

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**NADZOR DAVČNIH OBRAČUNOV PRAVNIH OSEB  
NA DAVČNEM URADU NOVO MESTO**

Ljubljana, december 2013

NATAŠA MERVIČ

## **IZJAVA O AVTORSTVU**

Spodaj podpisana Nataša Mervič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Nadzor davčnih obračunov pravnih oseb na Davčnem uradu Novo mesto, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem doc. dr. Miroslavom Verbičem.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
  - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
  - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis avtorice: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE .....</b>	<b>3</b>
1.1 Organizacija davčne uprave.....	6
1.2 Naloge davčne uprave.....	6
1.2.1 Generalni davčni urad.....	6
1.2.2 Davčni uradi.....	7
1.3 Davčni urad Novo mesto .....	7
1.3.1 Sektor za odmero, kontrolo in informiranje (SOKI) .....	9
1.3.2 Struktura zaposlenih .....	9
<b>2 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V REPUBLIKI SLOVENIJI .....</b>	<b>10</b>
2.1 Zakonodaja na področju obdavčitve pravnih oseb v RS .....	10
2.2 Davek od dohodkov pravnih oseb (DDPO).....	11
2.3 Davek na dodano vrednost (DDV) .....	16
2.4 Prispevki za socialno varnost.....	22
<b>3 DAVČNI NADZOR .....</b>	<b>25</b>
3.1 Davčni nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu .....	25
3.2 Carinski nadzor .....	27
3.3 Davčna preiskava.....	27
3.4 Davčni inšpekcijski nadzor.....	28
<b>4 NADZOR DAVČNIH OBRAČUNOV PRAVNIH OSEB PRI DAVČNEM ORGANU NA PRIMERIH DAVČNIH ZAVEZANCEV .....</b>	<b>30</b>
4.1 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb (DDPO obrazec).....	30
4.2 Obračun davka na dodano vrednost (DDV-O obrazec).....	36
4.3 Prispevki za socialno varnost.....	40
4.3.1 Obračun davčnega odtegljaja za dohodke iz delovnega razmerja (REK-1 obrazec).....	40
4.3.2 Obračun prispevkov za socialno varnost za lastnike zasebnih podjetij, ki nimajo plače (OPSVL obrazec).....	44
4.4 Zahtevek za oprostitev, zmanjšanje ali vračilo davka (KIDO obrazec) .....	47
4.5 Obračun davčnega odtegljaja (ODO-1) .....	52
<b>5 ANALIZA DAVČNEGA NADZIRANJA DURS V LETIH OD 2009 DO 2012 .....</b>	<b>55</b>
5.1 Rezultati nadzora davčnih obračunov na ravni DURS .....	55
5.2 Rezultati davčnega inšpekcijskega nadzora na ravni DURS.....	57
5.3 Učinek davčnega nadziranja na ravni DURS .....	58

<b>6 ANALIZA NADZORA DAVČNIH OBRAČUNOV NA DAVČNEM URADU NOVO MESTO V LETIH OD 2010 DO 2012</b> .....	<b>59</b>
6.1 Vhodni dokumenti.....	59
6.2 Izhodni dokumenti.....	60
6.3 Število in učinek ugotovljenih nepravilnosti.....	62
6.4 Število in učinek samoprijav.....	64
6.5 Učinek nadzora davčnih obračunov.....	64
6.6 Primerjava učinka nadzora davčnih obračunov na DU Novo mesto z DU Koper, DU Nova Gorica in DU Murska Sobota.....	67
<b>SKLEP</b> .....	<b>69</b>
<b>LITERATURA IN VIRI</b> .....	<b>71</b>

## KAZALO SLIK

Slika 1: Znak DURS.....	4
Slika 2: Delež posameznih prihodkov v davčnih prihodkih v letu 2012 v %.....	5
Slika 3: Organigram Davčnega urada Novo mesto.....	8
Slika 4: Gibanje deleža DDPO v strukturi davčnih prihodkov RS v letih od 2006 do 2012	11
Slika 5: Povprečna splošna stopnja DDPO v državah članicah EU-27, v letih od 2000 do 2013.....	14
Slika 6: Gibanje deleža DDV v strukturi davčnih prihodkov RS, v letih od 2006 do 2012.	17
Slika 7: Povprečna splošna stopnja DDV v državah članicah EU-27, v letih od 2000 do 2013.....	20
Slika 8: Gibanje deleža prispevkov v strukturi davčnih prihodkov RS, v letih od 2006 do 2012.....	22
Slika 9: Gibanje učinka davčnega nadziranja na ravni DURS, v letih od 2009 do 2012.....	59
Slika 10: Učinek nadzora davčnih obračunov, v letih od 2010 do 2012.....	65
Slika 11: Učinek nadzora davčnih obračunov na DU Novo mesto, Koper, Murska Sobota in Nova Gorica glede na zaposlenega za nedoločen čas v kontroli, v letih od 2010 do 2012.....	68

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Povprečno število zaposlenih na DU Novo mesto in v kontroli, v letih od 2010 do 2012.....	9
Tabela 2: Število pravnih oseb, vpisanih v davčni register na dan 31. december, v letih od 2006 do 2012.....	12
Tabela 3: Število zavezancev za DDV, vpisanih v davčni register dan 31. december, v letih od 2006 do 2012.....	17

Tabela 4: Stopnje prispevkov za socialno varnost .....	24
Tabela 5: Davčni obračuni DDPO za leti 2011, 2012 in popravek davčnega obračuna DDPO 2012 .....	33
Tabela 6: Podatki iz obrazca DDV-O za obdobje od 1. do 31. januarja 2013 (zneski v EUR) .....	39
Tabela 7: Rezultati nadzora davčnih obračunov na ravni DURS, v letih od 2009 do 2012..	56
Tabela 8: Rezultati davčnega inšpekcijskega nadzora na ravni DURS v letih od 2009 do 2012 .....	57
Tabela 9: Učinek davčnega nadziranja na ravni DURS v letih od 2009 do 2012 .....	58
Tabela 10: Vhodni dokumenti SOKI po vrstah davka v letih od 2010 do 2012 .....	60
Tabela 11: Izhodni dokumenti SOKI po vrstah davka, v letih od 2010 do 2012 .....	61
Tabela 12: Vrste izhodnih dokumentov SOKI, v letih od 2010 do 2012 .....	62
Tabela 13: Število in učinek ugotovljenih nepravilnosti, v letih od 2010 do 2012 .....	63
Tabela 14: Ugotovljene nepravilnosti glede na zaposlenega za nedoločen čas v kontroli na DU Novo mesto, v letih od 2010 do 2012 .....	64
Tabela 15: Število in učinek samoprijav, v letih od 2010 do 2012 .....	64
Tabela 16: Učinek nadzora davčnih obračunov po vrstah davka, v letih od 2010 do 2012 ....	66
Tabela 17: Učinek nadzora davčnih obračunov glede na zaposlenega za nedoločen čas v kontroli na DU Novo mesto, v letih od 2010 do 2012 .....	67
Tabela 18: Učinek nadzora davčnih obračunov in povprečno število zaposlenih za nedoločen čas na DU Novo mesto, Koper, Nova Gorica in Murska Sobota, v letih od 2010 do 2012 .....	67
Tabela 19: Učinek nadzora davčnih obračunov na DU Novo mesto, Koper, Murska Sobota in Nova Gorica glede na zaposlenega za nedoločen čas v kontroli, v letih od 2010 do 2012 .....	68



## UVOD

Davki za podjetja predstavljajo veliko finančno breme, zato ga skušajo davčni zavezanci na legalen ali nelegalen način zmanjšati, predvsem v današnjih kriznih časih. Za državo pobrani davki predstavljajo ravno nasprotno, so namreč najpomembnejši vir državnih prihodkov. Zaradi nasprotnih interesov je ključnega pomena učinkovit nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem davkov. V Republiki Sloveniji (v nadaljevanju RS) so naloge davčnega nadzora v pristojnosti Davčne uprave Republike RS (v nadaljevanju DURS), ki je organ v sestavi Ministrstva za finance. Po Zakonu o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 13/2011-UPB4, 32/2012, 94/2012, v nadaljevanju ZDavP-2) davčni nadzor obsega: davčni nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu, carinski nadzor, davčni inšpekcijski nadzor in davčno preiskavo.

Poleg davčnega inšpekcijskega nadzora ima tudi nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu pomemben prispevek pri odkrivanju nepravilnosti obračunavanja davka. Pri pregledu literature in gradiva s področja davčnega nadzora je opaziti, da se nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu ne omenja prav pogosto. Zato je namen magistrskega dela prikazati pomen nadzora davčnih obračunov glede na učinek, ki pomeni dodatno ugotovljen davek zaradi ugotovljenih nepravilnosti s strani kontrolorjev ali podanimi samoprijavami s strani zavezancev za davek.

Na podlagi pridobljenega teoretičnega znanja in osebnih praktičnih izkušenj, pridobljenih v času pripravništva na Davčnem uradu (v nadaljevanju DU) Novo mesto, v magistrskem delu predstavljam postopek nadzora davčnih obračunov, ki se izvaja pri davčnem organu na podlagi 129. člena ZDavP-2. Omejila sem se le na nadzor obračunov pravnih oseb, saj sem v skladu s programom pripravništva na tem področju pridobila največ znanja. Predstavljam postopek formalnega in vsebinskega nadzora davčnih obračunov na konkretnih primerih davčnih zavezancev, po različnih predmetih nadzora oziroma vrstah davka.

S pomočjo analize podatkov, ki jih zbirajo na DU Novo mesto za spremljanje dela in ugotavljanje doseganja načrtovanih ciljev, ugotavljam učinke nadzora davčnih obračunov na DU Novo mesto v letih od 2010 do 2012 ter rezultate primerjam s tremi primerljivimi DU v istem obdobju. Zaradi ugotovitve pomena nadzora davčnih obračunov analiziram tudi davčno nadziranje na ravni DURS v letih od 2009 do 2012, ki zajema učinek kontrole oziroma nadzora davčnih obračunov in učinek davčnih inšpekcijskih nadzorov. Cilj magistrskega dela je tako predstaviti nadzor davčnih obračunov pravnih oseb pri davčnem organu ter ugotoviti učinkovitost izvajanja omenjenega nadzora na ravni DU Novo mesto in na ravni DURS kot celote.

Magistrsko delo v teoretičnem delu predstavlja DURS, obdavčitev pravnih oseb v RS ter davčni nadzor. Empirični del pa najprej na konkretnih primerih prikazuje postopek izvedbe formalnega in vsebinskega nadzora davčnih obračunov pravnih oseb. Nato pa v nadaljevanju s statistično metodo obdelani zbrani podatki prikazujejo učinek davčnega nadziranja na ravni

DURS ter učinek nadzora davčnih obračunov na DU Novo mesto in primerjavo med DU. Dobljeni rezultati so grafično prikazani.

Pri pisanju magistrskega dela sem preverila štiri zastavljene hipoteze. Prva pravi, da je temeljit nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu pomemben za izvajanje učinkovitega davčnega sistema. Druga pravi, da se je z uvedbo metodologije za izvajanje vsebinskega nadzora izpolnjevanja davčnih obveznosti v prostorih davčne uprave (t. i. »desk audit«) po letu 2009 povišalo število ugotovljenih nepravilnosti in s tem tudi znesek dodatno odmerjenega davka. Tretja pravi, da je nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu na DU Novo mesto učinkovit, glede na primerljive DU (DU Koper, DU Nova Gorica in DU Murska Sobota). In četrta, ki pravi, da povečanje števila davčnih kontrolorjev vpliva na povišanje učinkov davčnega nadzora davčnih obračunov pri davčnem organu.

V zadnjem času je v javnosti slišati veliko kritik na račun delovanja davčne uprave, zato želim z magistrskim delom predstaviti vlogo in pomen nadzora davčnih obračunov pri davčnem organu in koliko učinkovit nadzor doprinese k višini pobranih davkov. Predstavljeni postopki nadzora so lahko v pomoč davčnim zavezancem, tako pravnim osebam kot tudi drugim. Analiza učinkov nadzora davčnih obračunov pa je namenjena zaposlenim na DU Novo mesto, predvsem kontrolorjem in vodji v Sektorju za odmero, kontrolo in informiranje (v nadaljevanju SOKI).

Za doseg ciljev in preveritev zastavljenih hipotez sem preučila strokovno literaturo, članke in veljavno zakonodajo s tega področja. Uporabila sem interna gradiva, navodila in vso dokumentacijo za izvedbo nadzora, ki sem jo pridobila na DU Novo mesto. Pri tem mi je bilo v pomoč tudi sodelovanje zaposlenih, predvsem mentorice pripravništva.

Magistrsko delo poleg uvoda in sklepa obsega šest poglavij. V prvem poglavju je predstavljena organizacija in naloge DURS in DU Novo mesto. Predstavila sem organizacijo, ki je delovala v času mojega pripravništva, v sredini leta 2013 so se namreč začele uvajati spremembe na področju organiziranja. Obdavčitev pravnih oseb v RS in pomembnejši davki, ki zadevajo pravne osebe, so predstavljeni v drugem poglavju. To so davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO), davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) in prispevki za socialno varnost. V naslednjem, tretjem poglavju je prikazan davčni nadzor in podrobneje predstavljene oblike davčnega nadzora. Četrto poglavje zajema nadzor davčnih obračunov pravnih oseb pri davčnem organu na konkretnih primerih davčnih zavezancev. Predstavljam postopek in primer nadzora obračuna davka od dohodkov pravnih oseb (DDPO obrazec) in obračuna davka na dodano vrednost (DDV-O obrazec). S področja prispevkov za socialno varnost predstavljam postopek in primer nadzora obračuna davčnega odtegljaja za dohodke iz delovnega razmerja (REK-1 obrazec) in obračun prispevkov za socialno varnost za lastnike podjetij, ki nimajo plače (OPSVL obrazec). V nadaljevanju četrtega poglavja sledijo še postopek in primer nadzora zahtevka za oprostitev, zmanjšanje ali vračilo davka (KIDO obrazec) ter obračun davčnega odtegljaja (ODO-1 obrazec). Peto poglavje prikazuje analizo davčnega nadziranja na ravni DURS, v šestem poglavju pa se nadaljuje podrobnejša



analiza nadzora davčnih obračunov na DU Novo mesto. Tu prikazujem rezultate SOKI, najprej vhodne in izhodne dokumente po vrstah davka, ter nato učinek nadzora davčnih obračunov. Slednji je podrobneje razdeljen na učinek ugotovljenih nepravilnosti in učinek samoprijav. Učinek nadzora davčnih obračunov sem primerjala po različnih kazalcih, in sicer po vrsti davka, glede na zaposlene v kontroli ter glede na primerljive davčne urade, ki so DU Koper, DU Nova Gorica in DU Murska Sobota. Magistrsko delo zaključujem s sklepom, kjer podajam glavne ugotovitve.

## **1 DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE**

DURS je enotna davčna služba, ki opravlja odmero, obračunavanje in izterjavo vseh državnih davkov in drugih dajatev v RS (Čok et al., 2012, str. 25).

Ustanovljena je bila z združitvijo Republiške uprave za javne prihodke in Agencije Republike RS za plačilni promet, nadziranje in informiranje, in sicer na podlagi Zakona o davčni službi (Ur. l. RS, št. 18/1996), ki je bil uveljavljen leta 1996. Leta 2004 je bil sprejet novi Zakon o davčni službi (Ur. l. RS, št. 1/2007-UPB2, 40/2009, 33/2011, v nadaljevanju ZDS-1), s katerim se je spremenila ureditev davčne službe. V sredini leta 2013 se je zgodila ponovna sprememba ureditve davčne službe.

Organizacijo in naloge DURS ureja že omenjeni ZDS-1, ki določa tudi davčna pooblastila, evidence, pravice in dolžnosti javnih uslužbencev v davčni službi ter davčni register. Poleg omenjenega zakona so za DURS pomembni tudi drugi. Izvajanje nalog davčne službe je v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčevanje in postopek v zvezi z obdavčevanjem. To so ZDavP-2, 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, 82/2013, v nadaljevanju ZUP), Zakon o kazenskem postopku (Ur. l. RS, št. 32/2012-UPB8, 36/2012 Odl. US: U-I-275/10-10, Up-1507/10-20, 55/2012 Odl. US: Up-402/12-16, U-I-86/12-1, 47/2013, v nadaljevanju ZKP) in Zakon o prekrških (Ur. l. RS, št. 29/2011-UPB8, 43/2011 Odl. US: U-I-166/10-8, 21/2013, v nadaljevanju ZP-1). Za DURS je pomemben tudi zakon, ki ureja inšpekcijski nadzor, to je Zakon o inšpekcijskem nadzoru (Ur. l. RS, št. 43/2007-UPB1, nadaljevanju ZIN), ter drugi predpisi in mednarodne pogodbe, ki obvezujejo RS.

V poslanstvu DURS so zapisali, da zagotavljajo davčnim zavezancem storitve najvišje kakovosti in jim s tem pomagajo pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti s pošteno in nepristransko uporabo davčnih predpisov (Ministrstvo za finance RS, 2010c, str. 9). Med strateškimi cilji pa izpostavljajo pospeševanje prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti ter vzpostavitev sistema učinkovitega nadzora, izterjave in sankcij, ki zagotavlja, da zavezanci za davek pravilno in pravočasno plačujejo svoje davčne obveznosti, ki jih določajo zakoni (Ministrstvo za finance RS, 2010c, str. 13, 17).

DURS v skladu s 3. členom ZDS-1 opravlja naloge davčne službe, ki so pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev; opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, določenih s predpisi o obdavčenju; preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj, določenih v predpisih, ter vodenje postopka za prekrške prekrškovnega organa. Opravlja pa tudi naloge glede mednarodnega sodelovanja s pristojnimi organi držav članic EU in s pristojnimi organi drugih držav, mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji s področja davkov; proučevanja in analiziranja delovanja davčnega sistema in ukrepov davčne politike ter dajanja pobud za reševanje zadev s tega področja; ter opravlja druge naloge, določene z zakoni.

*Slika 1: Znak DURS*



*Vir: Uredba o obliki in barvi zastave in znaka davčne službe ter njuni uporabi. Ur. l. RS, št. 71/2007, Priloga 1.*

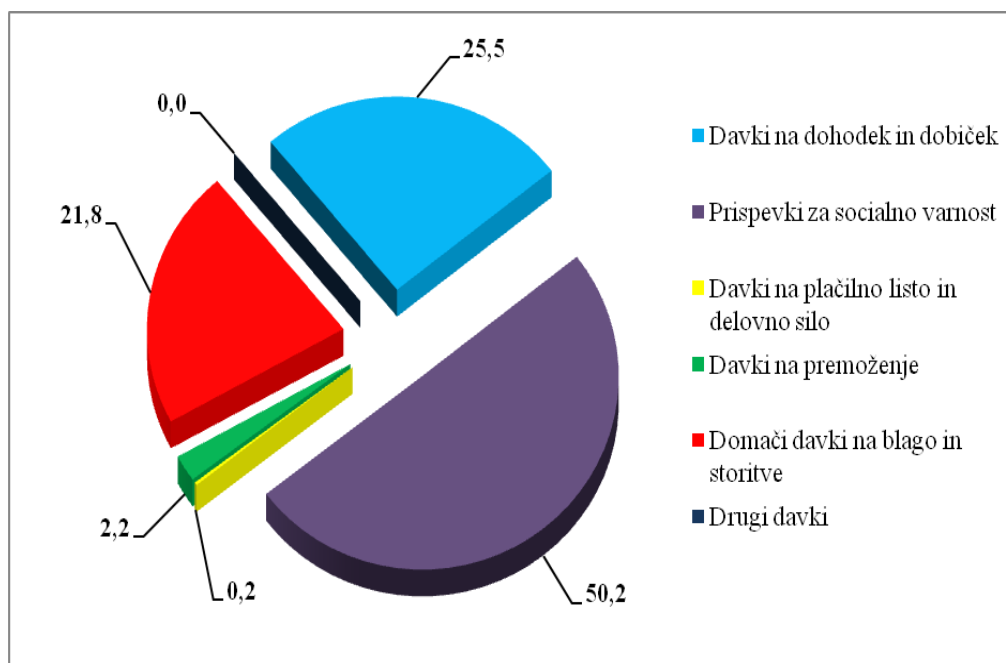
Slika 1 prikazuje znak DURS, s katerim se od leta 2007 povečuje prepoznavnost med davčnimi zavezanci, za zaposlene pa pomeni večjo pripadnost ustanovi. Znak s snopi simbolizira davčne prihodke, ki se združijo v eno točko. S tem je predstavljeno zbiranje davkov v proračun RS (Simič, 2008, str. 45).

Zelo pogosto uporabljena delitev davkov, ki jo uporablja tudi DURS, je delitev na neposredne (direktne) in posredne (indirektne) davke. Pri neposrednih davkih davčni zavezanec neposredno nosi breme davka. Takšni davki, ki zmanjšujejo dohodek davčnega zavezanca, so dohodnina, DDPO, davek na premoženje, davek na dediščino. Pri posrednih davkih pa davčni zavezanec ni končni nosilec davčnega bremena, ampak je breme preneseno na drugega, običajno končnega kupca. Med temi davki, ki povišujejo cene, so DDV, trošarine, davek na promet nepremičnin, davek na motorna vozila, davek na finančne storitve. Slovenska davčna politika temelji predvsem na posrednih davkih, največji delež med davčnimi prihodki pa predstavljajo prispevki za socialno varnost, dohodnina in davki na blago in storitve. Delež ostalih davkov se giblje okoli 10 % vseh davčnih prihodkov (Klun, 2011, str. 22).

Prihodki davkov se stekajo v različne blagajne. Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje se stekajo v blagajno Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje RS, prispevki za zdravstveno zavarovanje pa so prihodek Zavoda za zdravstveno zavarovanje RS. Prihodki od večine premoženjskih davkov, davka na promet nepremičnin in davkov od iger na srečo se stekajo v proračune občin, ostali prihodki pa v državni proračun (Klun, 2011, str. 47).

Slika 2 prikazuje delež posameznih prihodkov v davčnih prihodkih v letu 2012. Med davčne prihodke se uvrščajo davki na dohodek in dobiček, prispevki za socialno varnost, davki na plačilno listo in delovno silo, davki na premoženje, domači davki na blago in storitve ter drugi davki.

Slika 2: Delež posameznih prihodkov v davčnih prihodkih v letu 2012 v %



Vir: Ministrstvo za finance RS, 2013c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012.

Prispevki za socialno varnost predstavljajo kar 50,2 % delež v strukturi davčnih prihodkov v letu 2012. To so obvezni prispevki za vse vrste socialnega zavarovanja, ki so razčlenjeni na prispevke zaposlenih, delodajalcev in samozaposlenih. Velik delež v strukturi davčnih prihodkov v letu 2012, kar 21,8 %, predstavljajo domači davki na blago in storitve, med katerimi sta najpomembnejša DDV in trošarine. Med davke na dohodek in dobiček, ki predstavljajo 25,5 % delež v strukturi davčnih prihodkov, sodita dohodnina kot kompleksni davek na dohodke posameznikov ter DDPO. Dohodnina, ki je sicer še naprej razčlenjena na posamezne podzvrsti, v davkih na dohodek in dobiček predstavlja 78,2 %, DDPO pa 21,7 %. Med davke na premoženje, ki predstavljajo 2,2 % delež v strukturi davčnih prihodkov v letu 2012, sodijo davki na nepremičnine, davki na premičnine, davek na dediščine in darila ter davek na promet nepremičnin in na finančno premoženje. V skupino davkov na plačilno listo in delovno silo spadajo davki, ki jih plačujejo pravne osebe in zasebniki, ki opravljajo dejavnost in izplačujejo prejemke fizičnim osebam za opravljeno storitev na podlagi pogodbe o delu. V letu 2012 predstavljajo 0,2 % delež v strukturi davčnih prihodkov. Obveznost plačevanja davka na izplačane plače je prenehala s 1. januarjem 2009. Med druge davke so vključene druge vrste davčnih dajatev, ki jih ni mogoče uvrstiti med ostale skupine davčnih prihodkov. To so npr. pozneje vplačani ukinjeni prispevki in v strukturi davčnih prihodkov v letu 2012 predstavljajo zelo majhen delež (Ministrstvo za finance RS, 2013c, str. 7).

## **1.1 Organizacija davčne uprave**

DURS je organ v sestavi ministrstva, pristojnega za finance. Za vodenje in organizacijo dela davčne službe skrbi Generalni davčni urad (v nadaljevanju GDU), za izvajanje funkcije davčne službe skrbijo DU, ki so ustanovljeni za posamezno območje ali za določeno področje dela. Trenutno jih je 15, večina od njih pa ima tudi svoje izpostave. Le-te so teritorialne organizacijske enote DU, v začetku letošnjega leta jih je bilo 41. S 1. julijem 2013 so se na dotedanjih izpostavah oblikovale davčne pisarne, ki bodo optimizirale delo DU in zmanjšale stroške poslovanja, vendar kljub temu je prebivalcem omogočena oddaja vlog za izdajo potrdil, obrazcev, pritožb, zahtevkov, napovedi in drugih vlog. Poleg prej omenjenih DU pa imamo v okviru davčne uprave v RS tudi Posebni davčni urad, ki skrbi za okoli 400 največjih zavezancev v državi.

Razvoj sistema pobiranja obveznih dajatev in spremenjene okoliščine dela carinske službe zaradi nadaljnje širitve EU sta razloga za spremembo v organiziranju služb, ki so pristojne za pobiranje obveznih dajatev. Poleg DURS opravlja dejavnost pobiranja obveznih dajatev v RS tudi Carinska uprava RS. Zakonska podlaga, s katero je urejena carinska služba, je Zakon o carinski službi (Ur. l. RS, št. 103/2004-UPB1, 113/2005-ZJU-B, 40/2009, 9/2011, 96/2012-ZPIZ-2, v nadaljevanju ZSC-1).

Način dela carinske službe se je spremenil zaradi vstopa Republike Hrvaške v EU. Pričakovane nove okoliščine, povečanje učinkovitosti pri pobiranju javnih dajatev ter večja racionalnost organiziranosti služb, ki so pristojne za pobiranje javnih dajatev, so glavni razlogi za združitev davčne in carinske službe v enotno finančno službo. Cilj združitve je tako racionalizacija procesov znotraj služb, optimizacija stroškov do sedaj ločenih organov ter boljši izkoristek človeškega kapitala, s katerim razpolagata obe službi (Predlog Zakona o finančni službi, 2013).

## **1.2 Naloge davčne uprave**

### **1.2.1 Generalni davčni urad**

GDU ima sedež v Ljubljani in je pristojen za vodenje, organiziranje, načrtovanje in usmerjanje dela davčne službe. Pod vodstvom generalne direktorice oziroma generalnega direktorja opravlja predvsem naloge organiziranja in usmerjanja dela celotne davčne službe. V skladu z 12. členom ZDS-1 spremlja in proučuje razvoj službe ter ustrezno ukrepa za pravilno delovanje; organizira in nadzira delo DU; zagotavlja enotno izvajanje predpisov z delovnega področja službe; z organizacijo skrbi za enotno izvajanje postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe; opravlja davčne preiskave, davčni nadzor in oblikuje metode ter tehnike preprečevanja in odkrivanja prekrškov in kaznivih dejanj v zadevah iz pristojnosti službe; v skladu z zakonodajo odloča v upravnem in davčnem postopku na prvi stopnji; vzpostavlja, vzdržuje in vodi davčni register ter povezuje zbirke podatkov in evidence s področja dela službe; obdeluje, hrani in razkriva podatke s področja dela službe; opravlja

računovodske in finančne naloge s področja pobiranja davkov; izvaja vračila preveč plačanih davkov; upravlja in skrbi za vsebino informacijskega sistema in razvoj elektronskega davčnega poslovanja; izvaja programe za kadrovske, strokovne in tehnični razvoj službe; sodeluje in izmenjuje podatke s pristojnimi organi držav članic EU; usklajuje sočasne davčne inšpekcijske nadzore med državami članicami EU; skrbi za izvajanje mednarodnih pogodb, ki obvezujejo RS in sodeluje z davčnimi organi drugih držav; sodeluje z državnimi organi in drugimi strokovnimi organizacijami, obvešča javnost o delu službe ter opravlja druge naloge, ki so določene z davčnimi in drugimi predpisi.

### **1.2.2 Davčni uradi**

DU so organizacijske enote davčne uprave, ustanovljeni za posamezno območje ali področje dela. Skrbijo za neposredno izvajanje nalog z davčnimi zavezanci (Čok et al., 2012, str. 27).

ZDS-1 v 13. členu določa naloge DU, ki med drugimi opravlja odmero davkov, davčni nadzor, davčno izvršbo in izvršbo denarnih terjatev iz naslova ZUP, kadar izvršilni naslov izda davčna uprava; vodi davčne evidence in opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra; izvaja naloge davčnih preiskav; odloča v davčnem postopku na prvi stopnji, če ni z zakonom pristojnost odločanja prenesena; odloča v postopku o prekrških na prvi stopnji; opravlja določene naloge s področja delovnih razmerij in strokovnega usposabljanja; sodeluje z državnimi in drugimi organi; strankam daje potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku; ter opravlja druge naloge, določene z davčnimi in drugimi predpisi.

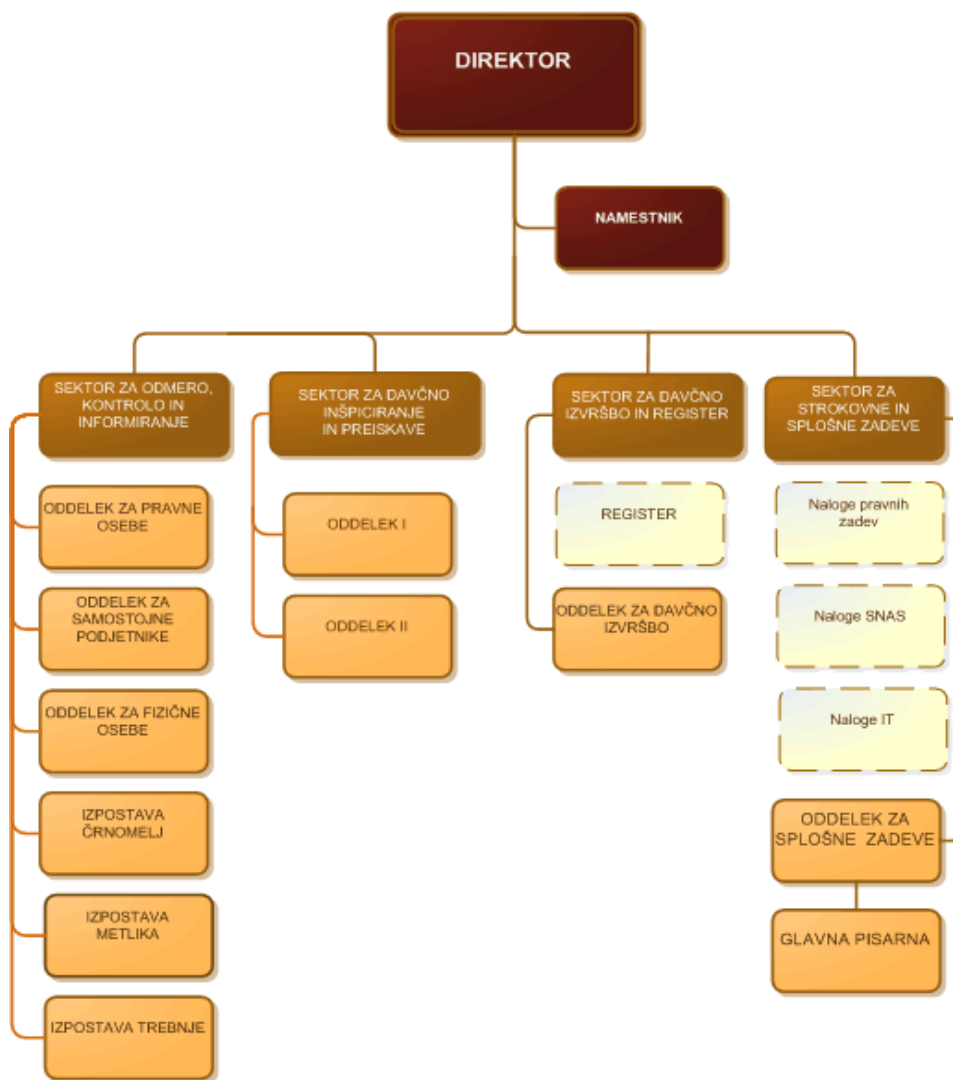
Naloge DU za največje davčne zavezance v državi opravlja Posebni davčni urad, kar določa 4. člen Uredbe o določitvi davčnih uradov Davčne uprave Republike Slovenije (Ur. l. RS, št. 142/2004, 4/2005, 120/2005, 63/2008, 51/2010, 109/2012). Slednji opravlja naloge na celotnem območju RS za banke, hranilnice, zavarovalnice, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokojninske družbe, klirinško depotne družbe in gospodarske družbe, ki imajo v preteklem davčnem letu skupne prihodke, višje od 50 milijonov EUR. Višino prihodkov ugotavljajo 1. julija tekočega leta. S 1. januarjem 2013 Posebni davčni urad opravlja tudi nadzor nad prirejanjem iger na srečo.

