

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

**Diplomsko delo
visokošolskega programa**

**INŠPICIRANJE DAVKA OD DOHODKA
PRAVNIH OSEB**

Nevenka Stojan

Ljubljana, april 2010

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
visokošolskega programa

INŠPICIRANJE DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

Kandidatka: Nevenka STOJAN
Številka indeksa: 04033181

Mentorica: Doc. dr. Maja KLUN

Ljubljana, april 2010

POVZETEK

V diplomskem delu želim predstaviti Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, ki se uporablja od 1.1.2007, in osvetliti problematiko davčnega inšpiciranja pri pravnih osebah.

Davek od dohodka pravnih oseb sodi med neposredne davke; kot prihodek v državni proračun prinaša razmeroma velik delež prihodkov, kar je posebej pomembno v času gospodarske krize.

Z davčnimi inšpekcijskimi pregledi ugotavljajo nepravilnosti pri pravnih osebah. Čeprav se z inšpekcijskimi pregledi povečuje ozaveščenost pravnih oseb, da je bolje upoštevati zakonske določbe in podzakonske predpise, se vse bolj pojavljajo nove oblike in metode, s katerimi želi pravna oseba prekriti svoj dejanski dohodek.

Vedno več davčnih zavezancev se odloči za samoprijavo, s katero se ne izogne plačilu obresti, izogne pa se kazenski odgovornosti. Vse pogosteje mora inšpektor oceniti davčno osnovo, predvsem ko so prikazani neresnični podatki.

Davčna uprava RS vsako leto sprejme letni načrt za preglede pri pravnih osebah.

Ključne besede: davek od dohodka pravnih oseb, inšpiciranje davka od dohodka pravnih oseb, davčna preiskava, ocena davčne osnove, samoprijava.

SUMMARY

In my diploma work I wish to present the new Corporate Income Tax Act, used from 1. January 2007 onwards, and to highlight the issue of tax inspections in corporations.

Corporate Income tax is one of the direct taxes and, as revenue to the state budget, provides a relatively large proportion of revenue, which is especially important in times of economic crisis.

The tax inspections reveal irregularities of legal persons. Although the inspections increase awareness of legal persons that it is better to take into account legal decisions and regulations, new forms and methods by which the entity wishes to conceal their actual income are increasingly appearing.

More and more taxpayers opt for the Self-declaration, which does not avoid paying interest, but avoids criminal liability. It is often necessary for the inspector to assess the tax base, especially when false data are presented.

Tax Administration of the RS adopts an annual plan for the scrutiny of corporations every year.

Key words: Corporate Income Tax Act, Corporate income Tax Act Inspections, Tax investigation, tax base assessment, Self- declaration.

KAZALO

POVZETEK	ii
SUMMARY	iii
1 UVOD	1
1.1 IZHODIŠČE DIPLOMSKEGA DELA.....	1
1.2 NAMEN IN CILJI DIPLOMSKEGA DELA	1
1.3 UPORABLJENE METODE.....	2
1.4 STRUKTURA DELA	2
2 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	3
2.1 REFORMA DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	3
2.2 POJEM	3
2.3 KLASIFIKACIJA SISTEMA DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	5
2.4 ZAVEZANCI ZA DAVEK IN OBSEG DAVČNE OBVEZNOSTI	5
2.5 OPROSTITVE.....	6
2.6 DAVČNO OBDOBJE IN PREDMET OBDAVČITVE	6
2.7 DAVČNA OSNOVA.....	6
2.8 PRIHODKI	7
2.9 ODHODKI	7
2.10 DAVČNA STOPNJA	8
2.11 DAVČNE OLAJŠAVE.....	8
2.11.1 Olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj.....	9
2.11.2 Olajšava za vlaganje v opremo in neopredmetena sredstva	9
2.11.3 Olajšava za zaposlovanje invalidov	9
2.11.4 Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	9
2.11.5 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	10
2.11.6 Olajšava za donacije	10
2.12 OBVEZNOST OBRAČUNAVANJA IN PLAČEVANJA DAVKA.....	10
2.13 AKONTIRANJE DAVKA.....	10
3 INŠPICIRANJE DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	12
3.1 INŠPEKCIJSKI NADZOR.....	12
3.2 NAČELA V INŠPEKCIJSKIH POSTOPKIH.....	12
3.2.1 Načelo zakonitosti	12
3.2.2 Obvezna navodila.....	13
3.2.3 Zavezujoča informacija	13
3.2.4 Načelo materialne resnice v davčnih zadevah.....	13
3.2.5 Načelo sorazmernosti	14
3.2.6 Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči	14
3.2.7 Načelo tajnosti podatkov	14
3.2.8 Načelo izpolnjevanja obveznosti	15
3.2.9 Načelo dolžnosti dajanja podatkov	15

3.3	PRISTOJNOST	16
3.4	STRANKE V INŠPEKCIJSKIH POSTOPKIH.....	17
3.5	KRAJ OPRAVLJANJA DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA.....	18
3.6	ČAS OPRAVLJANJA DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA	18
3.7	OBSEG DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA.....	18
3.8	KONTROLA DAVČNIH OBRAČUNOV	19
3.9	DAVČNA PREISKAVA- PREDINŠPEKCIJSKI POSTOPEK.....	20
3.10	INSTITUT SAMOPRIJAVE	20
4	IZVAJANJE INŠPEKCIJE	22
4.1	EKONOMIČNOSTI IN ODZIVNOST INŠPEKCIJE.....	22
4.2	METODE INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA.....	22
4.3	ZAČETEK PREGLEDA.....	23
4.4	PREDLOŽITEV KNJIG IN DOKUMENTACIJ.....	24
4.5	NAČIN POSLOVANJA DAVČNEGA ZAVEZANCA	25
4.6	POOBLASITLA DAVČNEGA INŠPEKTORJA.....	25
4.7	ZASLIŠANJE STRANK	26
5	SKLEP INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA.....	27
5.1	SKLEPNI RAZGOVOR.....	27
5.2	DAVČNI ZAPISNIK	27
5.3	OCENA DAVČNE OSNOVE.....	28
5.4	IZDAJA ODLOČBE.....	30
5.5	UKREPI, KI JIH LAHKO IZREČE INŠPEKTOR	31
5.6	VROČANJE	32
5.6.1	Osebna vročitev	33
5.6.2	Vročilnica.....	33
5.7	ROKI.....	33
5.8	STROŠKI INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA	34
6	STATISTIKA INŠPEKCIJSKIH PREGLEDOV PRI DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	36
6.1	PREGLED ZA LETO 2004	36
6.2	PREGLED ZA LETO 2005	38
6.3	PREGLED ZA LETO 2006	40
6.4	PREGLED ZA LETO 2007	42
6.5	PREGLED ZA LETO 2008	44
7	ZAKLJUČEK	48
	LITERATURA	49
	VIRI.....	51
	SEZNAM TABEL.....	53

SEZNAM GRAFOV	54
SLOVAR UPORABLJENIH KRATIC	55
PRILOGA	56
IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA	57

1 UVOD

1.1 IZHODIŠČE DIPLOMSKEGA DELA

Začetki davčne reforme segajo v leto 1991, ko se je začel uvajati nov sistem javnega financiranja. Tedaj se je opustil prejšnji sistem družbenih javnih financ in začel se je oblikovati davčni sistem, ki bo po svoji zasnovi primerljiv z davčnimi sistemi v razvitih državah.

Davki in država sta pojma, ki sta med seboj tesno povezana. Odkar obstaja država, obstajajo tudi davki. V gospodarstvu vsake države imajo davki pomembno vlogo. Davki so oblika dajatev subjektov in tudi del javnih prihodkov. Med te davke uvrščamo tudi davek od dohodka pravnih oseb. V strukturi vseh plačil zavzema visok delež, to pomeni, da prispeva velik delež k polnjenju proračunske blagajne. Najpomembnejša značilnost davka je, da je neposredno odmerjen zavezancu. Obenem pa so ti davki neprevaljivi oziroma so možnosti njihove prevalitve zelo omejene.

Obdavčenje pravnih oseb v Sloveniji ureja Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. Ta zakon je pričel veljati 1.1.2007, s tem se je tudi pričela obveznost plačevanja davka. Pred tem zakonom je davek urejal zakon o davku od dobička pravnih oseb. Odmerjanje, obračunavanje, pobiranje in izterjava ter nadzor nad pobiranjem davkov, se opravlja v skladu z drugimi zakoni.

Ker pa plačevanje davkov ni priljubljeno, davčni zavezanci iščejo številne možnosti zmanjševanja davčnih obveznosti. Nastaja problem davčnih utaj. Z davčnim utajevanjem označujemo pojav med davkoplačevalci in državo, oziroma njenimi organi, zadolženimi za pobiranje davkov. Prvi se zavzemajo za čim manjšo davčno obveznost, medtem ko drugi želijo zavarovati davčno osnovo, na podlagi katere se odmeri davek.

1.2 NAMEN IN CILJI DIPLOMSKEGA DELA

Moj namen pri pisanju diplomske naloge je spoznati načine in metode inšpiciranja davka od dohodka pravnih oseb, pa tudi kolikšen odstotek inšpekcijskih pregledov zajema prav ta zgoraj navedeni davek. Pri pisanju diplomske naloge sem uporabila predvsem zakone, ki urejajo to področje.

1.3 UPORABLJENE METODE

Pri izdelavi diplomskega dela sem uporabila deskriptivno metodo, saj sem želela predstaviti temo davka od dohodka pravnih oseb. Pri pisanju diplomskega dela sem se osredotočila predvsem na zakone, ki urejajo inšpekcijski nadzor. Uporabila sem tudi statistično metodo, kjer sem podrobneje opisala in primerjala inšpekcijske preglede od leta 2004 do leta 2008, pri davku od dohodka pravnih oseb.

1.4 STRUKTURA DELA

V prvem poglavju sem predstavila pojmovni in pravni vidik davka od dohodka pravnih oseb, opredelila davčne zavezance ter opisala davčno osnovo, davčno stopnjo, davčne olajšave ter obveznost plačevanja davkov. Predvsem sem se osredotočila na ZDDPO-2. Osrednji del diplomske naloge je namenjen inšpiciranju davka od dohodka pravnih oseb. Predstavila sem metodiko davčnega inšpiciranja ter tehnike inšpekcijskih pregledov. Predstavila sem tudi načela v inšpekcijskih postopkih. Predstavila sem vse faze inšpekcijskega pregleda. Začela sem z ekonomičnostjo in intenzivnostjo inšpekcije, opisala sem, kako se začne pregled, vse do predložitve knjig in dokumentacij. Tukaj sem se tudi seznanila z načinom poslovanja pravne osebe. Na kratko sem opisala tudi zaslišanje stranke do končnega dela, kjer inšpektor sestavi zapisnik in strne stroške inšpekcijskega pregleda, do izdaje odločbe. Zadnje poglavje je namenjeno statistiki inšpekcijskih pregledov pri davku od dohodka pravnih oseb v zadnjih petih letih.

2 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

2.1 REFORMA DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

Prvi zakon o davku od dobička pravnih oseb je bil sprejet leta 1990 in je začel veljati 1. januarja 1991. Predpostavka za sprejem tega davka je bil pojav kapitalskih družb. Ta prvotni zakon je urejal štiri temeljna področja obdavčevanja dobička, in sicer: opredelitev davčnih zavezancev, davčne osnove, davčne stopnje in način obračunavanja in plačevanja davkov (glej Pernek et. al, 2001, str. 262-265). Zakon se je statusno oblikoval, tako so bile novele sprejete leta 1995, 1996 in 2002.

EU je leta 2004 prinesla nov zakon in tako se je davek od dobička pravnih oseb preimenoval v davek od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1). Dogajanja je zaznamoval vstop Slovenije v EU 1. maja 2004, zato so bili sprejeti tudi drugi številni zakoni. Ta zakon je bil dvakrat noveliran. Leta 2006 je bil sprejet zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2) v t.i. davčnem paketu. ZDDPO-2 ureja predvsem štiri temeljne elemente: davčnega zavezanca, davčno osnovo, davčno stopnjo ter obračunavanje in plačevanje davka. Z letom 2009, ko je nastopila gospodarska kriza, se vlada ukvarja z vprašanji, kako spodbuditi investicije v gospodarstvo. Tako vlada išče rešitve, s katerimi bi zmanjšala število brezposelnih, in predlaga olajšave, s katerimi se večina poslancev ni strinjala (glej Računovodja, Mnenje o predlogu zakona o spremembi in dopolnitvah zakona o davčnem postopku, 2009).

2.2 POJEM

Temeljni zakon je Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, ki se uporablja od 1. januarja 2007 (ZDDPO-2 Ul. RS št. 117/06). Po tem zakonu je davek prihodek državnega proračuna. Poleg temeljnega predpisa se uporabljajo še nekateri podzakonski predpisi. Ta davek sodi med tiste davčne prihodke, v katere štejemo dohodnino, prispevke za socialno varnost, davek na izplačane plače, poseben davek na določene prejemke, domače davke na blago in storitve ter davek na bilančno vsoto bank in hranilnic.

Davek od dohodka pravnih oseb določa obveznost plačevanja davka, zato se tudi razume kot prihodek v državni proračun. Za zavezanca pa davek predstavlja breme. Davek od dohodka pravnih oseb se uvršča med neposredne davke, tiste, ki bremenijo neposredno davčnega zavezanca. Dohodek pravnih oseb je razlika med prihodki in odhodki pravne osebe, pri čemer obračun temelji na podlagi računovodskih izkazov.

Vlada je navedla podatke iz davčnih obračunov davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2008, kjer se ugotavlja, da je bilo v letu 2008 v primerjavi z letom 2007 zaračunanega za 17,1 % manj davka od dohodkov pravnih oseb. Tako vlada ne more sprejeti novih sprememb zakona o davku od dohodka pravnih oseb, kjer so se predlagale večje olajšave, saj bi s tem razvrednotili javnofinančno vzdržnost. Zavezanci za davek morajo od 1.1.2009 obvezno davek obračunati in ga posredovati v elektronski obliki.

Poznamo številčna davčna načela, opredelila pa sem se na tista pri davku od dohodka pravnih oseb. Poznamo naslednja načela (glej Škof et al., 2007):

- načelo individualne oziroma posamične obdavčitve pravne osebe: to načelo predvideva, da se pri davku na dohodek upošteva dobiček ene osebe, t.i. enega davčnega zavezanca;
- načelo omejene univerzalnosti: predvideva, da se mora davek na dohodek nanašati na vse osebe domačega in tujega prava, razen če je po zakonu drugače določeno;
- načelo posebne obravnave povezanih oseb: predvideva, da se transakcije med povezanimi osebami obravnavajo po tržnih zakonitostih, saj se tako preprečuje neutemeljeno izmikanje davčnim obveznostim;
- načelo obdavčitve dohodka: predvideva, da se obdavči dohodek, ki je razlika med prihodki in odhodki. Pri tem se mora upoštevati, kateri so priznani prihodki in odhodki ter kateri priznani in nepriznani odhodki;
- načelo ločenosti premoženja: narekuje, da je premoženje pravne osebe ločeno od premoženja članov družbenika;
- načelo enotirnosti: določa, da se ves dohodek določa v eno davčno osnovo;
- načelo svetovnega dohodka: narekuje, da je davčni zavezanec zavezan za plačilo davka od vseh dohodkov, ki jih ustvari kjerkoli v svetu;
- načelo direktne obdavčitve: narekuje, da davek od dohodka pravnih oseb plača sam davčni zavezanec;
- načelo periodičnosti: narekuje, da se davek od dohodka pravnih oseb plačuje periodično glede na dohodek.

2.3 KLASIFIKACIJA SISTEMA DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

Ločimo naslednje sisteme (glej Klun, 2006, str. 47):

- klasični sistem: družba in lastnik sta različna zavezanca, dobiček se obdavči na ravni podjetja, dividenda pa pri posamezniku. V Sloveniji so dividende obdavčene z 20 % dohodnino;
- sistemi, ki na ravni podjetja lajšajo dvojno obdavčevanje: ločimo dva podsistema, in sicer sistem različnih davčnih stopenj in sistem znižanja osnove;
- sistemi, ki lajšajo dvojno obdavčevanje na ravni posameznika: ločimo dva podsistema:
 - sistem vračunanja davka družbe ali imputacijski sistem: del plačanega davka je olajšava pri obdavčitvi dividend, ki so se izplačale lastniku. Družba plača davek po zakonsko določeni stopnji, olajšavo pa uveljavi lastnik pri napovedi dohodnine;
 - cedularni sistem.
- sistemi, ki popolnoma odpravljajo dvojno obdavčevanje:
 - na strani podjetja: podjetje ne plačuje davka od dohodka za razdeljen dobiček;
 - na strani posameznika: celoten plačan davek od družbe je enak znižanju davka, ki ga je deležen posameznik.

2.4 ZAVEZANCI ZA DAVEK IN OBSEG DAVČNE OBVEZNOSTI

Zavezanci za davek so določeni v 3. členu ZDDPO-2, kjer se navaja, da so zavezanci pravne osebe domačega prava ter pravne osebe zasebnega prava, poleg tega tudi pravne osebe tujega prava ter družbe oseb, vključno s civilnimi družbami civilnega prava po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti in tudi niso zavezanci za dohodnino. Iz tega so izvzete Republika Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenija.

Rezident je zavezanec za davek od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, in tudi od dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije. Zavezanci rezidenti so obdavčeni po svetovnem dohodku. Rezident je zavezanec, ki ima sedež v Sloveniji, kot tudi zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, ima pa kraj posloводства v Sloveniji.

