

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

POSTOPKI DAVČNEGA INŠPICIRANJA

Ljubljana, april 2002

NATAŠA LOŽAR

Študentka Nataša Ložar izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Zarjana Fabjančiča, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne .

Podpis:

KAZALO

UVOD.....	1
1. DAVČNI SISTEM V SLOVENIJI.....	2
1.1. Splošne značilnosti davkov	2
1.1.1. <i>Delitev davkov.....</i>	2
1.2. Davčna uprava Republike Slovenije.....	3
1.2.1. <i>Razvoj davčne službe v Republiki Sloveniji</i>	4
1.2.2. <i>Organizacija davčne službe</i>	5
1.2.2.1. <i>Glavni urad.....</i>	6
1.2.2.2. <i>Davčni uradi.....</i>	7
1.2.2.3. <i>Izpostave</i>	7
1.2.2.4. <i>Posebni davčni urad</i>	7
2. UVOD V INŠPICIRANJE.....	8
2.1. Področje dejavnosti.....	8
2.2. Pristojnosti inšpektorja.....	8
2.3. Zaupni davčni podatki	10
3. NAČRTOVANJE PREGLEDOV	11
3.1. Priprava na inšpekcijo	13
3.2. Ekonomičnost in intenzivnost inšpekcije.....	15
3.3. Okvirni časovni normativi, namenjeni inšpekcijskim pregledom.....	17
4. IZVAJANJE INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA	18
4.1. Tehnike inšpiciranja	19
4.2. Uvodni razgovor z davčnim zavezancem	19
4.3. Seznanitev inšpektorja z računovodskim sistemom.....	21
4.4. Cenitev davčne osnove	22
4.5. Pridobivanje mnenj izvedencev	26
4.6. Zaslišanje zavezancev	27
4.7. Zapisnik.....	28
4.8. Sestava odločbe	29
4.9. Vodenje delovnega dosjeja.....	31
5. UČINKOVITOST SLOVENSKEGA INŠPICIRANJA	31
5.1. Posodobljen informacijski sistem	31
5.2. Primeri ugotovitev v postopkih davčnega inšpiciranja	32
5.3. Rezultati inšpiciranja.....	34
5.4. Razlogi za neučinkovitost davčnega inšpiciranja.....	36
5.5. Ocenjevanje dela inšpektorjev.....	38
6. INŠPICIRANJE V TUJINI	39
6.1. Francoska inšpekcijska služba	39
6.2. Izobraževanje in usposabljanje davčnih inšpektorjev	40
6.3. Multilateralna kontrola v Evropski uniji.....	41
SKLEP	42
LITERATURA	43
VIRI	44
PRILOGA	

UVOD

V diplomskem delu želim prikazati davčno inšpiciranje pravnih oseb v okviru Davčne uprave Republike Slovenije. Inšpekcijski pregled obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanje davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom.

V prvem delu je predstavljen davčni sistem v Sloveniji. Davčno službo sta v preteklosti opravljali Republiška uprava za javne prihodke in Agencija RS za plačilni promet, nadziranje in informiranje. Obe službi sta delovali po različnem sistemu delovanja, organiziranosti in odgovornosti. Nujnost vzpostavitve enotne davčne službe v okviru DURS je bila očitna.

V drugem delu je predstavljeno področje dejavnosti inšpiciranja, pristojnosti inšpektorja ter položaj davčnih zavezancev. Bistvena inšpektorjeva dolžnost je ugotovitev resničnega stanja v postopku inšpiciranja, pri tem pa mora biti v celoti nepristranski. Zavedati se mora tudi zaupnosti davčnih podatkov.

Tretji del nam prikazuje vrste načrtovanj inšpekcijskih pregledov, pri katerih je upoštevana intenzivnost in ekonomičnost inšpiciranja. Postopki se morajo izvajati z najmanjšimi možnimi stroški v najmanjšem možnem času. Nikakor pa ne sme to vplivati v tolikšni meri, da ne bi mogli ugotoviti dejanskega stanja.

V četrtem, najobširnejšem delu, želim prikazati izvedbo inšpekcijskih pregledov. Pri tem inšpektorji uporabljajo različne tehnike. Veliko pozornost namenijo uvodnemu razgovoru z davčnim zavezancem in kasnejšemu zaslišanju. Inšpektor se seznani z zavezančevim računovodskim sistemom. Če je za presojo določenega dejstva potrebno strokovno znanje, si inšpektor lahko pomaga z dokazi izvedencev. Med potekom pregleda se piše zapisnik, ki mu po potrebi sledi sestava odločbe. Če je inšpektorju onemogočeno ugotavljanje resničnega stanja s klasičnimi sredstvi, se opravi postopek cenitve davčne osnove.

V nadaljevanju sledi predstavitev učinkovitosti slovenskega inšpiciranja. Kljub povečani učinkovitosti v zadnjih letih je le-ta še vedno prenizka. Temu botruje več razlogov. Inšpektorji se srečujejo z raznolikimi primeri kršitev izpolnjevanja davčnih obveznosti. Nekaj najpogostejših primerov sem navedla tudi v diplomskem delu. V tem poglavju je opisano tudi ocenjevanje dela inšpektorjev.

Slovenska inšpekcijska služba si prizadeva pridobiti metodologijo in druge nasvete s področja inšpiciranja od tujih služb. To jim ne uspeva, saj so tujci razmeroma skrivnostni in ne dajejo informacij s tega področja. Francozi so na obisku v Sloveniji na kratko predstavili le njihovo organizacijo inšpekcijske službe, predstavniki Nizozemske in Velike Britanije pa zgolj izobraževanje davčnih inšpektorjev. V Evropski uniji že potekajo zametki multilateralne kontrole pri izpolnjevanju obveznosti multinacionalk.

1. DAVČNI SISTEM V SLOVENIJI

1.1. Splošne značilnosti davkov

Davki so rezultat družbeno-ekonomske in politične ureditve, zato so v zgodovinskem razvoju družbe spreminjale njihov pomen in lastnosti. V najstarejših časih davek ni bil obvezna dajatev, temveč darilo. Z utrditvijo meščanske države postanejo davki splošna, zakonita, prisilna dajatev (Pernek, 1990, str. 57). Danes je v glavnem splošno sprejeta Gerloffova enciklopedična opredelitev, da so »...davki obvezne dajatve brez neposrednega vračila, ki jih oblastni organi predpišejo drugim ekonomskim subjektom bodisi za kritje javnih finančnih potreb ali pa zaradi uresničevanja drugih javnih ciljev, zlasti s področja ekonomske in socialne politike ...« (Rupnik, Stanovnik, 1995, str. 18). Je pa davek tudi »... obvezna dajatev oblastem, ne da bi bila pri tem jasna korist, ki jo s tem dobi davkoplačevalec.« (Kopač, 1993, str. 19). Dober davčni sistem je treba kreirati tako, da so izpolnjene zahteve v pogledu enakosti oz. pravičnosti v okviru porazdelitve davčne obremenitve, izpolnjevanja učinkovitega koriščenja razpoložljivih resursov in njihove preproste uporabe ter uresničevanja makroekonomskih ciljev (Musgrave R., Musgrave P., 1993, str. 229).

Glavne značilnosti davkov so (Rupnik, Stanovnik, 1995, str. 18):

- obveznost dajatve: pri upiranju dajatvi oblastveni organi zagotovijo s sredstvi državne prisile izpolnitev davčne obveznosti,
- ni neposredne protistoritve za dajatve; te protistoritve so splošne. Gre za javne dobrine, ki so dostopne vsem. Ta značilnost razločuje davke od taks, ki jih plačuje zavezanec za neko posebno storitev države (sodna, upravna opravila),
- dvojni, fiskalni in nefiskalni cilji, in učinki davkov; davki istočasno priskrbijo sredstva za financiranje javnih dobrin in vplivajo na prerazporeditev dohodka, stabilizacijo in strukturni gospodarski ter socialni razvoj. Učinke lahko dosegajo neposredno z zmanjšanjem porabe gospodinjstev ali posredno prek sprememb v ravnanju gospodarskih subjektov z zmanjšanjem ali povečanjem porabe visoko ali nizko obdavčenih dobrin.

1.1.1. Delitev davkov

Poznamo subjektivne in objektivne davke. Delitev izhaja iz upoštevanja zavezančeve osebne davčne sposobnosti pri določanju višine davka. Vsak davek ima svoj subjekt (zavezanca, plačnika) in objekt (dejstvo, ki državi omogoča predpisati davek: predmet, dejanje, ravnanje, lastnost in pravni naslov, denarni znesek). Obe značilnosti lahko različno vplivata na višino davka. Če je davek odvisen predvsem od obstoja samih objektivnih okoliščin (porabe, premoženja, kupoprodaje), gre za objektivni davek. V kolikor pa se poleg objektivnih okoliščin upoštevajo tudi subjektivne značilnosti zavezanca (starost, zdravstveno stanje, št. oseb, ki jih vzdržuje, in druge okoliščine, ki koristijo ali prizadenejo zavezanca), je davek subjektiven. Tipični subjektivni davki so: osebna dohodnina, davki od dediščin in daril, neposredne trošarine. Tipični objektivni davki pa so: DDV, prispevki iz bruto plač, nekateri

premoženjski davki, carine. Subjektivni davki so pravičnejši z vidika porazdelitve davčnega bremena med zavezanca, zato se v sodobnih davčnih sistemih poudarja personalizacija davkov (Stanovnik, 1998, str. 39).

Delitev na neposredne in posredne davke je tradicionalna delitev. Neposredni davki so davki, za katere se pričakuje, da bo davčni zavezanec neposredno nosil breme davka. To so dohodnina, davki od dobička pravnih oseb, davki na dediščine, prispevki za socialno zavarovanje. Posredni davki so davki, za katere se pričakuje, da bremene davka ne bo nosil davčni zavezanec, temveč nekdo drug (praviloma potrošnik). To so vse uvozne davščine, DDV, davek na promet nepremičnine (Stanovnik, 1998, str. 40).

1.2. Davčna uprava Republike Slovenije

Davčna stroka se je pri nas iz zgodovinskih razlogov začela razvijati pozno, pravzaprav šele pred nekaj leti, ob začetku slovenske davčne reforme. Leta 1991 smo začeli spreminjati naš davčni sistem, ki bo šele sčasoma postal podoben tistemu na zahodu, severu. Slovenijo je kmalu po osamosvojitvi zajela davčna reforma in vpeljala nov sistem javnega financiranja. Kot glavni podjetniški davek je bil uveden davek od dobička pravnih oseb, kot glavni osebni davek pa dohodnina. Druga obsežnejša davčna reforma je bila vpeljava davka na dodano vrednost (DDV) leta 1999. Ta je nadomestil številne stopnje zapletenega prometnega davka, ki smo ga plačevali v zadnji fazi prometa ali storitev, in se plačuje v vsaki fazi. Davčna obveznost se tako prelaga na končnega potrošnika. Tako zdaj polnimo državni proračun z neposrednimi davki, kot so dohodnina, davek od dobička pravnih oseb, premoženjski davek, ki zadenejo neposredno vsakogar glede na njegovo ekonomsko moč. Odvajajo se tudi posredni davki, ki bremenijo vse proizvode in storitve ter se prevalijo na končnega potrošnika, ne glede na njegovo ekonomsko moč. Gre za DDV, carine, davek na promet z nepremičninami, davek na promet zavarovalnih poslov in trošarine. Toda davčni vijak se nikoli ne ustavi, vsaj tako kaže. V letu 2003 se nam obeta reforma dohodninskega sistema, saj se bo zaradi nižanih davčnih stopenj plačevala nižja dohodnina, vsaj do srednjega razreda. V dohodnino bo vključen tudi davek na obresti od hranilnih vlog, vendar bo zaradi predvidenega relativno visokega neobdavčenega dela ta del dohodka za večino zavezancev ostal tudi v prihodnje neobdavčen. Povečale se bodo tudi trošarine na izdelke, ki negativno vplivajo na naše zdravje, torej žgane pijače, pivo in cigarete. Sredstva, pridobljena s temi trošarinami, bodo neposredno namenjena za opremo in boljše storitve s področja zdravstva (Horvat, 2001, str. 17). Davčna uprava bi bila po mnenju direktorja davčne uprave, Stojana Grilja, pri postopkih prisilne izterjave še učinkovitejša, če bi se spremenili nekateri zakoni. Na primer, da bi imel davčni organ zakonsko podlago za objavljanje največjih dolžnikov in njihovih dolgov v medijih, da bi morali davčni zavezanci ob prodaji nepremičnine oz. pri overitve pri notarju predložiti potrdilo o plačanih davkih, če bi imel davčni organ prednost pred drugimi upniki pri izvršbi pri prodaji nepremičnine. Davčna uprava bi bila tudi učinkovitejša, če bi imel davčni izterjevalec večja pooblastila v postopku prisilne izterjave in če bi se denarna kazen po izteku roka za plačilo spremenila v zaporno (Horvat, 2001, str.18).

Po podatkih organizacije OECD je v Sloveniji stopnja obdavčenosti 42 odstotkov. Najnižje je obdavčena Mehika, samo 17 odstotkov, najvišje pa Švedska z 52 odstotki. Povprečje v EU znaša 42 odstotkov. Nizka stopnja obdavčenosti v nekaterih državah pa vseeno ne pomeni, da bi jim jo morali Slovenci zavidati. V Mehiki in Koreji vlada revščina, v ZDA z 29-odstotno stopnjo obdavčenosti imajo šibko socialno in zdravstveno varnost ter majhne možnosti za izobraževanje oz. morajo za vse to plačati sami. Ženske imajo tam samo 14 dni plačanega porodniškega dopusta, pri nas prejemajo polno plačo vse leto. Stopnja obdavčenosti sama po sebi ne pove nič, če ne vemo, kako posamezne države razpolagajo s pobranim denarjem. Vendar pa na splošno lahko trdimo, da je država toliko bolj socialna, kolikor višja je ta stopnja (Horvat, 2001, str.17).

V večini držav Evropske unije so se vsi sedanji davčni zavezanci že rodili v sistemu dohodnine, prometni davek v obliki davka na dodano vrednost pa imajo že 25, 30 let. Zaradi časovne prednosti imajo več izkušenj in več znanja, do katerega so se prikopali v desetletjih uporabljanja posameznih davčnih zakonov, imajo pa tudi več davčne literature. Vsa davčna literatura ima bistveno poslanstvo, in sicer izboljševanje komunikacije med davčnim organom in davčnimi zavezanci.

1.2.1. Razvoj davčne službe v Republiki Sloveniji

Temeljni cilj pričetne davčne reforme je bil ustanoviti enotno in učinkovito davčno službo, ki bo primerljiva s sistemi razvitih gospodarstev in bo omogočala učinkovitejše pobiranje davkov in drugih dajatev. Prvi korak je bil narejen 1. marca 1992 z ustanovitvijo Republiške uprave za javne prihodke (RUJP). Ta organ je bil neposredno organiziran v sestavi Ministrstva za finance. Kljub takšni reorganizaciji delovanja davčne službe še vedno ni prišlo do združitve obeh služb, ki sta skrbeli za pobiranje in nadzor nad izvajanjem davčnih obveznosti. Davčno službo sta opravljali novonastala Republiška uprava za javne prihodke in Agencija RS za plačilni promet, nadziranje in informiranje (APPNI). Obe službi sta delovali po različnem sistemu delovanja, organiziranosti in odgovornosti. V nadaljevanju navajam njune bistvene razlike (Izpitno gradivo DURS za posebni strokovni izpit za davčnega inšpektorja oz. davčnega izterjevalca, 1998, str. 2–4):

- RUJP je delovala v okviru pristojnosti za področje obdavčitve, pobiranja in nadziranja davkov fizičnih oseb in samostojnih podjetnikov posameznikov. APPNI je pokrivala obdavčenje, pobiranje in nadzor nad davčnimi obveznostmi pravnih oseb;
- obstajala je pomembna razlika v izvajanju davčnega nadzora nad izpolnjevanjem davčnih obveznosti davčnih zavezancev. V Agenciji je bil sistem nadzora praviloma vezan le na naknadni nadzor, pregled na preskok in preverjanje pravilnosti vodenja ustreznega izkazovanja poslovnega uspeha pravnih oseb. V RUJP je bil nadzor podrobneje razdeljen. Delil se je na dve fazi, ki sta bili z vidika davčnega zavezanca tudi bolj neugodni. V prvi fazi, faza medletnih oz. tekočih pregledih, je bil poudarek na ugotavljanju nepravilnosti samostojnih podjetnikov posameznikov. Največkrat so se izkazale nepravilnosti zaradi neizdajanja računov in nevedenja predpisanih evidenc. Druga faza je obsegala letni pregled. Pri samostojnih podjetnikih se je ugotavljala

utemeljenost stroškov in prihodkov za davčni izkaz poslovanja. V Agenciji se inšpekcijski pregledi s podobno vsebino niso izvajali in pri tem je prihajalo do velike neenakopravnosti med pravnimi osebami in samostojnimi podjetniki,

- tudi sistem odgovornosti je bil različen, saj je bila Agencija odgovorna neposredno Državnemu zboru, RUJP pa kot organ v sestavi Ministrstvu za finance oz. vladi.

Dve davčni službi s svojim neusklajenim in nepovezanim razvojem, tehnologijo ter delovanjem nista mogli slediti učinkovitemu pobiranju in nadziranju davkov in drugih dajatev pri hitro rastočem številu davčnih zavezancev, predvsem pravnih oseb. Neenakopravno obravnavanje davčnih zavezancev in nesistemski naknadni nadzor sta omogočala izogibanje plačevanja davkov (Simič, 1997, str. 93). Naloge davčne službe so se opravljale decentralizirano, neenotno, pogostokrat pod vplivom lokalnih interesov. To je povzročalo zamude pri odmeri in pobiranju davkov. Povečala se je davčna nedisciplina in opuščalo se je izvajanje nadzora nad spoštovanjem predpisov, kar je posledično pomenilo manj pobranih sredstev. Največje nepravilnosti so bile ugotovljene pri obračunavanju in plačevanju prometnega davka.

Davčni organ je odgovoren ne le za uresničevanje »javne koristi« pri pobiranju davkov, temveč tudi za varovanje interesov zavezancev in drugih udeležencev v postopku. Prav v tem se sodobne davčne službe pomembno razlikujejo od delovanja nekdanjih »oblastvenih organov«, ki jim je bil »državni interes« izključno vodilo (Čok et al., 2001, str. 14). Davčni sistem v Republiki Sloveniji skuša vzpostaviti takšen sistem obdavčenja, ki ne ustvarja nesoglasij med gospodarskimi dejavnostmi, ne škoduje konkurenčnosti gospodarstva, spodbuja učinkovito uporabo resursov, upošteva element socialne pravičnosti in je prilagodljiv tistim pri glavnih trgovinskih partnerjih (Pernek, 1999, str. 14).

