

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
univerzitetnega programa

**DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR
S ŠTUDIJO PRIMERA**

Kandidatka: Vesna Kovačič
Številka indeksa: 04033505

Mentorica: doc. dr. Polona Kovač

Ljubljana, september 2009

POVZETEK

Davčna uprava RS izvaja naloge davčne službe. Naloge davčne službe zajemajo odmero davka, obračunavanje in plačevanje davkov, opravljanje nadzora in izvršbo odmerjenih davkov ter drugih obveznih dajatev določenih z zakoni in z drugimi predpisi o obdavčenju. V skladu z davčno zakonodajo in v skladu z davčnim postopkom so davčni zavezanci zavezani za izpolnitev davčne obveznosti od trenutka, ko je davčna obveznost nastala. Davčni inšpekcijski nadzor izvajajo davčni inšpektorji, ki pregledujejo obračune davka od dohodkov pravnih oseb in odmerjajo davek. Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja tako v breme kot v korist zavezancev za davek.

V diplomski nalogi so opisana načela davčnega postopka in davčni inšpekcijski nadzor. V nadaljevanju je opisan študijski primer davčnega inšpekcijskega nadzora davka na dodano vrednost z odločitvijo davčnega organa o odmeri davka. V zadnjem času imajo davčni inšpektorji ogromno dela s podjetji, imenovanimi »missing trader« in »broker«, ki kršijo davčno zakonodajo in ne plačajo davkov. Mnogi so davčni utajevalci, ki se izogibajo plačilu svojih obveznosti. Zato bo treba ogromno storiti v smislu zagotavljanja učinkovitosti glede davčne kontrole in nadzora.

Ključne besede: davčni postopek, načela, ZUP, davčni inšpektor, davčni inšpekcijski nadzor, prekrški, davčni zavezanec, neplačujoči gospodarski subjekt, profiter, odločba.

SUMMARY

The Tax Administration of the Republic of Slovenia performs tasks from the activities of the tax services. These services include assessment, assessing and paying taxes, supervision and enforcement of the taxes and other duties on the basis of law and other regulations. In compliance with the taxation law and the Tax Procedure Act, taxable persons shall settle their tax liabilities from the very moment, the tax liability arises.

Tax inspection is implemented by tax inspectors, who examine statements of people's income and assess taxes. Tax inspection shall be performed either in good of the taxable persons or in their loss.

This diploma describes the principles of the tax procedure and the tax inspection. It continues with the case study of auditing value added tax (VAT) which is ended by tax assessment decision. Lately tax inspectors have had a lot of work with firms, called »missing traders« and »brokers« who have violated tax laws and haven't paid taxes. Many of them are tax evaders, who want to avoid their tax liabilities. There are still a lot of things that need to be done according to higher efficiency of tax controlling and tax supervision.

Key words: tax procedure, principles, tax inspector, tax inspection, violation, taxable person, missing trader, broker, decision.

KAZALO

POVZETEK	Napaka! Zaznamek ni definiran.
SUMMARY	Napaka! Zaznamek ni definiran.
1 UVOD	i
2 ORGANIZACIJA IN NALOGE DAVČNE SLUŽBE	5
3 SUBSIDIARNA RABA ZUP IN NAČELA DAVČNEGA POSTOPKA	7
3.1 POJEM UPRAVNE ZADEVE IN SUBSIDIARNA RABA ZUP	7
3.2 TEMELJNA NAČELA ZAKONA O SPLOŠNEM UPRAVNEM POSTOPKU	8
3.3 NAČELA PO ZAKONU O INŠPEKCIJSKEM NADZORU – ZIN	14
3.4 NAČELA PO ZAKONU O DAVČNEM POSTOPKU – ZDavP-2	16
4 IZVAJANJE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA	20
4.1 PRIPRAVA NA DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR	20
4.1.1 Zbiranje in analiza pridobljenih podatkov o zavezancu za davek	20
4.1.2 Priprava programa dela	21
4.1.3 Izdaja sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru	21
4.1.4 Sodelovanje z notranjimi organizacijskimi enotami DURS	21
4.2 ZAČETEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA	22
4.2.1 Vročitev sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora	22
4.2.2 Institut samoprijave	22
4.2.3 Predstavitev pooblaščenega osebe ob začetku davčnega inšpekcijskega nadzora	23
4.2.4 Pravice zavezanca za davek in pristojnosti inšpektorja	23
4.2.5 Kraj in čas davčnega inšpekcijskega nadzora	23
4.2.6 Ostala dejanja v davčnem inšpekcijskem nadzoru	24
4.3 UVODNI POGOVOR Z ZAVEZANECOM ZA DAVEK	25
4.3.1 Namen uvodnega pogovora	25
4.3.2 Potek uvodnega pogovora	25
4.3.3 Načela in tehnike vodenja pogovora	26
4.3.4 Opredelitev težišče davčnega inšpekcijskega nadzora	26
4.4 UGOTOVITVENI IN DOKAZNI POSTOPEK	27
4.4.1 Oglad poslovnih prostorov	27
4.4.2 Poslovne knjige in evidence	28
4.4.3 Pridobivanje mnenj izvedencev	30
4.4.4 Razširitev davčnega inšpekcijskega nadzora	31
4.4.5 Cenitev davčne osnove	32
4.4.6 Sodelovanje z drugimi organi in organizacijami	34
4.5 SKLEPNI POGOVOR Z ZAVEZANECOM ZA DAVEK	35
4.6 ZAPISNIK	37
4.6.1 Zakonska podlaga	37
4.6.2 Splošne določbe ZUP	38
4.6.3 Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru	40
4.6.4 Vročitev zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru	43
4.6.5 Pripombe na zapisnik	43
4.6.6 Dodatni zapisnik	44
4.6.7 Zapisnik o posameznih dejanjih v času davčnega inšpekcijskega nadzora	44

4.7	ZAKLJUČEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA.....	45
4.7.1	Pravna podlaga za izdajo odločbe.....	45
4.7.2	Odmerna odločba	46
4.7.3	Sestavine odmerne odločbe.....	47
4.7.4	Rok za izdajo odločbe	51
4.7.5	Dokončnost, pravnomočnost in izvršljivost.....	52
4.8	PRAVNA SREDSTVA ZOPER DAVČNO INŠPEKCIJSKO ODLOČBO	53
4.9	UPRAVNI SPOR.....	56
5	HITRI PREKRŠKOVNI POSTOPEK V OKVIRU DIN	57
6	ŠTUDIJA PRIMERA – DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR.....	59
6.1	UVOD.....	59
6.2	SPLOŠNI PODATKI O ZAVEZANCU ZA DAVEK »PROFITER d.o.o.«	60
6.3	VODENJE POSTOPKA V POVEZAVI S TRGOM NAVIDEZNIH RAČUNOV	60
6.4	OBRAČUN OBVEZNOSTI IZ NASLOVA DAVKA NA DODANO VREDNOST ...	64
6.5	ZAKLJUČEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA.....	66
6.6	POVZETEK UGOTOVITEV	66
7	ZAKLJUČEK.....	68
	LITERATURA IN VIRI.....	71
	SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC IN OKRAJŠAV	74
	SEZNAM SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV	74
	PRILOGA.....	75
	IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA	76

1 UVOD

Upravni postopek je postopek, v katerem se znajde posameznik, ko je v določenem razmerju, v katerem se na drugi strani pojavi država oziroma nek nosilec oblasti.

Gre za razmerje, v katerem nastopata nek državni organ in posameznik, v katerem je državni organ dolžan postopati po Zakonu o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 80/1999, 70/2000, 52/2002, 73/2004, 22/2005-UPB1, 119/2005, 24/2006-UPB2, 105/2006, 126/2007, 65/2008, ZUP).

Po ZUP so dolžni postopati vsi upravni, drugi državni organi, organi lokalnih skupnosti in pa tudi nosilci javnih pooblastil. Poleg tega pa so naslovljenci tudi same fizične oziroma pravne osebe, ki kakorkoli zapadejo v tako razmerje do države ali prej omenjenih organov.

V diplomski nalogi pa je predstavljen davčni postopek, ki ga ureja poseben zakon - Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008 in 20/2009-ZDoh-2D, ZDavP-2). Ta zakon je vodilo pri postopanju davčnih organov oziroma davčnih inšpektorjev, hkrati pa določa minimum varstva pravic posameznikov.

Gre za zbir pravil, ki omogočajo izvrševanje določenih pooblastil, ki so nujno potrebna, ker omogočajo samo delovanje družbe, po drugi strani pa so ta pravila prav tako zelo pomembna za samega posameznika, ki mu v postopku omogočajo uveljavljanje določenih pravic.

Po ZDavP-2 je zavezan delovati davčni organ, kadar odloča o obveznostih in pravicah posameznikov, pravnih oseb in drugih strank v postopku pobiranja davkov, kadar daje pomoč pri pobiranju davkov ali izmenjavi podatkov drugim državam članicam Evropske unije (v nadaljnjem besedilu EU) ali kadar izvaja mednarodno pogodbo o izogibanju dvojni obdavčitvi, ki obvezuje Slovenijo. Po davčnem postopku postopajo tudi nosilci javnih pooblastil, če so z zakonom pooblaščen za pobiranje davkov in je z zakonom predpisano, da se za njihovo izvajanje uporablja ta zakon. V tem zakonu je določeno, kateri organi in kdaj se ravnajo po njem.

V davčnih zadevah je potrebno upoštevati naslednje predpise po naslednjem vrstnem redu: mednarodno pogodbo, ki obvezuje Republiko Slovenijo, morebitni zakon o izogibanju dvojnemu obdavčenju, zakon o obdavčenju, zakon o davčnem postopku, zakon o davčni službi oziroma zakon, ki ureja carinsko službo, v inšpekcijski zadevi pa tudi Zakon o inšpekcijskem nadzoru (Uradni list RS, št. 56/2002, 26/2007, 43/2007-UPB1, ZIN). Za vprašanja davčnega postopka, ki niso urejena z navedenimi predpisi, se uporabljajo določbe zakona, ki urejajo splošni upravni postopek.

Splošni upravni postopek je torej 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. V tem smislu sta urejeni primarna in subsidiarna uporaba davčnih in drugih predpisov v davčnih zadevah, v davčnem postopku. Predpisana je več stopenjska subsidiarnost.

V prvem delu diplomske naloge sta predstavljeni organizacija in naloge davčne službe. V nadaljevanju je predstavljen pojem upravne zadeve in subsidiarna raba ZUP, temeljna načela ZUP, načela po ZIN in načela po ZDavP-2.

Drugi del diplomske naloge zajema opisani upravni postopek davčnega inšpekcijskega nadzora, ki zajema posamezne faze: pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, začetek davčnega inšpekcijskega nadzora, uvodni pogovor z opredelitvijo težišča davčnega inšpekcijskega nadzora, ugotovitveni in dokazni postopek, sklepni pogovor z zavezancem za davek, zapisnik, zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora ter hitri prekrškovni postopek v okviru DIN.

V tretjem delu je predstavljena študija primera opravljenega davčnega inšpekcijskega nadzora davka na dodano vrednost za davčna obdobja od 1. 1. 2006 do 31. 1. 2008. V tej študiji so opisani splošni podatki zavezanca za davek in razkriti podatki družb, s katerimi je zavezanec za davek posloval, ki so bili pridobljeni v fazi zbiranja in opravljenih analiz, vodenje davčnega inšpekcijskega nadzora v povezavi s trgov navidezni faktur, ugotovljene nepravilnosti, obdavčitev zavezanca za davek z davkom na dodano vrednost, zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora ter prekrškovni postopek.

V navedenem primeru davčnega inšpekcijskega nadzora gre za navidezne posle, izdajanje fiktivnih računov in za neplačujoče gospodarske subjekte oz. missing trader družbe. Osnovni problem, ki povzroča težave v nadzoru in nejasnosti glede obdavčitve v teh primerih je, da je Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu DURS) na eni strani soočena z navideznim davčnim dolgom iz naslova obračunanega davka na dodano vrednost (v nadaljnjem besedilu DDV) po navidezni računih s strani missing trader družb in na drugi strani z uveljavljanjem stroškov in odbitkom vstopnega DDV pri prejemnikih računov oz. brokerjih.

Navidezni davčni dolg pomeni, da bi bila družba missing trader kot plačnik davka načeloma po Zakonu o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 117/2006 in 33/2009, ZDDV-1) dolžna plačati DDV, ki je na računu izkazan, čeprav ni opravljala nobene dejavnosti oziroma blaga in storitev, in se obračunani DDV šteje kot napačno oziroma nezakonito zaračunan DDV. ZDDV-1 določa, da je vsaka oseba dolžna plačati DDV, če ga je izkazala na računu, in to ne glede na ostale okoliščine, torej, da ni prišlo do dobave blaga in storitev oziroma da missing trader družba ne ustreza pojmu davčnega zavezanca po zakonodaji, ki urejuje obdavčitev z DDV.

V teh primerih se v postopku nadzora pri missing trader družbi ugotavlja zloraba identifikacijske številke za DDV za namene davčne zatajitve in se izvaja ukrep preklica te številke po uradni dolžnosti ter sankcioniranje kršitev.

Ključno je torej vprašanje ali missing trader družbi odmeriti kakršnekoli dajatve, čeprav ne gre za delujoči gospodarski subjekt ali prevaliti celotno davčno breme na prejemnike fiktivnih računov (zloraba) v smislu nezakonitega uveljavljanja vstopnega DDV. Številni opravljeni davčni inšpekcijski nadzori v Republiki Sloveniji kažejo, da gre v teh primerih za organizirane davčne utaje.

Davčna utaja pomeni izogibanje plačila davka z uporabo nezakonitih metod, ko davčni zavezanec plača manj, kot znaša njegova obveznost. Kot vsak davek, je tudi DDV občutljiv na izogibanje plačila oziroma utajo davka. Osnova DDV je njegov kreditni sistem plačevanja, ki kupcu omogoča odbitek njemu zaračunanega DDV od njegove davčne obveznosti oziroma obračunanega DDV na strani prodaje. Navedeni sistem daje priložnost za različne tipe zlorab in je zato ustreznost skupnega sistema obdavčitve z DDV trenutno predmet resnih razprav v EU. Države članice EU so namreč izrazile veliko zaskrbljenost zaradi razširitve utaj na področju DDV, čeprav je trenutno na razpolago zelo malo realnih ocen o neplačanih davčnih obveznostih, ki so posledica davčnih utaj.

Z vstopom Republike Slovenije v EU in z odpravo carinskih meja na notranjih mejah, je tudi naša država postala del skupnega trga in je s tem pridobila prednosti ter hkrati morala vzeti v zakup anomalije, ki se pojavljajo na tem trgu.

Za uspešno zaježitev problema davčnih utaj znotraj skupnega evropskega trga je tudi DURS kot pristojna institucija za izvajanje davčnega nadzora in pobiranje davkov v Sloveniji, primorana upoštevati in tudi izvajati priporočila Evropske komisije ter izkušnje drugih držav članic EU v boju zoper davčne goljufije.

2 ORGANIZACIJA IN NALOGE DAVČNE SLUŽBE

Davčna uprava Republike Slovenije je organ v sestavi Ministrstva za finance. Sedež Davčne uprave Republike Slovenije je v Ljubljani. Davčno upravo Republike Slovenije sestavljajo Generalni davčni urad in davčni uradi. Davčni uradi so organizacijske enote davčne uprave, ki se ustanovljajo za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela. Izpostave in referati so teritorialne organizacijske enote davčnih uradov. Organigram DURS je v prilogi.

Davčno upravo Republike Slovenije vodi generalna direktorica oziroma generalni direktor, ki vodi tudi Generalni davčni urad. Generalni direktor je za svoje delo in delo službe odgovoren ministru, pristojnemu za finance. Generalni direktor ima lahko dve namestnici oziroma namestnika, ki mu pomagata pri vodenju. Generalni direktor določi namestnika, ki ga nadomešča v primeru odsotnosti ali zadržanosti z vsemi pooblastili. Davčni urad vodi direktorica oziroma direktor. Direktor odloča v davčnem postopku na prvi stopnji. Za svoje delo in delo davčnega urada je odgovoren generalnemu direktorju. Direktor ima namestnika, ki ga nadomešča, kadar je le ta odsoten ali zadržan.

Davčna uprava Republike Slovenije opravlja naloge davčne službe: pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev; opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, določenih s predpisi o obdavčenju; preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj, določenih v predpisih za nadzor nad izvajanjem, katerih je pristojna služba ter vodenje postopka za prekrške prekrškovnega organa; prisilna izterjava denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti na podlagi zakona, ki ureja splošni upravni postopek in na podlagi zakona, ki ureja prekrške; izvajanje predpisov Evropske skupnosti (v nadaljnjem besedilu: Skupnosti) in mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo z delovnega področja službe, sodelovanje in izmenjava podatkov z organi Skupnosti, pristojnimi organi držav članic EU in s pristojnimi organi drugih držav; sodelovanje z mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji s področja davkov; proučevanje in analiziranje delovanja davčnega sistema in ukrepov davčne politike ter dajanje pobud za reševanje zadev s tega področja; opravljanje drugih nalog, določenih z zakonom ali s predpisom na podlagi zakona (Davčna uprava Republike Slovenije, 2009).

Davčna uprava Republike Slovenije izvaja naloge davčne službe v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčevanje in postopek v zvezi z obdavčevanjem, zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, z drugimi predpisi ter mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo Slovenijo in v skladu z Zakonom o davčni službi.

Generalni davčni urad organizira in usmerja delo službe, spremlja in proučuje njen razvoj ter ustrezno ukrepa za njeno pravilno delovanje; organizira delo davčnih uradov; nadzira delo davčnih uradov v poslovnih prostorih davčnih uradov in pri zavezancih za davek; zagotavlja enotno izvajanje predpisov s področja obdavčevanja

in drugih predpisov z delovnega področja službe; organizira in skrbi za enotno izvajanje postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe; opravlja davčne preiskave in razvija metode in tehnike preprečevanja in odkrivanja davčnih prekrškov in dejanj v zadevah iz pristojnosti službe; odloča v upravnem postopku na prvi stopnji, kadar ta pristojnost izhaja iz zakonov ali drugih predpisov; vzpostavi, organizira, vzdržuje in vodi davčni register; zbira, obdeluje, hrani, daje na razpolago in razkriva podatke s področja dela službe; vzpostavi, vodi, vzdržuje in povezuje zbirke podatkov in evidenc s področja dela službe; določa vsebino informacijskega sistema, ga upravlja in skrbi za njegov razvoj, vključno z upravljanjem in razvijanjem sistema za elektronsko davčno poslovanje; predlaga obliko in vsebino obrazcev s področja dela službe; določa in izvaja programe za kadrovske, strokovne in tehnične razvoj službe; pripravlja, organizira in izvaja programe za izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje uslužbencev službe; skrbi za izvajanje predpisov Skupnosti, sodeluje in izmenjuje podatke z organi Skupnosti in pristojnimi organi držav članic EU; skrbi za izvajanje mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo in sodelujejo z davčnimi organi drugih držav in mednarodnimi organizacijami ter strokovnimi organizacijami s področja davčnega sistema; sodeluje z državnimi organi in drugimi strokovnimi organizacijami; skrbi za obveščanje javnosti o delu službe; opravlja druge naloge, določene s tem zakonom ali drugimi predpisi.

Davčni urad opravlja odmero davkov in davčno izvršbo odmerjenih davkov; opravlja davčni nadzor in izvaja postopke davčne izvršbe; vodi davčne evidence; neposredno izvaja naloge davčnih preiskav; odloča v davčnem postopku na prvi stopnji, če ni z zakonom pristojnost odločanja prenešana na Generalni davčni urad ali na ministrstvo, pristojno za finance; izvaja postopke davčne izvršbe denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti v skladu z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek in zakonom, ki ureja prekrške; izvaja vračila preveč plačanih davkov in pripadajočih obresti; odloča v postopku o davčnih prekrških in o prekrških po tem zakonu na prvi stopnji; opravlja določene naloge s področja delovnih razmerij, strokovnega usposabljanja in izpopolnjevanja delavcev službe; sodeluje z drugimi inšpekcijskimi organi ter organi policije; daje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčevanju in davčnem postopku; opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra; opravlja druge naloge, določene s tem zakonom ali drugimi predpisi.

Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada za: banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo trajne klasične igre na srečo in posebne igre na srečo ter družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo v igralnih salonih, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokojninske družbe in klirinško depotne družbe ter gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v letu 2006 presegli 33.383.408,40 EUR (DURS, 2009).

3 SUBSIDIARNA RABA ZUP IN NAČELA DAVČNEGA POSTOPKA

3.1 POJEM UPRAVNE ZADEVE IN SUBSIDIARNA RABA ZUP

Splošna pravila upravnega postopka na vseh upravnih področjih v vseh upravnih stvareh ureja ZUP. Nekatera upravna področja pa so tako specifična, da splošna pravila ZUP ne ustrezajo ali ne zadostujejo, takrat lahko poseben zakon uredi posamezno postopkovno vprašanje ali več posebnih pravil upravnega postopka drugače ali na novo glede na ZUP (Jerovšek in Kovač, 2007, str. 22). V takih primerih se ZUP uporablja podrejeno oziroma dopolnilno.

Glede na dejstvo, da mora biti pravni režim uveljavljanja pravic in nalaganja obveznosti posameznikom in pravnim osebam pregleden in enak, je to mogoče doseči le s predpisanim postopkom. Nekatera področja upravnega odločanja so še posebej občutljiva z vidika zagotavljanja enakosti strank, in takšno je področje davkov. Davčni posebni upravni postopek ureja ZDavP-2.

V posebnih upravnih postopkih velja načelo, da je predmet odločanja upravna zadeva (upravna stvar). V skladu z določili 2. člena ZUP je upravna zadeva odločanje o pravici, obveznosti ali pravni koristi fizične ali pravne osebe oziroma druge stranke na področju upravnega prava. »Pri tej opredelitvi so bistveni trije elementi:

1. o stvari se odloča (ne pa samo podaja informacije ali svetuje oziroma opravlja materialna dejanja),
2. predmet odločanja je konkretna pravica, obveznost ali pravna korist stranke,
3. predmet odločanja sodi na področje upravnega prava, gre za javno pravno pravico, obveznost oziroma pravno korist« (Jerovšek in Kovač, 2007, str. 23).

Za upravno zadevo gre, če je s predpisom določeno, da organ v neki zadevi vodi upravni postopek, odloča v upravnem postopku ali izda upravno odločbo, oziroma če to zaradi varstva javnega interesa izhaja iz narave stvari. Iz navedenega izhaja, da je davčni inšpekcijski nadzor upravna zadeva.

Na upravnih področjih, za katera je z zakonom predpisan poseben upravni postopek, v primeru davčnega inšpekcijskega nadzora ZDavP-2, se postopa po določbah tega zakona, ki se uporablja primarno. Zakon o splošnem upravnem postopku se tako uporablja subsidiarno oziroma dopolnilno. O vseh vprašanjih, ki niso urejena z Zakonom o davčnem postopku, pa se postopa po določbah ZUP.

Izjema od podrejene rabe ZUP so temeljna načela ZUP, ki niso predmet subsidiarnosti po 3. členu ZUP. Temeljna načela ZUP veljajo na vseh upravnih področjih in jih področni zakoni ne morejo razveljaviti. Predstavljajo minimalne procesne standarde, ki morajo biti upoštevani v vsakem davčnem postopku, hkrati pa predstavljajo tudi razlagalna pravila pri uporabi posameznih postopkovnih institutov in določb zakonov o obdavčenju. V davčnem postopku se uporabljajo načela po

ZDavP-2 skupaj z načeli ZUP. V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora pa je potrebno upoštevati še načela ZIN.

Poleg načel davčnega postopka se uporabljajo v davčnih zadevah tudi tista načela ZUP, ki jih ZDavP-2 sploh ne ureja in so obvezna za vsak davčni postopek (načelo zaslišanja stranke, načelo proste presoje dokazov, načelo samostojnosti pri odločanju, načelo pravice do pritožbe, načelo ekonomičnosti postopka). Nekatera načela pa ZDavP-2 podrobneje ureja kot ZUP, vendar so tudi ta del skupnih načel ZDavP-2 in ZUP-a, ker načel ni mogoče uporabljati po načelu subsidiarnost, razen v primeru, če bi ZDavP-2 posamezno načelo izrecno izključil. Takega primera v ZDavP-2 trenutno ni.

Nekateri deli davčnega postopka v ZDavP-2 niso urejeni ali so urejeni delno. V teh primerih se uporabi ZUP kot npr. prevzem pristojnosti, izločitev uradne osebe, zastopanje zavezanca, jezik v postopku, vabilo, zapisnik, vročanje, vrnitev v prejšnje stanje, splošna načela do izdaje odločbe, prekinitev postopka, dokazni postopek, upravne overitve, nekatera pravila o odločbi in njenih sestavinah, ker ZDavP-2 ureja sestavine izreka in delno obrazložitve, pritožbeni postopek, izredna pravna sredstva.

Davčni inšpekcijski postopek je posebni upravni postopek, ki je specifičen v vseh pogledih. Kot upravni postopek obravnava določeno upravno zadevo, ki jo opredeljuje potencialni ali že nastali konflikt med individualno in javno koristjo. Ker gre pri davčnih postopkih pretežno za odločanje o obveznostih strank – zavezancev, je ta konflikt vnaprej toliko bolj poudarjen, kar zavezuje davčni organ pri odločanju k posebni skrbnosti pri iskanju ravnotežja med javnim in zavezančevim interesom. Cilj inšpekcijskega pregleda je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov in ob morebitnem neplačilu ustrezno ukrepati. Davčni organ ni odgovoren le za uresničevanje javnih koristi pri učinkovitem pobiranju davkov, temveč hkrati za varovanje interesov zavezancev za davek v postopku, saj mora ravnati po 128. členu ZDavP-2, posebej v postopkih nadzora tako zavezancu v breme kot tudi v korist. Zaradi zaščite davčnih zavezancev pred samovoljnim ravnanjem pooblaščenih oseb mora biti usmerjen v bistvene stvari, torej dejstva, ki vplivajo na obdavčitev. Davčni nadzor se prednostno torej nanaša predvsem (čeprav ne izključno) na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti ali vplivajo na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji (Kovač in Konečnik, 2007, str. 30).

