi medletno preverjanje le-teh skupaj s pregledom poslovanja in vodenja poslovnih knjig in evidenc.

Z večkratnimi medletnimi dnevnimi pregledi (npr. višino dnevnega prihodka gostinca, registriranega preko registrske blagajne oz. računalniškega sistema), ki naj bi jih inšpektorji opravljali na običajen delovni dan in ob praznikih, bi davčni organ vsekakor prišel do realnejše slike višine prihodka, ki ga ustvari zavezanec dnevno. Te podatke bi bilo mogoče uporabiti kot realne »pokazovalce« tudi ob kasnejših inšpekcijskih pregledih istega zavezanca, še posebej, če bi šlo za pomanjkljivo vodenje poslovnih knjig in davčnih evidenc.

Poudariti je namreč potrebno, da prav v zgoraj navedenih dejavnostih predstavljajo problemi »prihodki« in ne stroški davčnega zavezanca. Pri opravljanju teh cenitev bi bilo potrebno upoštevati normative, ki naj bi se jih poleg poenoteni ustreznih metod posluževali vsi davčni inšpektorji. Vendar pa je vprašanje izdelave normativov kljub vsemu vprašljivo, saj jih druge države že izpuščajo pri opravi cenitev davčnih osnov.

7.1.7 Problem primerljivosti davčnih zavezancev

V primeru, ko davčni organ opravi cenitev davčne osnove po zunanji metodi, torej s primerjanjem poslovanja z drugim zavezancem, ki opravlja enako ali podobno dejavnost, bi bilo potrebno ugotavljati natančnejše podatke o vseh »pokazovalcih«, ki jih je davčni organ uporabil v postopku cenitve.

Prav ugotovitev davčne osnove z oceno ob uporabi zunanje metode je namreč največkrat zelo vprašljiva tako v pritožbenem postopku kot v upravnem sporu.

Ob reševanju pritožb drugostopni organ večkrat poskuša od inšpektorjev, ki so v konkretnih primerih opravili pregled, pridobiti dodatna dokazna sredstva, ki spisu ali niso predložena ali pa manjka potrebna obrazložitev. Tu pa se lahko že pojavi dvom o pravilnosti postopanja, ko stranki pred izdajo odločbe ni bila dana možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločitev, če zaslišanje ni bilo opravljeno⁴³. Zaslišanje stranke v pritožbenem postopku je namreč redkost, saj gre seveda za uresničevanje načela ekonomičnosti in hitrosti postopka.

Menim, da se v primerih uporabe zunanjih metod cenitve, davčni organi namerno izogibajo konkretnim obrazložitvam posameznih podatkov, na podlagi katerih je ocena oprta in ki so bili uporabljeni v postopku od drugih primerjanih zavezancev in to najverjetneje iz razloga kršitve načela davčne tajnosti.

Zaradi pomanjkljive obrazložitve je posledično nato v upravnem sporu tožbi tožeče stranke ugodeno in zadeva vrnjena v ponoven postopek. Sodišču mora biti namreč

⁴³ Do sedaj je drugostopni organ samo v štirih primerih ob izvedbi dokazov, ki jih ni opravil organ prve stopnje in ki so nato bistveno vplivali na odločitev v stvari, zaslišal zavezance v pritožbenem postopku. Šlo je za primere, ko niso bila opravljena tista dejanja v postopku, ki so bila bistvena za odločitev in bi si stranka v primeru, če bi bila odločba odpravljena in vrnjena prvostopnemu organu v ponoven postopek in odločanje skupaj z danim navodilom kako postopati in načinom izvedbe dodatnih dokazov, lahko pridobil nasprotno argumente.

zagotovljena možnost preizkusa načina izvedene ocene ter popoln prikaz vira podatkov. Njihova tajnost tako ne more biti vprašljiva, saj ima v primeru upravnega spora, zavezanec možnost vpogleda v spis in vso dokumentacijo.

7.1.8 Cenitev po Zakonu o dohodnini (45. člen zakona)

Po veljavni zakonodaji pred uporabo Zakona o davčnem postopku, je davčni organ skladno z določili Zakona o dohodnini, v primeru, da je ugotovil prihodke, ki jih zavezanec ni napovedal, le-te prištel k napovedanim prihodkom, pri čemer so se odhodki povečali le, če je zavezanec predložil dokumentacijo o odhodkih, ki je odpadla na tako povečan prihodek.

Dikcija omenjenega določila zakona je s 1.1.1997 prenehala veljati. To pa pomeni, da mora davčni organ skladno z Zakonom o davčnem postopku oceniti davčno osnovo, kar pa seveda predstavlja bistveno razliko, saj ne gre več le za ugotavljanje oziroma oceno prihodkov, temveč tudi odhodkov.

8 PRAVNA IZHODIŠČA OCENE DAVČNE OSNOVE V AVSTRIJI

V Avstriji opravlja cenitev davčne osnove revizijska služba v postopkih revizije, kjer posebej usposobljeni revizijski cenilci le z visokim znanjem na področju matematičnih in statističnih metod uspejo na upravnem sodišču. V ta namen imajo dodelane metode že računalniško programirane, da na podlagi vzorca opravijo čimbolj verodostojen približek dejanskemu stanju.

V Republiki Avstriji Zvezni zakon o dajatvah v 1. odstavku 184. člena določa, da mora davčna uprava oceniti osnove za pobiranje dajatev, če jih ne more ugotoviti ali izračunati. Upravni organ pa mora pri tem upoštevati vse okoliščine, ki so pomembne za cenitev, kar pomeni, da ne sme oceniti davka samega, ampak osnovo za odmero davka, ki jo lahko izračuna kot vsoto delnih rezultatov ceniitve, zato so globalne in delne ceniitve enakovredno uporabne. V zvezi z navedenim obstaja v avstrijski praksi sodba upravnega sodišča (z dne 1.9. 1982, št. 81/16/168), v kateri je navedeno, da je »ceniitev akt ugotavljanja dejanskih razmerij, ki vključuje davčne osnove in ne dajatve same«. Ker mora cenitev ugotoviti dejanske razmere, ki so primerne za obdavčitev, je potrebno rezultat ceniitve utemeljiti tako, da so vsi miselni tokovi, ki so pripeljali do rezultata ceniitve, zaključeni in dosledni. Negotovosti, ki jih je pri ceniitvi potrebno vzeti v zakup, bodo večje, kolikor manj bo opornih točk na podlagi podatkov in dokumentacije davčnega zavezanca, kar se nanaša tudi na upoštevanje načela materialne resnice in načela zaslišanja stranke v postopku ceniitve. **Cilj ceniitve**, ki jasno izhaja iz besedila zakona, je **ugotovitev osnove za odmero davkov**, toda z določeno natančnostjo, o čemer so izdane tudi sodbe upravnega sodišča (z dne 26. 9. 1985, št. 85/14/0046 in z dne 11. 11. 1987, št. 86/13/0160, 0161) (Gierlinger in Neschkudla, 2000, str. 2 do 3).

V 184. členu Zveznega zakona o dajatvah so prav tako navedene predpostavke, ki vodijo do obveznosti ceniitve (Gierlinger in Neschkudla, 2000, str. 4 do 6):

- Če davčni zavezanec o svojih podatkih ne more dati zadostnih pojasnil, je potrebna cenitev, upravni organ pa je dolžan pozvati davčnega zavezanca, da odda zadostna pojasnila in izjave in ni dovolj, da to sledi v zaključnem razgovoru ali šele po pritožbeni poti. Če torej dejanskega stanja ni mogoče popolnoma pojasniti, obstaja obveznost ceniitve, ki vodi k upoštevanju osnov za odmero davkov, ki so zelo blizu dejanskemu stanju.
- Če davčni zavezanec zavrača nadaljnje informacije, ki so bistvenega pomena za ugotavljanje davčnih osnov, obstaja obveznost ceniitve. Kadar je odrekanje informacij povezano z zakonsko priznano dolžnostjo varovanja tajnosti (npr. notarji, odvetniki, zdravniki), upravičenost do ceniitve ni podana.
- Če davčni zavezanec po davčnih predpisih ne predloži knjig ali evidenc, ki jih vodi, je potrebno oceniti osnovo za odmero davkov. Pri tem pa ni pomembno, če evidenc ni zaradi krivdnega ravnanja davčnega zavezanca (npr. višja sila – požar arhiva) ali če namenoma niso bile predložene. Če originalna dokazila niso shranjena, se opravi cenitev.

- Če so knjige in evidence predložene, so pa stvarno nepravilne ali kažejo formalne pomanjkljivosti, tako da se lahko podvomi v stvarno pravilnost, je podana obveznost cenitve, pri čemer pa morajo biti knjigovodske napake občutne in imeti morajo za posledico stvarno nepravilnost. Iz sodb upravnega sodišča z dne 13. 9. 1989, št. 88/13/0042 in z dne 2. 6. 1992, št. 87/14/0160, pa izhaja, da je potrebno cenitev opustiti, če davčni zavezanec dokaže, da je kljub formalno pomanjkljivim knjigam in evidencam dana stvarna pravilnost. Obveznost cenitve obstaja tudi, če knjige in evidence odstopajo od originalnih knjigovodskih listin ali od osnovnih dokazil. Če so predložene evidence tako pomanjkljive, da lahko domnevamo, da ni bila evidentirana čela vrsta prihodkov, za kar pa manjkajo dokazi, je upravičen varnostni pribitek.
- Če napovedi kljub predpisani dolžnosti niso predložene, je to razlog za cenitev.

Iz opisanega izhaja, da lahko pogoje za oceno davčne osnove razdelimo v dve bistveni skupini, ki se nanašata na:

- neizpolnjevanje zakonske obveznosti razkritja podatkov in
- nepredložitev oz. predložitev pomanjkljivih knjig in evidenc.

Torej, če davčni zavezanec zavrača svojo dolžnost informiranja in sodelovanja, obstaja upravičenost do cenitve, če so bili opravljeni vsi ostali postopki ugotavljanja, ki se uporabljajo za ugotavljanje dejanskega stanja, pa niso pripeljali do cilja. Ločnica med upravičenostjo do cenitve in obveznostjo cenitve je, po mnenju avtorjev, v določitvi bistva odstopanj in določitvi obsega cenitve določenega podjetja. Knjige in evidence, ki imajo pomanjkljivosti, pa se kljub temu uporabljajo kot osnova za cenitev (Gierlinger in Neschkudla, 2000, str. 6 in 13).

8.1 METODE CENITVE DAVČNE OSNOVE V AVSTRIJI

Od matematično-statističnih metod⁴⁴ velja omeniti naslednje metode ocene davčne osnove, ki se uporabljajo v davčni praksi v republiki Avstriji:

1. **Metoda preproste cenitve srednje vrednosti**, s katero se oceni ali srednja vrednost prometa ali blagovnega vložka nekega podjetja, pri čemer revizorja še posebej zanimata odstopanje od standardne deviacije osnove in varianca osnove glede na vrednosti naključnega preizkusa.
2. **Metoda cenitve razmerja**, pri kateri v primerjavi s cenitvijo srednje vrednosti pride do uporabe dveh spremenljivk značilnosti enega elementa osnove in ne samo ene značilnosti (kot npr. koeficient bruto pribitka, pri katerem so v razmerje postavljene nabavne in prodajne cene, pri cenitvi prihodkov pa je potrebno paziti na to, da osnova, ki je za osnovo cenitvi, kaže približno enotne tarife pribitkov; če temu ni tako, pa mora slediti ločena ocena, razen če bodo posamezne številke razmerij ustrezno razvrščene ali pa je uporabljena geometrijska sredina.

⁴⁴ Te metode niso podrobno opisane, saj temeljijo na zapletenih matematično-statističnih formulah. Tukaj jih samo omenjam in jih podrobneje ne obravnavam zaradi tega, ker je kratka predstavitev v celoti povzeta iz tuje literature, in sicer v zvezi z davčno prakso Republike Avstrije, v naši davčni praksi pa te metode niso uveljavljene in se (še) ne uporabljajo.

3. **Metoda cenitve razlik**, ki gradi na razliki dveh značilnosti, pri čemer je skupna vrednost popravljena za ocenjeno razliko; s tem mora biti znana skupna vrednost osnove in cenitev razlik se oceni neposredno na osnovi naključnega preizkusa.
4. **Metoda linearne regresivne cenitve**, pri kateri je potrebno še posebej paziti na to, da obstajata vsaj dve značilnosti, ki med seboj predstavljata kvantitativen odnos, kajti linearna regresivna cenitev je namreč podrejena linearni zvezi med dvema spremenljivkama značilnosti, kar pomeni, da ta linearna odvisnost predstavlja predpostavko uporabe.
5. **Metoda »Monetary–Unit–Sampling«**, imenovana tudi »Dollar–Unit–Sampling«, pri kateri temelji ocena na vrednostno proporcionalni naključni izbiri; to pomeni, da verjetnost izbora enega elementa sorazmerno narašča do knjigovodske vrednosti (denarnih enot); element, ki ima večjo knjigovodsko vrednost, ima s tem večjo možnost, da bo prišel v naključni preizkus. Ta postopek deluje neoporečno le, če imajo vsi elementi knjigovodske vrednosti večje od nič, prav tako je pri tem postopku priporočljivo, da se izločijo skrajne vrednosti, da ne dobimo popačenih rezultatov.

8.2. PREDNOSTI IN POMANJKLJIVOSTI MATEMATIČNO STATISTIČNIH METOD

Najvažnejše prednosti matematično statističnih metod ocene davčne osnove so:

- samo pri naključnih vzorcih se lahko dela z daljšimi časovnimi zamiki,
- precejšnja informativna vrednost o neki postavki (področje inšpekcijskega pregleda) zaradi vzorčenja,
- velik prihranek časa,
- visoka stopnja preglednosti uporabljene inšpekcijske tehnike,
- visoka stopnja objektivnosti,
- postopke priznava upravno sodišče,
- enostavnost uporabe pomočnika analitika,
- enostavno za razumevanje, potrebno je le temeljno znanje iz vrednotenja,
- visoka stopnja sprejemljivosti v praksi inšpiciranja (s podjetnikom in davčnim preglednikom računov).

Kljub temu naj bi bili ti postopki oz. metode v prihodnje z uporabo kontrolne programske opreme še pogosteje uporabljene in naj bi dobivale vedno večji pomen, saj predstavljajo učinkovitejše in uspešnejše postopke in so bolj ekonomične za kontrolo, saj imajo veliko prednosti, kot npr.: osnova se lahko vnaša s pomočjo kontrolne programske opreme, analiza osnove je zagotovljena s tehniko elektronske obdelave podatkov, izračun je preprosto izvedljiv s pomočjo programa za kalkulacijo tabel, rezultati so nazorni in jim je mogoče slediti (Gierlinger in Neschkudla, 2000, str. 47 do 79).

Opisane statistično-matematične metode so zelo objektivne, vsekakor pa se lahko z vrsto izbire naključnega preizkusa, nenatančno uporabo postopka, subjektivnih predstav uporabnika bistveno vpliva na rezultat cenitve. Za uporabnika teh metod cenitve se predvideva razumevanje vsaj osnovnih značilnosti statistike, prav tako pa mora biti zagotovljena izpolnitev matematično-statističnih predpostavk konkretnega

postopka.⁴⁵ Za uporabnika predstavlja uporaba obsežnih formul nedvomno velik problem. Vsekakor pa v celoti gledano prevladujejo prednosti pred pomanjkljivostmi.

⁴⁵ V Avstriji opravlja cenitev davčne osnove revizijska služba v postopkih revizije, kjer posebej usposobljeni revizijski cenilci le z visokim znanjem na področju matematičnih in statističnih metod uspejo na upravnem sodišču.