Nerezidenti so zavezanci za dohodek, ki ga dosežajo v Sloveniji ali preko poslovne enote v Sloveniji, za katere je določena obveznost za davčne odtegljaje. Kot določa ZDDPO-2 v 6. členu, je poslovna enota nerezidenta kraj poslovanja, v kateri

nerezident opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji. Za poslovno enoto se šteje: pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom in kraji, kjer se izkoriščajo naravni viri, pa tudi gradbišče, projekti gradnje, montaže ali postavitve, če dejavnost traja dlje kot 12 mesecev.

2.5 OPROSTITVE

Oprostitev davka je določena le za zavezance, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti in poslujejo skladno z namenom ustanovitve in delovanja, kot je določeno v 9. členu ZDDPO-2. To so: zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice in reprezentativni sindikati. Ne glede na te oprostitve pa so dolžni plačati davek od pridobitne dejavnosti. Minister za finance opredeli pridobitno oziroma nepridobitno dejavnost, pri čemer upošteva, da se pridobitna dejavnost opravlja za doseganje dobička ter za konkuriranje na trgu z drugimi osebami (glej tudi MF, DURS, Davek od dohodkov pravnih oseb).

2.6 DAVČNO OBDOBJE IN PREDMET OBDAVČITVE

V ZDDPO-2 v 10. členu je določeno, da je davčno obdobje koledarsko leto, to je načeloma od 1. januarja do 31. decembra posameznega leta. Zavezanec si lahko določi, da je njegovo davčno obdobje njegovo poslovno leto, ki pa ne sme presegati 12 mesecev. Zavezanci morajo o odločitvi obvestiti davčni organ, davčnega obdobja pa zavezanec ne sme spreminjati najmanj tri leta. Prej veljavni ZDDPO-1 je določal, da zavezanec davčnega obdobja ne sme spreminjati pet let. Kadar davčni zavezanec preneha ali prenese sedež, je davčno obdobje lahko tudi krajše od 12 mesecev (glej EU davki, Obračun davka od dohodka za obdobje od 1.1.2007 dalje, 2008).

2.7 DAVČNA OSNOVA

Osnova za davek rezidenta in poslovne enote nerezidenta je dobiček, ki je presežek prihodkov nad odhodki. Tretji odstavek 12. člena ZDDPO-2 določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, na podlagi poslovnega izida ali končnega poročila. Dobiček se lahko tudi pripiše poslovni enoti, če se ugotovi, da bi ga poslovna enota imela.

Iz davčne osnove se izvzamejo (glej Kruhar Puc, 2007, str. 104):

- dividende in dohodki, ki so podobni dividendam, in drugi deleži v dobičku zaradi odprave dvojnega obdavčevanja, če so bili v prejšnjem ali tekočem letu že vključeni v davčno osnovo;

- dobički od odsvojitve lastniških deležev: v višini 50% ter da je udeležba vsaj 8% v času 6-ih mesecev in da ima zavezanec vsaj eno zaposleno osebo;
- zavezancu, ki ustvari dobiček z odsvojitvijo lastniških deležev oziroma delnic v bankah.

2.8 PRIHODKI

V ZDDPO-2 24. člen določa, da se dividende in podobni dohodki, razen skritih rezerv, ki jih določa ta zakon v 74. členu, izvzamejo iz davčne osnove in se ne obdavčujejo, če je zavezanec:

- zavezanec za davek,
- za davčne namene rezident v članici EU v skladu s pravom te države in mednarodno pogodbo te države o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene z državo nečlanico EU, se ne šteje kot rezident izven EU;
- zavezanec za davek od dohodka in ni rezident države, v primeru poslovne enote pa se ta nahaja v državi, v kateri je povprečna nominalna stopnja nižja od 12,5 % in je ta država objavljena na seznamu.

Namen tega člena je, da se dohodki, ki so podobni dividendam, pri prejemniku ne obdavčujejo. Na ta način se odpravlja dvojno obdavčevanje. Ekonomsko dvojno obdavčevanje je lahko notranje, domače ali mednarodno (glej Andrejasič, 2007, str. 125-130).

2.9 ODHODKI

ZDDPO-2 v 29. členu določa, da se za ugotavljanje dohodka priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. V drugem odstavku tega člena se določajo odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov. To so odhodki, za katere se izhaja, da:

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica za opravljanje dejavnosti,
- imajo značaj privatnosti,
- niso skladni z običajno poslovno prakso.

Kot pravi 30. člen ZDDPO-2, se ne priznajo tisti odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, tako so odhodki, ki se v celoti ne priznajo, naslednji:

- izplačila dohodkov, ki so podobni dividendam,
- odhodki, za pokrivanje izgub iz prejšnjih let,
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje (športne aktivnosti, zabave, oddihi),
- stroške prisilne izterjave davka,
- kazni, ki jih izrečejo pristojni organi,

- davki, ki jih plača družbenik kot fizična oseba,
- davek na dodano vrednost, če ga zavezanec ni uveljavil kot odbitek,
- obresti od nepravčasno plačanih davkov,
- obresti od posojil od oseb, ki živijo v državah, kjer je stopnja davka nižja od 12,5 odstotka,
- donacije,
- podkupnine.

Delno priznani odhodki so opredeljeni v 31. členu ZDDPO- 2, kjer se kot odhodki v višini 50 % priznajo:

- stroški reprezentance,
- stroški nadzornega sveta.

Za stroške reprezentance se štejejo stroški za zabavo in stroški ob poslovnih stikih zavezanca.

2.10 DAVČNA STOPNJA

Davčno stopnjo določata 60. in 61. člen ZDDPO-2. Davčna stopnja se skozi leta znižuje, tako je v letu 2007 znašala 23 odstotkov, v letu 2008 22 odstotkov, v letu 2009 21 odstotkov, prvič se bo plačevala 20% od osnove v letu 2010 (glej Čok et al. 2007, str. 37). Določena je tudi posebna stopnja 0 odstotkov za:

- investicijske sklade, ki po zakonu o investicijskih skladih in družbe za upravljanje do 30. novembra razdelijo najmanj 90 odstotkov dobička iz prejšnjega obdobja,
- pokojninske sklade po zakonu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje,
- zavarovalnice, ki izvajajo pokojninski načrt, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni obračun,
- družbe tveganega kapitala.

2.11 DAVČNE OLAJŠAVE

Zavezanci lahko davčno osnovo zmanjšajo, vendar največ v višini davčne osnove za naslednje namene:

- za vlaganja v raziskave in razvoj (55. člen ZDDPO-2),
- za vlaganja v opremo in ne opredmetena sredstva (55. a člen ZDDPO-2),
- za zaposlovanje invalidov (56. člen ZDDPO-2),
- olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju (57. člen ZDDPO-2),
- za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (58. člen ZDDPO-2),
- za donacije (59. člen ZDDPO-2).

2.11.1 Olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj

ZDDPO- 2 v 55. členu določa, da zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje osnove v višini 20 % zneska za vlaganja v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti in za nakup raziskovalno-razvojnih storitev. Zavezanec, ki ni izkoristil davčnih olajšav, lahko zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih.

Investicije v raziskave in razvoj so vedno pomenile tveganja. Takšne odločitve pa morajo sprejeti podjetja sama. Olajšava, ki jo država nameni zavezancem, pomeni, da se država odpove denarju, ki bi ga sicer dala v raziskave in razvoj; daje ga neposredno podjetjem.

V zakon so vključili tudi možnost olajšave v višini 30 in 40 odstotkov, v primeru, da podjetje, ki jo uveljavlja, opravlja svojo dejavnost na območju z nižjim bruto domačim proizvodom na prebivalca (glej Kunstek, 2009).

Olajšave za investiranje je v letu 2008 koristilo 17.173 zavezancev (okrog 20%), kjer pa je v povprečju vsak svojo davčno osnovo znižal za 6.379 evrov (glej Računovodja, Vlada podala mnenje k predlogu zakona o dopolnitvah zakona o davku od dohodka pravnih oseb, 2008).

2.11.2 Olajšava za vlaganje v opremo in neopredmetena sredstva

Kot pravi 55. a člen, lahko zavezanec uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 30 odstotkov zneska v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar ne več kot 30.000 evrov in največ do višine davčne osnove.

Znižanje davčne osnove lahko znaša največ 10.000 evrov v davčnem obdobju. Za neizkoriščen del lahko zavezanec zmanjšuje osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih.

2.11.3 Olajšava za zaposlovanje invalidov

Zavezanec, ki zaposluje invalida, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove, kot to določa 56. člen ZDDPO- 2, vendar največ v višini davčne osnove. Zavezanec lahko uveljavlja 50 odstotkov plače te osebe; zavezanec, ki pa zaposluje osebo s 100-odstotno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70 odstotkov plače osebe.

2.11.4 Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju

Zavezanec, ki sprejme dijaka, vajenca ali študenta, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plače, ki jo nameni tej osebi, vendar največ 20 odstotkov povprečne

mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec dela osebe. To določa 57. člen ZDDPO-2.

2.11.5 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

ZDDPO-2 določa v 58. členu, da lahko olajšavo uveljavlja delodajalec, ki v skladu z pogoji iz zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju delno ali v celoti plačuje premije. Olajšava se prizna v višini plačanih premij, vendar letno za leto 2007 ne več kot 2.390 in največ do višine davčne osnove.

2.11.6 Olajšava za donacije

Olajšava se lahko uveljavi za denarna izplačila v humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno- izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke, religiozne, če gre za plačila rezidentom Slovenije.

Olajšavo je možno uveljaviti do višine 0,3 odstotka prihodka davčnega zavezanca v davčnem obdobju. Poleg te olajšave lahko zavezanec uveljavlja tudi olajšavo za kulturne namene, prostovoljnim društvom za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami v višini 0,2 odstotka.

2.12 OBVEZNOST OBRAČUNAVANJA IN PLAČEVANJA DAVKA

Zavezanec obračuna in plača davek po načelu samoobdavčitve na podlagi davčnega obračuna, ki ga sestavi za davčno obdobje, večinoma za koledarsko leto. Zavezanec lahko izbere tudi poslovno leto, kot določa 68. člen ZDDPO-2. Razliko med plačano akontacijo in izračunanim davkom, mora zavezanec plačati v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna. Preveč plačani davek davčni organ vrne zavezancu v roku 30 dni od predložitve zahtevka, ki ga zavezanec lahko vloži hkrati ob vložitvi davčnega obračuna (glej MF, DURS, 2008).

2.13 AKONTIRANJE DAVKA

Akontiranje davka je določeno v ZDDPO-2 v 69. členu, kjer se določa, da zavezanec v davčnem obdobju plačuje akontacijo davka. Ta se lahko plačuje v mesečnih ali trimesečnih obrokih. Davčni zavezanec si sam izračuna akontacijo davka. Izračuna predvideno davčno osnovo, ki jo bo dosegel v davčnem obdobju. Ta izračun predloži davčnemu organu, tudi če je izračunal izgubo.

V nadaljevanju sem prikazala tabelo, kjer se vidi razlika med izkazom poslovnega izida in obračunom davka od dohodkov pravnih oseb.

Tabela 1: prikaz poslovnega izida in obračun davka od dohodka pravnih oseb.

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	OBRAČUN DAVKA OD DOHODKA
	Davčno priznani prihodki
Prihodki	-
-	Davčno priznani odhodki
Odhodki	-
=	Olajšave
Izid (dobiček ali izguba)	=
-	Davčna osnova
Davek od dohodka	*
=	Davčna stopnja (v %)
Čisti dobiček/izguba	=
	Davek
	-
	Zmanjšanje davka
	=
	Davek od dohodka

Vir: Radovanović, 2005, str. 29

3 INŠPICIRANJE DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

3.1 INŠPEKCIJSKI NADZOR

Inšpekcijski nadzor ureja Zakon o davčnem postopku- ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/2006), Zakon o davčni službi (Uradni list št. 57/2004), Zakon o inšpekcijskem nadzoru (Uradni list RS, št. 56/2002) ter Zakon o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 80/199).

Celoten postopek davčnega nadzora je opredeljen v ZDavP-2 od 127. do 141. člena. Davčni inšpekcijski nadzor je nadzor nad izvajanjem zakonov in podzakonskih predpisov, ki ga opravlja davčni organ. Za preverjanje pravilnosti napovedi, obračunavanje in plačevanje davkov, potrebuje država učinkovit nadzorni sistem. Naloga inšpiciranja je obdavčevanje v skladu s predpisi in preprečevanje utajam davkov. Cilj inšpekcijskega pregleda je zagotoviti učinkoviti in kontrolni sistem plačevanja davkov in ob neplačilih in utajah ustrezno zakonsko ukrepati, kot določajo zakoni.

Inšpekcijski pregled obsega pravilnost in pravočasnost obračunavanja davkov, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov. Inšpekcijski pregled se opravlja v prostorih zavezanca, če pa so poslovne knjige pri knjigovodskem servisu, lahko opravi inšpekcija pregled tudi pri tej osebi (glej Kruhar Puc, 2004, str. 52).

3.2 NAČELA V INŠPEKCIJSKIH POSTOPKIH

Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2) določa okvir postopkovnega davčnega sistema. Ni pa ta zakon izključno postopkovni predpis, ima tudi materialne določbe o izpolnitvi davčne obveznosti, plačilu, vračilu, odpisu, odlogu in obročnem odplačevanju, zavarovanju in delnem zavarovanju ter zastaranju. Te določbe se uporabljajo kot materialne določbe za vse zavezance in vse vrste davkov, razen, če so z ZDavP-2 ali s predpisom o obdavčenju izrecno izključene.

Zakon o davčnem postopku določa sedem načel, ki se uporabljajo poleg 9-tih ZUP-ovih. Veljajo v vseh davčnih postopkih. Od teh sedmih je pet takih, ki zavezujejo davčni organ, dve pa taki, ki zavezujeta pretežno zavezance.

3.2.1 Načelo zakonitosti

Zakon o davčnem postopku- ZdavP-2, 4. člen, nadgrajuje ZUP-ovo načelo zakonitosti, ki je navedeno v 6. členu ZUP-a, saj je tukaj zakonitost bistveno strožja. Davčni organ je izrazito vezan na predpis, poleg tega mora upoštevati še nekatere

akte, ki niso predpisi imajo pa eksterni učinek. Zakonitost je torej strožja v davčnih zadevah kot po ZUP-u:

1. ker se v davčnih postopkih zavezancem vedno nekaj nalaga/jemlje,
2. poraba dajatev ni namensko opredeljena (davki se stekajo v integralni proračun).

Tudi v davčnem postopku velja materialna in formalna zakonitost. Materialna pomeni, da se mora od vsakega zavezanca pobrati nič manj in nič več, kot izhaja iz zakona. Del materialne zakonitosti se nanaša na rabo predpisov v obnovljenih postopkih. Davčni organ mora upoštevati predpise, ki so veljali v času roka za izdajo prvotne odločbe oz. obračuna. Kadar se lahko predpisi razlagajo dvoumno, se upošteva interpretacija, ki je zavezancu v korist. V davčnih postopkih poznamo tudi diskrecijsko odločanje ("lahko" in "če oceni") (glej tudi MP Shopos, Davčno svetovanje).

3.2.2 Obvezna navodila

Obvezna navodila lahko sprejme generalni direktor DURS ali minister za finance, če se isti predpisi pri različnih organih različno razlagajo. Obvezna navodila zavezujejo od trenutka objave na internetu (glej Jerovšek in Kovač, 2007, str. 52).

3.2.3 Zavezujoča informacija

Zavezujočo informacijo določa ZdavP-2, 14. člen, v katerem opredeljuje zavezujočo informacijo kot dokument, ki se izda posamičnemu zavezancu, vendar ima splošni učinek. Velja v vseh istovrstnih primerih od objave na spletnih straneh izdajatelja. Izda jo generalni davčni urad na pobudo zavezanca, pri čemer zavezanec vnaprej sprašuje, kakšna bo obdavčitev nameravanega posla oz. aktivnosti. Glavni urad mora v 15-tih dneh zavezanca obvestiti, ali bo informacijo izdal, rok za izdajo informacije pa je 6 mesecev. Po izdaji zavezujoče informacije pa informacija zavezuje vse organe in zavezance.

3.2.4 Načelo materialne resnice v davčnih zadevah

Načelo materialne resnice v 5. členu ZdavP-2 nalaga, da morajo biti dejstva ugotovljena na podlagi gotovosti, nižje stopnje - verjetnost le izjemoma - v postopku cenitve davčne osnove.

To je postopek, ki ga uvede praviloma davčni inšpektor, kadar zavezanec:

- noče sodelovati z davčnim organom (npr. ne predloži dokazov...),
- kadar potrošnja zavezanca občutno presega prijavljene dohodke oz. premoženje.

Cenitev davčne osnove je poseben ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti verjetno davčno osnovo. V obeh primerih inšpektor skuša ugotoviti, kateri obdavčljivi viri (z različnimi metodami cenitve) oz. v kateri višini se štejejo v osnovo. Če se osnova ne da ugotoviti niti na podlagi verjetnosti se odmeri davek po metodi primerljivih zavezancev. Zakon v tem postopku vzpostavlja "obrnjeno" dokazno breme - ni nosilec dokaznega bremena organ, ampak ga mora dokazovati zavezanec.

Bistvo načela materialne resnice je splošno v tem, da mora davčni organ upoštevati dejstva, ki so zavezancu v breme in tudi v korist. Poleg tega se vsi posli oz. obdavčljivi viri vrednotijo po resnični tržni vrednosti (po pravi ekonomski vsebini) (glej Jerovšek in Kovač, 2007, str 53-57).

3.2.5 Načelo sorazmernosti

V materialnem smislu načelo sorazmernosti pomeni, da mora davčni organ sprejemati take ukrepe, ki so uravnoteženi z višino davčne obveznosti. ZdavP-2 v 6. členu nalaga tudi, da davčni organ pri izbiri pooblastil in ukrepov izbere tiste, ki so za zavezanca najugodnejši. To načelo je posebej poudarjeno pri inšpekciji in pri izvržbi.