3.2 TEMELJNA NAČELA ZAKONA O SPLOŠNEM UPRAVNEM POSTOPKU

Temeljna načela, na katerih sloni splošni upravni postopek in ki nakazujejo pot za pravilno uporabo abstraktnega materialnega predpisa v konkretnem primeru, so strnjena in zajeta že v prvem poglavju od 6. do 14. člena Zakona o splošnem upravnem postopku. Ta načela, ki neposredno ali posredno izhajajo iz Ustave RS, so:

- načelo zakonitosti,
- načelo varstva pravic strank in javne koristi,

- načelo materialne resnice,
- načelo zaslišanja strank,
- načelo proste presoje dokazov,
- načelo dolžnosti govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice,
- načelo samostojnosti pri odločanju,
- načelo pravice do pritožbe,
- načelo ekonomičnosti.

Načelo zakonitosti

Načelo zakonitosti (legalitete) je najpomembnejše temeljno načelo upravnega postopka in sploh glavno načelo celotnega našega pravnega reda, ki izključuje kakršnokoli samovoljo. Spričo tega je načelo zakonitosti med vsemi temeljnimi načeli postavljeno na prvo mesto. Temu načelu so podrejena vsa druga temeljna načela upravnega postopka. Načelo zakonitosti je poglobitveni pogoj za pravno varnost in nepristransko delo in pravilno odločanje v upravnem postopku (Androjna in Kerševan, 2006, str. 79). Organi, ki postopajo v upravnih zadevah, morajo delati po zakonu, podzakonskih predpisih, predpisih samoupravnih lokalnih skupnosti in splošnih aktih, izdanih za izvrševanje javnih pooblastil (6. člen ZUP).

To pomeni:

- da so organi dolžni postopati po pravilih (splošnega ali posebnega) upravnega postopka (formalna zakonitost) ter
- da so organi pri odločanju v konkretnih upravnih zadevah (izdaji odločbe) dolžni uporabiti ustrezni materialni zakon, drug predpis državnega organa oziroma samoupravne lokalne skupnosti ali splošni akt za izvrševanje javnega pooblastila.

Odločba se vedno izda na podlagi določenih splošnih upravnih aktov. Ločiti je potrebno splošne in konkretne upravne akte. Posamični akti so hierarhično pod splošnimi. Pomembna je hierarhija aktov:

1. pravdni red EU (zlasti uredbe in direktive),
2. ustava RS,
3. zakoni – odloki,
4. uredbe,
5. pravilniki,
6. splošni akti za izvrševanje javnih pooblastil.

Izjema od načela zakonitosti je odločanje po diskreciji oz. prostem preudarku. Organ je pri takšnem odločanju vezan na meje pooblastila za odločanje po prostem preudarku, določene v zakonu. Poleg tega se diskrecija v upravnih postopkih uporabi v skladu z namenom, zaradi katerega je dana ter ne sme prekoračiti danega obsega.

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. Davčni organ tako lahko dovoli ali ne dovoli odpisa, odloga ali obročnega plačila davka (101., 102., oz. 103. člen ZDavP-2).

Glede postopka veljajo določila ZDavP-2 in ZUP v celoti in pri njihovi uporabi ni prostega preudarka.

Varstvo pravic strank in varstvo javnih koristi

Pri postopanju in odločanju morajo organi omogočiti strankam, da čim lažje zavarujejo in uveljavijo svoje pravice; pri tem morajo skrbeti za to, da stranke ne uveljavljajo svojih pravic v škodo pravic drugih in ne v nasprotju z javno koristjo, določeno z zakonom ali z drugim predpisom. Navedeno načelo odraža medsebojno povezanost pglavitnih ciljev upravnega postopka, ki po eni strani stranki omogoči uveljavitev njene pravice oziroma pravne koristi, po drugi strani pa optimalno zavaruje javni interes. Ker z upravnim odločanjem pogosto posega tudi v pravice tretjih oseb, to načelo organom nalaga skrb za to, da stranka ne uveljavlja svoje pravice v škodo pravic teh oseb (Breznik et al., 2004, str. 83).

Pred izdajo odločbe v davčnem inšpekcijskem nadzoru je davčni inšpektor dolžan ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki so pomembna za odločitev, zavezancem za davek pa mora omogočiti, da uveljavijo in zavarujejo svoje pravice in pravne koristi (138. člen ZUP). Pri tem je potrebno paziti na to, da zavezančeva nevednost in neukost v nadzoru ni v škodo pravic, ki mu grede po zakonu. Pri ugotavljanju javne koristi je potrebno izhajati iz pravila, da je javna korist tista korist, ki se nanaša na širšo skupnost posameznikov in se po tem razlikuje od individualne (zasebne) koristi (Breznik et al., 2004, str. 84).

Kadar inšpektor glede na ugotovljeno dejansko stanje zve ali sodi, da ima zavezanec za davek v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora podlago za uveljavitev kakšne pravice, je dolžan na to opozoriti zavezanca (7. člen ZUP). Opozorilo se nanaša na pravico, ki ji pripada po veljavnih materialnih predpisih kot npr. pravico uveljavitve davčne olajšave. Navedeno pa izhaja tudi iz načela gotovosti, seznanjenosti in pomoči (7. člen ZDavP-2).

Načelo materialne resnice

Organ oziroma uradna oseba, ki vodita upravni postopek v konkretni upravni zadevi, morata v postopku ugotoviti resnično dejansko stanje stvari in v ta namen ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo (8. člen ZUP). Materialna resnica zahteva skladnost ugotovljenih dejstev in stvarnih dejstev; v upravnem postopku ugotovljena dejstva morajo ustrezati objektivnemu dejanskemu stanju – stvarnosti. To načelo zahteva, da mora biti vsaka posamična upravna zadeva vsestransko in objektivno raziskana in dognana (Androjna in Kerševan, 2006, str. 99). Ugotovitveni postopek mora zajeti vsa dejstva in okoliščine, ki so za odločitev pomembna in bistvena ter odločilna za zakonito in pravilno odločbo. Za zakonito in pravilno odločbo v upravni zadevi pa so pomembna tista dejstva, ki jih določa materialni predpis oziroma splošni akt kot pogoje za posamezne pravice, obveznosti in pravne koristi. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko organ odloči le v primeru, da tako določa zakon, npr. po 68. členu ZDavP-2, tudi v postopku davčnega

inšpekcijskega nadzora, ko gre za cenitev oz. ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti verjetno davčno osnovo. To je v primerih, ko zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi, ne predloži davčnega obračuna, ne predloži poslovnih knjig in evidenc, fizična oseba ne napove dohodkov, predvsem, ko davčni organ ugotovi, da izkazani prihodki niso v sorazmerju z izkazanimi odhodki.

Načelo zaslišanja stranke

V upravnem postopku mora organ, preden izda odločbo v zadevi, dati stranki možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembni za odločbo (9. člen ZUP). Organ ne sme izdati odločbe, preden se ne da stranki možnosti, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za izdajo odločbe (146. člen ZUP). Kršitev tega načela je bistvena kršitev pravil postopka (2. in 3. točka 2. odstavek 237. člena ZUP).

V davčnem inšpekcijskem nadzoru ima zavezanec za davek v povezavi s tem načelom tri temeljne pravice, in sicer:

- pravico udeleževati se ugotovitvenega postopka,
- pravico izjaviti se o vseh dejstvih in okoliščinah ter
- pravico izpodbijati ugotovitve in navedbe davčnega organa ter drugih udeležencev postopka (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2007, str. 26).

Načelo zaslišanja stranke ne pomeni, da bi zavezanec za davek moral izkoristiti pravice, ki jih ima v postopku. Inšpektor mu mora le nuditi, da jih lahko izkoristi. Bistvo načela zaslišanja stranke je v uresničevanju njegove vsebine, ne pa v sami navzočnosti zavezanca za davek pri posameznem dejanju. Po določilu 3. odstavek 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. Ne glede na določbe ZUP pa je to načelo v davčnem postopku za zavezanca za davek strožje, saj I mora le-ta sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčevanje. 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 ima 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, temveč 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 nadzoru (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2007, str. 26).

Zaslišanje stranke je potrebno razlikovati od izjav strank, ki jih da zavezanec za davek v določene namene v davčnem inšpekcijskem nadzoru, ki predstavlja samostojno dokazno sredstvo, kadar ni drugih dokazov. Če za ugotovitev nekega

dejstva ni dovolj drugih dokazov, se sme vzeti kot dokaz tudi ustne izjave (188. člen ZUP).

Načelo proste presoje dokazov

O tem, katera dejstva je šteti za dokazana, presodi uradna oseba, pooblaščenca za vodenje postopka oziroma 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 (10. člen ZUP).

Odločba, ki jo izda inšpektor po končanem davčnem inšpekcijskem pregledu, mora temeljiti na predpisu, njegova uporaba pa na objektivni resnici. Ugotavljanje dejstev se opravi z dokazovanjem, pri katerem se rabijo posebna sredstva: dokazila (listine, priče, izjave strank, izvedenci, ogledi). Cilj dokazovanja je ugotovitev resničnega dejanskega stanja (materialne resnice). Primerjanje podatkov dokazovanja, tj. ločitev med tistimi, kar je pokazalo dokazovanje za resnično, in tistim, kar je pokazalo za neresnično, se imenuje presoja (ocena, vrednotenje) dokazov.

Zavezanec za davek dokazuje svoje trditve v davčnem postopku praviloma s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju, lahko pa predlaga tudi izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi (77. člen ZUP).

Presojo dokazov mora davčni organ utemeljiti v obrazložitvi odločbe. Inšpektor se mora v odločbi izjasniti o vsakem izvedenem dokazu. Če izvedeni dokazi v odločbi niso bili presojeni, je to bistvena kršitev pravil postopka. Navesti mora ugotovljeno dejansko stanje in dokaze, na podlagi katerih ima posamezna dejstva za dokazana.

Načelo dolžnosti govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice

Stranke morajo pred organom govoriti resnico in pošteno uporabljati svoje pravice, ki so jim priznane s tem in drugimi zakoni, ki urejajo upravni postopek.

To načelo ureja dvoje različnih področij, ki medsebojno nista vedno povezani. Po eni strani namreč stranki prepoveduje navajanje neresničnih dejstev, kar lahko privede do vsebinsko nepravilne (materialno nezakonite) odločbe. Kršitev te prepovedi je sankcionirana z možnostjo obnove postopka (5. točka 1. odstavek 260 člena ZUP). Po drugi strani pa stranki prepoveduje zlorabo procesnih pravic. Kršitev te prepovedi je sankcionirana v več členih ZUP, med drugim tudi z dolžnostjo kritja stroškov postopka (3. odstavek 113. člena ZUP). Zloraba pravic navajati dejstva in predlagati dokaze je sankcionirana z ostrejšo omejitvijo pravice navajanja novih dejstev in predlaganja novih dokazov v pritožbenem postopku (3. odstavek 238. člena ZUP).

V primeru, da se v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora odločba opira na dejstva, ki jih je navedel zavezanec za davek, pa je kljub temu vedel, da ta dejstva niso resnična in tako spravi organ v zmotu, so neresnične navedbe zavezanca za

davek, razlog za obnovo postopka. Zavezanec, ki je davčnemu organu predložil neresnične podatke, je kaznovan za prekršek z globo (395., 397., in 398. člen ZDavP-2).

To načelo velja tudi za zakonitega zastopnika, začasnega zastopnika, predstavnika ali pooblaščenca stranke oziroma stranskega udeleženca (60. člen ZUP).

Načelo samostojnosti pri odločanju

Organ vodi upravni postopek in odloča v upravnih zadevah samostojno v okviru in na podlagi zakonov, podzakonskih predpisov, predpisov samoupravnih lokalnih skupnosti in splošnih aktov, izdanih za izvrševanje javnih pooblastil (12. člen ZUP). Navedeno velja tudi za uradno osebo, ki vodi postopek in odloča v okviru organa. Pri tem se načelo samostojnosti nanaša predvsem na njeno razmerje do nadrejenih oseb (Breznik et al., 2004, str. 111). Samostojnost inšpektorja pomeni, da odloča v zakonskih okvirih, ni podvržen nobenim navodilom strank ali kogarkoli drugega, ki bi lahko vplivali na njegovo odločitev. Bistvo tega načela je zakonito in pravilno delo davčnega organa (Kruhar Puc, 2004, str. 28).

Odločanje inšpektorja mora biti nepristrano, nearbitrarno, objektivno ter pravično v okviru dovoljene uporabe predpisov. Inšpektorju ni dovoljeno dajati navodil, kako naj vodi postopek, katere dokaze naj izvede, katerim naj verjame in kako naj o davčni zadevi odloči. Vežejo ga samo predpisi EU, zakoni, drugi predpisi in splošni akti.

Za samostojno izdajanje odločb in sklepov ga pooblašča tudi 4. odstavek 28. člena ZUP, ki določa, da ima inšpektor že po zakonu pooblastilo za odločanje v upravnih stvareh.

Načelo samostojnosti je v določilih ZUP omejeno le s funkcijami drugih organov (organa druge stopnje, upravnega sodišča, ustavnega sodišča). Organ prve stopnje je namreč pri ponovnem vodenju postopka oziroma odločanju vezan na napotila organa druge stopnje glede dopolnitve postopka (3. odstavek 251. člena ZUP).

Načelo pravice do pritožbe

Zoper odločbo, izdano na prvi stopnji, ima stranka pravico do pritožbe. Samo z zakonom je mogoče predpisati, da v posameznih upravnih zadevah ni dovoljena pritožba (13. člen ZUP).

V davčnem inšpekcijskem nadzoru je na voljo redno pravno sredstvo pritožba zoper odločbo, ki je bila izdana na prvi stopnji. V skladu z določili 86. člena ZDavP-2 se pritožba zoper odločbo, izdano v davčnem inšpekcijskem nadzoru, lahko vloži v roku 30 dni od vročitve odločbe. O pravici do pritožbe mora davčni organ zavezanca za davek poučiti v pravnem pouku, ki je sestavni del odločbe. Pravico do pritožbe imajo stranka oz. zavezanec za davek in vsi tisti, ki jim zakon priznava pravico do udeležbe v postopku s pravicami stranke, ne glede na to, da v

prvostopenjskem postopku morebiti niso sodelovali, čeprav bi morali (Kruhar Puc, 2004, str. 29).

Zavezanec za davek mora biti v upravnem aktu poučen, če lahko vloži pritožbo, in če jo lahko vloži, na koga jo naslovi, komu jo pošlje ali neposredno vroči in v katerem roku.

Načelo ekonomičnosti postopka

Postopek je treba voditi hitro, s čim manjšimi stroški in čim manjšo zamudo za stranke in druge udeležence v postopku, vendar tako, da se preskrbi vse, kar je potrebno, da se lahko pravilno ugotovi dejansko stanje, zavarujejo pravice in pravne koristi stranke ter izda zakonita in pravilna odločba (14. člen ZUP).

Načelo ekonomičnost pomeni za inšpektorja, da med več možnimi načina dela uporabi tistega, ki je hitrejši in povzroča manjše stroške, manjšo zamudo časa za zavezanca za davek. Pri tem je potrebno paziti, da hitrost postopka ne vpliva na samo zakonitost postopka. Davčni postopek je načeloma hiter postopek, ker to narekuje samo življenje, vendar pa morajo biti v postopku ugotovljena vsa dejstva in okoliščine za pravilno in zakonito odločbo (Kruhar Puc, 2004, str. 30).

3.3 NAČELA PO ZAKONU O INŠPEKCIJSKEM NADZORU – ZIN

Inšpekcijski nadzor je nadzor nad izvajanjem oziroma spoštovanjem zakonov in drugih predpisov (2. člen ZIN).

ZIN ureja splošna načela inšpekcijskega nadzora, organizacijo inšpekcij, položaj, pravice in dolžnosti inšpektorjev, pooblastila inšpektorjev, postopek inšpekcijskega nadzora, inšpekcijske ukrepe in druga vprašanja, povezana z inšpekcijskim nadzorom.

Za inšpekcije, katerih delovanje urejajo posebni zakoni, se 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, se uporablja ZUP.

Načela inšpekcijskega nadzora so:

1. načelo samostojnosti,
2. načelo varstva javnega interesa in varstva zasebnih interesov,
3. načelo javnosti,
4. načelo sorazmernosti (4. - 7. člen ZIN).

Načelo samostojnosti

Inšpektorji so v skladu s tem načelom pri izvajanju inšpekcijskega nadzora samostojni v okviru svojih pooblastil. Pri opravljanju svojega dela imajo določena

pooblastila v skladu z določili 18. in 19. člena ZIN. Od začetka do zaključka postopka imajo zakonska pooblastila za odločanje, in ne le vodenje postopka. Samostojnost inšpektorja se izraža tako na individualni kot tudi na organizacijski ravni, saj je zlasti inšpektoratu kot prvostopenjskemu organu zagotovljena in hkrati naložena samostojnost pri odločanju v razmerju do hierarhično višjega pritožbenega organa oz. ministrstva, v okviru katerega deluje inšpektorat. Njihova samostojnost izhaja že iz statusa inšpektorata ali drugega organa v sestavi ministrstva, v okviru katerega inšpektorji izvajajo državno inšpekcijo. Samostojnost oz. avtonomija se kaže na tri načine, in sicer kot strokovna avtonomija, kadrovska avtonomija in finančna avtonomija (Jerovšek in Kovač, 2007, str. 160).

Načelo varstva javnega interesa in varstva zasebnih interesov

Inšpektorji opravljajo naloge inšpekcijskega nadzora z namenom varovanja javnega interesa ter interesov pravnih in fizičnih oseb (5. člen ZIN).

Pri opravljanju nadzora je inšpektor dolžan posegati v položaj pravne ali fizične osebe le toliko, kolikor je nujno potrebno, da se zavaruje javni interes oziroma javna korist. Javna korist, ki jo varuje inšpektor, je z zakonom ali podzakonskim predpisom določena korist, ki stoji nad koristjo posameznika (fizične ali pravne osebe). Javni interes se ugotavlja po kriteriju splošno znanih vrednot, v kontekstu katerih je potrebno razlagati uporabo pravne norme, ki ščiti javno korist. V dvomu, ali je prizadeta javna korist, je potrebno delovati v interesu stranke (Jerovšek in Kovač, 2007, str. 161).

Načelo javnosti

Inšpektorji na podlagi in v mejah pooblastila predstojnika obveščajo javnost o svojih ugotovitvah ter ukrepih, če je to potrebno, da se zavarujejo pravice pravnih ali fizičnih oseb, ter v primerih, kadar je to potrebno za zagotovitev spoštovanja pravnega reda oziroma njihovih odločb (6. člen ZIN). Gre za izraz preventivnega in ne le represivnega delovanja inšpekcij v smislu partnerske uprave.

To načelo se izvaja na način, da se o ukrepih obvešča javnost s sredstvi javnega obveščanja, oziroma se o ukrepih na poseben način obvesti določene kategorije oseb, ki bi lahko bile ogrožene.

Načelo sorazmernosti

To načelo določa, da mora inšpektor pri odrejanju ukrepov in izvajanju svojih pooblastil ravnati v sorazmerju med z zakonom odrejenim ukrepom in ciljem, ki naj ga ta ukrep doseže. V tem smislu mora inšpektor preučiti ukrepe in cilje in se temu primerno odločiti. Načelo sorazmernosti je posebna oblika načela varstva pravic strank po ZUP. Pravnim in fizičnim osebam lahko nalaga ukrepe, ki so nujno potrebni. V delovanje pravnih in fizičnih oseb lahko poseže le v obsegu, ki je nujen za zagotavljanje učinkovitega inšpekcijskega nadzora. Pri preučitvi ukrepov mora inšpektor upoštevati težo kršitve in izreči ukrep, ki je za zavezanca ugodnejši. Poleg

tega mora inšpektor pri odločitvi glede ukrepov in ciljev upoštevati primeren rok, da se nepravilnosti odpravijo (Jerovšek in Kovač, 2007, str. 162).

3.4 NAČELA PO ZAKONU O DAVČNEM POSTOPKU – ZDavP-2

Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2 v drugem poglavju ureja načela davčnega postopka, ki so se oblikovala iz sodne prakse in teorije, niso pa bila do sedaj normativno del zakona, razen nekaterih načel, ki so se nanašala le na posamezne davčne procesne institute oziroma faze postopka. Značilnost teh načel je, da se uporabljajo v davčnem postopku kot specialna načela skupaj z načeli ZUP.

Načela davčnega postopka, ki jih ureja zakon, so:

1. načelo zakonitosti v davčnih zadevah,
2. načelo materialne resnice v davčnih zadevah,
3. načelo sorazmernosti,
4. načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči,
5. načelo tajnosti podatkov,
6. načelo zakonitega, pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti,
7. načelo dolžnosti dajanja podatkov (4. – 10. člen ZDavP-2).

Načelo zakonitosti v davčnih zadevah

Po načelu zakonitosti (legalitete) mora davčni organ postopati po zakonu in odločiti po zakonu, kadar v davčnih zadevah in drugih zadevah iz svoje pristojnosti odloča o pobiranju davkov in pravicah ter obveznostih zavezancev za davek. Bistvo tega načela je, da izključuje neenako, samovoljno in pristransko odločanje (Jerovšek et al., 2008, str. 22).

Citirano načelo je v 4. členu ZDavP-2 določeno kot posebno načelo – načelo zakonitosti v davčnih zadevah. Zakonitost je sicer načelo že po ustavi in po ZUP, vendar je bilo potrebno zakonitost urediti tudi v ZDavP-2 iz več razlogov. Prvi razlog je strožje pojmovanje zakonitosti v davčnih zadevah kot v drugih upravnih postopkih. Zakonitost, vključno z nepristranskostjo in upoštevanjem utemeljenih pričakovanj kot vezanost uprave na zakon, je strožja, ker gre z naložitvijo dajatev za poseganje v svobodo zavezancev. Davčna uprava je zato v davčnih zadevah močnejše vezana na zakon, ker pri določanju davkov ni mogoče določiti meje dopustnega urejanja glede na potrebnost (za doseg namena) in ustreznost dajatve (sorazmernost med sredstvom in namenom). Velja torej načelo oziroma merilo določnosti. Nadalje načelo zakonitosti v ZDavP-2 daje kot podlago za ravnanje davčnega organa poleg predpisov tudi druge splošne akte, npr. navodila v skladu z ureditvijo po tem zakonu glede pravice do informiranja. Navodila naj bi preprečila različno uporabo davčnih predpisov med davčnimi organi v enakih ali primerljivih davčnih zadevah in so poseben akt – sui generis, ki zagotavlja enotnost njihove uporabe (Jerovšek et al., 2008, str. 20).

Ker v določenih primerih davčni organ odloča tudi po diskrecijski pravici (npr. odpisu, odlogu ali obročnem plačilu davčne obveznosti), 4. člen ZDavP-2 vsebuje tudi določbo o rabi prostega preudarka v skladu z namenom in obsegom diskrecije.

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 bistvena za obdavčevanje, se vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini.

Tako je načelo materialne resnice v davčnih zadevah nekoliko drugače opredeljeno 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.

V davčnem inšpekcijskem nadzoru je potrebno praviloma ugotoviti resnično stanje stvari, to je z gotovostjo.

Načelo sorazmernosti

Načelo sorazmernosti je oblika načela varstva pravic strank in javnih koristi po 7. členu ZUP. Po tem načelu davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do zavezanca za davek in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. V okvir nujnosti sodi tudi izbira zavezanca za njemu ugodnejše rešitve, če je teh več in se doseže namen

zakona. Davčni organ namreč pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do zavezanca za davek in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Pri izbiri več možnih pooblastil in ukrepov izbere tiste, ki so za zavezanca za davek ugodnejši (npr. najugodnejšo vrsto zavarovanja), če se s tem doseže namen zakona. V dvomu odloči v korist zavezanca (2. odstavek 6. člena ZDavP-2).

Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči

Načelo gotovosti zavezancem za davek omogoča, da so seznanjeni z davčnim sistemom ter njegovo uporabo v davčnem obdobju in izraža splošen pomen zaupanja v pravo s čimer realizira 2. člen Ustave RS o pravni državi (Jerovšek et al., 2008, str. 31). Tega načela ne gre razumeti kot obvezno pomoč in davčno svetovanje s strani davčnega organa zavezancem za davek, pomoč se daje le v kontekstu izpolnjevanja obveznosti. Načelo legitimate expectations (načelo gotovosti) je ključno tudi v praksi Sodišča Evropske skupnosti in Evropskega sodišča za človekove pravice. Del načela gotovosti je tudi podnačelo javnosti, ki pa ga je treba tolmačiti na abstraktni ravni, torej vnaprejšnjega podajanja informacij s strani davčnega organa, ki se nanašajo na večje skupine zavezancev za davek. Zavezanec za davek ima pravico vnaprej biti seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, ki izhajajo iz tega zakona in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Davčni organ obvešča zavezance za davek in širšo javnost o svojih ukrepi, če tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi. To načelo davčni organ uresničuje z informiranjem zavezancev za davek (13. in 14. člen ZDavP-2). Navodila za enotno uporabo predpisov se objavijo na spletnih straneh davčne uprave.

Če zavezanec za davek nima pooblaščenca ali svetovalca in iz nevednosti ne uporablja procesnih pravic, ki jih ima po ZDavP-2, ga davčni organ opozori, katera postopkovna dejanja lahko opravi za izpolnitev obveznosti in uveljavljanje pravic, da davek pravilno in pravočasno napove, obračuna in plača ali zahteva vračilo.

