

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA UČINKOVITOSTI IN USPEŠNOSTI DELOVANJA
DAVČNIH INŠPEKTORJEV NA DAVČNEM URADU NOVO MESTO**

Ljubljana, marec 2011

ANDREJA BRINC

IZJAVA

Študentka Andreja Brinc izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevanjem, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____ Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 DAVČNI POSTOPEK	3
1.1 Načela davčnega postopka	5
1.1.1 Načelo zakonitosti v davčnih zadevah	7
1.1.2 Načelo materialne resnice v davčnih zadevah.....	8
1.1.3 Načelo sorazmernosti	10
1.1.4 Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči	10
1.1.5 Načelo tajnosti podatkov	11
1.1.6 Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti.....	11
1.1.7 Načelo dolžnosti dajanja podatkov.....	12
1.2 Načela po Zakonu o splošnem upravnem postopku in po Zakonu o inšpekcijskem nadzoru.....	13
1.2.1 Načelo varstva pravic strank in varstva javne koristi	13
1.2.2 Načelo zaslišanja stranke.....	14
1.2.3 Načelo proste presoje dokazov	15
1.2.4 Dolžnost govoriti resnico in poštena uporaba pravic	16
1.2.5 Načelo samostojnosti pri odločanju	17
1.2.6 Načelo pravice do pritožbe.....	18
1.2.7 Načelo ekonomičnosti	18
1.2.8 Načelo varstva javnega interesa in varstva zasebnih interesov.....	19
1.2.9 Načelo javnosti	19
1.3 Pravice in dolžnosti zavezancev za davek	19
1.4 Pristojnosti davčnega organa	20
1.4.1 Stvarna pristojnost.....	20
1.4.2 Krajevna pristojnost	21
1.5 Pooblastila inšpektorja.....	21
1.6 Varovanje podatkov – davčna tajnost	23
2 ORGANIZACIJA DAVČNE INŠPEKCIJE V SLOVENIJI	24
2.1 Predstavitev Davčne uprave Republike Slovenije – DURS	24
2.2 Predstavitev davčne inšpekcije.....	27
2.2.1 Davčna preiskava	28
2.2.2 Davčni inšpekcijski nadzor	28
2.2.3 Davčni inšpektor.....	29
2.2.4 Pristojnost inšpektorja	29
2.3 Davčni inšpekcijski nadzor	30
2.3.1 Načrtovanje in opravljanje davčnih inšpekcijskih nadzorov.....	31
2.3.2 Opravljanje davčnega inšpekcijskega nadzora.....	35
2.3.3 Sklepni pogovor z zavezancem za davek	40
2.3.4 Konec davčnega inšpekcijskega nadzora	41
2.3.5 Zapisnik	41
2.3.6 Odločba	44
2.3.7 Pritožbeni postopek	50

2.3.8 Kazniva ravnanja.....	52
3 MERJENJE USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI V DAVČNI INŠPEKCIJI NA DU NOVO MESTO.....	56
3.1 Primerjava inšpekcijskih nadzorov na DU Novo mesto in na ravni celotnega DURS v letu 2008	56
3.1.1 Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov ter število in znesek samoprijav v letu 2008.....	56
3.1.2 Dodatno ugotovljene obveznosti in plačila na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2008	57
3.2 Kazalci in realizacija plana v letu 2008.....	59
3.2.1 Število inšpekcijskih pregledov na DU Novo mesto v letu 2008 po vrsti nadzora	59
3.2.2 Število davčnih inšpekcijskih nadzorov na DU Novo mesto v letu 2008 po velikosti davčnega zavezanca	59
3.2.3 Planiran in porabljen čas po vrsti pregleda v letu 2008	60
3.3 Primerjava inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 na DU Novo mesto in na ravni celotnega DURS-a.....	60
3.3.1 Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov ter število in znesek samoprijav na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2009.....	60
3.3.2 Dodatno ugotovljene obveznosti in plačila na DU Novo mesto in na ravni DURS-a v letu 2009	62
3.4 Kazalci in realizacija plana v letu 2009.....	63
3.4.1 Število inšpekcijskih pregledov na DU Novo mesto v letu 2009 po vrsti nadzora	63
3.4.2 Število davčnih inšpekcijskih nadzorov na DU Novo mesto v letu 2009 po velikosti davčnega zavezanca	64
3.4.3 Planiran in porabljen čas po vrsti pregleda v letu 2009	64
4 ANALIZA DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH PREGLEDOV.....	65
4.1 Kazalci uspešnosti v obdobju 2007–2009 in primerjava med leti.....	65
4.1.1 Podatki o številu zavezancev v Registru davčnih zavezancev	65
4.1.2 Primerjava števila opravljenih DIN z letnim načrtom za leta 2007, 2008 in 2009 ..	66
4.2 Analiza davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007	67
4.2.1 Primerjava opravljenih DIN v letu 2007 in primerjava s preteklim letom	67
4.2.2 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 po vrsti nadzora z letnim načrtom in preteklim letom	68
4.2.3 Število davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 po predmetu nadzora	70
4.2.4 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 s preteklim letom po statusu davčnih zavezancev.....	71
4.2.5 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 s preteklim letom po velikosti davčnih zavezancev	71
4.2.6 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 s preteklim letom po dejavnosti	72
4.2.7 Dodatno ugotovljene obveznosti v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora v letu 2007.....	73
4.3 Analiza davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008	74

4.3.1 Rezultati dela davčne inšpekcije v obdobju januar – december 2008.....	74
4.3.2 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008 po vrsti nadzora z letnim načrtom in preteklim letom	75
4.3.3 Število davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008 po predmetu nadzora	77
4.3.4 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008 s preteklim letom glede na status davčnih zavezancev	78
4.3.5 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008 s preteklim letom po velikosti davčnih zavezancev	79
4.3.6 Dodatno ugotovljene obveznosti v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora v letu 2008	80
4.3.7 Delovanje davčne inšpekcije v letu 2008	81
4.4 Analiza davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009	83
4.4.1 Rezultati dela davčne inšpekcije v obdobju januar–december 2009.....	83
4.4.2 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 po vrsti nadzora z letnim načrtom in preteklim letom	84
4.4.3 Število davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 po predmetu nadzora	86
4.4.4 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 s preteklim letom glede na status davčnih zavezancev	87
4.4.5 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 s preteklim letom po velikosti davčnih zavezancev	88
4.4.6 Delovanje davčne inšpekcije v letu 2009	89
4.5 Analiza dela davčne inšpekcije v letih 2007, 2008 in 2009	90
4.5.1 Rezultati dela davčne inšpekcije	90
4.5.2 Projektno vodeni davčni inšpekcijski nadzori.....	93
4.5.3 Predlog sistemskega ukrepa – uvedba davčnih blagajn	94
4.5.4 Ovire za doseganje večje učinkovitosti davčnega nadzora	95
4.5.5 Pomen informacijska sistema	97
4.5.6 Kakovost DURS	97
SKLEP	97
LITERATURA IN VIRI	101
PRILOGA	

KAZALO TABEL

Tabela 1: Število opravljenih DIN na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2008...	56
Tabela 2: Število opravljenih drugih inšpekcijskih nadzorov (delni pregledi poslovanja) na DU Novo mesto in nivoju DURS-a v letu 2008	57
Tabela 3: Število samoprijav in znesek samoprijavljenega davka na DU Novo mesto in nivoju DURS-a v letu 2008	57
Tabela 4: Dodatno ugotovljene neposredne obveznosti na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2008.....	58
Tabela 5: Dodatno ugotovljene posredne obveznosti na DU Novo mesto in nivoju DURS-a v letu 2008.....	58

Tabela 6:	Plačila dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2008	58
Tabela 7:	Število DIN na DU Novo mesto po vrsti nadzora v letu 2008 in na ravni DURS-a	59
Tabela 8:	Število DIN glede na velikost davčnih zavezancev v letu 2008	59
Tabela 9:	Število DIN glede na planiran in porabljen čas po vrsti nadzora v letu 2008	60
Tabela 10:	Število opravljenih DIN na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2009...	60
Tabela 11:	Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov poslovanja na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2009	61
Tabela 12:	Število samoprijav in znesek samoprijavljenega davka na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2009	61
Tabela 13:	Dodatno ugotovljene neposredne obveznosti na DU Novo mesto in na ravni DURS-a v letu 2009	62
Tabela 14:	Dodatno ugotovljene posredne obveznosti na DU Novo mesto in na ravni DURS-a v letu 2009	62
Tabela 15:	Plačila dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti na DU Novo mesto in na ravni DURS-a v letu 2009	63
Tabela 16:	Število DIN na DU Novo mesto po vrsti nadzora v letu 2009 in na ravni DURS-a	63
Tabela 17:	Število DIN glede na velikost davčnih zavezancev v letu 2009	64
Tabela 18:	Število DIN glede na planiran in porabljen čas po vrsti nadzora v letu 2008	64
Tabela 19:	Število zavezancev v letih 2006, 2007, 2008 in 2009	65
Tabela 20:	Primerjava opravljenih DIN v letih 2007, 2008 in 2009 z letnim načrtom	66
Tabela 21:	Opravljeni DIN v letu 2007 in primerjava s predhodnim letom	67
Tabela 22:	Število davčnih inšpekcijskih nadzorov po vrsti nadzora	69
Tabela 23:	Število DIN v letu 2007 po predmetu nadzora	70
Tabela 24:	Število DIN po statusu davčnih zavezancev	71
Tabela 25:	Število DIN po velikosti davčnih zavezancev	72
Tabela 26:	Število DIN po dejavnosti	72
Tabela 27:	Dodatno ugotovljene obveznosti v postopkih DIN v letu 2007	74
Tabela 28:	Pregled rezultatov dela v letu 2008	74
Tabela 29:	Opravljeni DIN v letu 2008 in primerjava s preteklim letom	75
Tabela 30:	Število DIN po vrsti nadzora v letu 2008 v primerjavi z letom 2007	76
Tabela 31:	Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi v letu 2008 v %	76
Tabela 32:	Število DIN v letu 2008 po predmetu nadzora	77
Tabela 33:	Število DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2008 glede na status davčnih zavezancev	79
Tabela 34:	Število DIN glede na velikost davčnih zavezancev v letu 2008	80
Tabela 35:	Dodatno ugotovljene obveznosti v postopkih DIN in plačila v letu 2008	81
Tabela 36:	Pregled rezultatov dela v letu 2009	83
Tabela 37:	Opravljeni DIN v letu 2009 in primerjava s preteklim letom	84
Tabela 38:	Število DIN po vrsti nadzora v letu 2009	84
Tabela 39:	Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi v letu 2009 v %	86
Tabela 40:	Število DIN v letu 2009 po predmetu nadzora	86
Tabela 41:	Število DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2009 glede na status davčnih zavezancev	88

Tabela 42: Število DIN glede na velikost davčnih zavezancev v letu 2009.....	89
Tabela 43: Rezultati dela davčne inšpekcije v letih 2007, 2008 in 2009	91
Tabela 44: Število inšpektorjev konec leta 1996, 2007, 2008, 2009	96

KAZALO SLIK

Slika 1: Organigram DURS	27
Slika 2: Prikaz števila zavezancev v letih 2006, 2007, 2008 in 2009.....	65
Slika 3: Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov v letih 2007, 2008 in 2009	67
Slika 4: Število davčnih inšpekcijskih nadzorov po vrsti nadzora	69
Slika 5: Struktura davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 po predmetu nadzora (v %) .	70
Slika 6: Struktura davčnih inšpekcijskih nadzorov glede na status zavezanca v letu 2007 (v %).....	71
Slika 7: Število DIN po dejavnosti v letu 2007 v primerjavi z letom 2006.....	72
Slika 8: Realizirani inšpekcijski nadzori po vrsti nadzora v letih 2007 in 2008	76
Slika 9: Delež DIN v letu 2008 in letu 2007 po predmetu nadzora (v %).....	78
Slika 10: Struktura DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2008 glede na status davčnih zavezancev	79
Slika 11: Struktura DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2008 po velikosti davčnega zavezanca	80
Slika 12: Struktura DIN v letu 2009 po vrsti nadzora	85
Slika 13: Realizirani inšpekcijski nadzori po vrsti nadzora v letih 2008 in 2009	85
Slika 14: Delež DIN v letu 2009 v primerjavi z letom 2008 po predmetu nadzora	87
Slika 15: Struktura DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2009 glede na status davčnih zavezancev	88
Slika 16: DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2009 po velikosti davčnega zavezanca.....	89
Slika 17: Dodatno ugotovljene davčne obveznosti.....	91
Slika 18: Dodatno ugotovljene davčne obveznosti na inšpektorja	92
Slika 19: Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov	92
Slika 20: Število inšpektorjev na dan 31.12. leta 2007, 2008 in 2009	93
Slika 21: Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov na inšpektorja.....	93

UVOD

Davki pomenijo najpomembnejši vir državnih prihodkov, na drugi strani pa predstavljajo prisilne dajatve, zato je razumljivo, da prihaja pri pobiranju in plačevanju davkov do nasprotja interesov med državo in davkoplačevalci. To je tudi razlog, da se povsod po svetu v pristojnosti posebnih državnih agencij oziroma davčnih služb izvaja nadzor nad pravilnostjo in pravočasnostjo ter plačevanjem predpisanih davčnih obveznosti.

Nadziranje je izjemno širok pojem, ki posega na najrazličnejša področja, zato te dejavnosti ne moremo enoznačno definirati. Z vidika podjetja bi nadziranje v najožjem smislu lahko označili kot eno izmed upravljaljskih funkcij, znotraj katere se presoja pravilnost načrtovanja in izvajanja poslovanja ter obenem odkriva in odpravlja morebitne nepravilnosti na posameznih organizacijskih ravneh podjetja. Širše gledano, se v nadziranju odraža tudi pomembna informacijska funkcija, ki z vidika presojanja pravilnosti delovanja računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov v povezavi z informacijskim sistemom zagotavlja pravilnost, točnost in popolnost računovodskih podatkov ter iz njih izdelanih računovodskih izkazov in drugih poročil za najrazličnejše potrebe in namene poročanja (Odar, 2005, str. 5).

V Republiki Sloveniji (v nadaljevanju RS ali Slovenija) so z Zakonom o davčni službi (Ur. l. RS, št. 1/2007-UPB2, 40/2009, v nadaljevanju ZDS-1) naloge davčnega nadzora poverjene Davčni upravi Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS). Poleg DURS-a so po Zakonu o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/08, 20/09 – Zdoh-2D in 110/09 in 1/10 – popr., v nadaljevanju ZDavP-2) za pobiranje davkov pristojni tudi Ministrstvo za finance RS kot najvišji organ, Carinska uprava RS in drugi državni organi, kadar o davčnih in drugih zadevah odločajo o davkih. Obseg davčnega nadzora je lahko celostni, kar pomeni, da obsega preverjanje vseh dejstev in dokazov, pomembnih za obdavčenje zavezanca za davek, ali delni, kjer nadzor obsega posamezna področja poslovanja oziroma eno ali več vrst davkov oziroma posega na eno ali več davčnih obdobj.

Davčna uprava ima med drugim tudi interes v učinkovitosti davčnega nadzora, ki se izvaja v obliki kontrole in inšpekcije. Inšpekcijski pregled obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanje davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih davkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom. Davčni inšpektorji se na terenu spopadajo z vedno novimi izzivi ter odzivi zavezancev za davek. Zavedajo se in vse bolj spoznavajo, da komunikacija med davčnim inšpektorjem in zavezancem za davek pomembno vpliva na vtis, ki si ga zavezanci ustvarijo o davčni službi. Od tovrstne komunikacije je v veliki meri odvisna tudi težavnost dokazovanja dejstev v davčnem inšpekcijskem nadzoru. Na strani inšpektorja je odgovornost, da s svoje strani stori vse v smislu učinkovitega in prijaznega komuniciranja.

Inšpektorji so pri opravljanju svojih nalog inšpekcijskega nadzora samostojni v okviru svojih pooblastil, da lahko vodijo postopek nepristransko, objektivno in pravično v okviru dovoljene uporabe predpisov. Postopki inšpiciranja morajo biti tudi ekonomični, tako z vidika časa, ki ga porabijo za inšpekcijski pregled pri davčnem zavezancu, kakor tudi z vidika dodatno ugotovljenih davčnih obveznosti na posamezen inšpekcijski pregled.

Z dobro pripravo na inšpekcijski pregled in opredelitvijo težišča inšpekcijskega pregleda, davčnega zavezanca manj časa obremenjujejo s postopki inšpiciranja. Splošno pravilo je, da zavezanec za davek v svoji davčni napovedi oziroma obračunu pravilno navede vsa dejstva, podatke, okoliščine ter njihove finančne posledice, če so pomembne za pravilno in pravočasno obdavčevanje. Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja tako v korist, kot tudi v breme zavezanca za davek, zato je inšpektor dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek. Z predhodno pripravo na davčni inšpekcijski nadzor (v nadaljevanju DIN) inšpektor usmeri DIN na tista dejstva in okoliščine, ki imajo pomembnejši vpliv na višino davčne obveznosti.

Pri davčni administraciji moramo ločevati pojma davčna utaja in davčno izogibanje. Davčna utaja je nezakonito izogibanje plačilu davka, davčno izogibanje na drugi strani pa pomeni zakonite ukrepe v smeri zniževanja davčne osnove (Stanovnik, 1998, str. 39). Glavni namen kontrole in inšpekcije je odkrivanje napak – utaj. Davčna utaja je pojav, ki bo v družbi vedno prisoten, ne glede na nadzor. Glavna funkcija davčne uprave je na vsak način odkrivanje davčnih utaj (Tanzi & Shome, 1993, str. 4). Sicer se lahko utaje pojavljajo v različnih oblikah, kot na primer neizpolnjevanje davčnih obveznosti, neprijavljanje vseh dohodkov, prijavljanje višjih olajšav in nelegalne dejavnosti (Tanzi & Shome, 1993, str. 2). Odkrivanje davčnih utaj vsekakor govori o učinkovitosti davčne uprave, makroekonomski rezultat odkrivanja utaj pa kaže tudi na uspešnost davčne uprave, katere cilj je pravilno pobrati čim več davščin.

Namen nadzora je tudi preventivno delovanje, da se pravočasno zaznajo nepravilnosti obdavčevanja, ki niso usklajene z zakonskimi predpisi in se tako doseže zaupanje zavezancev za davek, da vsak plača predpisan delež davka enakomerno v vseh delih države. Razločevati je potrebno med davčnimi zavezanci, katerih namen je opravljati gospodarsko dejavnost in davčnimi zavezanci, ki na trgu nastopajo z goljufivimi nameni, kar pomeni, da sploh nimajo namena plačevati predpisanih dajatev. V teh primerih je potrebno temu prilagoditi postopek inšpekcijskega nadzora, ki naj bi bil v teh primerih usmerjen predvsem v preprečitev nadaljevanja davčne zatajitve in pregon kaznivega dejanja. Merjenje davčne utaje privede do ugotovitve približnih izgub proračuna zaradi premalo plačanih davščin. Najpogostejši vzroki za davčno utajevanje so neučinkovitost davčnih administracij, nerealen sistem sankcij, prevelika davčna obremenitev, nedorečena zakonodaja, slab pretok informacij (Gnazzo, 1991, str. 16).

Namen dela je predstaviti davčno inšpekcijo, njeno delovanje in probleme, s katerimi se srečujejo davčni inšpektorji, ter analizirati njeno uspešnost in učinkovitost. Uspešno in učinkovito delovanje vsake dejavnosti je odvisno od ustreznega načrta. Davčni inšpektor lahko z ustrezno pripravljenim načrtom dobi odgovore: kaj inšpicirati, zakaj in kdaj. Ustrezen izbor področij inšpiciranja je nujen za uspešnost nadzorovanja pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov. Davčna uprava je uspešna, kadar doseže visoko stopnjo prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti.

Cilj mojega dela je ugotoviti in podati svoj prispevek k boljšemu poznavanju pomena nadziranja davkov ter poiskati izboljšave, ki bi doprinesle k izboljšavi učinkovitosti in uspešnosti inšpektorjev na Davčnem uradu Novo mesto (v nadaljevanju DU Novo mesto). Magistrsko delo je v veliki meri lahko v pomoč vodjem sektorja za davčno inšpiciranje in preiskave, vodjem oddelka in samim davčnim inšpektorjem, ki so pri svojem delu sicer samostojni, a vendar delujejo v okviru smernic, ki jih predlagajo nadrejeni.

Magistrsko delo je sestavljeno iz štirih glavnih poglavij, ki so razdeljena na podpoglavja. V prvem poglavju sem predstavila davčni postopek, v okviru tega načela davčnega postopka, opredelila sem stranke v postopku, pristojnosti in pooblastila davčnega inšpektorja. V drugem poglavju sem opisala organizacijo davčne inšpekcije v Sloveniji in podrobno predstavila davčni inšpekcijski nadzor.

V tretjem poglavju sem analizirala delovanje Sektorja za davčno inšpiciranje in preiskave na DU Novo mesto ter ga primerjala na ravni celotnega DURS-a. Pri analizi sem uporabila podatke, ki jih Sektor za davčno inšpiciranje in preiskave DU Novo mesto zbira in analizira zaradi ugotavljanja doseganja načrtovanih ciljev pri opravljanju nalog iz dejavnosti davčne službe oziroma načrtovane uspešnosti in učinkovitosti poslovanja.

V četrtem delu sem analizirala podatke, pridobljene iz evidenc davčne uprave, ter primerjala in analizirala rezultate davčnega inšpekcijskega nadzora na ravni celotnega DURS-a v letih 2007, 2008 in 2009 ter jih primerjala s planom in med leti. Primerjava je bila izvedena po različnih kazalcih, kot so število davčnih inšpekcijskih nadzorov po vrsti nadzora (akcije, hitri pregledi, delni pregledi, celostni pregledi ...), po vsebini nadzora, po predmetu nadzora (davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO)), po statusu davčnih zavezancev in velikosti davčnih zavezancev.

1 DAVČNI POSTOPEK

Zakon o splošnem upravnem postopku (Ur. l. RS, št. 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007, 65/2008, 47/2009 Odl. US: U-I-54/06-32 (48/2009 popr.), 8/2010, v nadaljevanju ZUP) je temeljni zakon za postopanje državnih organov. Zakon o davčnem postopku pa je poseben zakon, ki ureja posebnosti z davčnega področja (Kruhar Puc, 2004, str. 18). Splošna

pravila upravnega postopka na vseh upravnih področjih v vseh upravnih stvareh ureja ZUP. Nekatera upravna področja pa so tako specifična, da splošna pravila ZUP-a ne ustrezajo ali ne zadostujejo, takrat lahko poseben zakon uredi posamezno postopkovno vprašanje ali več posebnih pravil upravnega postopka drugače ali na novo glede na ZUP (Jerovšek & Kovač, 2007, str. 22). V takih primerih se ZUP uporablja podrejeno oziroma dopolnilno. Glede na dejstvo, da mora biti pravni režim uveljavljanja pravic in nalaganja obveznosti posameznikom in pravnim osebam pregleden in enak, je to mogoče doseči le s predpisanim postopkom.

Nekatera področja upravnega odločanja so še posebej občutljiva z vidika zagotavljanja enakosti strank in takšno je področje davkov. Davčni posebni upravni postopek ureja ZDavP-2. V posebnih upravnih postopkih velja načelo, da je predmet odločanja upravna zadeva. V skladu z določili 2. člena ZUP je upravna zadeva odločanje o pravici, obveznosti ali pravni koristi fizične ali pravne osebe oziroma druge stranke na področju upravnega prava. Jerovšek in Kovač (2007, str. 23) navajata, da so pri tej opredelitvi bistveni trije elementi:

- o stvari se odloča (ne pa samo podaja informacije ali svetuje oziroma opravlja materialna dejanja),
- predmet odločanja je konkretna pravica, obveznost ali pravna korist stranke,
- predmet odločanja sodi na področje upravnega prava, gre za javno pravno pravico, obveznost oziroma pravno korist.

Za upravno zadevo gre, če je s predpisom določeno, da organ v neki zadevi vodi upravni postopek, odloča v upravnem postopku ali izda upravno odločbo oziroma če to zaradi varstva javnega interesa izhaja iz narave stvari. Iz navedenega izhaja, da je davčni inšpekcijski nadzor upravna zadeva. Na upravnih področjih, za katera je z zakonom predpisan poseben upravni postopek, v primeru davčnega inšpekcijskega nadzora ZDavP-2, se postopa po določbah tega zakona, ki se uporablja primarno. Zakon o splošnem upravnem postopku se tako uporablja subsidiarno oziroma dopolnilno. O vseh vprašanjih, ki niso urejena z Zakonom o davčnem postopku, pa se postopa po določbah ZUP-a.

V davčnem postopku se uporabljajo načela po ZDavP-2 skupaj z načeli ZUP-a. V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora pa je potrebno upoštevati še načela Zakon o inšpekcijskem nadzoru (Ur. l. RS, št. 43/2007-UPB1, v nadaljevanju ZIN). Poleg načel davčnega postopka se uporabljajo v davčnih zadevah tudi tista načela ZUP-a, ki jih ZDavP-2 sploh ne ureja in so obvezna za vsak davčni postopek (načelo zaslišanja stranke, načelo proste presoje dokazov, načelo samostojnosti pri odločanju, načelo pravice do pritožbe, načelo ekonomičnosti postopka). V kolikor neko vprašanje ni urejeno v ZDavP-2, velja ZUP. To pomeni, da določbe slednjega prav tako urejajo davčni postopek. Veljajo pa tiste določbe, ki jih posebej ne ureja ZDavP-2 (Kruhar Puc, 2004, str. 18).

Davčni inšpekcijski postopek je poseben upravni postopek, ki je specifičen v vseh pogledih. Kot upravni postopek obravnava določeno upravno zadevo, ki jo opredeljuje potencialni ali že

nastali konflikt med individualno in javno koristjo. Ker gre pri davčnih postopkih pretežno za odločanje o obveznostih strank – zavezancev, je ta konflikt vnaprej toliko bolj poudarjen, kar zavezuje davčni organ pri odločanju k posebni skrbnosti pri iskanju ravnotežja med javnim in zavezančevim interesom. Cilj inšpekcijskega pregleda je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov in ob morebitnem neplačilu ustrezno ukrepati.

Davčni organ ni odgovoren le za uresničevanje javnih koristi pri učinkovitem pobiranju davkov, temveč hkrati za varovanje interesov zavezancev za davek v postopku, saj mora ravnati po 128. členu ZDavP-2, posebej v postopkih nadzora, tako zavezancu v breme, kot tudi v korist. Zaradi zaščite davčnih zavezancev pred samovoljnim ravnanjem pooblaščenih oseb mora biti usmerjen v bistvene stvari, torej dejstva, ki vplivajo na obdavčitev. Davčni nadzor se prednostno torej nanaša predvsem (čeprav ne izključno) na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti ali vplivajo na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji (Kovač & Konečnik, 2007, str. 30).

Davčni postopek ureja zelo občutljivo razmerje med davčnimi organi in davčnimi zavezanci, saj se v tem postopku zavezancu nalagajo bremena. Varstvo zavezancev pa ni podano samo v samem postopku, ki je uveden, ampak mora biti varstvo podano tudi pri zakonih z davčnega področja. Naloga države je, da davčno breme pravično porazdeli med posamezne subjekte, skladno z načelom pravičnosti in sorazmernosti, saj davčno breme omejuje subjekte v njihovi sposobnosti za investiranje, porabo in varčevanje. Davki torej ne smejo zasledovati le fiskalne interese, pač pa morajo biti usmerjevalci gospodarske, socialne in kulturne ter politične dejavnosti (Kruhar Puc & Tratar, 2005, str. 28).

ZDavP-2 ureja vrstni red uporabe davčnih in drugih predpisov v davčnih zadevah. Predpisana je večstopenjska subsidiarnost. V davčnih zadevah se postopa po naslednjih predpisih in po naslednjem vrstnem redu (Kovač, 2006a, str. 3):

1. po mednarodni pogodbi, ki obvezuje RS, nadalje po morebitnem zakonu o izogibanju dvojnemu obdavčenju,
2. po zakonu o obdavčenju,
3. po ZDavP-2,
4. po zakonu, ki ureja davčno službo, oziroma zakonu, ki ureja carinsko službo,
5. v inšpekcijski davčni zadevi pa tudi po ZIN in to za ZDavP-2 in pred ZUP,
6. nato se uporabi v vseh davčnih zadevah še ZUP, glede vprašanj, ki s predhodnimi predpisi niso urejena.

1.1 Načela davčnega postopka

Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2 v drugem poglavju ureja načela davčnega postopka, ki so se oblikovala iz sodne prakse in teorije. Značilnost teh načel je, da se v davčnem postopku uporabljajo kot posebna načela skupaj z načeli ZUP-a (Jerovšek, Trpin, Bugarič,

Horvat, Kerševan, Mužina, Pličanin & Kovač, 2004, str. 52). Načela ZDavP-2 se v davčnem postopku štejejo za posebna načela, značilna za davčne zadeve.

V postopku nadzora pa je treba kot posebna načela upoštevati še načela Zakona o inšpekcijskem nadzoru. Nekatera izmed teh načel zavezujejo davčni organ, druga pa zavezujejo zavezance za davek, s čimer se ureja kolizija med javnim in zasebnim interesom, to je pravicami zavezancev (Jerovšek, Simič & Škof, 2008, str. 16).

Temeljna načela upravnega in posebej davčnega postopka uravnavajo občutljivo razmerje med zasebno in javno koristjo in s tem kolizijo interesov, pri čemer javna korist pri pobiranju davkov ni absolutna in neomejena. Namen načel je dvojen. Pomenijo minimalne procesne standarde, ki morajo biti upoštevani oziroma izvedeni v vsakem davčnem postopku. Hkrati pa so razlagalna pravila pri uporabi posameznih postopkovnih institutov in tudi določb zakonov o obdavčenju.

Načela ZDavP-2 so samo del načel, ki jih je treba upoštevati v davčnem postopku. Upoštevati je treba tudi načela ZUP-a, ki so delno dopolnjena s posebnimi načeli ZDavP-2, druga pa se uporabljajo samo po ZUP-u. **Načela ZUP-a** so:

- načelo varstva pravic strank in varstva javne koristi,
- načelo zaslišanja stranke,
- načelo proste presoje dokazov,
- načelo dolžnosti stranke govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice,
- načelo samostojnosti pri odločanju,
- pravica do pritožbe in
- načelo ekonomičnosti postopka.

Brez teh načel sploh ne bi bilo mogoče izvesti davčnega postopka, zlasti ne v pritožbenem postopku, ko je treba presoditi pravno pravilnost prvostopenjske odločbe ali sklepa in zagotoviti minimalne procesne standarde, ki jih ta načela zagotavljajo zavezancu. Seveda pa določajo tudi okvir dopustnega delovanja davčnega organa.

Inšpekcijski nadzor je nadzor nad izvajanjem oziroma spoštovanjem zakonov in drugih predpisov (ZIN, 2. člen). ZIN ureja splošna načela inšpekcijskega nadzora, organizacijo inšpekcij, položaj, pravice in dolžnosti inšpektorjev, pooblastila inšpektorjev, postopek inšpekcijskega nadzora, inšpekcijske ukrepe in druga vprašanja, povezana z inšpekcijskim nadzorom. Za inšpekcije, katerih delovanje urejajo posebni zakoni, se ta zakon uporablja samo glede tistih vprašanj, ki niso urejena s posebnimi zakoni. Glede vseh postopkovnih vprašanj, ki niso urejena s tem zakonom ali s posebnim zakonom, se uporablja ZUP. **Načela inšpekcijskega nadzora** so:

- načelo samostojnosti,

- načelo varstva javnega interesa in varstva zasebnih interesov,
- načelo javnosti,
- načelo sorazmernosti.

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

- načelo zakonitosti v davčnih zadevah,
- načelo materialne resnice v davčnih zadevah,
- načelo sorazmernosti,
- načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči,
- načelo tajnosti podatkov,
- načelo zakonitega, pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti,
- načelo dolžnosti dajanja podatkov.

1.1.1 Načelo zakonitosti v davčnih zadevah

Zakonitost je temelj vsakega delovanja organa. Po načelu zakonitosti (legalitete) mora davčni organ postopati po zakonu in odločiti po zakonu, kadar v davčnih zadevah in drugih zadevah iz svoje pristojnosti odloča o pobiranju davkov in pravicah ter obveznostih zavezancev za davek. Načelo zakonitosti izključuje kakršnokoli samovoljo davčnega organa, je tudi pglavitni pogoj za pravno varnost, nepristransko delo in pravilno odločanje v davčnem postopku. Citirano načelo je v 4. členu ZDavP-2 določeno kot posebno načelo – načelo zakonitosti v davčnih zadevah. Zakonitost je sicer načelo že po ustavi in po ZUP-u, vendar je bilo potrebno zakonitost urediti tudi v ZDavP-2 iz več razlogov. Prvi razlog je strožje pojmovanje zakonitosti v davčnih zadevah kot v drugih upravnih postopkih. Zakonitost, vključno z nepristranskostjo in upoštevanjem utemeljenih pričakovanj zavezanca, je kot vezanost uprave na zakon, je strožja, ker gre z naložitvijo dajatev za poseganje v svobodo in materialni položaj zavezancev. Davčna uprava je zato v davčnih zadevah močnejše vezana na zakon, ker pri določanju davkov ni mogoče določiti meje dopustnega urejanja glede na potrebnost (za doseg namena) in ustreznost dajatve (sorazmernost med sredstvom in namenom). Velja torej načelo oziroma merilo določnosti. Nadalje načelo zakonitosti v ZDavP-2 daje kot podlago za ravnanje davčnega organa, poleg predpisov, tudi druge splošne akte, na primer navodila v skladu z ureditvijo po tem zakonu glede pravice do informiranja. Ker v določenih primerih davčni organ odloča tudi po diskrecijski pravici (na primer odpisu, odlogu ali obročnem plačilu davčne obveznosti), ta člen vsebuje tudi določbo o rabi prostega preudarka v skladu z namenom in obsegom diskrecije.

Načelo zakonitosti zahteva tudi izpeljavo vseh načel, saj je zakonitost krovno načelo vseh načel. Načelo zakonitosti izključuje neenako, samovoljno in pristransko odločanje. Zagotavlja enakopravnost in pravno varnost zavezancev oziroma strank, pri čemer stranke ne smejo biti različno obravnavane.

1.1.2 Načelo materialne resnice v davčnih zadevah

Načelo materialne resnice zahteva, da davčni organ v vsaki davčni zadevi ugotovi vsa dejstva, ki so pomembna za izdajo pravilne in zakonite odločbe. Dejansko stanje mora ugotoviti s stopnjo gotovosti, pri čemer ni nobenega dvoma o resničnosti in pravilnosti ugotovljenega (Jerovšek et al., 2008, str. 25).

Davčni organ je dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, če ni v ZDavP-2 drugače določeno. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko odloči le v primeru, če tako določa citirani zakon ali zakon o obdavčevanju (ZDavP-2, 5. člen). Načelo materialne resnice zahteva, da davčni organ v vsaki davčni zadevi ugotovi vsa dejstva, ki so pomembna za izdajo pravilne in zakonite odločbe. Dejansko stanje mora ugotoviti s stopnjo gotovosti, pri čemer ni nobenega dvoma o resničnosti in pravilnosti ugotovljenega. Dejansko stanje ugotavlja uradna oseba davčne uprave oziroma njenega davčnega urada kot organ prve stopnje.

Skladno z načelom materialne resnice se mora inšpekcijski nadzor opraviti ne samo v škodo davčnega zavezanca, ampak tudi v njegovo korist. Inšpekcijski nadzor se mora nanašati na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti, ali ki vplivajo na prenos davčne obveznosti med obdobji (ZDavP-2, 128. člen). Tako imajo zavezanci za davek v davčnem postopku praviloma pravico do gotovosti. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko davčni organ odloči le, če tako določa ta zakon ali zakon o obdavčevanju.

Materialna resnica je najvišja stopnja skladnosti v inšpekcijskem nadzoru ugotovljenih dejstev s tistimi dejstvi, ki resnično obstajajo v stvarnosti. V ugotovitvenem postopku mora inšpektor po uradni dolžnosti ugotoviti vsa tista dejstva in okoliščine, ki so za odločitev pomembne, in zavezancem za davek omogočiti, da uveljavijo svoje pravice in pravne koristi. Izjeme od temeljnega načela materialne resnice so:

- verjetnost,
- zakonita domneva in
- zakonita fikcija.

Verjetnost je najnižja stopnja zavesti o resničnosti nekega dejstva, ki sicer ne izključuje dvoma, vendar so razlogi za resničnost nekega dejstva močnejši od razlogov, ki bi govorili za

njegovo neresničnost. ZDavP-2 pri ugotavljanju dejstev le izjemoma dopušča odločanje v davčnem postopku na podlagi verjetno izkazanih dejstev, in sicer le v primeru, če tako določa ta zakon (111. člen – zavarovanje, 68. člen – odmera davka v posebnih primerih itd.).