### **1.3 Davčni urad Novo mesto**

DU Novo mesto obsega območja upravnih enot Novo mesto, Črnomelj, Metlika, in Trebnje. Do nedavno so bile izpostave DU Novo mesto v Črnomlju, Metliki in Trebnjem, po spremembi s 1. julijem 2013 pa so to davčne pisarne. En kontrolor je dvakrat tedensko prisoten v davčni pisarni, kjer izdaja enostavnejša potrdila ter sprejema vloge, potrdila, napovedi in druge obrazce. Tako kot so davčne izpostave, tudi davčne pisarne izvajajo naloge, ki zadevajo fizične osebe.

Po velikosti sodi med srednje velike DU. V letu 2012 je bilo povprečno število zaposlenih za nedoločen čas (v nadaljevanju število zaposlenih) 114,1. V istem letu je bilo na največjem DU Ljubljana število zaposlenih 484,2, med manjšimi pa je DU Kočevje s 43,1 številom zaposlenih (Ministrstvo za finance RS, 2013c, str. 6).

Slika 3: Organigram Davčnega urada Novo mesto



Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011b, Organigram Davčnega urada Novo mesto.

Slika 3 prikazuje organizacijo DU Novo mesto, ki ima štiri sektorje. V SOKI sodijo tri ključna področja, to so oddelki za pravne osebe, samostojne podjetnike in fizične osebe. V omenjeni sektor sodijo tudi vse tri izpostave oz. davčne pisarne. Kot je razvidno iz organigrama, ima DU Novo mesto tudi sektor za davčno inšpiciranje in preiskave, sektor za davčno izvršbo in register ter sektor za strokovne in splošne zadeve. V slednjega sodijo oddelek za splošne zadeve, glavna pisarna in naloge pravnih zadev, naloge službe za načrtovanje, analiziranje in statistiko ter naloge informatike.

### 1.3.1 Sektor za odmero, kontrolo in informiranje (SOKI)

Organizacija SOKI obsega že prej omenjene tri oddelke, to so oddelek za pravne osebe, oddelek za samostojne podjetnike in oddelek za fizične osebe. Trenutno skupno število zaposlenih v SOKI (v nadaljevanju v kontroli) je 52. Med njimi je največ davčnih kontrolorjev, katerih glavne naloge so odmera davkov, nadzor davčnih obračunov ter razkrivanje podatkov. V vseh oddelkih opravljajo naloge informiranja davčnih zavezancev.

V oddelku za pravne osebe opravljajo naloge, ki so vezane na DDPO, davek od dohodka iz dejavnosti, na prispevke za socialno varnost, REK obrazce itd. Izvajajo tudi knjigovodska opravila, razkrivanje podatkov ter izdajajo potrdila o plačanih davkih in prispevkih.

Oddelek za samostojne podjetnike je odgovoren za DDV. Opravljajo naloge glede postopka registracije in deregistracije za namen DDV, obračuna DDV-O, postopka vračila DDV iz potniškega prometa, postopka izdaje dovoljenja za pavšalno nadomestilo, rekapitulacijskih poročil (RP-O) ter poročil o dobavah blaga in storitev (PD-O).

V oddelku za fizične osebe opravljajo naloge, ki zadevajo naslednje davke: davek na promet nepremičnin, davek na dediščine in darila, davek od premoženja, davek na nepremično premoženje večje vrednosti, davek na vodna plovila, davek na motorna vozila, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča ter dohodnino. Podvrste dohodnine so dohodek iz premoženja, obresti na denarne depozite, dividende iz tujine, dohodek iz zaposlitve iz tujine, tuje pokojnine in rente, druga pogodbeno razmerja in osebno dopolnilno delo, kapitalski dobički, izvedeni finančni instrumenti. Tudi v tem oddelku kontrolorji opravljajo knjigovodska opravila in razkrivanje podatkov.

### 1.3.2 Struktura zaposlenih

*Tabela 1: Povprečno število zaposlenih na DU Novo mesto in v kontroli, v letih od 2010 do 2012*

	Leto			Indeks	Indeks
	2010	2011	2012	2011/2010	2012/2011
Število zaposlenih na DU NM	123,5	119,1	114,1	0,96	0,96
Število zaposlenih v kontroli	48,5	48,0	51,8	0,99	1,08

*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2012.*

Povprečno število zaposlenih na DU Novo mesto v letih od 2010 do 2012 prikazujem v Tabeli 1. Kot je razvidno, se je število zaposlenih na celotnem DU v letu 2011 v primerjavi z letom 2010 zmanjšalo za 3,6 %, leta 2012 v primerjavi z letom 2011 pa za 4,2 %. V kontroli

je bilo v letu 2011 v primerjavi s predhodnim letom zmanjšano število zaposlenih le za 1,0 %, medtem ko je bilo v letu 2012 v primerjavi z letom 2011 celo povečanje za 8,0 %.

## **2 OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB V REPUBLIKI SLOVENIJI**

Pravna oseba je s pravnim aktom ustvarjen pravni subjekt, ki ima sposobnost biti nosilec pravic in dolžnosti. Dve temeljni značilnosti pravne osebe sta, da je pravni subjekt in da je ustanovitev možna le s pravnim aktom (Trstenjak, 2003, str. 53–54).

Pravna oseba ima pravno in poslovno sposobnost. Pravno sposobnost pridobi z vpisom v ustreznem register ali evidenco in traja do prenehanja pravne osebe, poslovna sposobnost pa je pri pravni osebi vezana na posamezne osebe, ki izjavljajo voljo v imenu pravne osebe. V RS so pravne osebe gospodarske družbe, zavodi, društva, organi in organizacije, ki pridobijo status pravne osebe (Kdo so pravni subjekti?, 2013).

Plačevanju javnofinančnih obveznosti, kot so davki, prispevki, carine, takse in pristojbine, se pravne osebe ne morejo izogniti. Pravne osebe se srečujejo s številnimi davki in prispevki, v največji meri z DDPO, DDV, prispevki za socialno varnost in drugimi davki, npr. davek na promet nepremičnin, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča, sodne in upravne takse.

### **2.1 Zakonodaja na področju obdavčitve pravnih oseb v RS**

Pravne osebe v RS pri svojem poslovanju upoštevajo številne zakone in predpise. Na področju obdavčitve so zlasti pomembni zakoni in predpisi o obdavčenju, predvsem Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 110/2009-ZDavP-2B (1/2010 popr.), 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, 81/2013, v nadaljevanju ZDDPO-2), Zakon o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 13/2011-UPB3, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 40/2012-ZUJF, 83/2012, 46/2013-ZIPRS1314-A, v nadaljevanju ZDDV-1) in Zakon o dohodnini (Ur. l. RS, št. 13/2011-UPB7, 9/2012 Odl.US: U-I-18/11-10, 24/2012, 30/2012, 40/2012-ZUJF, 71/2012 Odl.US: U-I-76/11-15, 75/2012, 94/2012, 52/2013 Odl.US: U-I-147/12-18, v nadaljevanju ZDoh-2). Kot postopkovni zakon na davčnem področju pa je pomemben ZDavP-2, v katerem je urejen postopek pobiranja davkov.

Predpisi, ki se navezujejo na davčno zakonodajo s področja socialne varnosti, so Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ur. l. RS, št. 96/2012, 39/2013, 63/2013-ZIUPTDSV, 89/2013, v nadaljevanju ZPIZ-2), Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Ur. l. RS, št. 72/2006-UPB3, 114/2006-ZUTPG, 91/2007, 71/2008 Skl.US: U-I-163/08-7, 76/2008, 118/2008 Skl.US: U-I-163/08-12, 47/2010 Odl. US: U-I-312/08-31, 62/2010-ZUPJS, 87/2011, 40/2012-ZUJF, 21/2013-ZUTD-A, 63/2013-ZIUPTDSV, v nadaljevanju ZZVZZ) in Zakon o urejanju trga dela (Ur. l. RS, št. 80/2010, 40/2012-ZUJF, 21/2013, 63/2013-ZIUPTDSV, 63/2013, v nadaljevanju ZUTD). Za pravne

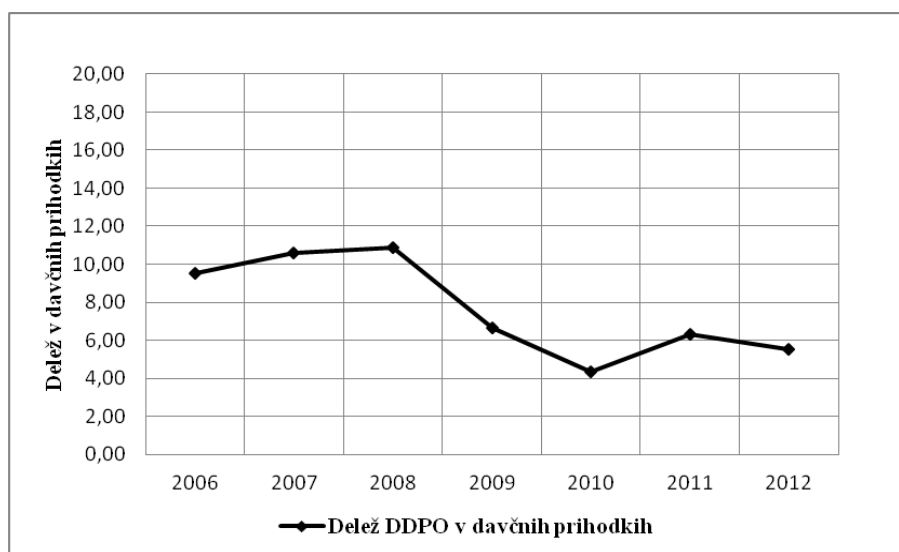


osebe je pomembno, da poznajo davčno zakonodajo in je ne kršijo, saj lahko s tem zaidejo v nepotrebne težave (Katere zakone mora poznati podjetnik?, 2013).

## 2.2 Davek od dohodkov pravnih oseb (DDPO)

DDPO uvrščamo med neposredne davke, ki za pravne osebe predstavlja denarno obveznost do države. Po deležu ne sodi med veliko trojico davkov, ki prinašajo večino davčnih prihodkov v proračun RS, vendar gre kljub temu za pomemben davek. DDPO ima namreč pomen in vlogo tako za državo kot tudi za davčnega zavezanca. Za državo predstavlja vir v javnofinančnih prihodkih, poleg tega pa tudi enega od instrumentov davčne politike, s katerim posredno vpliva na gospodarsko rast ter prispeva k vzpostavljanju takšnega davčnega sistema, s katerim zagotavlja enakost davčnega obravnavanja vseh gospodarskih subjektov na trgu. Z DDPO so namreč pravne osebe obdavčene sorazmerno glede na svojo gospodarsko moč. Za davčnega zavezanca plačilo davka predstavlja nadomestilo za uporabo javnih dobrin, infrastrukture in drugih ugodnosti, ki mu ga daje ekonomsko in družbeno okolje, v katerem deluje (Šircelj, 2002, str. 180).

Slika 4: Gibanje deleža DDPO v strukturi davčnih prihodkov RS v letih od 2006 do 2012



Vir: Ministrstvo za finance RS, 2008a, Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007; Ministrstvo za finance RS, 2009a, Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008; Ministrstvo za finance RS, 2010b, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2009; Ministrstvo za finance RS, 2011c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012.

Iz Slike 4 je razvidno, da se je delež DDPO v strukturi davčnih prihodkov v obdobju od leta 2006 do leta 2008 zviševal. Najvišji je leta 2008, kjer je dosegel 10,9 %. Vzrok za zviševanje je lahko povečanje števila registriranih pravnih oseb, spremembe v zakonodaji, povečan davčni nadzor ali višina izkazanih dobičkov. Delež DDPO v davčnih prihodkih se je nato začel zniževati, kar sovпада s svetovno finančno krizo. Podjetja zaradi finančne krize izkazujejo nižje dobičke, hkrati pa tudi zaprašajo za sprotno zniževanje akontacij, ki jih

plačujejo med davčnim obdobjem. V letu 2011 je ponovno opaziti povišanje, leta 2012 pa je bil delež DDPO v strukturi davčnih prihodkov znova nižji, znašal je 5,5 % (Ministrstvo za finance RS, 2008a, 2009a, 2010b, 2011c, 2012c, 2013c).

Tabela 2 prikazuje število registriranih pravnih oseb na celotnem območju RS ter stopnjo rasti v letih od 2006 do 2012. Do leta 2010 se je število pravnih oseb le malenkost zviševalo. Razlog je prav zagotovo v svetovni gospodarski krizi in majhnosti slovenskega trga, kjer je število zavezancev omejeno. Zaradi insolventnosti in neugodnega poslovnega okolja v tem času veliko podjetij zaključi s poslovanjem, od novoustanovljenih pa nekaj časa ni za pričakovati zelo dobrih poslovnih rezultatov. V letu 2010 se je rast skorajda ustavila, nato pa je v zadnjih dveh letih ponovno zaznati povišanje števila pravnih oseb (Letno poročilo fiskalnega sveta 2011, 2011, str. 79).

*Tabela 2: Število pravnih oseb, vpisanih v davčni register na dan 31. december, v letih od 2006 do 2012*

<b>Leto</b>	<b>Število pravnih oseb</b>	<b>Stopnja rasti v %</b>
2006	103.805	-
2007	108.121	4,2
2008	111.694	3,3
2009	114.187	2,2
2010	114.217	0,2
2011	121.052	6,0
2012	128.338	6,0

*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2008a, Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007; Ministrstvo za finance RS, 2009a, Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008; Ministrstvo za finance RS, 2010b, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2009; Ministrstvo za finance RS, 2011c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012.*

ZDDPO v 3. členu določa zavezance za DDPO, ki so pravne osebe domačega in tujega prava ter tudi družbe oziroma združenja oseb, vključno z družbami civilnega prava, po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti in niso zavezanci za dohodnino. Obseg davčne obveznosti je odvisen od tega, ali je zavezanec rezident ali nerezident. Po ZDDPO-2 je namreč obdavčen dobiček rezidenta in dobiček nerezidenta, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti v poslovni enoti, ki se nahaja v RS, ter dohodki rezidenta in nerezidenta, za katere je določena obveznost za izračun in plačilo davčnega odtegljaja (Odar, 2011).

Za rezidenta šteje zavezanec, ki ima sedež v RS, kakor tudi zavezanec, ki nima sedeža v RS, ima pa kraj dejanskega delovanja posloводства v RS. Nerezident pa je zavezanec, ki nima sedeža in tudi ne kraja dejanskega delovanja posloводства v RS (ZDDPO-2, 5. člen). Poslovna enota nerezidenta je kraj poslovanja, v katerem ali prek katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost v RS, to so predvsem: pisarna, podružnica, tovarna, delavnica,

rudnik, kamnolom, ter gradbišče, projekt gradnje, montaže, postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, če dejavnost traja dlje kot 12 mesecev (ZDDPO-2, 6. člen).

Za določitev vira dohodka je bistvenega pomena povezava med dohodkom in državo. Dohodek ima svoj vir v državi nastanka takrat, kadar je z njo bistveno ekonomsko povezan. Odvisnost se izraža predvsem v vrsti dohodka, legi nepremičnine, prava ustanovitve, lokaciji poslovne enote in kraju opravljanja dejavnosti (Kovač, 2008, str. 187). Za zavezance rezidente velja načelo neomejene davčne obveze in so obdavčeni za celotni svetovni dohodek. Zavezani so torej za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v RS in tudi zunaj nje (ZDDPO-2, 4. člen). Za zavezance nerezidente pa velja načelo omejene davčne obveze. Zavezani so za davek od dohodkov, ki jih dosegajo v poslovni enoti ali prek poslovne enote v RS, in za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v RS in za katere je določena obveznost za davčni odtegljaj (Ministrstvo za finance RS, 2012a).

Davčni zavezanec obračunava in plačuje omenjeni davek po načelu samoobdavčitve na podlagi davčnega obračuna, ki ga sestavi za davčno obdobje. Davčno obdobje je koledarsko leto. Davčni zavezanec pa lahko izbere tudi obdobje, ki se razlikuje od koledarskega leta, vendar ne sme presegati obdobja 12 mesecev. Izbranega davčnega obdobja nato ne sme spreminjati 3 leta (ZDDPO-2, 10. člen).

Med davčnim obdobjem davčni zavezanec plačuje akontacije davka, ki so določene na podlagi davčne osnove. Akontacije plača v mesečnih ali trimesečnih obrokih, odvisno od višine akontacije. Če znesek akontacije presega 400 EUR, se plačuje mesečno; če pa znesek akontacije ne presega tega zneska, pa se plačuje trimesečno. Davčni zavezanec, ki prične s poslovanjem, si višino akontacije izračuna sam (ZDavP-2, 371. člen).

Davčni obračun mora davčni zavezanec predložiti pristojnemu davčnemu organu v roku treh mesecev od začetka tekočega davčnega obdobja za preteklo davčno obdobje. Razliko med plačano akontacijo in izračunanim davkom mora zavezanec plačati v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna. Prav tako mora davčni organ preveč plačani znesek davka vrniti davčnemu zavezancu najkasneje v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna. Tudi v primeru prenehanja mora davčni zavezanec sestaviti davčni obračun, in sicer na dan pred začetkom prenehanja. Davčnemu organu ga mora predložiti v 30 dneh od dneva, ko se je začel postopek prenehanja in ga hkrati s predložitvijo tudi plačati (Ministrstvo za finance RS, 2012a).

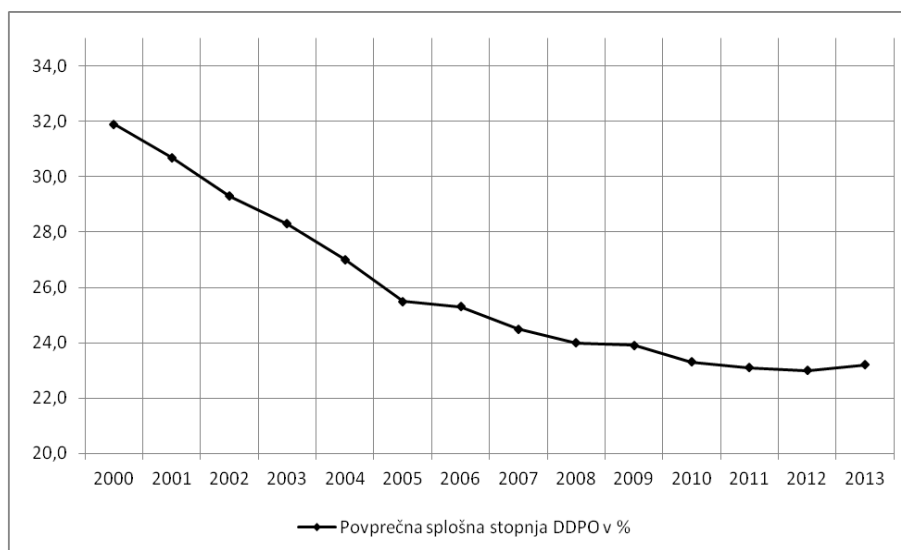
DDPO so oproščeni le po posebnem zakonu ustanovljeni subjekti. To so RS, lokalne skupnosti in Banka RS. Druge nepridobitne organizacije in izvajalci drugih javnih storitev pa so oproščeni le za tisti del dohodka, ki izhaja iz opravljanja nepridobitne dejavnosti (Klun, 2011, str. 73). Oprostitev davka je tako določena le za zavode, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, ki so v skladu s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti in dejansko tudi poslujejo skladno s tem namenom. Vendar, tudi ti zavezanci so dolžni plačati davek od pridobitne dejavnosti. V tem primeru se

pri določanju davčne osnove prihodki iz opravljanja nepridobitne dejavnosti ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzamejo iz davčne osnove. Ne glede na to, ali je dejavnost davčnega zavezanca pridobitna ali nepridobitna, v vsakem primeru mora izdelati in predložiti davčnemu organu davčni obračun (Ministrstvo za finance RS, 2012a).

Splošna davčna stopnja za obračun davka se je v skladu z ZDDPO-2 postopoma zniževala. V letu 2012 je znašala 18 %, v letu 2013 je 17 %. Vendar z novelo ZDDPO-2J je bilo prekinjeno postopno zniževanje davčne stopnje in tako bo tudi v prihodnjih davčnih obdobjih ostala 17 %. Posebna davčna stopnja davka 0 % je določena v 61. členu ZDDPO-2 in velja ob izpolnjevanju posebnih pogojev za investicijske sklade, pokojninske sklade, zavarovalnice ter družbe tveganega kapitala (Ministrstvo za finance RS, 2012a).

Na ravni držav članic EU (v nadaljevanju EU-27, raziskava je bila opravljena pred vstopom Hrvaške v EU) je v zadnjem desetletju opaziti postopno zniževanje splošne davčne stopnje DDPO, kar prikazujem v spodnji Sliki 5. V letu 2000 je bila v EU-27 povprečna stopnja DDPO 31,9 %, leta 2006 je bila 25,3 %. Od leta 2009 dalje je splošna stopnja DDPO stabilnejša in v letu 2013 znaša 23,2 % (European Commission, 2013, str. 38).

*Slika 5: Povprečna splošna stopnja DDPO v državah članicah EU-27, v letih od 2000 do 2013*



*Vir: European Commission, 2013, Taxation trends in the European Union, str. 38.*

Davčna osnova za DDPO je presežek prihodkov nad odhodki, doseženih v posameznem davčnem obdobju. Upoštevajo se samo davčno priznani prihodki in odhodki, ki pa niso nujno enaki prihodkom in odhodkom v bilanci poslovnega izida. Pri določanju prihodkov in odhodkov se upoštevajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida ali letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida, z določenimi odstopanji na strani prihodkov in odhodkov. V primeru poslovne enote se lahko upoštevajo tudi stroški, ki nastanejo za namene te poslovne enote zunaj RS (Ministrstvo za finance RS, 2012a).

Za ugotavljanje davčne osnove se priznajo le tisti odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov (ZDDPO-2, 29. člen). ZDDPO-2 posebej določa davčno nepriznane odhodke ter odhodke, za katere veljajo posebnosti, npr. so le delno priznani v določenem odstotku. Davčno nepriznani odhodki se določajo predvsem glede na ekonomsko upravičenost pridobivanja dobička, povezanost z obdavčenimi prihodki, poslovno potrebnost, značajem privatnosti ter skladnosti z običajno poslovno prakso (Kovač, 2008, str. 201).

Pri določenih vrstah odhodkov ZDDPO-2 določa posebnosti. Med slednje sodijo stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta (31. člen), odhodki iz prevrednotenja (21. člen), obresti od presežka posojil (32. člen), odpis terjatev (21. člen), rezervacije (20. člen), amortizacija (33. člen), plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo (35. člen).

Zavezanci za DDPO morajo poleg obračunavanja in plačevanja akontacije pri izplačilu določenih dohodkov plačati tudi davčni odtegljaj za druge davke. Zavezanci za te druge davke so druge osebe, dohodki pa so plačila dividend, obresti, plačil avtorskih honorarjev, licenčnin, akontacije dohodnine od plače in drugih dohodkov, katerim pravna oseba izplačuje te dohodke (Klun, 2011, str. 78). ZDDPO-2 v 70. členu določa, da se od določenih dohodkov rezidentov in nerezidentov, ki imajo vir v RS, izračuna, odtegne in plača davek po stopnji 15 %. V tem primeru govorimo o davčnem odtegljaju. Dohodki z virom v RS so v istem členu ZDDPO-2 taksativno naštet. Obveznost za davčni odtegljaj namesto davčnega zavezanca, ki prejema dohodek, izpolni izplačevalec dohodkov. Plačnik davka je torej tista oseba, ki za davčnega zavezanca obračuna, odtegne in plača davek na podlagi obračuna davčnega odtegljaja (obrazec ODO-1) ter o obračunu in plačilu davka obvesti davčnega zavezanca, prejemnika dohodkov.

Kadar se izplačujejo dohodki nerezidentom iz držav, s katerimi ima RS sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, lahko prejemnik dohodka izkoristi ugodnosti, ki izhajajo iz mednarodne pogodbe. Plačniku davka mora predložiti izpolnjen zahtevek za zmanjšanje ali oprostitev plačila davka na KIDO obrazcu.

ZDDPO-2 v 62. členu določa odbitek tujega davka, ki daje rezidentu pravico, da od obveznosti za plačilo davka po davčnem obračunu za posamezno obdobje odšteje znesek davka, ki ga je plačal od dohodkov iz virov izven RS na tuji dohodek in je vključen v njegovo davčno osnovo. S tem se odpravlja mednarodna dvojna obdavčitev dohodkov rezidentov.

Od 1. januarja 2013 dalje lahko davčni zavezanci ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih dohodkov, če izpolnjujejo pogoje in opravijo priglasitev v skladu z ZDDPO-2 in ZDavP-2. Omenjeni način pomeni poenostavljen sistem ugotavljanja davčne osnove. Kot pogoj je določena višina prihodkov, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, ki v koledarskem letu pred davčnim obdobjem, za katerega uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih dohodkov, ne presegajo 50.000 EUR (ZDDPO-2, 67. b člen). Davčni zavezanci morajo za prvo obdobje opraviti priglasitev, da želijo ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem normiranih dohodkov, za podaljšanje načina ugotavljanja dohodkov

za naslednja obdobja pa niso dolžni vlagati vlog. Domneva se, da želijo na ta način ugotavljati svojo davčno osnovo, če do določenega roka ne predložijo obvestila o prenehanju (Ministrstvo za finance RS, 2012a). Davčna osnova z upoštevanjem normiranih odhodkov se ugotavlja na podlagi davčno priznanih prihodkov in normiranih odhodkov v višini 70 % teh prihodkov. Dejanskih stroškov, davčnih olajšav in davčnih izgub omenjeni zavezanci ne morejo uveljavljati (ZDDPO-2, 67. e člen).

Presežek davčno priznanih odhodkov nad davčno priznanimi prihodki pomeni davčno izgubo. Davčni zavezanec lahko davčno izgubo v davčnem obdobju pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih (ZDDPO-2, 36. člen). Vendar, z novelo ZDDPO-21 se omejuje koriščenje izgub iz preteklih davčnih obdobj na največ 50 % davčne osnove tekočega davčnega obdobja. Omenjena določba se uporablja za davčna obdobja, ki se začnejo s 1. januarjem 2013 ali kasneje. Pred tem je bilo namreč dovoljeno zmanjševati davčno osnovo, zaradi davčnih izgub, največ do višine davčne osnove davčnega obdobja (Ministrstvo za finance RS, 2012a).

ZDDPO-2 omogoča uveljavljanje davčnih olajšav, vendar največ v višini davčne osnove, za namene vlaganja v raziskave in razvoj (55. člen), za investiranje (55. a člen), za zaposlovanje (55. b člen), za zaposlovanje invalidov (56. člen), za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju (57. člen), za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (58. člen) in za donacije (59. člen).

## **2.3 Davek na dodano vrednost (DDV)**

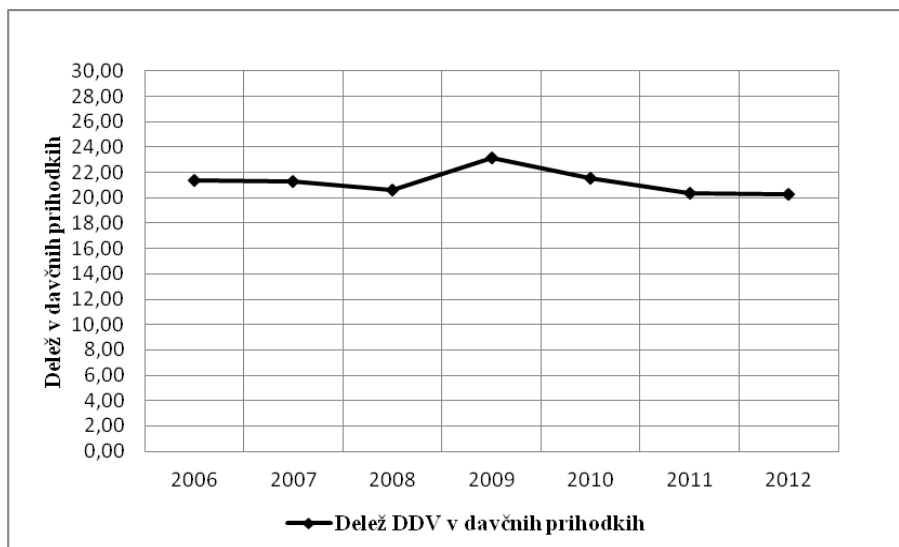
DDV je davek na potrošnjo in je eden od velike trojice davkov glede na doprinos davčnih prihodkov v proračun RS. Sodi v skupino posrednih davkov, saj ne bremeni davčnega zavezanca, ta ga namreč izterja od kupca. Je obvezna oblika obdavčitve prometa blaga in storitev v EU in je v veljavi v več kot 100 državah po svetu (Klun, 2011, str. 82).

Je oblika davka na porabo, zato ga v polni meri plača končni porabnik. Finančno torej obremenjuje posameznika, ki ne opravlja dejavnosti, saj si DDV ne more odbijati. Je večstopenjski davek, ki se plačuje v vsaki fazi prometa blaga ali storitev, od proizvajalca do končnega porabnika (Petkovič, 2009, str. 91). DDV temelji na računih in isti račun za prodajalca tako pomeni obveznost za plačilo davka, torej izstopni DDV, za kupca pa pomeni terjatev do države, kot vstopni DDV (Kokotec Novak & Hauptman, 2012, str. 156). Davčni zavezanec ima obveznost do države, če je znesek izstopnega DDV večji od zneska vstopnega DDV. V nasprotnem primeru, ko je znesek vstopnega DDV večji od zneska izstopnega DDV, ima davčni zavezanec terjatev do države (Čok et al., 2012, str. 51).

DDV, ki sodi v skupino domačih davkov in storitev, predstavlja pomemben delež v strukturi davčnih prihodkov RS. V Sliki 6 na naslednji strani prikazujem gibanje deleža DDV v strukturi davčnih prihodkov od leta 2006 do 2012. Skozi vsa preučevana leta je opaziti minimalno znižanje, razen v letu 2009, kjer je bilo povišanje deleža, ki je znašal 23,2 %. V

letu 2012 ima DDV 20,3 % delež v strukturi davčnih prihodkov in je v primerjavi z letom 2009 za 12,7 % nižji. (Ministrstvo za finance RS, 2008a, 2009a, 2010b, 2011c, 2012c, 2013c).

Slika 6: Gibanje deleža DDV v strukturi davčnih prihodkov RS, v letih od 2006 do 2012



Vir: Ministrstvo za finance RS, 2008a, Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007; Ministrstvo za finance RS, 2009a, Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008; Ministrstvo za finance RS, 2010b, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2009; Ministrstvo za finance RS, 2011c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012.

Tabela 3: Število zavezancev za DDV, vpisanih v davčni register dan 31. december, v letih od 2006 do 2012

Leto	Število DDV zavezancev	Stopnja rasti v %
2006	90.430	-
2007	87.163	-3,6
2008	92.408	6,0
2009	96.038	3,9
2010	98.970	3,1
2011	101.890	2,9
2012	102.761	0,9

Vir: Ministrstvo za finance RS, 2008a, Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007; Ministrstvo za finance RS, 2009a, Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008; Ministrstvo za finance RS, 2010b, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2009; Ministrstvo za finance RS, 2011c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012.