Načelo tajnosti podatkov

Podatki zavezancev za davek se obravnavajo kot davčna tajnost v skladu s tem zakonom in zakonom o obdavčevanju in drugimi splošnimi akti, ki urejajo pobiranje davkov (8. člen ZDavP-2). Načelo tajnosti je zgolj podlaga za celotni sklop pravil, ki po ZDavP-2 oziroma povezanih davčnih predpisih opredeljujejo davčno tajnost kot poseben pravni režim varstva občutljivih podatkov. Davčno tajnost morajo varovati vse osebe, ki zaradi narave pridejo v stik s temi podatki. Te osebe podatkov ne smejo posredovati tretjim osebam ali pa jih uporabljati ali omogočiti njihovo uporabo tretjim osebam. To načelo ne posega v izvedbena pravila o razkritju oziroma določbe posebnih davčnih in drugih zakonov glede javnosti podatkov.

Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti

Zavezanec za davek napove, obračuna in plača le toliko davka in na način ter v rokih, kot je določeno z zakonom ali akti na podlagi zakona (9. člen ZDavP-2). Načelo izpolnjevanja davčnih obveznosti zavezuje zavezanca za davek in predstavlja osnovno odgovornost strank v davčnih postopkih in s tem realizira pojem splošna korist v davčnih zadevah. Pri tem je podlaga pravilom v celem zakonu izhodišče, da zavezanec plača le toliko davka, ne več in ne manj, kot to določa zakon. Prav tako se ga lahko terja le v zakonsko določenih rokih in po zakonsko dorečenih načinih.

Načelo dolžnosti dajanja podatkov

Zavezanci za davek morajo davčnemu organu dati resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka (10. člen ZDavP-2).

Pri vodenju davčnega postopka zavezanci za davek sodelujejo z davčnim organom pri ugotavljanju dejstev tako v breme kot v njihovo korist. Navesti morajo vsa dejstva, na katera opirajo svoje zahteve, in predlagati dokaze, s katerimi se ta dejstva dokazujejo.

Poleg zavezancev za davek pa so dolžni posredovati davčnemu organu podatke za pravilno pobiranje davkov v skladu s predpisi tudi drugi organi oziroma osebe, kar določa posebno načelo dolžnosti posredovanja podatkov. Te podatke so dolžni posredovati brez zaračunavanja pristojbin oziroma stroškov. Podatke morajo podati ne le na zahtevo davčnega organa, ampak avtomatično, če jih k temu zavezuje predpis, s čimer se na načelno raven dvignejo, sicer le operativna pojmovana pravila o pridobivanju in posredovanju podatkov po 66. in 139. členu ZUP ter ZDavP-2 (Jerovšek et al., 2008. str. 39).

4 IZVAJANJE DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

4.1 PRIPRAVA NA DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR

Priprava na davčni inšpekcijski nadzor je bistvena za izvedbo učinkovitega davčnega inšpekcijskega nadzora, saj se s pripravo skuša doseči čim bolj ekonomično in učinkovito izvajanje nalog nadzora (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2007, str. 85).

Priprava na davčni inšpekcijski nadzor je pomembna z več vidikov:

- od zavezanca za davek se ne zahtevajo podatki (npr. obračun davka od dohodkov pravnih oseb), ki nam jih je že predložil na osnovi zakonskih določb,
- dobra priprava in s tem opredelitev težišča davčnega inšpekcijskega nadzora pomeni manj dni, potrebnih za inšpiciranje,
- v manjšem obsegu se motijo poslovne aktivnosti zavezanca za davek,
- za dobro pripravljeno in uspešnejše vodenje uvodnega razgovora v smeri, ki omogoča pridobitev novih podatkov in dokumentacije.

Davčni inšpektor se v fazi priprave seznanja tudi s priročniki in navodili, ki so povezani z izbranim davčnim inšpekcijskim nadzorom. Davčni inšpekcijski nadzor je dopusten do zastaranja pravice do odmere davka (1. odstavek 133. člena ZDavP-2).

Postopki, ki so vključeni v fazo priprave po izdanem delovnem nalogu so: zbiranje in analiza pridobljenih podatkov, priprava programa dela, testiranje delovnega naloga in izdaja sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora.

4.1.1 Zbiranje in analiza pridobljenih podatkov o zavezancu za davek

Inšpektor mora v fazi priprave pridobiti podatke, ki jih po Zakonu o davčni službi (Uradni list RS, 57/04, 139/04, 17/05 – UPB1, 59/05 Odl. US: U-I-108/05-19, 114/06 in 1/07-UPB2, ZDS-1-UPB2) vodijo že davčni organi sami, to so poleg davčnega registra o vseh zavezancih, evidenca o davkih, knjigovodske evidence, evidenca o vodenju postopkov davčnega nadzora, evidenca o davčnih preiskavah in evidenca o kršitvah davčnih predpisov ter drugih predpisov, za izvajanje katerih je pristojna davčna služba.

Po opravljenem postopku zbiranja informacij o zavezancu za davek, opravi davčni inšpektor analizo vseh pridobljenih podatkov in informacij z namenom:

- da ugotovi »siva polja« v davčnih obračunih oz. nelogičnosti,
- da se naredi okvirni program dela, v katerem se opredelijo kritične točke inšpekcijskega davčnega nadzora – opredeli se težišče davčnega inšpekcijskega nadzora.

Cilj zbiranja in analize pridobljenih podatkov je opredelitev težišča inšpekcijskega nadzora.

4.1.2 Priprava programa dela

Za izvedbo učinkovitega davčnega inšpekcijskega nadzora je bistvena izdelava programa dela, ki se pripravi na podlagi podatkov iz poslovnih in davčnih poročil zavezanca za davek in s poznavanjem dejavnosti, ki jo zavezanec za davek opravlja (poznavanje tveganj). Program dela davčnega inšpekcijskega nadzora je le okvirni program, ki temelji na domnevah o zavezančevih podatkih. Če ob začetku izvajanja davčnega inšpekcijskega nadzora okoliščine ne ustrezajo pričakovanjem, bo inšpektor moral zaradi dejansko ugotovljenih okoliščin program dela davčnega inšpekcijskega nadzora popraviti oziroma spremeniti (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2007, str. 88).

4.1.3 Izdaja sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Sklep o davčnem inšpekcijskem nadzoru izda davčni inšpektor. Inšpektor je pooblaščen za vodenje in odločanje v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, kar pomeni, da je tudi za začetek. To izhaja tudi iz zakonskih določil 227. člena ZUP, v skladu s katerim sklep izda uradna oseba, ki opravlja dejanje postopka, pri katerem je nastalo vprašanje, ki je predmet postopka. Dejanje postopka pa je tudi začetek.

4.1.4 Sodelovanje z notranjimi organizacijskimi enotami DURS

Inšpekcijski nadzor kot del nadzorne funkcije ustvarja tesno povezavo med davčnim zavezancem in DURS-em. Naloga davčnega inšpekcijskega nadzora je ugotoviti ali so dajatve pravilno in pravočasno obračunane oziroma če so prijavljeni vsi dohodki ter onemogočati izmikanje in goljufanje pri plačevanju dajatev (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2007, str. 107).

Osnovni namen sodelovanja z notranjimi organizacijskimi enotami je učinkovita priprava inšpektorjev v prostorih DURS-a iz informacij (internih podatkov in javno dostopnih baz podatkov), ki so na razpolago v DURS-u v teh enotah, in sicer na področju odmere in kontrole, davčnega knjigovodstva in izterjave, davčnega registra in nenazadnje davčnega inšpiciranja. Inšpektor v fazi priprave na davčni inšpekcijski nadzor zbere podatke o zavezancu za davek iz notranjih virov - na davčnem uradu, kateremu je zavezanec vročil obračune in napovedi na podlagi zakonskih določb in se nahajajo v dosjejih oz. zadevah, ki jih vodi davčni organ za zavezanca ter so na razpolago v davčnih evidencah.

4.2 ZAČETEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

4.2.1 Vročitev sklepa o začetku 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. odstavka 135. člena ZDavP-2). V teh primerih se davčni inšpekcijski nadzor začne, ko davčni inšpektor opravi kakršno koli dejanje z namenom opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora. Navedeno je pomembno za primere, ko davčni organ izvaja nadzor s točno določenim namenom, ko je za učinkovitost oziroma uspešnost nadzora pomemben nenajavljen obisk davčnega inšpektorja.

4.2.2 Institut samoprijave

Z začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma z vročitvijo sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora je povezan tudi institut samoprijave, s katerim se želi zavezance za davek spodbuditi k temu, da bi morebitne kasneje ugotovljene nepravilnosti v obračunih davka in davčnih obračunih sporočili organu. Samoprijava učinkuje predvsem na prekrškovni ravni, saj pri samoprijaviteljih izključuje odgovornost za davčne prekrške. Za samoprijavo ni predvidenih formalnih postopkov. Zavezanec za davek napove svoje davčne obveznosti, davčni organ pa odloči o samoprijavi z odločbo (Jerovšek et al., 2008, str. 144).

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 davčnega inšpekcijskega nadzora (pred vročitvijo sklepa o začetku) zavezanca seznaniti s predvidenim začetkom (v neformalni obliki - praviloma po telefonu), bo lahko zavezanec vse do vročitve sklepa, izkoristil institut samoprijave. Samoprijava je oblika spodbujanja zavezancev k izpolnitvi davčnih obveznosti, četudi naknadno, zato zakon tovrstne ekskulpira prekrškovne odgovornosti (396. in 399. člen ZDavP-2). Takšnega načina obveščanja o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora 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 začne z vročitvijo sklepa o začetku.

4.2.3 Predstavitev pooblaščne osebe ob začetku davčnega inšpekcijskega nadzora

Pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora se mora davčni inšpektor izkazati s službeno izkaznico in značko (136. člen ZDavP-2). Pooblaščenost za izvajanje davčnih pooblastil pooblaščne osebe izkazujejo s službeno izkaznico in z značko, zato je izkazovanje davčnega inšpektorja s službeno izkaznico pomembna obveznost davčnega inšpektorja. Inšpektor namreč izvaja oblast in nastopa v imenu davčnega organa oziroma (pravne) države (Jerovšek et al., 2008, str. 325).

4.2.4 Pravice zavezanca za davek in pristojnosti inšpektorja

Inšpektor mora zavezanca pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora poučiti o pravici, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru, in da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru ter med postopkom, razen če to onemogoča potek ali namen davčnega inšpekcijskega nadzora, 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. Posebej je dolžan dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora in dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje.

Na začetku davčnega inšpekcijskega nadzora je potrebno zavezanca za davek opozoriti, da lahko imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil. Če davčni inšpektor oceni, da davčni zavezanec ali 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.

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

4.2.5 Kraj in čas davčnega inšpekcijskega nadzora

Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja v skladu s 137. členom ZDavP-2:

- 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.

Praviloma se davčni inšpekcijski nadzor 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 zavezanec za davek davčnemu inšpektorju zagotoviti primeren delovni prostor in potrebne pripomočke.

V prostorih davčnega organa se lahko opravlja davčni inšpekcijski nadzor na predlog zavezanca za davek ali po odločitvi davčnega inšpektorja, če:

- poslovni prostor ni primeren za opravljanje davčnega inšpekcijskega nadzora,
- obstajajo drugi razlogi kot npr. narava dejavnosti zavezanca za davek.

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

Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja v poslovnem delovnem času. Lahko se opravlja tudi izven poslovnega delovnega časa, če:

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

4.2.6 Ostala dejanja v davčnem inšpekcijskem nadzoru

Za učinkovit davčni inšpekcijski nadzor je potreben tudi uvodni pogovor z zavezancem za davek, ogled poslovnih prostorov ter preverjanje njegovih poslovnih knjig in evidenc.

Osnovni namen srečanja za zavezancem za davek in priprave uvodnega pogovora z njim je predvsem dobiti predstavo o naravi poslovnih aktivnosti in o delovanju računovodskega sistema. Kot že samo ime pove, je namen uvodnega razgovora, da se davčni organ seznaní z določenimi informacijami in poslovanjem davčnega zavezanca (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 32). Na osnovi ogleda poslovnih prostorov pa davčni inšpektor pridobi predstavo o dejanskem obsegu poslovanja in opažanja o možnih odstopanjih glede na predhodne priprave podatkov.

Pred začetkom pregleda zavezančevih poslovnih knjig in evidenc se torej opravi:

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

4.3 UVODNI POGOVOR Z ZAVEZANCEM ZA DAVEK

Davčni inšpektor po poteku osmih dni, torej po opravljeni vročitvi sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru, obišče zavezanca za davek v njegovih poslovnih prostorih in opravi uvodni pogovor. Pogovor se opravi z vodstvom zavezanca za davek in z njegovim računovodjem. V ta namen si davčni inšpektor pripravi vprašanja v fazi priprave na davčni inšpekcijski nadzor.

4.3.1 Namen uvodnega pogovora

Namen priprave uvodnega pogovora je pridobiti čim več podatkov in informacij o zavezancu za davek. Poleg že naštetega je za ta namen potrebno:

- ustvariti si sliko o zavezancu za davek, s tem da se davčni inšpektor seznaní z dejavnostjo zavezanca za davek in s celotnim obsegom njegovih poslovnih aktivnosti, načinom poslovanja ter vodenjem poslovnih knjig,
- 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 za davek sodelujejo v pogovoru,
- izdelati osnutek vprašanj in obliko pogovora,
- biti dobro pripravljen v psihološkem in fizičnem smislu zaradi pomembnosti prvega vtisa.

4.3.2 Potek uvodnega pogovora

V uvodnem pogovoru je potrebno zagotoviti predstavitev udeležencev pogovora. Pogovor skuša davčni inšpektor sestaviti tako, kot mu najbolj ustreza. Pobudo prevzema davčni inšpektor sam in takšno stanje ohranja.

Pri tem so davčnemu inšpektorju potrebne določene spretnosti oziroma napotki:

- pusti sogovornika, da se svobodno izraža,
- vodi sogovornika po pravi poti, v pravo smer (nekateri ljudje se skušajo oddaljiti od problematike in govorijo o stvareh, ki nimajo nikakršne zveze s tematiko pogovora),
- ne odpira tem, ki bi odvrnile pogovor od pglavitnih vprašanj,
- izoblikuje primerna vprašanja in se ustrezno izraža,
- biti mora pozoren na odgovore,
- skuša razumeti odgovore in jim slediti,
- zapisuje tisto, kar je potrebno,
- spoštujte pravila govorice telesa in pravila lepega obnašanja,
- ne sme biti napadalen.

4.3.3 Načela in tehnike vodenja pogovora

Za uspešno vodenje uvodnega pogovora je koristno poznavanje načel in tehnik vodenja pogovora.

Poleg že navedenih napotkov davčni inšpektor upošteva tudi Kodeks etike javnih uslužbencev.

Pogovor se lahko opravi na podlagi vnaprej pripravljenega tipskega vprašalnika, ki ga davčni 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 (o obsegu in vrsti pretežne dejavnosti, glavnih poslovnih partnerjih, povezanih družbah, itd.).

Če je treba z zavezancem za davek razrešiti več vprašanj, jih je treba razvrstiti po pomembnosti in pri tem ves čas paziti na tista, ki so za davčni inšpekcijski nadzor poglavitna.

Izpolnitev vprašalnika oziroma uvodni pogovor zahteva čas in s strani zavezanca za davek udeležbo odgovornih oseb za dajanje odgovorov.

Tipski vprašalnik lahko davčni inšpektor po potrebi razširi ali skrajša. Vnaprej pripravljena vprašanja se nanašajo na:

- rast obsega poslovanja (število zaposlenih, vrste poslovnih aktivnosti, število in vrednost glavne opreme ...),
- delovanje računovodskega sistema, postopki evidentiranja prodaje in nabave, opis poslovnih dokumentov,
- kalkulacije cen in stroškov, inšpektor dobi informacijo o kvaliteti in stroških materialov, ki se uporabljajo v proizvodnem procesu, politiki oblikovanja prodajnih cen, o danih in prejetih popustih, metodi vrednotenja zalog,
- podatki o pomembnejših poslovnih povezavah, o povezanih družbah, posojilih med njimi,
- osebna poraba zaposlenih in lastnikov družbe.

Na osnovi odgovorov zavezanca za davek lahko davčni inšpektor primerja ali so obračunani oziroma napovedani prihodki v sorazmerju z obsegom poslovanja. Po potrebi sledi ogled zemljišč, poslovnih in drugih prostorov.

4.3.4 Opredelitev težišča davčnega inšpekcijskega nadzora

Pomembno je, da davčni inšpektor po opravljenem pogovoru z zavezancem za davek dopolni podatke, ki jih je pripravil v fazi priprave – zbiranja in analize posameznih podatkov na davčni inšpekcijski nadzor, s pomembnejšimi novimi dejstvi, ki lahko vplivajo na drugačno opredelitev težišča davčnega inšpekcijskega nadzora, vrsto in obdobje inšpiciranja.

V primeru, da davčni inšpektor med opravljanjem davčnega inšpekcijskega nadzora oceni, da bodo nastopile znatne spremembe v znesku davčne obveznosti in v primeru, da obstaja sum zmanjšanja davčne obveznosti zaradi utajenih davkov, ima možnost razširiti davčni inšpekcijski nadzor (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 31).

Na podlagi zbranih podatkov in informacij iz uvodnega pogovora davčni 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.

4.4 UGOTOVITVENI IN DOKAZNI POSTOPEK

4.4.1 Ogled poslovnih prostorov

Davčni inšpektor in zavezanec za davek v postopku bolj ali manj skladno sodelujeta drug z drugim. Da se pri tem ne bi prekoračila pooblastila, hkrati pa bi se zagotovil učinkovit nadzor, ZDavP-2 določa skupek pristojnosti, pravic in obveznosti obeh glavnih udeležencev postopka, torej davčnega inšpektorja in zavezanca za davek. Pooblastila inšpektorjev in pravice oziroma obveznosti zavezancev za davek, ki jih določa 138. člen ZDavP-2 in povezani členi, bi bilo smiselno strukturirati v zakonu v zaporednih, a ločenih členih, kajti določena razmerja so lahko mešana kot npr. sodelovanje zavezanca za davek pri davčnem inšpekcijskem nadzoru je hkrati njegova pravica in dolžnost (t.i. dolžnostno upravičenje). ZDavP-2 je nekoliko nedosleden, posebno še, če upoštevamo nepotrebnost navajanja tistih pooblastil, ki jih že določa ZIN. ZDavP-2 nekatera povzema, druga ne, veljajo in uporabljajo pa se vsa.

Pooblastila, ki jih ZDavP-2 daje pooblaščeni uradni osebi, so predvsem:

- ogled ali pregled prostorov, naprav, predmetov in stvari ter dokumentacije,
- ugotavljanje istovetnosti oseb,
- odvzem oziroma zaseg dokumentacije, predmetov oziroma vzorcev,
- dalje po ZIN (19. člen) in
- po ZUP; zaslišanje zavezanca, izvedencev, prič, pridobivanje podatkov iz uradnih evidenc in drugih evidenc, snemanje prostorov, itd. (Jerovšek et al., 2008, str. 331).

Davčni inšpektor lahko opravi ogled in pregled poslovnih prostorov, stanovanjskih pa le, če je v stanovanju registrirana dejavnost ali sedež, oziroma imetnik stanovanjske pravice poda pisno soglasje ali se pridobi odločba sodišča. V skladu z določili 3. odstavka 138. člena ZDavP-2 ima pooblaščena oseba pravico stopiti tudi na vsa zemljišča, zavezancu za davek ali njegovemu zastopniku pa je potrebno omogočiti prisotnost pri ogledu. Navedeno že izhaja iz določil ZUP, pri čemer ni pravilno tolmačenje, da je potrebno omogočiti prisotnost le pri ogledu. Zavezanec za davek

ima pravico se udeleževati vseh procesnih dejanj v postopku. Glede na naravo davčnega inšpekcijskega nadzora, je davčni inšpektor pooblaščen, da ugotavlja podatke o obdavčljivih virih posredno na podlagi podatkov o zaposlenih pri zavezancu za davek. Ugotavljajo se podatki o številu, dohodkih in pogodbah zaposlenih, katere se primerja s podatki v uradnih evidencah davčnega organa in evidencah zavezanca za davek. Ob morebitnem neskladju je potrebno pridobiti pojasnilo zavezanca, kar je hkrati dolžnost in njegova pravica, da utemelji pravilnost lastnih navedb.

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora sme davčni inšpektor zaseči, oziroma odvzeti listine, predmete, vzorce in drugo, pri čemer ZDavP-2 določa več podlag za odvzem. Po eni strani je odvzem mogoč za izvedbo ugotovitvenega in dokaznega postopka kot npr. za zavarovanje dokazov, pod drugi strani pa se predmeti in dokumentacija odvzamejo, če jih zavezanec za davek uporablja za kršitve oziroma so pridobljeni s kršitvami. V tem delu ZDavP-2 določa pooblastila inšpektorjev pri ugotavljanju dejstev, hkrati pa določa tudi ukrepe po ugotovljenih nepravilnostih, ki so zaključna faza postopka. V tem primeru bi moral biti odvzem izvršen na podlagi izdane odločbe in ne na podlagi procesnega sklepa, kot se izda v ugotovitvenem in dokaznem postopku. Po ZDavp-2 se predmeti in dokumentacija v dokazne namene praviloma zasežejo največ za 30 dni.

Pri izvajanju 138. člena ZDavP-2 je izjemnega pomena temeljno načelo ZUP, tj. zaslišanje stranke. To niti ne pomeni, da bi moral zavezanec za davek izkoristiti vse pravice, ki jih ima v postopku, pač pa mu mora inšpektor omogočiti, da jih izkoristi. Bistvo tega načela je v uresničevanju njegove vsebine, ne pa v sami navzočnosti zavezanca za davek pri posameznem dejanju. V tem smislu to načelo davčnemu inšpektorju nalaga dolžnost, da zavezancu za davek omogoči, da se pred izdajo odločbe seznanj z rezultatom ugotovitvenega postopka ter se izreče o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločbo, s tem pa mu je omogočeno, da brani, zavaruje in uveljavlja svoje pravice in z zakonom zavarovane koristi.

4.4.2 Poslovne knjige in evidence

Vabilo in sklep o predložitvi poslovnih knjig in evidenc

Vodenje poslovnih knjig urejajo za različne zavezance za davek različni predpisi (53., 54. in 73. člen Zakona o gospodarskih družbah, Slovenski računovodski standardi, Mednarodni računovodski standardi, Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za osebe, ki dosegajo dohodek z opravljanjem dejavnosti ...). 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 (31. člen ZDavP-2).

Dokumenti in evidence iz 31. člena ZDavP-2 se morajo v fizični oziroma elektronski obliki hraniti do poteka absolutnega zastaralnega roka pravice do izterjave davka, na

katerega se nanašajo, če s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju ni drugače določeno (32. člen ZDavP-2). Poslovne knjige, bilanca stanja, izkaz poslovnega izida ter letna in poslovna poročila je potrebno trajno hraniti.

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. odstavek 138. člen ZDavP-2).

V primeru, da davčni organ ugotovi, da zavezanec za davek ne bo predložil zahtevanih knjig, izda sklep o predložitvi poslovnih knjig.

S sklepom se določi rok, v katerem mora zavezanec za davek predložiti poslovne knjige, evidence in listine oziroma dokaze.

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

Sklep o ureditvi poslovnih knjig in evidenc

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 s pravili ZUP-a ni posebej predviden, vendar sodi med sklepe, s katerimi se odloča o vprašanjih, ki se tičejo postopka in kot jih predvideva 226. člen ZUP.

Zavezanec za davek 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 za davek sklepa o predložitvi oziroma ureditvi poslovnih knjig 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. Izdaja sklepa daje zavezancu za davek možnost, da začne sodelovati v davčnem inšpekcijskem nadzoru. V primeru, da zavezanec za davek ne izvrši s sklepom naložene obveznosti v določenem roku, davčni organ izda plačilni nalog.

Potrdilo o prevzemu poslovnih knjig, evidenc in dokumentacije

Po določilih 137. člena ZDavP-2 se davčni inšpekcijski nadzor 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 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 npr. 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 za davek v tem primeru tudi sam pripravi seznam predložene dokumentacije, ki ga davčni inšpektor preveri in potrdi prevzem dokumentacije ter kasneje vračilo le-te (datum in podpis).

Potrdilo o zasegu poslovnih knjig, evidenc in dokumentacije

Davčni inšpektor sme največ za 30 dni zaseči listine, predmete, vzorce in drugo blago, če je to potrebno za zavarovanje dokazov ali 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 davčni inšpektor pri obsežnem in dolgotrajnem davčnem inšpekcijskem nadzoru podaljša rok za zaseg listin, baz podatkov in blaga, vendar največ do skupno 90 dni. O zasegu izda davčni inšpektor potrdilo s seznamom o zaseženi dokumentaciji, predmetih in vzorcih. Davčni inšpektor vrne zaseženo v navedenem roku. Vračilo zasežene dokumentacije potrdi zavezanec za davek s podpisom.

Zavezanec za davek lahko zahteva vračilo zasežene dokumentacije, predmetov, vzorcev pred potekom navedenega roka, če izkaže, da jih nujno potrebuje pri poslovanju. Davčni organ o vrnitvi predmetov odloči s sklepom (11. in 12. odstavek 138. člena ZDavP-2)

4.4.3 Pridobivanje mnenj izvedencev

Izvedenec (ekspert) je oseba, ki ima posebno strokovno znanje, s katerim uradna oseba, ki vodi upravni postopek, ne razpolaga, potrebno pa je za ugotovitev ali za presojo kakšnega dejstva, ki je pomembno za rešitev upravne zadeve. Lahko je fizična oseba, ki ima ustrezno strokovno znanje (zdravnik, računovodja, arhitekt ...), lahko je skupina strokovnjakov (zdravniška komisija, cenilna komisija ...) ali kakšna znanstvena ali strokovna organizacija (javni zdravstveni zavod, pravna oseba ...), v drugih primerih tudi druge organizacije.

Izvedenec sam ugotavlja dejstvo in zatem po izkušnjah v zvezi s pravili iz svoje stroke presoja dejstvo, ki ga je ugotovil. Dokazovanje z izvedencem odredi uradna oseba, ki vodi postopek, po uradni dolžnosti ali na predlog stranke, če presodi, da je to potrebno. (Androjna in Kerševan, str. 368). Upoštevati je potrebno načelo ekonomičnosti, ki določa, da je potrebno postopek voditi s čim manjšimi stroški.

Močnejši interes za izvedbo dokaza ima praviloma tista stranka, ki nosi dokazno breme.

V primerjavi s prejšnjo zakonsko ureditvijo, zakon sedaj več ne določa, da se za izvedence določijo predvsem tisti strokovnjaki, ki so posebej pooblašeni za dajanje mnenja o vprašanih ustrezne stroke. To pomeni, da niti posredno ne napotuje več na angažiranje sodnih izvedencev, vendar pa niti ZUP niti kak drug predpis dokazovanja s sodnim izvedencem ne izključuje. Če uradna oseba presodi, da bo dokazovanje zapleteno, lahko postavi dva ali več izvedencev. O tem je potrebno izdati pisni sklep, v katerem se opredeli naloge izvedenca ter rok za njihovo izvedbo.

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, razen v primerih nujnih ukrepov v javnem interesu, s katerimi ni mogoče odlašati.

Vprašanja dokaznega postopka z uporabo mnenj izvedencev so za potrebe upravnega postopka urejena v določilih od 189. člena do 197. člena ZUP-a.

Kdor je določen za izvedenca, je dolžan dati izvid in mnenje. Izvedenec lahko odreče prevzem te dolžnosti iz enakih razlogov kot priča pričanje, pa tudi iz drugih utemeljenih razlogov (npr. preobremenjenost z delom, če nima ustreznega strokovnega znanja ...) Glede izločitve izvedencev se uporabljajo določbe o izločitvi uradnih oseb. Stranka lahko zahteva izločitev izvedenca, če verjetno izkaže okoliščine, ki spravljajo v dvom njegovo strokovno znanje. O izločitvi odloči s sklepom uradna oseba, ki vodi postopek.

V primeru zahtevnejšega izvedenskega dela, uradna oseba naroči izvedencu, da pripravi izvid in mnenje v pisni obliki. V svojem izvidu mora izvedenec natančno navesti vse, kar opazi in dožene. Mnenje mora biti obrazloženo, nepristransko ter v skladu s pravili znanosti in stroke. To pa je tudi dokaz v davčnem postopku in sestavni del zadeve. Uradna oseba ni vezana na mnenje izvedenca, mora pa zavrnitev mnenja obrazložiti. Vsebino izvedenskega mnenja davčni inšpektor povzame v zapisniku in odločbi.

4.4.4 Razširitev davčnega inšpekcijskega nadzora

Za velike gospodarske družbe je določeno, da se vsak davčni inšpekcijski nadzor praviloma nadaljuje od tistega obdobja, od katerega je bil opravljen zadnji davčni inšpekcijski nadzor. Navedeno velja tudi za pravne osebe, ki se obdavčujejo v skupini. Na ta način se pri največjih zavezancih za davek zagotavlja popoln nadzor nad njihovim poslovanjem in nad njihovimi davčnimi obveznostmi.

Za druge pravne osebe in za fizične osebe, ki opravljajo neodvisno samostojno dejavnost velja, da se nadzor opravlja le za obdobje zadnjih treh let. Določeno je

namreč, da nadzor obsega bodisi tri predhodna davčna obdobja, če se ta vežejo na koledarsko oziroma poslovno leto, če pa ne, pa največ predhodnih 36 mesecev.

Glede na namen nadzora je nesporno, da se lahko nadzor razširi tudi na daljše časovno obdobje, če pooblaščen uradna oseba sumi, da bi lahko prišlo do precejšnjih sprememb v znesku davčne obveznosti ali zatajitve davkov. Možnost razširitve davčnega inšpekcijskega nadzora v primeru storitve suma zmanjšanja davčne obveznosti zaradi neplačila davkov, se tako nanaša na razširitev znotraj predpisanega časovnega obdobja za opravljanje nadzora in tudi na druge vrste davkov.

4.4.5 Cenitev davčne osnove

ZDavP-2 v 68. členu govori o odmeri davka v posebnih primerih. To je v tistih primerih, ko davčni organ ugotovi, da podatki, ki jih je bil zavezanec za davek dolžan predložiti na ustrezen način na podlagi zakona o obdavčenju in tega zakona, ne ustrezajo dejanskemu stanju ali jih davčni zavezanec ni predložil na ustrezen način, pa bi jih moral. V tem primeru ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek. Cenitev je torej ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki davčnemu organu omogočajo določiti verjetno davčno osnovo.

Cenitev pomeni presojeti, vrednotiti, ovrednotiti, tehtati, ocenjevati, torej označuje nek miselni proces, ki je povezan z mnogimi nalogami. Je del vsakega ugotavljanja vrednosti. Cenitev davčnih osnov je potrebna, ko zavezanec za davek ne izpolni v ustreznem obsegu zakonsko predpisanih obveznosti do davčnega organa. (Jerovšek et al, 2008, str. 169).

Cilj cenitve je približati se tistim dejstvom, ki so za predmet obdavčitve in odmero davka pomembna. Ko odpovedo druga sredstva ugotavljanja dejstev in točnega določanja davčnih osnov, je treba s pomočjo cenitve doseči približen rezultat, za katerega domnevamo, da je najverjetneje pravilen in da je najbližje resnici. Ugotoviti je torej treba davčne osnove, ki so najbližje resničnosti. Ta temeljni cilj mora biti osnova vsakega postopka cenitve. Pri tem davčni organ ne sme upoštevati samo dejstev, ki so mu znana na podlagi obvestil ali izjav zavezanca za davek ali na podlagi ugotovitev kot posledice lastnih preverjanj, ampak je treba to zorno polje s pravnimi sredstvi, ki so davčnemu organu na voljo, razširiti prek okoliščin, ki so ali ki se zdijo merodajne pri obdavčitvi. Praviloma je treba ugotovitve razvijati v tolikšni meri in tako daleč, kot to dovoljujejo možnosti, ki izhajajo iz predpisov o uradnem ugotovitvenem postopku na eni strani in iz zahteve po izpolnjevanju obveznosti sodelovanja prizadetega zavezanca za davek v davčnem postopku na drugi strani, ter kot to zahteva predmet cenitve. Davčni organ mora te možnosti izčrpati do meja možnega in sprejeti ustrezne zaključke, ki temeljijo na dejstvih in so racionalno dokazljivi.

Glavni cilj cenitve je čim pravilnejša ugotovitev davčnih osnov, kadar teh osnov ni mogoče zanesljivo ugotoviti ali izračunati z davčnimi napovedmi, davčnimi obračuni, knjigovodskimi listinami itd. V tem postopku se ugotavljajo dejstva, ki davčnemu organu omogočajo določiti verjetno davčno osnovo. Cenitev pomeni ugotavljanje davčnih osnov na podlagi verjetnostnih razmišljanj in verjetnostnih zaključkov na podlagi utemeljenega vključevanja in izključevanja možnosti, ki so bolj ali manj blizu obstoječim dejstvom in izidom. Razmišljanja in zaključki, ki sestavljajo postopek cenitve in končno pripeljejo do njenega izida, morajo biti logični, utemeljeni, dokazljivi in naj se približajo verjetnim dejstvom.

Davčni organ pri oceni davčne osnove ne upošteva samo prihodkov, temveč je treba oceniti tudi ustrezno višino odhodkov. Cenitev ni enostranski fiskalni, temveč objektivni izid, ki je čim bolj usklajen z dejstvi.

Cenitev morajo torej vedno upravičevati vsebinski razlogi, njen cilj mora biti vedno vsebinska pravilnost izida, ki ga hočemo ugotoviti in izračunati. Šest osnovnih razlogov za cenitev davčne osnove davčnega organa je navedenih v 1. odstavku 68. člena ZDavP-2, in sicer, če:

- zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi ali ne predloži obračuna davčnemu organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčnih obveznosti,
- fizična oseba ne napove dohodkov,
- ugotovi, da temelji davčna napoved ali 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 zavezanec za davek 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.

Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določitev verjetne davčne osnove. Ugotoviti je potrebno dejanska dejstva, ki so pomembna za rezultat cenitve. Zavezancu za davek je potrebno omogočiti zavzemanje lastnih stališč, ker mora biti cilj postopka ugotovitev materialne resničnosti. V primeru kršitve načel davčnega postopka je odločba davčnega organa pomanjkljiva in pravno nevzdržna (Wakounig, 1998, str. 53).

Za dosego cilja, torej za čim večje ujemanje ocenjenih davčnih osnov z dejanskim stanjem, mora davčni organ v okviru postopka cenitve preveriti vse trditve, predstavitve in dokaze, ki jih je zavezanec za davek predložil in upoštevati vse razlage, čeprav je njihovo pravilnost mogoče razčistiti samo z dodatnimi poizvedbami.

V okviru tega postopka je cilj davčnega organa, da se čim bolj približa dejanskemu poslovnemu izidu ali drugim okoliščinam, ne da bi bil pri tem vezan na stroga pravila. V zvezi s tem je pomembna pravilna izbira metode, ki zagotavlja največjo mero vsebinske pravilnosti in se tako približa dejanskemu stanju.

Možne metode cenitve so:

- notranja primerjava poslovanja,
- zunanja primerjava poslovanja,
- kalkulacijska metoda,
- cenitev na podlagi primerjalnih podatkov,
- cenitev na podlagi življenjskih izdatkov (zasebne porabe),
- cenitev na podlagi prirasta premoženja,
- cenitev na podlagi izračuna denarnega prometa,
- varnostni pribitek,
- matematično-statistična metoda.

Zavezanec za davek nima pravice zahtevati določene metode, lahko pa se verjetna davčna osnova zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja (6. odstavek 68. člena ZDavP-2).

4.4.6 Sodelovanje z drugimi organi in organizacijami

Davčni inšpektor sodeluje z drugimi organi in organizacijami kot so Ministrstvo za notranje zadeve, drugi inšpektorati, računsko sodišče, Glavni davčni urad na način, da pridobiva podatke na zahtevo ali po uradni dolžnosti. Poleg tega pridobiva podatke tudi od pravnih in fizičnih oseb. Kot je določeno v 39. členu ZDavP-2, morajo 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 ter druge osebe, ki so z zakonom pooblašene, da vzpostavijo, vodijo in vzdržujejo zbirko podatkov, registre ali druge evidence, davčnemu organu dati na razpolago vse podatke, ki so potrebni za pobiranje davkov ter omogočiti vpogled v svojo dokumentacijo.

Gre za eno izmed določb, s katerimi se konkretizira načelo dolžnosti dajanja podatkov iz 10. člena ZDavP-2. Pri pobiranju davkov potrebuje davčni organ dostop do določenih podatkov, ki so pomembni za določitev davčne obveznosti in tudi za nadzor nad tem, ali so zavezanci za davek davčnemu organu posredovali oziroma navedli pravilne podatke. Da bi bilo mogoče te podatke preveriti, zakon poleg obveznosti, da morajo poslovni subjekti svoje aktivnosti, ki so pomembne za obdavčenje, dokumentirati na ustrezen način, določa tudi, da so osebe, ki so dolžne voditi poslovne knjige in evidence, dolžne te podatke dati davčnemu organu v vpogled, če jih ta potrebuje za pobiranje davkov.

Obveznost dajanja podatkov je določena tudi za subjekte, ki so z zakonom pooblašeni da vzpostavijo, vodijo in vzdržujejo zbirke podatkov, registre ali druge

evidence. V zadnjo skupino sodijo zlasti državni in drugi organi ter organi samoupravnih lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil.

Na razpolago morajo te osebe dati vso dokumentacijo, ki jo vodijo in zbirke podatkov, ki jih vodijo v obliki registrov, evidenc ali zbirov podatkov, ne glede na to, ali so z zakonom predpisane kot obvezne in informacije, ki so pomembne pri odmeri davka, vključno s svojo davčno številko in davčnimi številkami drugih oseb, s katerimi morajo razpolagati v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju. V preteklosti je bila že večkrat izpostavljena dilema, ali se je pri interpretaciji tega člena treba omejiti zgolj na podatke, o katerih ti organi vodijo uradno evidenco, vzpostavljeno na podlagi zakona, podzakonskega predpisa ali splošnega akta za izvrševanje javnih pooblastil, ali pa morajo biti davčnemu organu zagotovljeni tudi podatki, ki jih ti organi ne vodijo v obliki uradne evidence.

»Iz besedila prvega odstavka 39. člena bi bilo mogoče razumeti, da je treba davčnemu organu dati na razpolago vso dokumentacijo, ki jo vodijo, ne glede na to, ali je vodena v predpisanih uradnih evidencah.« (Jerovšek et al., 2008, str. 103)

Poleg tega se določena obveznost zagotavljanja dokumentacije nanaša tudi na povezane osebe, ki niso ustanovljene v Republiki Sloveniji ali ne prebivajo v Republiki Sloveniji in na dolžnost dajanja podatkov fizičnih oseb.

Inšpektor lahko zahteva podatke od oseb, ki so dolžne dajati podatke davčnemu organu v okviru davčnega inšpekcijskega nadzora, ki ga izvaja na podlagi izdanega delovnega naloga. Lahko pa inšpektor pridobiva podatke od teh oseb tudi na podlagi delovnega naloga, ne da bi bil uveden DIN, ker zgolj pridobivanje podatkov oziroma vpogled v poslovne knjige in evidence, še ni mogoče šteti za davčni inšpekcijski nadzor. »Gre le za pridobivanje podatkov, na podlagi katerih davčni organ ugotavlja ali, in katero pravno pomembno dejstvo je neugotovljeno oziroma sporno, in ga je zaradi tega treba dokazovati. Takšno zbiranje podatkov je torej sestavni del dokaznega postopka v širšem smislu. Na podlagi tako zbranih podatkov se davčni organ odloča, katera dokazna sredstva ali dokazila bo uporabil za dokazovanje dejstev, ki so pomembna za odločanje o višini davčne obveznosti zavezanca za davek, pri katerem se opravlja davčni inšpekcijski nadzor.« (Jerovšek et al., 2008, str. 106) O tem uradna oseba napravi uradni zaznamek in posebej ne sestavlja zapisnika po določbah ZUP.

Zaprosila in dokumentacija, prejeta na podlagi zaprosil, je sestavni del zadeve v DIN oz. druge zadeve.

4.5 SKLEPNI POGOVOR Z ZAVEZANECM ZA DAVEK

Pred sestavo zapisnika opravi davčni inšpektor o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora z zavezancem za davek sklepni pogovor.

»Sklepni pogovor je poseben procesni institut davčnega inšpekcijskega postopka, ki je obvezen pred izdajo zapisnika, ne le pred izdajo odločbe. Sklepni pogovor ima posvetovalni in preventivni značaj.« (Jerovšek in Kovač, 2007, str. 142) 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 ZUP (varstvo pravic strank, načelo materialne resnice in načelo zaslišanja stranke).

S sklepnim pogovorom se zavezancu za davek predstavi ugotovitve davčnega inšpekcijskega nadzora, predvidene posledice, 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.

Oba udeleženca sklepnega pogovora, tako davčna uprava kot zavezanec za davek, stremita za tem, da na tem pogovoru dosežeta soglasje o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora. Davčna uprava zato, ker lahko s tem zaključi postopek davčnega inšpekcijskega nadzora in postopek odmere davka, saj bi v nasprotnem primeru ostajale zadeve odprte več let in bi morali biti vodeni sodni postopki. Državi to prinaša dodatno delo in izgubo časa.

Če se s sklepnim pogovorom ugotovi, da so potrebna nadaljnja preverjanja – ugotovitve dejanskega stanja, dodatno zbiranje dokazov, je potrebno opraviti nov sklepni pogovor. V primeru, da zavezanec za davek predloži nove dokaze, pa niso potrebna nadaljnja preverjanja, davčni inšpektor sam presodi, če je potrebno opraviti nov sklepni pogovor. V tem primeru 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 zavezanca za davek, ki bodo obravnavani na zaključnem pogovoru. Določiti je potrebno nov termin za sklepni pogovor.

Davčni inšpektor mora ugovore zavezanca za davek, ki jih je pojasnil na sklepnem pogovoru, navesti v zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Pred sestavo zapisnika mora 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:

- opozoriti na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje,
- opozoriti na pravne posledice ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora,
- opozoriti na davčne učinke teh ugotovitev (139. člen ZDavP-2).

Sklepni pogovor ni potreben, če:

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

Sklepni razgovor ni potreben, če se mu zavezanec za davek odpove, vendar mora podati pisno izjavo, ki jo je potrebno dokumentirati v zadevi zavezanca za davek. Prav tako sklepni pogovor ni potreben, kadar se mu zavezanec za davek izogiba. V tem primeru zavezancu za davek pošljemo vabilo na sklepni pogovor. Če se zavezanec za davek tudi na vročeno vabilo ne odzove, je to dokaz, da se sklepnemu pogovoru izogiba.

Hkrati je določeno, da sklepni razgovor 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.

Udeležencev sklepnega pogovora naj bi bilo s strani davčne uprave zaradi uresničevanja načela ekonomičnosti postopka čim manj, načeloma pa naj bi se število udeležencev določalo glede na zahtevnost za obravnavo predvidenih dejanskih stanj in davčno pravne posledice. Vedno naj bi se sklepnega pogovora udeležil davčni inšpektor, vodja skupine pa v posebno težkih primerih, če je pričakovati ugovore zavezanca za davek. V težjih primerih, posebej kadar je pričakovati čustvene reakcije zavezanca za davek ali kadar se je vodja oddelka že pred tem vključil v reševanje primera davčnega inšpekcijskega nadzora, se sklepnemu pogovoru pridruži tudi vodja oddelka oz. če je potrebno, tudi direktor pristojnega davčnega urada.

Kraj sklepnega pogovora določi davčni inšpektor, ki pri zavezancu za davek vodi davčni inšpekcijski nadzor.

Sklepni pogovor se opravi:

- praviloma v poslovnih prostorih zavezanca za davek, ker so tam tudi vsi dokumenti in knjige ter osebje, ki lahko da ustrezne informacije,
- izjemoma na sedežu davčnega urada, pri katerem je zavezanec za davek vpisan v davčni register.

Čas in kraj sklepnega pogovora določi davčni inšpektor v sodelovanju z zavezancem za davek. V primeru, če je na sklepnem pogovoru prisoten vodja inšpekcije oz. direktor, se sklepni pogovor opravi na sedežu davčnega urada.

4.6 ZAPISNIK

4.6.1 Zakonska podlaga

Zapisnik je v skladu z določili ZUP in načelom pismenosti eden izmed procesnih instrumentov občejanja organov in strank v upravnem postopku. Sestavi se o vseh pomembnejših dejanjih v upravnem postopku, zlasti pa o ustni obravnavi, o važnejših izjavah strank in drugih oseb ter o drugih pomembnejših dejanjih v postopku.

Davčni inšpekcijski nadzor je po svoji naravi praviloma skupek pomembnejših procesnih dejanj, v zvezi katerih se zapisnik vodi, sklone in vroči v skladu z določili:

- ZUP, ki določa splošna pravila po teh vprašanjih, predvsem z določili od 74. do 81. člena,
- ZDavP-2, ki določa specialna pravila v zvezi s procesnim rokom za sestavo in vročitev zapisnika ter s tem posredno tudi način vodenja in sklenitev zapisnika.

Razlogov, zakaj ZUP in ZDavP-2 posvečata toliko pozornosti zapisniku, s tem ko natančno določata način vodenja in sklenitve ter rok vročitve, je več:

- zapisnik, ki je sestavljen v skladu z zakonskimi določili, je namreč javna listina,
- zapisnik je dokaz o poteku in vsebini dejanja postopka in danih izjav, razen v tistem delu, na katerega je zaslišana oseba dala pripombo, da ni pravilno sestavljen,
- podatki zapisnika ne služijo zgolj davčnemu organu, ki odloča na prvi stopnji, temveč tudi odločanju v pritožbenem postopku, kakor tudi sodišču, ki odloča v upravnem sporu (podlaga za kontrolo).

4.6.2 Splošne določbe ZUP

Po določilih 76. člena ZUP je treba vpisati v zapisnik najmanj tiste podatke, ki jih zakon določa kot obvezne sestavine zapisnika:

- ime in sedež organa, ki opravlja dejanje,
- kraj, dan in uro dejanja in zadeve, v kateri se dejanje opravlja,
- osebna imena uradnih oseb,
- osebna imena navzočih strank in njihovih zastopnikov ali pooblaščenecv,
- potek ter vsebino dejanja in danih izjav.

Zapisnik mora obsegati natančen in kratek potek ter vsebino v postopku opravljenega dejanja in danih izjav, pri čemer se je potrebno omejiti na tisto, kar se tiče same zadeve, ki je predmet postopka. V zapisniku se navedejo vse listine in drugi dokazi, ki so bili uporabljeni pri dejanju. Če je potrebno, se ti dokazi tudi priložijo k zapisniku. Poleg tega je potrebno v zapisnik vpisati tudi vse sklepe, ki so se izdali med postopkom (ustne ali pisne sklepe, sklepe v obliki zahtev, itd.).

Izjave strank, prič, izvedencev in drugih udeležencev v postopku se zapišejo v zapisnik čim natančneje, v primeru, da gre za izjave, pomembne za odločitev, pa se zapišejo dobesedno v prvi osebi. Te izjave morajo biti zapisane kratko in jedrnato.

Kadar je pri zaslišanju stranke, priče ali drugega udeleženca postopka sodeloval tolmač, je treba v zapisnik navesti tudi, v katerem jeziku je zaslišani govoril in kdo je bil tolmač.

Iz gornjih ugotovitev izhaja, da v zapisnik ne sodijo naslednji podatki, npr.:

- podatki o prijavitelju davčnih utaj (podatek je namreč pridobljen pred uvedbo postopka, prav tako pa je davčni inšpektor v skladu z drugim odstavkom 16. člena

ZIN celo dolžan varovati tajnost vira prijave, na podlagi katere opravlja davčni inšpekcijski nadzor),

- razne izjave in sklicevanje na druge davčne delavce, ki so sodelovali v postopku z davčnim inšpektorjem s strokovnimi nasveti,
- dejstva, ki temeljijo samo na domnevanjih, sumničenjih, itd., oziroma dejstva, ki niso nedvoumno dokazana, razen v primerih, ko je z zakonom dovoljeno dokazovati le verjetnost obstoja določenega dejstva.

Naslednje splošno pravilo pri sestavi zapisnika je, da se ga piše v času opravljanja uradnega dejanja, kajti samo na tak način sestavljen zapisnik je lahko verodostojen dokaz tistega, kar je bilo opravljeno ali izvedeno. Če se dejanje ne more končati isti dan, se za vsak dan posebej ne piše nov zapisnik, temveč se v isti zapisnik vpiše tisto, kar je bilo tisti dan napravljeno in to posebej podpiše. V primeru, da dejanje, o katerem se piše zapisnik, ne more opraviti zdržema (neprekinjeno), se v zapisniku navede, da je bilo dejanje prekinjeno in razlog prekinitve.

Zapisnik mora biti sestavljen pravilno in čitljivo. V njem se ne sme nič izbrisati. Na zahtevo stranke je treba ročno pisani zapisnik prepisati in opremiti z žigom in podpisom. Morebitne napake se lahko popravljajo le do sklenitve zapisnika na način, da tudi po prečrtanju ostanejo čitljive. Vse tisto, kar se v zapisniku popravlja oziroma dodaja, mora overiti s svojim podpisom uradna oseba, in sicer tista uradna oseba, ki vodi posamezno dejanje postopka. Ko je zapisnik že sklenjen, se v njem ne sme ničesar več dodati ali spremeniti. Morebitna dopolnitev že sklenjenega zapisnika se zapiše v dodatku.

Po zaključku opravljenega dejanja ali zaslišanja je treba zapisnik skleniti tako, da se zagotovi njegova verodostojnost. Preden se zapisnik sklene, ga je treba prebrati strankam, zaslišanim in ostalim udeležencem, če želijo, pa si ga lahko tudi sami preberejo. Udeleženci imajo pravico zapisnik tudi pregledati in nanj dati pripombe. Na koncu zapisnika je zatem potrebno navesti ugotovitev, da je bil zapisnik prebran in da ni bilo danih nobenih pripomb; če pa je bilo kaj pripomb, se na kratko zapiše njihova vsebina. Zapisnik nato podpiše tisti, ki je sodeloval pri dejanju, overi pa ga uradna oseba, ki je dejanje vodila in morebitni zapisnikar.

V zapisniku, ki vsebuje zaslišanje več oseb, se vsaka od njih podpiše pod tistim delom zapisnika, kjer je zapisana njena izjava; v primeru soočenja pa soočenci skupaj podpišejo tisti del zapisnika, ki se nanaša na soočenje.

V primeru, če zapisnik v fizični obliki obsega več strani, se te označijo z zaporednimi številkami, vsako stran overi uradna oseba, ki vodi dejanje postopka in podpiše tisti, čigar izjava je zapisana na koncu strani.

Dopolnitve že sklenjenega zapisnika se podpišejo in overijo. Če tisti, ki bi moral zapisnik podpisati, ne zna ali ne more pisati, ga podpiše nekdo, ki zna pisati in je seznanjen z vsebino zapisnika ter se tudi sam podpiše. Tega ne more storiti uradna oseba, ki vodi postopek in tudi ne zapisnikar. Če kdo noče podpisati zapisnika ali

odide, preden je zapisnik sklenjen, se to vpiše v zapisnik in navede, zakaj ga ni hotel podpisati.

Zapisnik je dovoljeno voditi tudi tako, da se ga narekuje v elektronski nosilec zvoka. V tem primeru se ob koncu dejanja pozove udeležence, da v elektronski nosilec zvoka izjavijo, da so z vsebino zapisnika seznanjeni, in ali se z vsebino strinjajo oziroma ali imajo kakšne pripombe. Če jih imajo, jih narekujejo v nosilec zvoka. Zatem se udeležencem postopka najkasneje v 8 dneh po končanem dejanju postopka pošlje pisni odpravek tako vodenega zapisnika z dopisom, da lahko v nadaljnjih osmih dneh po prejemu zapisnika:

- ugovarjajo zoper morebitno nepravilnost prepisa,
- podajo pripombe na zapisnik, na kar jih je potrebno v dopisu posebej opozoriti.

Zapisnik, ki je sestavljen in sklenjen v skladu z določbami ZUP, je javna listina ob pogoju, da nanj ni bilo danih pripomb. Vendar je pri tem potrebno poudariti, da zapisnik kot javna listina dokazuje zgolj dejstvo, da je npr. zaslišana oseba dala izjavo med dejanjem postopka; zapisnik torej ne dokazuje resničnost ugotovljenega dejstva, zato je resničnost izjave treba presojeti in ugotoviti v skladu z načelom proste presoje dokazov.

Tako kot velja za vse javne listine, velja tudi za zapisnik, da je dovoljeno dokazovati nepravilnost oziroma neresničnost poteka in vsebine posameznega dejanja oziroma dane izjave, kakor tudi nepravilne sestavine zapisnika.

4.6.3 Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Kot je bilo že ugotovljeno, so določbe 140. člena ZDavP-2 v razmerju do splošnih določb ZUP specialnejše, zato se določbe ZUP uporabljajo samo subsidiarno, torej v primeru, če ZDavP-2 ne ureja določenega vprašanja. Takšno vsebino razmerja med zakonskimi določili ZUP in ZDavP je potrdila tudi sodba Upravnega sodišča RS v Ljubljani, št. U 185/2000 z dne 03. 04. 2003.

ZDavP-2 drugače ureja le pisanje in sklenitev zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Po vseh tistih vprašanjih (kot npr. po vprašanju obsega in vsebine zapisnika, načina zapisovanja izjav udeležencev postopka, vpisovanje sklepov, ki se izdajo med postopkom, itd.), ki niso posebej urejena s 140. členom ZDavP-2, se uporabljajo splošne določbe od 74. do 77. člena ZUP (Jerovšek et al., 2008, str. 340). Razlog posebne ureditve je narava davčnega inšpekcijskega nadzora.

»Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru se sestavi in vroči zavezancu za davek najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu.« (140. člen ZDavP-2)

Razlog posebne ureditve je sama narava davčnega inšpekcijskega nadzora, pri katerem gre običajno za zapletene in dolgotrajne ugotovitvene postopke, ki ne omogočajo:

- sprotnega pisanja zapisnika; t.j. pisanja zapisnika ob navzočnosti udeležencev postopka (75. člen ZUP),
- sklenitev zapisnika na način, kot ga določa 78. člen ZUP: t.j., da se zapisnik po končanem inšpekcijskem pregledu prebere udeležencem postopka in da ga vsi podpišejo; da zavezanec za davek lahko takoj pripominja na zapisnik davčnega inšpekcijskega nadzora.

Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru se torej sestavi šele po končanem davčnem inšpekcijskem nadzoru, katerega vsebina so praviloma raznovrstna procesna dejanja (pregled poslovnih knjig, pogodb, listin in drugih dokumentov, poslovnih prostorov, naprav, opreme, blaga, stvari, ogled poslovnih prostorov in zemljišč, dane izjave zavezancev za davek, zaslišanje prič, pridobivanje podatkov od drugih oseb ipd.). V času opravljanja teh dejanj je zato potrebno ugotovitve teh dejanj sproti evidentirati v obliki zabeležk, popisnih listov dejanskega stanja (sestavljenih npr. ob popisu zalog izdelkov, polizdelkov, blaga, gotovine, itd); sproti si je potrebno priskrbeti listine, razne obračune in poračune ter druge dokaze, ki zadevajo davčni inšpekcijski nadzor, posebno tistih, ki se priložijo zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Poleg drugih po ZUP obveznih sestavin zapisnika, zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru obsega še vse tiste podatke, ki jih je kot sestavni del zapisnika mogoče šteti na podlagi določil ZDavP-2 ter podatke pomembne za identifikacijo zavezanca za davek.

Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru tako obsega uvod, splošni del, ugotovitveni del, pravni pouk in podpis davčnega inšpektorja.

Uvodni in splošni del zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru obsega naslednje podatke:

- naziv in naslov davčnega urada, ki opravlja davčni inšpekcijski nadzor,
- predmet davčnega inšpekcijskega nadzora,
- obdobje obdavčevanja, na katerega se davčni inšpekcijski nadzor nanaša,
- osebno ime davčnega inšpektorja,
- osebno ime in naslov oziroma firmo in sedež, davčno številko zavezanca za davek, osebno ime njegovih zastopnikov in pooblaščenec ter drugih oseb, ki sodelujejo pri davčnem inšpekcijskem nadzoru (npr. oseba pooblaščena za dajanje podatkov),
- številko, datum izdaje in vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora,
- kraj in čas opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora,
- pravni pouk o pravici zavezanca za davek, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih,
- datum sklepnega razgovora o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora,
- splošne podatke o zavezancu za davek (podatki o registraciji, dejavnost, ki jo zavezanec za davek dejansko opravlja, o načinu vodenja knjigovodstva ipd.).

Ugotovitveni del zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru mora obsegati:

- natančen, kratek in jedrnat potek ter vsebino v postopku opravljenih dejanj,
- vsebino danih izjav (izjav strank, prič, izvedencev),
- datum in vsebino izdanih sklepov, zahtevkov ter drugih dejanj,
- povzetek ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora.

V zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru se navede, katere poslovne knjige, evidence, pogodbe, listine in druga dokumentacija je bila pregledana.

Kadar davčni inšpekcijski nadzor obsega posamezna področja poslovanja, oziroma je omejen na več davkov oziroma več davčnih obdobj, se tudi ugotovitve v zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru prikazuje ločeno po področju poslovanja, vrsti davka in obdobju nadzora.

V primeru ugotovljenih nepravilnosti je treba v ta del zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru navesti še naslednje podatke:

- natančen opis dejanskega stanja stvari ter navedbo poslovne knjige, pogodb, listin (njihovo označbo, številko in datum) in drugih dokazov, na katere je davčni inšpektor oprl svoje ugotovitve; ti dokazi se priložijo k zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru ali pa se vložijo v zavezančevo zadevo,
- vsebino materialne določbe, ki je kršena; z navedbo predpisa, člena in javne objave,
- uporabo materialne določbe na konkretno dejansko stanje in pravne posledice ugotovljenih nepravilnosti (navedbo procesnih določb za odmero davka zaradi ugotovljenih nepravilnosti materialnih določb),
- davčne učinke ugotovljenih nepravilnosti in nezakovitosti (davčno osnovo, vrsto in višino davka, stopnje davka, nastanek obveznosti iz naslova obresti po medbančni obrestni meri),
- osebne podatke odgovorne osebe in dokaze, na podlagi katerih je ugotovljena njihova odgovornost,
- vsebino izjav odgovornih oseb o ugotovljenih nepravilnostih,
- navedbo, ali je zavezanec za davek med postopkom odpravil ugotovljene nepravilnosti in na kakšen način je to storil.

S pravnim poukom, katerega se navede na koncu zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru, se zavezancu za davek sporoči, da lahko na ugotovitve zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru poda pripombe v 20 dneh po vročitvi zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Sporoči se tudi, da se ta rok lahko na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca za davek s sklepom podaljša praviloma največ za dodatnih deset dni. Poleg tega pa sporoči tudi, da mora stranka v skladu s 116. členom ZUP-a povrnitev stroškov zahtevati do izdaje odločbe, sicer izgubi pravico do povrnitve.

Davčni inšpektor, ki davčni inšpekcijski nadzor vodi, na koncu overi zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru s svojim podpisom, določi komu se zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru vroča ter način vročitve. Če ima zapisnik več strani, overi vsako stran zapisnika. Vročitev je potrebna, da se zavezancu omogoči vložitev

pripomb zoper ugotovitve davčnega organa, saj nepravilno ali nepopolno dejansko stanje vpliva na pravilno obdavčitev po materialnem pravu. Če davčni organ tega zavezancu ne omogoči, gre hkrati za kršitev načel zaslišanja stranke, praviloma tudi materialne resnice in zakonitosti nasploh. Pri tem ne gre le za možnost dajanja pripomb, ampak njihovega upoštevanja ali argumentirane zavrnitve. Sodba Upravnega sodišča RS 1852/00 z dne 3. 4. 2004: »Ker na ugovore v pripombah na zaprosilo in v pritožbi ni bilo v celoti odgovorjeno, je podana bistvena kršitev določb postopka ... « (Jerovšek et al., 2008, str. 341).

4.6.4 Vročitev zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru se vroči zavezancu za davek oziroma njegovemu zakonitemu zastopniku ali pooblaščenca. Če ima zavezanec za davek zakonitega zastopnika ali pooblaščenca, se vroča njemu. Šteje se, da je dokument vročen zavezancu za davek, kadar je vročen njegovemu zakonitemu zastopniku, začasnemu zastopniku ali pooblaščenca.

»Zapisnik je potrebno sestaviti kot zbir vseh ugotovitev nadzora in ga nato vročiti zavezancu za davek osebno.« (85. člen ZDavP-2 in 87. člen ZUP) V primeru pravnih oseb in fizičnih oseb, registriranih za opravljanje dejavnosti, pa se zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru vroča v skladu z določili 91. člena ZUP.

Pravne posledice in učinki zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru torej ne morejo nastati, če ta ni osebno vročen na način, kot ga določata ZDavP-2 in ZUP (npr. zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru ne more postati javna listina in s tem verodostojen dokaz, rok za pripombe ne prične teči, itd.).

4.6.5 Pripombe na zapisnik

Zavezanec za davek lahko poda pripombe v roku 20 dni po vročitvi zapisnika (140. člen ZDavP-2). Rok za pripombe se lahko podaljša le pod naslednjimi pogoji:

- na podlagi zahteve zavezanca za davek (torej ne po uradni dolžnosti),
- zahteva mora biti podana v pisni obliki in utemeljena,
- zahteva mora biti podana najkasneje do izteka roka za pripombe (2. odstavek 140. člena ZDavP-2).

V zvezi z navedenimi roki je treba poudariti, da sta roka za sestavo zapisnika, ki vežeta davčni organ, instrukcijska, medtem ko je rok za podajo pripomb zavezanca prekluziven. Zamuda instrukcijskega roka nima posledic. »Glede 20 dnevne roka je treba upoštevati, da je kljub prekluzivnosti v nasprotju s temeljnim načelom materialne resnice, če davčni organ ne bi upošteval pripomb, ki bi jih zavezanec podal po 20 dneh, a odločba še ne bi bila izdana, saj mora nenazadnje davčni organ opravljati nadzor tako v breme kot korist zavezanca za davek.« (Jerovšek et al., 2008, str. 342). Prav zaradi tega pa so se roki za pripombe zakonsko podaljšali.

Podaljšani rok dodatnih 10 dni se zavezancu dovoli s sklepom, zoper katerega ni dovoljena posebna pritožba, mora pa biti obrazložen.

Iz omenjenega izhaja, da davčni inšpektor pripombe podane po poteku roka za pripombe na zapisnik upošteva in obravnava ter se o njih izreče v odločbi, če ugotovi, da gre za pripombe, ki so pomembne za ugotovitev resničnega dejanskega stanja in s tem za zakonito in pravilno odločbo.

4.6.6 Dodatni zapisnik

Če zavezanec za davek v pripombah na zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru navaja nova ali dodatna dejstva, ki vplivajo na spremembo v zapisniku ugotovljenih obveznosti, davčni organ sestavi dodatni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb.

V tem primeru gre za nova ali dodatna dejstva, ki v zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru niso bila obravnavana, zato se je o njih treba izreči v dodatnem zapisniku. Tako se zavezancu za davek omogoči, da v dopolnjenem postopku sodeluje v skladu z načelom zaslišanja stranke, oziroma s pravico udeleževati se ugotovitvenega postopka (med drugim tudi s pravico do dajanja pripomb na dodatni zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru). Po naravi stvari gre torej za nov zapisnik o dopolnjenem davčnem inšpekcijskem nadzoru.

ZDavP-2 z omenjeno določbo torej nalaga davčnemu organu, da se v dodatnem zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru izjasni tudi o tistih novih ali dodatnih dejstvih, ki jih zavezanec za davek navede šele po končanem davčnem inšpekcijskem nadzoru, če davčni inšpektor v skladu z načelom materialne resnice ugotovi, da so pomembna za zakonito in pravilno odločbo. Katera so ta dejstva, se presodi v skladu z načelom proste presoje dokazov.

Za vročanje in vlaganje pripomb na dodatni zapisnik veljajo določbe 1., 2. in 3. odstavka 140. člena ZDavP-2. To pomeni, da je pripombe potrebno podati v dvajsetih dneh po vročitvi dodatnega zapisnika; rok za pripombe pa je mogoče podaljšati le na zahtevo zavezanca, praviloma za davek za največ deset dni. V primeru, da zavezanec za davek poda pripombe na dodatni zapisnik, se le-te obravnavajo v odločbi.

4.6.7 Zapisnik o posameznih dejanjih v času davčnega inšpekcijskega nadzora

Davčni inšpekcijski nadzor praviloma obsega več procesnih dejanj, ki kot celota predstavljajo davčni inšpekcijski nadzor. O poteku in vsebini teh dejanj se običajno sestavi en zapisnik in sicer zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Pri tem je treba poudariti, da posebna ureditev glede vodenja zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru v ničemer ne omejuje vodenja zapisnikov o posameznih procesnih dejanjih davčnega inšpekcijskega nadzora (npr. o ogledu poslovnih prostorov, popisu dejanskega stanja zalog, kontroli evidentiranja prometa oziroma blagajniškega poslovanja, zaslišanju prič, o izjavi zavezanca za davek, o pridobivanju podatkov pri drugih osebah, sklepnem razgovoru, itd.). Ker pa so takšna dejanja sestavni del celotnega davčnega inšpekcijskega nadzora, je ta dejanja in s tem tudi zapisnike, treba navesti tudi v zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru. ZDavP-2 za vodenje zapisnikov o posameznih dejanjih ne vsebuje posebnih določb, zato je te potrebno voditi in skleniti v skladu z določili ZUP.

Zapisnike o izvedbi določenih procesnih dejanjih ali o danih izjavah zavezanca za davek se vodi posebno v primerih, ko se v davčnem inšpekcijskem nadzoru ugotavljajo dejstva ali izvajajo dokazi, ki so ali so lahko odločilnega pomena za pravilno odločitev o sami zadevi.

Pri ugotavljanju dejstev z izvedbo dokazov z zaslišanjem ali ogledi je treba opozoriti na določila 154. člena ZUP, na podlagi katerih se mora v takih primerih vedno razpisati ustno obravnavo. Zavezancu za davek se s tem omogoči uveljavljanje pravic, ki izhajajo iz pravice udeleževati se ugotovitvenega postopka (146. člen ZUP), med katere sodi zlasti pravica, da se izreče o predlogih in ponujenih dokazih, postavlja vprašanja pričam ali izvedencem, sodeluje pri izvedbi dokazov, itd. Zaslihanje priče ali ogleda torej praviloma ni dovoljeno izvesti brez ustne obravnave oziroma v davčnem inšpekcijskem nadzoru brez navzočnosti zavezanca za davek.

V davčnem inšpekcijskem nadzoru se ogled opravlja po določbah ZDavP-2, zato ni potrebno razpisati ustne obravnave. »Kadar pooblaščen uradna oseba opravlja ogled prostorov, ZDavP-2 izrecno poudarja, da je treba zavezancu oziroma zastopniku omogočiti prisotnost pri ogledu.« (Jerovšek et al., 2008, str. 331)

4.7 ZAKLJUČEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

4.7.1 Pravna podlaga za izdajo odločbe

Davčni inšpekcijski nadzor se lahko zaključi na več načinov, in sicer:

- z izdajo odmerne odločbe o spremenjeni davčni obveznosti zavezanca,
- z izdajo ureditvene odločbe po pravilih ZIN, če so ugotovljene nepravilnosti, ki pa ne vplivajo na višino davčne obveznosti,
- z izdajo sklepa o ustavitvi po ZIN, če pomanjkljivosti v nadzoru niso bile ugotovljene (28. člen ZIN),
- z odločbo o vračilu davka,
- z odločbo na podlagi 90. člena ZDavP-2,
- z uradnim zaznamkom, v primerih, ko se postopek zaključi po 50. členu ZDavP-2 (Jerovšek et al., 2008, str. 344 in 345).

Procesna pravila glede izdaje odločb na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora, so splošno urejena v XII. poglavju ZUP, posebna pravila v ZDavP-2 pa so urejena od 80 do 85. člena ter v 141. členu. Pomembna pravila so predvsem tista posebna pravila, ki določajo:

- obvezne elemente izreka odmerne odločbe (80. člen ZDavP-2),
- obrazložitev odločbe enostavnih zadevah (81. člen ZDavP-2),
- izdaja odločbe v enostavnih zadevah (82. člen ZDavP-2),
- razloge za izdajo začasne in glavne odločbe (83. člen ZDavP-2),
- podlago in procesni rok za izdajo odmerne odločbe (84. člen ZDavP-2), ter
- vročitev odločbe (85. člen ZDavP-2).

V skladu z omenjenimi predpisi se po končanem ugotovitvenem postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, v katerem je potrebno ugotoviti vsa pravno pomembna dejstva in okoliščine, izda odločbo o odmeri po 84. členu tega zakona oziroma odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti (141. člen ZDavP-2).

V primeru, da je v postopku inšpekcijskega nadzora ugotovljeno, da zavezanec ni storil kršitve zakona ali drugega predpisa, inšpektor ustavi postopek. Postopek se ustavi s sklepom ali v obliki zapisa o ustavitvi postopka na koncu zapisnika o inšpekcijskem pregledu. V obrazložitvi sklepa oziroma v zapisniku inšpektor navede obseg opravljenega nadzora in razloge za ustavitev postopka (28. člen ZIN).

Kadar se v davčnem inšpekcijskem nadzoru ugotovi, da je davčna obveznost manjša, kot jo je npr. zavezanec predvidel v predloženem obračunu, mora inšpektor v skladu z načeli zakonitosti, materialne resnice in varstva pravic strank izdati odločbo o vračilu davka.

V primerih, ko se ugotovi, da je zavezanec plačal previsok davek npr. na podlagi obračuna zaradi očitne napake, izda odločbo na podlagi 90. člena ZDavP-2 (posebni primeri razveljavitve, spremembe oziroma odprave), saj je potrebno vzpostaviti pravno podlago za vračilo preplačila zaradi previsoko odmerjenega davka.

Če je ugotovljena davčna obveznost nižja od desetih evrov, se ne odmeri, razen če gre v korist lokalne skupnosti, postopek se v teh primerih zaključi z uradnim zaznamkom.

4.7.2 Odmerna odločba

Odločba je konkretni upravni akt, v katerem se uporabi pravna pravila, vsebovana v zakonu ali drugem predpisu, glede na ugotovljeno dejansko stanje. Odločba se izda, kadar se vsebinsko (meritorno) odloči o pravici, obveznosti ali pravni koristi stranke s področja upravnega prava. Upravna odločba v tem smislu pomeni operacionalizacijo abstraktnih pravnih norm.

Praviloma se odločba izda, ko je popolno ugotovljeno in dokazano dejansko stanje, potrebno za aplikacijo prava na konkretne okoliščine primera, pri čemer mora biti stranki dana možnost soudeležbe (Jerovšek in Kovač, 2007, str. 126).

Davčni organ izda odmerno odločbo na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora najpozneje v 30 dneh od dneva prejema pripomb na zapisnik iz 140. člena tega zakona oziroma od dneva, ko je iztekel rok za pripombe (84. člen ZDavP-2). V zapisniku ugotovljene nepravilnosti se povzamejo kot del ugotovitvenega in dokaznega postopka v obrazložitvi odločbe. V skladu z načelom zaslišanja stranke (9. člen ZUP) je po obsežni sodni praksi bistveno, da se davčni organ v odločbi izjasni glede pripomb zavezanca, če jih je ta podal, četudi prepozno, a pred izdajo odločbe (Jerovšek in Kovač, 2007, str. 127).

V skladu s 44. členom ZDavP-2 je davčna obveznost opredeljena kot dolžnost zavezanca za davek, da plača na podlagi določen znesek pod pogoji in na način, določen za zakonom o obdavčenju in ZDavP-2. Davek torej izračuna zavezanec za davek sam na podlagi ugotovljene davčne osnove, olajšav in stopenj.

Obveznost za izračun davka se sme na podlagi določil ZDavP-2 ali zakona o obdavčevanju prenesti tudi na davčni organ ali na plačnika davka. Davek se izračuna v obračunu davka, oziroma ugotovi z odmerno odločbo (49. člen ZDavP-2). Davčni organ izda odločbo o odmeri davka na podlagi davčne napovedi davčnega zavezanca ali v postopku davčnega nadzora (2. odstavek 65. člena ZDavP-2).

4.7.3 Sestavine odmerne odločbe

Sestavine odločbe in njihove sestavne dele določa ZUP (210. člen – 216. člen), pri čemer ZDavP-2 pozna nekaj posebnosti glede izreka in obrazložitve (odmerne) odločbe (80. člen – 85. člen). Pri oblikovanju davčne (odmerne) odločbe se torej upošteva najprej ZDavP-2, nato podrejeno oziroma dopolnilno ZUP (Jerovšek in Kovač, 2007, str. 128).

Uvod odločbe je namenjen presoji zakonitosti v pritožbenem postopku v smislu spoštovanja pravil o pristojnosti in zastopanju. V skladu z določili 1. odstavka 212. člena ZUP je v uvodu potrebno navesti:

- ime organa, ki odločbo izdaja,
- predpis o njegovi pristojnosti,
- način uvedbe postopka,
- osebno ime stranke in njenega morebitnega zakonitega zastopnika ali pooblaščenca,
- na kratko označeno zadevo, za katero gre v postopku.

Stvarna pristojnost organov za odločanje v upravnih zadevah se določa po predpisih, ki urejajo posamezno upravno področje ali določajo organizacijo in delovna področja posameznih organov. Krajevna pristojnost pa se določa po predpisih o teritorialni

organizaciji državne uprave, po predpisih o teritoriju občin, mestnih občin in širših samoupravnih lokalnih skupnosti ter po predpisih o organizaciji posameznih organov (15. člen ZUP).

Za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji je stvarno pristojna Davčna uprava Republike Slovenije, krajevno pa tisti davčni urad DURS, pri katerem je zavezanec za davek vpisan v davčni register ali na območju katerega je nastala, oziroma bi lahko nastala davčna obveznost, če ni z ZDavP-2, zakonom o obdavčenju, zakonom, ki ureja področje davčne službe ali z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek drugače določeno (70. in 71. člen ZDavP-2).

Pravico za opravljanje posameznih dejanj in za odločanje v davčnem postopku imajo torej stvarno in krajevno pristojni davčni uradi.

Novost novele ZUP-C je navedba načina uvedbe postopka. Pri tem je potrebno poudariti, da je z načinom uvedbe postopka mišljena navedba postopkovne podlage za začetek postopka (t.j. z vložitvijo zahteve stranke oziroma po uradni dolžnosti) in ne navedba podlage za izdajo odločbe (t.j. ali je bila odločba izdana na zahtevo stranke ali po uradni dolžnosti), kar je bila večletna praksa. Podlaga za začetek namreč ni vedno enaka podlagi za izdajo odločbe.

Pomemben podatek je še osebno ime stranke in njenega morebitnega zastopnika ali pooblaščenca. V tem smislu se v uvodu odmerne odločbe navedejo še naslednji podatki, in sicer davčna številka zavezanca za davek, naslov stalnega bivališča oziroma sedeža zavezanca za davek.

V uvodu odločbe je potrebno navesti tudi navedbo zadeve, za katero gre v postopku, zato se na kratko navede tudi označeno zadevo, kot npr. »v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora davka na dodano vrednost za davčno obdobje« ipd.

Izrek

V izreku (dispozitivu) se odloči o predmetu postopka in o vseh zahtevkih stranke (213. člen ZUP). Izrek je najpomembnejši sestavni del odločbe. V izreku so določene obveznosti davčnega zavezanca, zato mora biti jasen in imeti mora oblikovanih toliko točk, kot je ugotovljenih nepravilnosti oziroma nezakonnosti (Kruhar Puc, 2004, str. 107). Izvršljiv, dokončen in pravnomočen postane le izrek odločbe.

ZDavP-2 taksativno našteva, kaj vse mora vsebovati izrek odločbe o odmeri davka, naj gre za odmerno odločbo, ki se izda v odmernem postopku po zakonu o obdavčenju na podlagi davčne napovedi ali druge vloge ali brez napovedi ali za inšpekcijsko odmerno odločbo, ki se izda v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora na osnovi zapisnika.

Izrek odmerne odločbe mora vsebovati:

- davčnega zavezanca oziroma plačnika davka, če sta različni osebi,

- vrsto davka,
- davčno osnovo,
- davčno stopnjo,
- znesek odmerjenega davka in obresti, izračunanih do dneva izdaje odločbe,
- znesek plačanih akontacij davka,
- rok plačila davka in obresti,
- račun, na katerega se plača,
- navedbo, da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe,
- navedbo, da bo davek v primeru, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan (80. člen ZDavP-2).

V izreku odmerne odločbe se odloči tudi o stroških postopka (2. odstavek 80. člena ZDavP-2). Enako določbo vsebuje tudi ZUP z razliko, da ta v 5. odstavku 213. člena dopušča možnost, da se o stroških postopka lahko izda poseben sklep, ob pogoju, da se takšna odločitev predhodno navede v izreku odločbe.

Poleg splošnih pravil ZDavP-2 določa tri posebne položaje: če glede na vrsto davka oziroma specialno ureditev v posebnem zakonu davčne osnove in stopnje ni mogoče navesti, se le-ti ne navedeta, če je zavezanec z akontacijami preplačal davčno obveznost, se navede znesek vračila in način vračila, in v primeru, da gre za enostavno zadevo, izrek odločbe vsebuje le osnovo, stopnjo in znesek odmerjenega oz. vrnjenega davka (Jerovšek in Kovač, 2007, str. 129).

Obrazložitev avtoritativne odločitve oziroma izreka odločbe je eden pglavitnih pravil upravnega (procesnega) prava v smislu omejevanja nadrejene oblasti in njene zlorabe, zato je obrazložitev obvezni sestavni del (formalne) zakonitosti. Polna obrazložitev odločbe vključuje po 214. členu ZUP vrsto elementov, ki omogočajo predvsem presojo o pravilno in popolno ugotovljenem dejanskem stanju ter pravilni uporabi materialnega prava. Obrazložiti je potrebno vse točke izreka (dispozitiva) odločbe.

Sama po sebi ima obrazložitev odločbe dvojni pomen. Prvi pomen se kaže v pojasnitvi razlogov, zaradi katerih je bilo v postopku odločeno tako, kakor izhaja iz izreka (dispozitiva) odločbe. Samo temeljita obrazložitev lahko stranko prepriča o zakonitosti in pravilnosti odločitve, zato je upravni organ še posebej dolžan obrazložiti, zakaj ni bilo ugodeno kakšnemu zahtevku stranke, zakaj ni upošteval njenih navedb ali predlogov in dokazov, ki jih je dala v postopku ipd. Drugi pomen obrazložitve se izraža v podlagi za oceno zakonitosti odločbe v pritožbenem postopku oziroma v upravno sodnem postopku. Iz same odločbe mora biti popolnoma jasno razvidno, ali je organ postopek izpeljal pravilno, ali je pravilno in popolno ugotovil dejansko stanje in če je na to ugotovljeno dejansko stanje uporabil pravilni materialni predpis (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2007, str. 139).

Vsaka upravna odločba mora biti vsebinsko enosmiselna in jasno opredeljena, tako, da je njen namen reguliranja dosežen (Tratar in Kruhar Puc, 2005, str. 399).

Obrazložitev odločbe mora torej odsevati dejansko kot tudi pravno podlago izreka odločbe.

Pravilna obrazložitev odločbe ima izredni pomen v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora, ko se zavezancu za davek z odločbo ugotovi (odmeri) določeno davčno obveznost. Ta je edini garant, da se zavezanca za davek prepriča v to, da bo prostovoljno (t.j. prepričan v pravilnost razlogov za ugotovitev davčne obveznosti) izpolnil naloge iz izreka odločbe. Prava družbena vrednost odločbe namreč ni v možnosti uporabe prisilnih sredstev, temveč v dejstvu, da s svojo obrazložitvijo prepriča stranko, da odločbo izpolni sama po svoji odločitvi.

Iz povedanega izhaja, da v primeru, če obrazložitev nima zahtevane vsebine, stranki otežimo možnost pravilne uporabe pravnih sredstev, organi druge stopnje oziroma sodišča pa v takem primeru ne morejo preizkusiti zakonitost odločbe. Vse to pa je lahko formalno pravni razlog za odpravo odločbe zaradi bistvene kršitve pravil postopka.

Glede na obseg obrazložitve razlikujemo:

- odločbo s polno obrazložitvijo (v skladu z določili 1. odstavka 214. člena ZUP),
- odločbo s skrajšano obrazložitvijo (v skladu z določili 81. člena ZDavP-2 in 4. odstavkom 214. člena ZUP),
- odločbo v obliki vloge oz. dokumenta z odtisnjeno štampljko in podpisom pooblaščene uradne osebe (v skladu z določili 82. člena ZDavP-2).

Pouk o pravnem sredstvu

Po svoji naravi pouk o pravnem sredstvu v upravnem postopku sicer nima takega pomena kot izrek in obrazložitev, je pa kljub temu pomemben del odločbe, saj se z njim stranki sporoči, ali lahko vloži zoper odločbo pritožbo ali pa začne upravni spor ali kakšen drug postopek pred sodiščem.

Če je zoper odločbo dovoljena pritožba, je treba v pouku navesti, na koga se lahko stranka pritoži, pri kom in v katerem roku lahko vloži pritožbo in koliko znaša zanjo upravna taksa, ter da lahko poda pritožbo tudi na zapisnik pri organu, ki je odločbo izdal. Organ, pri katerem je potrebno vložiti pritožbo, mora biti naveden s polnim osebnim imenom in naslovom (v primeru davčnih inšpekcijskih nadzorov je to vedno davčni urad).

Po uveljavitvi sprememb ZUT-a (ZUT-F) z dne 17. 2. 2007 so na podlagi 4. točke 28. člena ZUT takse oproščeni vsi dokumenti in dejanja v zvezi s postopki pred davčnim organom, zato v davčnem postopku v pouku odločbe ne navajamo, koliko znaša zanjo upravna taksa.

Pritožbe se praviloma vložijo na naslov organa, ki je odločbo izdal, in sicer zaradi procesnih pravil, da pritožbo formalno in vsebinsko najprej preizkusi organ prve stopnje.

V primeru, da je zoper odločbo mogoč upravni spor, je treba v pouku navesti, pri katerem sodišču lahko stranka vložiti tožbo in v katerem roku; če pa lahko začne kakšen drug postopek pred sodiščem, je treba v pouku navesti, na katero sodišče se lahko obrne in v katerem roku.

Pouk o pravnem sredstvu mora biti pravilen, to je tak, kot ga določa zakon, oziroma tak, da se stranka lahko po njem ravna. Če je pouk o pravnem sredstvu v odločbi napačen, stranka zaradi tega ne more utrpeti nikakršnih škodljivih posledic. V takem primeru se stranka lahko ravna po pouku, kakršen je določen v veljavnih predpisih ali po pouku, kot izhaja iz odločbe.

4.7.4 Rok za izdajo odločbe

V skladu z načelom varstva pravic strank, načelom zakonitosti in načelom ekonomičnosti se v upravnem postopku določa rok za izdajo odločbe. Po 141. členu ZDavP-2 je določen poseben rok (t.j. drugačen rok kot po ZUP), v katerem je davčni organ v davčnem inšpekcijskem nadzoru dolžan izdati odmerno odločbo oziroma odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti, zavezancu za davek.

Davčni organ mora izdati odločbo v roku šestih mesecev od dneva začetka davčnega inšpekcijskega nadzora, razen v zakonsko določenih primerih, ko je navedeni rok devet mesecev oziroma ni omejitvev.

Devetmesečni rok za izdajo odločbe je predpisan v primerih:

- inšpiciranja povezanih oseb,
- inšpiciranja zavezancev za davek, ki so zavezani k reviziji letnih poročil oziroma,
- ugotavljanja davčne osnove z oceno.

Rok za izdajo odločbe ni predpisan v primerih:

- ko zavezanec za davek davčnemu organu ne predloži dokumentacije, ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega inšpekcijskega nadzora ali ovira davčni inšpekcijski nadzor,
- sočasnega davčnega nadzora, ki hkrati poteka v več državah članicah EU.

Za izdajo odmerne odločbe na podlagi davčnega nadzora je določen še dodaten rok in sicer, da se izda najpozneje v 30-ih dneh od dneva prejema pripomb na zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Roki se štejejo od začetka postopka, to je od vročitve sklepa o nadzoru oziroma nadzora po 3. odstavku 135. člena ZDavP-2. Rok za izdajo odločbe je instrukcijski, ne prekluzivni, kar pomeni, da davčni organ sme in mora izdati odločbo tudi po preteku roka.

4.7.5 Dokončnost, pravnomočnost in izvršljivost

Materialno pravni (vsebinski) učinki odločbe, izdani v upravnem postopku, nastopijo praviloma šele z njeno dokončnostjo. V skladu z določili ZUP (224. člen ZUP) postane odločba organa prve stopnje, izdana v dvostopenjskem upravnem postopku (torej tudi odmerna odločba in sklep, izdana v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora) dokončna:

- ko preteče rok za pritožbo,
- če zakon izključuje možnost pritožbe,
- če pritožba ni bila vložena ali če je vložena prepozno ali po nelegitimni osebi,
- z vročitvijo odločbe organa druge stopnje, s katero je bila pritožba zoper odločbo organa prve stopnje zavrnjena.

Dokončna odločba je torej odločba, ki izključuje možnost uporabe rednega pravnega sredstva (pritožbe), mogoč pa je upravni spor.

Odločba postane izvršljiva:

- ko se ta vroči stranki, če pritožba ni dovoljena,
- ko je potekel rok za pritožbo, če pritožba ni bila vložena,
- ko se vroči stranki, če pritožba ne zadrži izvršitve,
- ko se stranki vroči odločba organa druge stopnje, s katero se pritožba zavrne, ali sklep s katerim se pritožba zavrže.

Sklep, zoper katerega ni dovoljena pritožba, in sklep, zoper katerega je dovoljena pritožba, ki pa ne zadrži njegove izvršitve, postane izvršljiv, ko se sporoči oziroma vroči stranki.

Če je v odločbi določeno, da se dejanje, ki je predmet izvršbe, mora opraviti v določenem roku, postane odločba izvršljiva šele s pretekom tega roka.

Izvršljivost odmerne odločbe, izdano v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, je urejena v 66. členu ZDavP-2 v povezavi s prvim odstavkom 87. člena istega zakona, v skladu s katerima mora biti davek, izračunan v odmerni odločbi, plačan v 30 dneh od vročitve odločbe, pritožba na odločbo pa ne zadrži njene izvršitve.

Odločba, ki se ne more več izpodbijati v upravnem sporu ali v drugem sodnem postopku, pa je stranka z njo pridobila določene pravice oziroma so ji bile z njo naložene kakšne obveznosti, postane pravnomočna. Pravnomočno odločbo je mogoče odpraviti, razveljaviti ali spremeniti samo na podlagi izrednih pravnih sredstev, določenih z zakonom. Pravnomočno odmerno odločbo, izdano v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, je tako mogoče popraviti le na podlagi ZUP in v skladu z določili 88. do 90. člena ZDavP-2.

Pravnomočnost je namenjena pravni varnosti, da se prepreči v isti zadevi in za isto osebo ponavljanje postopka, ki je bil že končan (ne bis in idem), ne glede na to, ali je

bila z odločbo zadeva pravilno rešena ali ne. Če je torej odločba pravnomočna, pravnega razmerja, ki je z njo nastalo, ni več mogoče spremeniti.

Nespremenljivost pa je mogoče obravnavati z dveh vidikov, z vidika stranke in z vidika organa, zato razlikujemo formalno in materialno pravnomočnost. Formalna pravnomočnost je zunanja in veže le stranko, kar pomeni, da stranka ne more več zahtevati odprave, razveljavitve ali spremembe odločbe z rednim pravnim sredstvom (pritožbo) niti v upravnem sporu. Materialna pravnomočnost pa je notranja (vsebinska) in pomeni nespremenljivost pravnega razmerja, ki izhaja iz odločbe. Materialna pravnomočnost veže predvsem organ, ki je odločbo izdal, in sicer tako, da ne more več spremeniti, odpraviti ali razveljaviti tistega, o čemer je odločil v odločbi (določa jo 1. in 4. odstavek 225. člena ZUP).

»Materialno pravnomočna postane odločba, s katero so stranki naložene kake obveznosti ali s katero je pridobila določene pravice.« (Breznik et. al, 2004, str. 685) To pomeni, da samo zavrnilne odločbe (kot npr. zavrnitev zahteve po vračilu davka) lahko postanejo formalno pravnomočne.

Pravilo ne bis in idem je vsebovano tudi v petem odstavku 141. člena ZDavP-2, ki določa, da se nadzor ne more ponoviti glede ugotovitev in dejanj, opravljenih v davčnem inšpekcijskem nadzoru, o katerih je bilo že pravnomočno odločeno.

4.8 PRAVNA SREDSTVA ZOPER DAVČNO INŠPEKCIJSKO ODLOČBO

V davčnem postopku se lahko uporabi sedem pravnih sredstev, in sicer pritožbo kot redno pravno sredstvo in šest izrednih pravnih sredstev.

Izredna pravna sredstva so:

- obnova postopka,
- sprememba ali odprava odločbe v zvezi z upravnim sporom,
- odprava in razveljavitev odločbe po nadzorstveni pravici,
- izredna razveljavitev,
- ničnost odločbe,
- posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe (samo po ZDavP-2).

Pri pravnih sredstvih se uporabljata kombinirano ZDav-2 in ZUP. ZDavP-2 pozna nekaj posebnosti pri ureditvi treh pravnih sredstev, ki jih sicer obširneje določa ZUP, to so:

- pritožba,
- obnova postopka,
- odprava, razveljavitev oziroma sprememba odločbe po nadzorstveni pravici (86.- 89. člen ZDavP-2).

Posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe po 90. členu ZDavP-2 pa predstavljajo posebno izredno pravno sredstvo, kjer se ZDavP-2 uporablja dopolnilno glede na ZUP. ZUP namreč tega pravnega sredstva ne pozna.

Pritožba je redno pravno sredstvo, s katerim zavezanec za davek uveljavlja varstvo svojih pravic in pravnih koristi, ki so bile po njegovem mnenju prizadete z odločbo prve stopnje. Formalni pogoji za pritožbo so dopustnost pritožbe, upravičenost do pritožbe in pravočasnost oziroma upoštevanje roka za pritožbo.

Rok za pritožbo je po ZUP in ZDavP-2 praviloma 15 dni od vročitve odločbe oziroma sklepa. Poseben daljši rok je z ZDavP-2 uveden 30-dnevni rok, ki velja za pritožbe zoper inšpekcijske odločbe, a le tiste, ki zavezancu naložijo davčno obveznost. Pritožba je devolutivno pravno sredstvo, utemeljenost pritožbe namreč presoja kot stvarno pristojno Ministrstvo za finance, in ne davčni organ, ki je odločbo izdal. Pri tem lahko sprejme naslednje odločitve: pritožbo zavrže, zavrne ali ji ugodi in v slednjem primeru prvostopenjsko odločbo spremeni, ugotovi za nično, oziroma odpravi in sam reši zadevo ali jo vrne v ponovno odločanje. Vendar pa poznamo izjeme tega pravila, in sicer lahko o pritožbi odloča prvostopenjski organ, če niso izpolnjeni formalni pogoji za vložitev pritožbe, zaradi česar je potrebno pritožbo zavreči, ali če ugotovi, da je pritožba utemeljena in je potrebno zadevo ponovno preučiti, oziroma rešiti drugače, zaradi česar v pritožbenem postopku odločbo nadomesti z novo odločbo.

Pritožba zoper davčno odmerno odločbo je nesuspendivna. Iz tega sledi, da pritožba nima odložilnega učinka, in da se v primeru neplačane obveznosti kljub vloženi pritožbi zoper davčno odmerno odločbo uvede postopek izterjave. Klavzula o nesuspendivnosti se obvezno vpiše v posebno točko izreka, pravna podlaga za nesuspendivnost (87. člen ZDavP-2) se navede v obrazložitvi odločbe. Kljub načelni nesuspendivnosti pritožbe je zaradi pravne varnosti in racionalnosti, tako na strani zavezanca kot davčnega organa določeno, da se odredi odlog izvršbe, torej odloči suspendivni učinek pritožbe do odločitve drugostopenjskega organa. O odlogu izvršbe po prejemu pritožbe odloča davčni organ po uradni dolžnosti, če oceni, da bi bilo mogoče pritožbi ugoditi.

Nekaj posebnosti ZDavP-2 v razmerju do ZUP je tudi pri izrednih pravnih sredstvih, in sicer:

- pri obnovi postopka zakon ureja le drugačen rok,
- pri odpravi oziroma razveljavitvi po nadzorstveni pravici pa le določene razloge.

Po nadzorstveni pravici mora pristojni organ, tj. Ministrstvo za finance za odločbe davčnih in carinski uradov ter vlada za odločbe ministrstva odpraviti odločbo iz dveh razlogov. Prvi razlog je kršitev pravil o stvarni pristojnosti, v tem primeru se odpravi odločba, če jo je izdal stvarno nepristojen organ. Druga huda kršitev je primer, če je bila v isti stvari že izdana pravnomočna odločba, saj je v našem pravnem redu določena prepoved odločanja dvakrat o isti stvari. Po načelu subsidiarne rabe ZUP se

s tem sredstvom ne sanira drugih napak v postopku, ki predstavljajo podlago za odpravo po nadzorstveni pravici po 274. členu ZUP.

Obnova postopka je po ZUP najpogosteje uporabljeno izredno pravno sredstvo. O obnovi odloča stvarno in krajevno pristojen organ, ki je izdal odločbo, ki se izpodbija (gre za nedeolutivno pravno sredstvo). Obnova se lahko uvede po uradni dolžnosti ali na predlog zavezanca. ZDavP-2 v 89. členu določa posebna roka za obnovo postopka, ko gre za nova dejstva in dokaze. Gre za subjektivni rok 6 mesecev (in ne 1 meseca) ter objektivni rok 5 let po vročitvi odločbe zavezancu za davek (in ne 3 let od dokončnosti odločbe, pri čemer je 5 let določenih v povezavi z relativnim rokom za zastaranje), a le pri novih dejstvih in dokazih, medtem ko je pri drugih razlogih po 260. členu ZUP rok enak kot po ZUP. Objektivni rok zaradi določbe o nesuspendivnosti pritožbe ne teče od dokončnosti odločbe, temveč že od vročitve. Izvršljivost je namreč v davčnih postopkih vezana na vročitev in ne na dokončnost. V tem postopku lahko obnovo postopka predlaga tudi zavezanec za davek, ne le davčni organ.

V davčnih postopkih se uporablja še specialno pravno sredstvo, posebni primeri razveljavitve in spremembe oziroma odprave odločbe. Tega sredstva ZUP ne pozna. Po uradni dolžnosti ali na zahtevo zavezanca oziroma njenih pravnih naslednikov mora davčni organ, ki je odločil o stvari, odpraviti, razveljaviti ali spremeniti odločbo, če se po njeni pravnomočnosti ugotovi, da je bil davek odmerjen previsoko zaradi očitne napake. V primerih, ko izdajo odločbe zahteva zavezanec za davek, se le ta zavrne z odločbo in se ne izda obvestilo, kot je bilo to določeno v prejšnjem zakonu. Po drugi strani zakon določa, da pomeni zavezančeva očitna napaka kot razlog za preveč odmerjen davek sicer podlago za uporabo tega pravnega sredstva, a posledično zavezancu pripada le vračilo preplačila osnovne dajatve, ne pa obresti, saj je sam povzročil nastal položaj.

Pomembna je časovna omejitev tega pravnega sredstva do zastaranja roka za vračilo davka. Pravica zavezanca za davek do vračila plačanega davka, ki ga ni bil dolžan plačati, zastara v petih letih od dneva, ko ga je plačal oziroma od pridobitve pravnega naslova, s katerim je bilo ugotovljeno, da ga ni bil dolžan plačati (3. odstavek 125. člena ZdavP-2).

Za posebne primere razveljavitve, spremembe in odprave odločbe velja, da je pravno sredstvo mogoče uporabiti tako za prvostopenjsko kot drugostopenjsko odločbo, torej odločata bodisi davčni organ prve stopnje ali ministrstvo za finance. V konkretnem primeru odloča organ, ki je izdal meritorno odločbo o obdavčitvi. Drugostopenjski organ torej odloča le, če je izdal npr. odločbo o spremembi prvostopenjske obdavčitve, ne pa, če je s svojo odločbo prvostopenjsko le npr. odpravil in vrnil v ponovno odločanje, nakar je bila izdana odločba prve stopnje.

4.9 UPRAVNI SPOR

O zakonitosti dokončnih posamičnih aktov, s katerimi državni organi, organi lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil odločajo o pravicah ali o obveznostih in pravnih koristih posameznikov in organizacij, odloča v upravnem sporu pristojno sodišče, če za določeno zadevo ni z zakonom predvideno drugo sodno varstvo. Če ni zagotovljeno drugo sodno varstvo, odloča v upravnem sporu pristojno sodišče tudi o zakonitosti posamičnih dejanj in aktov, s katerimi se posega v ustavne pravice posameznika (157. člen Ustave RS).

Upravni spor predstavlja neodvisno sodno kontrolo zakonitosti dokončnih upravnih aktov. Ureja ga Zakon o upravnem sporu (Uradni list RS, št. 105/2006, 26/2007, 122/2007, 65/2008 in 119/2008, ZUS-1).

Dokončni upravni akt je tisti akt, zoper katerega ni mogoče vložiti rednih pravnih sredstev v postopku odločanja. Toženec (državni organ) in tožnik (zavezanec za davek) sta v enakopravnem razmerju.

Ureditev upravnega spora je lahko utemeljena na konceptu objektivnega spora, ki temelji na sodni presoji aktov z namenom ohranjanja objektivne zakonitosti in celovitosti pravnega reda, ali na konceptu subjektivnega spora, po katerem je upravni spor namenjen predvsem varstvu pravic in pravnih interesov posameznikov. (str. 642) V ta namen mora tožnik izkazati subjektivno prizadetost z izdanim posamičnim aktom oziroma obstoj upravnega akta in v njem povzročeno kršitev pravice, obveznosti ali pravne koristi.

Upravni spor je samostojni sodni postopek, ki sledi upravnemu postopku. Akti, ki se izpodbijajo v upravnem sporu, so:

- dokončni upravni akti, s katerimi se posega v pravni položaj tožnika (njegove pravice, obveznosti in pravne koristi),
- akti (ki sicer niso upravni akti), izdani na podlagi pravnih sredstev (rednih ali izrednih), če je postopek odločanja končan,
- sklepi, s katerimi je postopek obnovljen, ustavljen ali končan,
- akti organov, izdani v obliki predpisa, če urejajo posamična razmerja,
- molk drugostopenjskega upravnega organa,
- posamični akti in dejanja, s katerimi se posega v ustavne pravice posameznika, če ni zagotovljeno drugo sodno varstvo,
- kompetenčni spori, volilni akti ... (Student info knjižnica, 2009).

V upravnem sporu odločata Upravno sodišče RS (s sedežem v Ljubljani in z zunanjimi oddelki v Celju, Mariboru in Novi Gorici) ter Vrhovno sodišče RS, ki predstavljata specializirano upravno sodstvo s posebnim področjem sodne pristojnosti. V upravnem sporu tako na prvi stopnji odloča Upravno sodišče RS, če zakon ne določi drugače. Izjemoma na prvi stopnji odloča Vrhovno sodišče RS, in sicer glede zakonitosti aktov volilnih organov. Na drugi stopnji pa odloča Vrhovno sodišče RS.

5 HITRI PREKRŠKOVNI POSTOPEK V OKVIRU DIN

Davčna uprava RS je tudi prekrškovni organ, ki kot upravni organ izvaja nadzorstvo nad izvrševanjem zakonov in uredb, s katerimi so določeni prekrški. Od 1. 1. 2005 pooblaščené uradne osebe DURS ne le odkrivajo prekrškov, temveč o njih tudi odločajo in izrekajo predpisane sankcije. Davčna uprava RS kot prekrškovni organ vodi hitri postopek, kot to določa Zakon o prekrških (Uradni list RS, 7/2003, 45/2004, 86/2004, 7/2005, 23/2005-UPB1, 34/2005, 44/2005, 55/2005-UPB2, 40/2006, 51/2006 popr., 70/2006-UPB3, 115/2006, 139/2006, 3/2007-UPB4, 29/2007, 58/2007, 16/2008, 17/2008, 21/2008 popr. in 76/2008, ZP-1).

Prekrškovni organ namreč v primeru, ko so izpolnjeni zakonski pogoji, sam izvede postopek in izda odločbo o prekršku, ter ne pošilja obdolžilnega predloga pristojnemu sodišču. Cilj postopka je pravno in dejansko pravilna odločitev o odgovornosti kršitelja. Davčni inšpektor v večini primerov začne postopek po uradni dolžnosti. Ko pri opravljanju nadzora ugotovi, da ima določeno dejanje davčnega zavezanca znake prekrška, brez odlašanja, hitro in enostavno ugotovi tista dejstva in zbere tiste dokaze, ki so potrebni za odločitev o prekršku. V zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru se navajajo kršitve materialnih določb. Po prejemu pripomb na zapisnik, oziroma po izteku roka za pripombe, pošlje kršitelju obvestilo o prekršku. Kršitelja pozove, da se lahko v roku petih dni od prejema obvestila pisno izjavi o dejstvih oziroma okoliščinah prekrška, ter ga opozori, da mora navesti vsa dejstva in dokaze v svojo korist, ker jih sicer v postopku ne bo mogel več uveljaviti. Določilo je sprejeto zato, da ne bi kršitelji vedno znova in znova navajali novih dokazov in novih dejstev ter s tem zavlačevali postopka in se izmikali odgovornosti tudi pred sodiščem (Materialnoppravna ureditev prava prekrškov in postopek o prekršku, 2007, str. 62).

V kolikor kršitelj ni bil seznanjen z ugotovitvami in mu ni bila dana možnost izjaviti se o prekršku, se mu odločba ne sme izdati.

Odločba o prekršku se praviloma izda po končanem postopku davčnega inšpekcijskega nadzora na prvi stopnji. Če pooblaščená uradna oseba za odločanje še ni odločena o izbiri sankcije, (globa ali opomin) se odločba o prekršku izda po poteku roka za izpolnitev obveznosti iz odločbe, izdane v davčnem postopku. V primeru izpolnitve davčne obveznosti, se ta okoliščina lahko upošteva pri izbiri sankcije (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2007, str. 151).

Če davčni inšpektor v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora prekršek osebno zazna, izda in vroči kršitelju plačilni nalog takoj na kraju prekrška. Oba pogoja, osebna zaznava in zaznava na kraju prekrška, morata biti izpolnjena. V kolikor inšpektor prekrška ne zazna na kraju storitve, ne more izdati plačilnega naloga. Potrebno je ugotoviti kraj storitve prekrška. V primeru, da je to sedež davčnega organa, kamor je davčni zavezanec predložil davčni obračun z nepravilnimi podatki, davčni inšpektor ne more izdati plačilnega naloga, saj pravilnost obračuna preverja z naknadnim nadzorom pri zavezancu za davek. Davčni inšpektor bo plačilni nalog

praviloma izdal, (če se ne bo odločil za opozorilo ali opomin), ko bo ugotovil prekršek, ki ga je kršitelj storil s tem ko:

- na zahtevo davčnega organa ne da podatkov s katerimi razpolaga,
- na poziv davčnega organa ne predloži prijave premoženja ali je ne predloži na predpisan način ali v prijavi navaja neresnične podatke,
- ne vodi in ne hrani poslovnih knjig in evidenc ali jih ne vodi v redu,
- kot plačnik davka ne vodi evidenc o dohodkih in o odtegnjenih davkih po posameznem davčnem zavezancu,
- ne zagotovi na predpisan način izpisov iz elektronsko vodenih knjig ali evidenc oziroma ne omogoči vpogleda v elektronsko vodene knjige,
- davčnemu organu v nasprotju z zakonom ne da na razpolago podatkov iz evidenc,
- davčnemu organu ne predloži dokumentacije ali ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega nadzora in ovira davčni nadzor,
- na računu ne izkaže predpisanih podatkov,
- ne zagotovi, da je izdan račun.

V postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora bo prekrškovni organ v večini primerov kršitelju kot sankcijo za storjeni prekršek naložil plačilo globe. Višina globe je določena v predpisih, ki določajo prekrške. Predpisana je lahko v razponu, v določenem znesku ali v odstotku od premalo plačanega davka. Kadar je predpisana v razponu, se v hitrem postopku vedno izreče najnižja predpisana mera globe, razen če ni z ZP-1 določeno drugače (3. odstavek 52. člena ZP-1). Davčni inšpektor vedno izreče najnižjo predpisano mero globe. V primeru ugotovljenih okoliščin kot so storilčeva malomarnost, naklep, nagibi iz katerih je storil prekršek, njegova prejšnja ravnanja, njegovo obnašanje po storjenem prekršku, zlasti pa ali je davek poravnal, ugotavljal ob presoji opomina ali opozorila.

V primerih, da davčni inšpektor obravnava več prekrškov, ki jih je storil isti kršitelj, določi najprej sankcijo za vsak posamezen prekršek, nato pa izreče enotno sankcijo, ki je enaka njihovemu seštevku. Pri tem pa enotna sankcija ne sme presežati dvakratne mere najvišje globe, ki jo je mogoče izreči po ZP-1.

Davčni inšpektor lahko namesto sankcije v davčnem inšpekcijskem nadzoru izreče opozorilo. Kršitelja opozori, če je storjen prekršek neznatnega pomena, in če oceni, da je glede na pomen dejanja, opozorilo zadosten ukrep. V skladu z določili 6.a člena ZP-1 je prekršek neznatnega pomena, če je storjen v okoliščinah, ki ga delajo posebno lahkega in pri katerem ni nastala oziroma ne bo nastala škodljiva posledica.

Opomin se za razliko od opozorila izreče z odločbo o prekršku. Opomin se izreče za prekršek, storjen v takih okoliščinah, ki ga delajo posebno lahkega. Izreče se v primerih, če je prekršek v tem, da ni bila izpolnjena predpisana obveznost, kršitelj pa je pred izdajo odločbe obveznost izpolnil (Materialnopravna ureditev prava prekrškov in postopek o prekršku, 2007, str. 40).

6 ŠTUDIJA PRIMERA – DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR

6.1 UVOD

Davčna uprava Republike Slovenije je času od 3. 4. 2008 do 31. 7. 2008 s prekinitvami pri zavezancu za davek »PROFITER d.o.o.« opravila davčni inšpekcijski nadzor pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja davka na dodano vrednost za davčna obdobja od 1. 1. 2006 do 31. 1. 2008. Davčni organ je zavezancu za davek izdal dne 27. 3. 2008 sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora in ga dne 28. 3. 2008 osebno vročil odgovorni osebi zavezanca za davek. V skladu z določili 2. odstavka 135. člena ZDavP-2 inšpektor lahko začne opravljati inšpekcijski nadzor po poteku osmih dni od vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora. Odgovorna oseba zavezanca za davek se je z dnem vročitve sklepa o začetku strinjala, da se davčni inšpekcijski nadzor začne pred potekom osmih dni in je v ta namen podala izjavo, ki se nahaja v zadevi zavezanca za davek.

Pred pričetkom davčnega inšpekcijskega nadzora se mora pooblaščen oseba, ki izvaja davčni inšpekcijski nadzor, izkazati s službeno izkaznico in značko ter v tem primeru odgovorno osebo zavezanca za davek poučiti o pravici, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru. Odgovorna oseba zavezanca za davek je bila dne 3. 4. 2008 opozorjena, da lahko imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil. V ta namen je istega dne za dajanje podatkov imenovala podjetje - računovodski servis, ki zavezancu za davek od 1. 1. 2005 do 31. 7. 2008 vodi poslovne knjige in davčne evidence.

Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja v poslovnih prostorih zavezanca za davek, ki opravlja dejavnost, lahko pa tudi v poslovnih prostorih, kjer se zanj vodijo poslovne knjige in druge evidence, če se te ne vodijo oziroma hranijo pri njem, oziroma v prostorih pooblaščenca, ki ga je določil zavezanec za davek. (1. odstavek 137. člena ZDavP-2). Če poslovni prostor ni primeren za opravljanje davčnega inšpekcijskega nadzora, ali če obstajajo drugi razlogi, kot npr. narava dejavnosti zavezanca za davek, se lahko davčni inšpekcijski nadzor opravlja v prostorih davčnega organa (2. odstavek 137. člena ZDavP-2). Zavezanec za davek je svojo dejavnost opravljal večinoma na terenu, zato ni imel poslovnih prostorov na sedežu podjetja. Na sedežu podjetja je bila stanovanjska hiša, kjer sta imeli odgovorna oseba in njegova družina prijavljeno stalno bivališče, zato je davčni organ na sedežu podjetja odgovorni osebi vročil dne 3. 4. 2008 samo sklep o začetku, ni pa v teh prostorih opravljal davčnega inšpekcijskega nadzora. Zaradi narave dejavnosti zavezanca za davek, se je davčni inšpekcijski nadzor v dneh od 4. 4. 2008 do 31. 7. 2008 večinoma opravljal v poslovnih prostorih davčnega organa.

6.2 SPLOŠNI PODATKI O ZAVEZANCU ZA DAVEK »PROFITER d.o.o.«

Podjetje »PROFITER d.o.o.« se je ukvarjalo z dejavnostjo zavarovalniških agentov. Dejavnost se je opravljala večinoma na terenu, kjer je »PROFITER d.o.o.« sklepal vse vrste zavarovanj s pravnimi in fizičnimi osebami. Pregledoval je obstoječa zavarovanja in na osnovi različnih študij pripravil cenovno ugodnejše ponudbe.

V postopku priprave in pridobivanja podatkov, njihovega zbiranja in analizi le teh je bilo ugotovljeno, da je podjetje »PROFITER d.o.o.« prejemal račune petih različnih izdajateljev oz. MISSING TRADERJEV. Iz prejetih računov je razvidno, da so bile zaračunane storitve na osnovi sklenjenih pogodb v zelo visokih zneskih. Po prejetih računih petih izdajateljev oz. MISSING TRADERJEV pa je zavezanec za davek odbijal vstopni davek na dodano vrednost (DDV). Namen tega davčnega inšpekcijskega nadzora je bil preveritev upravičenosti odbitka vstopnega DDV.

V postopku pridobivanja informacij in podatkov izdajateljev računov oz. MISSING TRADERJEV je bilo ugotovljeno, da v inšpiciranem obdobju izdajanja računov, niso bili registrirani za namene davka na dodano vrednost. Nekaterim izdajateljem je bila celo odvzeta identifikacijska številka za namene DDV po uradni dolžnosti. Z opravljanjem davčnih inšpekcijskih nadzorov pri izdajateljih računov je bilo ugotovljeno, da niso opravljali zaračunanih storitev, saj za opravljanje registrirane dejavnosti niso imeli osnovnih kadrovske, materialne in drugih pogojev.

6.3 VODENJE POSTOPKA V POVEZAVI S TRGOM NAVIDEZNIH RAČUNOV

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora so bili zavezancu za davek izdani naslednji sklepi, zapisniki, potrdila in obvestila:

- Sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora z dne 27. 3. 2008, ki mu je bil vročen dne 28. 3. 2008, z namenom seznanitve odgovorne osebe zavezanca za davek, da se pri zavezancu za davek začne opravljati davčni inšpekcijski nadzor,
- Potrdilo o prevzemu poslovne dokumentacije z dne 3. 4. 2008, ki mu je bilo vročeno istega dne z namenom, da se za potrebe davčnega inšpekcijskega nadzora prevzame izvirna dokumentacija, katero je inšpektor dolžan popisati ter o tem zavezancu za davek izdati potrdilo (potrdilo oziroma seznam predložene dokumentacije lahko pripravi zavezanec za davek sam v dveh izvodih, inšpektor ga preveri in potrdi prevzem dokumentacije ter kasneje vračilo le-te),
- Zapisnik o izjavi stranke oziroma odgovorne osebe zavezanca za davek v skladu z določili 188. člena ZUP z dne 3. 4. 2008, z namenom ko se v davčnem inšpekcijskem nadzoru ugotovljajo dejstva ali izvajajo dokazi, ki so odločilnega pomena za pravilno odločitev o sami zadevi (v tem primeru je davčni organ pridobil od odgovorne osebe, ki je bila v postopku opozorjena na kazensko in materialno odgovornost, če bi dala krivo izjavo, informacije o »opravljenih« in zaračunanih storitvah, kot so npr. podatke o tem, kdo in kdaj je dejansko opravil storitev, s kom je odgovorna oseba zavezanca za davek sklepala posle, kako in zakaj je našla to družbo, kakšne so njene reference glede na naravo opravljanja

- dejavnosti, ali se je preverjala kredibilnost, identifikacija za namene DDV, ali obstaja cenik, katalog za opravljene storitve, kakšen je bil dogovor za ceno storitev ... s strani MISSING TRADER družb),
- Zapisnik, ki je sestavljen neposredno med potekom procesnega dejanja ali v času dane izjave ter sklenjen na način, da ga podpiše odgovorna oseba zavezanca za davek in drugi udeleženci procesnega dejanja, ima zagotovo verodostojno moč, kot v primeru, da bi takšna dejstva navedli le v zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru,
 - Sklep o razširitvi davčnega inšpekcijskega nadzora z dne 19. 5. 2008, in sicer za nadzor pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja davka na dodano vrednost za davčno obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 1. 2008 (pri pregledu poslovnih knjig in evidenc je davčni organ ugotovil, da je zavezanec za davek posloval s potencialno MISSING TRADER družbo – mesečno so mu bile s strani te družbe zaračunane storitve v izjemno visokih zneskih, zato se je davčni organ odločil, da bi bilo smiselno razširiti davčni inšpekcijski nadzor na dodatno davčno obdobje),
 - Sklep o predložitvi dokumentacije z dne 19. 5. 2008, s katerim mu je bilo naloženo, da mora v roku dveh dni, ki ga je določil davčni organ, od vročitve sklepa, predložiti naslednjo dokumentacijo: vse prejete račune v davčnem obdobju od 1. 1. 2008 do 31. 1. 2008 od vseh izdajateljev računov oziroma MISSING TRADERJEV, knjigi izdanih in prejetih računov za navedeno obdobje, vse izpise TRR-ja v tem obdobju ter vso pripadajočo dokumentacijo, ki se nanaša na prejete račune (zaradi izdanega Sklepa o razširitvi davčnega inšpekcijskega nadzora, je bil zavezancu za davek izdan ta sklep, s katerim mu je bilo naloženo, da za davčno obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 1. 2008 predloži navedeno dokumentacijo)
 - Potrdilo o zasegu listin z dne 1. 8. 2008 (davčni inšpektor ima pravico, da v skladu z določili 8. odst. 138. člena ZDavP-2 največ za 30 dni zaseže listine, nosilce baz podatkov iz 38. člena tega zakona, 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 davčni inšpektor pri obsežnem in dolgotrajnem davčnem inšpekcijskem nadzoru podaljša rok za zaseg, vendar največ do skupno 90 dni). V tem primeru je bila zasežena dokumentacija (računi, pogodbe in pripadajoče listine) zaradi suma storitve kaznivega dejanja predana Sektorju kriminalistične policije, ki je potrebovalo to dokumentacijo v svojih postopkih,
 - Obvestilo o zasegu listin z dne 1. 8. 2008 (davčni inšpektor je dolžan obvestiti zavezanca za davek, kje se nahaja njegova izvirna dokumentacija v primeru, ko bi le-to potreboval v nadaljnjih postopkih) V skladu z 2. odstavkom 19. člena – ZDS-1 inšpektor vrne zaseženo v roku 30 oziroma 90 dni, razen v primerih, ko je bilo na podlagi določb zakona, ki ureja kazenski postopek, zaseženo predano policiji.

Zavezanec za davek je v roku, ki ga je določil davčni organ, poleg prejetih računov predložil še pripadajočo dokumentacijo, in sicer »Pogodbe o opravljanju storitev«,

sklenjene s posameznimi izdajatelji oz. z MISSING TRADERJI ter poročilo za enega MT o ugodnejši ponudbi ter vrsti rizikov iz naslova sklepanja različnih vrst zavarovanj. Davčni organ je preveril tudi obračune DDV za inšpicirano davčno obdobje ter računalniške izpise zavezanca za davek o evidentiranju poslovnih dogodkov v poslovne knjige in evidence.

Pri inšpiciranju prejetih računov je bilo ugotovljeno naslednje:

- na prejetih računih MT ni bil naveden direktor podjetja, katero je račun izdalo, oz. je bil na njem razviden le žig podjetja in paraf,
- na nobenem računu ni podatkov in podpisa, kdo je račun fakturiral ali pripravil, prav tako ni podpisa računovodje,
- na nekaterih prejetih računih so datumi izdaje računa, opravljene storitve in prejema računa identični, kar pomeni, da naj bi bila v istem dnevu opravljena storitev zaračunana in račun posredovan zavezancu za davek; na ostalih prejetih računih so datumi izdanih računov identični datumom opravljenih storitev,
- iz prejetih računov od enega MT je razvidno, da naj bi bile storitve opravljene dva dni kasneje, kot so bili izdani računi, iz česar izhaja, da so bili računi izdani že pred opravljeno storitvijo,
- na vseh prejetih računih se izdajatelji sklicujejo na pogodbe, kjer navajajo npr. »zaračunavamo vam storitve po pogodbi« ali »zaračunavamo vam stroške, ki so nastali na podlagi medsebojne pogodbe« ali »poslovno svetovanje po pogodbi«, na nobenem računu pa ni napisano, na katero pogodbo se storitve nanašajo,
- na nobeni od predloženih pogodb, ki naj bi se navezovala na prejete račune, ni naveden direktor podjetja, s katerim naj bi zavezanec za davek sklepal posle, na pogodbah je le žig podjetja in paraf,
- vse navedene račune je imel zavezanec za davek evidentirane v knjigah prejetih računov (P-RAČ) in je po njih uveljavljal odbitek vstopnega DDV-ja,
- iz prometa na TRR-ju zavezanca za davek je razvidno, da so bili vsi ti računi plačani.

V zvezi z opravljenimi in zaračunanimi storitvami izdajateljev - MT je davčni organ zaslišal odgovorno osebo zavezanca za davek, ki je podala izjavo, da nima nikakršne druge dokumentacije. Izjavila je, da je šlo zgolj za posredništvo, da so se za ceno dogovarjali glede na pridobljen posel s strankami in s tem povezane stroške. Odgovorna oseba zavezanca za davek ni preverjala identitete, kredibilnosti in identifikacije za namene DDV MT-jev. Poleg tega nima nobene specifikacije oz. popisa storitev, ki so jih MT-ji zaračunali. Po izjavi odgovorne osebe ne razpolaga z nikakršno pripadajočo dokumentacijo, ki bi dokazovala, da so izdajatelji računov opravili kakršnekoli poslovne oz. svetovalne storitve. Vrsta in obseg opravljenih storitev nista razvidni niti iz prejetih računov, niti iz sklenjenih pogodb. V vseh pogodbah je sicer določeno, da gre v navedenih primerih za določeno plačilo oz. neke vrste honorar, nikjer v pogodbah, niti na računih, pa ni specifikacije, kaj konkretno naj bi opravili in posledično zaračunali izvajalci. V pogodbah je navedeno, da naročnik, v tem primeru zavezanec za davek, lahko enkrat letno na podlagi zaprosila izdelava in izroči izvajalcu obračun honorarja za preteklo obdobje. Zavezanec za davek v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora do izdaje tega zapisnika ni

dokazal, da bi izdelal oz. izročil kakršnekoli obračune honorarjev na podlagi zaprosil izdajateljem, saj kot je bilo že omenjeno, nima nikakršne pripadajoče dokumentacije. Poleg tega zavezanec za davek ne razpolaga oz. nima nikakršnih poročil o delu, poročil o tretjih osebah oz. strankah, informacij, obvestil o položaju na trgu ..., kljub temu, da je vse to določeno v sklenjenih pogodbah.

V davčnih inšpekcijskih nadzorih, opravljenih pri izvajalcih storitev oz. pri MISSING TRADERJIH, je bilo ugotovljeno, da le-ti niso vključevali izdanih računov v svoje davčne evidence in s tem niso izkazovali obveznosti za plačilo DDV, pri tem pa so prejemnikom računov omogočili odbijanje vstopnega DDV.

Skupna ugotovitev za MISSING TRADERJE je, da so te družbe po Uredbi Komisije (ES) št. 1925/2004 neplačujoči gospodarski subjekti, to so gospodarski subjekti, registrirani kot davčni zavezanci za DDV, ki z goljufivim namenom pridobivajo blago ali storitve ali to simulirajo, brez plačila DDV in dobavljajo to blago ali storitve z DDV, vendar ne plačajo dolgovanega DDV davčni upravi.

Eden izmed dokazov, da gre v navedenih primerih za goljufive transakcije, je ta, da neplačujoči gospodarski subjekti niso nikoli nameravali plačati DDV, kar izhaja iz tega, da je DDV na izdanih računih sicer obračunan, pri tem pa so neplačujoči gospodarski subjekti:

- tipično »papirne« družbe (obstajajo samo na papirju),
- na prijavljenem sedežu poslovanja ne obstaja nobena označba družbe oz. se ne izvaja nobena aktivnost,
- samo izdajatelji računov za storitve, ki jih ne opravijo,
- ne vodijo poslovnih knjig in davčnih evidenc,
- ne predlagajo obračunov DDV,
- nimajo zaposlenih delavcev, ki bi storitve opravili,
- s fiktivno izdanimi računi so omogočili uveljavljanje vstopnega DDV pravnim osebam, katerim so izstavili račune z obračunanim DDV,
- poslovanje z gotovino – gotovinsko plačevanje in dvigovanje visokih zneskov gotovine iz njihovih transakcijskih računov (brez dokumentacije, za kakšne namene je bila gotovina dejansko dvignjena in uporabljena),
- niso imeli nikakršnih kadrovskih in materialnih pogojev, da bi lahko opravljali storitve, prav tako niso najemali podizvajalcev, ki bi opravili morebitne storitve, navedenim družbam so bile odvzete ID številke zavezancev za namene DDV (DURS, 2009).

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora zavezanec za davek ni predložil takih dokazov, ki bi nedvomno potrjevali, da so bile storitve po prejetih računih teh družb tudi dejansko opravljene, kar pomeni, da zavezanec ni dokazal, da so predložene listine (računi in pogodbe) verodostojne po vsebini in kot takšne ustrezna podlaga za evidentiranje. Zavezanec za davek namreč do izdaje tega zapisnika ni predložil nikakršne dokumentacije (npr. obračunov honorarjev na osnovi sklenjenih pogodb, obračunov ur za svetovanja in posredovanja, poročil, informacij, cen na enoto ...), niti ni želel razkriti imena strank oz. oseb, s katerimi naj bi poslovno sodeloval.

V 1. odstavku 10. člena ZDavP-2 je določeno, da morajo zavezanci za davek davčnemu organu dajati resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davkov. 3. odstavek istega člena določa, da morajo zavezanci za davek navesti vsa dejstva, na katera opirajo svoje zahteve in predlagati dokaze, s katerimi se ta dejstva dokazujejo.

Obstoj in vsebina poslovnih dogodkov se v davčnem postopku ugotavljajo na podlagi knjigovodskih listin, ki pa morajo biti v skladu s pravili računovodenja verodostojne v smislu izkazovanja resničnega stanja oz. resničnega nastanka poslovnega dogodka, saj so podlaga za knjiženje lahko le nastali poslovni dogodki, katerih obstoj in vsebina pa morata biti nedvoumno razvidna in dokazana. Dejstev, ki iz listin ne izhajajo in niso dokazana s strani zavezanca za davek, v davčnem postopku ni mogoče upoštevati, kar pomeni, da morebitnih dejansko opravljenih storitev, ki jih prejeti računi in pogodbe od izdajateljev navajajo, vendar jih ta podjetja niso opravila (saj niso imela zaposlenih nobenih delavcev), ni pa znano, da bi jih kdo opravil, v davčnem postopku ni mogoče upoštevati. Poslovni dogodki so tisti, ki so podlaga za evidentiranje v poslovne knjige, in ne obratno, poslovnega dogodka ne opredeli njihovo knjigovodsko evidentiranje niti neverodostojna listina, ki ga izkazuje, a hkrati ne dokazuje njegovega nastanka.

Glede na zakonsko določilo 3. odstavka 74. člena ZDavP-2, ki opredeljuje navidezne posle, in glede na dejstvo, da poslovni dogodek pomeni nekaj, kar nastane pri poslovanju in se prepozna takrat, ko se pojavi, storitev po prejetih računih od obravnavanih petih podjetij ni mogoče obravnavati kot dejansko nastalih poslovnih dogodkov, ampak le kot navidezne. Navidezni posli pa v skladu z omenjeno zakonsko določbo ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel.

6.4 OBRAČUN OBVEZNOSTI IZ NASLOVA DAVKA NA DODANO VREDNOST

Pravico do odbitka vstopnega DDV ureja Šesta direktiva Sveta z dne 17. 5. 1977 – 77/388/EGS, ki v členu 17(1) določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, v členu 17(2)(a) pa, da dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je zavezanec za davek upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati: DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug zavezanec za davek.

Pravica do odbitka vstopnega DDV je bistven del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena, kajti sistem odbitka ima namen davčnega zavezanca v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan, ali ki ga je plačal v okviru vseh gospodarskih dejavnosti. S tem se posledično zagotavlja nevtralnost v zvezi z

davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so te dejavnosti načeloma same predmet DDV.

Ne glede na navedeno pa je Sodišče Evropske Skupnosti (v nadaljevanju: Sodišče ES) v sodbi št. C-439/04 in C-440/04 (združena zadeva) z dne 6. 7. 2006 (Axel Kittel) odločilo, da v primeru (citirano), »če davčna uprava ugotovi, da je bila pravica do odbitka izvedena z goljufijo, je pooblaščen, da z učinkom za nazaj zahteva vračilo odbitih zneskov in je naloga nacionalnega sodišča, da zavrne pravico do odbitka, če se ugotovi glede na objektivne elemente, da se je pravica uveljavljala z goljufijo.«

Navedene družbe torej niso opravljale obdavčljive dejavnosti, kar posledično pomeni, da za izdajo računov ni nobenih osnov, ter da so zavezancu za davek izstavile fiktivne račune za storitve, ki jih niso opravile. Glede na to, da izdani računi v inšpiciranem davčnem obdobju temeljijo na neresničnih storitvah oziroma dobavah, pri izdajatelju niso izpolnjeni pogoji za obračun in plačilo DDV-ja po 3. členu ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/2006 in 33/2009), hkrati pa prejemnik teh računov, to je zavezanec za davek nima pravice do odbitka vstopnega DDV-ja po 62. členu ZDDV-1, ki določa, da ima zavezanec za davek pravico do odbitka vstopnega DDV-ja v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV-ja. V skladu z določili 1. odstavka 63. člena ZDDV-1 ima zavezanec za davek pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil, oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Ena družba MT je izdajal račune z DDV, še preden je vložil zahtevek in pridobil ID številko za DDV, kar pomeni, da poleg že navedenih zakonskih določil pri zavezancu za davek v skladu s 4. odstavkom 67. člena ZDDV-1 niso bili izpolnjeni pogoji za odbitek vstopnega DDV-ja.

Iz opisanega izhaja, da se zavezancu za davek na osnovi dejstev in okoliščin, ugotovljenih v davčnem inšpekcijskem nadzoru ne prizna odbitek vstopnega DDV in ga je le-ta dolžan plačati.

V skladu s 1. odstavkom 77. člena ZDDV-1 je bil zavezanec za davek dolžan plačati obveznost za davčna obdobja od januarja do decembra 2006, od marca do septembra 2007 in za davčno obdobje januar 2008 v skupni višini 57.500,00 EUR zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku posameznega davčnega obdobja. Ker je mesečni zavezanec za davek in ker zadnjega delovnega dne po poteku davčnega obdobja naložene davčne obveznosti za posamezni mesec ni plačal, je bil dolžan obračunati in plačati tudi ustrezne obresti na podlagi določila 95. člena ZDavP-2, po katerem se v primeru, ko davčni organ v postopku davčnega nadzora ugotovi davčno obveznost, za čas od poteka roka za plačilo davka do izdaje odločbe, obračunajo po medbančni obrestni meri za ročnost enega leta, v višini, ki je veljala na dan poteka roka za plačilo davka. Za čas od izdaje odločbe do njene izvršljivosti ne tečejo zamudne obresti.

6.5 ZAKLJUČEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Pooblaščen uradna oseba je pred sestavo zapisnika o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora opravila sklepni pogovor z odgovorno osebo zavezanca za davek, na katerem ga je opozorila na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, opozorila je tudi na pravne posledice ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in na davčne učinke teh ugotovitev.

V skladu z določili 140. člena ZDavP-2 se zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru sestavi in vroči zavezancu za davek najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu. Zavezanec za davek lahko poda nanj pripombe v 20 dneh po vročitvi zapisnika. Rok za pripombe se na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca za davek lahko s sklepom podaljša praviloma največ za deset dodatnih dni.