9 ZAKLJUČEK

Vsebinska analiza in primerjava sta vezani tako na zakonodajo, veljavno do 31. 12. 2004, od 01.01.2005 do 31.12.2006, kakor tudi na obstoječo – trenutno veljavno zakonodajo. Analiza in primerjava predhodno veljavne zakonodaje je namreč z vidika davčne prakse, ki temelji na njej, temeljnega pomena za pravilno razumevanje in uporabo nove zakonodaje. Preučitev ureditve instituta ocene davčne osnove tako temelji na obstoječi literaturi in pravnih virih, s poudarkom na sodni praksi upravnih sodišč. Navajanje sodb Upravnega sodišča Republike Slovenije je namreč podano s ciljem predstavitve izvajanja instituta ocene davčne osnove (sodna praksa temelji na izvajanju določb predhodno veljavnega 39. člena ZDavP, 113. člen ZDavP-1 in sedaj veljavnega 68. člena ZDavP-2 pravzaprav nima še niti davčne prakse, kaj šele sodne), predvsem z vidika:

- dokazovanja pogojev za oceno davčne osnove,
- obrnjenega dokaznega bremena (dokazovanje davčnega zavezanca za znižanje z oceno ugotovljene davčne osnove),
- obsega cenitve (delne, popolne cenitve),
- metod ocene davčne osnove.

Metode ocene davčne osnove v Zakonu o davčnem postopku-2 še vedno niso opredeljene, določen je le vir podatkov za oceno (2. do 5. odstavek 68. člena ZDavP-2), zato je eden izmed ciljev naloge tudi v predstavitvi metod ocene davčne osnove, kot jih navaja literatura (tuja), tudi s predstavitvijo njihove uporabe v praksi.

V nadaljevanju so povzeta ugotovljena dejstva, na podlagi katerih je oblikovan sklep v zvezi z zadanimi cilji naloge.

»Postopek cenitve je upravni postopek, s katerim ugotovimo osnovo za pobiranje davkov. Je torej – čeprav poseben – ugotovitveni postopek, za katerega veljajo splošna načela.« (Wakounig, 1998, str. 51).

Načela davčnega in upravnega postopka opredeljujejo položaj davčnega zavezanca v postopku, saj vsebujejo dolžnosti in pravice davčnega organa, ki odloča v postopku, pa tudi ustrezne pravice in dolžnosti davčnega zavezanca v tem postopku. Upravni postopek in s tem tudi davčni postopek dajeta posebni poudarek temeljnim načelom postopka, ki so osnova za pravilno razumevanje davčnega postopka in za ustrezno razlago posameznih določb zakona.

V davčnem postopku cenitev pomeni, da na podlagi verjetnosti ugotovimo in določimo davčne osnove, kadar njene višine ni mogoče natančno določiti. Pomeni ugotavljanje davčnih osnov na podlagi verjetnostnih razmišljanj in verjetnostnih zaključkov in s pomočjo utemeljenega vključevanja in izključevanja možnosti, ki so bolj ali manj blizu obstoječim dejstvom in izidom.

Cenitveni postopek obravnavamo kot postopek, katerega rezultat mora biti čim bližje resničnosti in mora zato temeljiti na postopkovnih načelih. Cilj davčnega in s tem tudi cenitvenega postopka je ugotovitev materialne resničnosti. Po načelu materialne resnice mora inšpektor, ki opravlja davčni inšpekcijski nadzor, v postopku ugotoviti

resnično dejansko stanje in v ta namen ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo.

Temu cilju morajo biti podrejena vsa ostala postopkovna načela. Postopkovna načela namreč niso namenjena le raziskovanju dejanskega stanja, ugotovitvi davčnega dolga, njegovi izterjavi itd., ampak jih je potrebno (v cenitvenem postopku še močnejše kot sicer) razumeti kot zaščito davčnih zavezancev pred napačnimi domnevami in dejanji davčnega organa. Nevarnost, da rezultat cenitve ne vzdrži, je sorazmerna s težo kršenja ali neupoštevanja postopkovnih načel. Odločba, ki temelji na cenitvi, v skrajnem primeru ni le pravno nevzdržna, ampak lahko celo vodi h kršenju temeljnih, ustavnih pravic davčnega zavezanca – nedotakljivosti premoženja in enakosti pred zakonom.

Sam postopek ocene davčne osnove velja za brezhibnega samo takrat, ko odločitve davčnega organa temeljijo izključno na dejstvih in sklepanjih, h katerim je lahko zavzel stališče tudi davčni zavezanec (načelo zaslišanja stranke). Sodelovanje davčnega zavezanca v postopku cenitve davčne osnove je pomembno, ker je s tem davčnemu zavezancu dana možnost, da zavzame stališče do cenitve in da vpliva na postopek in na njegov izid.

Načelo zaslišanja stranke je v zakonodaji opredeljeno tako, da mora davčni organ, preden izda odločbo o davčnem postopku, dati stranki možnost, da se izjavi o vseh okoliščinah in dejstvih, ki so pomembna za odločbo (1. odstavek 9. člena Zakona o splošnem upravnem postopku – ZUP -uradno prečiščeno besedilo, ZUP-UPB 2). Davčni organ ne sme izdati odločbe, preden ne da stranki možnosti, da se izreče o okoliščinah in dejstvih, ki so pomembna za izdajo odločbe (4. odstavek 146. člena ZUP-UPB 2). Po določenih 3. odstavka 9. člena ZUP organ svoje odločbe ne sme opreti na dejstva, glede katerih vsem strankam ni bila dana možnost, da se o njih izjavijo, razen v primerih, določenih z zakonom. V upravnem oz. davčnem postopku nalaga to načelo inšpektorju predvsem dolžnost, da omogoči stranki možnost, da se pred izdajo odločbe seznanijo z rezultatom ugotovitvenega postopka in izjavi o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločbo, ter s tem stranki daje možnost braniti, zavarovati in uveljavljati svoje pravice in z zakonom varovane koristi. Zaslišanje stranke dobesedno ne pomeni, da jo mora inšpektor zaslišati, ampak da je iz inšpekcijskega zapisnika oz. listinske dokumentacije razvidno, da je bilo stranki omogočeno sodelovanje v postopku in da se je lahko izjasnila o posameznih dejstvih, predvsem pa o rezultatih dokazovanja po zaključenem postopku inšpiciranja.

Za obligatorno ugotovitev davčne osnove z oceno pa mora obstajati pravna podlaga, kajti poglavitni namen cenitvenega postopka ocene davčne osnove je ugotovitev resničnega stanja stvari, ko davčne osnove ni mogoče ugotoviti drugače.

Bistvo je v tem, da se ocena davčne osnove uporabi, ko odpovedo druga sredstva ugotavljanja dejstev ter točnega določanja davčnih osnov in da je s pomočjo cenitve potrebno doseči približen rezultat, za katerega se domneva, da je najverjetneje pravilen. Skratka, ugotoviti je treba davčne osnove, ki so najbližje resničnosti.

Pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da davčni organ ugotovi davčno osnovo z oceno, določa Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2) v prvem odstavku 68. člena. Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu, da določi verjetno davčno osnovo.

Tudi po mnenju sodišča lahko davčni organ pristopi k ugotavljanju davčne osnove z oceno, če obrazloži in utemelji obstoj v zakonu navedenega razloga za tako ravnanje.

Breme dokazovanja pogojev za oceno davčne osnove je torej na strani davčnega organa, kakor izhaja iz sodbe Vrhovnega sodišča Republike Slovenije, in sicer je v sodbi navedeno, da mora davčni organ že v davčnem postopku na prvi stopnji dokazati obstoj dejstev in okoliščin, zaradi katerih se po določitvah Zakona o davčnem postopku davčna osnova obligatorno ugotavlja s cenitvijo.

Ko davčni organ ugotovi pogoje za oceno davčne osnove v skladu s 68. členom ZDavP-2, določi obseg cenitve. Pri določitvi obsega cenitve je potrebno pripraviti dele knjigovodstva ali evidenc, ki so brez napake, za preostanek pa je potrebno opraviti cenitev. Popolna cenitev se upošteva v vseh tistih primerih, v katerih ima celotna knjigovodska evidenca tako hude formalne pomanjkljivosti, da ni več dana materialna pravilnost. Do delne ali dopolnilne cenitve pa lahko pride le, če knjigovodske pomanjkljivosti zadevajo le jasno omejena delna področja in večina knjigovodskih evidenc nima napak, ki bi predstavljale vzrok za cenitev.

Tudi v praksi Davčne uprave Republike Slovenije lahko zasledimo t. i. delne ocene. Pri t. i. delnih cenitvah je pomembno, da se davčni organ izreče o ustreznosti dela poslovnih knjig, evidenc in dokumentacije, kakor to izhaja iz sodbe Upravnega sodišča Republike Slovenije. Po določitvi obsega cenitve sledi izbira metode ocene davčne osnove. Davčni organ vodi postopek davčnega inšpekcijskega nadzora v skladu z določbami Zakona o davčni službi, Zakona o davčnem postopku, subsidiarno v skladu z določbami Zakona o splošnem upravnem postopku in v skladu z Zakonom o inšpekcijskem nadzoru, ki dokaznih sredstev in s tem inšpekcijskih metod za ugotavljanje dejanskega stanja ne omejujejo. Zakonodajalec v Zakonu o davčnem postopku opredeli pogoje, ob izpolnjevanju katerih je davčni organ upravičen do cenitve, vendar neposredno ne opredeljuje metod cenitve davčne osnove. Ugotovitev davčne osnove z oceno tudi ne predstavlja sankcije za nevedenje oziroma pomanjkljivo vodenje poslovnih knjig, temveč le metodo, ki omogoča ugotovitev davčne osnove na najobjektivnejši možen način.

Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2), ki v drugem in tretjem odstavku 68. člena določa pogoje, na osnovi katerih lahko davčni organ določi verjetno davčno osnovo pri davčnih zavezancih (gospodarskih družbah in samostojnih podjetnikih posameznikih), pa na nek način posega v metode ocene davčne osnove, in sicer določa naslednje:

– Če je davčnemu organu poznan del prihodkov ali del odhodkov, se verjetna davčna osnova lahko določi na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih davčni organ zbere v ugotovitvenem postopku v zvezi z zavezancem, njegovimi družinskimi člani in povezanimi osebami, kot so podatki o:

- številu zaposlenih,
- izplačanih plačah in drugih dohodkih iz zaposlitve,
- prihodkih in odhodkih,
- opravljenih dobavah, nabavah in storitvah,
- vrednosti premoženja in drugih zunanjih znakov posedovanja premoženja,
- proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih in stanovanjskih prostorov,
- številu najemnikov ter obdobju oddajanja v najem.

– Če davčni organ nima na razpolago zgoraj navedenih podatkov, oceni davčno osnovo z uporabo teh podatkov pri davčnih zavezancih, ki so v istem davčnem obdobju in v podobnih okoliščinah opravljali enako ali podobno dejavnost oziroma opravljali enake ali podobne dobave in storitve oziroma dosegli primerljive vrste dohodkov.

V tretjem odstavku 68. člena, ki je povzet iz 2. odstavka 113. člena ZDavP-1, so naštetih podatki, na podlagi katerih lahko davčni organ oceni davčno osnovo. Iz tega določila izhaja osnova za uporabo podatkov, ki so potrebni pri cenitvi po metodi kalkulacije, metodi notranje primerjave, metodi prirasta premoženja. Iz četrtega odstavka 68. člena, ki je povzet iz 3. odstavka 113. člena ZDavP-1, pa daje davčnemu organu možnost pridobivanja podatkov pri ali o drugih osebah in možnost njihove uporabe. Iz tega določila pa izhaja osnova za uporabo podatkov, ki so potrebni pri cenitvi po metodi zunanje primerjave poslovanja, metodi prirasta premoženja itd.

Po prostem preudarku lahko davčni organ, ob izpolnitvi zakonsko predpisanih pogojev za oceno davčne osnove, prosto izbere metodo cenitve, pri čemer je cilj proste izbire čimbolj približati se dejanskemu poslovnemu izidu ali drugim okoliščinam, ne da bi bili pri tem vezani na stroga pravila, kajti cilj cenitve je namreč vedno ugotovitev tistih davčnih osnov, ki so najverjetneje pravilne. Davčni zavezanec pa nima pravice zahtevati določene metode cenitve, vendar mu je treba med postopkom cenitve prisluhniti in ga seznaniti z uporabljenimi metodo (pa tudi z rezultatom, izhodišči, presojami in zaključki).

Ne moremo pa že vnaprej in na splošno reči, da je ena metoda cenitve zanesljivejša od druge in da pripelje do pravih rezultatov, ne da bi upoštevali vrsto primera, ki ga ocenjujemo in njegove posebnosti. V končni fazi je prava vsaka metoda, na osnovi katere ugotovljena davčna osnova temelji na dejstvih, življenjskih izkušnjah, merilu gospodarsko možnega in razumnega, zato je potrebno dati prednost vsaki metodi cenitve, ki se najbolj približa resničnosti oz. tisti, ki lahko pripelje do verjetno najbolj pravih ugotovitev.

Tudi iz sodbe Upravnega sodišča Republike Slovenije izhaja, da je organ II. stopnje navedel (s tem pa se je strinjalo tudi sodišče), da metode ugotavljanja osnove za davek ne more izbrati zavezanec.

Iz sodbe Vrhovnega sodišča Republike Slovenije pa izhaja, da je poglobilni namen cenitvenega postopka davčne osnove ugotovitev resničnega dejanskega stanja ter ugotovitev vseh dejstev in okoliščin, ki so pomembna za pravilno in zakonito odločitev. Zato mora davčni organ davčnega zavezanca seznaniti ne le z rezultatom cenitve, temveč tudi z izhodišči, presojami, zaključki in uporabljenimi metodo cenitve.

Prav tako iz sodbe Upravnega sodišča Republike Slovenije izhaja, da mora davčni organ davčnega zavezanca seznaniti ne le z rezultatom cenitve, temveč tudi z izhodišči, presojami, zaključki ter uporabljenimi metodo cenitve.

Z vidika metode ocene davčne osnove pri vsaki cenitvi obstaja določena mera netočnosti, ki je tudi pri najstrožjem upoštevanju najbolj izdelanih predpisov postopka in ob uporabi ustreznih metod ne moremo izključiti. Cenitev namreč pomeni ugotavljanje davčnih osnov na podlagi verjetnostnih razmišljanj in verjetnostnih zaključkov in s pomočjo utemeljenega vključevanja in izključevanja možnosti, ki so bolj

ali manj blizu obstoječim dejstvom in izidom. Za razliko od dokazovanja pri cenitvi namreč ne gre za raziskovanje vsakega posameznega konkretnega stanja in razmerja, vsakega dejansko obstoječega dejstva in spremembe, da bi nas postopoma pridobljeni vpogledi v posamezne dele dogajanja pripeljali do prepoznanja celote. Ni potrebno, da obdavčitev temelji samo na tistih dejstvih, obstoj katerih davčni organ lahko dokaže, temveč lahko temelji tudi na dejstvih, za katere obstaja domneva, da so se dejansko zgodila.

Glavni cilj cenitve je čimbolj pravilno ugotoviti davčne osnove, kadar jih ni mogoče zanesljivo ugotoviti ali izračunati na osnovi oz. s pomočjo poslovnih knjig, knjigovodskih listin, davčnih napovedi, in sicer tako, da je izid najverjetneje pravilen.

Cilj cenitve je namreč izid, o katerem lahko utemeljeno rečemo, da se v veliki meri približuje verjetnim dejstvom. Zahteva, da mora cenitev pripeljati do skladnosti z dejanskim stanjem, bi bila zgrešena in napačna.

Iz navedenega izhaja, da davčni zavezanec s tem, ko ne predlaga davčnih obračunov ali jih predloži s podatki, ki ne ustrezajo dejanskemu stanju oz. s svojim ravnanjem izpolni predpisane pogoje za oceno davčne osnove, prevzame tveganje, da njegova davčna osnova ne bo točno ugotovljena.

V 5. odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2) pa je določeno, da se verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova zniža, če zavezanec dokaže, da je nižja.

Enako določilo je bilo vsebovano tudi v 39. členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP), ki se je uporabljal do 31. 12. 2004 in v 113. členu ZDavP- 1, ki se je uporabljal do 31.12.2006 .