3.2.6 Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči

Gotovost se nanaša na prepoved retroaktivnosti vzpostavljanja davčnih pravil, kot to določa 7. člen ZdavP-2. Seznanjenost poudarja, da imajo zavezanci pravico do informacij o svojih obveznostih, njihovi višini in načinu poplačila. Po uradni dolžnosti mora organ odgovoriti v 30 dneh, ko zavezanec zaprosi. V ta namen naj bi DURS vzpostavil poseben informacijski sistem, ki bi omogočal dnevno sledenje obveznosti posameznim zavezancem.

3.2.7 Načelo tajnosti podatkov

Načelo tajnosti podatkov vzpostavlja glede vseh podatkov v davčnih postopkih režim davčne tajnosti. Načelo tajnosti podatkov je v ZdavP-2 določeno v 8. členu. Le-ta se izraža pravno in organizacijsko. Pomeni, da davčni organ ne sme razkriti podatkov s to oznako tretjim osebam, razen če za razkritje da podlago zakon, kot se to določa v 18. členu ZdavP-2 za:

- mednarodno pogodbo ali
- poda pisno soglasje zavezanec sam.

Načelo tajnosti podatkov predstavlja pravno najvišjo stopnjo varovanja tajnih podatkov, pri čemer pomeni izjemo glede Zakona o dostopu do informacij javnega

značaja v 6. členu. Izjema je institut razkritja- določeni podatki se v nekaterih primerih določenim prosilcem lahko posredujejo brez zavezančevega soglasja.

Poznamo več oblik razkritja, ki ga določa 23. člen ZdavP-2:

- organom pregona,
- statističnemu uradu RS,
- DZ,
- varuhu človekovih pravic,
- ustavnemu sodišču,
- računskemu sodišču....

Posebna oblika razkritja (glej Jerovšek in Kovač, 2007, str. 71-75):

- pravnomočni gospodarski dolžniki, pri čemer dolg znaša več kot 4000 €,
- razkritje delavcem, ali njihov delodajalec plačuje prispevke za PIZ,
- statističnemu uradu,
- razkritje v namene pregona.

Organizacijsko se kaže v dolžni skrbnosti obravnave in hrambe teh dokumentov in podatkov. Vsi dokumenti v davčnem postopku morajo imeti oznako "DT" - davčna tajnost (glej tudi Šinkovec in Tratar, 2002, str. 107).

3.2.8 Načelo izpolnjevanja obveznosti

Zavezanci morajo naložene davke plačati v predpisanih rokih in načinu (praviloma v 30-ih dneh od vročitve odločbe), sicer sledi davčna izterjava ter prekrškovni/kazenski postopki. Delna izjema je institut samoprijave. V RS je možna od 1. 1. 2006, tako pri zavezancih, ki morajo predložiti obračun, kot pri tistih, ki se jim davek odmerja na podlagi njihove napovedi. Zavezanec pa lahko predloži obračun/napoved po izteku tega roka, vendar še pred začetkom inšpekcijskega/ kazenskega/prekrškovnega postopka.

Samoprijava pri tem pomeni položaj, ki je ugoden za državo in zavezanca. Država dobi davek, ki ga morda ne bi, zavezanec pa mora sicer plačati davek, zamudne obresti, pa tudi kazenske obresti v odvisnosti od tega, koliko znaša zamuda. Vendar se zavezanec izogne (ekskulpira) prekrškovne/ kazenske odgovornosti (glej Jerovšek in Kovač, 2007, str. 75).

3.2.9 Načelo dolžnosti dajanja podatkov

Načelo dolžnosti dajanja podatkov v 10. členu ZdavP-2 določa, da morajo zavezanci davčnemu organu posredovati resnične, popolne in pravilne podatke za obdavčitev. Poleg zavezanca pa to zavezuje tudi izplačevalce dohodkov, registrske organizacije (banke, hranilnice in druge izvajalce plačilnega prometa, če ne, so vsi ti kazensko in odškodninsko odgovorni). Zavezanci so dolžni predložiti pisno dokumentacijo,

evidence in listine, ki jih morajo voditi po računovodskih in davčnih predpisih. Npr., dokumentacijo je potrebno hraniti 10 let. Vse poslovanje morajo zavezanci voditi pod identifikacijsko številko v davčne namene (davčno številko). Če se zavezanec ne drži teh pravil, je prekrškovno/ kazensko odgovoren.

3.3 PRISTOJNOST

Pristojnost je po ZUP- 15. člen, pravica in dolžnost organa, da opravlja naloge, za katere je ustanovljen. Pravica pomeni, da nihče drug ne sme opravljati teh nalog, dolžnost pa, da jih organ ne sme zavrniti ali jih odstopiti drugemu organu. Za odločanje o davčnem postopku so na prvi stopnji pristojni davčni uradi, za odločanje na drugi stopnji pa Ministrstvo za finance.

ZUP v 19. in 20. členu določa krajevno pristojnost po sedežu, na katerem organ deluje. Krajevno pristojen je urad:

- na območju katerega je zavezanec vpisan v davčni register oziroma,
- davčni urad, na območju katerega se je moral davčni zavezanec vpisati v register.

Inšpektor lahko opravlja inšpekcijske preglede tudi zunaj svojega davčnega urada, vendar mora imeti za to pooblastilo, ki mu ga v soglasju njegovega davčnega urada izda direktor davčnega urada, na katerem naj bi opravil pregled. Tega sodelovanja je vedno več, saj je pomanjkanje inšpektorjev, pa tudi zaradi pristranskosti pristojnega davčnega urada.

Osebe, ki sodelujejo v inšpekcijskih postopkih so (glej ZIN, 12. člen):

- glavni inšpektor: predstojnik državnega inšpektorata in uradnik na položaju. Ima enaka pooblastila in opravlja dve glavni skupini nalog: sam vodi postopke in je top manager;
- inšpektor: zakon predpisuje določene pogoje: imeti mora ustrezno izobrazbo (univerzitetno ali 2. bolonjsko stopnjo), imeti mora inšpektorski izpit in vsaj pet let delovnih izkušenj;
- začasni inšpektor: je lahko največ eno leto začasni inšpektor. To je oseba, ki ima vse pogoje inšpektorja, razen izpita, ki ga pa mora narediti v enem letu, sicer izgubi službo. Začasni inšpektor pa mora imeti izpit iz ZUP-a. Lahko sam vodi postopek, vendar nima pooblastila za odločanje.

3.4 STRANKE V INŠPEKCIJSKIH POSTOPKIH

V inšpekcijskih postopkih se stranke imenujejo zavezanci, ker so vezane na spoštovanje predpisov. Zavezanci v davčnih postopkih imajo vedno položaj pasivne stranke. Postopek se vodi zoper njih, ne na njihovo željo. Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev so opredeljene v ZDS, ZDavP-2 in ZUP.

Pregled se opravi na podlagi objektivnih kriterijev, pri čemer se upošteva načelo enakomernega inšpekcijskega nadziranja zavezancev. Davčni organ pripravi letni načrt, pri čemer mora upoštevati tudi predloge pristojnih državnih organov ali ugotovitve v postopku davčnega nadzora.

Inšpektor mora med inšpekcijskim pregledom paziti, da ima davčni zavezanec tri pravno pomembne lastnosti, da lahko v postopku sodeluje kot stranka:

- pravno sposobnost (50. do 52. člen ZUP),
- procesno sposobnost (53. člen ZUP),
- stvarno legitimacijo (1. odstavek 1. člena ZDavP-2).

Poleg zavezancev pa imajo položaj stranke tudi prijavitelji, ki pa niso stranke v postopku; imajo le status stranskega udeleženca.

Pravna oseba si lahko postavi zastopnika ali pooblaščenca. Zastopnik je lahko vsaka poslovno sposobna oseba, ki v imenu stranke in za njen namen opravlja dejanja v davčnem postopku, kot bi le-ta opravljala stranka sama. Izjema je pri dejanjih, pri katerih mora zavezanec sam dajati izjave. Zavezanec si prav tako lahko imenuje pooblaščenca za dajanje podatkov in pojasnil, vendar če davčni inšpektor oceni, da zavezanec ali pooblaščenec ne daje dovolj podatkov, lahko le-te zahteva od ostalih zaposlenih ali tretjih oseb (glej Kruhar Puc, 2004, str. 32).

Ločimo dve vrsti zastopnikov:

- zakoniti zastopnik ali predstavnik,
- pooblaščenec oz. pogodbeni zastopnik.

ZUP od 42. do 46. člena pozna še naslednje vrste zastopnikov:

- začasni zastopnik,
- skupni predstavnik,
- skupni pooblaščenec.

Zakoniti zastopnik ima na podlagi zakona, kot določa ZUP v 47. členu, ki ga izda pristojni organ, pooblastilo za zastopanje procesno nesposobne stranke, zato mora biti davčni organ ves čas postopka pozoren, da pravno osebo zastopa zakoniti zastopnik, v nasprotnem primeru davčni organ krši pravila.

Pooblaščenca določi ZUP v 53. členu, kjer določa, da je pooblaščenec lahko le fizična oseba (odvetnik ali kdo drug). Pooblastilo mora biti pisno, vloženo v spis, ali ustno, na zapisnik. Dejanja, ki jih opravi pooblaščenec, imajo enako pravno veljavo, kot če

bi te opravila stranka sama. Pooblastilo je lahko izdano za celoten postopek ali le za posamezna dejanja v postopku.

Davčni inšpektor lahko postavi zavezancu začasnega zastopnika, to določa tudi ZUP v 51. členu, v primeru, ko je potrebo opraviti dejanje, ki ga ni mogoče odložiti, zavezanca za davek oziroma njegovega pooblaščenca pa ni mogoče pravočasno povabiti.

3.5 KRAJ OPRAVLJANJA DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja v poslovnih prostorih zavezanca, ki opravlja dejavnost, torej gre za zunanji nadzor; lahko pa tudi v poslovnih prostorih, kjer se vodijo poslovne knjige oziroma v prostorih pooblaščenca, ki ga lahko določi zavezanec.

Zakon tudi določa, da če poslovni prostori niso primerni za davčni inšpekcijski nadzor se na predlog zavezanca ali mnenja davčnega organa le- ta opravi v prostorih davčnega organa. V kolikor davčni inšpektor ugotovi odpor ali omejevanje pooblastil davčnega inšpektorja, lahko pri tem zahteva pomoč policije (glej MF, DURS, Kaj je dobro vedeti o davčnem inšpekcijskem nadzoru, 2008).

3.6 ČAS OPRAVLJANJA DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Čas opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora določa 133. člen ZdavP-2, pri čemer se določa, da se nadzor opravlja v poslovnem času in tudi izven poslovnega delovnega časa, če:

- zavezanec na to pristane,
- je nujno potrebno zaradi namena nadzora.

3.7 OBSEG DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Obseg davčnega inšpekcijskega nadzora je določen v 132. členu ZdavP-2, ki določa da je davčni inšpekcijski nadzor dopusten do zastaranja pravice za odmero davka, ampak v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek obračunati ali plačati.

Inšpekcijski nadzor je lahko celosti ali delni:

- celostni nadzor obsega vsa področja poslovanja za eno ali več davčnih obdobj,
- delni inšpekcijski nadzor pa je omejen na enega ali več davkov za eno ali več davčnih obdobj.

Davčni inšpektor naj bi zavezancu povedal za kakšen pregled gre: celostni ali delni, ter na katero časovno obdobje se nanaša.

Celostni nadzor pomeni, da se zavezanca obravnava glede vseh njegovih davčnih obveznosti, za vsa obdobja, pri čemer se seveda upošteva zastaralni rok, torej največ za zadnjih 5 let.

Davčni inšpekcijski nadzor se začne z izdajo sklepa o začetku davčnega nadzora in vročitvijo sklepa zavezancu, osebno, kar je posebnost glede na ZIN. Nato se po najmanj 8. dneh od vročitve začne dejanski nadzor v prostorih zavezanca. Zavezanec ima torej 8 dni časa, da se na nadzor pripravi, zavezanec pa mora zagotoviti uradni osebi mesto in opremo.

Kadar bi predhodna vročitev sklepa o začetku davčnega nadzora ogrozila namen nadzora (če ga uradna oseba hoče presenetiti), lahko inšpektor pride neposredno k zavezancu in takoj začne nadzor, brez sklepa. Torej se ne izda vedno sklep, praviloma da, ne pa vedno (MF, DURS, Kaj je dobro vedeti o davčnem inšpekcijskem nadzoru).

Inšpektor nato ugotavlja dejstva, torej teče ugotovitveni in dokazni postopek. V ugotovitvenem in dokaznem postopku zakon določa posebna pooblastila davčnih inšpektorjev:

- davčni inšpektor sme odvzeti dokumentacijo do 30 dni (po ZIN- 19. člen velja do 15 dni), izjemoma celo do 90 dni;
- davčni inšpektor si sme ogledati tudi stanovanje (kar po ZIN ne velja), če je na tem naslovu registrirana dejavnost, prijavljen sedež firme, itd.

Posebne pravice zavezancev pa so (glej DURS):

- zavezanec ima pravico ves čas nadzora biti prisoten in sodelovati;
- zavezanec lahko imenuje pooblaščen osebo za dajanje podatkov inšpektorju;
- zavezanec ima pravico do sklepnega pogovora pred izdajo zapisnika o nadzoru, v katerem se zavezancu pove, kaj je inšpektor ugotovil in kakšni bodo predvideni ukrepi, sklepni pogovor pa ni obvezen, če se mu zavezanec izogiba ali če tako terja nujni interes, ampak praviloma naj bi sklepni pogovor bil.

3.8 KONTROLA DAVČNIH OBRAČUNOV

Poleg inšpekcijskih nadzorov se opravlja tudi kontrola davčnih obračunov. Le-ta predstavlja notranji nadzor. Davčni organ izvaja preiskavo na sedežu davčnega organa. Preverjajo popolnost, pravilnost in pravočasnost oddanih obračunov, pri čemer podatke v obračunih preverjajo s podatki v dokumentaciji zavezanca oz. s centralnimi podatki v lastnih evidencah, podatkih bank in povezanih oseb- dobavitelji kupcev, izplačevalci.

Če kontrolor ugotovi skladnost teh podatkov, o tem sestavi uradni zaznamek in postopek se zaključi. V kolikor kontrolor ugotovi neskladja, povabi zavezanca na razgovor (tudi po telefonu) in skuša z njim razčistiti dejstva, stanje. Nato ima zavezanec 8 dni časa za plačilo ugotovljene višje vrednosti.

Če zavezanec ugovarja ugotovitvi davčnega organa, se o tem sestavi zapisnik in nato izda odločba. Običajno pa kontrolorji nimajo dovolj podatkov za izdajo odmerne odločbe, zato zadevo predajo inšpekciji.

3.9 DAVČNA PREISKAVA- PREDINŠPEKCIJSKI POSTOPEK

Davčna preiskava je določena v 131. členu ZdavP-2, kjer je določeno, da se začne z delovnim nalogom glavnega davčnega urada, če obstaja utemeljen sum kršitve davčnih predpisov. V nalogu se navedejo razlogi, zaradi česa se davčna preiskava opravi. Preiskava poteka tako, da zavezanec ne ve, zaključi pa se s preiskovalnim poročilom. To je tako imenovana podlaga za začetek inšpekcijskega nadzora, ugotovitve pa se morajo vključiti tudi v sklep o davčnem inšpekcijskem nadzoru.

3.10 INSTITUT SAMOPRIJAVE

Z začetkom davčnega inšpekcijskega postopka oziroma z vročitvijo sklepa je povezan tudi institut samoprijave, ki je opredeljen v ZDavP-2 v 55. členu, ki določa s čim se zavezanca za davek spodbudi k temu, da bi morebitne kasnejše ugotovitve inšpekcije sporočil sam davčnemu organu najpozneje do:

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

Samoprijava je novost iz leta 2006. To ne pomeni, da je zavezanec oproščen vseh sankcij, ker je zamudil rok, saj mora ob samoprijavi poleg osnovne obveznosti plačati še zamudne in kazenske obresti. Kazenske obresti znašajo od 1 do 4 %, odvisno od zamude. Prednost samoprijave za zavezanca pa je v tem, da se izogne prekrškovni in kazenski odgovornosti.

Zakon določa, da bo celotna komunikacija med obračunskimi zavezanci in davčnim organom od leta 2009 naprej potekala le elektronsko.

Če zavezanec želi, da se izogne kaznovanju za prekršek, mora davčnemu organu predložiti obračun oziroma popravljen davčni obračun. V posebni prilogi prikaže premalo obračunane davke skupaj z obrestmi po medbančni obrestni meri za čas od preteka roka za plačilo, do predložitve davčnega obračuna na podlagi samoprijave.

Posebna priloga, t.i. samoprijavni obrazec, je predpisan s Pravilnikom o izvajanju ZDavP-2. Zavezanec mora navesti vrsto obračuna davka, ter kdaj je pretekel rok za predložitev tega obračuna davka (glej INFO svet, Kaj je novega pri davčnem nadzoru, 2007).

Če se obračun popravlja, mora navesti, kdaj je predložil prejšnji obračun, katerega popravlja, in kdaj je pretekel rok za plačilo oziroma vračilo davka po tem obračunu. Popravljenemu obračunu davka mora predložiti tudi priloge, katerih vsebina se zaradi samoprijave spreminja. Če zavezanec za davek sporoči samoprijavo za več obračunov davka, mora za vsak popravljen obračun davka predložiti samostojen obrazec (glej Jerovšek in Kovač, 2007, str. 53, 54).