Po 3. odstavku 165. člena ZUP-a ni treba dokazovati dejstev, katerih obstoj zakon domneva, pač pa je dovoljeno dokazovati, da ne obstajajo, če ni z zakonom drugače določeno. Zakonite domneve so izpodbojne (breme dokazovanja je prevaljeno na tistega, ki zatrjuje, da domnevana dejstva ne obstajajo) in neizpodbojne domneve, pri katerih zakon ne dopušča nasprotnega dokaza (absolutno resnično dejstvo). Za izpodbojno domnevo v upravnem postopku velja, kar se potrjuje v javni listini. Velja namreč, dokler ni dokaza o nasprotnem.

ZDavP-2 v 76. členu določa, da mora davčni zavezanec za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokaze. Prav tako mora zavezanec za davek dokazati svoje trditve, na podlagi katerih se davčna obveznost zmanjša. V davčnem inšpekcijskem nadzoru mora inšpektor dokazati dejstva, na podlagi katerih davčna obveznost nastane ali ne nastane oziroma se poveča ali zmanjša.

V skladu z načelom materialne resnice nosi dokazno breme organ, ki vodi postopek po uradni dolžnosti. Inšpektor mora dokazati dejstva, na podlagi katerih davčna obveznost nastane ali ne nastane oziroma se poveča ali zmanjša. Inšpektor, ki vodi davčni postopek, mora v nadzoru ugotoviti resnično dejansko stanje in v ta namen ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo. Dokaznega bremena v postopku inšpiciranja ni mogoče prevaliti na zavezanca, zato ker davčni organ nekaterih dejstev ne uspe dokazati. Ugotovitveni postopek mora zaradi tega zajeti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je inšpektor dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek (pravica do gotovosti) ... Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko odloči le v primeru, če tako določa ZDavP-2 ali Zakon o obdavčevanju.

Dejstva, na podlagi katerih se izda odločba, se ugotovijo z dokazi. Praviloma se vsa dejstva v davčnem postopku dokazujejo s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, lahko pa zavezanec za davek predlaga izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi (ZDavP-2, 77. člen). Dokaze mora predložiti v roku, ki ga določi davčni organ. Inšpektor si je dolžan v skladu s 3. odstavkom 139. člena ZUP po uradni dolžnosti preskrbeti podatke o dejstvih, o katerih vodi davčni organ uradno evidenco. Enako ravna inšpektor tudi glede dejstev, o katerih vodi uradno evidenco kateri drug državni organ oziroma organ samoupravne lokalne skupnosti ali nosilec javnega pooblastila. Davčni organ lahko kot dokaz uporabi vse, kar je primerno za ugotavljanje stanja stvari in kar ustreza posameznemu inšpekcijskemu pregledu, zlasti pa listine, priče, izjave strank, izvedence in ogleda. Dokazno breme nosi praviloma tisti, ki zatrjuje obstoj določenega pravno pomembnega dejstva, ki ga je potrebno upoštevati v konkretni davčni zadevi. V postopku, ki se je uvedel na zahtevo stranke zaradi uveljavitve določenega zahtevka, je zato zavezanec za davek dolžan za svoje navedbe ponuditi dokaze in jih tudi predložiti.

1.1.3 Načelo sorazmernosti

Načelo sorazmernosti je v bistvu izvedba načela zakonitosti, ki prepoveduje čezmerno uporabo predpisa oziroma tehtanje, ali so ukrepi, ki naj se izvedejo skladno z zakonom, skladni z njegovim namenom. Načelo sorazmernosti je oblika načela varstva pravic strank in javnih koristi po 7. členu ZUP. Po tem načelu davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do zavezanca za davek in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. V okvir nujnosti tudi sodi izbira zavezanca za zavezanca ugodnejše rešitve, če je teh več in se doseže namen zakona. Davčni organ namreč pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do zavezanca za davek in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Pri izbiri več možnih pooblastil in ukrepov izbere tiste, ki so za zavezanca za davek ugodnejši (na primer najugodnejšo vrsto zavarovanja), če se s tem doseže namen zakona. V dvomu odloči v korist zavezanca.

1.1.4 Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči

To načelo pomensko obravnava tri različne pravne institute, ki varujejo položaj davčnega zavezanca v davčnem postopku. To so gotovost, seznanjenosti in pomoč. Načelo o gotovosti mu omogoča, da je seznanjen z davčnim sistemom in njegovo uporabo v davčnem obdobju. Načelo gotovosti izraža splošen pomen zaupanja v pravo in realizira 2. člen Ustave RS o pravni državi. Tega načela ne gre razumeti kot obvezno pomoč in davčno svetovanje s strani davčnega organa zavezancem za davek, pomoč se daje le v kontekstu izpolnjevanja obveznosti. Načelo gotovosti (angl. *legitimate expectations*) je ključno tudi v praksi Sodišča Evropske skupnosti in Evropskega sodišča za človekove pravice.

Del načela gotovosti je tudi podnačelo javnosti, ki pa ga je treba tolmačiti na abstraktni ravni, torej vnaprejšnjega podajanja informacij s strani davčnega organa, ki se nanašajo na večje skupine zavezancev za davek. Načelo seznanjenosti zavezancu omogoča, da je vnaprej seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, ki izhajajo iz zakonov in drugih aktov v določenem času, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Zavezanec za davek ima pravico vnaprej biti seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, ki izhajajo iz tega zakona in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Davčni organ obvešča zavezance za davek in širšo javnost o svojih ukrepih, če tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi. To načelo davčni organ uresničuje z informiranjem zavezancev za davek po 13. in 14. členu ZDavP-2.

Če zavezanec za davek nima pooblaščenca ali svetovalca in iz nevednosti ne uporablja procesnih pravic, ki jih ima po ZDavP-2, ga davčni organ opozori, katera postopkovna dejanja

lahko opravi za izpolnitev obveznosti in uveljavljanje pravic, da davek pravilno in pravočasno napove, obračuna in plača ali zahteva vračilo.

Tudi po ZUP je davčni organ dolžan skrbeti, da nevednost in neukost zavezanca za davek in drugih udeležencev v davčnem inšpekcijskem nadzoru nista v škodo pravic, ki jim gredo po zakonu. Inšpektor je zavezanca za davek dolžan poučiti tako o procesnih, kot o materialnih pravicah, ki mu gredo po zakonu (na primer vzeti ustno izjavo stranke na zapisnik, pritožbo na zapisnik, opozoriti na odpravo pomanjkljivosti v vlogi, opozoriti na pravne posledice, če se ne bi odzvala vabilu itd.).

1.1.5 Načelo tajnosti podatkov

Podatki zavezancev za davek se obravnavajo kot davčna tajnost v skladu s tem zakonom in zakonom o obdavčevanju in drugimi splošnimi akti, ki urejajo pobiranje davkov (ZDavP-2, 8. člen). To načelo ščiti zavezanca za davek pred razkritjem njegovega materialnega položaja, ki je razviden iz davčnih podatkov ali se o njem lahko sklepa. Načelo tajnosti je zgolj podlaga za celotni sklop pravil, ki po ZDavP-2 oziroma povezanih davčnih predpisih opredeljujejo davčno tajnost kot poseben pravni režim varstva občutljivih podatkov. Davčno tajnost morajo varovati vse osebe, ki zaradi narave svojega dela pridejo v stik s temi podatki. Te osebe podatkov ne smejo posredovati tretjim osebam ali pa jih uporabljati ali omogočiti njihovo uporabo tretjim osebam. Vsak dokument, ki je davčna tajnost, mora biti ustrezno označen, da lahko vsi, ki se z njim kakor koli srečajo, takoj vedo, za kakšno vrsto dokumenta gre. To načelo ne posega v izvedbena pravila o razkritju oziroma določbe posebnih davčnih in drugih zakonov glede javnosti podatkov.

1.1.6 Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti

Zakonito izpolnjevanje davčnih obveznosti pomeni dolžnost posameznika, ki doseže določen dohodek ali ima premoženje ali premoženjske pravice ali druge prejemke, ki so podvrženi plačilu davka, da prispeva za splošne družbene potrebe, tako da plača davek v višini in na način ter v rokih, ki jih določa zakon oziroma na podlagi zakona izdani predpis. Zavezanec za davek napove, obračuna in plača le toliko davka in na način ter v rokih, kot je določeno z zakonom ali akti na podlagi zakona (ZDavP-2, 9. člen).

Načelo izpolnjevanja davčnih obveznosti zavezuje zavezanca za davek in predstavlja osnovno odgovornost strank v davčnih postopkih in s tem realizira pojem splošna korist v davčnih zadevah. Pri tem je podlaga pravilom v celem zakonu izhodišče, da zavezanec plača le toliko davka, ne več in ne manj, kot to določa zakon. Prav tako se ga lahko terja le v zakonsko določenih rokih in po zakonsko dorečenih načinih. Pomembna obveznost iz tega načela so torej roki plačila, ki jih določajo zakoni o obdavčenju in ZDavP-2. Gre za čas od nastopa

obveznosti za plačilo davka do izteka roka za plačilo (izpolnitveni oziroma paricijski rok). Posledica izteka roka za izpolnitev davčne obveznosti je začetek davčne izvršbe.

1.1.7 Načelo dolžnosti dajanja podatkov

ZDavP-2 opredeljuje samostojno načelo dolžnosti dajanja podatkov v 10. členu. Država in lokalne skupnosti pridobivajo sredstva za uresničevanje svojih nalog z davki in drugimi dajatvami, s katerimi zagotavljajo sredstva za splošne družbene potrebe. Posledično mora država zbrati podatke o dohodkih fizičnih in pravnih oseb. Od tu izvira splošna obveznost vsakogar, da državi posreduje podatke, potrebne za pobiranje davkov. Pri pobiranju davkov mora davčni organ imeti dostop do določenih podatkov, ki so pomembni za določitev davčne obveznosti in tudi za nadzor nad tem, ali so zavezanci za davek posredovali oziroma navedli pravilne podatke. Načelo dolžnost dajanja podatkov je dopolnilo načelu izpolnjevanja davčnih obveznosti, saj pravilna odmera oziroma izterjava ni mogoča, če vhodni podatki ne ustrezajo resničnemu stanju. Zavezanci za davek morajo davčnemu organu dajati resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka. To je določal tudi že prejšnji zakon o davčnem postopku.

Zavezanci za davek pri vodenju davčnega postopka sodelujejo z davčnim organom pri ugotavljanju dejstev v breme in korist zavezancev. Navesti morajo vsa dejstva, na katera opirajo svoje zahteve, in predlagati dokaze, s katerimi se ta dejstva dokazujejo. Kadar je v davčni postopek vnesen element kontradiktornosti v smislu izrecnega izpodbijanja ugotovljenih dejstev v razmerju med davčnim organom in zavezancem, mora slednji, če naj bi svojo obveznost zmanjšal ali celo izničil, prevzeti del dokaznega bremena.

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

V zvezi s kršitvami tega načela je uveden poseben institut samoprijave, ki omogoča zavezanecu, da se ne kaznuje za prekršek, če prostovoljno naknadno razkrije podatke, ki so pomembni za pravilno ugotovitev njegove davčne obveznosti ter plačani davek na podlagi samoprijave. S tem institutom se želi zavezance za davek spodbuditi, da bi ob morebitno kasneje ugotovljenih nepravilnostih v davčni napovedi ali obračunu davka te nepravilnosti sporočili davčnemu organu. Zavezanec za davek mora te nepravilnosti sporočiti davčnemu organu najkasneje do vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma do začetka kazenskega postopka. V postopku samoprijave zavezanec za davek predloži davčnemu organu nov davčni obračun, v katerem

prikaže tudi ne obračunane oziroma prenizko obračunane davke in hkrati plača davek. Zavezanec sicer ne bo odgovoren za prekršek, moral pa bo izpolniti svojo realno davčno obveznost, kar pomeni, da bo ta obveznost povečana za odstotek, katerega višina je odvisna od tega, v kolikšnem času po nastanku davčne obveznosti je davčnemu organu prijavil nepravilnost.

1.2 Načela po Zakonu o splošnem upravnem postopku in po Zakonu o inšpekcijskem nadzoru

Temeljna načela Zakona o splošnem upravnem postopku, ki neposredno ali posredno izhajajo iz Ustave RS, so:

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

Načela inšpekcijskega nadzora so:

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

1.2.1 Načelo varstva pravic strank in varstva javne koristi

V skladu z načelom materialne resnice je potrebno v postopku inšpekcijskega nadzora z enako skrbjo preveriti konkretne davčne zadeve, tako tiste, ki gredo na škodo, kakor tudi tiste, ki gredo v korist zavezanca za davek. Po določilu 128. člena ZDavP-2 se inšpekcijski davčni nadzor opravlja tako v korist, kot v breme zavezanca za davek. Davčni inšpekcijski nadzor se mora nanašati predvsem na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti ali ki vplivajo na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji. Zaradi zaščite zavezancev za davek pred morebitnim samovoljnim ravnanjem inšpektorja, pa mora biti davčni nadzor usmerjen v bistvene stvari, njegovo trajanje pa omejeno na nujen poseg.

Nekoliko modificirano je to načelo v 5. členu ZIN – načelo varstva javnega interesa in varstva zasebnih interesov. Po tem načelu mora inšpektor po uradni dolžnosti skrbeti za to, da se preprečijo ali onemogočijo ravnanja zavezancev za davek, ki predstavljajo poseg v javni interes, določen z materialnimi predpisi. Varovanje javnega interesa mora biti v skladu z načelom sorazmernosti, in sicer je dovoljeno poseganje v delovanje zavezancev za davek v obsegu, ki je nujen za zavarovanje javne koristi. Hkrati to načelo zavezuje inšpektorja, da varuje interese zavezancev za davek, ki so v skladu z materialnimi predpisi.

Po načelu varstva pravic strank in varstva javne koristi mora davčni organ v postopku inšpekcijskega nadzora in pri odločanju v konkretnih davčnih zadevah omogočiti zavezancem za davek, da čim lažje zavarujejo in uveljavijo svoje pravice. Pri tem mora paziti na to, da zavezanci ne uveljavljajo svojih pravic v škodo pravic drugih in ne v nasprotju z javno koristjo, določeno z zakonom ali z drugim predpisom (ZUP, 1. odstavek 7. člena).

Varstvo pravic strank. Načelo varstva pravic stranke v skladu z določilom 7. člena ZUP nalaga davčnemu organu, da omogoči zavezancu za davek sodelovanje v davčnem inšpekcijskem nadzoru, na kar mora paziti ves čas postopka. Opustitev te pravice pomeni kršitev pravil postopka. Poleg tega mora davčni organ po ZUP med postopkom ukreniti vse potrebno, da zavezanci po načelu varstva pravic stranke in javnih koristi, v davčnem inšpekcijskem nadzoru uveljavijo le toliko pravic, da njihovo uveljavljanje ne gre na škodo varovanja javnih koristi. Pri tem pa mora paziti tudi na to, da zavezančeva nevednost in neukost v nadzoru ne bi šla v škodo njegovih pravic, kar je posebno poudarjeno tudi v 7. členu ZDavP-2 v načelu gotovosti, seznanjenosti in pomoči. Inšpektor je dolžan zavezanca za davek opozarjati na njegove pravice, ki mu gredo v inšpekcijskem nadzoru, selektivno oziroma v primerih, ko oceni, da je zavezanec neuka oziroma nevedna stranka.

Varstvo javne koristi. Javna korist je vezana na materialne določbe zakonov oziroma drugih predpisov. Pri ugotavljanju javne koristi je potrebno izhajati iz pravila, da je javna korist tista korist, ki se nanaša na širšo skupnost posameznikov: po tem se razlikuje od individualne (zasebne) koristi. Pravočasno in pravilno plačevanje davkov je vedno javna korist, saj so davki poglavitni vir javnofinančnih prihodkov proračuna. Varstvo javnega interesa je opredeljeno tudi v 5. členu ZIN.

1.2.2 Načelo zaslišanja stranke

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

Po načelu zaslišanja stranke mora davčni organ, preden izda odločbo v davčnem inšpekcijskem nadzoru, dati zavezancu za davek možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločbo (ZUP, 1. odstavek 9. člena). Davčni organ ne sme izdati odločbe, preden ne da zavezancu za davek možnosti, da se izreče o dejstvih in okoliščinah, na katere se mora opirati odločba (ZUP, 4. odstavek 146. člena). Kršitev tega načela je bistvena kršitev pravil postopka.

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

- pravico udeleževati se ugotovitvenega postopka,
- pravico izjaviti se o vseh dejstvih in okoliščinah ter
- pravico izpodbijati ugotovitve in navedbe davčnega organa ter drugih udeležencev postopka (Šela, Rebec, Švajger, Grum, Žalec, Kovač-Arh & Karneža Sintič, 2007, str. 26).

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

1.2.3 Načelo proste presoje dokazov

O tem, katera dejstva je šteti za dokazana, odloči inšpektor v davčnem inšpekcijskem nadzoru, po svojem prepričanju na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka (ZUP, 10. člen). Odločba, ki jo izda inšpektor po končanem davčnem inšpekcijskem pregledu, mora temeljiti na predpisu, njegova uporaba pa na objektivni resnici.

Ugotavljanje dejstev se opravi z dokazovanjem, pri katerem se rabijo posebna sredstva: dokazila (listine, priče, izjave strank, izvedenci, ogledi). Cilj dokazovanja je ugotovitev resničnega dejanskega stanja (materialne resnice). Primerjanje podatkov dokazovanja, tj. ločitev med tistim, kar je pokazalo dokazovanje za resnično, in tistim, kar ga je pokazalo za neresnično, se imenuje presoja dokazov (ocena, vrednotenje dokazov).

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

Presoja dokazov predstavlja postopen proces zbiranja dokazov, njihovo vrednotenje, selekcioniranje glede na dokazno moč ali dokazno vrednost posameznih dokazov ter dokazni sklep, ki predstavlja končno vestno in skrbno presajo vseh dokazov skupaj. Pravico do samostojne presoje dokazov ima inšpektor v okviru pooblastil, ki jih ima za opravljanje posameznih dejanj, za vodenje postopka in tudi za odločanje po ZDavP-2, ZDS-1-UPB2 in ZIN. Presoja dokazov ne sme biti samovoljna in tudi ne formalistična, s sklicevanjem na določene dokaze in dokazno gradivo brez navajanja vsebinskih okoliščin, ki potrjujejo določeno stanje stvari.

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

1.2.4 Dolžnost govoriti resnico in poštena uporaba pravic

Stranke morajo pred organom govoriti resnico in pošteno uporabljati svoje pravice, ki so jim priznane s tem in drugimi zakoni, ki urejajo upravni postopek. Dolžnost govoriti resnico in poštena uporaba pravic je načelo ZUP (11. člen). To načelo je tudi v povezavi z načelom dolžnosti dajanja podatkov v ZDavP-2 (10. člen). V davčnem postopku gre predvsem za dolžnost zavezancev za davek, da govorijo resnico in pošteno uporabljajo pravice, ki jim gredo v postopku.

To temeljno načelo upravnega postopka ureja dvoje različnih področij:

- zavezancu za davek v davčnem postopku prepoveduje navajanje neresničnih dejstev,
- zavezancu prepoveduje zlorabo procesnih pravic.

Kršitev tega načela ima po ZUP hude posledice, saj v 5. točki 1. odstavka 260. člena opredeljuje kot obnovitveni razlog tudi neresnične navedbe stranke, kar je imelo za posledico, da je bila zanjo izdana ugodna oziroma ugodnejša odločba. V primeru, če se odločba opira na dejstva, ki jih je navedel zavezanec za davek, zavezanec pa je vedel, da ta dejstva niso resnična, in tako spravi organ v zmoto, so neresnične navedbe zavezanca za davek razlog za obnovo postopka. Zavezanec za davek, ki je predložil davčnemu organu neresnične podatke, je kaznovan za prekršek z globo.

V primeru, da davčni organ v inšpekcijskem nadzoru ugotovi, da je zavezanec za davek podal krivo izjavo in ima za to ustrezne dokaze, je dolžan zoper zavezanca vložiti kazensko ovadbo. Če je bila zaradi krive strankine izjave povzročena organu tudi materialna škoda, je le-ta prav tako upravičen uveljavljati njeno povrnitev po pravilih odškodninske odgovornosti. To načelo velja tudi za zakonitega zastopnika, začasnega zastopnika, predstavnika ali pooblaščenca zavezanca za davek oziroma stranskega udeleženca.

1.2.5 Načelo samostojnosti pri odločanju

Načelo samostojnosti velja za pooblaščenega uradno osebo organa, torej inšpektorja v davčnem inšpekcijskem nadzoru v skladu s 16. členom ZDS-1-UPB2 in 4. členom ZIN, ki določa, da so inšpektorji pri opravljanju nalog inšpekcijskega nadzora samostojni v okviru svojih pooblastil. Davčni organ vodi postopek in odloča v davčnih zadevah samostojno v okviru in na podlagi zakonov in drugih predpisov. Tudi 12. člen ZUP poudarja samostojnost upravnega organa pri reševanju posamičnih zadev ter samostojnost uradne osebe pri vodenju postopkov in odločanju v posamičnih zadevah.

Samostojnost uradne osebe je predpogoj vsakega učinkovitega in pravno dopustnega delovanja v okviru sicer enostranskega in avtoritativnega, na podlagi ustave in zakona, predpisanega postopka. Odločanje inšpektorja mora biti nepristransko, nearbitarno, objektivno ter pravično v okviru dovoljene uporabe predpisov. Inšpektorju ni dovoljeno dajati navodil, kako naj vodi postopek, katere dokaze naj izvede, katerim naj verjame in kako naj o davčni zadevi odloči. Vežejo ga samo predpisi EU, zakoni, drugi predpisi in splošni akti. Pravico do samostojnosti ima uradna oseba v okviru pooblastil po ZIN (4. in 18. člen) in ZDS-1-UPB2 (16. člen).

Po 18. členu ZIN inšpektor pri opravljanju nalog inšpekcijskega nadzora samostojno vodi postopek ter izdaja odločbe in sklepe v upravnem in prekrškovnem postopku. Inšpektor pa je pri opravljanju nalog inšpekcijskega nadzora dolžan upoštevati navodila in usmeritve predstojnika oziroma nadrejenega. Za samostojno izdajanje odločb in sklepov ga pooblašča tudi 4. odstavek 28. člena ZUP, ki določa, da ima inšpektor že po zakonu pooblastilo za odločanje v upravnih stvareh. To pomeni, da tudi predstojnik davčnega organa ne sme inšpektorju dajati konkretnih navodil glede vodenja postopka in odločanja. Lahko pa predstojnik organa daje splošna navodila za delo organa, za njegovo organiziranje in za ravnanje pri uporabi materialnih sredstev pri vodenju in odločanju.

Če daje pristojen minister usmeritve in navodila za delo organa, za organiziranje dela, za spremljanje pojavov, ki terjajo ustrezno ukrepanje ali za izvajanje predpisov na določenem področju, ne gre za poseg v načelo samostojnosti davčnega inšpektorja. V teh primerih gre za splošna navodila ali inštrukcije. Njihova značilnost je, da se ne nanašajo na točno določen primer. Prav tako ne gre za poseg v citirano načelo, ko je inšpektor dolžan spoštovati navodila, ki jih za zagotovitev enotne uporabe predpisov z delovnega področja davčnega organa izda minister, pristojen za finance in generalni direktor DURS-a, saj so le-ta zavezujoča za ravnanje davčnega organa v davčnem postopku.

Inšpektorji so v skladu s tem načelom pri izvajanju inšpekcijskega nadzora samostojni v okviru svojih pooblastil. Pri opravljanju svojega dela imajo določena pooblastila v skladu z določili 18. in 19. člena ZIN. Od začetka do zaključka postopka imajo zakonska pooblastila za odločanje, ne le za vodenje postopka. Samostojnost inšpektorja se izraža tako na individualni,

kot tudi na organizacijski ravni, saj je zlasti inšpektoratu kot prvostopenjskemu organu zagotovljena in hkrati naložena samostojnost pri odločanju v razmerju do hierarhično višjega pritožbenega organa oziroma ministrstva, v okviru katerega deluje inšpektorat. Njihova samostojnost izhaja že iz statusa inšpektorata ali drugega organa v sestavi ministrstva, v okviru katerega inšpektorji izvajajo državno inšpekcijo. Samostojnost oziroma avtonomija se kaže na tri načine, in sicer kot strokovna avtonomija, kadrovska avtonomija in finančna avtonomija (Jerovšek & Kovač, 2007, str. 160).

1.2.6 Načelo pravice do pritožbe

Z načelom pravice do pritožbe se tudi uveljavlja načelo varstva pravic strank in varstvo javnih koristi ter načelo zakonitosti. Zoper odločbo, izdano na prvi stopnji, ima stranka pravico do pritožbe. Samo z zakonom je mogoče predpisati, da v posameznih upravnih zadevah ni dovoljena pritožba (ZUP, 13. člen).

V davčnem inšpekcijskem nadzoru je na voljo redno pravno sredstvo – pritožba zoper odločbo, ki je bila izdana na prvi stopnji. Po 86. členu ZDavP-2 se pritožba zoper odmerno odločbo, izdano v davčnem inšpekcijskem nadzoru, lahko vloži v roku 30 dni od vročitve odločbe. O pravici do pritožbe mora davčni organ zavezanca za davek poučiti v pravnem pouku, ki je sestavni del odločbe. Pravico do pritožbe imajo zavezanci za davek in vsi tisti, ki jim zakon priznava pravico do udeležbe v postopku (stranski udeleženec), ne glede na to, da morebiti v prvostopenjskem postopku niso sodelovali, čeprav bi morali.

Zavezanec za davek mora biti v upravnem aktu poučen, ali lahko vloži pritožbo, in če jo lahko vloži, na koga jo naslovi, komu jo pošlje ali neposredno vroči, v katerem roku. Zavezanca je potrebno tudi poučiti, da lahko vloži pripombe na zapisnik.

1.2.7 Načelo ekonomičnosti

Navedeno načelo zahteva od davčnega organa, da vodi postopek hitro, s čim manj stroški in s čim manjšo zamudo za zavezance za davek. Pri tem mora paziti, da priskrbi vse, kar je potrebno za pravilno ugotovitev dejanskega stanja in za izdajo zakonite ter pravilne odločbe. Ob tem je potrebno paziti, da načelo ekonomičnosti nikoli ni v škodo načelu zakonitosti, načelu materialne resnice ali načelu zaslišanja strank.

Načelo ekonomičnosti za inšpektorja pomeni, da med več možnimi načini dela uporabi tistega, ki je hitrejši in povzroča manjše stroške, manjšo zamudo časa za zavezanca za davek. Hkrati ne sme biti v škodo materialne resnice. Tako sme inšpektor zavrniti predloge zavezanca za davek, s katerimi bi se postopek samo zavlačeval. Izpeljava tega načela je tudi v tem, da inšpektor ne ugotavlja in ne dokazuje splošno znanih dejstev. ZUP tudi dopušča (147. člen), da organ sam reši predhodno vprašanje, da se odločba izda zavezancu za davek čim prej itd.

1.2.8 Načelo varstva javnega interesa in varstva zasebnih interesov

Inšpektorji opravljajo naloge inšpekcijskega nadzora z namenom varovanja javnega interesa ter interesov pravnih in fizičnih oseb (ZIN, 5. člen). Pri opravljanju nadzora je inšpektor dolžan posegati v položaj pravne ali fizične osebe le toliko, kolikor je nujno potrebno, da se zavaruje javni interes oziroma javna korist. Javna korist, ki jo varuje inšpektor, je z zakonom ali podzakonskim predpisom določena korist, ki stoji nad koristjo posameznika (fizične ali pravne osebe). Javni interes se ugotavlja po kriteriju splošno znanih vrednot, v kontekstu katerih je potrebno razlagati uporabo pravne norme, ki ščiti javno korist. V dvomu, ali je prizadeta javna korist, je potrebno delovati v interesu stranke (Jerovšek & Kovač, 2007, str. 161).

1.2.9 Načelo javnosti

Inšpektorji na podlagi in v mejah pooblastila predstojnika obveščajo javnost o svojih ugotovitvah ter ukrepih, če je to potrebno, da se zavarujejo pravice pravnih ali fizičnih oseb, ter v primerih, kadar je to potrebno za zagotovitev spoštovanja pravnega reda oziroma njihovih odločb (ZIN, 6. člen). Gre za izraz preventivnega in ne le represivnega delovanja inšpekcij v smislu partnerske uprave. To načelo se izvaja na način, da se o ukrepih obvešča javnost s sredstvi javnega obveščanja oziroma se o ukrepih na poseben način obvesti določene kategorije oseb, ki bi lahko bile ogrožene.

1.3 Pravice in dolžnosti zavezancev za davek

Pravice in dolžnosti zavezancev za davek v davčnem inšpekcijskem nadzoru so opredeljene v zakonu o obdavčevanju, ZDS-1-UPB2, ZDavP-2, ZIN in ZUP.

Inšpektor mora med davčnim inšpekcijskim nadzorom po uradni dolžnosti paziti, da ima zavezanec za davek, pri katerem opravlja nadzor, tri pravno pomembne lastnosti:

- **pravno sposobnost** ima vsak, ki je lahko imetnik oziroma nosilec lastnih pravic in obveznosti (fizična oseba jo pridobi z rojstvom, pravna oseba, samostojni podjetnik oziroma oseba, ki opravlja dejavnost, z vpisom v pristojni register);
- **procesno sposobnost** ima stranka, ki je poslovno popolnoma sposobna, torej oseba, ki lahko v postopku sama opravlja dejanja (fizična oseba praviloma s polnoletnostjo; pravne osebe pa je nimajo, zato jih zastopa zakoniti zastopnik);
- **stvarno legitimacijo** ima subjekt pravnega interesa, o katerem teče postopek (daje jo materialni predpis, ki določa, kdo ima določeno pravico – aktivna legitimacija oziroma obveznost – pasivna legitimacija oziroma pravno korist – legitimacija stranskega udeleženca, na primer delavec pri pravni osebi glede plačevanja prispevkov za socialno varnost).

1.4 Pristojnosti davčnega organa

Pristojnost (kompetenca) je pravica in dolžnost organa, da opravlja naloge, za katere je ustanovljen. Pravica pomeni, da noben drug organ ne sme opravljati teh nalog, dolžnost pa, da organ nalog ne sme zavrniti ali jih odstopiti drugemu organu.

Pristojnost je lahko:

- stvarna (materialna) ali
- krajevna (teritorialna).

Vsak organ mora po uradni dolžnosti med postopkom ves čas paziti na svojo stvarno in krajevno pristojnost. Na pristojnost mora davčni organ po uradni dolžnosti paziti ob uvedbi postopka in med samim postopkom. Pristojnost davčnega organa določa ZDS-1-UPB2 in ZDavP-2. Davčne urade DURS-a in njihove sedeže, obseg njihovih območji po upravnih enotah ter pristojnost Posebnega davčnega urada pa določa Uredba o določitvi davčnih uradov Davčne uprave Republike Slovenije, ki določa, da davčne urade, njihovo območje oziroma področje dela in sedež določi vlada.

1.4.1 Stvarna pristojnost

Stvarna pristojnost je delovno področje organa za odločanje v upravnih stvareh in se določa po predpisih, ki urejajo posamezno upravno področje. Stvarna pristojnost je določena z materialnimi ali organizacijskimi predpisi. Stvarna pristojnost davčnega organa je določena v 70. členu ZDavP-2. V skladu z določili citiranega člena so za odločanje pristojni:

- na prvi stopnji DURS v davčnem postopku,
- na drugi stopnji in v postopkih izvajanja mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki obvezujejo Slovenijo, Ministrstvo za finance RS,
- v postopkih izvajanja drugih mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo, pa organ, ki je določen z mednarodno pogodbo ali aktom o ratifikaciji.

ZDavP-2 tako določa na prvi stopnji stvarno pristojnost davčne uprave, ne pa posameznih davčnih uradov, ki so organizacijske enote davčne uprave in se ustanavljajo za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela. DURS oziroma v skladu z ZDS-1 so posamezni davčni uradi stvarno pristojni za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji. Status organa ima po 13. členu ZDS-1 vsak davčni urad oziroma posebni urad, saj citirani zakon določa med nalogami davčnih uradov vodenje postopka in odločanje o njih.

Uredba o določitvi davčnih uradov DURS-a pa določa pristojnost Posebnega davčnega urada (v nadaljevanju PDU), saj ZDS-1-UPB2 nima določb o stvarni pristojnosti PDU. Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada za banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe ki prirejajo trajne klasične igre na srečo in posebne igre na srečo, ter družbe, ki prirejajo posebne

igre na srečo v igralnih salonih, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokojninske družbe in klirinško depotne družbe. PDU opravlja naloge davčnega urada tudi za gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu presegli 50.000.000 EUR.

Pravila o pristojnosti so prisilne narave, zato se neupoštevanje pravil o stvarni pristojnosti šteje za bistveno kršitev upravnega postopka ter v pritožbenem postopku razlog za odpravo odločbe po nadzorstveni pravici (ZDavP-2, 88. člen) oziroma odpravo odločbe po uradni dolžnosti – pritožbeni razlog zaradi bistvene kršitve pravil postopka (ZUP, 1. točka 2. odstavka 237. člena).

1.4.2 Krajevna pristojnost

Krajevna pristojnost je pristojnost na območju, na katerem organ deluje in na katerem ima pravico in dolžnost opravljati svoje naloge iz stvarne pristojnosti. ZDS-1-UPB2 kot organizacijski akt davčne službe ureja organizacijo davčne uprave oziroma davčnih organov in v 13. členu določa naloge urada, med katerimi je tudi opravljanje davčnega nadzora na prvi stopnji. Območje posameznega urada pa določa Uredba o določitvi davčnih uradov DURS-a.

Krajevna pristojnost je določena v 71. členu ZDavP-2. V primerih, ko je za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji stvarno pristojna DURS, je krajevno pristojen davčni urad:

- pri katerem je zavezanec za davek vpisan v davčni register ali
- na območju katerega je nastala oziroma bi lahko nastala davčna obveznost.

Lahko pa zakon o obdavčevanju ali zakon, ki ureja področje davčne službe ali ZUP v posameznih primerih določi drugačno krajevno pristojnost.

Poglavitno merilo za določitev krajevne pristojnosti med davčnimi uradi je po ZDavP-2 vpis zavezanca v davčni register, ki se opravi po določbah ZDS-1 (40.–50. člen) po uradni dolžnosti ali po predložitvi prijave zavezanca po podatkih iz centralnega registra prebivalcev. Če zavezanec ni vpisan v register, je pristojen davčni urad, ki pokriva območje nastanka davčne obveznosti (na primer izvršitve dela, za katerega plačilo je obdavčljiv vir). Posebnost je 403. člen ZDavP-2, po katerem odločbo o nadomestilu za uporabo stavbnega zemljišča izda davčni organ po legi nepremičnine. Če pristojnega davčnega urada ni mogoče določiti v skladu z navedenim, pristojni davčni urad določi Generalni davčni urad (v nadaljevanju GDU).

1.5 Pooblastila inšpektorja

Po ZDS-1-UPB2 je inšpektor pooblaščen uradna oseba, ki se izkaže s službeno izkaznico in značko. Za opravljanje nalog davčne službe ima inšpektor v okviru nalog delovnega mesta, za

katere je sklenil pogodbo o zaposlitvi, pooblastila, določena z ZDS-1-UPB2, ZDavP-2, Zakonom o prekrških in Zakonom o inšpekcijskem nadzoru (ZDS-1-UPB2, 16. člen). Inšpektorji so pri opravljanju nalog inšpekcijskega nadzora v okviru svojih pooblastil samostojni (načelo samostojnosti – ZIN, 4. člen), vendar pa je inšpektor pri opravljanju nalog inšpekcijskega nadzora dolžan upoštevati navodila in usmeritve predstojnika oziroma nadrejenega (ZIN, 2. odstavek 18. člena).

Davčni inšpektor lahko opravlja svoje naloge na celotnem območju Slovenije. Njegova krajevna pristojnost torej zajema celotno območje države. Inšpektor je za svoje delo odgovoren generalnemu direktorju oziroma direktorju davčnega urada. Če inšpektor opravlja davčni inšpekcijski nadzor zunaj svojega davčnega urada po nalogu direktorja tega davčnega urada, pa je v zvezi z opravljanjem tega davčnega nadzora odgovoren direktorju davčnega urada, na območju katerega opravlja pregled.

Inšpektor opravlja davčni inšpekcijski nadzor, preprečuje in odkriva davčne prekrške ter druga kazniva ravnanja in odloča v davčnem postopku. Pooblastila davčnega inšpektorja so določena v 18. in 19. členu ZDS-1-UPB2, 138. členu ZDavP-2 in 19. člen ZIN. Ob tem je potrebno poudariti, da so bila pooblastila inšpektorja z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčni službi-ZDS-1B (Ur. l. RS, št. 114/2006) dopolnjena, saj ima inšpektor po novem tudi pravico:

- vstopiti in pregledati poslovne prostore in druge prostore (razen stanovanj), ki ne pripadajo zavezancu za davek, ker obstaja utemeljen sum, da zavezanec v njih opravlja dejavnost ali da so tam stvari zavezanca,
- zahtevati podatke in dokumente praviloma ustno med izvajanjem nalog,
- ugotavljati identiteto zavezanca za davek,
- pred začetkom uporabe tehničnih pripomočkov za fotografiranje oziroma vizualno snemanje je dolžan seznanimi zavezanca za davek oziroma njegovega pooblaščenca,
- pri razmnoževanju listin davčnega zavezanca mora vsako listino vidno označiti, tako da bo nedvoumno dokazano, da je kopija, ter napisati datum njene izdelave,
- o zbiranju podatkov in obvestil ni treba obvestiti osebe, o kateri se zbirajo podatki, če bi to onemogočilo ali otežilo opravljanje nalog službe; o zbiranju podatkov sestavi uradni zaznamek,
- zaseči listine za največ 30 dni, le izjemoma se lahko ta rok podaljša največ do 90 dni (pri obsežnem in dolgotrajnem inšpekcijskem nadzoru).