V Tabeli 3 na prejšnji strani prikazujem število DDV zavezancev od leta 2006 do leta 2012, vpisanih v davčni register na zadnji dan koledarskega leta. Število zavezancev za DDV na celotnem območju RS se je po letu 2007 povišalo, s tem da je stopnja rasti skozi vsa leta čedalje nižja.

Zavezance za DDV določa ZDDV-1 v 5. členu, ki pravi, da so to pravne in fizične osebe, ki kjerkoli neodvisno opravljajo katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Ekonomska dejavnost pomeni opravljanje vsake proizvodne, predelovalne, trgovinske in storitvene dejavnosti, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno. Neodvisno opravljanje dejavnosti pa pomeni, da iz sistema DDV izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršnekoli druge pravne vezi, ki kažejo na odvisno razmerje med delodajalcem in delojemalcem (Petkovič, 2009, str. 91).

Davčni zavezanci za DDV so torej pravne in fizične osebe, ki kjerkoli neodvisno opravljajo ekonomsko dejavnost ali neodvisno pridobivajo prihodke od premoženja in premoženjskih pravic. Identifikacijsko številko za DDV pridobijo, če izpolnijo vsaj enega izmed naslednjih pogojev (Ministrstvo za finance RS, 2013a):

- davčni zavezanci, ki v zadnjih 12 mesecih presežejo ali je verjetno, da bodo presegli 50.000 EUR obdavčljivega prometa in se identificirajo na namene DDV;
- predstavniki gospodinjstva, ki dobavljajo blago in storitve v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, če presežejo višino 7.500 EUR skupnega dohodka te dejavnosti v okviru kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto;
- davčni zavezanci, ki na ozemlju RS opravijo pridobitev blaga zaradi njegovih transakcij, ki so povezane z opravljanjem dejavnosti zunaj RS;
- davčni zavezanci, ki opravljajo le dobave blaga ali storitev, za katere nimajo pravice do odbitka DDV, ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci ter pridobivajo blago znotraj EU in skupni znesek njihovih pridobitev v tekočem koledarskem letu preseže 10.000 EUR oziroma so se prostovoljno odločili za obračunavanje DDV;
- davčni zavezanci, ki imajo sedež v RS in opravljajo storitve na ozemlju druge države članice, za katere je plačnik DDV v skladu s 196. členom Direktive Sveta 2006/112/ES izključno prejemnik storitev; ter
- vsi davčni zavezanci ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci in se jim opravijo storitve iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v RS.

Davčni zavezanec, ki v obdobju zadnjih 12 mesecev ne preseže oziroma ni verjetno, da bo presegel znesek 50.000 EUR obdavčljivega prometa in se ni prostovoljno odločil za obdavčitev, je mali davčni zavezanec. To je tudi davčni zavezanec, predstavnik gospodinjstva, ki dobavlja blago in storitve v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kot jo določajo predpisi o dohodnini, do višine 7.500 EUR skupnega dohodka te dejavnosti v



okviru kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto ter davčni zavezanec, ki na ozemlju RS opravlja le oproščene dobave blaga in storitev, od katerih se DDV ne sme odbiti (Ministrstvo za finance RS, 2013a).

DDV zavezanci niso državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava, kadar opravljajo dejavnost ali transakcije kot organ oblasti, tudi če pobirajo takse, prispevke in druge dajatve ter plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami. Če bi njihova obravnava kot nezavezanec povzročila znatno izrivanje konkurence, pa se njihovo opravljanje dejavnosti ali transakcij šteje kot za davčne zavezanec (Petkovič, 2009, str. 94).

Predmet DDV so transakcije dobave blaga in opravljanja storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju RS za plačilo; pridobitve blaga od davčnega zavezanca znotraj EU ter uvoz blaga (ZDDV-1, 3. člen). Blago je obdavčeno v državi, kamor je uvoženo, saj pri prometu blaga med zavezanci velja načelo države uvoznice oziroma namembne države (Čok et al., 2012, str. 43).

Plačnik DDV je davčni zavezanec, ki opravi obdavčljivo dobavo blaga ali storitev. Izjema od tega velja v primerih, v katerih je v skladu z ZDDV-1 dolžna DDV plačati druga oseba. Plačnik DDV je lahko tako tudi naročnik storitve ali kupec blaga in vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV (Ministrstvo za finance RS, 2013a). Davčni zavezanec obračuna DDV na podlagi načela samoobdavčitve, kar pomeni, da sam obračuna in plača davek v davčnem obdobju, mesečno ali trimesečno. ZDDV-1 v 89. členu določa, da je za davčnega zavezanca, ki je v preteklem koledarskem letu dosegel obdavčljiv promet blaga oziroma storitev v vrednosti do vključno 210.000 EUR, njegovo davčno obdobje koledarsko trimesečje. Izjema od tega velja za davčnega zavezanca, ki opravlja transakcije znotraj EU in je zato dolžan predlagati rekapitulacijsko poročilo iz 90. člena istega zakona, ter tudi za novega davčnega zavezanca, za katerega velja, da je prvih 12 mesecev njegovo davčno obdobje koledarski mesec.

Podlaga za obračun DDV so zneski na izdanih računih za opravljen promet blaga ali storitev v davčnem obdobju. Tudi zneski predplačil ter vrednost opravljenega prometa blaga ali storitev. Davčni zavezanec izkaže davčno obveznost za davčno obdobje v obračunu DDV-O. Slednjega je dolžan predložiti davčnemu organu do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja, ne glede na to, ali je za to obdobje dolžan plačati DDV ali ne. Davčna obveznost dospe v plačilo prav tako do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja (Kovač, 2008, str. 247).

Davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV, mora dobave blaga znotraj EU izkazati v rekapitulacijskem poročilu (obrazec RP-O). Rekapitulacijsko poročilo predloži davčnemu organu do 20. dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja, in sicer za koledarski mesec, v katerem je opravil transakcijo znotraj EU ali v katerem mora izvršiti popravek za pretekla obdobja poročanja (ZDDV-1, 90–92. člen). V omenjenem poročilu mora navesti vse potrebne podatke za poročanje o dobavah blaga osebi znotraj EU, ki je identificirana za namene DDV v drugi državi članici, in popravke podatkov za pretekla obdobja poročanja. V

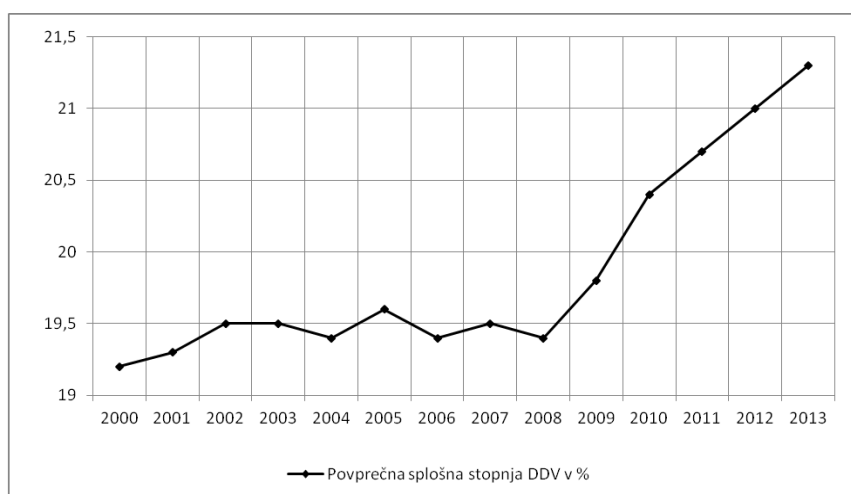
rekapitulacijsko poročilo se vpišejo podatki o skupni vrednosti dobav, razčlenjenih po prejemnikih blaga (Kovač, 2008, str. 247).

ZDDV-1 v VIII. poglavju obravnava oprostitev DDV. Ločimo med nepravimi in pravimi oprostitvami v sistemu DDV. Neprave oprostitve pomenijo, da davčni zavezanci, ki opravljajo oproščene dejavnosti, od svojih dobav ne obračunavajo davka in nimajo pravice do odbitka davka, ki jim ga zaračunajo dobavitelji. Plačila DDV so tako oproščene določene dejavnosti, ki so v javnem interesu (npr. zdravstvo, socialno varstvo, izobraževanje, verske skupnosti, šport in športna vzgoja, kultura, univerzalne poštna storitve itn.), zavarovalne in pozavarovalne transakcije, najem oziroma zakup nepremičnin, itd. Prava oprostitvev pa pomeni, da davčni zavezanec DDV ne obračuna in plača, hkrati pa ima pravico do odbitka davka. Brez obremenitve z DDV so tako izvoz blaga, dobave blaga v druge države članice, dobave blaga, ki so izenačene z izvozom blaga ali dobavami blaga v druge države članice, in storitve, ki so opravljene ali porabljene v tretjih državah oziroma v drugih državah članicah, v kolikor je prejemnik davčni zavezanec, identificiran za namene DDV (Ministrstvo za finance RS, 2013a).

Davčna osnova vključuje vse, kar predstavlja plačilo in je bilo zaračunano kupcu, vključno s trošarinami in drugimi davki, taksami, uvoznimi in drugimi dajatvami ter posrednimi stroški s strani dobavitelja, kot so provizije, stroški embalaranja, prevoza, zavarovanja. Znižanje cen in popusti, ki so odobreni v trenutku dobave, se ne všttevajo v davčno osnovo (Čok et al., 2012, str. 46).

Z ZDDV-1 sta predpisani dve davčni stopnji. Od 1. julija 2013 so v veljavi novosti v povezavi z davčnimi stopnjami DDV. S spremembami in dopolnitvami Zakona o izvrševanju proračuna (Ur. l. RS, št. 104/2012, 46/2013, 56/2013-ZŠtip-1, 61/2013, 82/2013, v nadaljevanju ZIPRS1314), kjer je dodan 60. a člen, se je poseglo v določila ZDDV-1 glede davčnih stopenj. Splošno stopnjo so povišali z 20 % na 22 %, nižjo stopnjo pa z 8,5 % na 9,5 %.

Slika 7: Povprečna splošna stopnja DDV v državah članicah EU-27, v letih od 2000 do 2013



Vir: European Commission, 2013, *Taxation trends in the European Union*, str. 30.

S povišanjem splošne stopnje DDV Slovenija ostaja blizu EU-27 povprečja. Splošna stopnja DDV je bila namreč v državah članicah EU do leta 2009 precej stabilna (KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey, 2009, str. 36). Z letom 2009 pa je povprečna splošna stopnja DDV v EU-27 začela naraščati, kar je predstavljeno v Sliki 7. V letu 2008 je bila povprečna splošna stopnja DDV 19,4 %, v letošnjem letu 2013 pa je 21,3 % (European Commission, 2013, str. 31).

Splošna davčna stopnja velja za vso blago in storitve, ki niso obdavčene po znižani davčni stopnji. Seznam dobav blaga in storitev, za katere se uporablja nižja stopnja DDV, je priloga I k ZDDV-1. Nižja davčna stopnja velja predvsem za nujne življenjske potrebščine, kot so hrana, dobava vode, zdravila, tudi prevoz oseb in njihove prtljage, avtorske pravice književnikov, skladateljev ter storitve izvajalskih umetnikov, vstopnine za razstave, gledališča, muzeje. Od leta 2010 pa tudi izposoja knjig, storitve čiščenja, manjših popravil, domačega varstva, frizerske storitve in dobava cvetja. Poleg omenjenih stopenj ZDDV-1 določa tudi stopnjo 0 %, pri kateri ima zavezanec pravico do povrnitve vstopnega davka. Le-ta se uporablja ob izvozu v države, ki niso članice EU, in za dobave blaga in storitev zavezancem v državah članicah EU (Klun, 2011, str. 88).

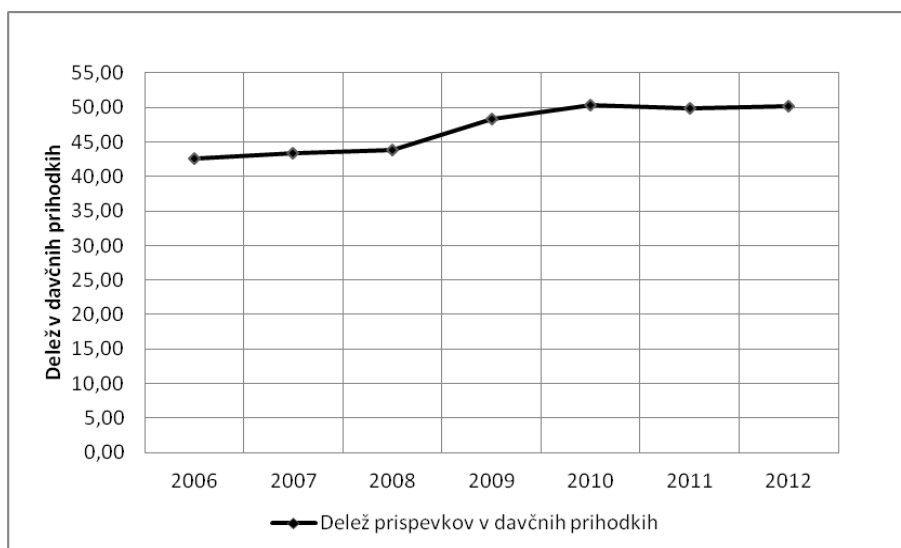
Davčni zavezanec sme od svoje davčne obveznosti odbiti vstopni DDV, ki ga je plačal ali ga je dolžan plačati pri nabavah blaga in storitev. Pod pogojem, da je to blago in storitve uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. To stori tako, da od skupnega zneska DDV, ki ga dolguje za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka. Znesek vstopnega DDV lahko odbije tudi kadar koli po tem davčnem obdobju, vendar ne kasneje kot v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je pridobil pravico do odbitka vstopnega DDV (Kovač, 2008, str. 248).

ZDDV-1 v 76. a členu določa mehanizem obrnjene davčne obveznosti, ki je eden od ukrepov, s katerim naj bi se izboljšal sistem pobiranja DDV. Ta sistem pomeni prenos davčnega bremena od dobavitelja na prejemnika blaga oziroma storitev (Računsko sodišče Republike Slovenije 2008, str. 76). Uporablja se predvsem za določene storitve (npr. gradbene) in le v primerih dobav blaga in opravljanja storitev, ki jih opravi davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v RS, drugemu davčnemu zavezancu, identificiranemu za namene DDV v RS. Namesto dobaviteljev morajo obračunati in plačati DDV prejemniki dobav in naročniki storitev ter plačniki predplačil v zvezi z opravljenimi dobavami ali storitvami. Hkrati pa imajo tudi pravico do odbitka DDV, če izpolnjujejo pogoje za odbitek DDV. Davčni zavezanec, ki opravlja omenjene dobave blaga ali storitve, mora davčnemu organu preko portala eDavki oddati poročilo na obrazcu PD-O. Obrazec mora oddati za koledarski mesec, v katerem je dobave opravil, ali v katerem mora popraviti podatke o dobavah iz preteklih obdobj. Na tak način poroča o vseh dobavah, ki jih je opravil za druge davčne zavezance, ki so določeni kot plačniki davka (Ministrstvo za finance RS, 2013a).

## 2.4 Prispevki za socialno varnost

Prispevki za socialno varnost (v nadaljevanju prispevki) se prav tako uvrščajo med veliko trojico davkov. V RS poznamo štiri skupine prispevkov, in sicer prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, prispevki za zdravstveno zavarovanje, prispevki za starševsko varstvo ter prispevki za zaposlovanje. Namen prispevkov je v financiranju ukrepov socialne varnosti. Gre za sistem socialnega zavarovanja, za katerega je značilno, da se financira s prispevki, ki so obvezni in vezani predvsem na dohodek zavarovancev, pravice pa naj bi brez posebnih pogojev pripadale vsem zavarovancem. Pri vseh oblikah zavarovanj sicer zadnje načelo v praksi ni izpolnjeno, saj lahko nadomestilo za brezposelnost prejme zavarovanec le ob izpolnjevanju določenih pogojev (Klun, 2011, str. 120).

Slika 8: Gibanje deleža prispevkov v strukturi davčnih prihodkov RS, v letih od 2006 do 2012



Vir: Ministrstvo za finance RS, 2008a, Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007; Ministrstvo za finance RS, 2009a, Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008; Ministrstvo za finance RS, 2010b, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2009; Ministrstvo za finance RS, 2011c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012.

V Sliki 8 predstavljam delež prispevkov v strukturi davčnih prihodkov RS od leta 2006 do leta 2012. Glede na preučevana leta so prispevki v letu 2010 dosegli najvišji delež v strukturi davčnih prihodkov RS, predstavljali so 50,3 %. Skozi vsa leta se delež povišuje, razen v letu 2011, kjer se je malenkost znižal. Na rast prispevkov v določeni meri vplivata inflacija in rast plač. V letu 2012 je bil delež prispevkov v strukturi davčnih prihodkov RS 50,2 % (Ministrstvo za finance RS, 2008a, 2009a, 2010b, 2011c, 2012c, 2013c).

Zavezanci, ki plačujejo prispevke, so zaposleni, zavarovanci, delodajalci, RS, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje RS, Zavod za zdravstveno zavarovanje RS, Zavod RS za zaposlovanje in drugi (Bohorič & Oštir, 2006, str. 144).

Način obračunavanja, plačevanja ter stopnje prispevkov so urejeni z Zakonom o prispevkih za socialno varnost (Ur. l. RS, št. Ur. l. RS, št. 5/1996, 18/1996-ZDavP, 34/1996, 87/1997, 3/1998, 7/1998 Odl. US: U-I-22/98, 106/1999-ZPIZ-1, 81/2000-ZPSV-C, 97/2001-ZSDP, 97/2001, 62/2010 Odl. US: U-I-214/09, Up-2988/08-29, 40/2012-ZUJF, 96/2012-ZPIZ-2, v nadaljevanju ZPSV), ZPIZ-2, ZZVZZ, Zakonom o starševskem varstvu in družinskih prejemkih (Ur. l. RS, št. 110/2006-UPB2, 114/2006-ZUTPG, 122/2007 Odl.US: U-I-11/07-45, 10/2008, 62/2010-ZUPJS, 40/2012-ZUJF, 63/2013-ZIUPTDSV, v nadaljevanju ZSDP) ter ZUTD. Zakon o delovnih razmerjih (Ur. l. RS, št. 42/2002, 79/2006-ZZZPB-F, 46/2007 Odl.US: U-I-45/07, Up-249/06-22, 103/2007, 45/2008-ZArbit, 83/2009 Odl.US: U-I-284/06-26, 21/2013-ZDR-1 (78/2013 popr.), v nadaljevanju ZDR-1) pa z 11. členom slovenskemu delodajalcu nalaga obveznost prijave delavca v obvezno pokojninsko, invalidsko, zdravstveno zavarovanje in zavarovanje za primer brezposelnosti (Ministrstvo za finance RS, 2013e).

Za vse skupine prispevkov je osnova enaka in je odvisna od tega, kdo jih plačuje. Osnove za plačilo prispevkov, ki veljajo za osebe v delovnem razmerju, se upoštevajo tudi kot osnove za plačilo prispevkov za zdravstveno zavarovanje, osnove za plačilo prispevkov za starševsko varstvo in osnove za plačilo prispevkov za zaposlovanje (Ministrstvo za finance RS, 2013e).

Pri plačevanju prispevkov iz plač in drugih prejemkov iz dela zgornje omejitve pri višini zavarovalne osnove ni. Pri samozaposlenih in zavarovancih, ki nimajo plače, pa je določena najvišja zavarovalna osnova. Prispevki iz plač se plačajo ob izplačilu plač, prispevki samozaposlenih, kmetov in oseb, ki so brez plač, pa do 15. v mesecu (Klun, 2011, str. 122).

Delavci plačujejo prispevke iz bruto prejemkov. To pomeni, da dobijo izplačano neto plačo, saj jim delodajalci pri izplačilu plače že odtegnejo prispevke, ki jih morajo plačevati delavci. Delodajalci iz bruto plače odtegnejo tudi akontacijo dohodnine. Delodajalci pa plačujejo svoj del prispevkov za socialno varnost na bruto prejemke, ki jih obračunajo od bruto plače. Strošek dela za delodajalca predstavlja vsoto med bruto plačo ter delodajalčevimi prispevki za socialno varnost (Klun, 2011, str. 121).

Samostojni podjetniki, samostojni kulturni delavci in zasebniki (v nadaljevanju samozaposleni) plačujejo prispevke od zavarovalne osnove, ki je določena glede na njihov ustvarjeni dobiček. Osnovo določijo glede na zadnjo odmerno odločbo o davku iz dejavnosti oziroma dohodnino. S Pravilnikom o določanju zavarovalnih osnov in postopku za razvrščanje v zavarovalne osnove (Ur. l. RS, 45/2000, 19/2002, 112/2002 Skl.US: U-I-307/98-38, 49/2006 ) je s pomočjo lestvice ustvarjenih dobičkov določena bruto zavarovalna osnova za samozaposlene, pri kateri se upoštevata povprečna in minimalna plača. Samozaposleni in kmetje torej plačujejo prispevke iz zavarovalne osnove po stopnjah, ki jih plačujejo delavci, od zavarovalne osnove pa po stopnjah, ki ji plačujejo delodajalci (Klun, 2011, str. 121).

Pri zavarovancih, ki ne prejemajo dohodkov in so vključeni v sistem socialnega zavarovanja, se pri določitvi bruto zavarovalne osnove upoštevajo podatki o povprečnih in minimalnih

plačah. Ti zavarovanci so verske službe, gospodinje ter občani, ki niso zaposleni, vendar niso prijavljeni na Zavodu RS za zaposlovanje. Pri njih najnižja zavarovalna osnova ne more biti nižja od zjamčene plače. Obračunavanje prispevkov poteka na enak način kot pri samozaposlenih. Prispevke iz zavarovalne osnove plačujejo po stopnjah, ki jih plačujejo delavci, od zavarovalne osnove pa po delodajalčevih stopnjah (Klun, 2011, str. 122).

V Tabeli 4 so predstavljene stopnje prispevkov delojemalcev (zavarovancev) in delodajalcev za posamezne prispevke ter navedba členov iz ZPSV, ki določajo stopnje posameznih prispevkov.

*Tabela 4: Stopnje prispevkov za socialno varnost*

<b>Prispevek</b>	<b>ZPSV</b>	<b>Delojemalec v %</b>	<b>Delodajalec v %</b>
Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	8. člen	15,50	8,85
Prispevek za obvezno zdravstveno zavarovanje	11. člen	6,36	6,56
Prispevek za zavarovanje za primer poškodbe pri delu in poklicne bolezni	12. člen	-	0,53
Prispevek za starševsko varstvo	13. člen	0,10	0,10
Prispevek za zaposlovanje	14. člen	0,14	0,06
<b>Skupaj</b>		<b>22,10</b>	<b>16,10</b>

*Vir: ZPSV, 8.–14. člen.*

Zavezanci za prispevke morajo skladno s prvim odstavkom 352. člena ZDavP-2 obvezne prispevke za socialno varnost izračunavati v obračunu prispevkov za socialno varnost, če ni z ZDavP-2 določeno drugače. V obračunu morajo zavezanci navesti resnične, popolne in pravilne podatke, glede na posamezni zakon o obdavčenju, ter ne smejo spraviti v zmoto organa za pobiranje prispevkov. Drugi odstavek istega člena določa, da zavezanec za prispevke, ki ni hkrati tudi zavarovanec in je plačnik davka skladno z 58. členom ZDavP-2, opravi izračun prispevkov v obračunu davčnih odtegljajev. Delodajalec torej prispevke izračuna, odtegne in plača za zavezanca (delavca).

Izplačevalec dohodka iz delovnega razmerja predloži obračun davčnih odtegljajev od dohodkov iz delovnega razmerja za dohodke, ki se všttevajo v davčno osnovo oziroma se od njih plačujejo prispevki za socialno varnost, preko sistema eDavki na obrazcu REK-1, najpozneje na dan izplačila dohodka. Tudi rok za plačilo teh obveznosti je na dan izplačila dohodka (Ministrstvo za finance RS, 2013e).

### **3 DAVČNI NADZOR**

Davčni nadzor ureja ZDavP-2, ki je tretji zakon o davčnem postopku v slovenskem pravnem redu. Prvi iz leta 1996 davčnega nadzora ni posebej opredeljeval, drugi iz leta 2004 je sicer vseboval poglavje o nadzoru, vendar je sedanji z začetkom uporabe leta 2007 prinesel kar nekaj novosti na tem področju (Kovač & Konečnik, 2007, str. 29). Davčni nadzor tako obsega nadzor nad izvajanjem in upoštevanjem omenjenega zakona in zakonov o obdavčevanju (ZDavP-2, 127. člen).

Opravlja se v korist ali pa tudi v breme davčnega zavezanca. Nanašati se mora predvsem na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti ali pa na dejstva, ki vplivajo na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji (ZDavP-2, 128. člen).

Drugi odstavek 127. člena ZDavP-2 določa štiri oblike davčnega nadzora, in sicer davčni nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu; nadzor in kontrolo v skladu z zakonom, ki ureja carinsko službo; davčni inšpekcijski nadzor in davčno preiskavo.

#### **3.1 Davčni nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu**

Davčni nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu v praksi imenujemo tudi davčna kontrola in pomeni sprotno nadziranje davčnih zavezancev. Izvaja se na sedežu davčnega organa, kjer davčni kontrolorji preverjajo pravilnost in pravočasnost oddajanja davčnih napovedi in obračunov ter pravilnosti plačila davčnih obveznosti (Klun, 2011, str. 29).

V skladu s 129. členom ZDavP-2 nadzor obračunov davka pri davčnem organu obsega nadzor nad izpolnjevanjem obveznosti predlaganja obračunov davka, kjer davčni kontrolorji preverijo, ali so zavezanci v skladu z zakonom predložili davčni obračun ter nadzor predloženih obračunov davka, kar pomeni:

- preverjanje popolnosti, pravočasnosti, formalne, logične in računske pravilnosti obračunov davka ter zahtevkov za vračilo davka na podlagi obračunov davka;
- primerjanje podatkov v obračunih davka s podatki iz drugih virov, ki so znani davčnemu organu;
- primerjanje podatkov v obračunih davka z listinami in podatki v poslovnih knjigah in drugih evidencah davčnih zavezancev.

Davčni kontrolorji pri svojem delu pregledujejo podatke iz uradnih evidenc in podatke, ki jih davčnemu organu posredujejo drugi organi, povezani z davčnim zavezancem, npr. banke in hranilnice, delodajalci, drugi zavodi. Davčne evidence so evidenca o davkih, knjigovodska evidenca, evidenca o vodenju postopkov davčnega nadzora, evidenca o davčnih preiskavah in

evidenca o kršitvah davčnih predpisov in drugih predpisov, za izvajanje katerih je pristojna davčna služba (ZDS-1, 26. člen).

Davčni kontrolorji imajo vpogled v register davčnih zavezancev (v nadaljevanju RDZ), ki je enotna, z drugimi evidencami povezana informatizirana baza podatkov (ZDS-1, 40. člen). Povezana je s primarnimi viri registrskih podatkov, ki so Centralni register prebivalstva Ministrstva za notranje zadeve, Register Geodetske uprave RS, Register Zavoda za zdravstveno zavarovanje RS, Register transakcijskih računov Banke Slovenije, Sodni register in Poslovni register (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 39).

DU izvede vpis davčnih zavezancev po uradni dolžnosti. Fizične osebe s stalnim ali začasnim prebivališčem v RS se vpišejo na podlagi podatkov iz Centralnega registra prebivalstva (ZDS-1, 43. člen). Samostojni podjetniki posamezniki ali druge osebe, ki opravljajo dejavnost, se vpišejo na podlagi podatkov iz Poslovnega registra (ZDS-1, 44. člen). Pravne osebe, združenje oseb po tujem pravu, ki so brez pravne osebnosti, in druge osebe se prav tako vpišejo po uradni dolžnosti iz podatkov iz Sodnega registra, Poslovnega registra ali drugega registra oziroma evidence (ZDS-1, 45. člen).

Delo davčnih kontrolorjev zahteva poznavanje in uporabo številnih računalniških programov, med njimi najpogosteje uporabljeni eDavki, Podatkovno skladišče, RDZ, informacijski sistem DP, od leta 2011 pa tudi program SAP.

Postopek davčnega nadzora davčnih obračunov pri davčnem organu zajema formalno in vsebinsko kontrolo. V okviru formalne kontrole se preveri, ali je obračun predložen in ali je pravilen, krajevna pristojnost DU, pravilnost davčnega obdobja, ali je podpisana pravilna odgovorna oseba ter ali se davčna številka ujema z nazivom davčnega zavezanca. Preveri pa se tudi pravilnost plačevanja davkov, torej ali je davek plačan pravočasno in v celoti. V primeru elektronsko oddanega obrazca formalna kontrola poteka avtomatsko, v papirni obliki oddane obrazce pa kontrolor ročno formalno kontrolira (npr. KIDO obrazce). Logična in računsko kontrola se izvede s pomočjo računalniške podpore, kjer se preveri in odkrije napake pri vnašanju podatkov in izpolnjevanju obrazcev, preveri se tudi pravilnost davčne stopnje za posamezni davek. Davčni zavezanec logično in računsko nepravilnega obračuna elektronsko ne more oddati, ampak ga mora popraviti, šele nato ga lahko odda. Davčni kontrolorji v okviru vsebinske kontrole preverjajo pravilnost podatkov na obračunu. Preverijo skladnost podatkov v obdobju, skladnost podatkov s podatki iz prejšnjih obdobj, s podatki iz drugih obračunov istega davčnega zavezanca ter s podatki sorodnih zavezancev (Ministrstvo za finance RS, 2009b).

V primeru ugotovljenih nepravilnosti davčni kontrolor pozove davčnega zavezanca, da v osmih dneh od seznanitve z nepravilnostmi predloži davčni obračun, popravljen obračun ali pa da predloži potrebna pojasnila in dokazila. Pozove ga pisno s pozivom ali ustno po telefonu. Po poteku tega roka davčni kontrolor odmeri davek z odmerno odločbo po 84. členu ZDavP-2 oziroma z odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne



obveznosti. Če se pripombe davčnega zavezanca v celoti upoštevajo in ni podlage za spremembo davka, se davčnega zavezanca o tem pisno obvesti. Kadar iz ugotovitev nadzora izhaja, da je potrebno dejansko stanje dodatno raziskati, se postopek nadzora nadaljuje z davčnim inšpekcijskim nadzorom (ZDavP-2, 129. člen).

### **3.2 Carinski nadzor**

Davčni organ izvaja nadzor in kontrolo, ki je v skladu z Zakonom o carinski službi (Ur. l. RS, št. 103/2004-UPB1, 113/2005-ZJU-B, 40/2009, 9/2011, 96/2012-ZPIZ-2 v nadaljevanju ZCS-1). Carinski nadzor se vrši po omenjenem zakonu, ki v 21. členu določa več oblik nadzora. Nadzor izvajajo cariniki oziroma inšpektorji na celotnem območju RS in tudi zunaj, če je tako določeno z mednarodnimi pogodbami. Oblike nadzora so carinski nadzor, carinska kontrola, trošarinski nadzor, trošarinska kontrola, inšpekcijski nadzor in carinske preiskave.

ZDavP-2 v 130. členu določa, če davčni organ pri opravljanju omenjenega nadzora ali kontrole ugotovi nepravilnosti, zaradi katerih se spremeni davčna obveznost, ali nepravilnosti, ki vplivajo na pravilno izvajanje predpisov, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna carinska služba, se o teh ugotovitvah sestavi zapisnik, ki se vroči davčnemu zavezancu. V zapisniku mora biti navedena pravica do pripomb s strani davčnega zavezanca, rok za pripombe je 8 dni od vročitve zapisnika.

V nadaljevanju isti člen določa, da davčni organ odmeri davek z odločbo po 84. členu ZDavP-2, kadar z nadzorom ugotovi, da je treba odmeriti oz. spremeniti davek. Če nepravilnosti ne vplivajo na višino davčne obveznosti, izda o tem odločbo. Odločbo mora izdati v 30 dneh od dneva prejema pripomb na zapisnik oziroma od dneva, ko je iztekel rok za pripombe. Tudi o pripombah se mora davčni organ izjaviti v odločbi. Kadar se pripombe davčnega zavezanca v celoti upoštevajo in ni podlage za spremembo davčne obveznosti ali niso ugotovljene nepravilnosti, ki vplivajo na pravilno izvajanje predpisov, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna carinska služba, se davčnega zavezanca o tem pisno obvesti.

### **3.3 Davčna preiskava**

Davčna preiskava se začne, ko so podani razlogi za sum storitve dejanja, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčevanju. Opravlja jo davčni inšpektor v skladu z ZDavP-2 in ZDS-1. Namen izvajanja davčne preiskave je predvsem preprečevanje, preiskovanje ter odkrivanje kršitev predpisov o obdavčevanju. Obsega zbiranje podatkov in informacij, pomembnih za obdavčenje pravnih in fizičnih oseb, pomeni pa tudi analiziranje, obdelovanje ter shranjevanje pridobljenih podatkov (Klun, 2011, str. 29).

Postopek davčne preiskave se začne z izdajo naloga za preiskavo, s strani davčnega organa. V nalogu je potrebno navesti okoliščine, iz katerih izhajajo razlogi za sum, katere okoliščine naj se v preiskavi raziščejo in subjekt oziroma krog subjektov, ki bodo predmet davčne preiskave

(ZDavP-2, 130. člen). Davčnemu zavezancu se sklep o začetku in predmetu preiskave sploh ne vroči, ima le vlogo internega akta davčnega organa v razmerju do davčnega inšpektorja. To je razlog, da je po mnenju nekaterih institut davčne preiskave sistemsko sporen, saj naj bi šlo za kazensko materijo in poseg v ustavne pravice (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 145).

V postopku davčne preiskave se preverijo in dopolnijo podatki, ki jih je davčni organ predhodno zbral v skladu s svojimi pooblastili. Po opravljeni davčni preiskavi davčni inšpektor pripravi zaključno preiskovalno poročilo, v katerem strne ugotovitve preiskave ter zbrane podatke, dokumente in druge dokaze (ZDavP-2, 130. člen).

Davčni zavezanec se ima možnost izjaviti o predhodno pridobljenih dokazih v preiskavi samo ob nadaljevanju nadzora, ob uvedbi inšpekcijskega postopka (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 145). V primeru ugotovljenih utemeljenih sumov se torej postopek nadaljuje z davčnim inšpekcijskim nadzorom, davčnemu zavezancu pa davčni organ izda sklep o začetku postopka in ga seznanj z ugotovitvami v izvedeni preiskavi. Vsi dokazi in podatki se lahko uporabijo kot dokaz tudi v nadaljevanju postopka davčnega nadzora (ZDavP-2, 130. člen).

### **3.4 Davčni inšpekcijski nadzor**

V okviru davčnega inšpekcijskega nadzora (v nadaljevanju DIN) pooblašcene uradne osebe oziroma davčni inšpektorji preverjajo poslovanje zavezanca ter s tem pravilnost obračunavanja, pravočasnost plačila davkov in možnost davčne utaje. Ta oblika davčnega nadzora praviloma poteka v poslovnih prostorih davčnih zavezancev (Klun, 2011, str. 29). Lahko pa poteka tudi v poslovnih prostorih, kjer se vodijo poslovne knjige in druge evidence za davčnega zavezanca oziroma v prostorih pooblaščenca, ki ga je določil davčni zavezanec. Za ta namen mora dati davčnemu inšpektorju na razpolago primeren delovni prostor in potrebne pripomočke (ZDavP-2, 137. člen). Glede na obstoj številnih elektronskih baz podatkov lahko davčni inšpektorji opravijo vse več dela tudi v svoji pisarni na DU.

Glede na obseg je DIN lahko celostni ali delni. Celostni obsega vsa področja poslovanja oziroma vse vrste davkov za eno ali več davčnih obdobj, delni pa obsega posamezna področja poslovanja in je omejen na enega ali več davkov ter eno ali več davčnih obdobj (ZDavP-2, 132. člen).

Časovno obdobje ureja ZDavP-2 v 133. členu. DIN je dopusten do zastaranja pravice do odmere davka. Pri velikih gospodarskih družbah se DIN praviloma nadaljuje od zadnjega davčnega obdobja, za katerega je bil opravljen predhodni davčni inšpekcijski nadzor. Pri pravnih osebah, ki niso velike gospodarske družbe, in pri fizičnih osebah, ki opravljajo neodvisno samostojno dejavnost, obsega DIN tri predhodna davčna obdobja, če gre za davčno obdobje enako koledarskemu ali poslovnemu letu, oziroma največ 36 mesecev, če gre za davčno obdobje, ki ni enako koledarskemu ali poslovnemu letu. Če obstaja sum zmanjšanja davčne obveznosti zaradi neplačevanja davkov, se lahko DIN razširi tudi na druga obdobja in druge vrste davka (ZDavP-2, 133. člen).

Podlaga za izbor davčnih zavezancev za izvedbo DIN je letni načrt, ki ga pripravi davčni organ. Pri pripravi letnega načrta upoštevajo objektivne kriterije, ki so pripravljene na podlagi statističnih metod, naključnega izbora in predhodnih ugotovitev v postopku nadzora. Upoštevajo načelo enakomernega inšpekcijskega nadziranja vseh davčnih zavezancev in načelo pomembnosti davka, ki ga davčni zavezanec prispeva v javnofinančnih prihodkih (ZDavP-2, 134. člen).

Davčni inšpekcijski nadzor se začne z vročitvijo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Slednji mora, poleg drugih sestavin, v izreku vsebovati tudi obdobje obdavčenja, na katerega se DIN nanaša, vrste davkov oziroma predmet DIN, opozorilo o pravici sodelovanja zavezanca za davek pri DIN in o pravnih posledicah oviranja izvedbe nadzora. Pritožba zoper sklep ni možna. Po poteku 8 dni od vročitve sklepa davčnemu zavezancu lahko davčni inšpektor začne z opravljanjem DIN. V primeru ogroženosti namena nadzora se postopek DIN lahko začne, ko davčni inšpektor pri davčnem zavezancu opravi kakršno koli dejanje z namenom opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora (ZDavP-2, 135. člen). Davčni inšpektor se mora pred začetkom DIN izkazati s službeno izkaznico in značko (ZDavP-2, 136. člen).

Pristojnosti davčnega inšpektorja in sodelovanje davčnega zavezanca v DIN določa 138. člen ZDavP-2. Davčni zavezanec mora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Dolžan je dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja DIN ter dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje. Davčni inšpektor ima pravico pregledati poslovne prostore in prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov, pregledati naprave, blago, stvari, predmete, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente, ki omogočajo vpogled v poslovanje davčnega zavezanca. Slednjemu pa je potrebno omogočiti, da je prisoten pri ogledu. Davčni inšpektor sme za največ 30 dni zaseči listine, nosilce elektronskih baz podatkov, predmete, vzorce in drugo blago, kadar je to potrebno za zavarovanje dokazov, za natančno ugotovitev nepravilnosti ali če davčni zavezanec to uporablja za kršitve oziroma je bilo to pridobljeno s kršitvami davčnih predpisov. Izjemoma lahko pooblaščen oseba pri obsežnem in dolgotrajnem DIN podaljša prej omenjeni rok, vendar največ do skupno 90 dni (ZDavP-2, 138. člen). Davčni zavezanec ima pravico do prisotnosti pri DIN in do tekočega obveščanja o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru, razen če to onemogoča potek in namen DIN. O tem ga mora davčni inšpektor poučiti pred izvedbo DIN (ZDavP-2, 139. člen).

Davčni inšpektor mora o DIN sestaviti zapisnik, vendar mora pred tem opraviti sklepni pogovor z davčnim zavezancem. V tem pogovoru ga mora opozoriti na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, na pravne posledice ugotovitev DIN in na davčne učinke teh ugotovitev. Sklepni pogovor ni potreben, če rezultat DIN ne zahteva spremembe obdavčenja ali pa kadar se davčni zavezanec pogovoru odpove in se mu izogiba (ZDavP-2, 139. člen). Že omenjeni zapisnik se vroči davčnemu zavezancu najpozneje v 10 dneh po končanem pregledu. Davčni zavezanec lahko poda pripombe zoper zapisnik v 20 dneh po vročitvi. Na

podlagi utemeljene pisne zahteve davčnega zavezanca, pred iztekom roka za pripombe, se lahko rok za pripombe podaljša za dodatnih 10 dni (ZDavP-2, 140. člen).

Davčni organ po končanem DIN izda odločbo o odmeri po 84. členu ZDavP-2 oziroma odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti. Od dneva začetka DIN do izdaje odločbe ne sme preteči več kot 6 mesecev, razen v primerih, ki jih ZDavP-2 v 141. členu posebej določa. Ti razlogi so inšpiciranje povezanih oseb, inšpiciranja zavezancev za davek, ki so zavezani k reviziji letnih poročil ter ugotavljanju davčne osnove z oceno. V teh primerih ne sme preteči več kot 9 mesecev. Posebni razlogi za daljši čas izdaje odločbe v DIN pa ne veljajo, kadar davčni zavezanec davčnemu organu ne predloži dokumentacije in pojasnil v zvezi s predmetom nadzora, ter tako ovira DIN, in v primeru sočasnega davčnega nadzora, ki hkrati poteka v več državah članicah EU (ZDavP-2, 141. člen).

## **4 NADZOR DAVČNIH OBRAČUNOV PRAVNIH OSEB PRI DAVČNEM ORGANU NA PRIMERIH DAVČNIH ZAVEZANCEV**

Nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu opravljajo davčni kontrolorji v prostorih pristojnega DU. Kot je bilo že napisano, tovrstni nadzor obsega nadzor nad izpolnjevanjem obveznosti predlaganja obračunov davka ter nadzor nad predloženimi obračuni (ZDavP-2, 129. člen). Kontrolorji za pravne osebe izvajajo nadzor davčnih obračunov, nadzor obračunov davčnega odtegljaja ter nadzor obračunov prispevkov za socialno varnost (Ministrstvo za finance RS, 2009b). Skladno s sistemom za upravljanje in razvoj kakovosti poslovanja imajo kontrolorji na interni spletni strani DURS za vsak posamezni davek na voljo ustrezno dokumentacijo, t. i. procesne liste in diagrame EPC, ter navodila, ki veljajo pri posameznem postopku nadzora obračunov davka (Ministrstvo za finance RS, 2010c, str. 4).

### **4.1 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb (DDPO obrazec)**

Postopek nadzora davčnega obračuna DDPO (v nadaljevanju obračun DDPO) se začne na podlagi prejetega obračuna DDPO, popravka ali dopolnitve obračuna DDPO, ki ga davčni zavezanec odda preko sistema eDavki (Ministrstvo za finance RS, 2008b). V določenih primerih, ki še niso informacijsko podprti, je še vedno možna oddaja v papirni obliki. Slednja oblika je redkost, zato sem večjo pozornost namenila postopku nadzora obračunov DDPO, ki so oddani preko sistema eDavki.

Obračun DDPO za koledarsko leto mora davčni zavezanec oddati najpozneje v treh mesecih po poteku koledarskega leta za preteklo koledarsko leto. V primeru, ko je davčno obdobje poslovno leto, pa ga mora oddati najpozneje v treh mesecih po poteku poslovnega leta za preteklo poslovno leto (ZDavP-2, 358. člen).

Oddani obračuni DDPO so najprej programsko formalno preverjeni. Preveri se pravočasnost in pravilnost vložitve ter pravilnost in popolnost podatkov o davčnem zavezancu. Vsak obračun, ki je oddan po sistemu eDavki, mora biti digitalno podpisan. Kontrolor krajevne pristojnosti ne potrebuje preverjati, to je potrebno le v primeru oddaje v papirni obliki, kjer tudi formalno kontrolo opravlja kontrolor. Davčne zavezance, ki so oddali formalno nepravilne in nepopolne obračune DDPO, kontrolor pozove k popravku oziroma dopolnitvi. Formalno pravilne obračune DDPO kontrolor zajame v program Silvester Pelias ter hkrati v informacijski sistem DP. Program Silvester Pelias in postavljene računske in logične kontrole kontrolorju omogočajo ugotavljanje kritičnih in nekritičnih napak na obračunu DDPO. V primeru kritičnih napak kontrolor davčnega zavezanca pozove k popravku obračuna DDPO. Preverjanje kritičnih napak pride v poštev le v primeru oddanih obračunov DDPO v papirni obliki. Elektronsko, preko sistema eDavki, namreč ni možno oddati obračune DDPO, ki vsebujejo kritične napake.

V nadaljevanju sledi vsebinska kontrola, v okviru katere kontrolor s pomočjo različnih kriterijev ugotovi vse nekritične napake na obračunu DDPO. Ti kriteriji so postavljeni algoritmi, dodatna navodila, izpisi naknadnih kontrol in izpisi napak. Na podlagi ugotovitev o nekritičnih napakah se kontrolor odloči za nadaljnji davčni nadzor obračuna DDPO. Pravilni obračuni DDPO, brez ugotovljenih napak, pa so primerni za potrjevanje davčne obveznosti.

Kontrolor v nadaljevanju s pomočjo programske podpore primerja potrjeno višino davčne obveznosti z višino predhodno že obračunanih akontacij davka na podlagi knjigovodskih evidenc v informacijski sistem DP ter tako ugotovi višino vračila ali doplačila davka. V primeru vračila davka kontrolor podatke o takšnih davčnih zavezancih vpiše na poseben seznam z vračili in pripravi uradni zaznamek o upravičenosti vračila davka. V programu SAP pa izvede postopek umik blokad.

V primeru obstoja in potrditve davčne obveznosti po obračunu DDPO kontrolor na podlagi podatkov iz obračuna DDPO in davčnih evidenc najprej ugotovi obdobje poslovanja davčnega zavezanca v preteklem davčnem obdobju, nato pa na podlagi tega ugotovi višino akontacije davka za tekoče davčno leto. Višino akontacije s pomočjo programske podpore prenese v evidenco osnov za akontacijo DDPO. Na podlagi te evidence se izračuna in s pomočjo posebne obdelave knjiži poračunska akontacija ter mesečni ali trimesečni obroki akontacije.

Kontrolor na podlagi seznama zavezancev, ki obračuna DDPO niso predložili v zakonsko določenem roku, pripravi pozive za predložitev obračuna. Če davčni zavezanec tudi po pozivu ne odda obračuna DDPO, se v kontroli odloči o tem, ali se poda predlog za uvedbo inšpekcijskega pregleda, ali se uvede postopek odmere oziroma cenitve davčne osnove ali pa se postopek ustavi. Kontrolor v omenjenih primerih sočasno ugotavlja tudi sum storitve prekrška. Če davčni zavezanec v obravnavanem obdobju ni imel davčne osnove, mora kljub temu oddati obračun DDPO s praznimi postavkami. V kolikor kontrolor ugotovi, da davčni zavezanec v obravnavanem davčnem obdobju ni posloval, ni imel davčne osnove in ni oddal obračuna DDPO, se postopek odmere zaključi z izdajo sklepa o ustavitvi postopka odmere. V

kolikor pa se pri davčnem zavezancu v postopku ugotovi davčna osnova, se odmeri in naloži davčna obveznost, o čemer kontrolor izda zapisnik. Na zapisnik lahko davčni zavezanec poda pripombe, ki se upoštevajo pri pripravi odločbe v postopku odmere oziroma cenitve v kontroli, oziroma se kontrolor odloči za predlog davčnega inšpekcijskega nadzora. Izdana odločba je izvršilni naslov za potrjevanje zavezančeve obveznosti za doplačilo ali vračilo, kakor tudi za ugotavljanje višine in obrovov predhodne akontacije. V primeru pritožbe davčnega zavezanca se zadeva rešuje v procesu reševanja pritožbe.

V nadaljevanju prikazujem postopek nadzora obračuna DDPO za leto 2012 na konkretnem primeru davčnega zavezanca, poimenovanega Podjetje X. Podjetje X je pravna oseba, s statusno obliko d. o. o. in s sedežem v Mirni Peči, ki sodi v pristojnost DU Novo mesto. V Tabeli 5 na naslednji strani prikazujem podatke iz obračuna DDPO za leti 2011 in 2012 ter podatke iz popravka obračuna DDPO 2012.

Dne 12. februarja 2013 je omenjeni davčni zavezanec oddal obračun DDPO za leto 2012, za davčno obdobje, ki je enako koledarskemu letu. Obračun je bil oddan pravočasno, saj mora biti v skladu s 358. členom ZDavP-2 predložen najpozneje v treh mesecih po poteku koledarskega leta za preteklo koledarsko leto. Podjetje X je obračun DDPO oddalo preko sistema eDavki, tako da je bila formalna kontrola opravljena avtomatsko programsko ob oddaji.

Tabela 5 na naslednji strani prikazuje le tiste postavke iz obračuna DDPO za leto 2012, ki vsebujejo vrednosti. Zaradi lažje primerjave podatkov s preteklim letom sem v isto tabelo dodala podatke iz obračuna DDPO za leto 2011. Z nadzorom davčnega obračuna je bila ugotovljena nepravilnost na obračunu DDPO za leto 2012, zato je v tabeli tudi stolpec s podatki iz popravka obračuna DDPO za leto 2012.

Kot sestavni del obračunov DDPO je Podjetje X priložilo tudi naslednje priloge:

- Priloga 5: Podatki v zvezi s pokrivanjem davčne izgube (po 36., 37., 43., 53., 84. in 89. členu ZDDPO-2);
- Priloga 6 a: Podatki v zvezi z olajšavo za investiranje po 55. a členu ZDDPO-2;
- Priloga 9: Podatki v zvezi z olajšavo za donacije (59. člen ZDDPO-2).

Podatki iz prilog 6 a, ki sta priloženi k obračunu DDPO 2011 in 2012, sta prilogi 2 in 3 k magistrskemu delu. Podatki iz priloge 9 k obračunu DDPO 2012 je priloga 4 k magistrskemu delu.

Tabela 5: Davčni obračuni DDPO za leti 2011, 2012 in popravek davčnega obračuna DDPO 2012

Zap. št.	Postavka	Obračun DDPO 2011 Znesek v EUR	Obračun DDPO 2012 Znesek v EUR	Popravek obračuna DDPO 2012 Znesek v EUR
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	350.538,57	326.140,20	326.140,20
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	350.538,57	326.140,20	326.140,20
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	343.114,98	326.138,97	326.138,97
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.43)	100,00	450,00	450,00
6.20	Nepriznani odhodki za donacije	450,00	450,00	450,00
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	749,00	0,00	0,00
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)	342.265,98	325.688,97	325.688,97
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	8.272,59	451,23	451,23
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0	8.272,59	451,23	451,23
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota od 15.1 do 15.20, vendar največ do višine davčne osnove pod zap. št. 13)	8.272,59	451,23	450,00
15.3	Pokrivanje izgube	4.790,46	0,00	0,00
15.8	Olajšava za investiranje po 55. a členu	3.382,13	1,23	0,00
15.13	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in religiozne namene	100,00	450,00	450,00
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	0,00	0,00	1,23
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat 18 odstotkov)	0,00	0,00	0,22
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 ± 19)	0,00	0,00	0,22
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22), če > 0	0,00	0,00	0,22
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	0,00	0,00	1,23
26.	Akontacija	0,00	0,00	0,21
28.	Trimesečni obrok akontacije	0,00	0,00	0,05

Vir: Davčna uprava RS, 2012a, Davčni obračun DDPO Podjetja X za leto 2011; Davčna uprava RS, 2013a, Davčni obračun DDPO Podjetja X za leto 2012; Davčna uprava RS, 2013c, Popravek davčnega obračuna DDPO Podjetja X za leto 2012.

V nadaljevanju sledi postopek izvedbe vsebinske kontrole. Kontrolor s pomočjo različnih kriterijev ugotavlja nekritične napake in se potem na podlagi ugotovitev odloči o nadaljnjem davčnem nadzoru. Kontrolor je na obračunu DDPO Podjetja X ugotovil dve nekritični napaki, in sicer v prilogi 6 a k obračunu DDPO 2012. Nekritični napaki sta v obdobju  $n - 3$  in  $n - 2$ , v stolpcu 3. Omenjena priloga je priloga 2 k magistrskemu delu. Več o ugotovitvah kontrolorja sledi v nadaljevanju.

Podatki iz obračuna DDPO za leto 2012 prikazujejo, da je imelo Podjetje X v letu 2012 326.140,20 EUR prihodkov, ki so ugotovljeni po računovodskih predpisih. V obračunu DDPO je omenjeni znesek pod zap. št. 1. Družbe, ki so ustanovljene po Zakonu o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/2012, 57/2012, 44/2013 Odl.US: U-I-311/11-16, 82/2013, v nadaljevanju ZGD-1), morajo pri vodenju poslovnih knjig upoštevati Slovenske računovodske standarde in Mednarodne standarde računovodskega poročanja (Jerman & Odar, 2008, str. 127).

Davčno priznan prihodek se izračuna tako, da znesek prihodkov, ugotovljen po računovodskih predpisih (pod zap. št. 1), zmanjšamo za posamezne vrste prihodkov (pod zap. št. 2.1 do 2.14) ter povečamo za posamezne vrste prihodkov (pod zap. št. 3.1 do 3.6). Pri Podjetju X so davčno priznani prihodki enaki prihodkom, ugotovljenim po računovodskih predpisih.

V nadaljevanju obračuna DDPO sledi izračun davčno priznanih odhodkov. Odhodke, ki so ugotovljeni v računovodskih predpisih, v višini 326.138,97, zmanjšamo za posamezne vrste odhodkov (pod zap. št. 6.1 do 6.43). Podjetje X ima v letu 2012 nepriznane odhodke za donacije v znesku 450,00 EUR. V obračun DDPO so sicer pod zap. št. 7 vpisana povečanja odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov (pod zap. št. 7.1 do 7.12), vendar Podjetje X tovrstnih odhodkov nima. Davčno priznani odhodki so tako 325.688,97 EUR.

Razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki je 451,23 EUR. K temu znesku se prišteje postavka pod zap. št. 11, ki je sprememba davčne osnove zaradi prehoda na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih, in postavka pod zap. št. 12, povečanje davčne osnove. V Tabeli 5 omenjenih postavk nisem prikazala, saj ima Podjetje X pri teh postavkah v obračunu DDPO vrednost 0,00 EUR. Davčna osnova za obračun DDPO v letu 2012 za Podjetje X je torej 451,23 EUR, kar je razvidno iz postavke pod zap. št. 13.

Do tu pri nadzoru davčnega obračuna DDPO ni bilo ugotovljenih nepravilnosti. V nadaljevanju sledi zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave, zneski so v obračunu DDPO prikazani pod zap. št. 15 (od zap. št. 15.1 do 15.20). Pri obračunu DDPO, ki ga je Podjetje X oddalo 12. februarja 2013, je v postavki olajšava za investiranje po 55. a členu (pod zap. št. 15.8) zaveden znesek 1,23 EUR, v postavki olajšava za donacije (pod zap. št. 15.13) pa 450,00 EUR. Skupni znesek zmanjšanja davčne osnove in davčne olajšave (pod zap. št. 15) je torej 451,23 EUR. Tu je kontrolor z vsebinsko kontrolo odkril nekritično napako, saj Podjetje



X ne bi smelo upoštevati olajšave za investiranje po 55. a členu (pod zap. št. 15.8) v znesku 1,23 EUR, ker je bila slednja olajšava v celoti uporabljena v preteklem davčnem obdobju, torej v letu 2011. V Prilogi 2 k magistrskemu delu so v stolpcu 9 vidni zneski koriščenja davčne olajšave v davčnem obdobju 2011, v stolpcu 10 pa neizkoriščeni del davčne olajšave, kjer je vrednost 0,00 EUR. Torej v letu 2012 Podjetje X ni imelo več na voljo olajšave za investiranje po 55. a členu ZDDPO-2. Kljub temu so omenjeno olajšavo uveljavljali in k obračunu DDPO za leto 2012 priložili Prilogo 6 a k obračunu DDPO 2012 – Podatki v zvezi z olajšavo za investiranje po 55. a členu ZDDPO-2, ki je Priloga 3 k magistrskemu delu. V stolpec 3 so pod skupen znesek neizkoriščenega dela davčnih olajšav iz preteklega obdobja zapisali znesek 3.382,13 EUR, tu bi moral biti znesek 0,00 EUR. Znesek neizkoriščenega dela olajšave iz preteklih obdobj (stolpec 3) mora biti namreč enak znesku neizkoriščenega dela olajšave (stolpec 10) za isto obdobje obračuna DDPO za leto 2011.

Davčno osnovo za obračun DDPO v letu 2012 v znesku 451,23 EUR lahko Podjetje X zmanjša le za znesek olajšave za donacije (pod zap. št. 15.13), v znesku 450,00 EUR. S tem dobimo osnovo za davek, ki je 1,23 EUR.

Davčni kontrolor je preveril tudi znesek olajšave za donacije. Priloga 4, v preglednici A, prikazuje višino možne olajšave za donacije, ki je v skladu s 1. odstavkom 59. člena ZDDPO-2 možna do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčljivega prihodka davčnega obdobja davčnega zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja. Davčni prihodek Podjetja X v koledarskem letu 2012 je 326.140,20 EUR, torej bi lahko koristil davčno olajšavo do višine 978,42 EUR. Znesek koriščenja olajšave v obračunu DDPO za leto 2012 je enak 450,00 EUR, kar pomeni, da je znesek olajšave za donacije v obračunu DDPO pravilen.

Iz osnove za davek se izračuna davek, ki je v obračunu DDPO pod zap. št. 17. Davčna osnova za leto 2012 je 18 %. Davek se torej izračuna tako, da se osnova za davek pomnoži z davčno stopnjo. Pri Podjetju X je davek 0,22 EUR. Davčna obveznost, pod zap. št. 20, je prav tako 0,22 EUR. Podjetje X namreč ne uveljavlja odbitka tujega davka in nima povečanja ali zmanjšanja davka zaradi sprememb odbitka tujega davka. Obveznost za doplačilo davka, pod zap. št. 23, je tudi 0,22 EUR. Davčna obveznost se lahko zmanjša za plačani znesek odtegnjenega davka ali za znesek vplačanih akontacij. Podjetje X ima vrednost 0,00 EUR v omenjenih postavkah, zato je obveznost za doplačilo davka enaka davčni obveznosti.

Pod postavko 25 je prikazana osnova za določitev akontacije davka, ki je enaka znesku osnove za davek, to je 1,23 EUR. Odstotek za izračun akontacije je 17 %, saj je davčna stopnja v letu 2013 17 %. Na podlagi izračuna je akontacija 0,21 EUR. Po 2. odstavku 371. člena se akontacija plača v trimesečnih obrokih, če znesek akontacije ne presega 400 EUR. Pri podjetju X se torej znesek akontacije porazdeli na trimesečne obroke, kjer pride na vsak obrok 0,05 EUR.

Davčni kontrolor se je v postopku vsebinske kontrole predloženega obračuna DDPO za leto 2012 odločil, da mora Podjetje X predložiti popravek obračuna DDPO za leto 2012. Nato je

sestavil uradni zaznamek, skladno z 2. odstavkom 74. člena ZUP, v katerega je vpisal ugotovitve ter podal odločitev in izvedeni ukrep. V ugotovitvi je zapisal, da je Podjetje X v prvotnem obračunu prenašalo nepokrito olajšavo za investiranje po 55. a členu ZDDPO-2 iz preteklih let, v skupnem znesku 3.382,13 EUR, vendar so bile te olajšave že v celoti pokrite. Kot odločitev in izvedeni ukrep je dostavljen popravljeni obračun DDPO za leto 2012. V popravku obračuna DDPO za leto 2012 Podjetje X več ne prenaša teh olajšav in k obračunu DDPO ne prilaga priloge 6 a.

Podatki na popravku obračuna DDPO za leto 2012 s strani Podjetja X so bili pravilni in kot takšni primerni za potrjevanje davčne obveznosti in določitve višine akontacije davka za tekoče davčno leto 2013. Podjetje X ima davčno obveznost po obračunu DDPO za leto 2012 v višini 0,22 EUR, akontacijo davka za leto 2013 pa 0,21 EUR.

## **4.2 Obračun davka na dodano vrednost (DDV-O obrazec)**

V skladu s 154. členom Pravilnika o izvajanju ZDDV (Ur. l. RS, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011, 106/2011, 102/2012) davčni zavezanec sam ugotovi davčno obveznost in jo izkaže v obračunu DDV, ki ga na obrazcu DDV-O predloži davčnemu organu. Čas za oddajo ima do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja, in sicer ne glede na to, ali je za davčno obdobje dolžan plačati DDV (ZDDV, 88. člen). Obračun DDV predloži davčni zavezanec v elektronski obliki preko sistema eDavki. Po prejemu se začne postopek določitve davčne obveznosti.

Ob oddaji dokumentov so obračuni DDV najprej programsko formalno preverjeni. To pomeni, da se preveri, ali obrazec vsebuje vse potrebne podatke za obračun davčne obveznosti, kot so davčno obdobje, davčna številka, davčni zavezanec in njegov sedež, dobave blaga in storitev, obračunani DDV, nabave blaga in storitev, odbitek DDV, obveznost DDV, presežek DDV, ime in priimek odgovorne osebe ter digitalni podpis. V primeru, da obračun ob oddaji vsebuje kritično napako, sistem takšne obračune DDV zavrne in jih ni možno oddati. Kadar pa je ugotovljena nekritična napaka, sistem zavezanca le opozori. Kritične in nekritične napake so določene s strani GDU (Ministrstvo za finance RS, 2010d). Zaradi oddaje obrazcev preko sistema eDavkov krajevne pristojnosti kontrolor ne potrebuje preverjati.

Zajeti podatki so pripravljeni na nadaljnjo vsebinsko kontrolo. S 1. oktobrom 2011 je bil uveden nov informacijski sistem EDIS, zato so se obračuni DDV začeli obdelovati v sistemu SAP. Obračuni DDV se obdelujejo preko delovnega toka (*work flow*), in sicer:

- potencialno pravilen obračun DDV se knjiži avtomatsko in pregleduje preko shranjevanja sklopa obrazcev;
- obračun DDV s potencialnimi nepravilnostmi preide na namizje kontrolorja (vhod delovnega toka);

- za obračune DDV z zahtevo za vračilo presežka so postavljena posebna poslovna pravila za delovne postavke.

Kontrolor tako dnevno prejme na vhod delovnega toka obračune DDV s potencialnimi nepravilnostmi, obračune DDV z obveznostjo ali z vračili na podlagi postavljenih poslovnih pravil. Nato začne z razčiščevanjem potencialnih nepravilnosti. Pri vsebinski kontroli primerja podatke iz obračuna DDV s:

- podatki, predloženimi s strani davčnega zavezanca skupaj z obračunom (bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, knjiga prejetih in izdanih računov ...) in s podatki, ki so jih davčni zavezanci v skladu z zakonom dolžni predlagati davčnemu organu (npr. kontrolni podatki za dohodnino);
- podatki iz obračunov DDV za pretekla davčna obdobja in iz obračunov za ostale vrste davka istega davčnega zavezanca;
- podatki o poslovanju zavezanca iz sistema VIES, ki je informacijski sistem za izmenjavo informacij o DDV med državami članicami EU;
- podatki o prometu na transakcijskem računu s strani bank in hranilnic;
- podatki iz odločb davčnega inšpekcijskega nadzora;
- podatki iz davčnega knjigovodstva;
- podatki iz registra davčnih zavezancev (število zaposlenih, podlage zavarovanja, povezane osebe ...);
- podatki, pridobljenimi od drugih organov iz RS ali izven (podatki od CURS, podatki iz medsebojne upravne pomoči med državami članicami EU) in
- druge podatke, ki so znani davčnemu organu.

Če kontrolor iz omenjenih podatkov ugotovi, da so v predloženem obračunu DDV nepravilnosti in s tem možne podlage za spremembo davka, davčnega zavezanca po telefonu ali s pisnim vabilom pozove, da predloži pojasnila in potrebna dokazila. Davčni zavezanec lahko v osmih dneh od seznanitve nepravilnosti odpravi. V kolikor davčni zavezanec predloži pojasnila in dokazila, ki utemeljujejo vsebino predloženega obračuna DDV in jih kontrolor sprejme kot utemeljene, kontrolor obračun potrdi.

Zavezanec lahko popravi ugotovljene nepravilnosti na obračunu tudi tako, da v določenem roku predloži davčnemu organu popravljen obračun. Na podlagi četrtega odstavka 88. b člena ZDDV-1 lahko davčni zavezanec, ki je že predložil obračun DDV, do izteka roka za predložitev tega obračuna že vloženi obračun nadomesti z novim, če je naknadno ugotovil, da ni pravilno obračunal davčne obveznosti. Ta možnost pa ni dovoljena za davčne zavezance, ki so v prvotnem obračunu DDV že zahtevali vračilo DDV. V skladu z drugim odstavkom 73. člena ZDDV-1 se presežek DDV vrne v 21 dneh po predložitvi obračuna DDV. Izjema v primeru predložitve novega obračuna DDV, čeprav je davčni zavezanec na prvotnem obračunu DDV že zahteval vračilo DDV, pa je možna, kadar se v zvezi s predloženim obračunom še ni končal postopek davčnega nadzora po 129. členu ZDavP-2. Kontrolor v tem

postopku preverja upravičenost zahtevka za vračilo DDV na podlagi predloženega obračuna DDV. V tem primeru lahko davčni zavezanec na poziv kontrolorja predloži popravljene podatke oziroma popravek obračuna DDV v papirni obliki ali kot lastni dokument preko sistema eDavki. Rok za vračilo DDV začne teči od dneva predložitve popavljenega obračuna DDV.

Predloženi obračun DDV lahko vključuje tudi popravke za pretekla obdobja. V skladu s prvim odstavkom 88. b člena lahko namreč davčni zavezanec vključi popravke napak iz preteklih davčnih obdobij v tekoči obračun DDV, in sicer najpozneje do vročitve odmerne odločbe v postopku nadzora obračuna davka pri davčnem organu oziroma do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka. Pri tem mora obračunati in plačati obresti po evropski medbančni obrestni meri za ročnost enega leta, ki je povečana za določeno odstotno točko, odvisno od časa poteka roka za vložitev obračuna DDV.

Čeprav 139. člen ZDDV-1 v prvem odstavku pravi, da se glede vseh vprašanj postopka, ki niso urejena s tem zakonom, uporabljajo ZDavP-2, ZUP, ZDS-1 in ZCS-1, drugi odstavek istega člena določa, da se za popravke obračunov DDV ne upoštevajo določbe 53., 54. in 55. člena ZDavP-2. To pomeni, da davčni zavezanec nima možnosti predložitve popravka obračuna DDV na podlagi samoprijave, kot jo ureja 55. člen ZDavP-2. Kot sem v magistrskem delu že nekajkrat omenila, s samoprijavo se davčni zavezanec izogne odgovornosti za prekršek. Vendar, tudi pri popravku napake v obračunu DDV se davčni zavezanec razbremeni odgovornosti za prekršek, ampak šele ko popravek napake iz preteklega obdobja vključi v tekoči obračun DDV in ta obračun predloži davčnemu organu. V 141. a členu ZDDV-1 je namreč določena izjema od prekrška pri popravkih napak v skladu z 88. b členom ZDDV-1 in pri naknadno predloženih obračunih DDV v skladu z 88. c členom.

V primeru, da je iz podatkov prvotnega obračuna DDV ali iz pojasnil in dokazil razvidno, da obračun DDV ni pravilen, davčni zavezanec pa ni predložil popavljenega obračuna davka, kontrolor sestavi zapisnik in na podlagi tega odločbo. Odločba je nov izvršilni naslov in podlaga za knjiženje. Če na podlagi ugotovitev v zapisniku ni mogoče izdati odločbe v postopku nadzora davčnega obračuna, kontrolor pripravi predlog za inšpekcijski nadzor, postopek tako nadaljuje davčna inšpekcija.

Po opravljenem nadzoru se obračun DDV procesira. Obračuni DDV, ki imajo status procesirano, se avtomatsko poknjižijo. Kontrolor ugotavlja tudi sum storitve prekrška, najpogosteje zaradi nevlžitve ali nepravočasne vžitve obračuna DDV ter nepopolnih ali nepravilnih podatkov v obračunu DDV.

V nadaljevanju prikazujem postopek nadzora obračuna DDV na konkretnem primeru davčnega zavezanca, poimenovanega Samostojni podjetnik X, za davčno obdobje januar 2013. Omenjeni davčni zavezanec je fizična oseba, ki opravlja dejavnost trgovine na drobno, s sedežem v Novem mestu. Njegovo davčno obdobje je koledarski mesec.

V obračunu DDV za mesec januar 2013 so bile ugotovljene nepravilnosti. Samostojni podjetnik X je v obračunu DDV označil zahtevo za vračilo presežka DDV, zato ga je kontrolor prejel na vhod delovnega toka in začel z ugotavljanjem pravilnosti predloženih podatkov. Ugotoviti je moral upravičenost do vračila presežka DDV.

V spodnji Tabeli 6 so prikazani podatki iz obračuna DDV-O za mesec januar 2013 ter popravki obračuna DDV za isto davčno obdobje. Iz drugega stolpca je razvidno, da je davčni zavezanec v omenjenem obdobju izkazoval zelo malo dobav (14.422 EUR). Nabav v istem obdobju pa je, glede na izdane račune, zelo veliko (69.863 EUR). Na obračunu DDV je označil zahtevo za vračilo presežka DDV v višini 6.703 EUR. Kontrolor je zato opravil vsebinski nadzor obračuna DDV za obdobje januar 2013 in o tem davčnega zavezanca obvestil po telefonu.

Kontrolor je preveril podatke za zadnje leto o prilivih na transakcijski račun davčnega zavezanca in jih primerjal z zneski dobav blaga in storitev, ki so prikazane na obračunih DDV. Pri tem je ugotovil, da je razlika med zneski na obračunih DDV in prilivih na transakcijski račun za mesec januar 2013 občutno višja, kot v preteklih mesecih.

*Tabela 6: Podatki iz obrazca DDV-O za obdobje od 1. do 31. januarja 2013 (zneski v EUR)*

	<b>Obračun DDV</b>	<b>Popravek obračuna DDV</b>
<b>I. Dobava blaga in storitev (vrednosti so brez DDV)</b>		
Dobava blaga in storitev	14.422	75.972
<b>II. Obračunani DDV</b>		
po stopnji 20 %	184	2.649
po stopnji 8,5 %	1.148	5.332
<b>III. Nabave blaga in storitve (vrednosti so brez DDV)</b>		
Nabave blaga in storitve	69.863	69.863
Oproščene nabave blaga in storitve	124	124
<b>IV. Odbitek DDV</b>		
od nabav blaga in storitev, pridobitev blaga in prejetih storitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 20	3.651	3.651
od nabav blaga in storitev, pridobitev blaga in prejetih storitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 8,5	4.384	4.384
<b>Presežek DDV</b>	<b>6.703</b>	<b>54</b>
Zahteva za vračilo presežka	Da	Ne

*Vir: Davčna uprava RS, 2013b, Davčni obračun DDV Samostojnega podjetnika X za januar 2013; Davčna uprava RS, 2013d, Popravek davčnega obračuna DDV Samostojnega podjetnika X za januar 2013.*

V postopku je bilo od davčnega zavezanca zahtevano pojasnilo glede prometa. Še isti dan je preko eDavkov predložil zahtevano pojasnilo, v katerem je zapisal, da so imeli nekaj tehničnih težav, ko so želeli izpisati promet za januar 2013 za računovodstvo. To je razlog, da je v obračun DDV za mesec januar 2013 vključil račune le do 21. januarja 2013, po tem datumu pa več ne.

Pri nadzoru se je kontrolorju porodilo vprašanje, zakaj je Samostojni podjetnik X na obračunu DDV označil zahtevek za vračilo, če je vedel, da ni vključil vseh izdanih računov. Če pri nadzoru ne bi bilo ugotovljene nepravilnosti, bi se tako davčnemu zavezancu vrnil presežek v višini 6.703 EUR. Kontrolor je ponovno pozval davčnega zavezanca za popravke obračuna DDV in knjigo izdanih računov za obdobje januar 2013. Tokrat je vključil vse izdane račune in popravljen obračun DDV predložil preko eDavkov. Pri ponovni preverbi knjige izdanih računov s strani kontrolorja ni bilo ugotovljenih nepravilnosti. Podatki iz popravljenega obračuna DDV so prikazani v Tabeli 6, v tretjem stolpcu, kjer je tudi razvidno, da davčni zavezanec vračila presežka tokrat ni zahteval. Presežek po popravku znaša 54,00 EUR, kar pomeni, da se je skupni presežek zmanjšal za 6.649,00 EUR.

Davčni zavezanec tokrat ni zahteval vračila presežka po predloženem popravku obračuna DDV, zato se presežek DDV v višini 54,00 EUR evidentira na kartici davčnega zavezanca kot obveznost davčnega organa do davčnega zavezanca. V primeru, da bo v naslednjem davčnem obdobju izkazoval obveznost, se bo ta avtomatično pobotala s presežki po obračunih DDV iz preteklih obdobj. Če je obveznost po tekočem obračunu DDV višja od zneska presežkov po obračunih DDV za pretekla obdobja, davčni zavezanec plača obveznost v višini razlike. Če je znesek presežka višji od zneska dolgovanega DDV v tekočem obračunu DDV, pa je nadaljnji postopek odvisen od tega, ali zavezanec na tekočem obračunu DDV zahteva vračilo presežka ali ne. Pravilen popravek obračuna DDV za mesec januar 2013 je kontrolor nato poknjžil v SAP in napisal zabeležko o opravljenem naknadnem nadzoru obračuna DDV.

## **4.3 Prispevki za socialno varnost**

### **4.3.1 Obračun davčnega odtegljaja za dohodke iz delovnega razmerja (REK-1 obrazec)**

Pravne osebe, ki izplačujejo dohodek iz delovnega razmerja, so dolžne davčnemu organu oddajati obračun davčnega odtegljaja na REK-1 obrazcu. Obrazec oddajo preko sistema eDavki, najkasneje na dan izplačila dohodka. Oddajanje obrazcev v papirni obliki je vse redkeje, zato v nadaljevanju predstavljam postopek nadzora, ki se izvaja programsko. Na DU Novo mesto se namreč ne pojavljajo več davčni zavezanci, ki bi REK-1 obrazce oddajali v papirni obliki, zato ročni vnos ni potreben.

Po prejemu obrazcev in dokumentov v sistem eDavki se začne proces izvedbe formalne kontrole. Formalna in računsko kontrola se izvaja preko sistema in obsega preverjanje pravočasnosti vložitve obrazcev in dokumentov ter ali so obrazci vloženi v predpisani obliki in na predpisanem obrazcu. Preveri se tudi digitalni podpis. Kontrolor krajevne pristojnosti

prav tako ne potrebuje preverjati, saj so zaradi elektronske oddaje obrazci zagotovo vloženi na pristojni DU. Formalno nepravilen obračun mora davčni zavezanec popraviti. Pri logični kontroli obračunov se najprej preveri, ali obračun vsebuje kritične napake, to so npr. nepravilni zneski prispevkov za socialno varnost glede na bruto znesek dohodka, nepravilen obračun davčnega odtegljaja glede na bruto znesek, napačen znesek pavšalnih prispevkov. V primeru kritičnih napak davčni zavezanec takšnega obračuna ne more oddati, ampak ga mora popraviti in šele nato je možna oddaja preko sistema eDavki. Ko je obračun formalno in logično pravilen, se začne proces vnosa podatkov iz obračuna v informacijski sistem DP, kar poteka avtomatsko programsko. Vneseni podatki so podlaga za izvedbo vsebinske kontrole s strani kontrolorja (Ministrstvo za finance RS, 2008d).

Seznam obračunov, v katerih so ugotovljena neskladja, ki se v skladu s poslovnimi pravili procesa ne štejejo za kritične napake, pripravi posebna obdelava. Pred knjiženjem teh obračunov mora kontrolor izvesti postopke nadzora obračuna po 129. členu ZDavP-2 in ročno potrditi pravilnost le-teh. Obračuni, ki so formalno in logično pravilni ter v njih niso ugotovljena neskladja, se knjižijo brez predhodnega nadzora s strani kontrolorja.

V sklopu davčnega nadzora kontrolor preverja ustreznost priloženih dokazil. Dokazila mora davčni zavezanec priložiti, kadar uveljavlja posebne olajšave. V primeru uveljavljanja oprostitve plačila prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zaposlene invalide nad kvoto mora davčni zavezanec priložiti odločbo Sklada RS za vzpodbujanje zaposlovanja, saj v nasprotnem primeru ni upravičen do oprostitve. Tudi v primeru izplačila nerezidentom, ko lahko izplačevalec dohodka obračuna davčni odtegljaj po nižji stopnji, mora kontrolor v evidencah davčnega organa preveriti izpolnjevanje pogojev. Preveriti je potrebno, ali ima RS z državo nerezidenta sklenjeno Mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja ter ali ima izplačevalec veljavno dovoljenje po 260. členu ZDavP-2 za plačilo davčnega odtegljaja po nižji stopnji. Kadar kontrolor ugotovi pomanjkljivosti v prilogah in dokazilih, mora davčnega zavezanca pozvati za dopolnitev obračuna. Če jih v določenem roku ne predloži, davčni organ obračuna prispevke za socialno varnost in davčni odtegljaj po predpisanih stopnjah, ker olajšave niso priznane. Ko so dokazila in priloge ustrezne, pa kontrolor potrdi davčno obveznost v informacijskem sistemu DP in podatki so pripravljani za davčno knjigovodstvo.

V posebnih primerih morajo kontrolorji za knjiženje potrjevati določene obveznosti. Iz informacijskega sistema DP prejmejo seznam davčnih zavezancev, ki so oddali popravek obračuna z zmanjšanjem obveznosti, samoprijavo ali obračun po roku. V skladu z določbami v ZDavP-2 lahko pod določenimi pogoji davčni zavezanci oddajo tudi zgoraj omenjene obračune, vendar morajo ob oddaji priložiti obrazložitev. Kontrolor nato preveri vsakega zavezanca s seznama, če izpolnjuje zakonsko zahtevane pogoje in, če so izpolnjeni, potrdi obračun za knjiženje. V kolikor pogoji niso izpolnjeni, kontrolor davčnega zavezanca pozove za dopolnitev vloge in obračuna ne potrdi za knjiženje tako dolgo, dokler ni vloga popolna.

Pri izvedbi nadzora obračunov davčnega odtegljaja na REK-1 obrazcih kontrolor preverja tudi zavezanca, ki bi morali oddati obračune, vendar jih davčni organ ni prejel. Oddajanje obračunov REK-1 preverjajo mesečno za nazaj. Preveri se davčne zavezanca, ki po podatkih iz RDZ zaposlujejo delavce, vendar ne izplačujejo plač ter posledično ne oddajo REK-1 obrazcev za zaposlene. Kontrolor na podlagi podatkov iz Podatkovnega skladišča pripravi seznam teh davčnih zavezancev in preveri, ali so podatki na seznamu pravilni, ali davčni zavezanci s seznama res niso oddali obrazca REK-1 za svoje delavce. Za davčne zavezanca, ki REK obrazcev niso oddali, kontrolor nato ročno pripravi pozive za dostavo manjkajočih obračunov za določeno obdobje. V zahtevi za predložitev podatkov o izplačanih plačah je določen 8-dnevni rok od prejema dopisa, v katerem mora davčni zavezanec odgovoriti.

V današnjih časih je pogosto, da se davčni zavezanci iz različnih razlogov ne odzivajo na pozive. Kontrolor zato nadaljuje postopek s pozivanjem zaposlenih pri davčnem zavezancu. Zaposlenim pošlje poziv za predložitev podatkov o prejetih plačah v določenem obdobju in prav tako določi 8-dnevni rok od prejema dopisa. Da bi bila uspešnost pozivanja zaposlenih večja, kontrolor k pozivu priloži prazen obrazec, izjavo, ki jo mora zaposleni le izpolniti in poslati nazaj. Na podlagi izjav s strani zaposlenih nato kontrolor s cenitvijo ugotovi predmet obdavčitve in izda odmerno odločbo.

V praksi se dogaja, da kontrolor od zaposlenih pri pravni osebi ne pridobi podatkov. Tedaj preverja podatke o davčnem zavezancu, pravni osebi, ki so na voljo pri davčnem organu. Preveri izkazan promet v obračunih DDV, promet na transakcijskem računu, promet v obračunu DDPO in druge dostopne podatke. V takih primerih je za uspešen nadzor pomembno, da je kontrolor oseba, ki je sposobna povezovati in uporabljati podatke iz različnih virov in baz podatkov. Ko kontrolor pri preverjanju podatkov ugotovi, da ima zavezanec zelo malo prometa v obračunih, na transakcijskih računih ali pa ga sploh nima in gre za nenamerno izogibanje davkov in prispevkov od plač, zadevo zaključi z uradnim zaznamkom. V primeru namernega neplačevanja davkov in prispevkov od plač pa pripravi predlog za inšpekcijski pregled in priloži vsa dokazila o svojih ugotovitvah.

Pravne osebe in tudi zaposlene, ki v postopku nadzora obračunov davčnega odtegljaja na REK-1 obrazcih storijo prekršek, obravnava davčni organ kot prekrškovni organ, kadar storjeni prekršek sodi v pristojnost davčnega organa. V tem primeru je naloga kontrolorja, da napiše v uradnem zaznamku zapis kršitve. Davčni organ nato v drugi zadevi izda odločbo o prekršku za prekrške iz svoje pristojnosti oziroma napiše predlog za uvedbo postopka o prekršku Inšpektoratu RS za delo, ki je pristojen prekrškovni organ za obravnavo prekrškov zaradi neizplačevanja plač zaposlenim delavcem na podlagi ZDR-1.

Pozivanje za predložitev REK-1 obrazcev prikazujem na konkretnem primeru družbe z omejeno odgovornostjo v mikro velikosti, poimenovano Pravna oseba X. Le-ta namreč ni dostavila obračunov davčnega odtegljaja za dohodke iz delovnega razmerja za zaposlene v obdobju od maja 2012 do novembra 2012. To je razlog za izvedbo davčnega nadzora s strani kontrolorja.



Obrazce REK-1 bi morala Pravna oseba X predložiti v elektronski obliki po sistemu eDavki, najkasneje na dan izplačila dohodkov. Podatke o nepredložitvi je davčni organ pridobil iz uradnih evidenc. Pravna oseba X je imela v omenjenem obdobju zaposlene delavce, kar je razvidno iz podatkov o prijavah in odjavah v zavarovanje pri Zavodu za zdravstveno zavarovanje RS.

V skladu s predpisanim postopkom izvedbe nadzora obračunov davčnega odtegljaja na REK-1 obrazcih je kontrolor pravni osebi poslal zahtevo za predložitev podatkov o izplačanih plačah. Tako bi morala pravna oseba na podlagi 39. člena ZDavP-2 v roku 8 dni od prejema zahteve dostaviti podatke o izplačanih plačah za zahtevano obdobje. V kolikor plač za navedena obdobja niso izplačali, pa bi morali o tem obvestiti davčni organ. Na dopis se pravna oseba ni odzvala, zato je kontrolor za zahtevane podatke zaprosil zaposlene delavce, ki so bili v omenjenem obdobju pri njej zaposleni.

Pravno osebo, ki se po ZGD šteje za mikro ali majhno gospodarsko družbo, se z globo od 1.200 do 15.000 EUR kaznuje za prekršek, če davčnemu organu v nasprotju z zakonom ne da na razpolago podatkov iz evidenc, zbirk podatkov, registrov ali drugih evidenc, ki jih vodi, ali ne omogoči davčnemu organu vpogleda v svojo dokumentacijo ali dokumentacijo, s katero razpolaga povezana oseba (ZDavP-2, 17. točka prvega odstavka 397. člena). Prav tako se na podlagi tretjega odstavka 397. člena ZDavP-2 kaznuje tudi odgovorno osebo pravne osebe, z globo od 600 do 4.000 EUR.

Pred pozivanjem zaposlenih je kontrolor v RDZ najprej preveril prijavljene zaposlene in tudi odjavljene, ki so delali pri Pravni osebi X v času od maja 2012 do novembra 2012. Iz uradnih evidenc davčnega organa je razvidno, katere fizične osebe so zaposlene pri pravni osebi v določenem obdobju. Nato je sestavil poziv za predložitev podatkov o prejetih plačah, v katerega je napisal, da na podlagi 17. člena ZPSV in 129. člena ZDavP-2 opravlja nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem prispevkov za socialno varnost in da potrebuje podatke od njih zaradi zagotavljanja pravic zavarovancev iz obveznega zavarovanja.

Na podlagi 41. člena ZDavP-2 morajo fizične osebe posredovati podatke, ki jih zahteva davčni organ. V roku 8 dni od prejema dopisa morajo zaposleni posredovati podatke o prejemu plače pri prej navedenem delodajalcu za zahtevano obdobje. Kontrolor k pozivu priloži izjavo, ki jo morajo zaposleni izpolnjeno in podpisano poslati nazaj. V izjavi so podatki o datumu prejema plače, za kateri mesec je plača, znesek prejete plače (neto) ter način izplačila (na transakcijski račun, gotovina, boni ipd.). Če plačila v navedenem obdobju niso prejeli, morajo o tem prav tako obvestiti davčni organ.

Na podlagi 3. točke 395. člena ZDavP-2 se kaznuje za prekršek posameznike, ki na zahtevo davčnega organa ne posredujejo podatkov ali dokumentacije, s katero razpolagajo ali je ne hranijo v skladu z zakonom. Globa je od 400 do 1.200 EUR.

V konkretnem primeru je bil poziv poslan 11 zaposlenim, od katerih je DU Novo mesto prejel 4 izpolnjene izjave. Omenjeni dokumenti se vročajo osebno<sup>1</sup>. Če to ni možno, vročevalec pusti sporočilo, kje in kdaj naj prejemnik prevzame pošiljko. Vendar jih je bilo kar 6 vročenih v hišni predalček, 1 pa ni bila vročena, ker je davčni zavezanec preseljen. Iz izpolnjenih izjav je razvidno, da so zaposleni v omenjenem obdobju prejeli plačo na transakcijski račun.

Pravna oseba X je nato do 1. februarja 2013 na eDavke vložila vse manjkajoče REK-1 obrazce za obdobje od maja 2012 do novembra 2012. S 1. februarjem 2013 je kontrolor zapisal zabeležko za to zadevo, v kateri je napisano, da je bilo v postopku kontrole izplačevanja plače ugotovljeno, da je zavezanec do dne 1. februarja 2013 predložil davčnemu organu manjkajoče REK-1 obrazce za obdobje od 1. maja 2012 do 30. novembra 2012. Naloga kontrolorja je bila tako še v uradnem zaznamku zapisati kršitve, ki so podlaga za sestavo odločbe o prekršku.

#### **4.3.2 Obračun prispevkov za socialno varnost za lastnike zasebnih podjetij, ki nimajo plače (OPSVL obrazec)**

Poslovodne osebe, ki so hkrati družbeniki enoosebnih družb ali edini ustanovitelj zasebnih zavodov, se zavarujejo na podlagi zavarovalne podlage 040 kot samozaposlene osebe. Ne morejo biti namreč v delovnem razmerju v svoji družbi ali zavodu. Za opravljeno poslovodno delo ne prejemajo plače, ampak plačilo za opravljanje funkcije poslovodenja. Dohodek poslovodne osebe kot edinega lastnika, ki ga prejme od svoje družbe za poslovodno delo, je obdavčeno kot dohodek iz delovnega razmerja po 1. točki 37. člena ZDoh-2. Ob izplačilu dohodka mora družba davčnemu organu predložiti obračun davčnega odtegljaja na REK-1 obrazcu, kjer kot vrsto dohodka vpiše 1141 – Dohodek za vodenje družbe (zavarovalna podlaga 040). Prispevke plačujejo od zavarovalne osnove, ki je določena s predpisi o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ministrstvo za finance RS, 2011e).

Čeprav je v veljavi ZPIZ-2, le-ta v 15. odstavku 429. člena določa, da se določba 2. odstavka 15. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ur. l. RS, št. 109/2006-UPB4, 112/2006 Odl.US: U-I-358/04-13, 114/2006-ZUTPG, 91/2007 Skl.US: U-I-325/05-5, 10/2008-ZVarDod, 98/2009-ZIUZGK, 27/2010 Odl.US: U-I-40/09-15, 38/2010-ZUKN, 61/2010-ZSVarPre, 79/2010-ZPKDPIZ, 94/2010-ZIU, 84/2011 Odl.US: U-I-245/10-13, U-I-181/10-6, Up-1002/10-7, 94/2011 Odl.US: U-I-287/10-11, 105/2011, 110/2011-ZDIU12, 40/2012-ZUJF, 55/2012 Skl.US: U-I-162/12-5, Up-626/12-5, 96/2012-ZPIZ-2, v nadaljevanju ZPIZ-1) uporablja do 31. decembra 2013. Po tem členu se obvezno zavarujejo družbeniki zasebnih družb in zavodov v RS, ki so poslovodne osebe in niso zavarovane na drugi podlagi.

---

<sup>1</sup> Osebno vročanje pomeni, da se dokument izroči v roke naslovnika. Če se vročitev ne da opraviti na takšen način, v skladu s 87. členom ZUP, vročevalec pusti v hišnem predalčku pisno sporočilo, v katerem je navedeno, kje se dokument nahaja in da ga mora naslovnih prevzeti v 15 dneh. Če naslovnik v tem času ne prevzame dokumenta, velja vročitev za opravljeno z dnem preteka tega roka. Vročevalec nato pusti dokument v hišnem predalčku.

ZPIZ-1 v 4. odstavku 208. člena določa, da je najnižja osnova za obračun prispevkov najnižja pokojninska osnova.

Lastniki zasebnih podjetij, ki nimajo plače, morajo oddajati obračun prispevkov za socialno varnost na OPSVL obrazcu (v nadaljevanju OPSVL). Prispevek za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje plačujejo od zavarovalne ali druge osnove, določene v skladu s predpisi o obveznem pokojninskem in invalidskem zavarovanju, če z zakoni ni drugače določeno (ZPSV, 4. člen, 1. odstavek). V nadaljevanju istega člena je določeno, da ti zavezanci plačujejo prispevek za obvezno zdravstveno zavarovanje, prispevek za starševsko varstvo in prispevek za zaposlovanje od osnove, od katere plačujejo prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (ZPSV, 4. člen, 2. odstavek).

OPSVL so v skladu z drugim odstavkom 16. člena ZPSV zavezanci dolžni dostaviti najpozneje do 15. v mesecu za pretekli mesec, preko sistema eDavki. Tudi rok za plačilo vseh prispevkov je 15. dan v mesecu za pretekli mesec (ZPSV, 4. člen, 3. odstavek).

Nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem prispevkov opravlja davčni organ (ZPSV, 17. člen). Postopek formalne in računske kontrole je pri oddaji OPSVL v sistem eDavki podoben kot pri formalni kontroli ostalih obrazcev, ki so oddani elektronsko. Sistem najprej preveri pravočasnost vložitve obrazcev, pravilnost oblike vloženi obrazcev, ali so oddani na predpisanem obrazcu ter digitalno podpisani. Preverjanje krajevne pristojnosti ni potrebna, saj to vse poteka programsko. Tudi začetna izvedba logične kontrole je podobna. Program najprej preveri kritične napake. To so npr. nepravilni zneski prispevkov za socialno varnost glede na bruto znesek dohodka, nepravilen obračun davčnega odtegljaja glede na bruto znesek, napačen znesek pavšalnih prispevkov. OPSVL s kritičnimi napakami davčni zavezanec ne more oddati, ker mu to program onemogoča. Mora ga popraviti in ga oddati brez omenjenih napak. Podatki iz formalno in logično pravilnega obračuna se avtomatsko vnesejo v informacijski sistem DP, od koder so potem podlaga za izvedbo vsebinske kontrole kontrolorja.

Seznam OPSVL z ugotovljenimi neskladji, ki se v skladu s poslovnimi pravili procesa ne štejejo za kritične napake, pripravi posebna obdelava. Kontrolor mora pred knjiženjem teh obračunov izvesti postopke nadzora obračuna po 129. členu ZDavP-2 in ročno potrditi njihovo pravilnost. Formalno in logično pravilni OPSVL, ki ne vsebujejo neskladja, se knjižijo brez predhodnega nadzora s strani kontrolorja.

Pri preverjanju pravilnosti OPSVL in skladnosti z zakonodajo je kontrolor pozoren tudi na davčne zavezance, ki OPSVL niso oddali. Za nepravočasno oddane OPSVL in nepravočasno plačane prispevke za socialno varnost kontrolor s postopkom cenitve davčne obveznosti ugotovi predmet obdavčitve in na tej podlagi izda odločbo za odmero prispevkov za socialno varnost in za ugotovljeni prekršek v prekrškovnem postopku izda odločbo o prekršku.

Nadzor obračuna prispevkov za socialno varnost prikazujem na primeru Davčnega zavezanca X, ki je družbenik in lastnik družbe z omejeno odgovornostjo. Kontrolor je v postopku nadzora pravilnosti obračunavanja in plačevanja prispevkov za socialno varnost pri Davčnem zavezancu X opravil postopek ocene davčne obveznosti za obračun prispevkov za socialno varnost za lastnike zasebnih podjetij, za obdobje od januarja 2011 do decembra 2011.

Omenjeni davčni zavezanec je bil zavarovan na podlagi drugega odstavka 15. člena ZPIZ-1, kot družbenik in lastnik zasebnega podjetja, na zavarovalni podlagi 040, in sicer od oktobra 2010 do decembra 2011, za 40 ur tedensko.

Kontrolor je v postopku iz uradnih evidenc davčnega organa ugotovil, da davčni zavezanec od januarja 2011 do decembra 2011 ni prejel plače od omenjenega podjetja. Kot zavarovanec, ki izpolnjuje pogoje statusa samozaposlene osebe, pa za ta obdobja, za katera ni prejel plače, tudi ni sam obračunal in plačal prispevkov za socialno varnost po določbi 1. odstavka 352. člena ZDavP-2, v povezavi s 4. in 16. členom ZPSV.

Davčni zavezanec torej ni dostavil obračunov prispevkov za socialno varnost in zato je davčni organ začel s postopkom cenitve davčne obveznosti v skladu z določili 69. člena ZDavP-2. Davčni organ lahko s cenitvijo odmeri davek, če zavezanec ne odda obračunov davka davčnemu organu ali pa jih odda brez podatkov, ki so potrebni za ugotovitev davčne obveznosti. Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, da lahko kontrolor določi verjetno davčno osnovo. Le-ta se lahko zniža, če davčni zavezanec dokaže, da je nižja (ZDavP-2, 68. člen). Postopek cenitve je opravil kontrolor po pooblastilu direktorja, v prostorih DU Novo mesto. V postopku cenitve je bila ugotovljena višina prispevkov za socialno varnost za davčnega zavezanca od najnižje bruto pokojninske osnove.

Delodajalci plačujejo prispevke za socialno varnost od bruto plač in od bruto nadomestil plač za čas odsotnosti z dela, v skladu s predpisi o delovnih razmerjih, ki bremenijo delodajalca, če z zakonom ni drugače določeno. Zavezanci za prispevke delodajalcev so tudi zavarovanci, ki nimajo plače, razen zavarovancev iz 5. člena ZPSV (ZPSV, 6. člen). Stopnje prispevkov določa ZPSV in sem ji predstavila v Tabeli 4 poglavja Prispevki za socialno varnost.

V skladu z določbami od 74. do 80. člena ZUP je kontrolor sestavil zapisnik o odmeri prispevkov za socialno varnost za lastnike zasebnih podjetij pri Davčnem zavezancu X, za obdobje od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2011, in ga poslal omenjenemu zavezancu.

V zapisniku o odmeri prispevkov za socialno varnost za lastnike zasebnih podjetij za obdobje od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2011 so izračunani prispevki za zavarovanca za socialno varnost ter prispevki delodajalca za socialno varnost, za vsak mesec v obdobju posebej, skupaj znašajo 3.904,38 EUR.

Zavezanec ni obračunal in plačal prispevkov za socialno varnost in je s tem kršil 352. in 353. člen ZDavP-2, kar predstavlja sum storitve prekrška po 4. točki 395. člena ZDavP-2.

Od dneva nastanka obveznosti za plačilo in do dneva izdaje odločbe se na podlagi 95. člena ZDavP-2 od neplačane davčne obveznosti obračunajo obresti po medbančni obrestni meri za ročnost enega leta v višini, ki velja na dan poteka roka za plačilo davka. Za čas od izdaje odločbe do njene izvršljivosti ne tečejo zamudne obresti po 96. členu ZDavP-2.

Davčni zavezanec X je imel pravico podati pripombe na zapisnik pri DU Novo mesto, in sicer v roku 10 dni od vročitve zapisnika. Pripomb ni podal, zato je kontrolor s postopkom nadaljeval.

Na podlagi 70. in 71. člena ZDavP-2 je tako kontrolor po uradni dolžnosti davčnemu zavezancu izdal odločbo, s katero mu je odmeril zgoraj omenjene prispevke za socialno varnost za obdobje od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2011. Kontrolor je izračunal obresti po medbančni obrestni meri za ročnost enega leta, ki so za celotno obdobje znašale 56,57 EUR. Odmerjeni prispevki in pripadajoče obresti morajo biti plačane v roku 30 dni od vročitve odločbe, sicer se po poteku tega roka še dodatno zaračunajo zamudne obresti in se začne postopek davčne izvršbe. Pritožba na Ministrstvo za finance RS, ki jo je imel Davčni zavezanec X na voljo v roku 15 dni od vročitve odločbe, ne zadrži izvršitve odločbe (87. člen ZDavP-2).

#### **4.4 Zahtevak za oprostitev, zmanjšanje ali vračilo davka (KIDO obrazec)**

Dvojna obdavčitev dohodka je lahko ekonomska ali pravna in nastane takrat, ko je isti dohodek obdavčen več kot zgolj enkrat. Ekonomska dvojna obdavčitev pomeni, da je isti dohodek obdavčen pri več osebah (npr. obdavčitev dobička gospodarskih družb z DDPO in ločena obdavčitev z dohodnino za razdeljeni dobiček družbenikom iste gospodarske družbe), pravna dvojna obdavčitev pa nastane, ko je isti dohodek iste osebe obdavčen večkrat (npr. isti dohodek iste osebe se lahko obdavči z davkom na državni in tudi na lokalni ravni). Dvojna obdavčitev je lahko tako v domači kot v mednarodni povezavi (Ključanin & Zemljič, 2004, str. 13).

Razlog za mednarodno dvojno pravno obdavčitev je predvsem različen davčni sistem v državah. Države namreč poznajo različne vrste davkov in različno opredeljujejo davčnega zavezanca, davčne stopnje, davčne osnove, vir dohodka in podobno. Mednarodna dvojna obdavčitev lahko nastane iz naslednjih razlogov (Ključanin et al., 2004, str. 14):

- dvojno rezidentstvo: dve državi štejeta isto osebo za svojega rezidenta in ga obdavčujeta po svetovnem dohodku;
- dvojna davčna obveznost: rezident ene države dosega dohodek v drugi državi in obe državi obdavčujeta ta dohodek, prva država po svetovnem dohodku rezidenta, druga pa zaradi vira dohodka v tej državi;
- dvojni vir: rezident ene države ima v drugi državi stalno poslovno enoto, ta pa dosega dohodek v tretji državi, s tem prihaja do prekrivanja pravil vira različnih držav.

Po mnenju Ključanin et al. (2004, str. 14–15) je dvojna obdavčitev nezaželena, ker ni pravična do davčnih zavezancev in zavira mednarodno gospodarsko sodelovanje. Večina držav zato želi preprečiti ali omiliti nastanek dvojne obdavčitve, kar lahko storijo unilateralno, v domači zakonodaji države rezidentstva davčnega zavezanca, ali pa bilateralno, s sklepanjem mednarodnih pogodb oziroma konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljevanju KIDO).

Namen KIDO je spodbujanje gospodarske rasti, predvsem z odpravljanjem davčnih ovir pri mednarodnem poslovanju in zmanjševanjem možnosti davčnih utaj. Z različnimi mehanizmi dosegajo odpravo dvojne obdavčitve, povečano varnost davčnih zavezancev, zniževanje davčnih stopenj in stroškov izpolnjevanja davčne obveznosti ter preprečujejo davčne utaje in davčno diskriminacijo (Ključanin et al., 2004, str. 16).

Na dan 1. januar 2013 je imela RS sklenjeno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja s 50 državami (Seznam veljavnih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, 2013).

KIDO so sestavljene tako, da posamezne vrste dohodkov obravnavajo ločeno po členih. Npr. dividende so v 10. členu, obresti v 11., licenčnine in avtorski honorarji v 12., dohodki umetnikov in športnikov pa v 17. členu. Omenila sem vrste dohodkov, ki se na DU Novo mesto najpogosteje obravnavajo v povezavi z zahtevki za oprostitev, znižanje ali vračilo davka (v nadaljevanju zahtevkov), ki se oddajajo na KIDO obrazcih.

Z uvedbo obdavčitve dohodkov z virom v RS, za katere je v skladu s 70. členom ZDDPO-2 predpisan davčni odtegljaj, je v RS prišlo do povečane uporabe določb mednarodnih pogodb. Za izplačevalce dohodkov z virom v RS, ki so slovenske pravne osebe, je določen davčni odtegljaj v primeru plačil nekaterih vrst dohodkov, stopnja davčnega odtegljaja pa je v večini primerov višja kot za te iste vrste dohodkov v mednarodnih pogodbah. Zaradi tega je na strani izplačevalcev dohodkov velik interes po uveljavitvi davčne obravnave, določene v mednarodnih pogodbah, in s tem tudi večje zanimanje po rešitvah, ki so predvidene v okviru posamezne mednarodne pogodbe (Petauer & Černe, 2006, str. 36–37).

Zavezanec za davčni odtegljaj je prejemnik dohodka, plačnik davka pa izplačevalec dohodka. Podrobneje o obračunu davčnega odtegljaja sledi v naslednjem podpoglavju. Na tem mestu pa je potrebno razčistiti, kdo od njiju je dolžan zahtevati uveljavitev ugodnosti, ki so določene v mednarodnih pogodbah. Po slovenski davčni zakonodaji morajo namreč upravičenci za ugodnosti zaprositi davčni organ. Na podlagi pravilno vložene KIDO obrazca lahko prejemnik dohodka v državi vira plača davek po stopnjah in na način, ki ga za posamezno vrsto dohodka določa mednarodna pogodba. V imenu prejemnika dohodka pa mora obračunati in plačati davek izplačevalec dohodka v obliki davčnega odtegljaja (Petauer & Černe, 2006, str. 37).

Prejemnik dohodka mora plačniku davka predložiti ustrezno izpolnjeni KIDO obrazec, preden je dohodek izplačan. Plačnik davka pa ga nato predloži davčnemu organu, pri katerem je vpisan v davčni register. Če davčni organ zahtevku v celoti ugoti, izda odločbo po skrajšanem postopku v obliki stampiljke. Če zahtevku ne ugoti ali pa mu ne ugoti v celoti, izda odločbo. O zahtevku mora davčni organ odločiti najpozneje v 15 dneh od dneva prejema zahtevka (ZDavP-2, 260. člen).

Plačnik davka lahko izplača dohodek po obračunanem davku z nižjo stopnjo ali od tega dohodka ne izračuna in ne odtegne davka, šele po prejemu odobrenega zahtevka s strani davčnega organa. Za vsako izplačilo dohodka mora predložiti nov zahtevek (ZDavP-2, 260. člen).

Kontrolorji opravijo nadzor KIDO obrazca po prejemu zahtevka s strani plačnika davka, na podlagi določb KIDO (Ministrstvo za finance RS, 2009c). Na spletni strani DURS je objavljenih 12 različnih KIDO obrazcev, ki so različni glede na vrsto dohodka, in različnih zahtev, ali gre za oprostitev, zmanjšanje ali pa vračilo davka. H KIDO obrazcu morajo biti priložena tudi dokazila, kot so potrdilo o rezidentstvu prejemnika dohodka, ki mora biti potrjeno s strani pristojnega organa njegove države rezidentstva. Potrditev o rezidentstvu je lahko na samem obrazcu, lahko pa je kot samostojno potrdilo. Kot dokazilo so tudi pogodbe, izdani računi, v primeru pooblaščenih oseb s strani prejemnika dohodka tudi pooblastilo.

Po prejemu zahtevka sledi formalna kontrola, ki jo opravi kontrolor. Zahtevki se oddajajo v papirni obliki, na KIDO obrazcu, zato mora najprej preveriti krajevno pristojnost DU. V primeru nepristojnosti ga mora kontrolor odstopiti krajevno pristojnemu DU. Na zahtevkih, ki so oddani na krajevno pristojni DU, nato kontrolor preveri popolnost podatkov in ali so oddani v predpisani obliki. Zahtevki so popolni, če vsebujejo vse podatke, ki jih kontrolor potrebuje, da odloči o oprostitvi, zmanjšanju ali vračilu davka. Preveriti je potrebno tudi vsa priložena dokazila, torej potrjeno rezidentstvo, račune, pogodbe, pooblastila. V primeru, da zahtevek odda neupravičena oseba, ga kontrolor s sklepom zavrže.

V primeru formalnih nepravilnosti kontrolor pozove plačnika davka oziroma prejemnika dohodka, ki mora vlogo dopolniti ali popraviti v določenem roku. Če se na poziv ne odzove, kontrolor s sklepom zahtevke zavrže.

Na formalno pravilnih zahtevkih sledi izvedba vsebinske kontrole. Kontrolor primerja podatke iz KIDO obrazca s podatki v davčnem registru in drugih evidencah, ki jih ima na voljo. Pri izvedbi vsebinske kontrole preveri pravilnosti glede rezidentstva, pravočasnosti oddaje zahtevka, preveri čas izplačila dohodka, pregleda priložena dokazila. Če je zahtevek prepozno vložen in je bilo izplačilo dohodka že izvedeno, ga kontrolor zavrže s sklepom.

Kadar plačnik davka izplača dohodek nerezidentu in ne upošteva oprostitev ali zmanjšanja davka, ker nima potrjene odločbe s strani davčnega organa, ima prejemnik dohodka možnost, da pri davčnem organu vloži zahtevek za vračilo davka na enem od predpisanih KIDO

obrazcev. Tudi k temu zahtevku je potrebno priložiti potrjeno rezidentstvo prejemnika dohodka. Vračilo lahko zahteva na primer, kadar pride do razlike v znesku davka, zaradi uporabe različnih stopenj po ZDDPO-2 in stopenj po določbah KIDO.

Pri vsebinsko pomanjkljivih zahtevkih kontrolor opravi poziv za dopolnitev. Če se plačnik davka oziroma prejemnik dohodka ne odzove, se zahtevku ne ugotovi. Za vsebinsko popolne zahtevke kontrolor izda odločbo po skrajšanem postopku, kar pomeni, da odtisne stampiljko na zahtevku. Potrjen KIDO obrazec nato skupaj z dopisom pošlje plačniku davka. Kontrolor pa mora nato vnesti podatke v informacijski sistem DP.

Obravnavo zahtevka za zmanjšanje davka na KIDO obrazcu s strani kontrolorja prikazujem na naslednjem konkretnem primeru. DU Novo mesto je 4. julija 2012 s strani Podjetja Y prejel dopis z zahtevo za zmanjšanje plačila davka od plačil uporabe premoženjskih pravic. Podjetje Y sem poimenovala podjetje, ki je v mojem primeru plačnik davka in ima sedež v Novem mestu. K dopisu so priložili obrazec KIDO 3, ki je izpolnjen s strani prejemnika dohodka, v mojem primeru poimenovanega Podjetja X, s sedežem v Kanadi. Priložili so tudi potrdilo o rezidentstvu Podjetja X in pripadajočo kopijo računa kot dokaz za izvedbo plačila.

Obrazec KIDO 3 je bil izpolnjen na naslednji način (Davčna uprava RS, 2012c):

- Polje 1: vpis države, s katero ima RS sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja (Kanada), navedba odstavka in člena iz pogodbe (2. odstavek, 12. člen), označba stopnje iz pogodbe (10 %);
- Polje 2: podatki o prejemniku dohodka – firma, sedež, država rezidentstva prejemnika (Podjetje X, Kanada);
- Polje 3: podatki o plačniku dohodka – firma, sedež, davčna številka (Podjetje Y);
- Polje 4: podatki o dohodku, prejetem od plačnika, za katerega se uporablja pogodba – vrsta premoženjske pravice (avtorska pravica), opis dohodka (licenčnina), delež v plačniku (/), datum plačila (30. november 2012), znesek dohodka (1.157,59 EUR);
- Polje 5: drugo (polje ni izpolnjeno, ker ni dodatnih pojasnil);
- Polje 6: obkrožena izjava, da je prejemnik dohodka upravičeni lastnik dohodka, da je upravičen do koristi, ki so določene v mednarodni pogodbi iz 1. točke ter da so podatki resnični, točni in popolni. Sledi navedba kraja, datuma in podpis zavezanca oziroma pooblaščenca (podpis pristojne osebe Podjetja X);
- Polje 7: potrdilo pristojnega organa države rezidentstva prejemnika dohodka (polje ni izpolnjeno, ker je priloženo potrdilo o rezidentstvu, potrjeno s strani pristojnega organa v Kanadi);
- Polje 8: podatki o pooblaščenca (polje ni izpolnjeno, ker ni pooblaščenca).

Kontrolor je najprej opravil formalno kontrolo. Zahtevku je bil oddan na krajevno pristojnem DU, saj je plačnik davka s sedežem v Novem mestu vpisan v davčni register slednjega DU. Sledila je preverba popolnosti podatkov. Obrazec KIDO je bil oddan na predpisanem obrazcu



KIDO 3, ki je primeren za zmanjšanje oziroma oprostitvev davka od plačil uporabe premoženjskih pravic na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka. Izpolnjeni so bili vsi obvezni podatki na obrazcu, obrazec je bil podpisan s strani Podjetja X, na dan 2. julij 2012. Pri preveritvi dokazil je bilo ugotovljeno, da je potrdilo o rezidentstvu priloženo. Iz priložene kopije računa, ki ga je Podjetje X 21. junija 2012 izstavilo podjetju Y, pa je razvidno, da gre za plačilo licenčnine v vrednosti 1.157,59 EUR.

Licenčna pomeni plačilo do uporabe avtorske pravice literarnega, umetniškega ali znanstvenega dela, kot tudi dela s patenti, zaščitnimi znaki, modeli ali proizvodnimi postopki in informacije v zvezi z industrijskimi, trgovskimi in znanstvenimi spoznanji (Petauer & Černe, 2006, str. 23).

Dohodek se izplačuje v Podjetje X v Kanado, zato mora kontrolor proučiti določbe Zakona o ratifikaciji Konvencije med Vlado RS in Vlado Kanade o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja (Ur. l. RS, št. 19/2001, v nadaljevanju Konvencija). Preveriti je potrebno, ali so navedbe na KIDO obrazcu o členu in odstavku ter stopnji iz pogodbe skladne s Konvencijo in s posamezno vrsto dohodka. Področje obdavčitve licenc je v tem primeru urejeno v 2. odstavku 12. člena, stopnja je 10 %, kar je skladno s podatki na KIDO obrazcu.

2. odstavek 12. člena Konvencije določa, da se licenčnine in avtorski honorarji lahko obdavčijo v državi pogodbenici, v kateri nastanejo, ter v skladu z zakonodajo te države, če je upravičeni lastnik licenčin in avtorskih honorarjev rezident druge države pogodbenice, in tako zaračunani davek ne presega 10 % bruto zneska licenčin in avtorskih honorarjev.

Pri formalni kontroli je bilo ugotovljeno, da ni nepravilnosti, zato je kontrolor nadaljeval z vsebinsko kontrolo. Ugotovil je, da je potrdilo o rezidentstvu potrjeno s strani pristojnega organa v Kanadi in da je časovno veljavno. Pri preverbi pravočasnosti oddaje zahtevka je bilo ugotovljeno, da je oddan pravočasno. Iz obrazca KIDO je razvidno, da bo plačilo s strani Podjetja Y izvedeno 30. novembra 2012. Kot je bilo že napisano, plačnik davka lahko izplača dohodek z nižjo stopnjo davka šele po odobritvi zahtevka s strani davčnega organa. S tem je bil preverjen tudi čas izplačila dohodka. Pri preverbi izdanega računa s strani kanadskega Podjetja X je bil kontrolor posebej pozoren na predmet računa in s tem vrsto dohodka ter pravilnost pri preračunu valut, iz USD v EUR.

Kontrolor je tako ugotovil, da je zahtevki tudi vsebinsko popolni. Na podlagi predloženega obrazca in priloženih dokazil je kontrolor odločil o zahtevku in izdal odločbo po skrajšanem postopku tako, da je na zadnjo stran KIDO obrazca odtisnil stampiljko, katere vsebina je naslednja: Zahtevku za obračun davka od licenčin po nižani stopnji (10 %) se ugotovi na podlagi 2. odstavka 12. člena mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka med RS in Kanado ter na podlagi tretjega odstavka 260. člena ZDavP-2. Vpisal je še številko odločbe, datum izdaje, odtisnil stampiljko DU in se podpisal. Nato je sestavil spremni

dopis, h kateremu je priložil odločbo na KIDO obrazcu, in vse skupaj poslal plačniku davka, Podjetju Y.

Delo kontrolorja v povezavi s tem primerom je še vnos podatkov v informacijski sistem DP, s funkcijo zajem podatkov o vlogah za zmanjšanje davčnega odtegljaja. Podatki služijo nadzoru pravilnosti izplačanega dohodka in uporabi pravilne davčne stopnje oziroma oprostitve pri obračunu davčnega odtegljaja na obrazcu ODO-1. Vnos podatkov služi tudi kot informacija, s katerimi državami slovenski davčni zavezanci poslujejo, v kakšni višini ter kot kontrolni podatki.

Podjetje Y bo moralo ob izplačilu dohodka Podjetju X v Kanado in plačila davka v proračun RS davčnemu organu predložiti obračun davčnega odtegljaja, na obrazcu ODO-1. Več o obračunu davčnega odtegljaja sledi v naslednjem podpoglavju.

#### **4.5 Obračun davčnega odtegljaja (ODO-1)**

Davčni odtegljaj ali davek po odbitku je davek od dohodka, ki se pobira pri njegovem viru. Zavezanec za davek je torej prejemnik dohodka, plačnik tega davka pa izplačevalec (Petauer & Černe, 2006, str. 37).

Izplačevalec dohodka je zavezan odtegniti davek pri določenih vrstah plačil in ga odvesti davčnemu organu, uporablja se predvsem pri plačilu dividend, obresti, licenčnin, izplačilu plač in podobno. Pri davčnem odtegljaju rezidentom je ta oblika plačila davka ena izmed najpomembnejših metod zagotavljanja sprotnega dotoka javnih prihodkov, saj izplačevalci pri prej omenjenih vrstah plačil ob izplačilu obračunajo davke in prispevke, ki jih vplačajo v proračun države. Pri plačilih nerezidentom pa davčni odtegljaj zagotavlja, da je davek sploh vplačan v proračun države, iz katere se dohodek izplačuje (Petauer & Černe, 2006, str. 16).

ZDDPO-2 v 70. členu določa 15 % stopnjo za davčni odtegljaj in vrsto dohodkov rezidentov in nerezidentov, ki imajo vir v RS in od katerih se obračuna davčni odtegljaj. Gre za vrsto dohodkov, ki sem jih že zgoraj omenila. Isti člen v drugi točki določa, da se davčni odtegljaj ne izračuna, odtegne in plača od teh istih dohodkov, ki so plačani RS ali samoupravni lokalni skupnosti, Banki Sloveniji, zavezancu rezidentu (domači pravni osebi), ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko ter zavezancu nerezidentu (tuji pravni osebi), če se ti dohodki plačujejo stalni poslovni enoti tega nerezidenta v RS, in prav tako izplačevalcu sporoči svojo davčno številko (ZDDPO-2, 70. člen). Izvzetje od obdavčitve z davčnim odtegljajem velja pod posebnimi pogoji tudi za dividende, obresti in plačila za uporabo premoženjskih pravic. Le-te določa ZDDPO-2 v 71. in 72. členu.

Davčna stopnja za davčni odtegljaj je predpisana z davčno zakonodajo države, v kateri se izplačuje dohodek. V primeru mednarodnih sporazumov med državami, so stopnje davčnega odtegljaja običajno manjše, kot so predpisane z domačo zakonodaje države (Petauer & Černe, 2006, str. 17).

Izplačevalec dohodkov je v primeru plačila davčnega odtegljaja dolžan, najkasneje na dan plačila dohodka, davčnemu organu predložiti obračun davčnega odtegljaja na obrazcu ODO-1.

Davčni odtegljaj se všteje v davčno osnovo za obračun DDPO. Rezident, ki prejme dohodek, pri katerem se je odtegnil davek, všteje dohodek v svojo osnovo pred zmanjšanjem za odtegnjeni davek. Nerezident za prejete dohodke v poslovni enoti v RS, od katerih se je odtegnil davek, prav tako všteje dohodek v svojo davčno osnovo pred zmanjšanjem za odtegnjeni davek. V obeh primerih je tako celotni znesek dohodka z vključenim davkom viden v postavki 1.1 v obračunu DDPO, postavka se imenuje dohodki, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem. Za plačani znesek odtegnjenega davka pa se zmanjša obveznost zavezanca za plačilo davka po davčnem obračunu za posamezno davčno obdobje, kar zavezanec vnese v obračun DDPO pod postavko 18, ki se imenuje odbitek tujega davka (ZDDPO-2, 75. člen).

V nadaljevanju predstavljam proces določitve davčne obveznosti DDPO na podlagi obračuna davčnega odtegljaja, ki ga opravi davčni organ na podlagi prejetega obračuna davčnega odtegljaja. Obračun davčnega odtegljaja, kot tudi popravek in dopolnitev obračuna, odda izplačevalec dohodkov preko sistema eDavki na obrazcu ODO-1. Obračuni, oddani preko sistema eDavki, so avtomatsko formalno preverjeni. S tem se preveri pravočasnost in upravičenost vložitev obračunov ter pravilnost in popolnost podatkov o plačniku davka, kot so davčna številka, zastopniki, pooblaščenici, digitalni podpis (Ministrstvo za finance RS, 2008c).

Formalno pravilni obračuni davčnega odtegljaja se zajamejo v informacijski sistem DP preko sistema eDavki. Kontrolor s pomočjo informacijskega sistema DP ter postavljenimi računskimi in logičnimi kontrolami ugotavlja morebitne napake obračuna. V primeru ugotovljenih napak pozove zavezanca k popravku.

Računsko in logično pravilne obračune davčnega odtegljaja kontrolor nadalje vsebinsko kontrolira. Na podlagi postavljenih algoritmov, evidence o KIDO odločbah (v informacijskem sistemu DP) in ročne evidence vlog za oprostitev ugotovi morebitna ostala neujemanja in napake na obračunu.

Eno od najpogostejših neujemanj je različna davčna stopnja od davčne stopnje, določene v 70. členu ZDDPO-2. Predloženi ODO-1 obrazci, v katerih je davek obračunan po stopnji, ki je nižja od 15 % davčne stopnje, se izpišejo na posebnem seznamu, ki ga kontrolor preveri in tako ugotovi, ali je uporaba nižje stopnje obdavčitve upravičena. To ugotovi tako, da preveri, ali je plačnik davka od pristojnega DU predhodno prejel odločbo na podlagi predhodno predloženega KIDO obrazca ter v skladu z 260. členom ZDavP-2.

Za obračune davčnega odtegljaja, ki vsebujejo napake, sledi nadaljevanje nadzora. Vsebinsko pravilni pa so primerni za potrjevanje davčne obveznosti in knjiženje v davčnem knjigovodstvu.

Pri kontroli obračunov davčnega odtegljaja morajo biti kontrolorji pozorni tudi na zavezance, ki so oproščeni plačila davčnega odtegljaja in predložitve obrazca ODO-1. Posebni pogoji tako veljajo za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, kar je urejeno v 71. členu ZDDPO-2, ter za plačila obresti in plačila uporabe premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU, pogoji za oprostitev za slednje pa so določeni v 72. členu ZDDPO-2.

Kontrolor lahko v postopku kontroliranja ugotovi, da zavezanec ni predložil obrazca ODO-1, čeprav bi ga moral. V takšnem primeru kontrolor najprej pripravi poziv za predložitev obračuna davčnega odtegljaja in če se davčni zavezanec še vedno ne odziva, kontrolor na podlagi razpoložljivih podatkov, evidenc davčnega organa in drugih virov preveri davčnega zavezanca ter odloči o nadaljevanju postopka. Možnost ima, da poda predlog za uvedbo inšpekcijskega pregleda, da uvede postopek cenitve davčne osnove ali pa da postopek ustavi.

Nadzor obračuna davčnega odtegljaja na obrazcu ODO-1 prikazujem s konkretnim primerom, ki se navezuje na primer nadzora zahtevka za zmanjšanje davka na KIDO obrazcu iz poglavja 4.4. Tuje podjetje iz Kanade (v nadaljevanju Podjetje X) je izstavilo račun slovenskemu podjetju, s sedežem v Novem mestu (v nadaljevanju Podjetje Y). Račun je izstavljen meseca junija 2012, predmet računa so licenčnine v vrednosti 1.157,59 EUR.

Zavezanec za DDPO je prejemnik dohodka, torej Podjetje X. Plačnik davka pa je izplačevalec, Podjetje Y, ki plača davek v obliki davčnega odtegljaja.

Podjetje Y je za prejete opravljene storitve izvedlo plačilo v tujino. Na dan plačila dohodka je to isto podjetje dolžno izpolniti in preko sistema eDavki predložiti DU Novo mesto obračun davčnega odtegljaja, na obrazcu ODO-1. Formalna kontrola obračuna je avtomatska.

V konkretnem primeru je bil obrazec ODO-1 izpolnjen na naslednji način (Davčna uprava RS, 2012b):

- datum izplačila dohodka: oktober 2012;
- podatki o plačniku davka: naziv, sedež in davčna številka Podjetja Y;
- podatki o prejemniku dohodka: oznaka prejemnika, firma, sedež, država rezidentstva, davčna številka Podjetja X.

V tabelo obrazca ODO-1 so vnesli naslednje podatke:

- zaporedno številko, ki je predvidena zaradi možnosti večkratnega izplačila istemu podjetju;
- vrsto dohodka: 13 (Plačila za uporabo ali pravica do uporabe avtorskih pravic);

- pravno podlago za izplačilo: številka izdanega računa s strani podjetja Y;
- odločbo po 260. členu ZDavP-2: številka odločbe na zahtevku KIDO;
- drugo mednarodno pogodbo: /;
- znesek dohodka: 1.157,59 EUR;
- stopnjo davka v %: 10,00 % stopnja je določena s sporazumom;
- davek: 115,76 EUR.

V obrazcu sledi le še navedba datuma vložitve obrazca ter ime in priimek vlagatelja.

Obračun je bil formalno, računsko in logično pravilen. Kot takšen je bil pripravljen za nadaljnjo vsebinsko kontrolo, v kateri pa je bilo ugotovljeno neujemanje v davčni stopnji. Davek je bil namreč plačan po 10 % davčni stopnji, kar je nižje od davčne stopnje, določene v 70. členu ZDDPO-2. Kontrolor je pri preverjanju ugotovil, da je uporaba nižje stopnje obdavčitve upravičena. Odobren zahtevek za zmanjšanje oziroma oprostitve davka od plačil uporabe premoženjskih pravic na podlagi pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO obrazec), s strani DU Novo mesto, je podlaga za znižano davčno stopnjo na 10 %. Postopek odobritve zahtevka je prikazan s primerom v prejšnjem podpoglavju.

Podjetje Y je razliko med zneskom dohodka in davkom, to je 1.041,83 EUR, plačalo Podjetju X v Kanado. Znesek davka v višini 115,76 EUR pa v proračun RS, s čimer se je zagotovil takojšen dotok javnih prihodkov v proračun RS. Plačani znesek odtegnjenega davka v višini 115,76 EUR, ki je plačan v RS, lahko nato Podjetje X uveljavlja v Kanadi kot v tujini plačan davek. Pri tem mora priložiti ustrezna dokazila.

Na podlagi ugotovitev kontrolorja je obračun tudi vsebinsko pravilen. Potrebno je bilo le še potrditi davčno obveznost in jo nato poknjžiti v davčno knjigovodstvo.

## **5 ANALIZA DAVČNEGA NADZIRANJA DURS V LETIH OD 2009 DO 2012**

Davčno nadziranje obsega kontrolo oziroma nadzor davčnih obračunov ter davčni inšpekcijski nadzor. Aktivnosti davčne uprave so vseskozi usmerjene v učinkovito odkrivanje in preprečevanje neizpolnjevanja davčnih obveznosti, davčnih utaj in sive ekonomije ter v izboljšanje ravni izpolnjevanja davčnih obveznosti z uporabo ustreznih sankcij, v primeru neizpolnjevanja davčnih obveznosti. Naloge davčnega nadziranja opravljajo v oddelku za kontrolo, oddelku za inšpekcijo, preiskovalno analitskem oddelku in oddelku za mednarodno izmenjavo informacij (Ministrstvo za finance RS, 2010b).

### **5.1 Rezultati nadzora davčnih obračunov na ravni DURS**

Postopki nadzora davčnih obračunov so usmerjeni v sprotni nadzor davčnih zavezancev, zgodnje zaznavanje nepravilnosti in davčnih utaj ter takojšnje ukrepanje, kar se odraža v

znesku dodatno obračunanega davka, predvsem pa ima velik preventivni vpliv na ravnanje davčnih zavezancev (Ministrstvo za finance RS, 2010a).

Učinek nadzora davčnih obračunov vključuje učinek ugotovljenih nepravilnosti, torej nepredložitve davčnih obračunov ali napovedi ter naknadni nadzor, in učinek samoprijav. Po rezultatih sodeč, je na ravni DURS kot celote učinek nadzora davčnih obračunov iz leta v leto višji. V Tabeli 7 predstavljam rezultate nadzora davčnih obračunov na ravni celotne DURS od leta 2009 do leta 2012.

*Tabela 7: Rezultati nadzora davčnih obračunov na ravni DURS, v letih od 2009 do 2012*

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Število ugotovljenih nepravilnosti (nepredložitve davčnega obračuna ali napovedi in naknadnega nadzora)	77.013	92.630	95.336	110.864
Učinek ugotovljenih nepravilnosti (nepredložitve davčnega obračuna ali napovedi in naknadnega nadzora) v EUR	80.091.586	117.912.151	123.964.500	132.552.447
Število samoprijav	19.216	21.315	13.887	13.766
Učinek samoprijav v EUR	13.225.474	10.474.691	9.398.452	8.568.173
<b>Učinek nadzora davčnih obračunov v EUR</b>	<b>93.317.060</b>	<b>128.386.842</b>	<b>133.362.952</b>	<b>141.120.620</b>
Delež učinka nadzora davčnih obračunov v prihodkih, ki jih pobira DURS v %	0,83	1,18	1,19	1,29

*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2010b, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2009; Ministrstvo za finance RS, 2011c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012.*

V letu 2010 je bil učinek nadzora davčnih obračunov višji za kar 37,6 % glede na prejšnje leto. Razlog je zagotovo v uvedbi elektronskega sistema eDavki v letu 2009, ki je kontrolorjem omogočil več nadziranja, saj ni bi več potreben ročen vnos podatkov iz obračunov. Z nadaljevanjem razvoja vsebinske kontrole se je učinek nadzora davčnih obračunov zviševal skozi vsa preučevana leta, v letu 2012 je bil tako za 5,8 % višji v primerjavi z letom 2011. Kot lahko vidimo, se je od leta 2009 nadaljeval trend naraščanja števila ugotovljenih in odpravljenih nepravilnosti in s tem dodatno odmerjen davek, ki pomeni učinek nadzora davčnih obračunov. V letu 2012 so kontrolorji ugotovili največ nepravilnosti v povezavi z nepredložitvijo obračunov ali napovedi. Na podlagi poziva kontrolorja je 55.741 davčnih zavezancev predložilo obračun ali napoved in s tem je bilo doseženo za 89.667.931 EUR dodatnega davka. Z naknadnim nadzorom je bilo ugotovljeno 55.123 primerov nepravilnosti, med katerimi so najpogostejši primeri nepravilne davčne

osnove. Ugotovljen učinek naknadnega nadzora tako v letu 2012 znaša 42.884.516 EUR. Na podlagi ugotovitev kontrolorjev je bil tako skupni znesek dodatno odmerjenega davka 132.552.447 EUR, kar je za 6,9 % višji znesek kot leta 2011. V istem letu so davčni zavezanci na podlagi samoprijave vložili 13.766 obračunov ali napovedi, to je za 0,9 % manj kot leto poprej, s tem so obračunali 8.568.173 EUR dodatnega davka, kar je najnižje glede na leta, ki sem jih primerjala. Tudi delež učinka nadzora davčnih obračunov v prihodkih, ki jih pobira DURS je skozi leta višji. V letu 2012 znaša učinek nadzora davčnih obračunov 141.120.620 EUR, kar predstavlja 1,29 % delež v vseh prihodkih, ki jih pobira DURS.

## 5.2 Rezultati davčnega inšpekcijskega nadzora na ravni DURS

Zaradi lažje predstave pomembnosti nadzora davčnih obračunov v nadaljevanju v Tabeli 8 predstavljam rezultate davčnega inšpekcijskega nadzora, ki zajema davčne inšpekcijske nadzore in davčne preiskave. Podrobnosti o razlogih za rezultate davčnega inšpekcijskega nadzora nisem posebej preučevala, saj bi to preseгло namen in cilj mojega magistrskega dela.

*Tabela 8: Rezultati davčnega inšpekcijskega nadzora na ravni DURS v letih od 2009 do 2012*

	2009	2010	2011	2012
Število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov (vključno s preiskavami)	7.544	7.760	7.828	7.327
Število samoprijav	230	395	528	725
Število predmetov nadzora	4.713	10.618	10.546	11.455
<b>Učinek davčnega inšpekcijskega nadzora v EUR</b>	<b>80.344.565</b>	<b>146.430.811</b>	<b>162.488.475</b>	<b>128.444.006</b>
Delež učinka davčnega inšpekcijskega nadzora v prihodkih, ki jih pobira DURS v %	0,72	1,34	1,45	1,17

*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2010b, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2009; Ministrstvo za finance RS, 2011c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012.*

V letih od 2009 do 2011 se je število davčnih inšpekcijskih nadzorov postopoma zviševalo, nato pa se je leta 2012 znižalo, v primerjavi z letom 2011 za 6,8 %. Razlog za to so zelo zahtevni in dolgotrajni nadzori, ki so posledica mednarodne izmenjave informacij ter določeno število nedokončanih nadzorov iz leta 2012, ki bodo končani v letu 2013. Število samoprijav v okviru davčnega inšpekcijskega nadzora se je iz leta v leto zviševalo. DURS namreč poziva davčne zavezance k vložitvi samoprijave in jim s tem omogoči, da prostovoljno poravnajo neplačane davčne obveznosti, kar za njih pomeni izognitev kaznovanju za davčne prekrške. V letu 2012 je bilo tako število samoprijav za kar 37,3 % več kot leta 2011. Tudi število predmetov nadzora se je skozi leta zviševalo, v letu 2012 jih je za

8,6 % več kot v letu 2011. Največ predmetov nadzora je bilo opravljenih v okviru davčnih obračunov ter v okviru delnih nadzorov poslovanja, in sicer na področju DDV, nadzorov davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve, nadzorov DDPO, nadzorov davka od dohodkov iz dejavnosti ter drugih davkov. V omenjene rezultate so vključene tudi davčne preiskave, ki se nanašajo predvsem na prijavo premoženja fizičnih oseb. Čeprav nisem podrobno analizirala rezultatov davčnih inšpekcijskih nadzorov, moram poudariti, da so kljub kadrovskim težavam dosegli dobre rezultate. Težava je v tem, da se na eni strani število davčnih inšpektorjev zmanjšuje, na drugi strani pa so davčni inšpekcijski nadzori vse zahtevnejši, kompleksnejši in daljši, predvsem zaradi novih razsežnosti davčnih utaj (Ministrstvo za finance RS, 2010b). Učinek davčnega inšpekcijskega nadzora tako v letu 2012 znaša 128.444.006 EUR, kar predstavlja 1,17 % delež v vseh prihodkih, ki jih pobira DURS.

### 5.3 Učinek davčnega nadziranja na ravni DURS

Učinek davčnega nadziranja vključuje učinek nadzora davčnih obračunov in učinek davčnega inšpekcijskega nadzora. Skupni učinek prikazujem v Tabeli 9.

*Tabela 9: Učinek davčnega nadziranja na ravni DURS v letih od 2009 do 2012*

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Učinek nadzora davčnih obračunov v EUR	93.317.060	128.386.842	133.362.952	141.120.620
Učinek davčnega inšpekcijskega nadzora v EUR	80.344.565	146.430.811	162.488.475	128.444.006
<b>Učinek davčnega nadziranja v EUR</b>	<b>173.661.625</b>	<b>274.817.653</b>	<b>295.851.427</b>	<b>269.564.626</b>
Delež učinkov davčnega nadziranja v prihodkih, ki jih pobira DURS v %	1,55	2,52	2,64	2,46
Skupaj vsi prihodki, ki jih pobira DURS	11.191.147.990	10.924.780.269	11.178.962.953	10.976.269.307

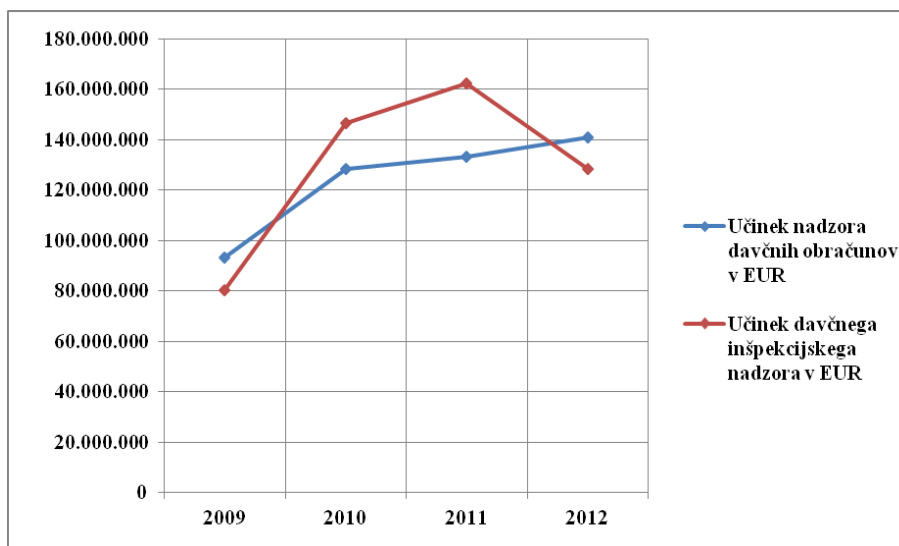
*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2010b, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2009; Ministrstvo za finance RS, 2011c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012.*

Od leta 2009 do 2011 se je učinek davčnega nadziranja zviševal, nato pa se je v letu 2012 znižal. Razlog za to je predvsem v nižjem učinku davčnega inšpekcijskega nadzora, kar sem predstavila v prejšnjem podpoglavju. Skupni učinek je leta 2012 znašal 269.564.626 EUR, kar je za 8,9 % nižje kot leta 2011. Delež učinkov davčnega nadziranja v prihodkih, ki jih pobira DURS, je 2,5 %.



V spodnji Sliki 9 prikazujem gibanje učinka davčnega nadziranja na ravni DURS v letih od 2009 do 2012, kjer je razvidno, da je učinek nadzora davčnih obračunov v letu 2012 presegel učinek davčnega inšpekcijskega nadzora. V letu 2012 je učinek nadzora davčnih obračunov namreč za 9,0 % višji od učinka davčnega inšpekcijskega nadzora.

Slika 9: Gibanje učinka davčnega nadziranja na ravni DURS, v letih od 2009 do 2012



Vir: Ministrstvo za finance RS, 2010b, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2009; Ministrstvo za finance RS, 2011c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013c, Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012.

## 6 ANALIZA NADZORA DAVČNIH OBRAČUNOV NA DAVČNEM URADU NOVO MESTO V LETIH OD 2010 DO 2012

### 6.1 Vhodni dokumenti

DU Novo mesto je tako kot drugi organi davčne uprave skozi leta vse bolj obremenjen. Na to kažejo tudi podatki o vhodnih in izhodnih dokumentih, ki so v Tabeli 10 na naslednji strani prikazani po vrstah davka.

V letu 2012 je SOKI prejel in obdelal 164.080 vhodnih dokumentov, kar je za malenkost več od preteklega leta. Vhodni dokumenti so davčne napovedi, davčni obračuni in drugi obrazci. Med vsemi vhodnimi dokumenti se jih vsa preučevana leta največ nanaša na REK obrazce, v letu 2012 predstavljajo kar 31,0 % vseh vhodnih dokumentov. Sledijo obračuni zasebnikov in drugih fizičnih oseb, ki ne izplačujejo plač, nato DDV, dohodnina in ostali davki.

Tabela 10: Vhodni dokumenti SOKI po vrstah davka v letih od 2010 do 2012

	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>DAVKI NA DOHODEK IN DOBIČEK</b>	<b>19.544</b>	<b>18.874</b>	<b>18.970</b>
Dohodnina	15.246	14.759	15.007
Davek od dohodkov pravnih oseb	4.298	4.115	3.962
Drugi davki na dohodek in dobiček	0	0	1
<b>PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST</b>	<b>85.488</b>	<b>87.323</b>	<b>90.320</b>
REK obrazci	51.121	50.870	50.866
Obračun zasebnikov in drugih fizičnih oseb, ki ne izplačujejo plač	34.367	36.453	39.454
<b>DAVKI NA PREMOŽENJE</b>	<b>7.078</b>	<b>6.590</b>	<b>6.535</b>
Davki na nepremičnine	152	201	309
Davki na premožnine	0	0	0
Davek na dediščine in darila	3.636	3.366	3.086
Davki na promet nepremičnin in na finančno premoženje	3.290	3.023	3.140
<b>DOMAČI DAVKI NA BLAGO IN STORITVE</b>	<b>40.007</b>	<b>50.924</b>	<b>48.169</b>
Davek na dodano vrednost	37.836	49.240	46.327
Drugi davki na blago in storitve	0	206	260
Davki na posebne storitve	0	0	0
Drugi davki na uporabo blaga in storitev	376	16	28
Davek na motorna vozila	1.795	1.462	1.554
<b>UDELEŽBA NA DOBIČKU IN DOHODKI OD PREMOŽENJA</b>	<b>12</b>	<b>12</b>	<b>12</b>
Obračun koncesijskih dajatev	0	1	0
Dodatna koncesijska dajatev od prejemkov študentov in dijakov	12	11	12
<b>IZVAJANJE MEDNARODNIH POGODB</b>	<b>0</b>	<b>56</b>	<b>74</b>
<b>SKUPAJ</b>	<b>152.129</b>	<b>163.779</b>	<b>164.080</b>

Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011a, DU in davki, kumulativa 2010 (interno gradivo); Ministrstvo za finance RS, 2012b, DU in davki, kumulativa 2011 (interno gradivo); Ministrstvo za finance RS, 2013b, DU in davki, kumulativa 2012 (interno gradivo).

## 6.2 Izhodni dokumenti

Izhodni dokumenti SOKI so odločbe, odločbe v obliki štampljke, sklepi in obvestila. V Tabeli 11 na naslednji strani prikazujem število izhodnih dokumentov po vrsti davka od leta 2010 do 2012. Tudi izhodnih dokumentov je iz leta v leto več. SOKI je tako v letu 2012 izdal

138.768 izhodnih dokumentov, to je za 2,1 % več kot leta 2011. Več kot polovico izhodnih dokumentov se nanaša na področje dohodnine, v letu 2012 kar 57,0 %. Sledijo davek na nepremičnine, DDV in nato ostali davki.

*Tabela 11: Izhodni dokumenti SOKI po vrstah davka, v letih od 2010 do 2012*

	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>DAVKI NA DOHODEK IN DOBIČEK</b>	<b>81.394</b>	<b>82.877</b>	<b>79.126</b>
Dohodnina	81.362	82.855	79.105
Davek od dohodkov pravnih oseb	32	22	20
Drugi davki na dohodek in dobiček	0	0	1
<b>PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST</b>	<b>1.901</b>	<b>1.333</b>	<b>1.994</b>
REK obrazci	3	1	0
Obračun zasebnikov in drugih fizičnih oseb, ki ne izplačujejo plač	1.898	1.332	1.994
<b>DAVKI NA PREMOŽENJE</b>	<b>48.952</b>	<b>49.151</b>	<b>48.296</b>
Davki na nepremičnine	41.552	42.131	41.126
Davki na premičnine	148	144	174
Davek na dediščine in darila	3.663	3.235	2.985
Davki na promet nepremičnin in na finančno premoženje	3.589	3.641	4.011
<b>DOMAČI DAVKI NA BLAGO IN STORITVE</b>	<b>3.284</b>	<b>2.565</b>	<b>9.273</b>
Davek na dodano vrednost	645	866	7.115
Drugi davki na blago in storitve	0	281	179
Davki na posebne storitve	0	0	0
Drugi davki na uporabo blaga in storitev	736	2	469
Davek na motorna vozila	1.903	1.416	1.510
<b>UDELEŽBA NA DOBIČKU IN DOHODKI OD PREMOŽENJA</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Obračun koncesijskih dajatev	0	0	0
Dodatna koncesijska dajatev od prejemkov študentov in dijakov	0	0	0
<b>IZVAJANJE MEDNARODNIH POGODB</b>	<b>35</b>	<b>51</b>	<b>79</b>
<b>SKUPAJ</b>	<b>135.566</b>	<b>135.977</b>	<b>138.768</b>

*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011a, DU in davki, kumulativa 2010 (interno gradivo); Ministrstvo za finance RS, 2012b, DU in davki, kumulativa 2011 (interno gradivo); Ministrstvo za finance RS, 2013b, DU in davki, kumulativa 2012 (interno gradivo).*

Tabela 12 vsebuje podatke o številu izhodnih dokumentov po vrstah dokumentov. Izmed vseh izhodnih dokumentov je skozi vsa tri primerjana leta v SOKI največ odločb, nato sledijo odločbe v obliki stampiljke. Število izdanih sklepov se skozi leta znižuje, v letu 2012 jih je tako za 33,4 % manj kot leto poprej. Obvestila po 50. členu ZDavP-2 so med izhodnimi dokumenti od leta 2011. Gre za obvestila z določbo, da če se davek ugotavlja z odločbo o odmeri davka, se davek ne odmeri, če znesek ne bi presegel 10 EUR, razen če ni drugače določeno.

*Tabela 12: Vrste izhodnih dokumentov SOKI, v letih od 2010 do 2012*

	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>Odločba v obliki stampiljke</b>	5.463	4.288	4.488
<b>Odločba</b>	129.046	130.129	132.704
<b>Sklep</b>	1.057	775	516
<b>Obvestila (50. člen ZDavP-2)</b>	-	785	1.060
<b>Število izhodnih dokumentov</b>	<b>135.566</b>	<b>135.977</b>	<b>138.768</b>

*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2012.*

### **6.3 Število in učinek ugotovljenih nepravilnosti**

Ugotovljene nepravilnosti zajemajo nepredložitve davčnih obračunov ali napovedi ter naknadni nadzor.

Čeprav se je na ravni DURS iz leta v leto zviševalo število ugotovljenih in odpravljenih nepravilnosti in s tem učinek ugotovljenih nepravilnosti, na ravni DU Novo mesto rezultati, ki so prikazani v Tabeli 13 na naslednji strani, kažejo drugače.

Število davčnih obračunov ali napovedi, oddanih po pozivu davčnega organa in odmer po uradni dolžnosti, je leta 2012 za 1,2 % višje od leta 2011, število ugotovljenih nepravilnosti z naknadnim nadzorom pa je v letu 2012 za 10,6 % nižje od leta 2011. Ti rezultati so razlog za 5,3 % nižji učinek ugotovljenih nepravilnosti leta 2012 v primerjavi z letom 2011, in celo 9,3 % nižji od leta 2010. Razlog za omenjene rezultate bi lahko bila posledica začasne premestitve vodje SOKI na delovne naloge vzpostavitve novega informacijskega sistema EDIS, in sicer od leta 2010. Vodja SOKI namreč v tem času ni postavljala dodatnih kriterijev za izbor davčnih obračunov in napovedi, ki bi lahko bili dodatno kontrolirani.

Tabela 13: Število in učinek ugotovljenih nepravilnosti, v letih od 2010 do 2012

	2010	2011	2012
<b>Nepravilnosti zaradi nepredložitev</b>			
Število davčnih obračunov ali napovedi oddanih po pozivu davčnega organa in odmer po uradni dolžnosti	1.844	1.540	1.558
<b>Ugotovljene nepravilnosti z naknadnim nadzorom</b>			
Nepravilna davčna osnova	500	903	453
Nepravilna davčna stopnja	6	1	9
Nepravilnosti v zvezi z akontiranjem	44	47	5
Nepravilno izkazana davčna obveznost	333	193	178
Zavrnitev ali delna zavrnitev zahtevka za vračilo davka	54	81	21
Cenitev	1.610	1.296	1.640
Število primerov posrednega učinka	61	88	26
Skupaj ugotovljene nepravilnosti z naknadnim nadzorom	2608	2609	2332
<b>Število ugotovljenih nepravilnosti</b>	<b>4.452</b>	<b>4.149</b>	<b>3.890</b>
<b>Učinek ugotovljenih nepravilnosti v EUR</b>	<b>6.062.085</b>	<b>5.808.344</b>	<b>5.499.066</b>

Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2012.

### Ugotovljene nepravilnosti glede na zaposlene v SOKI

Vsakoletni nižji učinek ugotovljenih nepravilnosti od leta 2010 do leta 2012 pomeni posledično tudi nižje število in nižji učinek ugotovljenih nepravilnosti glede na povprečno število zaposlenih v SOKI za nedoločen čas, ki izvajajo nadzor (v nadaljevanju zaposleni v kontroli). V letu 2010 je bilo v kontroli za nedoločen čas 48,5 zaposlenih, v letu 2011 jih je bilo 48,0, v letu 2012 pa 51,8.

Tabela 14 na naslednji strani prikazuje ugotovljene nepravilnosti na zaposlenega v kontroli. Število ugotovljenih nepravilnosti na zaposlenega v kontroli se skozi vsa tri preučevana obdobja znižuje, posledično tudi učinek ugotovljenih nepravilnosti. V letu 2012 se je v primerjavi z letom 2011 učinek ugotovljenih nepravilnosti znižal za 12,3 %, kljub povečanju števila zaposlenih v kontroli za 7,9 % v istem obdobju.

*Tabela 14: Ugotovljene nepravilnosti glede na zaposlenega za nedoločen čas v kontroli na DU Novo mesto, v letih od 2010 do 2012*

<b>Ugotovljene nepravilnosti na zaposlenega v kontroli</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Glede na število ugotovljenih nepravilnosti	92	86	75
Glede na učinek ugotovljenih nepravilnosti v EUR	124.991	121.007	106.160

*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2012.*

## **6.4 Število in učinek samoprijav**

Pri izračunu učinka nadzora davčnih obračunov moramo poleg učinka ugotovljenih nepravilnosti vključiti tudi učinek samoprijav. Podatke glede števila samoprijav in učinka, ki so ga doprinesle samoprijave v letih od 2010 do 2012, prikazujem v Tabeli 15.

*Tabela 15: Število in učinek samoprijav, v letih od 2010 do 2012*

	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>Število samoprijav</b>	1.157	460	580
<b>Učinek samoprijav v EUR</b>	304.842	121.007	64.181

*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2012.*

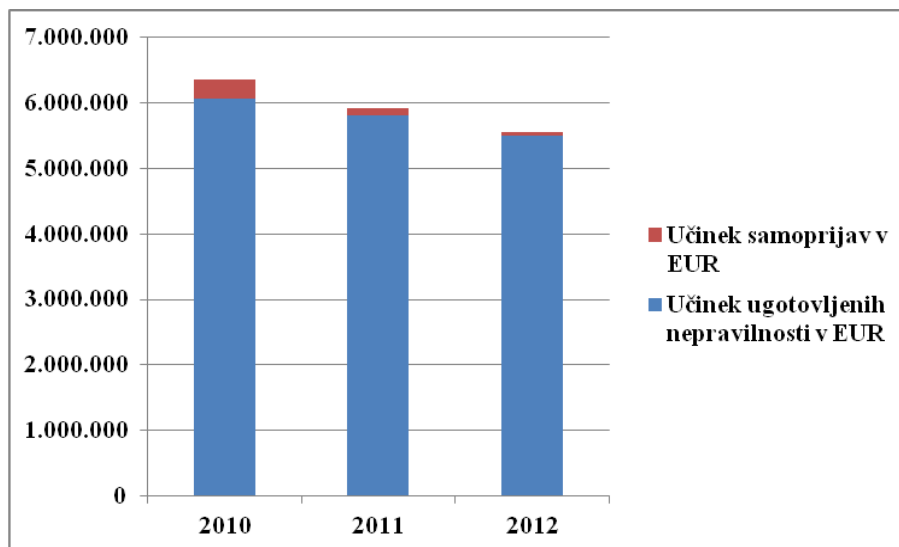
Število samoprijav se je v letu 2011 v primerjavi z letom 2010 znižalo za 60,2 %. Posledično je tudi učinek samoprijav nižji. V letu 2012 je nato število samoprijav v primerjavi z letom 2011 višje za 26,1 %, kar pa ni doprineslo višjega učinka. Učinek je kljub temu v letu 2012 za 47,0 % nižji od leta 2011. To pomeni, da je bilo v letu 2012 podanih številčno več samoprijav s strani davčnih zavezancev, zneski odmerjenega davka s samoprijavami pa so bili nižji.

## **6.5 Učinek nadzora davčnih obračunov**

Seštevek učinka ugotovljenih nepravilnosti iz Tabele 13 in učinka samoprijav iz Tabele 15 pomenita skupni učinek nadzora davčnih obračunov na DU Novo mesto.

V Sliki 10 na naslednji strani prikazujem, da je bil učinek nadzora davčnih obračunov v letu 2010 najvišji, znašal je 6.366.927 EUR. Nato se je vsako leto zniževal. V letu 2012 je tako znašal 5.563.247 EUR in je bil za 6,2 % nižji od leta 2011, ko je bil 5.929.351 EUR. V istem grafu prikazujem tudi delež samoprijav v posameznem letu. V letu 2012 so doprinesle le 1,2 % k skupnemu učinku nadzora davčnih obračunov.

Slika 10: Učinek nadzora davčnih obračunov, v letih od 2010 do 2012



Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2012.

V nadaljevanju v Tabeli 16 prikazujem učinek nadzora davčnih obračunov po vrstah davka. Skozi vsa tri preučevana leta je delež posameznih davkov v skupnem učinku nadzora davčnih obračunov podoben. Po pričakovanjih skozi vsa leta najvišji delež k učinku nadzora davčnih obračunov doprinesejo prispevki za socialno varnost. Sledi dohodnina, kjer je v letu 2011 opaziti bistveno nižji znesek pri odmeri dohodnine, nato pa v letu 2012 veliko povečanje. Učinek pri odmeri dohodnine je namreč odvisen od števila in ugotovitev pri inšpekcijskih pregledih. Po deležu v skupnem učinku nadzora davčnih obračunov sledi DDV, ki v vseh treh preučevanih letih doprinese približno enak znesek dodatno odmerjenega davka in v letu 2012 predstavlja 23,7 % delež v skupnem učinku nadzora davčnih obračunov. Pri DDPO je v letu 2011 opaziti povečanje učinka za 18,3 % glede na leto poprej, v letu 2012 pa se je učinek znižal za 55,6 % v primerjavi z letom 2011. Razlog bi lahko bil tudi v vsesplošnem slabem gospodarskem stanju na trgu, saj je višina odmerjenega davka odvisna od dobička podjetij, ki pa je v omenjenih obdobjih iz leta v leto slabši oziroma ga ni, zato podjetja izkazujejo izgube. Davki na premoženje, ki vključujejo davek na nepremičnine, davek na dediščine in darila in davek na promet nepremičnin in na finančno premoženje v letu 2012 predstavljajo 1,8 % delež v skupnem učinku nadzora davčnih obračunov. Med davke na premoženje sodi tudi davek na premičnine, to je davek na vodna plovila, ki pa na DU Novo mesto v preučevanih letih ni prinesel učinka. Tudi udeležba na dobičku in dohodki od premoženja niso nič doprinesli k učinku nadzora davčnih obračunov. Izvajanje mednarodnih pogodb, kamor spadajo učinki od vlog za znižanje, oprostitve in vračilo davčnega odtegljaja, je v letu 2012 doprineslo majhen delež k skupnemu učinku nadzora davčnih obračunov, in sicer 0,2 %.

Tabela 16: Učinek nadzora davčnih obračunov po vrstah davka, v letih od 2010 do 2012

	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>DAVKI NA DOHODEK IN DOBIČEK</b>	<b>1.941.081</b>	<b>1.664.080</b>	<b>1.704.183</b>
<b>Dohodnina – skupaj</b>	<b>1.664.082</b>	<b>1.336.311</b>	<b>1.558.537</b>
Odmera dohodnine	242.351	94.157	421.795
Akontacije dohodnine	1.078.564	1.041.897	972.679
Dohodnina od dobička iz kapitala, dividend in obresti	343.167	200.257	164.063
<b>Davek od dohodkov pravnih oseb</b>	<b>276.999</b>	<b>327.769</b>	<b>145.646</b>
Davek od dohodkov pravnih oseb	276.831	327.686	145.646
ODO – obrazci	168	83	0
<b>PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST</b>	<b>2.837.763</b>	<b>2.791.971</b>	<b>2.424.309</b>
Prispevki za zaposlovanje	18.434	18.702	15.943
Prispevki za starševsko varstvo	18.434	18.702	15.943
Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	1.808.422	1.778.211	1.544.585
Prispevki za zdravstveno zavarovanje	992.473	976.356	847.838
<b>DAVKI NA PREMOŽENJE</b>	<b>207.526</b>	<b>134.708</b>	<b>98.734</b>
Davki na nepremičnine	4.468	427	0
Davki na premičnine	0	0	0
Davek na dediščine in darila	169.769	81.488	47.711
Davki na promet nepremičnin in na finančno premoženje	33.289	52.793	51.023
<b>DOMAČI DAVKI NA BLAGO IN STORITVE</b>	<b>1.358.933</b>	<b>1.335.262</b>	<b>1.322.142</b>
Davek na dodano vrednost	1.338.199	1.328.637	1.316.554
Davki na posebne storitve	0	0	0
Drugi davki na uporabo blaga in storitev	0	0	0
Davek na motorna vozila	20.734	6.625	5.588
<b>UDELEŽBA NA DOBIČKU IN DOHODKI OD PREMOŽENJA</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Obračun koncesijskih dajatev	0	0	0
Dodatna koncesijska dajatev od prejemkov študentov in dijakov	0	0	0
<b>IZVAJANJE MEDNARODNIH POGODB</b>	<b>21.624</b>	<b>3.330</b>	<b>13.879</b>
Vloge za znižanje, oprostitve in vračilo davčnega odtegljaja	21.624	3.330	13.879
<b>UČINEK NADZORA DAVČNIH OBRAČUNOV</b>	<b>6.366.927</b>	<b>5.929.351</b>	<b>5.563.247</b>

Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011a, DU in davki, kumulativa 2010 (interno gradivo); Ministrstvo za finance RS, 2012b, DU in davki, kumulativa 2011 (interno gradivo); Ministrstvo za finance RS, 2013b, DU in davki, kumulativa 2012 (interno gradivo).



Primerjava učinka nadzora med leti samo po znesku nam ne pove veliko, ker je število zaposlenih glede na posamezno leto različno. Primernejša je primerjava glede na število zaposlenih v kontroli, ki izvajajo nadzor. V Tabeli 17 prikazujem podatke o učinku nadzora davčnih obračunov glede na povprečno število zaposlenih za nedoločen čas v SOKI na DU Novo mesto. Učinek nadzora davčnih obračunov glede na zaposlenega v kontroli v letu 2012 znaša 107.399 EUR in je za 13,1 % nižji kot v letu 2011.

*Tabela 17: Učinek nadzora davčnih obračunov glede na zaposlenega za nedoločen čas v kontroli na DU Novo mesto, v letih od 2010 do 2012*

	2010	2011	2012
<b>Učinek nadzora davčnih obračunov na zaposlenega v kontroli v EUR</b>	131.277	123.528	107.399

*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2012.*

## **6.6 Primerjava učinka nadzora davčnih obračunov na DU Novo mesto z DU Koper, DU Nova Gorica in DU Murska Sobota**

DU Novo mesto je po številu zaposlenih in po strukturi davčnih zavezancev najbolj primerljiv z DU Murska Sobota, vendar sem v primerjavo vključila tudi DU Koper in DU Nova Gorica. V Tabeli 18 primerjam učinek nadzora davčnih obračunov med DU. Vključila sem tudi povprečno število zaposlenih za nedoločen čas na celotnem DU in v kontroli posameznega DU.

*Tabela 18: Učinek nadzora davčnih obračunov in povprečno število zaposlenih za nedoločen čas na DU Novo mesto, Koper, Nova Gorica in Murska Sobota, v letih od 2010 do 2012*

Davčni urad	2010			2011			2012		
	Učinek nadzora davčnih obračunov	Povprečno število zaposlenih		Učinek nadzora davčnih obračunov	Povprečno število zaposlenih		Učinek nadzora davčnih obračunov	Povprečno število zaposlenih	
		na DU	v kontroli		na DU	v kontroli		na DU	v kontroli
<b>Koper</b>	6.843.794	146,3	60,4	7.518.452	138,8	59,9	10.659.957	130,2	62,4
<b>Murska Sobota</b>	5.061.228	127,6	55,1	5.793.952	122,9	54	6.549.642	112,7	54,4
<b>Nova Gorica</b>	5.386.757	142,6	64,6	5.602.650	144,3	66,3	6.144.678	140,4	69,8
<b>Novo mesto</b>	6.366.927	123,5	48,5	5.929.351	119,1	48	5.563.247	114,1	51,8

*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2012.*

Podatki o učinku nadzora davčnih obračunov na primerjanih DU kažejo, da je bil v letu 2012 najvišji na DU Koper. Povprečno število zaposlenih tako na celotnem DU kot tudi v kontroli pa je v istem obdobju najvišje na DU Nova Gorica. Za primerjavo učinka nadzora davčnih obračunov po posameznem DU v Tabeli 19 prikazujem izračune učinka glede na povprečno število zaposlenih v kontroli.

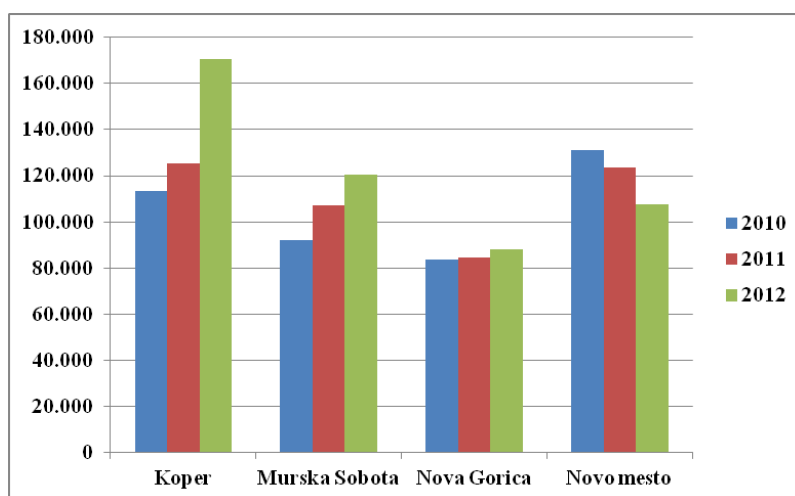
*Tabela 19: Učinek nadzora davčnih obračunov na DU Novo mesto, Koper, Murska Sobota in Nova Gorica glede na zaposlenega za nedoločen čas v kontroli, v letih od 2010 do 2012*

Davčni urad	Učinek nadzora davčnih obračunov glede na zaposlenega v kontroli		
	2010	2011	2012
<b>Koper</b>	113.308	125.517	170.833
<b>Murska Sobota</b>	91.855	107.295	120.398
<b>Nova Gorica</b>	83.386	84.505	88.033
<b>Novo mesto</b>	131.277	123.528	107.399

*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2012.*

Primerjava DU v letu 2012 prikaže, da so najvišji učinek nadzora davčnih obračunov glede na zaposlenega v kontroli dosegli na DU Koper. Sledi DU Murska Sobota, DU Novo mesto in nato DU Nova Gorica. Slednji ima skozi vsa tri preučevana leta najvišje povprečno število zaposlenih v kontroli in dosegajo najnižji učinek na zaposlenega v kontroli. Omenjene podatke prikazujem v Sliki 11.

*Slika 11: Učinek nadzora davčnih obračunov na DU Novo mesto, Koper, Murska Sobota in Nova Gorica glede na zaposlenega za nedoločen čas v kontroli, v letih od 2010 do 2012*



*Vir: Ministrstvo za finance RS, 2011d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2010; Ministrstvo za finance RS, 2012d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2011; Ministrstvo za finance RS, 2013d, Poročilo o delu v kontroli za leto 2012.*

## SKLEP

Pri svojem poslovanju se pravne osebe srečujejo s številnimi davčnimi obveznostmi. Kljub prizadevanju DURS za uresničevanje svojih strateških ciljev, med katerimi bi izpostavila prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti s strani davčnih zavezancev, se le-ti velikokrat skušajo izogniti plačevanju davkov ali pa jih na legalen ali nelegalen način zmanjšati. Pri ugotavljanju neplačanih davkov ter pri zagotavljanju pravočasnosti njihovega plačevanja ima pomembno vlogo davčni nadzor, ki ga DURS izvaja na podlagi ZDavP-2.

Namen magistrskega dela je bil predstaviti nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu, ki ima tako kot davčni inšpekcijski nadzor pomemben prispevek pri odkrivanju nepravilnosti pri obračunavanju davka. Najprej sem na konkretnih primerih prikazala postopek izvedbe nadzora različnih davčnih obračunov. Kot pripravnica na DU Novo mesto sem se večino časa usposabljala za kontrolorja svetovalca v oddelku za pravne osebe, zato sem podrobneje raziskala, kako poteka postopek nadzora davčnih obračunov, ki zadevajo pravne osebe. S konkretnimi primeri davčnih zavezancev sem predstavila formalni in vsebinski nadzor izvedbe nadzora davčnih obračunov pravnih oseb, ki jih opravljajo kontrolorji. Nadzor od kontrolorjev zahteva natančnost, odgovornost, poznavanje številnih računalniških programov, ki velikokrat povzročajo nemalo težav. Spremljati morajo davčno zakonodajo in jo podrobno poznati, saj morajo zagotavljati jasne informacije ter strokovno podporo davčnim zavezancem. Le popolno poznavanje in razumevanje svojih davčnih obveznosti lahko privede do takšne kulture davčnih zavezancev, ki bo zagotavljala prostovoljno plačevanje davkov.

V nadaljevanju magistrskega dela sem na podlagi analize podatkov najprej ugotovila učinke davčnega nadziranja na ravni DURS kot celote, ki zajema tako nadzor davčnih obračunov kot tudi davčni inšpekcijski nadzor. S primerjavo sem želela prikazati, koliko posamezni nadzor doprinese v strukturo prihodkov, ki jih pobira DURS. Na podlagi omenjene analize sem prišla do rezultatov, s katerimi lahko potrdim uvodoma postavljeno prvo hipotezo. Le-ta pravi, da je temeljit nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu pomemben za izvajanje učinkovitega davčnega sistema. Rezultati primerjave učinka nadzora od leta 2009 do 2012 nam pokažejo, da ima nadzor davčnih obračunov pomemben prispevek pri odkrivanju nepravilnosti obračunavanja davka in k doprinosu v skupni učinek davčnega nadziranja. Učinek nadzora davčnih obračunov se tako v preučevanem obdobju iz leta v leto zvišuje, medtem ko je pri učinku davčnega inšpekcijskega nadzora v letu 2012 opaziti znižanje, čeprav je bil v prejšnjih letih prav tako vsako leto višji. Podrobnejša analiza znižanja davčnega inšpekcijskega nadzora v zadnjem letu bi preseгла namen mojega magistrskega dela, zato tega nisem podrobneje preučevala. Lahko pa rečem, da je razlog tudi v kadrovskih težavah, inšpektorjev je namreč premalo, medtem ko so davčni inšpekcijski nadzori vse zahtevnejši in obsežnejši. V letih 2009 in 2012 je učinek nadzora davčnih obračunov presegel učinek davčnega inšpekcijskega nadzora in tako doprinesel več v strukturo prihodkov, ki jih pobira DURS.

V letu 2009 je DURS uvedla t. i. »desk audit«, ki naj bi zagotavljal bolj učinkovit in usmerjen davčni nadzor. Gre za metodologijo za izvajanje vsebinskega nadzora izpolnjevanja davčnih

obveznosti v prostorih davčne uprave, s katero naj bi se zvišalo število ugotovljenih nepravilnosti in s tem tudi znesek dodatno odmerjenega davka. Število ugotovljenih nepravilnosti se je na ravni DURS kot celote od leta 2009 do leta 2012 vsako leto zvišalo. Najvišje število ugotovljenih nepravilnosti je bilo ravno v letu 2010, ko je bilo za 20,2 % višje kot v letu 2009. Učinek ugotovljenih nepravilnosti je tako v letu 2012 za 65,5 % višji v primerjavi z letom 2009. Po rezultatih sodeč, lahko potrdim drugo zastavljeno hipotezo, saj se je z uvedbo »desk audit« povišalo število ugotovljenih nepravilnosti in posledično tudi učinek ugotovljenih nepravilnosti.

Na podlagi rezultatov primerljivih DU, ki so DU Koper, DU Nova Gorica in DU Murska Sobota, sem preverila, kako učinkovit je davčni nadzor davčnih obračunov pri DU Novo mesto. Pri primerjavi sem upoštevala število zaposlenih v kontroli za nedoločen čas. V letu 2010 je bil najvišji učinek nadzora davčnih obračunov dosežen ravno na DU Novo mesto, kjer je nato opaziti vsakoletno znižanje. Mislim, da razlog ni le slabo gospodarsko stanje na trgu, saj je le-to podobno na celotnem območju RS. Na ostalih treh DU v vseh preučevanih letih namreč dosegajo vsakoletno povišanje učinka nadzora davčnih obračunov. Kot sem že omenila, vodja SOKI na DU Novo mesto je od leta 2010 začasno zadolžena in s tem dodatno obremenjena tudi z delovnimi nalogami glede vzpostavitve novega informacijskega sistema EDIS. Od vseh primerjanih DU je bil DU Novo mesto v letu 2010 na prvem mestu po učinku nadzora davčnih obračunov, zato mislim, da bi lahko bila ravno premestitev vodje SOKI razlog za vsakoletni nižji učinek nadzora davčnih obračunov. Vodja SOKI lahko namreč s postavljanjem dodatnih kriterijev za izbor vpliva na dodatno nadziranje davčnih obračunov in napovedi, to pa prav zagotovo doprinese k višjemu učinku nadzora davčnih obračunov. Na podlagi primerjave med DU lahko zaključim, da nadzor davčnih obračunov na DU Novo mesto ni tako učinkovit, saj je zadnja tri leta vsako leto malce nižji. Upoštevati pa je treba tudi podatek, da v preučevanih letih ni nikoli na zadnjem mestu po učinku nadzora davčnih obračunov glede na število zaposlenih za nedoločen čas v kontroli. S tem sem delno potrdila tretjo hipotezo.

Od leta 2010 do 2012 so imeli na DU Nova Gorica najvišje število zaposlenih v kontroli za nedoločen čas. Po pričakovanju bi tako imeli tudi najvišji učinek nadzora davčnih obračunov, vendar rezultati kažejo drugače. Učinek nadzora davčnih obračunov ni vezan na število zaposlenih v kontroli, saj je v letu 2012 najvišji na DU Koper, ki ima v istem letu za 7,4 manj zaposlenih v kontroli, ampak je kljub temu dosegel za kar 73,5 % višji učinek davčnih obračunov od DU Nova Gorica. Tudi na DU Novo mesto se je učinek davčnih obračunov v letu 2012 znižal, čeprav se je število zaposlenih v istem letu povišalo. Na podlagi teh podatkov moram ovreči četrto hipotezo, saj povečanje števila davčnih kontrolorjev ne vpliva na povišanje učinkov davčnega nadzora.

Mislim, da se lahko s prizadevanjem zaposlenih na DURS za učinkovit nadzor davčnih obračunov poveča davčna kultura davčnih zavezancev in njihova odgovornost za pravočasno in pravilno izpolnjevanje davčnih obveznosti.

## LITERATURA IN VIRI

1. Bohorič, M., & Oštir, D. (2006). *Davki v podjetju*. Ljubljana: Inštitut za javne finance Ljubljana.
2. Čok, M., Stanovnik, T., & Cirman, A. (2012). *Javne finance v Republiki Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
3. Davčna uprava RS. (2012a). *Davčni obračun DDPO Podjetja X za leto 2011*. Novo mesto: DURS.
4. Davčna uprava RS. (2012b). *Obrazec ODO-1 Podjetja Y*. Novo mesto: DURS.
5. Davčna uprava RS. (2012c). *Zahtevek za zmanjšanje oziroma oprostitve davka od plačil uporabe premoženjskih pravic na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO obrazec) Podjetja X*. Novo mesto: DURS.
6. Davčna uprava RS. (2013a). *Davčni obračun DDPO Podjetja X za leto 2012*. Novo mesto: DURS.
7. Davčna uprava RS. (2013b). *Davčni obračun DDV Samostojnega podjetnika X za januar 2013*. Novo mesto: DURS.
8. Davčna uprava RS. (2013c). *Popravek davčnega obračuna DDPO Podjetja X za leto 2012*. Novo mesto: DURS.
9. Davčna uprava RS. (2013d). *Popravek davčnega obračuna DDV Samostojnega podjetnika X za januar 2013*. Novo mesto: DURS.
10. European Commission. (2013). Taxation trends in the European Union. Najdeno 28. maja 2013 na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2013/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf)
11. Jerman, S., & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2: s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
12. Jerovšek, T., & Kovač, P. (2008). *Posebni upravni postopki*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
13. *Katere zakone mora poznati podjetnik?*. Najdeno 17. januarja 2013 na spletnem naslovu <http://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticcek/poslovanje/katere-zakone-mora-poznati-podjetnik>
14. *Kdo so pravni subjekti?*. Najdeno 17. januarja 2013 na spletnem naslovu <http://www.eracunovodstvo.org/blog/podjetnisko-pravo/kdo-so-pravni-subjekti/>
15. Ključanin, E., & Zemljič, M. (2004). *Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja z obrazložitvijo*. Ljubljana: GV založba.
16. Klun, M. (2011). *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
17. Kokotec Novak, M., & Hauptman, L. (2012). *Davčno računovodstvo*. Maribor: Univerzitetna založba Univerze v Mariboru.
18. Kovač, M. (2008). *Davki od A do Ž*. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
19. Kovač, P., & Konečnik, T. (2007). *Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po ZDAVP-2*. Najdeno 14. decembra 2012 na spletnem naslovu [http://www2.fu.uni-lj.si/uprava/clanki/letnik%20V,%20številka2,%202007/IET\\_V\\_stev\\_2\\_julij\\_2007\\_KONECNIK\\_KOVAC.pdf](http://www2.fu.uni-lj.si/uprava/clanki/letnik%20V,%20številka2,%202007/IET_V_stev_2_julij_2007_KONECNIK_KOVAC.pdf)

20. *KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey*. (2009). Najdeno 9. novembra 2012 na spletnem naslovu <http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Corporate-indirect-tax-survey-200910-o.pdf>
21. *Letno poročilo fiskalnega sveta 2011*. (2011) Najdeno 17. januarja 2013 na spletnem naslovu <http://www.fiskalnisvet.si/fs/fs-si.nsf/fiskalni-svet/letno-porocilo-2011>
22. Ministrstvo za finance RS. (2008a). Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007. Ljubljana: DURS.
23. Ministrstvo za finance RS. (2008b). *Procesni list: Določitev davčne obveznosti – davek od dohodkov pravnih oseb – obračun* (interno gradivo). Ljubljana: DURS.
24. Ministrstvo za finance RS. (2008c). *Procesni list: Določitev davčne obveznosti – obračun davčnega odtegljaja – ODOI* (interno gradivo). Ljubljana: DURS.
25. Ministrstvo za finance RS. (2008d). *Procesni list: Določitev davčne obveznosti – obračun davčnih odtegljajev – REK-i* (interno gradivo). Ljubljana: DURS.
26. Ministrstvo za finance RS. (2009a). Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008. Ljubljana: DURS.
27. Ministrstvo za finance RS. (2009b). *Procesni list: Kontroliranje davčnih obračunov* (interno gradivo). Ljubljana: DURS.
28. Ministrstvo za finance RS. (2009c). *Procesni list: Zahtevek za oprostitev, znižanje ali vračilo davka na podlagi KIDO obrazcev* (interno gradivo). Ljubljana: DURS.
29. Ministrstvo za finance RS. (2010a). Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov. Ljubljana: DURS.
30. Ministrstvo za finance RS. (2010b). Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2009. Ljubljana: DURS.
31. Ministrstvo za finance RS. (2010c). *Poslovna strategija za obdobje 2010–2013*. Ljubljana: DURS.
32. Ministrstvo za finance RS. (2010d). *Procesni list: Določitev davčne obveznosti DDV – obračun* (interno gradivo). Ljubljana: DURS.
33. Ministrstvo za finance RS. (2011a). *DU in davki, kumulativa 2010* (interno gradivo). Ljubljana: DURS.
34. Ministrstvo za finance RS. (2011b). Organigram Davčnega urada Novo mesto. Najdeno 9. novembra 2012 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni\\_uradi\\_in\\_uradne\\_ure/Organigram/Organigram\\_\\_KP\\_MS\\_NG\\_NM\\_BR\\_PT\\_VE\\_DR\\_\\_po\\_1.10.2011.pdf](http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Organigram/Organigram__KP_MS_NG_NM_BR_PT_VE_DR__po_1.10.2011.pdf)
35. Ministrstvo za finance RS. (2011c). Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010. Ljubljana: DURS.
36. Ministrstvo za finance RS. (2011d). Poročilo o delu v kontroli za leto 2010. Ljubljana: DURS.
37. Ministrstvo za finance RS. (2011e). *Uvedba nove vrste dohodka na REK-1 obrazcu* (interno gradivo). Ljubljana: DURS.
38. Ministrstvo za finance RS. (2012a). *Brošura ZDDPO-2l* (interno gradivo). Ljubljana: DURS.

39. Ministrstvo za finance RS. (2012b). *DU in davki, kumulativa 2011* (interno gradivo). Ljubljana: DURS.
40. Ministrstvo za finance RS. (2012c). Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2011. Ljubljana: DURS.
41. Ministrstvo za finance RS. (2012d). Poročilo o delu v kontroli za leto 2011. Ljubljana: DURS.
42. Ministrstvo za finance RS. (2013a). Brošura – DDV. Najdeno 27. aprila 2013 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_pojasnila/splosno/#c17476](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/splosno/#c17476)
43. Ministrstvo za finance RS. (2013b). *DU in davki, kumulativa 2012* (interno gradivo). Ljubljana: DURS.
44. Ministrstvo za finance RS. (2013c). Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012. Ljubljana: DURS.
45. Ministrstvo za finance RS. (2013d). Poročilo o delu v kontroli za leto 2012. Ljubljana: DURS.
46. Ministrstvo za finance RS. (2013e). Prispevki za socialno varnost od dohodkov iz delovnega razmerja – splošno pojasnilo. Najdeno 27. aprila 2013 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/prispevki\\_za\\_socialno\\_varnost/prispevki\\_za\\_socialno\\_varnost\\_pojasnila/prispevki\\_za\\_socialno\\_varnost\\_od\\_dohodkov\\_iz\\_delovnega\\_razmerja\\_splosno\\_pojasnilo\\_velja\\_od\\_1\\_1\\_2013/](http://www.durs.gov.si/si/prispevki_za_socialno_varnost/prispevki_za_socialno_varnost_pojasnila/prispevki_za_socialno_varnost_od_dohodkov_iz_delovnega_razmerja_splosno_pojasnilo_velja_od_1_1_2013/)
47. Odar, M. (2011). *Davčno računovodstvo*. Študijsko gradivo pri predmetu davčno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
48. Petauer, B., & Černe, M. (2006). *Davčni odtegljaj v praksi*. Lesce: Založba Legat.
49. Petkovič, D. (2009). *Obdavčitev podjetij*. Ljubljana: Visoka šola za računovodstvo.
50. Pravilnik o določanju zavarovalnih osnov in postopku za razvrščanje v zavarovalne osnove. *Uradni list RS*, št. 45/2000, 19/2002, 112/2002 Skl.US: U-I-307/98-38, 49/2006.
51. Pravilnik o izvajanju ZDDV. *Uradni list RS*, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011, 106/2011, 102/2012.
52. *Predlog Zakona o finančni službi*. Najdeno 12. maja 2013 na spletnem naslovu [http://e-uprava.gov.si/e-uprava/pridobiDatoteko.euprava?datoteka\\_id=116044](http://e-uprava.gov.si/e-uprava/pridobiDatoteko.euprava?datoteka_id=116044)
53. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2008). Revizijsko poročilo – Učinkovitost pobiranja DDV v RS. Najdeno 17. januarja 2013 na spletnem naslovu <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K850D70A9739DE1E6C125748700400768>
54. *Seznam veljavnih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja*. Najdeno 17. januarja 2013 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/delovna\\_podrocja/mednarodno\\_obdavcevanje/konvencije\\_o\\_izogibanju\\_dvojnega\\_obdavcevanja\\_dohodka\\_in\\_premozenja/seznam\\_veljavnih\\_mednarodnih\\_pogodb\\_o\\_izogibanju\\_dvojnega\\_obdavcevanja/](http://www.durs.gov.si/si/delovna_podrocja/mednarodno_obdavcevanje/konvencije_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja_dohodka_in_premozenja/seznam_veljavnih_mednarodnih_pogodb_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja/)
55. Simič, I. (2008). *Sodobna davčna uprava*. Ljubljana: Davčno izobraževalni inštitut.
56. Šircelj, A. (2002). *Davek na dobiček pravnih oseb*. Davčna šola (zbirka gradiv). Maribor: Davčni inštitut.
57. Trstenjak, V. (2003). *Pravne osebe*. Ljubljana: GV Založba.

58. Uredba o določitvi davčnih uradov DURS. *Uradni list RS*, št. 142/2004, 4/2005, 120/2005, 63/2008, 51/2010, 109/2012.
59. Uredba o obliki in barvi zastave in znaka davčne službe ter njuni uporabi. *Uradni list RS*, št. 71/2007.
60. Zakon o carinski službi. *Uradni list RS*, št. 103/2004-UPB1, 113/2005-ZJU-B, 40/2009, 9/2011, 96/2012-ZPIZ-2.
61. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS*, št. 13/2011-UPB4, 32/2012, 94/2012.
62. Zakon o davčni službi. *Uradni list RS*, št. 18/1996, 1/2007-UPB2, 40/2009, 33/2011.
63. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS*, št. 13/2011 - UPB3, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 40/2012-ZUJF, 83/2012, 46/2013-ZIPRS1314-A.
64. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS*, št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 110/2009-ZDavP-2B (1/2010 popr.), 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, 81/2013.
65. Zakon o delovnih razmerjih. *Uradni list RS*, št. 42/2002, 79/2006-ZZZPB-F, 46/2007 Odl.US: U-I-45/07, Up-249/06-22, 103/2007, 45/2008-ZArbit, 83/2009 Odl.US: U-I-284/06-26, 21/2013-ZDR-1 (78/2013 popr.).
66. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS*, št. 13/2011-UPB7, 9/2012 Odl.US: U-I-18/11-10, 24/2012, 30/2012, 40/2012-ZUJF, 71/2012 Odl.US: U-I-76/11-15, 75/2012, 94/2012, 52/2013 Odl.US: U-I-147/12-18.
67. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS*, št. 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/2012, 57/2012, 44/2013 Odl.US: U-I-311/11-16, 82/2013.
68. Zakon o inšpekcijskem nadzoru. *Uradni list RS*, št. št. 43/2007-UPB1.
69. Zakon o izvrševanju proračunov RS za leti 2013 in 2014. *Uradni list RS*, št. 104/2012, 46/2013, 56/2013-ZŠtip-1, 61/2013, 82/2013.
70. Zakon o kazenskem postopku. *Uradni list RS*, št. 32/2012-UPB8, 36/2012 Odl. US: U-I-275/10-10, Up-1507/10-20, 55/2012 Odl. US: Up-402/12-16, U-I-86/12-1, 47/2013.
71. Zakon o prekrških. *Uradni list RS*, št. 29/2011-UPB8, 43/2011 Odl. US: U-I-166/10-8, 21/2013.
72. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-1). *Uradni list RS*, št. 109/2006-UPB4, 112/2006 Odl.US: U-I-358/04-13, 114/2006-ZUTPG, 91/2007 Skl.US: U-I-325/05-5, 10/2008-ZVarDod, 98/2009-ZIUZGK, 27/2010 Odl.US: U-I-40/09-15, 38/2010-ZUKN, 61/2010-ZSVarPre, 79/2010-ZPKDPIZ, 94/2010-ZIU, 84/2011 Odl.US: U-I-245/10-13, U-I-181/10-6, Up-1002/10-7, 94/2011 Odl.US: U-I-287/10-11, 105/2011, 110/2011-ZDIU12, 40/2012-ZUJF, 55/2012 Skl.US: U-I-162/12-5, Up-626/12-5, 96/2012-ZPIZ-2.
73. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2). *Uradni list RS*, št. 96/2012, 39/2013, 63/2013-ZIUPTDSV, 89/2013.
74. Zakon o prispevkih za socialno varnost. *Uradni list RS*, št. 5/1996, 18/1996-ZDavP, 34/1996, 87/1997, 3/1998, 7/1998 Odl.US: U-I-22/98, 106/1999-ZPIZ-1, 81/2000-ZPSV-C, 97/2001-ZSDP, 97/2001, 62/2010 Odl.US: U-I-214/09, Up-2988/08-29, 40/2012-ZUJF, 96/2012-ZPIZ-2.



75. Zakon o ratifikaciji Konvencije med Vlado RS in Vlado Kanade o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja. *Uradni list RS*, št. 19/2001.
76. Zakon o splošnem upravnem postopku. *Uradni list 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, 82/2013.
77. Zakon o starševskem varstvu in družinskih prejemkih. *Uradni list RS*, št. 110/2006-UPB2, 114/2006-ZUTPG, 122/2007 Odl.US: U-I-11/07-45, 10/2008, 62/2010-ZUPJS, 40/2012-ZUJF, 63/2013-ZIUP TDSV.
78. Zakon o urejanju trga dela. *Uradni list RS*, št. 80/2010, 40/2012-ZUJF, 21/2013, 63/2013-ZIUP TDSV, 63/2013.
79. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju. *Uradni list RS*, št. 72/2006-UPB3, 114/2006-ZUTPG, 91/2007, 71/2008 Skl.US: U-I-163/08-7, 76/2008, 118/2008 Skl.US: U-I-163/08-12, 47/2010 Odl. US: U-I-312/08-31, 62/2010-ZUPJS, 87/2011, 40/2012-ZUJF, 21/2013-ZUTD-A, 63/2013-ZIUP TDSV.



## **PRILOGE**



## KAZALO PRILOG

Priloga 1: Seznam pogosto uporabljenih kratic .....	1
Priloga 2: Priloga 6 a k obračunu DDPO 2011 – PODATKI V ZVEZI Z OLAJŠAVO ZA INVESTIRANJE po 55. a členu ZDDPO-2 .....	2
Priloga 3: Priloga 6 a k obračunu DDPO 2012 – PODATKI V ZVEZI Z OLAJŠAVO ZA INVESTIRANJE po 55. a členu ZDDPO-2 .....	2
Priloga 4: Priloga 9 k obračunu DDPO 2012 – PODATKI V ZVEZI Z OLAJŠAVO ZA DONACIJE (59. člen ZDDPO-2) .....	3



## **Priloga 1: Seznam pogosto uporabljenih kratic**

CURS	Carinska uprava Republike Slovenije
DDPO	Davek od dohodkov pravnih oseb
DDV	Davek na dodano vrednost
DIN	Davčni inšpekcijski nadzor
DU	Davčni urad
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EU	Evropska unija
GDU	Generalni davčni urad
KIDO	Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja
OPSVL	Obračun prispevkov za socialno varnost za lastnike zasebnih podjetji, ki nimajo plače
RDZ	Register davčnih zavezancev
RS	Republika Slovenija
SOKI	Sektor za odmero, kontrolo in informiranje
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZDDV-1	Zakon o davku na dodano vrednost
ZDoh-2	Zakon o dohodnini
ZDR-1	Zakon o delovnih razmerjih
ZDS-1	Zakon o davčni službi
ZGD-1	Zakon o gospodarskih družbah
ZIN	Zakon o inšpekcijskem nadzoru
ZIPRS1314	Zakon o izvrševanju proračunov RS za leti 2013 in 2014
ZKP	Zakon o kazenskem postopku
ZP-1	Zakon o prekrških
ZPIZ-1	Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju
ZPIZ-2	Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju
ZPSV	Zakon o prispevkih za socialno varnost
ZCS-1	Zakon o carinski službi
ZSDP	Zakon o starševskem varstvu in družinskih prejemkih
ZUP	Zakon o splošnem upravnem postopku
ZUTD	Zakon o urejanju trga dela
ZZVZZ	Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju

**Priloga 2: Priloga 6 a k obračunu DDPO 2011 – PODATKI V ZVEZI Z OLAJŠAVO ZA INVESTIRANJE po 55. a členu ZDDPO-2**

*Tabela 1: Podatki v zvezi z olajšavo za investiranje po 55. A členu ZDDPO-2 (Podatek pod zap. št. 15.8 obračuna DDPO 2011)*

Znesek investicij v tisto opremo in neopredmetena sredstva, za katera se lahko uveljavlja davčna olajšava v davčnem obdobju: 0,00								Zneski v EUR s centi	
Davčno obdobje	30 odstotkov investiranega zneska tekočega obdobja, vendar ne več kot 30.000 €	Neizkoriščeni del davčnih olajšav iz preteklega obdobja	Zmanjšanje neizkoriščenega dela davčnih olajšav iz preteklega obdobja zaradi prodaje ali odtujitve pred potekom treh let oziroma pred dokončnim amortiziranjem, če je to krajše od treh let	Sprememba neizkoriščenega dela davčnih olajšav iz preteklega obdobja zaradi spremembe po odločbi	Prenos davčnih olajšav zaradi prenosa premoženja, združitve ali delitve	Povečanje davčnih olajšav zaradi vložitve sredstev zavezanca, ki preneha opravljati dejavnost, v pravno osebo	Skupaj neizkoriščeni del davčne olajšave	Koriščenje davčne olajšave v davčnem obdobju n (največ v višini 30.000 €)	Neizkoriščeni del davčne olajšave
1	2	3	4	5	6	7	8 = 2 + 3 - 4 + 5 + 6 + 7	9	10 = 8 - 9
n - 6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
n - 5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
n - 4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
n - 3	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
n - 2	1. 1. 2009–31.12.2009	0,00	<b>1.214,01</b>	0,00	0,00	0,00	1.214,01	<b>1.214,01</b>	0,00
n - 1	1. 1. 2010–31.12.2010	0,00	<b>2.168,12</b>	0,00	0,00	0,00	2.168,12	<b>2.168,12</b>	0,00
n	1. 1. 2011–31.12.2011	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Skupaj</b>	<b>0,00</b>	<b>3.382,13</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>3.382,13</b>	<b>3.382,13</b>	<b>0,00</b>

n: Obdobje, za katero se sestavlja davčni obračun.

Vir: Davčna uprava RS, 2012a, Davčni obračun DDPO Podjetja X za leto 2011.



**Priloga 3: Priloga 6 a k obračunu DDPO 2012 – PODATKI V ZVEZI Z OLAJŠAVO ZA INVESTIRANJE po 55. a členu ZDDPO-2**

*Tabela 2: Podatki v zvezi z olajšavo za investiranje po 55. a členu ZDDPO-2 (Podatek pod zap. št. 15.8 obračuna DDPO 2012)*

Znesek investicij v tisto opremo in neopredmetena sredstva, za katera se lahko uveljavlja davčna olajšava v davčnem obdobju: 0,00										Zneski v EUR s centi
Davčno obdobje	30 odstotkov investiranega zneska tekočega obdobja, vendar ne več kot 30.000 €	Neizkoriščeni del davčnih olajšav iz preteklega obdobja	Zmanjšanje neizkoriščenega dela davčnih olajšav iz preteklega obdobja zaradi prodaje ali odtujitve pred potekom treh let oziroma pred dokončnim amortiziranjem, če je to krajše od treh let	Sprememba neizkoriščenega dela davčnih olajšav iz preteklega obdobja zaradi spremembe po odločbi	Prenos davčnih olajšav zaradi prenosa premoženja, združitve ali delitve	Povečanje davčnih olajšav zaradi vložitve sredstev zavezanca, ki preneha opravljati dejavnost, v pravno osebo	Skupaj neizkoriščeni del davčne olajšave	Koriščenje davčne olajšave v davčnem obdobju n (največ v višini 30.000 €)	Neizkoriščeni del davčne olajšave	
1	2	3	4	5	6	7	8 = 2 + 3 - 4 + 5 + 6 + 7	9	10 = 8 - 9	
n - 6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
n - 5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
n - 4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
n - 3	1. 1. 2009–31.12.2009	0,00	<b>1.214,01</b>	0,00	0,00	0,00	1.214,01	1,23	1.212,78	
n - 2	1. 1. 2010–31.12.2010	0,00	<b>2.168,12</b>	0,00	0,00	0,00	2.168,12	0,00	2.168,12	
n - 1	1. 1. 2011–31.12.2011	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
n	1. 1. 2012–31.12.2012	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<b>Skupaj</b>	<b>0,00</b>	<b>3.382,13</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>3.382,13</b>	<b>1,23</b>	<b>3.380,90</b>	

n: Obdobje, za katero se sestavlja davčni obračun.

Vir: Davčna uprava RS, 2013a, Davčni obračun DDPO Podjetja X za leto 2012.

**Priloga 4: Priloga 9 k obračunu DDPO 2012 – PODATKI V ZVEZI Z OLAJŠAVO ZA DONACIJE (59. člen ZDDPO-2)**

*Tabela 3: podatki v zvezi z olajšavo za donacije (59. člen ZDDPO-2) (Podatki pod zap. št. 15.13, 15.14 in 15.15 obračuna DDPO 2012)*

**PREGLEDNICA A – višina možnih olajšav za donacije**

Zneski v EUR s centi			
Olajšava za donacije	Znesek izplačil za donacije v davčnem obdobju	Kontrolni podatek	Uveljavljanje olajšav
1	2	3	4
A. Izplačila za namene iz prvega odstavka 59. člena ZDDPO-2 razen izplačil za namene iz drugega odstavka tega člena		0,3 odstotka obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca	Znesek koriščenja olajšave (zap. št. 15.13 obračuna DDPO)
<b>Skupaj</b>	<b>450,00</b>	<b>978,42</b>	<b>450,00</b>
B. Izplačila po prvem in drugem odstavku 59. člena ZDDPO-2 za namene iz drugega odstavka tega člena			
<b>Skupaj</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
C. Izplačila po tretjem odstavku 59. člena ZDDPO-2		Znesek trikratne povprečne mesečne plače na zaposlenega pri zavezancu	
<b>Skupaj</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	

*Vir: Davčna uprava RS, 2013a, Davčni obračun DDPO Podjetja X za leto 2012.*