1.2.2. Organizacija davčne službe

Davčna služba je dejavnost državne uprave. Slednja se opravlja v skladu z Zakonom o davčni službi in Zakonom o davčnem postopku. Njene naloge opravlja Davčna uprava Republike Slovenije, ki je organ v sestavi Ministrstva za finance (Špelko, 2000, str. 5). Nujnost vzpostavitve enotne davčne službe je bila očitna. Državni zbor je dne 20. 3. 1996 sprejel Zakon o davčni službi, uporablja pa se od 1. 7. 1996. Davčna uprava je od tedaj organ v sestavi Ministrstva za finance. Sestavljena je iz:

- Glavnega urada s sedežem v Ljubljani,
- davčnih uradov, teh je 14 in imajo sedeže v Brežicah, Celju, Kočevju, Kopru, Kranju, Ljubljani, Mariboru, Murski Soboti, Novi Gorici, Novem mestu, Postojni, Ptuju, Trbovljah in Velenju,
- izpostav kot notranjih organizacijskih enot območnih davčnih uradov in
- Posebnega davčnega urada s sedežem v Ljubljani.

Slika 1: Ministrstvo za finance v Republiki Sloveniji



Vir: <http://www.gov.si/mf/slov/predmf1.html>

Davčna služba deluje dvostopenjsko. Večina nalog, ki so neposredno vezana na davčnega zavezanca, se opravi na nivoju prve stopnje v obliki delovanja izpostav. Podporo in nadgradnjo temu delovanju daje izvajanje nalog davčnih uradov, ki neposredno ali prek prenosa pooblastil odločajo o davčnih zadevah na prvi stopnji. Delovanje Glavnega davčnega urada predstavlja drugostopenjsko delovanje v smislu vodenja davčnih postopkov in izvaja naloge, ki jih Zakon o davčni službi in Pravilnik o notranji organizaciji DURS določa za posamezno raven oz. organizacijsko enoto (Izpitno gradivo DURS za posebni strokovni izpit za davčnega inšpektorja oz. davčnega izterjevalca, 1998, str. 5–6). Prikaz organizacijske strukture DURS je predstavljen v Prilogi 2.

1.2.2.1. Glavni urad

Glavni urad organizira in nadzira delo davčnih uradov in Posebnega davčnega urada ter skrbi za enotno izvajanje davčnih in drugih predpisov. Vzpostavlja in organizira enotno vodenje davčnega registra, predlaga vsebino in obliko davčnih obrazcev, odloča o davčnem postopku na drugi stopnji, določa vsebino davčnega informacijskega sistema in skrbi za njegov razvoj. Njegove naloge so vezane na metodološka svetovanja, kadrovske politike in izobraževanje, upravljanje in vodenje, pomoč davčnim zavezancem in opravljanje drugih nalog, določenih z zakonom ali drugimi predpisi (Davčna uprava se predstavi, 1996, str. 12).

1.2.2.2. Davčni uradi

Davčni uradi predstavljajo nižjo raven v strukturi davčne uprave. Ti neposredno izvajajo davčne naloge, določene z davčnimi in drugimi predpisi. Naloge davčnih uradov so (ZDS, 96):

- odmerjanje in pobiranje davkov ter vodenje o tem predpisanih evidenc,
- odločanje o davčnem postopku na prvi stopnji, opravljanje kontrole in inšpekcijskih pregledov davčnih zavezancev,
- opravljanje nalog glede vzdrževanja davčnega registra,
- evidentiranje podatkov o obračunanih in plačanih davkih ter denarnih kaznih,
- izvajanje postopkov prisilne izterjave davkov in denarnih kazni,
- izvrševanje plačila preveč plačanih davkov,
- opravljanje drugih nalog, določenih z zakonom ali drugimi predpisi.

V davčnem uradu se oblikujejo naslednje notranje organizacijske enote:

- oddelek za kontrolo in pobiranje davkov ter drugih obveznosti,
- oddelek za davčno inšpiciranje,
- oddelek za pravne naloge,
- oddelek za načrtovanje, analiziranje, statistiko in registracijo ter informiranje in
- oddelek za skupne naloge.

1.2.2.3. Izpostave

Izpostave predstavljajo notranje organizacijske enote davčnih uradov. Njihova naloga je le sprejemanje davčnih napovedi in obveščanje davčnih zavezancev in ne predstavljajo ravni odločanja. Na tej ravni poteka neposreden odnos davčne službe in davčnih zavezancev.

1.2.2.4. Posebni davčni urad

Sedež Posebnega davčnega urada je v Ljubljani. V svoji organizacijski strukturi nima izpostav. Opravlja enake naloge kot davčni uradi, vendar za posebno skupino davčnih zavezancev. Najočitnejša razlika je v krajevni pristojnosti, saj opravlja davčne funkcije in naloge za davčne zavezance na celotnem območju Republike Slovenije. Posebni davčni urad opravlja naloge za banke, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo in trajne klasične igre na srečo, borze, investicijske družbe, družbe za upravljanje in klirinško depotne družbe ter velike gospodarske družbe za proizvodnjo, uvoz ali promet na debelo z nafto, naftnimi derivati, tobakom in tobačnimi izdelki, proizvodnjo alkohola in alkoholnih pijač (ZDS, 96).

2. UVOD V INŠPICIRANJE

2.1. Področje dejavnosti

Davčna uprava mora biti samostojna in z velikimi pristojnostmi, kar zadeva preiskavo in analizo, mora biti organ, ki vzbuja spoštovanje in strah. V imenu in interesu mora pobirati tisto, kar državi pripada. To je strokovni organ, ki mora imeti tudi ustrezne analitične sposobnosti, saj mora marsikaj sklepati iz zunanjih znakov posameznega zavezanca, kaj se dogaja z njegovim premoženjem in njegovimi dohodki. Za njeno učinkovito delovanje je predvsem pomembna učinkovitost pobiranja davkov, s tem pa tudi dosežena enakost zavezancev.

Davčni nadzor se opravlja v obliki kontrole in inšpekcije. Kontrola obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi in davčnih obračunov, obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov (Šegan, 2000, str. 5). Inšpekcijski pregled pa obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanje davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom (ZDS, 96). Inšpiciranje se praviloma izvaja na dokumentaciji davčnega zavezanca ter v njegovih prostorih. Če vodi poslovne knjige omenjenemu zavezancu neka druga oseba, se inšpekcijski pregled lahko opravi tudi pri tej osebi. Ni pa redka tudi možnost preverjanja v prostorih davčnega urada. Vodilne prvine davčnega inšpekcijskega pregleda so uveljavitev predpisov, usmerjenost k stranki, inšpektorjeva strokovnost, zakonitost, ekonomičnost in varstvo podatkov (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 7).

2.2. Pristojnosti inšpektorja ter položaj davčnih zavezancev in njihovih zastopnikov v postopku inšpekcijskega pregleda

Za inšpektorja je lahko imenovana oseba, ki ima (Simič, 1997, str. 101):

- visoko izobrazbo in najmanj 5 let delovnih izkušenj ali
- višjo izobrazbo in najmanj 10 let delovnih izkušenj ter
- poseben strokovni izpit.

Inšpektor je pooblaščen uradna oseba davčnega organa in ima službeno izkaznico. Ima naslednje pravice, ki mu omogočajo izvajanje postopkov inšpiciranja (ZDS, 96):

- pregledati poslovne in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov,
- pregledati naprave, blago, stvari, predmete, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente ter preveriti listine, ki spremljajo blago na poti,
- ugotavljati podatke o številu, prejemkih in pogodbah zaposlenih ter jih primerjati s prijavljenimi podatki,

- pravico zaseči za največ 15 dni listine, predmete, vzorce in drugo blago, če je to potrebno za zavarovanje dokazov,
- izreči prepoved opravljanja dejavnosti, če je pri zavezancu dvakrat v enem letu odkril, da je prodajal ali opravljal storitve brez ustrezne listine, ali če odkrije, da zavezanec za nabavljeno blago, namenjeno nadaljni prodaji, oz. za prejete storitve nima ustrezne listine.

Dolžnosti in pravice davčnih zavezancev ter davčnega urada so opredeljene v ZDS, ZDavP in ZUP. Ko je davčni zavezanec v davčnem postopku, ima položaj pasivne stranke. To so npr. podjetje, samostojni podjetnik, organizacija, društvo in druge osebe. Položaj davčnih zavezancev je v davčnem postopku opredeljen s petimi načeli (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 12):

- po načelu zakonitosti je davčni organ dolžan izvesti postopek po pravilih ZUP in je pri izdaji odločbe dolžan uporabiti ustrezni materialni zakon,
- po načelu varstva pravic občanov in varstva javne koristi se mora pri inšpekcijskem pregledu zagotoviti, da davčni zavezanci čim lažje zavarujejo in dosežejo svoje pravice in pravne koristi. Če obstaja možnost izvedbe postopka na več načinov, se mora odrediti tisti, ki je za zavezanca lažji. Inšpektor mora imeti stalno v mislih, da dela v interesu države, katere namen je imeti čim lojalnejše davkoplačevalce. Pomembno je, da so te pravice v skladu z javnimi koristmi ali s koristmi drugih,
- po načelu materialne resnice mora inšpektor v postopku ugotoviti resnično stanje primera, ne glede na to, komu so ta dejstva v škodo ali korist, saj so odločilnega pomena za zakonito in pravilno odločbo,
- po načelu zaslišanja strank ima vsaka stranka pravico, da izjavi svoje mnenje o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so predmet odločitev v davčnem postopku. Davčni organ pred tem nima pravice izdati odločbe,
- po načelu pravice do pritožbe se kot redno pravno sredstvo uporablja pritožba zoper odločbo, izdano na prvi stopnji.

Inšpektorjeva dolžnost je tudi, da med pregledom pomaga neuki stranki. Opustitev pomoči omogoča zavezancu možnost, da izpodbija izdano odločbo. Inšpektor se predstavlja kot pooblaščen uradna oseba s strokovnim znanjem na svojem področju in je dolžan opozoriti davčnega zavezanca, če resnično stanje kaže na morebitno uveljavljanje kakšne pravice, kot je npr. refundacija preveč plačanega davka.

Pravica uporabe jezika in pisave v postopku je pravica tujca, da spremlja postopek ob pomoči prevajalca. Pomembno je omeniti, da imajo pripadniki narodne skupnosti pravico uporabljati svoj jezik in pisavo. Na to jih mora opozoriti inšpektor in zapisati, da jim je bilo to dano v vednost, ter vse njihove morebitne pripombe glede tega. Stroški prevajalca so posebni stroški davčnega organa. Med slednje spadajo tudi: potni stroški uradnih oseb, izdatki za priče, izvedence, oglede, oglase, obrazce in podobno, ki nastanejo v postopku, uvedenem po uradni dolžnosti, in bremenijo davčni organ, ki je uvedel davčni postopek (ZdavP, 96).

Zastopnika bi lahko opredelili kot poslovno sposobno fizično osebo, ki v imenu stranke in za njen račun opravlja dejanja v davčnem postopku. Te opravlja tako učinkovito, kot bi jih za svoj račun. V davčnem svetu poznamo dve vrsti zastopnikov, ki se razlikujejo glede na to, ali so bili dodeljeni za zastopanje na temelju zakona ali po volji stranke. Prvi so zakoniti zastopniki ali predstavniki, ki jih dodeli pristojni organ procesno nesposobnim strankam, kot so npr. otroci. Davčni organ mora zagotoviti, da omenjeni zastopnik ves čas procesa zastopa stranko, sicer lahko pride do obnove postopka, saj bi se kršila pravila. Druga vrsta zastopnikov so pooblaščenec oz. pogodbeni zastopnik, ki jim to pristojnost dodelijo procesno sposobne stranke oz. njihov zakoniti zastopnik. To je lahko vsak, ki je poslovno popolnoma sposoben (Uradni list RS, št. 80/99). Zavezanec lahko določi svojega pooblaščenca na podlagi pisnega potrdila, ki je predloženo davčnemu organu in vloženo v spis, ali ustno na zapisnik, ki ima značaj javne listine. Pooblastilo je lahko izdano za postopek v celoti ali le za posamezna dejanja v postopku. Tako kot pri zakonitem zastopniku imajo tudi v primeru pooblaščenca vsa opravljena dejanja s strani zastopnikov enak pravni učinek, kot da bi ga opravila stranka sama. Zakoniti zastopnik in pooblaščenec se razlikujeta v tem, da drugi ne more zastopati davčnega zavezanca v primerih, ko je nujno potrebna izjava in navzočnost samega zavezanca. V Zakonu o splošnem upravnem postopku so navedene še naslednje vrste zastopnikov: začasni zastopnik, tega postavi organ, ki vodi postopek, skupni predstavnik, ki je namenjen dvema ali več strankam skupaj, ter skupni pooblaščenec.

Inšpektorjeva dolžnost je ugotoviti resnično stanje primera in zagotoviti nepristranskost pri delu. Stranka lahko namreč zahteva izključitev inšpektorja iz postopka, če meni, da ni ravnal objektivno. Do izdaje sklepa le-ta ni pristojen za izvajanje dejanj v postopku. Že nastalo odločbo je v tem primeru mogoče izpodbijati. V tem kontekstu naj omenim, da inšpektor ne sme opravljati pregleda, če je z zavezancem v krvnem sorodstvu, je delničar ali družbenik in je skrbnik lastnika (ZDS, 96). Če obstaja le eden izmed naštetih izločitvenih razlogov med že začetim postopkom inšpiciranja, se mora ta nemudoma ustaviti in o tem seznaniti vodjo oddelka za inšpiciranje ter direktorja davčnega urada, pristojnega za odločanje o inšpektorjevi izročitvi. Skoraj človeško je pomisliti na morebitne bivše sodelavce, ki trenutno še delajo pri davčnemu organu. Toda tudi v tem primeru je vodja oddelka za inšpiciranje o tem dolžan seznaniti direktorja davčnega urada. Inšpekcijski pregled pri takem davčnem zavezancu opravi drug davčni urad.

2.3. Zaupni davčni podatki

Z dnem, ko zaposleni sklene delovno razmerje na pristojnem organu, se pisno zaveže o varovanju uradne davčne tajnosti. Delavec davčne uprave ne sme uporabljati podatkov ali kakršnih koli drugih podatkov oz. zaključkov, ki mu služijo pri opravljanju njegovih službenih dolžnosti. Če jih uporablja za neslužbene namene, se to obravnava kot hujša kršitev na delovnem mestu, čemur posledično lahko sledi tudi prenehanje delovnega razmerja. Strogo zaupni so torej vsi podatki o davčnih zavezancih, ki se jih posreduje davčnemu organu. V procesu inšpiciranja pa poteka preiskava tudi prek tretjih oseb, ki prav tako posredno sodelujejo v postopku. To so razni tolmači, zapisnikarji, izvedenci in druge osebe. Tudi ti so

zavezani k varovanju teh podatkov. Vsako posredovanje informacij osebi, ki ni vpletena v proces in bi se s tem skušala okoristiti, je kaznivo.

Za davčno tajnost pa se ne štejejo naslednji podatki, ki so namenjeni (ZDavP, 96):

- organizacijam za izvajanje statističnega raziskovanja,
- organom, pristojnim za odkrivanje prekrškov in kaznivih dejanj,
- zavodom, pristojnim za plačevanje obveznih prispevkov,
- lokalnim samoupravnim skupnostim glede njihovih dohodkov,
- javnim pravobranilcem v davčnih zadevah,
- pooblaščenim organom tujih držav glede sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodkov in premoženja.

Inšpektorji morajo pri pretoku dokumentov varovati že prej omenjeno davčno tajnost, poleg tega pa tudi državno, vojaško in poslovno tajnost ter osebne podatke. Poslovna tajnost so vsi tisti podatki, ki jih davčni zavezanec s pisnim sklepom določi, s tem pa morajo biti seznanjene osebe, ki so podatke dolžne varovati. Poslovna skrivnost je gledana z dveh vidikov. S subjektivne strani so predmet poslovne skrivnosti lahko razni izračuni, sheme, obračuni, pogodbe, zapisniki in so znani določenemu krogu ljudi ter predstavljajo za podjetje neko konkurenčno prednost. Z objektivnega vidika ni nujno, da je podatek registriran kot poslovna skrivnost. Pomembno je le, da so osebe seznanjene z njegovo pomembnostjo, saj bi z izdajo nastala občutna škoda.

3. NAČRTOVANJE PREGLEDOV

Metoda izbire davčnih zavezancev, ki naj bodo pregledani, je zelo pomembna za uspešnost in učinkovitost davčne uprave. DURS ima izdelano posebno metodologijo postopka za izbor zavezanca. V povprečju je bil izbor v letu 1999 približno 70-odstoten, kar pomeni, da so pri 70 zavezancih od 100 izbranih ugotovili nepravilnosti (Davčna uprava mora zavezanca obravnavati kot dobrega poslovnega partnerja, 1999, str. 8). Vsakdo, ki ga doleti inšpekcijski pregled, se sprašuje, na podlagi česa je bil izbran. Veliko pravnih in fizičnih oseb pomisli, da ga je doletel pregled zaradi prijave. V Sloveniji so najzanesljivejše prijave podjetnikov, ki so utrpeli škodo zaradi poslovnih mahinacij s poslovnimi partnerji, do katerih imajo sorazmerno veliko terjatev in jim ne plačujejo. Taki podjetniki podrobneje spremljajo poslovanje svojih dolžnikov in ugotavljajo, kaj počnejo. To je najpogostejši in najzanesljivejši vir (Davčna uprava mora zavezanca obravnavati kot dobrega poslovnega partnerja, 1999, str. 8). V nadaljevanju navajam druge možne določitve izbire skupin davčnih zavezancev. Te temeljijo na analizah podatkov davčnega registra, povezanih javnih baz podatkov, evidenc, napovedi in obračunov. Koristni so podatki, ki jih davčni inšpektor zazna ob inšpekcijskih pregledih pri drugih zavezancih, in opažanja, ki jih posredujejo posamezni oddelki, kot so tisti za kontrolo in odmero davkov. Izbira skupin davčnih zavezancev temelji tudi na informacijah in sporočilih drugih organov, zunanjih podatkih (statistika), informacijah iz okolja (npr. javna občila) in pogostnosti pregledov (Informacije davčnih preiskovalcev so dragocen vir podatkov, 2001, str. 8). Pri dodeljevanju pregledov davčnim uradom se upošteva število

zavezancev, velikost davčne obveznosti, pričakovana učinkovitost inšpekcijskih pregledov, zmogljivost inšpekcije in njihove izkušnje o potrebnem času za pregled ter enakomerna porazdelitev davčnih obveznosti (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 21).

V davčnem sistemu se srečujemo z letnim načrtom pregledov in s trimesečnim programom dela. Dostopna sta le določenemu krogu ljudi, med njimi je tudi vodja oddelka za pobiranje davkov. Naj kot prvega predstavim letni načrt pregledov. Ob koncu vsakega leta mora vodja oddelka za davčno inšpiciranje davčnega urada pripraviti okvirni letni načrt pregledov za naslednje leto. Pri tem mora upoštevati tudi predloge Glavnega urada DURS, ki jih posreduje davčnim uradom do 1. decembra tekočega leta za naslednje leto. K letnemu načrtu je treba predložiti izpis posameznih primerov, ki najdlje niso bili pregledani. Glavni urad lahko natančno opredeli naloge inšpekcije ali pa to prepusti davčnim uradom. Okvirni letni načrt potrди direktor davčnega urada in ga posreduje Glavnemu uradu DURS do 20. decembra tekočega leta za naslednje leto. Takšne vrste načrt deli inšpekcijske preglede na naslednje skupine (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 21):

- pregledi, ki obsegajo preverjanje davčnih obveznosti za prejšnje leto oz. prejšnja leta in se imenujejo naknadni nadzor,
- pregledi, ki obsegajo preverjanje davčnih obveznosti za tekoče leto in jih je mogoče vnaprej načrtovati in se imenujejo sprotni nadzor,
- pregledi, ki obsegajo preverjanje tistih davčnih zavezancev, ki jih določi Glavni urad.

Druga vrsta načrta pregledov je trimesečni program dela. Ko je potrjen letni okvirni načrt, je treba 20. dan zadnjega meseca trimesečja za naslednje trimesečje sestaviti trimesečni program dela. Davčne zavezance, ki so si podobni v dejavnosti, se zaradi ekonomičnosti ter doseganja večje učinkovitosti obravnava v istem trimesečju. Glavni urad ima pravico organizirati preglede v davčnih uradih tik pred izvedbo. Take preglede imenujemo akcije oz. preverjanje davčnih obveznosti za tekoče leto. Vodja oddelka za davčno inšpiciranje določi v trimesečnem programu seznam izbire pregledov, okvirno vsebino oz. na kaj morajo biti inšpektorji pozorni, katerim pregledom se mora dati prednost, davčne inšpektorje ter predviden čas za posamezne primere s seznama. Slednji mora vsebovati vse nepregledane primere iz prejšnjega trimesečja, primere, predlagane s strani izpostav, davčnega urada, Glavnega urada ali prijav, in posamezne primere po lastni presoji, ki še niso bili obravnavani in se hkrati z njimi ne ogroža programa dela. Če se pojavi potreba po nenajavljeni zahtevi pregleda, se to po še preostalih možnostih vključi v načrt tekočega meseca. Vsako ne vključevanje skupine ali posameznih davčnih zavezancev med inšpekcijske preglede morajo vodje oddelkov in direktorji davčnih uradov Glavnemu uradu obrazložiti.

Primere inšpekcijskih pregledov dodeljuje vodja oddelka za davčno inšpiciranje. Ta lahko davčne zavezance razporedi po skupinah in jih v nadaljevanju dodeli posameznim inšpektorjem. Najbolj smotrno je, če določeno skupino davčnih zavezancev pregledujejo inšpektorji, ki so za to področje specializirani in imajo dovolj izkušenj. Treba se je zavedati, da vsi primeri niso enako obsežni in težavni. Zahtevnejše primere vodja oddelka za davčno

inšpiciranje dodeli dvema ali več inšpektorjem. V takem primeru delo usklajuje eden od inšpektorjev. Pri dodeljevanju primerov je nujno upoštevanje, da bodo inšpektorji enakomerno obremenjeni. Seveda ne smemo zanemariti pozornosti novo zaposlenih inšpektorjev, ki še nimajo dovolj izkušenj za samostojno delo. Najbolj zaželeno je sodelovanje izkušenega inšpektorja ter inšpektorja v pripravi. Tako kot pri vseh drugih stvareh gre delo inšpiciranja v smeri razširjanja in poglobljanja znanja. Najboljši učitelji pa so naši predhodniki, ki nam znajo svetovati, kako v prihodnje na še boljši način pomagati državi v sistemu pobiranja davščin.

Kontrola izvedbe programa dela poteka vsake tri mesece, lahko pa tudi vsak mesec. Za celoten oddelek je na podlagi poročil posameznih inšpektorjev treba pripraviti pregled izvedbe načrtovanega dela. Poročilo je specificirano po že prej omenjenih treh skupinah inšpekcijskih pregledov. Vsakršno odstopanje je treba obrazložiti z vzroki. Davčni uradi morajo trimesečno in letno poročilo poslati Glavnemu uradu v 20 dneh od konca spremljanega obdobja. Glavni urad naredi na podlagi predloženih poročil zbirni pregled opravljenih nalog, analizira vzroke za odstopanja le-teh od načrtovanih, preveri njihovo upravičenost in predlaga ukrepe za boljše načrtovanje v naslednjem obdobju (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 25). Pri davčnih zavezancih, pri katerih je prišlo do zaporednega pregleda, ni zaželeno posredovanje istega inšpektorja. Na tak način pridemo do širšega kroga mnenj o poslovanju zavezanca. Omenjeno pa ne velja, če se opravlja inšpekcijski pregled davčnih obveznosti za prejšnje in tekoče leto. Zaradi poznavanja primera naj bi vsaj eden inšpektor sodeloval pri obeh pregledih oz. za vsa zahtevana leta.

3.1. Priprava na inšpekcijo

V okviru priprave na inšpekcijo naj omenim temeljne dejavnosti, ki jih izvaja davčni urad. To so seznanitev z davčnim zavezancem, njegovim davčnim statusom, s postopki že opravljenega davčnega nadzora pri obravnavanem zavezancu, opredelitev načrta izvedbe posameznega pregleda, vsebinske priprave in analize pridobljenih podatkov.

Inšpektorjeva naloga je, da se še pred pričetkom izvajanja pregleda seznanijo z davčnim zavezancem. Potrebni podatki so mu na voljo v davčnem registru, ki ga vodi davčni urad. Slednji razpolaga s podatki o fizičnih osebah, in sicer z osebnimi podatki, kot so EMŠO, davčna številka, podatki o bivališču, računi pri bankah, kapitalske naložbe ter zaposlitev. Davčni register vodi tudi podatke o pravnih osebah, in sicer njihove davčne številke, podatke o podjetjih, poslovnih enotah, ustanoviteljih, kapitalskih naložbah, odgovornih osebah, dejavnostih, o tolarskih in deviznih bančnih računih ter o zaposlenih.

Davčni status zavezanca opredeljujejo (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 26):

- podatki iz davčnih napovedi, obračunov zavezanca in davčnega knjigovodstva,
- podatki iz odločb, zapisnikov, sklepov in drugih dejanj v davčnem postopku,

- podatki o ugotovitvah davčnega organa v davčnem postopku in o prisilnih izterjavah.

Zelo pomembno je vodenje evidenc postopkov že opravljenega davčnega nadzora pri zavezancu, s katerimi se lahko seznanimo s preteklim poslovanjem zavezanca. Evidence sestavljajo podatki, pridobljeni v postopkih davčnih kontrol in inšpekcijskih pregledov ter iz podatkov iz odločb, zapisnikov, sklepov in drugih ukrepov davčne kontrole.

Pri načrtovanju izvedbe posameznega pregleda je treba upoštevati naslednje (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 27):

- pregledi morajo biti med letom pravilno razporejeni in vsak pregled mora biti pravočasno načrtovan,
- upoštevati je treba razmere davčnega zavezanca,
- pregled je treba začeti takoj po končanih pripravah,
- med pregledom ne smejo nastajati nepotrebni premori, saj je smotrno čim prej končati pregled,
- pregledana so lahko le vnaprej načrtovana časovna obdobja vseh možnih davkov,
- načrtovan pregled je mogoče preložiti le iz objektivnih razlogov, tako pri zavezancu kot pri njegovem pooblaščenca. O tem je treba sestaviti uradni zaznamek. Neažurnost poslovnih knjig ni razlog za odložitev pregleda. V takih primerih je treba ugotoviti stanje knjig, postopek pa je zaradi njihovega ažuriranja na prošnjo zavezanca lahko prekinjen.

Poleg omenjenih priprav je pomembna tudi vsebinska priprava. V ospredju sta predvsem usposobljenost inšpektorjev in pričakovana zahtevnost konkretnega pregleda. Temu sledi izdelava načrta omenjenega pregleda, ki pa ga je mogoče pripraviti šele v fazi začetka pregledovanja pri zavezancu. Načrt mora ustrezati zahtevam in ciljem konkretnega primera ter upoštevati predpisane postopke posebnih metodologij inšpiciranja. V načrtu naj bi se opredelila tudi pomembnejša področja, ki jim je treba posvetiti večjo pozornost, določiti vrstni red in časovni okvir pregledov po področjih (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 25).

Pomemben del priprave na inšpekcijo je analiza pridobljenih podatkov. Treba je poskusiti odgovoriti na čimveč vprašanj, najpogosteje na naslednja (Informacije davčnih preiskovalcev so dragocen vir podatkov, 2001, str. 8):

- kdo in kdaj nam je posredoval informacijo in na koga se nanaša,
- s kakšno dejavnostjo se ukvarja tisti, ki je informacijo posredoval, in s kakšno tisti, na katerega se informacija nanaša, ter kakšne cilje želi s posredovanjem doseči,
- iz katerega vira je informacijo pridobil tisti, ki jo je posredoval, in kakšen je njegov motiv ter ali nam je informator voljan nuditi dodatne informacije,
- pri katerem viru informacij je možno informacijo dodatno preveriti in na kakšen način,
- kolikšna je možnost, da se pri zavezancu z inšpiciranjem ugotovi nepravilnost, in kolikšna bo njegova verjetna škoda,

- ali je za ugotovitev nepravilnosti poleg določenega zavezanca treba opraviti inšpekcijski pregled tudi pri kapitalsko povezanih osebah.

3.2. Ekonomičnost in intenzivnost inšpekcije

Kot na mnogih drugih področjih ima tudi davčna služba omejen proračun. Zato je treba postopke izvajati z najmanjšimi možnimi stroški in jih končati v najkrajšem možnem času. Nikakor pa to ne sme vplivati v tolikšni meri, da ne bi mogli ugotoviti dejanskega stanja. Skrbeti je treba za čim večjo gospodarnost. V postopku je treba priskrbeti vse, kar je nujno za pravilno in zakonito ugotovitev dejanskega stanja. V inšpekcijskih postopkih je namreč treba upoštevati le dejstva in dokaze, ki vplivajo na pravilno ugotovitev dejanskega stanja, in ne tistih, ki tega vpliva nimajo.

Učinkovit inšpekcijski pregled upošteva naslednje dejavnike (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 28):

- vrsta pregledov,
- časovno obdobje, potrebno za inšpekcijski pregled,
- metode inšpiciranja,
- težišče pregleda,
- prenehanje izvajanja inšpekcije,
- obstoj notranjih kontrol davčnega zavezanca.

V nadaljevanju sledi razčlenitev prej omenjenih dejavnikov. Poznamo celostni in delni inšpekcijski pregled. V prvem primeru gre za kontrolo celotnega poslovanja davčnega zavezanca v določenem obdobju. Inšpektor v tem primeru preverja pravilnost postavk izkaza uspeha, bilance stanja in davčnega izkaza ter vso dokumentacijo, potrebno za vodenje teh evidenc. Kot drugo vrsto inšpekcijskih pregledov smo omenili delne preglede. Ti so po obsegu precej manj zajetni, saj se pregledujejo le nekatere davčne obveznosti v izbranem obdobju.

Časovno obdobje, potrebno za inšpekcijski pregled, lahko obsega samo določeno obdobje v letu, npr. eno leto, lahko pa gre tudi za obdobje več let. Obdobja so odvisna od vrste in namena pregleda.

Davčni inšpektorji uporabljajo tri metode inšpekcijskega pregleda:

- pregled na preskok,
- pregled celotne davčne dokumentacije,
- pregled določenih podatkov na podlagi zahtev.

Sinonim za pregled na preskok je pregled dokumentacije, opravljen na podlagi vzorca. Vzorec izbere inšpektor na podlag meril, kot so npr. kronološko zaporedje izbrane dokumentacije, višina evidentiranih zneskov v poslovnih knjigah in evidentiranje poslovnih sprememb glede na sezonski značaj poslovanja. Izbran vzorec mora predstavljati vsaj 10 odstotkov dokumentacije, potrebne za knjiženje v knjigovodskih evidencah. Obseg pregleda naj bo

tolikšen, da je iz njega mogoče sklepati o pravilnosti oz. nepravilnosti poslovanja davčnega zavezanca. Inšpektor je še posebno pozoren na vknjižbe ob koncu obračunskih obdobij, knjiženje v zaokroženih zneskih in stornirane vknjižbe. Nemalokrat že vzorec pokaže določene nepravilnosti. V takih primerih se vzorec razširi, lahko pa pride celo do razširitve vrste pregleda. Za primer navajam situacijo, ko je inšpektor našel nepravilno obračunan DDV, zaradi česar se je pregled razširil na celoten davek od dobička. Pregled celotne davčne dokumentacije imenujemo davčna revizija. Takšne vrste pregleda si ne želi nobena fizična ne pravna oseba, saj se preverja zakonitost in verodostojnost slehernega dokumenta. Inšpektor lahko zahteva pregled točno določenih podatkov, ki se mu zdijo sumljivi.

Za uresničitev načela ekonomičnosti je treba določiti težišče inšpekcijskega pregleda. Težišče naj predstavlja tisto področje, kjer je bilo že med pripravo dokumentacije ali pa zaradi prijave mogoče zaznati nepravilnosti.

Do prenehanja izvajanja inšpekcije pride v primeru, če ni utemeljenega suma o davčnih nepravilnostih. Tudi v tem kontekstu moramo upoštevati gospodarnost izvedbe inšpekcijskih pregledov. Postopek inšpiciranja je ustavljen, ko to potrdi vodja skupine. Davčnim inšpektorjem ne le v Sloveniji, temveč tudi v razviti tujini, mnogi očitajo, da dlakocepijo, če pri zavezancu ni večjih nepravilnosti. Tak inšpektor ni učinkovit. Dober inšpektor mora vedeti, kaj mora pogledati in kje so možnosti utaje. Ko oceni, da so možnosti, da bi odkril večje napake, izčrpane, za iskanje manjših pa bi porabil nesorazmerno veliko časa, bi moral pregled zaključiti (Davčna uprava mora zavezanca obravnavati kot dobrega poslovnega partnerja, 1999, str. 8).

Obstoj sistema notranjih kontrol prinaša koristi tako davčnemu zavezancu kot inšpektorju. Zavezanec jih uvede v poslovni proces, da bi si zagotovil pravilno in uspešno poslovanje ter preprečil oz. odkril napake pri vodenju računovodskih evidenc. Vsekakor se je treba prepričati, ali so evidence učinkovito delovale v obdobju, namenjenemu inšpekcijskemu pregledu. V ta namen lahko opravi preizkus delovanja notranjih kontrol na nekaj poslovnih dogodkih po sistemu »od začetka do konca«. Sisteme notranjih kontrol navadno uporabljajo velike pravne osebe. Če inšpektor ugotovi, da sistem dobro deluje, lahko zmanjša odstotek pregledane dokumentacije na velikost vzorca, velikega 10 odstotkov dokumentacije.

Med inšpekcijskim pregledom nastajajo stroški, katerih breme nosijo davčni organ, ki vodi postopek, davčni zavezanec in drugi udeleženci postopka. Ločimo splošne in posebne stroške. Če se je postopek za stranko končal neugodno, grede stroški v njeno breme. To so posebni stroški, npr. potni stroški uradnih oseb, izdatki za priče, izvedence, tolmače, ogled in strokovno pomoč. Obratno stroške krije davčni organ, razen seveda splošnih stroškov za strankin prihod, izgubo časa in zaslužka. Pristojen organ v odločbi določi, kdo plača stroške postopka, koliko znašajo ter komu in v katerem roku jih je treba plačati (Uradni list RS, št. 80/99).

3.3. Okvirni časovni normativi, namenjeni inšpekcijskim pregledom

Okvirni časovni normativi so izdelani po skupinah davčnih zavezancev in po posameznih davčnih obveznostih. Normativi so opredeljeni že v letnem načrtu dela. Če se srečamo s primeri, ki jih ni mogoče časovno načrtovati, je treba v letnem načrtu dela prihraniti do 30 odstotkov zmogljivosti, v trimesečnem programu pa 15 odstotkov. V primeru inšpekcijskega pregleda pravnih oseb, ki obsega preverjanje davčnih obveznosti v roku enega leta, imajo inšpektorji podane naslednje časovne normative.

Tabela 1: Prikaz preverjanja davčnih obveznosti v roku enega leta pri pravnih osebah

Vrsta pregleda		Velikost pravne osebe		
		Majhne	Srednje	Velike
1.	Davek od dobička	15	20	30
2.	Davek na dodano vrednost	7	10	15
3.	Davki in prispevki od plač in drugih osebnih prejemkov	7	10	15
4.	Davki in prispevki od plač in drugih osebnih prejemkov ter davek na dodano vrednost	15	20	25
5.	Drugi pregledi	Po dnevih	Po dnevih	Po dnevih
6.	Celosten pregled obsega tč. 1, 2, 3	20	30	40

Vir: Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 31.

V primeru inšpekcijskega pregleda samostojnih podjetnikov oz. fizičnih oseb, ki obsega preverjanje davčnih obveznosti v roku enega leta, pa imajo inšpektorji podane naslednje časovne normative.

Tabela 2: Prikaz preverjanja davčnih obveznosti v roku enega leta pri samostojnih podjetnikih oz. fizičnih oseb

	Vrsta pregleda	Manj zahtevni	Zahtevni (dvost. knj.)
1.	Letni pregledi poslovnih knjig	5	10
2.	Sprotni pregledi poslovnih knjig	3	5
3.	Davek na dodano vrednost	3	8
4.	Drugi pregledi	Po dnevih	Po dnevih

Vir: Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 31.

Če gre za pregled obdobja, krajšega od enega leta, se normativi za obdobje enega leta sorazmerno skrajšajo glede na obdobje, ki zajema inšpekcijski pregled. Prej opisani okvirni časovni normativi veljajo za delo enega inšpektorja. Kadar pregled opravlja več inšpektorjev,

se postopek časovno sorazmerno na število sodelujočih zmanjša. To seveda ne velja, če inšpektor uvaja drugega v delo (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 31).

Vodja oddelka lahko na predlog inšpektorjev podaljša načrtovano število dni, namenjenih za pregled obveznosti. Razlogov za to je več. Naj kot prvega omenim razširitev vzorca na večji del poslovanja. Do tega pride zaradi hujših kršitev predpisov s področja davkov in drugih dajatev, obstaja pa tudi sum, da se te nanašajo na obdobje, ki ni zajeto v pregled. Drugi razlog je prekinitev inšpekcije. Lahko se zgodi, da primera ni mogoče končati, če se predhodno ne razreši problem, ki je v pristojnosti sodišča ali drugega organa (Uradni list RS, št. 80/99). Če obstaja sum kaznivega dejanja, davčni organ predhodnega problema ne more rešiti sam, temveč ga mora prepustiti pristojnemu organu. Tretji razlog pa je oviranje inšpekcijskega postopka s strani davčnega zavezanca, npr. z izmikanjem, nepredložitvijo zahtevane dokumentacije, davčnih evidenc in poslovnih knjig. Te morajo biti vodene tako, da je iz njih mogoče razbrati davčne obveznosti. Dostopne morajo biti na sedežu davčnega zavezanca (ZdavP, 18/96). Če torej naletijo inšpektorji na kakršnekoli ovire pri izvajanju postopka, je treba to javiti vodji inšpekcije, ki naredi uradni zaznamek na delovnem nalogu.

4. IZVAJANJE INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA

Namen izvedbe inšpekcijskega pregleda je ugotoviti dejstva, podkrepljena z dokazi, na podlagi katerih je mogoče izdati odločbo o plačilu neplačanih davkih. Splošno znanih dejstev in dejstev, ki jih zakon šteje za dokazana, ni treba dokazovati. Dokazna sredstva v davčnem postopku so vse vrste listin, poslovne knjige, priče, izvedenci in izjave davčnih zavezancev (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 50). Glavni namen inšpekcije ni kazenski pregon zavezancev niti samo povečanje davkov, marveč presojanje davčne obveznosti, ki je lahko tudi v korist davčnega zavezanca v primeru preveč plačanih davkov. Poleg tega poznamo tudi druge namene davčnega inšpiciranja, ki (Derganc, 2000, str. 13):

- daje davčnemu zavezancu nova znanja predvsem o poslovni kulturi, disciplini in boljši organizaciji,
- sestavljalcu predpisov daje nova znanja o izboljšanju davčnega prava in
- ščiti lojalne in razkriva neloyalne davkoplačevalce.

Začetek izvedbe inšpekcijskega pregleda se začne s formalnim ustnim ali pisnim obvestilom davčnemu zavezancu. Zaradi ekonomičnosti davčni inšpektor obvesti zavezanca sprva prek telefona, nato pa ga obvesti še pisno. Vsi udeleženci pogovora si morajo vzeti dovolj časa za razgovor z inšpektorjem. Pristojni za izvedbo pregleda ima največkrat že pred pogovorom informacije o osebah oz. njihovem statusu v podjetju, s katerimi bo opravljen uvodni pogovor. Kadar se inšpekcijski pregled opravlja na stvareh davčnega zavezanca v prostorih osebe, ki vodi davčnemu zavezancu poslovne knjige ali evidence, mora le-ta inšpektorju zagotoviti pogoje za nemoteno opravljanje pregleda (ZDS, 18/96).

4.1. Tehnike inšpiciranja

Inšpektor lahko uporabi različne tehnike inšpiciranja določenega davčnega zavezanca. Te so lahko prilagojene njegovi individualni svojevrstnosti, domišljiji, ali pa se bo ravnal »po nosu« in sedmem čutu (Wakounig, 1998, str. 128). Pri inšpekcijskih pregledih se inšpektorji poslužujejo raznovrstnih tehnik, katerih uporaba je odvisna od mnogih dejavnikov. Najpogostejše uporabe tehnik so naslednje (Seminar za davčne inšpektorje DURS, 1996, str. 7–15):

- pregled poslovne dokumentacije. Vsaka družba je namreč dolžna voditi predpisane dokumente na predpisanih obrazcih. Inšpektor na osnovi le-teh ugotavlja, ali se računovodska pravila pravilno uporabljajo, ali se dogodki pravilno knjižijo in ali se določila o ustanovitvi pravilno uporabljajo (delitev dobička);
- pregled »zunanje dokumentacije«, torej dokumentov od tretjih oseb, kot so na primer: računi o nabavi, računi o operativnih stroških, investicijska dokumentacija in gotovinska nakazila;
- ugotavljanje namena, poteka in rezultatov poslovanja ter primerjava poslovanja z istovrstnimi podjetji;
- ugotavljanje povezav med dobavami in obveznostmi, med fakturiranimi in plačanimi obveznostmi, neplačanimi obveznostmi in gotovino;
- analitični pregled kot najpomembnejši pregled, saj zajema pregled večletnega poslovanja;
- vseobsežni pregled, kjer se pregleduje celotno poslovanje s pregledi vseh dokumentov in ne le določenih segmentov poslovanja;
- vzorčenje. Pri večjih zavezancih ali družbah je zaradi obsežnosti nujno treba opraviti naključni ali selektivni izbor. V takšnih primerih je morda boljši selektivni izbor, kjer se populacijo razdeli na skupine (npr. glede višine plač) in se nato v vsaki od njih opravi naključni izbor.

4.2. Uvodni razgovor z davčnim zavezancem

Uvodni razgovor je zelo pomemben za obe strani, saj si izoblikujeta prvo sliko. Zaželeno je priprava inšpektorja v psihološkem in fizičnem smislu. Posebno pozornost temu nakloni davčni inšpektor, saj med drugim opazuje tudi govorico telesa. Inšpektor naj ima vedno sproščeno držo in gleda ljudem v oči. Nastopiti mora samozavestno, saj si s tem pridobi pozornost in spoštovanje sogovornikov. V pogovoru vedno ohranja distanco, stisk roke naj bo edini fizični stik. Namen prvotnega osebnega stika je seznaniti obe strani, pojasniti vrsto in obseg inšpiciranja ter se seznaniti z dejavnostjo in načinom poslovanja davčnega zavezanca. Zaželeno je, da poteka pogovor na prijateljski ravni. Vsakršno žaljenje pristojnih delavcev se lahko kaznuje. Poleg tega v nadaljevanju tudi obstaja večji sum glede nepravilnih poravnavanj davčnih obveznosti. Priporočljivo je, da si inšpektor zapiše začetek, ne pogleduje v beležnico, če to ni potrebno, piše hitro in pregleda zapiske čim prej po končanem pogovoru ter sestavi zapis oz. uradni zaznamek o opravljenem pogovoru. Inšpektor se mora izogibati zavlačevanju pogovorov, odpiranju novih tem, ki bi morda odvrnile pozornost od poglobitnih

vprašanj, in navajanju zelo izčrpnih dokazov o manj pomembnih vprašanjih v upanju, da bodo izpuščena poglobljena vprašanja. Interes inšpektorja je, da se postopek v predvidenem času oz. čim prej zaključi. To pa je mogoče le ob pripravljenosti zavezanca za sodelovanje v postopku (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 37).

Temeljno vodilo vseh vodij pogovorov je ustvariti sproščeno ozračje. Zaželeno je, da na začetku pogovor poteka o manj pomembnih stvareh. To inšpektorju daje priložnost pogloblje opazovati pogajalsko zmožnost in sposobnost razpravljanja udeležencev druge strani. S tem onemogoči, da pride do zastoja na začetku, če niso najbolj sporna vprašanja obravnavana kot prva. Pri tem ne smemo pozabiti, da pogovor ves čas vodi inšpektor. Inšpektor si mora zagotoviti v očeh davčnega zavezanca določeno spoštovanje s kančkom strahu, ki pa vsekakor ne sme biti preveliko. Pomembno je, da inšpektor stalno spodbuja sogovornika, naj se svobodno izraža, saj inšpektor pričakuje čim več pojasnil o dvomljivih poravnava davčnih obveznosti. Zavezanec naj ima med pregledom korekten odnos, ne sme biti ne aroganten ne vase zaprt zaradi strahu, saj s tem ovira inšpekcijski postopek. Namen inšpektorjev je pridobiti informacije in dokumentacijo, ki so potrebni za izvedbo pregleda. Inšpektor mora vedeti, kaj pričakuje od zavezanca, biti mora seznanjen z obravnavano tematiko, čimbolj se mora vživeti v položaj zavezanca in poskušati razmišljati kot on, da bi predvidel čimveč možnih njegovih scenarijev. Pomembno je, da se drži rdeče niti pogovora in postavlja zanj poglobljena vprašanja, na katera pričakuje odgovor.

Inšpektorji se v odnosih in komuniciranju srečujejo z različnimi načini obnašanja. Poleg same vsebine povedanega je zelo pomemben tudi način, kako zavezanci komunicirajo. Za agresivnost se šteje, če imajo zavezanci vreščav glas, hitro, glasno in razburjeno govorijo ter skačejo v besedo. Za podložnost se šteje pohleven glas, tiho govorjenje in malo povedanega. Odprti so ljudje, ki imajo sproščen glas in umirjeno govorijo. Inšpektorji zaznavajo tudi neverbalna sporočila. Za agresivne zavezance veljajo tisti, ki imajo med komuniciranjem stisnjene ustnice, izbuljene oči, iztegnjen prst, udarjajo z nogo ob tla ali s pestjo po mizi in mečejo predmete. Podložni imajo povešen pogled in zgrbljeno držo, odprti pa prijazen pogled s sproščeno držo (Napotki za učinkovito in prijazno komuniciranje s strankami, 2000, str. 9).

Med pisanjem diplomske naloge sem imela priložnost pogovoriti se z inšpektorjem, ki je specializiran za hitre preglede oz. akcije. Dal mi je nekaj napotkov, kako voditi pogovor z davčnim zavezancem med inšpekcijskim pregledom. Takrat se je moje zanimanje za inšpekcijska dela le še okrepilo. Dejansko je uporabljal kasneje navedene spretnosti. Med opravljanjem študentskega dela na davčnem uradu DURS v Ljubljani sem opazila tipično vedenje zavezancev, ki so v škripcih. Skoraj vsi so se skušali oddaljiti od problematičnih področij ter razlagali o stvareh, s katerimi obravnavana tematika ni imela povezave, a je bila sicer po davčnih zakonih zadovoljivo opravljena. To je razlog, da je treba sogovornika vedno voditi v pravo smer. Zelo pomembno je, da je inšpektor potrpežljiv in da zna prisluhniti sogovorniku, četudi se mu zdijo njegove razlage včasih že kar otročje smešne. Inšpektor se mora obnašati na delovnem mestu strogo profesionalno in korektno, saj dela v imenu države. Vsi odgovori s strani zavezanca se zapišejo v zapisnik. Vprašanja naj bodo postavljena jasno

in nazorno. Lahko so takšne narave, da dajejo malo možnosti za odgovor, npr. da ali ne, ali izsiljena, kot npr. bodisi bodisi. Vsako trditev inšpektor takoj podpre s trdnimi dokazi, kar je znak, da je zadeva resna in že deloma raziskana. Inšpektor mora biti trdne osebnosti, saj so določeni zavezanci zmožni zaigrati razne situacije, da le v inšpektorjevih očeh vzbudijo sočutje. Nekaj od teh sem imela priložnost videti tudi sama in moram reči, da ni prijetno. V takih primerih se inšpektor najlaže izogne kočljivim situacijam z obrazložitvijo, da ne more soglašati s predlogom sogovornika, ker bi bilo to v nasprotju z zakonom. Po drugi strani pa naj ima inšpektor pred seboj sliko, da ima sogovornik probleme, in ga poskuša razumeti, do določene mere seveda. Drugi gredo v drugo skrajnost in postanejo žaljivi, a na srečo je takih zelo malo.

4.3. Seznanitev inšpektorja z računovodskim sistemom

Seznanitev z načinom poslovanja davčnega zavezanca poteka že v uvodnem pogovoru. Kasneje se inšpektor seznanja še z vpogledi v razne organizacijske sheme, akte in opise del ter nalog, ki jih izvaja obravnavana fizična ali pravna oseba. Zavezanec mu predstavi (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 39):

- zgodovino poslovanja (vpogled v akt o ustanovitvi, sklep o vpisu v sodni in davčni register),
- lastništvo (vpogled v akt o registraciji),
- vse pomembnejše pogodbe,
- asortimane, s katerimi davčni zavezanec posluje (izdelki in blago),
- število zaposlenih in delovni čas (vpogled v kadrovske evidenco),
- način dela (ogled proizvodnje),
- poslovne prostore, investicije,
- zaloge,
- kupce in dobavitelje (vpogled v pogodbe in knjigovodsko evidenco).

Preden se inšpektor loti pregleda, se mora seznaniti z načinom poslovanja in organizacijo računovodstva, ki ga vodi davčni zavezanec. Vsak inšpektor si še pred pregledom ustvari neko sliko, kako naj bi pregled potekal ter v kakšnem obsegu, da bo čimbolj racionalen s časom. Računovodski sistem je del informacijskega sistema v podjetju in predstavlja celoto med seboj povezanih podatkov, ki so zelo pomembni za inšpekcijski pregled. Predstavljajo jedro dokaznega gradiva o pravilnosti oz. nepravilnosti vodenja obravnavane davčne družbe. Treba je predložiti zahtevane poslovne knjige, knjigovodske listine in listine, ki evidentirajo posle in transakcije, pomembne za podjetje. Le-ti omogočajo knjigovodsko izkazovanje sredstev in obveznosti davčnega zavezanca ter pomagajo pri vodenju, odločanju in sestavljanju računovodskih izkazov.

V tem kontekstu se davčni inšpektor zanima predvsem za (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 39):

- organizacijo računovodske službe,
- metode računovodskega zajemanja podatkov,

- sistem notranjih kontrol, ki ga je davčni zavezanec uvedel v svoj poslovni sistem, da bi na ta način zagotavljal pravilno in uspešno izvedbo poslovanja ter preprečeval oz. odkrival napake.

Podatki, potrebni za predstavitev računovodske službe, so poizvedbe o tem, kako je organizirana računovodska funkcija, na katere oddelke in kdo vodi računovodstvo, ali je vodeno pri zavezancu ali je prepuščeno zunanjemu servisu, ter kdo so pooblašчени delavci, ki odobravajo poslovne dogodke (inšpektor si pridobi seznam originalnih podpisov) (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 40). Organizacija davčne službe je odvisna od velikosti davčnega zavezanca. Večji imajo navadno bolj razvejano računovodsko službo z več oddelki.

Inšpektor mora preveriti, ali so metode računovodskega zajemanja podatkov v skladu z zakonskimi predpisi. Največkrat se preverita uporabljena metoda obračuna amortizacije in metoda vrednotenja zalog, saj v veliki meri vplivata na davčni izkaz zavezanca.

Dober sistem notranjih kontrol zajema naslednja področja (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 40):

- odnos posloводства do poštenosti, izvedbo kakovostnega dela in etično vedenje,
- organiziranost in razdelitev dolžnosti, kjer so jasno določene naloge in odgovornosti,
- fizično varovanje podatkov, ki vključuje tudi dostop do računalnikov,
- matematična in računovodska preverjanja evidentiranih poslovnih dogodkov,
- nadzorovanje in kontrolo na vseh ravneh.

Inšpektorja zanima predvsem, ali obstajajo kontrole, ki zagotavljajo, da so se evidentirani dogodki zgodili, in obratno, ali obstajajo kontrole, ki zagotavljajo, da so izvršeni dogodki tudi pravilno evidentirani. Opustitev določenih kontrolnih postopkov daje inšpektorju vedeti, da se mora na določenem področju podrobneje lotiti preučevanja dokaznih listin.

Ko se inšpektor seznanja z organizacijo računovodstva, si pridobi mnenje o stopnji urejenosti knjigovodskih listin ter na podlagi tega določi obseg inšpekcijskega pregleda. Če mu je pri tem v pomoč delovanje notranjih kontrol, mora to zapisati v zapisnik oz. delovni dosje.

4.4. Cenitev davčne osnove

Postopek ceniťve je upravni postopek, s katerim ugotovimo osnovo za pobiranje davkov. Zvezni zakon o dajatvah v Avstriji določa, da mora davčna uprava oceniti osnove za pobiranje dajatev, če jih ne more ugotoviti in izračunati (Gierlinger, Neschkudla, 2000, str. 1). Davčni organ uporabi to metodo, če davčni zavezanec kljub opominu ne vloží davčne napovedi ali ne dopolni nepopolnih podatkov oz. ne odpravi dvomov, če davčni obračun temelji na neresničnih podatkih in, če zavezanec ne predloži davčnemu organu zahtevanih poslovnih knjig in evidenc (ZDavP, št. 18/96). S tovrstno ceniťvijo je možno doseči približen rezultat, za katerega se domneva, da je najverjetneje logično pravilen. Do ocene pridemo na podlagi razložljivih in dokazljivih trditev, podatkov, miselnih operacij, domnev in zaključkov.

Ugotovitveni postopek se ne konča vedno pri dokazanih dejstvih, velikokrat je zadevo možno zaključiti le z največjo možno mero verjetnosti. Davčni organ mora pokazati, iz katerih dejanskih izidov izhaja končna ugotovitev, na kakšen način je prišel do izida cenitve, katera dejanska sklepanja izhajajo iz tega in katera razmišljanja, domneve in sklepanja so bila merodajna. Pri oceni se lahko davčni organ opre na uradne podatke, npr. število zaposlenih, prihodke, odhodke, vrednost premoženja, ter na podatke oseb, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost (Wakounig, 1998, str. 16).

Pri cenitvi se pričakuje objektivni izid. Seveda pa ni nujno, da ocenjene davčne osnove odstopajo od napovedanih, lahko so celo nižje. Pri vsaki cenitvi obstaja določena mera netočnosti, zato je treba v postopku raziskovati z veliko mero skrbnosti in gotovosti. Če davčni zavezanec zavrača svojo dolžnost sodelovanja, potem obstaja upravičenost do cenitve. Do tega pride, če so bili opravljeni vsi koraki, ki služijo ugotavljanju dejanskega stanja, in ti niso pripeljali do cilja (Gierlinger, Neschkudla, 2000, str. 6). Negotovosti so toliko večje, kolikor manj je davčni zavezanec pripravljen sodelovati pri razkrivanju dejanskega in pravilnega. V tem primeru prav gotovo ni mogoče zahtevati od davčnega organa, da bi vložil pretirano veliko truda v raziskovanje vseh podrobnosti razvejanih dejstev. Za ta omejena poizvedovanja niso že vnaprej in praviloma krivi pomankljivi postopki. Z vsakim nadaljnim sodelovanjem zavezanca in cenilca je gotovost o pravilnosti dejstev lahko večja, kot pa če bi se moral davčni organ odločati brez sodelovanja davčnega zavezanca ali celo proti njegovi volji. Cenitev mora torej temeljiti na dokazanih napakah poslovnih knjig. Če knjigovodsko izkazani izidi ne ustrezajo resničnosti, obstaja kljub videzu formalne pravilnosti upravičenost cenitve. Inšpektor ima pravico uvesti cenitev, če obstaja sum, da izid, ugotovljen s strani davčnega organa, odstopa od izida, izkazanega v poslovnih knjigah, za več kot 10 odstotkov. Lahko pride tudi do situacije, da so kalkulacijske inšpekcijske metode tako zanesljive, izidi pa tako prepričljivi, da upravičeno sklepamo o obstoju pomanjkljivosti, četudi so odstopanja nižja od 10 odstotkov.

Pomembno je poudariti, da nebistvene, očitno nepomembne formalne knjigovodske pomanjkljivosti, ki so posledica človeške zmotljivosti in so znotraj običajne tolerance, niso zadosten razlog za začetek postopka cenitve davčne osnove (Wakounig, 1998, str. 35). Obseg cenitve je torej odvisen od vrste, teže, števila in posledic napak v poslovnih knjigah in evidencah ter od dejstva, v kolikšni meri je davčni zavezanec uspel predstaviti vsebinsko pravilnost. Seveda pa se tu ne moremo izogniti vprašanju, ali pomanjkljivost izvira iz očitne pomote ali je izraz načrtovanega obnašanja z določenim ciljem. V primeru bistvenih formalnih napak v knjigovodstvu ni opravičljivega razloga.

Zgledi sodb avstrijskega vrhovnega sodišča (Wakounig, 1998, str. 39):

- cenitev ni upravičena ali pa je upravičena le delno, če je davčni zavezanec dokazal ali vsaj izkazal za verjetno, da je predloženi izid vsebinsko v glavnem pravilen. Enako velja, če obstajajo objektivni pogoji za zanesljivo ugotavljanje davčnih osnov na podlagi knjigovodske dokumentacije, ne glede na njeno delno formalno pomanjkljivost,

- cenitev ni dopustna, če uspe davčni zavezanec prepričati davčni organ, da so poslovne knjige kljub spoznanim formalnim pomanjkljivostim vsebinsko pravilne. V nasprotnem primeru lahko pride do cenitve, ne da bi organ moral dokazati vsebinsko nepravilnost. Lahko le dvomi.

Prizadevanja davčnih organov morajo biti v vsakem primeru usmerjena prvenstveno v to, da se že z izborom metode, in še toliko bolj z njeno uporabo, čimbolj približajo resnici. Davčni zavezanec nima pravice zahtevati določene metode cenitve. K praviloma najzanesljivejšim metodam za inšpekcijski pregled in cenitev poslovnih izidov prištevamo zlasti (Wakounig, 1998, str. 79):

- kalkulacijsko metodo,
- notranjo in zunanjo primerjavo poslovanja,
- cenitev na podlagi izkustvenih in primerjalnih podatkov,
- cenitev na podlagi prirasta premoženja,
- cenitev s pomočjo izračuna porabe denarja ali izračuna denarnega prometa,
- cenitev na podlagi varnostnega pribitka,
- dopolnilno, delno in polno cenitev.

S kalkulacijsko metodo se preverjajo zavezančeve davčne obveznosti s pomočjo različnih kazalnikov o razmerjih med posameznimi elementi v poslovanju zavezanca, ki soodločajo pri davčni osnovi. Predmet obravnave so povezave med knjigovodskimi podatki o poslovnih dogodkih. Zaradi tesnih povezav v ekonomiki podjetja je primernejša za majhna in srednja podjetja. Pri velikih podjetjih pogosto odpove zaradi kompleksnosti proizvodnih procesov in številnih materialov, ki sestavljajo proizvode. Če kalkulacijska inšpekcija pokaže nelogičnosti davčnih osnov, ki jih zavezanec ne more pojasniti, bo inšpektor z uporabo kalkulacijske metode davčno osnovo ocenil. Odmikov, ugotovljenih pri inšpiciranju, ne smemo neposredno pretvoriti v ocenjene postavke, ki povečujejo davčno osnovo. Razlog je v tem, da je primarni namen inšpekcijskega pregleda le potrditev vsebinske pravilnosti davčnih osnov. Izkušnje tudi kažejo, da je samo s kalkulacijsko metodo inšpekcijskega pregleda redko možna popolna ocena davčne osnove, saj pokaže le vsebinske odmike, zato se največkrat uporablja še v sodelovanju z notranjo in zunanjo primerjavo poslovanja (Wakounig, 1998, str. 92). Pri zavezancih, ki opravljajo svobodne poklice, ter tudi pri nekaterih storitvenih podjetjih ni možna uporaba kalkulacijske metode. V to skupino sodijo med drugimi zdravniki, odvetniki, davčni svetovalci in posredniki. Razlog je v tem, da primanjkuje pomembnih podatkov, kot so nabavna cena blaga, stroški materiala, stroški plač za delo v proizvodnji ipd. Praviloma za te panoge niso na voljo uporabni zanesljivi kazalniki, zato je preverjanje poslovnih rezultatov zelo oteženo. Inšpektorji si pomagajo s podatki in z informacijami o poslovnih dogodkih, kot so izstavljeni in prejeti računi, ki jih dobijo pri drugih davčnih zavezancih v postopku inšpekcije. Pri inšpiciranju davčnega poslovanja teh zavezancev pa lahko tudi iz stroškov sklepamo o domnevnih poslovnih prihodkih. Tako se lahko prihodki taksi podjetja na grobo ocenijo iz knjiženih stroškov za nakup bencina (Wakounig, 1998, str. 155). Inšpiciranje prihodkov teh zavezancev je izziv za domiselnost davčnega inšpektorja. Ob poglobljenem

ekonomskem razumevanju poslovanja in čim večjem poznavanju posamezne panoge lahko davčni inšpektor razvije svoje metode inšpiciranja.

Pri notranji primerjavi poslovanja se primerja davčne osnove z večletnimi ustreznimi izidi inšpiciranega podjetja. Izpolnjen pa mora biti pogoj, da so v primerjalnem obdobju dejanske okoliščine, kot so na primer obseg poslovanja, gospodarske razmere, stopnja zaposlenosti, valutna razmerja in obrestne mere, ostale enake. Za tovrstno metodo je potrebno sodelovanje davčnega zavezanca.

V nasprotnem primeru je na razpolago metoda zunanje primerjave poslovanja. Izpolnjeni morajo biti pogoji primerljivosti z drugimi istovrstnimi podjetji. Ta metoda je neoporečna samo takrat, ko prevladujejo v glavnem enake splošne gospodarske, konjunkturalne in za panogo tipične razmere in ko vlada enoten položaj na trgu. Netočnost te ceditve je večja kot pri notranji primerjavi poslovanja. Davčna tajnost prepoveduje imenovanje primerjalnih podjetij, zato je ta metoda tudi težavna oz. sporna.

Cenitev na podlagi izkustvenih podatkov je praviloma dopustna. Gre za povzetek povprečnih izidov, pridobljenih iz dejanskih izidov in razmerij v drugih istovrstnih podjetjih. Govorimo o panožnih kazalnikih. To je tudi primerna metoda za izvajanje notranje kontrole. V praksi praviloma ni namenjena toliko utemeljitvi ceditve, temveč bolj usmerjanju postopka ceditve, pa tudi preverjanju izida ceditve po kakšni drugi metodi.

Naslednja metoda je cenitev na podlagi prirasta premoženja. Če je prirast premoženja, ki ga davčni zavezanec ne more dodatno zadovoljivo pojasniti, višji od presežka dohodkov, obstaja domneva, da nastali znesek izvira iz nepojasnjenih oz. zamolčanih virov in s tem iz nepojasnjene dohodka. Pri tem je treba izhajati iz osnovne misli, da je lahko davčni zavezanec v določenem obdobju dosegel prirastek premoženja le, če so obstajali ustrezni prihodki, neobdavčeni prejemki ali enkratna pridobitev premoženja (odškodnina) in če ti prekoračujejo zneske za pokrivanje življenjskih stroškov.

Cenitev s pomočjo izračuna denarnega prometa je podobna ceditvi na podlagi prirasta premoženja. Poenostavljeno rečeno je odločilno, ali gotovina, porabljena zasebno, presega gotovinske zneske, s katerimi davčni zavezanec razpolaga iz davčnih dohodkov ali iz drugih poznanih virov.

Cenitev na podlagi varnostnega pribitka ni samostojna metoda, temveč se lahko uporablja skupaj z drugimi metodami. Takoimenovan pribitek za tveganje se pojavlja v primeru nepopolnih poslovnih knjig, v katerih ne manjkajo vknjižbe samo dokazanih dogodkov, ampak niso evidentirani tudi drugi dogodki iste vrste. Ta metoda je namenjena korekcijski dopolnitvi davčnih osnov, za katere lahko domnevamo, da so bile izkazane prenizko. Varnostni pribitek ni prištete zneskov, ki ustrezajo ugotovljenim, pa ne knjiženim dogodkom. To odpravi neposredni popravek. Gre namreč za prištete dodatnega zneska, v katerem morajo

biti upoštevana domnevna dodatna neopravljena knjiženja, ki jih ni mogoče konkretno ugotoviti. Varnostni pribitek naj bi pokrival preostalo negotovost.

Obstaja tudi dopolnilna oz. delna cenitev. Uporablja se v primerih napak, katerih učinki so jasno omejeni in izolirani. Kot primer navajam napake pri posamičnih manjših blagajniških primanjkljajih in presežkih. Napake večjega obsega, resnejše in sistemske napake upravičujejo poglobljeno oz. popolno cenitev. Napake, ki se najpogosteje pojavljajo v knjigovodstvu, so npr.: da posamezni poslovni dogodki sploh niso knjiženi oz. so knjiženi nepravilno, pomanjkljivo vodenje blagajne, težke inventurne pomanjkljivosti ter nepojasnjene razlike v stanju med inventurnim izidom in tekočim knjigovodstvom. Seveda pride do popolne cenitve tudi v primeru, če davčni zavezanec kljub obveznosti ne vodi poslovnih knjig ali če jih ne predloži (Wakounig, 1998, str. 47).

4.5. Pridobivanje mnenj izvedencev, uporaba pomoči izven območja davčnega urada in sodelovanje z drugimi organi

Če je za ugotavljanje ali presojo določenega dejstva, ki je pomembno za rešitev stvari, potrebno strokovno znanje, s katerim pristojni inšpektor ne razpolaga, se opravi dokaz z izvedenci. Dokaz z izvedencem se izvede torej na željo inšpektorja, lahko pa tudi na zahtevo stranke, če je le pripravljena založiti znesek za stroške, ki nastanejo ob izvedbi tega dokaza (Uradni list RS, št. 80/99). Inšpektorjem so navadno dodeljeni primeri, kjer imajo največ znanja in izkušenj. Toda vseeno se zgodi, da njihovo znanje ni tako velikega spektra, kot bi bil potreben v posameznem primeru. V takem primeru je treba zagotoviti mnenje izvedenca. Kot primer lahko navedem področje gradbeništva za oceno vrednosti investicij. Zahteva po strokovnem mnenju izvedenca mora biti podana pisno direktorju davčnega urada. Mnenje izvedenca je treba predložiti v pisni obliki zapisniku, ki je pri vodenju nadaljnjega postopka uporabljen kot dokaz. Če je tovrstno dokazovanje nesorazmerno drago v primerjavi s pomenom ali z vrednostjo stvari, se to opravi na podlagi drugih dokazil (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 41).

Inšpekcijski pregled opravlja davčni inšpektor na območju svojega davčnega urada. Za svoje delo je odgovoren direktorju davčnega urada. Inšpektor lahko opravlja inšpekcijski pregled tudi izven območja svojega davčnega urada na podlagi pooblastila, ki mu ga v soglasju z direktorjem njegovega davčnega urada da direktor davčnega urada, na območju katerega naj bi pregled opravil. Zaprošeni davčni organ je organ, k območju katerega geografsko spada posamezno dejanje. Za svoje delo je odgovoren direktorju, ki ga je pooblastil za inšpekcijski pregled (ZDS, št. 18/96). Osnutek odločbe je prav tako evidentiran v davčnem uradu, na območju katerega je bil opravljen pregled (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 10). Pomoč med davčnimi uradi poteka navadno zaradi povezanosti obravnavanega zavezanca z zavezanci, ki spadajo v območje drugega davčnega organa, ali pa zaradi pomanjkanja inšpektorjev pristojnega davčnega organa. Organ, ki vodi postopek, lahko namreč zaprosi drug organ za pojasnila in podatke, potrebne za ugotovitev dejstev, ki so pomembna za izdajo določbe (Uradni list RS, št. 80/99). Prošnjo za pomoč mora podpisati direktor davčnega urada (Metodološko navodilo za

načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 42). Po končanem pregledu, najkasneje 30. dan od prejema prošnje, pošljejo pristojnemu organu za odločanje želene podatke oz. zapisnik (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 18). Če je pomoč poglobitvega pomena oz. če do njene pridobitve inšpektor ne more nadaljevati inšpekcijskega pregleda, ga lahko s sklepom prekine in postopek nadaljuje po prejeti pomoči. Dobljeno pomoč inšpektor vključi v inšpekcijski zapisnik za ugotovitev popolnega dejanskega stanja. V davčnem postopku morajo namreč vsa ugotovljena dejstva ustrezati objektivnemu resničnemu stanju. To zahteva načelo materialne resnice. Če inšpektor opusti ugotavljanje, ker ni bila uporabljena pomoč drugega organa, potem resnično stanje ni v celoti ugotovljeno. Od zaprosenega organa ni mogoče zahtevati takšne pomoči, da bi moral le-ta za ugotovitev prošnje zahtevati pomoč pri nekem drugem organu. Prošnjo lahko zavrne, če ni krajevno pristojen ali če dejanje ne sodi v njegovo delovno področje. Vsekakor pa ni pristojen za presojanje, ali je prošnja smotrna.

Pomoč lahko poteka tudi med organi, kot so inšpekcija za delo, tržna in davčna inšpekcija. Davčni urad lahko zaprosi za pomoč tudi sodišče, naj mu pošlje spise. Sodišče mora ugoditi takšni prošnji, če to ne ovira sodnega postopka. Pravna pomoč poteka med domačimi in tujimi organi. To urejajo mednarodne pogodbe, če teh ni, pa načelo vzajemnosti. Na žalost se inšpektorji srečujejo tudi s primeri, ki vzbujajo utemeljen sum večjega kaznivega dejanja. Svoje ugotovitve so dolžni posredovati vodji oddelka za inšpiciranje, davčni urad pa v nadaljevanju seznaniti pristojne organe pregona (UNZ, tožilstvo). Če je inšpektor prepričan, da bo sam zmožel zbrati dokaze o morebitnem kaznivem dejanju, napiše zapisnik in pravna služba urada vloži ustrezne kazenske ovadbe. Davčni organi so v veliki meri povezani z Uradom za preprečevanje pranja denarja. Njihova skupna točka je preiskava sumljivih ravnanj pravnih in fizičnih oseb, ki prikrivajo izvor denarja ali premoženja, pridobljenega z organizirano trgovino z mamili, orožjem ali s kakšno drugo prepovedano dejavnostjo. Inšpektor mora glede na vse navedeno nameniti posebno pozornost naslednjim poslom: prodaji in nakupu terjatev, upravljanju premoženja za tretje osebe, izdaji plačilnih in kreditnih kartic in poslovanju z njimi, lizingu, organizaciji potovanj ter prometu z nepremičninami (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 19). Za zaključek tega poglavja naj še enkrat poudarim, da je dolžnost inšpektorjev pisno seznaniti pristojne organe o ugotovljenih nepravilnostih oz. nezakovitostih, ki jih je med pregledom ugotovil.

4.6. Zaslišanje zavezancev

Eno izmed temeljnih načel davčnega postopka je zaslišanje stranke, ki pravi, da je treba dati stranki možnost izjave o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločbo (Uradni list RS, št. 80/99). Stranki mora biti dana možnost uveljavljanja njenih pravic in koristi, to pa predstavlja bistvo zaslišanja strank. Poudarek je torej na uveljavljanju in zavarovanju pravic in ne zgolj na prisotnosti. Za uveljavitev in zavarovanje pravic ima davčni zavezanec pravico (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 43):

- udeleževati se ugotovitvenega postopka, dajati potrebne podatke ter varovati svoje pravice,
- navajati dejstva, ki utegnejo vplivati na rešitev zadeve, in izpodbijati navedbe, ki se ne ujemajo z njegovimi navedbami,
- izjaviti se glede vseh okoliščin, dejstev, predlogov in dokazov, navedenih v postopku,
- sodelovati pri izvedbi dokazov, postavljati vprašanja inšpektorju, pričam, izvedencem in o tem povedati svoje mnenje,
- zahtevati ustno obravnavo in podati pripombe k delu na ustni obravnavi,
- izjaviti se glede izvedenih dokazov, predloženih po ustni obravnavi.

Inšpekcijski pregled v večini primerov poteka ustno, saj davčni zavezanec poda svojo izjavo ustno. Vzpostavljen je neposredni stik ter omogoča hitro odstranitev nejasnosti in prispeva k takojšnji razjasnitvi resničnega stanja. Davčni zavezanec lahko poda izjavo tudi pisno, na zapisnik. V tem primeru so izjave natančneje definirane.

4.7. Zapisnik

Inšpektor mora v davčnem postopku sestaviti zapisnik. Slednjega se mora davčnemu zavezancu vročiti najpozneje v 15 dneh po končanem pregledu (Spremembe zakona, 1999, str. 5). Razlikujemo dve vrsti zapisnikov (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 50):

- zapisniki z značajem javne listine,
- zapisniki-protokoli.

Zapisniki z značajem javne listine niso obvezna oblika. Sestavljajo se med samim pregledom, če pride do ustne obravnave, pomembnejše ustne izjave strank, ob zaslišanju prič, izvedencev, ogledih in drugih pomembnejših dejanjih v postopku. Tovrstni zapisniki pridejo v poštev tudi pri krajših pregledih. Sestavljeni morajo biti med inšpekcijskim pregledom. V zapisnik je treba vpisati ime davčnega urada, ki opravlja dejanje, kraj, dan in uro dejanja ter obravnavano zadevo, imena inšpektorjev, davčnega zavezanca ter njegovih zastopnikov oz. pooblaščenecv. Zapisnik mora biti napisan natančno in pravilno, v njem se ne sme ničesar izbrisati. Deli, ki so bili do sklenitve prečrtani, morajo ostati berljivi. V že podpisanem zapisniku se ne sme nič dodati oz. spremeniti. Dopolnitev se zapiše v dodatku. Preden se zapisnik sklene, mora biti prebran strankam oz. vsem prisotnim v postopku. Ti imajo pravico tudi sami pregledati zapisnik in povedati pripombe. Slednje je treba navesti v zapisnik, če do njih pride. Obravnavano javno listino podpišejo stranka, uradna oseba, ki je vodila postopek, in zapisnikar (Uradni list RS, št.80/99).

Druga vrsta zapisnikov, ki so obvezna oblika, so zapisniki-protokoli in se uporabljajo predvsem pri daljših pregledih. Le-ti morajo biti sestavljeni najpozneje do konca inšpekcijskega pregleda. V njih mora biti zapisan celoten potek inšpekcijskega pregleda. Zapisnik-protokol mora vsebovati vse podatke za izdajo odločbe in njeno obrazložitev. Najprej je treba navesti splošne podatke, kot so naziv davčnega urada, pravna podlaga za inšpekcijski pregled, imena inšpektorjev, zavezancev, zakonitih zastopnikov, navzočih

delavcev pravne osebe, predmet pregleda ter kraj in čas pregleda. Inšpektor mora navesti, katere knjige so mu bile predložene in kakšna je organizacija računovodskega sistema. Če to inšpektorju ni dostopno, se odredi takojšen postopek ocenjevanja davčne osnove. V nadaljevanju zapisnika-protokola je treba ločeno prikazati ugotovitve o posameznih vrstah davkov in ovrednotenje neplačanih davčnih obveznostih. Ugotavlja se razlika med prvotnimi zneski in zneski, ugotovljenimi z inšpekcijskim pregledom, razčlenitev pa mora biti podana za vsako koledarsko leto. Izjemno je pomembno, da se navedejo ugotovitve, ki temeljijo na resničnem stanju. Slednje se ugotovi s pomočjo knjigovodskih listin, pričami, izvedenci, izjavami strank in ogledom (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 53). Tudi priče so pomemben dejavnik v davčnem postopku. Priča je namreč lahko vsak, ki je bil zmožen opaziti dejstvo, o katerem naj priča. Dolžne so pričati, to je odzvati se vabilu davčnega organa, odgovarjati na postavljena vprašanja in v odgovoru posredovati resnico (Uradni list RS, št. 80/99). Nujna je vključitev izjava stranke in izvedencev v zapisnik-protokol. Izjava stranke je najmanj zanesljiv dokaz, ker stranko zanima le izid davčnega ugotovitvenega postopka. Zaslisanje izvedenca je treba opraviti na ustni obravnavi in o tem sestaviti zapisnik. Nenazadnje je treba vključiti v zapisnik-protokol tudi ogled pravno pomembnega dejstva. Stvar si neposredno ogleda inšpektor. Razprava o tem je potrebna tudi na ustni obravnavi. Če v inšpekcijskem postopku ni mogoče dobiti zahtevane dokumentacije, inšpektor oceni davčno osnovo ter jo prikaže v zapisniku-protokolu. Obravnavani zapisnik vsebuje še mnogo drugih sestavin, a je nemogoče vse naštet. Predstavljati pa mora odsev konkretnega inšpekcijskega pregleda.

4.8. Sestava odločbe

Z izdajo in vročitvijo pisne odločbe se konča upravni postopek na prvi stopnji. Davčni organ sestavi odločbo o stvari, ki je predmet postopka, kar običajno v praksi pomeni plačilo. Poznamo več vrst odločb (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 56):

- glavne,
- delne,
- dopolnilne in
- nadomestne.

Vse navedene odločbe so samostojne, torej je za vsako možna pritožba. Pri glavnih odločbah se v celoti reši predmet postopka in določi o vseh obveznostih zavezanca. Z delno odločbo se rešijo le nekatere točke, za vse druge pa je potrebno dodatno dokazovanje, ki se razreši z glavno odločbo. Dopolnilno odločbo izda davčni organ, če z glavno odločbo ni rešil vseh vprašanj. Organ pa prav tako lahko izda nadomestno odločbo, s katero nadomesti s pritožbo, ki mora biti upravičena, izpodbijano odločbo. Pozitivna odločba spremeni obstoječe stanje, negativna pa ga ohrani, npr. zavrača zahtevo stranke.

Sestavni deli odločbe so (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 57):

- uvod,

- izrek,
- obrazložitev,
- pouk o pravnem sredstvu,
- ime organa, številka, datum, podpis uradne osebe in žig organa.

V uvodu so navedeni naziv organa, ki izdaja odločbo, predpis za izdajo odločbe, naziv zavezanca ter na kratko označena zadeva v postopku. Izrek je najpomembnejši del odločbe, je kratek in jedrnat. V njem so določene obveznosti davčnega zavezanca. Obrazložitev obsega ugotovljeno resnično stanje, navedbo razlogov za uvedbo inšpekcijskega pregleda ter pravne predpise, ki narekujejo odločitve. Vsaka odločba vsebuje pouk o pravnem sredstvu, v katerem je zabeleženo, komu se stranka lahko pritoži, kje in v katerem roku lahko vloži pritožbo in kolikšna je njena taksa.

Rok za izdajo odločbe je 30 dni po preteku roka za pripombe na zapisnik-protokol, če le-te niso bile vložene. Rok začne teči z dnevom vročitve zapisnika-protokola stranki. Če so vložene utemeljene ali pa tudi neutemeljene pripombe, se odločba izda 30 dni od vročitve dopolnil (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 58).

Vročanje je opravilo davčnega urada, sestavljata pa ga dve dejanji (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 44):

- izročitev uradnega pisanja tistemu, ki mu je namenjeno,
- sestava potrdila o opravljeni vročitvi.

Odločba ne more biti pravnomočna, dokler ni bila vročena zavezancu. Izdana, vendar nevročena odločba nima pravnega učinka in ne zavezuje nikogar. To pomeni, da jo davčni zavezanec lahko še spremeni, davčni organ pa umakne (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 44). V praksi veljata dva načina vročitve:

- osebno vročanje in
- posredno vročanje.

Vročitev se lahko opravi prek pošte s poštno povratnico ali prek delavca davčnega urada z vročilnico. O načinu odloča inšpektor, ki vodi davčni postopek (Uradni list RS, št. 80/99). Odločbe in sklepe, v katerih je določen rok, ki se ne more podaljšati, se morajo vročiti osebno naslovniku z vročilnico. Vročilnica je listinski dokaz o opravljeni vročitvi in jo je treba dodati spisu. Če pride do izgube le-te, se lahko vročitev dokazuje pri pošti ali pa z izjavo naslovnika. Vročitev je treba vnovič opraviti, če ni mogoče ugotoviti, ali je bilo pisanje vročeno in kdaj je bilo vročeno (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 45). Druge spise je mogoče vročiti posredno, npr. zakonitemu zastopniku in pooblaščenцу, pooblaščenцу za vročitve, državnim organom, organom lokalnih skupnosti in pravnim osebam, določenim osebam in z javnim naznanilom (Uradni list RS, št. 80/99).

Zoper odločbo, ki je izdana na prvi stopnji, je mogoče vložiti pritožbo. Vloži jo stranka zaradi varstva pravic in koristi. V njej mora biti navedena odločba, ki se izpodbija, organ, ki jo je izdal, številka odločbe in datum. Pritožba mora biti dovoljena, pravočasna ter vložiti jo mora upravičena oseba. Vloži se v 15 dneh od vročitve odločbe stranki (Uradni list RS, št. 80/99).

Pritožba je največkrat poslana organu, ki je izdal odločbo, ta pa jo skupaj z vsemi spisi, ki se tičejo zadeve, pošlje naprej organu, ki je pristojen za odločanje o njej. Odločba postane izvršljiva (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 60):

- ko poteče rok za pritožbo, če le-ta ni bila vložena,
- ko je vročena stranki, če pritožba ni dovoljena,
- ko je stranki vročena odločba o zavrženi ali zavrjnjeni pritožbi.

4.9. Vodenje delovnega dosjeja

Dokumenti, ki nastajajo med inšpekcijskim pregledom, se shranjujejo v delovnem dosjeju, ki ga vodi inšpektor. Dostop do njega ima le pooblaščen oseba. Vanj se vlagajo delovni nalog, priprave na pregled, potek pregleda z vsemi pomembnimi dokumenti, zapisnik o zaslišanju strank, zapisnik o pregledu ter vsi ukrepi, sklepi, odločbe, prijave in sodbe sodišč. Dokumenti morajo biti urejeni in kronološko razvrščeni. Dosje mora zagotoviti izvršljivost pravnega postopka. Po končanem inšpekcijskem pregledu se dosje zaključi in arhivira (Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov, 1997, str. 61).

5. UČINKOVITOST SLOVENSKEGA INŠPICIRANJA

5.1. Posodobljen informacijski sistem

Konec leta 2000 je bil v okviru Davčne uprave RS opravljen inšpekcijski pregled s pomočjo programa, ki omogoča obdelovanje baz podatkov davčnega zavezanca. To predstavlja velik korak naprej na poti k modernemu davčnemu inšpekcijskemu pregledu. Program se imenuje ACL (Audit command language) in je bil razvit za potrebe revizijskih pregledov. Bistvene prednosti programa, zaradi katerih je ACL primernejši za revizijski oz. inšpekcijski način dela kot nekateri drugi programi za obdelovanje baz podatkov, so naslednje (Kač, 2001, str. 11-12):

- ACL je sposoben prebrati in zajeti podatke z različnih računalniških sistemov oz. rešitev, v katerih podjetja shranjujejo svoje podatke o poslovanju. Pravilno zajeti podatki so osnova za nadaljnje delo;
- ACL uporabniku ne dovoljuje poškodovanja oz. spreminjanja originalnih podatkov, ko jih ta obdeluje. Zajete zavezančeve podatke je v izvorni obliki možno le brati. Program v posebno datoteko zapisuje vse inšpektorjeve dokaze, s čimer je možno naknadno analizirati opravljene operacije;
- ACL ima programirane tudi nekatere ukaze, ki se tipično uporabljajo za inšpekcijske potrebe. Tako je sorazmerno lahko poiskati luknje oz. podvajanja, ki se ponavljajo v določenem zaporedju, na različne načine obdelovati podatke, ki vsebujejo datume in podobno;
- ACL omogoča tudi pregled večjega vzorca kot klasičen pregled, rezultati preverb oz. inšpiciranja so po določenem vprašanju preglednejši ter omogoča hitro usmeritev težišča.

Pri nas so učinkovitost programa preizkusili z DDV. Prednosti programske opreme so med drugimi tudi ta, da inšpektor ne potrebuje nobenih posebnih podatkov o programski opremi, prihrani čas pri posameznih operativnih postopkih, omogočena je možnost novih operativnih postopkov, ki jih do sedaj ni bilo mogoče izvesti, velika zmogljivost obdelave izredno velikega števila podatkov, računovodska načela je lažje nadzorovati in statistični postopki so opravljeni veliko lažje. Pri inšpektorjih, ki so testirali programsko opremo, je bilo zaslediti zelo pozitiven odziv, saj je bila kakovost pregleda v celoti izboljšana. Pomanjkljivost pa je ta, da v celoti gledano ni nobenega prihranka časa, saj je zajemanje podatkov zaenkrat še težavno in obsežno (Gierlinger, 2000, str. 18).

Davčni zavezanci, ki računalniško obdelujejo podatke, morajo na zahtevo davčnega organa zagotoviti izpis in preizkušanje ustreznosti računalniško obravnavanih podatkov (ZdavP, št. 18/96). V tujini že poteka inšpiciranje računovodsko informacijskih sistemov. Tega v Sloveniji zaenkrat še ni, v pripravi pa so kadri, ki bodo izvajali tovrstne preglede. Zanje je namreč predpisano posebno izobraževanje. Pri tem moramo razlikovati inšpektorje, ki pri svojem delu uporabljajo program ACL, in inšpektorje informacijskih sistemov. Prvi uporabljajo ACL kot orodje pri svojem delu, drugi pa preverjajo delovanje zavezančevega programa za vodenje poslovnih knjig.

5.2. Primeri ugotovitev v postopkih davčnega inšpiciranja

V Sloveniji že dve leti in pol poteka skoraj vsem poznana nagradna igra »Vzemite račun«. Vsak ima možnost poslati v paketu po 10 zbranih računov, ki na dan žrebanja ne smejo biti starejši od enega leta, na davčni urad. Enkrat na tri mesece žrebajo 40 nagrad v skupni vrednosti 10 mio tolarjev. Finančni učinki inšpiciranja računov in s tem povezanih drugih podatkov v davčnih obračunih in evidencah zavezancev so večji od stroškov prirejanja nagradne igre (Sprememba pravil o prirejanju nagradne igre »Vzemite račun«, 2002, str. 39). Z igro Davčna uprava RS spodbuja končne potrošnike, da sodelujejo pri odkrivanju nepravilnosti, ki jih zaradi nevednosti, v večji meri pa tudi zavestno in namerno, delajo davčni zavezanci. Učinki nagradne igre so veliki, saj se s pomočjo navzkrižne kontrole izdanih računov odkrivajo velike nepravilnosti. Tako pridobljeni podatki pa služijo kot dodatna pomoč pri celovitih inšpekcijskih pregledih zavezancev. V letu 2000 je odstotek pregledov z nepravilnostmi znašal 36. Odkrili so različne nepravilnosti pri izdajanju in evidentiranju računov. Največ nepravilnosti je bilo ugotovljenih v povezavi z obračunavanjem DDV (Kaj smo odkrili pri pregledanih računih, 2001, str. 14). Analiza dosedanjih krogov žrebanj je pokazala, da v igri poleg končnih potrošnikov, ki so zastopani v večini, račune pošiljajo tudi ponudniki blaga in storitev sami. Zlasti trgovci in gostinci pošiljajo davčni upravi zvrhan dnevni izbor lastnih računov. Le-ti so evidentirani v registrskih blagajnah in vključeni v dnevni izkupiček, na podlagi katerih so poravnali davek državi. Davkarija torej pozna namere zavezancev (Kdo so zvesti pošiljatelji računov, 2001, str. 28). Vsaki stranki mora biti vročen račun, tega pa lahko stranka pošlje prek nagradne igre inšpektorju v roke. Inšpektorji zberejo po določenem obdobju račune, ki pripadajo istemu davčnemu zavezancu, ter se napotijo k njemu. Izmed vseh računov izberejo večinoma le tiste, ki so predvideni v trimesečnem načrtu.

Vse račune, ki jih ima inšpektor v rokah, mora imeti davčni zavezanec navedene v svojih poslovnih knjigah. Nekateri davčni zavezanci vodijo za svojo dejavnost dve registrski blagajni z namenom, da se izognejo plačilu davkov. Ena je namenjena za izdajanje računov npr. v gostinskem lokalu, na drugi pa so odtisnjeni računi in zaključki, ki jih davčni zavezanec dostavi svojemu računovodji za knjiženje prihodkov in za obračun DDV od prodaje gostinskih storitev. Ker v takih primerih ni mogoče predložiti dejanskih dnevnih iztržkov, se v postopku inšpiciranja opravi cenitev davčne osnove (Davčni inšpektorji istočasno preverjajo poslovanje povezanih oseb, 2001, str. 11).

Inšpekcijski pregledi z navzkrižno kontrolo so vse učinkovitejši. Pri samostojnem podjetniku je davčni organ opravil pregled poslovanja. Pri preveritvi stroškov je bilo ugotovljeno, da je zavezanec med stroške knjižil prejete račune od drugega samostojnega podjetnika. Ti niso vsebovali natančnega opisa poslovnih dogodkov in niso bili originalni dokumenti, temveč kopije. Z navzkrižno preveritvijo pri dobavitelju je bilo ugotovljeno, da dobavitelj teh dokumentov ni imel knjiženih med svojimi prihodki kot izdane račune. Stroški storitev prvega zavezanca so se zmanjšali, za isti znesek se je povečala davčna osnova (Davčni inšpektorji istočasno preverjajo poslovanje povezanih oseb, 2001, str. 12).

Inšpektorji preverjajo tudi kupce davčnih zavezancev. Opravljen je bil inšpekcijski pregled pri treh zavezancih, ki se ukvarjajo s stavbnim pohištvom. Ti so svojim stalnim strankam izstavljali dvojne račune. Račune z višjimi zneski so prejele stranke, računi z zmanjšanimi vrednostmi pa so bili namenjeni za knjiženje v poslovne knjige. Doseženo razliko so si zavezanci medsebojno razdelili, saj so stranke vse storitve plačevale z gotovino. Davčni organ je vsem dodatno obračunal DDV in jim naložil še visoke kazni (Davčni inšpektorji istočasno preverjajo poslovanje povezanih oseb, 2001, str. 12).

Davčni organ je opravil pregled pri zavezancu, ki se ukvarja s posredovanjem pri prometu z nepremičninami. Na podlagi pridobljenih kupoprodajnih pogodb o prodaji nepremičnin je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec posredoval pri precej večjem številu prodanih nepremičnin, kot pa je imel izstavljenih računov. Pri dveh naključno izbranih prodajalcih je bilo ugotovljeno, da je zavezanec naročniku zaračunal posredniško provizijo, pri čemer strankam ni izstavil računa. Teh prihodkov tudi ni evidentiral v poslovno knjigo. Kasneje se je skliceval, da je kupoprodajno pogodbo zgolj »sestavil« ter zaradi dolgoletnega prijateljstva storitev ni računal. Naročniki oz. stranke so še potrdile, da jih je zavezanec pred kratkim klical in jih nagovarjal, naj pričajo, da jim za storitve ni bilo treba nič plačati, v zahvalo pa naj bi jih peljal na kavo (Davčni inšpektorji istočasno preverjajo poslovanje povezanih oseb, 2001, str. 13).

V inšpekcijskem pregledu je bilo ugotovljeno, da se nekateri zavezanci držijo posebnega recepta. Ta predlaga dve leti izgubo in tri leta pokrivanje izgube iz preteklih let. Pri srednji pravni osebi, ki opravlja dejavnost lizinga in finančnega inženiringa, je bilo ugotovljeno, da je nepravilno zmanjševala davčno osnovo. Zaradi teh ugotovitev bodo inšpektorji v prihodnje v

poseben izbor za inšpiciranje uvrščali tudi davčne zavezanec z izkazanimi večletnimi izgubami (Davčni inšpektorji istočasno preverjajo poslovanje povezanih oseb, 2001, str. 13).

Davčni inšpektorji radi obišejo tudi gradbince. Davčni zavezanec je v obračunu davka od dobička pravnih oseb za leto 1999 izkazal previsoke odhodke poslovanja in sicer za 82 mio SIT. Med stroške je evidentiral tudi popravke vrednosti terjatev do kupcev v višini 37 mio SIT in dolgoročne rezervacije za investicijsko vzdrževanje v višini 45 mio SIT le na podlagi temeljnic, brez druge verodostojne dokumentacije. Na podlagi ugotovitev je davčni zavezanec dolžan plačati skoraj 26 mio SIT davka od dobička za leti 1999 in 2000 in dva dodatna milijona zamudnih obresti (Še vedno največ nepravilnosti pri oblikovanju dolgoročnih rezervacij, 2000, str. 4).

Inšpektorji se spoznajo tudi na oglaševanje. Davčni organ je pri davčnem zavezancu, katerega glavna dejavnost je izdajanje revij, ugotovil, da v poslovnih knjigah niso bili prikazani prihodki iz naslova oglaševanja. Zato je ocenil višino prihodkov na osnovi pridobljenih podatkov o cenah oglaševanja v 13 slovenskih publikacijah. Posledično so se povišali prihodki in DDV (Še vedno največ nepravilnosti pri oblikovanju dolgoročnih rezervacij, 2000, str. 5).

V postopku inšpiciranja DDV je davčni organ pri samostojnem podjetniku, ki opravlja dejavnost poučevanja tujih jezikov, ugotovil, da slednji ni bil zavezanec za DDV, čeprav je presegel 5 mio tolarjev prometa. Zavezanec je prekinil dejavnost za pol leta, da bi se izognil plačilu DDV. Pri pregledu dokumentacije in navzkrižnem preverjanju pri strankah zavezanca so inšpektorji ugotovili, da je zavezanec tudi v času, ko ni imel priglase dejavnosti, dejavnost opravljal in izdajal račune. Zavezanec se je hotel z odjavo in ponovno prijavo dejavnosti izogniti obračunu DDV. Hotel je namreč ostati konkurenčen s ceno. Istovrstno dejavnost je nato priglasil brat, ko pa je tudi on dosegel vrednost prometa 5 mio tolarjev, je dejavnost prijavil še na očeta zavezanca. Ker zavezanec kljub odjavi ni prenehal z opravljanjem dejavnosti, mu je bil obračunan DDV na dejanski promet in »družinska registracija« je bila prekinjena (Umetniki, avtoprevozniki in naftni preprodajalci, 2001, str. 14).

Pri inšpiciranju računov za gostinsko dejavnost je davčni organ ugotovil, da je na blagajniškem traku za isti račun en dan zamika, kar verjetno pomeni, da davčni zavezanec naslednji dan prepisuje zneske z manjšim prometom (Kaj smo odkrili pri pregledanih računih, 2001, str. 14).

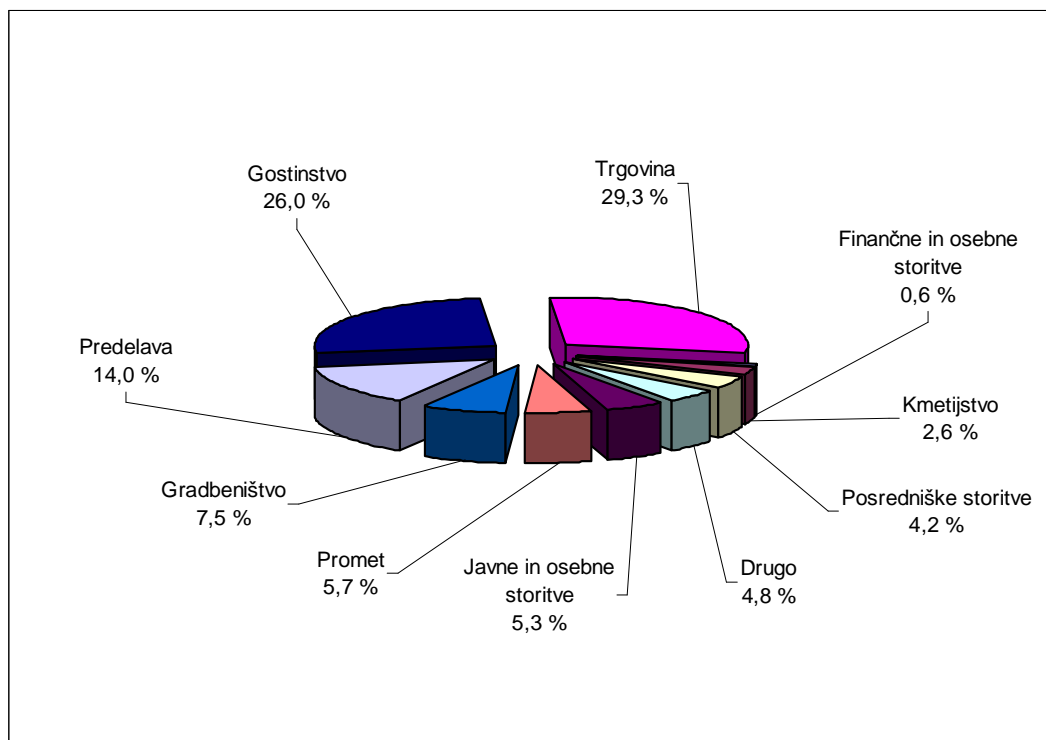
5.3. Rezultati inšpiciranja

DURS je pod velikim pritiskom zaradi približevanja Evropi in prilagajanja zakonodaje. Roki so zelo kratki, tipičen zgled je uvedba DDV. DURS ima jasno in preprosto strategijo, ki jo mora dosledno izvajati.

Leta 2001 je bilo opravljenih 12.659 inšpekcijskih pregledov oz. 16 % manj kot v letu 2000. Dodatno ugotovljene obveznosti po zapisnikih so v letu 2001 znašale 21.663.269.000 SIT oz. 25 % več kot v predhodnem letu. Od tega so plačila znašala 15.977.896.000 SIT oz. 93 % več kot v letu 2000 (Kazalci uspešnosti za obdobje januar-december 2001 in primerjava z enakim obdobjem preteklega leta, 2002, str. 22). V letu 2000 naj bi DURS opravil za 19 % več inšpekcijskih pregledov glede na leto 1999, od tega je bila polovica pregledov DDV, v primerjavi z letom 1998 pa kar 47 % več. Povečanje števila pregledov leta 1999 izhaja predvsem iz velikega števila pregledov DDV. Zaradi teh je DURS uvedel tudi novo tehniko inšpiciranja, t. i. hitre inšpekcijske preglede, ki lahko trajajo od nekaj ur do tri dni. Tako je DURS v večji meri prisoten na terenu in s tem prispeva k izboljšanju »davčne zavesti« davčnih zavezancev (Delo inšpekcije DURS, 2000, str. 15). Namen hitrih inšpekcijskih pregledov je torej povečati davčno voljnost. Le-to pa lahko definiramo kot pripravljenost davčnih zavezancev, prostovoljno privoliti v davčno obveznost kar se da v največji meri. To je tudi najučinkovitejši način zagotavljanja virov financiranja javnih potreb. Številne davčne uprave so v svojih strateških načrtih postavile kot prioriteten cilj, doseči maksimalno davčno voljnost davkoplačevalcev. Raziskave so pokazale, da je čut za davčno odgovornost neposredno povezan predvsem z zavezančevim dojemanjem učinkovitosti davčne uprave in podobe odprtosti davčne uprave (Derganc, 2000, str. 13). V drugi polovici leta 1999 inšpektorji še niso bili tako natančni pri preverjanju DDV s hitrimi inšpekcijskimi pregledi, saj je bilo v javnosti zaradi uvedbe novega davka še mnogo nejasnosti. V letu 2000 so se razmere zaostriale, leta 2001 pa ne bi smelo biti več nejasnosti. Leta 2001 je bilo zapaziti večjo učinkovitost inšpiciranja, saj je bilo izvršenih manj pregledov, plačila dodatno ugotovljenih obveznosti pa so se znatno povečala.

V letu 2000 je bilo največ pregledov opravljenih pri zavezancih, ki opravljajo dejavnost trgovine. Ta znaša 29,3 % oz. 1 % manj kot leta 1999. Sledi dejavnost gostinstva s 26 % vseh inšpekcijskih pregledov oz. 1 % manj kot leto poprej. Dejavnost predelave v deležu inšpekcijskih pregledov po dejavnostih zastopa 14 %, kar je enak delež kot predhodno leto (Grilj, 2001, str. 4).

Slika 2: Deleži inšpekcijskih pregledov po dejavnostih



Vir: Grilj, 2001, str. 4.

5.4. Razlogi za neučinkovitost davčnega inšpiciranja

Kljub povečani uspešnosti inšpiciranja v letu 2001 je učinkovitost inšpekcije še vedno majhna. V Ljubljani se pojavlja izrazito pomanjkanje inšpektorjev, česar pa se ne bo dalo nadomestiti le z izboljšanimi metodami dela. Davčna uprava ima 440 inšpektorjev in 900 kontrolorjev (Grilj, 2001, str. 5). Glede na sistematizacijo je zasedenost delovnih mest inšpektorjev nekaj manj kot 50-odstotna, zasedenost kontrolorjev pa 90-odstotna. V Ljubljani bi potrebovali še najmanj 40 do 50 inšpektorjev. Pri nas predstavljajo inšpektorji 18 odstotkov vseh zaposlenih v davčni upravi, na Madžarskem je njihov delež 33-odstoten, v Avstriji 27-odstoten, na Hrvaškem pa 15-odstoten, vendar imajo Hrvati še enkrat toliko inšpektorjev v finančni policiji. Slovenija je torej v primerjavi z našimi sosedi zelo racionalna. Upoštevati je treba tudi načelo ekonomičnosti in se vprašati, ali morda ne bi za majhen dodatni učinek potrebovali veliko dodatnih inšpektorjev. K navedenim rezultatom pripomore tudi pomanjkljiv informacijski sistem, ki ga bo nujno treba posodobiti na vseh lokacijah (Davčna uprava mora zavezanca obravnavati kot dobrega poslovnega partnerja, 1999, str. 5).

Razlogi za premajhno učinkovitost davčne inšpekcije so naslednji:

- premajhno število inšpektorjev glede na število zavezancev, saj je njihova zasedenost delovnih mest le okrog 50-odstotna;
- inšpektorji niso specializirani za inšpiciranje določenih dejavnosti. Vsi izvajajo preglede pri vseh dejavnostih. To predstavlja veliko slabost, saj bi bil inšpektor uspešnejši, če bi se specializiral za določeno področje;
- pomanjkanje strokovnega in permanentnega izobraževanja inšpektorjev;

- inšpektorji imajo nemalokrat tudi premajhna pooblastila pri opravljanju pregledov. Če pride do inšpiciranja davčnega zavezanca, ki sodeluje z zavezancem, ki spada v drug davčni urad, je potrebno sodelovanje obeh vpletenih uradov. Prvotni inšpektor mora dati vlogo drugemu davčnemu uradu za inšpiciranje zavezanca, ki je vpleten v poslovanje njegovega zavezanca. To zahteva čas, administracijo in obrazložitev namena. Vse to je lahko razlog za manjšo učinkovitost navzkrižnega inšpiciranja;
- za svoje delo inšpektorji niso motivirani, razen doseganja določenega števila točk, ki jih morajo doseči vsak mesec;
- delo inšpektorjev ni neposredno stimulirano, kar lahko sicer zapazimo v več gospodarskih družbah;
- premajhna pozornost je namenjena davčnim zavezancem, ki so ponavljalci kršitev. Tega se med drugimi ne da izboljšati tudi zaradi premajhnega števila inšpektorjev in nekaterih v nadaljevanju navedenih razlogov;
- pomanjkanje davčne discipline;
- nezadovoljstvo davkoplačevalcev, ki vestno plačujejo davke. Le-ti menijo, da se pobrani davki in drugi prispevki neracionalno razporejajo;
- ni vedno racionalno izbran zavezanec za kontrolo. V tujini imajo bolj dodelan sistem za izbiro davčnih zavezancev, ki so določeni za davčno inšpiciranje. V DURS so že večkrat povabili na gostovanje tuje predstavnike davčnih uradov za ponazoritev tega sistema in druge inšpekcijske metodologije, a nikoli ni prišlo do prenosa konkretnih informacij;
- slab informacijski sistem. Ni vzpostavljenih mrež v izpostavah ter med njimi. Obstajajo neskladja glede opremljanja z računalniki brez ustreznih programov;
- prevelika poraba časa za zbiranje podatkov za razna poročila je posledica slabega informacijskega sistema;
- nerazpolaganje z vsemi potrebnimi podatki na terenu;
- ločenost davčne službe za pravne in fizične osebe, saj se v davčnih uradih kontrolira pravne osebe, v izpostavah pa fizične;
- prepočasno posodabljanje davčne službe;
- za vse naštetu pa je največkrat razlog omejena poraba finančnih sredstev.

Posledica premajhne učinkovitosti davčne inšpekcije je manj odmerjenih davkov, manj pobranih davkov, manjši proračun in kot zadnje manj denarja za financiranje države. Navedeno je prikazano v Prilogi 1. Inšpektorje je treba bolje organizirati, jih motivirati, jih stalno dodatno izobraževati in vzpodbujati h kreativnosti in k razvijanju novih tehnik, jih pripraviti k bolj pozitivnemu pristopu ter skupinskemu delu.

Učinkovitost inšpiciranja bi lahko povečali tako, da bi inšpektorji gledali na davčne zavezance kot na poslovne partnerje, ki morajo vedeti, kaj lahko pričakujejo in kaj se od njih pričakuje. Velika Britanija in Hrvaška, slednja sicer v manjši meri, sta že stopili na pot, ki vodi k visoki ravni komuniciranja med davčno upravo in zavezanci. Obe državi sta namreč omogočili svojim zavezancem brezplačno brošuro, v kateri je na kratko pojasnjeno vse glede obiska davčnih inšpektorjev. Svetujejo jim, naj inšpektorjev obisk izkoristijo in ga

povprašajo o vsem, o čemer niso povsem prepričani, da ravnajo pravilno. S tem si lahko prihranijo čas in prihodnje stroške. Žal lahko ugotovimo, da v Sloveniji zaenkrat še capljamo za obojimi, saj so splošna določila zapisana zgolj v zakonu o davčni službi (Prihaja davčni inšpektor, 1999, str. 24).

5.5. Ocenjevanje dela inšpektorjev

Nemalo ljudi je presenečenih, ko izvejo, da obstaja tudi ocenjevanje dela inšpektorjev. V inšpekcijski službi so zaposleni ljudje, ki se ukvarjajo samo z ocenjevanjem njihovega dela. Sestavili so določen ponderacijski sistem, v katerem ima vsak pregled točno določeno število točk. Koliko točk je določenih za posamezen pregled, je odvisno od velikosti zavezanca, časa trajanja pregleda in zahtevnosti pregleda. Inšpektor mora mesečno doseči določeno število točk, ki pa je neodvisno od števila pregledov. Inšpektorji morajo letno ugotoviti tudi za določen znesek razlik v davčnih napovedih oz. v njihovih poslovnih knjigah. Kolikšno je število ponderacijskih točk in ugotovljena razlika obveznosti, je žal davčna skrivnost. Če inšpektor ne doseže predstavljenih kriterijev, je klican na zagovor k vodji inšpekcije pripadajočega davčnega urada.

Ocenjevalci imajo na voljo vse vrste pregledov s pripadajočimi šiframi. To so celostni pregledi, pregled davka od dobička, osnovnih sredstev, DDV, blagajniškega poslovanja, zalog in še bi lahko naštevali. Če gre za celosten pregled male pravne osebe, ta že zadošča za dosego mesečno določenega števila točk. Celosten pregled pri veliki pravni osebi zadošča za skoraj trimesečno izpolnitev norme glede izpolnjevanja točk. Zelo aktualen je pregled DDV za določeno davčno obdobje. Za malo pravno osebo tak pregled prinese inšpektorju tretjino izpolnjene mesečne norme glede ponderacijskih točk, velika pravna oseba pa izpolnitev celotne norme. Celosten pregled pri samostojnem podjetniku posamezniku, ki vodi poslovanje na podlagi enostavnega knjigovodstva, ima enako število ponderacijskih točk, kot če bi ga vodil na podlagi dvostavnega knjigovodstva. Ker je pregled dvostavnega knjigovodstva bolj zapleten, bi moral biti višje ponderiran. Omenjeni problem je odpravljen v primeru inšpiciranja DDV za določeno davčno obdobje pri samostojnem podjetniku posamezniku. Pri zavezancu, ki vodi dvostavno knjigovodstvo, ima inšpekcijski pregled 2,5-krat večji ponder, kot če bi vodil enostavno knjigovodstvo.

Ta sistem je še nedodelan in je v fazi razvijanja. Veliko je še nedorečenega, ni enotnih navodil, ki bi bila kje zapisana. Toda v takšni obliki, kot obstaja, ga že uporabljajo vsi davčni uradi. Beležijo se vsi inšpekcijski pregledi in njihove ugotovitve. Vsi davčni uradi morajo enkrat mesečno poročati Glavnemu uradu o številu vseh inšpekcijskih pregledov in ugotovljenih nepravilnostih. V javnosti o navedenem ocenjevanju ni veliko govora, saj bi sprožil val negotovanja med davčnimi zavezanci. Mnogo zavezancev ne gleda na inšpektorja kot na osebo, ki mu skuša pomagati do njegovega pravilnega izpolnjevanja davčnih obveznosti, temveč kot na nasprotnika. Metoda ocenjevanja inšpektorjevega dela ni učinkovito zastavljena. Delo inšpektorja je kontrola poslovanja davčnih zavezancev in ne lovljenje razlik za vsako ceno. Inšpektorji so pooblaščenice osebe, ki delujejo v dobro države.

Namen države pa je doseči pravilno delovanje davčnih zavezancev. V prihodnosti se bo program za spremljanje uspešnosti inšpektorjev moral spremeniti. Trenutno so se zadovoljili z obstoječim, ker ni izdelane učinkovitejše različice.

6. INŠPICIRANJE V TUJINI

6.1. Francoska inšpekcijska služba

Francija ima organizacijsko zelo razvejano in številčno davčno službo. Zaradi razlik v velikosti in pristojnosti francoske davčne uprave jo je težko primerjati z našo. Zaradi kadrovskih in materialnih omejitev v Sloveniji ne moremo prevzeti organizacije, kot jo ima Generalna davčna direkcija v Franciji. V mesecu februarju 2001 je Glavni davčni urad obiskal g. Andre Blanc, generalni finančni inšpektor iz Francije. Dogovorili so se, da bodo sodelovali na področju inšpiciranja. Izražena je bila potreba po izobraževanju in prenosu znanja ob pomoči francoskih svetovalcev na področju inšpiciranja DDV vračil za srednje in male davčne zavezance, predvsem za izvoznike, novoregistrirane davčne zavezance in povezane osebe. Prav tako se je pojavila potreba po izobraževanju na področju postopkov ocene davčnih osnov v postopkih inšpekcije za različne dejavnosti, postopkov navzkrižne kontrole podatkov, analize in logične primerjave podatkov kot vira informacij za pripravo na inšpekcijski pregled (Sintič, Baštič, 2001, str. 4).

V okviru inšpiciranja je Glavna direkcija za davke razdeljena na 28 inšpekcijskih enot, ki izvajajo nadzor v podjetjih, in 9 pomožnih enot, ki pomagajo pri nadzoru računalniško vodenih računovodstev. V le-teh delajo uslužbenci z usposobljenostjo analitika. Vsako inšpekcijsko enoto sestavljajo (Demeulemeester, Hocquet, Jodlowski, 2000, str. 5):

- šef enote, ki je zadolžen za povezavo z direkcijo,
- 7 inšpektorjev, ki so zadolženi za preverjanje v podjetjih na osnovi izdelanih programov, za predhodna navodila pri spornih zadevah in za posebne raziskave,
- kontrolor in agent za sodelovanje, ki materialno pomagata inšpektorjem pri navzkrižnem preverjanju ter notranjem in zunanjem pregledovanju faktur, bančnih računov in zalog.

Vsaka pomožna enota pa ima svojo vodjo, 5 do 7 inšpektorjev z izobrazbo analitika in nadzornika, ki ima kvalifikacijo programerja. Prve tri enote imajo sedež v Parizu, četrta v Lyonu, peta v Toulousu, šesta v Lillu, sedma v Nantesu, osma v Marseillesu in deveta v Strasbourgu.

Razvejana organizacija in delitev dela deluje uspešno zaradi natančno določenih postopkov, pristojnosti in dobre informacijske podpore. Razvili so program FRP, ki vsebuje splošne podatke o zavezancih in je primerljiv z našim registrom davčnih zavezancev RDZ. Baze podatkov polnijo s podatki, ki jih dobijo od zavezancev, in s podatki, ki jih pošiljajo druge institucije, kjer se registrirajo zavezanci, npr. pri Gospodarski zbornici. Kot orodje pri nadzoru v kontroli in inšpekciji so v Franciji izdelali program OASIS. Slednji omogoča razvrščanje zavezancev po različnih kriterijih in analiziranje poslovanja izbranih zavezancev.

Dobra programska podpora je bistven pogoj, da francoska davčna uprava kar 90 odstotkov pregledov zavezancev opravi v pisarni in ne razmišlja o povečanju števila inšpekcijskih pregledov (Farges, Thierry, 1999, str. 43–50). Pri razvoju računalniške opreme smo v Sloveniji na pravi poti. Z načrtovanimi dopolnitvami aplikacije DDV in nadaljnim razvojem Sys-INFO po vzoru francoskega programa OASIS bomo zagotovili kakovostno podporo nadzoru DDV. Sys-INFO služi namreč za nadzor za potrebe priprave podatkov. V njegovem modulu inšpekcije je mogoče pridobiti podatke o preteklih inšpekcijskih pregledih, vnesenih v evidenco inšpekcijskih pregledov.

6.2. Izobraževanje in usposabljanje davčnih inšpektorjev na Nizozemskem in v Veliki Britaniji

Nizozemska davčna uprava je zelo odprta, usmerjena k zavezancem ter si prizadeva biti servis davkoplačevalcem. Njihov pristop izobraževanja in usposabljanja je celosten in temelji na individualnem pristopu, kar pomeni, da je vsak davčni inšpektor pomemben in potreben. Inšpektorji so specializirani za inšpiciranje posameznih področij in glede na to se posamezniki izobražujejo. Izobraževanje poteka v obliki predavanj, po sistemu delo na terenu skupaj z izkušenim inšpektorjem, in samoizobraževanje prek intraneta. Motiviranost za delo in pripadnost službi dvigujejo z nudenjem različnih drugih ugodnosti in pogojev dela.

Podobno kot na Nizozemskem imajo tudi v Veliki Britaniji izdelan sistem izobraževanja davčnih inšpektorjev, ki ga tudi stalno izpopolnjujejo. Tudi v Veliki Britaniji vse davčne inšpektorje usposobijo do določene stopnje, od tam naprej pa dajo večji poudarek specializaciji. Temeljno znanje imajo vsi inšpektorji in zajema (Training and Development of Tax Auditors, 2001, str. 8):

- učenje osnovnih tehnik inšpiciranja,
- enostavno in dvostavno knjigovodstvo,
- tehnike vodenja razgovorov, blagajniško poslovanje,
- poslovanje davčnih zavezancev, ki opravljajo promet blaga in storitev,
- poznavanje vodenja računovodstva s pomočjo računalnika,
- proučevanje možnih nepravilnosti in reševanje davčne problematike,
- zahtevnejša področja obdavčitve.

Poleg začetnega izobraževanja inšpektorjev pa stalno izvajajo tudi ponovitvena izobraževanja, ki temeljijo na predhodno ugotovljenih potrebah. Pomemben del izobraževanja zajema tudi usposabljanje na področju računalniške obdelave podatkov.

Večina držav ima centraliziran izobraževalni center, ki bolj ali manj pokriva potrebe po izobraževanju. Zaradi omejitve finančnih sredstev je še vedno velik poudarek na »učenju iz prakse«, torej da manj izkušen inšpektor opravlja inšpekcijski pregled skupaj z izkušenejšim. Težave nastopajo že pri ugotavljanju potreb po izobraževanju, pri čemer pa ni zaslediti takšnega pristopa, kot ga imata nizozemska in angleška davčna uprava, kjer stremijo k izobraževanju vsakega posameznega inšpektorja (Training and Development of Tax Auditors, 2001, str. 17–19).

6.3. Multilateralna kontrola v Evropski uniji

V državah Evropske unije se je zaradi ukinitve notranjih meja med državami članicami pojavila potreba po sodelovanju njihovih inšpekcijskih organov pri izvajanju kontrole plačevanja davkov. To pomeni sodelovanje najmanj treh državnih davčnih uprav z namenom, da omogočijo ugotovitev vseh davčnih obveznosti za posredne davke (DDV) davčnih zavezancev v državah članicah. V EU jih izvajajo od leta 1994 dalje, usmerjene pa so predvsem v kontrolo izpolnjevanja davčnih obveznosti multinacionalk, ki imajo sedeže v več državah članicah, ter velikih podjetij, ki opravljajo posle s podjetji v drugih državah članicah. Načrt izvedbe omenjene kontrole je treba predložiti komisiji EU, ki odobri sredstva za izvedbo kontrole. Učinek kontrole ni le v znesku pobranega denarja, temveč tudi v tem, da se podjetja zavedajo, da je njihovo mednarodno poslovanje mogoče nadzorovati. Predstavniki manjših držav so poudarili, da v multilateralno kontrolo ne bi smeli zajeti le absolutno velikih družb, temveč družbe, ki opravljajo sorazmerno velik promet v posamezni državi. V nasprotnem primeru bodo kontrole manjše države obšle. Poudarjena je bila tudi pomembnost učenja tujih jezikov, kar bi olajšalo neposredno komuniciranje med inšpektorji. Končni sklep je, da bi morale države svojim davčnim inšpektorjem omogočiti, da čim hitreje in čim bolj neposredno pridejo do potrebnih informacij, brez posredovanja vrhovnih državnih institucij (Kuusiola, Nielson, Forvass, 2001, str. 3–15).

Davčne uprave iz držav OECD vlagajo veliko energije in časa v raziskovanje davčnih posledic, ki jih prinašajo transferne cene. Področje transfernih cen je tudi v Sloveniji čedalje aktualnejše, na kar kaže vse večje povezovanje podjetij v državi in prek njenih meja. Na tem področju nimamo veliko izkušenj, zato pri tem velja upoštevati izkušnje držav, ki se s problematiko transfernih cen ukvarjajo že vrsto let. V preteklosti davčni organi niso imeli specialistov, ki bi lahko opravili podrobno in kompleksno poizvedovanje na področju transfernih cen. Lokalni davčni inšpektorji so poizvedovali o vseh davčnih področjih mednarodnega podjetja. Vendar na tem področju prihaja do sprememb. Nekatere razvite države (ZDA, Velika Britanija, Avstralija in Japonska) so v okviru davčne uprave ustanovile skupine specialistov za področje transfernih cen, ki opravljajo preglede sami ali pa svetujejo lokalnim inšpektorjem, pristojnim za posamezne davčne zavezance. Tudi davčne uprave drugih držav bodo verjetno v bližnji prihodnosti zasnovale podobne postopke preverjanja. Različne davčne stopnje in pravila med državami namreč spodbujajo mednarodna podjetja, da s transfernimi cenami manipulirajo in tako dosegajo nižje dobičke v državah z visokimi stopnjami obdavčitve ter nasprotno. To zmanjšuje celotni davek, ki ga plačujejo mednarodna podjetja. To dosegajo prek minimiziranja svetovne davčne stopnje, kar povečuje dobičke po davkih, ki so na voljo za delitev lastnikom. Davčne uprave zato zaračunavajo davek znotraj nacionalnih meja, s čimer skušajo mednarodna podjetja prisiliti, da priznajo več dobička, kar posledično pomeni več davka v njihovi državi. Ta razdvojenost med interesi podjetij in davčnimi oblastmi povzroča veliko nesoglasij na področju transfernih cen. Nova pravila od mednarodnih podjetij zahtevajo, da priskrbijo dokumentacijo, ki dokazuje, da uporabljajo načelo normalne tržne višine transfernih cen. Poleg tega nova pravila vsebujejo kazenske določbe. Mednarodna podjetja se bodo v prihodnosti soočila z zahtevno nalogo urejanja

področja transfernih cen. Slovenija bo morala na tem področju še veliko postoriti, saj vlada velika praznina (Adams, Graham, 1999, str. 5–15).

SKLEP

»Lan sem ji kupu cukra, kofeta, letos že hoče met celga teleta! Kje, kje, kje bom jemav, da bom tebi dajav?« Slovenska narodna pesem je izjemno slikovit opis protidavčnega razpoloženja v naši in verjetno še v kakšni drugi deželi. Davki, »nebodijih treba« vseh obdobj in civilizacij, se vsakomur in vedno zdijo previsoki. Ob stalnem nerganju davkoplačevalcev država poudarja, da davki preprosto morajo obstajati. Ker brez njih ni države. Cilj vsake države je, da je davčni sistem naravnano tako, da spodbuja davčne zavezance k prostovoljni izpolnitvi obveznosti. Pomembnost organiziranosti in delovanja davčne službe se kaže v višini pobranih davkov, ki bi se ob učinkovitem in uspešnem delovanju vseh ravni približala teoretičnim dohodkom.

V strateškem načrtu DURS za obdobje 2001–2004 je zelo velik poudarek na dvigu učinkovitosti pobiranju davkov in korektnem odnosu do davčnih zavezancev. Pričakuje se tudi večanje učinkovitosti davčnega nadzora. S tem je mišljeno predvsem dograjevanje sistema za spremljanje dela v kontroli in inšpekciji, povečanje števila in izobrazbene ravni kontrolorjev ter usposabljanje inšpektorjev. Davčna uprava z izpopolnjevanjem in usposabljanjem svojih delavcev že nenehno izboljšuje metode dela pri odkrivanju nepravilnosti in nezakonitosti pri poravnavanju davčnih obveznosti davčnih zavezancev, v načrtu pa je še večja intenzivnost na tem področju.

Za vključitev v Evropsko unijo bo treba na davčnem področju še marsikaj postoriti. To predstavlja obsežen in dolgotrajen projekt, za katerega se pričakuje precejšnja angažiranost tako pooblaščenih oseb države kot tudi davčnih zavezancev. V prihodnosti bo nujno treba izboljšati davčni informacijski sistem in uvesti nove standarde dela na vseh področjih dela. Posredno bo torej pomembna tudi večja učinkovitost davčne službe.

Inšpekcijska služba v okviru davčne uprave mora zagotoviti učinkovit nadzor izpolnjevanja obveznosti in opravljati poslanstvo korektnega odnosa do davčnih zavezancev. To omogoča uresničevanje osnovnih ciljev delovanja davčne službe. Ti pa so povečanje učinkovitosti pobiranja davkov s čim manjšimi stroški, doseči višjo raven prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti, doseči večje zaupanje javnosti v davčno službo, zagotoviti zanesljive, hitre in ustrezno varovane informacijske storitve, vpeljati sodobne računalniške in komunikacijske tehnologije, doseči večji strokovni razvoj ter čim boljše rezultate zaposlenih, zagotoviti primerne prostorske in sodobne tehnološke pogoje za delo ter postati dobro organiziran in ugleden del državne uprave.

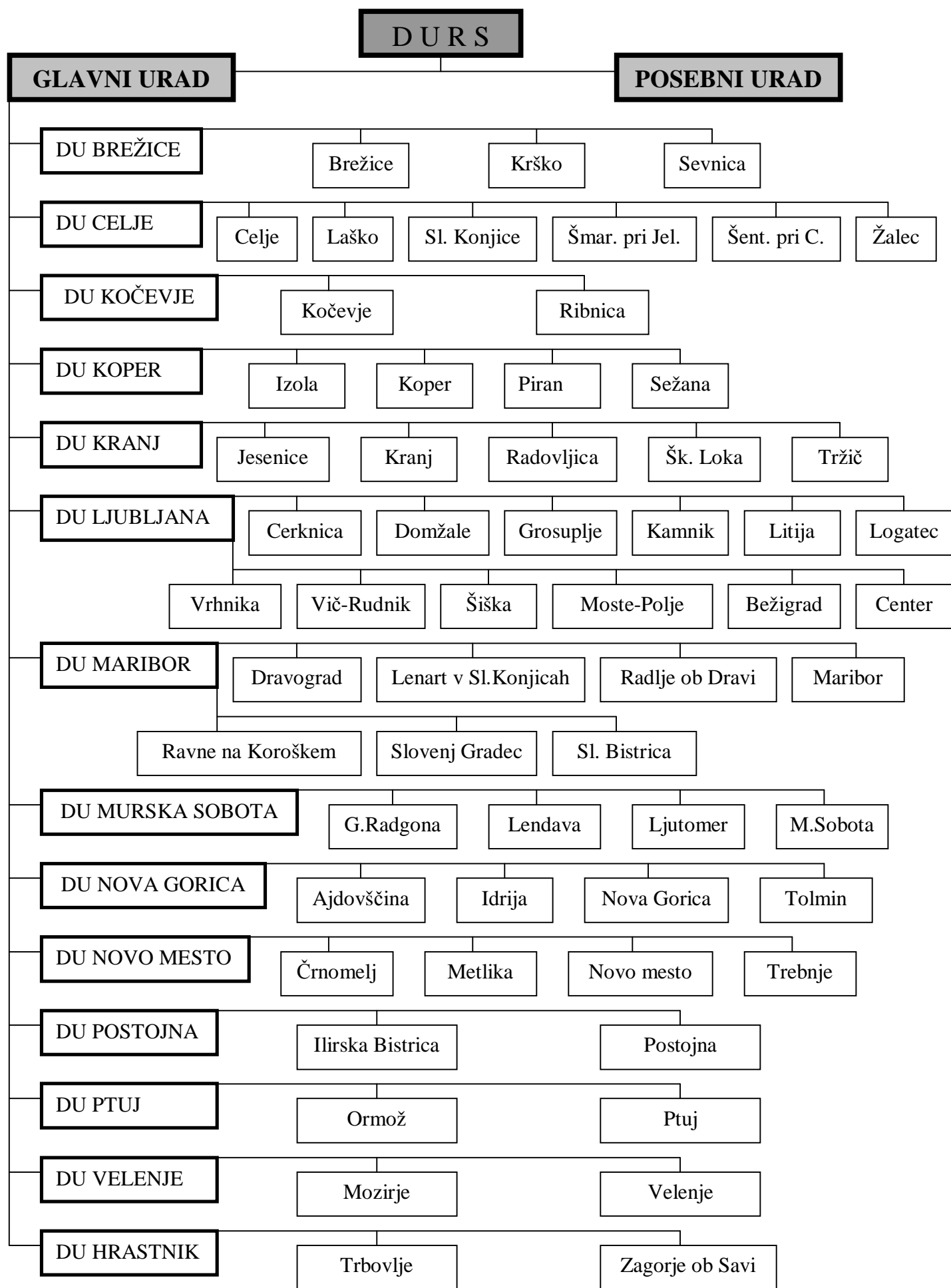
LITERATURA

1. Adams Chris, Graham Peter: Transfer Pricing: A UK Perspective. London: Butterworths, a Division of Reed Elsevier Ltd, 1999. 340 str.
2. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 89 str.
3. Davčna uprava se predstavi. Denar, Ljubljana, 1996, 18, str. 12.
4. Davčna uprava mora zavezanca obravnavati kot dobrega poslovnega partnerja. Denar, Ljubljana, 1999, 9, str. 5–12.
5. Davčni inšpektorji istočasno preverjajo poslovanje povezanih oseb. Davčni bilten, Ljubljana, 2001, 7, str. 11–14.
6. Delo inšpekcije DURS. Denar, Ljubljana, 2000, 11, str. 15.
7. Derganc Franc: Postopki davčnega inšpiciranja–priprava na inšpekcijski pregled. Dacar, Ljubljana, 2000, 6, str. 13–16.
8. Gierlinger Bernardette M., Neschkudla Harald: Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen. Dunaj: Orac, 2000. 78 str.
9. Grilj Stojan: Iz poročila o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2000. Davčni bilten, Ljubljana, 2001, 2-3, str. 2–5.
10. Horvat Tina: Vijak pa neusmiljeno vrta in vrta. Ona, Ljubljana, 2001, 44, str. 17–18.
11. Informacije davčnih preiskovalcev so dragocen vir podatkov. Davčni bilten, Ljubljana, 2001, 9, str. 8.
12. Kač Tadej: Novi načini inšpiciranja davčnih zavezancev. Dacar, Ljubljana, 2001, 1, str. 11–12.
13. Kaj smo odkrili pri pregledanih računih. Davčni bilten, Ljubljana, 2001, 2–3, str. 14–16.
14. Kazalci uspešnosti za obdobje januar–december 2001 in primerjava z enakim obdobjem preteklega leta. Davčni bilten, Ljubljana, 2002, 1–2, str. 22.
15. Kdo so zvesti pošiljatelji računov. Davčni bilten, Ljubljana, 2001, 7, str. 28.
16. Kopač J.: Namen in načela obdavčenja. Denar, Ljubljana, 1993, 12, str. 19.
17. Musgrave Richard, Musgrave Peggy: Javne financije u teoriji i praksi. Zagreb: Institut za javne financije, 1993. 660 str.
18. Pernek Franc: Družbene finance in finančno pravo. Ljubljana: ČZ Uradni list SRS, 1990. 224 str.
19. Pernek Franc et al.: Finančno pravo in javne finance. Posebni del. Maribor: Pravna fakulteta, 1999. 370 str.
20. Prihaja davčni inšpektor. Denar, Ljubljana, 1999, 11, str. 22–24.
21. Rupnik Lado, Stanovnik Tine: Javne finance. 1. del: Javne finance v svetu. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 196 str.
22. Sintič, Baštič: Francoska predstavnika na obisku v Ljubljani. Dacar, Ljubljana, 2001, 1, str. 4.
23. Sprememba pravil o prirejanju nagradne igre »Vzemite račun«. Davčni bilten, Ljubljana, 2002, 1–2, str. 39.
24. Spremembe zakona. Denar, Ljubljana, 1999, 1, str. 5.
25. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 192 str.
26. Šegan Jasna: Prenehanje pravne osebe. Denar, Ljubljana, 2000, 18, str. 5.

27. Še vedno največ nepravilnosti pri oblikovanju dolgoročnih rezervacij. Davčni bilten, Ljubljana, 2000, 10, str. 3–6.
28. Umetniki, avtoprevozniki in naftni preprodajalci. Davčni bilten, Ljubljana, 2001, 5, str. 14–15.
29. Wakounig Marian: Davčno inšpiciranje in cenitev davčne osnove. Ljubljana: MFB Consulting, 1998. 170 str.

VIRI

1. Demeulemeester Benoit, Hocquet Jean Claude, Jodlowski Frederic: V.A.T. Audit. Interno gradivo. Paris: Direction Generale des Impots, 2000. 32 str.
2. Farges Jean-Francois, Thierry Dantreuille: Desk Audits, Audi Selection Criteria, Flash Audit. Interno gradivo. Paris: GTZ, 1999. 69 str.
3. Gierlinger Bernardette M.: Avstrijska davčna uprava in postopek odmere davka. Seminar za davčne inšpektorje DURS. Interno gradivo Ministrstva za finance. Dunaj, 2000. 78 str.
4. Izpitno gradivo DURS za posebni strokovni izpit za davčnega inšpektorja oz. davčnega izterjevalca. Interno gradivo Ministrstva za finance. Ljubljana: DURS, 1998. 62 str.
5. Kuusiola Marita, Palle Nielson, Bo Forvass: Management and Sarrying out of Multilateral Controls. Seminar. Helsinki, 2001. 18 str.
6. Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov. Splošni del. Ljubljana: Glavni urad, 1997. 62 str.
7. Napotki za učinkovito in prijazno komuniciranje s strankami. Ljubljana: DURS, 2000. 19 str.
8. Organi v sestavi Ministrstva za finance. (URL: <http://www.gov.si/mf/slov/predmfl.html>), Organi v sestavi, 2. 3. 2002.
9. Pravilnik o notranji organizaciji DURS: Prikaz organizacijske strukture DURS, Interno gradivo Ministrstva za finance, 1996.
10. Seminar za davčne inšpektorje DURS. Interno gradivo Ministrstva za finance. Radovljica, 1996. 26 str.
11. Simič Ivan: Slovenska davčna zakonodaja. Ljubljana: RFR-Ernst&Young d.o.o., 1997. 113 str.
12. Špelko Zvonko: Šola o davščinah. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 89 str.
13. Training and Development of Tax Auditors. Seminar. Budimpešta: IntraEuropean Organisation of Tax Administrations, 2001. 20 str.
14. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96).
15. Zakon o davčni službi (Uradni list RS, št. 18/96).
16. Zakon o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 80/99).



Priloga 2: Prikaz organizacijske strukture DURS (Pravilnik o notranji organizaciji DURS, 1996)