Inšpekcijski nadzor lahko opravljajo le pooblaščenke uradne osebe, ki izpolnjujejo predpisane pogoje po ZDS-1-UPB, in sicer je lahko za inšpektorja imenovana oseba, ki ima univerzitetno izobrazbo ali visoko strokovno izobrazbo in najmanj 5 let delovnih izkušenj ter strokovni izpit za inšpektorja.

Inšpektor ne sme opravljati dejavnosti, ki je nezdržljiva z nalogami davčne službe. Prav tako ne sme uporabljati informacij, podatkov in spoznanj, do katerih ima dostop pri opravljanju službenih nalog. Kršitev navedenega (ZDS-1, 36. in 37. člen) je kršenje delovnega razmerja, za katero se lahko redno oziroma izredno odpove pogodba o zaposlitvi. Inšpektor je dolžan ravnati v skladu z zakoni, drugimi predpisi, navodili, pogodbo o zaposlitvi, sicer krši delovne obveznosti, za kar se mu lahko odpove pogodba o zaposlitvi po določilih Zakona o javnih uslužbencih.

1.6 Varovanje podatkov – davčna tajnost

Davčna tajnost in razkritje podatkov upravičenim osebam sta določena od 15. do 30. člena ZDavP-2. Kot davčna tajnost so opredeljeni podatki, ki jih zavezanec za davek v davčnem postopku posreduje davčnemu organu, ter drugi podatki v zvezi z davčno obveznostjo zavezancev za davek, s katerimi razpolaga davčni organ. Za davčno tajnost se ne šteje številka poslovnih subjektov, ker je le-ta tako dostopna na poslovnem spletu. Davčna tajnost pa je še nadalje davčna številka fizičnih oseb. Varovati jo morajo vse osebe, ki zaradi narave svojega dela pridejo v stik s temi podatki. Vse te osebe ne smejo posredovati teh podatkov tretjim osebam ali pa podatkov uporabljati ali omogočiti njihovo uporabo tretjim osebam.

Vsak podatek oziroma dokument ali zbirka podatkov, ki vsebuje podatke, ki so davčna tajnost, mora biti vidno označen kot tak, razen če minister za finance s predpisom o fizičnih, organizacijskih in tehničnih ukrepih ter postopkih za varovanje podatkov, ki so davčna tajnost, določi drugače. Za varovanje davčne tajnosti so potrebni določeni ukrepi in postopki. Vsak dokument, ki je davčna tajnost, mora biti označen kot tak, da lahko vsi, ki se kakorkoli z njim srečajo, takoj vedo, za kakšno vrsto dokumenta gre.

Razkritje podatkov. Določene podatke sme davčni organ razkriti zainteresirani osebi, vendar le, kadar tako določa zakon in pod pogoji, ki jih določa zakon. Določeni so tudi pogoji in vrste podatkov, ki jih lahko pridobijo državni organi in drugi organi, ki te podatke potrebujejo za opravljanje svojih nalog.

V primeru razkritja podatkov, ki so davčna tajnost, osebam izven davčnega organa, mora biti razvidno, komu in kdaj so bili takšni podatki razkriti. Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku prav tako v 19. členu določa, da mora vsaka evidenca, v kateri se hranijo podatki, ki so davčna tajnost, ne glede, kako je vodena, v primeru posredovanja teh podatkov, vsebovati tudi podatke o razkritju podatkov, ki do davčna tajnost. Podatki o razkritjih morajo zagotoviti zlasti možnosti ugotavljanja:

- kateri podatki, kdaj in kako so bili posredovani;
- komu so bili posredovani;
- za kakšne namene so bili posredovani.

Davčni organ sme podatke, ki so davčna tajnost, razkriti tretjim osebam:

- na podlagi pisnega soglasja davčnega zavezanca ali
- če je z ZDavP-2 tako določeno oziroma z mednarodno pogodbo.

Davčni organ sme celovito razkriti podatke o davčni zadevi, če zavezanec za davek v medijih razkrije podatke, ki se štejejo za davčno tajnost, in so ti podatki razkriti enostransko oziroma nepopolno v smisli izkrivljanja resničnih dejstev.

Upravnim in drugim državnim organom, organom samoupravnih lokalnih skupnosti, nosilcem javnih pooblastil, Ministrstvu za finance RS, Banki Slovenije, se smejo na podlagi obrazloženega pisnega zahtevka predstojnika oziroma njegove pooblaščne osebe za izvajanje njihovih nalog, to je za izvajanje njihovih z zakonom predpisanih pristojnosti, razkriti podatki o posameznem davčnem zavezancu. Iz zahtevka mora biti razviden tudi namen, zaradi katerega se zahtevajo podatki.

Zaradi poenostavitve upravnega postopka, seveda tudi hitrosti, sme davčni organ razkriti podatke o davčnem zavezancu organom (upravnim in drugim državnim organom, organom samoupravnih lokalnih skupnosti ter nosilcem javnih pooblastil), ki podatke uporabljajo za vodenje postopkov. Podatki se lahko posredujejo oziroma uporabljajo na način, kot je predpisan v posameznih postopkih, ki jih v okviru svojih pristojnosti vodijo ti organi in institucije.

2 ORGANIZACIJA DAVČNE INŠPEKCIJE V SLOVENIJI

2.1 Predstavitev Davčne uprave Republike Slovenije – DURS

Davčna uprava Republike Slovenije (DURS) je organ v sestavi Ministrstva za finance RS. Zakon o državni upravi določa, da se organ v sestavi ministrstva ustanovi za opravljanje specializiranih strokovnih nalog, izvršilnih in razvojnih upravnih nalog, inšpekcijskega in drugega nadzora in nalog za področje javnih služb, če se s tem zagotovi večja učinkovitost in kakovost pri opravljanju nalog oziroma če je zaradi narave nalog ali delovnega področja potrebno zagotoviti večjo stopnjo strokovne samostojnosti.

DURS mora omogočiti davčnim zavezancem, da zavarujejo in uveljavijo svoje pravice, in jih opozoriti na pravne posledice njihovih dejanj ali opustitev v postopku, prav tako pa mora skrbeti, da nevednost in neukost udeležencev v davčnem postopku nista v škodo njihovih pravic. Davčni organ je odgovoren ne le za uresničevanje javnih koristi pri pobiranju davkov, ampak soodgovoren tudi za varovanje interesov zavezancev v postopku (Čok, Rupel Prevnik, Stanovnik & Cimerman, 2003, str. 15).

Delo in naloge davčne uprave so organizirane hierarhično. Delo davčnih izpostav koordinira in nadzira pripadajoči davčni urad, davčni uradi pa sodijo pod Generalni davčni urad.

Sestava davčne službe. Davčna služba je dejavnost državne uprave, ki obsega odmero, obračunavanje, nadzor in izterjavo davkov in drugih dajatev na podlagi zakona in drugih predpisov. Naloge Davčne službe opravlja DURS, ki jo sestavljajo:

- **Generalni davčni urad** s sedežem v Ljubljani;
- **Davčni uradi** so organizacijske enote davčne uprave, ki se ustanovljajo za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela. Ustanovljeni za posamezno območje, s sedeži: Brežice, Celje, Dravograd, Hrastnik, Kočevje, Koper, Kranj, Ljubljana, Maribor, Murska Sobota, Nova Gorica, Novo mesto, Postojna, Ptuj in Velenje ter **Posebni davčni urad** s sedežem v Ljubljani;
- **Izpostave in referati** so teritorialne organizacijske enote davčnih uradov.

Davčna služba deluje dvostopenjsko. Večina nalog, ki so vezane na davčnega zavezanca, se opravi na nivoju prve stopnje v obliki delovanja izpostav in referatov. Podporo in nadgradnjo temu delovanju daje izvajanje nalog davčnih uradov, ki neposredno ali preko prenosa pooblastil odločajo o davčnih stvareh na prvi stopnji. Drugostopenjsko delovanje v smislu vodenja postopkov se opravlja na Ministrstvu za finance.

Generalni davčni urad:

- organizira in usmerja delo službe, spremlja in proučuje njen razvoj ter ustrezno ukrepa za njeno pravilno delovanje,
- organizira delo davčnih uradov,
- nadzira delo davčnih uradov v poslovnih prostorih davčnih uradov in pri zavezancih za davek,
- zagotavlja enotno izvajanje predpisov s področja obdavčevanja in drugih predpisov z delovnega področja službe,
- organizira in skrbi za enotno izvajanje postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe,
- opravlja davčne preiskave in razvija metode in tehnike preprečevanja odkrivanja davčnih prekrškov in dejanj v zadevah iz pristojnosti službe,
- odloča v upravnem postopku na prvi stopnji, kadar ta pristojnost izhaja iz zakonov ali drugih predpisov,
- vzpostavi, organizira, vzdržuje in vodi davčni register,
- zbira, obdeluje, hrani, daje na voljo in razkriva podatke s področja dela službe,
- vzpostavi, vodi, vzdržuje in povezuje zbirke podatkov in evidenc s področja dela službe,
- določa vsebino informacijskega sistema, ga upravlja in skrbi za njegov razvoj, vključno z upravljanjem in razvijanjem sistema za elektronsko davčno poslovanje,
- predlaga obliko in vsebino obrazcev s področja dela službe,

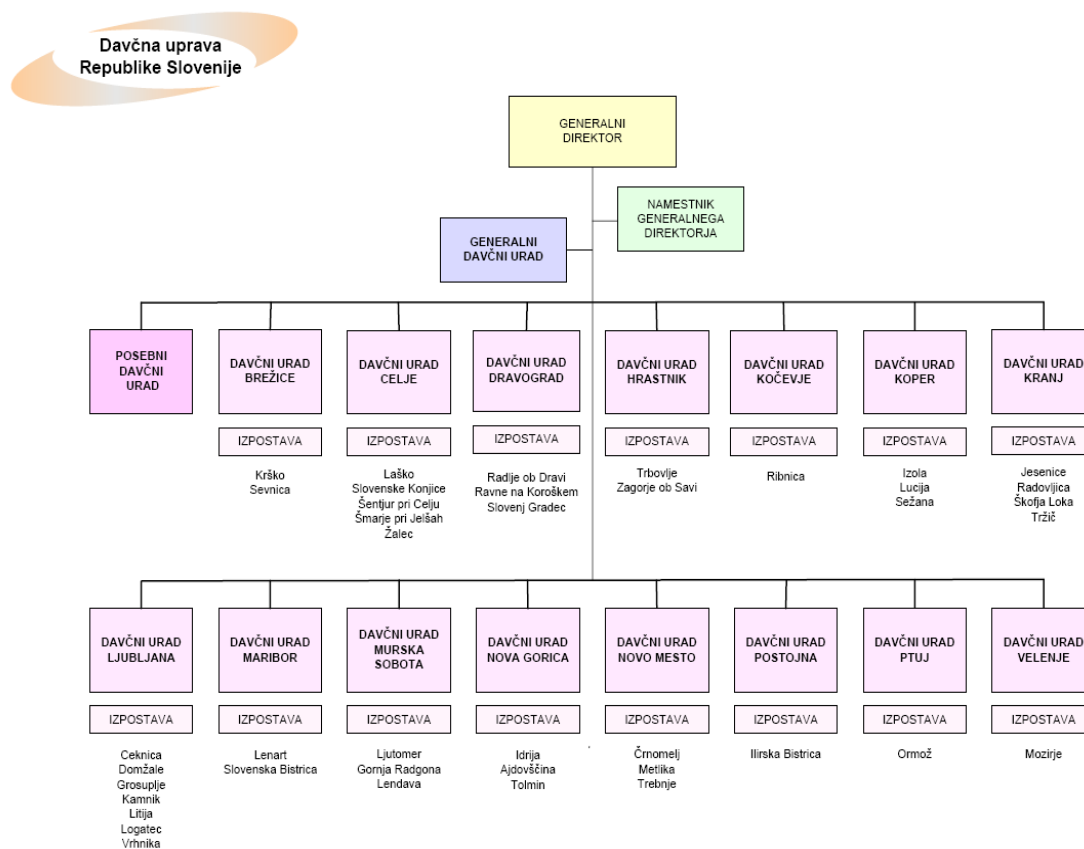
- pripravlja, organizira in izvaja programe za izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje uslužbencev službe,
- skrbi za izvajanje predpisov Skupnosti, sodeluje in izmenjuje podatke z organi Skupnosti in pristojnimi organi držav članic Evropske unije (v nadaljevanju EU),
- skrbi za izvajanje mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo, in sodeluje z davčnimi organi drugih držav in mednarodnimi organizacijami ter strokovnimi organizacijami s področja davčnega sistema,
- sodeluje z državnimi organi in drugimi strokovnimi organizacijami,
- skrbi za obveščanje javnosti o delu službe,
- opravlja druge naloge (DURS, 2009).

Davčni uradi so organizacijske enote davčne uprave, ki so ustanovljeni za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela. Davčni urad opravlja:

- odmero davkov in davčno izvršbo odmerjenih davkov,
- izvaja postopke davčne izvršbe,
- vodi davčne evidence in opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra,
- izvaja naloge davčnih preiskav,
- odloča v davčnem postopku in v postopku o davčnih prekrških na prvi stopnji,
- izvaja postopke davčne izvršbe denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti,
- izvaja vračila preveč plačanih davkov in pripadajočih obresti,
- daje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku,
- opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra,
- opravlja druge naloge, določene s tem zakonom ali drugimi predpisi.

Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada na celotnem območju RS za banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo klasične igre na srečo, ter družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo v igralnih salonih, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokojninske družbe in klirinško depotne družbe. Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada za gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu presegli 50.000.000 EUR.

Slika 1: Organigram DURS



Vir: DURS, Organigram DURS, 2010.

2.2 Predstavitev davčne inšpekcije

Davčni nadzor je nadzor nad izvajanjem in spoštovanjem predpisov s področja obdavčenja, predvsem pa nadzor nad določbami zakonov o obdavčitvi in Zakona o davčnem postopku. Pri tem se subsidiarno uporabljata tudi Zakon o inšpekcijskem nadzoru in Zakon o splošnem upravnem postopku (Kovač, 2007, str. 29–30). ZDavP-2 v 127. členu določa, da davčni nadzor obsega:

- nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu,
- nadzor in kontrolo v skladu z zakonom, ki ureja carinsko službo,
- davčni inšpekcijski nadzor in
- davčno preiskavo.

2.2.1 Davčna preiskava

Davčna preiskava pomeni nov institut od leta 2007, s katerim se skuša davčnemu organu omogočiti nadzor nad praviloma večjimi nepravilnostmi oziroma skupinami oseb, ko metode klasičnega inšpekcijskega nadzora odpovedo. Davčno preiskavo lahko štejejo za predfazo inšpekcijskega postopka, kajti če se razlogi za sum izkažejo za utemeljene, se začne inšpekcijski postopek, v katerem se uporabijo dokazi iz preiskave. Zavezancu se sklep o začetku in predmetu preiskave sploh ne vroči, ima le vlogo internega akta davčnega organa v razmerju do inšpektorja preiskovalca. Zavezanec ima možnost izreči se o predhodno pridobljenih dokazih v preiskavi samo ob uvedbi inšpekcijskega postopka, ukrepi pa so praviloma ostrejši od ukrepov iz »običajnih« inšpekcij. Pooblastila preiskovalcev naj bi določil ZDS (Kovač, 2006a, str. 10). Davčno preiskavo opravlja inšpektor, ki po opravljeni davčni preiskavi izdela zaključno preiskovalno poročilo, v katerem opiše ugotovitve davčne preiskave in navede zbrane podatke, dokumente in druge dokaze. V kolikor so razlogi za sum utemeljeni, davčni organ začne postopek davčnega inšpekcijskega nadzora z izdajo sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega postopka zavezancu za davek. Istočasno ga seznani z ugotovitvami v izvedeni preiskavi. Vsi podatki in dokazi, ki so bili zbrani v davčni preiskavi, pa se lahko kot dokaz uporabijo v davčnem inšpekcijskem nadzoru (ZDS-1 in ZDavP-2, 131. člen).

2.2.2 Davčni inšpekcijski nadzor

Davčni inšpekcijski postopek je poseben upravni postopek, ki je specifičen v več pogledih. Kot upravni postopek obravnava določeno upravno zadevo, ki jo opredeljuje potencialni ali že nastali konflikt med individualno in javno koristjo (Kovač, 2007, str. 30). Inšpekcijski pregled obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanje zavezancev za davek, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom. Inšpekcijski pregled se praviloma opravlja v prostorih in na stvareh davčnega zavezanca (Kruhar Puc & Galič, 2006, str. 31). Skladno z načelom materialne resnice se mora davčni nadzor opraviti ne samo v škodo zavezanca za davek, ampak tudi v njegovo korist. Zaradi zaščite zavezancev za davek pred samovoljnim ravnanjem pooblaščenih oseb, mora biti usmerjen v bistvene stvari, njegovo trajanje pa omejeno na nujen obseg (ZDavP-2, 128. člen).

Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja predvsem pri pravnih osebah in fizičnih osebah, ki so nosilci dejavnosti (Kovač, 2007, str. 31). Postopek se izvaja pri davčnem zavezancu, gre torej za zunanji nadzor. Davčni inšpekcijski nadzor kot zunanji nadzor poteka praviloma v prostorih davčnega zavezanca, kjer inšpektorji preverjajo poslovanje zavezanca, pravočasnost plačila davkov ter morebitno davčno utajevanje (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 147). Davčni inšpekcijski nadzor je lahko celostni ali delni. V primeru celostnega nadzora gre za preverjanje vseh dejstev in dokazov, ki so pomembni za obdavčenje zavezancev. Pri delnem nadzoru se preverja le posamezna področja poslovanja oziroma posamezne vrste davkov ali le

določena davčna obdobja. Pri celostnem davčnem nadzoru pa davčni organ opravi popoln pregled vseh dejstev, ki so pomembna za obdavčitev posameznega zavezanca glede vseh poslov, vseh vrst davkov in vseh dopustnih obdobj nadzora (ZDavP-2, 133. člen). Za vprašanja v zvezi z davčnim inšpekcijskim nadzorom, ki niso urejena s tem zakonom ali zakonom, ki ureja carinsko oziroma davčno službo, se uporabljajo določbe zakona, ki ureja inšpekcijski nadzor (ZDavP-2, 98. člen). Davčni inšpekcijski postopki se vedno začnejo po uradni dolžnosti, razen v primeru samoprijave, ki jo zakon dopušča od 01.01.2006.

2.2.3 Davčni inšpektor

Kot inšpektor je lahko imenovana oseba, ki izpolnjuje tri osnovne pogoje po ZIN:

- univerzitetno oziroma visokošolsko izobrazbo po pravilih zakona, ki ureja uslužbenski sistem (Zakon o javnih uslužbencih (Ur. l. RS, št. 32/2006-UPB2, 62/2006 Skl. US: U-I-227/06-17, 131/2006 Odl. US: U-I-227/06-27, 11/2007 Skl. US: U-I-214/05-14, 33/2007, 63/2007-UPB3, 65/2008, 69/2008-ZTFI-A, 69/2008-ZZavar-E, 74/2009 Odl. US: U-I-136/07-13), v nadaljevanju ZJU),
- najmanj 5 ali več let delovnih izkušenj, pri čemer je za posamezna delovna mesta oziroma nazive določen obseg po ZJU (štejejo le izkušnje z isto oziroma le eno stopnjo nižjo izobrazbo, kot je zahtevana),
- opravljen inšpektorski izpit (ki je sestavljen iz splošnega in posebnega dela, opravlja pa se pisno in ustno) (ZIN, 12. člen).

Izjemoma je lahko za inšpektorja imenovan nekdo, ki ima opravljen izpit iz upravnega postopka, nima pa opravljenega celotnega inšpektorskega izpita. V tem primeru mora strokovni izpit opraviti v enem letu od dneva, ko je imenovan za inšpektorja, sicer izgubi inšpektorsko delovno mesto po samem zakonu. Tak inšpektor lahko vodi postopek, ne sme izdajati odločb, opravlja lahko samo posamezna dejanja. Inšpektor mora v okviru inšpekcijskega nadzora in nalog varovati tajnost podatkov nadzorovane osebe, pri kateri opravlja inšpekcijski nadzor. Dolžnost varovanja tajnosti pa velja tudi po prenehanju delovnega razmerja pri organu, ki izvaja inšpekcijski nadzor. Inšpektor mora varovati tudi tajnost vira informacij ali prijav, ki jih pošiljajo državljani ali pravne osebe, s katerimi sporočajo nepravilnosti ali kršitve predpisov (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 175).

2.2.4 Pristojnost inšpektorja

Pristojnost je po Zakonu o splošnem upravnem postopku pravica in dolžnost organa, da opravlja naloge, za katere je ustanovljen. Pravica pomeni, da noben drug organ ne sme opravljati teh nalog, dolžnost pa, da organ nalog ne sme zavrniti ali jih odstopiti drugemu organu. Na pristojnost mora organ po uradni dolžnosti paziti ob uvedbi postopka in med postopkom (Kruhar Puc, 2004, str. 54).

Inšpektor ima pri opravljanju inšpekcijskega pregleda pravico pregledati poslovne in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov, naprave, blago, stvari, predmete, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente, ki omogočajo vpogled v poslovanje davčnega zavezanca, in sicer z namenom, da bi lahko ugotovil višino davčne obveznosti. Na osnovi ogleda poslovnih prostorov namreč pridobi predstavo o dejanskem obsegu poslovanja in opažanja o možnih odstopanjih glede na predhodne priprave podatkov. Če zavezanec za davek ne more zagotoviti primerne prostora ali za to obstajajo drugi razlogi, lahko zavezanec za davek predlaga, naj se davčni inšpekcijski nadzor opravi v prostorih davčnega organa. O tem lahko inšpektor odloči tudi, če predlog ni podan (Novak et al., 2006, str. 846).

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

Inšpektor lahko pri inšpekcijskem pregledu ugotavlja tudi podatke o številu, prejemkih in pogodbah zaposlenih ter jih primerja s prijavljenimi podatki. Inšpektor ima pravico največ za 30 dni zaseči listine, predmete, vzorce in drugo blago, če je to potrebno za zavarovanje dokazov, za natančno ugotovitev nepravilnosti ali če davčni zavezanec to uporablja za kršitve oziroma če je bilo to pridobljeno s kršitvami davčnih predpisov, ter ima pravico za največ tri dni prepovedati opravljanje dejavnosti (Novak et al., 2006, str. 846). Po 11. odstavku 138. člena ZDavP-2 lahko zavezanec za davek zahteva, da se mu zaseženi predmeti vrnejo pred rokom, če se izkaže, da jih nujno potrebuje pri poslovanju. Davčni organ o vrnitvi predmetov takoj odloči s sklepom (ZDavP-2, 12. odstavek, 138. člena). Inšpektor lahko z odločbo začasno prepove opravljanje dejavnosti in zapečati poslovne prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti:

- če je zavezanec ali fizična oseba, ki pri davčnem zavezancu opravlja promet proizvodov oziroma storitev, dvakrat v enem letu prodal blago oziroma opravil storitev brez izdaje ustrezne listine;
- če davčni zavezanec ali fizična oseba, ki pri davčnem zavezancu opravlja promet proizvodov oziroma storitev, dvakrat v enem letu za nabavljeno blago za nadaljnjo prodajo ali reprodukcijo oziroma za prejete storitve ni imel ustreznih listin.

Pritožba ne zadrži izvršitve odločbe (Novak et al., 2006, str. 846).

2.3 Davčni inšpekcijski nadzor

Upošteva zakonske določbe, inšpekcijski postopek praviloma obsega več faz, od priprave do vročitve sklepa o nadzoru (formalni začetek nadzora), sledijo dejanski nadzor pri zavezancu

(najprej uvodni pogovor, nato ugotavljanje in dokazovanje dejstev), ukrepanje ter sklepno evidentiranje ugotovitev in ukrepov v okviru davčnega inšpekcijskega nadzora.

Inšpektor se mora odzvati na prijave, pritožbe, sporočila in druge informacije, ki kažejo na morebitno nepravilno oziroma protipravno ravnanje zavezancev, saj s tem uresničuje varstvo javne koristi in hkrati varstvo zasebnih koristi prijaviteljev, za katere obstaja verjetnost prizadetosti njihovega pravnega interesa. To velja, čeprav prijavitelj načeloma ni stranka oziroma stranski udeleženec (ZIN, 3. odstavek 24. člena). Zato 17. člen ZIN predpisuje posebno odgovornost inšpektorja zaradi opustitve določenih ukrepov ali neizvršitve nalog (Kovač, 2006c, str. 279).

ZDavP-2 v 3. odstavku 135. člena določa, da se sklep ne vroči, v kolikor bi se na ta način ogrozil namen inšpekcijskega nadzora. V tem primeru se kot začetek postopka šteje kakršnokoli dejanje, ki ga v namen davčnega inšpiciranja opravi davčni organ (Kovač, 2007, str. 22).

ZDavP- 2 določa, da se inšpektor pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora zavezancu za davek praviloma najavi po telefonu. Namen predhodne telefonske najave je, da ima zavezanec za davek možnost vložiti samoprijavo, še preden se izteče rok za njeno vložitev. Po tem, ko je zavezancu za davek sklep o davčnem inšpekcijskem nadzoru že vročen, je namreč postopek davčnega inšpekcijskega nadzora že začet in samoprijava ni več možna oziroma je prepozna, v interesu DURS-a pa je, da bi bilo samoprijav čim več. Sam inšpekcijski nadzor se dejansko sicer začne tako, da se inšpektor izkaže kot pooblaščen uradna oseba s službeno izkaznico in značko (ZDavP-2, 136. člen), formalno pa je za začetek ključnega pomena vročitev sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Sklep mora, ne glede na način in kraj vročitve, vsebovati pouk o pravici sodelovanja zavezanca za davek pri nadzoru in pouk o posledicah oviranja nadzora. Zoper sklep pritožba ni dovoljena, kar je zopet izraz varstva javne koristi (Kovač, 2006c, 281).

2.3.1 Načrtovanje in opravljanje davčnih inšpekcijskih nadzorov

Ustrezna priprava je tudi osnova za uspešno izvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora. V okviru priprave na davčni inšpekcijski nadzor se izvaja tudi zbiranje in pridobivanje podatkov o davčnem zavezancu, njegovih povezanih osebah in dislociranih enotah. Inšpektor v fazi priprave na davčni inšpekcijski nadzor zbere podatke o davčnem zavezancu iz notranjih virov – na davčnem uradu, kateremu je zavezanec vročil obrazce na osnovi zakonskih določb in se nahajajo v njegovem spisu oziroma so inšpektorju na razpolago v davčnih evidencah. V fazi priprave na davčni inšpekcijski nadzor se inšpektor poslužuje primarno samo internih podatkov in javno dostopnih baz, dokler ni vročen sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora zavezancu za davek.

Izbor zavezancev za davčni inšpekcijski nadzor. V skladu z določbami 134. člena ZDavP-2 se davčni inšpekcijski nadzor opravi na podlagi objektivnih kriterijev, ki morajo upoštevati načelo enakomernega inšpekcijskega nadziranja vseh zavezancev za davek in načelo pomembnosti davka, ki ga zavezanec za davek prispeva v javnofinančnih prihodkih. Izbor zavezancev za davčni inšpekcijski nadzor je tako popolnoma neodvisen od posameznih davčnih zavezancev in se opravi na podlagi objektivnih kriterijev:

1. na podlagi statističnih metod,
2. na naključnem izboru ter
3. na podlagi predhodnih ugotovitev v postopkih nadzora.

Davčni organ na podlagi navedenih kriterijev pripravi letni načrt inšpekcijskega nadzora, ki je sestavljen zlasti:

1. po velikosti in statusu zavezancev za davek,
2. vrsti davka ter
3. vrsti inšpekcijskega nadzora glede na obseg nadzora.

Za nemoten in učinkovit proces davčnega inšpiciranja je zelo pomemben izbor zavezancev, ki mora temeljiti na analizi rizičnosti posameznega zavezanca. Metode za oblikovanje rizičnosti so zelo različne, zaradi tega je potrebno uporabljati kombinacije različnih metod, da se lahko zagotovi enakopravno obravnavanje zavezancev in enakomerno razporeditev davčnih inšpekcijskih nadzorov, ne glede na to, v pristojnost katerega davčnega urada spada zavezanec za davek.

Davčni organ za letni načrt pripravi kriterije po velikosti in statusu davčnih zavezancev in indikatorje glede na višino prometa in število zaposlenih, ki bodo zajeti v letni načrt za davčni inšpekcijski nadzor. Kriteriji za razporeditev po statusih davčnih zavezancev se določajo z letnim načrtom, glede na analizo vloženih obračunov in napovedi ter opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov za pretekla leta.

V individualni izbor se vključijo zavezanci, ki so bili neinšpicirani v daljšem obdobju; zavezanci, pri katerih so bile zaznane pogoste kršitve ali večje nepravilnosti ter zavezanci, izbrani na podlagi določitve rizika.

Prioritetno se v individualni izbor vključijo zahtevki članic EU na podlagi Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003, zahtevki za sočasni mednarodni inšpekcijski nadzor, zahtevki na podlagi Preiskovalno analitskega oddelka iz Generalnega davčnega urada in ostali zahtevki.

Pogostost opravljanja davčnih inšpekcijskih nadzorov. Povprečna frekvenca posamezne vrste davčnega inšpekcijskega nadzora se določa glede na velikost zavezanca za davek in glede na vrsto davčnega inšpekcijskega nadzora. Veliki zavezanci se glede na fiskalno

tveganje inšpicirajo pogostejše kot majhni zavezanci. Glede zakonske podlage, ki opredeljuje časovno obdobje davčnega inšpekcijskega nadzora, velja omeniti 133. člen ZDavP-2, ki v drugem odstavku določa, da se pri velikih gospodarskih družbah davčni inšpekcijski nadzor praviloma nadaljuje od zadnjega davčnega obdobja, za katerega je bil opravljen predhodni davčni inšpekcijski nadzor.

Skladno s tem je potrebno načrt izbora oblikovati tako, da bo vsak zavezanec za davek vključen v inšpekcijski plan v določeni frekvenci, in sicer na štiri leta veliki zavezanci za davek, razen velikih po ZGD, za katere so zakonsko predpisani kontinuirani DIN; na 5–8 let srednje veliki zavezanci, na 10 let majhni zavezanci preostali pa na daljše frekvence, v kolikor ne gre za slučajni izbor ali za večje fiskalno tveganje. Za slednje se pogostejše uporabljajo postopki, ki zagotavljajo preventivno delovanje inšpekcije, kot na primer:

- hitri inšpekcijski pregledi,
- poizvedovalni ogledi terena,
- navzkrižna kontrola računov,
- prvi informativni davčni obiski novo registriranih zavezancev za davek.

Priprava na davčni inšpekcijski nadzor. Inšpekcijski nadzor kot del nadzorne funkcije ustvarja tesno povezavo med zavezancem za davek in DURS-om. Naloga davčnega inšpekcijskega nadzora je ugotoviti, ali so dajatve pravilno in pravočasno obračunane oziroma če so prijavljeni vsi dohodki ter onemogočati izmikanje in goljufanje pri plačevanju dajatev.

Davčni inšpekcijski nadzor sestavljajo naslednje faze:

1. Priprava na davčni inšpekcijski nadzor.
2. Opravljanje davčnega inšpekcijskega nadzora.
3. Ugotovitve v davčnem inšpekcijskem nadzoru.
4. Evidentiranje ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora.

Priprava na davčni inšpekcijski nadzor je bistvena za izvedbo učinkovitega davčnega inšpekcijskega nadzora, saj s pripravo skušajo doseči čim bolj ekonomično (načelo ekonomičnosti) in učinkovito izvajanje inšpekcije.

Priprava na davčni inšpekcijski nadzor je pomembna z več vidikov:

- od zavezanca za davek ne zahtevamo podatkov, ki nam jih je že predložil na osnovi zakonskih določb,
- dobra priprava in s tem opredelitev težišča inšpiciranja pomeni manj dni, potrebnih za inšpiciranje,
- poslovne aktivnosti zavezanca za davek se motijo v manjšem obsegu, kot pa če bi se pregled v celoti opravljal v prostorih stranke,

- k zavezancu za davek pridemo pripravljeni in uspešneje vodimo pogovor v smeri, ki nam omogoča pridobitev novih podatkov.

Izdaja delovnega naloga. Na osnovi izdanega delovnega naloga inšpektor prične z aktivnostmi priprave za izvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora. Delovni nalog je le eden izmed dokumentov v fazi priprave, torej ne gre za formalni akt in z njim še ni uveden davčni inšpekcijski nadzor. Izdan delovni nalog je za inšpektorja osnova za pridobivanje podatkov o zavezancu za davek, ki so na razpolago v evidencah DURS-a, saj z njim inšpektor opravičuje zbiranje podatkov po bazah podatkov DURS-a.

Delovni nalog se izda v pisni obliki in vsebuje naslednje podatke:

- splošne podatke (naziv pristojnega davčnega organa, številka in datum izdaje delovnega naloga, polni naziv inšpiciranega zavezanca za davek, davčna številka, podpis vodje sektorja za davčno inšpiciranje),
- planirano obdobje DIN,
- planirane vrste davkov, ki so predmet DIN oziroma planirana vrsta pregleda,
- imena pooblaščenih oseb, ki bodo opravile DIN,
- vzrok za inšpiciranje,
- planirano število dni za inšpiciranje.

Inšpektor lahko pridobi več delovnih nalogov naenkrat zaradi lažje in hitrejšje koordinacije z zavezancem za davek in zaradi planiranja svojega dela.

Pridobivanje podatkov o zavezancu. Sledi zbiranje in analiza podatkov o zavezancu. Po opravljenem postopku zbiranja informacij o zavezancu za davek opravi inšpektor analizo vseh pridobljenih podatkov in informacij z namenom:

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

Cilj zbiranja in analize pridobljenih podatkov je opredelitev težišča inšpekcijskega pregleda, saj inšpektor zaradi omejenih razpoložljivih kapacitet ne more pri davčnem zavezancu izvajati polne inšpekcije. Opredelitev težišča inšpekcijskega pregleda ni dokončna, ampak jo v fazi izvedbe davčnega inšpekcijskega nadzora inšpektor lahko korigira in dopolnjuje.

Osnovni namen sodelovanja z notranjimi organizacijskimi enotami je učinkovita priprava inšpektorjev v prostorih DURS-a iz informacij (internih podatkov in javno dostopnih baz podatkov), ki so na razpolago v DURS-u v teh enotah, in sicer na področju odmere in kontrole, davčnega knjigovodstva in izterjave, davčnega registra in ne nazadnje davčnega

inšpiciranja. Inšpektor v fazi priprave na davčni inšpekcijski nadzor zbere podatke o zavezancu za davek iz notranjih virov na davčnem uradu, kateremu je zavezanec vročil obračune in napovedi na podlagi zakonskih določb in se nahajajo v dosjejih oziroma zadevah, ki jih vodi davčni organ za zavezanca ter so na razpolago v davčnih evidencah.

2.3.2 Opravljanje davčnega inšpekcijskega nadzora

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

Sklep mora vsebovati:

- navedbo pristojnega davčnega organa, številko in datum izdaje sklepa;
- polno ime in naslov oziroma firmo in sedež zavezanca za davek, pri katerem bo opravljen davčni inšpekcijski nadzor;
- pravno podlago za davčni inšpekcijski nadzor;
- obdobje obdavčenja, na katerega se davčni inšpekcijski nadzor;
- vrste davkov, ki so predmet davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma področje inšpiciranja;
- ime pooblaščenih oseb, ki bo opravila davčni inšpekcijski nadzor;
- opozorilo o pravici sodelovanja zavezanca za davek pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in o pravnih posledicah oviranja davčnega inšpekcijskega nadzora;
- pouk o pravnem sredstvu.

V sklepu se navedejo samo tiste vrste davkov in tista obdobja obdavčevanja, ki naj bi bili zajeti z davčnim inšpekcijskim nadzorom, ker kasneje za že v sklepu določeno vrsto davka in obdobje obdavčenja postopka davčnega inšpekcijskega nadzora ne moremo uvesti. Zoper sklep pritožba ni dovoljena. Pritožba je izključena ne le zaradi ekonomičnosti postopka, temveč predvsem zaradi varstva javnega interesa, v katerem se izvaja inšpekcijski nadzor.