V zgoraj navedenem primeru govorimo o institutu t. i. obrnjenega dokaznega bremena, saj je breme dokazovanja na ta način prevaljeno na davčnega zavezanca (kot je že navedeno, pa ima davčni organ breme dokazovanja pogojev za oceno davčne osnove).

O tem, katera dejstva šteti za dokazana, pa presodi uradna oseba, pooblaščenca za vodenje postopka oz. odločanje v upravni zadevi, po svojem prepričanju, na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka.

Da lahko torej davčni zavezanec v upravnem postopku predloži ugovor, mora davčna uprava točno navesti dejstva, ki mu omogočajo, da preveri pravilnost cenitve. Davčni zavezanec lahko uspe samo, če z dejstvi ugovarja cenitvi. Nepravilnosti mora navesti konkretno in s številkami. Davčni zavezanec lahko uporabi tudi druge cenitvene metode, s katerimi izloči ali poveča negotovosti cenitve davčnega organa.

Davčni organ uporablja različne metode za oceno davčne osnove. Z metodo mora seznaniti davčnega zavezanca, saj sicer davčnemu zavezancu ni omogočeno ugovarjanje, grajanje in sploh mu ni omogočeno vložiti učinkovite pritožbe (Šinkovec, 2000, str. 13, 14). Zaradi pomanjkanja razlogov o odločilnih dejstvih, v primeru če davčni organ (ki je dolžan to storiti) v odločbi ne obrazloži metode ocenjevanja, nastopi bistvena kršitev postopka.

V literaturi zasledimo naslednje metode ocene davčne osnove:

- notranja primerjava poslovanja,
- zunanja primerjava poslovanja,
- kalkulacijska cenitev,
- cenitev na osnovi izkustvenih vrednosti in primerjalnih podatkov,
- cenitev na osnovi izdatkov (tudi življenjskih izdatkov),
- cenitev na osnovi (nepojasnjenega) prirasta premoženja,
- cenitev na osnovi izračuna gotovinskega prometa (zlasti v zasebni sferi),
- cenitev z varnostnim pribitkom.

Na kratko povzeto bistvo posameznih metod ocene davčne osnove:

- Pri metodi notranje primerjave poslovanja se primerjajo razmere v inšpiciranem podjetju; primerjajo se razmere v različnih časovnih obdobjih.
- Pri metodi zunanje primerjave poslovanja se na osnovi kazalnikov primerjajo razmere v primerjalnih podjetjih, pri čemer je problem glede absolutne primerljivosti lokacije, strukture kupcev itd., saj ta ni mogoča; problem je tudi varovanje davčne tajnosti (neobjava imena primerjalnega podjetja), ki pa ne pomeni pomanjkljivosti postopka.
- Tudi kalkulacijska cenitev temelji na načelu primerjave; iz razmerja med nabavno in prodajno ceno lahko na podlagi nabavne vrednosti prodanega blaga sklepamo o prihodu; med najpomembnejše kalkulacijske metode cenitve štejemo izračun pribitka, količinski izračun, časovni izračun, izračun pokritja.
- Pri metodi cenitve na osnovi primerjalnih podatkov se uporabijo abstrahirani kazalniki več podjetij (npr. bruto pribitek, stopnja čistega dobička), ki so pridobili neko splošno veljavnost.
- Pri metodi cenitve na osnovi življenjskih izdatkov (poraba denarja) davčni organ preveri izdatke zavezanca, pa tudi njegove družine.
- Metoda cenitve na osnovi prirasta premoženja za razliko od metode cenitve na osnovi življenjskih izdatkov ne upošteva odliva sredstev, temveč spremembo celotnega premoženja (prirast in odtujitev premoženja), pri čemer je osnova za cenitev nepokriti prirast premoženja.
- Pri metodi cenitve s pomočjo izračuna denarnega prometa gre za primerjavo denarnih izdatkov z denarnimi prilivi, pri čemer morajo biti celotni denarni izdatki pokriti z denarnimi prilivi iz razpoložljivih virov; nepokriti denarni izdatki predstavljajo osnovo za cenitev.
- Metodo cenitve s pomočjo varnostnega pribitka ne pojmuje kot samostojno metodo cenitve; bistvo varnostnega pribitka je v tem, da če davčni organ ugotovi, da posamezni poslovni dogodki niso knjženi, obstaja domneva, da tudi nadaljnji dogodki iste vrste niso evidentirani, varnostni pribitek pa naj bi pokril to preostalo negotovost.

Metode ocene davčne osnove, še posebej konvencionalne pa so tesno povezane s kazalniki, oz. temeljijo na izračunu različnih kazalnikov. Najpomembnejši kazalniki so kazalnik koeficienta pribitka, časovni kazalniki in količinski kazalniki.

Z vidika ugotavljanja pravnih osnov za oceno davčne osnove lahko ugotovimo, da so te, tako za davek od dobička pravnih oseb oz. davek od dohodkov pravnih oseb kot za davek od dohodkov iz dejavnosti oz. davek od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti in tudi za davek na dodano vrednost, pravzaprav enake in so podane v naslednjih primerih:

- Davčni zavezanec ne predloži davčnega obračuna oz. ne vloži davčne napovedi oz. ne predloži obračuna davka na dodano vrednost davčnemu organu.
- Davčni zavezanec predloži davčni obračun oz. vloži davčno napoved oz. predloži obračun davka na dodano vrednost davčnemu organu brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčnih obveznosti oz. za izračun in nadzor pravilnosti izračuna davka.
- Davčni organ ugotovi, da temelji davčni obračun oz. davčna napoved oz. obračun davka na dodano vrednost na neresničnih ali nepravilnih ali nepopolnih podatkih.
- Davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig oz. knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi.
- Poslovne knjige oz. knjige in evidence, ki jih je predložil davčni zavezanec, so vsebinsko napačne ali kažejo takšne bistvene formalne pomanjkljivosti, ki opravičujejo sum glede njihove vsebinske pravilnosti.

Davčni organ opravlja sprotne in naknadne davčne inšpekcijske nadzore. Pri opravljanju naknadnih nadzorov je omejen le s splošnimi zastaralnimi roki, ki veljajo za odmero davka (pet let od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati ali odtegniti oz. absolutni zastaralni rok 10 let od trenutka, ko je prvič začelo teči zastaranje). Glede na navedeno, bo davčni organ v prihodnje zagotovo opravljal še davčne inšpekcijske nadzore obračunov davka od dobička pravnih oseb, ki so jih davčni zavezanci sestavili in predložili davčnemu organu v skladu z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO), ki se je uporabljal do 31. decembra 2004, in tudi davčne inšpekcijske nadzore napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti, ki so jih sestavili in predložili davčnemu organu samostojni podjetniki, v skladu z Zakonom o dohodnini (ZDoh), ki se je prav tako uporabljal do 31. 12. 2004.

Iz navedenega razloga sem v magistrski nalogi obravnavala tudi pravila pri opredelitvi davčne osnove za davek od dobička pravnih oseb (gospodarskih družb), kakor jo je določal Zakon o davku od dobička pravnih oseb – ZDDPO, ki se uporabljal do 31. decembra 2004 in pravila določitve davčne osnove za davek od dohodkov iz dejavnosti za samostojne podjetnike posameznike, po zakonskih določilih, veljavnih do 31. decembra 2004, predvsem pri ponovnih postopkih, vendar pa so postopkovna določila določena v prehodnih določbah novega ZDavP-2.

Glede na navedeno, je ureditev instituta ocene davčne osnove v 68. členu Zakona o davčnem postopku -2 v bistvenem delu – tj. v delu, ki se nanaša na pogoje za oceno davčne osnove, primerljiva z ureditvijo v avstrijskem Zveznem zakonu o dajatvah.

Uporaba določb 68. člena ZDavP-2 je glede pogojev za oceno davčne osnove smiselna za vse vrste davkov, kljub temu pa zasledimo določbe v zvezi s pogoji za oceno davčne osnove za davek na dodano vrednost tudi v Zakonu o davku na dodano vrednost, in sicer 60. člen navaja napotitev na določbe Zakona o davčnem postopku v primerih nepredložitve obračuna DDV ali pa predložitve v nepopolni obliki. Podobnih napotitev na Zakon o davčnem postopku pri drugih davkih (npr. Zakon o davku od dobička – dohodka pravnih oseb, Zakon o dohodnini) ne zasledimo. Morebiti bi kazalo poenotiti določila vsaj v Zakonu o davku na dodano vrednost, Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb in Zakonu o dohodnini.

Za razliko od 2. do 5. odstavka 68. člena ZDavP-2 avstrijski Zvezni zakon o dajatvah v 184. členu ne navaja podatkov, na katerih lahko temelji ocena davčne osnove oz. ne posega v metode ocene davčne osnove, določa le pogoje (razloge) za oceno davčne osnove. Iz primerjave določil Zakona o davčnem postopku z vsebino cenitvenih metod

(5. poglavje, Pregled metod ocene davčne osnove z vidika teorije in njihove uporabe v praksi) izhaja, da navedena določila ne vsebujejo omejitev pri uporabi metod, vsaka ocena pa prav gotovo temelji na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih davčni organ zbere v ugotovitvenem postopku. Pomembno je, da je metoda ocene obrazložena na način, da jo tretja oseba lahko preizkusi, saj je na ta način davčnemu zavezancu omogočeno dokazovanje znižanja davčne osnove, kajti po določilih 6. odstavka 68. člena ZDavP-2 lahko davčni zavezanec doseže znižanje z oceno ugotovljene davčne osnove, če dokaže, da je nižja.

Menim, da ni potrebno, da zakonodaja (kot je zakonodaja s področja davčnega postopka) vsebuje določila v zvezi z metodami ocene davčne osnove oz. določanjem vira podatkov za oceno davčne osnove, kakor je to npr. določal 2. in 3. odstavek 113. člena Zakona o davčnem postopku. Za oceno namreč ne obstaja enotna formula, ampak je ta odvisna od posameznega primera in cenitev pomeni ugotavljanje davčnih osnov na podlagi verjetnostnih razmišljanj in verjetnostnih zaključkov in s pomočjo utemeljenega vključevanja in izključevanja možnosti, ki so bolj ali manj blizu obstoječim dejstvom in izidom. Bistvena kršitev postopka, ker ni razlogov o odločilnih dejstvih, namreč nastopi v primeru, če davčni organ (ki je dolžan to storiti) v odločbi ne obrazloži metode ocenjevanja. Izhajajoč iz tega, v zakonodaji s področja davčnega postopka določila v zvezi z metodami ocene davčne osnove niso potrebna, še posebej zato, ker je uporaba določene cenitvene metode, kakor ugotavlja Stanko Čokelc (1999, str. 246), odvisna od najrazličnejših dejavnikov, tako da ni mogoče določiti njihove splošne uporabe.

Prav tako velja opozoriti na določila v zvezi z uveljavljanjem davčnih olajšav v postopkih ocene davčne osnove. Davčni zakoni lahko namreč kot materialnopravni pogoj za določene davčnopravne posledice (zlasti za olajšave) celo izrecno odklonijo možnost njihovega uveljavljanja pri določitvi davčne osnove s cenitvijo. Takšno določbo je bilo namreč zaslediti v 45. členu Zakona o dohodnini, ki se je uporabljal do 31. 12. 2004 in se nanaša na davek od dohodkov iz dejavnosti, in po kateri se davčna osnova v primeru cenitve prihodkov in odhodkov ne zmanjša za sredstva, porabljena za pokrivanje izgub iz preteklega leta in za vlaganje lastnih sredstev v nabavo, rekonstrukcijo in modernizacijo osnovnih sredstev. Še več, Zakon o dohodnini, ki se je uporabljal od 1. januarja 2005, v zvezi z davkom od dohodkov iz dejavnosti vsebuje določilo, da se olajšave iz 47. do 52. člena tega zakona (olajšava za investiranje, olajšava za zaposlovanje, olajšava za zavezanca invalida, olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, olajšava za donacije) ne priznajo za davčno leto, za katero je bila davčna osnova ugotovljena s cenitvijo. Podobnih določb npr. za davek od dobička (dohodka) pravnih oseb ni zaslediti. K sreči je zakonodajalec svojo »napako« v zvezi z neenotnim obravnavanjem davčnih zavezancev (pravnih oseb in samostojnih podjetnikov) popravil v noveli Zakona o dohodnini (ZDoh-1D), ki velja od 1. januarja 2006 in določilo v zvezi z nepriznavanjem davčnih olajšav v primeru cenitve davčne osnove, črtal.

Glede na davčno prakso, se v vseh zadevah v ponovnih postopkih, kjer je šlo za cenitev davčne osnove in posledično za nepriznavanje davčnih olajšav, le-te v ponovnih postopkih priznajo na osnovi prehodnih določb, ki določajo uporabo tega ZDavP-2, predvsem v primerjavi z doslej veljavnim zakonom. Osnovno pravilo glede uporabe ZDavP-2 je, da se vsi odprti postopki (ki so se doslej vodili po ZDavP-1), končajo po novem zakonu. Le zadeve, v katerih je bilo ob začetku uporabe novega zakona že

vloženo pravno sredstvo oziroma upravni spor, se končajo po določbah starega zakona. Če pa je bilo na podlagi uporabljenega pravnega sredstva oziroma upravnega spora zadeva vrnjena v ponovni postopek, se v ponovnem postopku uporablja novi zakon.

Navedene določbe, predvsem pravilo, da se v ponovnem postopku uporablja novi zakon, so povzročale določene težave in pomisleke. Razlog je v tem, da ZDavP-2 ni čisti postopkovni predpis, kot to velja za druge velike postopkovne zakone, kot je npr. Zakon o splošnem upravnem postopku, Zakon o kazenskem postopku ali Zakon o pravnem postopku. Vsebuje precej materialnih določb (npr. glede zastaranja, zavarovanja, obresti, itd.). Za materialne predpise namreč načelno velja, da se v ponovnih postopkih uporabljajo tisti, ki so veljali takrat, ko je bilo prvič o zadevi odločeno. V našem primeru pa prehodna določba v ponovnih postopkih napotuje na uporabo ZDavP-2 v celoti, kar pomeni, da se na dejansko stanje, kot je ugotovljeno v obdobju, ko je veljal stari ZDavP-1, uporabi materialno pravo, ki takrat še ni veljalo, ampak velja šele sedaj, z učinkom za nazaj zaradi prehodne določbe tretjega odstavka 418. člena ZDavP-2.«

9.1. RAZLAGA IN PREVERITEV HIPOTEZ

Bistvo ugotavljanja davčne osnove z oceno je v tem, da je ta zakonska možnost dana davčnemu organu le, če obrazloži in utemelji pogoj za oceno davčne osnove, v skladu s 1. odstavkom sedaj veljavnega 68. člena ZDavP-2. Nato davčni organ, izhajajoč iz dejanskega stanja, določi obseg cenitve in prosto izbere metodo cenitve, s katero seznanjeni davčnega zavezanca, predvsem pa jo obrazloži na način, da jo je mogoče preizkusiti. Na tej osnovi je mogoča izdaja pravilne in zakonite odločbe, s čimer je davčnemu zavezancu omogočeno učinkovitejše uveljavljanje pravice po 5. odstavku 68. člena sedaj veljavnega ZDavP-2 – dokazovanje znižanja z oceno določene davčne osnove. Ob tem velja poudariti, da mora davčni zavezanec dokazati, da je z oceno določena davčna osnova nižja, in davčni zavezanec, kakor izhaja iz sodbe Upravnega sodišča Republike Slovenije, zgolj s pavšalnimi tožbenimi navedbami, ki jih ne podpre z dokazi, ne more uspeti.

Pomembno je še poudariti, da z oceno določena davčna osnova ni skladna z dejanskim stanjem, zato pri vsaki cenitvi obstaja določena mera netočnosti, ki je tudi pri najstrožjem upoštevanju najbolj izdelanih predpisov postopka in ob uporabi ustreznih metod, ne moremo izključiti.

Pri ugotavljanju števila cenitev davčnih osnov od leta 2003 do 2007 je bil linearni trend padajoči, kot je razvidno iz grafa št. 4.

Ko sem vključila še obdobje od 2000 do 2007 pa je bil linearni trend naraščajoč, predvsem v letu 2003.

