VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA,
MARIBOR

DIPLOMSKO DELO

OBISK DAVČNEGA INŠPEKTORJA

Kandidatka: Andreja Kirbiš
Študentka študija ob delu
Št. indeksa: 11190122427
Program: Računovodja
Mentor: mag. Sonja Kuhar

Maribor, september 2011

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKE NALOGE

Podpisana Andreja Kirbiš, št. indeksa 11190122427, izjavljam, da sem avtorica diplomske naloge z naslovom Obisk davčnega inšpektorja, ki sem jo napisala pod mentorstvom **mag. Sonje Kuhar.**

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predložena diplomska naloga izključno rezultat mojega dela;

- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, navedena oz. citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia;

- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli, kot moje lastne, kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah; UL, št. 16/2007; (v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili;

- skladno z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomske naloge na spletnem portalu šole.

V Spodnjem Dupleku, dne 01. 09. 2011

podpis:

……...

.

ZAHVALA

Zahvaljujem se mentorici mag. Sonji Kuhar za usmerjanje pri pisanju diplomske naloge.

Zahvaljujem se celotnemu kolektivu Višje strokovne šole ACADEMIA, predvsem ravnateljici mag. Mirjani Ivanuša Bezjak in gospe Mateji Vlasak, prof. fil. in univ. dipl. sin.

Zahvaljujem se gospe Jasmini Vajda Vrhunec za lektoriranje diplomske naloge.

Največja zahvala gre moji družini, predvsem hvala partnerju za moralno podporo in pomoč.

POVZETEK

Pri podjetjih in samostojnih podjetnikih je beseda inšpekcija vedno občutljiva tema, saj vemo, da z obiskom davčnega inšpektorja pride do razkritja napak, ki posledično prinesejo dodatne finančne stroške in morebitne kazni. Prav tako nam inšpekcijski pregled vzame veliko časa.

Napake pri poslovanju se dogajajo zaradi premalo poznavanja in upoštevanja davčnih zakonov, malomarnosti, prakse in nenazadnje namerne utaje, saj se pri poslovanju zavezanci poslužujejo nelegalnih računalniških programov.

Osredotočila sem se na praktične primere ter iz njih pokazala, kakšne so najpogostejše napake, ki jih delajo podjetja ali samostojni podjetniki. Skozi raziskovalni del sem ugotovila, da gostinci uporabljajo računalniške programe, ki omogočajo prirejanje dnevnega prometa. V večini primerov, ki so opisani v diplomski nalogi, pa so se napake zgodile zaradi neupoštevanja Zakona o DDV in Zakona o davku od dohodka pravnih oseb. Zaradi teh napak podjetja plačujejo večje davke in prispevke, zamudne obresti od davkov in prispevkov ter kazni.

Kvalitetno vodenje poslovanja, upoštevanje davčnih zakonov in pravočasno obračunavanje davkov in prispevkov nam pomaga, da se ognemo finančnim stroškom.

KLJUČNE BESEDE: davki, prispevki, inšpekcija, napake, kazni.

SUMMARY

VISIT OF THE TAX INSPECTOR

For companies and small businessman the word inspection is always a sensitive topic, because we know that when a tax inspector visits us, there usually comes to the disclosure of mistakes, which bring additional costs and possible penalties. The inspection itself takes us a lot of time too.

In business the mistakes happen due to lack of knowledge and because of not respecting the tax laws, negligence, practices and not least because of intentional evasion, for which taxpayers use illegal software.

I focused on practical examples, and from them I tried to indicate what are the most common mistakes made by companies and small businessman. Through the research part, I found that caterers use computer programs that allow then to assignment the daily traffic. But in most cases, that are described in the thesis, the mistakes are made because companies and small businessman are not keeping of the Law about VAT and the Law of the corporation income tax. Because of these mistakes companies pay higher taxes and contributions, interest for late payment of taxes and contributions and penalties.

Quality management, respecting the tax laws and paying taxes on time helps us to avoid financial costs.

KEYWORDS: taxes, contributions, inspection, mistakes, penalties.

KAZALO

1 UVOD 7
1.1 Opredelitev oz. opis področja, ki je predmet raziskovanja 7
1.2 Namen in cilj diplomske naloge 7
1.3 Predpostavke in omejitve raziskovanja 8
1.4 Uporabljene metode raziskovanja 8
2 PRIPRAVA, PRIČETEK IN OPRAVLJANJE INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA 9
2.1 Izdaja delovnega naloga 9
2.2 Pridobivanje podatkov o zavezancu 12
2.3 Analiza podatkov 13
2.4 Vabilo davčnemu zavezancu 15
2.5 Uvodni razgovor z davčnim zavezancem 15
2.6 Ogled poslovnih prostorov 17
2.7 Opredelitev težišča inšpekcijskega pregleda 18
2.8 Poslovne knjige in evidence 18
2.9 Navzkrižna kontrola računov 20
3 NAJPOGOSTEJŠE NEPRAVILNOSTI UGOTOVLJENE Z INŠPEKCIJSKIM NADZOROM 21
3.1 Inšpekcijski nadzor pri zavezancih, ki opravljajo gostinsko dejavnost 21
3.2 Inšpekcijski nadzor pri trgovini z gorivi in mazivi 23
3.3 Inšpekcijski nadzor pri turistični potovalni organizaciji 24
3.4 Inšpekcijski nadzor v cestno tovornem prometu 26
3.5 Inšpekcijski nadzor v trgovini z motornimi vozili 29
3.6 Inšpekcijski nadzor v dejavnosti projektiranje 35
3.7 Inšpekcijski nadzor v proizvodnji betona 39
4 PRAVICE IN DOLŽNOSTI DAVČNIH ZAVEZANC 40
4.1 Stranka v postopku – davčni zavezanec 42
4.2 Stranski udeleženec 43
4.3 Zastopanje stranke 44
4.4 Vročanje 44
4.5 Vloge 45
5 UGOTOVITVE INŠPICIRANJA 46
5.1 Zapisnik 46
5.2 Odločbe 48
5.3 Pritožbeni postopek 49
5.4 Evidence in poročila inšpektorja 50
6 SKLEP 51
7 SEZNAM LITERATURE IN VIROV 53

1 UVOD

Vsako podjetje se prej ali slej sreča z davčnim inšpektorjem. Ta opravi v podjetju inšpekcijski pregled, ki obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov in prispevkov, pravilnost poslovanja ter pregled knjigovodskih in drugih evidenc. Vsak zavezanec z nelagodjem pričakuje takšen pregled, saj le-ta ponavadi prinaša le kazni in nove davčne obveznosti. Vendar se kaže tudi vedno večja ozaveščenost zavezancev, saj imajo le-ti kot stranka v postopku določene pravice, ki se jih ne sme zanemariti. Z zavedanjem teh pravic je lahko inšpekcijski pregled za marsikatero stranko bolj prijazen, manj stresen, in seveda, kar je najpomembnejše, lahko se izogne marsikateri kazni. (http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=81/KAJ_JE_DOBRO_VEDETI,_KO_NAM_IN%8APEKTOR_POTRKA_NA_VRATA?, 02.03.2011)

1.1 Opredelitev oz. opis področja, ki je predmet raziskovanja

V diplomski nalogi bom raziskala in opisala situacijo, s katero se sreča večina podjetji in tudi posameznikov, in sicer obisk davčnega inšpektorja. Osredotočila se bom na praktične primere ter iz njih pokazala, kakšne so najpogostejše napake, ki jih delajo podjetja ali samostojni podjetniki in zaradi teh napak plačujejo večje davke, zamudne obresti od davkov in kazni. Za davčni pregled sem se odločila iz preprostega vzroka, sem namreč samozaposlena in se srečujem tako z davčno kot tudi drugo vrsto inšpekcije. Najpogosteje se v praksi zgodi, da ima večina podjetij in posameznikov pred inšpekcijo strah, saj niso seznanjeni s svojimi pravicami in dolžnostmi. Diplomska naloga bo vključevala uporabo domače literature, interneta in zakonov. Teoretični del se bo nanašal predvsem na veljavne zakone RS.

1.2 Namen in cilj diplomske naloge

Namen diplomske naloge je predstaviti nekatere dejavnosti zavezancev in njihove najpogostejše napake. Osredotočila sem se na sedem dejavnosti in opisala ugotovitve na osnovi inšpekcijskega pregleda. Glavni namen je prikazati najpogostejše napake v sistemu inšpiciranja. Cilj naloge je ogniti se kaznim in finančnim izdatkom zaradi napak, ki se pojavljajo pri vodenju poslovanja, saj so lahko napake vzrok za ugasnitev podjetja. Želim dokazati, da z znanjem, tako teoretičnim kot praktičnim, lahko vodimo podjetje uspešno in se ognemo davčnim utajam in nenazadnje najdemo dober odnos z davčnim inšpektorjem.

1.3 Predpostavke in omejitve raziskovanja

V diplomski nalogi je osnovna trditev ta, da je treba davčne zakone dobro poznati, če hočemo uspešno voditi podjetje. V diplomski nalogi preizkušam hipotezo, da četudi poznamo davčne zakone, pride do napak. V primerih, ki sem jih vzela pod drobnogled, dokazujem, da se napake dogajajo zaradi premalo poznavanja davčnih zakonov, malomarnosti, prakse in nenazadnje namerne utaje. V gostinski dejavnosti se zavezanci največkrat poslužujejo računalniških programov, kjer lahko priredijo dnevni promet – izkupiček, zato trdim, da se napake dogajajo namerno. Pri obračunavanju DDV poslovni subjekti odbijajo vstopni DDV tam, kjer ga ne bi smeli, zato skozi nepravilnosti in ugotovitve davčnih inšpektorjev dokazujem, da gre za premalo poznavanja in upoštevanja Zakona o DDV. Krši se od 62. člena do 72. člena ZDDV – nastanek in obseg pravice do odbitka DDV. Prav tako trdim, da zavezanci uveljavljajo pri poslovanju stroške, ki znižujejo davčno osnovo in so neupravičeni, zato ker ne upoštevajo 30. člena in 31. člena Zakona o davku od dohodka pravnih oseb.

Pri diplomski nalogi je največja omejitev predvsem pomanjkanje literature, saj so vse ugotovitve davčnih inšpektorjev več ali manj davčna tajnost. Zato bom opisovala primere iz prakse.

1.4 Uporabljene metode raziskovanja

V diplomski nalogi bom uporabljala tako deskriptivni pristop, torej opis, kot tudi analitični pristop, torej raziskovanje vzroka.

Podatke bom zbirala na osnovi zaupnosti drugih podjetij, ki so imela inšpekcijski pregled.

2 PRIPRAVA, PRIČETEK IN OPRAVLJANJE INŠPEKCIJSKEGA PREGLEDA

2.1 Izdaja delovnega naloga

Priprave za davčni inšpekcijski nadzor se pričnejo, ko se izda delovni nalog. S tem se lahko davčni inšpektor prične pripravljati na pregled. Poudariti je treba, da je delovni nalog le eden izmed dokumentov v fazi priprave. Ne gre torej za formalni akt in z njim še ni uveden davčni inšpekcijski nadzor.

V čas trajanja inšpekcijskega nadzora se štejejo tako priprave na davčni inšpekcijski nadzor kot tudi sama izvedba davčnega inšpekcijskega nadzora ter izdaja zapisnika. Pomembno je, da davčni inšpektor evidentira v dnevnik čas priprave na davčni inšpekcijski nadzor. V nasprotnem primeru se šteje, kot da priprava ni bila opravljena. (http://data.si/sl-SI/a-400/obisk-davcnega-inspektorja-kaj-lahko-pricakujete, 02.03.2011)

Skupaj z delovnim nalogom dobi inšpektor tudi obrazce, na katerih so vpisani podatki o davčnem zavezancu, kjer naj bi pregled potekal. Ti podatki so številka delovnega naloga, davčna številka zavezanca in naziv zavezanca. V fazi priprave na davčni inšpekcijski nadzor je uporaba teh obrazcev obvezna. Enako velja za uporabo vprašalnikov, s katerimi se pridobivajo interni podatki o inšpiciranem zavezancu za davek pri kontrolorju oziroma v izterjavi. Ti vprašalniki se razlikujejo glede na to, za kakšen tip zavezanca gre. Tukaj mislimo predvsem na pravno osebo, samostojnega podjetnika posameznika ali fizično osebo. (Kruhar, 2004, 77)

Vodja inšpekcije je tisti, ki izda delovni nalog in s tem pooblašča inšpektorja, da lahko pri davčnem zavezancu vodi in opravi inšpekcijski pregled. Inšpektor dobi s tem tudi pooblastilo, da lahko pridobiva podatke na DURS, in sicer za namene priprave na davčni inšpekcijski nadzor. Po določbi 33. člena Zakona o davčni službi (ZDS, Uradni list, št. 139/2004, 17/2005, 59/2005) se za postopke zbiranja, obdelave, shranjevanja, dajanja, uporabe in hrambe podatkov, ki so vsebovani v davčnih evidencah in so davčna tajnost, uporabljajo določbe zakona, ki ureja varstvo osebnih podatkov, in določbe zakona, ki ureja davčni postopek. Po 102. členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1, Uradni list, št. 139/2004; 25/2005) določa načelo izbire za davčni inšpekcijski nadzor. Navaja, da lahko davčni organ izbere zavezance za davek za davčni nadzor samostojno po objektivnih kriterijih ter da zavezanec za davek nima pravice zahtevati določenega načina izbire. Tretji odstavek tega člena določa, da izbor

zavezancev za davek temelji na letnem načrtu, ki se pripravi glede na kriterije. Ti kriteriji temeljijo na statističnih metodah in naključnem izboru. Izbira pa se predvsem po velikosti in statusu zavezancev za davek. V nadaljevanju četrti odstavek tega člena določa, da se ne glede na tretji odstavek tega člena v letni načrt lahko vključijo tudi inšpekcijski pregledi pri zavezancih za davek na predlog pristojnega državnega organa na podlagi ugotovitev iz njegovega delovnega področja, ali če to narekujejo ugotovitve v postopku davčnega nadzora.
Delovni nalog točno določa, katere vrste dajatev so predmet inšpekcijskega pregleda. Določa tudi, za katero časovno obdobje se pravilnosti oziroma pravočasnosti obračunanih dajatev pregledujejo. Enako velja za vse, kar je predmet davčnega inšpekcijskega nadzora. Delovni nalog poleg tega določa, koliko časa oziroma koliko dni je predvidenih za izvedbo samega davčnega inšpekcijskega pregleda. Poleg tega je na delovnem nalogu zapisano, na kakšni osnovi se opravlja določen nadzor. Tukaj gre za to, ali je inšpekcijski nadzor planiran, ali je osnova za pregled prijava kakšne druge inšpekcije, kot na primer tržne ali delovne, ali pa gre za utemeljeno prijavo drugega davčnega zavezanca. Vsebovan je lahko tudi nasvet oziroma napotek, na kaj naj se inšpektor predvsem osredotoči, kaj naj predvsem pregleda, kot na primer osnovna sredstva ali povezavo s povezano družbo, in druge podrobnosti. Delovni nalog se vedno izda v pisni obliki. Pri določanju obdobja davčnega inšpekcijskega nadzora je treba upoštevati določila 101. člena ZDavP-1, ki določajo, da pri pravnih osebah, ki niso velike gospodarske družbe, in pri fizičnih osebah, ki opravljajo neodvisno samostojno dejavnost, obsega davčni nadzor največ tri predhodna davčna obdobja, če gre za davčno obdobje, ki je enako koledarskemu oz. poslovnemu letu, oziroma največ 36 mesecev, če gre za davčno obdobje, ki ni enako koledarskemu oziroma poslovnemu letu. Davčni inšpekcijski nadzor pa se lahko razširi tudi na predhodna obdobja, če se ocenjuje, da bo prišlo do znatnih sprememb v znesku davčne obveznosti, ali obstaja sum zmanjšanja davčne obveznosti zaradi utaje davkov. Hkrati 101. člen ZDavP-1 določa, da je davčni inšpekcijski nadzor dopusten do zastaranja pravice do odmere davka. Pri velikih gospodarskih družbah se davčni inšpekcijski nadzor vedno nadaljuje od zadnjega davčnega obdobja, za katerega je bil opravljen predhodni davčni inšpekcijski nadzor. Enako velja za pravne osebe, ki se obdavčujejo v skupini. (http://data.si/sl-SI/a-400/obisk-davcnega-inspektorja-kaj-lahko-pricakujete, 02.03.2011)
Po določilih 55. člena Zakona o gospodarskih družbah (ZGD, Uradni list, št. 42/2006) se gospodarske družbe razvrščajo na mikro, majhne, srednje in velike družb. Pri tem se

uporabljajo naslednja merila na bilančni presečni dan letne bilance stanja zadnjega poslovnega leta:

- povprečno število zaposlenih v poslovnem letu,
- čisti prihodki od prodaje,
- vrednost aktive.

ZDavP tudi določa obseg davčnega inšpekcijskega nadzora. Tako v 100. členu deli davčni inšpekcijski nadzor na:

- celostni davčni inšpekcijski nadzor,
- delni davčni inšpekcijski nadzor.

Na splošno lahko sicer rečemo, da davčni inšpekcijski nadzor obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanje zavezanca za davek, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanja neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom. Vendar vseeno obstajajo razlikovanja, kot jih navaja ZDavP.

Tako celostni davčni inšpekcijski nadzor obsega preverjanje vseh dejstev in dokazov, ki so pomembni za obdavčenje zavezanca za davek. Tukaj gre za obsežno in podrobno preveritev vseh dejstev in dokazov. Gre predvsem za preglede, kjer obstaja sum večjih davčnih utaj. Pred temi pregledi so predhodno izdelane podrobne preiskovalne analize poslovanja in analize denarnih tokov. (Kruhar, 2006, 52)

Delni inšpekcijski nadzor pa obsega posamezna področja poslovanja oziroma gre pri tem za omejitev na enega ali več davkov oziroma na eno ali več obdobji, odvisno od obdavčenja. (Kruhar, 2006, 52)

Poleg teh pregledov obstajata še dva pregleda davčne inšpekcijske službe, ki zadevata davčne zavezance. Prvi je hitri pregled, ki obsega pregled obveznosti za tekoče leto, in sicer za večje število zavezancev za davek. Te preglede je možno vnaprej načrtovati. Gre pa predvsem za preglede DDV obračunov in preglede blagajniškega poslovanja. Drugi pregled pa se imenuje akcija. Predstavljajo krajše preglede, ki pa so predvsem preventivnega značaja in obsegajo tekoče obdobje poslovanja davčnega zavezanca. Sem sodijo:

- hitri pregled DDV, ki zajema pregled posameznih oznak obračuna po vnaprej znanem in omejenem obsegu dokumentacije kot na primer računi za nabavo osnovnih sredstev, ECL ter drugo.
- koordinirane akcije več inšpekcijskih služb,
- pregled inventur zalog materiala, blaga in osnovnih sredstev,

- pregled igralnih avtomatov izven igralnic,
- ogled terena. (Kruhar, 2006, 52)

2.2 Pridobivanje podatkov o zavezancu

S tem ko inšpektor prejme delovni nalog, pridobi osnovo za pridobivanje podatkov o davčnem zavezancu, ki so na razpolago v evidencah DURS. Z njimi inšpektor opravičuje zbiranje podatkov po bazah podatkov DURS.

Inšpektor črpa podatke in informacije o davčnem zavezancu tako iz zunanjih kot notranjih virov.

Ko inšpektor prejme delovni nalog, si istočasno tudi izpiše tipski vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor. Ta vprašalnik se razlikuje glede na status zavezanca za davek in vsebuje nekatere podatke o zavezancu, nad katerim se bo izvajal nadzor. Tako glede na tip davčnega zavezanca poznamo tri vrste vprašalnikov:

- vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor za pravno osebo,
- vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor za samostojnega podjetnika posameznika
- vprašalnik za pripravo na davčni inšpekcijski nadzor za fizično osebo. (http://data.si/sl-SI/a-400/obisk-davcnega-inspektorja-kaj-lahko-pricakujete, 02.03.2011)

Pri teh vprašalnikih je le od organizacije davčnega urada odvisno, ali bodo vprašalnik izpolnjevali oddelki za odmero in kontrolo ter oddelki za davčno knjigovodstvo in izterjavo, ali bo ta vprašalnik izpolnil inšpektor sam, in sicer na podlagi telefonskih ali osebnih razgovorov s kontrolorji in izterjevalci.

Inšpektor mora glede uporabe vprašalnika v primeru, da se davčni inšpekcijski nadzor opravlja na področju drugega krajevno pristojnega davčnega urada, torej izmenjava inšpektorjev, upoštevati navodila krajevno pristojnega davčnega urada. (http://data.si/sl-SI/a-400/obisk-davcnega-inspektorja-kaj-lahko-pricakujete, 02.03.2011)

Vsi trije že našteti vprašalniki imajo podobne tri dele, in sicer:

- V prvem delu so navedeni osnovni podatki o davčnem zavezancu. Ti se črpajo iz registra davčnega zavezanca. Poleg tega so prikazani tudi že opravljeni davčni inšpekcijski nadzor, za kakšne vrste pregledov je šlo, obdobje pregleda ter ugotovitve.

- V drugem delu so prvi osnovni podatki o davčnem zavezancu glede plačevanja davčnih obveznosti, podatki o načinu predlaganja obrazcev, o zavezančevi pripravljenosti za sodelovanje, o že ugotovljenih nepravilnostih s strani kontrolorjev, o kontroliranih področjih pri vsebinski kontroli DDV, DDPO ter davka od dohodkov iz dejavnosti.
- V tretjem delu vprašalnika ima inšpektor podatke s strani oddelka za davčno knjigovodstvo in izterjavo. Gre predvsem za podatke o ugotovljenih nepravilnostih pri vsebinskih kontrolah posameznih vrst davka ter podatke oziroma informacije, za katere se meni, da bodo inšpektorju v pomoč. (http://data.si/sl-SI/a-400/obisk-davcnega-inspektorja-kaj-lahko-pricakujete, 02.03.2011)

S tem ko inšpektor zbira ter analizira pridobljene podatke, se tudi opredeli težišče inšpekcijskega pregleda, saj zaradi omejenih razpoložljivih kapacitet inšpektor ne more pri davčnem zavezancu izvajati polne inšpekcije. Ne gre sicer za dokončno opredelitev težišča inšpekcijskega pregleda, saj jo lahko inšpektor v fazi same izvedbe davčnega inšpekcijskega nadzora korigira in dopolnjuje.

2.3Analiza podatkov

Ko inšpektor opravi postopek zbiranja informacij o davčnem zavezancu, ga čaka analiza vseh pridobljenih podatkov in informacij, in sicer z namenom:

- da ugotovi nepravilnosti oziroma nelogičnosti v davčnih obračunih,
- da lahko naredi okvirni program dela, v katerem opredeli kritične točke inšpekcijskega nadzora, opredeli se težišče davčnega inšpekcijskega nadzora.

Inšpektor mora pri svojem delu seveda biti učinkovit in mora izbrati prave postopke in metode inšpekcije. Zaradi tega mora sam inšpektor imeti določeno znanje o poslovanju in značilnostih dejavnosti, v katero se uvršča davčni zavezanec, na katerega se nanaša davčni pregled. Podjetja lahko namreč samo v grobem razdelimo na podjetja s prometom blaga. Sem spadajo trgovina na debelo in drobno, proizvodna in izdelčna, kmetijska in podjetja za pridobivanje goriv. Naprej še obstajajo finančne ustanove ter storitvena podjetja. Vsako izmed teh treh skupin podjetij ima drugačen način poslovanja, česar se mora davčni inšpektor zavedati ter seveda upoštevati pri pripravi ter pri samem davčnem inšpekcijskem nadzoru. (Kruhar, 2004, 79)

Že v sami fazi priprave mora davčni inšpektor opraviti primerjavo izkazanega prometa v obrazcih DDV-O z izkazanimi prihodki v izkazu poslovnega izida oziroma v davčnih obračunih.

V fazi analize davčnih obračunov si inšpektor pomaga z različnimi matematičnimi in statističnimi metodami primerjave podatkov. Pri analiziranju izkazov davčnega zavezanca se pa najpogosteje uporablja:

- primerjava informacij s prejšnjimi obdobji,
- proučevanje razmerij v obeh obdobjih oziroma na začetku ter na koncu obdobja. (Kruhar, 2006, 53).

Analiza podatkov iz več časovnih obdobjih pokaže, če so kakšna nenavadna nihanja pri posameznih kategorijah ter neobičajne vrednosti struktur, kot na primer stroškov. Pri pripravi oziroma iskanju nepravilnosti sta zelo pomembna tudi bilanca stanja in izkaz poslovnega izida, ki sta tudi osnovna in obvezna računovodska izkaza. Oba izkaza mora družba, podjetje oziroma samostojni podjetnik posameznik ob oddaji letnega obračuna za davek od dohodka pravnih oseb oziroma davčnega obračuna akontacije dohodnine od dohodkov, doseženih z opravljanjem dejavnosti, predložiti davčnemu organu. Davčni inšpektor nikoli ne sme analizirati bilance stanja in izkaza poslovnega izida ločeno. Izkaz poslovnega izida skozi pregled prihodkov in odhodkov govori namreč o tem, kako so zavezanci za davek v določenem letu poslovali oziroma ustvarjali, medtem ko bilanca stanja pove, kaj so s tem poslovanjem ustvarili oziroma kako se je njihovo premoženje spremenilo po enem letu poslovanja. Izkaz poslovnega izida je torej izkaz, ki pove, kako so davčni zavezanci s svojim poslovanjem iz premoženja na začetku leta ustvarili premoženje, ki se izkazuje v bilanci stanja na koncu leta. (Kruhar, 2006, 53)

Takšno analizo vseh podatkov davčnega zavezanca opravi inšpektor sam, vendar se lahko ob tem posvetuje s kolegi oziroma mu vodja skupine nudi pomoč. S tem ko davčni inšpektor zbira podatke ter dela navzkrižne analize teh podatkov, dobi predstavo o tveganjih in nasploh o profilu davčnega zavezanca. S tem si lahko pripravi osnutek vodenja razgovora z davčnim zavezancem. Prav tako z zbranimi podatki iz analize naredi pisni program dela davčnega inšpekcijskega nadzora. (Kruhar, 2004, 79)

Po zbiranju ter analizi podatkov mora vodja oddelka odobriti ves postopek in inšpektor lahko pripravi sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora. Z dnem izdaje pisnega sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora se lahko začne sam davčni inšpekcijski nadzor.

Po 103. členu ZDavP-1 mora sklep vsebovati:

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

V sklepu se navedejo le tiste vrste davkov in tista obdobja obdavčevanja, ki naj bi bili zajeti v davčni inšpekcijski nadzor. Sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora vroči pooblaščena oseba na kraju samem.

2.4 Vabilo davčnemu zavezancu

Po zbiranju in analiziranju podatkov o davčnem zavezancu je zadnji korak pred pričetkom izvajanja inšpekcijskega nadzora določitev datuma za uvodni razgovor s samim davčnim zavezancem. Praviloma se inšpekcijski pregled opravlja v poslovni prostorih in na stvareh davčnega zavezanca. Pogosto se izvede tudi inšpekcijski pregled pri osebi, ki vodi poslovne knjige in evidence davčnega zavezanca. Izjemoma se inšpekcija opravlja v prostorih davčnega urada, in to pod pogojem, da davčni zavezanec ne izpolnjuje pogojev za nemoteno opravljanje inšpekcijskega pregleda. V takšnih primerih pripravi davčni inšpektor uradni zaznamek in izda potrdilo o prevzemu poslovne dokumentacije. V tem primeru se davčnemu zavezancu, ki je nedosegljiv oziroma ki ne upošteva telefonskega dogovora, pošlje vabilo po določbah 70. do 73. člena Zakona o splošno upravnem postopku.

2.5 Uvodni razgovor z davčnim zavezancem

Učinkovit inšpekcijski pregled je lahko le, če je ustrezna kombinacija preverjanja poslovnih knjig in evidenc davčnega zavezanca, uvodnega razgovora in ogleda poslovnih prostorov. Uvodni razgovor z davčnim zavezancem je izredno pomemben, saj je njegov osnovni namen, kot je tudi osnovni namen priprave davčnega inšpektorja, da sam davčni inšpektor dobi predstavo o naravi poslovnih aktivnosti davčnega zavezanca in o delovanju njegovega

računovodskega sistema. Z ogledom poslovnih prostorov pa davčni inšpektor pridobi predstavo o dejanskem obsegu poslovanja in lahko ima prva opažanja o možnih odstopanjih glede na predhodne podatke, ki jih je pridobil.

Inšpektor obišče davčnega zavezanca v njegovih poslovnih prostorih na osnovi predhodne telefonske najave. Ta uvodni razgovor se vodi z vodstvom podjetja in po možnosti, kar je priporočljivo, z računovodjem. Pri tem razgovoru je inšpektorju v pomoč vnaprej pripravljen vprašalnik, ki ga je sestavil v fazi priprave.

Preden davčni inšpektor pregleda poslovne knjige in evidence davčnega zavezanca, opravi še:

- uvodni pogovor na osnovi vnaprej pripravljenega vprašalnika, čemur sledi
- ogled poslovnih prostorov,
- sestava opomnika, tukaj gre za plan aktivnosti inšpektorja pri nadzoru poslovanja davčnega zavezanca,
- preverjanje in potrebna korekcija že opredeljenega težišča inšpekcijskega pregleda, ki je bilo napisano v fazi priprave,
- predlog vodji inšpekcije za razširitev oziroma oženje delovnega naloga za inšpekcijski pregled. (Kruhar, 2004, 79)

Kot smo že omenili, je namen uvodnega pogovora z davčnim zavezancem pridobiti čim več podatkov in informacij o tem zavezancu. V ta namen je treba:

- proučiti problematiko in se seznaniti s predmetom pogovora,
- zagotoviti, da so vsi udeleženci razgovora ustrezno obveščeni ter da si bodo vzeli dovolj časa,
- pripraviti se na obrazložitev tega, kar se želi doseči s samim razgovorom,
- imeti ustrezne informacije o osebah, ki s strani davčnega zavezanca sodelujejo v razgovoru,
- biti pripravljen davčnemu zavezancu pojasniti vrsto, obseg in predvideno trajanje inšpekcijskega pregleda,
- ustvariti si sliko o davčnem zavezancu, s tem da se davčni inšpektor seznani z dejavnostjo zavezanca in celotnim obsegom njegovih poslovnih aktivnosti, načinom poslovanja, z načinom vodenja poslovnih knjig in s posebnostmi, ki bi lahko nakazale možna področja morebitnih davčnih utaj. (Kruhar, 2004, 75)

V razgovoru, ki ga ima inšpektor z davčnim zavezancem, je on, torej inšpektor, tisti, ki sestavi in vodi razgovor, kot njemu ustreza. Sam mora prevzemati pobudo in ohranjati takšno stanje.

Pri tem so pomembne izkušnje, ki jih nekateri starejši inšpektorji imajo, gre namreč za določene spretnosti. Vendar izkušnje pri tem niso vedno v pomoč. Tako lahko navedemo primer inšpektorja, ki je pred tem bil zaposlen na policijski postaji. Te izkušnje mu v razgovorih ne pomagajo veliko, saj znanje policista uporablja tudi v novi službi, kar pa je nezaželeno, saj se do davčnih zavezancev obnaša kot do kriminalcev. Po drugi strani pa za večino mladih inšpektorjev lahko trdimo, da teh spretnosti še nimajo, saj so podkovani samo s teorijo, primanjkuje pa jim praktičnega dela, ki se ga seveda da pridobiti le s časom ter veliko dela. Prav zaradi tega se velikokrat zgodi, da ob nepoznavanju prakse dela in same dejavnosti, s katero se davčni zavezanec ukvarja, trdi svoje in iz lastne teorije znanja ne odstopa. Ob svojem delu verjetno upoštevajo tudi preveč pravila govorice telesa in pravila lepega obnašanja. To se ponavadi izkaže za nepravilno, morda celo nepravično. Ob novici, da ima davčni zavezanec inšpekcijski pregled, se le-ta zaradi tega razburi, prestraši. Zaradi tega je njegova telesna govorica tudi pretirana in zaradi tega netelesna govorica ne pove tega, kar bi morala. Vemo, da noben pregled ni prijeten, prav nasprotno, vzame nam veliko časa, katerega suženj smo danes, saj noben delavnik ne traja več osem ur. Tudi če davčni zavezanec ničesar ne skriva, s svojo telesno govorico, ki kaže na živčnost, davčnemu inšpektorju daje s tem sum, da je nekaj, kar je protizakonitega v tem podjetju. (Kruhar, 2004, 79)

2.6 Ogled poslovnih prostorov

Po določbah prvega odstavka 19. člena ZDS ima davčni inšpektor vso pravico pregledati poslovne prostore ter druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanja dohodkov, naprave, blago, stvari – predmete, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente, ki omogočajo vpogled v poslovanje davčnega zavezanca. Omeniti je pomembno, da se za poslovne prostore štejejo tudi stanovanjski prostori, ki jih je davčni zavezanec določil kot svoj sedež oziroma kot poslovni prostor, kjer se opravlja dejavnost. Pri tem pa mora davčni inšpektor spoštovati načelo nedotakljivosti stanovanja. To v praksi pomeni, da sme inšpektor stopiti le v tiste prostore stanovanja, v katerem se opravlja dejavnost.

Kako nujen je ogled poslovnih prostorov, je odvisno od vrste inšpekcijskega pregleda in drugih okoliščin.

Sam pregled poslovnih prostorov poteka ob sodelovanju z davčnim zavezancem in naj bi bil po vrstnem redu, kot poteka poslovni proces. S tem lahko inšpektor primerja prijavljeno in

dejansko stanje. V praksi pa je stanje ponavadi precej drugačno. Davčni inšpektorji se velikokrat za poslovne prostore ne zmenijo veliko, kajti pomembno jim je le, kje bodo pregledovali poslovne knjige.

2.7 Opredelitev težišča inšpekcijskega pregleda

Po ZDS se inšpekcijski pregled pravilom opravlja v prostorih in na stvareh davčnega zavezanca, nad katerim se vrši nadzor. Po razgovoru in po ogledu prostorov davčnega zavezanca je zato pomembno, da inšpektor dopolni podatke, ki jih je pripravil v fazi priprave na inšpekcijski pregled. To je pomembno, saj lahko med razgovorom ali med ogledom prostorov pride inšpektor do novih dejstev, ki lahko vplivajo na drugačno opredelitev težišča inšpekcijskega pregleda ter na vrsto in obdobje inšpiciranja.

Po opravljenem uvodnem razgovoru, analizi podatkov in ogledu prostorov se tako davčni inšpektor odloči, ali bo predlagal razširitev inšpekcijskega pregleda. V primeru, da v zgoraj naštetih fazah ni bilo najdenih večjih nepravilnosti, lahko inšpektor tudi predlaga zožitev inšpekcijskega pregleda. Tu gre predvsem za upoštevanje načel ekonomičnosti oziroma učinkovitosti inšpiciranja. Odloči se lahko na primer, da namesto celovitega inšpekcijskega pregleda opravi le delni pregled DDV-ja. V primeru, da v postopku priprave inšpektor ugotovi večje nepravilnosti, se bo sam v nadaljevanju posvetil poglobljeni analizi računovodskih podatkov in drugih evidenc na področju, ki ga je sam izbral za najbolj rizičnega. (Kruhar, 2006, 35)

Tako davčni inšpektor na podlagi zbranih podatkov iz uvodnega razgovora in iz ogleda poslovnega procesa in prostorov davčnega zavezanca revidira ugotovitve iz faze priprave ter določi rizična področja. Za ta rizična področja opravi natančen pregled računovodskih podatkov in evidenc. Ta področja so predvsem tam, kjer davčni inšpektor ugotovi nejasnosti, nelogičnosti oziroma na podlagi pregledanih notranjih kontrol v poslovnem procesu davčni inšpektor najde utemeljen dvom v zanesljivost računovodskih evidenc in podatkov.

2.8 Poslovne knjige in evidence

Po 15. členu ZDS obsega davčni inšpekcijski pregled preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov poslovanja davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc ter ugotavljanje neprijavljenih dohodkov.

Zaradi tega morajo davčni zavezanci za davčne potrebe voditi poslovne knjige, izdelovati letna poročila, izdelati davčne obračune in voditi druge evidence, ki jih predpisuje zakon. Po

27. členu ZDavP morajo biti poslovne knjige in evidence vodene v redu in pravilno ter na način, ki zagotavlja preglednost nad podatki za ugotovitev davčnih obveznosti.

V skladu z 29. členom ZDavP morajo davčni zavezanci, ki obdelujejo lastne podatke računalniško, na zahtevo davčnega organa zagotoviti izpis podatkov na zahtevanih medijih ter morajo zagotoviti dostop do programske in strojne opreme, preizkušanje ustreznosti računalniških programov in ustreznosti računalniške obdelave podatkov. Davčnemu organu mora zavezanec dati na voljo dokumentacijo, ki omogoča vpogled v:

- računalniško rešitev;
- postopke v okviru računalniške rešitve;
- kontrole, ki zagotavljajo pravilno in zanesljivo obdelavo podatkov;
- kontrole, ki preprečujejo nepooblaščeno dodajanje, spreminjanje ali brisanje hranjenih računalniških zapisov. Davčni zavezanec mora vsako spremembo računalniških rešitev dokumentirati v časovnem zaporedju nastanka spremembe.

Nemoten inšpekcijski pregled zagotavlja davčni zavezanec lahko s tem, da ima poslovne knjige in evidence dostopne na svojem sedežu. V drugem primeru, torej če niso poslovne knjige in evidence dostopne na sedežu davčnega zavezanca oziroma so pri osebi, ki le-te vodi za davčnega zavezanca, mora zavezanec predložiti poslovne knjige in evidence v roku in na kraju, ki ga določi davčni organ. Po 71. členu ZUP izda davčni organ vabilo v primeru, da davčne evidence niso dostopne ter zavezanec ni dosegljiv oziroma noče sodelovati v postopku. V tem vabilu davčni organ navede, katere poslovne knjige, evidence in druge listine mora davčni zavezanec predložiti davčnemu organu. Pisni sklep se po 227. členu ZUP izda ob ugotovitvi davčnega organa, da davčni zavezanec ne bo predložil zahtevanih knjig.

V primeru, da davčni zavezanec sodeluje ter predloži poslovne knjige in evidence, vendar le-te niso v redu in pravilno vodene, izda davčni organ sklep za vzpostavitev poslovnih knjig in evidenc v zakonsko predpisano obliko in vsebino. Zavezanec lahko v tem primeru poda vlogo za podaljšanje roka za izvršitev tega sklepa, saj je velika verjetnost, da je časovno obdobje, ki mu ga poda davčni organ, za davčnega zavezanca prekratko in ne bi v tem času mogel urediti poslovnih knjig, kot jih zahteva zakon. O tem, ali se vlogi ugodi ali ne, odloča davčni organ. (ZUP, Ur. l. RS št. 24/2006)

V kolikor davčni zavezanec ne upošteva sklepa v določenem roku, torej ne predloži poslovnih knjig in evidenc oziroma le-teh ne vzpostavi na način, ki omogoča ugotovitev davčnih

obveznosti, se davčni organ ravna po določbah 39. člena ZDavP, ki narekuje, da v takšnem primeru davčni organ ugotovi davčno osnovo s ceno.

Poudariti je treba, da mora v vsakem primeru davčni zavezanec predložiti originalno dokumentacijo. Davčni inšpektor vso predloženo dokumentacijo popiše ter izda zavezancu potrdilo o prevzemi dokumentacije. V primeru, da davčni zavezanec nima ustreznih poslovnih prostorov, lahko sam zavezanec pripravi seznam predložene dokumentacije, in sicer v dveh izvodih. Davčni inšpektor ta seznam preveri in potrdi prevzem dokumentacije ter kasneje vračilo le te.

Kadar davčni inšpektor sumi, da je treba dokumentacijo zaseči za zavarovanje dokazov, ali iz drugih razlogov, ki so navedeni v 21. členu ZDS, ima inšpektor pravico to dokumentacijo zaseči za največ 15 dni. Tudi v tem primeru izda davčni inšpektor potrdilo o zasegu dokumentacije. Sam davčni zavezanec se lahko pritoži ter zahteva, da se mu zasežena dokumentacija vrne pred rokom, o čemer pa odloči inšpektor, in sicer s sklepom v treh dneh.

2.9 Navzkrižna kontrola računov

V primerih odkrivanja utaj pri nepravilnem odbitku vstopnega DDV na strani nabave in pri nepravilnem znižanju izhodnega DDV na strani prodaje je najpogosteje uporabljena metoda v EU navzkrižna kontrola računov. Navzkrižno kontroliranje računov ima tako izredno velik pomen, zato je treba nujno uvesti to kontrolo računov v vsakem inšpekcijskem pregledu kot eno izmed metod odkrivanja nepravilnosti pri obračunavanju in plačevanju DDV. Pogosto se namreč zgodi, da davčni inšpektor med pregledom zasledi poslovne dogodke, listine ali dokumente, ki imajo pomembnejši vpliv na obdavčitev drugih davčnih zavezancev. V takšnem primeru je davčni inšpektor dolžan pripraviti zaznamek, ki je pomemben podatek za uvedbo inšpekcijskega nadzora pri tem zavezancu.

Kako pomembna je ta metoda kontroliranja, lahko vidimo iz njene vsestranskosti. Natančno izvajanje navzkrižne kontrole računov namreč lahko pomaga pri:

- odkrivanju neregistriranih davčnih zavezancev,
- odkrivanju fiktivnih računov,
- ugotavljanju revizijske sledi med davčnimi zavezanci.

Inšpektor opravi poročilo o opravljeni navzkrižni kontroli računov le v primeru, ko se ugotovijo nepravilnosti, ki so povezane z računi. V primeru, da poročilo ne prispe v roku, ki je vnaprej določen, se šteje, da teh nepravilnosti ni. (Kruhar, 2006, 33)

3 NAJPOGOSTEJŠE NEPRAVILNOSTI UGOTOVLJENE Z INŠPEKCIJSKIM NADZOROM

3.1 Inšpekcijski nadzor pri zavezancih, ki opravljajo gostinsko dejavnost

Pri davčnem zavezancu, ki opravlja dejavnost gostinstva, dajanja lastnih nepremičnin v najem in dejavnost igralnic, je inšpekcijski nadzor pokazal različne nepravilnosti. Kot prvo je davčni zavezanec knjižil med stroške amortizacije amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev v višini 46.737,00 €, ki pa jih ni uporabljal pri dejavnosti. Poleg tega je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec zaradi nepravilnega izkazovanja odpisane vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev obračunal amortizacijo tudi za nekatera opredmetena osnovna sredstva, ki pa so bila glede na datum pridobitve in aktiviranja že v celoti odpisana. To je naredil v višini 20.000,00 €. Tako je bilo opredmeteno sredstvo dvakrat popisano in dvakrat so bili zajeti stroški amortizacije. Na podlagi 16. člena ZDDPO amortizacija dokončno amortiziranih sredstev ne velja za odhodek, tudi če se takšna sredstva še naprej uporabljajo za opravljanje dejavnosti. Poleg tega je bilo v inšpekcijskem pregledu ugotovljeno, da je davčni zavezanec stroške najema povečal v višini 37.974,00 € za davek na dodano vrednost za finančni najem 25 igralnih avtomatov. Ker so na podlagi določila 6. točke prvega odstavka 27. člena Zakona o davku na dodano vrednost igre na srečo oproščene plačila davka na dodano vrednost, davčni zavezanec po tretjem odstavku 40. člena ne sme odbiti vstopnega DDV od blaga, ki ga je uporabil za promet blaga in storitev, za katere je predpisana oprostitev plačila DDV. Ugotovljeno je bilo tudi, da je davčni zavezanec med poslovne odhodke knjižil provizijo v znesku 40.895,00 € na podlagi pogodbe z dne 28. 12. 2001 o servisiranju in na podlagi aneksov k tej pogodbi. Pogodba je bila sklenjena med davčnim zavezancem kot naročnikom in družbo iz Avstrije kot izvajalcem in dobaviteljem igralnih avtomatov. Nanašajoč se na pogodbo, je bilo opravljenih več plačil, in sicer 45 % provizije za mesece oktober, november in december 2002. Prav tako je bila leta 2003 v januarju, februarju in marcu plačana 11 % provizija. Iz same pogodbe ni bilo razvidno, kakšne so bile obveznosti izvajalca, ki bi se navezovale na dogovorjeni in med letom z aneksi spreminjajoči se odstotek provizije. V samih aneksih se je provizija spreminjala od prvotno določenih 50 % do celotne oprostitve plačila provizije za 9 mesecev v letu 2002. Kasneje se je zmanjšala za 30 % in potem povečala za 45 %. V tem znesku je bila obračunana za oktober, november in december 2002.

Znesek provizije in spreminjanje le-te ni utemeljeno in jasno prepoznavno iz vsebine pogodbe. Davčni organ je z upoštevanjem uveljavljenih olajšav iz naslova 40 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva in 10 % investicijske rezerve za leto 2002 zavezancu obračunal davek od dobička pravnih oseb za leto 2002 v višini 48.823,00 €. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2005, št. 3)

Pri naslednjem zavezancu, ki opravlja gostinsko dejavnost, so bile najdene predvsem nepravilnosti, ki so povezane s stroški materiala. Zavezanec za davek namreč v napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti ni izkazal približno 40 odstotkov stroškov materiala, ki je bil evidentiran v poslovnih knjigah. Opravljena je bila navzkrižna kontrola računov o nabavi hrane in pijače pri dobaviteljih. Ugotovljeno je bilo, da tudi v poslovnih knjigah niso bili evidentirani vsi prejeti računi za hrano, pijačo in cigarete. Nepravilnosti so bile ugotovljene tudi pri primerjavi izdanih računov na podlagi registrske blagajne. Ponovno je bila narejena navzkrižna kontrola računov, in sicer izdanim pravnim osebam oziroma samostojnim podjetnikom ter s kopijami izdanih računov registrske blagajne, ki so shranjene v računalniških evidencah davčnega zavezanca kot sestavni del obračuna dnevnega izkupička. Ugotovljeno je bilo, da so na kopiji računov ostali le še prodajni artikli, ki so imeli nižjo vrednost, kot recimo samo škatla za pico ali samo preliv. Na podlagi kumulativnega izpisa prodaje registrske blagajne je bila opravljena analiza količine prodanih in nabavljenih pijač. Ugotovljeno je bilo, da podatki niso usklajeni po vrstah artiklov, kar dodatno kaže na nepravilnosti pri nabavi kot pri sami prodaji nekaterih vrst pijač. Nepravilnosti so bile ugotovljene tudi med prodajnimi in nabavnimi količinami cigaret ter pri različnih živilih. V postopku je bilo tako ugotovljeno, da davčni zavezanec uporablja računalniško blagajno s programom, ki omogoča brisanje prometa in ustrezno prilagajanje knjigovodskih podatkov oziroma prirejanje poslovnih rezultatov. Zaradi tega, in ker je nepravilno prikazal stroške porabljenega materiala in blaga v napovedi za odmero davka od dohodkov, je bila davčna osnova ugotovljena z oceno. Strošek amortizacije je bil priznan v višini, ki zadeva lastništvo zavezanca za davek. Za leto 2004 je bila davčna osnova povečana za 154.398,00 € in za leto 2003 v višini 104.323,00 € in obračunan je bil DDV za leto 2004 v znesku 27.959,00 € in za leto 2003 v znesku 17.823,00 €. (Davčni nadzor, 2006, št. 11)

Pri naslednjem davčnem zavezancu, ki opravlja dejavnost gostinstva in je samostojni podjetnik, je bil narejen inšpekcijski pregled in pokazal je na nepravilnost. Davčni zavezanec je sklenil pogodbo o finančnem lizingu nepremičnine, in sicer stanovanjske hiše z dvema

etažama. Dejavnost opravlja samo v pritlični etaži. V napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti je uveljavljal amortizacijo za celotno stavbo, prav tako tudi celotne obresti po lizing pogodbi. V skladu z 12. členom ZDDPO in 2. členom Pravilnika o davčno nepriznanih odhodkih za davčno nepriznane odhodke veljajo odhodki, ki ne pripomorejo k poslovanju, ker so nepotrebni ali neupravičeni. V 4. členu Pravilnika je tudi določeno, da veljajo za davčno nepriznane odhodke stroški, ki zadevajo zasebno življenje lastnikov in povezanih oseb. Davčni zavezanec je moral ločiti stroške, ki zadevajo opravljanje dejavnosti, in tiste, ki veljajo za zasebno življenje. Tako se je od preveč obračunane amortizacije in obresti povečala davčna osnova za odmero davka iz dejavnosti. (Davčni nadzor, 2006, št. 11)

3.2 Inšpekcijski nadzor pri trgovini z gorivi in mazivi

Davčni inšpekcijski nadzor je bil opravljen pri družbi z omejeno odgovornostjo, ki se ukvarja s trgovino z gorivi in mazivi. Ugotovljeno je bilo, da je davčni zavezanec od večjega dobavitelja tekočih goriv in maziv v drugi polovici leta 2004 nabavil 1.603.981,5 litra kurilnega olja in 820 litrov mazalnega olja. Ta nabavljena količina je bila prodana edinemu kupcu, in sicer povezani osebi kot 1.241.761 litrov dizelskega goriva. Pri obračunu davka od dobička pravnih oseb je bila priložena tudi izjava, da na dan 31. 12. 2004 davčni zavezanec ni imel v lasti nikakršnih zalog blaga. Nadzor je pokazal, da je imel zavezanec poleg izdanih računov za dizelsko gorivo še 56 izdanih računov, ki niso bili knjiženi, vsi računi so bili izdani na ime istega že prej omenjenega kupca. Vsi računi so zadevali prodajo kurilnega in mazalnega olja ter so v celoti pokrivali nabavljene količine teh olj. Ti podpisani in žigosani računi naj bi po odgovorni osebi davčnega zavezanca bili napaka. V postopku je bil s strani odgovorne osebe tudi pojasnjen način poslovanja. Samo poslovanje naj bi potekalo tako, da se je gorivo transportiralo neposredno od večjega dobavitelja končnim kupcem. Vzrok za to naj bi bil, da niti zavezanec niti povezana oseba nista imela svojih transportnih in skladiščnih kapacitet za prevoz in hrambo olj in tekočih goriv, niti takšnih kapacitet nista imela v zakupu oziroma najemu. Odgovorna oseba ni mogla pojasniti, kako se je že omenjena količina nabavljenega kurilnega in mazalnega olja spremenila v dizelsko gorivo ter kam je izginilo 363.040,5 litra tekočega goriva. Davčni organ je zato odločil, da se davčna osnova določi s cenitvijo. Pri tem so se oprli predvsem na podatke, pridobljene v postopku samega nadzora, ki pa so v celoti izhajali iz poslovne dokumentacije zavezanca. Tako je davčni organ k

napovedanim prihodkom davčnega zavezanca prištel še 363.040,5 litra nepojasnjeno izginulih nabavljenih olj, ki pa so bila ovrednotena po povprečni nabavni ceni dobavitelja teh goriv. Zaradi tega so se prihodki davčnega zavezanca povečali. Napovedana izguba zavezanca v obračunu davka od dobička pravnih oseb za leto 2004 v znesku 2.504,00 € se je spremenila v obdavčljivo davčno osnovo v višini 158.571,00 €, od katere je bil obračunan davek po stopnji 25 %. Že opisane ugotovitve nepravilnosti so vplivale tudi na obračun DDV za leto 2004. Izstopni davek se je namreč povečal za 20 %, saj so se k temu šteli še mnogi litri nepojasnjeno izginulega olja. (Davčni nadzor, 2006, št. 4)

3.3 Inšpekcijski nadzor pri turistični potovalni organizaciji

Inšpekcijski nadzor je bil opravljen pri gospodarski družbi, ki se ukvarja z dejavnostjo turističnih in potovalnih organizacij. Pri tem je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec ob odpovedi potovanja izdal storno račun z enako številko, kakor jo je nosil račun, in tako storniral prihodek. Davčni organ je ugotovil, da je zavezanec neupravičeno storniral račune v skupnem znesku 9.600,00 €. V enem primer je bil izstavljen račun nižji kot pa stornirani, nekatere stornacije so zadevale tuje aranžmaje, za katere je davčni zavezanec prejel le prihodke z naslova provizije, en račun pa je veljal za preteklo obdobje in bi moral biti storniran v obdobju, ko je bil izkazan prihodek. Poleg tega so preverjali tudi avtorske honorarje, saj je davčni zavezanec tako plačeval turistične vodiče, in sicer na podlagi sklenjenih pogodb. Davčni zavezanec je v postopku predložil sporočilo GZS v zvezi s sklepanjem pogodb o naročilu avtorskega dela in drugo dokumentacijo v zvezi z opravljenim delom. Iz dokumentacije je izhajalo, da si je davčni zavezanec vnaprej postavil splošno pravilo, da delo turističnega vodnika velja kot avtorsko delo. Tako je v skladu s tem tudi izplačeval avtorske honorarje, čeprav opravljena dela niso imela narave avtorskega dela. Te storitve se v skladu z zakonom o obligacijah obravnavajo po podjemni pogodbi, saj nimajo nikakršne narave avtorskega dela. Zato je davčni organ obračunal ustrezne davke in prispevke. Osnova za izračun je bilo posamezno bruto izplačilo, vključno s povračili stroškov, ki jih je imela oseba v zvezi z opravljanjem storitve. Skupni znesek premalo plačanih davkov in prispevkov je tako znašal 6.677,00 €. Prav tako je na podlagi ostalih navedenih nepravilnosti davčni organ povečal osnovo za davek od dobička za 27.124,00 €. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2005, št. 4)

Pri drugem davčnem zavezancu z dejavnostjo potovalnih agencij in organizatorjev potovanj je bil opravljen inšpekcijski nadzor, in sicer pregled poslovnih knjig. V poslovnih knjigah je davčni zavezanec med osnovnimi sredstvi izkazoval tudi objekt, ki je bil preurejen v dva apartmaja za oddajanje v najem turistom. Prihodki od oddajanja apartmajev so bili evidentirani kot prihodki od prodaje turističnih produktov na tujem in ne na domačem trgu. Pri navzkrižni kontroli pri osmih fizičnih osebah, navedenih na blagajniških prejemkih kot vplačniki najema apartmajev, je davčni organ ugotovil, da osebe niso letovale v omenjenih apartmajih, ampak so pri davčnem zavezancu sklenile zdravstveno zavarovanje z asistenco za sezonske delavce. Pri nadaljnjem pregledu je bilo ugotovljeno, da se tudi vsebini ne ujemata. Pri rubriki, da je posameznik vplačal, naj bi bili ti posamezniki podpisani. Pri tem so priče izjavile, da podpisi niso njihovi. Blagajniški prejemki so bili tako dejansko neresnični. Kot se je torej izkazalo, davčni zavezanec osnovnega sredstva, torej turističnega objekta, ni uporabljal za opravljanje svoje dejavnosti. Kot se je izkazalo, objekt niti ni bil usposobljen za uporabo. Prav tako pa z naslova oddajanja nastanitvenih kapacitet niso bili izkazani nikakršni prihodki. Zaradi tega je davčni organ odločil, da niso izpolnjeni pogoji za uveljavitev stroška amortizacije. Prav tako je davčni organ med postopkom obračunal ustrezne dajatve za avtorsko delo, ki se je izkazalo, da to sploh ni. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2005, št. 5)

Pri drugem davčnem zavezancu iz enake dejavnosti je inšpekcijski nadzor pokazal, da zavezanec med stroške knjiži račune študentskih servisov za opravljena dela študentov. Kot se je izkazalo, pa ni imel ustreznih prilog. Zavezanec je kasneje predložil nekaj dokazov, ki pa se niso skladali, saj se po številu ur niso skladali z zaračunanim številom ur po posameznih dijakih oziroma študentih. Večina napotnic je bila izdana po začetku opravljanja del. Davčni organ je preveril vso dokumentacijo in zaslišal priče. Ugotovljeno je bilo, da so v večini primerov bile to storitve plačila za delo vodnikov. Ta izplačila je davčni organ opredelil kot pogodbeno delo in obračunal ustrezne dajatve. Dodatno se je izkazalo, da je zavezanec vodnikom za storitve vodenja plačal tudi v gotovini, zavezanec je kasneje sam predložil spisek vseh vodnikov, ki so bili izplačani na tak način, ter zneske, ki so jim bili plačani. Tudi ta izplačila je davčni organ opredelil kot pogodbeno delo in obračunal ustrezne dajatve. (Davčni nadzor, 2006, št. 4)

3.4 Inšpekcijski nadzor v cestno tovornem prometu

Pregled davka na dodano vrednost je bil opravljen pri davčnem zavezancu z dejavnostjo cestnega tovornega prometa. Ugotovljeno je bilo, da je zavezanec odbijal vstopni DDV za nabavo kurilnega olja po računih, ki so bili izdani na ime občana. Prav tako računi niso vsebovali podatkov, kakor je določeno v 1. točki šestega odstavka 40. člena ZDDV in 89. člena PZDDV. (ZDDV, Ur. list št. 117/2006, PZDDV, Ur. list št. 141/2006) Davčni organ je zavezancu obračunal DDV v znesku 44.233,00 € in pripadajoče zamudne obresti v znesku 18.778,00 €. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2005, št. 3)

Pri drugem davčnem zavezancu, ki prav tako opravlja dejavnost cestnega tovornega vozila, so bile ugotovljene manjše nepravilnosti. Opravljen je bil celostni pregled poslovanja. Pri tem je bilo ugotovljeno, da je zavezanec dvakrat knjižil zavarovanje tovornega vozila, razne napake pri potnih nalogih, razen pri izkazovanju prevrednotenih odhodkov. Da so odhodke podrobneje preučili, je davčni zavezanec predložil listino oblikovanih popravkov vrednosti, v kateri navaja, da se po popisu odprtih terjatev do kupcev prenesejo naslednje terjatve, ki ne bodo poravnane v rednem roku in jih je treba izkazati kot dvomljive, zato se oblikujejo kot ustrezni znesek popravkov vrednosti. Davčni organ je bil mnenja, da za izkazovanje dvomljivosti ali spornosti terjatev ne velja ocena zavezanca, ampak bi moral za oblikovane popravke vrednosti terjatev predložiti listine, ki bi izkazovale, da je terjatev sporna oziroma dvomljiva, saj naj ne bi bila plačana v celoti ali v določenem roku. Davčni organ je izločil 81.790,00 € iz odhodkov davčnega zavezanca, saj prav za to vsoto zavezanec nima ustreznih oziroma verodostojnih listin. Po končanem pregledu so davčnemu zavezancu tako povečali davčno osnovo za 107.244,00 €. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2005, št. 4)

Celovit pregled poslovanja je bil opravljen pri samostojnem podjetniku, ki prav tako opravlja dejavnost cestnega tovornega prometa. Ugotovljeno je bilo, da davčni zavezanec uvaža rabljene avtomobile, vendar v poslovnih knjigah in davčnih evidencah tega ni izkazal oziroma od skupaj 26 rabljenih osebnih avtomobilov jih ni evidentiral kar 17. Davčni organ je uvoz in kasneje tudi prodajo rabljenih avtomobilov vzel kot opravljanje dejavnosti samostojnega podjetnika. Zaradi tega se je davčnemu zavezancu povečala osnova za davek od dohodkov iz dejavnosti in osnova za DDV. Za posamezno leto so odhodke ugotovili tako, da so sešteli nabavne vrednosti posameznih avtomobilov, ki izhajajo iz enotnih carinskih listin. Sem spadajo nabavna cena avtomobila, neposredni stroški, uvozne takse in davek na promet

motornih vozil. Davčna osnova je bila tako povečana za 7.511,00 € ter za drugo leto 31.300,00 €. Prav tako je davčni organ iz pogodb ugotovil znesek vračunanega DDV. Pri tem je bilo upoštevano, da je promet opredeljen kot prenos lastninske pravice na opredmetenih stvareh in da za promet po določbi 2. točke drugega odstavka 4. člena ZDDV velja tudi komisijska prodaja blaga. Osnova je vse, kar je plačilo, razen DDV, po 21. členu ZDDV. Tako je bilo za eno leto od neevidentiranih prihodkov obračunanega za 10.850,00 € DDV, za drugo leto pa 37.139,00 € DDV. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2005, št. 67)

Davčni inšpekcijski pregled je bil istočasno opravljen pri pravni osebi A, ki opravlja dejavnost cestnega tovornega prometa, ter pri podjetju B, ki velja v skladu z določili drugega odstavka 18. člena ZDDPO za povezano osebo. Predmet davčnega inšpekcijskega nadzora pri obeh zavezancih za davek je bilo leto 2003, v katerem resda ni veljal ZDDPO, ki področja dvojne obdavčitve na področju transfernih cen ni posebej urejal, vendar pa je iz določb 13. člena Zakona od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1), ki velja od 1. 1. 2005 dalje, to je v času odločitve davčnega organa, razvidno, da ZDDPO-1 vključuje mehanizme, ki dvojno obdavčitev rezidentov na področju prometa blaga in storitev praviloma preprečuje, razen kadar je to izraba ugodnejšega davčnega položaja. Po določbah 13. člena ZDDPO-1 se namreč davčna osnova pri poslovanju povezanih oseb rezidentov ne povečuje, če je zmanjšanje davčne osnove pri enem zavezancu enako povečanju davčne osnove pri drugem zavezancu in če takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne povzroči znižanja celotnega davčnega učinka. Pri opravljanju davčnega inšpekcijskega nadzora obeh zavezancev za davek, ki veljata po določilih ZDDPO za povezani osebi, je bilo ugotovljeno, da sta povezani osebi na svoji davčni osnovi za obračun davka od dobička pravnih oseb vplivali z izkazovanjem dela poslovnih prihodkov, ki so po vsebini prihodki pravne osebe A, med prihodki pravne osebe B. Davčni organ je ugotovil, da zavezanec A v enem obdobju ni izdajal računov za opravljene prevoze po Poljski. To se je ugotovilo z iskanjem povezave med prejetimi računi, izdanimi od drugih prevoznikov za prevoze po Poljski, z inšpiciranjem izkazovanja stroškov prevozov pri podjetju A in s primerjavo izdanih računov, s katerimi naj bi se te storitve zaračunale njihovim uporabnikom. Kasneje je bilo pojasnjeno, da so bili ti prevozi zaračunani pri povezanem podjetju B. To podjetje je tudi izkazovalo prihodke iz tega naslova, kar je davčni pregled tudi potrdil s križnim preverjanjem prejetih računov. Nadalje je davčni organ ugotovil, da je zavezanec izkazoval bistveno nižje prihodke iz naslova prodaje

blaga od izkazane nabavne vrednosti tega blaga. Zavezanec je bil pozvan, da dostavi potrebno dokumentacijo, česar pa kljub dvema sklepoma ni naredil. Dostaviti bi moral temeljnice s prilogami, prevzemno dokumentacijo in kalkulacije, ki bi jih moral sestaviti v zvezi s prodajo trgovskega blaga, oziroma trgovske knjige, ki bi morale biti vodene v zvezi s prodajo blaga na debelo. Prav tako ni dostavil prejetih in izdanih računov, vodenih v okviru materialnega poslovanja. Zaradi tega je davčni organ ocenil prihodke v skladu s 3. in 4. alinejo prvega odstavka 39. člena Zakona o davčnem postopku. Na podlagi tega je bilo ocenjeno, da bi moral zavezanec izkazati prihodke vsaj v višini nabavne vrednosti prodanega blaga, ob upoštevanju minimalne dosežene marže. Tako pa je zavezanec izkazal za 409.364,00 € prenizke prihodke oziroma so se na podlagi te ugotovitve zavezančevi prihodki od prodaje blaga povečali za tolikšen znesek. Zaradi tega mu je davčni organ zaračunal DDV po stopnji 8,5 %, in sicer v višini 34.635,00 €. Med pregledom se je izkazalo, da je zavezanec preko blagajne dvigoval gotovino za plačilo bencina. K blagajniškim izdatkom je bila speta specifikacija porabe glede na prevožene kilometre po posameznih relacijah, ki so bile navedene na tej specifikaciji, torej so bili navedeni kraj, kilometri, porabljeni bencin v litrih, cena litra v USD in tečaj USD. Vendar je bilo na vseh blagajniških izdatkih navedeno »nabava goriva brez računov«. Po določilu SRS 39.21 in v povezavi z 12. členom ZDDPO tako sestavljene knjigovodske listine niso davčno priznani odhodek zavezanca, saj niso verodostojne. Zaradi navedenega so se davčno priznani odhodki zavezanca zmanjšali za 15.440,00 €. (Davčni nadzor, 2006, št. 2)

Pri drugem davčnem zavezancu, ki prav tako opravlja dejavnost cestnega tovornega prometa je bilo ob nadzoru davka od dobička, davkov in prispevkov od plač ter od DDV ugotovljeno, da je zavezanec izkazal precej visok znesek stroškov električne energije, ki je bil med drugim knjižen tudi na podlagi lastne temeljnice. To je bilo ugotovljeno pri nadzoru stroškov materiala in blaga. Zavezanec je pojasnil, da so bile na podlagi temeljnic za potrebe mesečne bilance knjižene akontacije stroškov, ki pa so jih ob prejetju računov pozabili stornirati. Davčni organ je zaradi nepravilnega izkazovanja stroškov materiala in blaga v skladu z določili SRS 21 in 22 in z 11. členom ZDDPO znižal odhodke zavezanca v višini 60.507,00 €. Prav takšne nepravilnosti so bile ugotovljene tudi pri izkazovanju stroškov storitev prevozov in stroškov storitev v zvezi s prevozi, torej cestnine in špediterski stroški. Tudi v tem primeru naj bi bila izdana temeljnica za predvidene stroške, ki pa jo računovodska služba po prejetju

računov za tuje storitve ni poračunala. Davčni organ je tako znižal odhodke zavezanca za dodatnih 38.808,00 €. (Davčni nadzor, 2006, št. 9–10)

Pri malem davčnem zavezancu z dejavnostjo cestnega tovornega prometa in splošnih gradbenih del je opravljeni davčni inšpekcijski nadzor potekal nekoliko drugače. Davčni zavezanec je namreč postopek skušal ovirati tako, da ni dostavil vse zahtevane poslovne dokumentacije in ni hotel dajati pojasnil ter drugih zahtevanih podatkov. Zaradi navedenega je davčni organ pridobil podatke in poslovno dokumentacijo pri njegovih poslovnih partnerjih. Tako je bilo ugotovljeno, da zavezanec del opravljenih storitev ni evidentiral v svoje poslovne knjige in zato tudi ni plačal ustreznih predpisanih dajatev. Večina nepravilnosti je bila ugotovljena pri pregledovanju davka na dodano vrednost, najbolj pogoste nepravilnosti pa so bile, da v obračunih DDV-O ni izkazal vsega opravljenega obdavčljivega prometa, da je v obračunih DDV-O izkazal svoje izdane račune po zneskih, ki so bili pozneje popravljeni na nižje vrednosti. Ti popravki so se izkazali kot neutemeljeni. Prav tako si je zavezanec dvakrat upošteval vstopni DDV od nabave prevoznega sredstva. To je naredil enkrat po pogodbi, drugič pa po računu. V obračunih DDV-O tudi ni izkazal prometa od prodaje osnovnih sredstev, pri katerih je bil obračunan DDV, kot tudi ni izkazal podpisanih dobropisov lizingodajalcem, ko so mu jih ti sestavljali pri odstopu od pogodb oziroma pri zasegu vozil zaradi neplačevanja obrokov, zaradi katerih bi moral zavezanec zmanjšati odbitek vstopnega DDV od nabave teh osnovnih sredstev. Po drugi strani pa si je v obračunih DDV-O uveljavil odbitek vstopnega DDV od nabave osnovnega sredstva, kljub temu da prenos dejansko ni bil opravljen, ter si upošteval odbitek vstopnega DDV od storitev, ki niso bile za namene opravljanja dejavnost. Ugotovljeno je bilo tudi, da zavezanec ni v celoti knjižil prihodkov od opravljenih storitev, med odhodke pa je knjižil izdatke za storitve, ki niso bile pogoj za opravljanje dejavnosti. Zaradi ugotovitev DIN je bila zavezancu naložena obveznost za DDV v skupnem znesku 89.718,00 € in obveznost za DDPO v skupnem znesku 47.571,00 €. (Davčni nadzor, 2006, št. 12)

3.5 Inšpekcijski nadzor v trgovini z motornimi vozili

Inšpekcijski nadzor je bil opravljen pri davčnemu zavezancu, ki se ukvarja s posredovanjem pri prodaji motornih vozil. Ugotovljeno je bilo, da je davčni zavezanec v knjigi prihodkov in odhodkov izkazal prihodke v znesku 417,00 €, vendar za to ni imel knjigovodskih listin. Prav tako je imel v napovedi za obračun davka od dohodkov iz dejavnosti prihodke v znesku

10.432,00 € v zvezi z zaračunano provizijo od prodajne cene avtomobila, izkazano v izdanih predračunih, ki niso bili knjiženi v knjigo prihodkov in odhodkov. Med izrednimi prihodki je imel davčni zavezanec izkazane druge prihodke v znesku 537.056,00 € in v enaki višini tudi izredne odhodke. V knjigi prihodkov in odhodkov so bili izredni prihodki knjiženi vsak mesec, v knjigi izdanih računov za potrebe DDV pa so bili ti prihodki knjiženi po posameznih bančnih nakazilih, torej odobrenih kreditih na podlagi posameznih izdanih predračunov davčnega zavezanca. V natančnejšem pregledu je bilo ugotovljeno, da ti prihodki zadevajo kredite, odobrene na podlagi izdanih predračunov, ki jih je banka nakazala na transakcijski račun, ki pa so bili zmanjšani za manipulativne stroške kredita in zavarovalno premijo. Bančne provizije niso bile knjižene v poslovnih knjigah. Iz izpiskov o prometu na transakcijskem računu je bilo ugotovljeno, da so bila vsa nakazana sredstva tudi dvignjena v gotovini. Davčni zavezanec je ob tem izjavil, da naj bi dvignjeno nakazilo, zmanjšano za posredniško provizijo, posredoval prodajalcu avtomobilov, vendar o plačani kupnini nima nobenih dokazil. Davčni organ je na upravni enoti preveril verodostojnost izdanih predračunov za nakup avtomobilov in ugotovil, da je davčni zavezanec dejansko opravljal storitve posredovanja gotovinskih kreditov in ne posredovanja avtomobilov med kupci in prodajalci, kakor je izjavil, in da je zaračunaval provizijo za posredovanje pri kreditih in ne provizije za posredovanje nakupov avtomobilov. Dejansko zaračunane provizije so bile višje, kakor jih je zavezanec izkazal v predračunih. Na podlagi vseh ugotovitev je bilo dokazano, da temelji davčna napoved na neresničnih podatkih, zato je bila davčna osnova ugotovljena z oceno. Davčni zavezanec je v napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti za leto 2003 napovedal davčno osnovo v višini 4.590,00 €. Po opravljeni oceni davčne osnove je bila ugotovljena davčna osnova v višini 79.703,00 €. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2005, št. 6–7)

Pri naslednjem davčnem zavezancu z dejavnostjo posredovanja pri prodaji motornih vozil je bilo opravljeno inšpiciranje. Tuja fizična oseba, ki ima v Švici in Italiji že registrirane družbe za posredovanje pri prodaji predvsem rabljenih osebnih avtomobilov, je družbo z enako dejavnostjo ustanovila tudi v Sloveniji. Davčni zavezanec je v Sloveniji nabavljal nove osebne avtomobile in jih nato prodajal povezani osebi v Italijo. Pred tem je navedena vozila registriral v Sloveniji. Pri pregledu vstopnega DDV za en mesec je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec izkazal vrednost odbitka vstopnega DDV tudi po prejetih fakturah za 8 osebnih avtomobilov, ki so bili registrirani na družbo in niso bili prodani v tem mesecu.

Zadnjega tega meseca so bili vsi osebni avtomobili registrirani na družbo. Na podlagi navedenega je davčni organ ugotovil, da so bili osebni avtomobili, ki so bili nabavljeni v tem mesecu, nabavljeni kot osnovna sredstva, zavezanec za davek pa v smislu določil 1. točke šestega odstavka 40. člena ZDDV za ta mesec ni upravičen do odbitka vstopnega DDV od osebnih avtomobilov, ker se niso uporabljali za opravljanje dejavnosti dajanja v najem in zakup in za nadaljnjo prodajo. Zaradi navedenega se pri izračunu davčne obveznosti za omenjeni mesec ni priznal kot odbitek vstopnega DDV znesek v višini 28.376 €. (Davčni nadzor, 2006, št. 5)

Inšpekcijski nadzor je bil tudi opravljen pri davčnem zavezancu z dejavnostjo trgovine na debelo z motornimi vozili, ki je pridobival motorna vozila iz Evropske skupnosti, natančneje iz Italije.

Vozila je prodajal pravnim in fizičnim osebam na domačem trgu in pravnim osebam z območja nekdanje Jugoslavije. Pri pregledu izdanih računov je davčni organ ugotovil, da je zavezanec za davek prodajal vozila tudi fizičnim osebam, ki po določilih 18. člena ZDDPO-UPB1 veljajo za povezane osebe. Tako so kot zavezančevi kupci nastopali oba njegova ustanovitelja, kjer je eden zaposlen kot direktor, drugi pa kot komercialist, in družinska člana enega od ustanoviteljev. Šlo je za njegovo ženo in hčer. Prodajne cene vozil tem povezanim osebam so bile bistveno nižje kakor cene, po katerih je vozila prodajal nepovezanim osebam. Te osebe so vozila prodale v kratkem roku po bistveno višjih cenah, kakor pa so jih same kupile. Zaradi določb iz ZDDPO-UPB1 glede upoštevanja transfernih cen pri prometu s povezanimi osebami je davčni organ povečal prihodke iz naslova prodaje vozil povezanim osebam do višine tržnih cen. Kot tržne cene so bile upoštevane cene, po katerih so povezane osebe vozila prodale končnim kupcem, saj so bile to cene, ki so dejansko veljale na primerljivem prostem trgu. Davčni organ je zavezancu za davek povečal prihodke iz naslova transfernih cen za 18.778,00 € in obračunal DDV v znesku 3.756,00 €. Davčni organ je prav tako opredelil na podlagi 17. člena ZDoh zneske popustov kot ugodnost povezanim osebam, saj so te osebe imele možnost kupovati vozila po nižjih cenah. kakor so bile tržne cene. Davčni organ je obračunal predpisane dajatve od ugotovljenih bonitet. (Davčni nadzor, 2006, št. 6–7)

Pri pravni osebi z dejavnostjo trgovine na drobno z motornimi vozili je bilo med inšpekcijskim pregledom ugotovljeno, da je zavezanec za davek za inšpicirano obdobje prikazal ves opravljeni promet kot komisijsko prodajo vozil, in to predvsem osebnih vozil.

Davčni organ je preveril vse pogodbe o komisijskih prodajah, izdane račune in obračune komisijske prodaje, način knjiženja komisijske prodaje v poslovne knjige, poslovanje prek transakcijskega računa, blagajniške izdatke in prejemke, poleg tega pa je tudi pridobil na podlagi določil 70. člena ZDavP-1 podatke iz upravnih enot, kjer so posamezni kupci vozil opravili registracijo oziroma prepis vozil, in na podlagi 72. člena ZDavP-1 podatke fizičnih oseb, s katerimi je zavezanec posloval. Iz zbrane dokumentacije je bilo razvidno, da so bili kupci vozil v nekaterih primerih hkrati tudi prodajalci starih rabljenih vozil. Zavezanec je s prodajalci starih vozil sklepal tipske komisijske pogodbe, v katerih se je kot komisionar dogovoril s komitentom za ceno vozila, danega v komisijsko prodajo, ni pa se dogovoril o višini provizije. V pogodbah je bilo tudi dogovorjeno, da bo komisionar znesek v pogodbi upošteval kot delno plačilo novega vozila ali drugega rabljenega vozila. V postopku nadzora je bilo ugotovljeno, da dejansko to niso komisijske pogodbe, ampak prodajne pogodbe, upoštevajoč določila o opravljanju komisijskih poslov v skladu z obligacijskim zakonikom. V obravnavanih primerih nabav rabljenih vozil je to obdavčljivi in plačani promet blaga, medtem ko pomeni prodaja teh rabljenih vozil naslednji promet blaga, ki je ločen od prvega. Na podlagi opisanega je davčni organ ugotovil, da opravljene nabave vozil izkazujejo, da je zavezanec dejansko opravljal preprodajo rabljenih vozil, saj je rabljena vozila odkupi, torej jih je vzel v račun za novo vozilo ali za rabljeno vozilo, tako postal lastnik. To pa je pomenilo nastanek obdavčljivega in plačanega prometa, od katerega je preprodajalec kot kupec zavezanec za plačilo 5-odstotnega davka na promet rabljenih motornih vozil. Glede na navedeno je davčni organ zavezancu obračunal davek od prometa rabljenih motornih vozil od nakupne cene posameznega vozila v skupnem znesku 4.590,00 €. Pri nadzoru DDV je bilo ugotovljeno, da je zavezanec uveljavljal odbitek vstopnega DDV iz naslova storitev posredovanja vozil v komisijsko prodajo, ki dejansko niso bile opravljene, uveljavljal pa je tudi odbitek vstopnega DDV iz naslova oproščenega prometa najema poslovnega prostora, zato je moral plačati DDV v skupnem znesku 2.504,00 €. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2006, št. 8)

Pri davčnem zavezancu z dejavnostjo trgovine na debelo z motornimi vozili je bil opravljen inšpekcijski nadzor davka na dodano vrednost za obdobje od 1. 10. 2002 do 31. 5. 2005, pri tem pa je bilo ugotovljeno:

Davčni organ je zavezanca neuspešno iskal na prijavljenem sedežu. Ugotovil je, da tam ne posluje in da tam nima poslovnih prostorov. V telefonskem pogovoru z direktorjem je ta

povedal, da je na bolniški in da bo davčni organ obvestil, kdaj in kje bo mogoče opraviti inšpekcijski nadzor. Ker zavezanec tega ni storil, sta bili poslani dve vabili (eden na sedež družbe, drugi na naslov prebivališča direktorja) z obvestilom o uvedbi inšpekcijskega nadzora in z zahtevo, da davčnemu organu predloži poslovne knjige in dokumentacijo. Zavezanec se na vabilo ni odzval, zato je davčni organ zaprosil za prisilno privedbo direktorja. Policijska uprava je davčni organ obvestila, da direktorja niso izsledili in da zato odredbe niso realizirali. Ker zavezanec davčnemu organu ni predložil podatkov, je ta na podlagi 113. člena ZDavP-1 opravil cenitev davčne osnove za DDV. Davčni organ je pridobil podatke o opravljenem prometu na transakcijskih računih zavezanca. Iz podatkov o prilivih na transakcijskem račune zavezanca in o namenu teh prilivov je bilo ugotovljeno, da zadevajo prilivi plačilo računov. Nadalje je bilo ugotovljeno, da je imel zavezanec iz tega naslova v obdobju od 4. 10. 2002 do 31. 5. 2005 za 5,095.143,00 € prilivov, v obračunih DDV za navedena obdobja pa je zavezanec izkazal obdavčeni promet v znesku 1,176.765,00 €, torej za 3,914.205,00 € manj. ZDDV v 21. členu določa, da je osnova za DDV vse, kar je plačilo za opravljeni promet blaga ali storitev. Glede na to, da je davčni organ pridobil podatke o prilivih na transakcijske račune, je vse tiste prilive, za katere je iz podatkov na transakcijskih računih izhajalo, da veljajo za plačilo računov, opredelil kot davčno osnovo in od ugotovljene razlike 3,914.205,00 € dodatno obračunal DDV po stopnji 20 odstotkov v znesku 780.337,00 €. (Davčni nadzor, 2006, št. 9–10)

Celovit inšpekcijski nadzor je bil opravljen pri naslednjem davčnem zavezancu, ki se ukvarja s prodajo rabljenih motornih vozil. V tem primeru je predlog za nadzor dala kriminalistična policija zaradi suma večjih davčnih utaj pri trgovanju z osebnimi vozili, ki so bili pridobljeni v drugih državah Evropske skupnosti in ki so bila prodana na slovenskem trgu. Davčni organ je pri tem ugotovil, da je bilo podjetje prodano bosanskemu državljanu že leto prej. Ustanovitelj, zakoniti zastopnik in direktor, ki je bil po podatkih sodnega in davčnega registra isti človek, je kot dokaz poslal notarski zapis, pogodbo o brezplačnem prenosu celotnega poslovnega deleža na bosanskega državljana in predlog za vpis sprememb akta o ustanovitvi družbe v sodni register. Ugotovljeno je bilo, da so bile spremembe družbene pogodbe vpisane v sodni register šele dve leti kasneje, torej že po tem, ko je bil zavezanec obveščen o inšpekcijskem nadzoru. Ugotovitve v nadaljevanju postopka so pokazale, da je posle podjetja v prejšnjem letu, ki jih je v veliki meri pomenila trgovina z rabljenimi osebnimi vozili iz EU, opravljal prejšnji lastnik, zakoniti zastopnik in direktor. Poleg njega pa so za utajevanje DDV

in drugih davkov podjetje uporabili tudi drugi. V podjetju, razen v začetnih mesecih tega leta, ko je bil zaposlen en delavec, ni bil nihče zaposlen. V nadaljevanju postopka se je pri davčnem organu večkrat zglasil pooblaščenec novega lastnika, ki je bil hrvaški državljan. Ta je bil povsem neveden o poslih podjetja, se izmikal in se opravičeval s službenimi potovanji po tujini tako zase kakor za pooblastitelja. Davčnemu organu je kasneje za naslednje leto dostavil 70 izdanih računov z zaporednimi številkami znotraj razpona številk od 291 do 835, nekaj prejetih računov, knjige prejetih in izdanih računov za prejšnje leto. Vendar se te niso ujemale s predloženimi obračuni DDV davčnemu organu. Zadnji kontakt davčnega organa s predstavniki zavezanca je bil telefonski klic osebe iz Bosne, ki se je predstavila kot novi lastnik in je le poizvedovala, ali ga v Sloveniji že preganjajo. Davčni organ je na tej stopnji sklenil, da zavezanec ni pripravljen razkriti resničnih podatkov o poslovanju v prejšnjem letu ter da je ustavil vse stike z davčnim organom. Zato je v nadaljevanju začel postopek pridobivanja listinskih dokazov, kot so prejeti računi za pridobitve rabljenih vozil in izdane račune za prodajo vozil na slovenskem trgu iz drugih virov. Ti viri so bile predvsem banke, lizing hiše, osebe za izdajo potrdil o skladnosti vozil in upravne enote. Tako je davčni organ pridobil 633 izdanih računov zavezanca, po katerih je kupcem zaračunal 2,420.297,00 € DDV od davčne osnove 12,101.486,00 € Davčni organ je na podlagi zaporednih številk pridobljenih izdanih računov ocenil, da mu je v postopku na opisani način uspelo pridobiti približno največ 65 odstotkov izdanih računov zavezanca. Davčnemu organu je v postopku inšpekcijskega nadzora uspelo pridobiti 392 računov tujih dobaviteljev davčnega zavezanca iz drugih držav članic EU za nakupe rabljenih vozil v skupni vrednosti 6,009.014,00 €, to pomeni približno 90 odstotkov računov za pridobitve vozil iz držav članic EU glede na podatke iz VIES sistema. Tako je bil v postopku obračunan DMV od 392 vozil v znesku 521.616,00 € od davčne osnove 5,992.322,00 €, od katere se je zavezancu naložila razlika za neplačani DMV v višini 517.443,00 €. Pri nadaljnji prodaji rabljenih motornih vozili na slovenskem trgu bi moral zavezanec v skladu z ZDDV obračunati DDV od prodajne vrednosti vozila. Zavezanec je na izdanih računih kupcem za vozila izdajal račune, na katerih je navajal, da so DDV, DMV in taksa plačani. Vendar kot je bilo ugotovljeno v nadzoru, to ni bilo res. Prav tako je zaračunaval DDV tudi za drug obdavčljivi promet s plovili, z drugim blagom in z drugimi storitvami. Obračunanega DDV od obdavčljivega prometa ni izkazoval v svojih obračunih DDV. Na podlagi 633 pridobljenih izdanih računov je bilo ugotovljeno, da ni obračunal in plačal 2,353.530,00 € DDV. Cilj davčnega organa v tem postopku je bil odkriti obseg

kaznivega dejanja davčne zatajitve in zadevo v sodelovanju z organi kriminalistične policije in tožilstva privesti do sodišča, da bi glavni akterji v konkretnem primeru odgovarjali za kazniva dejanja utaje DDV in DMV. Prav tako pa je davčni organ pridobil informacije in dokumente o poslovanju drugih povezanih zavezancev, ki pomenijo bazo za nadaljnje inšpekcijske nadzore. (Davčni nadzor, 2006, št. 9-10)

3.6 Inšpekcijski nadzor v dejavnosti projektiranje

Pri srednje veliki pravni osebi, ki se ukvarja z dejavnostjo projektiranja in tehničnega svetovanja, je bil opravljen celovit inšpekcijski pregled za leto. Pri tem so pri zalogah davčnega zavezanca ugotovili, da zavezanec ni opredelil metode za vrednotenje zalog v za to predvidenem aktu družbe. Davčni organ je zato v sodelovanju s pravno osebo opravil oceno teh zalog. Pri pregledu vodenja zalog nedokončane proizvodnje, polproizvodov in dokončanih proizvodov je davčni organ ugotovil, da se vse to vodi po proizvajalnih stroških, ki ob stroških materiala vključujejo še vse druge stroške, vezane na proizvodnjo teh zalog. Tukaj je šlo za nepravilnost, saj je zavezanec v te stroške vključil tudi stroške, ki niso bili vezani na proizvodnjo. Na podlagi preračuna je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec nepravilno ovrednotil zaloge in tako prenizko izkazal povečanje vrednosti zalog nedokončane proizvodnje polproizvodov in končnih izdelkov za 100.150,00 €. Med stroške izdelave orodja je davčni zavezanec knjižil tudi prejete račune, ki zadevajo izdelavo orodja, osnovnega sredstva, ki je ostalo v državi, kjer je izvajalec orodje izdelal po načrtih davčnega zavezanca. Davčni organ je naredil podrobnejši pregled prejetih faktur za to orodje in ugotovil, da bi moral stroške za izdelavo orodja zavezanec evidentirati med dolgoročnimi sredstvi, v nobenem primeru pa ne med stroški materiala. To orodje oziroma oprema je bila namreč potrebna za izdelavo določenih sklopov ali sestavnih delov, ki jih potrebuje v lastni proizvodnji. Davčni organ je zato iz stroškov materiala izločil za 11.267,00 € teh stroškov. Na podlagi navedenih in še drugih nepravilnosti je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec prikazal prenizko davčno osnovo v višini 117.259,00 €. Zaradi tega je moral davčni zavezanec dodatno plačati davek od dobička v znesku 26.290,00 €. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2005, št 3)

Prav tako je bil davčni nadzor opravljen pri malem davčnem zavezancu, ki je opravljal kot podizvajalec splošna gradbena dela, tehnično svetovanje in projektiranje ter prostorsko planiranje in urbanistično načrtovanje. Davčnemu zavezancu sta bila izdana sklepa za

predložitev dokumentacije v zvezi s plačili zaposlenim in sklep za obračun plač vsem zaposlenim za različne mesece. Od ugotovljenih bruto osnov je moral obračunati davke in prispevke iz plač in na plače ter davek na izplačane plače. V zvezi s plačami je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec med stroške dela evidentiral bruto plače samo za določen čas. Bruto plače za druge mesece pa je davčni zavezanec obračunal in izplačal v naslednjem letu. Kasneje je zaradi likvidnostnih težav plače delavcem izplačeval z zamudo. Naslednje leto pa sploh ni več obračunaval in izplačeval plač zaposlenim in jih tudi ni evidentiral med stroške. Davčnemu zavezancu je bilo zato s sklepom naloženo, da mora inšpekcijskemu organu predložiti dodatno dokumentacijo in pojasnila o tem, zakaj je nastal velik časovni zamik pri obračunavanju in izplačevanju plač. S sklepom mu je bilo naloženo tudi, da mora predložiti, kako so v tistih mesecih, ko je davčni zavezanec izplačeval plače z velikim časovnim zaostankom, delavci prejemali plačila za opravljeno delo, s podatki o višinah plačil po delavcih, torej seznam plačil, potrdila o prejemu plačil delavcev. Davčnemu organu je bilo ustno razloženo, da sta zamik in neobračunavanje plač nastala zaradi likvidnostnih težav davčnega zavezanca. Na podlagi sklepa so bili v zvezi s plačili delavcem predloženi še poimenski seznami plačil dela delavcem v gotovini. Iz predloženih seznamov je bilo ugotovljeno, da so delavci kljub dejstvu, da jim davčni zavezanec ni obračunaval in izplačeval plač, prejemali plačila za opravljeno delo v gotovini. Kot dokaz temu so služili seznami delavcev, kjer so se delavci podpisali, da so prejeli denar. Ugotovljeno je bilo, da je davčni zavezanec svoje zaposlene redno plačeval, vendar od teh izplačil ni obračunal in plačal davkov in prispevkov. Davčni zavezanec je s tem, ko ni obračunaval plač svojim zaposlenim, vendar pa jim je redno plačeval opravljeno delo v gotovini, a od teh izplačil ni obračunal in ni plačal predpisanih davkov in prispevkov od plač in na plače, ravnal v nasprotju z veljavno zakonodajo. Davčni zavezanec ni predložil dokumentacije o vseh izplačilih zaposlenim, kljub temu da mu je davčni organ izdal sklep o tem. Zato je bila osnova za obračun davkov in prispevkov od plač ugotovljena s cenitvijo v skladu z 39. členom ZDavP. Davčni organ je ugotovil, da davčni zavezanec razpolaga s podatki o količinah opravljenega dela svojih delavcev in je na njihovi podlagi v postopku obračunal plače za vse manjkajoče mesece. Zato je za osnovo za ugotovitev premalo plačanih davkov in prispevkov uporabil višine davkov in prispevkov po obračunih davčnega zavezanca in na podlagi njegovih podatkov. Davčni zavezanec je inšpekcijskemu organu predložil obračune plač, iz katerih so bili razvidni vsi zahtevani podatki o bruto plačah, neto plačah, obračunanih prispevkih in davkih po mesecih

za vsakega delavca posamezno za vsa navedena obdobja. Tukaj so nastale obveznosti za davčnega zavezanca v višini 65.100,00 €. Ta vsota mu je bila naložena za plačilo z odločbo davčnega organa. Zaradi ugotovljenih visokih davčnih obveznosti pa je davčni organ še pred izdajo zapisnika obravnaval možnost izdaje začasnega sklepa za zavarovanje davčne obveznosti. Izdani so bili trije začasni sklepi za zavarovanje davčne obveznosti trem dolžnikovim dolžnikom s prepovedjo plačila terjatev. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2005, št. 4)

Pri pravni osebi d. o. o. z dejavnostjo projektiranja in gradbenega inženiringa je postopek pokazal, da zavezanec ni vključil med prihodke v obračunu davka od dobička pravnih oseb izvozne realizacije fizični osebi na Hrvaško. To je bilo dokumentirano z izvozno carinsko dokumentacijo. Prav tako pa ni vključil niti prihodkov od opravljenih storitev projektiranja po naročilu povezane osebe, zato so bili prihodki zavezanca povečani za 5.842,00 €. Odhodki v obračunu davka od dobička so bili zmanjšani za znesek stroškov storitev, ki se zadržujejo v nedokončani proizvodnji, zadevajo pa izdelavo projektne dokumentacije, katere davčni zavezanec v inšpiciranem letu še ni zaračunal svojemu naročniku. Ugotovljeno je bilo tudi, da je davčni zavezanec med odhodke knjižil stroške letalskih prevozov, stroške reklame in stroške dela študentov brez verodostojne knjigovodske dokumentacije, ki bi dokazovala opravljeno delo. Iz odhodkov je bil izločen znesek odhodkov, ki zadeva nagrade vodstvu družbe in članom nadzornega sveta, nad zneskom, odobrenim od nadzornega sveta. Skupno zmanjšanje odhodkov iz navedenih naslovov je tako znašalo 148.139,00 €. Davčnemu zavezancu je bilo dodatno priznano uveljavljanje olajšave iz naslova 10 % investicijske rezerve od na novo ugotovljene davčne osnove. Plačilo stroškov prevoza v tujino ter hotelskih namestitev in prehrane za zaposlena delavca med koriščenjem njunega letnega dopusta je bilo opredeljeno kot drugi prejemek iz delovnega razmerja in iz tega naslova je bil obračunan davek od osebnih prejemkov in prispevki za socialno varnost v skupnem znesku 7.512,00 € ter pripadajoče obresti. Plačilo stroškov letalskega prevoza v tujino in hotelske namestitve drugim osebam, ki niso zaposlene pri davčnem zavezancu, pomenijo drugi osebni prejemek teh oseb, od katerega je bila pravni osebi kot izplačevalcu obračunana akontacija davka od osebnih prejemkov v znesku 2.504,00 € s pripadajočimi obrestmi. Zaradi uveljavljanja vstopnega DDV po prejetih računih za storitve, ki so jih dobavitelji opravili v zvezi z nepremičninami in premičninami izven Slovenije, se je davčnemu zavezancu zmanjšalo

izkazano vračilo oziroma obračuna DDV za davčna obdobja v skupnem znesku 23.786,00 € in pripadajoče obresti. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2005, št. 4)

Davčni nadzor je pri gospodarski družbi, ki se ukvarja z arhitekturnim in gradbenim projektiranjem, pokazal, da je pri investicijah v teku tudi večstanovanjska hiša v vrednosti 77.616,00 €.

Zavezanec je za druge nepremičnine predložil ustrezno dokumentacijo o vpisu nepremičnin v zemljiško knjigo, vendar za omenjeno nepremičnino kljub izdanemu sklepu tega ni storil. Predložil je le zemljiškoknjižni predlog za prenos lastninske pravice, in to na povezano fizično osebo, ne pa predloga za vpis lastninske pravice na inšpicirano družbo. Zakon o temeljnih lastninskih razmerjih opredeljuje pridobitev lastninske pravice, ki ne preide avtomatično na podlagi pravnega posla, ampak šele po vpisu v zemljiško knjigo. Zato je davčni organ odločil, da se davčnemu zavezancu davčna olajšava v višini 40 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva ne prizna. SRS 1.1 dodatno opredeljuje opredmetena osnovna sredstva, ki morajo biti po njegovih določilih v lasti ali vsaj v finančnem najemu. Glede na vse to mora biti torej za priznanje opredmetenega osnovnega sredstva in kot posledica tega za priznanje investicijske olajšave bistvena lastninska pravica na nepremičnini, ki pa se pridobi šele z vpisom v zemljiško knjigo. Ker je davčni organ za omenjeno nepremičnino uveljavljal 40 % davčno olajšavo, v nasprotju z določili SRS, ZTLR in 18. členom ZDDPO ta ni bila davčno priznana, zato je bila v obračunu davka od dobička davčna osnova povečana za 31.300,00 €. Zaradi navedenih ugotovitev se je davčnemu zavezance povečala osnova za davek od dobička za 52.162,00 €. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih nadzorih, 2005, št. 6–7)

Nadalje je pri srednje velikem davčnem zavezancu, ki se ukvarja s projektiranjem, razvojem in instalacijo sistemov zanesljivega napajanja z električno energijo, davčni organ z analizo podatkov iz obračunov DDV za različne mesece ugotovil, da je znesek obdavčljivih nabav konec leta bil bistveno večji od obdavčljivega prometa, v začetku naslednjega leta pa se povečuje vrednost obdavčljivega prometa. To naj bi po ugotovitvah davčnega organa kazalo na to, da so zaloge oziroma odloženi stroški izkazani nepravilno. Sam davčni zavezanec ni pravilno vodil porabe materiala in storitev po posameznih lokacijah. Davčni organ je zaradi tega iz datoteke prejeti računi izločil v posebno tabelo prejete račune v določenih mesecih ter naročil davčnemu zavezancu, naj poveže odhodke s prihodki. V dogovorjenem roku je davčni zavezanec to storil. Na podlagi teh podatkov je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec v

tistem prihodnjem letu zaračunal 371.808,00 € materiala in storitev, ki pa jih je vštel med odhodke za prejšnje leto. Prav tako je za 4.590,00 € med aktivnimi časovnimi razmejitvami izkazal premalo odloženih stroškov. Tako je davčni zavezanec po določilih 11. člena ZDDPO v povezavi s SRS 12.5 izkazal prenizke kratkoročno odložene stroške materiala in storitev za 376.398,00 € in s tem pripoznal previsoke stroške materiala in posledično previsoke odhodke v davčnem obračunu za isti znesek. Pri pregledu se je tudi izkazalo, da je davčni zavezanec med stroške poslovanja dvakrat knjižil isti prejeti račun za opravljene storitve, zato je izkazal previsoke odhodke poslovanja za 26.290,00 €. (Davčni nadzor, 2007, št. 3)

3.7 Inšpekcijski nadzor v proizvodnji betona

Inšpekcijski nadzor pri davčnem zavezancu, ki se ukvarja s proizvodnjo in prodajo različnih vrst betona in s transportom, je pokazal nekaj nepravilnosti. Tako je bilo ugotovljeno, da analitična evidenca zmanjšanja zalog materiala ni bila vodena na podlagi izvirnih listin, recimo z dobavnicami pri proizvodnji betona, oziroma ni bila vodena na podlagi dejanske porabe materiala pri izdelavi betona. Namesto tega se je količinsko in vrednostno zmanjšanje zalog ugotavljalo v računovodstvu. Poraba cementa se je ugotavljala na podlagi mesečnih popisov, poraba gramoza pa se je ugotavljala z uporabo normativa glede na m^3 prodanega betona po izdanih računih. Med postopkom je bilo ugotovljeno, da je bila poraba gramoza previsoka, saj se je med letom zaloga knjižila v minus. Zaradi tega in zato, ker se stroški porabe materiala niso ugotavljali po izvirnih listinah, je bila poraba materiala pregledana s pomočjo predložene baze izdanih računov v elektronski obliki z uporabo ACL programa. Pri tem je bilo ugotovljeno, da nekatere številke računov manjkajo. Kasneje je davčni organ v postopku nadzora izračunal, koliko m^3 posameznih vrst betonov je bilo izdelanih, kakšna je bila poraba materiala za te betone in kakšna je bila količinska poraba materiala. Pri primerjavi teh podatkov s podatki davčnega zavezanca je bilo ugotovljeno, da je poraba cementa, ki je bila ugotovljena na podlagi izvirnih podatkov, nižja, kot je bila izkazana v poslovnih knjigah. Zaradi tega je bila davčna ocena določena z oceno po 39. členu ZDavP, in sicer s cenitvijo prihodkov in odhodkov. Tako je bila ocenjena davčna osnova za 71.774,00 € večja od napovedane, od katere je moral davčni zavezanec plačati razliko premalo plačanega davka od dobička pravnih oseb. (Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, 2005, št. 9)

4 PRAVICE IN DOLŽNOSTI DAVČNIH ZAVEZANC

Inšpekcijski nadzor je lahko na podlagi ugotovljenih nepravilnosti v poslovanju in tudi na podlagi naključnega izbora. Zato se zdi, da večina davčnih zavezancev trepeta pred obiskom davčnega inšpektorja, saj so vsi zavezanci mislijo, da inšpektor lahko najde napako še v tako čistem podjetju. Vendar, kot smo zapisali že prej, to ni tako, saj tudi inšpektorji morajo delovati na podlagi vnaprej določenih pravil. Davčni zavezanec pa je najbolje pripravljen na inšpekcijski pregled, če redno izpolnjuje svoje davčne obveznosti. Tukaj gre predvsem za redno plačevanje davkov in prispevkov kot tudi redno plačevanje akontacij dohodnine, davčnih odtegljajev ter drugih obveznosti. Poleg naštetega je pomembno, da zavezanec natančno vodi poslovne knjige, iz katerih lahko davčni inšpektor razvidi aktivnosti podjetja. Pomembno je tudi, da dokumentira vse poslovne dogodke, in sicer z resničnimi in verodostojnimi evidencami. Tukaj gre za vse dokumente, na podlagi katerih lahko neudeleženec poslovnega dogodka sklepa, da se je ta poslovni dogodek tudi v resnici zgodil. (http://www.pravno-davcno-svetovanje-jkgroup.si/index.php/canki-in-nasveti/89-pripravite-se-na-obisk-davnega-inpektorja, 01.03.2011)

Poleg že naštetega ima davčni zavezanec še druge dolžnosti in tudi pravice skozi ves davčni postopek, ki so opredeljene v ZDS, ZDavP in ZUP.

Tako mora davčni inšpektor med samim inšpekcijskim pregledom po uradni dolžnosti paziti, da ima davčni zavezanec tri pravno pomembne lastnosti:

- Pravno sposobnost ima vsak, ki je lahko imetnik oziroma nosilec lastnih pravic in obveznosti. Pri tem naj omenimo, da ima to pravno sposobnost fizična oseba z rojstvom, pravna oseba pa z vpisom v pristojni register.
- Procesno sposobnost ima stranka, ki je poslovno popolnoma sposobna, torej oseba, ki lahko v postopku sama opravlja dejavnost. Fizična oseba ima to sposobnost praviloma s polnoletnostjo, pravne osebe pa je nimajo in jih zato mora zastopati zakonit zastopnik.
- Stvarno legitimacijo ima subjekt pravnega interesa, o katerem teče postopek. (Kruhar, 2006, 17)

Kot smo torej že povedali na začetku, ima davčni zavezanec ob inšpekcijskem pregledu tudi sam določene pravice. Verjetno je najpomembnejša ta, da mora davčni inšpektor praviloma najaviti svoj prihod, čeprav veljavna davčna zakonodaja tega izrecno ne določa. Nadalje, tudi

davčni inšpektor je uradna oseba, s čimer ima davčni zavezanec pravico do vpogleda službene izkaznice pooblaščene uradne osebe oziroma ima pravico, da zahteva legitimacijo inšpektorja. Delovnega naloga po vsej verjetnosti davčni inšpektor zavezancu ne bo pokazal, ker spada po interni metodologiji dela DURS med davčno tajnost, vendar pa se s tem lahko izključi zmota o osebi in objektu davčnega pregleda. Zgodilo se je namreč že, kot smo zvedeli na kongresu DDSS, da se je davčni inšpektor najavil in vstopil skozi napačna vrata, in celo, da je konkurenčna firma pod pretvezo, da so davčni inšpektorji, svoji konkurenci odnesla potrebno poslovno dokumentacijo. Zaradi tega je treba poudariti, da previdnost ni nikoli odveč. Pomembno je vedeti, da je davčni inšpektor dolžan seznaniti davčnega zavezanca, da pregledu lahko prisostvuje njegov zastopnik ali pooblaščenec, kot to narekuje 18. člen Zakona o davčni službi - ZDS. Na tem mestu je pomembno pripomniti, da se vsekakor splača potruditi in najeti davčnega svetovalca ali odvetnika, ki bo davčnemu zavezancu med potekom pregleda v pomoč. Če po opravljeni legitimaciji obstaja sum, da so podane okoliščine, ki vzbujajo dvom v inšpektorjevo nepristranskost, ima lahko davčni zavezanec razlog za inšpektorjevo izločitev. Ti izločitveni razlogi so natančno opredeljeni v 35. členu Zakona o splošnem upravnem postopku. O tej izločitvi bo tako odločal inšpektorjev nadrejeni. Če teh razlogov ni, ali če predlogu ni ugodeno, mora stranka kot davčni zavezanec inšpektorju zagotoviti primeren prostor in pogoje za nemoteno opravljanje dela. To velja tudi za računovodski servis v primeru, ko davčni zavezanec, za katerega vodi knjige, nima primernih prostorov oziroma ne more zagotoviti tega pogoja.

Glede zasega listin kot ene od možnih inšpektorjevih pravic je treba pripomniti, da inšpektor res lahko po določbi 21. člena ZDS zaseže listine, predmete, vzorce in drugo blago, vendar le za največ 15 dni, in le, če:

1. gre za zavarovanje dokazov,
2. gre za natančno ugotovitev nepravilnosti,
3. če davčni zavezanec to uporablja za kršitve davčnih predpisov. Opisano velja tako za listine kot za blago.

V primeru, da inšpektor zaseže listine, je pomembno, da davčni zavezanec zahteva seznam zasežene dokumentacije z inšpektorjevim podpisom ter datumom, kdaj so bili dokumenti zaseženi.

Dobro je tudi vedeti, da ima davčni zavezanec skladno z načelom zaslišanja stranke pravico ves čas sodelovati pri pregledu, dajati izjave o dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločbo. Na koncu vsakega pregleda inšpektor namreč izda zapisnik, na katerega je možnost pripomb, in sicer v roku 15 dni od vročitve. Pomembno je tudi vedeti, da ima stranka kot davčni zavezanec pravico vedeti, kako je davčni inšpektor presodil dokaze in zakaj je, ob upoštevanju načela proste presoje dokazov in diskrecijske pravice, upošteval določene dokaze, določenih pa ne. Na podane pripombe bo davčni inšpektor ponovno izdal dopolnilni zapisnik, zoper katerega pa ni dovoljeno dajati pripomb, in šele potem bo sledila davčna odločba, zoper katero ima sicer stranka pravico do pritožbe, vendar pa ta pritožba ne zadrži njene izvršitve. Naj omenimo še pomembno novost pri osebnem obveznem vročanju, ki je zapisana v novem Zakonu o splošnem upravnem postopku. Ta zakon je davčni organ dolžan uporabljati, če posamezna vprašanja postopka niso urejena z Zakonom o davčnem postopku. Pri obvezni osebni vročitvi bo torej poštni delavec na naslovu poiskal osebo oziroma stranko, ki ji je spis namenjen. Če je ne bo doma in nihče ne bo želel prevzeti pošiljke, bo na naslovu pustil sporočilo, naj stranka prevzame odločbo na pošti v 15 dneh. Petnajsti dan, seveda v primeru, da se odločbe ne dvigne na pošti, pa odločba ne bo vrnjena pošiljatelju, ampak se bo štelo, da je bila pošiljka vročena, čeprav je naslovnik ni osebno prevzel doma oziroma na pošti. Porodi se vprašanje, kaj narediti v primeru, da smo slučajno ta čas odsotni ali v tujini. Po 87. členu ZUP je za to poskrbljeno oziroma je naša obveznost, da to uredimo. Zakon namreč izrecno določa, da mora stranka, ki je odsotna več kot 30 dni, pri pošti stalnega bivališča deponirati naslov svojega pooblaščenca za vročitve. V tem primeru poštni uradnik, torej vročevalec, vroči pošiljko njemu. Vendar pa s tem pooblaščenec za vročitve dejansko tudi zastopa stranko in s tem on vlaga pritožbo in mora vsak spis, ki ga prejme, nemudoma poslati stranki. (http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=81/KAJ_JE_DOBRO_VEDETI,_KO_NAM_IN%8APEKTOR_POTRKA_NA_VRATA?, 02.03.2011)

4.1 Stranka v postopku – davčni zavezanec

Stranka v postopku je sam davčni zavezanec v času, ko zoper njega teče postopek inšpekcijskega pregleda oziroma je na podlagi zahteve samega davčnega zavezanca uveden postopek. Določila od 42. do 61. člena ZUP so tista, ki opredeljujejo stranko oziroma davčnega zavezanca in njegov položaj v postopku inšpiciranja. Po 44. členu ZUP mora organ

ves čas med postopkom po uradni dolžnosti skrbeti za to, da so v postopku udeleženi vsi, na katerih pravice ali pravne koristi bi lahko vplivala odločba. Zato praviloma pooblaščena oseba pisno seznani zavezanca o uvedbi davčnega postopka in ga tudi seznani s pravicami, ki jih ima kot stranka, kar določa 18. člen Zakona o davčni službi. Po drugi strani pa davčni inšpektor ni dolžan pisno seznaniti davčnega zavezanca o inšpekcijskem pregledu zaradi samega načina nadzora pri akcijah in nekaterih hitrih pregledih.

Če stranka ne sprejema vabila davčnega organa, ali če na prisilno privedbo ne prinese zahtevane knjigovodske dokumentacije, torej, da noče sodelovati v davčnem postopku, lahko davčni organ v skladu z 3. odstavkom 73. člena ZUP takšno stranko kaznuje z denarno kaznijo zaradi neodzivanja, ter ugotovi davčno osnovo z oceno po 39. členu ZDavP. Skrajni ukrep davčnega organa je privedba davčnega zavezanca, in to le v primeru, da se zavezanca ne more pridobiti za sodelovanje v postopku, torej po obvestilu o uvedbi inšpekcijskega nadzora, po vabilu po telefonu, po obisku inšpektorja pri davčnem zavezancu in podobno.

Pogosto se primeri, da se stranke oziroma odgovorne osebe prav umaknejo pred davčnim inšpektorjem oziroma se mu dobesedno izmikajo, kar lahko ima seveda negativne posledice v teku inšpekcijskega pregleda. Obstaja primer, kjer je bilo direktorja podjetja, ki naj bi imelo davčno kontrolo, strah in nikakor ni upal niti govoriti s samim inšpektorjem, prav tako ne z osebo, ki je vodila računovodstvo za to podjetje. V tem primeru je bilo oteženo tako delo računovodstva kot delo inšpektorja, ki je v tem primeru želel le razlago oziroma razgovor, vendar mu ni uspelo do tega priti. Na koncu samega postopka je davčni inšpektor direktorju naložil denarno kazen, ki pa je bila na srečo le simbolne narave.

4.2 Stranski udeleženec

Po 43. členu ZUP se ima pravico udeležiti inšpekcijskega nadzora tudi oseba, ki izkaže pravni interes. Gre za osebo, ki zatrjuje, da vstopa v postopek zaradi varstva svojih pravnih koristi. Takšen status lahko uveljavi družbenik v določeni pravni osebi. Sama pravna korist je neposredna, na zakon ali drug predpis oprta osebna korist. Pri priznavanju tega statusa, torej statusa stranskega udeleženca, je, upoštevajoč davčno tajnost, treba temeljito proučiti upravičenost interesentov za priznanje tega statusa. V kolikor pa okoliščine samega inšpekcijskega postopka to narekujejo, mora inšpektor to osebo poučiti, da lahko vloži vlogo za pridobitev statusa stranskega udeleženca.

4.3 Zastopanje stranke

Zastopnik je vsaka procesna oziroma poslovna sposobnost osebe, ki v imenu stranke in na njen račun opravlja dejanja v davčnem postopku, novost ZUP je, da so lahko za zastopanje pred davčnim organom tudi pooblaščene:

- pravne osebe oziroma strokovne organizacije, ki opravljajo svojo dejavnost v zvezi s pravicami, ki jih stranka uveljavlja v postopku;
- odvetniške družbe. V tem primeru se šteje, da je pooblastilo dano vsem odvetnikom pooblaščene odvetniške družbe.

Dejanja, ki jih opravi zastopnik, se smatrajo, kot da jih je opravila stranka, torej davčni zavezanec sam. Pravne osebe opravljajo dejanja v postopku po svojem zakonitem zastopniku ali predstavniku, ki ga določa zakon oziroma splošni akt pravne osebe v skladu z zakonom.

4.4 Vročanje

Vročanje opredeljujejo določila 83. do 98. člena ZUP. Pri vročanju gre za opravilo davčnega organa, ki ga sestavljata dve dejanji:

- izročitev uradnih spisov tistemu, ki mu je namenjeno,
- sestava potrdila o opravljeni vročitvi.

Sama vročitev ima pomembne pravne posledice tako za sam spis kot tudi za davčnega zavezanca in davčni organ. Tako na primer odločba, ki je izdana v davčnem postopku, ne more biti izvršljiva, dokončana in pravnomočna, dokler ni vročena sami stranki. Tudi rok za pritožbo nad odločbo prične teči šele od vročitve prvostopne odločbe stranki. Torej izdana, vendar ne vročena odločba nima pravnega učinka in ne veže davčnega zavezanca kot tudi ne davčnega organa, ki odločbo lahko še spremeni ali umakne vse do vročitve stranki.

Glede na načine, kako se spisi vročajo, poznamo:

- osebno vročanje
- posredno vročanje.

Osebno, torej tistemu, ki so mu spisi namenjeni, se mora obvezno vročiti odločbe in sklepe, s katerimi je določen rok, ki se ne more podaljšati. Če vročevalec naslovnika ne najde, mu pusti sporočilo, kjer je zapisano, kje se spis nahaja, ter da ga mora prevzeti v petnajstih dneh. Vročitev v tem primeru je opravljena na dan, ko naslovnik prevzame spis. Če naslovnik spisa ne prevzame v roku petnajstih dni, se šteje, da je bila vročitev opravljena zadnji dan. Vendar

to ne velja v primerih, kjer so podane okoliščine, da je naslovnik odsoten. V takšnem primeru se mu mora spis po preteku te odsotnosti ponovno vročiti. Če pa je ta odsotnost naslovnika daljša od 30 dni, mora ta oseba, torej naslovnik, pri pošti svojega stalnega bivališča deponirati naslov svojega pooblaščenca za vročitve.

S posredno vročitvijo se lahko vročajo drugi spisi. Te vročitve se opravijo po pošti s sestavo poštne povratnice ali po delavcu davčnega organa s sestavo vročilnice. Kako se bo spis vročil, odloči inšpektor, ki vodi inšpekcijski pregled. Vendar se mora vročitev po delavcu davčnega organa opraviti v poslovnih prostorih davčnega zavezanca in med njegovim delovnim časom. Ti spisi so lahko vročeni tudi osebi, ki je pooblaščena za sprejem pisanj, lahko pa tudi zakonitemu zastopniku oziroma predstavniku. V tem primeru se šteje, da je bila vročitev opravljena sami stranki.

4.5 Vloge

Z vlogami so mišljene zahteve, obrazci, predlogi, prijave, prošnje, pritožbe, ugovori in druga dejanja, s katerimi se posamezniki ali pravne osebe oziroma organizacije obračajo na organe. Vloga se lahko vloži v pisni ali ustni obliki. Za pisno vlogo šteje vloga, ki je napisana lastnoročno, mehanografsko ali s pomočjo elektronskega medije. Če je glede na naravo stvari to mogoče, se lahko kratka in nujna sporočila oddajo tudi po telefonu. O kratkih telefonskih sporočilih v zvezi z inšpektorskim pregledom davčnega zavezanca je inšpektor dolžan narediti uradni zaznamek.

Ne glede na obliko pa mora biti vloga razumljiva ter mora obsegati vse, kar je potrebno, da se lahko obravnava. V skladu s 67. členom ZUP ni dovoljeno zavreči nepopolne in nerazumljive vloge prav zaradi tega. Organ, ki prejme takšno vlogo, mora v roku zahtevati, da se pomanjkljivosti odpravijo, in določiti vložniku rok, v katerem jo mora popraviti. Poziv za odpravo takšnih pomanjkljivosti se pošlje v pisni obliki, lahko pa se to sporoči vložniku tudi po telefonu ali ustno, če pride ta oseba k organu. Tudi o tem se mora v spisu napraviti uradni zaznamek.

5 UGOTOVITVE INŠPICIRANJA

5.1 Zapisnik

V samem davčnem postopku mora davčni inšpektor sestaviti zapisnik v skladu z določili Zakona o davčnem postopku in Zakona o splošnem upravnem postopku. Če inšpekcijski pregled traja dlje časa, recimo več dni ali tednov, se zapisnik sestavi na podlagi beležk, ki jih piše inšpektor vsak dan v teku pregleda. Med samim inšpekcijskim postopkom lahko inšpektor izda tudi druge zapisnike, to je praviloma odvisno od poteka samega inšpekcijskega pregleda. Inšpektor mora na primer v primeru, da razpiše obravnavo, o tem sestaviti zapisnik. Tudi v primeru drugih dejanj v postopku lahko inšpektor presodi, da je ustrezno in primerno napisati zapisnik. Ti zapisniki se sestavljajo v celoti v skladu z določbami ZUP in jih je treba povzeti v samem zapisniku o inšpekcijskem pregledu. Gre v bistvu za dokaz o poteku in vsebini dejanj postopka in danih izjav. Vendar to ne velja za dele zapisnika, h katerim je davčni zavezanec dal pripombo, da niso pravilno sestavljeni. Tako je tudi dovoljeno dokazovati nepravilnosti samega zapisnika.

Na podlagi določil ZUP se v zapisnik vpiše:

- naziv in naslov davčnega urada, ki vodi postopek,
- predmet inšpekcijskega pregleda in obdobje inšpekcijskega pregleda,
- ime inšpektorja oziroma inšpektorjev, ki v postopku sodelujejo,
- ime davčnega zavezanca in njegovih zastopnikov ter pooblaščencev,
- imena oseb, ki so pri pregledu prisotni oziroma sodelujejo pri pregledu,
- kje in v katerih dneh se je izvajal inšpekcijski pregled. Tukaj gre lahko za poslovne prostore davčnega zavezanca, za prostore davčnega urada ali za prostore računovodskega servisa.

Poleg naštetega naj bi zapisnik o inšpekcijskem pregledu vseboval tudi naslednje splošne podatke:

- imena odgovornih oseb davčnega zavezanca ter davčne številka,
- opombe, da je bil davčni zavezanec, njegov zastopnik ali pooblaščenec seznanjen z določbo ZDS, da lahko prisostvuje pri inšpekcijskem pregledu,
- dejavnost, ki jo zavezanec dejansko opravlja,
- podatki o organiziranosti,

- podatki o registraciji,
- podatki o transakcijskih računih, preko katerih posluje,
- podatki o načinu vodenja računovodstva.

V zapisnik je treba navesti tudi podatke o tem, kakšni dokumenti so bili zahtevani od davčnega zavezanca oziroma katera dokumentacija je bila pregledana. Tako mora zapisnik natančno in na kratko obsegati potek in vsebino v postopku opravljenega dejanja in danih izjav. Pri tem se mora zapisnik omejiti na tisto, kar je v zvezi z zadevo, ki je predmet davčnega postopka. Zapisnik mora biti tudi zapisan natančno, v samem zapisniku ni dovoljeno ničesar izbrisati. Prav tako se v že predpisanem zapisniku ne sme ničesar dodati ali spreminjati. Če do dopolnitve vseeno pride, se mora to zapisati v dodatku. Na koncu vsakega zapisnika je treba navesti, da je bil zapisnik prebran in da ni bilo pripomb. Če pa je do pripomb prišlo, je treba na kratko zapisati njihovo vsebino. Zapisnik podpiše tisti, ki je sodeloval pri dejanju, in na koncu se da zapisnik overiti pri uradni osebi, ki je postopek vodila.

Po samem ugotovitvenem postopku izda davčni inšpektor zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru, v katerem navadno na novo odmeri davčne obveznosti. To mora inšpektor zaključiti najkasneje v 15 dneh po končanem pregledu. V kolikor ima davčni zavezanec pripombe glede zapisnika, lahko poda nanj pripombe v 15 dneh po vročitvi zapisnika. Rok za pripombe je zakonit procesni rok in kot tak se ne more podaljšati. V tej fazi ima sam davčni zavezanec pravico navajati nova dejstva in dokaze, ki davčnemu organu ne bi bili znani že prej. V primeru, da zavezanec najde nova dejstva in dokaze, lahko vlaga dopolnitve pripomb na zapisnik vse do izdaje dodatnega zapisnika, seveda če se ugotovijo drugačne davčne obveznosti, oziroma do izdaje odločbe. (http://www.pravno-davcno-svetovanje-jkgroup.si/index.php/canki-in-nasveti/89-pripravite-se-na-obisk-davnega-inpektorja-, 01.03.2011)

Če zavezanec navaja resnična nova ali dodatna dejstva, ki vplivajo na spremembo v zapisniku ugotovljenih obveznosti, mora davčni organ sestaviti dodatni zapisnik, in sicer v roku 30 dni od prejema pripomb. Glede vročanja in vlaganja pripomb na dodatni zapisnik veljajo enaka določila kot za zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru. (http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/#c17998, 01.03.2011)

Zapisnik se mora izdati v najmanj 3 izvodih. Eden se vroči davčnemu zavezancu oziroma njegovemu pooblaščencu, drugi izvod pripada oddelku oziroma izpostavi davčnega urada za nadaljnje obravnavanje inšpekcijskega primera, in tretji izvod ostane za spis.

5.2 Odločbe

ODMERNA ODLOČBA

Ko se davčni inšpekcijski nadzor zaključi, izda davčni organ, seveda v primeru, da so bile ugotovljene nepravilnosti, ki bi vplivale na višino davčne obveznosti, odmerno odločbo. To odločbo izda davčni organ najpozneje v 30 dneh od dneva prejema pripomb na zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru oziroma od dneva, ko se je iztekel rok za pripombe. Če je do pripomb prišlo, se mora o njih davčni organ izjaviti v odločbi. V odmerni odločbi mora biti določen davek poravnan v 30 dneh od vročitve odločbe, izjeme so lahko le, če z zakonom za posamezno vrsto davka ni drugače določeno. Za čas od poteka roka za plačilo davka do izdaje odločbe se obračunajo obresti po medbančni obrestni meri za ročnost enega leta, v višini, ki je veljala na dan poteka roka za plačilo davka. Za čas od izdaje odločbe do njene izvršljivosti ne tečejo zamudne obresti. (http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijinsp_nadzoru/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/#c17998, 01.03.2011)

Davčni zavezanec se lahko v roku 30 dni od vročitve odločbe pritoži na odmerno odločbo, ki je bila izdana v davčnem inšpekcijskem nadzoru, vendar je treba omeniti, da sama pritožba ne zadrži izvršitve odmerne odločbe. (http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/#c17998, 01.03.2011)

Če so v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora najdene nepravilnosti, ki ne bi vplivale na višino davčne obveznosti, izda davčni organ odločbo o ugotovitvi teh nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti, oziroma ugotovitveno odločbo. Tudi zoper to odločbo se lahko davčni zavezanec pritoži, in sicer v roku 15 dni od vročitve odločbe. (http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/#c17998, 01.03.2011)

V vsakem primeru, naj gre za odmerno ali ugotovitveno odločbo, mora biti le-ta izdana v roku šestih mesecev od dneva začetka inšpekcijskega nadzora. Vendar to ne velja za zakonsko

določene primere, kjer je rok devet mesecev. Ta rok, torej devet mesecev, velja za naslednje primere:

- inšpiciranje povezanih oseb,
- inšpiciranja davčnih zavezancev, ki so zavezani k reviziji letnih poročil,
- inšpiciranja davčnih zavezancev, ki so zavezani k ugotavljanju davčne osnove z oceno.

Po drugi strani pa roka za izdajo odločbe ni v naslednjih primerih:

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

(http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/#c17998, 01.03.2011)

V primeru, da se skozi davčni inšpekcijski nadzor ugotovi, da davčni zavezanec ni storil kršitve zakona ali drugega predpisa, izda davčni organ sklep o ustavitvi postopka ali zapis o ustavitvi postopka na koncu zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru. (http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/#c17998, 01.03.2011)

5.3 Pritožbeni postopek

Pritožbeni postopek ureja Zakon o splošnem upravnem postopku. Pritožba je redno pravno sredstvo, s katerim stranka uveljavlja varstvo svojih pravic in pravnih koristi, ki so bile po njenem mnenju prizadete z odločbo prve stopnje. Formalni pogoji za pritožbo so dopustnost pritožbe, upravičenost do pritožbe in pravočasnost pritožbe oziroma upoštevanje roka za pritožbo. V skladu z določilom Zakona o splošnem upravnem postopku ima stranka pravico do pritožbe zoper vsak odločbo, izdano v upravnem postopku na prvi stopnji. Pritožba zoper odločbo, izdano na prvi stopnji, se vloži v 15 dneh, če ni z zakonom drugače določeno. V skladu z določili prvega odstavka 20. člena Zakona o davčnem postopku, pritožba ne zadrži izvršitve odločbe o odmeri davka, če ni s tem zakonom drugače določeno. Iz tega sledi, da pritožba nima odložilnega učinka, kar pomeni, da se v primeru neplačane obveznosti kljub vloženi pritožbi zoper odločbe o odmeri davka uvede postopek izterjave.

Odločba se lahko izpodbija s pritožbo:

- če je bil pri izdaji odločbe materialni predpis napačno uporabljen oz. sploh ni bil uporabljen,
- če je bilo dejansko stanje ugotovljeno nepopolno ali napačno,
- če je odločbo izdal nepristojni organ,
- če so podane bistvene kršitve postopka.

Pritožba se izroči naravnost ali po pošti pošlje organu, ki je izdal odločbo na prvi stopnji, lahko pa se jo poda tudi ustno na zapisnik. V kolikor je bila pritožba poslana naravnost organu druge stopnje, jo ta takoj pošlje organu prve stopnje, glede roka pa se šteje, da je pritožba pravočasna, če jo je v roku prejel organ druge stopnje.

Če organ, ki je izdal odločbo, spozna, da je vložena pritožba dovoljena, pravočasna in da jo je vložila upravičena oseba, pa ne nadomesti izpodbijane odločbe z novo odločbo, mora pritožba brez odlašanja, najpozneje pa v 15 dneh od dneva, ko jo prejme, poslati organu, ki je pristojen, da o njej odloči. Pritožbi mora vložiti vse spise, ki se tičejo zadeve. (http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=81/KAJ_JE_DOBRO_VEDETI,_KO_NAM_IN%8APEKTOR_POTRKA_NA_VRATA?, 02.03.2011)

5.4 Evidence in poročila inšpektorja

Davčni organ mora voditi evidenco o podatkih in postopkih vodenja davčnega nadzora. Vsebino navedene evidence določa ZDS, in sicer mora evidenca vsebovati:

- podatke, pridobljene v postopku vodenja kontrol in inšpekcijskih pregledov,
- podatke iz odločb, zapisnikov, sklepov in drugih dejanj davčnega organa, davčne kontrole in inšpekcijskega pregleda.

6 SKLEP

V diplomski nalogi je opisan potek inšpiciranja in najpogostejše napake, ki jih delajo podjetja ali samostojni podjetniki v določenih dejavnostih. Iz naloge je razvidno, kakšne so pravice in dolžnosti davčnega zavezanca na eni strani in na drugi strani davčnega inšpektorja kot pooblaščene uradne osebe davčnega organa, kako se izvaja inšpekcijski pregled od uvodnega razgovora, pregleda poslovnih knjig, sestave zapisnika ter odločbe.

Glavni namen je bil prikazati najpogostejše napake v sistemu inšpiciranja. S tem bi se ognili kaznim in finančnim izdatkom zaradi napak, ki se pojavljajo pri vodenju poslovanja, saj so lahko napake vzrok za ugasnitev podjetja

Želela sem preizkusiti hipotezo, da se, četudi ravnamo v skladu z davčnimi zakoni, zgodi, da pride do napak, ki jih zavezanci ne naredijo namerno. Vendar se je skozi pisanje diplomske naloge izkazalo, da v večini opisanih primerov ni šlo za nenamerne napake, ampak da je bilo vse storjeno namerno s ciljem pridobiti si protipravno premoženjsko korist.

V prvem delu naloge sem opisala, kako se sam davčni inšpektor pripravi na inšpekcijski pregled. Prav tako sem opisala, kdaj in pod kakšnimi pogoji se davčni pregled prične. V tem delu sem se poizkušala gledati s strani samega davčnega inšpektorja. Vsaka malenkost je namreč tukaj pomembna, in če je inšpektor površen le za trenutek, kot recimo pri nedoslednem izpolnjevanju vlog, lahko pozabi na pregled pri še tako sumljivih računih. Predpriprava pregleda tako vsebuje pridobivanje podatkov o zavezancu ter analizo teh podatkov. Kasneje se v postopek vključi davčni zavezanec, proti kateremu je voden postopek.

V tretjem delu naloge sem se osredotočila na same davčne zavezance in na nepravilnosti, ki so bile ugotovljene ob davčnem pregledu. Kljub moji zastavljeni hipotezi se je žal v tem delu izkazalo, da so nepravilnosti najpogosteje narejene s strani davčnih zavezancev namerno.

Glede na to, da sem se v prvem delu naloge postavila na stran inšpektorja, sem se v predzadnjem delu postavila na stran davčnega zavezanca. Predstavila sem pravice in dolžnosti stranke v postopku. Za te stvari se zdi, da jih je pomembno vedeti, da se stranka sama lahko pripravi na davčni pregled.

Kot zadnji del sem opisala zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora. Tukaj gre za elemente, ki sledijo, torej odločba ter zapisnik davčnega inšpektorja kot tudi sam pritožbeni postopek, ki ga lahko sproži stranka v postopku, če se ji zdi, da ji je bila v postopku narejena krivica.

Skozi celotno diplomsko nalogo sem ugotovila, da ima večina podjetij zunanje računovodstvo in ob takih napakah, ki sem jih analizirala skozi pisanje diplomske, se vprašam, ali gre res za neznanje davčnih zavezancev ali namerno utajo, istočasno pa se zastavlja vprašanje, ali je to neznanje davčnih zavezancev samih ali računovodstva, ki je lahko tako notranje ali zunanje. Ugotovila sem, da nekatera podjetja namerno delajo napake in s tem posledično utajo. S tem sem morala zavrniti hipotezo, da je prišlo do nenamernih napak v vodenju. Ugotovila sem namreč, da so se v večini primerov, ki so opisani v diplomski nalogi, napake zgodile namerno. Po drugi strani pa lahko potrdim, da je strah pred davčnimi inšpektorji odveč, če seveda ravnamo v skladu z davčnimi zakoni, in tudi, če se napake zgodijo nenamerno.

Trditev, da gostinci uporabljajo računske programe, ki omogočajo prirejanje dnevnega prometa, in s tem namerno utajo, je potrjena. S tem prikazujejo nižje prihodke, kar posledično zruši celotni sistem in odhodki niso sorazmerni, kar je bilo ugotovljeno v navzkrižni kontroli računov, ki je najpogostejša kontrola davčnih inšpektorjev. Tudi trditve o premajhnem poznavanju in upoštevanju Zakona o DDV, Zakona o davku od dohodka pravnih oseb in pravilnikov o izvajanju teh zakonov, so potrjene, ker so se dogajale zelo jasne napake, ki so zniževale dobiček in višino obveznosti za plačilo DDV. Ob zaključku lahko na podlagi analize trdim, da je cena napak previsoka in je za podjetja lahko prevelik finančni odhodek, kar posledično pripelje podjetje do propada.

Predlagam, da je treba znanje pridobiti, mislim pa, da bi moral tako računovodski servis kot računovodja, zaposlen v podjetju, pridobiti licenco, ki bi si jo pridobil na osnovi preverjanja praktičnega in teoretičnega znanja ter poslovne prakse. S tem preverjanjem znanja bi lahko izboljšali vodenje poslovnih knjig poslovnih subjektov in potem res ne bi prišlo do napak iz neznanja, če pa že, bi se odvzela licenca za odpravljanje računovodskih del. Podjetja pa bi lahko sklepala pogodbe le z licenčnimi računovodskimi servisi in računovodji.

7 SEZNAM LITERATURE IN VIROV

Literatura:

1. Kruhar Puc, R.: *Ko nas obišče davčni inšpektor*, Ljubljana, Primath, 2004.

2. Kruhar Puc, R., Galič, J.: *Najpogostejše ugotovitve davčnih inšpektorjev na terenu: s primeri iz prakse z upoštevanjem stare in nove zakonodaje*, Ljubljana, Primath, 2006.

Viri:

1. Davčna uprava Republike Slovenije: Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, *Davčni bilten*, Številka 3, 2005.

2. Davčna uprava Republike Slovenije: Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, *Davčni bilten*, Številka 4, 2005.

3. Davčna uprava Republike Slovenije: Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, *Davčni bilten*, Številka 5, 2005.

4. Davčna uprava Republike Slovenije: Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, *Davčni bilten*, Številka 6–7, 2005.

5. Davčna uprava Republike Slovenije: Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih, *Davčni bilten*, Številka 9, 2005.

6. Davčna uprava Republike Slovenije: Davčni nadzor, *Davčni bilten*, Številka 2, 2006.

7. Davčna uprava Republike Slovenije: Davčni nadzor, *Davčni bilten*, Številka 4, 2006.

8. Davčna uprava Republike Slovenije: Davčni nadzor, *Davčni bilten*, Številka 5, 2006.

9. Davčna uprava Republike Slovenije: Davčni nadzor, *Davčni bilten*, Številka 6–7, 2006.

10. Davčna uprava Republike Slovenije: Davčni nadzor, *Davčni bilten*, Številka 8, 2006.

11. Davčna uprava Republike Slovenije: Davčni nadzor, *Davčni bilten*, Številka 9–10, 2006.

12. Davčna uprava Republike Slovenije: Davčni nadzor, *Davčni bilten*, Številka 11, 2006.

13. Davčna uprava Republike Slovenije: Davčni nadzor, *Davčni bilten*, Številka 12, 2006.

14. Davčna uprava Republike Slovenije: Davčni nadzor, *Davčni bilten*, Številka 3, 2007.

Internetni viri:

1. http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nnadzor/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/, 01.03.2011.

2. http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=81/KAJ_JE_DOBRO_VEDETI,_KK_NAM_IN%8APEKTOR_POTRKA_NA_VRATA?, 02.03.2011.

3. http://data.si/sl-SI/a-400/obisk-davcnega-inspektorja-kaj-lahko-pricakujete, 02.03.2011.

4. http://www.pravno-davcno-svetovanje-jkgroup.si/index.php/canki-in-nasveti/89-pripravite-se-na-obisk-davnega-inpektorja-. 01.03.2011.

Pravni viri:

1. Pravilnik o izvajanju zakona o DDV, *Uradni list 141/2006, 27/2010, 104/2010, 110/2010*.

2. Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, *Uradni list, št. 138/2006, 52/2007*.

3. Zakon o davčnem postopku, *Uradni list, št. 117/2006.*

4. Zakon o davčni službi, *Uradni list, št. 1/2007*.

5. Zakon o davku na dodano vrednost, *Uradni list, št. 117/2006, 10/2010, 85/2010.*

6. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, *Uradni list 117/2006, 43/2010*.

7. Zakon o gospodarskih družbah, *Uradni list, št. 65/2009*.

8. Zakon o splošnem upravnem postopku, *Uradni list, št. 22/2005*.

9. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku, *Uradni list, št. 97/2010.*

10. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčni službi, *Uradni list, št. 40/2009.*

11. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o splošnem upravnem postopku, *Uradni list, št. 8/2010.*