Začetek davčnega inšpekcijskega nadzora. Davčni inšpekcijski nadzor se začne z vročitvijo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Inšpektor lahko začne opravljati davčni inšpekcijski nadzor po poteku osmih dni od vročitve sklepa. Sklep o davčnem inšpekcijskem nadzoru se zavezancu ne vroči, če bi se zaradi tega ogrozil namen davčnega inšpekcijskega nadzora. V teh primerih se davčni inšpekcijski nadzor začne, ko davčni inšpektor opravi kakršno koli dejanje z namenom opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora. Navedeno je pomembno za primere, ko davčni organ izvaja nadzor s točno določenim namenom, ko je za učinkovitost oziroma uspešnost nadzora pomemben nenajavljen obisk davčnega inšpektorja.

Čas osmih dni, ki je določen za začetek opravljanja nadzora po vročitvi sklepa, naj bi zadoščal zavezancem, da se pripravijo na obisk inšpektorja, da so tisti dan prisotni, da zberejo ustrezno dokumentacijo, pripravijo prostor, določijo morebitnega zastopnika ter se v tem smislu omogoči nemoteno izvajanje nadzora (Jerovšek et al., 2008, str. 322).

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

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

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

Pravice zavezanca za davek in pristojnosti inšpektorja. Inšpektor mora zavezanca pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora poučiti o pravici, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru, in da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru ter med postopkom, razen če to onemogoča potek ali namen davčnega inšpekcijskega nadzora, obveščati zavezanca za davek o pomembnih dejstvih in dokazih in vse to navesti v zapisnik. Zavezanec za davek mora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Posebej je dolžan dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora in dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje. Na začetku davčnega inšpekcijskega nadzora je potrebno zavezanca za davek opozoriti, da lahko imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil. Če davčni inšpektor oceni, da davčni zavezanec ali navedena oseba ne dajeta zadostnih podatkov in pojasnil, lahko zahteva podatke od drugih zaposlenih ali od tretjih oseb. Pred tem pozove zavezanca za davek, da imenuje dodatne osebe za dajanje podatkov in pojasnil. Zavezanec za davek in oseba za dajanje obvestil in podatkov ne moreta zahtevati, da je prošnja za podatke in pojasnila dana pisno. Davčni inšpektor ima pravico pregledati listine, ki dokazujejo pravni status davčnega

zavezanca ter druge listine in dokumente, s katerimi se ugotavlja istovetnost oseb pri davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Inšpektor opravlja davčni inšpekcijski nadzor, preprečuje in odkriva davčne prekrške ter druga kazniva ravnanja in odloča v davčnem postopku. Inšpektor ima pravico oziroma dolžnost:

- vstopiti v poslovne in druge prostore (razen v stanovanja), ki ne pripadajo zavezancu za davek, in jih pregledati, ker obstaja utemeljen sum, da zavezanec v njih opravlja dejavnost ali da so tam stvari zavezanca;
- zahtevati podatke in dokumente praviloma ustno med izvajanjem nalog;
- ugotoviti identiteto zavezanca za davek;
- pred začetkom uporabe tehničnih pripomočkov za fotografiranje oziroma vizualno snemanje seznaniti zavezanca za davek oziroma njegovega pooblaščenca;
- pri razmnoževanju listin davčnega zavezanca vsako listino vidno označiti, tako da bo nedvoumno dokazano, da je kopija, ter napisati datum njene izdelave;
- o zbiranju podatkov in obvestil mu ni treba obvestiti osebe, o kateri se zbirajo podatki, če bi to onemogočilo ali otežilo opravljanje nalog službe (o zbiranju podatkov sestavi uradni zaznamek);
- zaseči listine za največ 30 dni, le izjemoma se lahko ta rok podaljša največ do 90 dni (pri obsežnem in dolgotrajnem inšpekcijskem nadzoru).

Kraj in čas davčnega inšpekcijskega nadzora. Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja v skladu s 137. členom ZDavP-2:

- v poslovnih prostorih zavezanca za davek, ki opravlja dejavnost,
- v poslovnih prostorih, kjer se zanj vodijo oziroma hranijo poslovne knjige in druge evidence, če se te ne vodijo oziroma hranijo pri njem,
- v prostorih pooblaščenca, ki ga je določil zavezanec za davek,
- v prostorih davčnega organa.

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

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

V primeru, ko se opravlja davčni inšpekcijski nadzor v prostorih davčnega organa, davčni inšpektor izda potrdilo o prevzemu poslovne dokumentacije. Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja v poslovnem delovnem času. Lahko se opravlja tudi izven poslovnega delovnega časa, če:

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

Uvodni razgovor z zavezancem za davek. Za učinkovit davčni inšpekcijski nadzor je potreben tudi uvodni pogovor z zavezancem za davek, ogled poslovnih prostorov ter preverjanje njegovih poslovnih knjig in evidenc. Osnovni namen srečanja za zavezancem za davek in priprave uvodnega pogovora z njim je predvsem dobiti predstavo o naravi poslovnih aktivnosti in o delovanju računovodskega sistema. Kot že samo ime pove, je namen uvodnega razgovora, da se davčni organ seznani z določenimi informacijami in poslovanjem davčnega zavezanca (Kruhar Puc & Galič, 2006, str. 32). Na osnovi ogleda poslovnih prostorov pa davčni inšpektor pridobi predstavo o dejanskem obsegu poslovanja in opažanja o možnih odstopanjih glede na predhodne priprave podatkov.

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

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

- ustvariti si sliko o zavezancu za davek ob tem, da se davčni inšpektor seznani z dejavnostjo zavezanca za davek in s celotnim obsegom njegovih poslovnih aktivnosti, načinom poslovanja ter vodenjem poslovnih knjig,
- preučiti problematiko in se seznani s predmetom pogovora,
- zagotoviti, da so vsi udeleženci pogovora ustrezno obveščeni in da si bodo vzeli dovolj časa,
- pripraviti se na obrazložitev tega, kar se želi doseči s pogovorom,
- imeti ustrezne informacije o osebah, ki s strani zavezanca za davek sodelujejo v pogovoru,
- izdelati osnutek vprašanj in obliko pogovora,
- biti dobro pripravljen v psihološkem in fizičnem smislu zaradi pomembnosti prvega vtisa.

V primeru, da davčni inšpektor med opravljanjem davčnega inšpekcijskega nadzora oceni, da bodo nastopile znatne spremembe v znesku davčne obveznosti, in v primeru, da obstaja sum zmanjšanja davčne obveznosti zaradi utajenih davkov, ima možnost razširiti davčni

inšpekcijski nadzor (Kruhar Puc & Galič, 2006, str. 31). Na podlagi zbranih podatkov in informacij iz uvodnega pogovora davčni inšpektor revidira ugotovitve iz faze priprave ter določi rizična področja, za katera bo opravil bolj natančen pregled računovodskih podatkov in evidenc. Gre za področja, na katerih obstajajo nejasnosti, nelogičnosti oziroma je na podlagi pregledanih notranjih kontrol v poslovnem procesu utemeljen dvom v zanesljivost računovodskih evidenc in podatkov.

Poslovne knjige in evidence. Poslovne knjige pri podjetju poslovnega subjekta so evidence, s katerimi se zagotavljajo podatki za pridobivanje informacij o stanju in gibanju sredstev in obveznosti do virov sredstev, odhodkih in prihodkih ter stroških in poslovnem izidu v poslovnem letu. Zagotavljanje teh podatkov je z vidika ZGD-1 pomembno predvsem zaradi varovanja interesov družbenikov oziroma delničarjev. Ker pa so obravnavani podatki nujni tudi za pravilno ugotavljanje davčnega predmeta različnih davčnih obveznosti (davkov), je obveznost zagotavljanja podatkov, ki je določena v davčnih predpisih, namenjena predvsem varovanju fiskalnih interesov države (Jerovšek et al., 2008, str. 77).

Dokumenti in evidence iz 31. člena ZDavP-2 se morajo v fizični oziroma elektronski obliki hraniti do poteka absolutnega zastaralnega roka pravice do izterjave davka, na katerega se nanašajo, če s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju ni drugače določeno (ZDavP-2, 32. člen). Poslovne knjige, bilanca stanja, izkaz poslovnega izida ter letna in poslovna poročila je potrebno trajno hraniti. Namen hranjenja dokumentacije za davčne potrebe je predvsem zagotoviti ustrezne podatke za opravljanje morebitnega poznejšega davčnega nadzora.

Zavezanec za davek mora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Zlasti je dolžan dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora in dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje (ZDavP-2, 1. odstavek 138. člena). V primeru, da davčni organ ugotovi, da zavezanec za davek ne bo predložil zahtevanih knjig, izda sklep o predložitvi poslovnih knjig. S sklepom se določi rok, v katerem mora zavezanec za davek predložiti poslovne knjige, evidence in listine oziroma dokaze. Če zavezanci za davek ne vodijo poslovnih knjig in evidenc v skladu s predpisi, izda davčni organ za namene obdavčitve sklep za vzpostavitev poslovnih knjig in evidenc v zakonsko predpisano obliko in vsebino.

Če poslovni prostor ni primeren za opravljanje DIN ali če obstajajo drugi razlogi, kot na primer narava dejavnosti zavezanca za davek, se DIN lahko na predlog davčnega zavezanca ali po odločitvi davčnega organa, opravlja v prostorih davčnega organa. Predložena mora biti originalna dokumentacija. Vso predloženo dokumentacijo mora inšpektor popisati ter o tem zavezancu izdati potrdilo o prevzemu.

Davčni inšpektor sme za največ 30 dni zaseči listine, predmete, vzorce in drugo blago, če je to potrebno za zavarovanje dokazov ali za natančno ugotovitev nepravilnosti, ali če zavezanec za davek to uporablja za kršitve, oziroma če je bilo to pridobljeno s kršitvami davčnih predpisov. Izjemoma lahko davčni inšpektor pri obsežnem in dolgotrajnem davčnem inšpekcijskem nadzoru podaljša rok za zaseg listin, baz podatkov in blaga, vendar največ do skupno 90 dni. O zasegu izda davčni inšpektor potrdilo s seznamom o zaseženi dokumentaciji, predmetih in vzorcih. Davčni inšpektor vrne zaseženo v navedenem roku. Vračilo zasežene dokumentacije potrdi zavezanec za davek s podpisom. Zavezanec za davek lahko zahteva vračilo zasežene dokumentacije, predmetov, vzorcev pred potekom navedenega roka, če izkaže, da jih nujno potrebuje pri poslovanju. Davčni organ o vrnitvi predmetov odloči s sklepom.

2.3.3 Sklepni pogovor z zavezancem za davek

Pred sestavo zapisnika opravi davčni inšpektor o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora z zavezancem za davek sklepni pogovor. Sklepni pogovor je pogovor med davčno upravo in zavezancem za davek, pri katerem se opravlja inšpekcijski nadzor. Opravi se pred izdajo zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru.

»Sklepni pogovor je poseben procesni institut davčnega inšpekcijskega postopka, ki je obvezen pred izdajo zapisnika, ne le pred izdajo odločbe. Sklepni pogovor ima posvetovalni in preventivni značaj,« (Jerovšek & Kovač, 2007, str. 142). Izvedba sklepnega pogovora je zakonska obveza in je obvezna za vse vrste davčnih inšpekcijskih nadzorov. Tudi, če zakon ne bi predpisoval izvedbe sklepnega pogovora, je izvedba le-tega nujna zaradi načela pravice zavezanca za davek do informacij in zaradi načel ZUP (varstvo pravic strank, načelo materialne resnice in načelo zaslišanja stranke).

Pred sestavo zapisnika mora pooblaščen oseba, ki opravlja davčni inšpekcijski nadzor, o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora opraviti sklepni pogovor z zavezancem za davek, v katerem mora zavezanca za davek:

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

S sklepnim pogovorom se zavezancu za davek predstavi ugotovitve davčnega inšpekcijskega nadzora, predvidene posledice, ki jih lahko imajo ugotovitve, predvsem pa naj bi zavezancu za davek omogočil, da predstavi svoj pogled na zadeve. Zakonodajalec je po opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru predvidel sklepni pogovor zaradi varovanja interesov zavezanca za davek, da je seznanjen o dogajanju in davčnih posledicah, ki bodo sledile. Oba udeleženca sklepnega pogovora, tako davčna uprava kot zavezanec za davek, stremita k temu, da na tem pogovoru dosežeta soglasje o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora. Davčna uprava zato, ker lahko s tem zaključi postopek davčnega inšpekcijskega nadzora in postopek

odmere davka, saj bi v nasprotnem primeru ostajale zadeve odprte več let in bi morali biti vodeni sodni postopki. Državi to prinaša dodatno delo in izgubo časa.

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

2.3.4 Konec davčnega inšpekcijskega nadzora

Postopek DIN na prvi stopnji, v katerem so ugotovljene kršitve davčnih predpisov, se praviloma konča z odmerno odločbo, s katero se naloži plačilo dajatev. Postopek DIN na prvi stopnji se lahko konča tudi z izdajo odločbe o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti (ZDavP-2, 141. člen). V tem primeru se ugotovi kršitev predpisov, katerih posledica ni naložitev plačila dajatev oziroma kršitev predpisov, ki ni povezana z nepravilnostmi pri obračunavanju in plačevanju dajatev (na primer neizdajanje računov, nevedenje predpisanih evidenc).

V primeru, ko je v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora ugotovljeno, da zavezanec ni storil kršitve zakona ali drugega predpisa, se postopek ustavi v skladu z 28. členom ZIN. Ta določba na novo določa, da se postopek ustavi s sklepom ali v obliki zapisa o ustavitvi postopka na koncu zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Možnost, da se postopek ustavi v obliki zapisa o ustavitvi postopka na koncu zapisnika, je bila uvedena z novelo ZIN-A, ki nosi začetek veljavnosti 07.04.2007.

2.3.5 Zapisnik

Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru se sestavi in vroči zavezancu za davek najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu. Zavezanec za davek lahko poda nanj pripombe v 20. dneh od vročitve zapisnika (ZDavP-2, 140. člen). Zapisnik je v skladu z določili ZUP-a in načelom pismenosti eden izmed procesnih instrumentov občevanja organov in strank v upravnem postopku. Sestavi se o vseh pomembnejših dejanjih v upravnem postopku, zlasti pa o ustni obravnavi, o važnejših izjavah strank in drugih oseb ter o drugih pomembnejših dejanjih v postopku.

Zapisnik ima značaj javne listine po ZUP-u (domneva resničnosti zapisanega), če je pravilno sestavljen ter je ustrezno sklenjen. Ima torej močno dokazno funkcijo, tako glede dejstev, na katerih odločba temelji, kot glede uresničevanja postopkovnih pravic zavezanca. Zapisnik ima ustrezno dokazno moč tudi v delu, na katerega je zavezanec podal pripombe, ki jih davčni organ ni upošteval, če je sicer zadoščeno pravilom materialnega prava in načelu zaslišanja stranke (Jerovšek et al., 2008, str. 340).

Določbe 140. člena ZDavP-2 so v razmerju do splošnih določb ZUP specialnejše, zato se določbe ZUP uporabljajo samo subsidiarno, torej v primeru, če ZDavP-2 ne ureja določenega vprašanja. Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru se sestavi šele po končanem davčnem inšpekcijskem nadzoru, katerega vsebina so praviloma raznovrstna procesna dejanja (pregled poslovnih knjig, pogodb, listin in drugih dokumentov, poslovnih prostorov, naprav, opreme, blaga, stvari, ogled poslovnih prostorov in zemljišč, dane izjave zavezancev za davek, zaslišanje prič, pridobivanje podatkov od drugih oseb ipd.). V času opravljanja teh dejanj je zato potrebno ugotovitve teh dejanj sproti evidentirati v obliki zabeležk, popisnih listov dejanskega stanja (sestavljениh na primer ob popisu zalog izdelkov, polizdelkov, blaga, gotovine, itd.); sproti si je potrebno priskrbeti listine, razne obračune in poračune ter druge dokaze, ki zadevajo davčni inšpekcijski nadzor, posebno tistih, ki se priložijo zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Poleg drugih po ZUP-u obveznih sestavin zapisnika, zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru obsega še vse tiste podatke, ki jih je kot sestavni del zapisnika mogoče šteti na podlagi določil ZDavP-2 ter podatke pomembne za identifikacijo zavezanca za davek. Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru tako obsega uvod, splošni del, ugotovitveni del, pravni pouk in podpis davčnega inšpektorja.

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

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

Ugotovitveni del zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru mora obsegati:

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

V zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru se navede, katere poslovne knjige, evidence, pogodbe, listine in druga dokumentacija je bila pregledana. Kadar davčni inšpekcijski nadzor obsega posamezna področja poslovanja, oziroma je omejen na več davkov oziroma več davčnih obdobij, se tudi ugotovitve v zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru prikazuje ločeno po področju poslovanja, vrsti davka in obdobju nadzora. V primeru ugotovljenih nepravilnosti je treba v ta del zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru navesti še naslednje podatke:

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

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

Davčni inšpektor, ki davčni inšpekcijski nadzor vodi, na koncu overi zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru s svojim podpisom, določi komu se zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru vroča ter način vročitve.

Vročitev zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Po zakonu se zapisnik sestavi in vroči zavezancu najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu. Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru se vroči zavezancu za davek oziroma njegovemu zakonitemu zastopniku ali pooblaščenцу. Če ima zavezanec za davek zakonitega zastopnika ali pooblaščenca, se vroča njemu. Šteje se, da je dokument vročen zavezancu za davek, kadar je vročen njegovemu zakonitemu zastopniku, začasnemu zastopniku ali pooblaščenцу.

Zapisnik je treba sestaviti kot zbir vseh ugotovitev nadzora in ga nato vročiti zavezancu osebno. Vročitev je potrebna, da se zavezancu omogoči vložitev pripomb zoper ugotovitve davčnega organa, saj nepravilno ali nepopolno dejansko stanje vpliva na pravilno obdavčitev po materialnem pravu. Če davčni organ tega zavezancu ne omogoči, gre hkrati za kršitev načel zaslišanja stranke, praviloma tudi materialne resnice in zakonitosti nasploh. Pri tem ne gre le za možnost dajanja pripomb, ampak njihovega upoštevanja ali argumentirane zavrnitve. Sodba Upravnega sodišča RS 1852/00 z dne 03.04.2004: »Ker na ugovore v pripombah na zaprosilo in v pritožbi ni bilo v celoti odgovorjeno, je podana bistvena kršitev določb postopka ... « (Jerovšek et al., 2008, str. 341).

Pripombe na zapisnik. Po vročitvi, šteto od dejanske vročitve (tj. od datuma na vročilnici) ali fikcije vročitve, lahko zavezanec v dvajsetih dneh oziroma še dodatnih desetih dneh po vročitvi, če tako dovoli davčni organ na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca, poda pripombe. Torej zavezanec za davek lahko poda pripombe v roku 20 dni po vročitvi zapisnika. Rok za pripombe se lahko podaljša le pod naslednjimi pogoji:

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

V zvezi z navedenimi roki je treba poudariti, da sta roka za sestavo zapisnika, ki vežeta davčni organ, instrukcijska, medtem ko je rok za podajo pripomb zavezanca prekluziven. Zamuda instrukcijskega roka nima posledic.

Glede 20-dnevnega roka je treba upoštevati, da je kljub prekluzivnosti v nasprotju s temeljnim načelom materialne resnice, če davčni organ ne bi upošteval pripomb, ki bi jih zavezanec podal po 20. dneh, a odločba še ne bi bila izdana, saj mora ne nazadnje davčni organ opravljati nadzor tako v breme kot korist zavezanca za davek (Jerovšek et al., 2008, str. 342). Prav zaradi tega pa so se roki za pripombe zakonsko podaljšali. Podaljšani rok dodatnih 10 dni se zavezancu dovoli s sklepom, zoper katerega ni dovoljena posebna pritožba, mora pa biti obrazložen. Iz omenjenega izhaja, da davčni inšpektor pripombe podane po poteku roka za pripombe na zapisnik upošteva in obravnava ter se o njih izreče v odločbi, če ugotovi, da gre za pripombe, ki so pomembne za ugotovitev resničnega dejanskega stanja in s tem za zakonito in pravilno odločbo.

2.3.6 Odločba

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

stanje, potrebno za aplikacijo prava na konkretne okoliščine primera, pri čemer mora biti stranki dana možnost soudeležbe (Jerovšek & Kovač, 2007, str. 126).

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

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

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

Kadar se v inšpekcijskem postopku ugotovi, da je davčna obveznost manjša, kot jo je na primer zavezanec predvidel v predloženem obračunu, mora inšpektor v skladu z načeli zakonitosti (vsak plača toliko davka, kot določa zakon, ne več in ne manj), materialne resnice (obveznost temelji na resničnih dejstvih) in varstva pravic strank (dejstva se ugotavljajo tako v breme kot v korist strank) izdati odločbo o vračilu. Odločba o odmeri na podlagi zapisnika o inšpekcijskem nadzoru je torej lahko odločba o odmeri dodatne obveznosti ali o vračilu. Kadar bi inšpektor po navedenih načelih ugotovil, da je zavezanec plačal previsok davek, na primer na podlagi obračuna zaradi očitne napake, izda odločbo na podlagi 90. člena tega zakona (posebni primeri razveljavitve, spremembe oziroma odprave), saj je treba vzpostaviti pravno podlago za vračilo preplačila zaradi previsoko odmerjenega davka. Če je ugotovljena davčna obveznost nižja od desetih evrov, pa se ne odmeri, razen če gre v korist lokalne skupnosti: postopek se zaključi po 50. členu ZDavP-2 le z uradnim zaznamkom (Jerovšek et al., 2008, str. 344 in 345).

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

Odločba obsega po ZUP-u naslednje sestavne dele:

1. uvod,
2. naziv,
3. izrek (dispozitiv),
4. obrazložitev,
5. pouk o pravnem sredstvu,
6. podpis uradne osebe in žig organa,

čemur je treba dodati še sestavine po uredbi o upravnem poslovanju glede navedbe glave organa izdajatelja, številke in datuma ter pisarniških odredb o vročanju in navedbo takse po ZUP-u.

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

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

Stvarna pristojnost organov za odločanje v upravnih zadevah se določa po predpisih, ki urejajo posamezno upravno področje ali določajo organizacijo in delovna področja posameznih organov. Krajevna pristojnost pa se določa po predpisih o teritorialni organizaciji državne uprave, po predpisih o teritoriju občin, mestnih občin in širših samoupravnih lokalnih skupnosti ter po predpisih o organizaciji posameznih organov (ZUP, 15. člen). Za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji je stvarno pristojna DURS, krajevno pa tisti davčni urad DURS-a, pri katerem je zavezanec za davek vpisan v davčni register, ali na območju katerega je nastala, oziroma bi lahko nastala davčna obveznost, če ni z ZDavP-2, zakonom o obdavčenju, zakonom, ki ureja področje davčne službe, ali z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek drugače določeno (ZDavP-2, 70. in 71. člen). Pravico za opravljanje posameznih dejanj in za odločanje v davčnem postopku imajo torej stvarno in krajevno pristojni davčni uradi. Novost novele ZUP-C je navedba načina uvedbe postopka. Pomemben podatek je še osebno ime stranke in njenega morebitnega zastopnika ali pooblaščenca. V tem smislu se v uvodu odmerne odločbe navedejo še naslednji podatki, in sicer davčna številka zavezanca za davek, naslov stalnega bivališča oziroma sedeža zavezanca za davek. V uvodu odločbe je potrebno navesti tudi navedbo zadeve, za katero gre v postopku, zato se na kratko navede tudi označeno zadevo (na primer »v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora davka na dodano vrednost za davčno obdobje ...«).

Izrek ali dispozitiv. Izrek ali dispozitiv ali tenor je najpomembnejši del upravne odločbe, ker ta med vsemi sestavnimi deli edini pridobi status izvršljivosti in z njim stranka pridobi pravico oziroma se ji naloži obveznost. V izreku (dispozitivu) se odloči o predmetu postopka in o vseh zahtevkih stranke (ZUP, 213. člen). V izreku so določene obveznosti davčnega zavezanca, zato mora biti jasen in imeti mora oblikovanih toliko točk, kot je ugotovljenih nepravilnosti oziroma nezakonitosti (Kruhar Puc, 2004, str. 107). Izvršljiv, dokončen in pravnomočen postane le izrek odločbe.

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

- davčnega zavezanca oziroma plačnika davka, če sta različni osebi,
- vrsto davka,
- davčno osnovo,
- davčno stopnjo,
- znesek odmerjenega davka in obresti, izračunanih do dneva izdaje odločbe,
- znesek plačanih akontacij davka,
- rok plačila davka in obresti,
- račun, na katerega se plača,
- navedbo, da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe,
- navedbo, da bo davek v primeru, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan.

V izreku odmerne odločbe se odloči tudi o stroških postopka (ZDavP-2, 2. odstavek 80. člena). Enako določbo vsebuje tudi ZUP, z razliko, da ta v 5. odstavku 213. člena dopušča možnost, da se o stroških postopka lahko izda poseben sklep, ob pogoju, da se takšna odločitev predhodno navede v izreku odločbe. Poleg splošnih pravil ZDavP-2 določa tri posebne položaje: če glede na vrsto davka oziroma specialno ureditev v posebnem zakonu davčne osnove in stopnje ni mogoče navesti, se le-ti ne navedeta, če je zavezanec z akontacijami preplačal davčno obveznost, se navede znesek vračila in način vračila, in v primeru, da gre za enostavno zadevo, izrek odločbe vsebuje le osnovo, stopnjo in znesek odmerjenega oziroma vrnjenega davka (Jerovšek & Kovač, 2007, str. 129).

Izrek se zaradi možnosti nastopa delne dokončnosti, pravnomočnosti in izvršljivosti piše v točkah, jasno pa se tudi označi konec izreka z navedbo naslova »Obrazložitev« kot nadaljnje sestavine odločbe. Zlasti izrek in obrazložitev odločbe morata biti med seboj skladna, sicer odločbe ni mogoče preizkusiti. Polna obrazložitev pisne odločbe vključuje več elementov, ki omogočajo predvsem presojo o pravilno in popolno ugotovljenem dejanskem stanju ter pravilni uporabi materialnega prava. Obrazložiti je treba vse točke izreka odločbe.

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

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

Vsaka upravna odločba mora biti vsebinsko enosmiselna in jasno opredeljena, tako da je njen namen reguliranja dosežen (Tratar & Kruhar Puc, 2005, str. 399). Obrazložitev odločbe mora torej odsevati dejansko kot tudi pravno podlago izreka odločbe. Pravilna obrazložitev odločbe ima izredni pomen v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora, ko se zavezancu za davek z odločbo ugotovi (odmeri) določeno davčno obveznost. Ta je edini garant, da se zavezanca za davek prepriča v to, da bo prostovoljno (tj. prepričan v pravilnost razlogov za ugotovitev davčne obveznosti) izpolnil naloge iz izreka odločbe. Prava družbena vrednost odločbe namreč ni v možnosti uporabe prisilnih sredstev, temveč v dejstvu, da s svojo obrazložitvijo prepriča stranko, da odločbo izpolni sama po svoji odločitvi. Iz povedanega izhaja, da v primeru, če obrazložitev nima zahtevane vsebine, stranki otežimo možnost pravilne uporabe pravnih sredstev, organi druge stopnje oziroma sodišča pa v takem primeru ne morejo preizkusiti zakonitost odločbe. Vse to pa je lahko formalno pravni razlog za odpravo odločbe zaradi bistvene kršitve pravil postopka.

Pouk o pravnem sredstvu. Pouk o pravnem sredstvu je sestavni del konkretnega upravnega akta zato, da stranki omogoči učinkovito uveljavljanje pravnih sredstev. Po svoji naravi pouk o pravnem sredstvu v upravnem postopku sicer nima takega pomena kot izrek in obrazložitev, je pa kljub temu pomemben del odločbe, saj se z njim stranki sporoči, ali lahko vloži zoper odločbo pritožbo ali pa začne upravni spor ali kakšen drug postopek pred sodiščem. Če je zoper odločbo dovoljena pritožba, je treba v pouku navesti, na koga se lahko stranka pritoži, pri kom in v katerem roku lahko vloži pritožbo in koliko znaša zanjo upravna taksa, ter da lahko poda pritožbo tudi na zapisnik pri organu, ki je odločbo izdal. Organ, pri katerem je potrebno vložiti pritožbo, mora biti naveden s polnim osebnim imenom in naslovom (v primeru davčnih inšpekcijskih nadzorov je to vedno davčni urad). Pritožbe se praviloma

vložijo na naslov organa, ki je odločbo izdal, in sicer zaradi procesnih pravil, da pritožbo formalno in vsebinsko najprej preizkusi organ prve stopnje. V primeru, da je zoper odločbo mogoč upravni spor, je treba v pouku navesti, pri katerem sodišču lahko stranka vložijo tožbo in v katerem roku; če pa lahko začne kakšen drug postopek pred sodiščem, je treba v pouku navesti, na katero sodišče se lahko obrne in v katerem roku.

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

Rok za izdajo odločbe. V skladu z načelom varstva pravic strank, načelom zakonitosti in načelom ekonomičnosti se v upravnem postopku določa rok za izdajo odločbe. Po 141. členu ZDavP-2 je določen poseben rok (tj. drugačen rok kot po ZUP-u), v katerem je davčni organ v davčnem inšpekcijskem nadzoru dolžan izdati odmerno odločbo oziroma odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti, zavezancu za davek. Davčni organ mora izdati odločbo v roku šestih mesecev od dneva začetka davčnega inšpekcijskega nadzora, razen v zakonsko določenih primerih, ko je navedeni rok devet mesecev oziroma ni omejitvev. Devetmesečni rok za izdajo odločbe je predpisan v primerih:

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

Rok za izdajo odločbe ni predpisan v primerih:

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

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

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

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

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

Odločba postane izvršljiva:

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

Če je v odločbi določeno, da se dejanje, ki je predmet izvršbe, mora opraviti v določenem roku, postane odločba izvršljiva šele s pretekom tega roka. Izvršljivost odmerne odločbe, izdano v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, je urejena v 66. členu ZDavP-2 v povezavi s prvim odstavkom 87. člena istega zakona, v skladu s katerima mora biti davek, izračunan v odmerni odločbi, plačan v 30. dneh od vročitve odločbe, pritožba na odločbo pa ne zadrži njene izvršitve.

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

Pravnomočnost je namenjena pravni varnosti, da se prepreči v isti zadevi in za isto osebo ponavljanje postopka, ki je bil že končan (ne bis in idem), ne glede na to, ali je bila z odločbo zadeva pravilno rešena ali ne. Če je torej odločba pravnomočna, pravnega razmerja, ki je z njo nastalo, ni več mogoče spremeniti.

2.3.7 Pritožbeni postopek

V davčnem postopku se lahko uporabi sedem pravnih sredstev – pritožba kot redno pravno sredstvo in šest izrednih pravnih sredstev.

Izredna pravna sredstva so:

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

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

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

Pravna sredstva so oblika notranjega upravnega nadzora nad zakonitostjo upravnih aktov in so po 158. členu Ustave RS edini način, s katerim se lahko dokončna oziroma pravnomočna odločba odpravi, razveljavi oziroma spremeni; do tedaj pa ima pravni učinek in je izvršljiva. S tem se izraža načelo pravne države, po katerem ima pravna varnost prednost pred pravno pravilnostjo, kajti tudi raba pravnih sredstev (razen ničnosti) je časovno omejena.

Pritožba je redno pravno sredstvo, s katerim stranka uveljavlja varstvo svojih pravic in pravnih koristi, ki so bile po njenem mnenju prizadete z odločbo prve stopnje. Formalni pogoji za pritožbo so dopustnost pritožbe, upravičenost do pritožbe in pravočasnost pritožbe oziroma upoštevanje roka za pritožbo. Pritožbo, ki formalnih pogojev ne izpolnjuje, je potrebno s sklepom zavreči, ne da bi se upravni organ spuščal v vsebinsko reševanje pritožbenih navedb.

V skladu z določilom prvega odstavka 229. člena Zakona o splošnem upravnem postopku ima stranka pravico do pritožbe zoper vsako odločbo, izdano v upravnem postopku na prvi stopnji.

Zoper odločbo, izdano na prvi stopnji, se lahko pritoži stranka v postopku, razen nje pa lahko pritožbo vloži tudi vsaka druga oseba, če odločba posega v njene pravice ali pravne koristi, in sicer v roku, ki je določen za stranko. Enak rok velja tudi za državnega tožilca in državnega pravobranilca v primeru, da je bil z odločbo upravnega organa prekršen zakon v korist stranke in v škodo javnih koristi.

ZDavP-2 v prvem odstavku 86. člena določa splošen 15-dnevni rok za pritožbo. V drugem odstavku 86. člena ZDavP-2 je določeno, da se pritožba zoper odmero odločbo, izdano v davčnem inšpekcijskem nadzoru, lahko vloži v roku 30 dni od vročitve odločbe.

Tudi ZUP v prvem odstavku 235. člena določa, da se pritožba zoper odločbo, izdano na prvi stopnji, vloži v 15-ih dneh, če ni z zakonom drugače določeno. Pritožba zoper sklep se po določbi tretjega odstavka 258. člena ZUP vloži v enakem roku, na enak način in na isti organ kot pritožba zoper odločbo.

Iz navedenega izhaja, da je pritožbeni rok za pritožbo zoper:

- odmerni odločbo izdano v DIN 30 dni;
- odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti (ZDavP-2, 141. člen) 15 dni;
- sklep o ustavitvi postopka po ZUP in po ZIN 15 dni.

V skladu z določilom prvega odstavka 87. člena ZDavP-2 pritožba ne zadrži izvršitve odločbe o odmeri davka, če ni s tem zakonom drugače določeno. Iz tega sledi, da pritožba nima suspenzivnega (odložilnega) učinka, kar pomeni, da se v primeru neplačane obveznosti kljub vloženi pritožbi zoper odločbo o odmeri davka uvede postopek izterjave. Davčni organ pa lahko po uradni dolžnosti do odločitve o pritožbi odloži davčno izvršbo, če oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi.

Vložena pritožba ima praviloma devolutivni učinek, kar pomeni, da o njej odloča organ druge stopnje. Vendar pa poznamo tudi izjeme od tega pravila, in sicer lahko o pritožbi odloča organ prve stopnje, če niso izpolnjeni formalni pogoji za vložitev pritožbe, zaradi česar je potrebno pritožbo zavreči, ali če ugotovi, da je pritožba utemeljena in je potrebno stvar rešiti drugače, zaradi česar v pritožbenem postopku odločbo nadomesti z novo odločbo.

2.3.8 Kazniva ravnanja

Pri opravljanju davčnega inšpekcijskega nadzora inšpektor odkriva tudi kazniva ravnanja, ki jih storijo davčni zavezanci. Kazniva ravnanja so kršitve, ki so določene v predpisih in za katere je predpisana sankcija. Pravo jih deli na prekrške in kazniva dejanja.

Prekrški. DURS je tudi prekrškovni organ, ki kot upravni organ izvaja nadzorstvo nad izvrševanjem zakonov in uredb, s katerimi so določeni prekrški. Od 01.01.2005 pooblaščen uradne osebe DURS-a ne le odkrivajo prekrškov, temveč o njih tudi odločajo in izrekajo predpisane sankcije. DURS kot prekrškovni organ vodi hitri postopek, kot to določa Zakon o prekrških (Ur. l. RS, št. 3/2007-UPB4, 29/2007 Odl. US: U-I-56/06-31, 58/2007 Odl. US: U-I-34/05-9, 16/2008 Odl. US: U-I-414/06-7, 17/2008 (21/2008 popr.), 76/2008-ZIKS-1C, 108/2009, 109/2009 Odl. US: U-I-56/08-15, 45/2010-ZIntPK, v nadaljevanju ZP-1).

DURS kot prekrškovni organ. Krovni zakon, ki ureja to področje, je ZP-1, ki določa, da o prekrških odločajo prekrškovni organi in sodišča. Prekrškovni organ je tudi DURS, ki kot

upravni organ izvaja nadzorstvo nad izvrševanjem zakonov in uredb, s katerimi so določeni prekrški.

Od 01.01.2005 pooblašcene uradne osebe DURS-a ne le odkrivajo prekrškov, temveč o njih tudi odločajo in izrekajo predpisane sankcije. DURS kot prekrškovni organ vodi hitri postopek. Bistvo postopka pove že njegovo ime. Prekrškovni organ namreč v primeru, ko so izpolnjeni zakonski pogoji, sam izvede postopek in izda odločbo o prekršku, ter ne pošilja obdolžilnega predloga pristojnemu sodišču.

Postopek pred prekrškovnim organom vodi in o njem odloča z zakonom ali podzakonskim aktom pooblašчена uradna oseba tega organa. Cilj postopka je pravno in dejansko pravilna odločitev o odgovornosti kršitelja. Davčni inšpektor v večini primerov začne postopek o prekršku po uradni dolžnosti. Ko pri opravljanju nadzora ugotovi, da ima določeno dejanje davčnega zavezanca znake prekrška, brez odlašanja, hitro in enostavno ugotovi tista dejstva in zbere tiste dokaze, ki so potrebni za odločitev o prekršku. V zapisnik o inšpekcijskem nadzoru pa navede samo kršitve materialnih določb. Po prejemu pripomb na zapisnik oziroma po izteku roka za pripombe, pošlje kršitelju obvestilo o prekršku. Kršitelja pozove, da se lahko v roku petih dni od prejema obvestila pisno izjavi o dejstvih oziroma okoliščinah prekrška, ter ga opozori, da mora navesti vsa dejstva in dokaze v svojo korist, ker jih sicer v postopku ne bo mogel več uveljaviti. Določilo je sprejeto zato, da ne bi kršitelji vedno znova in znova navajali novih dokazov in novih dejstev ter s tem zavlačevali postopka in se izmikali odgovornosti tudi pred sodiščem (Materialnopravna ureditev prava prekrškov in postopek o prekršku, 2007, str. 62). V kolikor kršitelj ni bil seznanjen z ugotovitvami in mu ni bila dana možnost izjaviti se o prekršku, se mu odločba o prekršku ne sme izdati.

Odločba o prekršku se praviloma izda po končanem postopku davčnega inšpekcijskega nadzora na prvi stopnji. Če pooblašчена oseba za odločanje še ni odločena o izbiri sankcije (globa ali opomin), je priporočljivo odločbo o prekršku izdati po poteku roka za izpolnitev obveznosti iz odločbe, izdane v davčnem postopku. V primeru izpolnitve v postavljenem roku, se ta okoliščina lahko upošteva pri izbiri sankcije.

Če davčni inšpektor, kot pooblašчена oseba za vodenje postopka o prekršku, prekršek osebno zazna, izda in vroči kršitelju plačilni nalog takoj na kraju prekrška. Oba pogoja, torej osebna zaznava in zaznava na kraju prekrška, morata biti izpolnjena kumulativno. V kolikor inšpektor prekrška ne zazna na kraju storitve, ne more izdati plačilnega naloga. Zato je potrebno najprej ugotoviti, kje je kraj njegove storitve. Če je to sedež davčnega urada, kamor je kršitelj predložil davčni obračun z nepravilnimi podatki, davčni inšpektor ne more izdati plačilnega naloga, saj pravilnost obračuna preverja z naknadnim nadzorom pri zavezancu za davek.

S plačilnim nalogom davčni inšpektor kršitelju določi globo. Kršitelj lahko v osmih dneh od prejema plačilnega naloga vloži zahtevo za sodno varstvo. Kršitelj, ki v tem roku zahteve za

sodno varstvo ne vложи, lahko v osmih dneh po pravnomočnosti plačilnega naloga plača polovico izrečene globe, sicer se izrečena globa prisilno izterja v celoti. Pouk o tej pravici je del pouka o pravici do pravnega sredstva na plačilnem nalogu. Plačilni nalog davčni inšpektor vroči takoj na kraju prekrška, če pa tega ni mogoče storiti, ga vroči po določbah Zakona o splošnem upravnem postopku.

Glede na zakonske določbe se je včasih težko odločiti, kateri ukrep, opomin ali opozorilo, je bolj primeren. Najbolj oprijemljiva okoliščina pri odločitvi je škodljiva posledica storitve prekrška. Če ta ni nastala oziroma ne bo nastala, je primerno izreči opozorilo. Če pa je nastala, vendar jo je storilec pred izdajo odločbe odpravil, pa je primeren ukrep opomin. Opomin se za razliko od opozorila izreče z odločbo o prekršku. Opomin se izreče za prekršek, storjen v takih okoliščinah, ki ga delajo posebno lahkega. Opomin se sme izreči tudi, če je prekršek v tem, da ni bila izpolnjena predpisana obveznost, storilec pa je pred izdajo odločbe izpolnil predpisano obveznost.

Zoper odločbo o prekršku ali zoper plačilni nalog se lahko v osmih dneh od vročitve vložijo zahteva za sodno varstvo. Zahteva zadrži izvršitev odločbe o prekršku. Nedovoljeno ali prepozno zahtevo za sodno varstvo se zavrže s sklepom. Če prekrškovni organ ugotovi, da je zahteva pravočasna in utemeljena, odločbo o prekršku odpravi in ustavi postopek ali pa jo nadomesti z novo odločbo. Zoper novo odločbo je dovoljena nova zahteva za sodno varstvo, o kateri odloča sodišče.

Če prekrškovni organ odločbe ne odpravi ali nadomesti, jo s spisom in morebitnimi dodatnimi dokazi posreduje v odločitev pristojnemu sodišču.

Kazniva dejanja. Kazniva dejanja so najhujše oblike kaznivih ravnanj. So tista ravnanja, ki so za družbo najbolj škodljiva, najbolj nevarna. Kot taka so določena v zakonu in je zanje predpisana sankcija. Nikomur torej ne sme biti izrečena kazenska sankcija za dejanje, ki ga zakon ni določil kot kaznivo dejanje, še preden je bilo storjeno.

V nasprotju s prekrški so vsa kazniva dejanja urejena v enem samem predpisu – Kazenskem zakoniku RS (Ur. l. RS, št. 95/04 – UPB1, 37/2005 Odl. US: U-I-335/02-20, 17/2006 Odl. US: U-I-192/04-16, 55/2008 (66/2008 popr.), 89/2008 Odl. US: U-I-25/07-43, 5/2009 Odl. US: U-I-88/07-17, v nadaljevanju KZ). Zakon o kazenskem postopku RS (Ur. l. RS, št. 32/2007 – UPB4, 102/2007-ZSKZDČEU, 21/2008 Odl. US: U-I-96/06-13, 23/2008-ZBPP-B, 65/2008 Odl. US: U-I-328/04-22, 68/2008, 89/2008 Odl. US: U-I-25/07 43, 77/2009, 88/2009 Odl. US: Up-3871/07-26, U-I-80/09-26, 109/2009 Odl. US: U-I-46/08-20, 29/2010 Odl. US: U-I-50/09-18, Up-260/09-17, v nadaljevanju ZKP) v prvem odstavku 145. člena določa, da so dolžni vsi državni organi in organizacije z javnimi pooblastili naznaniti kazniva dejanja, za katera se storilec preganja po uradni dolžnosti, če so o njih obveščeni ali če kako drugače zvedo zanje. V skladu s tem določilom je dolžan postopati tudi davčni organ.

Če inšpektor med davčnim inšpekcijskim nadzorom pri zavezancu za davek ugotovi dejanja, ki vzbuja utemeljen sum storitve kaznivega dejanja, je s svojimi ugotovitvami dolžan seznaniti vodjo sektorja za davčno inšpiciranje. Na podlagi zbranih dokazov inšpektor oziroma oddelek za pravne naloge davčnega urada, v sodelovanju z inšpektorjem, pripravi kazensko ovadbo. Kazensko ovadbo podpiše direktor davčnega urada oziroma od njega pooblaščen oseba.

Iz opisa dejanja v prvem odstavku 254. člena KZ RS je razvidno, da se z zaporom do treh let kaznuje tisti, ki da z namenom, da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, lažne podatke o zakonito pridobljenih dohodkih, stroških, predmetih ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev davkov in drugih predpisanih obveznosti, ali na drug način preslepi organ, pristojen za odmero ali za nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti, pa obveznosti, ki se jim je izogibal, pomenijo večjo premoženjsko korist.

Enako se v skladu z drugim odstavkom navedenega člena kaznuje tisti, ki z namenom iz prvega odstavka ne prijavi zakonito pridobljenega dohodka ali drugih okoliščin, ki vplivajo na ugotovitev davkov, prispevkov in drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, kadar je prijava obvezna, pa obveznosti, katerim se je nameraval izogniti, pomenijo večjo premoženjsko korist.

Če je bila z dejanjem iz prvega ali drugega odstavka tega člena dosežena velika premoženjska korist in je storilcu šlo za to, da doseže takšno premoženjsko korist, se storilec kaznuje z zaporom do osmih let. Storilec tega kaznivega dejanja je lahko vsakdo. Predvsem je to lahko fizična oseba kot davčni zavezanec, odgovorna oseba pri pravni osebi, ki je zanjo dolžna dajati podatke v zvezi z odmero davkov in drugih dajatev ter vsaka oseba, ki omenjenima vrstama davčnih zavezancev (fizični ali pravni osebi) pomaga v obliki storitve po prvem odstavku 254. člena.

Kaznivo dejanje zatajitve finančnih obveznosti ima dve izvršitveni obliki, in sicer dajanje lažnih podatkov in opustitev prijave zakonito pridobljenega dohodka ali drugih okoliščin, ki vplivajo na ugotovitev obveznosti. Opustitev prijave dohodka ali drugih okoliščin pomeni pravo opustitveno dejanje. Obstajati mora namreč dolžnost takšne prijave. To kaznivo dejanje lahko stori v nasprotju z dejanjem iz prvega odstavka 254. člena le davčni zavezanec.

3 MERJENJE USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI V DAVČNI INŠPEKCIJI NA DU NOVO MESTO

Na Davčnem uradu v Novem mestu deluje davčna inšpekcija na dislocirani lokaciji na Kočevarjevi 1 v Novem mestu. Po reorganizaciji davčne službe se po novem imenuje Sektor za davčno inšpiciranje in preiskave. Sektor je razdeljen na dva oddelka, oddelek 1 in oddelek 2. V sektorju je 17 aktivnih inšpektorjev, dve vodji oddelkov in vodja sektorja ter svetovalec, ki opravlja administrativne naloge.

3.1 Primerjava inšpekcijskih nadzorov na DU Novo mesto in na ravni celotnega DURS v letu 2008

3.1.1 Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov ter število in znesek samoprijav v letu 2008

V Tabeli 1 so zajeti podatki o delnem nadzoru dajatev. Iz podatkov je razvidno, da DU Novo mesto zastopa v povprečju 5,3 % v celotni realizaciji DURS-a. V letu 2008 je davčna inšpekcija DU Novo mesto izvedla le 74,4 % načrtovanih DIN. Rezultat ni tako slab, saj je bil plan na ravni DURS-a dosežen le 76,2 %. V letu 2008 je bilo opravljenih manj DIN kot v letu 2007 in sicer na DU Novo mesto 21,7 % manj, na ravni DURS-a pa 12,9 % manj. V letu 2008 je pa bilo večje število opravljenih DIN z ugotovljenimi nepravilnostmi, na DU Novo mesto kar 9,4 % več.

Tabela 1: Število opravljenih DIN na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2008

Davčni urad	Načrtovano število davčnih inšpekcijskih nadzorov v obdobju	Število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov				Število opravljenih DIN z ugotovljenimi nepravilnostmi (vključno s kršitvami)			Delež DIN z ugotovljenimi nepravilnostmi (v%)	
		2008	Doseganje načrta za obdobje	2007	Indeks 08/07	2008	2007	Indeks 08/07	2008	2007
			v %							
Novo mesto	253	188	74,4	240	78,3	140	128	109,4	74,5	53,3
Skupaj DURS	4.672	3.561	76,2	4.089	87,1	2.465	2.440	101,0	69,2	59,7
Delež DU NM v DURS	5,4	5,3		5,9		5,7	5,2			

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

V Tabeli 2 so zajeti podatki delnega nadzora poslovanja. V letu 2008 je inšpekcija DU Novo mesto opravila kar 54,3 % več nadzorov od načrtovanih, tudi celotna davčna inšpekcija je plan presegla za 55,2 %. DU Novo mesto je opravil v letu 2008 skoraj dvakrat toliko delnih nadzorov poslovanja kot v letu 2007.

Tabela 2: Število opravljenih drugih inšpekcijskih nadzorov (delni pregledi poslovanja) na DU Novo mesto in nivoju DURS-a v letu 2008

Davčni urad	Načrtovano število inšpekcijskih nadzorov poslovanja v obdobju	Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov poslovanja				Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov poslovanja z ugotovljenimi nepravilnostmi (vključno s kršitvami)			Delež inšpekcijskih nadzorov poslovanja z ugotovljenimi nepravilnostmi (v %)	
		2008	Doseganje načrta za obdobje	2007	Indeks 08/07	2008	2007	Indeks 08/07	2008	2007
			v %							
Novo mesto	148	229	154,3	115	199,1	86	81	106,2	37,6	70,4
Skupaj DURS	2.748	4.266	155,2	2.189	194,9	768	773	99,4	18,0	35,3
Delež DU NM v DURS	5,4	5,4		5,3		11,2	10,5			

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

V letu 2008 je bilo prejetih 138 vseh samoprijav, na DU Novo mesto 9. Znesek samoprijavljenega davka je največji na Davčnem uradu Novo mesto, znašal je 1.332.778 EUR oziroma 43, 9 % vseh evidentiranih davkov iz naslova samoprijav.

Tabela 3: Število samoprijav in znesek samoprijavljenega davka na DU Novo mesto in nivoju DURS-a v letu 2008

Davčni urad	Število samoprijav			Znesek samoprijav v EUR		
	2008	2007	Indeks 08/07	2008	2007	Indeks 08/07
Novo mesto	9	7	128,6	1.332.778	170.215	783,0
Skupaj DURS	138	49	281,6	3.036.447	662.852	458,1
Delež DU NM v DURS	6,5	14,3		43,9	25,7	

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

3.1.2 Dodatno ugotovljene obveznosti in plačila na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2008

Davčni urad Novo mesto je obračunal dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti v znesku 5.866.940 EUR, kar predstavlja 6,5 % vseh neposrednih obveznosti na nivoju DURS-a. V primerjavi z letom 2007 je ta znesek za 24,9 % večji.

Tabela 4: Dodatno ugotovljene neposredne obveznosti na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2008

Davčni urad	Dodatno ugotovljene neposredne obveznosti v EUR				
	2008	Delež (v %)	2007	Delež (v %)	Indeks 08/07
Novo mesto	5.866.940	6,5	4.698.823	5,4	124,9
Skupaj DURS	90.549.332	100,0	87.067.610	100,0	104,0

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

Na Davčnem uradu Novo mesto je bilo dodatno ugotovljenih posrednih obveznosti v znesku 435.807 EUR, to je 2,6 % vseh posrednih obveznosti na nivoju DURS-a. Dodatno ugotovljene posredne obveznosti v letu 2007 so bile več kot dvakrat večje kot v letu 2008.

Tabela 5: Dodatno ugotovljene posredne obveznosti na DU Novo mesto in nivoju DURS-a v letu 2008

Davčni urad	Realizacija 2008	Delež v %	Realizacija 2007	Delež v %	Indeks 08/07
Novo mesto	435.807	2,6	1.252.828	3,0	34,8
Skupaj DURS	17.083.545	100,0	42.195.804	100,0	40,5

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

DURS je v letu 2008 prejel 55.916.915 EUR plačil dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti, kar predstavlja 61,8 % plačil v dodatno ugotovljenih neposrednih obveznostih. DU Novo mesto pa je prejel 2.694.276 EUR, kar predstavlja 45,9 % plačil v dodatno ugotovljenih neposrednih obveznostih.

Tabela 6: Plačila dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2008

Davčni urad	Plačila 2008	Delež v %	Delež plačil v dodatno ugotovljenih neposrednih obveznostih v %	Plačila 2007	Delež plačil v dodatno ugotovljenih neposrednih obveznostih v %	Indeks 08/07
Novo mesto	2.694.276	4,8	45,9	2.579.095	54,9	104,5
Skupaj DURS	55.916.915	100,0	61,8	30.584.350	35,1	182,8

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

3.2 Kazalci in realizacija plana v letu 2008

3.2.1 Število inšpekcijskih pregledov na DU Novo mesto v letu 2008 po vrsti nadzora

Podatki kažejo, da je v povprečju delež DU Novo mesto v celotnih podatkih 5,3%. DU Novo mesto ima vedno delež nekje okoli 5 % v celotnih podatkih DURS-a z raznimi manjšimi odstopanji. DU Novo mesto ima velik delež, kar 73,9 %, ugotovljenih nepravilnosti pri delnem nadzoru dajatev.

Tabela 7: Število DIN na DU Novo mesto po vrsti nadzora v letu 2008 in na ravni DURS-a

Vrsta nadzora	DURS Realizacija 2008	DU Novo mesto – št. vseh DIN		DU Novo mesto – nepravilnosti	
		Realizacija 2008 – opravljeni DIN	Delež v celotni DURS realizaciji	Število DIN z nepravilnostmi	Delež števila DIN z nepravilnosti v DU NM realizaciji
Celostni nadzor	164	1	0,6	1	100
Delni nadzor dajatev	3.397	188	5,5	139	73,9
Delni nadzor poslovanja	4.266	229	5,4	86	37,6
Skupaj	7.827	418	5,3	226	54,1

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2008, 2009; DURS, Interni podatki, 2010.

3.2.2 Število davčnih inšpekcijskih nadzorov na DU Novo mesto v letu 2008 po velikosti davčnega zavezanca

DU Novo mesto je opravilo največ DIN v letu 2008 pri malih in mikro ter od mikro manjših davčnih zavezancev in sicer 351 nadzorov od skupaj 418, kar predstavlja v celotni realizaciji DURS-a 5,8 %. Najmanj nadzorov je bilo opravljenih pri fizičnih osebah, in sicer 19 nadzorov, sledijo nadzori pri velikih davčnih zavezancih (23) ter srednje velikih davčnih zavezancih (25).

Tabela 8: Število DIN glede na velikost davčnih zavezancev v letu 2008

Davčni zavezanci po velikosti	DURS Realizacija 2008	DU Novo mesto	
		Realizacija 2008 – opravljeni DIN	Delež v celotni DURS realizaciji
Veliki davčni zavezanci	637	23	3,6
Srednje veliki davčni zavezanci	523	25	4,8
Mali in mikro in od mikro manjši davčni zavezanci	6.097	351	5,8
Fizične osebe	570	19	3,3
Skupaj	7.827	418	5,3

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2008, 2009; DURS, Interni podatki, 2010.

3.2.3 Planiran in porabljen čas po vrsti pregleda v letu 2008

Iz Tabele 9 je razvidno, da je porabljenega veliko več časa, kot je planiranega. Poraba časa je odvisna od več različnih dejavnikov, kot so oddaljenost zavezanca za davek, od zavezančevega sodelovanja, zahtevnosti davčnega nadzora, od obsežnosti poslovne dokumentacije ... Največje odstopanje se kaže pri delnem nadzoru dajatev, kjer je porabljeni čas na posamezen DIN 11,9 dni, kar je za več kot polovico več od planiranega (7,8 dni).

Tabela 9: Število DIN glede na planiran in porabljen čas po vrsti nadzora v letu 2008

Vrsta nadzora	DU NM	DU NM	DU NM	DU NM	DU NM	Indeks porabljen/ planiran
	Št. nadzorov	Planiran čas	Porabljen čas	Povprečni planiran čas (na DIN)	Povprečni porabljen čas (na DIN)	
Celostni nadzor	1	7	7,4	7	7,4	1,06
Delni nadzor dajatev	188	1.475	2.235,5	7,8	11,9	1,52
Delni nadzor poslovanja	229	594	708,6	2,6	3,1	1,19
Skupaj	418	2.076	2.951,5			

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

3.3 Primerjava inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 na DU Novo mesto in na ravni celotnega DURS-a

3.3.1 Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov ter število in znesek samoprijav na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2009

DU Novo mesto je v letu 2009 realiziral 81,1 % načrtovanih davčnih inšpekcijskih nadzorov, kar je več kot na ravni DURS-a. V primerjavi z letom 2008 pa je realiziral za 15,4 % manj nadzorov. Delež števila opravljenih DIN Davčnega urada Novo mesto glede na celoten DURS predstavlja 5,4 %, kar je za 0,1 % več kot v letu 2008.

Tabela 10: Število opravljenih DIN na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2009

Davčni urad	Načrtovano število davčnih inšpekcijskih nadzorov v obdobju	Število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov				Število opravljenih DIN z ugotovljenimi nepravilnostmi (vključno s kršitvami)			Delež DIN z ugotovljenimi nepravilnostmi (v %)	
		2009	Doseganje načrta za obdobje v %	2008	Indeks 09/08	2009	2008	Indeks 09/08	2009	2008
Novo mesto	196	159	81,1	188	84,6	108	140	77,1	67,9	74,5
Skupaj DURS	3.749	2.965	79,1	3.561	83,3	1.999	2.465	81,1	67,4	69,2
Delež DU NM v DURS		5,4		5,3		5,4	5,7			

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

Nižji delež davčnih inšpekcijskih nadzorov od načrtovanega je predvsem posledica usmerjenosti v opravljanje inšpekcijskih nadzorov v okviru projektov, pri katerih je delež delnih nadzorov poslovanja visok. Pri projektu Siva ekonomija in projektu nadzora transfernih cen je veliko pridobivanja podatkov, visok delež delnih nadzorov poslovanja je tudi pri projektu Gradbeništvo, kjer so pogoste hitre akcije inšpektorjev na terenu.

Davčni urad Novo mesto je v letu 2009 opravil 227 nadzorov poslovanja, kar v kvoti DURS-a predstavlja v 5,0 %. Načrtovano število inšpekcijskih nadzorov poslovanja je presegel za 16,4 %. DU Novo mesto je v letu 2009 opravil 80 nadzorov poslovanja z ugotovljenimi nepravilnostmi, to je 7,7 % v celotni realizaciji DURS-a (1.037).

Tabela 11: Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov poslovanja na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2009

Davčni urad	Načrtovano število inšpekcijskih nadzorov poslovanja v obdobju	Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov poslovanja				Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov poslovanja z ugotovljenimi nepravilnostmi (vključno s kršitvami)			Delež inšpekcijskih nadzorov poslovanja z ugotovljenimi nepravilnostmi (v %)	
		2009	Doseganje načrta za obdobje v %	2008	Indeks 09/08	2009	2008	Indeks 09/08	2009	2008
Novo mesto	195	227	116,4	229	99,1	80	86	93,0	35,2	37,6
Skupaj DURS	3.751	4.579	122,1	4.266	107,3	1.037	768	135,0	22,6	18,0
Delež DU NM v DURS	5,2	5,0		5,4		7,7	11,2			

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

Davčni urad Novo mesto je v letu 2009 na inšpekciji prejel 12 samoprijav, kar je 5,2 % na ravni DURS-a. Znesek samoprijavljenega davka je bil 230.446 EUR, kar je 9,4 % na ravni DURS-a.

Tabela 12: Število samoprijav in znesek samoprijavljenega davka na DU Novo mesto in na nivoju DURS-a v letu 2009

Davčni urad	Število samoprijav	Delež (v %)	Znesek samoprijav	Delež (v %)
Novo mesto	12	5,2	230.446	9,4
Skupaj DURS	230	100,0	2.448.392	100,0

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

3.3.2 Dodatno ugotovljene obveznosti in plačila na DU Novo mesto in na ravni DURS-a v letu 2009

Na DU Novo mesto je bilo dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti v znesku 2.762.306 EUR, kar je 3,4 % vseh neposrednih obveznosti DURS-a. Realiziran znesek v letu 2009 je za več kot polovico manjši kot v letu 2008.

Tabela 13: Dodatno ugotovljene neposredne obveznosti na DU Novo mesto in na ravni DURS-a v letu 2009

Davčni urad	Realizacija 2009 DIN in samoprijave	Struktura v %	Realizacija 2008 DIN in samoprijave	Struktura v %	Indeks 09/08	Število planiranih inšpektorjev v letu 2009	Dodatno ugotovljene neposredne obveznosti inšpektorja
Novo mesto	2.762.306	3,4	5.866.940	6,5	47,1	15	184.154
Skupaj DURS	80.344.565	100,0	90.549.332	100,0	88,7	305	263.425

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

Davčni urad Novo mesto je obračunal 239.632 EUR dodatno ugotovljenih posrednih obveznosti, kar znaša 1,2 % na ravni DURS-a. Znesek in delež dodatno ugotovljenih posrednih obveznosti v letu 2009 je nižji v primerjavi z letom 2008.

Tabela 14: Dodatno ugotovljene posredne obveznosti na DU Novo mesto in na ravni DURS-a v letu 2009

Davčni urad	Realizacija 2009	Delež v %	Realizacija 2008	Delež v %	Indeks 09/08
Novo mesto	239.631	1,2	435.807	2,6	55,0
Skupaj DURS	19.640.014	100,0	17.083.545	100,0	115,0

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

Na DU Novo mesto je realiziranih plačil v znesku 2.202.840 EUR, kar je 5,7 % na ravni DURS-a. V letu 2009 je bil znesek plačil manjši kot v letu 2008 na DU Novo mesto in na ravni DURS-a. Zmanjšanje obsega plačil je v veliki meri posledica recesije v gospodarstvu.

Tabela 15: Plačila dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti na DU Novo mesto in na ravni DURS-a v letu 2009

Davčni urad	Plačila 2009 DIN in samoprijave	Struktura v %	Delež plačil v dodatno ugotovljenih neposrednih obveznostih v %	Plačila 2008 DIN in samoprijave	Struktura v %	Delež plačil v dodatno ugotovljenih neposrednih obveznostih v %	Indeks 09/08
Novo mesto	2.202.840	5,7	79,7	2.694.276	4,8	45,9	81,8
Skupaj DURS	38.852.932	100,0	48,4	55.916.915	100,0	61,8	69,5

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

3.4 Kazalci in realizacija plana v letu 2009

3.4.1 Število inšpekcijskih pregledov na DU Novo mesto v letu 2009 po vrsti nadzora

Iz podatkov v Tabeli 16 je razvidno, da je davčna inšpekcija Davčnega urada Novo mesto v letu 2009 opravila 386 davčnih inšpekcijskih nadzorov, kar predstavlja v 5,1 % vseh opravljenih nadzorov na ravni DURS. Skupni delež nepravilnosti DU Novo mesto znaša 49 %, največ nepravilnosti pa je bilo ugotovljenih pri delnem nadzoru dajatev, in sicer v 107-ih primerih od 158-ih, kar znaša 67,7 %. Opravljen je bil 1 celostni nadzor, v katerem so bile tudi ugotovljene nepravilnosti. V letu 2008 je bil delež nepravilnosti v realizaciji DU Novo mesto 54,1 % (226 nadzorov z nepravilnostmi od 418 vseh nadzorov), v letu 2009 pa 49 % (189 nadzorov z nepravilnostmi od 385 vseh nadzorov).

Tabela 16: Število DIN na DU Novo mesto po vrsti nadzora v letu 2009 in na ravni DURS-a

Vrsta nadzora	DURS Realizacija 2009	DU Novo mesto – št. vseh DIN		DU Novo mesto – nepravilnosti	
		Realizacija 2009 – opravljeni DIN	Delež v celotni DURS realizaciji	Število DIN z nepravilnostmi	Delež nepravil. v DU NM realizaciji
Celostni nadzor	107	1	0,9	1	100
Delni nadzor dajatev	2.858	158	5,5	107	67,7
Delni nadzor poslovanja	4.579	227	5	81	35,7
Skupaj	7.544	386	5,1	189	49,0

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010; DURS, Interni podatki, 2010.

V letu 2009 je bilo opravljenih 4.579 delnih nadzorov poslovanja oziroma 60,7 % vseh opravljenih inšpekcijskih nadzorov. Delni nadzori poslovanja so namenjeni zbiranju informacij, odkrivanju in preprečevanju davčnih prekrškov ter preventivnem delovanju davčne inšpekcije.

3.4.2 Število davčnih inšpekcijskih nadzorov na DU Novo mesto v letu 2009 po velikosti davčnega zavezanca

DU Novo mesto je v letu 2009 največ DIN opravila pri malih in mikro ter od mikro manjših davčnih zavezancev, in sicer 311 nadzorov od skupaj 386-ih, kar predstavlja v celotni realizaciji DURS-a 11,7 %. Podatki z letom 2008 niso primerljivi, ker so v letu 2009 zajeti samo celostni in delni nadzori dajatev, brez delnega nadzora poslovanja.

Tabela 17: Število DIN glede na velikost davčnih zavezancev v letu 2009

Davčni zavezanci po velikosti	DURS Realizacija 2009	DU Novo mesto	
		Realizacija 2009-opravljeni DIN	Delež v celotni DURS realizaciji
Veliki davčni zavezanci	194	14	7,2
Srednje veliki davčni zavezanci	138	16	11,6
Mali davčni zavezanci in ostali	257	30	11,7
Mikro in od mikro manjši davčni zavezanci	2.171	311	14,3
Fizične osebe	205	15	7,3
Skupaj	2.965	386	13,0

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010, DURS, Interni podatki, 2010.

3.4.3 Planiran in porabljen čas po vrsti pregleda v letu 2009

Iz Tabele 18 je razvidno, da je v vseh vrstah nadzora porabljenega več časa kot je planirano. Kar 71 % več časa kot je planirano, je porabljenega za celostni nadzor, za delni nadzor dajatev je porabljeno 31 % več časa, za delni nadzor poslovanja pa 35 % več časa.

Tabela 18: Število DIN glede na planiran in porabljen čas po vrsti nadzora v letu 2008

Vrsta nadzora	DU NM	DU NM	DU NM	DU NM	DU NM	Indeks porabljen/ planiran
	Št. nadzorov	Planiran čas	Porabljen čas	Povprečni planiran čas	Povprečni porabljen čas	
Celostni nadzor	1	10	17,06	10,00	17,06	1,71
Delni nadzor dajatev	158	1.442	1.892,74	9,13	11,98	1,31
Delni nadzor poslovanja	227	432	584,68	1,92	2,60	1,35
Skupaj	386	1.884	2.494,48			1,35

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

4 ANALIZA DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH PREGLEDOV

4.1 Kazalci uspešnosti v obdobju 2007–2009 in primerjava med leti

4.1.1 Podatki o številu zavezancev v Registru davčnih zavezancev

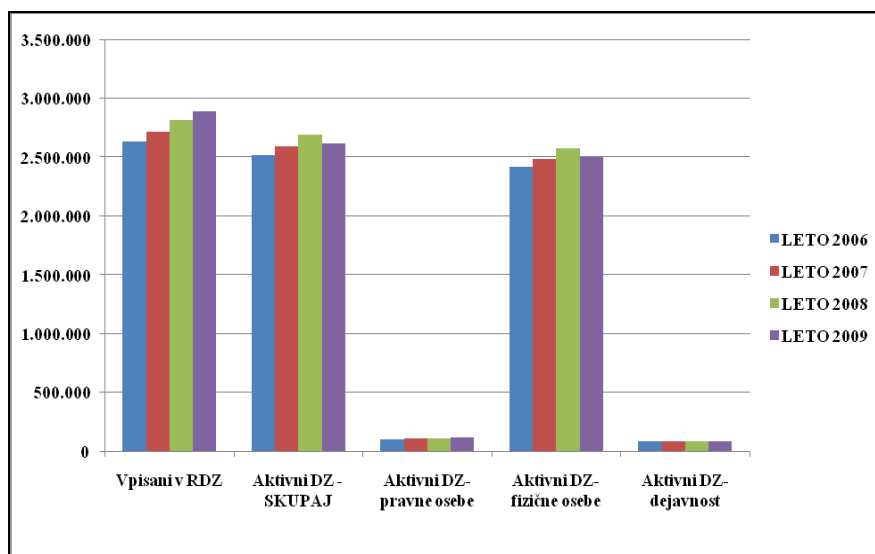
Iz podatkov, prikazanih v Tabeli 19, je razvidno, da se število zavezancev, vpisanih v RDZ, iz leta v leto povečuje. Število aktivnih davčnih zavezancev – pravnih oseb se prav tako iz leta v leto povečuje. V letu 2007 se je število v primerjavi z letom 2006 povečalo za 4,2 %, v letu 2008 v primerjavi z letom 2007 za 3,3 % in v letu 2009 za 2,2 % v primerjavi z letom 2008. V letu 2009 se je v primerjavi z letom 2008 zmanjšalo število aktivnih davčnih zavezancev za 2,6 % in število aktivnih davčnih zavezancev – fizičnih za 2,8 %.

Tabela 19: Število zavezancev v letih 2006, 2007, 2008 in 2009

Področje	2006	2007	2008	2009	Indeks 07/06	Indeks 08/07	Indeks 09/08
Število zavezancev, vpisanih v RDZ	2.631.743	2.715.525	2.818.234	2.891.874	103,2	103,8	102,6
Število aktivnih davčnih zavezancev – Skupaj	2.518.925	2.595.049	2.687.446	2.618.005	103	103,6	97,4
Število aktivnih davčnih zavezancev – pravne osebe	103.805	108.121	111.694	114.187	104,2	103,3	102,2
Število aktivnih davčnih zavezancev – fizične osebe	2.415.120	2.486.928	2.575.752	2.503.818	103	103,6	97,2
Število aktivnih davčnih zavezancev, ki opravljajo dejavnost	84.870	85.616	85.203	87.112	100,9	99,5	102,2
Število zavezancev za DDV	92.408	87.163	92.408	-	94,3	106	-

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2008, 2009; DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010; DURS, Interni podatki, 2010.

Slika 2: Prikaz števila zavezancev v letih 2006, 2007, 2008 in 2009



4.1.2 Primerjava števila opravljenih DIN z letnim načrtom za leta 2007, 2008 in 2009

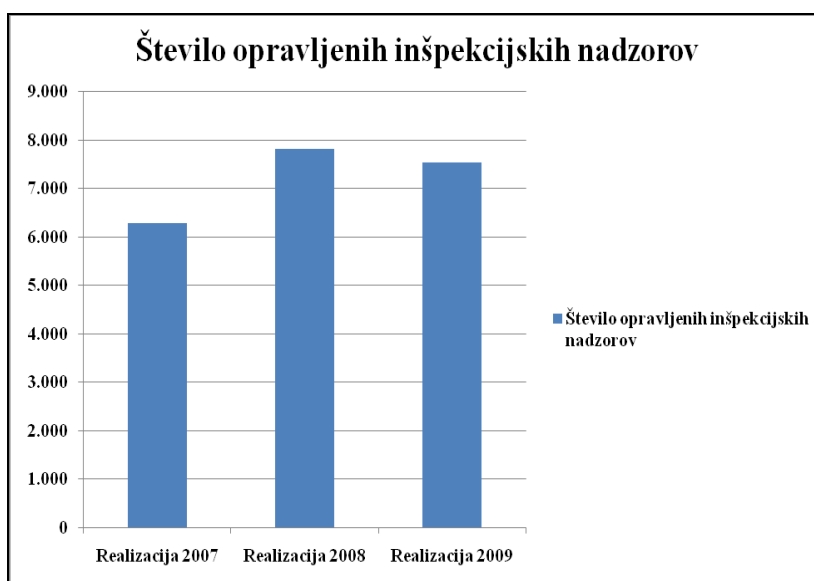
V Tabeli 20 so navedeni podatki iz letnega načrta in realizacija posameznega leta, in sicer za leta 2007, 2008 in 2009. V letih 2007 in 2009 je bilo število planiranih inšpekcijskih nadzorov 7.500, v letu 2008 pa nekoliko manj, in sicer 7.420. Najvišje število davčnih inšpekcijskih nadzorov je bilo realizirano v letu 2008, in sicer 7.827. V letih 2008 in 2009 je bil letni plan realiziran.

Tabela 20: Primerjava opravljenih DIN v letih 2007, 2008 in 2009 z letnim načrtom

Inšpekcijski nadzori	LN 2007	Realizacija 2007	LN 2008	Realizacija 2008	LN 2009	Realizacija 2009
Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov	7.500	6.278	7.420	7.827	7.500	7.544
Učinek inšpekcije-dodatno ugotovljene neposredne obveznosti po zapisnikih in samoprijave v EUR	104.517.225	87.067.610	74.736.925	90.549.332	84.700.000	80.344.565
Plačila dodatno ugotovljenih obveznosti in samoprijav v EUR	-	30.584.350	-	55.916.915	-	38.852.932
Ostali učinki inšpekcije – posredne obveznosti po zapisnikih v EUR	41.027.193	42.195.804	34.396.126	17.083.545	12.607.000	19.640.014

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2008, 2009; DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010; DURS, Interni podatki, 2010.

Slika 3: Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov v letih 2007, 2008 in 2009



V nadaljevanju magistrskega dela bom analizirala vsako leto posebej in ga primerjala s predhodnim letom.

4.2 Analiza davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007

4.2.1 Primerjava opravljenih DIN v letu 2007 in primerjava s preteklim letom

V letu 2007 je bilo opravljenih 6.278 davčnih inšpekcijskih nadzorov. V postopkih davčnih inšpekcijskih nadzorov so bile ugotovljene dodatne neposredne obveznosti v višini 87.067.610 EUR in posredne obveznosti v višini 42.195.804. Vplačanih je bilo 30.584.350 EUR dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti in 944.700 EUR obveznosti iz naslova spremembe osnove za davek od dohodkov iz dejavnosti, skupaj so plačila v letu 2007 znašala 31.529.050 EUR.

Tabela 21: Opravljeni DIN v letu 2007 in primerjava s predhodnim letom

Inšpekcijski nadzori	Letni načrt DURS 2007	Realizacija 2007	% doseganja LN 2007	Realizacija 2006	Indeks Real. 07/ Real. 06
Opravljeni pregledi (količina)	7.500	6.278	83,7	5.069	123,9
Tipski pregledi (količina)	-	9.380,8	-	8.579,7	109,3
Dodatno ugotovljene obveznosti (znesek v EUR)	104.517.225	87.067.610	83,3	69.058.738	126,1
Plačila dodatno ugotovljenih obveznosti (znesek v EUR)	-	30.584.350	-	51.574.111	59,3
Ostali učinki inšpekcije (znesek v EUR)	41.027.193	42.195.804	102,8	31.798.427	132,7

se nadaljuje

nadaljevanje

Inšpekcijski nadzori	Letni načrt DURS 2007	Realizacija 2007	% doseganja LN 2007	Realizacija 2006	Indeks Real. 07/ Real. 06
Delež dodatno ugotovljenih obveznosti in ostalih učinkov inšpekcije v pobranih prihodkih DURS v %	1,1	0,9	80,4	0,7	118,8
Dodatno ugotovljene obveznosti na zapisnik-pregled (znesek v EUR)	13.936	13.869	99,5	13.624	101,8

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

Delež davčnih inšpekcijskih nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi je v letu 2007 znašal 51,2 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov in je v primerjavi z letom 2006 nižji (56,0 %) za 8,6 %. Delež davčnih inšpekcijskih nadzorov brez ugotovitev je v letu 2007 znašal 49,1 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov.

4.2.2 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 po vrsti nadzora z letnim načrtom in preteklim letom

V letu 2007 je bilo opravljenih za 16,3 % manj davčnih inšpekcijskih nadzorov od načrtovanih in za 23,9 % več kakor v preteklem letu. Davčni inšpekcijski nadzor je bil usmerjen predvsem v nadzor zavezancev v dejavnostih, ki so rizične z vidika plačevanja davčnih obveznosti, in sicer:

- gradbeništvo,
- trgovina – promet z motornimi vozili,
- nadzor zavezancev – prejemnikov računov od »missing trader« družb,
- različne dejavnosti.

Glede na vrste pregledov, je bilo največ davčnih nadzorov zavezancev opravljenih z nadzorom obračunov davka na dodano vrednost in davka od dohodkov pravnih oseb v povezavi z DDV. Poudarek je bil tudi na usklajenih nadzorih pri davčnih zavezancih, ki poslujejo z gotovino – blagajniško poslovanje.

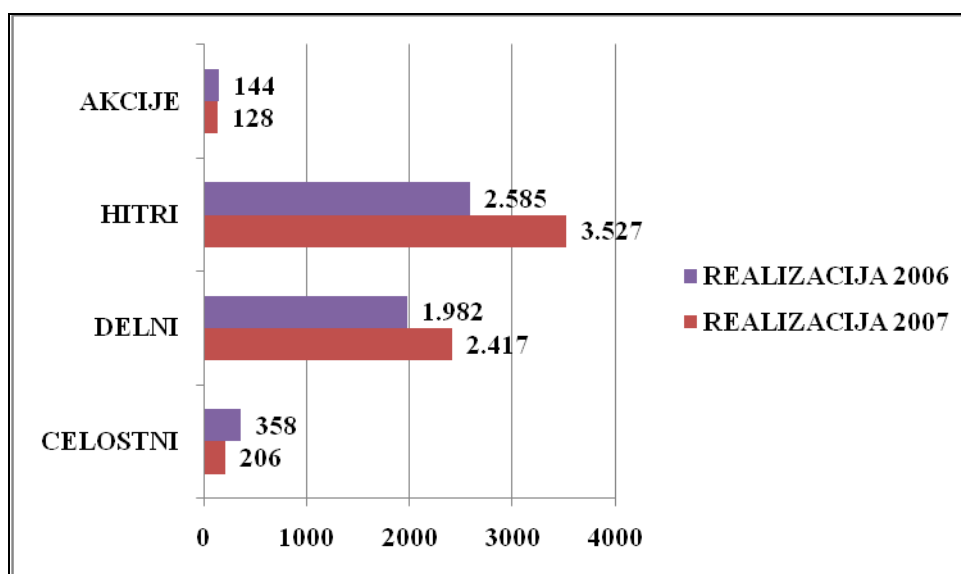
Razmerje med naknadnimi in preventivnimi davčnimi nadzori je bilo, glede na načrtovano strukturo, ustrezno. Delež naknadnih davčnih inšpekcijskih nadzorov je znašal 41,8 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov (letni načrt 38,0 %), delež preventivnih davčnih nadzorov pa je znašal 58,2 % (letni načrt 62,0 %). Pri naknadnih davčnih inšpekcijskih nadzorih so bile nepravilnosti po šifrantu dajatev, drugih učinkov ali šifrantu predpisov visoke, ugotovljene so bile kar pri 71,3 % vseh opravljenih naknadnim davčnih inšpekcijskih nadzorih.

Tabela 22: Število davčnih inšpekcijskih nadzorov po vrsti nadzora

Vrsta nadzora	Letni načrt 2007	Realizacija 2007	% doseganja letnega načrta	Realizacija 2006	Indeks 07/06
Celostni	205	206	100,7	358	57,5
Delni	2.642	2.417	91,5	1.982	121,9
Hitri	4.290	3.527	82,2	2.585	136,4
Akcije	364	128	35,2	144	88,9
Skupaj	7.500	6.278	83,7	5.069	123,9

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

Slika 4: Število davčnih inšpekcijskih nadzorov po vrsti nadzora



Pri hitrih davčnih inšpekcijskih nadzorih in pri akcijah (preventivni nadzor) so bile ugotovljene napake – prekrški v večini primerov sankcionirane s kaznimi, zato je delež preventivno davčnih inšpekcijskih nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi praviloma nižji kakor pri naknadnih nadzorih, znašal je 36,7 % vseh opravljenih preventivnih nadzorov.

Naknadni davčni inšpekcijski nadzor je bil usmerjen v:

- nadzor davka od dobička pravnih oseb skupaj z DDV (opravljenih je bilo 627 tovrstnih nadzorov ali 23,9 % vseh naknadnih nadzorov),
- nadzor davka od dobička (dohodkov) pravnih oseb (opravljenih je bilo 620 tovrstnih nadzorov ali 23,6 % vseh naknadnih nadzorov) in
- nadzor DDV (opravljenih je bilo 461 letnih nadzorov DDV ali 17,6 % vseh naknadnih nadzorov).

Preventivni davčni inšpekcijski nadzori so bili usmerjeni predvsem v preventivno delo davčne inšpekcije – navzočnost na terenu (blagajniško poslovanje, prvi davčni pregled, poslovne

knjige) in hitro preverjanje nekaterih postavk v davčnih obračunih (DDV obračuni in pregled davčnih olajšav). Med preventivnimi davčnimi inšpekcijskimi nadzori je bilo največ pregledov blagajniškega poslovanja (1.731 ali 47,4 % vseh preventivnih nadzorov) in pregledov obračuna DDV (1.407 ali 38,5 % vseh preventivnih nadzorov).

4.2.3 Število davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 po predmetu nadzora

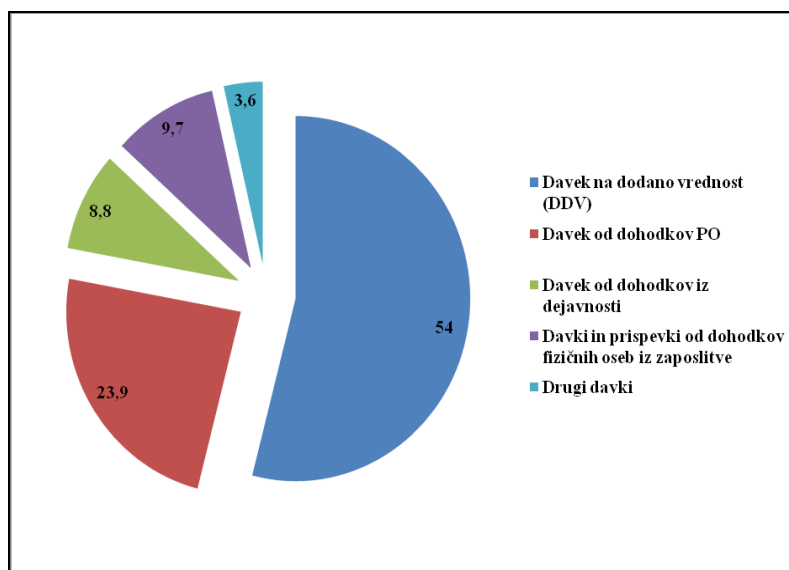
V letu 2007 je bilo pri davčnem inšpekcijskem nadzoru davčnih obračunov evidentiranih 6.047 predmetov nadzora, od tega največ nadzorov DDV 3.268 (54,0%), nadzorov davka od dohodkov pravnih oseb 1.446 (23,9 %), davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve 587 (9,7 %) ter nadzorov davka od dohodkov iz dejavnosti 530 (8,8 %). Opravljenih je bilo tudi 2.089 drugih predmetov nadzora (blagajniško poslovanje, poslovne knjige in dokumentacija, inventure zalog, osnovnih sredstev, ogled poslovnih prostorov, sredstev, dejavnosti, navzkrižna kontrola računov, pridobivanje podatkov, delo na črno in drugo).

Tabela 23: Število DIN v letu 2007 po predmetu nadzora

Predmet nadzora	Število	Struktura (v %)
Davek na dodano vrednost (DDV)	3.268	54,0
Davek od dohodkov PO	1.446	23,9
Davek od dohodkov iz dejavnosti	530	8,8
Davki in prispevki od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve	587	9,7
Drugi davki	216	3,6
Skupaj	6.047	100,0
Drugi predmeti nadzora	2.089	

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

Slika 5: Struktura davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 po predmetu nadzora (v %)



4.2.4 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 s preteklim letom po statusu davčnih zavezancev

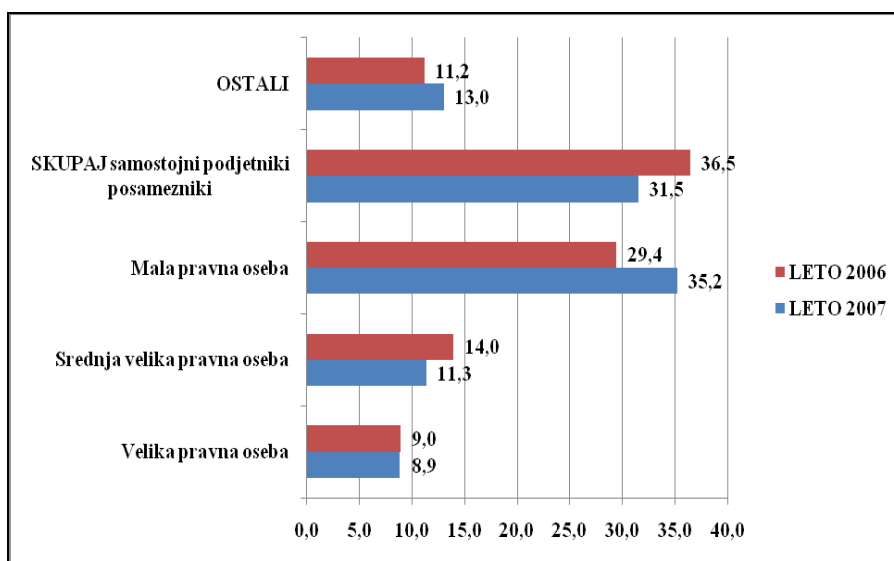
V letu 2007 je bilo največ inšpekcijskih nadzorov opravljenih pri pravnih osebah, in sicer 3.480, kar je 55,4 % odstotka vseh, to je za 31,1 % več kakor v letu 2006. Sledijo davčni inšpekcijski nadzori pri samostojnih podjetnikih posameznikih, pri katerih je bilo opravljenih 1.979 davčnih inšpekcijskih nadzorov, to je 31,5 % vseh ali za 7,1 % več kakor v letu 2006.

Tabela 24: Število DIN po statusu davčnih zavezancev

Status DZ	Leto 2007	Leto 2006	Indeks 07/06
Velika pravna oseba	557	454	122,7
Srednja velika pravna oseba	712	708	100,6
Mala pravna oseba	2.211	1.492	148,2
Skupaj pravne osebe	3.480	2.654	131,1
Skupaj samostojni podjetniki posamezniki	1.979	1.848	107,1
Ostali	819	567	144,4
Skupaj	6.278	5.069	123,9

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

Slika 6: Struktura davčnih inšpekcijskih nadzorov glede na status zavezanca v letu 2007 (v %)



4.2.5 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 s preteklim letom po velikosti davčnih zavezancev

Pri velikih davčnih zavezancih je bilo opravljenih 8,9 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov, pri srednje velikih davčnih zavezancih 12,4 % vseh, delež pregledov pri malih davčnih zavezancih skupaj s preostalimi davčnimi zavezanci pa je znašal 78,7 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov.

Tabela 25: Število DIN po velikosti davčnih zavezancev

Davčni zavezanci po velikosti	Leto 2007	Leto 2006	Indeks 07/06
Veliki davčni zavezanci	559	459	121,8
Srednje veliki davčni zavezanci	777	765	101,6
Mali davčni zavezanci in ostali	4.942	3.845	128,5
Skupaj	6.278	5.069	123,9

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

4.2.6 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 s preteklim letom po dejavnosti

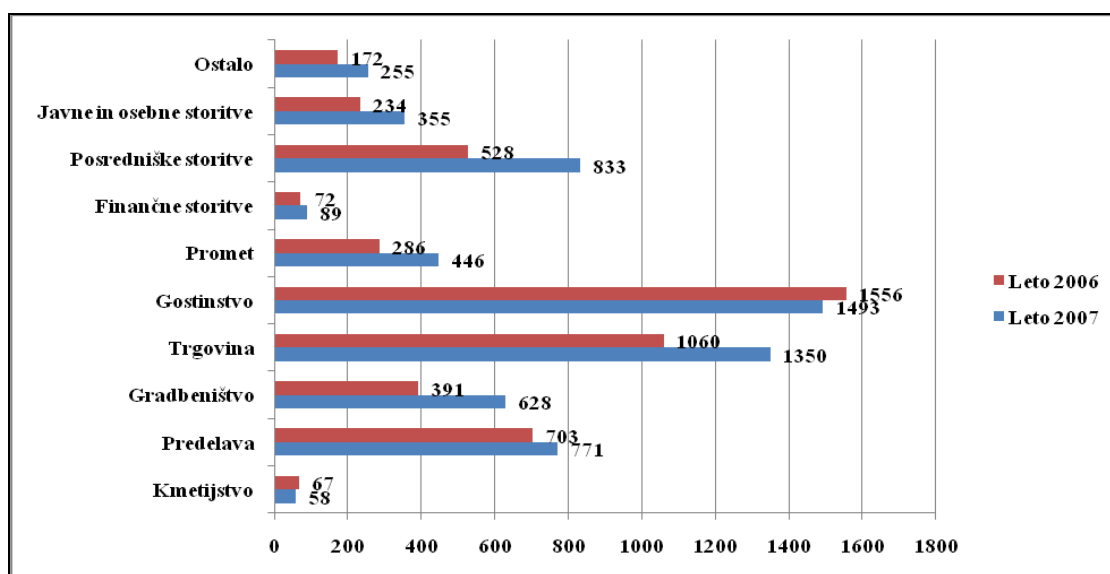
V letu 2007 je bilo opravljenih največ davčnih inšpekcijskih nadzorov pri zavezancih v gostinstvu. V tej dejavnosti je bilo 1.493 davčnih inšpekcijskih nadzorov (23,8 % vseh), sledijo davčni inšpekcijski nadzori pri zavezancih v trgovinski dejavnosti, pri katerih je bilo opravljenih 1.350 davčnih inšpekcijskih nadzorov (21,5 % vseh). V letu 2007 se je v primerjavi z letom 2006 število davčnih inšpekcijskih nadzorov povečalo v vseh dejavnostih, razen v kmetijstvu in gostinstvu.

Tabela 26: Število DIN po dejavnosti

Dejavnost	Leto 2007	Leto 2006	Indeks 07/06
Kmetijstvo	58	67	86,6
Predelava	771	703	109,7
Gradbeništvo	628	391	160,6
Trgovina	1.350	1.060	127,4
Gostinstvo	1.493	1.556	96,0
Promet	446	286	155,9
Finančne storitve	89	72	123,6
Posredniške storitve	833	528	157,8
Javne in osebne storitve	355	234	151,7
Ostalo	255	172	148,3
Skupaj	6.278	5.069	123,9

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

Slika 7: Število DIN po dejavnosti v letu 2007 v primerjavi z letom 2006



4.2.7 Dodatno ugotovljene obveznosti v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora v letu 2007

V postopkih davčnih inšpekcijskih nadzorov so bile ugotovljene dodatne neposredne obveznosti v višini 87.067.610 EUR, to je za 16,7 % manj od načrtovanega in za 26,1 % več kakor v letu 2006. Največji znesek so imele dodatno ugotovljene neposredne obveznosti iz naslova davkov na dohodek in dobiček in sicer 42.932.694 EUR, kar v strukturi pomeni 49,3 % delež. Realiziranih je bilo za 36,9 % več davkov na dohodek in dobiček od načrtovanega in za 48,4 % več kakor v letu 2006. Sledijo dodatno ugotovljene neposredne obveznosti iz naslova domačih davkov na blago in storitve z realizacijo 40.073.773 EUR, v strukturi pa predstavljajo 46 % delež vseh dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti. Realiziranih je bilo za 23,3 % manj domačih davkov na blago in storitve od načrtovanih ali za 21,8 % več kakor v letu 2006. V letu 2007 je bilo evidentiranih 49 samoprijav davčnih zavezancev, znesek samoprijavljenega davka zavezancev za davek je znašal 489.321 EUR. V letu 2007 je bilo ugotovljenih tudi za 42.195.804 EUR dodatno ugotovljenih posrednih obveznosti, to je za 2,8 % več od načrtovanega in za 32,7 % več kakor v letu 2006. Največji delež v strukturi posrednih obveznosti sta imela zmanjšanje izgube pri pravnih osebah in samostojnih podjetnikih posameznikih s 64 % deležem ter dodatno priznane olajšave s 25,4 % deležem. V letu 2007 je bilo vplačanih 30.584.350 EUR dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti. Vplačanih je bilo tudi za 944.700 EUR obveznosti iz naslova spremembe osnove za davek od dohodkov iz dejavnosti. Skupaj so plačila iz naslova davčnega inšpekcijskega nadzora v letu 2007 znašala 31.529.050 EUR. Največ, 16.982.930 EUR ali 55,5 % vseh plačil, so imela plačila z naslova davkov na dohodek in dobiček. Sledijo domači davki na blago in storitve, pri katerih je bilo v letu 2007 za 11.179.605 EUR plačil (36 % vseh plačil).

Tabela 27: Dodatno ugotovljene obveznosti v postopkih DIN v letu 2007

Vrsta obveznosti	Letni načrt 2007	Realizacija 2007	% doseganja letnega načrta	Realizacija 2006	Indeks 07/06	Realizirana plačila v letu 2007
1. Davčni prihodki	103.994.639	86.980.769	83,6	69.035.067	126,0	30.201.872
Davki na dohodek in dobiček	31.355.168	42.932.694	136,9	28.925.617	148,4	16.982.930
Prispevki za socialno varnost	15.677.586	2.932.683	18,7	6.153.208	47,7	1.410.597
Davki na plačilno listo in delovno silo	2.612.929	792.755	30,3	500.420	158,4	612.077
Davki na premoženje	1.045.172	171.142	16,4	214.011	80,0	-
Domači davki na blago in storitve	52.258.612	40.073.773	76,7	32.901.451	121,8	11.179.605
Drugi davki	1.045.172	77.721	7,4	340.360	22,8	16.663
2. Nedavčni prihodki	522.586	86.841	16,6	23.674	366,8	382.478
3. Skupaj neposredne obveznosti (1+2)	104.517.225	87.067.610	83,3	69.058.740	126,1	30.584.350
4. Skupaj posredne obveznosti	41.027.193	42.195.804	102,8	31.798.426	132,7	944.700

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

4.3 Analiza davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008

4.3.1 Rezultati dela davčne inšpekcije v obdobju januar – december 2008

V letu 2008 je bilo opravljenih 7.827 inšpekcijskih nadzorov, kar je za 5,5 % več od načrtovanega in za 24,7 % več kakor v enakem obdobju leta 2007. V postopkih inšpekcijskih nadzorov so bile ugotovljene dodatne neposredne obveznosti v višini 90.549.332 EUR in posredne obveznosti v višini 17.083.545 EUR. Vplačanih je bilo 55.916.915 EUR dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti.

Tabela 28: Pregled rezultatov dela v letu 2008

1.	Število inšpekcijskih nadzorov (število zapisnikov in zaznamkov)	7.827
2.	Dodatno ugotovljene neposredne obveznosti po zapisnikih v €	90.549.332
2.1.	Davki na dohodek in dobiček	29.666.551
2.2.	Prispevki za socialno varnost	2.922.260
2.3.	Davki na plačilno listo in delovno silo	309.715
2.4.	Davki na premoženje	12.650
2.5.	Domači davki na blago in storitve	57.539.010
2.6.	Drugi davki (davek od prometa proizvodov in storitev)	44.300
2.7.	Nedavčni prihodki	54.846
3.	Dodatno ugotovljene posredne obveznosti po zapisnikih v EUR	17.083.545
4.	Plačila po datumu plačila v EUR	55.916.915

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2008, 2009.

V davčnem inšpekcijskem nadzoru je davčna uprava poseben poudarek namenila boju proti davčnim utajam »missing trader« družb ter proti delu na črno. Za zagotavljanje enotnega postopanja in doseganja večje učinkovitosti je za nadzor v dejavnosti, kjer so bila zaznana največja tveganja za davčne zatajitve (gradbeništvo in promet z motornimi vozili, dohodki fizičnih oseb), organizirala projektno vodenje inšpekcijskega nadzora in izvajala ciljno usmerjene inšpekcijske nadzore. Tak pristop se je izkazal za zelo učinkovit, saj je za 5,5 % presegel načrtovano število DIN, načrtovane učinke DIN pa kar za 21,2 %.

Tabela 29: Opravljeni DIN v letu 2008 in primerjava s preteklim letom

Inšpekcijski nadzori	Letni načrt DURS 2008	Realizacija 2008	% doseganja LN 08	Realizacija 2007	Indeks Real. 08/ Real. 07
Opravljeni pregledi (količina)	7.420	7.827	105,5	6.278	124,7
Dodatno ugotovljene neposredne obveznosti (znesek v EUR)	74.736.925	90.549.332	121,2	87.067.610	104,0
Plačila dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti (znesek v EUR)	-	55.916.915	-	30.584.350	182,0
Ostali učinki inšpekcije (znesek v EUR)	34.396.126	17.083.545	49,7	42.195.804	40,5
Delež dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti v pobranih prihodkih (JFP) DURS v %	0,65	0,75	115,0	0,79	94,9
Delež dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti in ostalih učinkov inšpekcije v pobranih prihodkih DURS v %	0,72	0,78	108,2	0,88	88,7
Dodatno ugotovljene obveznosti na zapisnik-nadzor (znesek v EUR)	10.072	11.569	114,9	13.869	83,4

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

4.3.2 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008 po vrsti nadzora z letnim načrtom in preteklim letom

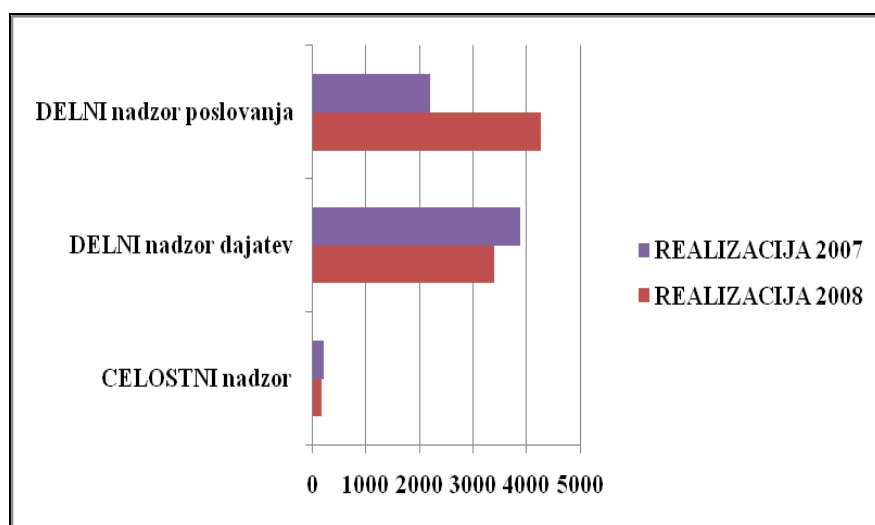
V letu 2008 je bilo opravljenih 3.561 davčnih inšpekcijskih nadzorov (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) oziroma 45,5 % vseh opravljenih inšpekcijskih nadzorov ter 4.266 delnih nadzorov poslovanja oziroma 54,5 % vseh opravljenih inšpekcijskih nadzorov. Odstotek doseganja letnega načrta znaša pri celostnih nadzorih 73,9 %, pri delnih nadzorih dajatev 76,3 %, pri delnih nadzorih poslovanja pa je bilo opravljenih za 55,2 % več nadzorov v primerjavi z načrtovanimi. Odstopanja od zastavljenih ciljev so posledica ugotavljanja povečanja davčnih utaj na začetku leta 2008, zaradi katerih je davčna uprava spremenila način nadzora v inšpekciji. Delovanje davčne inšpekcije je bilo v letu 2008 usmerjeno ne le v nadzor izpolnjevanja davčnih obveznosti, temveč je bil dan bistveno večji poudarek tudi preventivnemu delovanju.

Tabela 30: Število DIN po vrsti nadzora v letu 2008 v primerjavi z letom 2007

	Letni načrt 2008	Realizacija 2008	% doseganja letnega načrta	Realizacija 2007	Indeks 08/07
Celostni nadzor	222	164	73,9	206	79,6
Delni nadzor dajatev	4.450	3.397	76,3	3.883	87,5
Delni nadzor poslovanja	2.748	4.266	155,2	2.189	194,9
Skupaj	7.420	7.827	105,5	6.278	124,7

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

Slika 8: Realizirani inšpekcijski nadzori po vrsti nadzora v letih 2007 in 2008



Delež davčnih inšpekcijskih nadzorov, pri katerih so bile ugotovljene nepravilnosti, je v letu 2008 znašal 69,2 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov. Delež celostnih nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi je znašal 81,1 % vseh opravljenih celostnih nadzorov, delež delnih nadzorov dajatev z ugotovljenimi nepravilnostmi pa 68,6 % vseh opravljenih delnih nadzorov dajatev.

Pri delnih nadzorih poslovanja, katerih glavni namen je preventivno delovanje davčne inšpekcije na terenu, je delež nadzorov z nepravilnostmi znašal 18,0 % vseh opravljenih tovrstnih nadzorov.

Tabela 31: Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi v letu 2008 v %

Vrsta nadzora	Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi		
	Leto 2008	Leto 2007	Indeks 08/07
Davčni inšpekcijski nadzor (celostni nadzor + delni nadzor dajatev)	69,2	59,7	115,9
Delni nadzor poslovanja	18,0	35,3	51,0

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

Inšpekcijski nadzori so bili v letu 2008 pretežno ciljno usmerjeni na posamezna rizična področja, ki so jih določili na podlagi dosedanjih izkušenj in z izvajanjem analize rizika z obdelavo razpoložljivih podatkov o davčnih zavezancih. Usmerjeni so bili predvsem na inšpiciranje zavezancev, ki so opravljali dejavnosti, ki so rizične z vidika plačevanja davčnih obveznosti in sicer gradbeništvo, trgovina-promet z motornimi vozili, inšpiciranje zavezancev – prejemnikov računov od slamnatih podjetij (»missing traderjev«).

Ciljno usmerjeni nadzori so se izvajali tudi pri nadzoru dohodkov fizičnih in pravnih oseb. Delovanje davčne inšpekcije je bilo v letu 2008 usmerjeno ne le v nadzor izpolnjevanja davčnih obveznosti, temveč je bil dan bistveno večji poudarek tudi preventivnemu delovanju. Usmerjeno je bilo v povečanje stopnje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti zavezancev za davek s povečanjem prisotnosti na terenu (preventivno delovanje) ter preprečitev nadaljnjih davčnih zatajitev, predvsem na področju DDV, odvzema IŠ za DDV ter v aktivnosti v okviru pristojnosti v smeri pregona storitve kaznivih dejanj, saj so se na terenu zaznale sistemske in organizirane utaje DDV.

4.3.3 Število davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008 po predmetu nadzora

V letu 2008 je bilo v sklopu inšpekcijskih nadzorov inšpiciranih 10.952 predmetov nadzora, kar je za 34,6 % več kot v enakem obdobju lani. Inšpiciranih je bilo 6.158 predmetov nadzora davčnih obračunov, od tega največ DDV nadzorov, in sicer 62,1 %, in nadzorov davka od dohodkov pravnih oseb, in sicer 16,8 %. Sledijo nadzori davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb z 8,5 %, nadzori davka od dohodkov iz dejavnosti s 7,2 % in nadzori drugih davkov z 5,3 %. Skupno je bilo opravljenih tudi 4.794 drugih predmetov nadzora poslovanja.

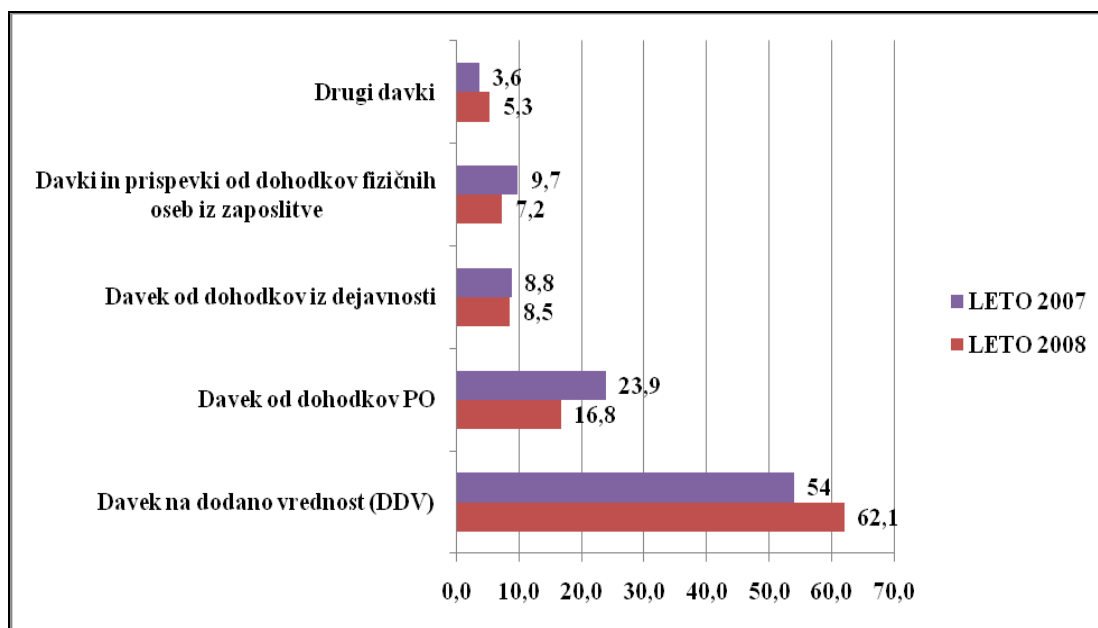
Pod »drugi predmeti nadzora« je zajeto blagajniško poslovanje, poslovne knjige in dokumentacija, inventure zalog, osnovnih sredstev, ogled poslovnih prostorov, sredstev, dejavnosti, navzkrižna kontrola računov, pridobivanje podatkov, delo na črno, drugo (dajatve niso predmet nadzora), dajatve niso bile inšpicirane.

Tabela 32: Število DIN v letu 2008 po predmetu nadzora

Predmet nadzora	Leto 2008		Leto 2007		Indeks 08/07
	Število	Struktura (v %)	Število	Struktura (v %)	
Davek na dodano vrednost (DDV)	3.826	62,1	3.268	54	117,1
Davek od dohodkov PO	1.033	16,8	1.446	23,9	71,4
Davek od dohodkov iz dejavnosti	526	8,5	530	8,8	99,2
Davki in prispevki od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve	445	7,2	587	9,7	75,8
Drugi davki	328	5,3	216	3,6	151,9
Skupaj	6.158	100,0	6.047	100	101,8
Drugi predmeti nadzora	4.794		2.089		229,5
Skupaj vsi predmeti nadzora	10.952		8.136		134,6

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

Slika 9: Delež DIN v letu 2008 in letu 2007 po predmetu nadzora (v %)



4.3.4 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008 s preteklim letom glede na status davčnih zavezancev

Največ davčnih inšpekcijskih nadzorov je bilo opravljenih pri pravnih osebah, in sicer 2.582, kar je 72,5 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov. Sledijo davčni inšpekcijski nadzori pri samostojnih podjetnikih posameznikih, pri katerih je bilo opravljenih 741 davčnih inšpekcijskih nadzorov ali 20,8 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov. Pri fizičnih osebah je bilo opravljenih 238 davčnih inšpekcijskih nadzorov ali 6,7 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov. Iz navedenih podatkov je razvidno, da načrtovani letni plan ni dosežen za 23,8 %.

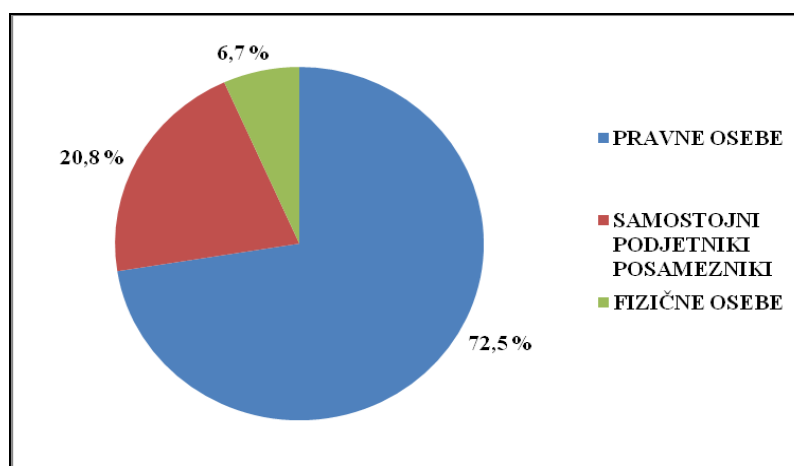
Podatki za leti 2008 in 2007 niso primerljivi. V letu 2008 so davčni zavezanci po velikosti razvrščeni skladno z določili Zakona o gospodarskih družbah, v letu 2007 pa je bila velikost davčnih zavezancev določena skladno z internim Metodološkim priročnikom za postopke inšpiciranja. V letu 2008 je bilo opravljenih 7.827 vseh davčnih inšpekcijskih nadzorov. V tabeli št. 33 pa je razvidno, da jih je bilo opravljeno 3.561, v tej številki so zajeti celostni nadzor in delni nadzori dajatev, izvzet je delni nadzor poslovanja.

Tabela 33: Število DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2008 glede na status davčnih zavezancev

Status davčnih zavezancev	Letni načrt 2008	Realizacija 2008	Doseganje letnega načrta v %	Realizacija 2007	Indeks 08/07
Pravne osebe	4.228	2.582	61,1	-	-
Samostojni podjetniki posamezniki	397	741	186,6	-	-
Fizične osebe	47	238	506,4	-	-
Skupaj	4.672	3.561	76,2	4.089	87,1

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

Slika 10: Struktura DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2008 glede na status davčnih zavezancev



4.3.5 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008 s preteklim letom po velikosti davčnih zavezancev

Realiziranih je bilo 3.561 davčnih inšpekcijskih nadzorov, kar je za 23,8 % manj od načrtovanega oziroma za 12,9 % manj kot v lanskem letu. Število realiziranih davčnih inšpekcijskih nadzorov je nekoliko nižje od načrtovanega, razlog za nižjo realizacijo pa je večji poudarek na preventivnem delovanju davčne inšpekcije v letu 2008.

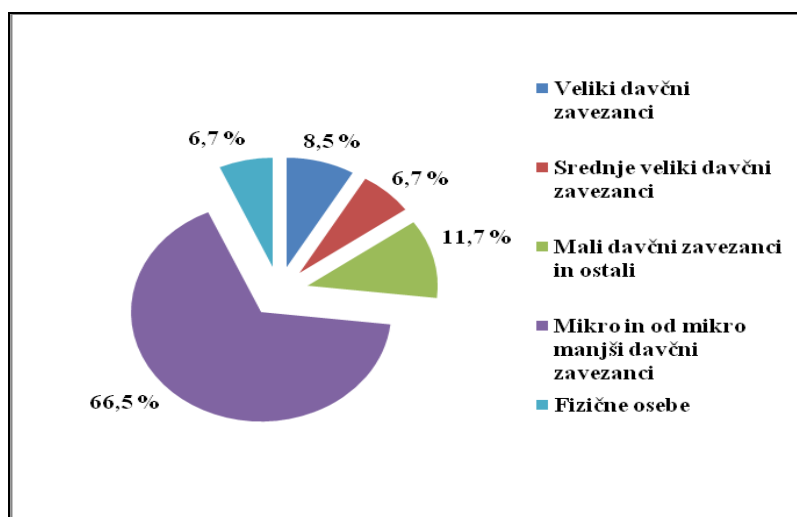
Podatki za leti 2008 in 2007 niso primerljivi. V letu 2008 so davčni zavezanci po velikosti razvrščeni skladno z določili Zakona o gospodarskih družbah, v letu 2007 pa je bila velikost davčnih zavezancev določena skladno z internim Metodološkim priročnikom za postopke inšpiciranja.

Tabela 34: Število DIN glede na velikost davčnih zavezancev v letu 2008

Davčni zavezanci po velikosti	Letni načrt 2008	Realizacija 2008	Doseganje letnega načrta v %	Realizacija 2007	Indeks 07/06
Veliki davčni zavezanci	465	301	64,7	-	-
Srednje veliki davčni zavezanci	267	238	89,1	-	-
Mali davčni zavezanci in ostali	751	415	55,3	-	-
Mikro in od mikro manjši davčni zavezanci	3.142	2.369	75,4	-	-
Fizične osebe	47	238	506,4	-	-
Skupaj	4.672	3.561	76,2	4.089	87,1

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008.

Slika 11: Struktura DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2008 po velikosti davčnega zavezanca



4.3.6 Dodatno ugotovljene obveznosti v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora v letu 2008

Največ dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti je bilo realiziranih iz naslova domačih davkov na blago in storitve in sicer 57.539.010 EUR (63,5 % vseh dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti) ter iz naslova davka na dohodek in dobiček, kjer je bilo ugotovljenih za 29.666.551 EUR dodatnih neposrednih obveznosti (32,8 % vseh dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti). Načrt iz naslova dodatno ugotovljenih davčnih obveznosti iz naslova domačih davkov na blago in storitve je bil presežen za 107,0 %, kar je posledica spremenjene strategije nadzora zaradi pojava organiziranih davčnih utaj na področju teh davkov. V letu 2008 je bilo vplačanih 55.916.915 EUR dodatno ugotovljenih neposrednih davčnih obveznosti, kar je za 82,8 % več kakor v enakem obdobju leta 2007. Ugotovljenih je bilo tudi za 17.083.545 EUR dodatnih posrednih obveznosti, to so sprememba osnove za dejavnost, zmanjšanje izgube, dodatno priznane olajšave

Tabela 35: Dodatno ugotovljene obveznosti v postopkih DIN in plačila v letu 2008

Vrsta obveznosti	Letni načrt 2008	Realizacija 2008	% doseganja letnega načrta	Realizacija 2007	Indeks 08/07	Realizirana plačila v letu 2008
Davki na dohodek in dobiček	38.086.060	29.666.551	77,9	42.932.694	69,1	18.905.856
Prispevki za socialno varnosti	7.136.005	2.922.260	41,0	2.932.683	99,6	2.227.075
Davki na plačilno listo in delovno silo	1.359.372	309.715	22,8	792.755	39,1	243.358
Davki na premoženje	224.211	12.650	5,6	171.142	7,4	5.650
Domači davki na blago in storitve	27.795.912	57.539.010	207,0	40.073.773	143,6	34.410.443
Drugi davki	63.656	44.300	69,6	77.721	57,0	12.135
Nedavčni prihodki	71.708	54.846	76,5	86.841	63,2	113.399
Skupaj dodatno ugotovljene Neposredne obveznosti	74.736.925	90.549.332	121,2	87.067.610	104,0	55.916.915
Skupaj dodatno ugotovljene posredne obveznosti	34.396.124	17.083.545	49,7	42.195.804	40,5	594.377

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008; DURS, Interni podatki, 2010.

4.3.7 Delovanje davčne inšpekcije v letu 2008

Delovanje davčne inšpekcije je bilo v letu 2008 usmerjeno ne le v nadzor izpolnjevanja davčnih obveznosti, temveč je bil dan bistveno večji poudarek tudi preventivnemu delovanju. Usmerjeno je bilo v povečanje stopnje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti zavezancev za davek s povečanjem prisotnosti na terenu (preventivno delovanje) ter preprečitev nadaljnjih davčnih zatajitev, predvsem na področju DDV, odvzem IŠ za DDV ter v aktivnosti v okviru pristojnosti v smeri pregona storitve kaznivih dejanj, saj so se na terenu zaznale sistemske in organizirane utaje DDV. V letu 2008 je davčna uprava uspešno **vodila** ciljno usmerjene inšpekcijske nadzore in sicer na naslednjih področjih:

Področje gradbeništva – gre za dejavnost, ki je bila v letu 2008 poleg prometa z motornimi vozili identificirana kot najbolj rizična z vidika zaznanih davčnih utaj in se ji je tudi namenilo največ pozornosti. Na področju nadzora dejavnosti gradbeništva je bilo v letu 2008 opravljenih 2.911 inšpekcijskih nadzorov, v katerih so bile dodatno obračunane davčne obveznosti v višini 20,3 mio EUR. V okviru projekta gradbeništvo so poleg rednih aktivnosti koordinirali in izvedli skupne akcije nadzora poslovanja na gradbiščih. Nadzor je bil vedno opravljen brez vnaprejšnje napovedi. V polni meri je zaživel sodelovanje na nivoju različnih organov, to so poleg DURS-a še Inšpektorat RS za okolje in prostor (gradbena inšpekcija), Inšpektorat RS za delo (inšpekcija nadzora varnosti pri delu in inšpekcija nadzora delovnih razmerij) ter Policija. V obdobju od maja do decembra 2008 je bilo izvedenih 75 akcij na terenu.

Promet z motornimi vozili – gre za dejavnost, ki je bila v letu 2008 identificirana kot ena izmed najbolj rizičnih z vidika zaznanih davčnih utaj. Opravljenih je bilo 758 inšpekcijskih nadzorov, v katerih so bile dodatno obračunane davčne obveznosti v višini 8 mio EUR.

Postopki nadzora so v tej dejavnosti dolgotrajnejši, saj je pretežni del nadzorov povezan z mednarodno izmenjavo informacij ter z zavezanci, ki z izkoriščanjem sistema utajujejo davke preko »nedelujočih gospodarskih družb«, pri čemer je davčnemu organu onemogočen sprotni nadzor.

Ciljno usmerjeni nadzori dohodkov fizičnih oseb, v sklopu katerih se je opravljal nadzor farmacevtskih družb, društev in zavodov z vidika pravilnosti plačevanja davkov od dohodkov fizičnih oseb v zvezi z davčno obravnavo plačil za udeležbo na mednarodnih posvetih ter nadzor drugih zavezancev za davek iz naslova inšpiciranja dohodkov iz naslova življenjskega zavarovanja. V letu 2008 je davčna uprava v zvezi z navedenimi cilji pri osmih zavezancih opravila davčni inšpekcijski nadzor davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb za obdobja od 2005 do 2007, v katerih je ugotovila za 810.035,30 EUR premalo obračunanih in plačanih davčnih obveznosti, in sicer iz naslova premalo plačane akontacije dohodnine od drugih dohodkov za 68.511,24 EUR pripadajočih obresti. V sklopu nadzora pravilnosti obračunavanja davčnih obveznosti iz naslova življenjskih zavarovanj je bilo opravljeno 193 nadzorov, v teh nadzorih so bile dodatno obračunane davčne obveznosti v višini 108.157 EUR.

Ciljni nadzori davka od dohodkov pravnih oseb – postopki so bili ciljno usmerjeni in vodeni na področju inšpiciranja transfernih cen in olajšav za raziskave in razvoj. Na področju inšpiciranja transfernih cen je razvidno, da je bilo v letu 2008 opravljenih 42 inšpekcijskih nadzorov. Obdobje nadzora se je nanašalo predvsem na leti 2006 ter 2007. V davčno inšpekcijskih postopkih transfernih cen je bilo dodatno ugotovljenih obveznosti, vključno z obrestmi, 1.164.512,79 EUR. Drugi posredni učinki, ki se nanašajo predvsem na zmanjšanje davčne izgube, znašajo 692.428,95 EUR. Opravljeni so bili tudi ciljni davčni inšpekcijski nadzori davka od dohodkov pravnih oseb zavezancev, ki so v davčnem obračunu za leto 2006 uveljavljali znižanje davčne osnove za vlaganja v raziskave in razvoj – splošne in davčne regijske olajšave (državne pomoči). Opravljenih je bilo 134 davčnih inšpekcijskih nadzorov, pri zavezancih, ki so v davčnem obračunu uveljavljali olajšave za RIR-splošne, v katerih so bile dodatno obračunane davčne obveznosti v višini 349.293,34 EUR.

Prijava premoženja in odmere davka v teh primerih – z ugotavljanjem razkoraka med premoženjem in napovedanimi dohodki fizičnih oseb so intenzivno pričeli v letu 2008, izbori zavezancev za davek so praviloma opravljeni na podlagi preiskovalnih aktivnosti, analize baz podatkov in ugotovitev iz postopkov davčnega inšpekcijskega nadzora. Omenjeni odmerni davčni postopki v teh posebnih primerih so zahtevni in dolgotrajni; zahtevajo namreč pridobivanje in preverjanje podatkov iz notranjih baz podatkov, pridobivanje in preverjanje podatkov pri drugih pravnih in fizičnih osebah ter tudi pridobivanje podatkov iz tujine. Davčna uprava je imela v letu 2008 na seznamu za preverjanje premoženja 109 oseb. V letu 2008 so bili uvedeni postopki cenitve in odmere davka v posebnih primerih pri osmih fizičnih osebah.

4.4 Analiza davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009

4.4.1 Rezultati dela davčne inšpekcije v obdobju januar–december 2009

V letu 2009 je bilo opravljenih 7.544 inšpekcijskih nadzorov. V postopkih inšpekcijskih nadzorov je bilo ugotovljenih za 77.896.173 EUR dodatnih neposrednih obveznosti. Inšpektorji so kot rezultat svojih aktivnosti obravnavali samoprijave v višini 2.448.392 EUR. Skupaj so dodatno ugotovljene neposredne obveznosti znašale 80.344.565 EUR.

Ugotovljenih je bilo tudi za 19.640.014 EUR posrednih obveznosti. Plačanih je bilo 36.404.540 EUR dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti po zapisnikih, iz naslova samoprijavljenega davka pa je bilo plačanih 2.448.392 EUR. Plačila so torej skupaj znašala 38.852.932 EUR.

Tabela 36: Pregled rezultatov dela v letu 2009

1.	Število inšpekcijskih nadzorov v inšpekciji	7.544
2.	Dodatno ugotovljene neposredne obveznosti po zapisnikih v €	77.896.173
2.1.	Davki na dohodek in dobiček	28.492.126
2.2.	Prispevki za socialno varnost	3.205.203
2.3.	Davki na plačilno listo in delovno silo	416.174
2.4.	Davki na premoženje	58.525
2.5.	Domači davki na blago in storitve	45.676.857
2.6.	Drugi davki (davek od prometa proizvodov in storitev)	23.726
2.7.	Nedavčni prihodki	23.562
3.	Znesek samoprijave v €	2.448.392
4.	Skupaj dodatne neposredne obveznosti (2. + 3.) v €	80.344.565
5.	Dodatno ugotovljene posredne obveznosti po zapisnikih v €	19.640.014
6.	Plačila po datumu plačila v €	36.404.540
7.	Plačila iz naslova samoprijav v €	2.448.392
8.	Skupaj vsa plačila (6. + 7.) v €	38.852.932

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010.

V letu 2009 je bilo opravljenih 7.544 inšpekcijskih nadzorov, kar je za 0,6 % več od načrtovanega in za 3,6 % manj kakor v enakem obdobju leta 2008. V postopkih inšpekcijskih nadzorov so bile ugotovljene dodatne neposredne obveznosti v višini 80.344.565 EUR in posredne obveznosti v višini 19.640.014 EUR. Vplačanih je bilo 38.852.932 EUR dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti.

Tabela 37: Opravljeni DIN v letu 2009 in primerjava s preteklim letom

Inšpekcijski nadzori	Letni načrt DURS 2009	Realizacija 2009	% doseganja LN 09	Realizacija 2008	Indeks Real. 09/ Real. 08
Opravljeni pregledi (količina)	7.500	7.544	100,6	7.827	96,4
Dodatno ugotovljene neposredne obveznosti – po zapisnikih (znesek v EUR) in samoprijave	84.700.000	80.344.565	94,9	90.549.332	88,7
Plačila dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti (znesek v EUR) in samoprijav	-	38.852.932	-	55.916.915	69,5
Ostali učinki inšpekcije (znesek v EUR) Dodatno ug. posredne obv. – po zapisnikih	12.607.000	19.640.014	155,8	17.083.545	115,0
Delež dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti v pobranih prihodkih (JFP) DURS v %	-	0,70	-	0,72	96,4
Delež dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti in ostalih učinkov inšpekcije v pobranih prihodkih DURS v %	-	0,87	-	0,89	98,1
Dodatno ugotovljene obveznosti na zapisnik – nadzor (znesek v EUR)	-	10.325,58	-	11.568,84	89,3

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010.

4.4.2 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 po vrsti nadzora z letnim načrtom in preteklim letom

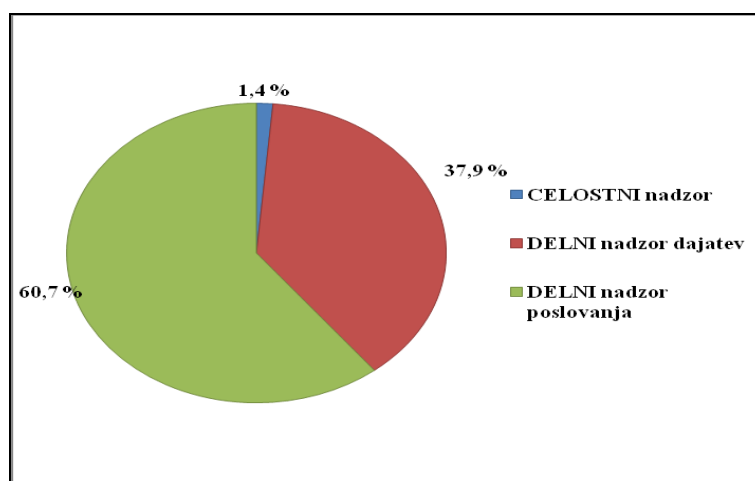
V letu 2009 je bilo opravljenih 2.965 davčnih inšpekcijskih nadzorov (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) oziroma 39,3 % vseh opravljenih inšpekcijskih nadzorov ter 4.579 delnih nadzorov poslovanja oziroma 60,7 % vseh opravljenih inšpekcijskih nadzorov. Odstotek doseganja letnega načrta znaša pri celostnih nadzorih 47,6 %, pri delnih nadzorih dajatev 81,1 %, pri delnih nadzorih poslovanja pa je bilo opravljenih za 22,1 % več nadzorov v primerjavi z načrtovanimi. Delovanje davčne inšpekcije je bilo v letu 2009 usmerjeno ne le v nadzor izpolnjevanja davčnih obveznosti, temveč je bil dan bistveno večji poudarek tudi preventivnemu delovanju.

Tabela 38: Število DIN po vrsti nadzora v letu 2009

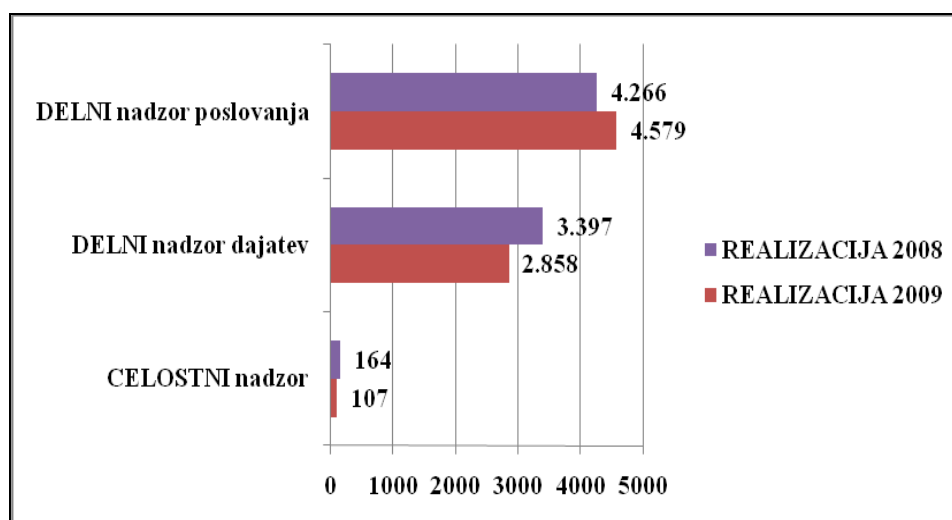
	Letni načrt 2009	Realizacija 2009	% doseganja letnega načrta	Realizacija 2008	Indeks 09/08
Celostni nadzor	225	107	47,6	164	65,2
Delni nadzor dajatev	3.524	2.858	81,1	3.397	84,1
Delni nadzor poslovanja	3.751	4.579	122,1	4.266	107,3
Skupaj	7.500	7.544	100,6	7.827	96,4

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010.

Slika 12: Struktura DIN v letu 2009 po vrsti nadzora



Slika 13: Realizirani inšpekcijski nadzori po vrsti nadzora v letih 2008 in 2009



V letu 2009 je znašal delež celostnih nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi 80,4 % vseh opravljenih celostnih nadzorov, delež delnih nadzorov dajatev z ugotovljenimi nepravilnostmi pa 66,9 % vseh opravljenih delnih nadzorov dajatev.

Pri delnih nadzorih poslovanja v letu 2009, katerih glavni namen je preventivno delovanje davčne inšpekcije na terenu, je delež nadzorov z nepravilnostmi znašal 22,6 % vseh opravljenih tovrstnih nadzorov. Inšpekcijski nadzori so bili tudi v letu 2009 pretežno ciljno usmerjeni na posamezna rizična področja.

Ciljno usmerjeni nadzori so se izvajali na področju:

- gradbeništva,
- prevoznih sredstev,

- transfernih cen,
- zobozdravstvene dejavnosti,
- prijave premoženja in
- sive ekonomije.

Tabela 39: Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi v letu 2009 v %

Vrsta nadzora	Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi		
	Leto 2009	Leto 2008	Indeks 09/08
Celostni nadzor	80,4	81,1	99,1
Delni nadzor dajatev	66,9	68,6	97,5
Delni nadzor poslovanja	22,6	18,0	125,6

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010.

4.4.3 Število davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 po predmetu nadzora

V letu 2009 je bilo opravljenih 10.964 predmetov nadzora, kar je za 9,6 % več od načrtovanega in za 0,1 % več kot v letu 2008.

Pri inšpiciranju davčnih obračunov je bilo evidentiranih 4.713 predmetov nadzora, kar je za 21,4 % manj od načrtovanega in za 23,5 % manj kot v letu 2008. V okviru predmetov nadzora je bilo opravljenih največ DDV nadzorov, in sicer 57,9 % vseh, ter nadzorov davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb, in sicer 13,5 % vseh.

Evidentiranih je bilo tudi 6.251 drugih predmetov nadzora (blagajniško poslovanje, poslovne knjige in dokumentacija, inventure zalog, osnovnih sredstev, ogled poslovnih prostorov, sredstev, dejavnosti, navzkrižna kontrola računov, pridobivanje podatkov, delo na črno, drugo – dajatve niso predmet nadzora, prijava premoženja), kar je za 56,3 % več od načrtovanega in za 30,4 % več kot v letu 2008.

Tabela 40: Število DIN v letu 2009 po predmetu nadzora

Predmet nadzora	Letni načrt 2009	Doseganje letnega načrta v %	Leto 2009		Leto 2008		Indeks 09/08
			Realizacija	Struktura (v %)	Realizacija	Struktura (v %)	
Davek na dodano vrednost (DDV)	3.000	90,9	2.728	57,9	3.826	62,1	71,3
Davek od dohodkov PO	1.020	51,9	529	11,2	1.033	16,8	51,2
Davek od dohodkov iz dejavnosti	480	66,9	321	6,8	445	7,2	72,1
Davki in prispevki od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve	1.200	52,8	634	13,5	526	8,5	120,5
Druge dajatve (davek od dohodkov iz premoženja, od dobička iz kapitala, od drugih dohodkov...)	300	167	501	10,6	328	5,3	152,7

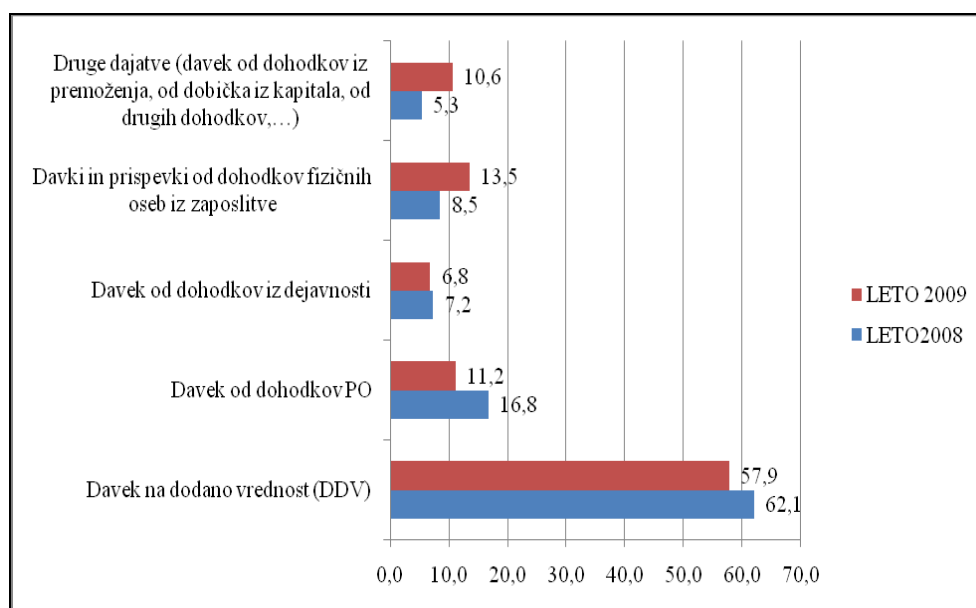
se nadaljuje

nadaljevanje

Predmet nadzora	Letni načrt 2009	Doseganje letnega načrta v %	Leto 2009		Leto 2008		Indeks 09/08
			Realizacija	Struktura (v %)	Realizacija	Struktura (v %)	
Skupaj	6.000	78,6	4.713	100	6.158	100	76,5
Delni nadzori poslovanja	4.000	156,3	6.251		4.794		130,4
Skupaj vsi predmeti nadzora	10.000	109,6	10.964		10.952		100,1

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010.

Slika 14: Delež DIN v letu 2009 v primerjavi z letom 2008 po predmetu nadzora



4.4.4 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 s preteklim letom glede na status davčnih zavezancev

V letu 2009 je bilo opravljenih 7.544 vseh davčnih inšpekcijskih nadzorov. V Tabeli 41 pa je razvidno, da jih je bilo opravljenih 2.965. V tej številki so zajeti celostni nadzor in delni nadzori dajatev, izvzet je delni nadzor poslovanja (4.579).

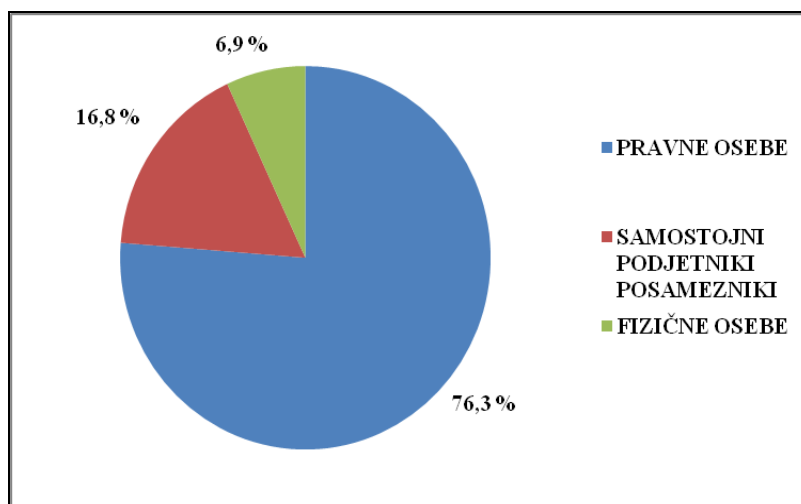
Največ davčnih inšpekcijskih nadzorov je bilo opravljenih pri pravnih osebah, in sicer 2.763, kar je 76,3 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov. Sledijo davčni inšpekcijski nadzori pri samostojnih podjetnikih posameznikih, pri katerih je bilo opravljenih 499 davčnih inšpekcijskih nadzorov ali 16,8 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov. Pri fizičnih osebah je bilo opravljenih 205 davčnih inšpekcijskih nadzorov ali 6,9 % vseh opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov.

Tabela 41: Število DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2009 glede na status davčnih zavezancev

Davčni zavezanci po statusu	Letni načrt 2009	Realizacija 2009	Doseganje letnega načrta v %	Realizacija 2008	Indeks 09/08
Pravne osebe (gospodarske družbe)	2.763	2.261	81,8	2.582	87,6
Samostojni podjetniki posamezniki	738	499	67,6	741	67,3
Fizične osebe	248	205	82,7	238	86,1
Skupaj	3.749	2.965	79,1	3.561	83,3

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010.

Slika 15: Struktura DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2009 glede na status davčnih zavezancev



4.4.5 Primerjava števila davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 s preteklim letom po velikosti davčnih zavezancev

Največ DIN je bilo opravljenih pri mikro in od mikro manjših zavezancih za davek – 73,2 % vseh opravljenih DIN. Sledijo DIN pri malih zavezancih za davek, pri katerih je bilo opravljenih 8,7 % davčnih inšpekcijskih nadzorov, DIN pri fizičnih osebah s 6,9 % deležem, DIN pri velikih zavezancih za davek s 6,5 % deležem in DIN pri srednje velikih zavezancih za davek s 4,7 % deležem.

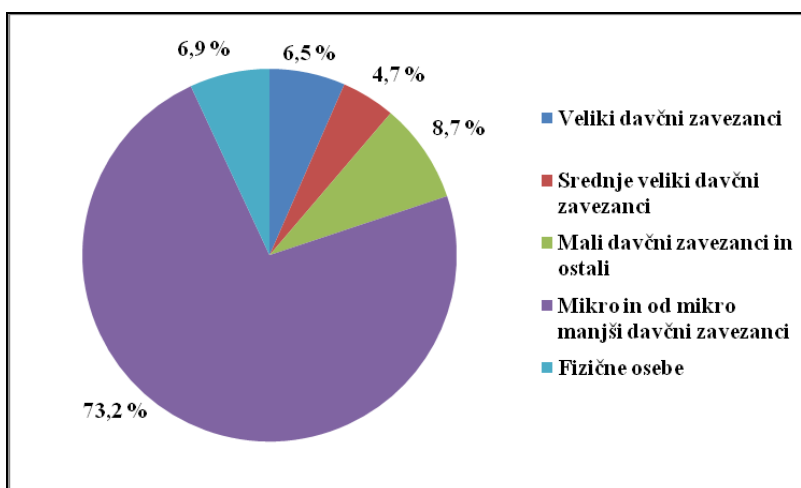
Realiziranih je bilo 2.965 davčnih inšpekcijskih nadzorov, kar je za 20,9 % manj od načrtovanega oziroma za 16,7 % manj kot v lanskem letu. Število realiziranih davčnih inšpekcijskih nadzorov je nekoliko nižje od načrtovanega, razlog za nižjo realizacijo pa je večji poudarek na preventivnem delovanju davčne inšpekcije.

Tabela 42: Število DIN glede na velikost davčnih zavezancev v letu 2009

Davčni zavezanci po velikosti	Letni načrt 2009	Realizacija 2009	Doseganje letnega načrta v %	Realizacija 2008	Indeks 09/08
Veliki davčni zavezanci	450	194	43,1	301	64,5
Srednje veliki davčni zavezanci	299	138	46,2	238	58,0
Mali davčni zavezanci in ostali	533	257	48,2	415	61,9
Mikro in od mikro manjši davčni zavezanci	2.219	2.171	97,8	2.369	91,6
Fizične osebe	248	205	82,7	238	86,1
Skupaj	3.749	2.965	79,1	3.561	83,3

Vir: DURS, Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010.

Slika 16: DIN (celostni nadzor in delni nadzor dajatev) v letu 2009 po velikosti davčnega zavezanca



4.4.6 Delovanje davčne inšpekcije v letu 2009

V letu 2009 so davčni inšpektorji opravili 7.544 nadzorov, v katerih so obračunali za 80,3 milijonov EUR dodatnih davčnih obveznosti. Opravljeno število inšpekcijskih nadzorov na inšpektorja se povečuje. Boj proti utajam je v središču pozornosti davčnega nadzora. Še posebej so pozorni na davčne utaje DDV tipa davčni vrtljak. Izvajajo organizacijske ukrepe (70 % vseh aktivnih inšpektorjev sodeluje v boju zoper davčne utaje), ukrepe za izboljšanje postopkov in veljavne zakonodaje ter represivne ukrepe.

Predvsem zaradi novih oblik davčnih utaj in cilja, da bi bil davčni nadzor še bolj učinkovit, je davčna uprava v obravnavanem obdobju ustanovila nov, poseben oddelek – Preiskovalno-analitski oddelek. Povečuje se število davčnih preiskav in preiskovalnih dejanj. V letu 2008 so davčni preiskovalci opravili 28 davčnih preiskav, v letu 2009 pa 133, v okviru teh so preiskovalci v letu 2009 opravili 530 preiskovalnih dejanj in obravnavali 790 raznih prijav in informacij.

Največje ovire so kadrovske in tehnološke omejitve, s katerimi se še posebej sooča področje nadzora, predvsem v inšpekciji in kontroli.

Aktivnosti davčne inšpekcije so usmerjene tako v nadzor izpolnjevanja davčnih obveznosti, kot tudi v preventivno delovanje in preprečevanje nadaljnjih davčnih zatajitev. Poudarek je dan projektno vodenim, ciljno usmerjenim inšpekcijskim nadzorom po posameznih tveganih področjih in zagotavljanju zmanjšanja davčnega razkoraka (angl. *tax-gap*).

Poglavitni cilj projektnega vodenja je zmanjšanje obsega utaj na rizičnih področjih in doseganje povečanja stopnje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti zavezancev za davek. V ciljne nadzore je bilo v letu 2009 vključenih 70 % vseh aktivnih inšpektorjev.

Posebno pozornost namenjajo tudi preventivnemu delovanju, uporabi ter razvijanju sodobnih tehnik (ACL, e-inšpiciranje...) in metod davčnega inšpekcijskega nadzora ter specializaciji inšpektorjev po vrsti dejavnosti, davkov in davčnih utaj.

V letu 2009 so samo s sodobnimi metodami opravili 910 inšpekcijskih postopkov, v katerih so dodatno obračunali dajatve v znesku 12 milijonov EUR. Za tovrstno nadziranje je usposobljenih 130 inšpektorjev, ki imajo v uporabi 125 ACL licenc. Podatek je izjemno dober, saj v davčnih upravah EU uporablja orodja za elektronsko podprto inšpiciranje (ACL ali IDEA ali SESAM) med 10 do 50 % vseh inšpektorjev. Programski paket ACL je računalniški program, ki se uporablja za analiziranje podatkovnih baz in je posebej prirejen za namene računovodskega, davčnega ali internega revidiranja. Davčna uprava je v letu 2009 aktivno sodelovala v projektu Evropske komisije »Fiscalis E-audit Project group«, sodelovali pa so tudi v IOTI (Evropsko združenje davčnih uprav) na področju elektronsko podprtega inšpiciranja.

Konec leta 2009 so pričeli z aktivnostmi za uvedbo sodobnega nadzora elektronsko vodenih registrskih blagajn z metodami digitalne oziroma računalniške forenzike, ki bodo vključevale pregledovanje, kopiranje in obdelovanje elektronskih podatkov zavezanca, z namenom ugotoviti obseg naknadno spremenjenih ponarejenih podatkov o opravljenem gotovinskem prometu in znesek utajenega davka.

4.5 Analiza dela davčne inšpekcije v letih 2007, 2008 in 2009

4.5.1 Rezultati dela davčne inšpekcije

Iz podatkov v Tabeli 43 je razvidno, da se v obravnavanem obdobju od 2007 do 2009 opravljeno število inšpekcijskih nadzorov na inšpektorja povečuje. V letu 2007 je inšpektor v povprečju opravil 18 nadzorov, v letu kasneje 23 nadzorov, v letu 2009 pa 25 nadzorov. Načrt dela za leto 2010 predvideva 28 nadzorov. Tudi iz podatkov o dodatno ugotovljenih davčnih obveznostih je razvidno, da se je v povprečju znesek dodatno obračunanih davčnih obveznosti

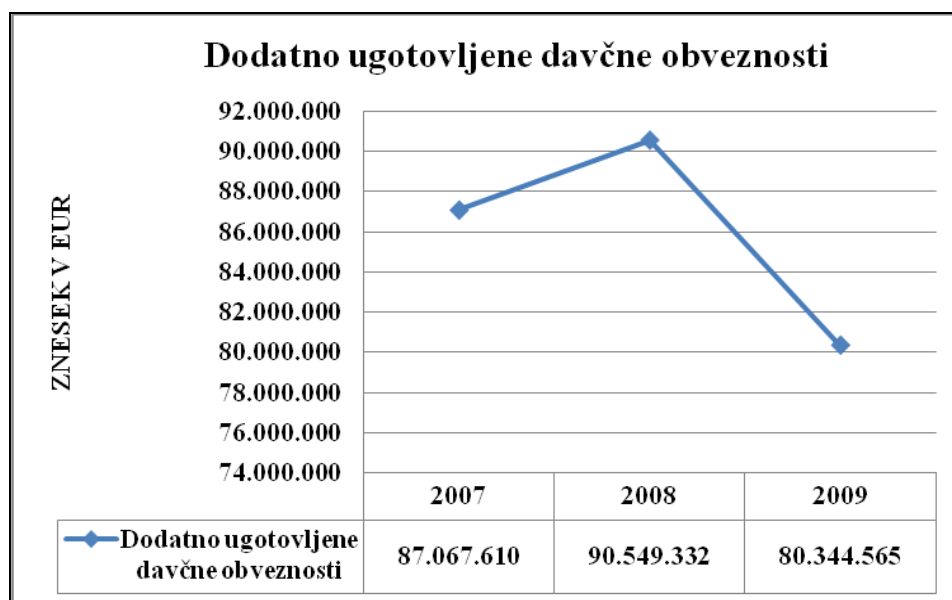
na inšpektorja iz leta 2007 v leto 2008 povečal za 14.216 EUR, v letu 2009 je v povprečju znašal 263.425 EUR, kar je 2,5 % manj kot v letu 2008. Število inšpektorjev se iz leta v leto zmanjšuje, v letu 2007 je bilo 374 inšpektorjev, v letu 2008 368 ter v letu 2009 355.

Tabela 43: Rezultati dela davčne inšpekcije v letih 2007, 2008 in 2009

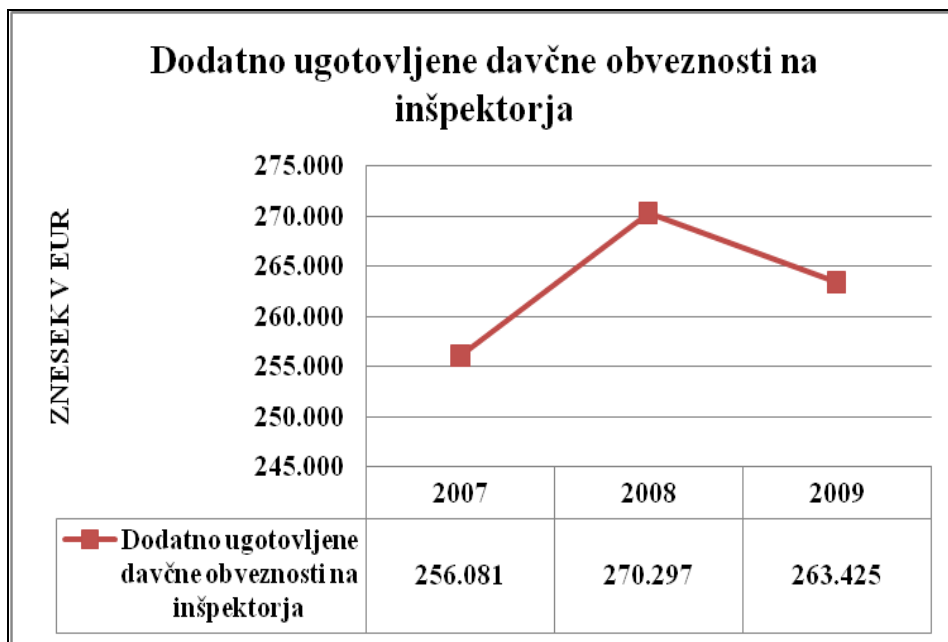
	2007	2008	2009
Dodatno ugotovljene davčne obveznosti	87.067.610	90.549.332	80.344.565
Dodatno ugotovljene davčne obveznosti na inšpektorja	256.081	270.297	263.425
Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov	6.278	7.827	7.544
Število inšpektorjev na dan 31.12.	374	368	355
Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov na inšpektorja	18	23	25

Vir: DURS, Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010.

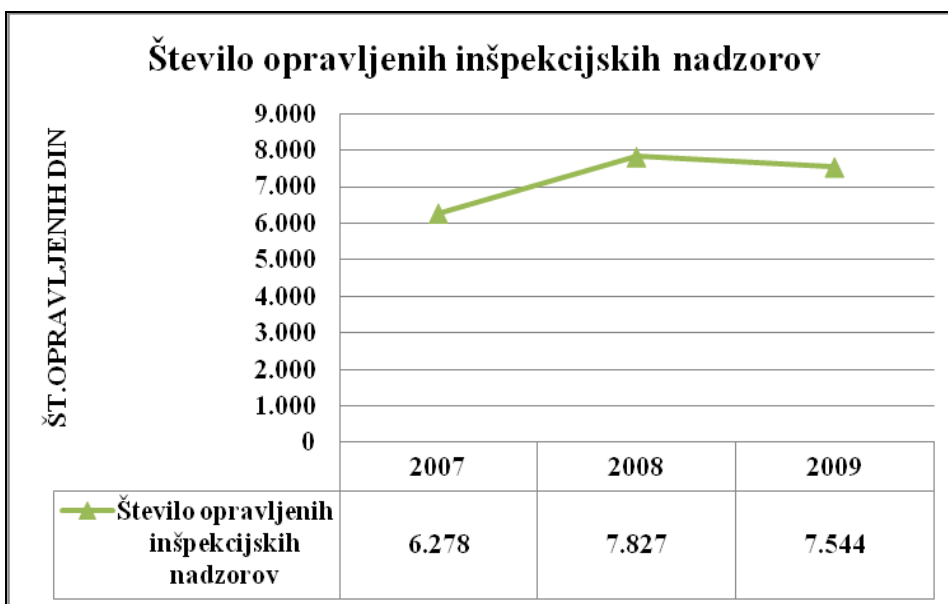
Slika 17: Dodatno ugotovljene davčne obveznosti



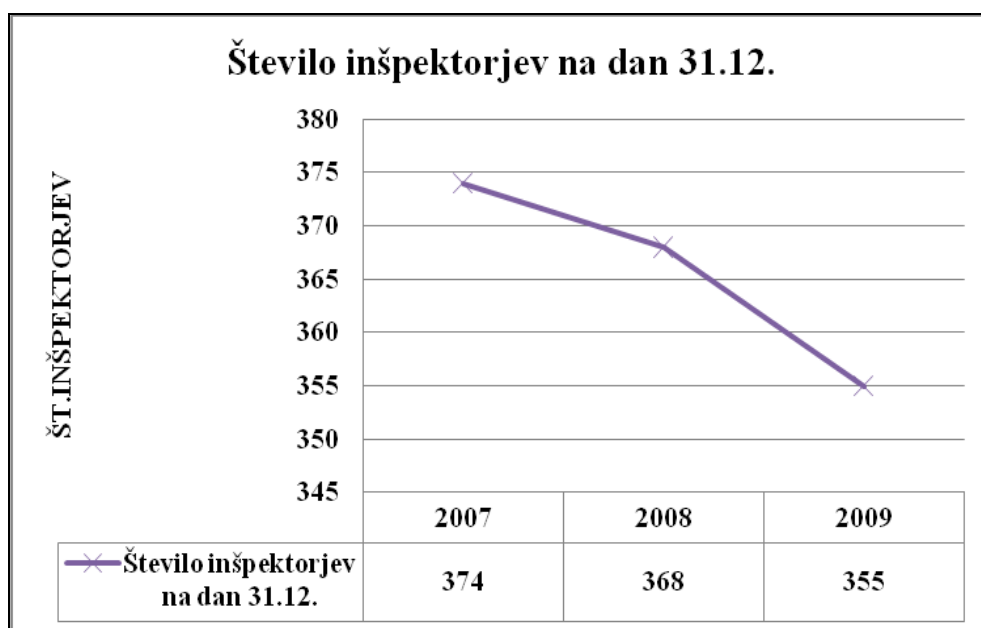
Slika 18: Dodatno ugotovljene davčne obveznosti na inšpektorja



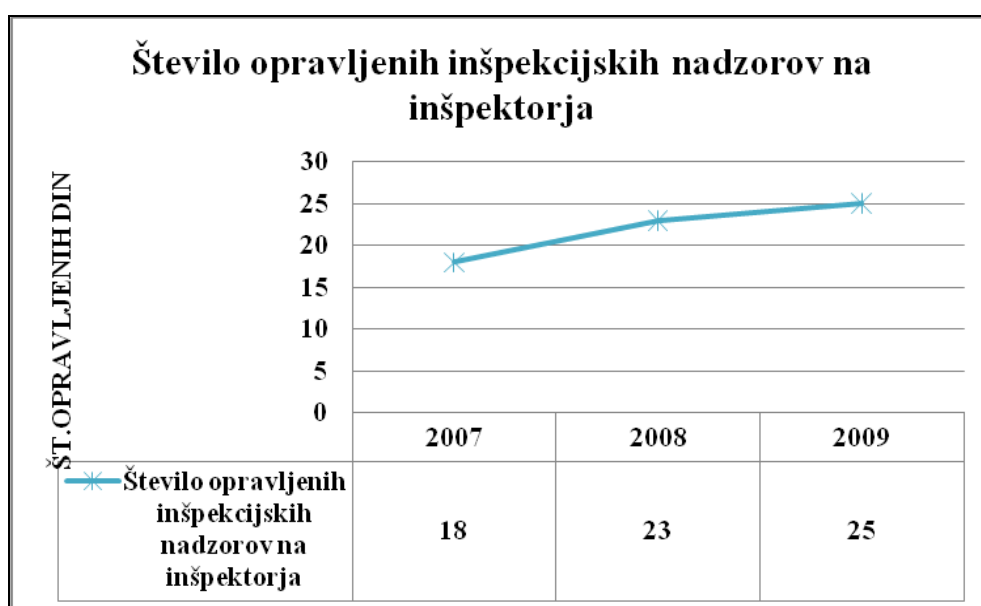
Slika 19: Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov



Slika 20: Število inšpektorjev na dan 31.12. leta 2007, 2008 in 2009



Slika 21: Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov na inšpektorja



4.5.2 Projektno vodeni davčni inšpekcijski nadzori

Z vstopom Slovenije v EU in v Schengensko področje so se izrazito spremenili tudi način, oblike in razsežnosti davčnih utaj, ki se pogosto dogajajo v več državah hkrati. Zato so morali inšpekcijske postopke prilagoditi novim okoliščinam, saj s klasičnimi oblikami davčne inšpekcije ni bilo mogoče več zagotoviti učinkovitega boja proti davčnim utajam, kar še posebej velja za davčne utaje DDV tipa vrtiljak, ki so najbolj razširjene v Skupnosti oziroma v državah, ki poznajo sistem DDV.

Davčna uprava je s spremenjeno organizacijo davčne inšpekcije že v letih 2008 in 2009 dosegala izboljšane rezultate. Tako je na primer odvzela okoli 500 identifikacijskih števil za DDV, ki so predpogoj za tovrstne zlorabe. V prihodnje načrtujejo izvajanje ciljno usmerjenih nadzorov v okviru projektnega vodenja davčno inšpekcijskih nadzorov, saj so analize podatkov pokazale večjo učinkovitost, hkrati pa je to edini način za strateško načrtovanje boja proti davčnim utajam. V okviru projektno vodenih davčno inšpekcijskih postopkov so zagotovili povečanje števila inšpekcijskih nadzorov na inšpektorja ter specializirali inšpektorje po dejavnosti, vrsti davka in vrsti davčnih utaj.

Najpomembnejši projektno vodeni nadzori v letu 2009:

- 1. Gradbeništvo:** v letu 2009 so bile glavne aktivnosti usmerjene v nadzor gradbišč v sodelovanju z drugimi inšpektorati, odkrivanje »missing trader« družb ter družb, ki so z njimi sodelovale, preverjanje pravilnosti in pravočasnosti plačevanja davčnih obveznosti. Opravljenih je bilo 1.744 inšpekcijskih nadzorov, dodatno so obračunali davčne obveznosti v višini 21,5 milijonov EUR (v letu 2008 2911 nadzorov in 21,2 milijona EUR davčnih obveznosti).
- 2. Nadzor prometa s prevoznimi sredstvi:** opravljeno je bilo 978 davčnih nadzorov in ugotovljenih za 15,3 milijona EUR dodatnih davčnih obveznosti. Aktivnosti so bile v letu 2009 usmerjene v nadzor prodajalcev prevoznih sredstev, pridobitve rabljenih in novih motornih vozil, v nadzor ogledov in cenitve motornih vozil, odkrivanje »missing trader« družb, preverjanje pravilnosti in pravočasnosti plačevanja davčnih obveznosti (v letu 2008 758 nadzorov in 8,2 milijona EUR davčnih obveznosti).
- 3. Projekt nadzora zobozdravstvene dejavnosti:** s tem projektom, ki so ga aktivno opravljali v letu 2009, želijo zavezance spodbuditi k izkazovanju zaračunanih prihodkov in posledično k prostovoljnemu izpolnjevanju davčnih obveznosti. Projekt je zastavljen trifazno – najprej preverjanje izdajanja računov, nato inšpekcijski nadzori poslovanja, v tretji fazi pa načrtujejo tudi uvedbo postopkov prijav premoženja. V letu 2009 je bilo opravljenih 526 nadzorov, nepravilnosti so bile ugotovljene v 25 % (pretežno ne izdajanje računov), izrečene so bile globe v višini 130.200 EUR. Aktivno so sodelovali z Zavodom za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZZVS), Ministrstvom za zdravje RS, Zvezo potrošnikov Slovenije, Uradom informacijskega pooblaščenca, Zdravniško zbornico in Sindikatom zobozdravnikov).

Projektno vodenje ciljnih inšpekcijskih nadzorov se je izkazalo za zelo uspešno, zato bodo s takim delom nadaljevali tudi v prihodnje.

4.5.3 Predlog sistemskega ukrepa – uvedba davčnih blagajn

Razloge za uvedbo fiskalno varnih davčnih blagajn, kot sistemskega ukrepa, ki bo posledično prispeval k povečevanju javno finančnih prihodkov, lahko strnemo v naslednje:

- bistvena zaježitev sive ekonomije v RS,
- preprečevanje dela in zaposlovanja na črno ter
- preprečevanje nelojalne konkurence.

V postopkih nadzora zavezancev v okviru projekta sive ekonomije so pri zavezancih, ki poslujejo z gotovino, ugotavljali neevidentiranje prometa, zaposlovanje in delo na črno, načine in metode pri prirejanju podatkov o ustvarjenem prometu (posledično neevidentiranje prihodkov, neplačevanje davkov). Z metodo fotografiranja računov v gostinskih lokalih so ugotovili, da je bilo po posameznih računih v poslovnih knjigah od 60 % do 70 % premalo izkazanega prometa. Da bi učinkovito zaježili to obliko davčne zatajitve, so v davčni upravi vzpostavili projekt »davčne blagajne«. Taka blagajna omogoča bistveno bolj učinkovit nadzor na vseh prodajnih mestih, kjer se uporablja gotovina. Blagajne bi bile namreč neposredno povezane s strežniki davčne uprave, ki bi omogočala sprotno spremljanje podatkov ter določanje rizičnih davčnih zavezancev z vidika gotovinskega poslovanja. Davčna uprava aktivno pripravlja in spodbuja uveljavitev davčnih blagajn že od leta 2005. Z aktivnostmi so v januarju 2010 ponovno seznanili tudi Ministrstvo za finance RS in se dogovorili o sodelovanju pri projektu davčnih blagajn.

Na davčni upravi se zavedajo, da gre za zelo zahteven projekt. Švedska, ki je s 01.01.2010 uvedla davčne blagajne, je za uvedbo potrebovala štiri leta. Na davčni upravi pričakujejo, da bo uvedba davčnih

- zmanjšanje števila utaj s področja DDV in možnost vzpostavitve jasnega in preprostega sistema za avtomatičen obračun DDV,
- enake možnosti za vse davčne zavezance in povečanje konkurenčnosti. Ta sistem bo preprečeval nelojalno konkurenco iz naslova neutemeljenega ali kaznivega zmanjševanja davčnih obveznosti.
- enostavnejše knjigovodstvo in opustitev vodenja določenih evidenc na strani davčnih zavezancev in s tem posledično zmanjšanje stroškov poslovanja zavezancev za DDV in zmanjšanje administrativnih ovir za delovanje davčnih zavezancev,
- učinkovitejše pobiranje DDV in delovanje nadzornih organov, kar bi povečalo prihodke v proračun (poenotenje postopkov nadzora gotovinskega poslovanja na območju celotne države).

4.5.4 Ovire za doseganje večje učinkovitosti davčnega nadzora

Davčni nadzor (davčna kontrola, davčna inšpekcija in davčne preiskave) se sooča z dvema bistvenima ovirama:

- s kadrovskimi omejitvami in
- z zastarelim informacijskim sistemom.

Število zaposlenih na nalogah davčnega nadzora se postopoma zmanjšuje. Zaskrbljujoče je dejstvo, da se število inšpektorjev iz leta v leto zmanjšuje, medtem ko se število zavezancev za davek iz leta v leto povečuje. Ob ustanovitvi davčne uprave v letu 1996 je bilo zaposlenih 465 inšpektorjev. Na dan 31.12.2007 je znašalo število zaposlenih inšpektorjev 374, konec leta 2008 368 inšpektorjev in konec leta 2009 le še 355 inšpektorjev. Realno je število aktivnih inšpektorjev še manjše (335 aktivnih inšpektorjev v letu 2008, v letu 2009 je bilo aktivni inšpektorjev 305).

Tabela 44: Število inšpektorjev konec leta 1996, 2007, 2008, 2009

	31.12.1996	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009
Število inšpektorjev	465	374	368	355

Vir: DURS, Interni podatki, 2010.

Število zaposlenih inšpektorjev je odvisno od kriterijev v zvezi s pogostostjo inšpekcijskih nadzorov pri vrsti davčnih zavezancev. Analiza je pokazala, da bi v primeru vzpostavitve kriterija 2/3/5/10 (frekvenca pregledov za velike družbe na 2 leti, na 3 leta za srednje družbe, na 5 let za majhne in na 10 let za mikro družbe) davčna uprava potrebovala 723 inšpektorjev. Pri odločitvi o dodatnem zaposlovanju je potrebno upoštevati dejstvo, da je vsak inšpektor v enem letu v povprečju doprinesel 263.000 EUR, kar pomeni (372 dodatnih inšpektorjev) 98 milijonov EUR dodatnih javno finančnih prihodkov na letni ravni. Zavedajo se, da bi bil tolikšen porast števila zaposlenih inšpektorjev v sedanjih razmerah nerealen, vsekakor pa bi se za omogočanje izvajanja zakonskih predpisov število inšpektorjev moralo ohraniti število 355 inšpektorjev, kar je bilo stanje na dan 31.12.2009. S trenutnim številom inšpektorjev ne morejo izvajati vseh zakonskih določb obveznega kontinuiranega davčnega inšpekcijskega nadzora (velikih) gospodarskih družb.

Trenutno zmanjševanje števila zaposlenih, brez nadaljnjih sprememb zakonodaje in brez novega informacijskega sistema, se še posebej v davčni inšpekciji rezultira v tem, da si določamo prioritete naloge, katerim je posvečena vsa pozornost na škodo drugih nalog. Povečanje števila zaposlenih inšpektorjev je tudi priporočilo Računskega sodišča. Hkrati so se z uvedbo prekrškovnih nalog v davčnem nadzoru uvedle še dodatne zadolžitve za inšpektorje, kar še dodatno zmanjšuje razpoložljiv čas za inšpiciranje zavezancev.

Dodatna ovira pri načrtovanju števila inšpektorjev je tudi dejstvo, da novo zaposleni v inšpekciji potrebuje okoli 5 let, da se dovolj usposobi za izvedbo kompleksnih inšpekcijskih nadzorov. Poudariti pa moramo, da je starostna struktura obstoječih inšpektorjev neustrezna – mlajši od 40 let je samo slaba petina inšpektorjev, kar tretjina pa je starejših od 50 let, ki bodo v prihodnjih nekaj letih izpolnili pogoje za upokožitev.

4.5.5 Pomen informacijska sistema

Učinkovitost davčnega nadzora bi lahko povečali z vzpostavitvijo centralno analizo tveganja, ki je ključnega pomena pri izboru zavezancev za davek za davčni nadzor. Zaradi zastarelega računalniškega sistema nimajo razvite centralne analize tveganja, s čimer zelo zaostajajo v primerjavi z razvitimi davčnimi upravami. Podatki kažejo, da so trenutni rezultati davčnih inšpekcijskih nadzorov na podlagi »ročnih« analiz tveganj izjemno dobri, saj imajo pri izboru zavezancev za inšpiciranje v zadnjih petih letih prek 60 % primerov, pri katerih v postopkih davčno inšpekcijskih nadzorov ugotavljajo nepravilnosti. Te analize zahtevajo ogromno aktivnosti in porabe časa najboljših inšpektorjev, ki so hkrati strokovnjaki tudi na področju informatike.

4.5.6 Kakovost DURS

Prizadevanja za kakovost je davčna uprava konec marca 2009 uspešno sklenila s pridobitvijo certifikata za vodenje kakovosti po standardu ISO 9001:2008. Z usposabljanjem, informiranjem, komuniciranjem, motiviranjem in vključevanjem najširšega kroga vodstva in uslužbencev je davčna uprava skrbela za uspešno izvajanje in izboljševanje vzpostavljenega sistema vodenja kakovosti. Osredotočenost na učinkovitost izvajanja in koristnost notranjih presoj pri zagotavljanju uspešnosti in učinkovitosti poslovanja in kakovosti storitev davčne uprave in s tem zadovoljstva zavezancev za davek in drugih odjemalcev, širitev znanja in dobrih praks ter vzpostavitev modela za razvoj inovativnosti in postopkov zbiranja, ocenjevanja in nagrajevanja predlogov izboljšav in inovacij so bile v letu 2009 ključne naloge na področju upravljanja sistema vodenja kakovosti.

SKLEP

Davki so obvezna dajatev brez neposrednega vračila, ki jih predpišejo organi oblasti za pokrivanje finančnih potreb ali za uresničevanje drugih javnih ciljev. S pobiranjem davkov si država priskrbi sredstva za produkcijo javnih dobrin. Povečana vloga javne uprave v sodobni družbi zahteva vse več proračunskih sredstev za njeno normalno delovanje. Tako postaja potreba po uspešnem in učinkovitem davčnem sistemu vse bolj izrazita. Cilj sodobnih davčnih uprav je predvsem povečanje prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti.

Učinkovito pobiranje davkov pomeni zadostno zagotavljanje javnofinančnih prihodkov, ki omogočajo delovanje države, lokalnih skupnosti in ustanov socialnega varstva za dobrobit državljanov. Kontrolo nad plačevanjem davkov davčnih zavezancev opravlja davčna služba z davčnim nadzorom, preko katerega skuša povečati raven prostovoljnega plačevanja davkov z napredkom pri informiranju davčnih zavezancev in z izvajanjem sprotnega in naknadnega nadzora.

V letu 2009 je pravzaprav vse gospodarske subjekte in institucije v Sloveniji in povsod po svetu prizadela gospodarska in finančna kriza, ki je nedvomno spremenila njihovo delovanje. Kriza še ni končna, zato je bilo treba sprejeti vrsto ukrepov, ki lahko blažijo njene posledice. Tudi Davčna uprava Slovenije ni izjema. Ena ključnih prioritet davčne uprave je predvsem spodbujanje prostovoljnega in pravočasnega plačevanja davčnih obveznosti. Relativno preprosta in enostavna usmeritev dela davčne uprave ima veliko izvedbenih aktivnosti, ki predvidevajo nadvse zavzeto delo vseh zaposlenih. V davčni upravi je zaživelo veliko novih projektov, še posebej pri pripravi na krizne čase, veliko je dodatnih obveznosti in zahtev.

V letu 2009 je davčna uprava pobrala za 7,6 % manj prihodkov kakor v letu poprej, zmanjšanje obsega pobranih prihodkov je v veliki meri posledica gospodarske krize, ki se kaže v zmanjšanju prihodkov, najbolj pa davka na dohodek pravnih oseb, pa tudi davka na dodano vrednost, davka na promet nepremičnin in davka na motorna vozila. K omenjenemu zmanjšanju je ne nazadnje prispevala tudi sprememba davčne zakonodaje. Projektno vodenje ter natančno definirani cilji in spremljanje le-teh so pripomogli k dobrim rezultatom.

Aktivnosti davčne inšpekcije so bile v letu 2009 usmerjene tako v nadzor izpolnjevanja davčnih obveznosti, kot tudi v preventivno delovanje in preprečevanje nadaljnjih davčnih zatajitev. Poudarek je bil dan usmerjenim inšpekcijskim nadzorom, ki se izvajajo v sklopu projektno vodenih davčno inšpekcijskih nadzorov po posameznih tveganih področjih in zagotovitvi zmanjšanja davčnega primanjkljaja v proračun Republike Slovenije.

Ciljno usmerjeni nadzori v sklopu projektov so se v letu 2009 opravljali na področju gradbeništva, prometa s prevoznimi sredstvi, na področju zobozdravstvene dejavnosti in na področju sive ekonomije. Opravljali so se tudi ciljno usmerjeni nadzori transference cen ter ciljno usmerjeni nadzori prijave premoženja fizičnih oseb ter odmere v primerih, ko so se ugotovili pojavi nesorazmernega pridobivanja premoženja in trošenja sredstev fizičnih oseb. Davčna uprava zavezanca obvešča o področjih, na katera bo usmerjen davčni nadzor in jih poziva k samoprijavi. Z ugotovljenimi nepravilnostmi v koordiniranih inšpekcijskih pregledih je seznanjena tudi širša javnost. S takšnim načinom dela davčna uprava povečuje prostovoljno plačevanje davčnih obveznosti.

Davčni urad Novo mesto je v letu 2009 realiziral 81,1 % načrtovanih davčnih inšpekcijskih nadzorov, kar je več kot na ravni DURS-a. V primerjavi z letom 2008 pa je realiziral za 15,4 % manj nadzorov. Delež števila opravljenih DIN Davčnega urada Novo mesto v celoti DURS predstavlja 5,4 %. Na DU Novo mesto je bilo dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti v znesku 2.762.306 EUR, kar je 3,4 % vseh neposrednih obveznosti DURS-a. Realiziran znesek v letu 2009 je za več kot polovico manjši kot v letu 2008. Davčni urad Novo mesto je obračunal 239.632 EUR dodatno ugotovljenih posrednih obveznosti, kar znaša 1,2 % na ravni DURS-a. Znesek in delež dodatno ugotovljenih posrednih obveznosti v letu 2009 je nižji v primerjavi z letom 2008.

Podatki, analizirani v magistrskem delu, kažejo da je bilo za DURS in tudi DU Novo mesto najbolj uspešno leto 2008. Takrat še ni bilo zaznati recesije v gospodarstvu.

Število inšpektorjev se iz leta v leto zmanjšuje. Konec leta 2007 je znašalo število zaposlenih inšpektorjev 374, konec leta 2008 368 inšpektorjev in konec leta 2009 le še 355 inšpektorjev. Realno je število aktivnih inšpektorjev še manjše.

Davčna uprava se, poleg zakonitosti in preglednosti delovanja, vseskozi prizadeva doseči tudi osnovni cilj davčne uprave – spoštljiv in prijazen odnos do vseh davčnih zavezancev, kar je vsekakor eden od ključnih načinov za povečanje učinkovitosti delovanja davčne uprave. Eno od potrditev te zaveze je vsekakor pridobitev certifikata za vodenje kakovosti po standardu ISO 9001:2008.

Davčni organ mora ugotoviti neplačane davke ter hkrati zagotoviti, da so davki plačani pravočasno in tako zagotoviti enakopravnost davčnih zavezancev. Učinkovit sistem nadzora naj bi pri davčnih zavezancih povečala odgovornost za ravnotežje državnega proračuna in njihovo dojemanje za učinkovito davčno upravo. Namen nadzora nad pravilnostjo obdavčevanja davčnih zavezancev je preventivno delovanje davčnih organov, da se pravočasno zaznajo nepravilnosti obdavčevanja in da se doseže zaupanje davčnih zavezancev, da vsak plača svoj delež davka. Davčni inšpekcijski nadzor opravlja davčni inšpektor, katerega naloga je preveriti in po potrebi ugotoviti davčno osnovo za odmero in plačilo davka, po dejanskih in pravnih razmerjih v korist kot tudi v škodo davčnega zavezanca.

Ekonomisti opredeljujejo uspešnost, kot delati prave stvari, in učinkovitost, kot delati stvari pravilno. Oba pojma sta med seboj zelo prepletena, na splošno pa velja, da je uspešnost pogojena z učinkovitostjo, sama učinkovitost poslovanja pa ni zadosti za uspešnost, saj lahko učinkovito uresničujemo napačne stvari.

Najpogostejša opredelitev, ki jo zasledimo v literaturi v zvezi z uspešnostjo in učinkovitostjo davčne uprave je, da je davčna uprava uspešna, kadar doseže visoko stopnjo prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti. Davčna uprava je učinkovita, kadar so stroški davčne uprave glede na pobrane prihodke nizki. Včasih je potrebno izbirati med obema, da povečanje uspešnosti lahko zmanjša stroškovno učinkovitost in obratno.

Če želimo ugotoviti, ali je neka organizacija učinkovita in uspešna, je potrebno meriti rezultate dela. V okviru Davčne uprave RS že potekajo aktivnosti na področju merjenja rezultatov dela. Za zunanje uporabnike se pripravljajo poročila o višini pobranih davkov po posameznih vrstah davkov in primerjava obsega pobranih davkov glede na preteklo leto in tudi glede na plan. Pripravljajo se kratkoročni in letni načrti dela za celotno davčno upravo in po posameznih organizacijskih delih, katerih izvajanje s spremlja in ocenjuje. Prav tako se mesečno in na letni ravni ugotavljajo rezultati dela za davčno inšpiciranje, davčno kontrolo in izterjavo.

Na učinkovitost davčne uprave vpliva tudi učinkovit davčni nadzor. Davčni nadzor lahko izboljšamo tudi z notranjim nadzorom nad delom posameznih delavcev. Z notranjim nadzorom povečamo predvsem kakovost dela. Obenem pomeni notranji nadzor ukrep za preprečevanje korupcije.

LITERATURA IN VIRI

1. Andoljšek, Ž. (2004). *Merjenje učinkovitosti in uspešnosti državne uprave na primeru davčne uprave RS* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
2. Bohorič, M., & Oštir, D. (2006). *Davki v podjetju*. Ljubljana: Inštitut za javne finance.
3. Borak, N. (2003). Metoda za merjenje učinkovitosti in uspešnosti. *Zbornik referatov Seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 41–54). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
4. Breaugh, J. A. (1992). *Recruitment: Science and Practice*. Boston: PWS – Kent.
5. Cestnik, I. (2007). *Davčno nadziranje s poudarkom na inšpiciranju davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji in izbranih državah* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Conessen, S. (1993). *Key Issues in Tax Reform. What kind of Corporation Tax?* Amsterdam: North Holland Publishing Company.
7. Čok, M., Rupel Prevnik, V., Stanovnik, T., & Cimerman, A. (2003). *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Davčna uprava Republike Slovenije (2004). *Davčna utaja tipa vrtljak oziroma »missing trader« utaja* (interno gradivo). Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
9. Davčna uprava Republike Slovenije. (2007). *Metodološki priročnik za postopke inšpiciranja* (interno gradivo). Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
10. Davčna uprava Republike Slovenije (2007). *Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
11. Davčna uprava Republike Slovenije (2008). *Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
12. Davčna uprava Republike Slovenije (2009). *Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
13. Davčna uprava Republike Slovenije (2008, junij). *Poslovnik vodenja kakovosti davčne uprave Republike Slovenije*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
14. European Communities (2007). *Fiscal Blueprints: A path to a robust, modern and efficient tax administration*.
15. Glogovšek, J. (2007). *Poslovno odločanje pred davki in po njih. Praktični primeri*. Maribor: Založba Pivec.
16. Gnazzo, E. (1991). *Tax Avoidance, Tax Evasion and the Underground Economy – The CIAT Experience*. Manila: Council of Executive Secretaries of Tax Organizations.
17. Harberger, A. C. (1978). *Taxation and welfare*. Chicago: University of Chicago Press.
18. Heizer, A. (2005, september). Mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah v Evropski uniji. *Uprava: mednarodna znanstvena revija za teorijo in prakso*, 3/1.
19. Heidry, C. (2000). *Human Resource Management – a strategic approach to employment*. Oxford: Butterworth-Heinemann.
20. Jerovšek, T. (2002). Razmerja med organi v sestavi ministrstev in ministrstvi. *Zbornik IX. dnevnov slovenske uprave* (str. 119–130). Portorož: Dnevi slovenske uprave.

21. Jerovšek, T., Trpin, G., Bugarič, B., Horvat, M., Kerševan, E., Mužina, A., Pličanin, S., & Kovač, P. (2004). *Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem*. Ljubljana: Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti.
22. Jerovšek, T., & Kovač, P. (2007). *Posebni upravni postopki*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
23. Jerovšek, T., & Kovač, P. (2008). *Posebni upravni postopki*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
24. Jerovšek, T., Simič, I., & Škof, B. (2008). *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*. Ljubljana: Davčno izobraževalni inštitut.
25. Kavčič, B. (1998). *Poslovno komuniciranje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
26. Klun, M. (2002). *Merjenje učinkovitosti in uspešnosti v javnem sektorju s poudarkom na javni upravi*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. Kovač, M. (2008). *Davki od A do Ž: celovit pregled obdavčitve v Republiki Sloveniji in njihova obrazložitev z veljavno zakonodajo*. Ljubljana: Primath.
28. Kovač, P. (2006). Načela davčnega postopka. *Pravna praksa*, 25(29/30), 8–10.
29. Kovač, P. (2006). Nov koncept davčnega postopka – izbrana vprašanja. *XIII. Dnevi slovenske uprave* (str. 1–12). Ljubljana: Fakulteta za upravo.
30. Kovač, P. (2006). Postopkovna vprašanja davčnega inšpekcijskega nadzora – med učinkovitostjo in varstvom pravic zavezancev. *Javna uprava*, 42(2/3), 273–296.
31. Kovač, P., & Konečnik, T. (2007). Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po ZDavP-2. *Uprava*, 5(2), 29–50.
32. Končan, D. (1997, 6. junij). Fiskalni preblisk: Potreba po dialogu med davčnimi inšpektorji in zavezanci oziroma svetovalci. *Finance*, str. 43.
33. Kruhar Puc, R. (2004). *Ko nas obišče davčni inšpektor*. Ljubljana: Primath.
34. Kruhar Puc, R., & Galič, J. (2006). *Najpogostejše ugotovitve davčnih inšpektorjev na terenu: s primeri iz prakse z upoštevanjem stare in nove zakonodaje*. Ljubljana: Primath.
35. Kruhar Puc, R., & Tratar, B. (2005). *Novi davčni postopek. Zakon davčnem postopku (ZDavP-1) s pojasnili in primeri iz prakse*. Ljubljana: Založba Legat.
36. Marinovič, D. (2007). Ekonomičnost davčnega postopka. *Denar*, 17(15), 14–17.
37. McLure, C. E. (1995). *Tax policy in Central Europe*. San Francisco: International Center for Economic Growth.
38. Mužina, A. (2004). Davčni inšpekcijski postopek v zakonodaji in sodni praksi. *Javna uprava*, 40(2), 336–356.
39. Novak, B., Korošec, D., Ambrož, M., Bubnov Škoberne, A., Dolgna, M., Drol Novak, Ž., Filipčič, K. (2006). *Osební pravni svetovalec: nasveti največjih slovenskih strokovnjakov za vsakogar*. Ljubljana: Cankarjeva založba.
40. Odar, M. (2005). *Revidiranje računovodstva. Študijsko gradivo pri predmetu revidiranje računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
41. Pernek, F., & Škof, B. (1998). *Nekateri vidiki davčnega prava*. Maribor: Pravna fakulteta.
42. Price, A. (2000). *Principles of Human Resource Management*. Oxford: Blackwell Publishers.
43. Povh, D. (2003, maj). Prevare, korupcija in notranji revizor. *Revizor*, 14(4/5), 7–22.

44. Selinšek, L. (2003, julij). Kazenskopravni vidiki izmikanja plačila davka. *Revizor*, 14(7/8), 73–107.
45. Sholes, S. M., & Wolfson, A. M. (1992). *Taxes and Business Strategy – a Planning Approach*. New Jersey: Prentice-Hall.
46. Stanovnik, T. (1998). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
47. Stanovnik, T. (2005, marec). Reforma davčne reforme. *Bančni vestnik*, 54(3), 1.
48. Šela, E., Rebec, J., Švajger, D., Grum, O., Žalec, D., Kovač-Arh, A., & Karneža Sintič, D. (2007). *Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor* (interno gradivo). Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
49. Tanzi, V., & Shome, P. (1993). *A Primer on Tax Evasion*. IMF Working Paper 93/21. Washington D.C.: International Monetary Fund.
50. Tratar, B., & Kruhar Puc, R. (2005, december). *Novi davčni postopek s pojasnili in primeri iz prakse*. Lesce: Založba Legat.
51. Tuš, N. (2006). *Pogledi na reform*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
52. Verlag Dashöfer založba d.o.o. (2007, februar). *Davki enostavno in jasno* (praktični vodič po davkih). Ljubljana: Verlag Dashöfer založba d.o.o.
53. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1). *Uradni list RS* št. 21/06.
54. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). *Uradni list RS* št. 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/08, 20/09 - ZDoh-2D in 110/09 in 1/10 – popr.
55. Zakon o davčni službi (ZDS-1). *Uradni list RS* št. 17/05 – UPB1 in 59/05 – Odl. US.
56. Zakon o inšpekcijskem nadzoru (ZIN). *Uradni list RS* št. 56/02.
57. Zakon o prekrških (ZP-1). *Uradni list RS* št. 55/05 – UPB2, 40/06 in 51/06 – popr.
58. Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP). *Uradni list RS* št. 24/06 – UPB2.
59. Zakona o upravnih taksah (ZUT). *Uradni list RS* št. 114/05 – UPB2.
60. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-UPB1). *Uradni list RS* št. 15-433/2005.
61. Wakounig, M. (1998). *Davčno inšpiciranje in ocena davčne osnove*. Ljubljana: MFB Consulting.

PRILOGA

Priloga 1: Seznam kratic

CURS	Carinska uprava Republike Slovenije
DDV	Davek na dodano vrednost
DDPO	Davek od dohodkov pravnih oseb
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
DIN	Davčni inšpekcijski nadzor
EU	Evropska unija (skupnost)
GDU	Generalni davčni urad
KZ	Kazenskem zakoniku – KZ (Ur. l. RS, št. 95/04 – UPB1, 37/2005 Odl. US: U-I-335/02-20, 17/2006 Odl. US: U-I-192/04-16, 55/2008 (66/2008 popr.), 89/2008 Odl. US: U-I-25/07-43, 5/2009 Odl. US: U-I-88/07-17)
PDU	Posebni davčni urad
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2 (Ur. l. RS, št. 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/08, 20/09 - ZDoh-2D in 110/09 in 1/10 – popr.)
ZGD-1	Zakon o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl. US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8)
ZDS-1	Zakon o davčni službi – ZDS-1 (Ur. l. RS, št. 1/2007-UPB2, 40/2009)
ZIN	Zakon o inšpekcijskem nadzoru – ZIN (Ur. l. RS, št. 43/2007-UPB1)
ZJU	Zakon o javnih uslužbencih (Ur. l. RS, št. 32/2006-UPB2, 62/2006 Skl. US: U-I-227/06-17, 131/2006 Odl. US: U-I-227/06-27, 11/2007 Skl. US: U-I-214/05-14, 33/2007, 63/2007-UPB3, 65/2008, 69/2008-ZTFI-A, 69/2008-ZZavar-E, 74/2009 Odl. US: U-I-136/07-13)
ZP-1	Zakon o prekrških – ZP (Ur. l. RS, št. 3/2007-UPB4, 29/2007 Odl. US: U-I-56/06-31, 58/2007 Odl. US: U-I-34/05-9, 16/2008 Odl. US: U-I-414/06-7, 17/2008 (21/2008 popr.), 76/2008-ZIKS-1C, 108/2009, 109/2009 Odl. US: U-I-56/08-15, 45/2010-ZIntPK)
ZUP	Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP (Ur. l. RS, št. 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007, 65/2008, 47/2009 Odl. US: U-I-54/06-32 (48/2009 popr.), 8/2010)
ZUT	Zakon o upravnih taksah ZUT (Ur. l. RS, št. 106/2010-UPB5)