Vzrok naraščajočega trenda v letih od 2000 -2004 je v takratni interni ureditvi DURS, ki je zaradi pritiskov naraščajočega dolga v javni blagajni davčne inšpektorje stimuliral na osnovi učinkov – rezultatov inšpiciranja, ki so se izkazovali v velikosti ponderjev, leti pa so v napredovalnem obdobju inšpektorja bili glavni pogoj napredovanja v višji plačilni razred. Tako je bil inšpektor stimuliran, da je ugotovil čim višjo davčno osnovo od napovedane, ta cilj pa je najlažje v najkrajšem času dosegel s cenitvijo.

Vzrok padajočega trenda je vsekakor pozitivna sprememba vodstva DURS in s tem tudi drugačen pristop do davčnega zavezanca in do pravnega in zakonitega davčnega postopka ter višji strokovni nivo inšpiciranja, zlasti pri uporabi metod pri posebnih ugotovitvenih postopkih, kot je cenitev davčnih osnov. Tako je druga hipoteza, da število cenitev upada, potrjena s pozitivno politiko vodstva DURS, ki napredovanja davčnih inšpektorjev ne pogojujejo z ugotavljanjem čim višjih davčnih osnov, pač pa z pravilnostjo in strokovnostjo inšpiciranja.

Druga hipoteza, cenitev davčne osnove je diskrecijska pravica pooblaščenih uradne osebe, je stvar strokovne determiniranosti tega instituta. Ta določba ne daje davčnemu organu diskrecijo glede tega ali bo v primerih kršitve zakonov ugotavljal, če so bili prihodki napovedani in če bo ugotovil, da gre za utajo davkov ima pooblaščen oseb dolžnost, da opravi cenitev. Kako ugotoviti dejansko stanje, pa je stvar diskrecije. Nesporno mora biti, da v primeru nesporne ugotovitve, da napovedani prihodki niso tudi dejanski dohodki, ki so podvrženi obračunu in plačilu davkov in ni druge metode ugotavljanja dejanskega stanja, v teh primerih ni nobene diskrecije, ampak obveznost cenitve.

Da bi potrdila ali ovrgla postavljeno hipotezo »upravičenost uporabe instituta cenitve je izkazana v praksi«, sem Davčno upravo Republike Slovenije, Generalni urad, pisno zaprosila za podatke o številu pritožb na postopke, pri katerih je bila opravljena ocena davčne osnove, podatke o številu odstopov pritožb, ki se nanašajo na oceno davčne osnove na 2. stopenjski organ, podatke o številu ponovnih postopkov v zvezi s cenitvami ter podatke o številu upravnih sporov v zvezi z opravljenimi cenitvami davčne osnove. Pisno so mi odgovorili, da v inšpekcijski evidenci spremljajo le podatke o skupnem številu izdanih dokumentov, zato zahtevanih podatkov ne morejo posredovati, ker posebne evidence, ki bi se nanašala le na nadzore, pri katerih je bila opravljena ocena davčne osnove, ne vodijo. Z vidika DURS-a so cenitve uspešne glede na njihovo število izvedenih postopkov na prvi stopnji, torej je uporaba instituta cenitve v davčni praksi upravičena. Vendar pa bi bilo za preizkus hipoteze potrebno analizirati še sodno prakso, ker postopke cenitve stranke skoraj redno izpodbijajo in z vidika sodne prakse ni statističnih podatkov, zato te hipoteze nisem mogla v celoti preizkusiti.

9.2. PREDLOGI IN PRISPEVEK K STROKI

Nesporno je ugotovljeno, da obstaja razkorak med dohodki davčnega zavezanca – fizične osebe in sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem tega zavezanca. Zakon ne opredeljuje, kdo izmed uslužbencev DURS-a sme pozvati davčnega zavezanca - fizično osebo, da predloži davčnemu organu prijavo premoženja. Zakonsko je torej dopustno, da zavezanca pozove tako kontrolor kot inšpektor. Problem, ki nastopa v davčni praksi pa je nesporno jasen. Instituta, ki ga zakon ponuja prav zaradi svojega namena – to pa je – ugotoviti vir premoženja, v davčni praksi ne izvajajo niti kontrolorji, niti davčni inšpektorji, ki pa so nosilci pooblastil za davčni nadzor. Postopek se izvede kot ugotovitveni postopek. Na podlagi prejete prijave davčni organ lahko postopa na več načinov. V primeru ugotovljene razlike med vrednostjo premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od

katerih se davki ne plačajo, se uvede postopek za odmero davka bodisi kot davčni inšpekcijski nadzor, bodisi kot obnova postopka za odmero dohodnine.

Institut prijave premoženja se lahko uporabi tudi v tekočem postopku davčnega inšpekcijskega nadzora pri zavezancu za davek – fizični osebi, če za to obstajajo razlogi iz 5. točke 68. člena ZDavP-2, vendar le za oceno davčne osnove za davke od dohodkov fizičnih oseb, kot to določa 11. odstavek 69. člena ZDavP-2.

Kot pa je ugotovljeno, da je bilo v obdobju od 01.01.2005 do 31.12.2007 izdanih devet pozivov za prijavo premoženja in v nobenem primeru ni bilo v navedenem obdobju uvedenih ugotovitvenih postopkov cenitve premoženja fizičnih oseb, kar pomeni, da od začetka veljavnosti instituta prijave premoženja na davčnih uradih ni bilo uvedenih nobenih ugotovitvenih postopkov, torej nobenega davčnega inšpekcijskega postopka in ne obnove postopka odmere dohodnine, iz česar pa lahko upravičeno zaključimo, da davčna uprava na področju ugotavljanja virov premoženja, čeprav ji zakon daje pooblastilo, ni učinkovita, še več, ni izkazala interesa za ugotavljanje virov premoženja in ni upravičila uporabe instituta prijave premoženja, ki je bil vgrajen že v ZDavP-1 od 01.01.2005. Osebno menim, da bi moral biti povsem drugačen sistemski pristop k obdavčevanju premoženja in sicer pri samem temelju – to pa je vir financiranja premoženja ali zelo poenostavljeno povedano - ko registriraš avto višjega cenovnega razreda ali ko kupuješ nepremično premoženje, moraš dokazovati vir financiranja za nakup, šele po dokazanem ugotovitvenem postopku vira financiranja in ustrezni obdavčitvi tega vira, lahko registriraš vozilo ali pridobiš ustrezna dovoljenja (npr. gradbeno dovoljenje). Enostavno in učinkovito.

Glavni prispevek k stroki je kritična ponazoritev dejstva, da cenitev davčne osnove predstavlja približno oceno dejanskega stanja in da so možna odstopanja, ki jih Zakon o davčnem postopku rešuje z obrnjenim dokaznim bremenom na zavezancu, ki se s cenitvijo ne strinja.

LITERATURA IN VIRI:

Samostojne publikacije:

1. GIERLINGER, M. Bernadette, NESCHKUDLA, Harald. SCHÄTZUNG VON BESTEUERUNGS- GRUNDLAGEN; Verlag Orac Steuerpraxis. Wien 2000.
2. JEROVŠEK, Tone, KOVAČ, Polonca. Posebni upravni postopki. Univerzitetni učbenik z recenzijo. Ljubljana, Fakulteta za upravo, 2007. 304 str.
3. JEROVŠEK, Tone. Upravni postopek in upravni spor. Univerzitetni učbenik z recenzijo. Ljubljana, Fakulteta za upravo, 2007. 218 str.
4. JEROVŠEK, Tone, KOVAČ, Polonca. Posebni upravni postopki. Univerzitetni učbenik z recenzijo, 1. ponatis. V Ljubljani, Fakulteta za upravo, 2008. 334 str.
5. JEROVŠEK, Tone, TRPIN, Gorazd, BUGARIČ, Bojan, HORVAT, Mitja, KERŠEVAN, Erik, MUŽINA, Aleksij, PLIČANIČ, Senko, ANTONIČ, Uroš. Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP), s komentarjem. Strokovna monografija. Ljubljana, Nebra, 2004. 925 str.
6. JEROVŠEK, Tone. Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP), s komentarjem. Strokovna monografija. Ljubljana, Nebra, 2004.
7. JEROVŠEK, Tone, SIMIČ, Ivan, ŠKOF, Bojan, 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. Zakon o davčnem postopku, s komentarjem. 1. izd. Ljubljana. Davčno izobraževalni inštitut; Maribor. Davčno finančni raziskovalni inštitut, 2008. 835 str.
8. KOHLER, Gerhard. DIE BUNDESABGABENORDNUNG (Stad 1. 1. 1994). Linde Verlag Wien Ges. m. b. H.. Wien 1994.
9. KOVAČ, Matjaz. PROBLEMATIKA DOLOČANJA DAVČNIH OSNOV DAVČNIH ZAVEZANCEV IN INŠPEKCIJSKE METODE CENITVE DAVČNE OSNOVE, Iks 8/2006.
10. RITZ, Christoph, Bundesabgabenordnung (BAO), Linde Verlag. 3. Auflage, Wien 2005.
11. ŠINKOVEC, Janez; TRATAR, Boštjan. ZDavP s komentarjem, Oziris, Ljubljana, avg. 2002.

Prispevki, oziroma poglavja v knjigi, zborniku:

1. KOVAČ, Polonca. Postopkovna vprašanja davčnega inšpekcijskega nadzora - med učinkovitostjo in varstvom pravic zavezancev = Procedural questions of tax inspections - between efficiency of fiscal supervision and protection of rights of parties. Javna uprava, 2006, let. 42, št. 2/3, str. 273-296.
2. KOVAČ, Polonca. Pravna sredstva zoper davčno odločbo. PP, Pravna praksa (Ljubljana), 2007, let. 26, št. 16/17, str. 9-12.
3. KOVAČ, Polonca. Načela davčnega postopka. PP, Pravna praksa (Ljubljana), 2006, let. 25, št. 29/30, str. 8-10.
4. KOVAČ, Polonca, KONEČNIK, Tina. Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po ZDAVP-2. Uprava (Ljubljana), 2007, let. 5, št. 2, str. 29-50.
5. KOVAČ, Polonca. Ugotavljanje dejstev in dokazovanje v davčnem postopku. Podjet. delo, 2007, letnik 33, št. 5, str. 865-880.
6. STOJNŠEK, Alenka. Metode ocene davčne osnove. Zbornik referatov 4. davčne konference, 2003 Portorož. Slovenski inštitut za revizijo str. 111 – 133.
7. STOJNŠEK, Alenka. KDAJ JE DAVČNI ORGAN OCENIL DAVČNO OSNOVO?. Davčni bilten št. 9/2002, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Ljubljana, november 2002.
8. STOJNŠEK, Alenka. OCENA DAVČNE OSNOVE PRI GOSTINCIH. Davčni bilten št. 10/2002, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Ljubljana, Ljubljana, december 2002.
9. STOJNŠEK, Alenka. (NE)EVIDENTIRANJE GOTOVINSKEGA PROMETA V POSLOVNIH KNJIGAH SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA. Davčni bilten št. 1-2/2003, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Ljubljana, januar-februar 2003;
10. ŠINKOVEC, Janez. PROSTA PRESOJA DOKAZOV V DAVČNEM POSTOPKU. Davčno-finančna praksa št. 9/2000, Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor 2000.
11. UGOTAVLJANJE DAVČNE OSNOVE Z OCENO. Denar - revija o davkih, št. 2/2001, MFB Consulting, d. o. o., Ljubljana, februar 2001.
12. WAKOUNIG, Marian. DAVČNO INŠPICIRANJE IN OCENA DAVČNE OSNOVE. MFB Consulting, d. o. o., Ljubljana 1998.
13. WAKOUNIG, Marian. PROBLEMATIKA CENITVE DAVČNE OSNOVE. Davčno-finančna praksa št. 1/2001, Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor, Maribor 2001.

Ostali anonimni viri:

1. KAJ JE DOBRO VEDETI, KO NAS OBIŠČE INŠPEKTOR?. Davčni bilten št. 3-4/2003, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Ljubljana, Ljubljana, april 2003.
2. Sodbi Vrhovnega sodišča Republike Slovenije št. Up 468/99-3 z dne 28. 11. 2001; št. Up 111/2002 z dne 4. 12. 2002.
3. Sodbe Upravnega sodišča Republike Slovenije št. U 1532/2000-10 z dne 27. 6. 2002; št. U 1923/2000-13 z dne 18. 7. 2002; št. U 1933/2000-12 z dne 17. 10. 2002; št. U 1912/2000-36 z dne 17. 11. 2002; št. U 1748/2002-12 z dne 12. 12. 2002; št. U 210/2001-17 z dne 6. 2. 2003; št. U 1104/2000-8 z dne 13. 2. 2003; št. U 904/2001-6 z dne 20. 2. 2003; št. U 848/2001-18 z dne 13. 3. 2003; št. U 1368/2001-9 z dne 13. 3. 2003; št. U 1727/2000-13 z dne 23. 4. 2003; št. U 615/2000-12 z dne 8. 5. 2003; št. U 1687/2001-8 z dne 12. 6. 2003; št. U 685/2001-13 z dne 10. 7. 2003.

Viri iz interneta:

1. ČOKELC, Stanko. Metode cenitve davčne osnove. [URL=
»http://www.revidicom.si/index.php?option=com_remository&Itemid=38&func=download&id=10&chk=59c0472a5ed8c1cc4acbd929c90e0428]. 08.03.2007.
2. ČOKELC, Stanko. Načela cenitve. [URL=
»http://sir.gpa.si/studijska_gradiva/posebni_del/preizkuseni_davcnik/davcni_postopek.php]. 08.03.2007.
3. Primeri iz sodne prakse. [URL=
»http://www.sodnapraksa.si/default.asp?k=doc_content&baza=UPRS&oid=86&highlight=cenitev%2Cdav%C4%8Dne%2Csnove]. 08.03.2007.
4. Davčni bilteni. [URL=« http://www.durs.gov.si/si/davcni_bilten/]. 10.03.2007.

Zakoni, pravilniki, okrožnice, priročniki :

1. Bundesabgabenordnung (BAO) - Zakon o zveznem dajatvenem redu v Republiki Avstriji, z dne 28. junija 1961, s kasnejšimi spremembami in dopolnitvami.
2. Finanzamt Wolfsberg: Studienmaterial über den Steuerdienst, Steuerverfahren und Steuersystem in der Republik Österreich, Wolfsberg, Juli 2007.

3. International Organisation Tax Administration (IOTA): Promotion of Voluntary Tax Compliance, 1999.
4. Metodološki priručnik za davčni inšpekcijski nadzor, verzija 7.9.2007, Ministrstvo za finance, DURS.
5. Okrožnica GDU, DURS, številka 007-22/2007 0103-02 z dne 12.2.2007.
6. Pravilnik o vrstah, vsebini, načinih in rokih za pošiljanje poročil Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve Davčni upravi Republike Slovenije in Carinski upravi Republike Slovenije. Uradni list RS, št. 109/02.
7. Slovenski računovodski standardi (SRS). Uradni List RS, št. 107/01, 13/03, 67/03, 43/04,83/04, 28/05, 89/05 in 9/06.
8. Zakon o davčnem postopku (ZDavP). Uradni List RS, št. 18/96, 78/96, 87/97, 35/98, 82/98, 91/98, 91/98, 1/99, 108/99, 37/01, 97/01, 31/03, 33/03, 105/03, 16/04, 42/04, 54/04, 109/04 in 128/04.
9. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1). Uradni List RS, št. 21/06 – UPB2.
10. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). Uradni list RS, št. 117/2006 z dne 16. 11. 2006.
11. Zakon o davčni službi (ZDS). Uradni List RS, št. 18/96, 36/96, 87/97, 35/98, 48/98, 26/99, 54/99, 61/00, 85/00, 100/00, 79/01, 52/02 in 33/03.
12. Zakon o davčni službi (ZDS-1). Uradni List RS, št. 1/07– UPB2.
13. Zakon o davku na dodano vrednost . Uradni List RS, št. 21/06 – UPB4.
14. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). Uradni List RS, št. 14/03 – UPB1.
15. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1). Uradni List RS, št. 17/05 – UPB1 in 108/05.
16. Zakon o dohodnini (ZDoh). Uradni List RS, št. 71/93, 2/94, 1/95, 2/95, 7/95, 18/96, 44/96, 68/96, 82/97, 87/97, 76/98, 1/99, 36/99, 15/00, 35/02, 31/03 in 118/03.
17. Zakon o dohodnini (ZDoh-1). Uradni List RS, št. 21/06 – UPB3.
18. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD). Uradni List RS, št. 15/05 – UPB1, 24/05 in 111/05.
19. Zakon o inšpekcijskem nadzoru (ZIN). Uradni List RS, št. 56/02 in 26/07.
20. Zakon o plačilnem prometu. Uradni List RS, št. 105/04 – UPB2 in 100/05.

21. Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP). Uradni List RS, št. 22/05 – UPB1 in 119/05.
22. Zakon o splošnem upravnem postopku. Uradni list RS, št. 24/2006, uradno prečiščeno besedilo ZUP-UPB2, 105/06 - ZUS -1 in 126/07 - ZUP-E.
23. Zakon o upravnem sporu. Uradni List RS, št. 50/97, 65/97, 70/00 in 105/06.
24. Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost. Uradni List RS, št. 17/04, 45/04, 84/04, 122/04, 29/05, 37/05, 60/05, 117/05, 1/06 in 10/06.

PRILOGE:

Priloga št. 1: Cenitev na osnovi nepojasnjene prirasta premoženja

Pri fizični osebi – občan, ki se ukvarja z nakupom stanovanj iz nepojasnjenih virov in dajanjem v najem je bil na podlagi zahtevka preiskav, opravljen inšpekcijski pregled za leta 1999, 2000 in 2001.

Opis nepravilnosti: zaradi utaje davka od dohodkov iz premoženja (oddajanje nepremičnin v najem), davka od osebnih prejemkov, doseženih od prevzema opravljanja storitev in poslov na drugi podlagi ter dohodnine za obravnavana leta je bila opravljena ocena davčne osnove na podlagi (nepojasnjene) prirasta premoženja z ugotavljanjem sprememb celotnega premoženja po odstopljenih podatkih o večjem številu nakupov in prodaj nepremičnin (odstop podatkov je posredoval oddelek za preiskave) v letih 1999, 2000 in 2001 in na podlagi drugih podatkov, ki jih je davčni organ zbral v ugotovitvenem postopku, in sicer:

- * Iz uradnih podatkov davčnega organa je bilo razvidno, da davčni zavezanec v obravnavanem obdobju ni predložil davčnih napovedi ali pa jih je predložil z neresničnimi podatki. (V letu 1999 nobenih prejemkov, v letu 2000 20.000,00 SIT dohodka, doseženega z oddajanjem opremljenih sob v najem in v letu 2001 45.400,00 SIT dohodka, doseženega z oddajanjem opremljenih sob v najem in 136.000,00 SIT dobička iz kapitala, opravil pa je 12 nakupov in 8 prodaj stanovanj v skupni vrednosti 67.727 tisoč SIT.
- * zaradi navedenega je davčni organ za ugotovitev razvoja premoženja zbral podatke za daljše obdobje, t.j. od leta 1986 in ugotovil, da so od leta 1986 do 1999 vsi obdavčljivi dohodki, dohodki oproščeni davka na dohodek, prijavljeni dohodki z odtujitvijo premoženja, iz neobdavčenih dohodkov ali iz enkratnih prilivov premoženja v Republiki Sloveniji znašali skupaj 745 tisoč SIT in v letih 1999 do 2001 skupaj 204 tisoč SIT, da je bil zavezanec v Republiki Sloveniji vsega skupaj zaposlen le 23 mesecev in za to prejel le 272.259,00 SIT bruto osebnih prejemkov, da je od 1.7.1995 do 31.12.1995 prejemal denarno pomoč v skupnem znesku 129.012,00 SIT, od 16.1.1996 do 29.5.1996 je bil samostojni podjetnik in napovedal 76.417,00 SIT prihodkov. Po podatkih matične evidence zavarovancev Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije je razvidno, da zavezanec po 30.5.1996 ni bil zdravstveno zavarovan, nima prijave za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Prispevek za to obdobje pa mu je, kot osebi brez prejemkov, plačevala Mestna občina Velenje.

Zavezanec je dal pripombe, da je premoženje ustvaril v Avstraliji, velike vsote denarja pa naj bi mu kot darilo poslala mati in da je tudi v Avstraliji imel premoženje (nepremičnino), ki jo je v letu 1999 prodal in iz te kupnine kupoval stanovanja v Republiki Sloveniji. Zavezanec ni predložil verodostojnih dokazil o zaposlitvi oziroma o prejemanju obdavčljivih ali neobdavčljivih dohodkov v Avstraliji. Predložil je kupoprodajno pogodbo o nakupu nepremičnine v letu 1998 in o prodaji te iste v letu 1999. Iz spremnega dopisa je bilo razvidno, da je za nakup nepremičnine, ki jo je prodal v letu 1999 najel posojilo in je to posojilo moral ob prodaji nepremičnine vrniti.

Plačane anuitete, ki jih je prejel na bančno knjižico v Avstraliji, ga dvignil, ni pa ga prenesel čez državno mejo v Republiko Slovenijo, ampak mu ga je na račun nerazporejeni prihodki občanov nakazala mati, pa mu je davčni organ upošteval kot obdavčljivi vir.

Davčni zavezanec tudi ni predložil dokazil o dolžini bivanja v Avstraliji. Je pa dostavil potni list, iz katerega je razvidno, da je imel veljavno potovalno vizo. Državljanstvo Avstralije pa je prejel 12. 11, 1999. Iz uradne evidence Upravne enote pa je razvidno, da zavezanec v RS nikoli ni imel objavljenega prebivališča (tudi začasno ne) in da ima neprekinjeno stalno prebivališče na različnih naslovih v Republiki Sloveniji (konkretno v Velenju) od leta 1974. Odločbo o državljanstvu RS pa je prejel 1.4.1992. Iz navedenega torej izhaja, da je zavezanec lahko prebival v Avstraliji le kot turist, t.j. neprekinjeno največ 3 mesece. To je razvidno tudi iz njegove bančne knjižice, odprte v Avstraliji, kjer je imel minimalne občasne prilive (po 3 mesece letno). Tudi te je davčni organ upošteval.

Od razlike nepojasnjene prirasta premoženja, torej gotovine, ki jo je zavezanec nesporno imel in s to gotovino nabavil stanovanja, ni pa predložil dokazil, od kod ti prejemki izhajajo, je davčni organ obračunal davek od osebnih prejemkov, doseženih na podlagi prevzema opravljanja storitev in poslov na drugi podlagi (3. alineja 1. odstavka 15. člena ZDoh) po stopnji 25%.

Podatke o dajanju stanovanj v najem je davčni organ ugotovil na podlagi odstopljenih podatkov za električno energijo in komunalnih storitev. Od upravljalcev stanovanj pa je pridobil podatke o številu najemnikov. O tem je bilo opravljeno tudi zaslihanje priče. Iz teh podatkov je razvidno, da zavezanec ni imel praznih stanovanj in da v njih ni prebival sam, zato mu je davčni organ obračunal davek od dohodkov iz premoženja. Osnovo (neprofitno vrednost stanarine, ker zavezanec v smislu dajanja resničnih podatkov, ni želel sodelovati v postopku), pa je davčni organ pridobil od Mestne občine Velenje. Kot osnova za obračun davka je neprofitna vrednost stanarin tudi najugodnejša za zavezanca.

Za obravnavana leta je bila odmerjena tudi dohodnina.

Dajatev skupaj: cca 12 mio.

Priloga št. 2: Kalkulacijska cenitev

Pri fizični osebi **mali DZ II** je bil na osnovi analize rizika GU – oddelek za inšpekcijo opravljen delni inšpekcijski pregled davka od dohodka iz dejavnosti za obdobje 1.1.2003-31.12.2003.

Carinska uprava RS, Carinski urad Ljubljana je posredoval podatke, da je inšpicirana fizična oseba v letu 2003 uvažala kot fizična oseba rabljena osebna vozila z Diesel motorjem.

Inšpicirana fizična oseba je v registru davčnih zavezancev pri Davčnem uradu vpisana kot fizična oseba, ki ne opravlja dejavnosti in ni vpisana v vpisnik samostojnih podjetnikov posameznikov.

Zaradi ugotovitve dejanskega stanja in izvedbe dokazov o vseh dejstvih, pomembnih za ugotovitev pravilne davčne obveznosti je davčni organ v posebnem ugotovitvenem postopku na podlagi 30.člena ZDavP pridobil podatke pri pristojni upravni enoti, banki in pravni osebi A (povezana oseba). Iz zbranih podatkov izhaja, da je inšpicirana fizična oseba v letu 2003 uvozila 9 rabljenih osebnih vozil, od teh je 7 vozil prodala preko posrednika - pravne osebe A, dve vozili pa sta bili prodani direktno kupcem v Sloveniji; poleg teh pa je kupila od slovenskih prodajalcev še 5 rabljenih osebnih vozil in jih prodala preko istega posrednika;

Davčna zavezanka je dne 04.05.2004 davčnemu organu podala izjavo na zapisnik, da je rabljena osebna vozila nakupovala oziroma uvažala z namenom, da jih bo prodajala.

V postopku inšpiciranja je bilo tako ugotovljeno, da se je davčna zavezanka ukvarjala z nakupom in prodajo rabljenih avtomobilov, vendar pa se za opravljanje te dejavnosti po določbah ZGD ni registrirala, prav tako te dejavnosti ni priglasila davčnemu organu, torej je opravljala delo na črno.

Ker zavezanka v vloženi davčni napovedi za odmero dohodnine za leto 2003 ni napovedala prejemkov, ki jih je v tem letu dosegla pri preprodaji rabljenih osebnih vozil, je davčni organ ugotovil davčno osnovo z oceno na podlagi 2.odstavka 39.člena ZDavP.

Pri oceni davčne osnove je davčni organ uporabil kalkulacijsko metodo s preračunom nabavnih in prodajnih vrednosti za posamezno prodano osebno vozilo. Podatki o nabavnih in prodajnih cenah so bil pridobljeni oziroma zbrani v ugotovitvenem postopku na podlagi 30.člena ZDavP, nekateri podatki pa izhajajo iz uradnih evidenc in zbirk davčnega organa (Katalog za določitev tržnih vrednosti vozila - EUROTAX).

Iz vseh pridobljenih podatkov tako izhaja, da je davčna zavezanka v letu 2003 nabavljala osebna vozila v skupni nabavni vrednosti 32.344 tisoč SIT, vse z namenom preprodaje. Za osebna vozila, ki so bila po ugotovitvah davčnega organa v letu 2003 tudi prodana, pa znaša prodajna vrednost skupaj 36.841 tisoč SIT.

Glede na ugotovitve davčnega organa, da zavezanka ni vpisana v davčnem registru kot samostojna podjetnica posameznica oziroma kot subjekt vpisa v sodnem registru in da doseženega prihodka ni prijavila v dohodninski napovedi, se doseženi dohodki opredelijo kot prejemki fizične osebe, ustvarjeni od opravljenih storitev in poslov na drugih podlagah in se obdavčijo kot osebni prejemki po 3.alinei prvega odstavka 15.člena ZDoh.

V skladu s 86.a členom ZDoh, so bili v postopku ocene davčne osnove za leto 2003 davčni zavezanki priznani dejanski stroški po predloženih računih, ki jih je davčna zavezanka med postopkom inšpekcijskega pregleda davčnemu organu predložila, kot dokazila o stroških, nastalih pri opravljanju dejavnosti prodaje rabljenih osebnih vozil.

Pri izračunu prihodka od prodaje osebnih vozil, za katera davčna zavezanka ni predložila ustreznih knjigovodskih listin o dejanskih stroških, pa so se upoštevali normirani stroški v višini 10% doseženega prihodka.

Dosežena razlika v ceni tako znaša 4.496 tisoč SIT in predstavlja osnovo za obračun davka od osebnih prejemkov v znesku 1.427 tisoč SIT.

Priloga št. 3: Primer cenitve z notranjo primerjavo poslovanja

Sodba Upravnega sodišča št. U 955/2002-21

Upravno sodišče Republike Slovenije v Ljubljani je v senatu pod predsedstvom vrhovnega sodnika Janeza Breznika, ob sodelovanju višjih sodnic Zdenke Štucin in Marjance Faganel kot članic senata ter strokovne sodelavke Simone Šturm kot zapisnikarice, v upravnem sporu, ki ga je sprožila tožeča stranka Miran Sever, Šalovci 42, Središče ob Dravi, zoper toženo stranko Davčno upravo Republike Slovenije, Glavni urad, sedaj Ministrstvo Republike Slovenije za finance, Šmartinska cesta 55, Ljubljana, zaradi davka od dohodkov iz dejavnosti za leto 2000, o tožbi tožeče stranke zoper odločbo tožene stranke št. 416-3517/01 z dne 15. 10. 2002, na nejavni seji dne 11. 12. 2003

o d l o č i l o:

Tožbi se ugodi. Odločba Glavnega urada Davčne uprave Republike Slovenije št. 416-3517/01 z dne 15.10. 2002 se odpravi in zadeva vrne toženi stranki v ponoven postopek.

O b r a z l o ž i t e v:

Tožena stranka je z izpodbijano odločbo kot neutemeljeno zavrnila pritožbo tožnika zoper odločbo Davčne uprave Republike Slovenije, Davčnega urada Ptuj, št. 40411-0240/01-3-41 -39/AD/43 z dne 30.8.2001, po kateri se tožniku od opravljanja dejavnosti perutninarska klavnica za leto 2000 ugotovi davčna osnova v višini 11.665.153,00 SIT in odmeri davek iz dejavnosti v znesku 3.162.792,00 SIT. V obrazložitvi izpodbijane odločbe tožena stranka ugotavlja, da je tožnik v napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti za leto 2000 napovedal 37.703.509,00 SIT prihodkov, 41.426.178,00 SIT odhodkov in izgubo v višini 3.722.670,00 SIT. Prvostopni organ pa je v odmernem postopku ugotovil prihodke v višini 50.815.450,00 SIT, odhodke v višini 39.150.297,00 SIT in 11.665.153,00 SIT dobička. V inšpekcijskem pregledu poslovnih knjig za leto 2000 je prvostopni organ na podlagi knjiženih stroškov nabave enodnevnih piščancev -brojlerjev in piščancev za zakol ugotovil, da napovedani prihodki niso sorazmerni napovedanim odhodkom, zato je na podlagi 39. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96 do 108/99, v nadaljevanju: ZDavP) prihodke oziroma davčno osnovo po presoji tožene stranke utemeljeno ugotovil z oceno, kar utemeljuje opravljena kalkulacija prihodkov glede na izkazane odhodke, zavezanec - (pri)tožnik pa ne navaja nobenih konkretnih dejstev oziroma upravičenih razlogov za izkazano nesorazmerje. Kot izhaja iz podatkov spisa, je prvostopni organ pri oceni upošteval izključno podatke o številu nabavljenih piščancev na osnovi knjižene dokumentacije zavezanca in podatkov zavezanca, podanih