Zavezanec za davek je predložil vlogo za podaljšanje roka za pripombe, kateri je davčni organ s sklepom ugodil. V pripombah ni navajal nikakršnih novih oz. dodatnih dejstev, ki bi vplivale na spremembo v zapisniku ugotovljenih obveznosti.

Davčni organ je v skladu z določili 141. člena ZDavP-2 zavezancu za davek izdal odmerno odločbo.

6.6 POVZETEK UGOTOVITEV

6.6.1 Dejanski stan primera

Kot je bilo ugotovljeno v opisanem davčnem inšpekcijskem nadzoru, je zavezanec za davek prejemal račune od »missing trader« družb. To so podjetja, ki predstavljajo ključni člen v verigi systemske utaje DDV, kajti brez njih tovrstne utaje niso možne, pri tem pa je ključnega pomena to, da »missing trader« podjetje samo, brez drugih udeležencev, utaje DDV ne more izvesti. V teh primerih gre za organizirano davčno utajo, kjer sodeluje eno ali več sodelujočih podjetij, pri čemer pa so lahko določena podjetja v davčno utajo vključena nevede. Gre za to, da se podjetja obnašajo tržno in vstopajo v določene posle, ki so na prvi pogled dobičkonosni, pri tem pa ne preverijo vseh okoliščin posla in prezrejo ključne indikatorje, ki kažejo na to, da gre za sumljive transakcije, ki so povezane z utajo DDV. V praksi »missing trader« družba pomeni samo davčno številko, brez premoženja ali nepremičnega premoženja, z odprtim transakcijskim računom, na katerega prejemniki računov nakazujejo denarna sredstva, ki se potem z računa dvigujejo z gotovinskimi dvigi, pri čemer se dvignjena gotovina ne uporabi za poslovanje družbe, ampak za druge (neznane) namene. Večinoma »missing trader« družbe ne opravijo nikakršnih storitev, jih le zaračunajo z obračunanim DDV. Pri tem je možnih več različnih tipov ravnanj, ki se pojavljajo izključno z namenom, da bi čim bolj otežili odkritje, da gre za »missing trader« družbo. Tako je mogoče, da »missing trader« družba ne predloži obračuna DDV-O, da ga predloži z ničlami ali kot lažni obračun, ali pa da ga predloži, vendar obveznosti iz naslova DDV državi ne plača. Prejem računov prejemnik

oziroma »profiter« evidentira v poslovne knjige in uveljavlja odbitek vstopnega DDV od države. Odbitek vstopnega DDV se v davčnih inšpekcijskih nadzorih prejemnikom računov oziroma »profiterjem« ne prizna in se jim ga naloži v plačilo.

6.6.2 Pravna kvalifikacija ugotovljenih kršitev

Prekrškovni organ je po končanem postopku davčnega inšpekcijskega nadzora na prvi stopnji izdal v prekrškovnem postopku odločbo o prekršku. Oba kršitelja, to je pravno osebo in odgovorno osebo pravne osebe je pisno obvestil o prekršku in ju poučil, da lahko v roku 5 dni od prejema obvestila podata pisno izjavo o dejstvih in okoliščinah prekrška. Kršitelja sta bila tudi opozorjena, da morata navesti vsa dejstva in dokaze v svojo korist, sicer jih ne bosta mogla več uveljaviti.

V davčnem inšpekcijskem nadzoru zavezanca za davek je bilo ugotovljeno, da so prejeti računi izdajateljev oziroma »missing trader« družb izdani na podlagi neresničnih oziroma neopravljenih storitvah, zato prejemnik takih računov nima pravice do odbitka vstopnega DDV po 62. členu ZDDV-1, ki določa, da ima zavezanec za davek pravico do odbitka vstopnega DDV-ja v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV-ja. V skladu z določili 1. odstavka 63. člena ZDDV-1 ima zavezanec za davek pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil, oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij.

Po tako izvedenem dokaznem postopku, je prekrškovni organ ugotovil, da sta pravna oseba in njena odgovorna oseba storili prekršek po 1. točki 1. odstavka 141. člena ZDDV-1 in sta zanj odgovorni. Za ta prekršek je za pravno osebo po določbi 1. točke 1. odstavka 141. člena ZDDV-1 predpisana globa v razponu od 2.000,00 EUR do 125.000,00 EUR. Za odgovorno osebo pravne osebe je po določbi 2. odstavka 141. člena ZDDV-1 predpisana globa v razponu od 200,00 EUR do 4.100,00 EUR.

V skladu z določili 3. odstavka 52. člena ZP-1 je prekrškovni organ izrekel najnižjo predpisano mero globe. Poleg tega pa sta bili kršiteljici dolžni plačati stroške postopka in sicer povprečnino, ki je določena v skladu z 2. odstavkom 143. člena ZP-1 ter 3. členom Pravilnika o stroških postopka o prekršku in je primerna glede na trajanje in zamotanost postopka.

7 ZAKLJUČEK

Cilj davčnega inšpekcijskega nadzora je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov in ob morebitnem neplačilu ustrezno ukrepati. Zaradi zaščite zavezancev za davek pred samovoljnim ravnanjem pooblaščenih oseb mora biti nadzor usmerjen v bistvene stvari, torej dejstva, ki vplivajo na obdavčenje. Davčni inšpekcijski nadzor se mora nanašati predvsem (če ne izključno) na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti ali vplivajo na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji. Davčni inšpekcijski nadzor izvajajo davčni inšpektorji, ki so javni uslužbenci s posebnimi pooblastili. Davčni inšpekcijski nadzor je posebni upravni postopek, posebnost le-tega je v nezmožnosti izoginitve subsidiarni rabi ZIN ter ZUP (podrejeno). Nadzor se po načelu materialne resnice opravlja tako v korist kot tudi v breme zavezanca za davek. Pri opravljanju davčnega inšpekcijskega nadzora, je davčni inšpektor dolžan upoštevati načela (ZUP, ZDavP-2 in ZIN), ki so podrobno opisana v tej diplomski nalogi.

Ob upoštevanju načel davčni inšpekcijski nadzor kot del nadzorne funkcije ustvarja tesno povezavo med zavezancem za davek in DURS. Cilj davčnega inšpekcijskega nadzora je ugotoviti, ali so dajatve pravilno in pravočasno obračunane, oziroma če so prijavljeni vsi dohodki ter onemogočati izmikanje in goljufanje pri plačevanju dajatev. Vodilne prvine davčnega inšpekcijskega nadzora so uveljavitev predpisov, usmerjenost k stranki, inšpektorjeva strokovnost, zakonitost in ekonomičnost.

V diplomski nalogi so opisane posamezne faze davčnega inšpekcijskega nadzora, ki zajemajo pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, opravljanje davčnega inšpekcijskega nadzora, ugotovitve v davčnem inšpekcijskem nadzoru in zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora.

Z obvezno predhodno pripravo na davčni inšpekcijski nadzor zavezanca za davek, se davčni inšpektor usmeri na tista dejstva in okoliščine, ki imajo pomembnejši vpliv na višino davčne obveznosti. Praviloma se davčni inšpekcijski nadzor izvaja v poslovnih prostorih zavezanca za davek, kjer inšpektorji preverjajo poslovanje zavezanca, pravočasnost plačila davkov ter morebitno davčno utajevanje. Po obsegu se izvaja celostni nadzor, v katerem ima davčni inšpektor pravico preveriti vse vrste davkov in izpolnjevanje vseh davčnih obveznosti zavezanca za davek. Pri delnem nadzoru pa gre zgolj za preveritev posameznih vrst davkov, obveznosti oziroma poslov. Tekom ugotovitvenega postopka se preko dokazovanja preverja pravilnost obračunavanja in izpolnjevanja davčnih obveznosti. O ugotovitvah in zaključkih izda davčni inšpektor zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru, s katerim navadno na novo odmeri davčno obveznost. V kolikor se zavezanec za davek z zaključki inšpektorja ne strinja, ima pravico vložiti pripombe na zapisnik. V ta namen ima pravico navajati nova dejstva in dokaze, ki davčnemu organu ne bi bili znani že prej in sicer vse do izdaje odločbe. Po preveritvi pripomb izda davčni inšpektor dodatni zapisnik (če se ugotovi drugačna davčna obveznost) ali odločbo. Pred izdajo odločbe mora imeti zavezanec za davek možnost izjaviti se o vseh dejstvih in dokazih. V kolikor ta pravica ni dana, je to

razlog za pritožbo in posledično neveljavnost odločbe. Zoper odločbo ima zavezanec za davek pravico do pritožbe na drugostopni organ (Ministrstvo za finance). Tudi drugostopni organ, podobno kot prvostopni, zadevo reši z odločbo, zoper katero je dovoljeno vložiti tožbo na upravno sodišče.

Davčna uprava Republike Slovenije je v letih 2007 in 2008 v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora ugotavljala, da v določenih poslovnih dejavnostih prihaja do večjih utaj DDV. V zvezi s tovrstnimi utajami na področju DDV je v diplomski nalogi opisana študija primera, oziroma opravljen davčni inšpekcijski nadzor pri profiterju oziroma pri prejemniku računov, ki so bili izdani s strani missing trader družb.

Davčna utaja pomeni izogibanje plačila davka z uporabo nezakonitih metod, ko davčni zavezanec plača manj kot znaša njegova obveznost. Kot vsak davek, je tudi DDV občutljiv na izogibanje plačila oziroma utajo davka. Osnova DDV je njegov kreditni sistem plačevanja, ki kupcu omogoča odbitek njemu zaračunanega DDV od njegove davčne obveznosti oziroma obračunanega DDV na strani prodaje.

V bistvu gre za odkrivanje MISSING TRADER navideznih družb, ki se z lažno izjavo, da bodo začele opravljati gospodarsko aktivnost, registrirajo za DDV, preslepijo davčni organ, pridobijo identifikacijsko številko za namene DDV, katero zlorabijo za namene davčne utaje. Tovrstne družbe običajno vodijo »slamnati direktorji« (osebe, ki so vodene s strani drugih oseb in dejansko same ne opravljajo funkcije zakonitega zastopnika družbe in ne sklepajo poslov po svoji volji), ki po navodilu nekoga drugega izdajajo račune, na podlagi katerih prejemniki teh računov uveljavljajo odbitek vstopnega DDV.

Za zagotovitev učinkovitega nadzora nad obračunavanjem in plačevanjem DDV in s tem tudi učinkovitejšega boja proti utajam DDV, je potrebno zagotoviti preventivne ukrepe v smislu povečanega nadzora novo registriranih podjetij in s tem izdajo identifikacijske številke, povečanega nadzora oz. spremljanje podjetij, za katere se je v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora ugotovilo, da so kakorkoli sodelovala v tovrstnih utajah (bodisi z vidika izdajatelja računov oz. prejemnika računov). S tem bi zmanjšali število tistih zavezancev, ki jih je potrebno nadzirati, nadoknadi se morebitna neučinkovitost nadzora pri dodeljevanju identifikacijskih števil in prepreči se nadaljnja zloraba oziroma nezakonita uporaba identifikacijske številke za namene DDV in s tem tudi prekine nadaljevanje davčne utaje. Z vidika drugih davkov je potrebno izvajati nadzor glede prijave premoženja fizičnih oseb v primerjavi z napovedanimi dohodki, zagotoviti je potrebno spremljanje prometa na transakcijskih računih pravnih in fizičnih oseb ter spremljanje gotovinskih dvigov na transakcijskih računih, ter v primeru dvigovanja večjih zneskov, ukrepati v smislu blokade računa in takojšnjega vpogleda v poslovno dokumentacijo zavezancev.

V smislu represivnih ukrepov pa je potrebno zagotoviti mednarodno sodelovanje ter pomoč pri odkrivanju tovrstnih utaj, zagotoviti sočasne mednarodne inšpekcijske nadzore, enotnost postopkov v primeru tovrstnih utaj DDV, zagotoviti enotnost in pravilnost obdavčitve posameznikov, izboljšati medsebojno koordinacijo in

sodelovanje z ostalimi organi, pristojnimi za odkrivanje in pregon kaznivih dejanj davčne zatajitve in druge gospodarske kriminalitete (Policija, Vrhovno državno tožilstvo, CURS, Urad za preprečevanje pranja denarja, Računsko sodišče ...), uvesti poenoteno metodologijo dela pri odkrivanju tovrstnih utaj, uporabiti postopke zavarovanja premoženja, povečati nadzor in preprečiti delo na črno in računalniško podprto inšpiciranje z internim programom DURS-a, ki se imenuje ACL.

Pri inšpiciranju pravilnosti in zakonitosti obračunavanja in plačevanja davkov in prispevkov pri davčnih zavezancih, se ugotavljajo večje nepravilnosti, kar dokazuje, da je davčna disciplina v naši državi še zelo nizka.

Ugotovitvam davčnih inšpektorjev davčni zavezanci pogosto nasprotujejo, zato v zadnjem času čedalje pogosteje vlagajo pripombe na zapisnik in pritožbe na odločbe. Ker v večini primerov tovrstne pritožbe vlagajo odvetniki in davčni svetovalci oziroma računovodje, ki do podrobnosti analizirajo proces nadzora in materialne predpise, mora davčni inšpektor tekom postopka strogo paziti na procesna pravila in si v primeru ugotovljenih nepravilnosti priskrbeti tudi materialne dokaze za svoje trditve.

Zaradi tega je potrebno, da so delavci, ki opravljajo davčni nadzor, visoko strokovno usposobljeni in tudi visoko motivirani, kar pa glede na trenutne razmere v davčni službi ni zagotovljeno. Pri delih nadzora je torej potrebno doseči vsaj:

- visoko stopnjo profesionalnosti in odgovornosti vsakega posameznika, ki opravlja to delo,
- primeren način vrednotenja dela davčnih inšpektorjev, kar v razvitih državah onemogoča kakršnokoli obliko korupcije,
- potrebno je poskrbeti za permanentno izobraževanje davčnih inšpektorjev tudi izven meja naše države,
- vso davčno službo povsem izločiti iz območja vpliva trenutne politike.

Čas bo pokazal, koliko smo v prihodnosti sposobni uresničiti zgoraj navedene rešitve in s tem izboljšati kvaliteto na področju davčnega inšpekcijskega nadzora.

LITERATURA IN VIRI

Literatura:

1. ANDROJNA, Vilko. KERŠEVAN, Erik. Upravno procesno pravo. GV Založba, Ljubljana, 2006.
2. BREZNIK, Janez. MARFLAK, Jonika. ŠTUCIN, Zdenka. Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem in sodno prakso, GV Založba, Ljubljana, 2004.
3. BUGARIČ, Bojan. HORVAT, Mitja. JEROVŠEK, Tone. KERŠEVAN, Erik. KOVAČ Polona. MUŽINA, Aleksij, PLIČANIČ, Senko. TRPIN, Gorazd. VESEL, Tomaž. VIRANT Grega. Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem. Inštitut za javno upravo in Nebra, Ljubljana, 2004.
4. CAPLAN, David. RUFLES David. TILY Geoff. VAT missing trader intra-Community fraud: the effect on Balance Payments statistics and UK National Accounts. Economic Trends No. 597, United Kingdom, 2003.
5. JEROVŠEK, Tone. SIMIČ, Ivan. ŠKOF, Bojan. KOVAČ, Polona. WAKOUNIG, Marian. JERMAN, Saša. KRISPER MENDUŠIČ, Mirjam. KLEPAC, Katarina. JENKO, Peter. ŠTEMBERGER, Marjetka. ERBIDA GOLOB, Metka. CENTA DEBELJAK, Mojca. GRUM, Olga. MUSAR, Igor. PREMUŠ, Stanka. HADJAR, Rajko. Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Davčno izobraževalni inštitut. Davčno finančno raziskovalni inštitut Maribor. Ljubljana, 2008.
6. JEROVŠEK, Tone. KOVAČ, Polona. Posebni upravni postopki. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2007.
7. KOVAČ, Polona. KONEČNIK, Tina. Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po ZDavP-2. Javna uprava. let. V, št. 2, Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2007.
8. KRUHAR PUC, Romana. Ko nas obišče davčni inšpektor. Založniška hiša Primath, Ljubljana, 2004.
9. KRUHAR PUC, Romana. TRATAR, Boštjan. Novi davčni postopek, Zakon o davčnem postopku s pojasnili iz prakse, Založba Legat, 2005.
10. KRUHAR PUC, Romana. Najpogostejše ugotovitve davčnih inšpektorjev na terenu, Založniška hiša Primath, Ljubljana, 2006.
11. WAKOUNIG, Marian. Davčno inšpiciranje in cenitev davčne osnove. MFB Consulting, Ljubljana, 1998.

Pravni viri:

1. Šesta direktiva Sveta 77/388 EGS z dne 17. 5. 1977.
2. Sodba Evropske skupnosti C-255/02 z dne 21. 2. 2006.
3. Sodbi Evropske skupnosti C-439/04 in C-440/04 (združena zadeva) z dne 6. 7. 2006.
4. Sodba Vrhovnega sodišča I Up 1183/2003-3 z dne 30. 5. 2006.
5. Sodba Upravnega sodišča RS, št. U 252/2003 z dne 30. 1. 2006.
6. Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2. Uradni list RS, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008 in 20/2009-ZDoh-2D.

7. Zakon o davčni službi – ZDS-1. Uradni list RS, št. 57/2004, 139/2004, 17/2005-UPB1, 59/2005, 114/2006, 1/2007-UPB2 in 40/2009.
8. Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1. Uradni list RS, št. 117/2006 in 33/2009.
9. Zakon o gospodarskih družbah – ZGD-1. Uradni list RS, št. 42/2006, 60/2006 – popr., 26/2007, 33/2007, 67/2007 (100/2007 – popr.), 10/2008, 68/2008, 23/2009 in 42/2009.
10. Zakon o inšpekcijskem nadzoru – ZIN. Uradni list RS, št. 56/2002, 26/2007 in 43/2007-UPB1.
11. Zakon o prekrških – ZP-1. Uradni list RS, št. 7/2003, 45/2004, 86/2004, 7/2005, 23/2005-UPB1, 34/2005, 44/2005, 55/2005-UPB2, 40/2006 (51/2006 popr.), 70/2006-UPB3, 115/2006, 139/2006, 3/2007-UPB4, 29/2007, 58/2007, 16/2008, 17/2008 (21/2008-popr.) in 76/2008.
12. Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP. Uradni list RS, št. 80/1999, 70/2000, 52/2002, 73/2004, 22/2005-UPB1, 119/2005, 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007 in 65/2008.
13. Zakon o upravnih taksah – ZUT. Uradni list RS, št. 8/2000, 44/2000, 81/2000, 33/2001, 45/2001, 42/2002, 18/2004, 40/2004-UPB1, 91/2005, 114/2005-UPB2, 131/2006 (5/2007-popr.), 14/2007, 42/2007-UPB3 in 126/2007.
14. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – PZDDV. Uradni list RS, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008 in 123/2008.

Internetni viri:

1. DURS. Organizacija in naloge davčne službe.
URL=«<http://www.durs.gov.si>«. 7. 10. 2008.
2. EUROPA. Komisija EU. Evropski urad za boj proti goljufijam. Preprečevanje davčnih utaj in izogibanja plačila davkov.
URL=«http://europa.eu/pol/fraud/index_sl.htm«. 17. 10. 2008.
3. EUROPA. European Commission. Taxation and Customs Union. VAT in the European Community.
URL=«http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm«. 28. 10. 2008.
4. Apollo plus d.o.o.. Odvzem identifikacijske številke za namene DDV po uradni dolžnosti.
URL=«http://www.apolloplus.si/vnos/mapa_novice/durs-odvzem-identifikacije-za-namene-ddv-po-uradni-dolznosti/newsitem_view«. 30. 10. 2008.
5. Student info knjižnica. Upravni postopek in upravni spor.
URL=«<http://www.studentinfo.net/index.php/studentopolis/knjiznica/datoteka/38482>«. 28. 3. 2009.

Drugi viri:

1. MFB Consulting d.o.o.. Davčna reforma 2007. Davek na dodano vrednost. Denar. 2006, let. XVI, št. 13, str. 17-18.
2. MFB Consulting d.o.o.. Davčna reforma 2007. Samoprijava v davčnem postopku. Denar. 2006, let. XVI, št. 15, str. 14-18.
3. MFB Consulting d.o.o.. Odvzem identifikacije za namene DDV po uradni dolžnosti. Denar. 2006, let. XVI, št. 16, str. 31.
4. MFB Consulting d.o.o.. Neplačujoči gospodarski subjekt (Davčni vrtiljak, Missing trader družba. Denar. 2008, let. XVIII, št. 13, str. 5-7.
5. MFB Consulting d.o.o.. Ko gre DDV v neprave roke. Denar. 2006, let. XVI, št. 12, str. 11-16.
6. Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor. Ljubljana, 2007.

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC IN OKRAJŠAV

CURS	Carinska uprava Republike Slovenije
DIN	Davčni inšpekcijski nadzor
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
PZDDV-1	Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost
RS	Republika Slovenija
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZDS-1	Zakon o davčni službi
ZDDV-1	Zakon o davku na dodano vrednost
ZGD-1	Zakon o gospodarskih družbah
ZIN	Zakon o inšpekcijskem nadzoru
ZP-1	Zakon o prekrških
ZUP	Zakon o splošnem upravnem postopku
ZUS	Zakon o upravnem sporu
ZUT	Zakon o upravnih taksah

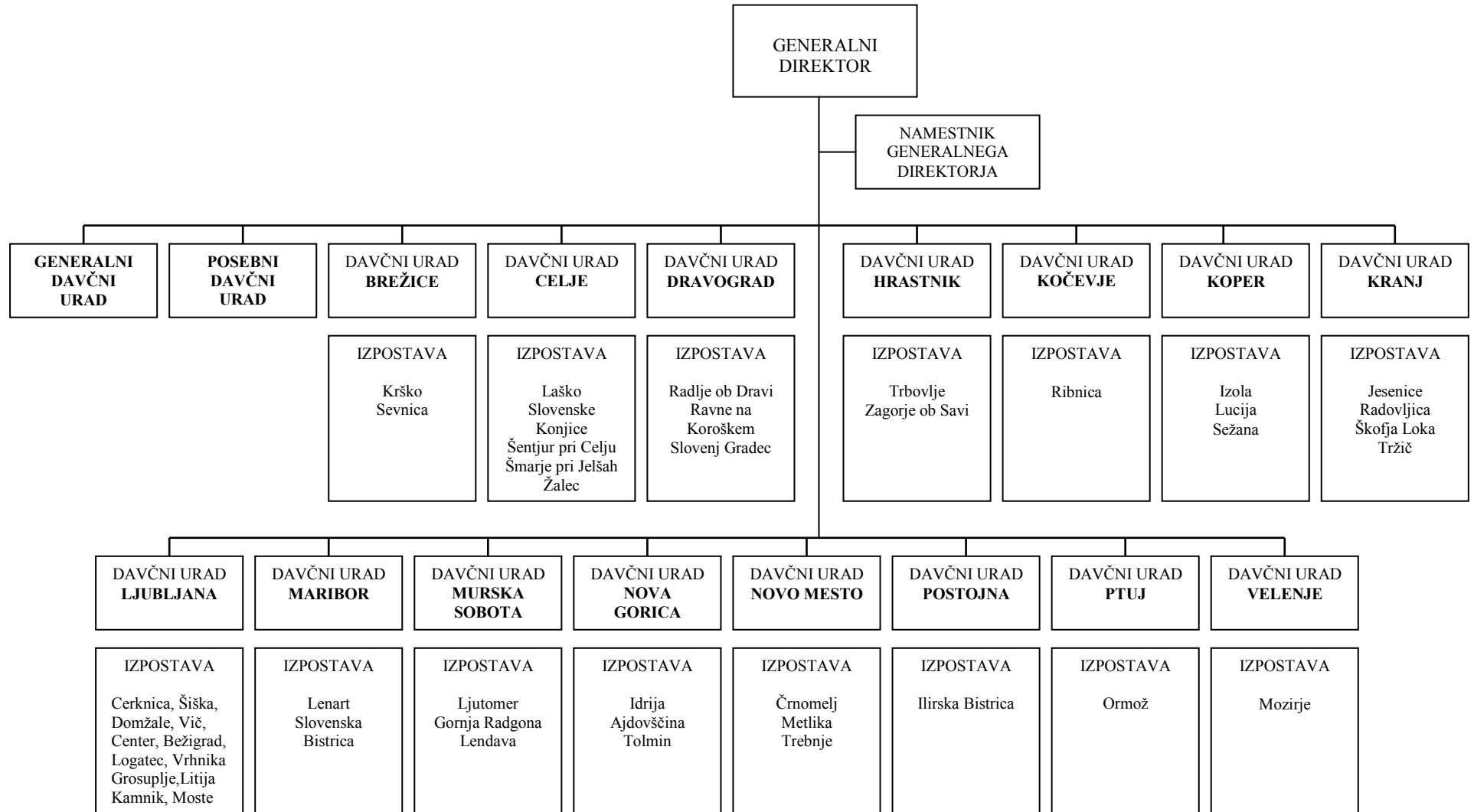
SEZNAM SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV

MISSING TRADER	neplačujoči gospodarski subjekt
PROFITEER	Dobičkar
	računalniški program, ki se uporablja za analiziranje zbirk podatkov in izdelavo revizorskih poročil in je posebej prirejen za namene računovodskega revidiranja, zato se lahko uporablja tudi za namene davčnega inšpiciranja
ACL - AUDIT COMMAND LANGUAGE	

PRILOGA

Priloga: Organigram DURS
Vir: (DURS, 2009)

Priloga: Organigram DURS Vir: (DURS, 2009)



IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Izredna študentka Vesna Kovačič izjavljam, da sem avtorica te diplomske naloge, ki sem jo napisala pod mentorstvom doc. dr. Polone Kovač in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo diplomske naloge na fakultetnih spletnih straneh.

Lektorirala: Katarina Kejžar, prof. slovenskega knjižnega jezika s književnostjo
Datum: 25.7.2009

V Ljubljani, dne 17.8.2009

Podpis: