

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

DAVČNI NADZOR PRAVNIH OSEB

Ljubljana, julij 2003

MATEJA ŠVIGELJ

IZJAVA

Študentka _____ izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom _____ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. DAVKI	2
2.1. ZNAČILNOST IN DELITEV DAVKOV	2
2.2. UPRAVIČENOST DO POBIRANJA DAVKOV	5
2.3. DAVČNI SISTEM	6
2.4. DAVČNA NAČELA	8
2.5. DAVČNA POLITIKA EU	8
2.6. DAVČNA POLITIKA PODJETJA	10
2.7. PREGLED OBDAVČITVE PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI	11
2.7.1. Davek na dodano vrednost (DDV)	12
2.7.2. Dohodnina	14
2.7.3. Davek od dobička pravnih oseb	16
3. ORGANIZACIJA IN NALOGE DAVČNE SLUŽBE	19
3.1. PREDSTAVITEV DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE (DURS)	19
3.1.1. Organizacija davčne uprave	20
3.2. DAVČNE EVIDENCE	20
3.3. DAVČNI POSTOPEK	22
4. DAVČNI NADZOR	24
4.1. DAVČNA REFORMA	24
4.2. DAVČNE UTAJE	26
4.3. VRSTE DAVČNEGA NADZORA	30
4.3.1. Kontroliranje	31
4.3.2. Inšpekcija	32
4.3.3. Mednarodna izmenjava podatkov	35
4.3.4. Preiskave	36
4.3.4.1. Primerjalni pravni prikaz davčnih preiskav	36
4.3.4.2. Davčna preiskava v Sloveniji	40
4.4. SANKCIJE	41
4.5. UČINKOVITOST DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE	42
4.6. DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE KOT PREKRŠKOVNI ORGAN	45
5. SKLEP	46
6. LITERATURA	48
7. VIRI	49

1. UVOD

Obdavčitev podjetij je pomemben dejavnik poslovnega procesa in sestavni del okolja, v katerem podjetje deluje. Za uresničitev temeljnega poslovnega cilja podjetja mora menedžment kot nujen ukrep za uspešnost poslovanja vključiti tudi davčno politiko. Davki so dejavniki, na katere podjetje ne more vplivati, toda obdavčitev bistveno vpliva na rezultate poslovanja. To zahteva od podjetij, da za doseg zastavljenega poslovnega cilja pristopijo k oblikovanju in izvajanju davčne politike podjetja.

Prilagajanje Republike Slovenije Evropski uniji je danes naša realnost, ki jo moramo začeti sprejemati in izvajati, če hočemo biti enakopravni partner v Evropski uniji. Eno poglobitnih dejstev tega prilagajanja pa je sprejemanje novega davčnega sistema. Potrebna je modernizacija in reforma davčne uprave. V Republiki Sloveniji se je vse od leta 1991 dalje kot rdeča nit vseh razprav vlekla t.i. davčna reforma, za katero pa lahko rečemo, da še ni zaključena, saj nas pred vstopom v Evropsko unijo čaka še veliko dela pri nadgradnji našega obstoječega davčnega sistema, ki pa je kljub svoji "mladosti" doživel že veliko sprememb.

Davki so glavni vir javnih financ in davčna služba je dejavnost državne uprave, ki obsega odmero, obračunavanje, nadzor in izterjavo davkov, ki jo izvaja Davčna uprava Republike Slovenije. Celoto vseh davkov, ki jih država pobira v danem trenutku, imenujemo davčni sistem. Ta pomeni konkretizacijo posameznih vrst davkov v prakso. Vsaka država ima davčni sistem, preko katerega zasleduje ekonomske, socialne in fiskalne cilje.

Namen mojega diplomskega dela je predstaviti, kdo izvaja davčni nadzor in različne vrste davčnega nadzora, ki ga izvajajo davčni delavci z namenom odkrivanja in preprečevanja davčnih zatajitev. Davčne preiskave kot oblika in metoda dela davčne službe pri nas še ni zakonsko utemeljena, izkušnje iz držav članic Evropske unije pa kažejo, da so tudi preiskave nujno potreben element davčnega nadzora. Prav zaradi tega v diplomskem delu predstavljam primerjalni pravni prikaz davčnih preiskav nekaterih evropskih držav.

V prvem delu opredeljujem značilnosti davkov. Davki so sredstvo, preko katerega pride država oziroma lokalna skupnost do potrebnih dohodkov, s katerimi bo pokrivala javne potrebe oziroma vse tiste potrebe, ki ustrezajo interesom države. Zato bom najprej predstavila upravičenost do pobiranja davkov, davčni sistem, davčno politiko Evropske unije, davčna načela in na kratko nekatere davke pravnih oseb v Sloveniji.

V drugem delu opisujem nalogo in organizacijo davčne uprave, ki izvaja davčni nadzor. Ta del diplomske vključuje tudi elemente obdavčitve, davčne postopke in davčne evidence.

V tretjem delu diplomskega dela opisujem davčno reformo. Odkrivanje davčnih utaj je ena pomembnejših nalog davčne uprave. Sledi natančna predstavitev različnih vrst davčnega nadzora. V skladu z določbami Zakona o davčni službi davčni organ opravlja davčni nadzor s

kontrolno in inšpekcijskimi pregledi. Davčne preiskave kot oblika in način dela za sedaj še nimajo zakonskega temelja. Za obliko in način dela davčne službe na področju davčnega nadzora pa štejemo tudi mednarodno izmenjavo podatkov. Predstavljam tudi primerjalni pravni prikaz davčnih preiskav nekaterih evropskih držav in učinkovitost dela Davčne uprave Republike Slovenije.

Diplomsko delo zaključujem s povzetkom glavnih ugotovitev. Davčni nadzor zasluži posebno pozornost, saj gre za enega izmed najpogosteje izvedenih upravnih postopkov, ki vključuje celotno nadziranje nad izvajanjem davčne zakonodaje v Republiki Sloveniji. V postopkih davčnega nadzora so ugotovljene nepravilnosti glede obračunavanja in plačevanja davkov ter drugih obveznih dajatev.

2. DAVKI

2.1. ZNAČILNOST IN DELITEV DAVKOV

Davki in država sta pojma, ki sta med seboj zelo povezana. Odkar obstajajo države, obstajajo tudi davki. Država v okviru davčnega sistema uporablja mehanizem oblasti in politične ureditve, ki temelji na prerazporejanju moči za zadovoljevanje širših družbenih potreb ter za korekcije tržnega mehanizma. Uravnavanje davčne politike in davčnega sistema v sodobnih družbah dodatno otežuje osnovni konflikt pri interesih državljanov, ki si na eni strani želijo zmanjšanja davčnih bremen, hkrati pa zahtevajo ohranjanje doseženega obsega javnih storitev in socialne blaginje ter z gospodarskim in tehnološkim razvojem celo stopnjujejo te zahteve.

Davki so ena od najpomembnejših oblik fiskalnih dohodkov, tako po namenu kakor tudi po višini prispevka, v deležu narodnega dohodka (v nekaterih državah z davkom razporeja do 30 % ali še celo več narodnega dohodka). Zato posveča fiskalna teorija in praksa davkom posebno pozornost. Davki imajo danes razen fiskalne vloge tudi vlogo instrumentov ekonomske in socialne politike. Davki so sredstvo, preko katerega pride država oziroma lokalna skupnost do potrebnih dohodkov, s katerimi bo pokrivala javne potrebe oziroma vse tiste potrebe, ki ustrezajo interesom države.

Temeljne značilnosti davkov v razvitih državah so (Pernek, 1997, str. 105-106):

- prisila plačevanja davkov (davčna obveznost je zakonita obveznost, ki jo mora davčni zavezanec izpolniti, drugače ga doleti sankcija);
- davki so izvedeni prihodki države;
- nevračljivost pobranih davkov (država postane lastnik sredstev, ki jih je pobrala od obdavčitve);
- plačani davki ne nudijo neposrednega nadomestila davčnim zavezancem (davki niso nadomestilo za storitve, ki jih država nudi državljanom, ker ne obstaja korelacija med državnimi odhodki, ki se krijejo iz davkov, in koristmi, ki jih imajo posamezniki od takšnega trošenja);

- teritorialno načelo plačila davka (osebe, ki pridobivajo dohodek oziroma imajo premoženje na določenem območju, so davčni zavezanci neodvisno od tega, ali so državljani te države ali ne);
- nedoločenost trošenja pobranih davkov (davki služijo za kritje vseh izdatkov države);
- davki se pobirajo v javnem interesu (davki služijo za zadovoljevanje določenih splošnih, skupnih, kolektivnih in družbenih potreb);
- davki so denarni prihodki države (le izjemoma se lahko davki pobirajo v naravi).

Pravno gledano je davek enkratna ali ponavljajoča se dajatev, ki jo država na podlagi pravne in dejanske oblasti pridobiva od fizičnih in pravnih oseb za pokrivanje lastnih odhodkov, ne da bi zanj dajala neposredno protidajatev (Tičar, 2001a, str. 16).

Predstavitev obstoječih davkov in dajatev bomo prikazali z novo ekonomsko klasifikacijo, ki se uporablja od leta 1999 dalje za izkazovanje teh tokov. Nova, mednarodno primerljiva ekonomska klasifikacija je bila pripravljena v skladu s priporočili priročnika Mednarodnega denarnega sklada. Davčni prihodki zajemajo vse vrste obveznih, nepovratnih in nepoplačljivih dajatev, ki jih davkoplačevalci vplačujejo v dobro proračunov. Vključujejo vse vrste davkov, ki so določeni s posebnimi zakoni. Med davčne prihodke se tako razvrščajo naslednje skupine prihodkov (Dimič, 2002, str. 20):

- davki na dohodek in dobiček; v to skupino javnofinančnih prihodkov spadajo dohodnina ter davek od dobička pravnih oseb;
- prispevki za socialno varnost obsegajo obvezne prispevke za vse vrste socialnega zavarovanja, ki se nadalje razvrščajo v prispevke zaposlenih (delojemalcev) za posamezne namene socialnega zavarovanja, prispevke delodajalcev, prispevke samozaposlenih ter ostale prispevke za obvezno socialno zavarovanje;
- davki na plačilno listo; v to kategorijo sodijo davki, ki jih plačujejo delodajalci na osnovi izplačanih plač zaposlenim;
- davki na premoženje; v to skupino davkov sodijo davki na uporabo, lastništvo ali prodajo premoženja (premičnin in nepremičnin), sem sodijo tudi davki na spremembo lastništva nad premoženjem zaradi dedovanja, daril ali drugih transakcij;
- domači davki na blago in storitve; ti davki zajemajo dajatve na proizvodnjo, pridobivanje, prodajo, prenos dajatve v najem in storitve ter dajatve v zvezi z uporabo ali z izdajo dovoljenja za uporabo blaga ali izvajanjem storitev. V to skupino davkov sodijo dosedanji splošni prometni davki, po novem pa davek na dodano vrednost in trošarine. V to kategorijo davčnih prihodkov sodijo tudi davki na posebne storitve (posebni prometni davki od iger na srečo in na igralne avtomate), dajatve na uporabo motornih vozil (registracijske takse) in drugi davki na uporabo blaga in storitve ter na dovoljenja za izvajanje določenih storitev (v to skupino se razvrščajo takse za obremenjevanje vode, komunalne, požarne, prenočitvene, krajevne takse, cestnine). V to kategorijo sodijo tudi davki na pridobivanje, obdelavo ali proizvodnjo rudnin in drugih naravnih bogastev;

- davki na mednarodno trgovino in transakcije; ta kategorija davčnih prihodkov zajema vse dajatve na mednarodno trgovino: carine in druge dajatve, izvozne davščine in druge dajatve v mednarodnih transakcijah;
- drugi davki; v to skupino pa se razvrstijo ostale vrste davčnih dajatev, ki jih ni mogoče zajeti med prej navedene skupine davčnih prihodkov.

Nedavčni prihodki pa so druga pomembna skupina tekočih prihodkov in obsegajo vse nepovratne in nepoplačljive prihodke, ki niso uvrščeni v skupino davčnih prihodkov. V to skupino uvrščamo prihodke iz naslova udeležbe na dobičku javnih podjetij, javnih finančnih institucij in drugih podjetij, v katerih ima država svoje finančne naložbe, prihodke od upravljanja z državnim (oziroma občinskim) premoženjem (prihodki od najemnin, zakupnin, licenčnin, prihodki od podeljenih koncesij), takse in pristojbine, ki predstavljajo odškodnino oziroma delno plačilo za opravljene storitve državnih organov oziroma javne uprave, denarne kazni, ki jih plačujejo pravne in fizične osebe zaradi prestopkov in prekrškov po različnih zakonih, tudi prihodke od prodaje blaga in storitev, to je vse vrste prihodkov, ki jih posamezni proračunski uporabniki oziroma druge institucije, ki se financirajo iz proračunov, pridobivajo iz naslova opravljanja lastne dejavnosti, to je s prodajo svojih proizvodov ali opravljanja svojih storitev drugim sektorjem na trgu, in niso realizirani iz javnih virov, ampak s plačilom neposrednega uporabnika teh proizvodov ali storitev. Med druge nedavčne prihodke pa so razvrščeni tudi dodatni prostovoljni prispevki za socialno varnost (dokupi pokojninske dobe). Tako davčni in nedavčni prihodki skupaj tvorijo tekoče javnofinančne prihodke (Dimič, 2002, str. 20).

Davke pa na splošno delimo na subjektivne in objektivne. Ti so odvisni od obstoja nekih objektivnih okoliščin, na primer premoženja, dohodka in podobno. Mednje spadajo trošarine in prispevki iz bruto plač ter podobno. Subjektivni pa so tisti davki, ki so tako imenovani personalni in so razen od objektivnih okoliščin, odvisni od subjektivnih značilnosti zavezanca; to je od starosti, zdravstvenega stanja in podobno. Mednje spadajo osebne dohodnine, neposredne trošarine, davki na dediščine in podobno. Pravičnejši davki z vidika porazdelitve davčnega bremena so subjektivni, zato se sodobni davčni sistemi ravnaajo po načelu tako imenovane personalizacije davkov.

Še vedno pa je najpogostejši način delitve davkov na indirektno (posredne) in direktno (neposredne), za katere obstaja več meril, ki pa v celoti ne zadovoljujejo vseh davkov. Neposredni davki so tisti, katerih breme nosi neposredno davčni zavezanec. Takšni davki so dohodnina, davki od dobička pravnih oseb, davek na promet nepremičnin in davki na premoženje. Pri posrednih davkih davčnega bremena ne nosi davčni zavezanec, ampak nekdo drug; običajno potrošnik. Tako med posredne davke spadajo uvozne davščine, splošne trošarine in davki od plačilne liste ter davek na dodano vrednost. Posredni davki pa so predmet prilagajanja zahtevam Evropske unije (v nadaljevanju EU) po harmonizaciji davčnega sistema, o kateri podrobno piše šesta smernica EU. Pri neposrednih davkih je

stopnja harmonizacije manjša kot pri posrednih davkih in bo predvidena uskladitev predvideno potekala ob vstopu v EU (Milost, Milunovič, 2001, str. 22-24).

2.2. UPRAVIČENOST DO POBIRANJA DAVKOV

Odkar obstajajo davki, se znova pojavlja vprašanje, s čim je mogoče upravičiti njihovo pobiranje. V tem smislu so se v posameznih obdobjih družbenega razvoja pojavljale različne teorije, tesno povezane s tedanjimi nazori o vlogi države in njenih nalogah. Osrednje vprašanje je bilo vedno vprašanje razmerja med državo oziroma vladarjem in posameznikom. Za obdobje sužnjelastništva in fevdalizma sta bili tako značilni:

- teorija sile in
- absolutistična teorija.

Po teoriji sile je razlog za upravičenost pobiranja davkov v vladarjevi oblasti nad podložnikom, po absolutistični teoriji pa v božanskem izvoru vladarjeve oblasti (Milost, Milunovič, 2001, str. 13).

Nastop meščanstva so spremljale teorije, po katerih naj bi bili davki cena, ki so jo pripravljene plačati državljani za storitve države. Taki teoriji sta na primer bili:

- teorija zavarovanja in
- teorija koristi.

Po teoriji zavarovanja so davki zavarovalna premija za varnost, ki jo nudi država, po teoriji koristi pa je plačilo davkov v skladu s koristmi, ki jih nudi država.

Te teorije so ustrezale meščanski državi, dokler je bila nevtralna. S povečano aktivno vlogo države na socialnem in gospodarskem področju so postali nazori teh teorij preozki. Nadomestile so jih teorije, po katerih so davki državljanska dolžnost. Davke so začeli utemeljevati kot splošno koristno družbeno institucijo (Milost, Milunovič, 2001, str. 13).

Za učinkovito pobiranje davkov bi bilo treba spodbuditi tudi same davčne zavezance, da bi prostovoljno in pravočasno poravnali svoje obveznosti. Davki se sicer prek proračuna posredno vračajo davčnim zavezancem v obliki večje varnosti, šolanja, prometa in podobno.

Sodobna država z davki ne zasleduje zgolj finančnih ciljev, ampak so davki tudi sredstvo ekonomske, demografske, socialne in drugih sorodnih politik, ki jih mora zasledovati sodobna država. Danes pomenijo davki poleg denarnih in kreditnih ukrepov osnovni instrument fiskalne politike in so pomembni za ustvarjanje narodnogospodarskega ravnotežja in pospeševanja ekonomske rasti. Z davki pa lahko država vpliva tudi na socialne cilje. S primerno izbiro davčnih vrst in davčnih stopenj lahko zmanjšuje alkoholizem, rešuje populacijske probleme in problem brezposelnosti (Lamberger, 2001, str. 161).

Poudariti pa je treba, da so davki uspešni instrumenti gospodarske politike le takrat, ko so skrbno načrtovani in ob morebitnih ugotovljenih napakah sproti koregirani. Če želi država učinkovito zasledovati davčne cilje mora težiti k temu, da izoblikuje tak davčni sistem, ki je z ekonomskega vidika čim bolj enak za vse davčne zavezance in čim bolj časovno stabilen (Lamberger, 2001, str. 162).

2.3. DAVČNI SISTEM

Celoto vseh davkov, ki jih država pobira v danem trenutku, imenujemo davčni sistem. Ta pomeni konkretizacijo posameznih vrst davkov v prakso. Vsaka država ima davčni sistem, preko katerega zasleduje ekonomske, socialne in fiskalne cilje.

Pravno je davčni sistem podsistem celovitega pravnega sistema vsake sodobne države. Sestavljen je iz splošnih in posebnih pravnih aktov in pravil, ki urejajo področje obdavčevanja. Njegovi glavni opredelitelni elementi so: skladnost, urejenost in neprotislovnost v logično celoto povezanih sestavin. Po definiciji je torej davčnopравни sistem zbir veljavnih procesnih in materialnih pravnih norm, ki urejajo pravna razmerja med državnimi organi in davčnimi zavezanci pri nastajanju in izvrševanju davčne obveznosti (Tičar, 2001, str. 13).

Ekonomsko gledano je davčni sistem podsistem širšega sistema javnih financ. Finančna teorija pa se ne ukvarja samo z davki, temveč z javnimi financami nasploh. Predmet njene obravnave so tako tudi prispevki in drugi nedavčni prihodki (Tičar, 2001, str. 75).

Davčni sistem predstavlja zbirko pravnih norm, ukrepov, aktivnosti institucij in organov na področju obdavčitve v nekem družbenem okolju. Obdavčitev mora biti sprejemljiva tako z ekonomskega kot s socialnega vidika. Poseganje države v prerazporejanje ustvarjenega domačega bruto proizvoda je sprejemljivo vse do tedaj, dokler pospešuje razvoj in hkrati zagotavlja, da se ne poslabša stanje najrevnejših slojev in da se ohranja raven doseženega bogastva tistih na drugi strani socialne lestvice. V osnovi izvaja država v okviru davčne politike tri cilje:

1. zadovoljevanje skupnih in javnih potreb,
2. prerazporeditev ustvarjenega bruto domačega proizvoda ter
3. enakomeren in stabilen gospodarski razvoj.

Težnja sodobnih davčnih sistemov je, ob kritju osnovnih funkcij države, zagotoviti spodbudo pospešenemu ekonomskemu razvoju in osnovno raven socialnih pravic državljanom. Za doseg navedenih ciljev uporabljajo sodobne države pri oblikovanju davčnega sistema davčni pluralizem za razliko od davčnega monizma, ki temelji samo na enem davku. Iz osnovnih izhodišč učinkovitosti in pravičnosti delovanja davčnega sistema so se tako izoblikovala davčna načela, ki naj bi jih oblast upoštevala (Milost, Milunovič, 2001, str. 1-5).

Vsaka država na svetu si želi imeti optimalen davčni sistem. Optimalen davčni sistem naj bi bil pravičen, čim bolj nevtralen, stroški pobiranja davkov v takem sistemu pa naj bi bili čim nižji. Seveda se te omenjene tri značilnosti optimalnega davčnega sistema pri različnih vrstah davkov (davek na dodano vrednost, dohodnina in drugi) med seboj izključujejo. Pravičnost davčnega sistema se kaže v treh načelih (Dimič, 2002, str. 12):

- po načelu koristi mora biti vsota plačanih davkov v razmerju s koristmi, ki jih davčni zavezanec dobi od države;
- po načelu plačilne sposobnosti naj bi bili davčni zavezanci obdavčeni v sorazmerju z velikostjo dohodka oziroma premoženja in s tem v sorazmerju s sposobnostjo plačati davek;
- po načelu horizontalne enakosti pa bi morali biti enako obdavčeni davčni zavezanci, ki so si enaki po ekonomski sposobnosti plačevanja davka.

V sodobnih davčnih sistemih se uporablja za obdavčitev več davčnih oblik (davčni pluralizem). Težko bi našli državo, ki obdavčuje davčne zavezance samo z enim davkom. Sistem davčnega pluralizma ima v primerjavi z davčnim monizmom naslednje prednosti:

- lažje doseganje postavljenih ciljev;
- ugodnejši učinek za posameznega davčnega zavezanca;
- socialni vidik, ki se kaže v lažjem davčnem bremenu.

Med najpomembnejše zahteve za dober davčni sistem lahko prištevamo naslednje (Kostanjevec, 2000, str. 745):

- Državni prihodki morajo biti primerni.
- Porazdelitev davčnega bremena naj bi bila pravična.
- Pomembno ni samo mesto obdavčitve, ampak končno obdavčitveno mesto.
- Davki morajo biti izbrani tako, da čim manj vplivajo na ekonomske odločitve na sicer učinkovitem trgu.
- Davčna struktura naj bi olajšala uporabo fiskalne politike za cilje rasti in stabilizacije.
- Administrativni stroški in stroški privolitve naj bodo tako nizki, da je to združljivo z drugimi cilji.

Torej, sodobni davčni sistem bi moral biti oblikovan tako, da zagotavlja preprostost, učinkovitost in enakopravnost obdavčitve.

Da so davki finančno izdatni, gospodarsko spodbudni, socialno pravični in davčno-tehnično primerni, pa morajo davčni organi upoštevati tudi naslednja načela: načelo zakonitosti, načelo enakosti obdavčenja, načelo uradne poti postopka, načelo proste presoje dokazov, načelo pisne oblike, načelo davčne tajnosti, itd. (Kostanjevec, 2000, str. 746).

2.4. DAVČNA NAČELA

Davčna načela so zahteve, katerim naj ustreza vsak posamezni davek. Davčni sistem mora zagotavljati pravičnost pri odmeri davka in pri porazdelitvi davčnega bremena. To pravičnost odražata zlasti načeli vodoravne in navpične izenačenosti zavezancev. Načelo vodoravne izenačenosti zahteva enako obravnavo vseh zavezancev, ki so v enakem oziroma približno enakem ekonomskem položaju. Načelo vodoravne izenačenosti zavezancev sestavlja sedem sestavin, in sicer načela neosebnosti, zanesljivosti, ustaljenosti, nepristranosti predpisov, nepristranosti izvajanja predpisov, nepristranosti pri stroških plačevanja davkov in načelo opredelitve davčnih zavezancev in značilnosti njihovega enakega ekonomskega značaja.

Načelo navpične izenačenosti, imenovano tudi načelo vsebinske pravičnosti, zahteva različno obravnavanje zavezancev, ki so v različnem ekonomskem položaju. Sestavljata ga:

- podnačelo koristi in
- podnačelo ekonomske sposobnosti.

Podnačelo koristi pravi, da je koristen tisti davek, ki obremenjuje zavezance v skladu s koristmi, ki jih imajo od javnih dobrin. To podnačelo je v praksi neuporabno in hkrati etično nesprejemljivo, ker so koristi posameznika od splošnih javnih dobrin neugotovljive in ker bi določanje davčnih obveznosti v skladu s koristmi posameznika od splošnih javnih dobrin nesorazmerno obremenilo revnejše sloje in poslabšalo njihov ekonomski položaj. Podnačelo ekonomske sposobnosti zahteva, da naj bo davčno breme porazdeljeno med zavezance v skladu z njihovo relativno ekonomsko sposobnostjo plačila (Milost, Milunovič, 2001, str.13).

2.5. DAVČNA POLITIKA EU

Članstvo v EU naj bi zagotavljalo uresničevanje osnovnih svoboščin demokratičnega in tržnega družbenega sistema. Te osnovne svoboščine se nanašajo predvsem na prost pretok blaga, storitev, kapitala in delovne sile. Med ovire za uresničevanje navedenih svoboščin sodijo tudi razlike v davčnih sistemih posameznih držav. Zato mora EU zagotoviti usklajenost davčnega sistema. Z uskladitvijo si prizadeva odstraniti obstoječe ovire in v bodoče preprečiti nastajanje novih. Davčni sistem EU temelji na harmonizaciji davkov in davčni politiki posameznih držav članic.

Davki so temelj suverenosti vsake države, kajti brez finančnih sredstev ne bi mogla nobena vlada voditi svoje politike. Davki so tudi instrument za uravnavanje gospodarstva, vplivajo na potrošnjo, na podjetniško strukturo in vzpodbujajo varčevanje. Zato je davčna politika pomembna za vsako državo članico EU. Ker pa se ukrepi davčne politike ne odražajo le v lastni državi, ampak tudi v sosednjih, je pomembno, da države članice EU čim tesneje sodelujejo in svoje davčne politike razvijajo v isto smer, saj te občutno vplivajo na njihov enotni trg. To pomeni, da bodo uskladile med drugim tudi davčno zakonodajo in strukture

davčnih sistemov. Skupni trg naj bi tako ustvaril ugodnejše pogoje za razvoj podjetništva, konkurence in menjave. Zato je bilo treba uvesti čimbolj nevtralen sistem davkov na porabo.

Na enotnem trgu je namreč potrebno zagotoviti popolnoma prost pretok blaga, da pa bi to dosegli, mora biti blago obdavčeno v državi, iz katere izvira, ali pa v državi, kamor je namenjeno. To je konec šestdesetih let vodilo v uvedbo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) in trošarin.

S posrednimi davki, kot sta DDV in trošarine, je obdavčena proizvodnja ali potrošnja blaga in storitev. Stopnje DDV niso predpisane in jih članice EU lahko same določajo. Določeno je le, da je spodnja stopnja lahko pet, splošna stopnja pa najmanj 15 %. Obstaja vrsta direktiv – smernic, ki postavljajo enotno ureditev davčnega sistema v državah članicah. Tako se na primer pri DDV v EU priporoča postopno uveljavljanje ene same davčne stopnje, vendar jo je do sedaj znotraj EU uveljavila le Danska. V drugih štirinajstih članicah zaradi socialnih razlogov uporabljajo tudi nižano stopnjo. Pri oblikovanju enotnega sistema DDV v EU skušajo doseči, da se poleg prostega pretoka blaga in storitev zagotovi osnovna značilnost DDV – t.j. nevtralnost, kar pomeni enako obdavčitev za blago domače proizvodnje in za blago, uvoženo iz tujine ali iz drugih članic EU (Slovenija in Evropska unija o pogajanjih in njihovih posledicah, 2003, str. 60).

Medtem ko je bila harmonizacija posrednih davkov v EU potrebna zaradi ovir v trgovanju in zagotovitve konkurenčnosti, pa se šele v zadnjem času pojavljajo tudi zahteve po harmonizaciji neposrednih davkov.

Glede davčne politike pomeni članstvo v EU ne eni strani možnost za pridobivanje proračunskih sredstev iz evropskih programov pomoči. To poteka predvsem prek strukturnih skladov in ukrepov regionalne politike. Hkrati pa to pomeni, da bo Slovenija morala prispevati del svojih davčnih virov v proračun EU. Z vidika gospodarske aktivnosti poslovnih subjektov pa predstavlja članstvo v EU pogoje za enake možnosti pristopa na evropski trg blaga, storitev in kapitala. Enega od temeljnih ciljev pristopne politike v EU predstavlja tudi harmonizacija davčnih predpisov v Sloveniji, kar pomeni, da bo morala le-ta prevzeti enotno pravo EU tudi na davčnem področju (Milost, Milunovič, 2001, str. 121).

Prilagajanje davčne politike Slovenije EU je še vedno trajajoč proces, ki se bo nadaljeval tudi takrat, ko bo Slovenija že v EU. Tako je v večini primerov davčni sistem Slovenije že zastavljen tako, da upošteva skoraj vse smernice EU in da bodo ob sprejetju Slovenije v EU potrebne le uskladitve izjem in manjše korekcije na stopnjah davkov. Na področju indirektnih davkov je vsa zakonodaja že v celoti prilagojena smernicam EU. Tako je Slovenija z uvedbo DDV kot splošne oblike splošnega davka na potrošnjo ter istočasno tudi sistema trošarin zaokrožila reformo davčnega sistema, ki je sedaj v osnovnih elementih povsem primerljiv z davčnimi sistemi članic EU. Čeprav je Slovenija uvedla DDV precej pozno, pa to ni bilo nikoli posebno zaskrbljujoče. DDV in trošarine so namreč tako pomemben vir javnofinančnih

prihodkov, da morajo biti priprave nanj temeljite. Ob uvedbi DDV je zaželeno, da je makroekonomsko okolje stabilno. To pa pomeni nizko inflacijo in tudi nizka inflacijska pričakovanja, stabilen javnofinančni položaj države in intenzivni proces prestrukturiranja gospodarstva, kar pa že imamo. Slovenija vse tri pogoje v večji meri že izpolnjuje, razen inflacije, ki pa je očitno "rana" našega gospodarstva. Slovenija je, s sprejetjem zakona o DDV in zakona o trošarinah, v enem samem zamahu upoštevala skoraj v celoti vse relevantne smernice, sprejete na ravni EU. Primerjave pa tudi kažejo, da bodo ob vstopu v EU potrebne zgolj korekcije in prilagoditve na področju indirektnih davkov (Stanovnik, 1999, str. 1-2).

Davčne stopnje nekaterih vrst davkov pa se še vedno razlikujejo in zahtevajo pri nas znižanje obdavčitve stroškov delovne sile in povečanje obdavčitve ustvarjenega dobička podjetij. Tako je za zagotovitev načela pravičnosti davčne obremenitve nujno, da se nadaljuje davčna reforma pri obdavčevanju premoženja. Kandidatke, ki se bodo priključile EU, morajo tako postopno odpraviti carine na promet blaga iz EU in do vstopa vanjo tudi v celoti prevzeti pravno ureditev carin EU. Zahteve EU in načela učinkovite davčne politike so v Sloveniji pripeljali do razmišljanja o razširitvi obdavčitve pravnih oseb z zajetjem pasivnih dohodkov, ki so davek na nepremičnine in rente. Treba bo tudi začeti razmišljati o obdavčitvi obresti, ki so eden od dohodkov, ki v Sloveniji sploh še ni obdavčen, tako pri pravnih kot fizičnih osebah. V teku je tudi sprememba obdavčitve davka od dobička pravnih oseb zaradi uskladitve nekaterih pojmov in prilagoditev predpisom v EU (Milost, Milunovič, 2001, str. 120).

2.6. DAVČNA POLITIKA PODJETJA

Vsako podjetje ima svojo poslovno politiko, kateri so podrejene politike temeljnih poslovnih funkcij. Tako poznamo kadrovske, tehnične, nakupne, proizvodne, prodajne in finančne politike. Poleg omenjenih pa sta zlasti pomembni še računovodska in davčna. Davčna politika obsega določitev podjetniških ciljev na področju obdavčitve in potrebnih sredstev za njihovo doseg. Pri nas postaja pomembna šele v zadnjih letih, zato se v podjetjih šele uvaja kot ena od poslovnih politik podjetja. Poslovodstvo podjetja jo ponavadi opredeljuje le okvirno. V velikih podjetjih je njeno izvajanje zaupano posebni službi, v srednjih in manjših podjetjih pa pri njenem izvajanju sodelujejo davčni svetovalci kot zunanji strokovnjaki.

Pri izvajanju davčne politike podjetja je treba:

- spoznati izhodiščni položaj v podjetju,
- določiti davčne cilje in
- opredeliti možnosti za doseganje davčnih ciljev ter za to potrebna sredstva.

Izhodiščni položaj v podjetju je z davčnega vidika odvisen od enkratnih odločitev v podjetju, med katere spadajo pravna oblika, sedež, dejavnost podjetja in podobno. Prav tako je odvisen od ponavljajočih se odločitev v podjetju, med katere spadajo odločitve v zvezi s kadri, nakupom, proizvodnjo, prodajo, financiranjem, investiranjem in organiziranjem.

2.7. PREGLED OBDAVČITVE PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

Podjetja in drugi poslovni sistemi se z dajatvami srečujejo v različnih fazah življenjskega cikla svojega delovanja in skozi različne poslovne funkcije oziroma dejavnosti poslovanja.

Davčne obveznosti pravnih oseb in drugih poslovnih subjektov lahko razvrstimo na tri glavna področja (Milost, Milunovič, 2001, str. 92):

1. obdavčitev plač in osebnih prejemkov,
2. obdavčitev prometa oziroma dejavnosti in
3. obdavčitev dobička.

Višina obremenitve s posamezno vrsto davščin se od države do države razlikuje glede na družbenoekonomsko okolje in razmere v njem. Tako je za države bivšega socialističnega režima značilen večji poudarek na socialnih dajatvah in manjši na obdavčitvi dobička, države z razvitim tržnim gospodarstvom pa dajejo večji poudarek obdavčitvi prometa iz dobička (Milost, Milunovič, 2001, str. 93).

Poleg tega morajo podjetja plačevati tudi druge podjetniške dajatve, kjer lahko zajamemo dajatve, ki nastopajo kot obvezne dajatve lokalnih oblasti, ali dajatve, ki so vezane na določeno oziroma dodatno aktivnost pravnih oseb:

- razne občinske takse za uporabo javnih površin;
- upravne takse za vodenje upravnih postopkov, v katere vstopajo podjetja;
- takse za specifične dejavnosti (takse na igralne avtomate, dajatve od iger na srečo, ...);
- zbornične članarine (Gospodarska zbornica, lokalne turistične organizacije, ...).

Podjetja se v okolju slovenske davčne oblasti srečujejo s pomembnimi davščinami, kot je davek na promet nepremičnin, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča, davek na izplačane plače, posebni davek na določene prejemke, sodne in upravne takse, komunalne takse in druge posebne takse.

Država predpisuje vsem pravnih subjektom različne javnofinančne obveznosti. To so razne takse, pristojbine, prispevki in davki, vključno s carinami. Med najpomembnejše vrste davkov po slovenski davčni zakonodaji, ki jih morajo pri svojem poslovanju spoštovati pravne osebe (tudi gospodarske družbe), uvrščamo predvsem naslednje zakone: Zakon o davku na dodano vrednost, Zakon o dohodnini, Zakon o davku od dobička pravnih oseb, Zakon o posebnem davku na določene prejemke, Zakon o davku na izplačane plače in drugi.

Davek od dobička pravnih oseb je najpomembnejša oblika obdavčitve pravnih oseb. Če bi ga poskušali uvrstiti, sodi na četrto mesto med vsemi davki, za splošnim davkom na potrošnjo, prispevki za socialno varnost in osebno dohodnino, ki predstavljajo veliko trojico davkov. Kljub temu pa je to najpomembnejša oblika z vidika neposrednega obdavčevanja pravnih oseb. Za podjetja je to davek, ki neposredno vpliva na uspešnost njihovega poslovanja. DDV

je danes prevladujoča davčna oblika, ki se uporablja v več kot sto državah. Ravno zaradi tega so v nadaljevanju opisani DDV, dohodnina in davek od dobička pravnih oseb, ki spadajo med pomembnejše davke v strukturi javnofinančnih prihodkov.

2.7.1. Davek na dodano vrednost (DDV)

Slovenija je s 1. 7. 1999 prej uveljavljeni prometni davek zamenjala z davkom na dodano vrednost, ki je že precej časa uveljavljen v državah EU in je izredno pomemben za slovensko gospodarstvo. Uvedba tega davka v Sloveniji je končni cilj davčne reforme na področju posrednih davkov. Temeljni razlog za prehod na obdavčitev z DDV izhaja iz potrebe in želje po vključevanju v EU, kjer so države skoraj v celoti poenotile sistem in politiko DDV v okviru predpisov, ki določajo politične in gospodarske razmere evropskega trga.

DDV je ekonomsko nevtralen, kar pomeni, da ne vpliva na odločitve proizvajalcev, kaj bodo proizvajali, na odločitve kupcev, kaj bodo kupovali, in omogoča enakovreden položaj vseh gospodarskih subjektov na slovenskem trgu, hkrati pa omogoča tudi njihovo konkurenčnost na mednarodnih tržiščih.

Pomembna je tudi lastnost dvojnega nadzora. Prodajalec mora namreč nujno skrbeti za pravilnost obračuna DDV. Nadzira pa ga neposredno kupec, ki prodajalčeve račune uporabi kot osnovo za odbitek vstopnega davka. S tem se zmanjša možnost davčnih utaj. V strukturi vseh finančnih prihodkov državnega proračuna pomeni okoli 60 % prihodkov in je gotovo pomemben za državno blagajno.

Prednosti DDV-ja:

1. Obdavčuje vse faze prometa proizvodov opravljenih storitev, ne le zadnjega člana v verigi (običajno trgovca) in zato davek ne vpliva na posamezno organizacijsko obliko dejavnosti.
2. Manj davčnih stopenj ter manj oprostitev in izjem povečuje enakost med davčnimi zavezanci.
3. Preprečevanje sive ekonomije.
4. Preprečuje davčne utaje. Interes vsakega posameznika je, da prejme račun in tako dobi dokument za odbitek vstopnega davka.
5. Vrednost izvoženega blaga je oproščena davka, zato je slovensko gospodarstvo povečalo svoje izvozne posle in postalo na tujem trgu bolj konkurenčno.

Pomankljivosti DDV-ja (Podgorelec, 1999, str. 36):

1. Uvedba DDV-ja povzroča višje cene, vsaj na začetku in v določenih primerih (storitvene dejavnosti, ki so bile obdavčene z nižjimi stopnjami v sistemu prometnega davka).
2. Nelikvidnost, vendar ne pri vseh davčnih zavezancih.
3. DDV bolj prispeva k enakovrednemu kot pa pravičnemu davčnemu sistemu.

Slovenski zakon določa dve davčni stopnji, in sicer 20 % splošno stopnjo in 8,5 % znižano stopnjo. DDV se obračunava in plačuje po splošni stopnji 20 % od vsakega prometa blaga, storitev in uvoza blaga. Po znižani stopnji pa je obdavčen le tisti promet blaga, storitev in uvoz, ki je posebej naveden v 25. členu Zakona o davku na dodano vrednost, in sicer: izdelki za prehrano ljudi, dobava vode, zdravila, javni potniški promet, graditev, obnova in vzdrževanje stanovanjskih objektov, uporaba športnih objektov, itd.

Stopnje DDV-ja in od kdaj veljajo v evropski petnajsterici, so opisane v Tabeli 1.

Tabela 1: Stopnje DDV v državah EU

Država	Leto uvedbe	Splošna stopnja	Nižje stopnje
Avstrija	1973	20 %	10 %, 12 %
Belgija	1971	21 %	0 %, 1 %, 6 %, 12 %
Danska	1967	25 %	/
Finska	1964	22 %	8 %, 17 %
Francija	1968	20,6 %	2,1 , 5,5 %
Grčija	1987	18 %	4 %, 8 %
Irska	1972	21 %	0 %, 3 %, 6 %, 12,5 %
Italija	1973	20 %	4 %, 10 %
Luksemburg	1970	15 %	3 %, 6 %, 12 %
Nemčija	1968	16 %	7 %
Nizozemska	1969	17,5 %	6 %
Portugalska	1986	17 %	5 %, 12 %
Španija	1969	16 %	4 %, 6 %
Švedska	1969	25 %	6 %, 12 %
Velika Britanija	1973	17,5 %	0 %, 5 %

Vir: Podgorelec, 1999, str. 49.

Države članice so ob letu uvajanja DDV večinoma uporabljale nižje stopnje, kot so v veljavi zdaj, vendar so bile zaradi izpada dohodkov v državno blagajno prisiljene razliko nadomestiti z višjimi stopnjami DDV.

Na območju Republike Slovenije je po Zakonu o davku na dodano vrednost (Zakon o DDV; Uradni list, št. 89/98) obdavčljivo:

- dobava blaga,
- opravljanje storitev davčnega zavezanca v okviru njegove samostojne dejavnosti za plačilo,
- uvoz blaga v Slovenijo.

Plačila DDV so oproščene:

- javne poštne storitve,
- zdravstvene storitve,

- socialno varstvene storitve,
- storitve predšolske vzgoje, izobraževanje,
- verske storitve,
- kulturne storitve, itd.

Davčni zavezanci so se dolžni registrirati kot zavezanci za DDV, dolžni so izdajati račune z navedbo DDV, dolžni so voditi knjigovodstvo za DDV in hraniti dokumentacijo ter oddajati obračune DDV. V evidencah se podatki zbirajo v treh glavnih skupinah, in sicer podatki o prodaji, podatki o vstopnem DDV ter podatki o obveznosti za plačilo DDV. Davčni zavezanec je vsak, ki samostojno opravlja dejavnost in v letu dni doseže in preseže 5 milijonov SIT prometa oziroma kmetje, ki presegajo 1,5 milijona katastrskega dohodka. Davčno prijavo za registracijo je treba oddati pristojnemu davčnemu uradu. Po prejemu odločbe je tisti, ki je registriran, dolžan izpolnjevati vse obveznosti davčnega zavezanca. Obračunavanje in plačevanje DDV nadzoruje davčni organ v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek in z zakonom, ki ureja davčno službo (Ošljaj, 2002, str. 12).

Slovenija je po merilih za mednarodno primerjavo učinkovitosti pobiranja DDV na drugem mestu med srednje in vzhodnoevropskimi državami in celo pred vsemi državami EU. Po oceni Mednarodnega denarnega sklada je bila davčna uprava učinkovita tudi pri predstavljanju DDV javnosti in davčnim zavezancem.

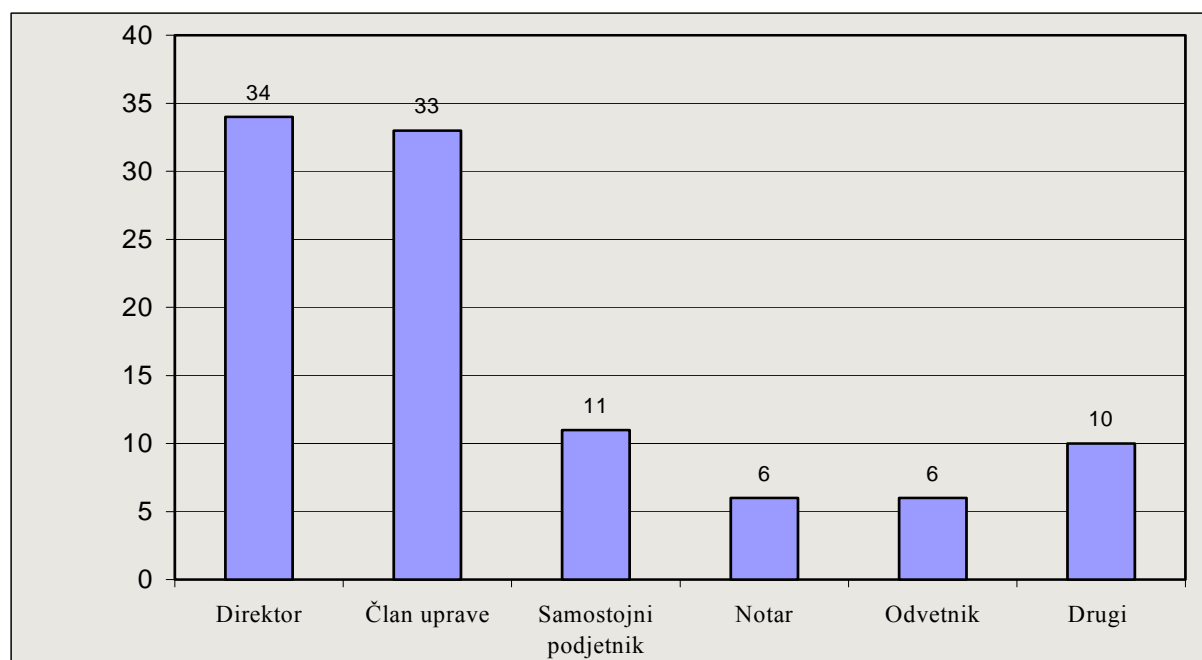
2.7.2. Dohodnina

Dohodnina je skupek osebnih davkov, predmet obdavčitve pa so letni osebni prejemki in dohodki davčnih zavezancev. Vsak prihodek davčnega zavezanca je obdavčen že med letom kot akontacija in tudi plačan. Če sta bila stopnja obdavčitve in obračun nepravilna glede na veljavne predpise, se to ugotovi ob letnem davčnem obračunu – dohodnini, pri čemer se preveč plačani davek davčnemu zavezancu vrne, premalo plačanega pa je treba plačati (Lamberger, 2001, str. 164).

Dohodnino sestavljajo naslednji davki: davek od osebnih dohodkov, davek od dohodka iz kmetijstva, davek od dohodka iz dejavnosti, davek od dobička iz kapitala, davek od dohodkov iz premoženja, davek od dohodkov iz premoženjskih pravic.

Analiza dohodnine za leto 2001 je pokazala, da so imeli največje skupne obdavčljive prejemke iz naslova dohodnine za leto 2001 zavezanci, ki so člani vodstev podjetij, pa tudi notarji in odvetniki (glej Graf 1, na str. 15). Njihovi prejemki niso izhajali le iz naslova plač, ampak predvsem iz drugih podvirov dohodnine, in sicer iz naslova udeležbe pri dobičku v Republiki Sloveniji, drugih prejemkov iz delovnega razmerja in avtorskih pravic (Najvišji obdavčljivi prejemki iz naslova dohodnine niso plače, 2003, str. 44).

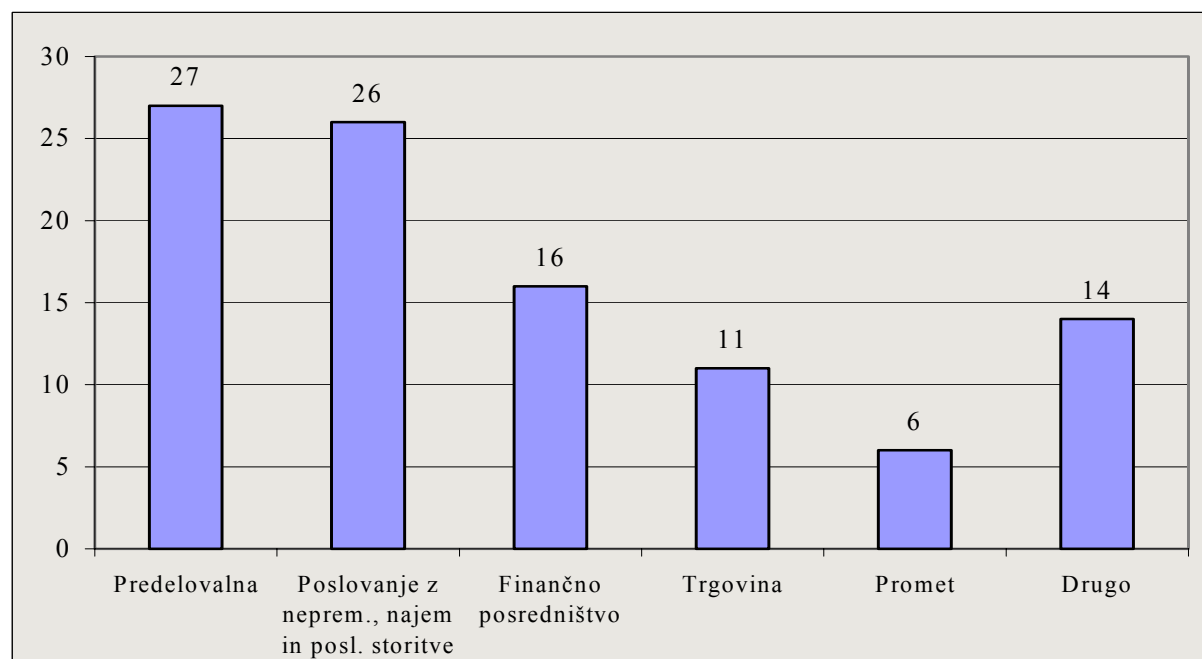
Graf 1: Število zavezancev, ki so imeli največje bruto prejemke med 100 največjimi glede na status



Vir: Najvišji obdavčljivi prejemki iz naslova dohodnine niso plače, 2003, str. 42.

Razvrstitev prvih 100 zavezancev po bruto prejemkih kaže, da je bila večina izplačevalcev uvrščena v predelovalno dejavnost ter v dejavnost poslovanja z nepremičninami, najema in poslovnih storitev (glej Graf 2).

Graf 2: Število zavezancev z največjimi prejemki med 100 največjimi glede na vrsto dejavnosti



Vir: Najvišji obdavčljivi prejemki iz naslova dohodnine niso plače, 2003, str. 43.

2.7.3. Davek od dobička pravnih oseb

Davek od dobička pravnih oseb se po svoji značilnosti uvršča med neposredne davke in pomeni temelj obdavčitve dohodkov oziroma dobička gospodarskih subjektov. Obveznost plačevanja davka od dobička pravnih oseb v zvezi s tem določa zavezanec za davek od dobička, ugotavljanje davčne osnove za obračun davka, davčno stopnjo ter davčne olajšave in oprostitve. Zavezanec za ta davek je:

- pravna oseba, ki dosega dobiček z opravljanjem dejavnosti in ima sedež na območju Republike Slovenije – rezident Republike Slovenije (davčni zavezanec);
- pravna oseba, ki nima sedeža na območju Republike Slovenije (ni rezident Republike Slovenije) za dobiček, ki ga doseže s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju Republike Slovenije;
- predstavništvo tuje osebe za agencijske posle v zračnem in drugem prometu, ki dosega prihodke s prodajo lastnih prevoznih listin na območju Republike Slovenije;
- davčni zavezanec, ki posluje v Republiki Sloveniji preko stalne poslovne enote, ali če imajo posredniki pooblastilo, da v njegovem imenu sklepajo pogodbe na območju Republike Slovenije.

Davčni zavezanci so tako vse pravne osebe, rezidenti Republike Slovenije, ki dosega dobiček z opravljanjem dejavnosti bodisi na območju Republike Slovenije bodisi v tujini. Po Zakonu o gospodarskih družbah, ki ureja statusna vprašanja pravnih oseb, ki opravljajo pridobitno dejavnost, šteje za pridobitno dejavnost vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička. V razvitih tržnih gospodarstvih je dobiček kot neto finančni rezultat poslovanja zelo pomemben element ekonomije. Dobiček dejansko simbolizira bogastvo in določa smernice gospodarskega delovanja. Pri tem srečujemo kot glavni cilj posameznih družb dolgoročno maksimiziranje rezultatov njihovega poslovanja oziroma dobička.

Za namene ugotavljanja obveznosti za davek od dobička pravnih oseb je davčna osnova dobiček, ki se ugotovi v davčnem obračunu tako, da se od ustvarjenih prihodkov davčnega zavezanca odštejejo odhodki, ki so določeni s tem zakonom. Pri tem se za ugotavljanje dobička priznavajo prihodki in odhodki v zneskih, ki jih davčni zavezanec ugotovi v izkazu poslovnega izida na podlagi predpisov ali računovodskih standardov, razen prihodkov in odhodkov, za katere Zakon o davku od dobička pravnih oseb predpisuje drugačen način ugotavljanja. Glede na posebnosti, ki jih ta zakon določa za ugotavljanje prihodkov in odhodkov oziroma dobička v davčnem obračunu v primerjavi z računovodskimi standardi, je razumljivo, da se tako imenovani davčni dobiček praviloma tudi razlikuje od dobička, ugotovljenega v izkazu poslovnega izida za poslovne namene. Tako so za ugotavljanje prihodkov v davčnem obračunu temeljni prvenstveno računovodski standardi, ki glede prihodkov obravnavajo razčlenjevanje prihodkov, merjenje prihodkov in izkazovanje prihodkov v skupinskih izkazih poslovnega izida. Tako se tudi pri obračunavanju davka od

dobička pravnih oseb v davčnem obračunu priznavajo prihodki v zneskih, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida v skladu z računovodskimi standardi oziroma predpisi.

Davčna osnova je dobiček, ugotovljen v davčnem izkazu. Ta dobiček je pozitivna razlika med prihodki zavezanca in davčno priznanimi odhodki. Davčno priznani odhodki so odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti, t.j. za doseganje prihodkov. Mednje ne spadajo:

- davki, ki jih je plačal lastnik davčnega zavezanca (podjetja) kot fizična oseba;
- denarne kazni ter zamudne obresti od nepravočasno plačanih davkov in prispevkov;
- odhodki od poravnania izgub iz prejšnjih let;
- rezervacije za poravnanje možnih izgub;
- popravki vrednosti in odpisane terjatve do zaposlenih, lastnikov ali povezanih oseb.

Med dejanskimi in davčno priznanimi odhodki prihaja pri posameznih kategorijah do razlik, ki so posledica neustreznega upoštevanja stroškov materiala in odhodkov iz prodaje zalog izdelkov ter trgovskega blaga, amortizacije, notranjih prenosnih cen, obresti, plač, dolgoročnih rezervacij, stroškov reprezentance in stroškov nadzornega sveta ter odhodkov na podlagi drugih izdatkov (Milost, Milunič, 2001, str. 33).

Davčni organ ugotovi davčno osnovo z oceno, če:

- davčni zavezanec ne vloži davčne napovedi ali davčnega obračuna davčnemu organu, ali ju predloži brez podatkov, ki so potrebni za ugotovitev davčne obveznosti;
- davčna napoved ali davčni obračun temeljita na neresničnih ali nepravilnih podatkih;
- napovedani prihodki oziroma prihodki v davčnem obračunu niso sorazmerni napovedanim odhodkom oziroma odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu;
- davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki opravičujejo sum glede njihove vsebinske nepravilnosti;
- delodajalec ne predloži podatkov o obračunu in plačilu davka ter osebnih prejemkov, ki jih je izplačal.

Zakon opredeljuje tudi vse pravne osebe, ki so oproščene plačila davka ali pa so oproščene le za določen del dejavnosti. To so javna podjetja, Banka Slovenija, invalidska podjetja, društva, verske skupnosti, organizacije in zavodi, ustanovljeni za ekološke, humanitarne, dobrodelne namene, itd. Kljub temu pa morajo sestaviti obrazec.

Kontrolor mora v postopku sprejema predloženih davčnih obračunov preveriti in ugotoviti ali:

- so vsi zavezanci predložili davčni obračun,
- je bil davčni obračun predložen v predpisanem roku,
- je bil davčni obračun predložen v predpisani obliki,
- so bile obrazcu priložene priloge, ki so sestavni del obračuna (izkaz poslovnega izida, bilanca stanja, izkaz uporabe dobička in kritja izgube, potrdila o plačanem davku od prihodkov, doseženih z udeležbo pri dobičku),

- so na obrazcih vpisani vsi splošni podatki, ki omogočajo identifikacijo posameznega davčnega zavezanca (davčna številka, matična številka).

Kazenske določbe (Davki in davčno poslovanje, 2002, str. 156-157):

- Z denarno kaznijo do petkratnega utajenega davka, najmanj pa 1.500.000 SIT se kaznuje davčni zavezanec, če v nasprotju z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb navede v obračunu davka napačne podatke in je zaradi tega prišlo do znižanja davčne osnove.
- Z denarno kaznijo najmanj 100.000 SIT se kaznuje tudi odgovorna oseba davčnega zavezanca, ki stori dejanje iz prejšnjega odstavka.
- Z denarno kaznijo 1.000.000 SIT do 6.000.000 SIT se kaznuje davčnega zavezanca, če ne predloži v predpisanem roku davčnega obračuna, samostojnega podjetnika in druge fizične osebe pa od 400.000 SIT do 6.000.000 SIT.
- Če davčni zavezanec ne obvesti davčnega organa o nastalih spremembah v izkazu uporabe dobička in kritja izgube, se kaznuje z denarno kaznijo 1.000.000 SIT, samostojni podjetnik in druge fizične osebe pa od 400.000 SIT do 6.000.000 SIT.
- Podjetnika se kaznuje za prekršek z denarno kaznijo od 300.000 SIT do 6.000.000 SIT, samostojnega podjetnika od 500.000 SIT do 12.000.000 SIT, pravno osebo pa s kaznijo od 1.000.000 do 18.000.000 SIT, če z namenom da bi se sam ali kdo drug izognil plačilu dohodnine, davkov, da krive podatke.

V skladu z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb se davek od dobička pravnih oseb obračunava po splošni stopnji 25 %. Za obračunsko obdobje in plačevanje davka od dobička pravnih oseb pa se obveznost za davek od dobička ugotavlja in plačuje na podlagi letnega davčnega obračuna. Kot obračunsko obdobje se šteje poslovno leto, ki pa je enako koledarskemu letu. Davek od dobička pravnih oseb se glede na način ugotavljanja in plačevanja davčne obveznosti uvršča med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve. To pomeni, da je davčni zavezanec dolžan sam opraviti, to je sam sestaviti in predložiti davčni obračun ter izpolniti obveznost, ki jo ugotovi v davčnem obračunu.

Davek na dobiček pravnih oseb je najbolj razširjena oblika davka na dobiček. Omenjeni davek so uvedle tudi vse države članice EU. V Sloveniji se je z letom 1995 znižala davčna stopnja s 30 % na 25 % po zgledu evropskih držav. Kljub političnim pritiskom po dodatnih davčnih olajšavah pa le-te niso bile sprejete, saj bi pomenile višje stopnje drugih davkov. Splošna stopnja davka na dobiček korporacij v Sloveniji je torej 25 % in je ena najnižjih v Evropi, če izvzamemo davčne oaze, majhna evropska območja na primer Kanarske otoke, Lichtenstein, Andoro. V državah članicah EU pa veljajo naslednje stopnje: Avstrija 34 %, Belgija 40,17 %, Danska 34 %, Finska 28 %, Francija 33,33 %, Italija 37 %, Nizozemska 35 %, Velika Britanija 31 %, itd. (Jovanovič, 2002, str. 575).

Tako lahko na kratko za davek od dobička pravnih oseb povzamemo, da je to davek, ki obdavčuje dobiček podjetij oziroma razliko med vsemi odhodki in vsemi prihodki v nekem obračunskem obdobju.

Javnofinančni pomen davka na dobiček podjetij je sicer manjši od pomena DDV, dohodnine in posebnih trošarin, vendar pa je ta davek v razvitem svetu vseeno zelo pomemben proračunski vir. Povprečen delež davka na dobiček v celotnih davčnih prihodkih je v državah OECD znašal 8,2 %, v državah EU 7,5 %, v Sloveniji pa 2,6 % (Milost, Milunič, 2001, str. 33).

3. ORGANIZACIJA IN NALOGE DAVČNE SLUŽBE

3.1. PREDSTAVITEV DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE (DURS)

Davčni sistem v Republiki Sloveniji pomeni zagotavljanje enega temeljnih virov financiranja državnega proračuna. Za njegovo uresničevanje skrbi Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS), ki v skladu z veljavnimi predpisi zagotavlja izvajanje davčne službe.

DURS je organ v sestavi Ministrstva za finance Republike Slovenije. DURS sestavljajo Glavni urad, 14 davčnih uradov, ustanovljenih za posamezno območje in Posebni davčni urad. Davčni uradi imajo izpostave kot dislocirane notranje organizacijske enote.

DURS je bil ustanovljen v skladu z Zakonom o davčni službi in je pričel z delom 1. julija 1996. Nastal je z združitvijo Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje ter Republiške uprave za javne prihodke. Poslanstvo DURS-a je učinkovito pobiranje davščin v dobro države in njenih državljanov s korektnim odnosom do davčnih zavezancev. Svoje naloge opravlja v skladu z zakonom in drugimi predpisi ter po sklenjenih pogodbah za zavode, občine in zbornice. DURS si kot enotna davčna služba prizadeva povečati učinkovitost pobiranja dajatev in izboljšati kakovost opravljanja svojega dela. DURS opravlja naloge iz dejavnosti davčne službe, ki obsega odmero, obračunavanje, nadzor in iztrjevanje davkov ter drugih dajatev na podlagi zakona in drugih predpisov.

Naloge davčne službe so (Interna gradiva DURS-a):

- odmerjanje, obračunavanje, pobiranje in izterjava davkov;
- opravljanje davčnega nadzora nad davčnimi zavezanci;
- vodenje davčnih postopkov;
- vodenje in vzdrževanje davčnega registra in davčnih evidenc;
- evidentiranje plačevanja davkov;
- organiziranje in vodenje davčnega informacijskega sistema;
- izterjava denarnih kazni;
- izvajanje programov izpopolnjevanja in usposabljanja delavcev davčne uprave;
- promoviranje plačevanja davkov kot državljanske vrednote;
- opravljanje drugih nalog, določenih z zakonom oziroma s predpisi.

3.1.1. Organizacija davčne uprave

Glavni urad je odgovoren za učinkovito vodenje, koordiniranje in metodično svetovanje na področjih pobiranja davščin in davčnega nadzora. Glavni urad opravlja naslednje naloge (Pernek, Škof, 1998, str. 14):

- organizira delo davčnih uradov ter zagotavlja enotno izvajanje davčnih ter drugih nalog,
- opravlja neposreden nadzor nad delom davčnih uradov,
- vzpostavlja in organizira enotno vodenje davčnega registra,
- določa vsebino in obliko davčnih obrazcev,
- organizira izvajanje davčnega nadzora,
- odloča v davčnem postopku na drugi stopnji,
- določa in izvaja programe za strokovni in tehnični napredek dejavnosti davčne uprave,
- izvaja programe za izpopolnjevanje in usposabljanje delavcev davčne uprave in opravlja druge naloge, določene z zakonom in drugimi predpisi.

Davčni uradi so organizirani po teritorialnem načelu. Davčni urad opravlja naslednje naloge (Pernek, Škof, 1998, str. 15):

- odmerja in pobira davke ter vodi o tem predpisane evidence,
- odloča o davčnem postopku na prvi stopnji,
- opravlja kontrolo in inšpekcijske preglede davčnih zavezancev,
- opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra,
- evidentira podatke o obračunanih in plačanih davkih ter denarnih kazni,
- izvaja postopke prisilne izterjave davkov in denarnih kazni,
- izvršuje plačilo preveč plačanih davkov,
- opravlja druge naloge, določene z zakonom in drugimi predpisi.

Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada na celotnem območju Republike Slovenije za banke in hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo, borze, investicijske družbe, ...

3.2. DAVČNE EVIDENCE

Da davčna uprava lahko opravlja vse omenjene naloge, mora imeti ustrezne evidence, prav tako pa morajo podobne evidence zagotoviti tudi davčni zavezanci. Le-te so nujen pogoj za zagotavljanje pravilnega obračunavanja in plačevanja davčne obveznosti, saj zavezanec z njimi dokazuje pravilnost davčnih osnov, na podlagi katerih je obračunal davčne obveznosti ter izkazuje še neplačane davčne obveznosti, ki jih dolguje, na drugi strani pa organ iz enakih razlogov vodi podobne evidence zase. V najožjem pomenu besede so davčne evidence vse evidence, katerih vodenje predpisuje veljavna davčna zakonodaja in ki predstavljajo najosnovnejšo podlago na eni strani davčnemu zavezancu za zagotovitev pravilnosti davčnih obračunov in na drugi strani davčnemu organu za nadzor, ki ga izvaja kot eno svojih primarnejših nalog.

V okviru nalog, ki se nanašajo na organizacijo in vodenje davčnih evidenc, sodi v pristojnost glavnega davčnega urada skrb za vzpostavitev in enotno vodenje evidenc po posameznih davčnih uradih, vodenje le-teh pa je v pristojnosti davčnih uradov in posebnega davčnega urada.

Zakon o davčni službi predpisuje dvojje vrst davčnih evidenc, ki jih morajo vzpostaviti in voditi davčni uradi in sicer (Skitek, 2002, str. 10):

- davčni register in
- druge davčne evidence.

Davčni register predstavlja enotno evidenco davčnih zavezancev in je namenjen identifikaciji oseb, ki postanejo nosilci pravic in obveznosti v davčnem postopku. Osnovo davčnega registra predstavlja davčna številka davčnega zavezanca. Namen davčne številke je, da je to identifikacijski znak, ki označuje davčnega zavezanca in se uporablja za enotno opredelitev in povezavo podatkov v davčnih evidencah, ki jih vodi davčni organ o davčnem zavezancu. Zavezanec jo uporablja pri komunikaciji z davčnim organom, saj ga le-ta lahko enostavno identificira ter na njeni podlagi spremlja izpolnjevanje davčnih obveznosti zavezanca in uveljavljanje pravic davčnega zavezanca. Davčni register se vodi ločeno za pravne in fizične osebe. V zvezi s pravnimi osebami se v davčnem registru zbirajo naslednji podatki (Skitek, 2002, str. 22):

- davčna številka;
- firma, sedež in naslov;
- podatke o številu in lokaciji poslovnih in drugih prostorov, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti in pridobivanje dohodkov;
- naslove poslovnih enot doma in v tujini ter krajev, kjer se hranijo listine;
- podatke o ustanoviteljih;
- podatke o kapitalskih naložbah doma in v tujini, in sicer: firmo, sedež in organizacijsko obliko podjetja v tujini ter višino ustanovnega kapitala;
- identifikacijsko številko, ki jo določi statistični organ;
- šifro dejavnosti po standardni kvalifikaciji dejavnosti;
- številke tolarskih in deviznih računov pri bankah in hranilnicah;
- število zaposlenih na dan prijave v davčni register, davčne številke zaposlenih in datum izplačila plač;
- firmo oziroma ime, sedež in naslov osebe, ki vodi poslovne knjige.

Po določilih 48. člena Zakona o davčni službi (1998) davčni organ vodi in vzdržuje tudi naslednje evidence:

1. Evidenco o odmeri, obračunu, izterjavi in knjiženju davkov:

- podatke iz davčnih napovedi in davčnih obračunov v obliki, kakor so opredeljene v zakonu, ki ureja davčni postopek;
- podatke iz odločb, zapisnikov in sklepov davčnega organa;
- podatke, obračune in ugotovitve davčnega organa v davčnem postopku;

- podatke, ki jih je dolžan voditi davčni organ za knjiženje davkov.
2. Evidenco o podatkih in postopkih vodenja davčnega nadzora:
 - podatke, pridobljene v postopkih vodenja kontrol in inšpekcijskih pregledov;
 - podatke iz odločb, zapisnikov in sklepov davčnega organa, davčne kontrole in inšpekcijskega pregleda.
 3. Evidenco o kršitvah davčnih predpisov:
 - podatke o ugotovljenih kršitvah davčnih predpisov;
 - podatke o ukrepih zoper davčne kršitelje, kot so izrečene mandatne kazni, podani predlogi k sodniku za prekrške.

Naloge davčne službe so opredeljene v Zakonu o davčni službi (Uradni list RS, št.18/96 in spremembe), davčne urade pa določa Uredba o določitvi davčnih uradov davčne uprave Republike Slovenije in njihovih sedežev (Uradni list RS, št. 24/96, št. 25/96 - popr. 25 in št. 5/2000).

Sprejem Zakona o davčnem postopku je narekovala potreba po poenotenju vseh postopkovnih določb na davčnem področju in sprejem novega Zakona o davčni službi leta 1996, ki je vzpostavil enotno davčno službo za fizične in pravne osebe.

3.3. DAVČNI POSTOPEK

Zakon o davčnem postopku vsebuje izrecna določila, ki za zagotovitev izvajanja davčnega nadzora nalagajo davčnim zavezancem obveznost vodenja poslovnih knjig in evidenc, izdelave davčnih obračunov in napovedi, vključno z načinom in pogoji njihovega predlaganja davčnemu organu. Hkrati obravnavani zakon vsebuje široka pooblastila davčnega organa za pridobivanje podatkov, ki so potrebni za odmero in izterjavo davkov.

Z elementi obdavčitve oziroma s pobiranjem davkov se v sodobnih državah ukvarjajo davčne uprave. Pri tem jim pogosto pomagajo tudi drugi organi javne uprave, delodajalci in banke. Davčni postopek sestavljata dve fazi, in sicer:

- faza obračuna davka in
- faza pobiranja oziroma plačila davka.

Z obračunom davka se konkretizira predpisana davčna obveznost posameznih zavezancev. Obračun tako vsebuje dve bistveni prvini, in sicer:

- ugotovitev davčne osnove ob upoštevanju morebitnih oprostitev in olajšav ter
- uporabo davčne stopnje na ugotovljeno davčno osnovo (Milost, Milunovič, 2001, str. 77).

Tako je treba pri odmeri davka opraviti več opravil. Najprej morajo po predpisih ugotoviti davčni predmet in davčnega zavezanca. Davčnega zavezanca ugotovijo davčni ali drugi organi, ki so zavezani, da vodijo predpisane spise, to je davčne liste oziroma davčni kataster.

V zvezi z davčnim predmetom je treba ugotoviti dejansko davčno obveznost. Davčno obveznost ugotovimo z odmero davka, ko določimo davčno osnovo, in s pomočjo davčne stopnje pridemo do davčne obveznosti za vsakega davčnega zavezanca. V tem postopku imajo svoje dolžnosti in pravice davčni organi kakor tudi davčni zavezanci.

Davčna osnova se lahko ugotovi na več načinov, na primer: osnova po količini, osnova po vrednosti, pavšalna osnova, stvarna osnova (kjer se uporablja neposredna metoda ocene) in minimalna osnova (ki se razlikuje od prejšnje po tem, da je najmanjša, ki se lahko uporabi za določene davčne zavezanec). Dejansko davčno osnovo lahko ugotovimo na tri načine: na podlagi podatkov iz poslovnih knjig davčnega zavezanca, na podlagi drugih relevantnih podatkov, ki jih zbirajo davčni organi zaradi pomanjkljivih podatkov, ki jih je nudil davčni zavezanec, ter izjemoma s pomočjo primerjave kot metode ugotavljanja dejanske davčne osnove.

Davčni zavezanec mora sam predložiti v zakonitem roku davčno prijavo, če ni s predpisi določeno drugače. Na podlagi vseh zgornjih podatkov se izdela obračun davka davčnemu zavezancu ob upoštevanju davčnih oprostitev in olajšav (Pernek, 1997, str. 210-211).

Imamo pa tudi druge načine obračunavanja davkov, kot so obračun davka po odbitku in samoobdavčitev. Obračun davka po odbitku je najpomembnejši način obračunavanja davkov. Pri tem imajo ključno vlogo izplačevalci plač, avtorskih honorarjev, dividend, obresti, dohodkov od premoženjskih pravic in podobnih izplačil, ki obračunajo ob izplačilu davke in prispevke ter jih vplačajo na račune javnih teles. Davek po odbitku se obračuna tudi, če je dohodek izplačan v naravi ali z nasprotno storitvijo oziroma je pred prejemom odstopljen. Davek po odbitku je lahko akontacija (glede na višino davčne obveznosti v prejšnjem obračunskem obdobju) ali dokončna dajatev.

Samoobdavčitev uporabljajo zlasti pravne osebe in samostojni podjetniki in to za obdavčitev večine splošnih in posebnih trošarin, za obdavčitev dobička, za socialne prispevke in podobno. Zavezanec za samoobdavčitev pri tem izdela davčni obračun (napoved), ugotovi davčno osnovo in praviloma tudi vplača akontacijo ali poravna dokončno obveznost na račune javnih teles. Če zavezanec ne predloži davčnega obračuna oziroma je ta nepravilen, lahko davčni organ z odločbo odmeri davčno obveznost.

Fazi obračuna sledi faza plačila, v kateri se davek pobere. V ta namen je izdana ustrezna odločba, opremljena s pravnim poukom glede roka plačila in morebitne pritožbe. Davek lahko plačamo na več načinov, na primer sami preko sistema plačilnega prometa ali pa na prisilni način, z izterjavo (Milost, Milunovič, 2001, str. 77-78).

Načela davčnega postopka so (Pernek, Škof, 1998, str. 16):

1. načelo zakonitosti,
2. načelo varstva pravic strank in varstvo javnih koristi,
3. načelo učinkovitosti in ekonomičnosti postopka,

4. načelo materialne resnice,
5. načelo zaslišanja strank,
6. načelo samostojnosti in proste presoje dokazov,
7. pritožbeno načelo,
8. načelo pravnomočnosti odločbe,
9. načelo pomoči neuki stranki, itd.

Pravila davčnega postopka tako temeljijo na zgoraj navedenih temeljnih načelih ter na posebnih davčnih načelih, ki ta načela dopolnjujejo, in sicer pravica do informiranja in pomoči, pravica do gotovosti, pravica do zasebnosti, pravica do vljudnosti.

Krajevno pristojen za odločanje na prvi stopnji v davčnem postopku je davčni urad, na območju katerega je zavezanec vpisan v davčni register oziroma davčni urad, na območju katerega so mora davčni zavezanec vpisati v davčni register. Za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji so stvarno pristojni davčni uradi in Posebni davčni urad.

Za odločanje na drugi stopnji je pristojen Glavni urad davčne uprave, ki lahko dopolni postopek sam ali to naloži prvostopnemu organu, če ugotovi, da so bila v postopku na prvi stopnji nepopolno ali zmotno ugotovljena dejstva ali da v postopku niso bila upoštevana pravila postopka, ki bi mogla vplivati na odločitev o stvari, itd. Prav tako lahko odpravi odločbo prve stopnje in izda novo odločbo.

4. DAVČNI NADZOR

4.1. DAVČNA REFORMA

V Republiki Sloveniji se je vse od leta 1991 dalje kot rdeča nit vseh razprav vlekla t.i. davčna reforma, za katero pa lahko rečemo, da še ni zaključena, saj nas pred vstopom v EU čaka še veliko dela pri nadgradnji našega obstoječega davčnega sistema, ki pa je kljub svoji "mladosti" doživel že veliko sprememb.

V prej veljavnem davčnem sistemu je bil državni proračun namenjen le financiranju tako imenovanih klasičnih oblik javne porabe (delo državnih organov, družbenopolitične organizacije, itd.), naloge na področju skupne porabe (družbene dejavnosti in gospodarska infrastruktura) pa so bile financirane s prispevki preko samoupravnih interesnih skupnosti. Ta sistem je bil zelo zapleten in nepregleden. Tako so na primer podjetja v letu 1990 plačevala kar 47 različnih davkov in prispevkov (Milost, Milunovič, 2001, str. 6).

Da bi bila davčna reforma uspešna, morajo biti cilji, ki naj bodo doseženi v predpisih, točno določeni. Zakonodaja mora zagotavljati učinkovit davčni sistem, ki bo pravično razporedil bremena med davčnimi zavezanci. Davčni sistem mora biti tudi prilagojen gospodarskim potrebam in predvsem upoštevati mednarodno konkurenčnost (Pernek, Škof, 1998, str. 16).

Pomembni cilji vsake vlade pri davčni reformi so podpora državljanom, ki ravnajo v skladu z davčno zakonodajo, s čimer se karseda zmanjša obremenitev plačila, zmanjšanje javnih in osebnih sredstev, porabljenih za zbiranje davkov, namesto za druge namene na najmanjšo mero, z izobraževanjem težiti k povečanju števila tistih, ki se prostovoljno podrejujejo zakonu (Kostanjevec, 2000, str. 743).

Sčasoma postajajo sistemi obdavčenja nepregledni, zato imajo odločitve na davčnem področju lahko nepričakovane učinke. Največkrat so davčne reforme kompleksne, saj narekujejo preobrazbo tako systemskega kot izvajalskega dela davčnega področja. Kakor drugod (države članice EU in OECD) lahko tudi pri nas razvrstimo temeljne cilje davčne reforme na:

1. systemske
 - uskladitev posrednih dajatev z dajatvami v razvitih tržnih gospodarstvih,
 - uskladitev dajatev med državno in lokalno ravnanje,
 - zmanjšanje deleža javne porabe.
2. gospodarsko-politične cilje z vidika preoblikovanja gospodarstva in zmanjšanja obremenitev plač z vidika socialnih prispevkov
3. finančne cilje
4. ustanovitev enotne in učinkovite davčne službe.

Cilj davčne reforme je tako v Republiki Sloveniji oblikovati tak davčni sistem, ki bo vsebinsko primerljiv z davčnimi sistemi v državah EU. Oblikovanje novega davčnega sistema je sicer povezano z določenimi problemi, vendar pa je uspešna izvedba davčne reforme hkrati zelo pomemben pogoj za vključitev Slovenije v EU (Milost, Milunovič, 2001, str. 6).

Davčna reforma je bila eden največjih projektov v državi zaradi vzpostavitve nove davčne službe, ki je primerljiva s sistemi razvitih gospodarstev. Začetki davčne reforme v Republiki Sloveniji segajo v leto 1991, ko smo začeli uvajati nov sistem javnega financiranja. Tedaj smo opustili prejšnji sistem družbenih javnih financ in začeli oblikovati davčni sistem, ki bo po svoji zasnovi primerljiv z davčnimi sistemi v razvitih državah. Posledica davčne reforme pa je bilo oblikovanje t.i. integralnega proračuna, iz katerega se financira pretežni del javne porabe. Izjema so le pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno zavarovanje ter zavarovanje za primer nezaposlenosti, ki se še vedno financirajo s prispevki. Davčna reforma v Republiki Sloveniji teče torej že od leta 1991, ko so kot glavni podjetniški davek uvedli davek od dobička pravnih oseb ter kot glavni osebni davek davek na dohodnino.

Na področju davčno-organizacijske zakonodaje je prišlo v letu 1996 do reforme, ki je omogočila uspešnejše pobiranje javnih dajatev. Združili sta se Služba družbenega knjigovodstva, kasneje preimenovana v Agencijo za plačilni promet, nadziranje in informiranje (APPNI) ter Uprava za družbene prihodke, ki se je leta 1992 preimenovala v Republiško upravo za javne prihodke. V letu 1996 je bila tako v Sloveniji ustanovljena enotna davčna administracija – Davčna uprava Republike Slovenije (DURS), v kateri sta bili

združeni aktivnosti že obeh omenjenih institucij. Na ta način je bilo šele z ustanovitvijo davčne uprave mogoče govoriti o enotnem in učinkovitem davčnem nadzoru. Pred tem so bili davčni zavezanci neenakopravno obravnavani, nesistemske naknadni nadzor pa je omogočal, da so se nekateri spretno izognili plačilu davkov. Zgrajeni so bili temelji za uspešen nadzor, saj je prišlo do združevanja baz podatkov, človeških resursov, s tem izkušenj, itd.

V letu 1996 pa je bil sprejet tudi zelo pomemben zakon – Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96). Bistvo zakona je v tem, da je poenotil izvajanje procesnih pravil za celotno paleto davkov, ki jih nadzira DURS.

S prvo fazo davčne reforme smo v Republiki Sloveniji oblikovali sodoben davčni sistem predvsem na področju neposrednih davkov. Druga faza davčne reforme pa je bila, skladno z rešitvami v razvitih državah, namenjena predvsem harmonizaciji posrednih davkov in je obsegala uvedbo DDV in uvedbo posebnih trošarin. V letu 1998 sta bila na področju obdavčitve porabe sprejeta temeljna zakona, in sicer Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 89/98), ki je z dnem, ko se je začel uporabljati, nadomestil prejšnji sistem obdavčevanja s prometnim davkom, in Zakon o trošarinah – Ztro (Uradni list RS, št. 84/98), s katerim se ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja trošarine od alkohola in alkoholnih pijač, tobačnih izdelkov ter mineralnih olj in plina, ki se v uporabo sprostitjo na območju Republike Slovenije. Sprejetje obeh navedenih zakonov pomeni zaključeno celoto obdavčevanja porabe in skupaj s predpisi, ki so že bili sprejeti na območju carinskega sistema in carinske politike, tvori celoto druge faze davčne reforme, ki naj bi jo v Sloveniji uvedli na področju tako imenovanih posrednih dajatev. Sistem DDV smo uvedli s 1. julijem 1999 in tako opustili prej veljavni sistem prometnega davka. Uvedeni sistem DDV je soroden rešitvam v državah EU.

4.2. DAVČNE UTAJE

Davek je definiran kot denarna dajatev fizičnih in pravnih oseb. Je prisilna dajatev, kar pomeni, da jo morajo z zakonom določeni subjekti plačati. Pri vseh davčnih zavezancih je ne glede na njihov materialni položaj prisoten odpor do plačevanja davkov. Kot davčni odpor razumemo skupek vseh reakcij proti obdavčitvi.

Glavni namen davčnega nadzora je odkrivanje davčnih utaj. Davčna utaja ima vrsto negativnih posledic na gospodarstvo, saj velik obseg utajevanja povečuje javni deficit. Ugotovljene nepravilnosti glede obračunavanja in plačevanja davkov in drugih obveznih dajatev, ki so odkrite v postopkih davčnega nadzora, so rezultat tako dobrega dela davčnih inšpektorjev kot učinkovitega sodelovanja davčne uprave z ostalimi institucijami nadzora.

Davčna utaja je nezaželen pojav, ki povzroča tako socialno kot narodnogospodarsko škodo, saj davčna utaja vodi do izpada prejemkov v proračunu in krši načelo davčne pravičnosti.

Davčne utaje lahko razvrstimo po naslednjih kriterijih (Čokelc, 2002. str. 2-4):

1. Glede na storilca davčne utaje:

- fizična oseba
- pravna oseba

2. Glede na vzrok:

- iz malomarnosti
- pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti
- naklepno

Davčna utaja iz malomarnosti nastane, kadar davčni zavezanec ve ali bi moral vedeti, da obstaja davčna obveznost, saj je ta opredeljena z zakonom. Za davčnega zavezanca obstaja informacijska obveza, da pozna davčne predpise. Davčna utaja na podlagi pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti nastane zaradi nedorečenega stališča davčnega organa o davčni obveznosti, ki ni bila uradno objavljena in jo davčni zavezanec kljub skrbi ne pozna. Naklepna davčna utaja nastane, kadar davčni zavezanec ve ali bi moral vedeti, da davčna obveznost obstaja in je kljub temu ne poravnava. Pri tem obstaja naklep (subjektivno dejstvo) za pridobitev protipravne premoženjske koristi (objektivno dejstvo).

3. Glede na vrsto davkov:

- davki v ožjem pomenu besede (davek na dodano vrednost, davek od dobička pravnih oseb, dohodnina in drugi)
- prispevki za socialno varnost
- carine
- takse

4. Glede na odgovornost:

- prekršek
- kaznivo dejanje

5. Glede na razkritje:

- sum davčne utaje (ki jo je odkril davčni organ)
- davčna utaja (popolnoma šele takrat, ko jo prepozna sodišče)
- davčne utaje, ki ostanejo neodkrita.

Motivi za davčno utajevanje so nezadovoljstvo zaradi državne porabe sredstev od plačanih davkov ali nezadovoljstvo z davčnim sistemom, manjkajoča likvidnost za plačevanje davkov, doseganje višjih cen, visoki osebni dolgovi, doseg bonusov, ki so povezani z uspešnim poslovanjem, doseg predvidevanj in pričakovanj investitorjev, itd.

V Republiki Sloveniji se s problematiko pravilnega obračuna in plačevanja davčnih obveznosti ukvarjata DURS v okviru Ministrstva za finance in Kriminalistična policija v

okviru Ministrstva za notranje zadeve. Med tema službama je nujno potrebno zgledno sodelovanje na področju preiskovanja davčnih zatajitev, ki je nujno za uspešen obračun, plačevanje, izterjavo in kazensko sankcioniranje davčnih zatajitev.

V kazenskem pravu je davčna zatajitev eno izmed kaznivih dejanj zoper gospodarstvo, katerega predmet je napad na davčni sistem države. Davčne nepravilnosti se kaznujejo kot prekrški z denarno kaznijo, davčne zatajitve po kazenskem zakoniku z denarno kaznijo, pogojno obsodbo, zaporno kaznijo oziroma z odvzemom premoženja. Davčna zatajitev je torej sankcionirana tudi kot kaznivo dejanje. Kazenski zakonik ravnanje storilca opredeljuje v 254. členu, ki pravi: »Kdor z namenom, da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu dohodnine, davkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, prikaže krive podatke o dohodkih, stroških, predmetih ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev takšnih obveznosti, ali na drug način preslepi davčni organ, pa obveznosti, ki se jim je izognil, pomenijo večjo premoženjsko korist, se kaznuje z zaporom do treh let.« (Dešman, 2002, str. 77)

Torej, izjemo od ostalih davčnih prekrškov predstavlja davčna zatajitev, ki je opredeljena tudi v 229. členu Zakona o davčnem postopku. Ta prekršek je mogoče storiti le z direktnim naklepom. Sankcionirano ravnanje storilca je podano, če z namenom, da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu dohodnine, davkov, ali drugi predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, da krive podatke o prihodkih, stroških, predmetih ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev takšnih obveznosti, ali na drug način preslepijo davčni organ, če davčna zatajitev, ki jo stori s takšnim ravnanjem ne predstavlja kaznivega dejanja.

Bistvena razlika davčne zatajitve kot prekrška od ostalih ravnanj, ki so kot prekršek opredeljene v Zakonu o davčnem postopku, je v namenu storilca, da takšno dejanje stori. Vse ostale prekrške pa lahko stori tudi iz malomarnosti. Podjetja vodijo dvojne knjige, napačno vnašajo in ustvarjajo napačne račune ali dokumente, uničujejo knjige, prikrivajo premoženje, prikrivajo vir dohodka, evidentiranje poslovnih dogodkov, ki jih ni bilo, prikrivajo dejansko stanje, itd.

Davčni zavezanec se lahko v celoti ali delno izogne plačilu davka na tri načine. Ti so (Tičar, 2001, str. 32):

1. Davčno izogibanje, ki pomeni zakonito izogibanje plačilu davka, s katerim davčni zavezanec legalno prepreči zmanjšanje realnega dohodka.
2. Davčna utaja ali evazija je nezakonito izogibanje plačilu davka. Običajno je sankcionirana kot prekršek ali kot kaznivo dejanje.
3. Davčno prevaljevanje pa je proces v okviru zakonskih meja, s katerimi davčni zavezanec s spreminjanjem cen davčno obveznost v celoti ali delno preloži na druge subjekte: na kupce – prevalitev naprej ali na prodajalce – prevalitev nazaj.

V glavnem se davčne prevare pojavljajo v naslednjih oblikah (Tičar, 2001, str. 94):

- kot prikrojevanje, ponarejanje ali spreminjanje evidenc in listin;
- kot protizakonito prisvajanje sredstev;
- kot prikrievanje ali opuščanje učinkov poslovnih dogodkov v evidencah in listinah;
- kot evidentiranje poslovnih dogodkov, ki se niso zgodili;
- kot napačna uporaba računovodskih usmeritev.

Sistematično jih teorija deli v dve kategoriji:

1. metode priprav na davčno utajo in
2. metode dokončanja davčne utaje.

Pri metodah priprav na davčno utajo uporabljajo kršitelji še pred pripravo davčne bilance pristop sistemskih napak (sklepanje navideznih pravnih poslov, prikazovanje navideznih dejstev) in pristop nedovoljenega knjiženja (poneverba lastnih in tujih knjigovodskih listin). Med metode dokončane davčne utaje pa sodijo naslednji načini utaj: neprijava dejavnosti, odjava poslovanja, ponarejanje listin za uveljavljanje davčnih olajšav, nezajemanje prihodkov in oblikovanje navideznih poslovnih pogojev, nelegalne dejavnosti in neizpolnjevanje davčnih obveznosti.

Davčna utaja je ravnanje davčnega zavezanca, ki pristojnim uslužbencem posreduje napačne in nepopolne podatke o davčno pomembnih dejstvih. Pri tem je predvsem odločilna oddaja davčne napovedi. Pomembno je, da so podatki, ki jih davčni zavezanec navede v davčni napovedi, resnični. Davčna napoved je napačna in neresnična tudi takrat, ko so izračuni ali preračuni napačni, nepopolni, niso razvidni oziroma zajeti v davčni napovedi. V kolikor davčni organ zazna elemente prekrška davčne zatajitve, mora podati predlog za uvedbo postopka o prekršku pristojnemu sodniku za prekrške. Le ta na podlagi predloga in dokaznega postopka odloči o zadevi in izreče sankcijo.

Zakon o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja predvideva, da za kaznivo dejanje poleg storilca odgovarja tudi pravna oseba. Za kazniva dejanja pravne osebe se smejo predpisati naslednje kazni (Čokelc, 2002, str. 24):

1. denarna kazen (denarna kazen ne sme biti manjša od 500.000 SIT in ne večja od 150.000.000 SIT),
2. odvzem premoženja (pravni osebi se lahko odvzame polovico, več ali celotno premoženje),
3. prenehanje pravne osebe.

Najpogostejši vzroki za davčno utajevanje so neučinkovitost davčnih administracij, nerealen sistem sankcij, pomanjkanje družbenega dogovora o pomembnosti obdavčenja, prevelika davčna obremenitev, nedorečena zakonodaja, slab pretok informacij med davčnimi administracijami pri odkrivanju mednarodnega utajevanja davčnih obveznosti, itd.

V vseh davčnih zakonodajah pa obstajajo pravne praznine, ki nastanejo zaradi posebnih določb, ki favorizirajo določene davčne zavezance ali določene dejavnosti davčnih zavezancev z vidika plačevanja davkov in so pravna podlaga za davčno izogibanje. Gre za določbe v davčnih zakonih, ki posameznim davčnim zavezancem omogočajo, da plačajo davek v manjšem znesku kot sicer ali celo, da se izognejo plačilu davka.

Konec januarja sta francoska in slovenska davčna uprava sklenili pogodbo za izvedbo projekta (twinning light) v okviru PHARE programa. Cilj projekta je vzpostavitev integriranega in učinkovitega sistema za boj proti davčnim utajam, ki vključuje tako preiskovalne kakor obveščevalne aktivnosti:

- vzpostavitev analitsko-obveščevalne dejavnosti, ki temelji na elektronski izmenjavi podatkov
- vpeljava davčnih preiskav kot del nadzora za povečanje učinkovitosti davčne uprave.

Od projekta pričakujejo naslednje rezultate (Hadjar, 2003, str. 10-11):

- zasnova modela za izbor rizičnih davčnih zavezancev ob upoštevanju vseh, notranjih in zunanjih podatkov;
- priprav metodologije preiskovanja posameznih specifičnih področij,
- strokovna usposobitev davčnih preiskovalcev,
- izdelava organigrama za opravljanje preiskav.

Vsi ti delni rezultati pa naj bi vodili k povečevanju učinkovitosti preiskovalno-analitskega oddelka, kar pomeni odkritje večjega števila najzapletenejših primerov davčnih utaj, ki praviloma za seboj potegnejo tudi največji finančni učinek.

4.3. VRSTE DAVČNEGA NADZORA

Davčni nadzor zasluži posebno pozornost z več vidikov. Z davčnim nadzorom, kot ga razumemo v slovenskem prostoru, se srečuje na mesečnem nivoju preko 100.000 gospodarskih subjektov in fizičnih oseb. Gre torej za enega izmed najpogosteje izvedenih upravnih postopkov, ki vključuje celotno nadziranje nad izvajanjem davčne zakonodaje v Republiki Sloveniji, s katerim želi država zmanjšati razkorak med prostovoljno davčno privolitvijo in zakonitimi prostovoljnimi davčnimi prilivi.

Davčni nadzor je v Republiki Sloveniji opredeljen zlasti v Zakonu o davčni službi (Uradni list RS, št. 18/96, št. 36/96 in št. 87/97), Zakonu o upravi (Uradni list RS, št. 67/94, št. 29/95 in št. 80/99) oziroma v Zakonu o inšpekcijskem nadzoru (Uradni list RS, št. 56/02, v nadaljevanju ZIN), ki se na področju inšpekcije uporablja od 13. 7. 2002, kar pomeni, da se od tega zakona dalje Zakon o upravi v tem delu ne uporablja več (Derganc, Dešman, Žibred, 2002, str.6).

Zakon o davčni službi sicer opredeljuje le kontrolo in inšpekcijo kot obliko davčnega nadzora, vendar so praktične izkušnje pokazale, da je tudi mednarodna izmenjava podatkov v pretežni

meri namenjena odkrivanju in preprečevanju davčnih zatajitev. Torej, kot obliko in način dela davčne službe na področju davčnega nadzora prištevamo tudi mednarodno izmenjavo podatkov, ki se izvaja na podlagi zakonov in sklenjenih mednarodnih sporazumov (Dešman, 2002, str. 68).

Davčne preiskave kot oblika in metoda dela davčne službe pri nas še ni zakonsko utemeljena, izkušnje iz držav članic EU pa kažejo, da so tudi preiskave nujno potreben element davčnega nadzora. Davčne preiskave kot oblika in način dela davčne službe za sedaj še nimajo zakonskega temelja, vendar je DURS za Ministrstvo za finance pripravil predlog sprememb in dopolnitev veljavnega Zakona o davčni službi, v katerem so opredeljene tudi davčne preiskave. V predlogu so opredeljena tako aktivna kot pasivna preiskovalna pooblastila davčnih preiskovalcev (Dešman, 2002, str. 68).

Postopek kontrole in inšpekcije je skladno z zakonsko ureditvijo mogoče načeloma razlikovati zlasti z naslednjih vidikov:

- predmeta proučevanja;
- prostora, kjer se izvaja nadzor;
- osebe, ki izvaja aktivnost.

Najpomembnejše z vidika pravic stranke v postopku pa je seveda vsebina postopka, kjer gre v postopku inšpekcije praviloma za bolj poglobljen nadzor kot v postopku kontrole.

4.3.1. Kontroliranje

Vsebinsko je mogoče razločevati kontroliranje od inšpiciranja zlasti v tem, da postopek kontrole zajema predvsem preverjanje pravilnosti vlog, na primer davčnih obračunov oziroma pravočasno predložitve le-teh ter preverjanje pravilnosti obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov. Praviloma gre za omejeno preverjanje posameznega dejstva in ne na primer celotnega obračuna. Z davčno kontrolo imenujemo sprotni nadzor nad davčnimi zavezanci (Dešman, 2002, str. 68).

Kontrola se praviloma izvaja ob prejemu in vnosu obračunov ter napovedi. Kontrolirani so vsi obračuni in napovedi, ki jih sprejme davčni organ. Zavezanci, ki ne predložijo obračuna, so po poteku roka pisno pozvani, naj predložijo obračun. Nepredložitev obračuna ali napovedi je zakonsko sankcionirana (Zakon o davčnem postopku, 1996, 226. člen). Kontrolorji na davčnih uradih pripravljajo predloge za kaznovanje sodniku za prekrške za vse zavezance, ki obračuna niso predložili ali pa so ga že predložili prepozno. Zavezance za dohodnino, ki vložijo napoved za odmero dohodnine po roku ali pa je sploh ne predložijo, se kaznuje z mandatno kaznijo.

Postopek kontrole se običajno izvaja v prostorih davčnega urada. To pomeni, da davčni zavezanec na zahtevo kontrolorja poda potrebna pojasnila. Kontrolor pa lahko v posameznih

primerih preveri posamezne podatke tudi v prostorih davčnega zavezanca. Davčno kontroliranje izvaja kontrolor.

Kontrolo lahko delimo na formalno, logično-računsko in vsebinsko (Dešman, 2002, str. 70):

1. Formalna kontrola:

a) kontrola računa ali napovedi:

- Ali je predložen pravilen obračun ali napoved oziroma ali je obračun ali napoved sploh predložen?
- Ali je davčno obdobje pravilno?
- Ali je obrazec podpisala odgovorna oseba?
- Ali se davčna številka ujema z nazivom davčnega zavezanca?

b) kontrola plačevanja davkov:

- Ali je davek plačan pravočasno?
- Ali je davek plačan v celoti?

2. Logično-računska kontrola:

- izvede jo računalnik;
- odkriva napake pri vnosu v računalnik;
- odkriva napake pri izpolnjevanju obrazcev, kot na primer podatek v napačni vrstici, napake pri seštevanju, ...
- ugotavlja, ali je uporabljena pravilna davčna stopnja.

3. Vsebinska kontrola:

- preverjanje skladnosti podatkov v obdobju; skladnost podatkov v primerjavi s prejšnjimi obdobji;
- skladnost podatkov iz drugih obračunov in poročil zavezanca;
- skladnost s podatki sorodnih zavezancev (povezana podjetja, podjetja v isti panogi) (Dešman, 2002, str. 68).

V letu 2001 so na DURS-u prejeli prek 6 milijonov davčnih napovedi, obračunov ter drugih obrazcev. Zavezancem so izdali 2,5 milijona odločb in drugih aktov. Pri kontroli predloženih napovedi so ugotovili vrsto nepravilnosti: nevložene napovedi in obračuni, nepravilno ali nepopolno izpolnjeni obrazci napovedi in obračunov ter neujemanje s kontrolnimi podatki, nepravilno uveljavljanje olajšav, neplačani, nepravočasno ali premalo plačani davki, vplačila davkov na napačne račune, itd. (Poročilo o delu DURS-a v letu 2001, 2002, str. 25).

4.3.2. Inšpekcija

Davčno inšpiciranje pomeni naknadni nadzor nad davčnimi zavezanci. Pri inšpekcijskih pregledih gre običajno za poglobljeno preveritev celotnega obračuna oziroma pravilnosti obračunavanja dajatev, kar v literaturi pogosto imenujejo tudi pregled poslovnih knjig

davčnega zavezanca. Inšpekcijski pregled obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanje davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, preverjanje neprijavljenih dohodkov, ...

Davčni organ mora skladno z določbami 15. člena Zakona o davčni službi opravljati inšpekcijski pregled primarno v prostorih in na stvareh davčnega zavezanca. Če se poslovne knjige nahajajo pri osebi, ki le-te vodi za davčnega zavezanca, se inšpekcijski pregled lahko opravi tudi pri tej osebi ali v prostorih davčnega urada. Naloga inšpekcijskega pregleda je, ugotoviti, ali je obdavčenje v skladu s predpisi (kako bi bilo pravilno in skladno z zakonodajo) ter onemogočiti davčne utaje.

Davčno inšpekcijo opravlja le pooblaščen uradna oseba – davčni inšpektor (oseba, ki je opravila strokovni izpit in se pri delu izkaže z izkaznico). Skladno z 88. členom Zupr oziroma 25. členom ZIN pa lahko posamezna dejanja v postopku pred izdajo odločbe v inšpekcijskih zadevah, zlasti ugotavljanje dejstev in okoliščin, pomembnih za odločitev, opravljajo tudi druge uradne osebe upravnega organa.

Politika delovanja inšpekcije je na splošno v cilju maksimizirati prostovoljno obdavčenje in onemogočiti davčnim zavezancem, da se nezakonito izogibajo plačevanja davkov. Inšpekcija je s svojim delovanjem usmerjena na vse davčne zavezance, s posebno pozornostjo na tiste, za katere se predvideva, da so bolj rizične glede davčnih izogibanj obračunavanja in plačevanja davkov.

V sklopu davčnega inšpiciranja pa ločimo naslednje faze:

- selekcija davčnih zavezancev (materialna merila, davčna merila, merila glede na enakost pred zakonom),
- priprava na inšpekcijski pregled,
- opravljanje inšpekcijskega pregleda v ožjem smislu,
- sodelovanje in obveščanje drugih organov,
- izdelava zapisnika in obtožb.

Že od 1. 1. 2004 dalje bo v državah EU z direktivo 2001/115/EC uzakonjeno izdajanje računov v elektronski obliki, sprejemanje računov v elektronski obliki, shranjevanje računov v elektronski obliki, samozaračunavanje, itd. Vse to bo popolnoma spremenilo tehniko inšpiciranja in razvile se bodo nekatere povsem nove metode (Hadjar, 2003, str. 11):

- **PREGLEDOVANJE RAČUNOV, PODPISANIH Z ELEKTRONSKIM PODPISOM** – računi ne bodo več natisnjeni na papir, temveč bodo izdani in sprejeti v elektronski obliki, podpisani z elektronskim podpisom, kar bo zahtevalo popolnoma nov način inšpiciranja in ugotavljanja avtentičnosti računov, zato bo potrebno znanje o digitalnem podpisu, varnosti prenosa podatkov, itd.

- INŠPICIRANJE NA DALJAVO – inšpektor bo lahko kar iz svoje pisarne prek interneta opravil pregled, tako da mu bo davčni zavezanec v elektronski obliki poslal svoje računovodske podatke ali pa bo inšpektorju omogočil neposreden vstop v računovodski sistem.
- NEPREKINJENO (ON-LINE) INŠPICIRANJE – inšpektor bo neprekinjeno 24 ur na dan direktno povezan z zavezancem in bo brez omejitev pregledoval njegov računovodski sistem, vgrajeni program na davčnem uradu pa bo inšpektorja opozarjal na večje ali sumljive transakcije.
- NAVZKRIŽNA KONTROLA MED ZAVEZANCI – omogočena bo navzkrižna kontrola podatkov v elektronski obliki različnih zavezancev.
- PREGLEDOVANJE INTERNETNIH STRANI – ker bo več trgovanja prek interneta in elektronskih plačil, bo treba odkrivati neregistrirane transakcije, opravljene prek interneta, neregistrirane zavezance, obseg internetnega prometa.

Če pogledamo davčno inšpiciranje z mednarodnega vidika, ima Slovenija na področju izmenjave podatkov ter preprečevanja dvojne obdavčitve na področju neposrednih davkov podpisane bilateralne sporazume z večimi državami, in sicer z Avstrijo, Belgijo, Ciprom, Nemčijo, Francijo, Italijo, ZDA; Švico, itd. Prvotni namen obravnavanih sporazumov je preprečevanje dvojne obdavčitve, ki lahko nastopi v treh primerih:

- ko je ista oseba zavezana plačati davek na njen svetovni dohodek ali premoženje v vsaki izmed držav pogodbenic;
- ko je oseba rezident pogodbenic in prejema dohodek iz druge države pogodbenice ali pa je lastnik v tej drugi državi, obe državi pa sta predpisali davek na ta dohodek ali premoženje;
- ko osebo, ki ni rezident nobene od držav pogodbenic, vsaka izmed držav pogodbenic zaveže davku za dohodek, ki ga pridobiva v eni od držav pogodbenic, ali za premoženje, ki ga ima v njej.

Večina sporazumov sloni na OECD modelu vzorčnega davčnega sporazuma o dohodkih in premoženju. Izmenjava informacij o izogibanju dvojne obdavčitve in preprečevanju davčnih utaj in neplačila davkov poteka v skladu s sporazumi med pristojnima organoma držav. Pri nas je pristojen organ za izmenjavo podatkov s tujimi državami Ministrstvo za finance. Prejete zahtevke odstopi v pristojno reševanje DURS-u (Derganc, Dešman, Žibred, 2002, str. 36).

Dvojna obdavčitev dobička ima vsaj dve negativni posledici. Prva med njima je zmanjšanje zanimanja za tuja vlaganja. Druga negativna posledica pa se kaže kot poudarjena težnja tujih podjetnikov za doseganje posrednega dobička, to je dobička, ki ni izkazan v poslovnih knjigah mešanega oziroma tujega podjetja.

4.3.3. Mednarodna izmenjava podatkov

Oddelek za mednarodno izmenjavo podatkov razvija sodelovanje s tujimi davčnimi administracijami pri izmenjavi informacij na področju neposrednega obdavčenja preko Ministrstva za finance Republike Slovenije, znotraj oddelka pa se vzpostavlja tudi sistem izmenjave podatkov na področju posrednega obdavčenja, ko bo Slovenija postala članica EU. To pomeni, da bo s članstvom Slovenije v EU oddelek za mednarodno izmenjavo podatkov prevzel tudi naloge in pristojnosti v Evropi t.i. CLO-jev (Central Liason Office), katerih osnovna naloga je popolna in pravočasna izmenjava podatkov o davčnih zavezancih med državami članicami EU. Navzven deluje kot samostojna enota, znotraj pa obstajajo tesne povezave z drugimi oddelki davčnega organa. Gre torej za organizacijski aparat z ustrežno pravno podlago, ki deluje kot ločena enota, da jo države članice prepoznajo kot sogovornico, s tesnimi povezavami z internimi kontrolnimi institucijami (Interna gradiva DURS-a, 2002).

Osnovni cilj Oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov je priprava ustrezne organizacijske strukture in razvoj postopkov za učinkovito delovanje CLO-jev, zato je treba uresničiti več usklajenih nalog (Interna gradiva DURS-a, 2002):

- določitev organizacijske strukture, ustreznega števila kadrov, pridobivanje novih delavcev, delitev dela in opis delovnih nalog;
- razvoj novih procesov in postopkov z ustrežno interno kontrolo za registracijo davčnih zavezancev;
- oblikovanje davčnih obrazcev;
- priprava internih tehničnih pripomočkov in ostalih navodil za zaposlene.

Naloge oddelka za mednarodno izmenjavo pa bodo naslednje (Interna gradiva DURS-a, 2002):

- vzpostavitev elektronske baze podatkov, ki vsebuje register oseb, katerim so bile izdane identifikacijske številke DDV;
- potrditev identifikacijske številke;
- ukrepi za zagotovitev tajnosti podatkov;
- zagotovitev pristojnemu organu druge države neposreden dostop do baze podatkov o identifikacijski številki;
- opravljanje postopkov nadzora na posameznih nivojih;
- opravljanje analiz, ki jih komisija EU zahteva od vsake članice;
- poročanje komisiji.

Zavezanost k plačevanju dajatev urejajo različni materialni zakoni, v katerih je opredeljena med drugimi tudi davčna osnova, stopnja in davčni zavezanec, ki je lahko rezident ali pa tudi nerezident Slovenije. V primeru nerezidentov in rezidentov, ki pridobivajo določene prihodke v tujini, države med seboj podpisujejo bilateralne oziroma multilateralne dogovore za izmenjavo podatkov in tudi z namenom preprečevanja dvojne obdavčitve ali neobdavčitve.

4.3.4. Preiskave

V Davčni upravi Republike Slovenije označujejo s pojmom preiskave celoto dejanj davčnih preiskovalcev, opravljenih z namenom preprečevanja in odkrivanja aktivnosti, ki pomenijo kršitev davčnih predpisov in so v škodo finančnim interesom Republike Slovenije.

Delo na davčnem področju zahteva ozko specializacijo in veliko strokovnega znanja, zato se morajo tudi preiskave z davčnega področja uveljaviti kot metoda in način dela davčne službe. S tem bi se na eni strani zagotavljala večja učinkovitost davčnega inšpiciranja, v kazenskih zadevah pa večja učinkovitost pri vodenju predkazenskega postopka v primerih sumov kaznivih dejanj davčnih zatajitev. Vse to potrjuje tudi praksa evropskih držav, ki imajo davčno preiskavo že organizirano v sistemu davčne službe in jo izvajajo na podlagi davčnih zakonov (Interna gradiva DURS-a, 2002).

Davčne preiskave bodo opravljali davčni preiskovalci na območju države, za svoje delo pa so neposredno odgovorni direktorju DURS-a, sodelovali pa bodo z inšpekcijskimi organi, organi odkrivanja in državnim tožilstvom. Pri svojem delu bodo imeli davčni preiskovalci pravico do zbiranja obvestil, informacij in podatkov prek javnih baz podatkov in evidenc, ki jih vodijo državni organi in organizacije z javnimi pooblastili, ter pogovorov z davčnimi zavezanci ali drugimi osebami.

Davčne preiskave kot oblika in metoda dela davčne službe pri nas še niso zakonsko utemeljene, izkušnje iz držav članic EU pa kažejo, da so tudi preiskave nujno potreben element davčnega nadzora. Prav zaradi tega je predstavljen primerjalni pravni prikaz davčnih preiskav nekaterih evropskih držav.

4.3.4.1. Primerjalni pravni prikaz davčnih preiskav

Avstrija

Če se med inšpekcijskim pregledom pojavi sum kaznivega dejanja davčne zatajitve oziroma kaznivega dejanja goljufije, mora davčni inšpektor nemudoma o tem obvestiti Oddelek za kazenske zadeve, ki se nahaja le v nekaterih (splošnih) davčnih uradih. Po posvetovanju s tem oddelkom se odloči o tem, ali naj se v zadevo vključi preiskovalni oddelek za kazenske zadeve (Priufungsabteilung Strafsachen – PAST).

PAST svetuje davčnemu inšpektorju v primerih kompleksnih primerih goljufij in je pristojen za opravljanje nalog, kot so hišna preiskava, zaseg premoženja, dokumentov, opreme, ter privedba oseb zaradi zaslišanja. Prav tako ugotavlja, v kakšnem obsegu je bila goljufija storjena. PAST se lahko vključi le na podlagi predloga davčnega inšpektorja, pooblaščenega za inšpiciranje gospodarskih družb, če obstaja sum goljufije.

PAST mora za uporabo preiskovalnih dejanj, kot so hišna in osebna preiskava, pridobiti soglasje predsednika finančno-kazenskega senata (če gre za zneske utaje od 300.000 do 1 mio ATS) oziroma soglasje sodišča (če gre za zneske nad 1 mio ATS).

Davčni inšpektor nato dopolni oziroma zaključi preiskavo, pri čemer upošteva ugotovitve PAST-a. Davčni inšpektor lahko v katerikoli fazi postopka davčnega inšpiciranja zaseže listine, za katere obstaja nevarnost uničenja. O razlogih za ta ukrep in o samem zasegu mora davčni inšpektor sestaviti poročilo.

Za vključitev PAST-a je treba le-temu podati pisni predlog za pomoč, ki ga podpiše direktor uprave davčnega urada. Intervencijo PAST-a lahko zaprosita tudi sodišče in državno tožilstvo, pri čemer PAST deluje po njunih navodilih. O njuni zahtevi odloča vodja PAST-a. Če se preiskava zaradi drugih prioritet ne more pričeti najkasneje v roku šestih mesecev, se zadeva zavrne. Prioritete se določa na podlagi razsežnosti zadeve ali na podlagi nujnosti akcije.

Če PAST sprejeme zahtevo, potem zbere informacije iz različnih virov in izdela akcijski plan. Potem svetuje davčnemu inšpektorju, katere korake naj opravi v postopku inšpekcije, določi smernice delovanja in elemente preiskave, itd. Po opravljeni preiskavi se izdela poročilo, ki se vroči davčnemu inšpektorju. Slednji zaključi preiskavo in poroča davčnemu uradu, ta pa ugotovi in določi znesek davka, ki ga mora preiskovani zavezanec še plačati.

Takoj ko se ugotovi obstoj suma goljufije, se inšpekcijski pregled ne opravlja več na podlagi davčnega postopka, ampak na podlagi finančnega kazenskega zakona. Od tega trenutka naprej mora biti davčni zavezanec obveščen o tem, da je osumljen za kaznivo dejanje goljufije in da ni več dolžan odgovarjati na vprašanja (Interna gradiva DURS-a, 2002).

Zvezna Republika Nemčija

Davčni inšpektor mora v primeru suma davčne utaje nemudoma obvestiti svojega nadrejenega, kot tudi posebno enoto v okviru davčne uprave, ki je pristojna za odkrivanje davčnih utaj in kaznovanje (Der Finanzamt für Fahndung und Steuerstrafsachen – FFS). Naloga te enote je odkrivanje davčnih utaj, pri čemer kazniva dejanja, povezana z uvoznimi carinami in trošarinami, ne spadajo v njeno pristojnost. FFS sestavljata dva oddelka:

1. Oddelek za odkrivanje (Steufastelle) in
2. Oddelek za kaznovanje (Strabustelle).

V primeru, da davčna uprava ugotovi, da je davčni zavezanec z naklepom ali iz malomarnosti obračunal davek v manjšem znesku kot pa bi moral, potem o tem obvesti Oddelek za kaznovanje. Ta po posvetu z državnim tožilstvom odloči, ali bo naložilo globo ali pa bo zadevo odstopilo državnemu tožilstvu.

Če se odloči za globo, potem izda odredbo o kaznovanju, ki ga pošlje sodišču. Če se davčni zavezanec strinja s kaznijo, se zadeva zaključi in se ne sestavi poseben zapisnik ter se zadeva ne vnese v kazensko evidenco. Če pa se zadeva preda državnemu tožilstvu, potem zadevo prevzame Oddelek za odkrivanje in začne se kazenska preiskava. Če sodišče naloži denarno kazen, kazen zapora ali kombinacijo obeh, potem se zadeva vključi v kazensko evidenco.

Če davčni inšpektor meni, da obstaja nevarnost, da bo davčni zavezanec uničil dokumente, mora sam uvesti kazenski postopek in zaseči zadevne dokumente. To ga obvezuje, da obvesti osumljenega davčnega zavezanca, da je osumljen storitve kaznivega dejanja davčne utaje. Ni pa ga dolžan obvestiti o tem, da ni dolžan odgovarjati na vprašanja (Interna gradiva DURS-a, 2002).

Kraljevina Švedska

Če obstaja sum goljufije, se inšpekcijski pregled opravi s strani posebne skupine t.i. fraud team, ki deluje pri davčnem uradu v skladu s civilno-upravnim postopkom. Ta skupina ima enaka pooblastila kot preostali davčni inšpektorji. Vodi jo preiskovalni vodja, ki je posebej izurjen davčni inšpektor in ki je pooblaščen, da od sodišča zahteva odobritev posebnih metod.

Podlago za odločitev za vključitev omenjene skupine predstavljajo:

- pokazatelji obstoja goljufije v davčnih obračunih;
- informacije, posredovane s strani oddelka za pobiranje davkov;
- informacije, pridobljene od policije;
- anonimne prijave.

Takoj ko se pojavi resen sum, da je bil storjen finančni prekršek oziroma davčna zatajitev, je treba to prijaviti Uradu državnega tožilstva. Tak sum se lahko pojavi pred ali pa med postopkom inšpekcijskega pregleda. V praksi se prijava državnemu tožilstvu pogosto vroči šele po končanem inšpekcijskem pregledu, ko so znani rezultati inšpekcijskega pregleda, saj je le na ta način mogoče ustrezno utemeljiti sum davčne zatajitve.

V nadaljnjem koraku državni tožilec odloči, ali naj se prične kazenska preiskava, ki jo opravlja policija. Ker pa je davčni inšpektor strokovnjak za davčna vprašanja, ga bo državni tožilec običajno predlagal za izvedenca v postopku preiskave, pa tudi kasneje na glavni obravnavi pred kazenskim sodiščem. Zato lahko pregleda poslovne knjige in zaseženo dokumentacijo, prav tako pa je pooblaščen, da nudi pomoč pri hišni preiskavi in pri zaslišanjih, sam pa je ne sme opraviti.

Če se pojavi sum goljufije med postopkom inšpekcije, potem davčni inšpektor nadaljuje s pregledom in postopka ne prepusti posebni skupini, če zadeva ni preveč zahtevna. Posebna skupina mu pri tem lahko le pomaga. Tudi tak davčni inšpektor nastopa kot izvedenec, če se v zadevi, v kateri je opravil inšpekcijski pregled, pojavi sum kaznivega dejanja goljufije. Tudi

tukaj je običajno posebna skupina (fraud team) tista, ki prva kontaktira s policijo in državnim tožilstvom.

Z Zakonom o sodelovanju davčne uprave v kazenskih preiskavah, ki je začel veljati s 1. januarjem 1998, je Kraljevina Švedska še dodatno uredila področje kazenskih preiskav na področju davčnih zatajitev. Uveden je bil poseben Oddelek za preiskave davčnih zatajitev. Po tem zakonu lahko Urad državnega tožilstva zahteva sodelovanje davčnega urada v kazenskih preiskavah s področja davkov in drugih kriminalnih aktivnosti. Urad državnega tožilstva je tisti, ki odloči, katera kazniva ravnanja naj se predajo davčni upravi za preiskavo in katera policiji.

V okviru vsakega od 10-ih davčnih uradov v Kraljevini Švedski obstaja Oddelek za preiskave davčnih zatajitev (Tax Fraud Investigation Unit – FIU), ki so neposredno odgovorni upravam davčnih uradov. V okviru tega oddelka delujejo posebni uradniki t.i. preiskovalci davčnih zatajitev, ki so pooblaščen za vodenje preiskav. Imajo pravico do privedbe oseb zaradi zaslišanja in pravico, da opravijo zaslišanje, niso pa pooblaščen za uporabo drugih prisilnih sredstev. So neke vrste “rezerva policije”.

Posledica uvedbe FIU je ta, da je začrtana jasna delitev dela med davčnim inšpektorjem in preiskovalcem davčnih zatajitev. Tako davčni inšpektor ne sme izvajati kazenske preiskave in preiskovalec davčnih zatajitev ne sme izvajati inšpekcijskega pregleda, čeprav sta uradnika istega davčnega urada. Ni pa nobenih zadržkov, da davčni inšpektor ne bi mogel sodelovati v postopku kazenske preiskave kot izvedenec.

Preiskovalci davčnih zatajitev se usposabljaajo na Švedski nacionalni policijski akademiji. Do konca leta 2000 je omenjeno izobraževanje zaključilo 80 preiskovalcev, ki so sedaj razporejeni po regionalnih FIU (Interna gradiva DURS-a, 2002).

Nizozemska

V okviru nizozemske davčne uprave deluje posebna Davčno-informacijska in preiskovalna služba (Fiscal Information and Investigation Service – FIOD), ki opravlja dve vrsti aktivnosti. Opravlja naloge odkrivanja goljufij in zbira ter posreduje informacije. FIOD je organiziran v tri sektorje, in sicer informacijski sektor, sektor za preiskave ter sektor za vodenje in podporo. Informacijski sektor je sestavljen iz treh delov:

1. informacijska analiza: zbiranje, analiza in obdelava informacij za davčne urade, carinska okrožja in sektor za preiskave;
2. nacionalni in mednarodni stiki: izmenjava informacij z drugimi davčnimi upravami;
3. raziskave in načrtovanje.

Sektor za preiskave je nastal z združitvijo davčne in carinske preiskave, ki sta bili prej ločeni. Delo preiskovalcev vodi državni tožilec. Ko se preiskava zaključi, se izdela poročilo, ki se posreduje državnemu tožilstvu, ta pa nato začne postopek pred kazenskim sodiščem.

Preiskovalci imajo posebna pooblastila, ki jim omogočajo preiskovanje določenih kaznivih dejanj po nizozemskem kazenskem zakonu.

Če obstaja sum, da so bili prekršeni davčni predpisi, davčni urad obvesti Sektor za preiskave. Temu sledi sestanek o nadaljevanju preiskave med predstavniki nizozemske davčne uprave, Sektorjem za preiskave in državnim tožilstvom. Sektor za preiskave lahko izvaja številne prisilne ukrepe, za katere ga pooblaščajo Zakon o kazenskem postopku, Splošni davčni zakon in Carinski zakon (Interna gradiva DURS-a, 2002).

4.3.4.2. Davčna preiskava v Sloveniji

Davčna uprava Republike Slovenije s tremi oblikami dela nadzora, in sicer s kontrolo, inšpekcijami in preiskavami zaznava davčne zatajitve. Pri kontroli in inšpekciji govorimo o zaznavanju davčnih zatajitev v formalnem upravnem postopku, medtem ko pri preiskavah zaznavamo davčne zatajitve z analitično operativno dejavnostjo, ki ni del formalnega upravnega postopka (Interna gradiva DURS-a, 2002).

Davčne preiskave v Sloveniji so organizirane na republiškem nivoju v okviru Glavnega urada DURS-a, kjer deluje Preiskovalno analitski oddelek in na regionalni ravni v okviru davčnih uradov, kjer naloge opravljajo posamezni inšpektorji preiskovalci. Aktivnost omenjenega oddelka je v pretežni meri usmerjena na zbiranje informacij, obdelavo informacij in podatkov ter izdelavo operativno analitskih poročil. Oddelek pridobiva tako davčne kakor tudi nedavčne podatke, ki jih preverja, ocenjuje in posreduje pristojnim organom. V večini primerov so uporabniki analitskih poročil inšpeksijski organi na davčnih uradih. Če se ugotovijo nepravilnosti, ki imajo znake kaznivih dejanj, pa oddelek ugotovitve posreduje pristojnemu državnemu tožilstvu in policiji.

Naslednja zelo pomembna aktivnost oddelka je koordinacija izvajanja inšpeksijskega nadzora, kadar je potrebno inšpiciranje večjega števila davčnih zavezancev, inšpiciranje pa mora biti časovno usklajeno. Oddelek izvaja tudi koordinacijo med DURS-om, državnim tožilstvom in policijo ter drugimi organi nadzora v primerih skupno vodenih preiskav.

Operativne zadeve, ki jih Preiskovalno analitski oddelek odstopa v reševanje davčnim uradom so označene s stopnjo nujnosti realizacije zadeve. Pri tem se uporablja štiri stopnje:

1. stopnja, ko je treba začeti z inšpiciranjem takoj;
2. stopnja, ko se lahko inšpiciranje začne v roku enega meseca;
3. stopnja, ko se inšpiciranje začne v roku šestih mesecev;
4. stopnja, ko o postopku inšpiciranja odloča davčni urad sam po lastni presoji glede na okvirni načrt inšpiciranja.

Preiskovalno analitski oddelek in inšpektorji preiskovalci na davčnih uradih usmerjeno zbirajo obvestila predvsem na naslednjih področjih (Dešman, 2002, str. 69):

- poslovanja povezanih oseb;
- davčnih nepravilnosti, ki so povezane s transferji državnih pomoči;
- neupravičenega bogatenja davčnih zavezancev;
- prometa in uporabe naftnih derivatov;
- dohodnine v primeru, ko so prikazani prihodki v očitnem nesorazmerju s premoženjem posameznika;
- prometa z nepremičninami in oddajanje nepremičnin;
- spremljanje aktivnosti odgovornih oseb, ki so vodili gospodarske družbe, ki so v stečaju sive ekonomije in dela na črno.

Na republiškem nivoju oddelek sodeluje predvsem z delovno, tržno in okoljevarstveno inšpekcijo, policijo, državnim tožilstvom Republike Slovenije, Carinskim uradom Republike Slovenije in Uradom za preprečevanje pranja denarja. Sodelovanje temelji na izmenjavi, podatkovni koordinaciji in vodenju skupnih akcij, medsebojni pravni in tehnični pomoči ter izobraževanju (Dešman, 2002, str. 79).

Mednarodno bilateralno sodelovanje oddelka na področju davčnih preiskav poteka s francosko in nizozemsko davčno službo, ki je opisana zgoraj. Pri tem gre v pretežni meri za izmenjavo informacij z zakonodajnega področja in tehnik ter metod opravljanja davčnih preiskav (Interna gradiva DURS-a, 2002).

4.4. SANKCIJE

Pomemben del davčnega nadzora so sankcije, vendar visoke kazni ne pomenijo nujno večje učinkovitosti pri izterjavi. Sankcije morajo spodbujati neplačnike, da čim hitreje poravnajo obveznosti. Kazni morajo biti določene v čim hitrejšem času in ne smejo biti previsoke.

Zoper dolžnika, ki zapadlega davka ni plačal v predpisanem roku, uvede davčni organ postopek prisilne izterjave. Pri opravljanju prisilne izterjave je treba upoštevati osebno dostojanstvo dolžnika in poskrbeti, da je izterjava zanj čim manj neugodna. Prisilno izterjavo uvede davčni organ z izdajo sklepa o prisilni izterjavi. Za izdajo sklepa je pristojen davčni urad, pri katerem je dolžnik vpisan v davčni register. Če dolžnik ni vpisan v davčni register, je za izdajo sklepa o prisilni izterjavi pristojen davčni urad, na katerega območju je davčni dolg nastal.

Neizpolnjevanje davčnih obveznosti je sankcionirano. Težji davčni delikti so sankcionirani po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije kot kaznivo dejanje davčne utaje. Lažje oblike utajevanja so sankcionirane kot prekršek po zakonih, ki predpisujejo posamezno davčno obvezo in z Zakonom o davčni službi.

4.5. UČINKOVITOST DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE

Učinkovitost davčne administracije je ključna za izvajanje davčnega sistema. Najpogostejša opredelitev, ki jo zasledimo v literaturi, je, da je davčna administracija uspešna, kadar doseže visoko stopnjo prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti, in učinkovita, kadar so stroški davčne administracije glede na pobrane prihodki nizki (Pellechio, Tanzi, 1995). Neučinkovitost davčne administracije pomeni neoptimalno izvajanje davčnih zakonov, slabše izvajanje davčnega sistema, slabša se davčna morala, vrednost pobranih davkov pa je nižja.

Države niso razvile enotnega sistema kazalcev učinkovitosti davčne uprave. Na splošno velja, da so kazalci učinkovitosti v posameznih davčnih ureditvah zelo različni, kot na primer (Milost, Milunovič, 2001, str.10):

- znesek davčnega dolga v primerjavi z zneskom pobranih dajatev;
- stroški delovanja davčne uprave v primerjavi z zneskom pobranih dajatev;
- delež pobranih v primerjavi z zneskom odmerjenih (načrtovanih) dajatev;
- znesek pobranih dajatev na zaposlenega;
- kazalci na posameznih področjih nalog (izterjave, inšpekcije, reševanja pritožb), ki jih je zaradi različnih vrst dajatev, ki se pobirajo v posamezni državi in zaradi različne organiziranosti davčnih uprav, težko med seboj primerjati.

Večina davčnih administracij pri predstavitvi svojega delovanja uporablja dva kazalca, ki pa ne prikazujeta celotne slike o tem, ali je neka davčna administracija učinkovita in uspešna:

1. DAVČNA VRZEL (TAX GAP) – razlika med vrednostjo davčnih prihodkov, ki bi jih davčna uprava morala zbrati na podlagi zakonov in predpisov ter vrednostjo dejansko pobranih davčnih prihodkov.

2. STROŠKOVNA UČINKOVITOST – razmerje med stroški davčne administracije in vrednostjo pobranih davčnih prihodkov.

Najpogostejši kazalec, ki ga za prikazovanje svoje učinkovitosti prikazujejo davčne administracije, je stroškovna učinkovitost. Tudi slovenska davčna administracija svojo učinkovitost prikazuje s tem kazalcem. Razmerje med stroški in pobranimi prihodki se v Sloveniji povečuje, kar vidimo v Tabeli 2.

Tabela 2: Stroškovna učinkovitost DURS-a v letih 1998-2001

	1998	1999	2000	2001
Porabljen sredstva/pobrani davčni prihodki (v %)	0,82	0,86	1,13	1,14
Porabljen sredstva na zaposlenega (v mio SIT)	4,49	4,59	5,55	6,2
Porabljen sredstva na zavezanca (v SIT)	4.82	5.15	6.17	6.66
Porabljen sredstva/BDP (v %)	0,33	0,32	0,35	0,39

Vir: Poročilo o delu DURS-a v letu 2001, 2002, str. 3.

Pri ovrednotenju učinkovitosti in uspešnosti davčne uprave v Sloveniji pa se davčna administracija v svojem Davčnem biltenu predstavlja večinoma s pomočjo absolutnih podatkov, ki so predstavljeni v Tabeli 3 na strani 44. V letu 2002 je davčna uprava povečala učinkovitost pri svojem delu glede na prejšnje leto. Povečali so se davčni prihodki, ki jih pobira DURS, uspešnost pa se kaže tudi na področju prisilne izterjave in reševanja pritožb na prvi stopnji, prav tako pa se iz leta v leto zmanjšuje število nerešenih pritožb na drugi stopnji.

Tabela 3: Kazalci uspešnosti za leti 2002 in leti 2001 (v 000 SIT)

I. PRIHODKI, ki jih pobira DURS	Leto 2002	Leto 2001	Indeks 02/01
1. Davki na dohodek in dobiček	396.592.360	358.786.681	111
1.1. Dohodnina	320.980.936	289.762.525	111
1.2. Davek od dobička pravnih oseb	75.611.424	69.024.156	110
2. Prispevki za socialno varnost	772.609.784	701.316.819	110
3. Davki na plačilno listo in delovno silo	94.091.264	83.667.956	112
4. Davki na premoženje	34.689.374	33.1196.903	105
5. Domači davki na blago in storitve	134.460.965	120.550.285	112
5.1. Splošni prometni davki, DDV	111.866.565	101.254.812	110
5.1.1. Davek od prometa proizvodov in storitev	846.757	1.938.836	44
5.1.2. Davek na dodano vrednost po obračunu	111.019.808	99.315.976	112
5.1.2.1. Vplačila DDV	367.594.086	320.749.797	115
5.1.2.2. Vračila DDV	256.574.278	221.433.821	116
5.2. Drugi davki na blago in storitve	88.853	106.022	84
5.3. Davki na posebne storitve	19.595.565	17.479.431	112
5.4. Drugi davki na uporabo blaga in storitev	2.434.744	1.218.672	200
5.5. Davki na motorna vozila	475.238	473.348	100
6. Drugi davki	328.428	230.057	143
7. Nedavčni prihodki	10.623.719	13.020.971	82
8. Transforni prihodki	68.579.466	60.649.145	113
9. Skupaj (1-8)	1.511.975.360	1.371.338.817	110
II. ODMERA DOHODNINE IN DAVKA OD DOHODKOV IZ DEJAVNOSTI			
1. Dohodnina	Leto 2001	Leto 2000	01/00
Število vloženih napovedi	1.411.222	1.411.790	100
Število izdanih odločb	1.148.397	1.141.607	101
2. Davek od dohodkov iz dejavnosti			
Število vloženih napovedi	64.302	64.729	99
Število izdanih odločb	64.434	64.246	100
III. PRISILNA IZTERJAVA			
	Leto 2002	Leto 2001	02/01
Izdani sklepi prisilne izterjave v 000 SIT	103.525.023	81.117.122	128
Plačila na osnovi izdanih sklepov prisilne izt.	38.228.037	32.294.133	118
IV. INŠPEKCIJSKI PREGLEDI			
Število opravljenih inšpek. Pregledov	9.542	12.659	75
Dodatno ugotovljene obveznosti	26.037.283	21.663.269	120
Ostali učinki inšpekcije	23.203.233	17.977.994	130
Plačila dodatno ugotovljenih obveznosti	13.793.561	15.977.896	86
V. PRITOŽBE			
I. stopnja	Leto 2002	Leto 2001	02/01
Število vloženih pritožb	20.922	18.173	115
Število obravnavanih pritožb	21.387	19.332	111
Število nerešenih pritožb (po stanju na dan 1. 1.)	1.909	3.086	62
Število nerešenih pritožb (konec decembra)	1.444	1.909	76
II. stopnja			
Število vloženih pritožb	5.325	4.659	114
Število rešenih pritožb	5.897	5.349	110
Število nerešenih pritožb (po stanju na dan 1. 1.)	4.907	5.597	88
Število nerešenih pritožb (konec decembra)	4.335	4.907	88

Vir: Najvišji obdavčljivi prejemki iz naslova dohodnine niso plače, 2003, str. 46.

Davčna uprava je v proračunskem letu 2002 pobrala 1.511,9 milijarde SIT davčnih prihodkov, kar je za 10 % več kot v letu 2001 in za 3 % več, kot je bilo načrtovano. Davki na dohodek in dobiček so bili v letu 2002 realizirani v višini 396.592 milijonov SIT, kar je za 11 % več kakor leto poprej. Dohodnina je bila enaka načrtovani in je znašala 320.981 milijonov SIT. Vplačila davka od dobička pravnih oseb so znašala 75.611 milijonov SIT prihodov, kar je za 11 % več kakor leto poprej. Prispevki za socialno varnost so bili realizirani v višini 772.610 milijonov SIT. Domači davki na blago in storitve so bili v letu 2002 realizirani v višini 134.461 milijonov SIT, kar je 12 % več kot v letu 2001.

Zavezanci za dohodnino so v letu 2001 vložili 1.411.222 napovedi za odmero dohodnine za leto 2000. Število izdanih odločb je bilo večje od števila izdanih napovedi. Za davek od dohodkov iz dejavnosti je bilo v letu 2001 vloženi 64.302 odločb.

Delo inšpektorjev je bilo v letu 2002 dovolj učinkovito. Opravili so 9.542 pregledov, kar je sicer manj kot v letu 2001. Večji poudarek je bil posvečen celovitim in delnim pregledom za posamezno vrsto davka. V postopkih inšpiciranja so ugotovili dodatne obveznosti v višini 26.037 milijonov SIT, kar je za 20 % več kot v letu 2001. V letu 2002 je bilo plačanih 23.203,2 milijona SIT dodatno ugotovljenih obveznosti, kar pomeni 52,3 % vseh dodatno ugotovljenih obveznosti. Poleg tega so ugotovili za 23.203 milijonov drugih učinkov inšpekcije. Davčni dolg je konec leta 2002 znašal 169,8 milijarde SIT, kar je 15 % več kot leta 2001.

Stanje pri reševanju pritožb zavezancev in s tem predvsem hitrost odločanja v pritožbenih postopkih je med pomembnejšimi kazalci ocenjevanja delovanja davčne uprave v odnosu do zavezancev. Nezadovoljstvo zavezancev z odločitvami davčne uprave nam kaže velik odstotek pritožb. Davčni zavezanci so v letu 2002 vložili 20.922 pritožb, kar je za 15 % več kot v letu 2001. Na prvi stopnji je 1.444 pritožb ostalo nerešenih, kar je za 24 % manj kot v letu 2001. Na drugi stopnji je bilo v letu 2002 vloženi 5.325 novih pritožb. Konec leta 2002 je ostalo nerešenih 4.335 pritožb, kar je za 12 % manj kot prejšnje leto. Na podlagi navedenega lahko ocenimo, da se kakovost dela v zvezi s pritožbami izboljšuje, saj se število nerešenih pritožb zmanjšuje.

4.6. DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE KOT PREKRŠKOVNI ORGAN

Predlog novega Zakona o prekrških, ki naj bi začel veljati s 1. 1. 2005 opredeljuje prekrškovne organe, ki naj bi v hitrih postopkih vodili postopke o prekrških na prvi stopnji. Prekrškovni organi so opredeljeni kot upravni in drugi državni organi in organizacije z javnimi pooblastili, ki izvajajo nadzorstvo nad izvrševanjem zakonov in uredb, s katerimi so določeni prekrški in organi lokalnih skupnosti, ki so s posebnimi predpisi pooblaščen za odločanje o prekrških. To so predvsem inšpekcije, policija, carina, davčna uprava, ...

Prekrškovni organi tako ne bodo le odkrivali prekrškov, pač pa praviloma zanje tudi izrekli sankcije. To naj bi zagotovilo bistveno manjši časovni zamik med začetkom postopka in njegovo zaključitvijo z izdajo prve odločbe. Organ, ki je odkril prekršek, mora po sedanjem načinu dela in delitvi pristojnosti posredovati predlog za kaznovanje sodniku za prekrške in pri tem opraviti praktično že velik del dokaznega postopka, po novem pa naj bi ta isti organ tudi odločal v hitrem postopku.

Praviloma naj bi se o prekrških odločalo po hitrem postopku, razen v primerih, ko bi zakon določal drugače. Hitri postopek ne bi bil dovoljen (Interna gradiva DURS-a, 2002):

1. če je z dejanjem nastala telesna poškodba;
2. če je treba odločiti o premoženjsko pravnem zahtevku;
3. proti mladoletnim storilcem prekrškov;
4. v drugih primerih, ko bi bilo z zakonom tako določeno.

Z uveljavitvijo novega zakona pa bi lahko nastalo tudi veliko problemov, kot so povečanje število izterjevalcev na DURS-u, saj podatki kažejo na majhno število izterjanih kazni, boljša tehnična in tehnološka opremljenost, prilagojeno strokovno izobraževanje vseh, ki bodo odločali v postopkih o prekrških, itd.

5. SKLEP

Davki so obvezne dajatve brez neposrednega vračila, ki jih organi oblasti predpišejo drugim ekonomskih subjektom bodisi za pokrivanje javnih finančnih potreb bodisi za uresničevanje drugih javnih ciljev, zlasti tistih s področja ekonomske in socialne politike. Davčni sistem v Republiki Sloveniji pomeni zagotavljanje enega temeljnih virov financiranja državnega proračuna. Za njegovo uresničevanje skrbi Davčna uprava Republike Slovenije, ki v skladu z veljavnimi predpisi zagotavlja izvajanje davčne službe. Opravlja naloge iz dejavnosti davčne službe, ki obsegajo odmero, obračunavanje, nadzor in izterjevanje davkov ter drugih dajatev na podlagi zakona in drugih predpisov. Da davčna uprava lahko opravlja vse omenjene naloge, mora imeti ustrezne evidence, prav tako pa morajo podobne evidence zagotoviti tudi davčni zavezanci.

Največkrat so davčne reforme kompleksne, saj narekujejo preobrazbo tako systemskega kot izvajalskega dela davčnega področja. Cilj davčne reforme v Sloveniji je oblikovati davčni sistem, ki bo vsebinsko primerljiv z davčnimi sistemi v državah EU. Davčna reforma v Republiki Sloveniji teče torej že od leta 1991, ko so kot glavni podjetniški davek uvedli davek od dobička pravnih oseb ter kot glavni osebni davek, davek na dohodnino. Na področju davčno-organizacijske zakonodaje je prišlo v letu 1996 do reforme; v letu 1996 je bila v Sloveniji ustanovljena enotna davčna administracija Davčna uprava Republike Slovenije (DURS) in šele takrat je bilo mogoče govoriti o enotnem in učinkovitem davčnem nadzoru. V letu 1996 pa je bil sprejet tudi zelo pomemben zakon – Zakon o davčnem postopku, ki je poenotil izvajanje procesnih pravil za celotno paleto davkov, ki jih nadzira Davčna uprava

Republike Slovenije. Druga faza davčne reforme pa je bila, skladno z rešitvami v razvitih državah, namenjena predvsem harmonizaciji posrednih davkov in je obsegala uvedbo DDV in uvedbo posebnih trošarin. Uvedeni sistem DDV je soroden rešitvam v državah EU.

Davčni nadzor zasluži posebno pozornost, saj gre za enega izmed najpogosteje izvedenih upravnih postopkov, ki vključuje celotno nadziranje nad izvajanjem davčne zakonodaje v Republiki Sloveniji. Zakon o davčni službi sicer opredeljuje le kontrolo in inšpekcijo kot obliko davčnega nadzora, vendar so praktične izkušnje pokazale, da je tudi mednarodna izmenjava podatkov v pretežni meri namenjena odkrivanju in preprečevanju davčnih zatajitev. Davčne preiskave kot oblika in metoda dela davčne službe pri nas še niso zakonsko utemeljene, izkušnje iz držav članic EU pa kažejo, da so tudi preiskave nujno potreben element davčnega nadzora. Z davčno kontrolo imenujemo sproti nadzor nad davčnimi zavezanci. Davčno inšpiciranje pomeni naknadni nadzor nad davčnimi zavezanci. Pri inšpekcijskih pregledih gre običajno za poglobljeno preveritev celotnega obračuna. V davčni upravi Republike Slovenije označujejo s pojmom preiskave celoto dejanj davčnih preiskovalcev, opravljenih z namenom preprečevanja in odkrivanja aktivnosti, ki pomenijo kršitev davčnih predpisov in so v škodo finančnim interesom Republike Slovenije.

Davčna uprava Republike Slovenije s tremi oblikami dela nadzora, in sicer s kontrolo, inšpekcijami in preiskavami zaznava davčne zatajitve. V postopkih davčnega nadzora so ugotovljene nepravilnosti glede obračunavanja in plačevanja davkov ter drugih obveznih dajatev. Davčna utaja je ravnanje davčnega zavezanca, ki pristojnim uslužbencem posreduje napačne in nepopolne podatke o davčno pomembnih dejstvih. Utaja se lahko pojavlja v različnih oblikah, kot so neprijavljanje vseh dohodkov, neizpolnjevanje davčnih obveznosti, nelegalne dejavnosti in prijavljanje višjih davčnih olajšav. Konec januarja sta francoska in slovenska davčna uprava sklenili pogodbo za izvedbo projekta (twinning light) v okviru PHARE programa. Cilj projekta je vzpostavitev integriranega in učinkovitega sistema za boj proti davčnim utajam.

6. LITERATURA

1. Davki in davčno poslovanje. Ljubljana : Koma, 2002. 159 str.
2. Derganc Franc, Dešman Gregor, Žibred Tadeja: Postopek davčne inšpekcije in Kaj moramo vedeti, ko nas obišče davčni inšpektor. Gradivo za seminar. Ljubljana : TaxConsoult Svetovalna Hiša, 2002. 42 str.
3. Dešman Gregor: Davčni nadzor v boju proti davčnim zatajitvam. Zbornik referatov davčne konference slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. str. 67-87.
4. Dimič Davorin: Prilagajanje slovenskega davčnega sistema davčnemu sistemu EU. Diplomsko delo. Maribor : Ekonomska-poslovna fakulteta, 2002. 71 str.
5. Hadjar Rajko: Davčno inšpiciranje v 21. stoletju. Dacar, Ljubljana, 2003, 1-2, str.10-11.
6. Jovanovič Dušan: Obdavčitev pravnih oseb v Sloveniji. Naše gospodarstvo, Ljubljana, 2000, 4, str. 570-594.
7. Kostanjevec Boris: Nekateri pogledi na davčno reformo Slovenije v odnosu do Evropske unije. Podjetje in delo, Ljubljana, 2002, 5, str. 743-758.
8. Lamberger Igor: Obvadovanje gospodarskega kriminala v bankah in drugih finančnih institucijah. Magistrsko delo. Maribor : Ekonomska-poslovna fakulteta, 2001. 388 str.
9. Milost Franko, Milunovič Vilma: Obdavčitev podjetja. Koper : Visoka šola za management, 2001. 126 str.
10. Najvišji obdavčljivi prejemki iz naslova dohodnine niso plače. Davčni bilten, Ljubljana, 2003, 4, str. 41-47.
11. Ošljaj Biserka: Davek na dodano vrednost 2 – kratko in jedrnato. Ljubljana : MFB Consulting, 2000. 143 str.
12. Pernek Franc, Škof Bojan: Nekateri vidiki davčnega prava. Maribor : Pravna fakulteta, 1998. 48 str.
13. Pernek Franc: Finančno pravo in javne finance. Maribor : Pravna fakulteta, 1997. 391 str.
14. Podgorelec Ivan: Davki v letu 2000 v Republiki Sloveniji. Ljubljana : Dafis, 1999. 259 str.

15. Skitek Mitja: Davčne evidence. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 16 str.
16. Pellechio Anthony, Tanzi Vito: The Reform of Tax Administration. IMF Working Paper 95/22, Washington, 1995. 22 str.
17. Tičar Bojan: Uvod v korporacijsko pravo. Ljubljana : Inštitut za javno upravo, 2001. 314 str.
18. Tičar Bojan: Davčno pravni sistem Slovenije s poudarkom na neposrednem obdavčevanju dobička pravnih oseb. Doktorska disertacija. Ljubljana : Pravna fakulteta, 2001a. 267 str.

7. VIRI

1. Interna gradiva Davčne uprave Republike Slovenije.
2. Interna gradiva Ministrstva za finance Republike Slovenije.
3. Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2001. Ljubljana : DURS, 2002. 52 str.
4. Slovenija in Evropska unija o pogajanjih in njihovih posledicah. Ljubljana : Urad Vlade Republike Slovenije za informiranje, 2003. 60 str.
5. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96, 78/96, 87/97, 35/98, 82/98, 91/98, 1/99, 108/99).
6. Zakon o davčni službi (Uradni list RS, št. 18/96, 36/96, 87/97, 35/98, 48/98, 26/99, 91/98, 1/99, 108/99).
7. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št.89/98, 4/99, 45/99, 59/99, 110/99).
8. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 34/96, 18/96, 27/98).
9. Zakon o trošarinah (Uradni list RS, št. 84/98, 89/98).