v pripombah o številu nabavljenih piščancev drugih rejcev, pri čemer je bil upoštevan odpad, pogin in škart po podatkih davčnega zavezanca. Iz zapisnika in dopolnilnega zapisnika je razvidna uporabljena metoda cenitve, razvidni pa so tudi podatki, ki jih je davčni organ uporabil. Na podlagi podatkov zavezanca, po knjiženih nabavnih dokumentih in dokumentih, ki jih je (pri)tožnik predložil v postopku, je bil ugotovljen skupen obseg proizvodnje (po odbitku pogina, škarta in zaloga) 63.708 piščancev za zakol, od tega 35.725 lastne vzreje in 27.983 od drugih rejcev. Obsega celotne proizvodnje, kot jo v pritožbi na podlagi dokumentov o številu pregledanih piščancev za zakol navaja (pri)tožnik, po presoji tožene stranke ni mogoče sprejeti, saj ta ne zajema prodaje živih piščancev, ki jo je po ugotovitvah prvostopnega organa po izdanih računih tožnik tudi opravljal. Pritožbeni ugovor glede teže očiščenega piščanca zavrača z utemeljitvijo, da je prvostopni organ uporabil podatek o teži, ki ga je v postopku posredoval (pri)tožnik. Pri tem tožena stranka iz predloženih mesečnih poročil klavnice, izpolnjenih s strani veterinarske inšpekcije, ugotavlja, da znaša povprečna teža očiščenega piščanca za prodajo 1,961 kg. Teža, ki jo je pri svoji oceni upošteval prvostopni organ, to je 1,70 kg, je za zavezanca vsekakor ugodnejša, čeprav naj bi po njegovi izjavi znašala od 1,70 do 1,80 kg. Pri cenitvi je bil upoštevan škart, pogin in odpad po zavezančevi izjavi, navedbe v pritožbi o 30 % odpadu pri zakolu pa zavezanec ni z ničemer dokazal. V zvezi s pritožbenim ugovorom, da je bila pri cenitvi za celotno obdobje upoštevana cena po ceniku, veljavnem od 9.1(12000 dalje (490 SIT ^ za kg), čeprav je cena po ceniku, veljavnem od 1.1. do 8.10.2000 znašala 465 SIT za kg, tožena stranka ugotavlja, da je prvostopni organ upošteval enoten podatek o ceni celega piščanca, pri čemer ni upošteval precej višjih cen mesa v razreзу, prav tako pa (pri)tožnik v svoji pritožbi ne navaja precej višjih cen mesa v razreзу po ceniku, veljavnem do 8. 10. 2000, ampak pri izračunu navaja samo cene za celega očiščenega piščanca. Kot že navedeno pa pri svojem izračunu tudi ne upošteva . prodaje živih piščancev, čeprav je to prodajo vršil. Tožena stranka na podlagi podatkov spisa, pritožbenih navedb in podane kalkulacije pritožnika o višini prihodkov ugotavlja, da je pritožnik imel vso možnost sodelovanja v postopku pred izdajo odločbe, torej je imel možnost predložitve vse dokumentacije, pritožbene navedbe in predložena dokumentacija pa po njeni presoji v ničemer ne izpodbijajo verodostojnosti kalkulacije in podatkov, ki jih je pri tem uporabil prvostopni organ. Po presoji tožene stranke je metoda opravljene cenitve, ki je izvršena na podlagi števila nabavljenih piščancev, ugotovljenega na podlagi knjižene dokumentacije in podatka zavezanca o številu nabavljenih piščancev pri drugih rejcih, upoštevajoč zavezančeve podatke o odpadu, poginu in škartu, primerna, preverljiva in utemeljena. - Utemeljena pa je izpodbijana odločba tudi v delu, v katerem tožeči stranki davčno ne priznava amortizacijske stavbe - farne za rejo piščancev nad amortizacijsko stopnjo 5%. Tudi po presoji tožene stranke se sporni objekt po 17. členu Zakona o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 72/93, v nadaljevanju: ZDDPO) uvršča v podskupino 1.1 stavbe s 5% amortizacijsko stopnjo in ne v skupino 1 - gradbeni objekti z amortizacijsko stopnjo 10 %, kamor jo je uvrstil (pri)tožnik. Tožeča stranka v tožbi, vloženi na podlagi 2. odstavka 26. člena Zakona o upravnem sporu (Uradni list RS, št. 50/97,70/00, v nadaljevanju: ZUS) in razširjeni na odločbo o pritožbi, ki jo je tekom upravnega spora izdala tožena stranka, predlaga združitve postopka s postopki po vloženi tožbah, ki se pri tem sodišču vodijo pod opr. št. U 1108/2002 in U 1109/2002, smiselno predlaga odpravo izpodbijane odločbe oziroma izrecno ugotovitev njene ničnosti. Vztraja pri navedbah in ugovorih, ki jih je podala v svoji pritožbi in dopolnitvi pritožbe, pri

čemer s sklicevanjem na odločbo Ustavnega sodišča, opr. št. Up-163/98 (Uradni list RS, št. 64/00) ponovno poudarja ugovor kršitve varstva pravic v smislu 14. in 22. člena Ustave RS ter ugovor kršitve 145., 146. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (ZUP). Ugovarja tudi kršitev 74., 75., 76., 78. in 214. člena ZUP. Ker v zadevi tožena stranka sploh ni opravila z zakonom predpisanih postopkov, tožniku ni omogočila vsebinske obrambe, temveč le formalno, na katero se sklicuje v svoji obrazložitvi, kar dokazujejo upravni spisi, ki jih lahko predloži tožnik, če jih skladno s svojo obveznostjo ne bo predložila tožena stranka sama, in iz katerih izhaja, da ugotovitveni postopek sploh ni bil voden, da je bila ocena davčne osnove narejena brez kakršnekoli utemeljitve, celo več, prvostopni organ v svojem zapisniku o inšpekcijskem pregledu zapiše, da so pregledani dokumenti knjiženi v pravilni višini, pa vendarle na osnovi »ugotovitvenega postopka« o katerem ne obstaja nikakršen dokument oziroma dokaz, oceni davčno osnovo, ne da bi bil izpolnjen pogoj iz 4. točke 39. člena ZDavP, na katero se v izpodbijani odločbi sklicuje tožena stranka, ki ugotavlja, da »je odločitev prvostopnega organa, da določi davčno osnovo z oceno, utemeljena, kar izkazuje opravljena kalkulacija prihodkov glede na izkazane odhodke, zavezanec pa ne navaja nobenih konkretnih dejstev oziroma opravičenih razlogov za izkazano nesorazmerje med napovedanimi prihodki in odhodki.« Če tožnik izraz kalkulacija spremeni v oceno, iz izpodbijane odločbe izhaja, da z oceno utemeljuje oceno, brez vsakršnega postopka, brez vsakega dokaza, tožnik pa naj se brani z obrnjenim dokaznim bremenom. Tako prvostopni organ kot tudi tožena stranka se v obrazložitvah svojih odločb sklicujeta le na podatke upravnih spisov, kar (tudi po stališču Vrhovnega sodišča RS, št. 135/93-7 z dne 23.6.1994) ni v skladu z določbo 214. člena ZUP. Dokumentacije, ki jo je v postopku že svojim pripombam na zapisnik predložil tožnik, ni obravnaval niti prvostopni organ niti tožena stranka, čeprav se nanje sklicuje posebej v svojih ugotovitvah, izraženih v kilogramih, in čeprav navedeni dokumenti vsebujejo zgolj fizične podatke o »komadih« in o konfiskatu, to je klavniškem odpadu, cca 30%. Dejansko prodajno količino lahko predstavlja le živa teža, zmanjšana za 30 % konfiskat, kalo in poškodovano meso. Sicer pa glede na navedbe v zvezi z ugotovitvenim postopkom tožniku ni treba z obrnjenim dokaznim bremenom česarkoli dokazovati, za kar si prizadeva tožena stranka. - V zvezi z davčno nepriznanim delom obračunane amortizacije vztraja na specifičnosti gradbenega objekta -kurnika, kar bi bilo treba, če tega davčni organ ne zna ugotoviti, ugotavljati z izvedencem ustrezne stroke. S pripravljeno vlogo z dne 19.6.2002 tožnik sodišče seznanja z odločbo o odmeri davka od dohodkov iz dejavnosti za leto 2001, po kateri se mu ugotavlja davčna osnova in s tem odmerja davek v višini 0 SIT, kar po logičnem sklepanju potrjuje pravilnost njegove davčne napovedi za leto 2000.

Tožena stranka je sodišču dostavila upravne spise in izpodbijano odločbo, izdano po vložitvi tožbe, na tožbene navedbe pa ni odgovorila.

Državno pravobranilstvo Republike Slovenije kot zastopnik javnega interesa udeležbe v tem postopku ni prijavilo.

Tožba je utemeljena.

Tožena stranka na podlagi podatkov upravnih spisov v obrazložitvi izpodbijane odločbe zavrača pritožbeni ugovor kršitve načela zaslišanja stranke z ugotovitvijo, da je tožnik v

postopku sodeloval skladno z določbami 15.a člena ZDavP, inšpekcijski pregled pa se skladno z določbami Zakona o davčni službi (Uradni list RS, št. 18/96 do 26/99) lahko opravlja tudi v prostorih knjigovodskega servisa, v katerem se poslovna dokumentacija nahaja. Ugotavlja namreč, da je bil tožnik z ugotovitvami inšpekcijskega pregleda seznanjen z vročitvijo zapisnika, omogočeno pa mu je bilo tudi, da se o ugotovitvah izjavi, kar je v podanih pripombah na zapisnik tudi storil. 15.a člen ZDavP (zaradi narave davčnega postopka in običajno obsežnejših zapisniških ugotovitev) sestavitev in vročanje zapisnika ter način in rok za vložitev pripomb na zapisnik ureja drugače, kot je to urejeno v določbah ZUP, na katere se sklicuje tožeča stranka. S specialno določenim 15 dnevni rok za vložitev pripomb na zapisnik ZDavP strankam zagotavlja čas-, ki omogoča ne le formalni temveč tudi vsebinski preizkus zapisniških ugotovitev in s tem vložitev vsebinskih ugovorov in pripomb. Kljub ugotovitvi, da so bile v postopku pred izdajo prvostopne odločbe upoštevane navedene zakonske določbe, pa tožeča stranka po presoji sodišča utemeljno ugovarja, da ji je bila pravica do sodelovanja v postopku (zaradi pomanjkljivo vodenega ugotovitvenega postopka) omogočena zgolj formalno.

Iz zapisnika o inšpekcijskem pregledu in odločbe prvostopnega organa je namreč razvidno, da je prvostopni organ postopek vodil v nasprotju z določbami 39. člena ZDavP, ker je k cenitvi davčne osnove pristopil, ne da bi pred tem, ob ustreznem sodelovanju stranke v postopku sploh ugotavljal izpolnitev pogojev, ki jih za cenitev davčne osnove določa 39. člen ZDavP in s tem stranki omogočil varovanje pravic skladno z njenim procesnim položajem v postopku.

Po določbi 39. člena ZDavP je davčni organ pooblaščen davčno osnovo ugotoviti z oceno med drugim tudi, če ugotovi, da napovedani prihodki niso sorazmerni napovedanim odhodkom, če zavezanec upravičenih razlogov za ugotovljeno nesorazmerje ne navede.

Dokazno breme je tudi v postopku ugotavljanja (ne)sorazmernosti med napovedanimi prihodki in napovedanimi odhodki in s tem obstoja podlage za ugotavljanje davčne osnove z oceno po določbi 4. alineje 1. odstavka 39. člena ZDavP na strani davčnega organa, ki je v postopku postavil trditev o obstoju nesorazmernosti, na strani davčnega zavezanca pa je v tem delu ugotovitvenega postopka le trditveno breme glede razlogov zaradi katerih je prišlo do (po davčnem organu ugotovljene)nesorazmernosti, in breme dokazovanja resničnosti dejstev, ki jih zatrjuje. V obravnavanem primeru davčni organ prve stopnje niti davčni organ druge stopnje razlogov in pogojev za ugotavljanje davčne osnove z oceno po določbi 39. člena ZDavP nista utemeljila.

Prvostopni organ ugotavljanj davčne osnove z oceno v zapisniku (kot tudi v obrazložitvi svoje odločbe) utemeljuje le z v celoti neobrazloženo ugotovitvijo, da napovedani prihodki niso sorazmerni napovedanim odhodkom, kar naj bi izhajalo iz stroškov nabave piščancev. Dejstva in dokazi, na katerih njegova ugotovitev temelji, v zapisniku niso navedeni, iz upravnih spisov pa izhajajo, da tožnik z njimi tudi med samim postopkom inšpiciranja ni bil seznanjen in se zato o njih ni mogel izjaviti niti med postopkom, niti po sestavitvi zapisnika, čeprav mu je bila sicer dana možnost vložitve pripomb na zapisnik. Na tej procesno nepopolni podlagi organ prve stopnje v nadaljevanju zapisnika in obrazložitve odločbe preide na samo ugotavljanje davčne osnove z oceno, ki jo tako v zapisniku kot tudi v odločbi obširno utemeljuje.

Iz zapisnika o inšpekcijskem pregledu in iz drugih upravnih spisov pa tudi ne izhaja, kot smiselno ugotavlja tožena stranka, da bi prvostopni organ k oceni davčne osnove pristopil (ker formalnih nepravilnosti pri vodenju poslovnih knjig ni ugotovil) na podlagi rezultatov vsebinske kontrole tožnikovega knjigovodstva in njegovega davčnega izida s kalkulacijsko metodo davčnega inšpiciranja, ki bi bili v nadaljevanju postopka (v postopku ugotavljanja davčne osnove z oceno) nato uporabljeni kot podlaga za ugotovitev davčne osnove. Iz uradnega zaznamka št. 40411-240/01-9-94-93/43 z dne 1.10.2001, ki se nahaja v upravnih spisih, izhaja prav nasprotno, da je namreč tožeča stranka podatke o povprečni teži piščancev, o reji brojlerjev in o transportnem poginu, prvostopnemu organu posredovala šele po tem, ko je bila s strani davčnega organa seznanjena, da je glede na vhodne podatke o nabavljenih piščancih izkazala prenizke prihodke in da bo na tej podlagi izvedena ocena. Stališče tožene stranke, da je bilo v postopku nesorazmerje med napovedanimi prihodki in napovedanimi odhodki ugotovljeno z opravljeno kalkulacijo prihodkov glede na izkazane odhodke, je po navedenem neskladno s podatki upravnih spisov. Kolikor je navedeno stališče razumeti kot stališče, da se izpolnitev pogoja, ki ga za ugotavljanje davčne osnove z oceno določa 4. alineja 1. odstavka 39. člena ZDavP, lahko izkazuje z rezultati opravljene ocene, pa je tako stališče z navedeno določbo ZDavP, ki ugotavljanje davčne osnove z oceno pogojuje s predhodno ugotovitvijo nesorazmernosti med napovedanimi prihodki in napovedanimi odhodki, neskladno in po mnenju sodišča nesprejemljivo.

Ker po navedenem tožeča stranka v postopku pred izdajo prvostopne odločbe ni bila seznanjena z dejansko podlago ugotovitve, da so podani pogoji za ugotavljanje davčne osnove z oceno, z njo pa ni bila seznanjena niti v njeni obrazložitvi in se zato o njej ni mogla izjaviti, je bila, kot utemeljeno ugovarja, postavljena v položaj, v katerem je lahko skladno z določbo 4. odstavka 39. člena ZDavP, torej z obrnjenim dokaznim bremenom, le še dokazovala, da je davčna osnova nižja od z oceno določene davčne osnove. Skladno z navedeno določbo pa sta tako prvostopni organ kot tožena stranka tudi obravnavala in presojala njene ugovore in dokaze, ki jih je predložila.

Pravilna in zakonita pa je odločitev prvostopnega organa in tožene stranke v delu, ki se nanaša na vprašanje davčnega priznavanja amortizacije. Sodišče se v tem delu v celoti strinja z razlogi, ki jih za svojo odločitev navaja tožena stranka in se nanje, da bi ne prišlo do ponavljanja, le sklicuje. Pojasnjuje le, da ZDDPO v členu 17 določa najvišje davčno priznane letne amortizacijske stopnje enotno za vse stavbe, ne glede na njihovo namembnost in ne glede na način njihove gradnje.

