

RAČUNSKO SODIŠČE  
REPUBLIKE SLOVENIJE



# Revizijsko poročilo

Učinkovitost pobiranja davka  
na dodano vrednost

## ***Poslanstvo***

*Računsko sodišče pravočasno in objektivno obvešča javnosti o pomembnih odkritjih revizij poslovanja državnih organov in drugih uporabnikov javnih sredstev ter svetuje, kako naj državni organi in drugi porabniki javnih sredstev izboljšajo svoje finančno poslovanje.*

# Revizijsko poročilo

Učinkovitost pobiranja davka  
na dodano vrednost



Računsko sodišče je pri Ministrstvu za finance (v nadaljevanju: MF), Davčni upravi Republike Slovenije (v nadaljevanju: DURS), Carinski upravi Republike Slovenije (v nadaljevanju: CURS) in Statističnemu uradu Republike Slovenije (v nadaljevanju: SURS) izvedlo revizijo smotrnosti, da bi odgovorilo na vprašanje, *ali je pobiranje davka na dodano vrednost v Republiki Sloveniji učinkovito*. Preverilo je, ali je obseg primanjkljaja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v Republiki Sloveniji sploh znan, ter ocenilo aktivnosti in ukrepe DURS, CURS in MF za zmanjševanje primanjkljaja DDV.

Računsko sodišče je v postopku revizije ugotovilo, da *obseg primanjkljaja DDV v Republiki Sloveniji ni znan*. V obdobju, na katerega se nanaša revizija, je le SURS redno in sistematično pripravljaval izračune teoretičnega DDV in obsega utaj DDV kot pretežnega dela celotnega primanjkljaja DDV. Že med revizijo je k izvajanju ocene primanjkljaja DDV pristopila tudi CURS, ki je za leto 2006 za segment pobiranja, za katerega je pristojna, pripravila prvo poskusno oceno na podlagi ekstrapolacije rezultatov nadzorov v okviru metode od spodaj navzgor, pa tudi izračun primanjkljaja DDV za leto 2007. DURS in MF v obdobju, na katerega se nanaša revizija, nista ocenjevala primanjkljaja DDV.

Niti DURS niti CURS *nista izvajali posameznih analiz ter ocenjevali obsega primanjkljaja DDV* v okviru metode od spodaj navzgor v okviru posameznih elementov, zato glavna tveganja za nastanek primanjkljaja DDV po vrstah vzrokov, vrsti dejavnosti, velikosti davčnih zavezancev in vrsti uvoženega blaga niso bila ugotovljena.

Računsko sodišče je na podlagi podatkov o rezultatih inšpekcijskih nadzorov za leto 2006, ki jih je posredovala DURS, po metodi od spodaj navzgor ocenilo primanjkljaj DDV v segmentu, ki ga pokriva DURS. Ob upoštevanju obeh izračunov primanjkljaja DDV, ki sta ju pripravila CURS v okviru segmenta, ki ga pokriva, ter računsko sodišče za segment pobiranja DDV, za katerega je pristojna DURS, računsko sodišče ocenjuje, da *je primanjkljaj DDV v letu 2006 znašal 44.174 milijonov tolarjev (184 milijonov evrov)*, kar predstavlja 6,4 odstotka celotnih prihodkov iz DDV v letu 2006, če med celotne prihodke štejemo tudi ocenjen primanjkljaj DDV.

Da bi lahko podalo mnenje o sistemu pobiranja DDV, je računsko sodišče preverilo delovanje MF, DURS in CURS predvsem na področju načrtovanja in izvajanja aktivnosti v zvezi z zmanjšanjem primanjkljaja DDV ter s tem povezanim analiziranjem izhodiščnega in načrtovanega stanja glede pobranega DDV, vodenjem evidenc ter doseganjem zadanih ciljev na področju DDV.

Uspešnosti delovanja MF – ali je doseglo zadane cilje, *ni bilo mogoče oceniti*, saj MF na področju pobiranja DDV oziroma zmanjšanja primanjkljaja DDV v obdobju, na katerega se nanaša revizija, ni določilo ciljev. Cilji, ki sta jih določili DURS in CURS, se ne nanašajo na posamezne vrste davkov oziroma dajatev. Računsko sodišče meni, da je DDV tako pomemben vir

pokrivanja proračunskih izdatkov, da bi bilo smiselno pri načrtovanju posameznih ukrepov in aktivnosti določiti cilje, usmerjene zgolj na področje pobiranja DDV. DURS v nekaj primerih ni dosegla načrtovanih ciljev.

MF v okviru Evropske komisije sodeluje v ekspertni skupini za boj proti davčnim goljufijam, ni pa še pristopila h koordinaciji pristojnih organov pri rednem in kontinuiranem izvajanju analiz učinkov uvedbe možnih ukrepov, ki se že izvajajo v nekaterih državah članicah Evropske unije (sistem obrnjene davčne obveznosti za nekatere dejavnosti, sistem solidarne odgovornosti, zavarovanje dodelitve identifikacijske številke, sistem obveznega prijavljanja shem legalnega zaobidenja DDV, uvedba davčnih blagajn, raziskave o obsegu sive ekonomije).

Računsko sodišče je ugotovilo, da so tako davčnim zavezancem kot tudi zaposlenim v davčni in carinski službi *informacije ter izobraževanja in nasveti na voljo v zadostni meri*, kar se lahko šteje za *učinkovit* ukrep, ki zagotavlja, da davčni zavezanci odmerijo in plačajo pravi znesek DDV ob pravem času. DURS in CURS izvajata tudi *preiskovalne aktivnosti*, za katere računsko sodišče ocenjuje, da *so učinkovite*, kar se kaže v obsegu dodatno odmerjenega DDV na zahtevo preiskovalnih oddelkov.

Glavne pomanjkljivosti, ugotovljene v sistemu pobiranja DDV tako pri DURS kot pri CURS, se nanašajo predvsem na *pomanjkljive evidence* o DDV. Spremljanje stanja o odmerjenem in dejansko pobranem DDV po različnih kriterijih še *ni zadovoljivo*. Evidence tako DURS kot CURS omogočajo posamezne informacije o dodatno odmerjenem DDV v postopkih kontrol in inšpekcijskih nadzorov, vendar pa ne zagotavljajo točnih in popolnih podatkov po posameznih elementih odmerjanja DDV (npr. dodatno ugotovljen DDV po vrsti dejavnosti ter v okviru posamezne dejavnosti po vzroku za nastanek primanjkljaja DDV), zato obstaja tveganje, da podatkov, ki jih sicer imata, ne moreta najbolj učinkovito uporabiti za podrobne analize, na podlagi katerih bi ugotovili posamezna tveganja in pristopili k bolj natančno usmerjenim aktivnostim za zmanjševanje primanjkljaja DDV.

Na DURS in CURS opravljajo inšpekcijske nadzore inšpektorji za vse vrste dajatev in niso posebej specializirani za DDV. Računsko sodišče meni, da bi bilo mogoče s *specializacijo* določenega števila inšpektorjev samo za področje DDV in znotraj tega področja s specializacijo za določene vzroke za nastanek primanjkljaja DDV doseči *večjo učinkovitost* pri odkrivanju nepravilnosti in zmanjševanju primanjkljaja DDV.

Računsko sodišče ugotavlja, da je sistem pobiranja DDV v Republiki Sloveniji sicer zadovoljiv, hkrati pa meni, da bi bilo mogoče možnosti za nastanek primanjkljaja DDV z odpravo v revizijskem poročilu navedenih slabosti in pomanjkljivosti še omejiti, predvsem:

- z določitvijo jasnih in merljivih ciljev na področju pobiranja DDV,
- s kontinuiranim ocenjevanjem celotnega primanjkljaja DDV,
- z ocenjevanjem primanjkljaja DDV in izvajanjem analiz po posameznih značilnih vzrokih njihovega nastanka kot izhodiščem za zaznavanje konkretnih tveganj in za ustrezno ukrepanje,
- s sprotnim analiziranjem predvidenih učinkov potencialnih ukrepov za povečanje učinkovitosti pobiranja DDV oziroma za omejitev možnosti utajevanja DDV,
- z ustreznjšim načrtovanjem in izvajanjem posameznih ukrepov in aktivnosti,
- z izpopolnitvijo evidenc o DDV, na katerih temelji načrtovanje, analiziranje in izvajanje posameznih ukrepov,

- s koordinacijo vseh potrebnih aktivnosti DURS, CURS in MF,
- s sprotno in kontinuirano izmenjavo informacij, podatkov, stališč in znanj med DURS, CURS, MF in SURS.

V skladu s tem je računsko sodišče v revizijskem poročilu podalo DURS, CURS in MF konkretna priporočila, ki pa so jih ti med izvajanjem revizije v veliki meri že upoštevali.



# KAZALO

<b>1. PREDSTAVITEV REVIZIJE</b>	<b>10</b>
1.1 PREDMET IN OBSEG REVIZIJE.....	10
1.2 REVIDIRANE OSEBE.....	11
1.2.1 Ključne naloge DURS, CURS, MF in SURS, povezane s področjem, na katerega se nanaša revizija.....	12
1.2.2 Odgovorne osebe DURS, CURS, MF in SURS .....	12
1.3 CILJI REVIZIJE .....	13
1.4 NAČIN IZVEDBE REVIZIJE .....	14
<b>2. O DDV</b>	<b>15</b>
2.1 DDV V EVROPSKI UNIJI IN REPUBLIKI SLOVENIJI .....	15
2.2 PRIMANJKLJAJ DDV .....	18
2.2.1 Zakoniti primeri izmikanja plačila DDV .....	19
2.2.2 Nezakoniti primeri izmikanja plačila DDV (davčne utaje).....	20
2.2.2.a Neplačujoči gospodarski subjekt oziroma davčni vrtiljak .....	20
2.2.2.b Neregistriranje za DDV in siva ekonomija.....	22
2.2.3 Napačno obračunavanje DDV.....	22
2.2.4 Neplačilo DDV .....	22
2.3 OBRAVNAVANJE KRŠITEV DAVČNIH PREDPISOV.....	23
2.3.1 Davčni prekršek .....	23
2.3.2 Kaznivo dejanje.....	23
<b>3. OCENJEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV</b>	<b>25</b>
3.1 OCENJEVANJE OBSEGA PRIMANJKLJAJA DDV.....	25
3.1.1 Metoda od zgoraj navzdol.....	25
3.1.2 Metoda od spodaj navzgor.....	25
3.1.3 Pomembnost uporabe obeh metod pri ocenjevanju primanjkljaja DDV.....	26
3.2 ALI DURS OCENJUJE OBSEG PRIMANJKLJAJA DDV .....	27

3.3	ALI CURS OCENJUJE OBSEG PRIMANJKLJAJA DDV.....	29
3.4	ALI MF IZVAJA AKTIVNOSTI ZA ZAGOTAVLJANJE CELOVITEGA IN VERODOSTOJNEGA OCENJEVANJA PRIMANJKLJAJA DDV.....	30
3.5	ALI SURS OCENJUJE OBSEG PRIMANJKLJAJA DDV.....	31
3.6	VZPOSTAVITEV MODELA OCENJEVANJA PRIMANJKLJAJA DDV.....	33
<b>4.</b>	<b>UKREPI IN AKTIVNOSTI ZA ZMANJŠEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV</b>	<b>36</b>
4.1	ALI SO UKREPI DURS ZA ZMANJŠEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV UČINKOVITI.....	36
4.1.1	Določitev ciljev in ukrepov za zmanjševanje primanjkljaja DDV.....	36
4.1.2	Zaposleni na DURS.....	37
4.1.3	Informacijski sistem DURS.....	38
4.1.3.a	Integrirani davčni informacijski sistem.....	39
4.1.3.b	Register davčnih zavezancev.....	39
4.1.3.c	Informacijski sistem prekrškovnega organa.....	39
4.1.3.d	Aplikacija SysInfo.....	39
4.1.3.e	VIES.....	40
4.1.3.f	Pajak.....	41
4.1.3.g	Programski paket ACL.....	41
4.1.3.h	Centralno računalniško podprte analize tveganj.....	42
4.1.4	Postopek pobiranja DDV.....	42
4.1.4.b	Kontrola obračunov DDV.....	44
4.1.4.c	Davčni inšpekcijski nadzor.....	47
4.1.4.d	Davčna preiskava.....	53
4.1.4.e	Davčna izvršba.....	55
4.1.4.f	Prekrškovni in kazenski postopek.....	56
4.1.4.g	Pomoč inšpektorjem in davčnim zavezancem.....	57
4.1.4.h	Analitične evidence DDV.....	58
4.2	ALI SO UKREPI CURS ZA ZMANJŠEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV UČINKOVITI.....	63
4.2.1	Določitev ciljev in ukrepov za zmanjševanje primanjkljaja DDV.....	63
4.2.2	Zaposleni na CURS.....	65
4.2.3	Informacijski sistem CURS.....	65
4.2.3.a	Slovenski carinski informacijski sistem.....	65
4.2.3.b	INFO.net.....	65
4.2.3.c	Sistem za analizo tveganj.....	65
4.2.3.d	Aplikacija MEJA.....	66
4.2.3.e	TARIC.....	66
4.2.3.f	Intrastat.....	66
4.2.3.g	Finančno knjigovodski modul.....	66
4.2.4	Postopek pobiranja DDV.....	67
4.3	ALI SO UKREPI MF ZA ZMANJŠEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV UČINKOVITI.....	73



4.3.1	Določitev ciljev in ukrepov za zmanjševanje primanjkljaja DDV .....	73
4.3.2	Spremljanje stanja na področju pobiranja DDV.....	73
4.3.3	Ukrepi in aktivnosti MF za zmanjševanje primanjkljaja DDV.....	73
4.3.4	Izkazovanje terjatev do davčnih zavezancev .....	73
<b>5.</b>	<b>MOŽNI UKREPI IN AKTIVNOSTI ZA IZBOLJŠANJE SISTEMA POBIRANJA DDV</b>	<b>76</b>
5.1	SISTEM OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI .....	76
5.2	UVELJAVITEV SISTEMA SOLIDARNE ODGOVORNOSTI.....	77
5.3	ZAVAROVANJE DODELITVE IDENTIFIKACIJSKE ŠTEVILKE .....	79
5.4	NADZOR NAD ZAOBIDENJEM DDV.....	79
5.5	UVEDBA DAVČNIH BLAGAJN.....	80
5.6	ZAZNAVANJE SIVE EKONOMIJE .....	81
5.7	PRISTOP K IZDELAVI STRATEGIJE BOJA PROTI DAVČNIM UTAJAM.....	81
<b>6.</b>	<b>MNENJE</b>	<b>83</b>
6.1	OCENJEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV.....	83
6.2	UKREPI IN AKTIVNOSTI ZA ZMANJŠEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV .....	84
<b>7.</b>	<b>PRIPOROČILA</b>	<b>86</b>
7.1	OCENJEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV.....	87
7.2	UKREPI IN AKTIVNOSTI ZA ZMANJŠEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV .....	88

# 1. PREDSTAVITEV REVIZIJE

Revizija učinkovitosti pobiranja davka na dodano vrednost v Republiki Sloveniji je bila uvrščena v Program dela za izvrševanje revizijske pristojnosti Računskega sodišča Republike Slovenije v letu 2006. Sklep o izvedbi revizije je bil izdan 8. 5. 2006.

Pravno podlago za izvedbo revizije predstavljata Zakon o računskem sodišču<sup>1</sup> (v nadaljevanju: ZRacS-1) in Poslovník Računskega sodišča Republike Slovenije<sup>2</sup>.

Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi, ki jih določa Napotilo za izvajanje revizij<sup>3</sup>, s posebnim poudarkom na standardu 41 »Revizija izvajanja nalog« Evropskih smernic za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI<sup>4</sup>, ki opredeljuje potek revidiranja izvajanja nalog (revidiranje smotrnosti poslovanja).

Kot pomoč pri izvedbi revizije smo uporabili tudi gradivo, pridobljeno pri delovanju Računskega sodišča Republike Slovenije (v nadaljevanju: računsko sodišče) v sklopu delovne skupine računskih sodišč članic Evropske unije (v nadaljevanju: VAT delovna skupina), katere namen je iskanje rešitev za povečanje učinkovitosti pobiranja davka na dodano vrednost. Med drugimi cilji si je VAT delovna skupina zadala tudi nalogo razvoja in preizkusa mednarodno primerljive metodologije za ocenjevanje izgub davčnih prihodkov pri pobiranju DDV. Pri doseganju tega cilja člani VAT delovne skupine aktivno sodelujejo tako, da predstavljajo že uporabljene metode za ocenjevanje izgub DDV, jih medsebojno primerjajo, ugotavljajo prednosti in pomanjkljivosti posameznih metod ter iščejo rešitve za oblikovanje skupne oziroma enotne metodologije, ki bo omogočala primerjave ocen primanjkljaja DDV med posameznimi državami članicami Evropske unije.

## 1.1 Predmet in obseg revizije

V reviziji smo obravnavali sistem pobiranja DDV v obdobju od 1. 1. 2002 do datuma izdaje osnutka revizijskega poročila, s poudarkom na letu 2007.

Ključno vprašanje, ki smo si ga zastavili in na katerega smo želeli v revizijskem poročilu odgovoriti, je, *ali je pobiranje DDV v Republiki Sloveniji učinkovito.*

---

<sup>1</sup> Uradni list RS, št. 11/01.

<sup>2</sup> Uradni list RS, št. 91/01.

<sup>3</sup> Uradni list RS, št. 41/01.

<sup>4</sup> Revizor, št. 7-8/99.

## 1.2 Revidirane osebe

Revidiranci so Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Carinska uprava Republike Slovenije in Statistični urad Republike Slovenije. Pri določanju revidirancev smo upoštevali, da:

- je MF<sup>5</sup> v skladu z določili 29. člena Zakona o državni upravi<sup>6</sup> (v nadaljevanju: ZDU-1) odgovorno za opravljanje nalog na področju davčnega in carinskega sistema, predvsem za pripravo davčne in carinske zakonodaje;
- sta DURS in CURS v skladu z določili 3. člena Zakona o davčni službi<sup>7</sup> (v nadaljevanju: ZDS-1) oziroma 3. člena Zakona o carinski službi<sup>8</sup> (v nadaljevanju: ZCS-1) neposredno odgovorni za izvajanje davčne oziroma carinske zakonodaje, in
- SURS v skladu s 7. členom Zakona o državni statistiki<sup>9</sup> (v nadaljevanju: ZDSta) ter v skladu z določili Odločbe Komisije evropske skupnosti št. 94/168/EC<sup>10</sup> (v nadaljevanju: Odločba 94) in Odločbe Komisije evropske skupnosti št. 98/527/EC<sup>11</sup> (v nadaljevanju: Odločba 98) ocenjuje vrednost utaj<sup>12</sup> DDV, ki predstavljajo del celotnega primanjkljaja DDV.

Na učinkovitost pobiranja DDV posredno vpliva tudi delovanje drugih državnih organov, med njimi Policije na področju odkrivanja utaj DDV in Vrhovnega državnega tožilstva Republike Slovenije pri pregonu storilcev kaznivih dejanj na področju DDV, ki ju zaradi namena revizije nismo izbrali za revidiranca.

---

<sup>5</sup> V revizijskem poročilu obravnavamo MF brez organov v sestavi.

<sup>6</sup> Uradni list RS, št. 113/05-UPB4.

<sup>7</sup> Uradni list RS, št. 1/07-UPB2.

<sup>8</sup> Uradni list RS, št. 103/04-UPB1.

<sup>9</sup> Uradni list RS, št. 45/95, 9/01.

<sup>10</sup> Uradni list Evropskih skupnosti, št. 77/51, z dne 19. 3. 1994.

<sup>11</sup> Uradni list Evropskih skupnosti, št. 234/39, z dne 21. 8. 1998.

<sup>12</sup> V revizijskem poročilu termin "utaja" razumemo širše in ne le kot kaznivo dejanje.

### 1.2.1 Ključne naloge DURS, CURS, MF in SURS, povezane s področjem, na katerega se nanaša revizija

V tabeli 1 izpostavljamo naloge DURS, CURS, MF in SURS na področju, na katerega se nanaša revizija, za katere menimo, da so ključnega pomena za učinkovito pobiranje DDV.

Tabela 1: Naloge revidirancev na področju revizije

Aktivnost	MF	DURS	CURS	SURS
Izračun primanjkljaja DDV	x <sup>13</sup>	x	x	x
Priprava ter spremljanje izvajanja predpisov s področja DDV	x	x	x	
Analize na področju DDV	x	x	x	x
Registriranje zavezancev za DDV		x		
Odmera DDV		x	x	
Nadzor zavezancev		x	x	
Preiskava		x	x	
Izterjava		x	x	
Izrekanje sankcij zavezancem		x	x	
Izobraževanje zavezancev		x	x	
Mednarodno sodelovanje	x	x	x	
Odločanje o davčnem postopku na drugi stopnji	x			

### 1.2.2 Odgovorne osebe DURS, CURS, MF in SURS

Odgovorni osebi MF v obdobju, na katerega se nanaša revizija, sta bila:

- dr. Dušan Mramor, minister od 1. 1. 2002 do 2. 12. 2004 in
- dr. Andrej Bajuk, minister od 3. 12. 2004.

Odgovorne osebe DURS v obdobju, na katerega se nanaša revizija, so bili:

- Stojan Grilj, generalni direktor od 1. 1. 2002 do 15. 6. 2004,
- Zvezdana Gržina, generalna direktorica od 16. 6. 2004 do 31. 12. 2005 in
- Ivan Simič, generalni direktor od 1. 1. 2006.

<sup>13</sup> MF nima izvornih podatkov za izračun primanjkljaja DDV, zato je njegova naloga predvsem sodelovanje pri pripravi metodologije in analizi primanjkljaja DDV.

Odgovorne osebe CURS v obdobju, na katerega se nanaša revizija, so bili:

- Franc Košir, generalni direktor od 1. 1. 2002 do 30. 9. 2007,
- mag. Stanislav Mikuž, namestnik generalnega direktorja od 1. 10. 2007 do 22. 11. 2007 in
- Rajko Skubic, generalni direktor od 23. 11. 2007.

Odgovorni osebi SURS v obdobju, na katerega se nanaša revizija, sta bila:

- Tomaž Banovec, generalni direktor od 1. 1. 2002 do 31. 5. 2003 in
- mag. Irena Križman, v. d. generalne direktorice od 1. 6. 2003 do 19. 11. 2003, generalna direktorica od 20. 11. 2003.

### 1.3 Cilji revizije

Cilj revizije je bil izrek mnenja o učinkovitosti pobiranja DDV v Republiki Sloveniji. Da bi lahko izrekli mnenje o učinkovitosti celovitega sistema pobiranja DDV, smo si postavili naslednja podcilja:

- preveriti obstoj in ustreznost ocenjevanja primanjkljaja DDV<sup>14</sup> ter
- oceniti učinkovitost ukrepov in aktivnosti (DURS, CURS, MF) za zmanjšanje primanjkljaja DDV.

Predvideni učinki<sup>15</sup> revizije so:

- dosežena vzpostavitev osnovnega modela ocenjevanja primanjkljaja DDV in ustreznega okolja za njegovo dopolnjevanje (na podlagi mednarodnih smernic<sup>16</sup> in zgledov dobre prakse pri vseh štirih revidirancih);
- doseženo redno izvajanje verodostojnih ocen primanjkljaja oziroma utaj DDV v Republiki Sloveniji (ki ga bodo izvajali SURS, DURS in CURS);
- zbran osnoven začetni nabor sistemskih (zakonodajno pravnih) in operativnih (dejansko izvajanih) rešitev za zmanjševanje obsega primanjkljaja DDV in vzpostavljen sistem kontinuiranega izboljševanja in dopolnjevanja le-teh (na MF, DURS in CURS).

V revizijskem poročilu podajamo tudi priporočila za odpravo pomanjkljivosti, ugotovljenih na področju ocenjevanja, oziroma smeri ukrepanja za zmanjševanje primanjkljaja DDV. Zaključke smo oblikovali v sodelovanju z DURS, s CURS in z MF.

<sup>14</sup> Primanjkljaj DDV je razlika med teoretičnim DDV (DDV, ki bil pobran, če bi vsi davčni zavezanci obračunavali in plačevali DDV v skladu s predpisi) in dejansko pobranim DDV.

<sup>15</sup> Načrtovani učinki niso povezani le z izdajo revizijskega poročila, ampak so tudi dolgoročni rezultati, ki bodo tudi še nastali kot posledica samega revizijskega postopka, izdaje revizijskega poročila, danih priporočil in seveda tudi dejavnosti revidirancev.

<sup>16</sup> »Guidance for the auditing of value added tax systems: A common understanding of EU VAT Working group«, ki jo je odobrila Skupina za stike članic Evropske unije v Luxemburgu, December, 2004.

## 1.4 Način izvedbe revizije

Pri iskanju odgovorov na zastavljena vprašanja smo uporabili kvalitativne in kvantitativne metode ter tehnike revidiranja, kot so metoda proučevanja in analiziranja predpisov ter dostopne literature, predvsem pa metodo proučevanja celotnega postopka pobiranja DDV in orodij, ki so podlaga za njegovo izvajanje. V veliki meri smo uporabljali tudi metodi intervjuja in izpolnjevanja vprašalnika.

Februarja 2007 so se predstavniki DURS, CURS, MF, SURS ter računskega sodišča udeležili strokovnega obiska na Nacionalnem revizijskem uradu (National Audit Office; v nadaljevanju: NAO) v Londonu. Namen sestanka je bil seznanitev predstavnikov DURS, CURS, MF in SURS z metodami ocenjevanja in ukrepi preprečevanja oziroma zmanjševanja primanjkljaja DDV v Veliki Britaniji, ki ga izvaja Her Majesty Revenue & Customs (v nadaljevanju: HMRC), ter seznanitev revizorjev računskega sodišča z revizijskim pristopom NAO na tem področju.

V okviru obiska, ki je bil postavljen v okvir projekta tesnega medinstitucionalnega sodelovanja med vrhovnima revizijskima institucijama Velike Britanije in Republike Slovenije, so predstavniki HMRC predstavili ugotovitve glede davčnih utaj DDV v Veliki Britaniji, ocenjevanje primanjkljaja DDV in strategije, s katerimi želijo zmanjšati obseg primanjkljaja DDV, ter probleme, s katerimi se pri tem srečujejo. Strokovnjaki z NAO so predstavili njihov pristop pri revidiranju sistema DDV in glavne ugotovitve. V okviru revizije je bil obisk prvi korak k izbolšanju sistema pobiranja DDV v Republiki Sloveniji, saj smo se predstavniki DURS, CURS, MF, SURS in revizorji računskega sodišča neposredno seznanili z vsebinami, ki so bile v postopku revizije v pomoč predvsem pri:

- vzpostavitvi koordinacije in sodelovanja posameznih akterjev, pristojnih za zmanjševanje primanjkljaja DDV,
- pripravi podlage za oblikovanje metodologije ocenjevanja primanjkljaja DDV v Republiki Sloveniji,
- oblikovanju osnove za pripravo rešitev za zmanjševanje primanjkljaja DDV v Republiki Sloveniji.

Pri izvedbi revizije smo upoštevali tudi ugotovitve, analize ter priporočila VAT delovne skupine v zvezi z ocenjevanjem primanjkljaja DDV, ki jih navajamo v nadaljevanju revizijskega poročila.

## 2. O DDV

DDV je obvezna oblika obdavčitve prometa blaga in storitev v državah članicah Evropske unije. Osnovna značilnost delovanja DDV je obdavčitev vsake faze prometa blaga in opravljenih storitev. Davčni zavezanec obračunanega DDV ne plača v višini, kot ga je izkazal na izdanih računih, temveč plača le razliko med zaračunanem izstopnim davkom od prodaj blaga oziroma opravljenih storitev in plačanim vstopnim davkom pri nabavi blaga oziroma naročilu storitev.

### 2.1 DDV v Evropski uniji in Republiki Sloveniji

Zakon o davku na dodano vrednost<sup>17</sup> (v nadaljevanju: ZDDV) je sistem obveznega plačevanja DDV v Republiki Sloveniji uvedel 1. 7. 1999. V skladu z novim Zakonom o davku na dodano vrednost<sup>18</sup> (v nadaljevanju: ZDDV-1) je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Predpisani sta dve davčni stopnji, in sicer splošna v višini 20 odstotkov in znižana v višini 8,5 odstotka. K obračunavanju DDV niso zavezani tisti davčni zavezanci, ki v zadnjih 12 mesecih ne presežejo zneska 25.000 evrov obdavčljivega prometa ali ni verjetno, da ga bodo presegli. Obračunavanja DDV je oproščena tudi dobava blaga in storitev v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kot jo določajo predpisi o dohodnini, če se zanjo dohodek ne ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, in če katastrski dohodek vseh članov kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto ne presega 7.500 evrov.

Ob koncu leta 2006 je bilo v evidenco DDV, ki jo vodi DURS, vpisanih 90.430 zavezancev za DDV<sup>19</sup>.

DDV zaseda med viri prihodkov proračunov držav članic Evropske unije vodilno vlogo. V letu 2005 je delež pobranega DDV znašal od 5,9 odstotka (Luksemburg) do 12,4 odstotka (Bolgarija) bruto domačega proizvoda (v nadaljevanju: BDP), v slovenskem BDP pa je leta 2005 dosegel 9,0-odstotni delež<sup>20</sup>.

V letu 2006 je bilo v Republiki Sloveniji pobranega za 650.858 milijonov tolarjev DDV<sup>21</sup>, kar predstavlja 36,7- odstotni delež v prihodkih državnega proračuna (1.772.491 milijonov tolarjev). Podoben delež je bil

<sup>17</sup> Uradni list RS, št. 89/98, 30/01, 67/02, 101/03, 45/04, 114/04, 108/05.

<sup>18</sup> Uradni list RS, št. 117/06.

<sup>19</sup> Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006.

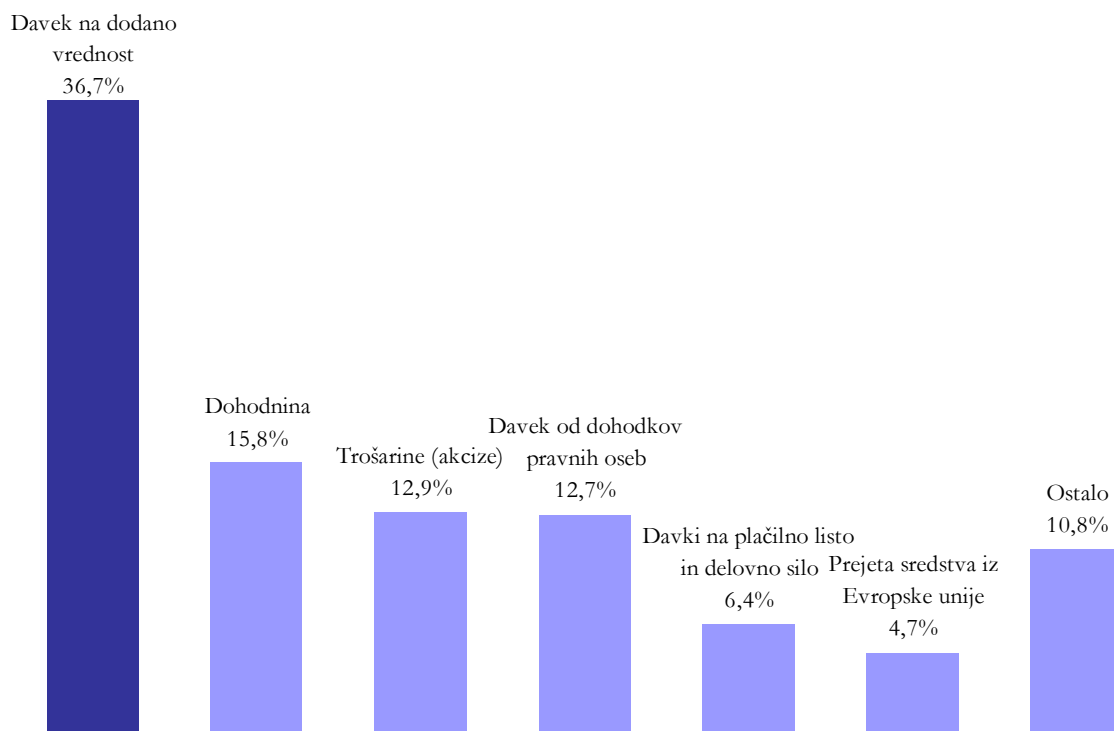
<sup>20</sup> Statistics in focus, Economy and Finance, 31/2007, Eurostat  
[URL: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-SF-07-031/EN/KS-SF-07-031-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-07-031/EN/KS-SF-07-031-EN.PDF)].

<sup>21</sup> Bilten javnih financ, Državni proračun 1992-2007, MF  
[URL: [http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/bilten/Drzavni\\_proracun\\_1992-2007.xls](http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2007.xls)].



dosežen tudi pred letom 2006. Na sliki 1 prikazujemo delež posameznih prihodkov proračuna Republike Slovenije v letu 2006, s katere je razviden največji delež prihodkov iz DDV.

Slika 1: Delež posameznih prihodkov proračuna Republike Slovenije za leto 2006



Vir: Bilten javnih financ, Državni proračun 1992 - 2007, MF.

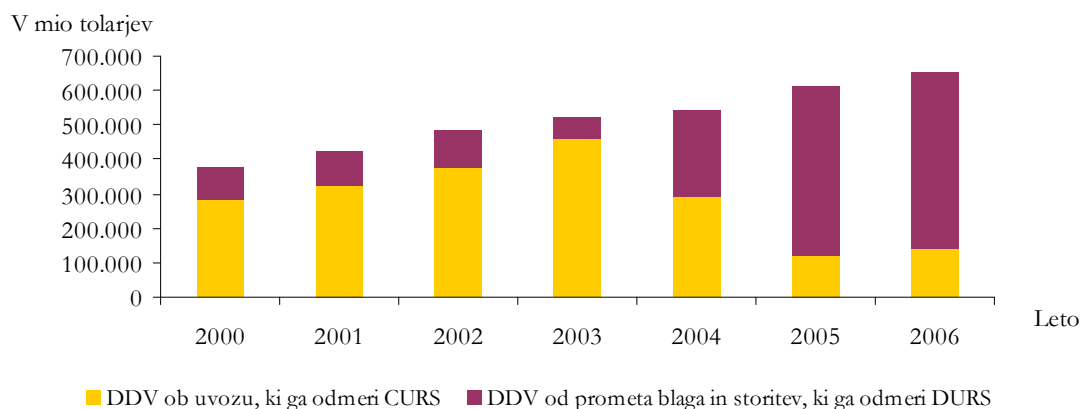
Za pobiranje DDV, ki se obračunava in plačuje od dobav blaga in opravljenih storitev, ki jih davčni zavezanec opravi na območju Republike Slovenije, je pristojna DURS, za pobiranje DDV od uvoza blaga v Republiko Slovenijo pa CURS. Zaradi vstopa Slovenije v Evropsko unijo v letu 2004 in s tem odprave mejnega nadzora z državami članicami Evropske unije, se je delež DDV, ki ga je pobrala DURS, po letu 2004 povečal, CURS pa zmanjšal. V tabeli 2 in na sliki 2 prikazujemo celotno odmerjeni DDV v letih 2000 do 2006, ločen na zneske DDV, ki jih je odmerila DURS, in ločeno na zneske DDV, ki jih je odmerila CURS.

Tabela 2: Prikaz odmerjenega DDV na CURS in DURS v letih od 2000 do 2006 v milijonih tolarjev

Leto	Skupaj odmerjen DDV	DDV ob uvozu, ki ga odmeri CURS	DDV od prometa blaga in storitev, ki ga odmeri DURS	Delež DDV ob uvozu, ki ga odmeri CURS v odstotkih	Delež DDV od prometa blaga in storitev, ki ga odmeri DURS v odstotkih
2000	375.940	280.067	95.873	74,5	25,5
2001	425.713	326.397	99.316	76,7	23,3
2002	487.931	376.911	111.020	77,2	22,8
2003	524.689	458.802	65.887	87,4	12,6
2004	540.851	294.874	245.977	54,5	45,5
2005	613.019	121.695	491.324	19,9	80,1
2006	650.911	141.173	509.738	21,7	78,3

Vir: Informacija o obračunih davka na dodano vrednost za leto 2006, DURS, maj 2007.

Slika 2: Razmejitev deleža odmerjenega DDV med CURS in DURS v letih od 2000 do 2006



Vir: Informacija o obračunih davka na dodano vrednost za leto 2006, DURS, maj 2007.

Izkušnje članic Evropske unije (15 držav pred širitvijo 1. 5. 2004) kažejo, da so davčni prihodki od DDV po vstopu v Evropsko unijo zaradi otežene zaznave opravljenega prometa blaga (odprava mejnega nadzora) ter začasnega poslovanja brez vračunanega DDV (v obdobju med prodajo blaga v drugo državo članico Evropske unije in nakazilom DDV kupca v drugi državi) pomembno zmanjšali. Primanjkljaj DDV je v posameznih državah članicah Evropske unije ocenjen v višini do 10 odstotkov neto prihodkov iz DDV<sup>22</sup>.

<sup>22</sup> Report from the commission to the council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud, Brussels, 16. 4. 2004 [URL: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2004/com2004\\_0260en01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2004/com2004_0260en01.pdf)].

Primerjava izračunov utaj DDV kot dela celotnega primanjkljaja DDV za leta 2002, 2003 in 2004, ki jih je izdelal SURS na podlagi 7. člena ZDStA, pokaže, da se je obseg utaj DDV v letu 2004 v primerjavi z letoma 2002 in 2003 razmeroma zmanjšal, in sicer z 1,9 oziroma 2 odstotka na 1,8 odstotka obračunskega DDV (povezava s poglavjem 3.5). Ocene utaj DDV za leto 2005 SURS med izvajanjem revizije še ni pripravil, zato informacije o spremembi obsega utaj DDV zaradi vstopa Republike Slovenije v Evropski uniji še ni mogoče podati.

Ali so bile pred vstopom Republike Slovenije v Evropsko unijo in po njem zaznane spremembe glede obsega primanjkljaja DDV in kakšne, smo povprašali tudi DURS in CURS.

#### Pojasnilo DURS

DURS je pojasnila, da podatki o vplačanem davku na podlagi obračunov DDV skupaj s podatki o plačanem DDV ob uvozu pri CURS v splošnem ne kažejo, da bi prišlo do večjega izpada (zmanjšanja) DDV ob vstopu Republike Slovenije v Evropski uniji. V letu 2004 v primerjavi z letom 2003 so se skupni prihodki iz DDV sicer povečali le za 3,1 odstotka (inflacija je bila v tem obdobju 3,6-odstotna), v letu 2005 glede na leto poprej pa so se prihodki iz DDV povečali za 13,3 odstotka (inflacija v tem obdobju je bila 2,5-odstotna).

#### Pojasnilo CURS

V delu DDV, ki je v pristojnosti CURS, ni bistvenih sprememb, saj je sistem pobiranja DDV ob uvozu v Republiko Slovenijo drugačen od večine držav članic Evropske unije. V ZDDV-1 je predpisano, da se DDV od uvoza blaga pobira kot da bi bil DDV uvozna dajatev, kar pomeni, da se odlog plačila DDV ob zavarovanju odobri samo, če tako predpisuje carinska zakonodaja. DDV se torej obračuna in pobere ob uvozu blaga, razen pri odobrenih odlogih, kar pa ni praksa drugih držav članic Evropske unije, kjer imajo uvozniki možnost izbire, kdaj bo DDV plačan, kar odpira nove možnosti izgub DDV.

#### Ugotovitev

Od DURS in CURS med izvajanjem revizije ni bilo mogoče pridobiti dokumentacije, iz katere bi bili razvidni rezultati ocenjevanja primanjkljaja DDV pred vstopom Republike Slovenije v Evropsko unijo in potem. Primerjave, ki bi pokazala konkreten vpliv vstopa Republike Slovenije v Evropsko unijo na obseg primanjkljaja DDV zato ni mogoče podati.

## 2.2 Primanjkljaj DDV

Podobno drugim davkom je tudi DDV podvržen tveganjem iz davčnih zmot in utaj, ki zmanjšujejo obseg prijavljenega, obračunanega in pobranega davka. Poleg tega pa je DDV zaradi sistemskih pomanjkljivosti, ki jih predstavljajo nezadostno razviti mehanizmi nadzora prostega pretoka blaga in storitev v prometu znotraj Evropske unije, podvržen še dodatnim tveganjem.

S pravnega vidika lahko ravnanja davčnega zavezanca, ki jih namerno počne, da bi zmanjšal davčno obveznost, razdelimo na<sup>23</sup>:

- *zakonito (dopustno) izmikanje plačilu davka oziroma zaobidenje davka*, ki obsega izrabo davčnih olajšav, neposredno zmanjšanje davčne obveznosti (sprememba dejavnosti, kraja prebivališča oziroma sedeža davčnega zavezanca) in posredno zmanjšanje davčne obveznosti predvsem s spremembo statusa davčnega zavezanca (ločitev, poroka, pripojitev družb, sprememba pravne oblike), ter

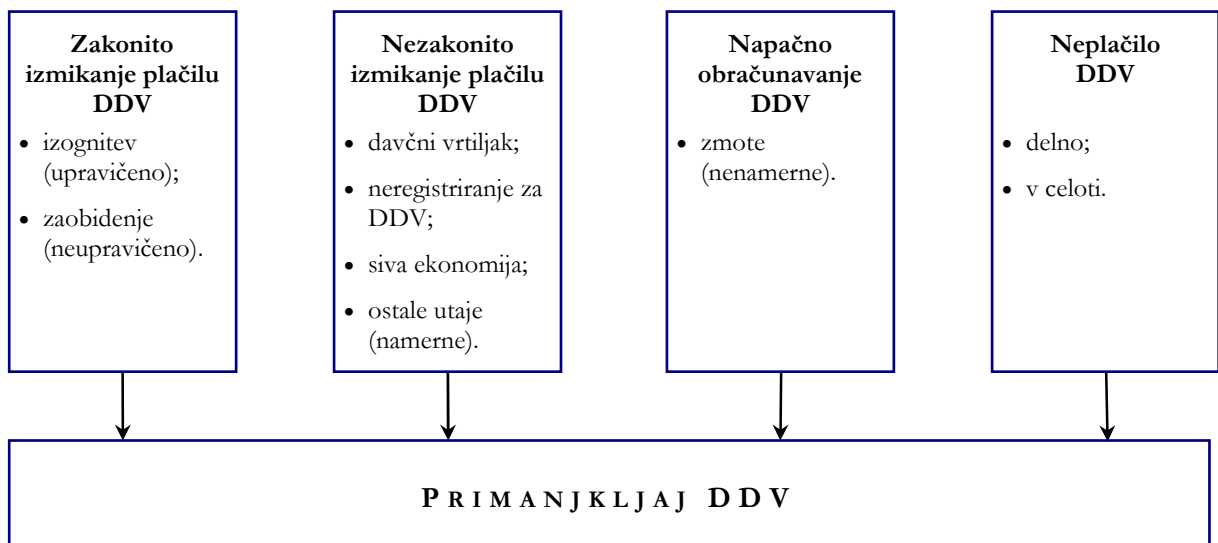
<sup>23</sup> Kazenskopравни vidiki izmikanja plačilu davka, dr. Liljana Selinšek, Revizor 7-8/03 (str. 73-107).

- *nezakonito (nedopustno) izmikanje plačila davka oziroma davčno utajo*, ki pomeni kaznivo kršitev davčne zakonodaje, da bi se zavezanec popolnoma ali delno izognil davčni obveznosti (davčna utaja tipa "neplačujoči gospodarski subjekt oziroma davčni vrtiljak", neregistriranje za DDV in siva ekonomija, napačno obračunavanje DDV, če je namerno, in drugo).

Primanjkljaj DDV je torej lahko posledica zakonitih in nezakonitih primerov izmikanja plačila DDV kot tudi davčnih zmot.

Glavni vzroki za nastanek primanjkljaja DDV so prikazani na sliki 3 in jih podrobneje predstavljamo v nadaljevanju revizijskega poročila.

Slika 3: Glavni vzroki za nastanek primanjkljaja DDV



## 2.2.1 Zakoniti primeri izmikanja plačilu DDV

### Zaobidenje DDV

Zaobidenje<sup>24</sup> davka pomeni zlasti zlorabo pravnih praznin v davčnih predpisih (zakonsko dopustno dejanje), ki ni davčno kaznivo, vendar nasprotuje smislu instituta davkov. Meja med davčno izogitvijo in davčnim zaobidenjem je v praksi zelo nejasna, teoretično pa prvi pojem označuje legalno (zakonito) in legitimno (upravičeno) izogitvev plačilu davka, drugi pa prav tako legalno (zakonito), a nelegitimno (neupravičeno) izmikanje plačilu davka. Če davčni zavezanec izkorišča zakonske praznine oziroma zakon uporablja tako, da dosega povsem druge cilje, kot jih je imel v mislih zakonodajalec, je treba razmisliti o spremembi predpisov.

<sup>24</sup> Kazenskoopravni vidiki izmikanja plačilu davka, dr. Liljana Selinšek, Revizor 7-8/03 (str. 73-107).

## Ugotovitev

Na podlagi metode intervjuja in na podlagi pregledane dokumentacije ugotavljamo, da DURS in CURS zaobidenja DDV kot instituta, s katerim se zavezanec na podlagi davčnega predpisa namenoma izogne plačilu DDV oziroma nelegitimno zmanjša svojo obveznost iz DDV, ne spremljata sistematično. Vendar pa posamezne primere zakonitega zaobidenja plačevanja DDV inšpektorji DURS zaznavajo v postopkih davčnih inšpekcijskih nadzorov (v nadaljevanju: DIN), na njihovi podlagi pa DURS pripravlja predloge sprememb zakonodaje<sup>25</sup>.

### Priporočilo

DURS in CURS priporočamo, naj pristopita k odkrivanju posameznih oblik nelegitimnega, a zakonitega izmikanja plačila DDV, če ugotovita, da to obstaja (povezava s poglavjem 5.4), in o ugotovitvah sproti seznanjata MF. MF naj ugotovitve preuči ter ustrezno vključi v pravne podlage.

## 2.2.2 Nezakoniti primeri izmikanja plačila DDV (davčne utaje)

Davčna utaja pomeni dejanje, ki ga davčni zavezanec stori v nasprotju z zakonom, da bi se izognil plačilu davka oziroma zmanjšal svojo davčno obvezo in s tem povečal svojo premoženjsko korist. Zaradi davčnih utaj utajevalec poleg neupravičeno povečanega premoženja v primerjavi z drugimi ponudniki iste dejavnosti postane tudi konkurenčnejši. V skladu z določili 12. do 15. člena Zakona o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja<sup>26</sup> (v nadaljevanju: ZOPOKD) se sme kazniva dejanja pravnih oseb kaznovati z denarno kaznijo, odvzemom premoženja in celo s prenehanjem pravne osebe. V skladu z 254. členom Kazenskega zakonika<sup>27</sup> pa se davčna utaja, ki pomeni večjo premoženjsko korist, kaznuje tudi z zaporno kaznijo.

### 2.2.2.a Neplačujoči gospodarski subjekt oziroma davčni vrtiljak

Najpomembnejša nezakonita utaja DDV je davčna utaja tipa neplačujoči gospodarski subjekt ali Missing Trader Intra-Community oziroma davčni vrtiljak ali carousel fraud<sup>28</sup> (v nadaljevanju: MTIC), pri kateri gre za organiziran kriminalni napad na davčni sistem, da bi se pridobile velike premoženjske koristi. Utaja tipa MTIC je sistemska utaja z vrsto nakupov in prodaj (resničnih ali fiktivnih) med sodelujočimi zavezanci, pri čemer je praviloma vsaj en udeleženec v drugi državi članici Evropske unije. Deluje na principu zahtevkov za vračilo DDV, ki pa v verigi dobav ni bil nikoli plačan. Udeleženi davčni zavezanci so lahko resnična ali fiktivna podjetja oziroma mešanica obeh.

Pri davčni utaji tipa MTIC se gospodarski subjekt registrira za DDV z goljufivim namenom, da znotraj Evropske unije kupi blago ali storitve (ali to simulira) brez vračunanega DDV ter jih nato dobavi oziroma proda z vračunanim DDV, potem pa izgine, ne da bi davčnemu organu plačal dolgovani DDV. Takšno družbo Uredba Komisije (ES) št. 1925/2004 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost<sup>29</sup>

<sup>25</sup> Primer: Predlog dopolnitve ZDDV-1 s 36.a členom, ki v posameznih konkretnih primerih kot davčno osnovo določa tržno vrednost, poslan MF 20. 3. 2008.

<sup>26</sup> Uradni list RS, št. 98/04-UPB1.

<sup>27</sup> Uradni list RS, št. 95/04-UPB1.

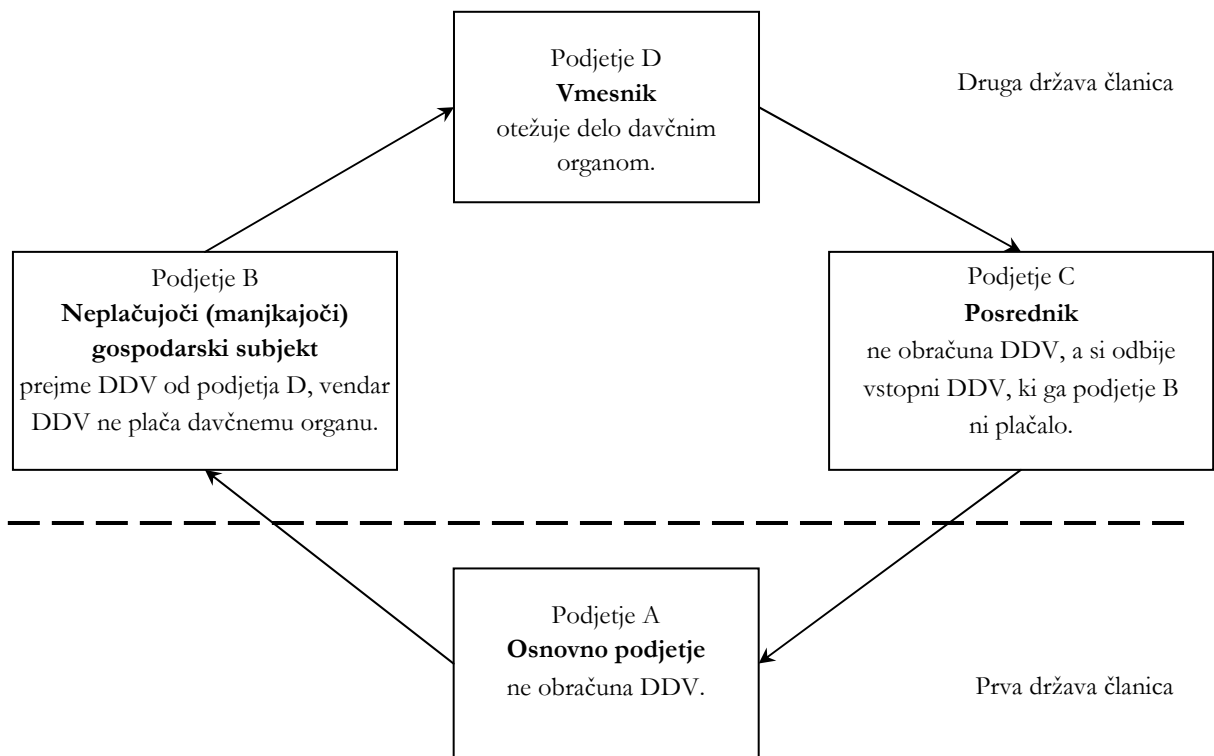
<sup>28</sup> Priročnik za izvajanje hitrih inšpekcijskih pregledov DDV za promet blaga znotraj EU, DURS.

<sup>29</sup> Official Journal L 331 z dne 5. 11. 2004.

imenuje neplačujoči gospodarski subjekt. V verigi nakupov in prodaj je vedno vsaj eno od podjetij neplačujoči gospodarski subjekt, ki je ključnega pomena za izvedbo tovrstne utaje.

Pri davčni utaji tipa MTIC zgornje meje za primanjkljaj DDV ni, ker se le-ta seštevata, dokler mehanizem davčnega vrtiljaka deluje, ta pa deluje, dokler ima neplačujoči gospodarski subjekt veljavno identifikacijsko številko za namene DDV. Pri navedenem tipu davčne utaje gre običajno za blago visoke vrednosti glede na svojo težo oziroma volumen, ter s tem ustrezno nizkimi transportnimi stroški, kot so mobilni telefoni in računalniški deli. Shema poteka davčne utaje tipa MTIC je prikazana na sliki 4.

Slika 4: Osnovna shema davčne utaje tipa MTIC



Vir: Priročnik za izvajanje hitrih inšpekcijskih pregledov DDV za promet blaga znotraj Evropske unije, DURS.

Mehanizem utaje tipa MTIC poteka tako, da podjetje B (neplačujoči gospodarski subjekt) sicer obračuna DDV od prodaje, opravljene podjetju C (posrednik), vendar obračunanega DDV ne vplača v proračun. Za podjetjem B oziroma njegovimi zakonitimi zastopniki se kasneje izgubi sled. Podjetje C, ki opravi dobavo v okviru Evropske unije osnovnemu podjetju A v prvi državi članici Evropske unije, si od svojih nakupov od podjetja B odbije vstopni DDV, ki ga podjetje B ni plačalo. Primanjkljaj DDV zaradi utaje je torej enak znesku DDV, ki ga podjetje C plača podjetju B oziroma ga uveljavi kot vračilo vstopnega DDV.

Da bi se prikrla povezava med podjetjema B in C, se v vrtiljaku pogosto kot vmesni člen pojavi tudi subjekt D oziroma tako imenovani vmesnik, katerega izključni namen je otežiti delo preiskovalcem. Tako dobava poteka posredno prek vmesnega subjekta D.

Osnovno podjetje A lahko znova opravi dobavo v okviru Evropske unije podjetju C (prek B in D ali drugih podobnih vmesnikov v drugi državi članici) in vzorec se ponavlja v nedogled, kot tudi primanjkljaj

DDV, ker se prodaja eno in isto blago. Ne glede na to, da se osnovno podjetje A pojavi v prvi državi članici Evropske unije, primanjkljaj DDV dejansko nastane v drugi državi članici Evropske unije, kjer ima neplačujoči gospodarski subjekt registriran sedež dejavnosti.

V praksi utaje tipa davčnih vrtiljakov niso tako preproste kot v prikazanem primeru, saj je pogosto vpletenih več podjetij v več državah članicah Evropske unije. Možnosti in kombinacije vrtiljakov pa so omejene le z iznajdljivostjo in domiselnostjo udeležencev prevare.

#### 2.2.2.b Neregistriranje za DDV in siva ekonomija

Če se davčni zavezanec, ki opravlja dejavnost in katerega obdavčljivi promet je v obdobju zadnjih 12 mesecev presegel znesek 25.000 evrov oziroma 7.500 evrov pri katastrskem dohodku, ne registrira kot zavezanec za DDV, govorimo o nezakonitem neregistriranju za DDV. Prav tako štejemo v nezakonito neregistriranje nezakonito opravljanje dejavnosti oziroma sivo ekonomijo.

Vzroki za nastanek in obstoj sive ekonomije so predvsem ekonomskega značaja. Primarni vzroki so predvsem nezakonito izogibanje davkom oziroma davčna utaja, izboljšanje socialnega položaja posameznikov, izogibanje gospodarski zakonodaji, ki je posledica bremena visokih stroškov dela, izogibanje birokraciji, pogost vzrok pa je tudi zloraba pravic iz socialne varnosti, da bi osebe, ki delajo na črno, obdržale različne socialne podpore, zlasti za primer brezposelnosti.

Na podlagi raziskav in uporabljene metode trga delovne sile je obseg sive ekonomije ocenjen v višini od 7,3 do 11,8 odstotka BDP, po drugih analizah, izdelanih kot revizije BDP za obdobje od leta 1995 do 2002, pa je znašal obseg sive ekonomije okoli 6,5 odstotka BDP<sup>30</sup>.

### 2.2.3 Napačno obračunavanje DDV

Pri napačnem obračunavanju DDV posamezniki obračunajo premalo izhodnega DDV ali preveč vhodnega DDV. Pri tem je navadno zelo težko določiti, ali gre za namerno utajo DDV ali le za napako pri obračunu DDV.

### 2.2.4 Neplačilo DDV

O neplačilu DDV govorimo, ko davčni zavezanci sicer obračunajo DDV, vendar ga ne plačajo v celoti oziroma ga sploh ne plačajo. Vzroke za neplačilo DDV je med drugim treba iskati predvsem v finančni nedisciplini ter v globalnih, nacionalnih ali regionalnih ekonomskih vplivih, zaradi katerih veliko novoustanovljenih podjetij propade. Podjetje v stečaju, prisilni poravnavi ali likvidaciji, obveznosti, med njimi tudi obveznosti iz DDV, pogosto ne poplača v celoti.

---

<sup>30</sup> Poročilo o aktivnostih in učinkih preprečevanja dela in zaposlovanja na črno za leto 2005, april 2006, Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve, Komisija Vlade Republike Slovenije za odkrivanje in preprečevanje dela in zaposlovanja na črno.



## 2.3 Obravnavanje kršitev davčnih predpisov

V skladu s pravnimi podlagami se kršitve zakonodaje v zvezi z DDV obravnavajo bodisi kot prekrški bodisi kot kazniva dejanja, kar predstavljamo v nadaljevanju.

### 2.3.1 Davčni prekršek

Zakon o prekrških<sup>31</sup> (v nadaljevanju: ZP-1) opredeljuje prekršek kot dejanje, ki pomeni kršitev zakona, uredbe vlade, odloka samoupravne, lokalne skupnosti, ki je kot tako določeno kot prekršek in je zanj predpisana sankcija za prekršek. Predvidene kazni za prekrške so globe, ki se lahko predpišejo v razponu ali v določenem znesku. Vrste davčnih prekrškov in odmerjene pripadajoče zneske glob urejata Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2)<sup>32</sup> in ZDDV-1 med kazenskimi določbami. Za prekrške s področja davkov in carin se lahko z zakonom predpiše globa v večkratniku oziroma v odstotku od davka oziroma carine, ki bi jo bilo treba plačati, oziroma od vrednosti predmeta, v zvezi s katerim je bil storjen prekršek, ne sme pa preseči najvišjega zneska globe, določenega v 17. členu ZP-1.

### 2.3.2 Kaznivo dejanje

Najpogostejše kaznivo dejanje na področju DDV je zatajitev finančnih obveznosti. O kaznivem dejanju zatajitve finančnih obveznosti v skladu z 254. členom Kazenskega zakonika govorimo takrat, ko da storilec zato, da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, lažne podatke o zakonito pridobljenih dohodkih, stroških, predmetih ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev davkov in drugih predpisanih obveznosti, ali na drug način preslepi organ, pristojen za odmero ali za nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti, pa obveznosti, ki se jim je izogibal, pomenijo večjo premoženjsko korist.

#### Ugotovitev

DURS in CURS ocenjujeta, da bi bilo mogoče učinkovitost kaznovanja storilcev zaradi davčnih prekrškov in kaznivih dejanj še povečati z nudenjem dodatnih strokovnih znanj o davčnih utajah tako tožilcem kot sodnikom.

#### Priporočilo

Da bi dosegli cilje »povečanje medsebojnega sodelovanja med institucijami, katerih delovno področje je gospodarska kriminaliteta, pri odkrivanju in sankcioniranju gospodarskih kaznivih dejanj, izboljšanje učinkovitosti odkrivanja, pregona in sankcioniranja gospodarske kriminalitete ter pospešitev kazenskih postopkov«, določene v Resoluciji o nacionalnem programu preprečevanja in zatiranja kriminalitete za obdobje 2007-2011<sup>33</sup> (v nadaljevanju: ReNPPZK0711), DURS in CURS priporočamo, naj proučita možnosti za izboljšanje sodelovanja s tožilci, tako da bi izvedli medsebojno izobraževanje in sodelovanje z Vrhovnim državnim tožilstvom Republike Slovenije že pri pripravi ovadb kot tudi možnosti za spremljanje kazenskih postopkov.

<sup>31</sup> Uradni list RS, št. 3/07-UPB4, 17/08, 21/08.

<sup>32</sup> Uradni list RS, št. 117/06.

<sup>33</sup> Uradni list RS, št. 40/07.

*Pojasnilo CURS*

*CURS je med izvajanjem revizije 11. 6. 2008 pojasnila, da se je z Vrhovnim državnim tožilstvom Republike Slovenije dogovorila<sup>34</sup> o izvedbi predavanja na srečanju državnih tožilcev novembra 2008 ter o izvedbi izobraževanja državnih tožilcev na temo carinske in trošarinske zakonodaje v drugi polovici leta 2008 ali v letu 2009.*

*Pojasnilo DURS*

*DURS je pojasnila, da je na Izobraževalnih tožilskih dnevih<sup>35</sup> izvedla predavanja na temo problematike utaj DDV.*

---

<sup>34</sup> Zabeležka CURS o sestanku z dne 18. 4. 2008.

<sup>35</sup> Program "14. Izobraževalni tožilski dnevi - ITD 2007, 28. 11. - 30. 11. 2007".

## 3. OCENJEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV

Ocenjevanje primanjkljaja DDV je pomembno orodje za odkrivanje in preprečevanje primanjkljaja DDV in za pobiranje prave vsote DDV v pravem času. Obseg primanjkljaja DDV iz davčnih utaj in zmot ocenjujemo na podlagi dveh različnih metod, in sicer:

- metode »od zgoraj navzdol«<sup>36</sup> (v nadaljevanju: metoda od zgoraj navzdol) in
- metode »od spodaj navzgor«<sup>37</sup> (v nadaljevanju: metoda od spodaj navzgor).

### 3.1 Ocenjevanje obsega primanjkljaja DDV

#### 3.1.1 Metoda od zgoraj navzdol

Po metodi od zgoraj navzdol<sup>38</sup> je obseg primanjkljaja DDV enak razliki med teoretičnim DDV in obračunskim DDV. Teoretični DDV je izračunana vrednost DDV, ki bi bila prejeta v obračunskem obdobju, če bi vsi davčni zavezanci obračunavali in plačevali DDV v skladu z veljavno zakonodajo. Dejanska vrednost prejetega oziroma vplačanega DDV se od teoretičnega razlikuje zaradi namernih ali nenamernih napak pri vplačilih, ki skupaj tvorijo primanjkljaj DDV. Na podlagi rezultatov metode od zgoraj navzdol država lahko oceni trend obsega primanjkljaja DDV, ob uporabi enotne metodologije in zbirk podatkov pa so rezultati tudi mednarodno primerljivi. Slabost te metode je predvsem, da ne razkriva podrobnosti o naravi oziroma o posameznih vzrokih primanjkljaja DDV. Pomanjkljivost metode se lahko pokaže tudi v napačni interpretaciji rezultata, kadar vplivi na spremembo obsega primanjkljaja DDV iz časovnih zamikov plačil (plačila DDV, ki se nanašajo na predhodno ali prihodnje obračunsko leto) niso ugotovljeni.

#### 3.1.2 Metoda od spodaj navzgor

Metoda od spodaj navzgor<sup>39</sup> temelji na operativnih podatkih kot tudi na ostalih virih podatkov, s katerimi se ocenjuje obseg primanjkljaja DDV na specifičnih področjih oziroma zaradi različnih vzrokov. V okviru te metode se podatki zagotavljajo predvsem na podlagi anket potrošnikov, raziskav trga, statističnih analiz podatkov ter modeliranja in ekstrapoliranja rezultatov nadzora davčnih zavezancev. Metoda od spodaj

<sup>36</sup> Angleški izraz za to metodo je *top down*.

<sup>37</sup> Angleški izraz za to metodo je *bottom up*.

<sup>38</sup> Report of the core group of the European VAT working group Annex A - Estimating VAT losses: Top-down (macroeconomic approach).

<sup>39</sup> Report of the core group of the European VAT working group Annex A - Estimating VAT losses: Bottom-up (microeconomic approach).

navzgor je bolj zapletena in manj natančna od metode od zgoraj navzdol, njena prednost pa je možnost iskanja neposrednih vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV na posameznih področjih in predstavlja primerno podlago za izdelavo strategij za zmanjševanje primanjkljaja DDV v okviru posameznih področij, s tem pa ustrežnejšo razporeditev virov pri ukrepanju za zmanjševanje primanjkljaja DDV. Slabost te metode je predvsem tudi, da ne zagotavlja dokončne prave ocene obsega primanjkljaja DDV, kadar davčne službe ne poznajo vseh možnih vzrokov in področij, v okviru katerih nastane primanjkljaj DDV. Rezultati metode tudi niso uporabni za mednarodne primerjave, kadar države pri ocenjevanju uporabljajo različne (neprimerljive) metodologije.

### 3.1.3 Pomembnost uporabe obeh metod pri ocenjevanju primanjkljaja DDV

Pomen uporabe kombinacije obeh metod se kaže na več nivojih. Metoda od zgoraj navzdol zagotavlja skupno oceno celotnega primanjkljaja DDV, ne pa tudi posameznih ključnih elementov primanjkljaja DDV, kot na primer primanjkljaj DDV zaradi utaj tipa MTIC. Tako samo na podlagi te ocene ni mogoče razviti učinkovitih strategij za boj proti posameznim vzrokom za nastanek primanjkljaja DDV. Zato je pomembno, da države članice Evropske unije v sodelovanju razvijajo ocenjevanje primanjkljaja DDV po metodi od spodaj navzgor. Ta metoda namreč omogoča skupek različnih analiz, ki pokažejo najpomembnejša tveganja (npr. delež primanjkljaja DDV po vrsti dejavnosti v skupnem obsegu primanjkljaja DDV) in omogočajo pristojnim organom ustrezno ukrepanje. Metoda od spodaj navzgor se lahko uporablja tudi za potrjevanje ocenjevanja DDV primanjkljaja po metodi od zgoraj navzdol in obratno. Treba je poudariti pomen metode od zgoraj navzdol, saj če pride do primanjkljaja DDV, tudi kadar seštejemo rezultate analiz vseh možnih vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV v okviru metode od spodaj navzgor, le-ta ne zagotavlja prave ocene oziroma celotnega obsega primanjkljaja DDV.

Stališče VAT delovne skupine je, da je treba določiti odgovornost za ocenjevanje obsega primanjkljaja DDV na podlagi metode od spodaj navzgor, pri tem pa naj vsaka posamezna država članica Evropske unije presodi, kateri organ je najbolj primeren za redno izvajanje teh ocen. VAT delovna skupina predlaga vključitev tako davčnih kot statističnih administracij v ocenjevanje primanjkljaja DDV<sup>40</sup>.

V prizadevanju za vzpostavitev ocenjevanja primanjkljaja DDV VAT delovna skupina poudarja pomen izdelave enotne metode ocenjevanja primanjkljaja DDV zaradi davčne utaje tipa MTIC. Navedene ocene bi namreč omogočale primerjave rezultatov med posameznimi članicami Evropske unije.

V Republiki Sloveniji le SURS kontinuirano izvaja ocenjevanje primanjkljaja DDV v delu, ki se nanaša na utaje DDV, in sicer po metodi od zgoraj navzdol. Med izvajanjem revizije je poskusno oceno primanjkljaja DDV za svoj segment izdelala tudi CURS, in sicer na podlagi ekstrapolacije ugotovitev iz izvedenih naknadnih kontrol davčnih zavezancev.

V nadaljevanju predstavljamo uporabljene metode pri ocenjevanju primanjkljaja DDV oziroma razloge, da se ocenjevanje primanjkljaja DDV ne izvaja. Kot primer predstavljamo tudi oceno primanjkljaja DDV za segment, ki ga pokriva DURS. Oceno je na podlagi metode ekstrapolacije rezultatov DIN, ki so jih opravili inšpektorji DURS, v okviru metode od spodaj navzgor izdelalo računsko sodišče.

---

<sup>40</sup> Draft report of the core group (measuring VAT gap) of the European VAT working group (3. 9. 2007).

## 3.2 Ali DURS ocenjuje obseg primanjkljaja DDV

Ugotavljamo, da DURS ne pripravlja ocene primanjkljaja DDV in ne analizira primanjkljaja DDV po vzrokih nastanka ter po tipih dejavnosti. DURS tudi ne izvaja primerjave ocene primanjkljaja DDV z ostalimi državami članicami Evropske unije.

DURS je v Vprašalniku Evropske komisije<sup>41</sup> pojasnila, da ne izdeluje ocen primanjkljaja DDV, ker se podatki o dodatno ugotovljenih obveznostih za DDV iz DIN ne nanašajo na naključni vzorec, pač pa na vzorec davčnih zavezancev, ki jih je DURS na podlagi vnaprej opredeljenih kriterijev opredelila kot tvegane.

Za potrebe poskusa izračuna primanjkljaja DDV smo med izvajanjem revizije DURS zaprosili za podatke o višini dodatno obračunanega DDV na podlagi naključno izbranega vzorca davčnih zavezancev, pri katerih je v letih 2004, 2005 in 2006 izvedla DIN. Podatke, ki jih je DURS posredovala, je pridobila v svoji zbirki podatkov o izvedenih DIN, pri tem pa se je izkazalo, da so bili ti, sicer dostopni podatki, s pomočjo informatika prvič izpisani. DURS je za posredovane podatke posebej zagotovila<sup>42</sup>, da vsebujejo izpis dodatno ugotovljenih obveznosti za DDV iz letnega načrta (VZR001 - Letni plan), v katerega so vključeni le naključno izbrani zavezanci brez vnaprej znanih kriterijev za izbor (v ta vzrok inšpiciranja niso nikoli zajeti zavezanci, za katere že obstaja kakršno koli tveganje, in podatki niso pridobljeni na podlagi predhodnih analiz). Upošteva je navedena dejstva in dodatna pojasnila DURS ugotavljamo, da je imela DURS sicer že od leta 2004 vzpostavljene evidence o ugotovitvah izvedenih DIN, ki pa niso bile strukturirane tako, da bi zagotavljale točne in popolne podatke o DIN, izvedenih zgolj na naključnem vzorcu davčnih zavezancev (podatki o DIN, izvedenih na podlagi naključnega vzorca, niso bili vodeni ločeno, temveč se je k njim zajemalo tudi podatke o DIN, uvedenih na podlagi določenih kriterijev za izbor). Zajemanje navedenih podatkov je DURS v preteklih letih izpopolnjevala tako, da podatki o DIN, izvedenih v letu 2006, že predstavljajo ustrezno podlago za ocenjevanje izgub DDV na naključnem vzorcu davčnih zavezancev.

Na podlagi odgovorov v okviru metode vprašanj in intervjuja ter s pomočjo drugih kvalitativnih tehnik zbiranja informacij pri DURS ocenjujemo, da evidence o opravljenih DIN zagotavljajo podatke, ki jih DURS potrebuje za ocenjevanje primanjkljaja DDV na podlagi ekstrapolacije rezultatov DIN, izvedenih na naključnem izboru davčnih zavezancev.

### Priporočilo

DURS predlagamo, naj obstoječe evidence o ugotovitvah DIN izpopolni tako, da bodo zagotavljale tudi točne in popolne podatke o dodatno obračunanem DDV po vrsti dejavnosti ter vrsti oziroma vzroku nastanka primanjkljaja DDV. Tako bo lahko pristopila k rednemu izvajanju ocen o obsegu primanjkljaja DDV po posameznih vzrokih oziroma dejavnostih in na podlagi analiz dobljenih rezultatov še izboljšala načrtovanje posameznih DIN in s tem prispevala k bolj učinkovitemu zmanjševanju obsega primanjkljaja DDV.

<sup>41</sup> Questionnaire št. BUDG/2007/172/00-00-EN(or), 6<sup>th</sup> Commission report, Article 12 of Council Regulation N° 1553/89, European Commission Budget, Own resources, evaluation and financial programming, Control of VAT and GNP resources and ACOR secretariat (v nadaljevanju: Vprašalnik Evropske komisije), posredovan MF dne 20. 4. 2007 (točka 3.2.1, str. 22)

<sup>42</sup> Pojasnilo DURS z dne 9. 8. 2007.

DURS zaradi natančnega spremljanja nepravilnosti in dodatno obračunanega DDV po vrsti dejavnosti priporočamo, naj pri ugotovljenih nepravilnostih v okviru dejavnosti, ki je davčni zavezanec ni registriral kot glavno dejavnost, jo pa opravlja v pretežni meri, vzpostavi sistem zajemanja podatkov o dodatno ugotovljenem DDV v okviru dejavnosti, kjer je bil DDV utajen, ne pa v okviru dejavnosti, za katero je davčni zavezanec primarno registriran. Pri tem DURS predlagamo, naj prouči možnost uvedbe postopka, ki bo omogočal, da bodo davčni zavezanci sprotno poročali, na katero dejavnost se pretežno nanaša opravljen promet (na primer poročanje v okviru mesečnega obračuna DDV oziroma kvartalnega poročila). S tem bo lahko DURS ustrezneje analizirala nepravilnosti znotraj dejansko izvajanih dejavnosti in tako ustrezneje načrtovala nove DIN.

Kot prvi korak k ocenjevanju primanjkljaja DDV, ki ga pokriva DURS, v nadaljevanju poročila predstavljamo enega od možnih načinov ocenjevanja primanjkljaja DDV, to je metodo ekstrapolacije v okviru metode od spodaj navzgor. Pri izračunu smo uporabili ugotovitve v letu 2006 opravljenih DIN na področju DDV pri zavezancih, ki jih je DURS izbrala naključno (v okviru letnega načrta DIN).

V letu 2006 je DURS na podlagi 331 izvedenih DIN na področju DDV pri zavezancih, ki jih je naključno izbrala v vzorec za inšpiciranje, ugotovila za 616.801 evrov dodatno ugotovljenih obveznosti iz DDV<sup>43</sup>. Povprečna dodatno ugotovljena obveznost za DDV na opravljen DIN za leto 2006 torej predstavlja 1.863 evrov<sup>44</sup>.

Število vseh davčnih zavezancev za DDV v letu 2006 je bilo 90.430. Če predpostavimo, da bi pri vsakem zavezancu v povprečju dodatno ugotovili za 1.863 evrov obveznosti iz DDV, bi skupni znesek dodatno ugotovljenih obveznosti predstavljal 168.471.090 evrov<sup>45</sup>.

Ob upoštevanju dejstva, da je DURS v letu 2006 odmerila DDV v neto vrednosti (plačila DDV - vračila DDV) 2.127.097.730 evrov ter ob upoštevanju primanjkljaja DDV v ocenjenem znesku 168.471.090 evrov, ocenjujemo, da v okviru obsega DDV, ki ga odmeri DURS, predstavlja v letu 2006 primanjkljaj DDV 7,3 odstotka potencialnih (neto odmerjen DDV, povečan za ocenjen primanjkljaj DDV) prihodkov iz DDV<sup>46</sup>.

#### Priporočilo

DURS priporočamo, naj poleg predstavljene metode preuči tudi druge v praksi držav članic Evropske unije uporabljene metode, izbere najbolj ustrezno ter čimprej pristopi k ocenjevanju obsega izgub DDV po metodi od spodaj navzgor. DURS posebej priporočamo, da natančno določi naloge v zvezi z ocenjevanjem primanjkljaja DDV in odgovorne osebe, ki ga bodo izvajale.

Pri vzpostavitvi rednega kontinuiranega ocenjevanja primanjkljaja DDV naj DURS še naprej izpopolnjuje že vzpostavljene evidence o ugotovitvah iz že izvedenih kontrol in DIN, ki ji bodo zagotavljale točne in uporabne podatke, na podlagi katerih bo mogoče izvesti posamezne analize. DURS svetujemo, naj

<sup>43</sup> Podatki so povzeti po izpisu dodatno ugotovljenih obveznosti za DDV iz letnega načrta za leto 2004, 2005 in 2006 DURS z dne 9. 8. 2007 in poročilu o delu DURS v letu 2006.

<sup>44</sup> 616.801 evrov : 331 opravljenih DIN = 1.863 evrov.

<sup>45</sup> 1.863 evrov \* 90.430 vseh davčnih zavezancev v letu 2006 = 168.471.090 evrov ocenjenih dodatnih obveznosti iz DDV.

<sup>46</sup>  $168.471.090 \text{ evrov dodatno ugotovljenih obveznosti za DDV} : (2.127.097.730 \text{ evrov vseh proračunskih prihodkov DDV} + 168.471.090 \text{ evrov dodatno ugotovljenih prihodkov DDV}) * 100 = 7,3 \text{ odstotka}$ .

natančno prouči, katere podatke bo pri analiziranju primanjkljaja DDV potrebovala (na primer višina dodatno ugotovljenega DDV po vrsti izvedenih DIN, po vrsti dejavnosti, po vrsti davčne utaje, po drugih vzrokih za nastanek primanjkljaja DDV, višina dodatno ugotovljenega DDV v določenem letu za posamezno preteklo leto in drugo) ter ugotovitve ustrezno upošteva pri posodobitvi informacijskega sistema.

### 3.3 Ali CURS ocenjuje obseg primanjkljaja DDV

Do začetka izvajanja revizije CURS še ni pripravljala ocen primanjkljaja DDV. Prvo grobo oceno primanjkljaja DDV v segmentu, ki ga pokriva, je CURS izdelala med izvajanjem revizije na podlagi obstoječih podatkov za leto 2006. V nadaljevanju predstavljamo metodo izračuna, ki jo je CURS uporabila.

CURS je najprej izračunala odstotek zavezancev, pri katerih so bile ob naknadni kontroli ugotovljene napake in nato pobran DDV, in sicer tako, da je število zavezancev, pri katerih so bile pri naknadnih kontrolah ugotovljene napake, delila s številom vseh zavezancev, ki so bili predmet naknadnih kontrol<sup>47</sup>.

Na podlagi ekstrapolacije ugotovitev naknadnih kontrol (celotno število zavezancev, ki so se ukvarjali z uvoznimi postopki, je CURS pomnožila z deležem zavezancev, pri katerih so bile pri izvedenih naknadnih kontrolah ugotovljene napake) je CURS izračunala potencialno število zavezancev, pri katerih naj bi se v naknadnih kontrolah ugotovile napake, če bi se naknadne kontrole izvedle pri vseh zavezancah<sup>48</sup>.

Povprečen znesek DDV, ki je bil v naknadni kontroli pobran pri posameznem zavezancu, pri katerem so bile ugotovljene nepravilnosti, je CURS izračunala tako, da je vrednost pri naknadnih kontrolah pobranega DDV delila z številom zavezancev, pri katerih je bil DDV naknadno pobran<sup>49</sup>.

Oceno primanjkljaja DDV na podlagi ugotovitev iz naknadnih kontrol je CURS izračunala tako, da je pomnožila povprečen znesek DDV, ki je bil v naknadni kontroli pobran pri posameznem zavezancu, pri katerem so bile ugotovljene nepravilnosti, s potencialnim številom zavezancev, pri katerih naj bi se v naknadnih kontrolah ugotovile napake<sup>50</sup>.

Primerjava ocene primanjkljaja DDV s potencialno pobranim DDV ob uvozu pokaže, da delež potencialnega primanjkljaja DDV v segmentu, ki ga pokriva CURS, znaša 2,6 odstotka<sup>51</sup>.

#### Ugotovitev

Glavna pomanjkljivost pri izračunu obsega primanjkljaja DDV, ki se je CURS zaveda, se nanaša predvsem na evidence, ki ne zagotavljajo avtomatičnega izpisa podatkov o številu inšpekcijskih nadzorov in naknadnih kontrol na področju DDV oziroma o obsegu dodatno obračunanega DDV v okviru izvedenih

<sup>47</sup> 211 zavezancev : 247 zavezancev = 85,4 odstotka.

<sup>48</sup> 6.480 zavezancev x 85,4 odstotkov = 5.536 zavezancev.

<sup>49</sup> 603.180 evrov : 211 zavezancev = 2.859 evrov na zavezanca.

<sup>50</sup> 5.536 zavezancev x 2.859 evrov na zavezanca = 15.827.424 evrov.

<sup>51</sup> 15.827.424 evrov : (588.988.197 + 15.827.424) evrov x 100 = 2,6 odstotka (uskladitev metode izračuna CURS z metodo računskega sodišča - delitelj povečan za izračunan primanjkljaj DDV).



inšpekcij in ločeno v okviru naknadnih kontrol carinskih deklaracij, podatki o obračunu DDV v okviru izvedenih preiskav pa niso posebej evidentirani. Ugotovili smo, da je CURS pri izračunu obsega primanjkljaja DDV upoštevala vplačan in ne obračunan DDV. Poleg tega je CURS že med izvajanjem revizije opozorila, da je bil vzorec davčnih zavezancev za nadzor določen na podlagi analize tveganja (velikost uvoza, še ne-inšpicirani zavezanci in drugo) in ne naključno, zato obstaja verjetnost, da ekstrapolacija ugotovitev pri tveganih zavezancih na celotno populacijo davčnih zavezancev izkazuje višji delež primanjkljaja DDV v celotnem obračunanem DDV, kot bi ga izkazovala, če bi CURS naključno izbrala davčne zavezance za nadzor in pri izračunu upoštevala zneske obračunanega in ne vplačanega DDV.

#### Priporočilo

CURS naj tudi v prihodnje izpopolnjuje, razvija in dokumentira ocenjevanje primanjkljaja DDV po metodi od spodaj navzgor. Predvsem naj pri izračunu upošteva obseg obračunanega in ne vplačanega DDV, zaradi reprezentativnosti pa naj pripravi oceno primanjkljaja DDV tudi na naključno določenem vzorcu davčnih zavezancev. Za potrebe posameznih analiz v okviru metode od spodaj navzgor naj obstoječe evidence podatkov iz izvedenih nadzorov še naprej izpopolnjuje, tako da se podatki zbirajo po posameznih parametrih, za katere meni, da bi lahko bistveno prispevali k učinkovitejšemu pobiranju DDV (povezava s poglavjema 4.2.3 in 4.2.4).

#### Ukrepi CURS

CURS je pojasnila, da je v zvezi z ocenjevanjem primanjkljaja DDV:

- ustanovila delovno skupino za določitev metode ocenjene vrednosti izgube DDV;
- v Izvedbenem načrtu Strategije razvoja carine do 2010 – za leti 2008-2009 oblikovala cilj "Učinkovito pobiranje obveznih dajatev, ki so prihodek proračuna Republike Slovenije in delno proračuna Evropske unije s pomočjo spremljanja kazalcev, ugotavljanja izgub pri pobiranju dajatev, iskanja vzrokov in ustreznega ukrepanja ter učinkovitejše izterjave" in konkretne aktivnosti s področja DDV (navedene v točki 4.2.1);
- izdelala novo metodologijo ocenjevanja primanjkljaja DDV in na podlagi te izračunala primanjkljaj DDV za leti 2006 in 2007<sup>52</sup>.

### 3.4 Ali MF izvaja aktivnosti za zagotavljanje celovitega in verodostojnega ocenjevanja primanjkljaja DDV

S pomočjo različnih kvalitativnih tehnik zbiranja informacij smo ugotovili, da MF ne spremlja teoretičnega DDV, temveč le obseg obračunanega DDV, na podlagi katerega načrtuje prihodke proračuna. Pri tem sicer spremlja izračunan obseg teoretičnega DDV in obseg utaj DDV, ki ga pripravlja SURS, MF pa ni vključeno v ocenjevanje primanjkljaja DDV po metodi od spodaj navzgor (oziroma tega samo ne opravlja).

#### Priporočilo

MF priporočamo, naj kot organ, ki je zadolžen med drugim tudi za načrtovanje prihodkov proračuna Republike Slovenije od DDV, aktivno sodeluje z DURS in CURS, tako pri proučevanju različnih pristopov ter določanju najbolj primerne metode ali kombinacije metod ocenjevanja primanjkljaja DDV ter posameznih analiz primanjkljaja DDV v okviru metode od spodaj navzgor kot tudi pri rednem ocenjevanju.

<sup>52</sup> Metodologija za ocenitev vrednosti izgube DDV v CURS št. 423-11/2008-4 z dne 16. 5. 2008.

### 3.5 Ali SURS ocenjuje obseg primanjkljaja DDV

SURS izvršuje Odločbo 98, v skladu s katero morajo države članice Evropske unije izračunavati vrednost utaj DDV brez sokrivde oziroma privolitve. Gre za tisti del utaj DDV, pri katerih kupec ne ve, da bo prodajalec davek utajil. Druga vrsta utaj DDV so utaje s privolitvijo, pri katerih se kupec in prodajalec dogovorita o neplačilu davka. Vrednost utaj DDV brez privolitve se mora eksplicitno izračunavati zato, ker jih je treba vključiti v izračune dodane vrednosti gospodarstva oziroma BDP in bruto nacionalnega dohodka. V skladu z Odločbo 98 lahko države utaje DDV brez privolitve izračunavajo na podlagi različnih metod. SURS izračunava utaje DDV brez privolitve v postopku letnega ocenjevanja BDP, davčne utaje s privolitvijo pa so dobljene kot razlika med teoretično in obračunsko vrednostjo DDV ter davčnimi utajami brez privolitve. Teoretični DDV se izračuna na podlagi določitve vseh obdavčljivih nabav oziroma porab in končnih plačnikov DDV v gospodarstvu, nato pa se izvede izračun z upoštevanjem za te transakcije veljavnih davčnih stopenj. Utaje DDV brez privolitve so eksplicitno izračunane z uporabo veljavnih davčnih stopenj od popravkov za zajetje proizvodnje v tistih dejavnostih, za katere je na podlagi vrste dejavnosti presojeno, da so zanje značilne davčne utaje brez privolitve. To so dejavnosti, ki poslujejo pretežno gotovinsko s končnimi potrošniki.

Teoretični DDV SURS izračunava vzporedno s pripravo podatkov o tehtani stopnji DDV, ki se pripravlja v okviru Poročila o DDV za določitev lastnih virov Evropske unije. Pri metodologiji teh izračunov je določeno, da se za tehtano stopnjo uporabljajo podatki nacionalnih računov za leto n-2, ker so za to leto že na voljo razmeroma končni podatki agregatov nacionalnih računov. Agregate nacionalnih računov SURS v procesu dela od prve ocene do končnih ocen revidira zaradi dopolnjevanja z razpoložljivimi podatkovnimi viri (administrativnimi ter statističnih raziskav).

Izračun utaj DDV na podlagi Odločbe 98 po pojasnilu SURS še ni bil predmet kontrolnih pregledov organov Evropske unije.

Izračun teoretičnega DDV in utaj DDV za leto 2002, 2003 in 2004 je podrobneje predstavljen v tabeli 3.

Tabela 3: Izračun teoretičnega DDV in utaj DDV za leto 2002, 2003 in 2004.

	2002	2003	2004	2002	2003	2004
	v milijonih tolarjev			v odstotkih <sup>53</sup>		
<b>A TEORETIČNI DDV</b>	<b>484.041</b>	<b>522.478</b>	<b>563.840</b>	<b>101,9</b>	<b>102,0</b>	<b>101,8</b>
1. Končna potrošnja gospodinjstev	297.883	328.758	363.455	62,7	64,2	65,6
2. Država	76.212	80.026	86.345	16,1	15,6	15,6
2.1 Vmesna potrošnja	45.080	42.957	44.440	9,5	8,4	8,0
2.2 Transferji proizvodov v naravi	5.872	6.532	6.930	1,2	1,3	1,3
2.3 Bruto investicije v osnovna sredstva	25.260	30.536	34.975	5,3	6,0	6,3
3. Neprofitni izvajalci storitev gospodinjstvom	7.627	7.195	7.198	1,6	1,4	1,3
3.1 Vmesna potrošnja	6.582	6.180	6.215	1,4	1,2	1,1
3.2 Bruto investicije v osnovna sredstva	1.044	1.015	982	0,2	0,2	0,2
4. Drugi izvzeti sektorji in proizvodi	87.836	91.026	91.515	18,5	17,8	16,5
4.1 Vmesna potrošnja	50.829	48.827	48.000	10,7	9,5	8,7
4.2 Bruto investicije v osnovna sredstva	37.008	42.199	43.515	7,8	8,2	7,9
5. Izdatki za osebne avtomobile poslovnega sektorja	14.483	15.474	15.327	3,1	3,0	2,8
<b>B DDV utaje brez privolitve</b>	<b>5.859</b>	<b>6.459</b>	<b>7.337</b>	<b>1,2</b>	<b>1,3</b>	<b>1,3</b>
<b>C DDV utaje s privolitvijo</b>	<b>3.343</b>	<b>3.603</b>	<b>2.377</b>	<b>0,7</b>	<b>0,7</b>	<b>0,4</b>
<b>OBRAČUNSKI DDV (A - B - C)</b>	<b>474.839</b>	<b>512.415</b>	<b>554.126</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Vir: izračun teoretičnega DDV 2002-2004, SURS, z dne 27. 8. 2007.

### Ugotovitev

SURS izračunava primanjkljaj DDV izključno zaradi utaj DDV<sup>54</sup> za leto n-2, zato je ocena o obsegu utaj DDV za leto 2005 med pripravo revizijskega poročila še v izdelavi in bo izdelana do 31. julija 2008<sup>55</sup>. Obseg utaj DDV v Republiki Sloveniji, ki ga izračunava SURS po metodi od zgoraj navzdol, se v letih 2002 do 2004 giblje okrog 2 odstotka obračunskega DDV.

<sup>53</sup> Delež glede na obračunski DDV.

<sup>54</sup> Utaja DDV je le en od vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV, kar pomeni, da je celoten primanjkljaj DDV večji od obsega utaj DDV, ki ga izračunava SURS.

<sup>55</sup> Uredba Sveta (EGS, Euratom) št. 1553/89 z dne 29. maja 1989.

SURS je v letu 2006 in prvi polovici leta 2007 z namenom okrepitve uporabe in kontrole izsledkov inšpekcijskih pregledov za izračun nezajetih dejavnosti zaradi namernega neporočanja oziroma utajenih dejavnosti, od DURS pridobil nekatere podatke iz inšpekcijskih pregledov, ki pa niso bili dovolj podrobni in v takšni obliki, ki bi omogočila ustrezno ocenitev obsega utaj DDV. Čeprav za SURS pridobljeni podatki iz inšpekcijskih pregledov niso bili ustrezni (vzorec pregledov ni bil statistično reprezentativen), pa jih je SURS analiziral in izvedel primerjave z dosedanjimi popravki zajetja v BDP po posameznih dejavnostih. Rezultate bo SURS upošteval v prihodnjih ocenah utaj DDV oziroma popravkov za zajetje.

#### Priporočilo

Predlagamo, naj pri prenovi obstoječih evidenc DURS sodeluje tudi SURS, ki naj predloži DURS natančno obrazložitev, katere podatke o izvedenih DIN ter o dodatno obračunanem DDV po različnih parametrih potrebuje pri izračunu utaj DDV po metodi od zgoraj navzdol.

### 3.6 Vzpostavitev modela ocenjevanja primanjkljaja DDV

V Republiki Sloveniji izdeluje letne ocene utaj DDV, ki predstavljajo pretežni del celotnega primanjkljaja DDV, po metodi od zgoraj navzdol, SURS. DURS in MF v obdobju, na katerega se nanaša revizija, še nista pripravljala oziroma aktivno sodelovala pri pripravi ocen o obsegu primanjkljaja DDV, medtem ko je CURS med izvajanjem revizije pristopila k ocenjevanju primanjkljaja DDV za svoj segment po metodi od spodaj navzgor in pripravila prvo poskusno oceno primanjkljaja DDV za leto 2006 na podlagi ekstrapolacije ugotovitev iz naknadnih kontrol. Noben od revidirancev v obdobju, na katerega se nanaša revizija, ni izvajal posameznih analiz v okviru metode od spodaj navzgor, zato glavna tveganja za nastanek primanjkljaja DDV po vzrokih in dejavnostih oziroma vrsti davčnih zavezancev ter vrsti in odhodnem kraju uvoženega blaga, niso bila ugotovljena. Menimo, da brez navedenih ocen in rezultatov posameznih analiz ni mogoče kvalitetno načrtovati ustreznih rešitev za zmanjšanje primanjkljaja DDV.

Na podlagi ocene primanjkljaja DDV, ki jo je računsko sodišče izračunalo na podlagi podatkov, pridobljenih od DURS, in na podlagi ocene primanjkljaja DDV, ki jo je izdelala CURS, smo izračunali celoten primanjkljaj DDV v Republiki Sloveniji za leto 2006 v skupnem znesku 184.298.514 evrov<sup>56</sup>. Ocenjen primanjkljaj DDV za leto 2006 predstavlja v potencialnih prihodkih iz DDV za leto 2006 (2.716.085.927 evrov) 6,4-odstotni delež<sup>57</sup>.

Zaradi preverjanja občutljivosti izračuna na spremembe vhodnih parametrov smo dodatno izvedli simulacijo odklonov izgub DDV glede na spremembo dodatno ugotovljenega DDV na izveden nadzor oziroma na davčnega zavezanca, in sicer smo izdelali izračun pri odstopanjih v višini 10-, 20- in 30-odstotnem deležu v pozitivno in negativno smer. Tako smo pri povečanju in zmanjšanju dodatnega DDV v povprečju na davčnega zavezanca za 30 odstotkov (pri CURS in DURS) dobili oceno skupne izgube DDV v višini med 4,5 odstotka in 8,1 odstotka. Na podlagi navedenega rezultata menimo, da je izvedeni izračun izgubljenega DDV dovolj neobčutljiv na spremembe vhodnih spremenljivk in predstavlja sprejemljivo oceno primanjkljaja DDV.

<sup>56</sup> Ocena primanjkljaja za segment, ki ga pokriva DURS, v znesku 168.471.090 evrov + ocena primanjkljaja CURS v znesku 15.827.424 evrov = ocenjen primanjkljaj DDV v skupnem znesku 184.298.514 evrov.

<sup>57</sup>  $184.298.514 : (2.716.085.927 + 184.298.514) * 100 = 6,4\text{-odstotni delež}$ .

## Ugotovitev

Ocena utaj, ki jo pripravlja SURS, je v primerjavi z izračuni primanjkljaja DDV v nekaterih državah članicah Evropske unije (10 odstotkov) precej manjša, manjša pa je tudi v primerjavi z oceno primanjkljaja DDV, ki jo je izdelalo računsko sodišče (6,4 odstotka).

### Pojasnilo SURS

*SURS je med razlogi, da je v Republiki Sloveniji primanjkljaj DDV v primerjavi z drugimi državami Evropske unije nižji, navedel, da gre za majhno državo, ki jo davčni organi zato lažje obvladajo, ter nizek prag za vključitev v sistem DDV, zato ni dosti subjektov izven sistema. DDV je še razmeroma nov davek, zato po mnenju DURS še ni tako razvitih sistemov davčnih utaj (npr. tipa MTIC).*

Računsko sodišče je DURS, CURS in MF že med izvajanjem revizije posredovalo vsa pomembna gradiva, pridobljena na srečanjih VAT delovne skupine, iz katerih so razvidna stališča te skupine o ocenjevanju primanjkljaja DDV ter predstavljene nekatere metodologije ocenjevanja ter možne aktivnosti za povečanje učinkovitosti pobiranja DDV.

Da postane ocenjevanje primanjkljaja DDV ustaljen postopek ter da opozorimo na pomembnost zavedanja obstoja primanjkljaja DDV in pristopimo k iskanju rešitev za njegovo zmanjšanje, je računsko sodišče že med izvedbo revizije vzbudilo DURS, CURS in MF k medsebojnemu sodelovanju pri pripravi ocen primanjkljaja DDV. V ta namen je 22. 10. 2007 organiziralo skupni sestanek, na katerem so se revidirane osebe dogovorile, da bodo pod okriljem MF ustanovile medresorsko delovno skupino, ki bo kontinuirano izvajala sodelovanje na področju rednega ocenjevanja in izpopolnjevanja ocenjevanja primanjkljaja DDV kot tudi na področju izvajanja aktivnosti za zmanjševanje primanjkljaja DDV.

### Ukrepi MF

*Minister za finance je 17. 12. 2007 imenoval<sup>58</sup> delovno skupino za spremljanje učinkovitosti in uspešnosti pobiranja DDV (v nadaljevanju: delovna skupina za DDV), 8. 1. 2008<sup>59</sup> pa na pobudo računskega sodišča še podrobneje določil njene naloge. Ugotavljamo, da so bile v skladu z dogovorom določene naloge in v delovno skupino za DDV imenovani predstavniki MF, DURS, CURS in SURS.*

### Priporočilo

Pri razvoju in uporabi metodologije oziroma kombinacij metodologij za izračun primanjkljaja DDV delovni skupini za DDV, oziroma predstavnikom DURS, CURS, MF in SURS, ki bodo odgovorni za zagotavljanje rednega ocenjevanja primanjkljaja DDV, predlagamo, naj se povežejo z davčnimi administracijami držav članic Evropske unije, ki že pripravljajo ocene primanjkljaja DDV, oziroma proučijo že preizkušene metode, kot so na primer Iceberg metoda (Belgija), metoda ekstrapolacije oziroma metoda intervjuja in raziskav med davčnimi zavezanci (Italija). Kot izhodišče za pričetek rednega ocenjevanja primanjkljaja DDV v proučitev ponujamo oceno primanjkljaja DDV za leto 2006, ki smo jo izdelali za področje, ki ga pokriva DURS, na podlagi prevedbe rezultatov DIN pri naključno izbranih davčnih zavezancih.

MF, DURS, CURS in SURS priporočamo, naj pri določitvi konkretnih nalog članov delovne skupine za DDV pripravijo tudi terminski načrt aktivnosti z roki izvedbe posameznih nalog. Zaradi vse večjega

<sup>58</sup> Sklep št. 60-5/2006/14 z dne 17. 12. 2007 in Sklep št. 60-5/2006/43 z dne 4. 6. 2008.

<sup>59</sup> Sklep št. 60-5/2006/16 z dne 8. 1. 2008.

števila utaj tipa MTIC ter pomembnosti glede obsega tovrstnih utaj v primerjavi z drugimi vrstami vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV posebej priporočamo, da se pri določitvi nalog delovne skupine za DDV med prednostnimi vključi tako ocenjevanje kot tudi skupno načrtovanje ustreznih aktivnosti za preprečevanje oziroma zmanjševanje primanjkljaja DDV zaradi utaje tipa MTIC. Delovna skupina za DDV naj prouči tudi možnosti za izvedbo raziskave o obsegu sive ekonomije v Republiki Sloveniji in sproži postopke za določitev organa, ki bo tako raziskavo izvedel. Člani delovne skupine za DDV naj poskrbijo za redno izmenjavo vseh podatkov, informacij ter znanj, ki jih bo posamezni organ lahko koristno uporabil pri analiziranju tveganj in s tem učinkoviteje preprečeval možnosti za nastanek primanjkljaja DDV.

#### *Ukrepi MF*

*MF je pojasnilo, da sta bila v okviru delovne skupine za DDV januarja in marca 2008 izvedena sestanka<sup>60</sup>, na katerih so predstavniki revidirancev določili okvirni terminski načrt in poročali o že izvedenih aktivnostih na področju ocenjevanja primanjkljaja DDV. Poleg delovne skupine za DDV je minister za finance 20. 5. 2008 imenoval<sup>61</sup> člane in določil naloge delovne skupine za poenostavitev sistema obračunavanja in vplačevanja davkov, prispevkov, drugih obveznih dajatev ter javnofinančnih prihodkov.*

---

<sup>60</sup> Zapisnik št. 60-5/2006/19 z dne 15. 1. 2008 in št. 60-5/2006/25 z dne 12. 3. 2008.

<sup>61</sup> Sklep št. 42-240/2006 z dne 20. 5. 2008.

## 4. UKREPI IN AKTIVNOSTI ZA ZMANJŠEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV

### 4.1 Ali so ukrepi DURS za zmanjševanje primanjkljaja DDV učinkoviti

#### 4.1.1 Določitev ciljev in ukrepov za zmanjševanje primanjkljaja DDV

DURS je na podlagi Poslovne strategije DURS za obdobje 2005-2008<sup>62</sup> (v nadaljevanju: Strategija 2005-2008), v kateri je kot najpomembnejši strateški cilj določila »najvišjo možno stopnjo izpolnjevanja davčnih obveznosti«, v obrazložitvah finančnih načrtov DURS za leti 2006 in 2007 v okviru podprograma 02041601 - *Davčna administracija* določila naslednje strateške cilje:

1. Doseči najvišjo možno stopnjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, in sicer:
  - pospeševati prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti z zagotavljanjem kakovostnih storitev za davčne zavezance in s poenostavitvijo davčnih postopkov,
  - doseči najvišjo možno stopnjo plačevanja davčnih obveznosti,
  - preprečevati in odkrivati kazniva dejanja davčne utaje in druge kršitve davčne zakonodaje,
  - vzdrževati učinkovite programe za zagotavljanje izpolnjevanja davčnih obveznosti, ki vključujejo davčni nadzor.
2. Učinkovita, prilagodljiva in uspešna organizacija ter zanesljiv in varen informacijski sistem.
3. Uspešno sodelovanje davčne uprave z drugimi ustanovami javne uprave in s strokovno javnostjo.

Iz obrazložitve finančnih načrtov DURS za leti 2006 in 2007 so razvidni letni izvedbeni cilji z navedbo kazalnikov, s katerimi DURS meri doseganje načrtovanih ciljev. Kot primer navajamo naslednje:

- obdelani (vhodni in izhodni) dokumenti glede na letni načrt: ciljna vrednost 100 odstotkov;
- delež zavezancev, pri katerih je bil opravljen DIN: ciljna vrednost 3 odstotke;
- delež DIN brez ugotovljenih nepravilnosti: ciljna vrednost 45 odstotkov za leto 2006 in 40 odstotkov za leto 2007;
- delež v inšpekciji dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti v načrtovanih javno finančnih prihodkih: ciljna vrednost 1 odstotek;
- povprečno število izobraževalnih dni na zaposlenega: ciljna vrednost 3,2 za leto 2006 in 3,5 za leto 2007.

<sup>62</sup> [URL: [http://www.durs.gov.si/si/o\\_davcni\\_upravi\\_rs/poslovna\\_strategija\\_za\\_obdobje\\_2005\\_2008/](http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi_rs/poslovna_strategija_za_obdobje_2005_2008/)].



## Ugotovitev

Ugotavljamo, da je DURS za leto 2005 določila nekatere cilje (večjo učinkovitost pri pobiranju davkov, aktivno sodelovanje na področju priprave davčnih predpisov, poenostavitev davčnih postopkov, izboljševanje in uvajanje novih metod davčnega nadzora in izterjave), ne da bi navedla kazalnike za ocenjevanje uspešnosti doseganja ciljev, za leti 2006 in 2007 pa je že določila konkretnije cilje z navedbo kazalcev za ocenjevanje uspešnosti doseganja le-teh. Kljub navedeni izboljšavi pri določanju ciljev ugotavljamo, da se cilji, ki jih je določila DURS za leti 2006 in 2007, nanašajo na pobiranje vseh dajatev skupaj, ne pa konkretno na posamezna področja davkov.

### Priporočilo

DURS priporočamo, naj prouči, ali bi bilo smiselno določiti še bolj konkretne in ožje usmerjene cilje, kot na primer v okviru strateškega cilja "doseči najvišjo možno stopnjo izpolnjevanja davčnih obveznosti", določiti izvedbeni cilj samo za področje DDV (na primer "število DIN, izvedenih na področju DDV"). Predvsem pa DURS priporočamo, naj določanje ciljev temelji na analizah obstoječega stanja ter analizah predvidenih učinkov načrtovanih aktivnosti na izboljšanje obstoječega stanja.

### Ukrepi DURS

DURS je med izvajanjem revizije pojasnila, da je v Načrtu davčnega inšpekcijskega nadzora, ki je vključen v Letni načrt DURS za leto 2008, določila cilje, ki se nanašajo zgolj na področje DDV (cilj o dodatno ugotovljenih obveznostih iz DDV v letu 2008 v vrednosti 27.455.105 evrov<sup>63</sup>, cilj o izvedbi DIN na področju DDV v obsegu 55 odstotkov vseh DIN<sup>64</sup>).

## 4.1.2 Zaposleni na DURS

Na DURS se na Generalnem davčnem uradu izključno z DDV ukvarja šest zaposlenih, v centraliziranih davčnih uradih področje DDV pokriva 552 zaposlenih<sup>65</sup>, v davčnih uradih pa je na področju inšpekcije 409 zaposlenih (334 aktivnih inšpektorjev). Na področju izterjave sta zaposlena skupaj 302 uslužbenca, od tega za izterjavo na terenu 118 in za administrativno izterjavo 184 zaposlenih, ki poleg DDV pokrivajo vse vrste davkov in drugih dajatev. Pri odkrivanju konkretnih primerov utaj na področju DDV sodeluje šest oseb iz preiskovalno analitskega oddelka ter trije sodelavci iz davčnih uradov, sedem oseb iz inšpekcijskih služb, ki so specializirane za reševanje problematike na področju DDV, ter ena oseba iz oddelka kontrole Generalnega davčnega urada.

Specializacije inšpektorjev samo za DDV in specializacije za posamezne vrste vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV zaradi pomanjkanja inšpektorjev DURS ne izvaja, v okviru Generalnega davčnega urada pa je uvedla specialiste za posamezna področja DDV, katerih naloga je izobraževanje in svetovanje inšpektorjem v okviru posameznih področij.

## Ugotovitev

Vzroki za nastanek primanjkljaja DDV so po svoji naravi specifični in kompleksni, davčni zavezanci pa vseskozi iščejo nove možnosti bodisi za zakonito bodisi za nezakonito izogibanje plačilu DDV. Pri utajah DDV gre lahko za zelo velike vsote denarja. Obstaja verjetnost, da posamezni davčni inšpektor, ki ni

<sup>63</sup> Načrt dodatno ugotovljenih obveznosti v letu 2008 z dne 13. 6. 2008.

<sup>64</sup> Usmeritve in izhodišča za pripravo plana za leto 2008, št. 061-105/2007 z dne 26. 10. 2007.

<sup>65</sup> Stanje na dan 3. 4. 2007.

posebej specializiran za DDV, kljub možnosti uporabe nasveta specializiranega inšpektorja, le stežka odkrije nekatere kompleksnejše oblike utaj DDV, pri tem pa porabi več časa za izvedbo DIN.

V Strategiji 2005-2008 določen cilj "poraba sredstev za usposabljanje v višini 1 odstotka od celotnega obsega sredstev, porabljenih za plače" v letu 2006 ni bil dosežen, saj je DURS namenila za izobraževanja zaposlenih le 0,5 odstotka<sup>66</sup> sredstev, porabljenih za plače. V finančnem načrtu za leto 2006 določen izvedbeni cilj glede povprečnega števila izobraževalnih dni na zaposlenega javnega uslužbenca pa je celo preseglja za 0,3 dneva<sup>67</sup>.

Ob vstopu Republike Slovenije v Evropsko unijo je DURS zaradi odprave mejnega nadzora med državami članicami Evropske unije na Kadrovsko službo vlade posredovala Seznam kadrovskih potreb za izvajanje nalog na področju evropskih zadev, kjer je izrazila potrebo po dodatnih 35 kontrolorjih in 55 inšpektorjih, na MF pa utemeljitev potreb po zaposlitvi dodatnih 47 inšpektorjev. S prerazporeditvijo delavcev iz CURS se je v letu 2004 DURS kadrovsko okrepila za 30 delavcev v izterjavi ter 29 kontrolorjev. Čeprav DURS ocenjuje, da bi bilo treba v nadzoru zaposliti več ljudi, saj število teh upada, pa svoje ocene med izvajanjem revizije ni podkrepila z ustrežno analizo. DURS tudi ne spremlja obsega dodatno ugotovljenih obveznosti na zaposlenega v kontroli in inšpekciji.

#### Priporočilo

Predlagamo, naj DURS pripravi podrobno analizo stroškov in učinkov, ki bo pokazala znesek sredstev, potrebnih za zaposlitev dodatnih delavcev, ter predvideno število dodatno opravljenih nadzorov in načrtovan obseg dodatno obračunanega DDV samo zaradi predvidenih dodatnih zaposlitev. Da bo lahko izvedla tako analizo, naj DURS v okviru obstoječih evidenc zagotovi spremljanje dodatno obračunanega DDV na zaposlenega, ki se ukvarja z DDV. Zaradi kompleksnosti vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV DURS priporočamo, naj na podlagi izkušenj in rezultatov že izvedenih DIN razmisli o ustreznosti specializacije posameznih inšpektorjev samo za DDV in v okviru DDV o ustreznosti specializacije za posamezne vrste vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV.

### 4.1.3 Informacijski sistem DURS

Informacijsko podporo pri spremljanju postopkov v zvezi z DDV na DURS predstavljajo predvsem integrirani davčni informacijski sistem (v nadaljevanju: iDIS), Register davčnih zavezancev, Aplikacija v podporo inšpektorjem (v nadaljevanju: aplikacija SysInfo), VAT information exchange system (v nadaljevanju: VIES), informacijski sistem prekrškovnega organa (v nadaljevanju: ISPO), Aplikacija Pajek (v nadaljevanju: Pajek), Programski paket Audit Command Language (v nadaljevanju: programski paket ACL). Ob obstoječih aplikacijah DURS načrtuje vzpostavitev Centralno računalniško podprte analize tveganj (v nadaljevanju: CAT).

<sup>66</sup> 69,8 milijona tolarjev sredstev za izobraževanje /skupna sredstva za plače (14.636,1 milijona tolarjev).

<sup>67</sup> Dejansko dosežen cilj glede povprečnega števila izobraževalnih dni na zaposlenega v DURS v obsegu 3,5 dni (podatek iz Poročila o delu Davčne uprave Republike Slovenije za leto 2006) - v finančnem načrtu določen cilj 3,2 izobraževalne dni v povprečju na zaposlenega v DURS.

#### 4.1.3.a Integrirani davčni informacijski sistem

iDIS je aplikacija, na podlagi katere DURS vodi evidenco v zvezi s pobiranjem DDV. Ključni deli iDIS so DDV registracija, odmera DDV in zagotavljanje analitičnih evidenc. Knjižbe v iDIS se izvajajo na podlagi:

- podatkov plačilnega prometa Uprave Republike Slovenije za javna plačila (v nadaljevanju: UJP), ki se knjižijo avtomatsko po paketnem principu (vse ali nič),
- ročnega knjiženja (vnos in sprejem obračunov DDV, ki ga opravijo kontrolorji),
- knjiženja posameznega dokumenta s posredovanjem podatkov prek eDavkov,
- knjiženja paketa skeniranih dokumentov,
- internih temeljnic, s katerimi se knjižijo odločbe inšpektorjev in odpisi terjatev.

#### 4.1.3.b Register davčnih zavezancev

Register davčnih zavezancev je zbirka podatkov, v kateri se vodijo podatki o davčnih zavezancih. Povezan je s sistemi, ki so primarni viri registrskih podatkov (Centralni register prebivalstva Ministrstva za notranje zadeve, registri Geodetske uprave Republike Slovenije, registri Zavoda za zdravstveno zavarovanje Republike Slovenije, Register transakcijskih računov Banke Slovenije, Sodni register, Poslovni register) in z registri drugih organizacij, za katere je register davčnih zavezancev primarni vir (za CURS, Banko Slovenije ipd.). Poleg povezav z drugimi organizacijami ima register davčnih zavezancev tudi povezave z drugimi aplikativnimi sistemi, ki delujejo v DURS (DDV, DP1, DP2, PS, Profil DZ, aplikacija SysInfo). Vsebina in način vodenja registra davčnih zavezancev sta opredeljena v ZDS-1.

#### 4.1.3.c Informacijski sistem prekrškovnega organa

ISPO je neodvisen aplikativni sistem, ki podpira delovanje DURS v vlogi prekrškovnega organa. Po pojasnilu DURS je ISPO zastarel in potreben prenove.

#### 4.1.3.d Aplikacija SysInfo

Aplikacija SysInfo je informacijski sistem, namenjen inšpektorjem, ki vsebuje individualne podatke o davčnem zavezanecu:

- o registraciji,
- iz predloženih DDV obračunov,
- iz registra davčnih zavezancev,
- o predhodnih inšpekcijah in ugotovitvah,
- o davku od dobička za pravne osebe,
- o dohodku iz dejavnosti za fizične osebe,
- iz bilanc, pridobljenih od Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve,
- CURS o uvozu in izvozu (mesečni),
- iz izdanih računov in
- iz aplikacije Profil DZ, ki je sestavni del aplikacije SysInfo.

Aplikacija Profil DZ na podlagi vnesenih podatkov o davčnih zavezancih, ki so pridobljeni iz prvega ali celovitega DIN po vnaprej določenih kriterijih, na podlagi točkovnega modela izračuna raven tveganja zavezanca za nastanek primanjkljaja DDV, ki je lahko izjemna, visoka, srednja ali majhna. DURS uporabi izračun pri izboru davčnih zavezancev za DIN.

## Ugotovitev

Pri predstavitvi delovanja aplikacije Profil DZ smo ugotovili, da v aplikaciji manjkajo posamezni podatki iz že izvedenih DIN. Na DURS so potrdili, da vsi inšpektorji ne vnašajo podatkov v sistem dosledno. Ocenjujemo, da nedosledno vnašanje podatkov in kot posledica tega pomanjkljive evidence povečujejo tveganje, da aplikacija Profil DZ ne zagotavlja učinkovite podpore DURS pri izboru davčnih zavezancev za DIN.

## Priporočilo

DURS naj sproti in dosledno spremlja in po potrebi dopolnjuje in izpopolnjuje kriterije za določitev tveganih davčnih zavezancev v aplikaciji Profil DZ. Zagotovi naj, da bodo inšpektorji sproti in dosledno vnašali podatke iz DIN v aplikacijo Profil DZ, poleg tega naj inšpektorjem omogoči možnost vpogleda v zbirke podatkov tudi pri opravljanju dela na terenu. Tako bo postopek iskanja in zbiranja posameznih podatkov o davčnih zavezancih krajši, s tem pa delo inšpektorjev učinkovitejše.

## Ukrepi DURS

*DURS je med izvajanjem revizije že začela izvajati priporočilo računskega sodišča, tako da v okviru rednih mesečnih sestankov vodij Oddelkov za davčno inšpiciranje na davčnih uradih poudarja pomembnost celovitega, pravega in ažurnega vnosa rezultatov nadzora v informacijsko podporo. Vodje oddelkov so tako zadolženi in odgovorni tudi za izvajanje nadzora nad vnašanjem podatkov v aplikacijo.*

### 4.1.3.e VIES

VIES je informacijski sistem za izmenjavo podatkov o DDV za potrebe davčnega nadzora, ki temelji na podatkih o vseh dobavah med državami članicami Evropske unije. Vsaka država članica Evropske unije je dolžna voditi elektronsko zbirko podatkov ter omogočiti dostop do teh podatkov tudi drugim državam članicam Evropske unije. Sistem je sestavljen iz dveh ključnih modulov:

- zajem podatkov iz trimesečnih poročil, pridobljenih od zavezancev, ter
- izmenjava podatkov z drugimi državami v več smereh in na več načinov.

V skladu z Uredbo sveta (ES) številka 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost je bila odgovornost za izvajanje mednarodnega sodelovanja v okviru DURS dodeljena Centralnemu uradu za zvezo, katerega glavne naloge so mednarodna izmenjava informacij (avtomatična, spontana - brez predhodnega zahtevka in izmenjava podatkov na zahtevo) ter pregled in preveritev podatkov iz sistema VIES. S pomočjo sistema VIES se med drugim odkrivajo neskladnosti med mesečnimi obračuni DDV in kvartalnimi poročili DDV. Za DIN, ki so bili izvedeni na podlagi ugotovljenih razlik v okviru sistema VIES, DURS ugotavlja, da niso učinkoviti, ker so razlike navadno posledica zamika v obdobjih poročanja oziroma napak pri izpolnjevanju kvartalnih poročil oziroma obračunov DDV. Za obvladovanje tveganj na področju razlik VIES, Centralni urad za zvezo sedaj pripravi seznam desetih davčnih zavezancev z največjimi razlikami (minus ali plus) in jih posreduje davčnim uradom v podroben pregled in ugotavljanje razlogov za razlike.

DURS ugotavlja, da je delovanje sistema VIES počasno. Trimesečno obdobje za poročanje ter za uskladitev in pripravo podatkov, ki ga imajo države članice Evropske unije za posredovanje v sistem VIES, je predolgo z vidika nadzora utaj DDV tipa MTIC. Sistem sicer omogoča odkritje utaje, vendar je mnogokrat že prepozno, da bi lahko povrnili izgubljeni DDV. Za učinkovito preprečevanje tovrstnih sistemskih utaj DDV je najvažnejša hitrost v fazi nadzora (preventivno delovanje), kajti povračilo oziroma

izterjava utajenega DDV je v takšnih primerih neučinkovita. Zaradi dolgih rokov za poročanje tudi dober sistem analize tveganja za odkrivanje vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV ne pomaga oziroma ni dovolj učinkovit, ker zavezancev, od katerih bi morali izterjati davek, praktično več ni. DURS predlaga, da se sistem VIES pospeši tako, da se poročanje uskladi s predlaganjem DDV obračunov (mesečno poročanje), pri tem pa ugotavlja, da Evropska komisija svoje napore že usmerja v skrajšanje trimesečnega roka za poročanje o dobavah blaga v sistem VIES.

DURS sodeluje v projektu EUROCANET, kjer si države pogodbenice izmenjujejo določene podatke o transakcijah blaga znotraj Evropske unije na mesečni ravni. Republika Slovenija zaenkrat sodeluje samo kot prejemnik informacij.

#### 4.1.3.f Pajek

Pajek je aplikacija, ki daje najpopolnejši pregled nad mrežo poslovnih povezav fizičnih in pravnih oseb (povezane osebe). Je edini ponudnik informacij o vodilnih osebah, povezavah podjetij, lastniški strukturi, udeležbi in skupinah. Pajek nudi informacije o povezanosti iskane osebe, lastnini, poreklu kapitala, o transakcijskih računih. Do aplikacije Pajek imajo dostop vsi inšpektorji. V obdobju od januarja do septembra 2007 je bilo izvedenih 46.870 vpogledov v aplikacijo.

#### 4.1.3.g Programski paket ACL

Programski paket ACL je orodje za elektronsko podprto inšpiciranje, ki ga DURS v skladu z 38. členom ZDavP-2 uporablja za analiziranje podatkovnih zbirk in generiranje revizorskih poročil. Inšpiciranje s programskim paketom ACL poteka tako, da inšpektor pri davčnem zavezancu zajame podatke, ki jih inšpicira, v elektronski obliki (datoteke), jih prenese na svoj računalnik, kjer jih nadalje obdeluje ali pa se z računalnikom neposredno priključi na podatkovni sistem inšpicirane osebe. Programski paket ACL omogoča tudi hitro in preprosto primerjavo podatkov inšpicirane osebe s podatki DURS ali drugimi uradnimi podatki (npr. primerjava s podatki v registru davčnih zavezancev, primerjava s podatki CURS, primerjava s podatki VIES), omogoča pa tudi navzkrižno primerjavo s podatki drugih davčnih zavezancev.

V letu 2006 je imela DURS 105 ACL licenc, od katerih je 101 uporabljala za opravljanje DIN. S programskim paketom ACL je v letu 2006 inšpekcijske preglede opravljalo 125 inšpektorjev, skupaj pa je bilo opravljenih 282 DIN. DURS v letu 2008 načrtuje nakup 105 dodatnih licenc.

#### Ugotovitev

V letu 2006 je le 30,2 odstotka<sup>68</sup> vseh inšpektorjev izvajalo DIN s pomočjo programskega paketa ACL, kar pomeni, da v Strategiji 2005-2008 zastavljeni cilj, v skladu s katerim naj bi do konca leta 2006 vsi inšpektorji uporabljali programski paket ACL, ni bil dosežen. Upošteva se, da DURS načrtuje nakup le 105 dodatnih licenc v letu 2008, sklepamo, da obstaja tveganje da cilj tudi v letu 2008 ne bo dosežen.

#### Priporočilo

DURS priporočamo, naj prouči, ali je bil v Strategiji 2005-2008 naveden cilj glede uporabe programskega paketa ACL realno določen in pri tem pristopi k analizi, ki bo pokazala, kateri inšpektorji dejansko potrebujejo ta orodja in v kakšnem obsegu uporaba programskega paketa ACL dejansko povečuje učinkovitost pobiranja DDV, ter na podlagi ugotovitev ustrezno ukrepa.

<sup>68</sup> 125 inšpektorjev od 414 vseh inšpektorjev, zaposlenih na DURS po stanju na dan 31. 12. 2006.

#### *Pojasnilo DURS*

*DURS je na razčističevalnem sestanku 11. 6. 2008 pojasnila, da je bil v Strategiji 2005-2008 cilj, da bi do konca leta 2006 vsi inšpektorji uporabljali programski paket ACL, zastavljen preveč ambiciozno. V davčnih upravah držav članic Evropske unije uporablja orodja za elektronsko inšpiciranje (ACL, IDEA ali SESAM) med 10 in 50 odstotkov vseh inšpektorjev. Realni cilj DURS v letih 2008 do 2011 je, da bi približno 40 odstotkov inšpektorjev uporabljalo programski paket ACL.*

#### 4.1.3.h Centralno računalniško podprte analize tveganj

V okviru prenove davčnega informacijskega sistema DURS načrtuje implementacijo aplikacije CAT, ki bo povezala podatke vseh obstoječih aplikacij, ki so že sedaj na voljo inšpektorjem na DURS, in na podlagi tega podala popolnejšo oceno rizičnosti davčnih zavezancev. Uporaba CAT bo omogočila poenostavitev in skrajšanje postopka izbora davčnih zavezancev in postopka priprave inšpektorjev na DIN, izdelavo popolnejše ocene tveganja posameznega davčnega zavezanca ter zagotovila učinkovitejše DIN.

#### **Sklepne ugotovitve glede informacijskega sistema DURS**

Ugotavljamo, da so nekatere aplikacije omejene glede možnosti različnih vrst izpisov za uporabnike. Pri tem je pogosto potrebna pomoč informatika, ki izpise izdela neposredno iz podatkovne zbirke. Zagotovljen tudi ni dostop vsem inšpektorjem do vseh ključnih zbirk podatkov pri delu na terenu ter ni vzpostavljenih samodejnih povezav med posameznimi ključnimi podatkovnimi zbirkami, kar pomeni večjo porabo časa pri iskanju informacij in tveganje za manjšo učinkovitost dela.

#### *Ukrep DURS*

*DURS je med izvajanjem revizije 14. 12. 2007 objavila javni razpis za postavitve davčnega informacijskega sistema za Davčno upravo Republike Slovenije (v nadaljevanju: javni razpis za eDis), v katerega je vključila tudi sistem za določanje rizičnosti davčnih zavezancev.*

#### **Priporočilo**

Zaradi nekaterih pomanjkljivosti in nepopolne povezanosti obstoječih aplikacij na področju postopkov v zvezi z DDV DURS priporočamo, naj prouči možnost za zagotovitev večje neposredne podpore oddelka za IT (do sedaj le občasna pomoč enega informatika pri izpisu iz aplikacije SysInfo). DURS naj tudi pripravi analizo predvidenih stroškov zagotovitve dostopa do vseh zbirk podatkov ter do intraneta vsem inšpektorjem pri delu na terenu kot tudi analizo predvidenih učinkov navedenega ukrepa. Na podlagi rezultatov analiz naj ustrezno ukrepa.

#### **4.1.4 Postopek pobiranja DDV**

Postopek pobiranja DDV zajema predvsem dodelitev in zavrnitev dodelitve ter prenehanje identifikacijske številke, sprejem in kontrolo obračunov DDV, inšpekcijske preglede, davčno preiskavo, davčno izvršbo, pomoč inšpektorjem ter davčnim zavezancem, vsebinsko, čeprav ne tudi formalno, pa sta del postopka pobiranja DDV tudi prekrškovni in kazenski postopek. Pogoj za učinkovito izvajanje navedenih postopkov so ustrezne analitične evidence o DDV. Posamezne postopke v okviru pobiranja DDV predstavljamo v nadaljevanju revizijskega poročila.

#### 4.1.4.a Dodelitev in zavrnitev dodelitve ter prenehanje identifikacijske številke

##### **Dodelitev in zavrnitev dodelitve identifikacijske številke**

Postopek dodelitve identifikacijske številke urejata ZDDV-1 in Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost<sup>69</sup> (v nadaljevanju: Pravilnik o DDV). Kdor opravlja dejavnost in mu letni obdavčljivi prihodki presežejo z zakonom določeno mejo, se mora registrirati kot zavezanec za DDV. Predpisan postopek dodelitve identifikacijske številke (predložitev zahtevka zavezanca za izdajo identifikacijske številke, pregled zahtevka, dodelitev identifikacijske številke) se lahko uporabi kot orodje za preprečevanje utaj DDV tipa MTIC, saj postopek omogoča, da DURS še pred izdajo posamezne identifikacijske številke preveri namen vlagatelja in navedbe v zahtevku za izdajo identifikacijske številke.

##### *Ukrep DURS*

*DURS je v preteklosti zavrnila izdajo identifikacijske številke le ob formalni nepravilnosti zahtevka za pridobitev identifikacijske številke (neizpolnjevanje pogojev), med izvajanjem revizije v letu 2007 pa je vzpostavila možnost zavrnitve zahtevka za dodelitev identifikacijske številke, kadar obstaja utemeljen sum, da vlagatelj zahtevka za identifikacijsko številko ne opravlja oziroma nima namena opravljati dejavnosti.*

##### **Ugotovitev**

V skladu z 78. členom ZDDV-1 mora davčni zavezanec prijaviti začetek opravljanja dejavnosti in vložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke, v skladu z 79. členom pa mora davčni organ s posamezno identifikacijsko številko za DDV identificirati v tem členu navedene osebe. ZDDV-1 in Pravilnik o DDV ne urejata ravnanja DURS, če pride do zavrnitve dodelitve identifikacijske številke, zato menimo, da DURS nima ustrezne pravne podlage, ki bi natančno urejala postopek zavrnitve dodelitve identifikacijske številke.

##### **Priporočilo**

Glede na to, da MF predloga dopolnitve<sup>70</sup> obstoječega ZDDV-1 in Pravilnika o DDV z določili o postopku ter načinu in razlogih za zavrnitev dodelitve identifikacijske številke, če je ugotovljeno, da je vlagatelj že kakor koli sodeloval v organiziranih davčnih utajah, ni prejelo<sup>71</sup>, DURS in MF priporočamo, naj skupaj proučita možnosti za čimprejšnjo zagotovitev pravne podlage, ki bo natančno urejala postopek zavrnitve dodelitve identifikacijske številke.

##### **Prenehanje identifikacijske številke po uradni dolžnosti**

Prenehanje identifikacijske številke po uradni dolžnosti je instrument davčnega organa, namenjen predvsem ukrepanju proti davčnim utajam tipa MTIC oziroma davčnim vrtiljakom. Kadar DURS za določenega davčnega zavezanca ugotovi, da je neplačujoči gospodarski subjekt, v skladu z 80. členom ZDDV-1 in 132. členom Pravilnika o DDV začne postopek za odvzem identifikacijske številke po uradni dolžnosti, s katerim DURS lahko prepreči davčno utajo skupine podjetij. V skladu s tretjim odstavkom 2. člena ZDavP-2 se odvzem identifikacijske številke izvaja po pravilih upravnega postopka. Odločba o prenehanju identifikacijske številke postane dokončna v povprečju v 40 dneh. DURS meni, da zaradi dolgotrajnosti postopka odvzema identifikacijske številke po uradni dolžnosti obstaja tveganje, da se v tem času lahko povzroči dodatna utaja DDV.

<sup>69</sup> Uradni list RS, št. 141/06, 52/07.

<sup>70</sup> Dopis DURS na MF z dne 6. 4. 2006.

<sup>71</sup> Izpolnjen vprašalnik MF z dne 3. 10. 2007, odgovor št. 16.

### Ugotovitev

Predlog DURS<sup>72</sup> za ustrezno dopolnitev obstoječega ZDDV-1 in Pravilnika o DDV z določili o postopku odvzema identifikacijske številke tako, da bi DURS na podlagi pridobljenih podatkov po uradni dolžnosti le vpisovala spremembe in s tem tudi prenehanje veljavnosti identifikacijske številke v evidenco zavezancev za DDV ter o tem pisno obveščala davčne zavezanca, ne pa tudi izdajala odločb, na usklajevalnih sestankih med DURS in MF ni bil sprejet kot ustrezna rešitev. Odločitev je utemeljena z dejstvom, da če se o pravici za vstop v sistem DDV odloča z odločbo, je na tak način treba izdati tudi akt o prenehanju identifikacijske številke oziroma o izstopu iz sistema DDV. MF in DURS ugotavljata, da bi bila ustrežnejša ureditev, da bi se v postopkovnih predpisih tudi za te odločbe določil suspenzivni učinek pritožbe, kot je to v 87. členu ZDavP-2 urejeno za odmerne odločbe. S tem izbris zavezanca iz evidence za DDV ne bi bil več vezan na dokončnost odločbe. Z upoštevanjem poenostavitve pri vročanju teh odločb, ki jo je s 1. 1. 2007 že uveljavil ZDavP-2 v 85. členu, pa bi bili doseženi primerljivi učinki, kot so bili navedeni v predlogu DURS.

### Priporočilo

MF in DURS priporočamo, naj čimprej predlagata ustrezno pravno rešitev za skrajšanje postopka odvzema identifikacijske številke pri tistih davčnih zavezancih, za katere je ugotovljeno, da so sodelovali pri davčnih utajah, predvsem pri MTIC.

### Ukrepi DURS

*DURS je 20. 3. 2008 MF posredovala predlog dopolnitve ZDDV-1 z drugim odstavkom 80. člena, ki določa, da pritožba zoper odločbo o prenehanju identifikacije za namene DDV ne zadrži njene izvršitve.*

#### 4.1.4.b Kontrola obračunov DDV

Kontrola obračunov DDV zajema vnos, obdelavo in kontrolo predloženih obračunov DDV, kvartalnih poročil, obrazcev za pavšalno nadomestilo, obrazcev za vračilo DDV v potniškem prometu, zahtevkov za vračilo DDV zavezancem, ki nimajo sedeža v Republiki Sloveniji, posebnih obračunov zavezancev, ki nimajo sedeža znotraj Evropske unije, in opravljajo elektronske storitve osebam, ki niso davčni zavezanci, ter vlog za oprostitev dajatev za diplomatska predstavništva.

DURS pridobi v elektronski obliki približno 28 odstotkov<sup>73</sup> vseh obračunov DDV. Posredovanje obračunov DDV v elektronski obliki je trenutno obvezno le za srednja in velika podjetja, po letu 2009 pa bo obvezno za vse davčne zavezanca, ki opravljajo dejavnost.

Kontrolorji preverijo vse obračune DDV, za katere aplikacija, ki ima vgrajene logične in aritmetične kontrole, opozori, da vsebujejo napake. Kontrolor najprej preveri pravilnost vnosa, nato pa glede na nelogičnosti pozove zavezanca k predložitvi dodatnih podatkov oziroma obrazložitev ter k popravku napake. Če kontrolor po pridobitvi ustreznih obrazložitev presodi, da je za preverbo določenih podatkov nujen pregled na terenu, predlaga uvedbo DIN. Poleg kontrol, ki jih opravi na podlagi obvestila iz aplikacije iDIS, pa kontrolor lahko po presoji opravi tudi vsebinsko kontrolo obračuna. Zanj se odloči predvsem, kadar gre za novoregistriranega zavezanca, ki prvič zahteva vračilo, oziroma če zavezanec izkazuje visoke nabave osnovnih sredstev in v povezavi s tem uveljavlja visoke zneske vstopnega DDV in podobno.

<sup>72</sup> Dopis DURS na MF številka 01053 z dne 14. 11. 2006 (Pripombe na osnutek Pravilnika o DDV).

<sup>73</sup> Ocena po stanju 29. 9. 2007.



V postopku kontrole so bile v letu 2006 ugotovljene nepravilnosti v 4.745 primerih, od tega pri obrazcu DDV-O v 2.829 primerih, v 1.807 primerih pri zahtevkih za vračilo DDV zavezancem, ki v Republiki Sloveniji nimajo sedeža, in v 109 primerih pri zahtevkih za vračilo v potniškem prometu.

Tabela 4 prikazuje zneske oziroma deleže dodatno odmerjenega DDV v postopkih kontrole v celotnem odmerjenem DDV v letih od 2003 do 2006.

Tabela 4: Dodatno odmerjen DDV v postopkih kontrole v letih od 2003 do 2006

Leto	Skupni znesek odmerjenega DDV v milijonih tolarjev	Znesek dodatno odmerjenega DDV v postopkih kontrole <sup>74</sup> v milijonih tolarjev	Delež dodatno odmerjenega DDV v postopkih kontrole v skupnem odmerjenem DDV v odstotkih $(4)=(3)/(2)*100$
(1)	(2)	(3)	(4)
2003	65.887	1.188	1,8
2004	245.977	2.312	0,9
2005	491.324	2.615	0,5
2006	509.738	1.868	0,4

Vir: Informacija o obračunu DDV za leto 2006, DURS, maj 2007.

### Ugotovitev

Ugotavljamo, da skupni znesek odmerjenega DDV v postopkih kontrole po posameznih letih v obdobju, na katerega se nanaša revizija, narašča, medtem ko delež dodatno odmerjenega DDV v postopkih kontrole v celotnem obračunanem DDV iz leta v leto upada. Zaradi spremembe sistema pobiranja DDV po vstopu Republike Slovenije v Evropsko unijo (1. 5. 2004) je primerljivost glede zneskov odmerjenega DDV v postopkih kontrole zagotovljena samo za leti 2005 in 2006. V letu 2006 se je zmanjšal tako delež dodatno odmerjenega DDV v postopkih kontrole v skupno odmerjenem DDV kot tudi absolutni znesek odmerjenega DDV v postopkih kontrole.

### Pojasnilo DURS

DURS je pojasnila, da so razlogi za navedeno upadanje dodatno ugotovljenega DDV v kontroli v letih 2005 in 2006 ob hkratnem naraščanju skupnega zneska obračunanega DDV predvsem naslednji:

- izboljšanje davčne kulture (večji obseg prostovoljnega ter pravnega in pravočasnega izpolnjevanja davčnih obveznosti),
- rast števila samoprijav – znesek naknadno obračunanega DDV se ne evidentira kot rezultat postopkov kontrole (od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2006 je bilo v kontrolo predloženih osem obračunov DDV kot samoprijava, v katerih so zavežanci dodatno obračunali za 91 milijonov tolarjev DDV),
- naraščajoče število obračunov DDV, posredovanih v elektronski obliki (eDavki), ki zaradi v programsko podporo vgrajenih aritmetičnih in logičnih kontrol ne vsebujejo napak, ki bi bile sicer ugotovljene šele v postopkih kontrole.

DURS je v Strategiji 2005-2008 določila cilj, da naj bi bilo 80 odstotkov davčnih napovedi in obračunov pravnih oseb do konca leta 2008 vloženi elektronsko, ni pa določila izvedbenega cilja za posamezno leto

<sup>74</sup> Učinek povečanja (- zmanjšanja) za celotno področje DDV.

v okviru obdobja, na katerega se nanaša revizija, in tudi ne samo za obračune DDV. Doseganja strateškega cilja zaradi tega ni bilo mogoče potrditi. Tako ni bilo mogoče ugotoviti, ali je bil s tem, ko je 28 odstotkov davčnih zavezancev v letu 2007 predložilo elektronski obračun DDV, cilj v letu 2007 dosežen.

#### Priporočilo

DURS priporočamo, naj začne pripravljati podrobno analizo vzrokov za upadanje deleža dodatno odmerjenega DDV v postopkih kontrole v skupnem znesku odmerjenega DDV in na podlagi rezultatov analize po potrebi ukrepa.

DURS je maja 2007 na podlagi pogodbe<sup>75</sup> za obdobje 24 mesecev oddala naročilo opravljanja storitev optičnega zajema podatkov iz DDV obrazcev v skupni okvirni vrednosti 67.944 evrov z vključenim DDV. Med izvajanjem revizije ni bilo mogoče oceniti, ali je rešitev optičnega zajema podatkov DDV obračunov smotrna glede na strošek dela ročnega vnašanja in arhiviranja le-teh, saj v tem obdobju še ni bilo podatkov o izkoristku časa in učinku dodatnega dela kontrolorjev, ki so zaradi uvedbe optičnega zajema podatkov DDV obrazcev lahko opravljali druga opravila v fazi kontroliranja obračunov DDV. Iz analize<sup>76</sup>, na podlagi katere se je DURS odločila za uvedbo optičnega zajema podatkov, je razvidno, da je bila ocena časa kontrolorjev, porabljenega za vnos obračunov DDV, izvedena le na podlagi izkušenj kontrolorjev, ne pa na podlagi meritev. Poleg tega je izračunano povprečno število vnesenih obračunov DDV na kontrolorja po posameznih davčnih uradih zelo različno in težko primerljivo (160 dokumentov v Davčnem uradu Hrastnik, 294 v Davčnem uradu Ljubljana in 724 v Davčnem uradu Maribor), pri čemer se postavlja vprašanje uravnoteženosti razporeditve dela posameznih kontrolorjev v posameznih davčnih uradih.

#### Pojasnilo DURS

*DURS je pojasnila, da se je z uvedbo optičnega zajema podatkov zmanjšal obseg dela v glavni pisarni ter obseg vnosa podatkov v Oddelku kontrole (ostaja še vnos popravkov obračunov in obračunov, ki jih izvajalec skeniranja zaradi očitnih pomanjkljivosti ni mogel optično prebrati). Ob upoštevanju ocene, da vnos in arhiviranje povprečnega obračuna traja štiri minute, je bilo avgusta 2007 zaradi optičnega zajema samo v kontroli prihranjeno 2.535 ur ali 362 človek-dni ob upoštevanju sedmih efektivnih ur dnevno. DURS ocenjuje, da strošek 2.452 evrov, ki ga je za izvedeno storitev za avgust 2007 zaračunal izvajalec skeniranja, v primerjavi z dodatnim prihrankom časa v glavni pisarni zaradi skeniranja, opravičuje uvedbo optičnega zajema podatkov.*

#### Priporočilo

DURS priporočamo, naj čimprej natančno določi naloge kontrolorjev, ki jih bodo izvajali namesto vnašanja obračunov DDV. Posebej priporočljivo bi bilo na podlagi analize preteklega dela kontrolorjev kot cilj določiti predviden obseg dodatno obračunanega DDV v postopkih kontrole v določenem časovnem obdobju s konkretnimi aktivnostmi kontrolorjev, katerega doseganje naj DURS s pomočjo vnaprej določenih kazalnikov sproti spremlja ter ugotavlja razloge za odstopanja realiziranega od načrtovanega.

#### Pojasnilo DURS

*DURS je na razčističevalnem sestanku 11. 6. 2008 pojasnila, da obseg nalog kontrolorjev kljub zmanjšanju števila ročnih vnosov obračunov DDV ni okrnjen, saj se je področje dela kontrolorjev v skladu s spremembo načina dela (nadzor je organiziran na lokaciji davčnih uradov) ter spremembo sistema kontrole (kontrolor opravlja pri enem zavezancu kontrolo za vse vrste davkov) bistveno razširilo.*

<sup>75</sup> Pogodba o opravljanju storitev optičnega zajema podatkov iz DDV obrazcev št. 1612-07-000089 z dne 18. 5. 2007.

<sup>76</sup> Postavitev centra za optični zajem podatkov iz obrazcev - Ocena izvedljivosti, verzija 3, z dne 5. 1. 2007.

### Samoprijava

V skladu s 55. členom ZDavP-2 lahko davčni zavezanec vsak trenutek, vendar najpozneje do vročitve sklepa o začetku DIN oziroma do začetka prekrškovnega oziroma kazenskega postopka, predloži davčni obračun oziroma popravljen davčni obračun, v katerem prikaže tudi premalo obračunane davke skupaj z obrestmi in hkrati plača tako izkazan davek.

Namen samoprijave je spodbuditi davčne zavezance, da bi morebitne kasneje ugotovljene nepravilnosti v obračunih davka in davčnih napovedi sporočili davčnemu organu. Zavezanec v takšnem primeru ni odgovoren za prekršek, mora pa izpolniti svojo pravo davčno obveznost, kar pomeni, da bo ta obveznost povečana za obresti. Pri tem je višina obrestne mere odvisna tudi od tega, v kolikšnem času po poteku roka za predložitev obračuna davka oziroma davčne napovedi je davčnemu organu prijavil nepravilnosti. Namen različne obrestne mere je spodbuditi davčne zavezance, da bi nepravilnosti sporočili davčnemu organu čimprej po ugotovitvi le-teh. Samoprijava je mogoča za prekrške, ki so določeni z ZDavP-2, v nekaterih primerih pa tudi za prekrške, ki so določeni z zakoni o obdavčenju. Zavezanec lahko izkoristi institut tudi, kadar obračuna davka ali davčne napovedi sploh ni oddal. Davčni zavezanec ne more vložiti nove samoprijave glede obveznosti, v zvezi s katerimi je predhodno že vložil samoprijavo. Samoprijava je smiselna vse do zastaranja pregona storjenega prekrška.

V obdobju od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2006 je DURS prejela 29 samoprijav, katerih vrednost odmerjenega DDV je znašala 1.159.727 evrov, že v prvih treh mesecih leta 2007 pa je prejela 23 samoprijav v skupni vrednosti 102.458 evrov obračunanega DDV.

### Ugotovitev

Naraščajoče število samoprijav kaže na učinkovitost uvedbe in izvajanja instituta samoprijave. Ugotavljamo, da je ukrep primeren, saj če pride do zmot, omogoča davčnim zavezancem, da poravnajo svojo davčno obveznost, ne da bi bili za to kaznovani, hkrati pa jih spodbudi k poštenosti pri izpolnjevanju davčnih obveznosti.

#### 4.1.4.c Davčni inšpekcijski nadzor

Namen DIN je ugotoviti, ali so dajatve pravilno in pravočasno obračunane ter onemogočiti davčnim zavezancem, da bi se izognili izpolnitvi davčne obveznosti.

DURS izvaja naslednje vrste DIN:

- celostni DIN, ki obsega vsa področja poslovanja oziroma vse vrste davkov za eno ali več davčnih obdobj;
- delni DIN, ki obsega posamezna področja poslovanja oziroma je omejen na enega ali več davkov oziroma na eno ali več davčnih obdobj;
- hitri DIN, ki obsega preglede obveznosti za tekoče leto za večje število davčnih zavezancev in jih je mogoče vnaprej načrtovati;
- akcije, ki predstavljajo krajše DIN in so predvsem preventivnega značaja ter zajemajo tekoče obdobje poslovanja davčnega zavezanca.

Pri izboru davčnih zavezancev za DIN DURS uporabi predvsem:

- indikatorje tveganja uspešnosti, pri čemer upošteva podatke iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida, tako da primerja podobne zezavance med seboj ali enega zavezanca v različnih časovnih obdobjih poslovanja (bilančna merila);
- indikatorje tveganja pri zavezancu, pri čemer na podlagi podatkov iz svojih podatkovnih zbirk določi, v kakšni meri zavezanci izpolnjujejo ali ne izpolnjujejo predpisane davčne obveznosti (davčna merila);
- posebne indikatorje tveganja, pri čemer upošteva spremenljivke, ki jih dobi prek drugih institucij in tretjih oseb.

Učinkovitost DIN DURS dodatno povečuje z:

- izvajanjem prvih DIN;
- izvajanjem vnaprej pripravljenih bliskovitih akcij, ki jih izvaja v sodelovanju z drugimi organi (Policija, tožilstva, inšpekcijski organi);
- uporabo Priročnika za izvajanje hitrih DIN (davčni vrtiljak), Enotnega navodila za izvajanje DDV pregledov, Priročnika za inšpiciranje novoregistriranih zavezancev, Priročnika za inšpiciranje EU - VIES;
- usmeritvijo na najbolj tvegane dejavnosti po Posebnem programu za nadzor DDV po tveganih dejavnostih v letu 2007, ki je sestavni del letnega načrta;
- izvajanjem DIN na podlagi ugotovitev kontrolnega postopka, analize tveganja posameznih zavezancev in ugotovljenih razlik iz VIES sistema;
- upoštevanjem aktualnih razmer, pobud ter trendov pri prilagajanju letnega načrta DIN;
- uporabo zavarovanja pri večjih zahtevkih za vračila DDV, kadar do roka za vračilo DDV DURS še nima zadostnih dokazov, da bi zavrnila vračilo DDV, vendar pa obstaja dvom, da je zahtevek zavezanca o vračilu DDV upravičen.

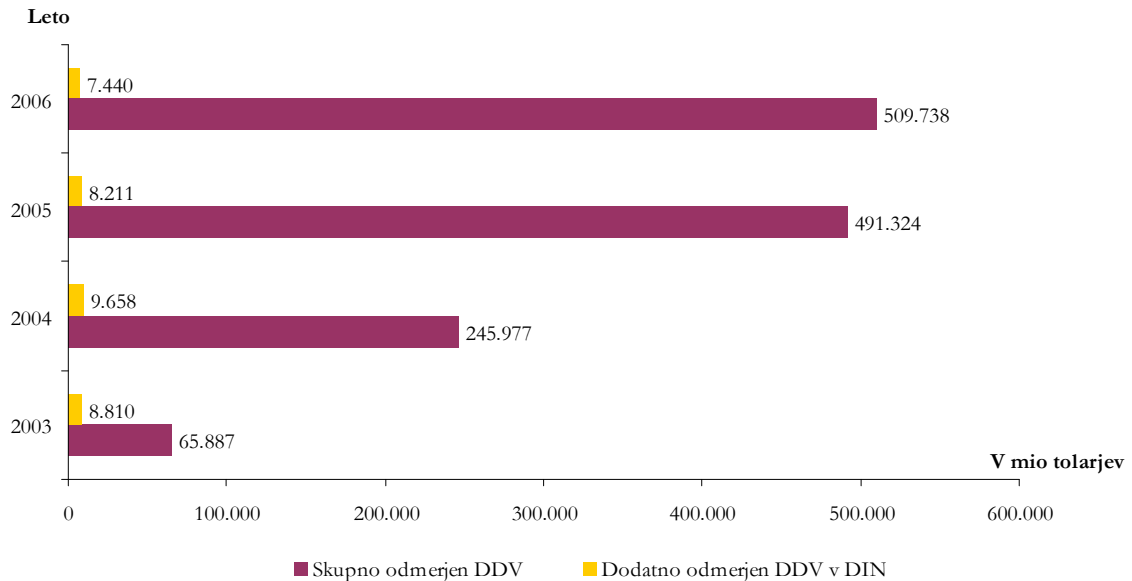
Tabela 5 in slika 5 prikazujeta zneske oziroma deleže dodatno odmerjenega DDV v postopkih DIN v skupnem znesku odmerjenega DDV v letih od 2003 do 2006.

Tabela 5: Dodatno odmerjen DDV v postopkih DIN v skupnem odmerjenem DDV v letih od 2003 do 2006

<b>Leto</b>	<b>Skupni znesek odmerjenega DDV</b>	<b>Znesek dodatno odmerjenega DDV v DIN</b>	<b>Delež dodatno odmerjenega DDV v DIN v celotnem odmerjenem DDV</b>
	v milijonih tolarjev	v milijonih tolarjev	v odstotkih
2003	65.887	8.810	13,4
2004	245.977	9.658	3,9
2005	491.324	8.211	1,7
2006	509.738	7.440	1,5

Vir: Informacija o obračunu DDV za leto 2006, DURS, maj 2007.

Slika 5: Dodatno odmerjen DDV v postopkih DIN v primerjavi s skupnim zneskom odmerjenega DDV v letih od 2003 do 2006



Vir: Informacija o obračunu DDV za leto 2006, DURS, maj 2007.

### Ugotovitve

Ugotovljamo, da delež dodatno odmerjenega DDV v postopkih DIN v celotnem obračunanem DDV iz leta v leto upada, v primerjavi s preteklimi tremi leti pa se je v letu 2006 obseg dodatno obračunanega DDV v DIN tudi absolutno zmanjšal. DURS razlogov za navedeno stanje ni zneskovno utemeljila.

### Pojasnilo DURS

Po pojasnilu DURS je primerjava deležev dodatno odmerjenega DDV v DIN v celotnem odmerjenem DDV glede na skupni znesek odmerjenega davka realna samo za leti 2005 in 2006 (spremembe zaradi vstopa v Evropsko unijo). DURS tudi ugotavlja, da povzročijo preventivni pregledi pri novoregistriranih davčnih zavezanecih in postopki odvzema identifikacijske številke potencialnim udeležencem pri utaji tipa MTIC istočasno tudi manjše število izvedenih celovitih in delnih DIN za področje DDV. Poleg tega so celoviti in delni pregledi pri udeležencih utaje tipa MTIC zaradi velikega števila vključenih povezanih oseb in težav pri dokazovanju solidarne odgovornosti zaradi navideznosti poslovanja in izdajanja fiktivnih računov časovno zelo zamudni. Na znesek odmerjenega DDV v postopkih DIN pa vplivajo tudi ponovni postopki, ki se praviloma zaključijo s stornacijo preveč odmerjenega DDV.

### Priporočilo

DURS priporočamo, naj prične pripravljati analizo padajočega trenda obsega dodatno odmerjenega DDV v postopkih DIN v skupnem odmerjenem DDV po vstopu v Evropsko unijo. Na podlagi ugotovitev naj prouči, s katerimi aktivnostmi bo dosegla, da se bo obseg dodatno obračunanega DDV v postopkih DIN začel povečevati, tako v absolutnem kot v relativnem smislu glede na celoten obseg obračunanega DDV. Posebej priporočamo, naj vzpostavi sistem merjenja učinkov preprečevanja potencialnega primanjkljaja DDV z izvajanjem DIN, v katerih se sicer DDV ne odmeri dodatno, vendar pa se prepreči primanjkljaj DDV (predvsem prvi DIN in DIN, kjer se ugotovijo davčne utaje tipa MTIC). DURS tudi priporočamo, naj pristopi k izdelavi analiz DIN, kjer je bil DDV preveč oziroma nepravilno dodatno obračunan, in v skladu z ugotovitvami ukrepa.

### *Ukrepi DURS*

*DURS je pojasnila, da je v okviru dokumenta Usmeritve in izhodišča za pripravo plana za leto 2008<sup>77</sup> (v nadaljevanju: Usmeritve za leto 2008) sprejela ukrepe, s katerimi želi povečati učinkovitost DIN v smislu povečanja obsega dodatno odmerjenega DDV tako, da je:*

- *na MF posredovala predloge za spremembe zakonodaje v smislu učinkovitejšega boja zoper utaje DDV;*
- *uvredla projektno vodenje DIN<sup>78</sup> na najbolj tveganih področjih dejavnosti (trgovanje z motornimi vozili<sup>79</sup> in gradbeništvo<sup>80</sup>);*
- *pripravila podrobnejša navodila glede inšpiciranja utaj DDV<sup>81</sup>;*
- *zagotovila sodelovanje inšpekcije v okviru predregistracijskega nadzora DDV.*

Učinkovitost DIN, določenih z letnim načrtom in posebnim programom nadzora, spremlja Sektor za načrtovanje, analiziranje in statistiko (v nadaljevanju: SNAS) na podlagi kazalnikov, pri tem pa upošteva pet modulov za poročanje (statistični, spremljanje izvajanja nalog po zadevi in na inšpektorja, notranji nadzor dela, spremljanje zadev po posameznih parametrih in zunanje poročanje). Na podlagi tega SNAS pripravi mesečne, polletne in letne informacije, ki jih DURS obravnava na kolegijih vodij inšpekcij.

V Posebnem programu nadzora za DDV po tveganih dejavnostih za leto 2007 (v nadaljevanju: posebni program 2007) je DURS načrtovala, da naj bi bili pregledi DDV uvedeni v 60 odstotkih vseh DIN, v okviru tega pa DIN za tvegane dejavnosti in tvegane davčne zavezance po vrsti DIN. V posebnem programu 2007 so opredeljena zaznana tveganja, usmeritve ter tehnike in metode DIN. Posebni program nadzora je podlaga za spremljanje kvalitete izbora in nadzor opravljenega DIN.

V Poročilu o realizaciji načrta inšpekcijskih pregledov in dodatno ugotovljenih obveznosti v postopkih inšpiciranja januar - december 2005<sup>82</sup> (v nadaljevanju: poročilo o DIN 2005) DURS ugotavlja, da je bilo izvedenih manj kot polovico načrtovanih DIN na področju DDV, zato so bili v letu 2006 med preventivnimi pregledi načrtovani predvsem pregledi DDV s poudarkom na preverjanju razlik pri intrakomunitarnih prometih<sup>83</sup> v sistemu VIES.

V okviru Načrta davčnih inšpekcijskih nadzorov DDV za leto 2006 (v nadaljevanju: načrt DIN 2006) je DURS načrtovala DIN le po vrsti DIN (letni pregled DDV, pregled obračuna DDV, hitri pregled oznak DDV), ne pa tudi po tveganih dejavnostih, po vrsti vzrokov za izgube DDV, po velikosti davčnega zavezanca, po deležu neinšpiciranih zavezancev, deležu novoregistriranih, naključno izbranih, izbranih davčnih zavezancev na podlagi prijav, DIN zaradi razlik v okviru sistema VIES in drugo.

<sup>77</sup> Št. 061-105/2007 z dne 26. 10. 2007.

<sup>78</sup> Zapisnik z delavnice "Projekt na področju gradbeništva" št. 061-21/2008 (01053-02) z dne 13. 2. 2008.

<sup>79</sup> Projekt vzpostavitve davčnega in inšpekcijskega nadzora na področju prodaje motornih vozil z oznako DIN MV z dne 1. 2. 2008.

<sup>80</sup> Projekt vzpostavitve davčnega in inšpekcijskega nadzora na področju gradbeništva z oznako DIN GRADB z dne 1. 2. 2008.

<sup>81</sup> Dopis DURS vsem davčnim uradom o določitvi inšpektorjev za hitre reakcijske inšpekcijske enote pri izvajanju nadzora "missing trader" št. 061-68/2008-1 (1053-02) z dne 9. 4. 2008, Navodilo glede načina obdavčitve v primerih utaj DDV tipa davčni vrtiljak z dne 29. 5. 2008.

<sup>82</sup> Z dne 16. 1. 2006.

<sup>83</sup> Promet blaga in storitev med državami članicami Evropske unije.

Iz Poročila o realizaciji načrtovanih davčnih inšpekcijskih nadzorov in dodatno ugotovljenih obveznosti v postopkih DIN v letu 2006<sup>84</sup> (v nadaljevanju: poročilo o DIN 2006) ni razvidno, da se je DURS pri izvedbi DIN osredotočila predvsem na intrakomunitarne promete v sistemu VIES, kot je bilo napovedano v poročilu o DIN 2005. DURS v poročilu o DIN 2006 sicer navaja podatke o številu načrtovanih in opravljenih DIN po vrsti DIN (celoviti, delni, hitri, akcije), po posameznih davčnih uradih, po velikosti in statusu davčnih zavezancev, po dejavnostih, po vzroku za inšpiciranje, dodatno ugotovljenih neposrednih in posrednih obveznostih na število opravljenih DIN po vzroku za DIN, po vrsti obveznosti, pri tem pa ne navaja podatkov posebej za področje DDV. V poročilu o DIN 2006 DURS v zvezi z DDV navaja le podatek, da je v letu 2006 na področju DDV opravila 1.262 nadzorov oziroma za 31,1 odstotka manj od načrtovanih 1.832 nadzorov, ter ugotavlja, da je bilo premalo pregledov obračunov DDV ter hitrih pregledov oznak DDV, realizacija letnih DDV pregledov pa je bila previsoka (realiziranih je bilo 312,7 odstotka več DIN od načrtovanih).

#### *Pojasnilo DURS*

*Nižja realizacija od načrtovanega števila DIN na področju DDV je predvsem posledica preusmeritve davčnih uradov na opravljanje zahtevnejših DIN na področju DDV pri tveganih davčnih zavezancih ter opravljanje sočasnih DIN tako za področje DDV kot za davek od dohodkov iz dejavnosti. Tovrstni DIN so dolgotrajnejši in bolj zahtevni od DIN, v katerih se preverjajo DDV obračuni oziroma izvajajo nadzori hitrih oznak DDV (ni potrebna vnaprejšnja priprava inšpektorjev na DIN). Na manjše število opravljenih DIN je vplivalo tudi dejstvo, da je bilo v letu 2005 zaposlenih 6,3 odstotka manj inšpektorjev kot v letu 2004. Upadanje števila zaposlenih inšpektorjev se je nadaljevalo tudi po letu 2005.*

#### **Priporočilo**

Glede na to, da primerjava v letu 2006 realiziranih DIN z v letu 2005 načrtovanimi kaže na velike razlike, tako v celotnem številu DIN na področju DDV kot tudi pri posamezni vrsti DIN, DURS priporočamo, naj pristopi k realnemu načrtovanju DIN tako, da upošteva zaznana tveganja in ugotovitve iz že izvedenih DIN po posameznih parametrih, ki pokažejo tveganja glede na vrsto in velikost davčnih zavezancev, vrsto dejavnosti, vrsto DIN, vrsto vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV in drugo. Pri tem naj zagotovi, da bo sproti spremljala odstopanja realiziranega od načrtovanega števila DIN, ugotavlja razloge ter na podlagi analiz odstopanj v okviru razpoložljivih virov teži k realnemu načrtovanju.

#### *Ukrep DURS*

*DURS je pojasnila, da je že pristopila k izvajanju priporočila tako, da je v evidencah inšpekcije uvedla nove možnosti za natančnejše spremljanje pojavnih oblik utaj oziroma nepravilnosti na področju DDV, kar je razvidno iz predloženega Poročila o realizaciji načrtovanega števila DIN in dodatno ugotovljenih obveznosti v postopkih DIN v obdobju januar - april 2008<sup>85</sup> (spremljanje DIN po pojavnih oblikah).*

#### **Ugotovitev**

Eden od pokazateljev za tveganje je nedvomno podatek o obsegu dodatno obračunanega DDV na podlagi že izvedenih DIN po dejavnostih, ki pa ga DURS nima. Zaradi tega po našem mnenju načrtovanje DIN ni najbolj ustrezno, saj DURS pri načrtovanju DIN ne upošteva vseh dostopnih pokazateljev tveganja, kar povečuje verjetnost, da načrtovani DIN ne bodo najbolj uspešni (število DIN, pri katerih ni ugotovljenih dodatnih obveznosti iz DDV).

<sup>84</sup> Z dne 5. 2. 2007.

<sup>85</sup> Šifra zadeve DT 061-63/2008-3(01053-03) z dne 12. 5. 2008.

**Priporočilo**

Pri načrtovanju DIN naj DURS upošteva dostopne podatke iz že izvedenih DIN, pri tem pa naj poskrbi za tako zajemanje podatkov, da bodo strukturirani na način, da bo mogoče iz evidenc pridobiti zanesljive in točne informacije o višini dodatno obračunanega DDV po različnih uporabnih parametrih. DURS posebej svetujemo, naj prouči možnost vzpostavitve zajemanja podatkov o ugotovljenih nepravilnostih, ki se nanašajo na tisto dejavnost, ki jo je davčni zavezanec v konkretnem davčnem obdobju dejansko opravljal, in ne na dejavnost, ki jo je sicer registriral kot glavno.

**Ukrep DURS**

*DURS je med izvajanjem revizije že pristopila k izvajanju priporočila tako, da je v evidencah inšpekcije uvedla nove parametre za natančnejše spremljanje pojavnih oblik utaj oziroma nepravilnosti na področju DDV. V zvezi z nepravilnostmi po posameznih dejavnostih pa je v Metodološkem priročniku za davčni inšpekcijski nadzor<sup>86</sup> določila, da je dolžnost davčnih inšpektorjev, da podatke iz davčnega registra primerjajo s podatki, ki jih pridobijo na terenu, ter o odstopanjih obvestijo pristojno enoto za davčno registracijo na davčnih uradih.*

**Prvi DIN**

Eden od učinkovitih ukrepov DURS za preprečevanje primanjkljaja DDV so prvi DIN, ki se izvedejo pri novoregistriranih zavezancih za DDV, to je zavezancih, za katere še ni preteklo prvo leto od dneva registracije zavezanosti za DDV, oziroma za katere še ni preteklo dve leti, v tem obdobju pa jim je že bila izdana odločba o prenehanju registracije za DDV, ter pri zavezancih, pri katerih še ni bil opravljen DIN. Namen prvih DIN pri novoregistriranih zavezancih je zagotovitev primerjave dejanskega stanja in stanja v evidencah DURS, preveritev zavezančevih zmogljivosti in stopnje njegove aktivnosti ter pridobitev drugih podatkov, na podlagi katerih lahko DURS oceni tveganost zavezanca. Prve DIN izvaja DURS samo pri tveganih zavezancih, izbor pa opravi trimesečno ali polletno, pri čemer je osnovni vidik tveganja nepredložitev obračunov DDV.

Glede na to, da je število inšpektorjev omejeno, se del nadzora izvaja tako, da se zavezancem pošlje posebni vprašalnik, ki ga zavezanec prostovoljno izpolni in vrne osebno ali po pošti. Odgovorov davčnih zavezancev v vprašalnikih DURS ne obravnava kot prve DIN, temveč le kot dodatne informacije, zato jih ne evidentira med podatki in ugotovitvami iz prvih DIN.

Po podatkih iz evidence DDV je od leta 2002 do 2006 povprečno mesečno število novoregistriranih zavezancev za DDV 625, v tem obdobju pa je DURS opravila skupno 424 DIN<sup>87</sup> pri novoregistriranih zavezancih. Izvedba prvih DIN za DDV je odvisna od razpoložljivih resursov in izvajanja drugih prioritarnih nalog.

**Ugotovitev**

Po podatkih DURS se vsako leto za DDV registrira v povprečju 7500 novih zavezancev, v letih od 2002 do 2006 pa je DURS opravila prve DIN v povprečju pri 85 novih zavezancih na leto, kar pomeni, da je inšpicirala 1,1 odstotka novoregistriranih zavezancev na leto.

<sup>86</sup> Verzija 3.0, osvežitev z dne 10. 4. 2008, Ljubljana, julij 2007.

<sup>87</sup> 3 v letu 2002, 175 v letu 2003, 151 v letu 2004, 19 v letu 2006 in 76 v letu 2006.



**Priporočilo**

DURS naj oceni učinkovitost prvih DIN v primerjavi z učinkovitostjo drugih vrst DIN in obseg prvih DIN načrtuje na podlagi rezultatov analize. V okviru prvih DIN naj nove zavezance za DDV tudi ozavešča o učinkih pobiranja DDV na koristi Republike Slovenije in njenih državljanov, informira o obveznostih, ki jih imajo do DURS, ter oblikah in načinu dostopa do pomoči, ki jo pri izpolnjevanju davčnih obveznosti DURS zagotavlja davčnim zavezancem.

**Ukrep DURS**

DURS je med izvajanjem revizije izdelala posebne brošure, ki jih v okviru prvih DIN posreduje davčnim zavezancem, dostopne pa so tudi na spletni strani DURS<sup>88</sup>.

**Sočasni mednarodni DIN**

Sočasni mednarodni DIN so lahko učinkovito sredstvo pri odpravljanju posledic sistemskih utaj na področju DDV. Navadno se izvedejo v povezavi z drugimi davki, predvsem z davkom od dobička. Nujni so predvsem pri nadzoru multinacionalnih družb z vidika preveritve razporeditve dobička in ugotovitve pravilne višine davčne obveznosti iz davka od dobička in DDV v vsaki posamezni državi članici Evropske unije. Tovrstni pregledi so zahtevni in dolgotrajni, saj je treba vse postopke začeti in zaključiti sočasno ter vse aktivnosti ustrezno koordinirati. Glede na izkušnje drugih davčnih uprav vodi takšno sodelovanje tudi k poenotenju postopkov nadzora in izmenjavi dobre prakse med državami članicami Evropske unije.

DURS je pojasnila, da v sočasne mednarodne inšpekcijske preglede do leta 2007 ni bila vključena, v letu 2007 pa je davčnim upravam Nemčije, Avstrije, Italije in Nizozemske predlagala sočasni mednarodni DIN na področju transakcij rabljenih avtomobilov. Navedene države so sodelovanje potrdile (sestanek inšpektorjev 20. in 21. 9. 2007). Povabilo k sodelovanju k mednarodnemu DIN pa je DURS prejela tudi od davčne uprave Nemčije (sestanek za izbor tveganih zavezancev je potekal 13. in 14. 9. 2007). Oba navedena mednarodna DIN sta potekala med pripravo revizijskega poročila.

**Priporočilo**

Glede na rast števila razkritih davčnih utaj DDV tipa MTIC DURS priporočamo, naj na podlagi analize stroškov in predvidenih učinkov (dodatno odmerjen in izterjan DDV, preprečitev davčne izgube, sodelovanje v mednarodnem DIN, pri katerem pa Republika Slovenija nima neposredne koristi glede dodatne odmere DDV) prouči možnosti, da v sodelovanju s posameznimi državami članicami Evropske unije, ki že imajo izkušnje z mednarodnimi DIN, pristopi k aktivnostim, ki bodo zagotovile pogoje za redno izvajanje sočasnih mednarodnih DIN.

**4.1.4.d Davčna preiskava**

Davčno preiskavo lahko DURS v skladu s 131. členom ZDavP-2 začne, če so podani razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju, ali zaradi izvajanja dejanj za zagotovitev medsebojne pomoči organom Evropske skupnosti, držav članic Evropske unije in tretjih držav. Davčni inšpektor po opravljeni davčni preiskavi izdela zaključno preiskovalno poročilo, in če so razlogi za sum kršitve predpisov o obdavčenju utemeljeni, predlaga uvedbo DIN.

<sup>88</sup> Davek na dodano vrednost in davek od prometa zavarovalnih poslov, Ljubljana, junij 2007

[URL:[http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Brosure\\_in\\_zlozenke/Davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_in\\_davek\\_od\\_prometa\\_zavarovalnih\\_poslov.pdf](http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Brosure_in_zlozenke/Davek_na_dodano_vrednost_in_davek_od_prometa_zavarovalnih_poslov.pdf)].

DURS je že v letu 2004 pričela izvajati preiskovalne aktivnosti, in sicer v delu, ki se nanaša na analizo podatkov, pridobljenih od drugih državnih organov in posameznih podatkov iz internih zbirk podatkov.

Da bi učinkoviteje odkrivala davčne utaje, je DURS 20. 4. 2007 vzpostavila 24-urno brezplačno telefonsko številko<sup>89</sup>, s pomočjo katere ji lahko posamezniki povsem anonimno in zaupno posredujejo kakršne koli informacije v zvezi z davčnimi nepravilnostmi. Vsako prijavo DURS ovrednoti na podlagi analize iz podatkov registra davčnih zavezancev, podatkov inšpekcijske evidence, podatkov podatkovnega skladišča, zbirke registriranih motornih vozil, zbirke PSO HOMOLOGACIJE, geodetskih podatkov ter na podlagi poslovnih informacij. Na podlagi rezultatov izvedene analize preiskovalno analitski oddelek odloči, ali bo predlagal uvedbo DIN. V obdobju od 20. aprila do 30. avgusta 2007 je DURS prejela 496 klicev, od katerih je bilo 62 klicev podrobneje obravnavanih, v sedmih primerih pa je bila predlagana uvedba DIN.

DURS je predložila podatke o zneskih naknadno odmerjenih obveznosti v postopkih DIN, ki so bili na podlagi ugotovitev preiskovalno-analitskih aktivnosti po posameznih letih izvedeni na zahtevo preiskovalno analitskega oddelka (tabela 6).

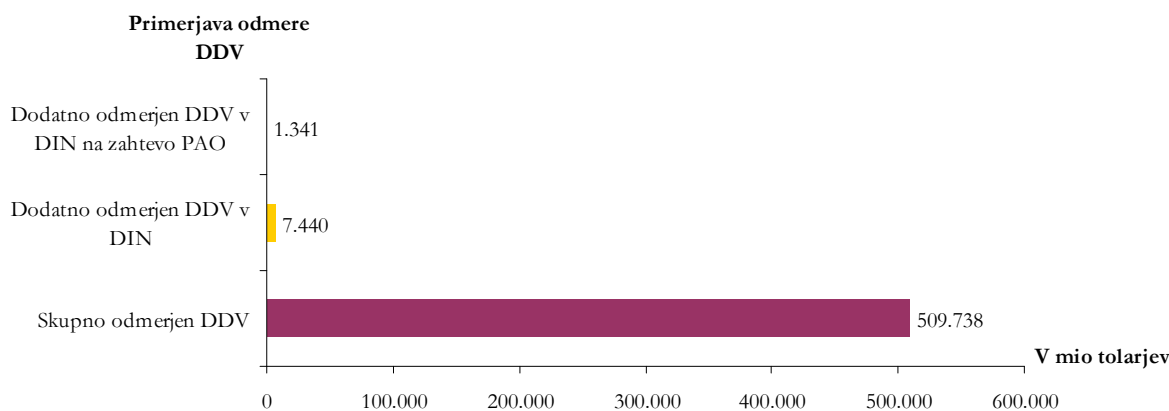
Tabela 6: Dodatno odmerjen DDV v postopkih DIN, ki so bili uvedeni na zahtevo preiskovalno analitskega oddelka (PAO) v letih od 2003 do 2006

Leto	Skupni znesek odmerjenega DDV	Znesek dodatno odmerjenega DDV v DIN	Znesek dodatno odmerjenega DDV v DIN na predlog PAO	Delež dodatno odmerjenega DDV v DIN na predlog PAO v skupnem odmerjenem DDV v odstotkih	Delež dodatno odmerjenega DDV v DIN na predlog PAO v dodatno odmerjenem DDV v DIN v odstotkih
(1)	v milijonih tolarjev (2)	v milijonih tolarjev (3)	v milijonih tolarjev (4)	(5)=(4)/(2)*100	(6)=(4)/(3)*100
2003	65.887	8.810	-	-	-
2004	245.977	9.658	752	0,3	7,8
2005	491.324	8.211	281	0,1	3,4
2006	509.738	7.440	1.341	0,3	18,0

Vir: Informacija o obračunu DDV za leto 2006, DURS, maj 2007. Podatki o dodatno ugotovljenih obveznostih za DDV na podlagi vzroka za nadzor VZR017 - preiskovalni pregledi; DURS z dne 8. 10. 2007.

<sup>89</sup> [URL: [http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Sporocila\\_za\\_medije/070420-anonimne\\_prijave\\_davcnih\\_utaj-1.doc](http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Sporocila_za_medije/070420-anonimne_prijave_davcnih_utaj-1.doc)], z dne 20.4.2007 (Anonimna telefonska številka 080 30 60).

Slika 6: Dodatno odmerjen DDV v postopkih DIN, ki so bili uvedeni na zahtevo preiskovalno analitskega oddelka (PAO) v letu 2006



Vir: Informacija o obračunu DDV za leto 2006, DURS, maj 2007. Podatki o dodatno ugotovljenih obveznostih za DDV na podlagi vzroka za nadzor VZR017 - preiskovalni pregledi; DURS, z dne 8. 10. 2007.

### Ugotovitev

Ob siceršnjem padajočem trendu dodatno ugotovljenih obveznosti za DDV v postopkih DIN ugotovljamo, da se je obseg dodatno odmerjenega DDV v postopkih DIN, ki so bili uvedeni na zahtevo preiskovalno analitskega oddelka, v letu 2006 v primerjavi z letoma 2004 in 2005 povečal. Podatki kažejo, da v letu 2006 kar 18 odstotkov dodatno odmerjenega DDV v postopkih DIN lahko pripišemo pobudam preiskovalno analitskega oddelka za uvedbo DIN.

Zaključimo lahko, da je s tem, ko je preiskave umestila v sistem nadzora, DURS dosegla v Strategiji 2005-2008 določen cilj glede povečanja odkrivanja davčnih utaj. DURS je bila torej uspešna pri doseganju cilja, s tem pa tudi učinkovita, kar se kaže v deležu dodatno odmerjenega DDV v DIN na pobudo preiskovalno analitskega oddelka.

#### 4.1.4.e Davčna izvršba

Kadar davek ni plačan v predpisanem roku, DURS na podlagi 143. člena ZDavP-2 začne davčno izvršbo z izdajo sklepa o davčni izvršbi.

DURS v povprečju izvede 80.000 do 110.000 postopkov davčnih izvršb na leto, ki vključujejo vse sklepe o davčni izvršbi, izdane na denarne prejeme, na denarna sredstva pri bankah oziroma hranilnicah, na terjatve dolžnika in premično premoženje in vrednostne papirje dolžnika.

Aplikacija DDV omogoča izpis statističnih poročil o številu in znesku izdanih in plačanih sklepov o davčni izvršbi po različnih kriterijih (po posameznem referentu, za posamezen davčni urad, na ravni DURS, skupaj in ločeno za fizične in pravne osebe). Iz aplikacije DDV izhaja, da je bilo v letu 2006 izdanih 10.685 sklepov o davčni izvršbi, ki pa ne vključujejo davčnih izvršb iz premičnega premoženja in vrednostnih papirjev, ker jih DURS v aplikaciji DDV ne vodi.

Po mnenju DURS je treba razloge za neplačilo terjatev iz DDV iskati tudi v slabi plačilni disciplini v Republiki Sloveniji, ki je med drugim posledica dolgotrajnih izvršilnih postopkov pred sodišči.

**Priporočilo**

DURS priporočamo, naj prouči smiselnost dopolnitve obstoječih evidenc o izvedenih DIN z evidenco davčnih izvršb, ki se nanašajo na DDV. Informacije o tem, v katerih primerih in v kakšnem času je posamezna izvršba v celoti izvedena oziroma o razlogih za dolgotrajne postopke izvršbe, bi DURS po našem mnenju lahko uporabila že v fazi načrtovanja DIN za področje DDV.

## 4.1.4.f Prekrškovni in kazenski postopek

**Prekršek**

DURS je na podlagi 215. člena Zakona o prekrških<sup>90</sup> postal prekrškovni organ 1. 1. 2005. Prekrški, ki jih DURS najpogosteje ugotavlja v postopkih kontrole, so nepredložitev obračuna DDV oziroma nepredložitev obračuna DDV v predpisanem roku ter neizkazovanje predpisanih podatkov, v postopkih DIN pa ugotavlja predvsem prekrške v zvezi z neizdajo računov. Najpogostejši vzrok za izdajo odločbe o prekršku je nepravilno obračunan znesek vstopnega DDV.

V tabeli 7 prikazujemo število zadev DURS kot prekrškovnega organa in znesek zaračunanih glob za področje DDV v letih od 2005 do 2007.

Tabela 7: Število zadev DURS kot prekrškovnega organa in znesek zaračunanih glob za področje DDV

Leto	Število izdanih plačilnih nalogov	Število izdanih odločb	Skupno naložena globa za prekrške v evrih
2005	1026	8	872.144
2006	863	150	953.223
2007*	500	153	672.798

\*Podatki do 23. 8. 2007.

Vir: Podatki prekrškovnega organa za področje davka na dodano vrednost šifra 42904-28/2007-01132-01 z dne 23. 8. 2007.

**Kaznivo dejanje**

DURS vodi evidenco o kršitvah davčnih predpisov, ki imajo znake kaznivega dejanja (podatke o vloženi ovadbah in obtožnicah ter podatke iz izrečenih sodb) v skladu z določili 31. člena ZDS-1 in 7. člena Pravilnika o evidenci o kršitvah davčnih in drugih predpisov, za izvajanje katerih je pristojna davčna služba, in o ravnanju s podatki, ki so izločeni iz evidence<sup>91</sup>. Predpisa ne nalagata evidentiranja podatkov o ovadbah po posamezni vrsti davčne obveznosti (npr. DDV), zato podatka o številu vloženi kazenskih ovadb in pravnomočnih sodb, ki so bile vložene oziroma izdane zaradi utaj DDV v obdobju, na katerega se nanaša revizija, od DURS ni bilo mogoče pridobiti. DURS za posamezno kazensko ovadbo vodi podatke le po zakonski označbi kaznivega dejanja z navedbo odstavka in člena zakona, ki je uporabljen.

<sup>90</sup> Uradni list RS, št. 7/03.

<sup>91</sup> Uradni list RS, št. 38/06.

**Priporočilo**

DURS priporočamo, naj prouči, ali bi bilo smiselno v okviru obstoječih evidenc zajemati podatke o vloženih ovadbah ter izrečenih sodbah tudi ločeno po davkih. Navedene podatke bi namreč po našem mnenju lahko koristno uporabila pri načrtovanju posameznih kontrol in inšpekcijskih nadzorov ter z objavo podatkov o številu pravnomočnih sodb na podlagi ovadb DURS posredno pozitivno vplivala na davčno kulturo zavezancev.

DURS ugotavlja, da veljavni Kazenski zakonik ni primeren za vse vrste davčnih utaj, saj na primer kot kaznivega dejanja ne obravnava neupravičeno vrnjenega davka v Republiki Sloveniji oziroma drugih državah članicah Evropske unije. Pri tem tudi ugotavlja, da je neupravičena zahteva za vračilo DDV ključen del davčnih utaj tipa MTTC.

**Ukrep DURS**

*DURS je med izvajanjem revizije predlagala MF prenovo 254. člena Kazenskega zakonika tako, da bi se dopolnili oziroma prilagodili opisi dejanj zatajitve finančnih obveznosti oziroma izognitve plačilu davka, ki zajema tudi primere neupravičeno vrnjenega zneska davka, in poostitve kazni ob sodelovanju pri kaznivem dejanju (povezane davčne sheme). Novi Kazenski zakonik, ki bo začel veljati 1. 11. 2008, v 249. členu na novo opredeljuje davčne zatajitve, med katerimi je tudi neupravičeno vrnjen davek v Republiki Sloveniji ali drugih državah članicah Evropske unije.*

**4.1.4.g Pomoč inšpektorjem in davčnim zavezancem**

DURS v skladu s ciljem doseganja večje kvalitete in izboljšanja prostovoljnega plačevanja davkov ter zagotavljanja enotnosti delovanja DURS izvaja izobraževanja tako za inšpektorje kot tudi za davčne zavezance. Kvaliteto in enotnost vodenja postopkov zagotavlja DURS z delovanjem delovnih skupin (inšpektorjem podajajo usmeritve in nudijo strokovno podporo), z izdajanjem priročnikov, izvedbo delavnic, objavo pojasnil in navodil na internetu in intranetu ter z mesečnimi sestanki vodij inšpekcij. Poleg tega pa si DURS prizadeva doseči večjo ozaveščenost na področju DDV in najvišjo možno raven prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti tako, da nudi davčnim zavezancem:

- informacije prek telefona, ki jih zavezancem posredujejo kontrolorji dnevno;
- informacije na spletni strani DURS (virtualna davčna asistentka VIDA) in na portalu eUprava;
- odgovore na vprašanja prek elektronske ali navadne pošte ter neposredno prek delavcev davčnih uradov;
- zavezujočo informacijo, ki jo DURS na podlagi naročila in proti plačilu v skladu s 14. členom ZDavP-2 posreduje davčnemu zavezancu in katere namen je vzpodbuditi davčne zavezance k pravilnemu izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti ter doseči poenotenje delovanja davčnega organa oziroma enako obravnavanje davčnih zavezancev,
- napotke in informacije v raznih publikacijah (Davčni bilten, Denar, Davčno – finančna praksa, GV, Obrtnik) in drugih medijih.

**Ugotovitev**

Ocenjujemo, da ima DURS vzpostavljen kvaliteten in učinkovit sistem zagotavljanja pomoči in informacij tako inšpektorjem kot tudi davčnim zavezancem.

#### 4.1.4.h Analitične evidence DDV

DURS je v Strategiji 2005-2008 načrtovala, da do konca leta 2006 razvije in uvede računalniško podprt sistem davčnega knjigovodstva.

#### **Ugotovitev**

Na podlagi pojasnil DURS ter proučitve delovanja sistema davčnega knjigovodstva ugotavljamo, da DURS cilja iz Strategije 2005-2008 o uvedbi računalniško podprtega davčnega knjigovodstva do konca leta 2007 ni dosegla.

V skladu s 6. členom Zakona o računovodstvu<sup>92</sup> (v nadaljevanju: ZR) morajo proračunski uporabniki voditi poslovne knjige (temeljne in pomožne) po sistemu dvostavnega knjigovodstva.

#### **Ugotovitev**

DURS ima na podlagi druge točke prvega odstavka 26. člena ZDS-1 ter na podlagi Pravilnika o obliki in načinu vodenja knjigovodskih evidenc v Davčni upravi Republike Slovenije<sup>93</sup> (v nadaljevanju: Pravilnik DURS) v okviru aplikacije iDIS vzpostavljen analitični sistem knjigovodskega evidentiranja o odmeri ter plačilih in vračilih DDV (v nadaljevanju: analitična evidenca o DDV). Na podlagi pojasnil DURS ter proučitve delovanja sistema davčnega knjigovodstva ugotavljamo, da DURS pri evidentiranju ne upošteva načel dvostavnega knjigovodstva, ker ji obstoječa programska oprema tega ne omogoča, pri tem pa poudarja<sup>94</sup>, da ne vodi dvostavnega knjigovodstva v smislu knjigovodskih pravil knjiženja sredstev in obveznosti do virov sredstev, ker pri terjatvah do davčnih zavezancev ne gre za sredstva DURS. Računsko sodišče je na odsotnost celovite knjigovodske evidence DURS že opozorilo v treh revizijskih poročilih<sup>95</sup>.

#### **Izvedene aktivnosti DURS za prenovo davčnega knjigovodstva**

V letu 2005 so bile v okviru projekta Centralno davčno knjigovodstvo (v nadaljevanju: CDK) pripravljene vsebinske zahteve za vzpostavitev CDK po pravilih dvostavnega knjigovodstva. V sklopu tega je bil pripravljen model knjiženja<sup>96</sup> v skladu z Enotnim kontnim načrtom za proračun in proračunske uporabnike (v nadaljevanju: EKN), ki pomeni za DURS vzpostavitev terjatev in obveznosti po vrstah davkov in prispevkov do davčnih zavezancev, ter vzpostavitev terjatev in obveznosti po prejemnikih sredstev (proračun države, proračuni občin, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije).

Vsebinske zahteve za vzpostavitev CDK po pravilih dvostavnega knjigovodstva in v skladu z EKN so bile prenovljene v letu 2007 in vključene v razpisno (investicijsko) dokumentacijo za gradnjo integriranega davčnega informacijskega sistema (novi DIS).

<sup>92</sup> Uradni list RS, št. 23/99.

<sup>93</sup> Uradni list RS, št. 66/05.

<sup>94</sup> Pojasnila MF, DURS in CURS z dne 3. 10. 2007.

<sup>95</sup> Revizijska poročila št. 1202-1/96-44, 1202-1/96-51 z dne 10. 9. 1997, št. 1202-5/2002-31 z dne 11. 4. 2003 ter št. 1202-3/2006-18 z dne 6. 2. 2007.

<sup>96</sup> Knjigovodske informacije iz sistema CDK pri nadzorniku DURS - dvostavno knjigovodstvo, šifra 46401-138/2005 z dne 26. 10. 2006 (DK\_01645\_1\_GR).

## Ugotovitev

Ugotavljamo, da analitična evidenca o DDV še vedno ne vključuje zahtevkov in vračil DDV zavezancem, ki nimajo sedeža v Republiki Sloveniji, ter zahtevkov in vračil DDV v potniškem prometu in konzularnim predstavnikom<sup>97</sup>. Te vodi Generalni davčni urad izven analitične evidence o DDV ročno v excelovih tabelah. Navedene zahtevke in vračila Generalni davčni urad vključi v poročilo "Pregled A1 po podkontih javno finančnih prihodkov", medtem ko v zbirnem pregledu prometa in stanja na podkontih DDV in izvenbilančne evidence terjatev do zavezancev (v nadaljevanju: Pregled A1 - DDV) niso zajeta. Ker torej poročilo Pregled A1 - DDV ni celovito, se stanja obremenitev in plačil ter končna stanja terjatev in obveznosti za DDV v obeh poročilih razlikujejo, pri tem pa DURS ne zagotavlja ločevanja obeh navedenih poročil s pojasnjevalnim sporočilom v naslovu o vključenih oziroma ne vključenih vrstah knjižb. Navedena slabost lahko pomeni tveganje, da izkazane terjatve iz DDV niso točne, s tem pa tveganje, da DURS pri letnem načrtovanju ukrepov za zmanjševanje primanjkljaja DDV ne izhaja iz pravega izhodiščnega stanja pobranega DDV oziroma terjatev iz DDV.

### Ukrep DURS

*Sektor za davčno knjigovodstvo in izterjavo je med izvajanjem revizije<sup>98</sup> podal Službi za informacijsko tehnologijo (v nadaljevanju: Služba za IT) zahtevo za dopolnitev aplikacije evidenca o DDV s predlogi rešitev knjiženja zahtevkov in vračil DDV tujcem, konzularnim predstavnikom ter vračil v potniškem prometu.*

*Poleg tega je DURS pripravila poročilo "Pregled A1 - DDV za obdobje 1. 1. 2007 do 30. 11. 2007", iz katerega je razvidno, da ne vključuje vračil DDV v potniškem prometu, tujcem in konzularnim predstavnikom. S tem bo razlika v stanju obremenitev in plačil DDV, ugotovljena pri primerjavi obeh poročil, jasna.*

## Ugotovitev

Poročila A1 - DDV (tako na ravni obdobja kot na letni ravni), ki jih DURS zbira na Generalnem davčnem uradu in za katere so odgovorni direktorji davčnih uradov, ki v skladu s 14. členom Pravilnika DURS vodijo analitično evidenco plačil in vračil davkov, niso podpisale odgovorne osebe. Poročila bi morali v skladu s slovenskim računovodskim standardom 22<sup>99</sup> podpisati direktorji davčnih uradov<sup>100</sup>, ki so odgovorni za resničnost in verodostojnost teh poročil. Le take knjigovodske listine se smejo uporabiti pri knjigovodskem obravnavanju podatkov in le take listine zagotavljajo verodostojno podlago za ugotavljanje izhodiščnega stanja terjatev in plačil DDV kot podlago za načrtovanje ukrepov za zmanjševanje primanjkljaja DDV.

### Ukrep DURS

*DURS je med izvajanjem revizije v Priročniku Zaključevanje knjigovodske evidence DDV<sup>101</sup> določila, da davčni urad kontrolira in odobri poročilo Pregled A1 - DDV za svoj davčni urad, ki ga podpiše direktor davčnega urada oziroma oseba, ki jo je pooblastil, ter podpisanega posreduje Generalnemu davčnemu uradu. Poleg tega je DURS 11. 12. 2007*

<sup>97</sup> Vračila po 54., 74. in 75. členu ZDDV-1.

<sup>98</sup> Zahteva za dopolnitev aplikacije DDV z vidika knjiženja v analitični knjigovodski evidenci zahtevkov ter vračil DDV v potniškem prometu, vračil DDV tujcem in konzularnim predstavnikom št. 4290/2007-1 (01061-01) - interno z dne 11. 12. 2007.

<sup>99</sup> Uradni list RS, št. 118/05.

<sup>100</sup> Zaključitev poslovne knjige podpišejo pooblaščenice osebe (tretji odstavek točke 22.18).

<sup>101</sup> Verzija 2.0, november 2007, DURS.

*z okrožnico posebej seznanila davčne urade in Posebni davčni urad, da morajo Generalnemu davčnemu uradu posredovati podpisano poročilo Pregled A1 - DDV, in navedla roke za predložitev mesečnih in letnega poročila.*

### **Ugotovitev**

DURS bi morala podatke v knjigovodskih evidencah davkov v skladu s 3. členom Pravilnika DURS zbirati po zavezancih za davek ter po vrstah davkov na kontih, predpisanih s kontnim načrtom za knjiženje davkov in drugih dajatev. Ugotovili smo, da DURS v analitični evidenci o DDV podatkov ne zajema po kontih, pač pa po tipih prometa, ki jih je opredelila le za potrebe uporabe analitične evidence o DDV. Pravil zapisovanja knjižb s tipi prometa pa DURS ni določila v internem aktu.

#### *Ukrep DURS*

*DURS je med izvajanjem revizije posredovala dokument "DDV Povezava med vrstami prometa in konti"<sup>102</sup>, iz katerega so razvidne povezave med tipi prometa in pripadajočimi konti za DDV.*

#### *Pojasnilo DURS*

*DURS je na razčističevalnem sestanku 11. 6. 2008 pojasnila, da je pred pripravo dokumenta "DDV Povezava med vrstami prometa in konti", zagotavljala povezave med tipom prometa in ustreznim stolpcem v dokumentu Pregled A1 - DDV.*

### **Ugotovitev**

V aplikaciji DDV se knjižbe vnašajo na dva načina, in sicer z ročnim in avtomatskim vnosom. Ročni vnos izvajajo kontrolorji in referenti v knjigovodstvu na davčnih uradih ter referenti v Sektorju za davčno knjigovodstvo in izterjavo na Generalnem davčnem uradu na podlagi izvirne ali izvedene knjigovodske listine. Pri avtomatskem vnosu se knjižbe generirajo avtomatično na podlagi proženja obdelav v Službi za IT. Pri preveritvi dela kontrolorja, ki smo ga izbrali na podlagi analize tveganj, smo ugotovili, da ima ta sicer vpogled do vseh knjižb, vendar v praksi ne uporablja vpogleda v avtomatske in popravljalne knjižbe. Menimo, da bi morali kontrolorji poznati vsebino vseh vrst knjižb za posameznega davčnega zavezanca.

#### *Pojasnilo DURS*

*DURS je na razčističevalnem sestanku 11. 6. 2008 pojasnila, da je občasno kontrolorjevo pomanjkljivo poznavanje vseh vrst knjižb posledica fluktuacije ali razporeditve delavcev na druga delovna mesta, zato bo v bodoče namenila več pozornosti pogostejšemu izobraževanju.*

### **Ugotovitev**

V podatkovni zbirki analitične evidence o DDV so shranjeni podatki v različnih tabelah. Preverili smo podatke v tabeli, kjer se shranjujejo interne temeljnice. Ugotovili smo, da so za vsako temeljnico zapisane osebe, ki so izstavile, pregledale, odobrile in knjižile transakcije. Ker se v navedeni tabeli 21,9 odstotka knjižb (3636 od 16634) nanaša na razveljavljene in popravljalne knjižbe, ocenjujemo, da obstaja tveganje, da postavljene preventivne kontrole v zvezi s pregledom in odobritvijo transakcije pred vpisom v analitično evidenco ne delujejo uspešno, tako da bi preprečile napačne knjižbe.

Pridobili smo seznam oseb, ki imajo dovoljenje za delo z aplikacijo analitična evidenca o DDV, in preverili podatke v tabeli "promet"<sup>103</sup> za leto 2006, kjer so shranjene vse knjižene transakcije plačilnega prometa in

<sup>102</sup> Verzija 1.3 (prejeto 1. 2. 2008).

<sup>103</sup> Tabela vsebuje vse knjižene transakcije (transakcije plačilnega prometa, obračune DDV, interne temeljnice).



obračunski podatki. V tabelo "promet" je 46 odstotkov transakcij vnesla oseba iz Oddelka za razvoj<sup>104</sup> (v okviru Službe za IT), ki ni določena kot uporabnik, ki ima dovoljenje za dostop do podatkov. Ta oseba je v tabelo "promet" do konca prvega četrtletja leta 2007 vnesla transakcije 37 odstotkov vseh knjiženih transakcij.

#### Pojasnilo DURS

*DURS je pojasnila, da po avgustu 2007 v rednih obdelavah ni več knjiženih transakcij, ki bi jih vnesla oseba iz Oddelka za razvoj.*

Ugotovili smo tudi, da so na seznamu oseb, ki imajo dostop do podatkov v produkcijski podatkovni zbirki analitične evidence o DDV tudi osebe iz Oddelka za razvoj (v okviru Službe za IT), ki v skladu z v sistemizaciji definiranimi delovnimi nalogami nimajo pristojnosti za opravljanje nalog s področja knjiženja transakcij na področju DDV. Po našem mnenju bi morala DURS v skladu z načeli ločevanja nalog in pristojnosti v internih aktih jasno določiti naloge v zvezi z vnašanjem podatkov v analitično evidenco o DDV.

Ugotovili smo še, da tabela "promet" vsebuje tudi knjižbe, ki se nanašajo na testnega zavezanca, za katerega nismo prejeli podatkov iz registra o registriranih zavezancih za DDV. Te knjižbe je vnesel "Interni uporabnik Službe za IT". Zaradi tega obstaja tveganje, da lahko nepooblaščen zaposleni vpisuje knjižbe za zavezance, ki niso registrirani. Obstoj teh knjižb pa je tudi v nasprotju s 7. členom Pravilnika DURS, po katerem se knjiženje sprememb v knjigovodskih evidencah davkov opravlja na podlagi knjigovodske listine.

#### Priporočilo

DURS priporočamo, naj čimprej vzpostavi sistem, ki bo zagotavljal, da bodo podatke v analitično evidenco o DDV vnašale le osebe, ki so v skladu s sistemiziranimi nalogami določene kot uporabniki aplikacije za vodenje evidence o DDV.

#### Ukrep DURS

*DURS je med izvajanjem revizije posredovala delovni list zaposlenega v Oddelku za davčno knjigovodstvo, v katerem so podrobno opisane naloge, odgovornosti in pristojnosti, povezane s knjigovodstvom DDV.*

#### Pojasnilo DURS

*DURS je na razčiščevalnem sestanku 11. 6. 2008 pojasnila, da je šlo pri testnem zavezancu za pilotsko testiranje pri uvedbi zahtevnejših sprememb, pri katerem je oseba, ki je testiranje izvedla, vse knjižbe tudi stornirala.*

#### Ugotovitev

Pridobili smo podatke vseh knjiženih transakcij v letu 2006 v analitični evidenci o DDV. Da bi potrdili pravilnost rezultata glede obremenitev in plačil v tekočem letu, smo na podlagi algoritma A1<sup>105</sup> ponovili izračun stanja obremenitev in plačil DDV za leto 2006, ter ga primerjali s stanjem, izkazanem v zaključnem poročilu "Pregled A1 - DDV po podkontih javno finančnih prihodkov za obdobje 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006" (v nadaljevanju: Pregled A1 - DDV 2006). Dobljeni zneski se razlikujejo od zneskov v poročilu Pregled A1 - DDV 2006, in sicer za 5.085 tisoč tolarjev pri obremenitvah in 5.158 tisoč tolarjev

<sup>104</sup> Večina transakcij, ki jih opravi Oddelek za razvoj, se nanaša na avtomatsko izvajanje knjiženj.

<sup>105</sup> Zaključni račun 2006, algoritem A1 za potrebe letnega in mesečnega poročanja, verzija 1.0 z dne 19. 10. 2007.

pri plačilih. Razlike v istih zneskih je po ponovnem<sup>106</sup> izračunu ugotovila tudi DURS. Navedene razlike v zneskih obremenitev in plačil so nastale, ker je DURS iz podatkov tabele "prometa" pripravila posebno tabelo za pripravo poročila Pregled A1 - DDV 2006, v kateri ni zajela podatkov za pet davčnih zavezancev. Razlogov za navedene razlike DURS v svoji dokumentaciji ni pojasnila. Med izvajanjem revizije smo dobili pojasnilo za navedene spremembe le za enega zavezanca<sup>107</sup>, razlogov sprememb za preostale zavezance pa v dogovoru s predstavniki računskega sodišča zaradi pomanjkanja časa in zahtevnosti postopka med izvajanjem revizije DURS še ni dokončno raziskala, vendar smo DURS svetovali, da to čimprej stori.

V preteklih letih DURS ob koncu leta ni zaključevala analitične evidence o DDV, prvič je to delno izvedla za leto 2005<sup>108</sup>. Zaključevanje evidence o DDV je DURS v skladu z določili slovenskih računovodskih standardov prvič izvedla v letu 2007 zaradi uvedbe evra. Da bi potrdili pravilnost izračuna začetnega stanja plačil in vračil DDV ter presežka brez vračil za leto 2007, izkazanega v poročilu "Pregled A1 - DDV od 1. 1. 2007 do 31. 3. 2007", smo na podlagi algoritma A1 izračunali znesek začetnega stanja za leto 2007. Ker nismo preverjali točnosti začetnega stanja v letu 2006, nismo preverjali točnosti knjižb končnega stanja za leto 2006. Pridobili smo podatke prometa za prvo četrtletje leta 2007 in izločili knjižbe, ki so se nanašale na začetno stanje v letu 2007. Ugotovili smo, da se znesek plačil po ponovljenem izračunu razlikuje od zneska, izkazanega v poročilu "Pregled A1 - DDV od 1. 1. 2007 do 31. 3. 2007", in sicer za 215,58 evra. Pojasnilo za znesek razlike, ki se razlikuje od izračunanega zneska razlike, je pripravila oseba iz Oddelka za razvoj (Služba za IT), ki glede na sistemizirano delovno mesto in pravila glede ločevanja nalog po našem mnenju ne bi smela imeti dostopa do podatkov iz evidence o DDV. Vsebinska pojasnila razlik bi morala podati oseba, odgovorna za knjigovodstvo, in bi morala biti priložena k poročilu.

Pri preverjanju knjižb smo ugotovili, da za določenega zavezanca obstaja 1331 knjižb, od katerih je 71 odstotkov razveljavljenih in storniranih. Zaposlili smo za pripadajoče knjigovodske listine, vendar vseh nismo prejeli. Pri istem zavezancu smo ugotovili, da je bil v evidenco vnesen tudi zelo visok napačen znesek, ki je bil kasneje storniran. Predstavniki davčnega urada je pojasnil, da napake pri knjiženju med drugim nastajajo tudi zaradi "nastavitve srbske tipkovnice pri uporabi drugih aplikacij".

Ker programska rešitev deluje tako, da ob določenih spremembah v podatkih stornira vse prejšnje knjižbe in ker v celotni tabeli "promet" predstavljajo stornirane knjižbe 15 odstotkov vseh knjižb, menimo da obstaja tveganje, da programska rešitev ne deluje zanesljivo.

#### *Pojasnilo DURS*

*DURS je na razčiščevalnem sestanku 11. 6. 2008 pojasnila, da stornirane knjižbe, ki so utemeljene za vzpostavitev ažurnega in pravičnega stanja v analitični knjigovodski evidenci na ravni zavezanca za DDV na podlagi novih dejstev, ki izhajajo iz nanovo predložene knjigovodske listine, zagotavljajo revizijsko sled.*

#### **Priporočilo**

**Priporočamo, naj DURS razišče še druge razloge za nastanek napak in preuči možnosti za njihovo preprečevanje oziroma zmanjševanje.**

<sup>106</sup> DURS je razlike ugotavljala že pred pričetkom izvajanja revizije.

<sup>107</sup> Pojasnilo zaposlene v Službi za IT.

<sup>108</sup> Pojasnilo postavk Poročila A1 - knjigovodsko poročilo o prometu in stanju na podkontih javnofinančnih prihodkov po javnofinančnih blagajnah št. 426-interno/2007 0106-01 z dne 4. 10. 2007, DURS.

**Ugotovitev**

Ugotovili smo, da se podatki iz obračunov DDV, omejen nabor podatkov iz registra zavezancev za DDV in podatki plačilnega prometa zapisujejo v podatkovno skladišče. Namen zbiranja podatkov ni zapisan in tudi navodila za uporabo ne obstajajo. Ogledali smo si pripravljen vpogled v podatke, na katerih smo izvedli poizvedbo, ki pa ob predstavitvi ni delovala.

**Priporočilo**

DURS naj opredeli namen zbiranja podatkov in pripravi navodila za uporabnike vpogledov v podatkovno skladišče.

## 4.2 Ali so ukrepi CURS za zmanjševanje primanjkljaja DDV učinkoviti

### 4.2.1 Določitev ciljev in ukrepov za zmanjševanje primanjkljaja DDV

V Strategiji razvoja carinske službe do leta 2010<sup>109</sup> (v nadaljevanju: Strategija CURS) je CURS v okviru strateškega področja "Učinkovito pobiranje dajatev in izvajanje ukrepov trgovinske politike" določila naslednje cilje:

- okrepitev mehanizmov nadzora (okrepitev vloge v naknadnih kontrolah in pri inšpekcijskem nadzoru),
- uporaba analize tveganja (vpeljavo skupnih meril in standardov delovanja ter učinkovita izmenjava podatkov s tega področja v okviru držav članic Evropske unije, posebna pozornost bo namenjena visoko obdavčljivemu blagu in blagu z omejitvami),
- sodelovanje z gospodarstvom in drugimi državnimi organi ter inšpekcijskimi službami.

V finančnih načrtih za leto 2005, 2006 in 2007 je v okviru podprograma 02041602 – *Carinska administracija* CURS določila izvedbene cilje, ki se med drugim nanašajo tudi na področje pobiranja DDV. Kot primer navajamo naslednje:

- vključevanje gospodarskih subjektov v sprejemanje zakonodaje,
- izboljšanje kvalitete in obsega nadzora in kontrole na carinskem in trošarinskem področju,
- vzpostavitev enotnega sistema ukrepov za zagotovitev hitre in učinkovite medsebojne upravne pomoči pri izterjavi obveznih dajatev,
- boljša uporaba analize tveganja z vpeljavo skupnih kriterijev in standardov in učinkovito izmenjavo podatkov,
- izboljšanje sodelovanja med carino in ostalimi organi (davčno službo),
- povečanje zanesljivosti, razpoložljivosti, uporabnosti in prijaznosti delovanja obstoječega carinskega informacijskega sistema za uspešnejše izvajanje carinskih, trošarinskih in upravnih postopkov,
- pravočasen in kvaliteten razvoj novih aplikacij in dograjevanje carinskega informacijskega sistema zaradi sprememb zakonodaje in vključevanja v projekt Evropske komisije,
- pridobitev dodatnih pooblastil CURS.

<sup>109</sup> Št. 013/55-3/2004 z dne 3. 11. 2005,

[URL: [http://www.carina.gov.si/fileadmin/curs.gov.si/pageuploads/O\\_nas/Strategija\\_CURS\\_2010.pdf](http://www.carina.gov.si/fileadmin/curs.gov.si/pageuploads/O_nas/Strategija_CURS_2010.pdf)].

V finančnem načrtu CURS za leto 2007 so izvedbeni cilji prvič predstavljeni tudi s kazalci, s katerimi je CURS merila njihovo doseganje, kot na primer:

- obseg pobranih dajatev iz pristojnosti CURS se realno zviša v primerjavi z obsegom v preteklem letu (ob nezmanjšanih zakonskih pristojnostih na področju pobiranja dajatev), začetna vrednost: pobrani prihodki v letu 2006, ciljna vrednost v letu 2008: povečanje za 2 odstotka;
- delež pobranih dajatev iz pristojnosti CURS v prihodkih proračuna Republike Slovenije se zadrži oziroma nekoliko zviša (ob nezmanjšanih zakonskih pristojnostih na področju pobiranja dajatev), začetna vrednost: 22,94, ciljna vrednost v letu 2008: ohranitev deleža oziroma povečanje za 1 odstotno točko;
- povečanje deleža uspešno izterjanih dajatev glede na skupni znesek dajatev, ki je predmet postopkov prisilne izterjave, začetna vrednost: 36,5 odstotka, ciljna vrednost v letu 2008: 38 odstotkov.

CURS je v Izvedbenem načrtu Strategije razvoja carine do 2010 za obdobje 2006 - 2007 (v nadaljevanju: Izvedbeni načrt) v okviru strateških ciljev opisala splošne aktivnosti s pričakovanimi rezultati znotraj obdobja od 2006 do 2007, ki pa se ne nanašajo na posamezne dajatve - na primer na področje pobiranja DDV.

#### *Pojasnilo CURS*

*CURS je pojasnila, da v Izvedbenem načrtu ni načrtovala aktivnosti oziroma ukrepov za vsako dajatev posebej, torej tudi za DDV ne, saj se bo na primer z dograditvijo sistema analize tveganja izboljšala učinkovitost pobiranja ne samo DDV, ampak tudi carin, trošarin, taks in drugo. Vsi ukrepi iz Izvedbenega načrta imajo neposreden ali posreden vpliv na pobiranje dajatev in s tem tudi DDV.*

#### **Ugotovitev**

CURS je že pristopila k ustreznemu načrtovanju posameznih ciljev, saj je v finančnem načrtu za leto 2007 že predstavila nekaj konkretnih kazalnikov, s katerimi meri uspešnost doseganja zastavljenih ciljev. Pri tem pa ugotavljamo, da je CURS določila skupne cilje glede vseh dajatev, za pobiranje katerih je pristojna, ne pa tudi ožje usmerjene cilje, osredotočene na posamezne vrste dajatev.

#### **Priporočilo**

CURS priporočamo, naj pretehta, ali bi bilo za doseganje večje učinkovitosti pri pobiranju DDV ustrezno določiti konkretne cilje, ki bi se nanašali samo na področje DDV, kot na primer konkretno število inšpekcijskih nadzorov ter predviden obseg dodatno obračunanega DDV.

#### *Ukrepi CURS*

*CURS je 11. 6. 2008 pojasnila, da je v Izvedbenem načrtu Strategije razvoja carine do 2010 - za leti 2008-2009 oblikovala cilj "Učinkovito pobiranje obveznih dajatev, ki so prihodek proračuna Republike Slovenije in delno proračuna Evropske unije, s pomočjo spremljanja kazalcev, ugotavljanja izgub pri pobiranju dajatev, iskanja vzrokov in ustreznega ukrepanja ter učinkovitejše izterjave", v okviru katerega so bile določene naslednje aktivnosti s področja DDV:*

- *"nadgradnja evidence kontrol in preiskav,*
- *priprava metode ocenjevanja primanjkljaja DDV,*
- *ocenjevanje primanjkljaja DDV,*
- *analiziranje vzrokov primanjkljaja DDV in ukrepanje za odpravo,*
- *sodelovanje v delovni skupini za DDV,*
- *stalno spremljanje in analiziranje večjih porastov ali padcev pri pobiranju DDV,*
- *vključitev rezultatov sprememb pri pobiranju uvoznih dajatev, kjer se pojavi odstopanje za več kot 10 odstotkov v okviru štirimestne tarifne podštevilke glede na povprečje v mesečna poročila o delovanju SAT. "*

## 4.2.2 Zaposleni na CURS

V CURS se s področjem DDV ukvarja 288 zaposlenih, in sicer 111 v Sektorju za preiskave, 83 v Oddelkih za kontrolne zadeve po carinskih uradih, 11 v SCDP (v Oddelku za postopke in Oddelku za poenostavitve), pet v Sektorju za finančne zadeve in nabave (v Oddelku za pobiranje dajatev), deset v carinskih uradih - Službah za splošne in finančne zadeve ter 68 v Oddelkih za upravni postopek, prekrške in izterjave. Podatki o številu zaposlenih<sup>110</sup> v CURS, ki se ukvarjajo z DDV, so relativni, saj se zaposleni ne ukvarjajo izključno z nalogami, povezanimi z DDV, ampak so te naloge le del njihovega celotnega dela.

### Ugotovitev

Večjih tveganj glede organizacije dela in kadrovske zasedbe na področju pobiranja DDV pri CURS v reviziji nismo zaznali.

## 4.2.3 Informacijski sistem CURS

### 4.2.3.a Slovenski carinski informacijski sistem

Slovenski carinski informacijski sistem (v nadaljevanju: SICIS) je sistem, ki zajema carinjenje blaga in omogoča izvajanje carinskega nadzora nad blagom ter evidentiranje in obračun dajatev.

### 4.2.3.b INFO.net

INFO.net je intranetna aplikacija, ki se uporablja za izmenjavo informacij znotraj CURS in na katero so povezani vsi carinski organi. Sistem zagotavlja podatke o vseh kršitvah carinskih predpisov posameznih zavezancev znotraj držav članic Evropske unije, profile tveganj in navodila carinskim organom, kako ravnati v določenih situacijah skupaj z opisi postopkov in ugotovitev CURS v posameznih primerih. Sistem je redno ažuriran in po navedbah CURS zelo uporaben.

### 4.2.3.c Sistem za analizo tveganj

Sistem za analizo tveganj (v nadaljevanju: SAT) je aplikacija, ki na podlagi vgrajenih profilov sproža napotke za selektivno izvajanje kontrol pri carinskih postopkih. Napaja se iz različnih virov (evropski in nacionalni viri). SAT na podlagi parametrov tveganja, ki jih vnaša v sistem analitski oddelek, sam odkrije carinske deklaracije, ki vključujejo tvegane parametre, in na podlagi avtomatične ocene tveganja zahteva pregled listin oziroma blaga. Vsak profil tveganja se pred uporabo testira na realnih podatkih za 1 mesec nazaj, oceni pa se ga po sistemu 5 (verjetnost vira) x 5 (zanesljivost informacije) x 5 (zaupnost informacije). Po treh mesecih se profil ponovno preveri in na podlagi analize ustrezno dopolni. Vsak profil ima izdelano oceno tveganja, ki je lahko nizko, srednje ali visoko. SAT loči indikatorje tveganja za blago in osebe glede na vrsto prevoza, podindikatorje pa glede na vrsto prometa (morski, letalski, cestni, železniški, poštni). SAT ne vsebuje indikatorjev zgolj za področje DDV, saj se nadzor navezuje na blago in ne na posamezno dajatev.

<sup>110</sup> Stanje na dan 16. 4. 2007.

CURS je v Izvedbenem načrtu v okviru strateškega cilja »uporaba analize tveganja« določila aktivnost »dograditev SAT« z rezultati in poročanjem. Po pojasnilu CURS bodo navedeni rezultati učinkovali tudi na področju DDV, ne gre pa za ukrepe, ki bi učinkovali izključno na področju DDV.

#### 4.2.3.d Aplikacija MEJA

Aplikacija Meja je namenjena podpori postopkom v potniškem in poštnem prometu in omogoča izvedbo postopka obračuna dajatev za ustno deklarirano blago v potniškem in poštnem prometu, evidentiranje prenosa gotovine in vrednostnih papirjev, evidentiranje obrazcev za vračilo DDV v potniškem prometu, izdajo posebnih dovolilnic za prevoze v cestnem prometu, evidentiranje podatkov o mandatnih kaznih in evidenco terjatev ter elektronsko pošiljanje posameznih podatkov drugim pristojnim državnim organom.

#### 4.2.3.e TARIC

TARIC je javno dostopna elektronska zbirka podatkov, v kateri so združeni vsi predpisani ukrepi, ki jih je treba izvajati ob uvozu oziroma izvozu blaga v Evropski uniji oziroma iz Evropske unije. TARIC vzdržuje in vanj sproti vnaša vse podatke o predpisih Evropske komisije. Članice lahko v TARIC dodajajo tudi nacionalne ukrepe, ki se uporabljajo pri izvajanju carinskih postopkov.

#### 4.2.3.f Intrastat

Intrastat je statistični sistem, namenjen zbiranju podatkov o blagovni menjavi med državami članicami Evropske unije, ki je bil vzpostavljen leta 1993 ob uvedbi prostega pretoka blaga v Evropski uniji. Podjetja (poročevalske enote), ki poslujejo znotraj Evropske unije, so dolžna v ta sistem sporočiti vsako odpremo oziroma prejem blaga iz oziroma v drugo državo članico Evropske unije.

#### 4.2.3.g Finančno knjigovodski modul

Finančno knjigovodski modul je namenjen finančno knjigovodskemu evidentiranju podatkov. Knjižbe se generirajo avtomatično, na podlagi prejetih in potrjenih carinskih deklaracij in informacij UJP iz plačilnega prometa. Sestavljen je iz dveh aplikacij. Glavna je na Generalnem carinskem uradu, kjer se knjižbe terjatev vzpostavijo avtomatično in obsegajo tiste terjatve, kjer je plačilo odloženo, ker je bilo predloženo zavarovanje. Ostale posamične vknjižbe se generirajo v aplikaciji CU-KOD, ki jo upravljajo carinski uradi.

### **Sklepna ugotovitev glede informacijskega sistema CURS**

V reviziji ni bilo ugotovljenih večjih pomanjkljivosti pri uporabi informacijskega sistema, zato ocenjujemo, da je dobra sistemska podlaga za učinkovito pobiranje DDV.

#### 4.2.4 Postopek pobiranja DDV

Postopek pobiranja DDV zajema predvsem kontrolo carinske deklaracije, inšpekcijski nadzor, carinsko preiskavo, izterjavo, pomoč zavezancem, vsebinsko, čeprav ne tudi formalno, pa sta del postopka pobiranja DDV tudi prekrškovni in kazenski postopek. Posamezne postopke v tako definiranem okviru pobiranja DDV predstavljamo v nadaljevanju revizijskega poročila.

##### 4.2.4.a Kontrola carinskih deklaracij

Carinske deklaracije se avtomatično evidentirajo v aplikacijo SICIS, ki ima vgrajene računalniške kontrole (Sistem poslovnih pravil; v nadaljevanju: SPP), s katerimi se preveri podatke na carinski deklaraciji. SPP se sproti ažurira in služi kot opomnik posameznim operativnim carinskim delavcem, ki opravljajo carinjenje blaga. Blago je prepuščeno v prost promet samo, če SPP ne ugotovi napak in se carinik na podlagi analize tveganja v fazi carinjenja ne odloči za pregled listin oziroma blaga. SPP vsebuje že tudi napotek, ki zadeva samo DDV (na primer, da je treba preveriti listine in/ali blago, kadar gre za blago, za katero je ob izpolnjevanju pogojev predpisana nižja stopnja DDV).

V letu 2006 je CURS prejela 571.876 uvoznih in 1.541.745 izvoznih carinskih deklaracij. V fazi carinjenja je v letu 2006 preverila 40 odstotkov vseh carinskih deklaracij, od tega je izvedla fizične preglede blaga na 7,6 odstotka carinskih deklaracijah, pri 33 odstotkih vseh carinskih deklaracij pa je preverila vse listine.

V skladu s strateškim dokumentom Evropske unije "Bodoča vloga carine v EU" in sodobnimi pristopi k carinjenju blaga je tudi CURS sprejela nekatere ukrepe. Med drugim je preusmerila kontrole s transakcijskega pristopa (pregled posameznih pošilk) na sistemski pristop (inšpiciranje udeležencev, podjetij). Tak pristop ob uporabi metod upravljanja s tveganji omogoča večjo učinkovitost, usmerjenost pregledov in hitrejši potek legalnega prometa.

Klasične naknadne kontrole carinskih deklaracij v skladu z 78. členom Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. 10. 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti<sup>111</sup> (v nadaljevanju: Carinski zakonik Skupnosti) izvajajo carinski inšpektorji v Oddelku za kontrolne zadeve po prepustitvi blaga, da se ugotovijo in odpravijo morebitne nepravilnosti, ki ob samem postopku carinjenja niso bile odkrite (npr. carinska deklaracija sploh ni bila predmet preverjanja). Pri ugotovljenih nepravilnostih inšpektor poda predlog za odpravo nepravilnosti (doplačila/povračila) Oddelku za upravni postopek, izterjavo in prekrške, ki izda odločbo (130. člen ZDavP-2).

CURS ne vodi ločene evidence o višini naknadno obračunanega DDV v postopkih naknadnih kontrol carinskih deklaracij in ločene evidence o višini naknadno obračunanega DDV v postopkih inšpekcijskih pregledov, temveč sta v aplikaciji ti dve evidenci združeni. CURS je pojasnila, da naj bi bili ločeni evidenci vzpostavljeni z nadgradnjo aplikacije Evidenca kontrol.

#### Priporočilo

CURS priporočamo, naj prouči, kateri so tisti podatki iz kontrolnih postopkov, ki bi jih lahko koristno uporabila pri načrtovanju aktivnosti za povečanje učinkovitosti pobiranja DDV, in ugotovitve upošteva v procesu nadgradnje aplikacije Evidenca kontrol.

<sup>111</sup> Uradni list Evropskih skupnosti št. L302/1.

#### 4.2.4.b Inšpekcijski nadzor

Inšpekcijski nadzor se v skladu z določili ZDavP-2 izvaja pri davčnih zavezancih oziroma uvoznikih, da se ugotovijo in odpravijo morebitne nepravilnosti, ki ob samem postopku carinjena niso bile odkrite, ter obračuna pravi znesek DDV. Inšpekcijski nadzor opravlja in odmerne odločbe izdaja carinski inšpektor, ki ima pooblastila po Zakonu o inšpekcijskem nadzoru<sup>112</sup> (inšpektor z opravljenim ZIN izpitom).

Carinski inšpektorji ugotovitve iz inšpekcijskih pregledov vpisujejo v aplikacijo Evidenca kontrol. Poleg delnih in celostnih izvajajo tudi zahtevnejše predhodne inšpekcijske preglede. Pri teh pregledih inšpektorji poleg klasičnih preveritev (dosedanje poslovanje zavezanca) preverijo tudi računalniške evidence, način vodenja evidenc, znanje odgovornih oseb, ustreznost zneska garancije, način arhiviranja dokumentov, dovoljenje za elektronsko izmenjavo (ali je predhodno opravljeno ustrezno testiranje) in podobno.

Carinski inšpektorji so lahko specializirani za posamezna področja, kot na primer uvrščanje blaga v Kombinirano nomenklaturo, poreklo blaga, določanje carinske vrednosti, kmetijska politika (odvisno od števila zaposlenih in organiziranosti posameznega oddelka).

CURS je za leto 2007 pripravila letni načrt inšpekcijskih pregledov na podlagi kazalnikov tveganja, ki zajemajo ugotovljene nepravilnosti v preteklosti, velikost zavezanca (glede na število carinskih deklaracij in vrednost uvoza oziroma izvoza), ocene tveganosti zavezanca glede na pojavljanje v carinskih postopkih, dobavitelje in prejemnike blaga, vrsto blaga. Pri pripravi letnega načrta inšpekcij CURS upošteva tudi obvezne periodične preglede zaradi izdanih dovoljenj in oddaljenost od zadnjega inšpiciranja (vsak subjekt naj bi bil predmet inšpiciranja v določenem obdobju, najmanj enkrat v obdobju treh let, ko je še možen naknadni obračun).

Za naknadno kontrolo, inšpekcijski pregled oziroma preiskavo na področju DDV se CURS odloči v naslednjih primerih:

- neupravičeno uveljavljanje pravice do oprostitve DDV;
- nezakonit vnos blaga (blago se pojavlja na črnem trgu);
- neupravičeno uveljavljanje znižane stopnje DDV (možnost nepravilne uvrstitve blaga);
- postopek 42 (sprostitvev z davčno dobavo v drugo državo članico - blago dejansko ostane na carinskem območju Evropske unije);
- neupravičeno uveljavljanje stroškov v polju 44, ki znižujejo davčno osnovo;
- davčna osnova ne vključuje vrednosti prevoza do prvega namembnega kraja v Evropski uniji (uporabi se pariteta na meji);
- davčna osnova ne vključuje carine in ostalih dajatev z enakim učinkom, ki se plačujejo ob uvozu;
- odbitek vstopnega DDV in naknadno vračilo preplačanega DDV;
- neobičajno povečanje izvoza neznanega oziroma malega trgovca ali proizvajalca (možnost fiktivnih izvozov);
- manko količine izvoznega blaga v trenutku fizičnega izstopa.

Na podlagi navedenih razlogov inšpektorji izberejo zavezance in analizirajo verjetnost za nepravilnosti. Če je verjetnost za nepravilnosti velika oziroma srednja in odtehta načrtovane stroške izvedbe kontrolnih in inšpekcijskih postopkov, se uvede naknadno preverjanje ali inšpekcija.

---

<sup>112</sup> Uradni list RS, št. 43/07.



CURS ne vodi evidence na način, ki bi zagotavljala podatke o dodatno obračunanem DDV samo v okviru opravljenih inšpekcijskih pregledov. Podatkov o deležu naknadnih kontrol in inšpekcijskih nadzorov, ki so bili uvedeni in opravljeni na področju DDV bodisi na podlagi indikatorjev, naključnega izbora ali na podlagi subjektivne presoje carinskega delavca, CURS nima.

#### Priporočilo

Da bi načrtovani inšpekcijski pregledi kar najbolj pripomogli k učinkovitemu pobiranju DDV (v smislu obsega dodatno odmerjenega DDV), CURS priporočamo, naj na podlagi analize prednosti in koristi presodi, ali bi bilo smiselno, da bi inšpekcijske preglede načrtovala posebej za področje DDV. Pri tem naj prouči, kateri so tisti podatki, ki bi jih lahko koristno uporabila pri načrtovanju, na kakšen način naj bi v okviru obstoječih evidenc zajemala ugotovitve iz posameznih postopkov, da ji bodo omogočale avtomatiziran izpis zelenih podatkov (na primer podatke o dodatno obračunanem DDV posebej v okviru naknadnih nadzorov carinskih deklaracij, v okviru inšpekcijskih nadzorov in posebej v okviru inšpekcijskih nadzorov, ki so bili uvedeni in izvedeni na podlagi zahteve preiskovalnega oddelka). Poleg tega naj prouči tudi smiselnost in možnost zajemanja podatkov o dodatno obračunanem DDV v okviru posameznih postopkov nadzora, in sicer glede na velikost zavezanca, vrsto in vrednost uvoženega blaga ter odhodni kraj pošiljke, vrsto vzroka za nastanek primanjkljaja DDV in drugo. Tako bo lahko ugotavljala tveganja v okviru posameznih parametrov in ustrezneje načrtovala nove inšpekcijske nadzore. CURS tudi priporočamo, naj prouči smiselnost zajemanja dodatno ugotovljenega DDV po vrsti inšpekcijskega pregleda (delni, celostni, predhodni) oziroma zajemanja ugotovitev iz inšpekcijskih pregledov, ki so bili uvedeni na podlagi indikatorjev, naključnega izbora ali na podlagi subjektivne presoje carinskega delavca. S pomočjo rezultatov vsakokratnih analiz bo tako lahko kontinuirano presojala, v katerih primerih sta bila načrtovanje in izvedba nadzora najbolj učinkovita. Pri tem bo CURS tudi lahko ocenila ustreznost obstoječih indikatorjev (ocena obsega dodatno odmerjenega DDV na podlagi indikatorjev v primerjavi z drugimi možnostmi izbora zavezancev za nadzor).

CURS priporočamo, naj na podlagi analize stroškov in učinkov prouči možnosti za izobraževanje carinskih inšpektorjev posebej za področje DDV in znotraj DDV za posamezne vrste vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV.

#### Ukrepi CURS

*CURS je med izvajanjem revizije oktobra 2007 v sklopu Sektorja za preiskave ustanovila nov Oddelek za inšpekcijski nadzor, ki se bo ukvarjal z inšpekcijskim nadzorom, in bo zato, da se oblikuje posebna analiza rizika, tesno sodeloval z analitskim oddelkom.*

#### 4.2.4.c Carinska preiskava

Carinska preiskava v skladu z določbami 21. č člena ZCS-1 pomeni izvajanje vseh dejanj in ukrepov CURS, kadar so podani razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni carinski, trošarinski in drugi predpisi, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna CURS. Dejanja in ukrepi carinske preiskave se izvajajo, da bi se preprečevale, preiskovale in odkrivala kršitve predpisov. Carinska preiskava se uvede, ko se pri preiskovalcu oblikujejo razlogi za sum (prejete informacije – anonimno obvestilo oziroma obvestilo drugih organizacijskih enot CURS, drugih organov, lastne zaznave in opravljene analize podatkov), da so bili kršeni predpisi.

Če pristojni preiskovalec med carinsko preiskavo zazna nepravilno izvajanje postopkov, ki ima lahko za posledico naknaden obračun, v skladu z 10. točko Navodila o carinski preiskavi<sup>113</sup> o tem obvesti Oddelek za kontrolne zadeve oziroma Oddelek za trošarine, ki izvedeta inšpekcijski nadzor oziroma drug ustrezen ukrep za naknadni obračun dajatev.

Sektor za preiskave vsako leto na podlagi zbranih informacij o ugotovljenih nezakonitih ravnanjih, usmeritev CURS ter ugotovljenih tveganj opredeli prioriteta področja, vseeno pa ni mogoče govoriti o načrtovanem oziroma vnaprej določenem vzorcu zavezancev, ki bodo podvrženi ukrepu preiskave.

Pri izvajanju carinskih preiskav sodeluje Sektor za preiskave s Policijo in z Vrhovnim državnim tožilstvom Republike Slovenije. CURS meni, da tožilci niso dovolj specializirani za davčne in carinske zadeve in zato v zadostni meri ne poznajo problematike. CURS jim je zato ponudila izvedbo predavanja, ki ga bo izvedla novembra 2008 na srečanju državnih tožilcev, ter organizacijo usposabljanja na temo carinske in trošarinske zakonodaje za državne tožilce, ki ta znanja potrebujejo.

CURS pripravlja enotno evidenco carinskih preiskav in kontrol, ki bo omogočila zbiranje podatkov v elektronski obliki<sup>114</sup>.

Statistika dela preiskovalne službe je prikazana v tabeli 8.

Tabela 8: Statistika dela preiskovalne službe

<b>Carinske preiskave</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>Indeks</b>
Število carinskih preiskav	62	86	139
Vrednost ugotovljenih neplačanih dajatev (v tolarjih)	891.180.634	3.646.782.614	409
Vrednost zaseženega blaga (v tolarjih)	6.000.000	27.030.752	451
Število ugotovljenih prekrškov	47	64	136
Število podanih kazenskih ovadb	10	16	160
Število obvestil o sumu storitve kazenskega dejanja	24	36	150

Vir: Letno poročilo Carinske uprave Republike Slovenije za leto 2006.

### **Ugotovitev**

Čeprav od CURS podatkov o številu preiskav posebej za področje DDV ni bilo mogoče pridobiti, pa na podlagi rezultatov zbiranja informacij in podatkov iz tabele 8, ocenjujemo, da so aktivnosti preiskovalne službe zadovoljive, saj je njihova dodana vrednost razvidna tako iz naraščajočega števila carinskih preiskav kot tudi iz naraščajoče vrednosti dodatno odmerjenih dajatev v letu 2006 v primerjavi z letom 2005.

<sup>113</sup> Številka 6/2005.

<sup>114</sup> Zapisnik s sestanka kolegija z dne 28. 8. 2007 št. 900-87/2007-2, Sklep št. 32/2006.

**Priporočilo**

CURS priporočamo, naj pri izvedbi nadgradnje evidence o carinskih preiskavah prouči smiselnost in možnost strukturiranja podatkov na način, da bo ta omogočala vsakokratni vpogled v dodatno odmerjen DDV zaradi aktivnosti sektorja za preiskave, poleg tega naj pa prouči smiselnost zajemanja podatkov po vzroku za uvedbo carinske preiskave (anonimna obvestila, informacije CURS, informacije drugih organov) ter smiselnost strukturiranja podatkov na način, ki smo ga priporočili za inšpekcijske preglede (poglavje 4.2.4) ter v skladu z ugotovitvami ustrezno ukrepa.

**4.2.4.d Izterjava**

Če plačila dajatev niso zavarovana, se blago sprost v prost pretok šele po plačilu vseh dajatev. Če pa zavezanec zavaruje plačilo dajatev, se blago sprost v prost pretok, instrument zavarovanja (garancija) pa se unovči po roku, ko bi moral zavezanec plačati dajatev. V skladu s 63. in 64. členom Zakona o izvajanju carinskih predpisov Evropske skupnosti<sup>115</sup> (v nadaljevanju: ZICPES) je rok plačila dajatev deset dni, s pridobitvijo dovoljenja za odlog plačila pa si carinski dolжник lahko rok plačila podaljša na 30 dni. Ob poravnavi dolga po roku za plačilo se zamudne obresti obračunajo od naslednjega dne po dnevu zapadlosti do dneva plačila dolga. Predloženi instrumenti zavarovanja za zavarovanje plačila uvoznih in izvoznih dajatev ter drugih dajatev, ki se plačujejo pri uvozu blaga, v skladu s 47. členom Pravilnika o izvajanju Zakona o davčnem postopku<sup>116</sup> zavarujejo tudi plačilo zamudnih obresti in stroškov postopka, ki so nastali zaradi nepravočasnega plačila.

V evidenci izterjav za statistične namene CURS ločeno zbira podatke za uvozne dajatve in trošarine, zato lahko želene podatke samo za DDV pridobi le "ročno", s poizvedbami pri posameznih carinskih uradih. Glede na to, da je CURS pristojna za nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem DDV ob uvozu blaga (138. člen ZDDV-1), so v izvršilnem naslovu, ki je podlaga za izterjavo, poleg DDV praviloma hkrati obračunane tudi carina in/ali druge dajatve, ki se plačujejo ob uvozu. Za vse te uvozne dajatve skupaj se torej vodi en postopek izterjave in se zato njegova učinkovitost statistično ugotavlja samo glede na celotno obračunano glavnico uvoznih dajatev.

**Ugotovitev**

Sistem izterjave, ki ga izvaja CURS, je po našem mnenju zadovoljiv, saj zaradi obveznega zavarovanja terjatev večjega tveganja za neplačilo DDV ni, razen pri dodatno ugotovljenih terjativah iz DDV na podlagi izvedenih inšpekcijskih nadzorov in kontrole carinskih deklaracij.

**4.2.4.e Prekrškovni in kazenski postopek**

V letu 2006 je bilo v CURS na novo uvedenih 848 postopkov zaradi prekrškov, rešenih je bilo 837 zadev. Delež odločb, ki se nanašajo na DDV v skupnem številu vseh odločb, je bil v letih od 2002 do 2006 od 20 do 30 odstotkov. Med najpogostejšimi prekrški, ki so povezani tudi s pobiranjem DDV, so nepredložitev carinskega blaga, navedba manjše vrednosti carinskega blaga, vnos skritega carinskega blaga, nedeklariranje carinskega blaga ter vnos carinskega blaga mimo mejnih prehodov. CURS ugotavlja, da se večina "carinskih prekrškov" nanaša na področje DDV.

<sup>115</sup> Uradni list RS, št. 25/04, 111/07.

<sup>116</sup> Uradni list RS, št. 141/06, 46/07, 102/07.

CURS spremlja potek postopkov v zvezi s podanimi kazenskimi ovadbami prek povratnih informacij, ki jih pridobi od tožilstva na podlagi zaprosil za obveščanje o poteku nadaljnega postopka, ki so priloga podanim kazenskimi ovadbami.

### **Priporočilo**

CURS priporočamo, naj prouči, ali bi bilo smiselno v okviru obstoječih evidenc zajemati tudi podatke o vloženi ovadbah ter izrečenih sodbah posebej za prekrške in kazniva dejanja na področju DDV.

### **Ugotovitev**

CURS pri svojem delu odkriva nepravilnosti, ki so hkrati tudi kazniva dejanja. ZKP ji ne daje pristojnosti v predkazenskem postopku, zato lahko ob sumu kaznivega dejanja poda le kazensko ovadbo državnemu tožilstvu.

#### *Ukrepi CURS*

*CURS je med izvajanjem revizije Ministrstvu za pravosodje že večkrat, nazadnje oktobra 2006<sup>117</sup> in februarja 2007, posredovala pobudo za razširitev pooblastil carinskega organa na izvajanje določil ZKP. Ministrstvo za pravosodje je objavilo Osnutek predloga ZKP-1<sup>118</sup>, ki v 150. in 151. členu predvideva zagotovitev ustreznih pooblastil davčni in carinski službi za učinkovitejše odkrivanje in preiskovanje gospodarske kriminalitete.*

#### 4.2.4.f Pomoč zavezancem

CURS ima razvito službo za pomoč zavezancem, in sicer tako na Generalnem carinskem uradu kot tudi na posameznih carinskih uradih. Svetovalci so strankam na voljo za splošne informacije o delu carinske službe in njenih storitvah ves poslovni čas posameznega urada (osebno, po telefonu ali po elektronski poti). Po navedbah CURS so najpogostejša vprašanja zavezancev o uvoznih dajatvah, carinskih stopnjah, vračilu DDV, carinskih postopkih pri uvozu določenih izdelkov, vnosu živil, rastlin in podobno. Vprašanja in odgovore objavlja CURS na spletnih straneh v katalogu informacij javnega značaja in v raznih publikacijah (Davčni bilten, GV in drugo). CURS približno dvakrat letno predstavi novosti zavezancem tudi v obliki brezplačnega seminarja.

CURS davčnim zavezancem na njihovo zahtevo nudi pomoč tudi pri zagotavljanju pravilnega uvrščanja blaga v carinske tarife (od česar je lahko odvisna tudi stopnja DDV, ki se obračuna na blago) v obliki izdajanja zavezujočih in nezavezujočih tarifnih informacij.

### **Ugotovitev**

Na podlagi metode zbiranja informacij ter pojasnil CURS ocenjujemo, da je delovanje CURS v zvezi z zagotavljanjem informacij in posameznih storitev zavezancem ustrezno. S tem, ko CURS zagotavlja pomoč zavezancem za DDV, zmanjšuje možnost za pojav napak in nepravilnosti in posredno zmanjšuje tveganje za nastanek primanjkljaja DDV.

<sup>117</sup> Pobuda za razširitev pooblastil carinskega organa na izvajanje določila ZKP, šifra 007-32/2006-1 z dne 11. 10. 2006.

<sup>118</sup> [URL: [http://www.mp.gov.si/fileadmin/mp.gov.si/pageuploads/2005/PDF/zakonodaja/2007\\_12\\_17\\_osnutek\\_ZKP.pdf](http://www.mp.gov.si/fileadmin/mp.gov.si/pageuploads/2005/PDF/zakonodaja/2007_12_17_osnutek_ZKP.pdf)], maj 2008.

## 4.3 Ali so ukrepi MF za zmanjševanje primanjkljaja DDV učinkoviti

### 4.3.1 Določitev ciljev in ukrepov za zmanjševanje primanjkljaja DDV

MF v obdobju, na katerega se nanaša revizija, ni določila ciljev, ki bi se nanašali posebej na področje pobiranja DDV, oziroma ciljev za zmanjševanje obsega primanjkljaja DDV.

### 4.3.2 Spremljanje stanja na področju pobiranja DDV

MF od organov, ki izvajajo operativne aktivnosti, povezane z DDV, podatkov o izvedbi aktivnosti ne pridobiva sistematično. Tako podatkov tudi ne analizira in ne preverja učinkovitosti delovanja zakonskega okvira, ki regulira pobiranje DDV. MF tudi ne preverja in ne presoja učinkovitosti davčne zakonodaje z vidika preprečevanja davčnih izgub.

### 4.3.3 Ukrepi in aktivnosti MF za zmanjševanje primanjkljaja DDV

MF je pojasnilo, da ne izvaja koordinacije ukrepov DURS in CURS za zmanjševanje primanjkljaja DDV.

#### Ugotovitev

MF je kot resorni organ odgovorno za pripravo davčne in carinske zakonodaje, torej tudi za pripravo pravnih podlag s področja pobiranja DDV, zato je po našem mnenju njegova vloga tudi sistematično spremljanje, kontinuirano proučevanje in analiziranje stanja na tem področju ter ustrezno ukrepanje.

#### Priporočilo

MF naj v sodelovanju z DURS in CURS oziroma s pomočjo izsledkov delovne skupine za DDV dosledno in kontinuirano analizira delovanje obstoječega zakonskega okvira, ki ureja pobiranje DDV, kot tudi finančne učinke predlogov davčnih in carinskih predpisov ter predpisov z drugih delovnih področij, ki imajo vpliv na sistem učinkovitega pobiranja DDV. Pri tem naj v okviru svojih nalog določi *jasne in merljive cilje v zvezi z učinkovitim pobiranjem DDV oziroma z zmanjševanjem primanjkljaja DDV*.

### 4.3.4 Izkazovanje terjatev do davčnih zavezancev

V poslovnih knjigah proračuna Republike Slovenije, kot prejemnika sredstev iz prihodkov od pobranega DDV, terjatve do davčnih zavezancev iz odmerjenega, a neplačanega DDV, po stanju na dan 31. 12. niso izkazane za nobeno leto v okviru obdobja, na katerega se nanaša revizija. MF smo zaprosili za pojasnilo, ki ga navajamo v nadaljevanju.

#### Pojasnilo MF

DURS je v skladu s 5. členom ZDS-1 zadalžena za pobiranje davkov, ki so prihodek državnega proračuna, torej tudi za pobiranje DDV. DURS v skladu z ZDS-1 in Pravilnikom DURS vodi analitične evidence, pri čemer uporablja dograjevano programsko opremo. S pomočjo tudi ročnih vnosov mesečno pripravlja zbirne podatke o terjatvah in obveznostih po vrstah davkov in prejemnikih sredstev. Na enakih pravnih podlagah, ki so navedene v 35. členu ZCS-1, vodi CURS evidence za DDV od uvoza blaga. DURS in CURS mesečno posredujeta zbirne podatke na MF – Direktorat za javno računovodstvo.

*DURS in CURS je skupno, da vodita evidenco terjatev do zavezancev, vendar CURS pri tem upošteva sistem dvostavnega knjigovodstva, DURS pa ne v celoti, ker obstoječa programska oprema tega ne omogoča. Pri tem je treba poudariti, da DURS ne vodi dvostavnega knjigovodstva, tako da upošteva knjigovodska pravila knjiženja sredstev in obveznosti do virov sredstev (ker ne gre za sredstva DURS), vodi pa analitične evidence davkov po zavezancih za davek in zbirne evidence po vrstah davkov.*

*MF – Direktorat za javno računovodstvo uporabi kot knjigovodsko listino le zbirno poročilo, prejeto od CURS, ker so vsi prihodki, za pobiranje katerih je zadolžena CURS, najprej prihodek državnega proračuna (del carin se šele kasneje odvede iz državnega proračuna v proračun Evropske skupnosti), ne pa tudi zbirnega poročila, ki ga predloži DURS. Ti prihodki so namreč lahko prihodki državnega proračuna (sem lahko vštevamo DDV), lahko so prihodki lokalnih skupnosti (sem lahko vštevamo nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča), lahko so prihodek Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, lahko so prihodek Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, lahko so prihodek, ki se deli med več prejemniki (sem lahko vštevamo davek od prirejanja iger na srečo) ipd.*

*Eden izmed ciljev prenove davčnega informacijskega sistema je bil tudi vzpostavitev sistema evidentiranja terjatev iz neplačanih davkov in prispevkov ter drugih javnofinančnih prihodkov, po posameznih vrstah javnofinančnih prihodkov. Zato se je treba z vsemi blagajnami javnega financiranja dogovoriti za sistem izmenjave podatkov za potrebe zagotavljanja računovodskega načela celovitosti, preglednosti in urejenosti.*

*Nerealno je namreč, da se posredovana zbirna poročila pri prejemnikih javnofinančnih prihodkov ročno evidentirajo v njihove poslovne knjige, saj obstaja tveganje, da vsa poročila bodisi ne bi bila vnesena ali bi se pri vnosu zgodile napake. Medsebojna križna primerjava s podatki iz plačilnega prometa zaenkrat v popolnosti ni možna. Z vidika vodenja poslovnih knjig za proračun in proračunske uporabnike tako na državnem kot na lokalnem nivoju po določbah ZR bi bilo edino pravilno terjatve iz neplačanih davkov in prispevkov evidentirati v poslovnih knjigah prejemnikov teh prihodkov. Pred tem pa se je treba skupaj s prejemniki dogovoriti ne samo za sistem izmenjave podatkov, pač pa tudi sistem delitve davkov, kadar se nek davčni prihodek deli na več prejemnikov.*

### **Ugotovitev**

V poslovnih knjigah proračuna Republike Slovenije terjatve do davčnih zavezancev iz odmerjenega, a neplačanega DDV, niso izkazane. Prav tako DURS ne izkazuje terjatev do davčnih zavezancev iz DDV v svoji bilanci stanja. Po pojasnilu DURS kot nadzornik javnofinančnih prihodkov ni dolžan izkazovati terjatev do davčnih zavezancev iz DDV, ker se terjatve ne štejejo kot premoženje DURS, in ker se plačila sicer stekajo na podračune DURS, ti pa se neposredno praznijo v proračun Republike Slovenije. Zato DURS posreduje MF v knjiženje zbirno poročilo o terjatvah iz DDV na obrazcu Pregled A1 - DDV<sup>119</sup>.

Kljub temu, da MF – Direktorat za javno računovodstvo od DURS pridobi podatke o višini terjatev do davčnih zavezancev na obrazcu Pregled A1-DDV od CURS pa na obrazcu nalog za knjiženje, jih ne knjiži v poslovne knjige proračuna Republike Slovenije. Po mnenju MF<sup>120</sup> obrazec Pregled A1-DDV, ki ga predloži DURS, v primerjavi z obrazcem, ki ga predloži CURS, nima statusa knjigovodske listine, saj se ne nanaša zgolj na prihodke državnega proračuna, temveč tudi na prihodke drugih prejemnikov sredstev (druge blagajne javnega financiranja). MF do sedaj ni ustrezno ukrepalo in ni vzpostavilo sistema pravilnega knjiženja in izkazovanja prihodkov državnega proračuna, ki izhajajo iz terjatev do davčnih zavezancev za DDV.

<sup>119</sup> Glej tudi ugotovitve v pod poglavju 4.1.4.h Analitične evidence DDV.

<sup>120</sup> Pojasnila MF, DURS in CURS z dne 3. 10. 2007.

**Priporočilo**

MF priporočamo, naj določi, kakšen naj bo obrazec Pregled A1-DDV oziroma katere sestavine naj ima, da ga bo MF lahko upoštevalo kot verodostojno knjigovodsko listino, DURS pa naj navedeni obrazec za leto 2007 oziroma pri naslednjem zaključevanju poslovnih knjig pripravi v skladu s tem določilom. S tem bodo po našem mnenju izpolnjeni potrebni tehnični pogoji za izkazovanje terjatev do davčnih zavezancev za DDV v poslovnih knjigah proračuna Republike Slovenije.

## 5. MOŽNI UKREPI IN AKTIVNOSTI ZA IZBOLJŠANJE SISTEMA POBIRANJA DDV

Na področju pobiranja DDV je v praksi nekaterih držav mogoče zaslediti kar nekaj možnih ukrepov, s katerimi bi bilo mogoče sistem pobiranja DDV še izboljšati. Nabor potencialnih rešitev, za katere pa še niso bile izdelane analize učinkov na povečanje obsega pobranega DDV, podajamo v nadaljevanju.

### 5.1 Sistem obrnjene davčne obveznosti

Pri sistemu obrnjene davčne obveznosti govorimo o prenosu davčnega bremena od dobavitelja na prejemnika blaga oziroma storitev.

Po pojasnilu DURS izkušnje iz davčnega nadzora kažejo, da je veliko neupravičenega odbitka vstopnega DDV v dejavnosti gradbeništva, v kateri bi sistem prenosa obdavčitve na prejemnika lahko učinkovito reševal problem nezakonitega odbitka vstopnega DDV. DURS tudi meni, da bi bilo treba sistem obrnjene davčne obveznosti razširiti na vse storitvene dejavnosti, ker v praksi opaža, da se največ ponarejenih listin nanaša na storitve, katerih resničnost izvedbe je v postopku naknadnega nadzora težko preverjati (svetovalne, raziskovalne storitve). Obdavčitev po sistemu obrnjene davčne obveznosti po mnenju DURS učinkovito rešuje nezakoniti odbitek od navideznih računov, ki jih izstavljajo neplačujoči gospodarski subjekti, od katerih ni mogoče izterjati zaračunanega DDV, izkazanega na izdanih računih.

DURS v postopku sprejemanja ZDDV-1 v letu 2006 uradnega predloga za uvedbo sistema obrnjene davčne obveznosti za gradbeništvo na MF ni podala.

MF je članica ekspertne skupine za boj proti davčnim goljufijam v okviru Evropske komisije. Eden od ukrepov, ki ga mora Evropska komisija proučiti v skladu z zaključki Sveta ministrov v sestavi finančnih ministrov (v nadaljevanju: Svet ECOFIN), je tudi uvedba splošnega postopka obrnjene davčne obveznosti, kot ga predlagata Nemčija in Avstrija. Po tem postopku naj bi se davčna obveznost prenesla od dobavitelja na prejemnika za domače transakcije, katerih vrednost presega določen prag. Cilj teh dveh držav je, da se v evropski zakonodaji dovoli opcija za uvedbo takšnega sistema. Evropska komisija je učinke navedene opcije, do katere je večina držav članic Evropske unije izrazila pridržke, analizirala in Svetu Evropske unije 22. 2. 2008 predložila Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o ukrepih za spremembo sistema DDV v boju proti davčnim goljufijam<sup>121</sup> (v nadaljevanju: Sporočilo). V Sporočilu je Evropska komisija navedla prednosti in slabosti sistema obrnjene davčne obveznosti ter predvidela možnost vodenja pilotskega projekta v zainteresirani državi članici (Avstriji). O predlogu

---

<sup>121</sup> Št. 6859/08 FISC 24 z dne 22. 2. 2008.



uvedbe splošnega sistema obrnjene davčne obveznosti ter o možnosti uvedbe pilotskega projekta so finančni ministri razpravljali marca in maja 2008 na Svetu ECOFIN, vendar zaključkov niso sprejeli.

### Ugotovitev

MF aktivno sodeluje v Evropski komisiji tako, da se opredeljuje do stališč drugih držav članic Evropske unije. Analiza, ki bi pokazala potencialne učinke v zvezi z uvedbo sistema obrnjene davčne obveznosti v Republiki Sloveniji, še ni bila izvedena. Ukrepi MF bodo odvisni od rezultatov analize Evropske komisije po opravljeni javni obravnavi.

### Priporočilo

Da bi MF lahko pripravilo utemeljitev za pripravo predlogov sprememb zakonodaje v zvezi z uvedbo sistema obrnjene davčne obveznosti, predlagamo DURS, naj idejo o tem ukrepu utemelji in podkrepi z rezultati konkretnih analiz. DURS zato priporočamo, naj:

- pristopi k analizi finančnih učinkov spremembe predpisov zaradi uvedbe navedenega mehanizma;
- prouči, za katere storitvene dejavnosti naj bi bil navedeni mehanizem učinkovit in sprejemljiv;
- prouči prednosti in slabosti oziroma ovire za vzpostavitev navedenega sistema.

MF priporočamo, naj na podlagi konkretnih analiz DURS in na podlagi 42. uvodne izjave Direktive Sveta 2006/112/ES<sup>122</sup>, ki določa, da bi države članice Evropske unije v posebnih primerih morale imeti možnost določiti, da mora DDV plačati prejemnik dobavljenega blaga ali opravljenih storitev (kar bi državam članicam Evropske unije omogočilo poenostavitev pravil ter preprečevanje davčne utaje in izogibanje plačilu davka v določenih sektorjih in pri določenih vrstah transakcij), sprejme odločitve o (ne)uvedbi sistema obrnjene davčne obveznosti.

### Ukrep DURS

*DURS je pojasnila, da je MF že posredovala predlog dopolnitve ZDDV-1<sup>123</sup> s 76.a členom, ki določa posamezne primere, ko so plačniki DDV prejemniki blaga ali storitev.*

## 5.2 Uveljavitev sistema solidarne odgovornosti

Pri utaji DDV tipa MTIC je treba dolg izterjati od ostalih udeležencev v vrtiljaku (glede na to, da dolga od neplačujočega gospodarskega subjekta, kjer je dolg nastal, ni mogoče izterjati), ki bi jih davčni organ glede na to, da sodelujejo v vrtiljaku, lahko obravnaval tako kot neplačujočega gospodarskega subjekta, torej kot davčnega utajevalca oziroma dolžnika. To pomeni, da davčni organ po ZDavP-2 ni vezan na formalno pravne relacije med davčnimi zavezanci, če dokaže, da so navidezne. V takšnih primerih davčni organ obdavči transakcije po njihovi ekonomski vsebini.

Države v teoriji uporabljajo predvsem dve možnosti, in sicer, da zavezancu:

- ki opravlja dobavo blaga znotraj Evropske skupnosti (neplačujoči gospodarski subjekt), ne priznajo, da gre za oproščeno dobavo, in ga tako obremenijo za neplačan DDV,
- ki nabavlja blago od neplačujočega gospodarskega subjekta po prejetih računih z obračunanim DDV, ne priznajo pravice do odbitka DDV.

<sup>122</sup> Uradni list Evropske skupnosti, št. L 347 z dne 11. 12. 2006.

<sup>123</sup> Predlog sprememb ZDDV-1 z besedili členov, poslan 20. 3. 2008.

Po mnenju DURS je sistem solidarne odgovornosti za plačilo DDV med zavezanci, ki sodelujejo oziroma so del verige v davčni utaji, učinkovit model za povrnitev oziroma izterjavo DDV. DURS je predlog za uveljavitev sistema solidarne odgovornosti MF posredovala tako v letu 2004 kot tudi v letu 2005, v postopku sprejemanja ZDavP-2 pa predloga ni ponovno posredovala.

Vprašanje solidarne odgovornosti je eden od ukrepov za boj proti davčnim utajam, ki je predmet razprav ekspertne skupine za boj proti davčnim goljufijam v okviru Evropske komisije. Pravna podlaga za uvedbo inštituta solidarne odgovornosti je v 205. členu Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. 11. 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost<sup>124</sup> (v nadaljevanju: DDV direktiva), po katerem se solidarna odgovornost lahko uvede za domače transakcije in tudi, če je blago pridobljeno znotraj Evropske unije. Ne glede na to, da pravna podlaga obstaja, so inštitut solidarne odgovornosti do sedaj v svojih zakonodajah uvedle naslednje države članice Evropske unije: Avstrija, Belgija, Bolgarija, Nemčija, Nizozemska, Portugalska, Danska, Velika Britanija, Slovaška in Italija. Države članice Evropske unije, ki so uvedle inštitut solidarne odgovornosti, poudarjajo, da je, ne glede na zadostno pravno podlago, težko dokazati, da je nek davčni zavezanec v verigi vedel oziroma bi moral vedeti, da gre za davčno utajo, in da DDV ni bil plačan.

### Ugotovitev

Pravne posledice, ki so le navidezni in ne vplivajo na obdavčenje (če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel), ureja ZDavP-2 v tretjem odstavku 74. člena. Ugotavljamo, da so navidezni posli v ZDavP-2 urejeni le na načelni ravni, noben predpis pa ne ureja postopka in načina odmere obveznosti za plačilo DDV pri davčni utaji tipa MTIC.

Stališče DURS je, da je inštitut solidarne odgovornosti učinkovit model za povrnitev oziroma izterjavo DDV, ko se DDV pri davčni utaji tipa MTIC izterja od drugih udeležencev v verigi, ki bi morali vedeti za davčno utajo, ali pa so v njej celo sodelovali. Kljub temu, da obstaja pravna podlaga za uvedbo inštituta solidarne odgovornosti, ter da je deset držav članic Evropske unije že uvedlo omenjeni sistem, pa MF pojasnjuje, da bo ukrepala šele, ko bo Evropska komisija pripravila rešitve v okviru Strategije boja proti davčnim goljufijam.

### Priporočilo

DURS priporočamo, naj pristopi k analizi finančnih učinkov ter prednosti in slabosti uveljavitve sistema solidarne odgovornosti ter na podlagi rezultatov izvedenih analiz MF posreduje predloge sprememb zakonodaje, predvsem predlog spremembe ZDDV-1, ki ureja sistem pobiranja DDV. MF naj na podlagi utemeljitev in rezultatov analiz pristopi k pripravi predlaganih sprememb predpisov.

### Ukrep DURS

*DURS je med izvajanjem revizije MF že posredovala predlog<sup>125</sup> dopolnitve ZDDV-1 s 76.b členom, ki določa, da je vsak davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Republiki Sloveniji, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev, solidarno odgovoren za plačilo DDV, če iz objektivnih okoliščin izhaja, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del sheme za izogibanje plačilu DDV. Hkrati je DURS posredovala tudi predlog dopolnitve Pravilnika o DDV z razlagalno določbo 76. b člena ZDDV-1.*

<sup>124</sup> Uradni list Evropske unije, št. L347/1 z dne 11. 12. 2006.

<sup>125</sup> Dopis DURS št. 4230-115/2008-2 01032 01 z dne 11. 4. 2008 (odposlan 14. 4. 2008).

### 5.3 Zavarovanje dodelitve identifikacijske številke

Institut zavarovanja pri izdaji identifikacijske številke za namene DDV je namenjen za primere, ko bi izdajo identifikacijske številke zahtevali zavezanci, ki so že bili vpleteni v davčne utaje oziroma so storili prekrške v zvezi z DDV, ter za davčne zavezance, ki nameravajo opravljati dejavnost s tveganim blagom oziroma dejavnost, ki je opredeljena kot tvegana v smislu utaj DDV.

#### Priporočilo

DURS in MF predlagamo, naj na podlagi analize predvidenega učinka predlaganega ukrepa proučita smiselnost in možnost dopolnitve 111. člena ZDavP-2, ki sicer ureja zavarovanje izpolnitve in plačila davčne obveznosti, ter smiselnost in možnost dopolnitve ZDDV-1.

#### Ukrep DURS

*DURS je 20. 3. 2008 MF posredovala predlog dopolnitve ZDDV-1<sup>126</sup> s 77.a členom, ki določa posebne primere predložitve instrumenta zavarovanja za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti iz DDV pred izdajo identifikacijske številke in posledice nepredložitve instrumenta zavarovanja.*

### 5.4 Nadzor nad zaobidenjem DDV

DURS spremlja možnosti in potencialne oblike zaobidenja DDV prek davčnih nasvetov, strokovnih člankov, izdanih publikacij in knjig svetovalnih podjetij, ki se nanašajo na razlago zakonodaje DDV. Prav tako se udeležuje tudi določenih seminarjev, ki jih prirejajo davčna svetovalna podjetja. DURS zaznava smeri izigravanja davčne zakonodaje tudi pri reševanju vprašanj davčnih zavezancev in njihovih davčnih svetovalcev. Kadar davčna svetovalna podjetja objavljajo svoja stališča, ki so v nasprotju s stališči DURS, DURS o tem obvesti javnost oziroma osebe, ki jim je bilo stališče posredovano. Pri predlaganju sprememb zakonodaje DURS upošteva predvsem ugotovitve v DIN in kontroli.

#### Priporočilo

DURS priporočamo, naj v sodelovanju z MF prouči možnosti vzpostavitve sistema obveznega prijavljanja zakonitih primerov izmikanja plačilu DDV oziroma shem zaobidenja DDV (v nadaljevanju: sheme DDV). Pri tem naj se poveže z davčnimi organi drugih držav članic Evropske unije, ki imajo že vzpostavljene take sisteme, ter na podlagi spoznanj prouči prednosti in slabosti, predvsem pa učinke sistema obveznega prijavljanja shem DDV v Republiki Sloveniji. Na podlagi ugotovitev naj DURS pristopi k aktivnostim, na podlagi katerih bo določila primere legalnega zaobidenja DDV, nato pa predlagala sheme DDV in davčne zavezance, ki naj bi ji navedene sheme prijavljali.

<sup>126</sup> Predlog sprememb ZDDV-1 z besedili členov, poslan 20. 3. 2008.

## 5.5 Uvedba davčnih blagajn

MF je februarja 2007 od DURS prejelo pobudo za sistemsko ureditev področja nadzora zavezancev za davek, ki poslujejo z gotovino. MF je pobudo posredovalo v proučitev Ministrstvu za javno upravo, od katerega odgovora še ni dobilo, ter Ministrstvu za gospodarstvo (v nadaljevanju: MG), ki podpira aktivnosti za rešitev problema uspešnega nadzora gotovinskega prometa s pripombo, da je treba natančno opredeliti, katerim zavezancem bi bil sistem davčnih blagajn namenjen, in ovrednotiti zamenjavo obstoječih blagajn pri trgovcih. V okviru MG je pobudo proučil tudi Direktorat za elektronske komunikacije, ki pa se z vidika njihove pristojnosti do pobude ne more izreči.

MF je 14. 9. 2007 od Ministrstva za šolstvo znanost in tehnologijo, Urada Republike Slovenije za meroslovje prejelo odgovor, v katerem le-ta ocenjuje, da ima dovolj znanja in izkušenj za izvedbo verifikacije programske opreme davčnih blagajn, nima pa kadra in finančnih sredstev, s katerimi bi lahko zagotovil ustrezno strokovno delo. Za verifikacijo bi Urad Republike Slovenije za meroslovje potreboval ustrezen laboratorij. Vzpostaviti bi bilo treba sistem rednih in izrednih pregledov in overitev za celoten nabor davčnih blagajn na področju Republike Slovenije. Na to temo so pripravljene izvesti sestanek z DURS.

Na DURS je potekala predstavitev italijanskega in srbskega sistema davčnih blagajn, ki so se ga udeležili tudi predstavniki MF, Sektorja za davčni in carinski sistem.

Glede na to, da še ni bila sprejeta odločitev v zvezi z uvedbo davčnih blagajn, kar je povezano s povečanjem stroškov in administrativnih obveznosti za davčne zavezance, za katere bodo davčne blagajne obvezne, in za davčne organe, prav tako še ni odločitve o zahtevah glede programske in strojne opreme, določen tudi ni seznam davčnih zavezancev, za katere bo uporaba davčnih blagajn obvezna, MF ne more navesti predvidenega roka uvedbe davčnih blagajn. MF poudarja, da je treba proučiti oziroma odgovoriti na vprašanje smiselnosti uvedbe takšnih blagajn tudi z vidika zagotavljanja proste konkurence pri dobavi takšnih blagajn.

### Priporočilo

DURS predlagamo, naj v sodelovanju z vsemi pristojnimi organi pripravi oceno predvidenih stroškov uvedbe davčnih blagajn tako za Republiko Slovenijo kot tudi za davčne zavezance in jo primerja z oceno primanjkljaja DDV pri tistih davčnih zavezancih, pri katerih naj bi bila uvedba blagajn obvezna. Za potrebe analiziranja naj DURS v okviru obstoječih zbirk podatkov zagotovi podatke o skupno odmerjenem DDV ter o dodatno odmerjenem DDV v DIN pri davčnih zavezancih, ki poslujejo z gotovino, strukturirane po vrsti in velikosti davčnih zavezancev, po vrsti dejavnosti ter drugih pokazateljih, potrebnih za odločitev o tem, kdo naj bi bili davčni zavezanci, za katere bo uporaba davčnih blagajn obvezna.

MF naj na podlagi pozitivnih rezultatov analize DURS o uvedbi davčnih blagajn koordinira vse potrebne aktivnosti z drugimi resortji (zagotovitev kadrov in finančnih sredstev ter tehničnih možnosti za izvedbo verifikacije programske opreme in samih davčnih blagajn in drugo). Pred tem naj v sodelovanju z drugimi resornimi ministrstvi prouči in upošteva možne omejitve za uvedbo davčnih blagajn (vidik zagotavljanja proste konkurence in drugo).

## 5.6 Zaznavanje sive ekonomije

V obdobju, na katerega se nanaša revizija, po vedenju revidirancev ni bila opravljena nobena raziskava o obsegu sive ekonomije v Republiki Sloveniji.

Ocenjujemo, da bi bilo smiselno oceniti obseg primanjkljaja DDV zaradi sive ekonomije oziroma obseg nezakonitega izmikanja plačilu DDV zaznati področja, kjer so tveganja za pojav sive ekonomije največja, in na podlagi rezultatov raziskave pristopiti k aktivnostim za zmanjševanje obsega sive ekonomije.

### Priporočilo

MF, DURS, CURS in SURS priporočamo, naj proučijo smotrnost izvedbe raziskave o obsegu sive ekonomije v Republiki Sloveniji ter če se izkaže, da je taka raziskava opravičljiva tako z vidika finančnih sredstev kot z vidika predvidenega učinka, predlagamo, naj v sodelovanju z drugimi resornimi ministrstvi podajo pobudo za določitev izvajalca, aktivnosti, odgovornosti in nalog posameznih organov pri izvajanju raziskave o sivi ekonomiji.

## 5.7 Pristop k izdelavi Strategije boja proti davčnim utajam

Evropska komisija predloga Strategije za boj proti davčnim goljufijam, ne glede na sklepe Sveta ECOFIN iz novembra 2006, še ni pripravila. V skladu s sklepi Sveta ECOFIN s 5. 6 2007<sup>127</sup>, ki so vsebovani v izjavi za javnost<sup>128</sup>, je morala Evropska komisija predlog Strategije in kratkoročne (običajne) ukrepe v okviru strategije pripraviti do konca leta 2007. Svet ECOFIN je pozval Evropsko komisijo, da pripravi vse potrebne zakonodajne predloge najkasneje do konca 2007, da jih bo lahko sprejel do konca leta 2008. Hkrati jo je tudi pozval, da nemudoma preuči vse ukrepe za boj proti davčnim utajam, ki so jih predlagale države članice ter o tem pripravi poročilo v drugi polovici leta 2007, da bo lahko Svet ECOFIN odločil o nadaljnjem delu do konca 2007.

Na Svetu ECOFIN junija 2007 so se ministri dogovorili, da je v okviru Strategije boja proti davčnim goljufijam treba prioritarno obravnavati t.i. običajne ukrepe, in sicer:

- spremeniti določbe v zvezi s poročanjem dobav blaga znotraj Evropske unije, da bi se zmanjšali časovni okviri,
- zagotoviti hitrejšo izmenjavo teh informacij med davčnimi upravami,
- preučiti solidarno odgovornost, kadar informacije o dobavah znotraj Evropske unije niso bile sporočene oziroma niso bile pravilno sporočene, v obsegu, ki vodi do DDV v naslednji fazi,
- izpopolniti potrjevanje sporočil in informacij o podjetjih, identificiranih za namene DDV podjetjem, ki aktivno sodelujejo v trgovini znotraj Evropske unije, brez analiz tveganja, ki se uporabljajo v državah članicah Evropske unije.

Republika Slovenija je zaključke Sveta ECOFIN junija 2007 podprla. Zlasti si prizadeva za vzpostavitev ukrepov za učinkovit boj proti davčnim utajam in v tem okviru aktivno sodeluje z Evropsko komisijo pri

<sup>127</sup> Dokument št. 9803/07 z dne 22. 5. 2007 FISC 81.

<sup>128</sup> [URL: [http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms\\_Data/docs/pressData/en/ecofin/94513.pdf](http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/ecofin/94513.pdf)].

pripravi Strategije za boj proti davčnim goljufijam, zlasti na področjih učinkovitejšega administrativnega sodelovanja ter hitreje in podrobnejše izmenjave informacij med državami članicami Evropske unije.

Delovna skupina Sveta za davčna vprašanja – posredna obdavčitev (DDV) trenutno ne obravnava strategije oziroma ukrepov za boj proti davčnim utajam, saj Evropska komisija Svetu ECOFIN še ni predložila predloga strategije za boj proti davčnim goljufijam.

### **Ugotovitev**

Ugotavljamo, da Republika Slovenija aktivno sodeluje pri pripravi Strategije za boj proti davčnim goljufijam, ki jo pripravlja Evropska komisija, ni pa še pristopila k aktivnostim za pripravo in izvajanje potencialnih ukrepov za zmanjševanje primanjkljaja DDV tako znotraj kot tudi zunaj meja Republike Slovenije.

### **Priporočilo**

MF predlagamo, naj vzpostavi in koordinira delo delovne skupine za DDV tako, da bo ta pristopila k oblikovanju in kontinuiranemu iskanju in izpopolnjevanju skupnih rešitev za zmanjševanje primanjkljaja DDV zaradi davčnih utaj. Pri tem naj MF kot koordinator delovne skupine za DDV zagotovi kontinuirano in pravočasno izmenjavo kakovostnih mnenj, pobud in stališč, ki naj bodo podkrepljena z analizami obstoječega stanja in predvidenih učinkov na področju zmanjševanja primanjkljaja DDV.

## 6. MNENJE

Revidirali smo pobiranje davka na dodano vrednost v Republiki Sloveniji. Revizijo smo izvedli, da bi odgovorili na vprašanje, *ali je pobiranje DDV v Republiki Sloveniji učinkovito*. Da bi izrekli mnenje o učinkovitosti pobiranja DDV, smo si postavili dva podcilja: preveriti, ali je obseg primanjkljaja DDV v Republiki Sloveniji sploh znan, ter oceniti aktivnosti in ukrepe DURS, CURS in MF za zmanjševanje primanjkljaja DDV.

Odgovor na zastavljeno vprašanje smo iskali na DURS in CURS, ki sta odgovorni za odmero in pobiranje DDV, na MF, ki je pristojno za pripravo davčne in carinske zakonodaje, ter na SURS, ki se je v obdobju, na katerega se nanaša revizija, edini sistematično ukvarjal z ocenjevanjem obsega utaj DDV kot pretežnega dela celotnega primanjkljaja DDV.

V letu 2006 je bilo v Republiki Sloveniji odmerjenega za 650.911 milijonov tolarjev DDV in dejansko pobranega za 650.858 milijonov tolarjev (2.716 milijonov evrov) DDV. Prihodki od pobranega DDV predstavljajo 36,7-odstotni delež v celotnih prihodkih proračuna Republike Slovenije za leto 2006.

Pristojni organi so v obdobju, na katerega se nanaša revizija, reševali problematiko primanjkljaja DDV ter izpopolnjevali sistem pobiranja DDV, vendar pa ocenjujemo, da bi bilo z nekaterimi aktivnostmi, predvsem pa z večjim sodelovanjem revidirancev, mogoče učinkovitost pobiranja DDV izboljšati. Med izvajanjem revizije smo namreč ugotovili, da obseg primanjkljaja DDV v Republiki Sloveniji ni znan oziroma se ni ugotavljalo, ukrepi in aktivnosti za njegovo zmanjševanje pa niso ustrezno načrtovani, analizirani in izvajani. Posamezne ugotovitve, na katerih temeljijo te ocene, podajamo v nadaljevanju.

### 6.1 Ocenjevanje primanjkljaja DDV

Pomembna podlaga za uspešno določanje ciljev in učinkovito načrtovanje aktivnosti za zmanjševanje primanjkljaja DDV je poznavanje obsega celotnega primanjkljaja DDV in primanjkljaja DDV v okviru posameznih elementov (dejavnost, vrsta vzroka za nastanek primanjkljaja DDV, vrsta in velikost zavezanca, vrsta blaga in drugo).

V Republiki Sloveniji je redno pripravljala izračune teoretičnega DDV in utaj DDV le SURS – točka 3.5. CURS je med izvajanjem revizije pripravila za leto 2006 prvo poskusno oceno primanjkljaja DDV za segment pobiranja DDV, za katerega je pristojna, in sicer na podlagi ekstrapolacije rezultatov nadzorov v okviru metode od spodaj navzgor – točka 3.3.

DURS in MF v obdobju, na katerega se nanaša revizija, *nista ocenjevala* oziroma kakor koli sodelovala pri ocenjevanju primanjkljaja DDV v Republiki Sloveniji – točki 3.2 in 3.4.

Niti DURS niti CURS *nista izvajali posameznih analiz, ter ocenjevali obsega primanjkljaja DDV* v okviru metode od spodaj navzgor v okviru posameznih elementov, zato glavna tveganja za nastanek primanjkljaja DDV po vrstah vzrokov, vrsti dejavnosti, velikosti davčnih zavezancev in vrsti uvoženega blaga niso bila ugotovljena.

Računsko sodišče je med revizijo na podlagi podatkov o rezultatih inšpekcijskih nadzorov, ki jih je posredovala DURS, po metodi od spodaj navzgor ocenilo primanjkljaj DDV v segmentu, ki ga pokriva DURS.

Ob upoštevanju obeh izračunov primanjkljaja DDV, ki sta ju pripravila CURS v okviru segmenta, ki ga pokriva, ter računsko sodišče za segment pobiranja DDV, za katerega je pristojna DURS, ocenjujemo, da je primanjkljaj DDV v letu 2006 znašal 44.174 milijonov tolarjev (184 milijonov evrov), kar predstavlja 6,4 odstotka celotnih prihodkov iz DDV v letu 2006, če med celotne prihodke štejemo tudi ocenjen primanjkljaj DDV – točke 3.2, 3.3 in 3.6.

## 6.2 Ukrepi in aktivnosti za zmanjševanje primanjkljaja DDV

V sistem pobiranja DDV so vključeni MF, DURS in CURS.

MF je kot resorni organ za pripravo zakonodaje s področja pobiranja DDV dolžno skrbeti za pripravo predlogov zakonov in podzakonskih predpisov. Vloga MF je tudi spremljanje dogajanja na področju pobiranja DDV ter sistematično proučevanje in analiziranje stanja na tem področju. Ključne naloge DURS in CURS pri pobiranju DDV so predvsem odmera DDV, kontrola in inšpekcija davčnih zavezancev, preiskovalne aktivnosti, izterjava DDV, izrekanje sankcij zavezancem, izobraževanje in informiranje tako davčnih in carinskih uslužbencev kot tudi davčnih zavezancev ter mednarodno sodelovanje.

Uspešnosti delovanja MF v smislu doseganja zadanih ciljev *ni bilo mogoče oceniti*, saj MF na področju pobiranja DDV oziroma zmanjševanja primanjkljaja DDV v obdobju, na katerega se nanaša revizija, ni določilo ciljev. MF v okviru Evropske komisije sodeluje v ekspertni skupini za boj proti davčnim goljufijam, ni pa še pristopila h koordinaciji pristojnih organov pri rednem in kontinuiranem izvajanju analiz učinkov uvedbe možnih ukrepov, ki se že izvajajo v nekaterih državah članicah Evropske unije (sistem obrnjene davčne obveznosti za nekatere dejavnosti, sistem solidarne odgovornosti, zavarovanje dodelitve identifikacijske številke, sistem obveznega prijavljanja shem legalnega zaobidenja DDV, uvedba davčnih blagajn, raziskave o obsegu sive ekonomije) – točka 4.3.

DURS in CURS spodbujata prostovoljno plačevanje DDV z različnimi preventivnimi in kurativnimi pristopi, najpomembnejši pa so informiranje ter izobraževanje davčnih zavezancev, izvajanje inšpekcijskih pregledov ter kaznovanje davčnih zavezancev za storjene prekrške in podajanje ovadb, če pride do suma kaznivega dejanja. Ugotavljamo, da so tako davčnim zavezancem kot tudi zaposlenim v davčni in carinski službi informacije ter izobraževanja in nasveti na voljo v zadostni meri, kar štejemo za *učinkovit* ukrep, ki zagotavlja, da davčni zavezanci odmerijo in plačajo pravi znesek DDV ob pravem času.



Glavne pomanjkljivosti, ugotovljene v sistemu pobiranja DDV tako pri DURS kot pri CURS, se nanašajo predvsem na načrtovanje posameznih aktivnosti ter na *pomanjkljive evidence* o DDV<sup>129</sup> – točki 4.1.4 in 4.2.4.

Cilji, ki sta jih določili DURS in CURS, se ne nanašajo na posamezne vrste davkov oziroma dajatev. Po našem mnenju je DDV tako pomemben vir pokrivanja proračunskih izdatkov, da bi bilo smiselno pri načrtovanju posameznih ukrepov in aktivnosti določiti cilje, usmerjene zgolj na področje pobiranja DDV. Poleg tega smo ugotovili, da DURS ni dosegla dveh ciljev, ki se posredno nanašata tudi na pobiranje DDV, in sicer ni realizirala načrtovanega obsega uporabe programskih rešitev, ki inšpektorjem pomagajo razkrivati davčne utaje, in načrtovane višine sredstev za usposabljanje zaposlenih. Pri DURS smo ugotovili tudi znatna odstopanja realiziranega od načrtovanega števila DIN – točki 4.1 in 4.2.

Spremljanje stanja o odmerjenem in dejansko pobranem DDV po različnih kriterijih še *ni zadovoljivo*. Evidence tako DURS kot CURS omogočajo posamezne informacije o dodatno odmerjenem DDV v postopkih kontrol in inšpekcijskih nadzorov, vendar pa ne zagotavljajo točnih in popolnih podatkov po posameznih elementih odmerjanja DDV (npr. dodatno ugotovljen DDV po vrsti dejavnosti ter v okviru posamezne dejavnosti po vzroku za nastanek primanjkljaja DDV), zato obstaja tveganje, da podatkov, ki jih sicer imata, ne moreta najbolj učinkovito uporabiti za podrobne analize, na podlagi katerih bi ugotovili posamezna tveganja in pristopili k bolj natančno usmerjenim aktivnostim za zmanjševanje primanjkljaja DDV – točki 4.1.4 in 4.2.4.

Tako pri DURS kot pri CURS smo ugotovili, da *so preiskovalne aktivnosti učinkovite*, kar se kaže v obsegu dodatno odmerjenega DDV na zahtevo preiskovalnih oddelkov – točki 4.1.4.d in 4.2.4.c.

Na DURS in CURS opravljajo inšpekcijske nadzore inšpektorji za vse vrste dajatev in niso specializirani posebej za DDV. Menimo, da bi bilo mogoče s specializacijo določenega števila inšpektorjev samo za področje DDV in znotraj tega področja s specializacijo za določene vzroke za nastanek primanjkljaja DDV doseči *večjo učinkovitost* pri odkrivanju nepravilnosti in zmanjševanju primanjkljaja DDV – točka 4.1.2.

Sistem pobiranja DDV v Republiki Sloveniji je sicer zadovoljiv, menimo pa, da bi bilo mogoče možnosti za različne vrste izmikanja in neplačevanja davčnih obveznosti, z odpravo v revizijskem poročilu navedenih slabosti in pomanjkljivosti, še omejiti.

---

<sup>129</sup> Pri CURS predvsem z vidika ocenjevanja primanjkljaja DDV.

## 7. PRIPOROČILA

Na podlagi pridobljenih spoznanj o sistemu pobiranja DDV v Republiki Sloveniji ocenjujemo, da bi bilo mogoče sistem pobiranja DDV še izboljšati, in sicer:

- z določitvijo jasnih in merljivih ciljev na področju pobiranja DDV,
- s kontinuiranim ocenjevanjem celotnega primanjkljaja DDV,
- z ocenjevanjem primanjkljaja DDV in izvajanjem analiz po posameznih značilnih vzrokih njihovega nastanka kot izhodiščem za zaznavanje konkretnih tveganj in za ustrezno ukrepanje,
- s sprotnim analiziranjem predvidenih učinkov potencialnih ukrepov za povečanje učinkovitosti pobiranja DDV oziroma za omejitev možnosti utajevanja DDV,
- z ustrežnejšim načrtovanjem in izvajanjem posameznih ukrepov in aktivnosti,
- z izpopolnitvijo evidenc o DDV, na katerih temelji načrtovanje, analiziranje in izvajanje posameznih ukrepov,
- s koordinacijo vseh potrebnih aktivnosti DURS, CURS in MF,
- s sprotno in kontinuirano izmenjavo informacij, podatkov, stališč in znanj med DURS, CURS, MF in SURS.

Da postane ocenjevanje primanjkljaja DDV ustaljen postopek, ter v želji, da opozorimo na nujnost oblikovanja skupnih rešitev za zmanjševanje primanjkljaja DDV, je računsko sodišče že med izvajanjem revizije organiziralo skupni sestanek in vzpodbudilo DURS, CURS, MF in SURS k medsebojnemu sodelovanju. V skladu z dogovorom na sestanku je bila ustanovljena delovna skupina za DDV, v kateri sodelujejo predstavniki MF, DURS, CURS in SURS. Pričakovani rezultat delovne skupine za DDV je izvajanje konkretnih nalog v skladu s terminskim načrtom. MF kot koordinatorju delovne skupine za DDV priporočamo, naj dosledno in kontinuirano nadaljuje s koordinacijo sodelovanja predstavnikov MF, DURS, CURS in SURS na področju rednega ocenjevanja ter izpopolnjevanja ocenjevanja primanjkljaja DDV, predvsem pa na področju izvajanja aktivnosti za njegovo zmanjševanje.

V nadaljevanju podajamo posameznim revidiranim osebam priporočila za odpravo nekaterih slabosti in pomanjkljivosti, zaznanih v revizijskem postopku, da bi izboljšali učinkovitost in uspešnost tako sistema ocenjevanja primanjkljaja DDV kot celotnega sistema pobiranja DDV.

## 7.1 Ocenjevanje primanjkljaja DDV

DURS priporočamo, naj:

- natančno določi naloge v zvezi z ocenjevanjem primanjkljaja DDV in odgovorne osebe, ki bodo ocenjevanje izvajale;
- prouči poleg predstavljene metode ekstrapolacije rezultatov DIN tudi druge, v praksi držav članic Evropske unije, uporabljene metode od spodaj navzgor, izbere najbolj ustrezno in čimprej pristopi k ocenjevanju primanjkljaja DDV (pri tem naj se poveže z davčnimi upravami drugih držav članic Evropske unije, ki primanjkljaj DDV že ocenjujejo po tej oziroma kateri drugi metodi);
- privzeto metodologijo ocenjevanja primanjkljaja DDV kontinuirano analizira, izpopolnjuje in dokumentira rezultate;
- pristopi k ocenjevanju primanjkljaja DDV po posameznih značilnostih vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV, predvsem pa k zaznavanju tveganj zaradi davčnih utaj tipa MTIC;
- prouči, katere podatke bo potrebovala za ocenjevanje primanjkljaja DDV po posameznih značilnostih vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV, pri tem pa obstoječe evidence izpopolni na način, ki ji bo zagotavljal avtomatiziran dostop do pomembnih uporabnih podatkov (dodatno odmerjen in dejansko plačan DDV po vrsti dejavnosti, po vrsti vzroka za nastanek primanjkljaja DDV, po vrsti in velikosti davčnega zavezanca in drugo);
- prouči, na kakšen način bo vzpostavila sistem zajemanja podatkov o odmerjenem DDV v okviru dejavnosti, ki jo davčni zavezanec dejansko opravlja, in ne le v okviru dejavnosti, za katero je davčni zavezanec primarno registriran;
- pri prenovi informacijskega sistema upošteva potrebe SURS in vzpostavi sistem, ki bo omogočal pripravo podatkov v taki obliki in vsebini, da jih bo SURS lahko koristno uporabil pri ocenjevanju utaj DDV po metodi od zgoraj navzdol.

CURS priporočamo, naj:

- izpopolnjuje in izboljšuje obstoječo metodo ocenjevanja primanjkljaja DDV ter dokumentira rezultate, oziroma prouči tudi druge, v praksi držav članic Evropske unije, uporabljene metode od spodaj navzgor in sprejme odločitev o uporabi najbolj ustrezne;
- pristopi k ocenjevanju primanjkljaja DDV po posameznih značilnostih vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV, predvsem pa k zaznavanju tveganj zaradi davčnih utaj tipa MTIC;
- prouči, katere podatke bo potrebovala za ocenjevanje primanjkljaja DDV po posameznih značilnostih vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV, pri tem pa obstoječe evidence izpopolni na način, ki ji bo zagotavljal avtomatiziran dostop do pomembnih uporabnih podatkov (dodatno odmerjen in dejansko plačan DDV po vrsti in velikosti davčnega zavezanca, po vrsti vzroka za nastanek primanjkljaja DDV, po vrsti blaga oziroma odhodnem kraju pošiljke, po vrsti nadzora).

MF priporočamo, naj aktivno sodeluje z DURS in CURS tako pri proučevanju različnih pristopov ter določanju najbolj primerne metode ali kombinacije metod ocenjevanja primanjkljaja DDV ter posameznih analiz na področju primanjkljaja DDV v okviru metode od spodaj navzgor, kot tudi pri rednem ocenjevanju primanjkljaja DDV.

## 7.2 Ukrepi in aktivnosti za zmanjševanje primanjkljaja DDV

DURS in CURS priporočamo, naj:

- proučita, ali bi bilo smiselno določiti konkretne cilje, ki bi se nanašali samo na pobiranje DDV, in katere;
- določita cilje, ki bodo temeljili na analizah obstoječega stanja in predvidenih učinkih načrtovanih aktivnosti;
- proučita, ali bi bilo smiselno načrtovati inšpekcijske preglede posebej za DDV;
- razmislita o ustreznosti specializacije posameznih inšpektorjev samo za DDV oziroma za posamezne vrste vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV ter za izvajanje mednarodnih pregledov na področju DDV;
- pristopita k ustreznemu načrtovanju inšpekcijskih pregledov tako, da upoštevata zaznana tveganja oziroma podatke o že izvedenih inšpekcijskih pregledih po posameznih pokazateljih (obseg dodatno odmerjenega DDV po vrsti inšpekcijskega nadzora, po vrsti dejavnosti oziroma vrsti blaga in znotraj tega po vzroku za nastanek primanjkljaja DDV, po vrsti in velikosti davčnega zavezanca in drugo).

DURS še predlagamo, naj:

- vzpostavi sistem, ki bo zagotavljal, da bodo podatke v analitično evidenco o DDV vnašale le osebe, ki so v skladu s sistemiziranimi nalogami določene kot uporabniki aplikacije za vodenje evidence o DDV;
- razišče vzroke za nastanek velikega števila napak pri knjiženju transakcij v evidenco o DDV in prouči možnosti za njihovo preprečevanje;
- opredeli namen zbiranja podatkov in pripravi navodila za uporabnike vpogledov v podatkovno skladišče;
- inšpektorje tudi v bodoče spodbuja k doslednemu vnašanju ugotovitev iz DIN v aplikacijo Profil DZ;
- za potrebe ocenjevanja primanjkljaja DDV kot tudi za potrebe analiz učinkov predvidenih ukrepov za njegovo zmanjševanje do prenove informacijskih sistemov zagotovi večjo neposredno podporo oddelka za IT;
- pri prenovi informacijskih sistemov natančno določi, kateri so tisti podatki, ki jih potrebuje tako pri postopkih analiziranja že izvajanih ukrepov kot tudi predvidenih ukrepov, prav tako pa tudi pri ustreznem načrtovanju DIN, in naj jih posamezne aplikacije avtomatično zagotavljajo;
- pripravi analizo predvidenih stroškov zagotovitve dostopa do vseh zbirk podatkov ter do intraneta vsem inšpektorjem pri delu na terenu kot tudi analizo predvidenih učinkov navedenega ukrepa, ter na podlagi rezultatov analiz ustrezno ukrepa;
- pripravi terminski načrt vzpostavitve in delovanja aplikacije CAT in pri tem upošteva uporabniške zahteve inšpektorjev, kontrolorjev in IT službe;
- pristopi k analizi padajočega trenda obsega dodatno odmerjenega DDV v postopkih kontrole in v postopkih DIN in na podlagi rezultatov analize ustrezno ukrepa;
- jasno določi naloge kontrolorjev, ki jih bodo ti zaradi uvedbe skeniranja obračunov DDV opravljali namesto ročnega vnašanja obračunov DDV;
- v okviru prvih DIN davčne zavezanca tudi ozavešča o učinkih pobiranja DDV na koristi Republike Slovenije in njenih državljanov ter o oblikah in načinu dostopa do pomoči pri izpolnjevanju davčnih obveznosti;
- pristopi k aktivnostim, ki bodo zagotovile pogoje za redno izvajanje sočasnih mednarodnih DIN;

- prouči smiselnost in možnost pristopa k širitvi pooblastil davčne službe za učinkovitejše odkrivanje in preiskovanje davčnih utaj;
- idejo o uvedbi sistema obrnjene davčne obveznosti utemelji in podkrepi z rezultati konkretnih analiz finančnih učinkov predvidenih sprememb predpisov zaradi uvedbe navedenega mehanizma, prouči, za katere storitvene dejavnosti naj bi bil naveden mehanizem učinkovit in sprejemljiv, ter prednosti in slabosti oziroma ovire za vzpostavitev navedenega sistema;
- pristopi k analizi finančnih učinkov ter prednosti in slabosti uveljavitve sistema solidarne odgovornosti ter MF posreduje konkretne predloge sprememb zakonodaje;
- v sodelovanju z MF prouči ustreznost vzpostavitve sistema obveznega prijavljanja zakonitih primerov izmikanja plačila DDV;
- v sodelovanju s pristojnimi organi izvede analizo predvidenih stroškov uvedbe davčnih blagajn tako za Republiko Slovenijo kot tudi za davčne zavezance in jo primerja z oceno izgub DDV pri tistih davčnih zavezancih, pri katerih naj bi bila uvedba blagajn obvezna.

MF priporočamo, naj:

- čimprej določi merljive in časovno opredeljene cilje za izboljšanje sistema pobiranja DDV;
- v sodelovanju z DURS prouči možnosti za čimprejšnjo zagotovitev pravne podlage, ki bo urejala postopek zavrnitve dodelitve identifikacijske številke;
- v sodelovanju z DURS pripravi pravno podlago za skrajšanje postopka odvzema identifikacijske številke pri tistih davčnih zavezancih, za katere je ugotovljeno, da so sodelovali pri davčnih utajah, predvsem pri MTIC;
- v sodelovanju z DURS prouči smiselnost in možnost dopolnitve 111. člena ZDavP-2, ki sicer ureja zavarovanje izpolnitve in plačila davčne obveznosti, z določilom o zavarovanju dodelitve identifikacijske številke, ter smiselnost in možnosti dopolnitve ZDDV-1;
- čimprej uspešno zaključi aktivnosti za zagotovitev izkazovanja terjatev do davčnih zavezancev iz DDV v poslovnih knjigah proračuna Republike Slovenije;
- na podlagi pozitivnih rezultatov analize DURS o uvedbi davčnih blagajn koordinira vse potrebne aktivnosti z drugimi resornimi ministrstvi (zagotovitev kadrov in finančnih sredstev ter tehničnih možnosti za izvedbo verifikacije programske opreme, davčnih blagajn in drugo).

MF, DURS, CURS in SURS priporočamo, naj proučijo smotrnost izvedbe raziskave o obsegu sive ekonomije v Republiki Sloveniji in če se izkaže, da je taka raziskava opravičljiva tako z vidika porabe finančnih sredstev kot z vidika predvidenega učinka, predlagamo, da v sodelovanju z drugimi resornimi ministrstvi sprožijo postopke za določitev izvajalca, aktivnosti, odgovornosti in nalog posameznih organov pri izvajanju raziskave o sivi ekonomiji.

Posebej priporočamo, da tudi predstavniki, ki so imenovani v delovno skupino za DDV, proučijo vsa zgoraj navedena priporočila in v okviru delovne skupine za DDV pristopijo k aktivnostim, na podlagi katerih bodo priporočila realizirali. Posebej poudarjamo pomembnost redne izmenjave vseh podatkov, informacij ter znanj, ki jih bodo tako člani delovne skupine za DDV kot tudi posamezni organi lahko koristno uporabili pri analiziranju tveganj in s tem učinkoviteje preprečevali primanjkljaj DDV.

## Pravni pouk

Tega poročila na podlagi tretjega odstavka 1. člena ZRacS-1 ni dopustno izpodbijati pred sodišči ali drugimi državnimi organi.

Številka: 1202-2/2006-37

Ljubljana, 15. julija 2008

Dr. Igor Šoltes,  
generalni državni revizor

Poslano:

1. Ministrstvu za finance, priporočeno;
2. Davčni upravi Republike Slovenije, priporočeno;
3. Carinski upravi Republike Slovenije, priporočeno;
4. Statističnemu uradu Republike Slovenije, priporočeno;
5. dr. Dušanu Mramorju, priporočeno;
6. Stojanu Grilju, priporočeno;
7. Zvezdani Gržina, priporočeno;
8. Francu Koširju, priporočeno;
9. mag. Stanislavu Mikužu, priporočeno;
10. Tomažu Banovcu, priporočeno;
11. Državnemu zboru Republike Slovenije, priporočeno;
12. arhivu, tu.



## *Bedimo nad potmi javnega denarja*

**Računsko sodišče Republike Slovenije / The Court of Audit of the Republic of Slovenia**  
Slovenska cesta 50, 1000 Ljubljana, Slovenija • tel.: +386 (0) 1 478 58 00 • fax: +386 (0) 1 478 58 91  
sloaud@rs-rs.si • www.rs-rs.si

**Enota Maribor / Maribor Office**  
Ulica heroja Bračiča 6, 200 Maribor, Slovenija • tel.: +386 (0) 2 250 58 80 • fax: +386 (0) 2 250 58 96