Določba 63. člena ZDavP-2 določa, da lahko davčni zavezanec, ki ni vložil napovedi oziroma podatki niso pravilni, popolni ali resnični, vsak trenutek predloži novo davčno napoved. V ZDavP-2 je določeno, da davčni zavezanec ne more vložiti nove samoprijave v zvezi z obveznostmi, zaradi katerih je predhodno že vložil samoprijavo.

4 IZVAJANJE INŠPEKCIJE

4.1 EKONOMIČNOSTI IN ODZIVNOST INŠPEKCIJE

Pri pregledih je potrebno skrbeti za čim večjo ekonomičnost postopka, s čim manj stroški, hitro, učinkovito, brez zavlačevanja ter nepotrebni stroški za stranko in organ, kot določa 13. člen ZUP. Uradna oseba mora postopek voditi hitro, učinkovito, brez zavlačevanja, brez povzročanja nepotrebnih stroškov.

Ekonomičnost postopka pa ne opravičuje organa, da bi opustil določena dejanja v postopku, ki so za odločitev potrebna. Pri izbiri posameznih procesnih dejanj pa mora uporabiti tista, ki so cenejša če se da z njimi doseči cilj oz. namen procesnega dejanja.

Pomembne dokaze si lahko inšpekcija iz svojih uradnih evidenc pridobi tudi sama. Zato učinkovitost pregleda zahteva tudi upoštevanje drugih dejavnikov (glej Kruhar Puc, 2004, str. 78):

- vrste pregleda,
- časovno obdobje,
- metode pregleda,
- izbira težišča pregleda,
- prenehanje inšpekcije.

4.2 METODE INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA

V nobenem primeru se ne uporablja le ena metoda, ampak mešanje več metod. Poznamo naslednje metode (glej Wakounig, 1998, str. 82):

- neposredna inšpekcijska metoda: zajema preverjanje listin. Inšpektor se opredeli tudi na dejstvih in časovnih obdobjih. Metoda temelji na stroških, ki so posebej pomembni za pravno osebo;
- posredna inšpekcijska metoda: tudi pri tej metodi izhajamo iz stroškovnih izračunov. Tukaj razlikujemo naslednje skupine:
 - računske inšpekcijske metode: uporabijo se podatki iz računovodstva in se jih z računovodskega področja pregleda;
 - gospodarske inšpekcijske metode: ta metoda zajema kontrolo celotnega poslovanja;

- primerjava poslovanja: gre za računalniško notranjo in zunanjo primerjavo podatkov;
- kontrola sistema: se večinoma uporablja pri večjih podjetjih. Gre za preverjanje pravil računalniško- računovodskega postopka.

4.3 ZAČETEK PREGLEDA

Pregled se začne na podlagi podatkov, če ti ustrezajo stanju v inšpiciranem obdobju. Takšen preizkus opravi davčni organ, ko od zavezanca prejme obračun. Pri pravnih osebah se preverjajo tudi razmerja med lastniki pravnih oseb.

Inšpekcijski pregled se kot del nadzorne funkcije razume kot tesna povezava med davčnim zavezancem in Davčno upravo RS. Davčni organ mora posredovati obvestilo, na podlagi česar se začne pregled, saj ima davčni zavezanec pravico biti obveščen o predvideni inšpekciji.

S 1.1.2007 je ukinjena obveza, da mora davčni organ zavezanca obvestiti pisno o nameravanem inšpekcijskem pregledu (glej DFS, Davčni inšpektor pred vrati, 2008).

V zakonu so določene tudi obvezne sestavine sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora (glej Galič in Kruhar Puc, str. 30-31):

- navedba pristojnega davčnega organa, številka in datum izdaje sklepa,
- ime in naslov oziroma firma in sedež zavezanca za davek,
- pravna podlaga za inšpekcijski nadzor,
- obdobje obdavčenja, za katero se davčni inšpekcijski nadzor opravlja,
- vrsta davka, katerega nadzor se izvaja,
- ime osebe, ki bo davčni inšpekcijski nadzor opravila,
- pouk o pravici sodelovanja zavezanca pri davčnem inšpekcijskem nadzoru,
- pouk o posledicah oviranja inšpekcijskega nadzora,
- pouk o pravnih sredstvih.

Davčni inšpekcijski nadzor predstavlja zunanjo obliko nadzora, ker se izvaja na terenu, na sedežu zavezanca. Zakon za inšpekcijski nadzor predvideva dodatno načelo in sicer: načelo delovanja inšpektorja tako v breme kot v korist zavezanca ter načelo izbire zavezancev, ki opredeljuje, da mora inšpekcija izbrati inšpektorja za nadzor po objektivnih kriterijih - v letnem planu opredelijo, katere zavezance bodo nadzorovali. Davčni inšpektor se odziva tudi na prijave.

Še pred začetkom pregleda pa se opravi uvodni pogovor, katerega namen je (glej Kruhar Puc, 2005, str. 79):

- spoznati davčnega zavezanca,
- pojasniti vrsto ter predvideno trajanje inšpekcije,
- seznaniti se z dejavnostjo zavezanca, načinom poslovanja,

- dopolniti načrt inšpekcije,
- spoznati računovodski sistem.

Uvodni pogovor ni nič posebnega, vseeno pa je za davčne zavezance najbolje, da odgovarjajo na vsa vprašanja kratko in jedrnato, da ne bi zašli v podrobnosti in nejasnosti, s čimer se inšpektorju porodijo pomisleki, saj inšpektor opazuje vse odzive, tudi govorico telesa. Strokovnjaki svetujejo, da se zavezanec posveti davčnemu inšpektorju ter odgovarja na vsa njegova vprašanja.

4.4 PREDLOŽITEV KNJIG IN DOKUMENTACIJ

Za davčne potrebe vodijo davčni zavezanci poslovne knjige, pogodbe, listine, izdelujejo letna poročila, davčne obračune in druge evidence, ki so predpisane z zakonom. Knjige in evidence morajo biti vodene redno in pravilno na način, ki zagotavlja podatke za ugotovitev davčnih obveznosti. Poslovne knjige in ostalo dokumentacijo mora zavezanec hraniti v arhivu toliko časa, kot določajo zakoni.

Zavezanec za davek je dolžan predložiti poslovne knjige in evidence davčnemu organu na kraju opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora ter nuditi pojasnila, ki so potrebna za razumevanje. Če zavezanec ne predloži poslovnih knjig ter evidenc, je potrebno to zaradi zavarovanja dokazov vključiti v zapisnik (glej Ius info, Davčni inšpekcijski nadzor, 2009).

Nadzor se opravlja pri zavezancu za davek in v prostorih, kjer opravlja dejavnost in kjer vodi in hrani poslovne knjige, ne sme pa se opravljati v stanovanjskih prostorih, ki jih zavezanec ni določil za svoj sedež (glej Galič in Kruhar Puc, 2004, str. 35).

Zavezanca, ki ni predložil poslovnih knjig in drugih dokumentacij, mora inšpektor navesti v zapisniku. Kadar inšpektor ugotovi dokazno breme, mora zavezanec predložiti vsa potrebna dokazila, če pojasnjuje nasprotno. Davčni organ določi rok, v katerem mora zavezanec predložiti potrebne dokaze.

Pri inšpiciranju pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja davkov ter prispevkov, so pogosto opredeljene kršitve t.i. SRS 21. Kadar inšpektor ugotovi to kršitev, opredeli knjigovodsko listino kot neverodostojno ter za njeno vrednost zniža odhodke.

Pri pregledu knjig in dokumentacij davčni inšpektorji naletijo tudi na podatke, ki jih je imel davčni zavezanec namen prikriti. Ta pojav označujemo z davčno utajo, ki izvira iz znanega konflikta med davkoplačevalci in državo. Davčna utaja je vsako dejanje, ki je v nasprotju z zakonom, ker davkoplačevalec plača manj denarja, kot bi ga moral, ali pa ga sploh ne plača. Utaja davka zato predstavlja kaznivo dejanje, ki ga država tudi kazensko preganja (glej Muženič, 1999, str. 6,7).

4.5 NAČIN POSLOVANJA DAVČNEGA ZAVEZANCA

Z načinom poslovanja davčnega zavezanca se inšpektor seznanja od uvodnega pogovora dalje, vse do začetka inšpekcijskega pregleda. Posebej se seznanj tudi z organizacijo poslovanja davčnega zavezanca, ki mu pomaga pri celotnem inšpiciranju.

Seznani se (glej Kruhar Puc, 2004, str. 81):

- z vpisom v registru,
- lastništvom,
- pogodbami,
- predmetom poslovanja,
- zaposlenimi, delovnim časom,
- načinom dela,
- prostori,
- ponudniki in povpraševalci.

4.6 POOBLASITLA DAVČNEGA INŠPEKTORJA

Pooblastila davčnega inšpektorja so podrobneje navedena v ZIN- 19. člen. Davčni inšpektor ima naslednje pravice:

- inšpektor lahko vstopa in pregleduje prostore, zemljišča tudi brez soglasja zavezanca (razen stanovanja po ZUP, ki je ustavno varovano; davčni inšpektor pa lahko pregleda stanovanje, če je na tem naslovu registrirano podjetje);
- inšpektor sme pregledovati opremo zavezanca;
- inšpektor sme pregledovati surovine/ izdelke, delovna sredstva...;
- pregledati poslovne knjige, pogodbe ter druge evidence;
- pregledati evidenco zaposlenih ter primerjati, če se vsi podatki ujemajo s prijavljenimi podatki;
- zaslišati priče;
- pregled listin, kjer se dokazuje pravni status osebe;
- fotografirati, snemati;
- pregled listin, ki potujejo skupaj z blagom;
- možnostčasne prepovedi opravljanja dejavnosti (do 3 dni od leta 2007);
- zaseči listine do 30 dni, ki so potrebni za davčni nadzor, izjemoma do 90 dni. Pri zasegu mora izdati potrdilo, zavezanec pa lahko zasežene stvari zahteva nazaj, če so le- te nujno potrebne pri njegovem poslovanju.

4.7 ZASLIŠANJE STRANK

Pri pregledu je inšpektor dolžan zaslišati stranke, kot to opredeljujejo zakoni. Preden organ odloči in izda odločbo, mora stranko zaslišati, dati ji mora možnost (glej Kruhar Puc, 2004, str. 86, 87):

- da je udeležena v postopku,
- da ustno poda zahtevek,
- da navaja nova dejstva in okoliščine,
- da ugovarja ugotovitvam uradne osebe,
- da ugovarja navedbam prič, izvedencev in drugih udeležencev,
- da se seznanj z uspehom/ugotovitvami v celotnem postopku.

Zaslišanje strank se lahko opravi na glavni obravnavi ali pred uradno osebo izven uradne obravnave. Zaslišanju stranke je zadoščeno, če se ji omogoči da posreduje pisno izjavo, razen če gre za nasprotne stranke in je potrebno med njimi izvesti kontradiktorni postopek. Do obravnave lahko stranka ves čas daje pisne izjave, na obravnavi pa mora podati ustno izjavo.

Zaslišanje stranke je lahko s posebnim zakonom izključeno, v nekaterih primerih pa jo izključuje ZUP. Zaslišanja stranke po ZUP-u ni, če organ vodi skrajšani ugotovitveni postopek (144. člen ZUP). Kršitev načela zaslišanja stranke predstavlja bistveno kršitev pravil postopka.

5 SKLEP INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA

5.1 SKLEPNI RAZGOVOR

Naslednja faza postopka je sklepni razgovor, ki je določen v 139. členu ZdavP-2. Inšpektor opravi sklepni razgovor z zavezancem ob zaključku postopka, pri čemer inšpektor pojasni svoje ugotovitve in kakšne bodo posledice. Sklepni razgovor ni potreben, kadar v postopku ni ugotovljeno ničesar, kar bi vplivalo na stranko, ter kadar se zavezanec pogovoru izmika. Po 10-ih dneh od sklepnega razgovora mora inšpektor sestaviti zapisnik o nadzoru.

5.2 DAVČNI ZAPISNIK

Zapisnik je sestavni del inšpekcijskega pregleda, v katerem mora biti zapisan celotni pregled, kako se je začel, po potrebi z izdajo odločbe.

Zapisnik ima obvezne predpisane sestavine (glej Kruhar Puc, str. 96):

- naziv davčnega urada,
- pravna podlaga za inšpekcijski pregled,
- ime inšpektorja,
- ime davčnega zavezanca,
- predmet pregleda,
- kraj in čas pregleda,
- zakonite zastopnike, v kolikor so,
- podatke o odgovornih delavcih pravne osebe.

Inšpektor mora v zapisniku opisati, katere poslovne knjige in dokumentacija mu je bila na razpolago za pregled, kaj je pregledal in kje je ugotovil morebitne nepravilnosti. Zelo pomembno je, da se ugotovijo vsa dejstva, ki so bila v postopku utemeljena.

Nato inšpektor sestavi in izda zapisnik, ki se vroči zavezancu (npr. po ZUP se zapisnik ne vodi). To je sumarni zapisnik, v katerem so zajete ugotovitve celotnega nadzora. Na zapisnik lahko zavezanec poda pripombe. Tako določa tudi 140. člen ZdavP-2. Za pripombe ima 20 dni ali dodatnih 30 dni časa, če mu jih ugodí davčni organ. Če zavezanec poda pripombe, mora inšpektor sestaviti dodatni zapisnik v 30-ih dneh, kjer mora pripombe upoštevati ali jih utemeljeno zavrniti, sicer krši temeljno načelo zaslišanja stranke.

Trajanje celotnega postopka je z zakonom omejeno do 6 mesecev, inšpekcijski postopek pa mora biti zaključen najkasneje v 6-ih mesecih od vročitve sklepa o začetku davčnega nadzora, v zelo kompleksnih zadevah, ki jih zakon našteva, pa v 9-ih mesecih. Preden se zapisnik sklene in podpiše, ga je potrebno prebrati osebam

udeleženi v postopku, ki lahko posredujejo pripombe na zapisnik, ali pa se z zapisnikom strinjajo in ga podpišejo. Zapisnik podpiše oseba, ki je pri postopku sodelovala, overi pa ga uradna oseba.

Vseh sestavin zapisnika ni mogoče naštetih, saj se vsak inšpekcijski pregled lahko razlikuje od drugega. Inšpektor mora o obsegu nadzora in ugotovitvah sestaviti zapisnik. Le-ta se vroči zavezancu, ki ima potem 48 ur časa za pripombe.

5.3 OCENA DAVČNE OSNOVE

Zakon omenja oceno davčne osnove, kadar (glej Wakounig, 1998, str. 15):

- kadar davčni zavezanec ne vloži davčne napovedi ali ne predloži davčnega obračuna, ali vloži brez podatkov potrebnih za ugotovitev davčnih obveznosti;
- kadar se ugotovi, da temelji davčni obračun na neresničnih podatkih;
- kadar prihodki, ki so opredeljeni v obračunu, niso sorazmerni z napovedanim odhodkom, prikazanem v davčnem obračunu;
- kadar davčni zavezanec ne predloži knjig in dokumentacij, ali pa so prikazani neresnični podatki;
- kadar delodajalec ne predloži podatkov o obračunu.

Vsekakor se morajo pri oceni davčne osnove upoštevati tudi odhodki in ne samo prihodki. Če v postopku inšpektor ne more ugotoviti višine davčne osnove, le-ta določi na podlagi verjetnosti. Verjetnost se opredeljuje v ZUP kot dovoljenje, da se dejansko stanje ugotovi samo z verjetnostjo. Ta je najnižja stopnja prepričanja. ZUP to določa v 144. in 145. členu. ZUP dovoljuje odločanje na podlagi verjetnosti, pri čemer se ne uporabljajo pravila o dokazovanju:

- če gre za nujne ukrepe v javnem interesu, s katerimi ni mogoče odlašati ali da bi preprečil nastanek nepopravljive gospodarske škode;
- če gre za stvar majhnega pomena in nihče ne ugotavlja postavljenega zahtevka; iz vseh okoliščin pa izhaja, da je potrebno zahtevku ugoditi.

Cilj cenitve je, čimbolj natančno ugotoviti davčno osnovo, k čemu ne sodijo samo prihodki, temveč tudi odhodki, ki jih moramo upoštevati. Cenitev mora biti pravilna in upravičena, postopek se mora voditi zakonito; vključuje se tudi zaslišanje stranke ter sodelovanje le-te.

Udeleženci v postopku, kot so priče, morajo navajati resnične podatke, prav tako mora biti tudi organ pozoren na morebitna razmerja prič z zavezanci. Cilj davčnega organa ni zahtevati čim večje plačilo davka, ampak zagotoviti pravično, in enakovredno plačevanje zavezancev.

»Zahteva, da mora cenitev pripeljati do skladnosti z dejanskim stanjem, bi bila zgrešena in napačna, saj moramo že v osnovi predpostavljati, da resničnega stanja

pri cenitvi ni mogoče ugotoviti, absolutna resnica pa človeškemu spoznanju ni dostopna« (Wakounig, 1998, str. 22).

Inšpektor mora z oceno ugotoviti dejansko davčno osnovo, kot govori 39. člen ZdavP-2, z ugotovitvenim postopkom in dejanskimi podatki. Lahko uporabi tudi podatke pri osebah, ki opravljajo podobno dejavnost. Svoje ugotovitve mora strniti in dokumentirati z dokazi, ki jih je uporabil in pri oceni upošteval. Iz cenitve morajo biti navedeni razlogi, zakaj se je davčni inšpektor podal v oceno davčne osnove, ter ugotovljena davčna osnova. Stranka oziroma zavezanec, pri katerem je inšpektor ugotavljal oceno, lahko dokaže, da je davčna osnova nižja od ugotovitve v postopku. Pri vsaki cenitvi pa je mogoča tudi netočnost, ki se je ne da izključiti. Vsekakor pa vedno ostane nek manevrski prostor, kjer je možnih več ocen.

Kadar se ocenjuje davčna osnova, se mora inšpektor sam odločiti, po kateri metodi bo posegel, da bo ocenil davčno osnovo.

Najpogosteje se uporabijo naslednje metode (glej Uhan, 2000, str. 18):

- metoda notranje primerjave poslovanja,
- metoda zunanje primerjave poslovanja,
- kalkulacijska metoda cenitve,
- metoda cenitve na podlagi izkustvenih in primerjalnih podatkov.

Pri metodi notranje primerjave poslovanja se primerja davčna osnova preteklih let. Potrebno pa je vedeti, da je to metodo mogoče uporabiti le takrat, kadar so primerjalne okoliščine podobnim tistim iz preteklih let. Ta metoda je dokaj učinkovita, slabost, ki se jo lahko upošteva, je ta, da mora zavezanec sodelovati, saj so potrebni dokumenti iz inšpiciranega podjetja. Zavezanec lahko tudi odkloni sodelovanje; takrat moramo posegati po drugih metodah.

Pri metodi zunanje primerjave poslovanja davčni organ uporablja podatke drugih podobnih podjetij, ki so iste velikosti, vrste...Ta metoda je uporabna, kadar imajo podjetja enake tržne možnosti, da se lahko realno oceni davčna osnova. Zavezanec ima možnost pritožbe na oceno davčne osnove, ki jo je davčni organ ugotovil. Pri tem ima pravico, da se seznanj s primerjanimi številkami. Ta metoda je dokaj nezanesljiva, pri čemer se lahko razvijejo tudi spori med zavezancem in davčnim organom.

Kalkulacijska metoda cenitve je najpogostejša metoda, ki jo uporablja davčni inšpektor. Iz posameznih dogodkov se izračunajo razmerja, ki jih v obliki kazalnikov uporabi za oceno davčne osnove. Pri tej metodi se lahko uporabi tudi notranja in zunanja primerjava poslovanja, kadar ni mogoče razviti posameznih kazalnikov.

Pri metodi izkustvenih in primerjalnih podatkov pridobimo kazalnike, ki jih pri cenitvi uporabimo. Povzamejo se povprečni izidi, ki so pridobljeni iz dejanskih izidov v drugih podjetjih.

5.4 IZDAJA ODLOČBE

Postopek se lahko zaključi na več različnih načinov, odvisno od ugotovitev davčnega inšpektorja. Odločbo izda organ, ki je za to pristojen. Odločb je več vrst, najpogostejše pa so:

➤ **odmerna odločba:** davčni organ izda odmerno odločbo, če ugotovi kršitve zavezanca oz. nepravilnosti, ki vplivajo na višino davčne obveznosti. Odločba se izda najpozneje v roku 30 dni od dneva prejema pripomb na zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Pritožba zoper odmerno odločbo se lahko vloži v roku 30 dni od vročitve odločbe. Pritožba ne zadrži izvršitve odločbe. Odmerna odločba se izda na dveh temeljih: napoved ali inšpekcijski zapisnik. Odmerna odločba je odločba, ki bodisi nalaga plačilo davka bodisi odreja vračilo. Sestavine odmerne odločbe predpisuje 80. člen ZdavP-2 (glej Data, Pripravimo se na davčni inšpekcijski nadzor, 2009);

pritožba zoper odmerno odločbo ne zadrži njene izvršitve. Davčni organ pa lahko zadrži izvršitev, odloži rok plačila do odločitve na II. stopnji, če oceni, da bo pritožnik s pritožbo uspel. Če uspe ne plača obresti, če ne uspe, plača zamudne obresti za čas odloga (glej Jerovšek in Kovač, 2007, str. 134);

➤ **odločba o vračilu:** odločba o vračilu se izda, kadar se ugotovi, da je obveznost nižja. Tako določa 65. člen ZdavP-2;

➤ **ureditvena odločba:** ureditvena odločba se izda, kadar nepravilnosti ne vplivajo na davčne obveznosti. Pritožba zoper ureditveno odločbo se mora vložiti v 15 dneh od vročitve odločbe (glej Jerovšek in Kovač, 2007, str. 177);

➤ **s sklepom:** se postopek lahko ustavi, če inšpektor ne ugotovi nobenih nepravilnosti. Pritožba zoper sklep pa je dovoljena, če je v ZUP-u ali posebnem zakonu izrecno določeno, da je zoper sklep dovoljena pritožba. Če ni določeno, samostojne pritožbe zoper sklep ni. Sklepi praviloma učinkujejo takoj, pritožba ne zadrži izvršitve sklepa, razen če je z zakonom izrecno določeno, da pritožba zadrži izvršitev sklepa;

➤ **z uradnim zaznamkom:** se postopek zaključi, kadar bi moral zavezanec plačati več davka, ampak manj kot 10 evrov, kot bremepis na kontu (glej Jerovšek in Kovač, 2007, str. 99);

➤ **delna odločba:** organ odloči tudi o delni odločbi, kadar je mogoče o zahtevku stranke odločiti po delih ali o posameznih zahtevkih. Delni odločbi sledi dopolnilna odločba, s katero se odloči o preostalih delih zahtevka, ki niso zajeti z delno odločbo. Če je bilo dejansko stanje ugotovljeno v celotnem zahtevku, že pri izdaji delne odločbe, ni potrebno izvajati ugotovitvenega postopka pri dopolnilni odločbi (glej Kruhar Puc, 2004, str. 105);

➤ **začasna odločba:** začasno odločbo izda organ, kadar se pred koncem postopka pokaže potreba, da se že odloči, čeprav odločitev o celoti še ni znana. Začasna odločba se izda na podlagi podatkov, ki so dotlej znani. Po končanem postopku pa se izda glavna odločba, s katero se začasna razveljavi. Delna, dopolnilna in začasna odločba, so samostojne odločbe glede pritožbe in izvršbe (glej Jerovšek in Kovač, 2007, str. 127).

Kot sem že navedla, postopek ne sme trajati več kot 6 mesecev, izjemoma je prepisan devetmesečni rok za izdajo odločbe v naslednjih primerih:

- inšpiciranje povezanih oseb,
- inšpiciranje zavezancev, ki so zavezani k reviziji letnih poročil,
- ugotavljanje ocene davčne osnove.

5.5 UKREPI, KI JIH LAHKO IZREČE INŠPEKTOR

Inšpektor postopek ustavi s sklepom, če ne ugotovi kršitev. Če pa jih ugotovi, izreče ukrepe. ZIN v členih od 33. do 36. določa skupine ukrepov.

1. Preventivni ukrepi

Preventivni ukrepi so navedeni v 33. členu ZIN. Med preventivne ukrepe spada opozorilo, ustni ukrep, ki ga inšpektor izreče zavezancu, kadar gre za manjše kršitve. Opozorilo se zabeleži v zapisnik o nadzoru. Obvezni del opozorila je naj zavezanec preneha s kršitvijo oz. napako odpravi. Določi se tudi rok. Po preteku roka inšpektor opravi kontrolni pregled ali pa zavezancu naloži, naj v določenem roku predloži dokazila, da je upošteval opozorilo. Če zavezanec upošteva opozorila, tedaj inšpektor ustavi postopek s sklepom, kot da kršitve ne bi bilo (zavezanec ne plača niti stroškov). V kolikor pa zavezanec ne upošteva opozorila, inšpektor poseže po strožjih rednih ukrepih.

2. Redni ukrepi

Redni ukrepi so predpisani v 32. členu ZIN. Rednih ukrepov je več vrst in se odrejajo kumulativno. Osnovni redni ukrep je izdaja **ureditvene odločbe**- odprava kršitve, s katero inšpektor zavezancu naloži, naj odpravi nepravilnost.

ZUP pa določa tri posebnosti (glej Jerovšek in Kovač, 2007, str. 177):

- obvezna sestavina izreka je rok;
- obvezna sestavina izreka je klavzula o nesuspendivnosti pritožbe (splošno pravilo je, da pritožba zoper inšpekcijske odločbe ne zadrži izvršitve);
- dolžnost inšpektorja, da mora po izteku roka za odpravo nepravilnosti izvesti izvršbo po uradni dolžnosti, če zavezanec ni upošteval odločbe (v 30 dneh).

Če inšpektor to opusti, kazensko odgovarja.

Drugi redni ukrep, ki ga določa ZIN v 32. členu, je **vodenje hitrega prekrškovnega postopka- izrek prekrška** – če kršitev predpisov predstavlja prekršek po področnem zakonu. Hitri prekrškovni postopek se zaključi s plačilnim nalogom ali s prekrškovno odločbo, seveda poleg ureditvene odločbe.

Tretji redni ukrep – če kršitev predpisov predstavlja kaznivo dejanje npr. davčna utaja– **inšpektor vloži kazensko ovadbo državnemu tožilstvu**– v obliki dopisa. Kazenski postopek vodi pristojno sodišče.

Četrty ukrep, ki je določen v 35. člen ZIN, navaja, da lahko inšpektor sodišču predlaga **trajno prepoved opravljanja dejavnosti oz. odvzem predmetov in protipravno pridobljene premoženjske koristi**- v obliki odločbe.

3. Posebni ukrepi

Posebni ukrepi se vedno odredijo z odločbo, kadar zavezanec rednih ukrepov ne upošteva ali kršitev ponavlja. Tako je določeno v 34. členu ZIN. Sem sodijo naslednji posebni ukrepi:

- zapečatenje prostorov oz. strojev (vrvica v barvi SLO zastave; če jo strgaš, je to kaznivo dejanje);
- za določen čas prepove opravljanje dejavnosti zavezanca;
- začasno odvzame predmete/ blago/ dokumentacijo;
- naloži se distributerskim podjetjem prepoved dobave elektrike, vode, plina in telekomunikacij;
- odredi prepoved podizvajalcem, da za zavezanca ne opravljajo posla.

Naslednja skupina so **ukrepi za varstvo pravic tretjih oseb**, ki so določeni v 36. členu ZUP (stranke zavezancev). Inšpektor odredi ukrepe po odločbi ZUP, kadar kršitev zavezanca lahko ali že prizadene tretje osebe. V tem primeru sledi objava odločbe inšpektorja na vidnem mestu zavezanca (v njegovih prostorih) ali v javnih občilih in na stroške zavezanca.

V skladu z 397. členom ZDavP-2, se z globo od 1600 do 25.000 evrov kaznuje za prekršek pravna oseba ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, če ne predloži dokumentacije ali ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega nadzora ali ovira davčni nadzor. Z globo od 400 do 4000 evrov se kaznuje za navedeni prekršek tudi odgovorna oseba (glej Ragor, Pripravimo se na davčni inšpekcijski nadzor, 2009).

5.6 VROČANJE

Vročanje je opredeljeno v ZDavP-2 v 85. členu ter v ZUP v 83. členu. Vročitev opravi davčni urad, oblike in načini vročanja pa so odvisni od tega, kaj se vroča. Glede na to ločimo:

- osebno vročanje,
- navadno neposredno vročanje.

5.6.1 Osebna vročitev

Osebna vročitev je določena v 87. členu ZUP. Osebna vročitev je vročitev v roke naslovnika, ki se mora opraviti za:

- odločbe,
- sklepe,
- druga pisanja ali dokumente, katerih od dneva vročitve prične teči rok, ki ga ni mogoče podaljšati.

Osebna vročitev se opravi po pošti oziroma po drugi osebi, ki opravlja vročanje, tako da vročevalec dokumente izroči v roke naslovniku. Dokumente lahko izroči tudi odrasli osebi ali delavcu, v kolikor so ga pripravljene sprejeti. Če ne najde nikogar, pusti naslovniku sporočilo, kje se od tega trenutka naprej nahaja s pozivom, naj ga prevzame v naslednjih 15 dneh. Če ga prevzame na enega od teh dni, je to dan vročitve. Od tega trenutka naprej prične teči rok (če je vložena odločba, prične teči pritožbeni rok). Vročilnica je dokaz o vročitvi. Če pa naslovnik spisa ne prevzame v 15 dneh, se šteje, da je vročitev opravljena z iztekom 15. dne, nato pa vročevalec pusti pisanje v predalčniku naslovnika.

Če se vročitev opravi pooblaščenca ali zastopniku, se šteje, da je bilo pisanje vročeno naslovniku. Vročanje zastopniku ali pooblaščenca določa 89. člen ZUP. Pri navadni vročitvi se šteje, da je bilo vročeno 20. dan od odprave pošte z davčnega organa.

5.6.2 Vročilnica

Vročilnica je opredeljena v 97. členu ZUP. Vročilnica je dokaz o kraju, času in načinu vročitve. Vročilnico izpolnita oz. sestavita prevzemnik in vročevalec. Ta navede način vročitve, naslovnik pa z besedo dan, mesec in letnica prevzema s številko in se podpiše. Če vročilnica ni bila sestavljena ali čitljiva lahko organ izvede poseben ugotovitveni postopek o dnevu, mesecu in kraju dejanske vročitve.

5.7 ROKI

Nekatera dejanja je potrebno opraviti v določenih rokih, kot to predpisuje ZdavP-2 v 99. členu. Roke lahko opredelimo kot materialne in procesne. K procesnemu roku štejemo rok, ki ga je možno podaljšati, npr. na zapisnik davčnega inšpekcijskega

nadzora. Takšen rok se po ZUP ne pozna, ampak ga mora po določbah davčni inšpektor določiti.

Poznamo naslednje roke (glej Kruhar Puc, 2005, str. 88):

➤ **prekluzivni rok:**

Prekluzivni rok je rok, katerega iztek pomeni izgubo procesne pravice, če ta ni bila izrabljena v tem roku (če se v 15 dneh ne pritožiš, izgubiš pravico pritožbe). Prekluzivni roki vežejo stranke. Davčni organ mora upoštevati roke, ki so za stranko dokaj strogi. Stranka, ki zamudi takšen rok, ima omogočen institut vrnitve v prejšnje stanje, za katerega pa mora izpolnjevati določene pogoje;

➤ **inštrukcijski rok:**

Inštrukcijski rok predstavlja navodilo davčnemu organu, da naj v tem roku opravi dejanje. Vendar pa z iztekom tega roka ne izgubi pravice opraviti tega dejanja, lahko pa se sproži disciplinski postopek proti inšpektorju. Če inštrukcijski rok poteče, pa ZUP predvideva določene posledice; tako lahko organ II. stopnje v primeru izteka roka za izdajo odločbe nižjemu organu I. stopnje zadevo vzame in jo reši sam;

➤ **subjektivni rok:**

Subjektivni rok začne teči od subjektivne okoliščine (enomesečni rok, ki prične teči od dneva, ko je organ ali stranka izvedela ali pridobila obnovitveni razlog);

➤ **Objektivni rok:**

Objektivni rok je rok, ki ga lahko stranka uveljavi za vrnitev v prejšnje stanje ter obnovo postopka.

5.8 STROŠKI INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA

Obvezna sestavina, ki jo davčni organ uporabi, kadar vodi inšpekcijski davčni postopek, so stroški, ki nastanejo pri inšpekcijskem pregledu. Stroški postopkov so določeni v 113. členu ZUP ter v 31. členu ZIN.

Glede na stroške ločimo:

- splošne (revizijske stroške),
- posebne stroške.

V ZDavP-2 je v 79. členu opredeljeno, da stroške, kot so prihod, zamuda časa ter izgubljeni zaslužek, bremenijo zavezanca za davek. Davčni organ bremenijo potni stroški uradnih oseb, stroški za priče, oglase, obrazce,... Če se v inšpekcijskem pregledu ugotovijo nepravilnosti in se ugotovi višja davčna obveznost, vse stroške, ki

so nastali, bremenijo zavezanca za davek. Zavezanec plača stroške postopka le če se ugotovitve DU ne skladajo z navedbami zavezanca v obračunu oz. napovedi- če davčni organ ugotovi, da se je nekaj prekrilo. Kadar zavezanec uspe v celoti pa nosi vse posebne stroške organ, ki je začel postopek.

Dodatno pravilo glede stroškov postopka pa velja v inšpekcijskih zadevah. Zavezanec plača stroške inšpekcijskega postopka po načelu sorazmernosti, kar pomeni: le za sorazmerni del nadzora, kjer so bile ugotovljene nepravilnosti.

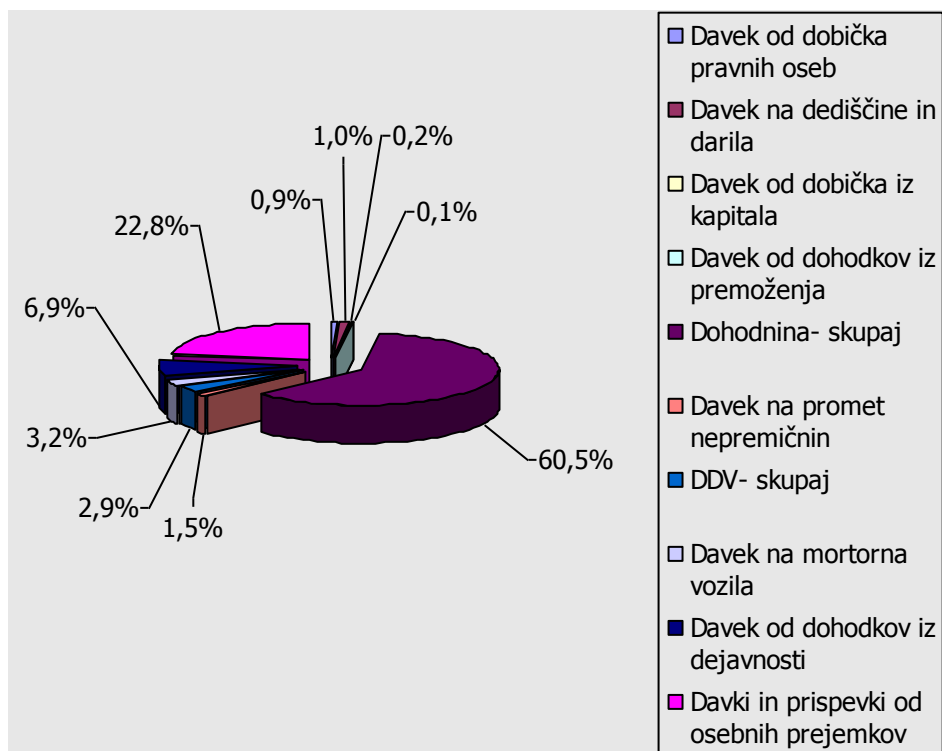
Primer: iz Maribora gre inšpektor nadzirat dva zavezanca v Ljubljano. Pri prvem zavezancu je vse po pravilih in zato ne plača nobenih stroškov, pri drugem pa so napake. Inšpektor pregleduje tri zadeve; prvi dve sta po pravilih, pri tretji pa je napaka. Tako za to tretjo plača stroške zavezanec, za ostalo plačajo stroške državljani (glej Jerovšek in Kovač, 2007, str. 175).

6 STATISTIKA INŠPEKCIJSKIH PREGLEDOV PRI DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

6.1 PREGLED ZA LETO 2004

V letu 2004 je bilo opravljenih 5.896 inšpekcijskih pregledov, kar je za 5,3 odstotka manj kot v letu 2003. Zmanjšanje inšpekcijskih pregledov je sledilo predvsem zaradi preusmeritve na inšpiciranje rizičnih zavezancev. Delež pri velikih in srednje velikih pravnih osebah se je povečal za 16,4 odstotka. Delež pregledov z ugotovljenimi nepravilnostmi je bil 58 odstotkov vseh pregledov in je od leta 2003 nižji za 4,6 odstotka. Opravljenih je bilo 732 oziroma 12,4 odstotka vseh pregledov davkov od dobička. Letni načrt je bil presežen za 4,6 odstotka, vplačila so bila višja v letu poprej za 9,9 odstotka, kar je posledica izjemno visokih vplačil davka od dobička pravnih oseb (glej MF, Poročilo o delu davčne uprave za leto 2004, 2005, str. 11-45).

Graf 1: Struktura ugotovljenih nepravilnosti po vrstah obveznosti



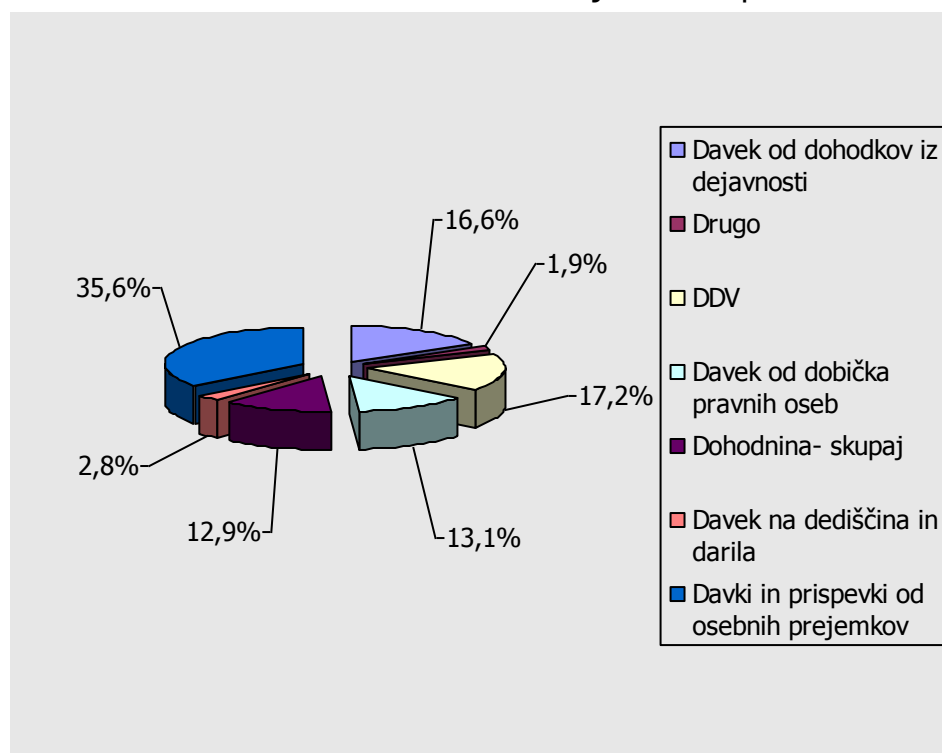
Vir: Poročilo o delu davčne uprave, 2005, str. 30.

Pri kontroli obračunov so bile ugotovljene številne nepravilnosti (glej MF, Letno poročilo o delu, 2005, str. 30):

- nevložene napovedi,
- nevloženi obračuni,
- obračunavanje po napačni stopnji,
- nepravilno in nepopolno izpolnjeni obrazci,
- neplačani davki,
- nepravočasno plačani davki,
- neujemanje s kontrolnimi podatki.

V letu 2004 je bilo vnesenih 60.129 predloženih obrazcev, kar je za 2,3 odstotka več kakor v letu 2003. Zavezancem so izdali 2.014 izhodnih dokumentov od tega 1.110 odločb, 39 sklepov in 865 zapisnikov. Pri inšpiciranju davka od dobička pravnih oseb so bile v 2.060 primerih ugotovljene nepravilnosti, največ, 877, v zvezi z obračunavanjem akontacij, 416 v zvezi z znižanjem davčne osnove in davčnimi olajšavami, 334 je bilo primerov nepravilno izkazanih odhodkov in 213 nepravilno izkazanih prihodkov. V 47 primerih je bila opravljena tudi ocena davčne osnove, ker zavezanci niso predložili obračuna (glej MF, Poročilo o delu davčne uprave v letu 2004, 2005, str. 32).

Graf 2: Struktura učinkov- dodatno odmerjen davek po vrstah



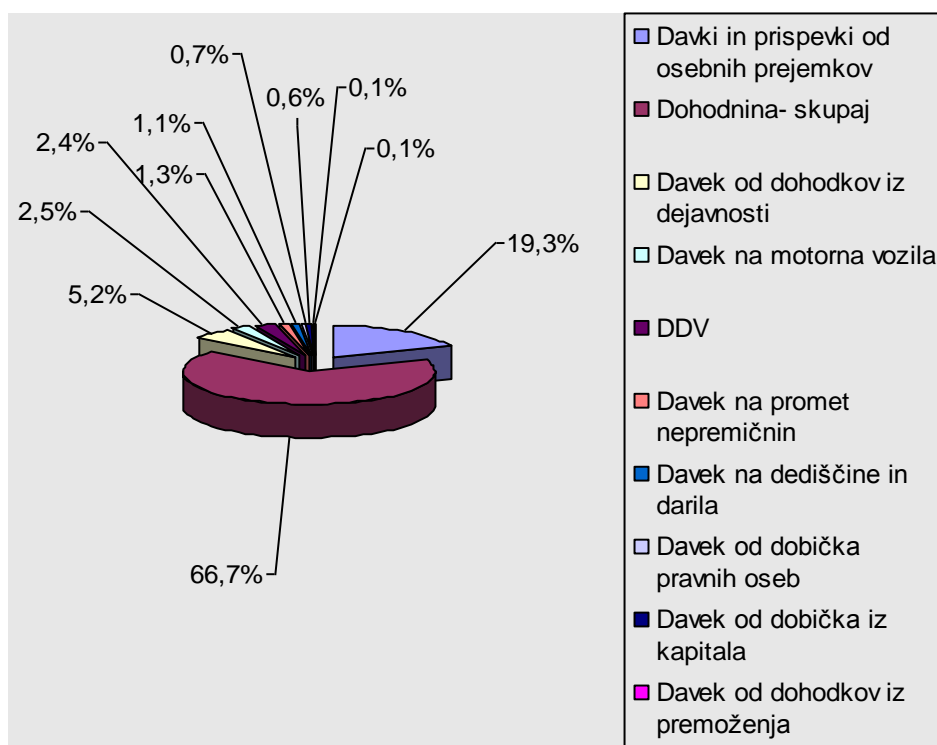
Vir: Poročilo o delu davčne uprave, 2005, str. 31.

6.2 PREGLED ZA LETO 2005

V letu 2005 je bilo opravljenih 4.373 davčnih inšpekcijskih pregledov, od tega pri pravnih osebah 571. Davek od dohodkov pravnih oseb je imel v strukturi davkov na dohodek in dobiček 26,6-odstotni delež. Za leto 2004 je bilo predloženih 62.390 obračunov davka od dobička pravnih oseb, to je za 7 odstotkov več kot leta 2003. Ugotovljena mesečna akontacija za leto 2005 je znašala 10.446 milijona tolarjev, kar je za 25 odstotkov več od ugotovljene akontacije za leto poprej. Dohodnina je imela v strukturi davkov na dohodek in dobiček 73,4-odstotni delež (glej MF, Poročilo o delu davčne uprave v letu 2005, 2006, str. 39-40).

Največ deležev nadzorov in ugotovljenih nepravilnosti je bilo pri letnem nadzoru samostojnih podjetnikov v višini 93,8 odstotka, nato pa sledijo letni nadzori pravnih oseb z 91,5 odstotki. Glede na status zavezanca, je bilo največ nadzorov opravljenih pri pravnih osebah, in sicer 2.469 nadzorov, kar je za 51,1 odstotka manj od načrtovanega.

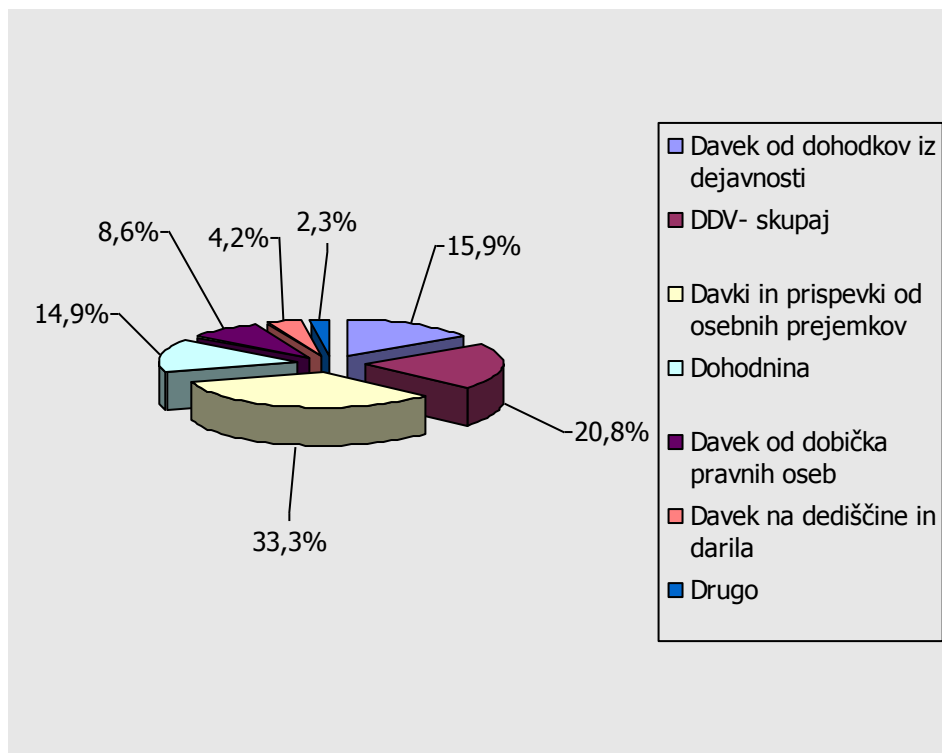
Graf 3: Struktura ugotovljenih nepravilnosti po vrstah obveznosti



Vir: Poročilo o delu davčne uprave, 2006, str. 27.

V postopkih davčnih inšpekcijskih nadzorov so bile ugotovljene dodatne obveznosti v višini 20.241,0 milijonov tolarjev, kar pa je za 27,7 odstotka manj od načrtovanega. Največji znesek, 8.756,1 milijona tolarjev, so imele dodatno ugotovljene neposredne obveznosti davkov na dohodek in dobiček, ki pomenijo 43,3 odstotni delež.

Graf 4: Struktura učinkov kontrole- dodatno odmerjen davek



Vir: Poročilo o delu davčne uprave, 2006, str. 29.

Tako je zaradi ugotovitev inšpekcijskega nadzora v letu 2005 davčna uprava vložila 49 kazenskih ovadb zoper pravne osebe. Najpogostejša oblika je bila zatajitev davčnih obveznosti in ponarejanje listin (glej MF, Poročilo o delu davčne uprave v letu 2005, 2006, str. 44).

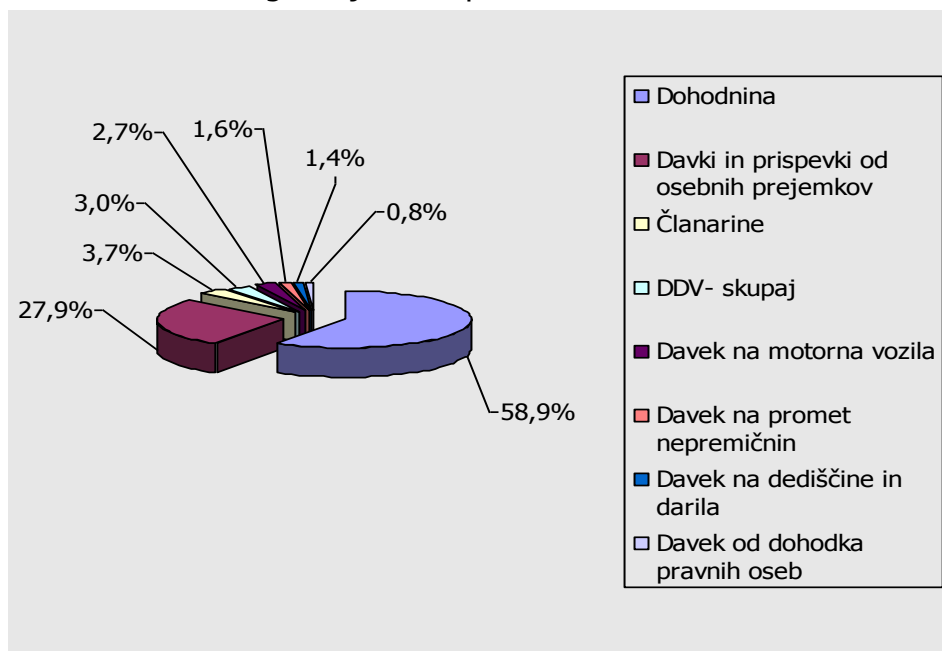
6.3 PREGLED ZA LETO 2006

V letu 2006 je bilo 5.096 davčnih inšpekcijskih pregledov, od tega pri davku od dobička pravnih oseb 528. Davki na dohodek in dobiček so imeli v letu 2006 v strukturi davčnih prihodkov 27,6-odstotni delež. Letni načrt je bil presežen za 15,4 odstotka. Davek od dohodka pravnih oseb je bil v letu 2006 vplačan v višini 226.462,4 milijona tolarjev. Realizacija je preseгла načrt za 41,3 odstotka. Ocenjeno je bilo, da se bo omejevanje uveljavljanja investicij kot davčne olajšave, odrazilo kot učinek povečanja prihodkov. Tolikšno povečanje je posledica tudi boljšega poslovanja podjetij, predvsem tudi spremembe davčne zakonodaje, pri čemer je bilo najpomembnejše zniževanje olajšav. Pri predloženi napovedi so bile ugotovljene številne nepravilnosti, kot so (glej MF, Poročilo o delu davčne uprave v letu 2006, 2007, str. 34):

- obračunavanje po napačni stopnji,
- nepravilno uveljavljanje olajšav,
- vplačila davkov na napačne račune...

V letu 2006 so bile v 156.890 primerih ugotovljene nepravilnosti, ki so tudi vplivale na povečanje ali znižanje davčne obveznosti. Število primerov z ugotovljenimi nepravilnostmi je bilo kar 29,9 odstotka nižje kot leto poprej.

Graf 5: Struktura ugotovljenih nepravilnosti

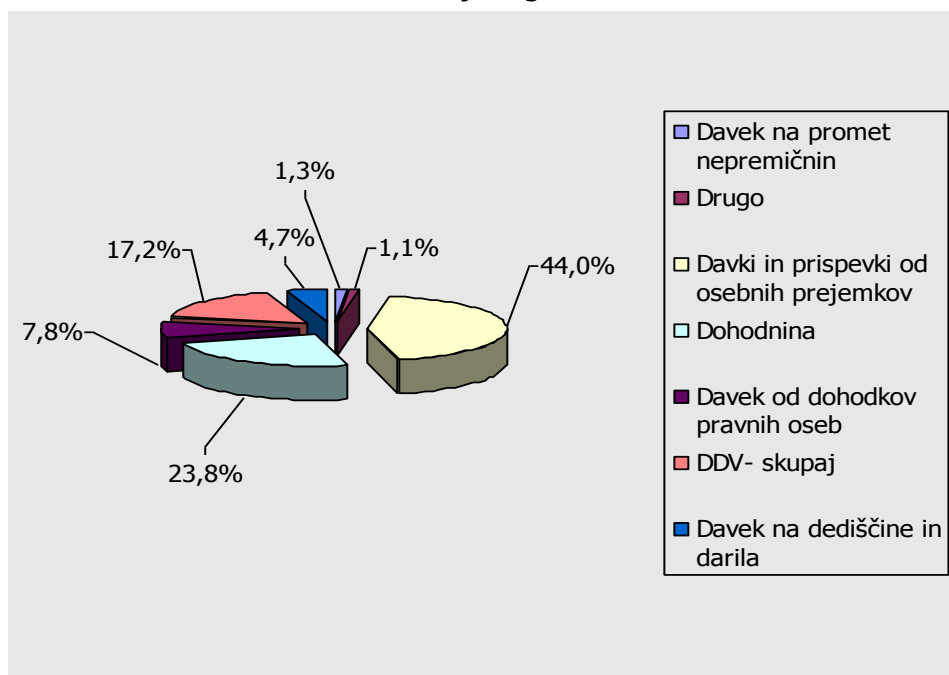


Vir: Poročilo o delu davčne uprave, 2007, str. 35.

V letu 2006 je bilo ugotovljenih 1.145 nepravilnosti, kar je za 25 odstotkov manj kakor v letu 2005. Največ, 548 nepravilnosti, je bilo ugotovljenih v zvezi z akontiranjem davka, v 313 primerih s povečanjem davčne osnove, davčnimi olajšavami in pokrivanjem izgub preteklih let, v 201 primeru so bili prikazani prihodki

ali odhodki nepravilno, v 50 primerih pa je bila opravljena cenitev davčne osnove, ker ni bil predložen davčni obračun. Davčna uprava je v letu 2006 odmerila za 11.533,4 milijona tolarjev dodatnega davka in za 684,40 zmanjšanje davka, kar pa je bilo za 14 odstotkov več od načrtovanega (glej MF, Poročilo o delu davčne uprave v letu 2006, 2007, str. 35).

Graf 6: Struktura dodatno odmerjenega davka



Vir: Poročilo o delu davčne uprave, 2007, str. 35.

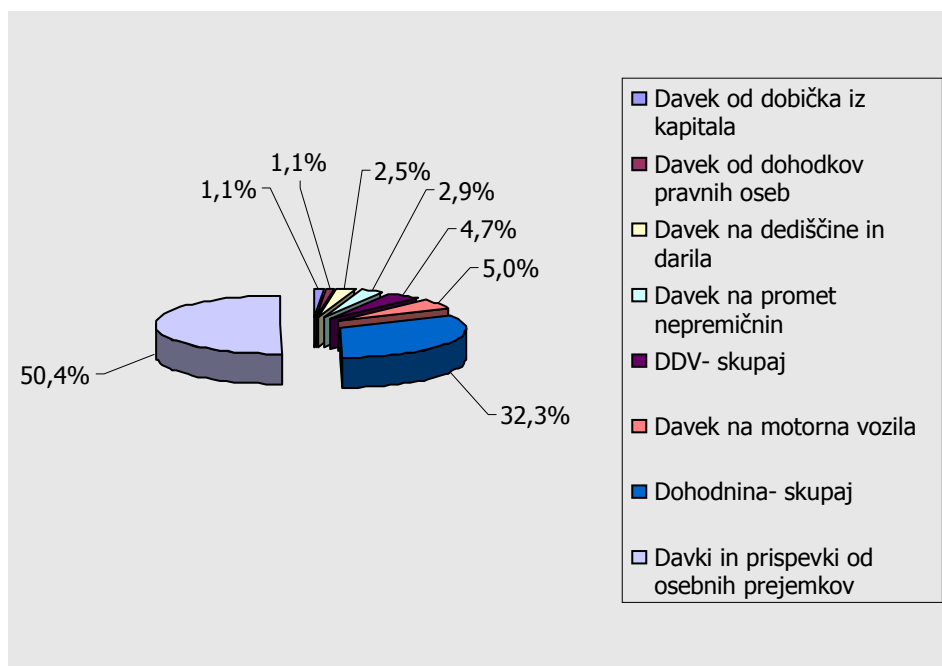
Ker je bila to leto sprememba zakonodaje, so zavezanci predložili obračun na treh različnih obrazcih. Tako je veliko zavezancev predložilo pomanjkljivo izpolnjene obračune ali pa jih sploh niso predložili. Dodatno delo je povzročal program, ki je bil vgrajen v sistem e - Davki.

6.4 PREGLED ZA LETO 2007

V letu 2007 je bilo opravljenih 6.278 davčnih inšpekcijskih nadzorov, od tega 1.446 pri davku od dohodka pravnih oseb. Davek od dohodkov pravnih oseb je bil v letu 2007 vplačan v višini 1.120.187.697 EUR. Realizacija je tako presegla letni načrt za 14,2 odstotka, realizacija leto poprej pa za 18,5 odstotka. Letni načrt davka od dohodkov pravnih oseb je bil pripravljen na podlagi ocenjene bruto rasti družbenega proizvoda in tudi z upoštevanjem sprememb zakonodaje, ki se je odražala kot večja gospodarska rast in s tem tudi povečanje konkurenčnosti (glej Poročilo o delu davčne uprave v letu 2007, 2008, str. 14).

Davčna uprava je v davčni kontroli in davčni inšpekciji obveščala o področjih, na katere bo usmerila davčni nadzor in jih pozivala k samoprijavi. Rezultat je bil, da se je več davčnih zavezancev odločilo za samoprijavo in se s tem izognilo kaznovanju.

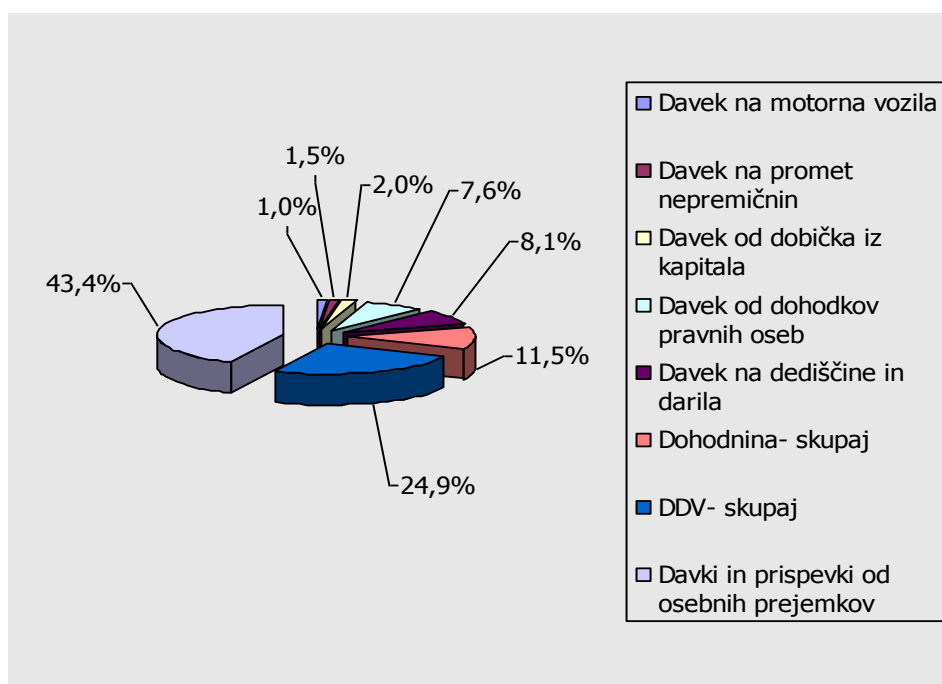
Graf 7: Struktura ugotovljenih nepravilnosti v letu 2007 po vrstah davka



Vir: Poročilo o delu davčne uprave, 2008, str. 39.

Učinek kontroliranja davčnih obračunov se ne kaže samo v številu ugotovljenih nepravilnosti, ampak tudi v dodatno odmerjenem davku. Iz zgoraj navedenega lahko bralec razbere, da je bilo na področju davka od dohodka pravnih oseb v letu 2007 ugotovljenih zelo malo nepravilnosti v primerjavi z drugimi davki.

Graf 8: Struktura dodatno odmerjenih davkov v letu 2007



Vir: Poročilo o delu davčne uprave, 2008, str. 39.

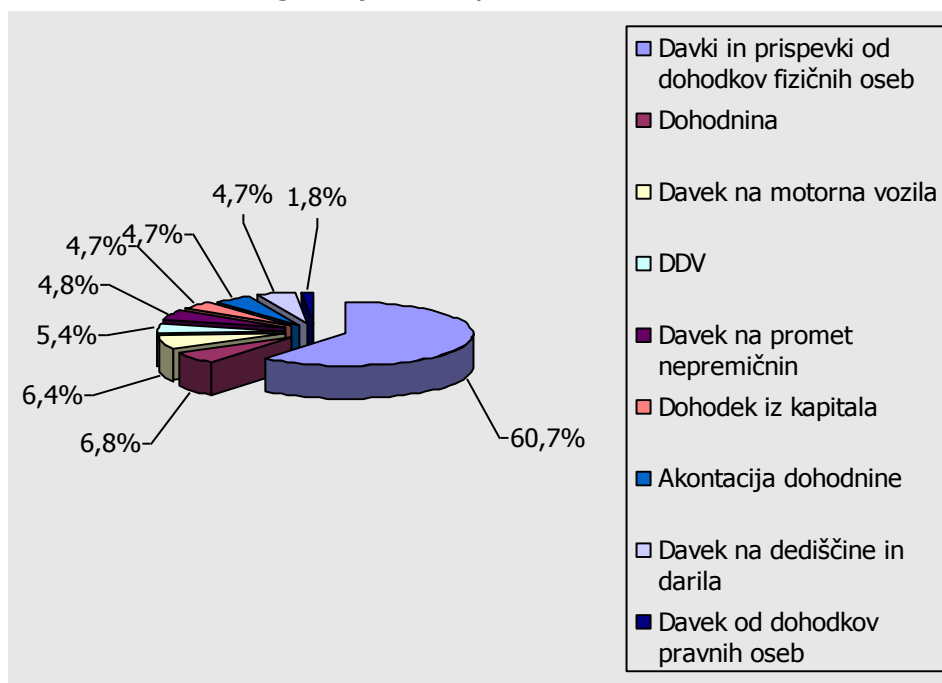
Nepravilnosti davka od dohodka pravnih oseb so bile ugotovljene v 1.050 primerih, kar je za 12,6 odstotka manj kakor v letu 2006. Največ nepravilnosti je bilo ugotovljenih v zvezi z akontiranjem davka, v 339 primerih v zvezi s povečanjem ali zmanjšanjem davčne osnove, davčnimi olajšavami in pokrivanjem izgub preteklih let. V 251 primerih so bili nepravilno prikazani prihodki ali odhodki, v 8 primerih pa se je izvedla ocena davčne osnove zaradi nepredloženega davčnega obračuna. Ugotovljenega je bilo 3.221.457 EUR dodatnega davka, kar je za 100 odstotkov več od načrtovanega. Zavezanci so v 126 primerih predložili obračun davka od dohodkov pravnih oseb kot samoprijavo in dodatno obračunali 2.647.422 EUR davka. V letu 2007 je bil v primerjavi s preteklim letom bolje podprt program Silvester- Fineus¹ (glej Poročilo o delu davčne uprave za leto 2007, 2008, str. 51).

¹ Omogoča oddajo obračuna davka od dohodka pravnih oseb. Vsak zavezanec si mora namestiti program, saj je oddaja možna le še po sistemu e- davki. Program ob vpisovanju in pripravi poročila za DURS javi morebitne napake, ki jih lahko zavezanec popravi in nato ponovi prenos na DURS.

6.5 PREGLED ZA LETO 2008

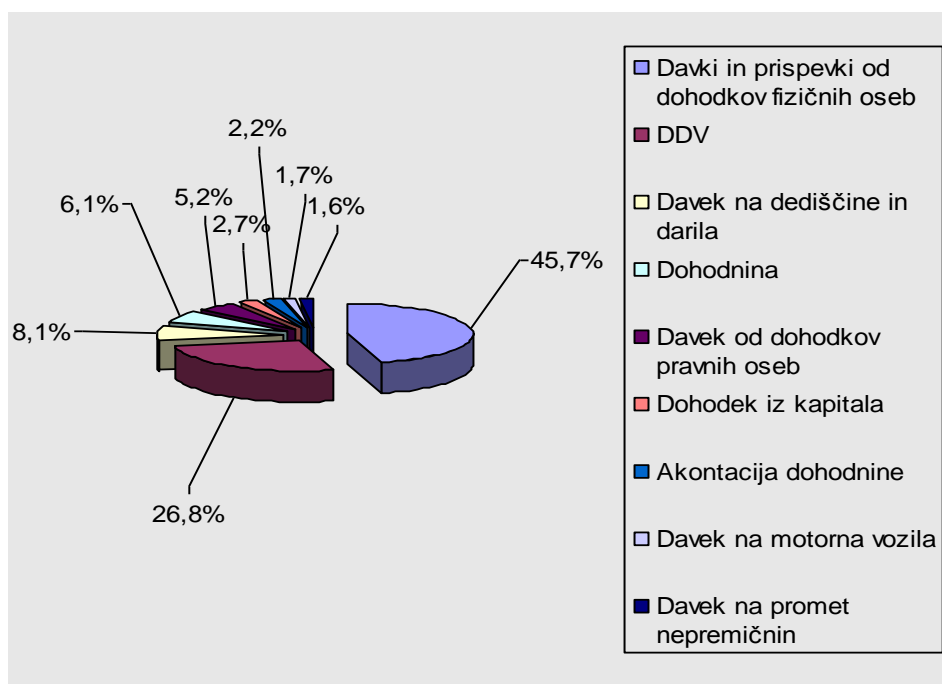
V 2008 je bilo opravljenih 7.827 davčnih inšpekcijskih nadzorov, od tega 2.582 pri pravnih osebah (glej Poročilo o delu davčne uprave, 2008, str. 65). Davek od dohodkov pravnih oseb je bil v letu 2008 vplačan v višini 1.263.756.636 EUR. Realizacija je presegla letni načrt za 15,1 odstotka. Vse aktivnosti davčnega nadzora so bile usmerjene v doseganje strateškega cilja davčne uprave, to je najvišje stopnje izpolnjevanja davčnih obveznosti. Davčna uprava je poseben poudarek namenila boju proti davčnim utajam. Posebna pozornost je bila namenjena tudi enakopravni in zakoniti obravnavi davčnih zavezancev.

Graf 9: Struktura ugotovljenih nepravilnosti v letu 2008



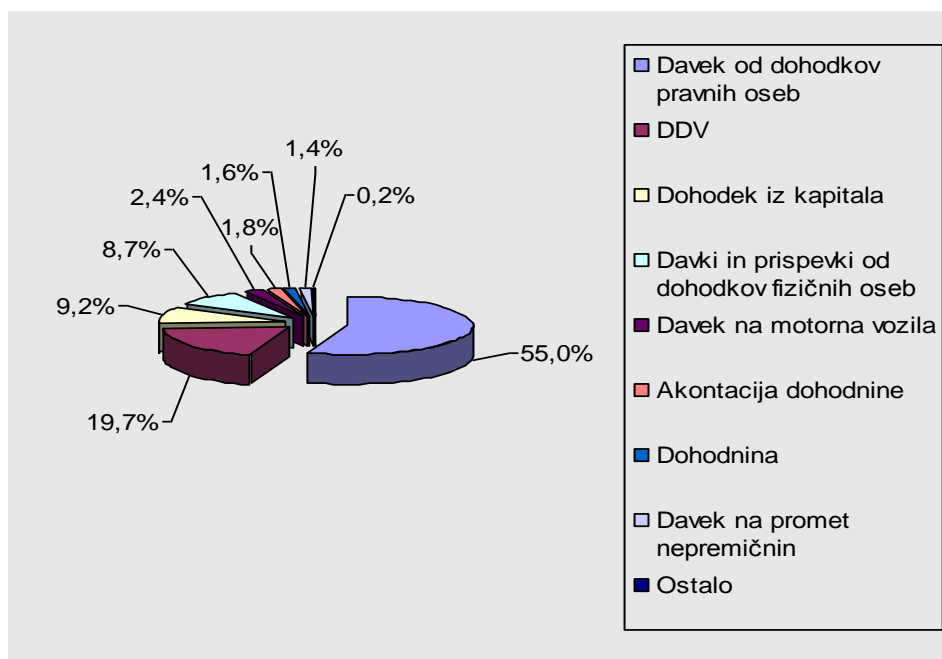
Vir: Poročilo o delu davčne uprave, 2009, str. 35

Graf 10: Struktura dodatno odmerjenega davka iz ugotovljenih nepravilnosti v letu 2008



Vir: Poročilo o delu davčne uprave, 2009, str. 36.

Graf 11: Struktura števila samoprijav v letu 2008 po vrstah davka



Vir: Poročilo o delu davčne uprave, 2009, str. 36.

Primerjava inšpekcijskih pregledov po posameznih letih in lasten komentar

Če povzamem in primerjam število inšpekcijskih pregledov po posameznih letih, ugotovim natančno število inšpekcijskih pregledov po posameznih letih. Tako se je v letu 2004 opravilo 5.896 davčnih inšpekcijskih pregledov, od tega 732 pregledov pri davku od dobička pravnih oseb. V letu 2005 je bilo 4.373 davčnih inšpekcijskih pregledov, od tega pregledov pri davku od dobička pravnih oseb 571, kar je 25,8 odstotka manj kot v letu 2004. V letu 2006 je bilo opravljenih 5.096 davčnih inšpekcijskih pregledov, od tega pri davku od dobička pravnih oseb 528. Tako se je število inšpekcijskih pregledov glede na predhodno leto povečalo, vendar je še vedno manj kakor leta 2004. V letu 2007 je bilo opravljenih 6.278 davčnih inšpekcijskih pregledov, kar je za 23,9 odstotka več od predhodnega leta. Pri davku od dohodka pravnih oseb je bilo opravljenih 1.446 pregledov. V tem letu je bilo opravljenih največ davčnih inšpekcijskih pregledov, če se ozremo od obdobja 2004 naprej. Zelo se je povečal nadzor pri davku od dohodka pravnih oseb. V letu 2008 je bilo opravljenih 7.827 davčnih inšpekcijskih nadzorov, od tega 2.582 pri pravnih osebah.

Iz zgoraj navedenih podatkov, povzetih po posameznih letih, lahko razberem, da se delež inšpekcijskih pregledov iz leta v leto zvišuje. Predvsem se povečuje inšpekcijski pregled pri davku od dohodka pravnih oseb, ki je od leta 2007 strmo narasel. Moje mnenje za vidno večanje števila inšpekcijskih pregledov je, da se davčna uprava trudi zagotoviti enakost med pravnimi osebami, tako velikimi kot majhnimi. Glede na število pravnih oseb, bi bilo potrebno dodatno število inšpektorjev, ki bi enkrat letno opravili nadzor pri vseh pravnih osebah. Do sedaj ni bilo opaziti naraščanja zaposlenosti inšpektorjev, medtem ko se število pravnih oseb iz leta v leto povečuje.

Primerjava nepravilnosti pri davku od dohodka pravnih oseb po posameznih letih in lasten komentar

Pri pregledu nepravilnosti pri davku od dohodka pravnih oseb po posameznih letih sem ugotovila, da je bilo leta 2004- 2.060 nepravilnosti, leta 2005- 1.526, leta 2006 1.145, leta 2007- 1.050, leta 2008-1.180. Iz tega lahko razberem, da je bil leta 2004 odstotek ugotovljenih nepravilnosti pri davku od dohodka pravnih oseb najvišji, nato so se začele nepravilnosti zniževati, le leta 2008 so se zopet malo povečale. Iz letnih poročil o delu davčne uprave sem za vsako leto razbrala, da je največ ugotovljenih nepravilnosti pri davku od dohodka pravnih oseb v zvezi z akontiranjem davka, nato si sledijo ostale nepravilnosti. O razbranih podatkih je razvidno, da je utajevanje davka še vedno zelo pogost pojav.

Kaj je razlog, da pravne osebe navajajo neresnične podatke pri davku od dohodka pravnih oseb, ne morejo razbrati niti inšpektorji. Pravna oseba ne pričakuje, da bo inšpicirana, in se ne seznanja z kaznijo, ki jo ob ugotovljenih nepravilnostih lahko doleti.

Vsekakor menim, da davčna morala davkoplačevalcev še ni dodobra razvita. Potrebno bo še veliko davčnih inšpekcijskih pregledov in kazenskih odgovornosti pravnih oseb, da bodo pravne osebe začele spoštovati plačevanje davkov kot nujno vrednoto, za zavezanca tudi nujno zlo, ki se mu ne smemo izogniti. Če bi bili ljudje pošteni, ne bi bil potreben niti zakon; ampak ker ne spoštujejo pravil, mora biti vse zakonsko urejeno.

Od leta 2006, ko se je uvedel institut samoprijave, se vse več pravnih oseb odloča za samoprijavo; to se kaže tudi pri grafih in primerjavi letnih poročil davčne uprave. Od leta 2004 je bil odmerjen dodatni davek od dohodka pravnih oseb za 13,1 odstotka, leta 2005 za 20,8 odstotka, nato pa se je leta 2006 začel znesek nižati, in tako je bilo leta 2008 dodatno odmerjenega davka le 1,8%. Menim, da se je znesek znižal zaradi instituta samoprijave.

Na podlagi teh podatkov in instituta samoprijave se kazalniki obrnejo na bolje. Vsekakor pa bo potrebno še veliko truda, da bodo zadovoljni davčni zavezanci in država.

7 ZAKLJUČEK

Davek od dohodkov pravnih oseb predstavlja del javnofinančnih prihodkov. Država stremi k temu, da v državno blagajno pride čim več davkov, v nasprotju z davčnim zavezancem, ki želi plačati čim manj davkov ali pa se plačilu davka izogniti. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb- ZDDPO-2 določa, kdo so zavezanci za davek, kateri so priznani prihodki in kateri priznani odhodki... Zakon določa tudi davčno stopnjo, ki se v Sloveniji skozi leta znižuje in v letu 2010 znaša 20%. Zavezanci, ki želijo prikazati nižji dohodek, uporabljajo davčne olajšave, ki pa se z leti krčijo. Zavezanec za davek plača le-tega po načelu samoobdavčitve na podlagi davčnega obračuna. Zavezanec za davek tudi v davčnem obdobju plačuje akontacijo davka.

Poznamo predinšpekcijski postopek, ki se imenuje davčna preiskava. Le-ta se začne z delovnim nalogom, kadar obstaja sum kršitve davčnih predpisov. Preiskava poteka tako, da zavezanec ne ve, zaključi pa se s preiskovalnim poročilom.

Inšpekcijske preglede ureja več zakonov, ki so nujno potrebni, saj država potrebuje učinkovit nadzorni sistem. Zakoni določajo številna načela, ki naj bi se jih zavezanci držali. Poznamo številne metode, po katerih se ravnajo davčni inšpektorji. Redko se uporablja le ena metoda, večinoma gre za združevanje več metod. Z začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora je tesno povezan tudi institut samoprijave, ki ga zavezanec uporabi, če se želi izogniti kaznovanju za prekršek. Samoprijavo lahko vložijo zavezanci, če je npr. podal neresnične podatke.

Davčni inšpektorji morajo večkrat oceniti davčno osnovo. Pri tem lahko uporabijo podatke pravnih oseb, ki opravljajo podobno dejavnost. Davčni inšpektor mora navesti, zakaj se je podal v oceno davčne osnove, ter podati ugotovljeno davčno osnovo. Sam se mora tudi odločiti, po kateri metodi bo posegel, da bo ocenil davčno osnovo.

Ko se davčni inšpekcijski postopek prične, ima inšpektor na voljo veliko pooblastil. Pri pregledu je dolžan zaslišati stranke, kot to določajo zakoni. Davčni zavezanec mora biti seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, ki jih ima do davčnega inšpektorja. V zadnjih letih vse bolj poudarjajo, naj zavezanci sodelujejo z davčnim inšpektorjem. Ob zaključku postopka opravi inšpektor sklepni razgovor, čemur sledi zapisnik nadzora. Inšpektor ima na razpolago tudi številne ukrepe, ki jih lahko izreče pri kršitvi zavezancev. Ob koncu postopka se strnejo stroški inšpekcijskega pregleda. Kadar se v inšpekcijskem pregledu ugotovijo nepravilnosti, vse stroške plača zavezanec.

Večkrat se pojavlja vprašanje, ali sploh potrebujemo davčne inšpektorje, ali so le-ti učinkoviti na davčnem področju. S tem vprašanjem se ukvarjajo predvsem majhna podjetja, ki stremijo k velikim dohodkom, k velikim pravnim osebam; te pa se mnogokrat iz nerazumljivih razlogov izognejo inšpiciranju davka. A velja že dolgo znani rek, da davkom in smrti ne uideemo.

LITERATURA

Samostojna publikacija:

- ANDRAJASIČ, Ingrid. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana, 2007.
- ČOK, Mitja. STANOVNIK, Tine, CIRMAN, Andreja. PREVOLNIK RUPEL, Valentina, MRAK, Mojmir. Javne finance v Sloveniji, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2007.
- ČOKOLEC, Stanko. Pojavi in odkrivanje davčnih utaj. Zveza ekonomistov Slovenije, Ljubljana, 1998.
- KOVAČ, Matjaž. Davki od A do Ž, celovit pregled obdavčitev v RS in njihova obrazložitev z veljavno zakonodajo, Založniška hiša Primath, Ljubljana, 2008.
- JEROVŠEK, Tone in KOVAČ Polonca. Posebni upravni postopki, Univerza v Ljubljani, Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2007.
- KRUHAR PUC, Romana. Ko nas obišče davčni inšpektor, Založniška hiša Primath, Ljubljana, 2004.
- KRUHAR PUC, Romana. GALIČ, Jana. Najpogostejše ugotovitve davčnih inšpektorjev na terenu. Založniška hiša Primath, Ljubljana, 2006.
- KLUN, Maja. Davčni sistem. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2006.
- MUŽENIČ, Dajana. Analiza davčnih utaj v Sloveniji, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1999.
- PERNEK, Franc. ŠKOF, Bojan. KOBAL, Aleš, ROŽIČ, Uroš. Finančno pravo in javne finance- posebni del. Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, Maribor, 2001.
- ŠKOF, Bojan; WAKOUNIG, Marian, TIČAR, Bojan; JERMAN, Saša; KOBAL, Aleš; FERČIČ, Aleš. Davčno pravo, Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta in davčno raziskovalni inštitut, Maribor, 2007.
- UHAN, Dušanka. Davčno inšpiciranje davka od dobička pravnih oseb. Univerza v Ljubljani, Visoka poslovna šola, Ljubljana, 2000.
- WAKOUNIG, Marian. Davčno inšpiciranje in ocena davčne osnove, MFB Consulting, Ljubljana, 1998.

Članki iz revij:

- H. ŽERDIN, Ali. Davčna utaja na vrhu. Mladina, 2002, št. 41, Ljubljana, str. 15.
- RS Slovenija, Ministrstvo za finance, Davčni bilten, Glasilo davčne uprave Republike Slovenije, 2006.
- RS Slovenija, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Letna poročila o delu DURS za leto 2004. 2005, str. 11, 30, 31, 32, 45.
- RS Slovenija, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Letna poročila o delu DURS za leto 2005. 2006, str. 29, 39, 40, 44.

- RS Slovenija, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Letna poročila o delu DURS za leto 2006. 2007, str. 34, 35.
- RS Slovenija, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Letna poročila o delu DURS za leto 2007. 2008, str. 14, 39, 51.
- RS Slovenija, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Letna poročila o delu DURS za leto 2008. 2009, str. 35, 36, 51.
- PERME, Janja. Kaj prinašajo spremembe Zakona o davčnem postopku. Revija Obrtnik. 2006, št.1, Ljubljana, 2006, str. 22.

Zakoni:

- Zakon o upravnem postopku. Ur. 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, 65/2008, 47/2009, 48/2009.
- Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. Ur. list RS, št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009.
- Zakon o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja. Ur. list RS, št. 59/1999, 12/2000, 50/2004, 98/2004- UPB1, 65/2008.
- Zakon o davčni službi. Ur. list RS, št. 57/2004, 139/2004, 17/2005- UPB1, 59/2005, 114/2006, 1/2007- UPB2, 40/2009.
- Zakon o inšpekcijskem nadzoru. Ur. list RS, št. 56/2002, 26/2007, 43/2007.
- Zakon o davku od dobička pravnih oseb. Ur. list RS, št. 20/1995, 18/1996, 34/1996, 82/1997, 1/2000, 50/2002, 108/2002, 14/2003, 40/2004, 70/2004, 107/2005.
- Zakon o davčnem postopku. Ur. list RS, št. 54/2004, 57/2004, 109/2004, 128/2004, 139/2004, 25/2005, 56/2005, 96/2005, 100/2005, 109/2005, 21/2006, 58/2006, 117/2006, 120/2006.
- Zakon o davčnem postopku. Ur. list RS, št. 117/2006, 24/2008, 125/2008, 47/2009, 48/2009, 110/2009.

VIRI

- DATA. SI. Pripravimo se na davčni inšpekcijski nadzor.
URL=«http://www.data.si/index.php?Task=news&news_id=267«25.8.2009.
- DFS. INŠPEKCISIJSKI NADZOR. Davčni inšpektor pred vrati.
URL=«<http://www.revijakapital.com/dfs/clanki.php?idclanka=52>«4.5.2008.
- EU DAVKI. SI. Obračun davka od dohodka za obdobje od 1.1.2007 dalje.
URL=«<http://www.eudavki.si/index.php?S=1&Folder=67>«21.1.2008.
- FINANCE. SI. Kako v davčnem obračunu uveljaviti investicijske olajšave.
URL=«<http://www.finance.si/266926/%C8isti-ra%E8uni-Kako-v-dav%E8nem-obra%E8unu-uveljaviti-investicijsko-olaj%B9avo>«22.12.2009.
- INFO SVET. Kaj je novega pri davčnem nadzoru.
URL=«http://www.infosvet.si/index.php?option=com_content&task=view&id=854&Itemid=84« 5.2007.
- IUS INFO. Davčni inšpekcijski nadzor.
URL=«<http://www.iusinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=43434>«
18.6.2009.
- MINISTRSTVO ZA FINANCE, DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE. Kaj je dobro vedeti o davčnem inšpekcijskem nadzoru.
URL=«http://www.durs.gov.si/si/davcni_inspekcijski_nadzor/« 3.6.2008.
- MP SOPHOS. Davčno svetovanje.
URL=«<http://www.mp-sophos.si/pogosta-vprasanja.html>« 12.12.2009
- MINISTRSTVO ZA FINANCE, DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE. Davek od dohodkov pravnih oseb.
URL=«http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodko_v_pravnih_oseb_pojasnila/« 12.11.2009.
- OBRTNIK. Kako se pripraviti na davčni inšpekcijski pregled.
URL=«<http://www.ozs.si/obrtnik/prispevek.asp?IDpm=2918&ID=7839>« 1.2006.
- RAČUNOVODJA. COM. Vlada podala mnenje k predlogu zakona o dopolnitvah zakona o davku od dohodka pravnih oseb
URL=«<http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=4019>« 28.8.2009.

- RAČUNOVODJA. COM. Mnenje o predlogu zakona o spremembi in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku.

URL=«<http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=4398>« 29.12.2009.

- RAGOR. Pripravimo se na davčni inšpekcijski nadzor.

URL=«<http://www.ragor.si/podrocja.php?podrocje=gospodarstvo&tema=aktualno&id=838>«31.8.2009.

SEZNAM TABEL

Tabela 1: prikaz poslovnega izida in obračun davka od dohodka pravnih oseb.11

SEZNAM GRAFOV

Graf 1: Struktura ugotovljenih nepravilnosti po vrstah obveznosti	36
Graf 2: Struktura učinkov- dodatno odmerjen davek po vrstah.....	37
Graf 3: Struktura ugotovljenih nepravilnosti po vrstah obveznosti	38
Graf 4: Struktura učinkov kontrole- dodatno odmerjen davek	39
Graf 5: Struktura ugotovljenih nepravilnosti	40
Graf 6: Struktura dodatno odmerjenega davka	41
Graf 7: Struktura ugotovljenih nepravilnosti v letu 2007 po vrstah davka.....	42
Graf 8: Struktura dodatno odmerjenih davkov v letu 2007	43
Graf 9: Struktura ugotovljenih nepravilnosti v letu 2008	44
Graf 10: Struktura dodatno odmerjenega davka iz ugotovljenih nepravilnosti v letu 2008	45
Graf 11: Struktura števila samoprijav v letu 2008 po vrstah davka	45

SLOVAR UPORABLJENIH KRATIC

EU – Evropska unija

DURS – Davčni urad Republike Slovenije

PRILOGA

Primer: Davčni zavezanec je v knjigovodskih evidencah izkazal strošek nabave kurilnega olja, ki ga upošteva kot davčno priznan strošek. Račun dobavitelja ima vse obvezne sestavine v skladu z zakoni, iz njega pa sta jasno razvidna tudi narava in obseg poslovnega dogodka, kot to določa SRS 21. Nikakor torej ni mogoče trditi, da odhodek ni izkazan na podlagi neverodostojne knjigovodske listine. A četudi je odhodek izkazan na podlagi verodostojne knjigovodske listine in zavezanec kurilno olje običajno uporablja pri opravljanju dejavnosti (za ogrevanje poslovnih prostorov), to seveda ne pomeni, da je nabavljeno gorivo tudi dejansko porabil za tak namen. Kaj pa, če ga je vsaj del uporabil tudi za ogrevanje v svojem gospodinjstvu? Kako torej davčni inšpektor, ki sumi, da kurilno olje ni bilo porabljeno zgolj za opravljanje dejavnosti, to tudi dokaže? Brez dvoma bo uporabil druge oblike dokazovanja (npr. izjave prič itd.), ki jih predvideva oziroma mu jih omogoča Zakon o davčnem postopku. Seveda pa pravila in pravice davčnega postopka glede možnih oblik dokazovanja dejstev veljajo tako za davčni organ kot tudi za davčnega zavezanca.

Ugotovi se, da so vsebinski kriteriji za davčno priznavanje odhodkov opredeljeni v davčnih predpisih in da sama davčna narava posameznega odhodka ni razvidna iz knjigovodske listine, četudi je sestavljena v skladu z določili Slovenskih računovodskih standardov, bi torej davčni inšpektorji pri presojanju davčne narave odhodkov morali upoštevati vsebinske kriterije, opredeljene v davčnih predpisih. V primerih, ko ocenjujejo, da knjigovodska listina, na podlagi katere je izkazan posamezni odhodek, ni verodostojna in da na njeni podlagi ni mogoče ugotoviti, če je odhodek sploh nastal, pa bi morali davčnemu zavezancu dopustiti dokazovanje z vsemi tistimi oblikami dokazovanja, ki jih omogočajo pravila davčnega postopka in ki jih davčni inšpektorji tudi sami uporabljajo, kadar ocenijo, da je to potrebno. Nenazadnje je presoja o tem, katera dejstva je na podlagi uporabljenih dokazov šteti za dokazana in katera ne, še vedno v pristojnosti davčnega inšpektorja.

Vir: Revija Obrtnik, Perme, 2006.

IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

IZJAVA

Spodaj podpisana Nevenka Stojan izjavljam, da sem avtorica diplomskega dela z naslovom Inšpiciranje davka od dohodka pravnih oseb. Strinjam se tudi z objavo diplomskega dela na internetu.

Diplomsko delo je lektorirala Majda Šrampf, prof. slovenščine.

Ljubljana, april 2010

Podpis: Nevenka Stojan