Na podlagi ugotovitve, da postopek pred izdajo odločbe organa prve stopnje ni bil voden skladno z določbami 39. člena ZDavP in zato stranki ni bila dana možnost, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločbo, tožena stranka pa navedene kršitve v pritožbenem postopku ni odpravila, je sodišče na podlagi 3. točke prvega odstavka 60. člena Zakona o upravnem sporu (Uradni list RS, št. 50/97, 70/00, v nadaljevanju: ZUS) zaradi absolutne bistvene kršitve pravil postopka iz 3. točke tretjega odstavka 25. člena ZUS izpodbijano odločbo odpravilo in zadevo vrnilo toženi stranki v ponoven postopek, v katerem bo potrebno izpodbijano prvostopno odločbo odpraviti in zadevo vrniti organu prve stopnje v ponovni postopek z napatkom, da pred morebitnim ponovnim

ugotavljanjem davčne osnove z oceno, ob ustreznem sodelovanju stranke najprej ugotovi, ali je dejanska podlaga za oceno skladno z določbo 4. alineje 1. odstavka 39. člena ZDavP sploh podana. Odločbo je sodišče zaradi enovitosti izreka prvostopne odločbe odpravilo v celoti.

Predlogu tožeče stranke za združitev postopkov sodišče ni sledilo, ker zadeve temeljijo na različnih pravnih podlagah.

PRAVNI POUK: Zoper sodbo je dovoljena pritožba v roku 15 dni od prejema pisnega odpravka. Pritožba se vloži pisno v treh izvodih priporočeno po pošti oziroma neposredno pri Upravnem sodišču Republike Slovenije v Ljubljani.

V Ljubljani, dne 11.12. 2003

Priloga št. 4: Primer cenitve blagajniškega poslovanja

Pri samostojnem podjetniku, mali zavezanec, ki opravlja dejavnost okrepčevalnic, samostojnih restavracij in pizzerij, je bil opravljen celoviti letni pregled poslovanja za leto 2001 je bil opravljen na podlagi računov iz nagradne igre. Pri pregledu predloženih poslovnih knjig in dokumentacije o nabavi osnovnih sredstev je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec zagotavljal evidentiranje prihodkov od prometa gostinskih storitev s pomočjo računalniške blagajne z ustrežno programsko opremo. V pripravah na pregled poslovanja je davčni organ z namenom, da se seznanijo z dejanskim delovanjem računalniške blagajne, opravil kontrolo doslednosti evidentiranja prihodkov in izkazovanja dejansko ustvarjenih prihodkov v poslovnem rezultatu na nek določen dan. Preizkus doslednosti se je nanašal na gostinske storitve zaračunane gostu po izstavljenima računoma, ki ju je gost ob plačilu storitev tudi sprejel, nato pa »pozabil« v lokalu. Navedeni podatki so se nato uporabili ob pregledu poslovanja za leto 2001 z namenom preveriti verodostojnost delovanja oz. verodostojnost uporabe računalniškega programa za zajemanje in izkazovanje prihodkov. Skupna zneska na tema dvema preverjenima računoma morata biti, v primeru pravilne uporabe, v enaki zneskih zajeta tudi na izpisu kontrolnega traku računalniške blagajne, ki je bil podlaga za sestavo zbirnika dnevnega prometa. Morebitna odstopanja od navedenih vplačil bi nakazovala na sistemsko rešitev v okviru računalniškega programa, ki zavezancu omogoča neomejeno prirejanje poslovnih rezultatov, predvsem tistih gostinskih storitev pri katerih gostje ne vzamejo računa s seboj. Davčni organ je pri preveritvi odrezka blagajniškega traku za navedena računa in izpisa računa po kontrolnem traku registrske blagajne (isti datum, ista zaporedna številka in ura ter minuta izdaje računa) prišel do zaključka, da je davčni zavezanec svoje poslovne rezultate prirejal. Po ugotovitvah davčnega organa je samostojni podjetnik ob uporabi programske opreme na nekaterih računih izbrisal posamezne postavke, tako da je na vsakem računu ostala le ena po vrednosti najnižja postavka. Ugotovljen način kaže na sistemsko rešitev v okviru računalniškega programa, ki omogoča davčnemu zavezancu, da z naknadnim posegom v podatke o prometu izkazane na posameznem računu in kontrolnem traku, ob vnosu posebne kode in ob uporabi ustrezne magnetne kartice, pred izpisom zbirnika dnevnega prometa, priredi poslovne rezultate neomejeno po lastni izbiri. Iz predstavljene vsebinske analize delovanja oz. uporabe programske opreme je davčni organ ugotovil, da je zavezanec brisal posamezne postavke le na računih, ki so jih gostje po plačilu pustili v lokalu, saj pri kontroli postavk na odrezkih blagajniškega traku pridobljenih v okviru nagradne igre »Vzemite račun« ni bilo sprememb.

Davčni organ je prišel do zaključka za davčna napoved zavezanca za leto 2001 ne temelji na resničnih in pravih podatkih o poslovanju zavezanca, zato se je odločil, da se bo pri zavezancu ugotovila davčna osnova za leto 2001 z oceno, v skladu z določili 39. čl. ZDavP. Za ugotavljanje ustrezne ocene poslovanja zavezanca se je davčni organ odločil, da bo preveril zavezančev promet in sicer 15 dni pred začetkom inšpekcijskega pregleda in 15 dni po tem, ko se je pregled začel. Po ugotovitvah davčnega organa se

je število računov oz. odrezkov blagajniškega traku, ki so obsegali le po eno postavko znižalo iz 52% na vsega 11,5%. Neposredno posledica te spremembe oz. znižanja računov z eno postavko, za 40,5 odstotnih točk v skupnem številu izdanih računov, je bilo zvišanje prihodkov v primerjavi z obdobjem pred uvedbo pregleda za 92%, ali drugače povedano za vsako odstotno točko znižanja računov z eno postavko se je prihodek povečal za 2,27%. Sledeč tej ugotovitvi in dejstvu, da je po naključno izbranem vzorcu bilo v letu 2001 računov z eno postavko povprečno 30% ali 19,5 odstotnih točk več od povprečja ugotovljenega po uvedbi pregleda poslovanja, je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec v letu 2001 dejansko ustvarjene prihodke znižal za približno do 44,27%. Ta ugotovitev je bila potrjena tudi s primerjavo evidentirane prodaje pijač, ki je bila zajeta v zbirnikih dnevnega prometa v primerjavi s prodajo po evidenci nabave in prodaje pijač po kateri je bila dejanska prodaja pijač za 42% višja od prodaje izkazane po blagajni oz. po kopijah odrezkov blagajniških trakov. Zaradi navedenih ugotovitev je davčni organ odločil, da se davčnemu zavezancu s cenitvijo določeni prihodki zvišajo za eno tretjino, kar znaša 30.275 tisoč SIT. Za zavezanca ugodnejši odstotek je bil uporabljen izključno z namenom, izogniti se morebitnemu oškodovanju davčnega zavezanca.

Zaradi nepravilnosti pri izkazovanju prihodkov in upoštevanju sprememb stroškov je bil dobiček iz naslova opravljanja dejavnosti v letu 2001 zvišan za 21.409 tisoč SIT. Davčnemu zavezancu je bila zaradi nepravilnosti pri obračunavanju in plačevanju DDV naložena obveznost za plačilo DDV v višini 3.654 tisoč SIT in zamudne obresti v višini 2.103 tisoč SIT.

Priloga št. 5: Primer cenitve na osnovi varnostnega pribitka

Pri samostojnem podjetniku, **mali** zavezanec, ki opravlja dejavnost cestnega tovornega prometa, je bil opravljen celoviti letni pregled poslovanja za leto 2002, na podlagi predloga inšpektorjev. V postopku inšpekcijskega pregleda je bilo ugotovljeno, da je zavezanec pred potekom treh let prodal osnovno sredstvo, za katerega je leta 2000 uveljavljal 40% olajšavo po 48. čl. ZDoh. Davčni organ je zavezancu povišal davčno osnovo za leto 2002 za znesek uveljavljene olajšave v višini 1.023 tisoč SIT. Pri pregledu prejetih in izdanih računov po opravljenih prevozih je davčni organ ugotovil, da zavezanec v svojih poslovnih knjigah in napovedi ni zavedel vseh prevozov, ki so jih za njega opravili drugi prevozniki. Davčni organ je pridobil tudi podatke o prehodih zavezančevih tovornih vozil preko mejnih prehodov in ugotovil, da zavezanec tudi tukaj v nekaterih primerih ni zavedel vseh opravljenih prevozov v poslovne knjige. Na podlagi tega se je davčni organ v skladu s 39. čl. ZDavP odločil za oceno prihodkov davnega zavezanca. Pri oceni prihodkov se je davčni organ oprl na podatke, ki jih o zavezancu vodi davčni in carinski organ, na podatke, ki jih je ob inšpiciranju pridobil, na zavezančeve poslovne knjige in na izjave zavezanca. Za izračun vrednosti posameznega prevoza se je davčni organ oprl na podatke o povprečni tarifi prevoznih stroškov glede na maso in kilometre iz tabele INCOTERMS, ki jih je preračunal po srednjem deviznem tečaju Banke Slovenije na dan prehoda preko meje, tako pridobljene podatke pa je primerjal s cenami, ki jih je za opravljene prevoze naročnikom zaračunal zavezanec. Prihodki od neregistriranih prevozov, ki jih je zavezanec opravil in zanje ni izstavil računov, tako znašajo po opravljeni oceni 7.762 tisoč SIT. Vrednost ocenjenih prevozov, ki so jih zavezancu zaračunali drugi prevozniki, pa je znašala 1.296 tisoč SIT. Ob upoštevanju povprečnega pribitka 11,63%, ki ga je davčni zavezanec dosegal v drugih primerih, pa so znašali ti ocenjeni prihodki 1.446 tisoč SIT. Po opravljenem pregledu se je dobiček zavezanca povečal za 9.208 tisoč SIT, obveznost za plačilo DDV pa za 51 tisoč SIT in zamudne obresti v znesku 15 tisoč SIT, ker je šlo v večini primerov za prevoze v tujini.

Priloga št. 6: Primer delne cenoitve

Pri **srednjem** davčnem zavezancu (s.p.) s splošno gradbeno dejavnostjo je bil na osnovi plana opravljen inšpekcijski pregled za leto 2003. Davčna osnova iz dejavnosti se je zvišala za 9.309 tisoč SIT ter posledično (glede na spodaj opisane ugotovljene nepravilnosti) DDV za 1.071 tisoč SIT.

Prihodki davčnega zavezanca so se zvišali za 2.635 tisoč SIT .

Pri inšpiciranju napovedanih prihodkov je davčni organ poleg izdanih faktur in potrjenih gradbenih situacij preveril še pogodbe, plačilne liste zaposlenih delavcev, evidence prisotnosti delavcev na delu in prejete račune podizvajalcev ter jih primerjal z izdanimi računi, ki jih je za gradbena in vzdrževalna dela davčni zavezanec izdal naročnici storitev - povezani osebi. Pri tem je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec v letu 2003 z zaposlenimi delavci (izračunanih iz števila dni zaposlitve) opravil 48.928 produktivnih ur, brez produktivnega sodelovanja odgovorne osebe. Podizvajalci del so zanj opravili skupaj 79.332 delovnih ur. Iz izdanih faktur davčnega zavezanca in gradbenih situacij investitorja pa je razvidno, da je le-ta naročniku storitev – povezani osebi zaračunal skupaj 126.623 ur po 1.610,00 SIT, torej 1.637 produktivnih ur več kot jih je zaračunal naročniku storitev – povezani osebi.

Zaradi navedenega je davčni organ na podlagi 4. alineje prvega odstavka 39. člena opravil **delno oceno davčne osnove**. Pri izračunu je upošteval razliko med seštevkom zaračunanih ur podizvajalcev in produktivnih delovnih ur zaposlenih delavcev (brez produktivnega sodelovanja odgovorne osebe) s predpostavko, da je bila glede na naravo dela polna zaposlitev delovne sile in med zaračunanimi urami, ki jih je zaračunal naročniku storitev. Obračunsko ceno delovne ure 1.610 SIT pa je davčni organ razbral iz obstoječih izdanih faktur davčnega zavezanca.

Stroški storitev brez stroškov reprezentance so se znižali za 6.674 tisoč SIT.

Davčni organ je preveril vse prejete račune in pogodbe, ki jih je davčni zavezanec prejel od podizvajalcev ter jih primerjal s prejetimi računi in pogodbenimi določili, ki obstajajo med zavezancem in podizvajalci – nepovezanimi osebami. Pri tem je davčni organ ugotovil, da je po pogodbah, sklenjenih med podizvajalcema del, ki so nepovezane osebe, znašala cena efektivne urne postavke za izvedbo gradbenih del 900,00 SIT/uro in 1.500,00 SIT/uro, medtem ko je urna postavka pri povezani osebi za istovrstno delo pri znašala 1.560,00 SIT/uro.

Ker sta bila pri davčnem zavezancu v smislu 2. odstavka 18. člena ZDDPO izpolnjena oba pogoja, in sicer kapitalska oziroma poslovna povezanost in možnost vpliva na upravljanje, je davčni organ pri ugotavljanju odhodkov davčnega zavezanca na podlagi 1. odstavka 18. člena istega zakona upošteval transferne cene do višine povprečnih cen, ki veljajo za to vrsto storitev na domačem oziroma primerljivem trgu, t.j. 1200 SIT/uro tako, da se stroški storitev znižajo za 3.956 tisoč SIT.

Po pogodbi, sklenjeni med podizvajalcem xxx in davčnim zavezancem, je slednji za izvršena pomožna vzdrževalna dela pri naročniku storitev prejel račune, na katerih kot izvedenih listinah, ni bilo razvidno, koliko ur je omenjeni podizvajalec zaračunal davčnemu zavezancu, zato je davčni organ ta podatek izračunal na podlagi pogodbeno

dogovorjene cene za efektivno urno postavko omenjenih gradbenih storitev in ugotovil, da naj bi za to vrednost opravil 7.547 delovnih ur.

Davčni organ je izračunan podatek o opravljenih urah primerjal s številom dejansko zaposlenih delavcev pri podizvajalcu. Podatke o številu zaposlenih delavcev pri podizvajalcu je povzel iz uradne evidence davčnega organa in na podlagi 30. člena ZDavP pri omenjenem podizvajalcu. Pri tem je ugotovil, da je podizvajalec xxx v letu 2003 zaposloval po 40 ur tedensko od 1. 1. do 31. 12. 2003 dva delavca in za obdobje od 28. 6. do 26. 9. 2003 enega delavca, t. j. preračunano 4.528 delovnih ur, oziroma 3.019 ur manj, kot jih je zaračunal davčnemu zavezancu, kar predstavlja 2.717 tisoč SIT dodatnega znižanja stroškov storitev davčnega zavezanca.

Zaradi razjasnitve in ugotovitve resničnega dejanskega stanja je davčni organ dal možnost tudi davčnemu zavezancu, da se izjavi v zvezi s posli med povezanimi in nepovezanimi osebami. Na zapisnik o zaslišanju je izjavil, da k računom, ki mu jih je izstavil podizvajalec xxx nima prilog, da nima dnevnika o izvajanju del, niti knjige obračunskih izmer ali druge evidence in da z ničemer ne more dokazati, da so ti posli resnično nastali v višini, kot so izkazani na računih in posledično v poslovnih knjigah ter v napovedi davka od dohodkov iz dejavnosti, zato se strinja z ugotovitvami davčnega organa. V zvezi s posli med povezano osebo pa je dejal, da do uvedbe inšpekcijskega postopka ni bil seznanjen s predpisi, ki pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov za davčne namene omejujejo višino transfernih cen s povezanimi osebami, zato tudi to odločitev prepušča davčnemu organu.

Priloga št. 7: Prijava premoženja fizične osebe po ZDavP-1

na podlagi 114. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 21/06 - UPB2)

na dan _____

1. Podatki o davčnem zavezancu - fizični osebi

Ime priimek	in		
Davčna številka		Rezident RS	DA NE
Datum rojstva		Kraj rojstva	
Stalno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			
Začasno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			
Delodajalec (naziv, sedež in davčna številka)			

2. Podatki o zakoncu oziroma osebi, ki živi z davčnim zavezancem v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo

Ime priimek	in		
Davčna številka		Rezident RS	DA NE
Datum rojstva		Kraj rojstva	
Stalno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			
Začasno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			

Delodajalec (naziv, sedež in davčna številka)

3. Podatki o otrocih

4. Podatki o nepremičninah (1. tč. 2. odst. 114. člena ZDavP-1 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

5. Podatki o pravicah na nepremičninah (2. tč. 2. odst. 114. člena ZDavP-1 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

--

6. Podatki o drugih premoženjskih pravicah (2. tč. 2. odst. 114. člena ZDavP-1 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

7. Podatki o premoženjskih pravicah večje vrednosti (vrednost presega 2,3 mio SIT) (3. tč. 2. odst. 114. čl. ZDavP-1 v povezavi s 3. odst. istega člena istega

zakona) na dan _____

8. Podatki o vrednostnih papirjih (vrednost presega skupaj 2,3 mio SIT) (4. tč. 2. odst. 114. čl. ZDavP-1 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

9. Podatki o lastniških deležih v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja (vrednost presega skupaj 2,3 mio SIT) (4. tč. 2. odst. 114. čl. ZDavP-1 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____
10. Podatki o gotovini in o denarnih sredstvih na računih v bankah in hranilnicah (5. tč. 2. odst. 114. čl. ZDavP-1 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____
11. Podatki o terjatvah iz naslova obligacijskih razmerij, ki presegajo vrednost 592.000 SIT (6. tč. 2. odst. 114. čl. ZDavP-1 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____
12. Podatki o obveznostih iz naslova obligacijskih razmerij, ki presegajo vrednost 592.000 SIT (6. tč. 2. odst. 114. čl. ZDavP-1 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____
13. Podatki o drugem premoženju (5. odst. 114. čl. ZDavP-1 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

S podpisom potrjujem, da so podatki resnični in popolni.

V/Na _____, dne _____

Podpis: _____

Priloga št. 8: Prijava premoženja fizične osebe po ZDavP-2

na podlagi 69. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/2006)

na dan _____

1. Podatki o davčnem zavezancu - fizični osebi

Ime in priimek			
Davčna številka		Rezident RS	DA NE
Datum rojstva		Kraj rojstva	
Stalno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			
Začasno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			
Delodajalec (naziv, sedež in davčna številka)			

2. Podatki o zakoncu oziroma osebi, ki živi z davčnim zavezancem v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo oziroma osebi, ki živi z davčnim zavezancem v registrirani istospolni partnerski skupnosti

Ime in priimek			
Davčna številka		Rezident RS	DA NE
Datum rojstva		Kraj rojstva	
Stalno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			
Začasno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			
Delodajalec (naziv, sedež in davčna številka)			

3. podatki o otrocih

4. podatki o nepremičninah (1. tč. 2. odst. 69. člena ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

--

Zap. Vrsta Lokacija Št. KatastrskaPovršina Datum VrednostLastniški Način
 št. nepremičnine parcele občina (v m²) pridobitve ob delež pridobitve
 pridobitvi (v %)
 (v EUR)

5. Podatki o pravicah na nepremičninah (2. tč. 2. odst. 69. člena ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

Zap. Vrsta Lokacija Št. KatastrskaPovršina Datum VrednostDelež Način
 št. pravice na nepremičnineneparcele občina (v m²) pridobitve ob (v pridobitve
 nepremičnini pravice pridobitvi %)
 (v EUR)

6. Podatki o drugih premoženjskih pravicah (2. tč. 2. odst. 69. člena ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

7. Podatki o premoženjih večje vrednosti (posamična vrednost presega 10.000 EUR) (3. tč. 2. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

Zap. Vrsta Opis Datum VrednostLastniški Način
 št. premoženj nepremičninenepremičninenepidobitve ob delež pridobitve
 pridobitvi (v %)
 (v EUR)

8. Podatki o vrednostnih papirjih (vrednost skupaj z lastniškimi deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja presega skupaj 10.000 EUR) (4. tč. 2. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

Zap. št.	Izdajatelj (naziv, sedež in davčna številka)	Tip vrednostnega papirja	Število vrednostnih papirjev	Datum pridobitve	Vrednost ob pridobitvi (v EUR)	Način pridobitve

9. Podatki o lastniških deležih v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja (vrednost skupaj z vrednostnimi papirji presega skupaj 10.000 EUR) (4. tč. 2. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

10. Podatki o gotovini in o denarnih sredstvih na računih v bankah in hranilnicah (5. tč. 2. odst. _____)

69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

11. _____

Zap. št.	Subjekt hrambe gotovine, ki ni banka in hranilnica (ime in priimek oz.	Višina gotovine, ki ni na računih v bankah in hranilnicah (v	Finančna institucija (naziv, sedež in davčna številka)	Višina sredstev na računih (v EUR)
----------	--	--	--	------------------------------------

12. Podatki o terjatvah iz naslova obligacijskih razmerij, ki presegajo vrednost 3.000 EUR (6. tč. 2. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan

13. Podatki o obveznostih iz naslova obligacijskih razmerij, ki presegajo vrednost 3.000 EUR (6. tč. 2. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan

14. Podatki o drugem premoženju (5. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan _____

S podpisom potrjujem, da so podatki resnični in popolni.

V/Na _____, dne _____

Podpis: _____

Priloga št. 9: Primer ceditve fizične osebe

Na osnovi zahtevka Preiskovalno-analitskega oddelka iz Glavnega urada smo opravili inšpekcijski pregled za leti 2000, 2001 in 2002 pri fizični osebi, ki se je v inšpiciranem obdobju ukvarjala z gradnjo in prodajo vrstnih hiš. Med inšpiciranjem so bili sestavljeni zapisniki o zaslišanju prič – kupcev posameznih vrstnih hiš. Ugotovljeno je bilo, da je davčni zavezanec zgradil vrstne hiše skupaj s svojo partnerko. Vrstne hiše je davčni zavezanec prodajal kupcem ko so bile hiše dokončane do četrte podaljšane faze. Med postopkom je davčni zavezanec podal izjavo, da je dejanski lastnik sam davčni zavezanec, saj je nakup zemlje in gradnjo hiš financiral sam (partnerka je bila solastnica vrstnih hiš tako, da je dala le svoje ime).

Davčni zavezanec je torej skupaj s partnerko opravljal gospodarsko dejavnost – gradnjo hiš z namenom, da ji bo oziroma jih je prodal na trgu, zaradi pridobitve dobička in ne za lastne potrebe. Davčni zavezanec ni imel vpisane oziroma priglašene nobene dejavnosti, prav tako ne njegova partnerka.

V 5. alineji prvega odstavka 3. člena Zakona o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno (Ur.l. RS, št. 36/00) je določeno, da se za delo na črno šteje opravljanje dejavnosti, če posameznik opravlja dejavnost oziroma delo in ni vpisan ali priglašen kot to določa ta ali drugi zakon. Ker je torej davčni zavezanec opravljal dejavnost, katero bi moral prigrasiti oziroma vpisati v davčni register, so se davčnemu zavezancu ugotovljeni prihodki od prodaje stanovanjskih hiš, z upoštevanjem stroškov opredelili kot prejemki po tretji alineji prvega odstavka 15. člena Zakona o dohodnini (od prevzema opravljanja storitev in poslov na drugi podlagi). Ker sta bila s partnerko solastnika vrstnih hiš, so se davčnemu zavezancu upoštevali ugotovljeni prejemki do ene polovice, za drugo polovico prejemkov pa je zavezanka njegova partnerka in zato je bil uveden inšpekcijski pregled tudi pri njej.

Ker davčni zavezanec ni napovedal prejemkov od opravljenih storitev in poslov ali drugih prejemkov, je davčni organ v skladu z drugo alinejo 39. člena Zakona o davčnem postopku davčno osnovo ugotovil z oceno. Podatki so bili zbrani na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki so bili zbrani med inšpekcijskim pregledom v zvezi z zavezancem, njegovimi družinskimi člani in povezanimi osebami. Ugotovljena je bila vrednost opravljenega dela oziroma prejemkov, ki jih je davčni zavezanec prejel in vrednost ocenjenih stroškov, ki jih je davčni zavezanec upravičen uveljavljati pri gradnji vrstnih hiš.

Ugotovljeni so bili prejemki davčnega zavezanca: za leto 2000 v znesku 3.710 tisoč SIT, za leto 2001 v znesku 17.671 tisoč SIT in za leto 2002 v znesku 10.284 tisoč SIT.

V skladu s četrto alinejo prvega odstavka 16. člena Zakona o dohodnini je določeno, da je osnova za davek od osebnih prejemkov vsak posamezni bruto prejemek iz tretje alineje prvega odstavka 15. člena istega zakona, izplačan v denarju, bonih ali v naravi, z všteti povračili stroškov, zmanjšan za normirane stroške v višini 10%. Zavezanec lahko uveljavlja dejanske stroške v skladu s 86. a členom istega zakona.

Davčni zavezanec je v zapisniku o zaslišanju med drugim izjavil, da je gradil štiri vrstne hiše in dokončal še eno hišo. Po poklicu je keramičar – pečar, večino dela na vrstnih hišah in hiši je opravil sam. Vseh pet hiš je prodal. Naknadno je davčni zavezanec

izjavil, da predstavlja vložek lastnega dela v vrstnih hišah, ki ga je opravil skupaj s sinom 20%, delež dela obrtnikov pa predstavlja 80%. Na osnovi podatkov od projektanta vrstnih hiš je davčni zavezanec predložil popis del po vrsti in količini ter ocena gradbeno obrtniških del. Na osnovi vseh zbranih podatkov so bili ocenjeni stroški : za leto 2000 v znesku 3.295 tisoč SIT, za leto 2001 v znesku 16.747 tisoč SIT in za leto 2002 v znesku 9.746 tisoč SIT.

Ker je davčni zavezanec v inšpiciranem obdobju prodajal vrstne hiše je v tem času presegel promet 5.000 tisoč SIT in s tem postal zavezanec za DDV. Davčnemu zavezancu je bil obračunan DDV v skupnem znesku 1.876 tisoč SIT in zamudne obresti v skupnem znesku 982 tisoč SIT.

Priloga št. 10: Primer odločbe dela na črno pri fizični osebi



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE
DAVČNI URAD

Številka:

VZOREC!!!

Datum:

Davčna uprava Republike Slovenije, Davčni urad *****, izdaja na podlagi 16. člena Zakona o davčni službi – ZDS-1 (Uradni list RS, št. 1/2007) in prvega odstavka 13. člena Zakona o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno - ZPDZC (Uradni list RS, št. 12/2007), naslednjo

ODLOČBO

1. Kršitelju ***** (podjetniku, pravni osebi, posamezniku), se na naslovu ***** (navedemo naslov, kjer se opravlja delo na črno), prepoveduje opravljanje ***** (navedemo vrsto dela na črno), saj gre za delo na črno.
2. Rok izvršitve te odločbe je naslednji dan po vročitvi te odločbe.
3. Pritožba zoper to odločbo ne zadrži njene izvršitve.

OBRAZLOŽITEV

DURS, Davčni urad *****, je dne ***** pri ***** (navedemo ime in sedež podjetnika, pravne osebe oziroma ime in naslov bivališča posameznika oziroma kraj, kjer je bil postopek nadzora nad gospodarskimi subjekti in fizično osebo izveden) opravil inšpekcijski nadzor (kakšen in za katero obdobje) in nadzor 3.člena ZPDZC.

V postopku nadzora je davčni inšpektor na podlagi razpoložljive dokumentacije ugotovil, (opišemo ugotovitev dela na črno: npr., pri vpogledu v originalno registracijo družbe izhaja, da je družba vpisana v sodni register npr. v Avstriji, in v Sloveniji opravlja dejavnost brez podružnice.....)

Iz ugotovitev inšpekcijskega pregleda in iz izjave kršitelja, v kateri navaja (opišemo izjavo) izhaja, da ***** (podjetnik, pravna oseba, posameznik) dejansko opravlja dejavnost ***** (navedemo vrsto dejavnosti, katero opravlja na črno), čeprav navedene dejavnosti nima vpisane ali priglašene v ustreznem registru, kot to določa ZPDZC.

ZPDZC v prvem odstavku 13. člena določa, da kršitve določb 3. člena tega zakona ugotavlja davčna inšpekcija. Nadalje isti člen tega zakona v tretjem odstavku določa tudi, da imajo prekrškovni organi iz prvega in drugega odstavka tega člena (med prekrškovnimi organi zakon navaja tudi davčno inšpekcijo in DURS) pravico zahtevati od pravne osebe, podjetnika in posameznika vse listine, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti kršitve določb tega zakona.

V skladu s četrnim odstavkom 13. člena ZPDZC pa izda nadzorni organ, po tem zakonu, če ugotovi, da se opravlja delo na črno, odločbo, s katero se prepove opravljanje tega dela.

Prvi odstavek 3. člena ZPDZC določa, da se za delo na črno šteje opravljanje dejavnosti oziroma dela v naslednjih primerih:

- če pravna oseba opravlja dejavnost, ki je nima vpisane v sodni register, oziroma opravlja dejavnost, ki je nima določene v temeljnem aktu, ali če nima z zakonom predpisanih listin o izpolnjevanju pogojev za opravljanje registrirane ali v temeljnem aktu določene dejavnosti,
- če podjetnik opravlja dejavnost, katere nima vpisane v ustrezen register, ali če nima z zakonom predpisanih listin o izpolnjevanju pogojev za opravljanje registrirane dejavnosti,
- če pravna oseba ali podjetnik opravlja dejavnost kljub začasni prepovedi opravljanja dejavnosti,
- če tuje podjetje ne opravlja dejavnosti v RS prek podružnic ali opravlja dejavnost brez ustreznega dovoljenja,
- če posameznik opravlja dejavnost oziroma delo in ni vpisan ali priglašen kot to določa ta ali drugi zakon.

V drugem odstavku 3. člen tega zakona določa tudi, da je opravljanje dela na črno prepovedano.

Zakon o inšpekcijskem nadzoru – ZIN (Uradni list RS, št. 43/2007) v 3. členu med drugim določa, da se za inšpekcije, katerih delovanje urejajo posebni zakoni, ta zakon uporablja samo glede tistih vprašanj, ki niso urejena s posebnimi zakoni. Glede vseh postopkovnih vprašanj, ki niso urejena s tem zakonom ali s posebnim zakonom iz prejšnjega odstavka, se uporablja zakon, ki ureja splošni upravni postopek.

Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP (Uradni list RS, št. 24/2006) v prvem odstavku 207. člena določa, da na podlagi dejstev, ugotovljenih v postopku, izda organ, ki je pristojen za odločanje, odločbo o zadevi, ki je predmet postopka.

Glede na v nadzoru ugotovljeno dejansko stanje, upoštevajoč zgoraj navedena zakonska določila, je davčni inšpektor zavezancu ***** prepovedal opravljanje ***** (konkretno kakšno delo), saj je v postopku nadzora ugotovil, da ***** (*podjetnik, pravna oseba, posameznik*) tega dela nima priglašene kot svojo dejavnost in da gre za opravljanje dela na črno, ki pa je po zakonu prepovedano.

Določilo, da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe, temelji na 5. odstavku 13. člena Zakona o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno.

S tem je odločba utemeljena.

Odločba je izdana po uradni dolžnosti in je takse prosta po 22. členu Zakona o upravnih taksah (Uradni list RS, št. 8/00, 44/00, 81/00, 42/02 in 14/07).

POUK O PRAVNEM SREDSTVU: Zoper to odločbo je dovoljena pritožba v roku 8 dni po prejemu, na Ministrstvo za finance, Direktorat za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih dohodkov, Sektor za upravni postopek na drugi stopnji s področja carinskih in davčnih zadev, Vojkova 57, p.p. 644a, 1000 Ljubljana . Pritožba se izroči osebno, pošlje po pošti ali da na zapisnik organu, ki je izdal odločbo na prvi stopnji.

Pooblaščen uradna oseba

VROČITI

1. kršitelju, osebno
2. DU ****

IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Damjana Petavar Dobovšek izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom izrednega profesorja dr. Toneta Jerovška, ki se mu za mentorstvo iskreno zahvaljujem.

Magistrsko delo je lektorirala Mateja Pompe, profesorica.

V Ljubljani, dne 28.05.2008

Podpis: