



REPUBLIKA SLOVENIJA

RAČUNSKO SODIŠČE

Prežihova 4, 1000 LJUBLJANA

Telefon: 178 58 88

Telefax: 178 58 91

**Predhodno poročilo
o reviziji pobiranja in nadziranja
javnofinančnih prihodkov
v obdobju od leta 1993 do 1996**

Številka: 1202-1/96-44, 1202-2/96-51

Ljubljana, 10. september 1997

KAZALO

Uvod	5	
Cilj in obseg revizije	5	
Način izvedbe revizije		6
I. Ugotovitve	8	
1. Javnofinančni prihodki v nadzorovanem obdobju	8	
2. Delovanje Republiške uprave za javne prihodke	10	
2.1. Predstavitev revidirane osebe	10	
2.2. Registracija davčnih zavezancev	12	
2.3. Notranje kontrole	14	
2.3.1. Sprejemanje obrazcev	14	
2.3.2. Formalne kontrole	15	
2.3.3. Vsebinske kontrole	17	
2.3.4. Plačevanje davkov	19	
2.4. Izterjava	20	
2.5. Inšpekcijsko nadzorstvo	22	
2.6. Nadzor nad delom izpostav	25	
3. Delovanje Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje	26	
3.1. Predstavitev revidirane osebe	26	
3.2. Registracija pravnih oseb	28	
3.3. Notranje kontrole v interni kontroli	29	
3.3.1. Sprejemanje obrazcev	30	
3.3.2. Formalne kontrole	31	
3.3.3. Plačevanje zapadlih obveznosti	33	
3.4. Inšpiciranje	34	
3.5. Nadzor nad delom podružnic	40	
4. Delovanje Davčne uprave Republike Slovenije	40	
4.1. Predstavitev revidirane osebe	40	
4.2. Registracija davčnih zavezancev	44	
4.3. Formalne kontrole	45	
4.4. Izterjava	47	
4.5. Davčno inšpiciranje	49	
4.6. Nadzor nad delom davčnih uradov	51	

5. Primerjava delovanja Republiške uprave in Agencije	51
5.1. Obseg prihodkov iz naslova davkov	51
5.2. Organiziranost služb	54
5.3. Zaposleni in plače	55
5.4. Poslovni prostori in oprema	57
6. Sodelovanje in povezovanje z drugimi organi	57
6.1. Tržni inšpektorat Republike Slovenije	57
6.2. Sodniki za prekrške	59
6.3. Drugi organi	62
7. Povzetek	62
7.1. Republiška uprava	62
7.2. Agencija	63
7.3. Davčna uprava	64
II. Mnenje	66
III. Priporočila	68
Viri informacij	70

Na podlagi prvega odstavka 24. člena Zakona o Računskem sodišču (Ur.l. RS, št. 48/94) in 23. člena Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije (Ur.l. RS, št. 20/95) izdajam naslednje

Predhodno poročilo o reviziji pobiranja in nadziranja javnofinančnih prihodkov

UVOD

V program dela Računskega sodišča za leto 1996 je bila uvrščena revizija izvajanja nalog na področju pobiranja in nadziranja javnofinančnih prihodkov na Ministrstvu za finance, Republiški upravi za javne prihodke, Ljubljana, Cankarjeva 5 (v nadaljevanju: Republiška uprava), Agenciji za plačilni promet, nadziranje in informiranje, Ljubljana, Tržaška 16 (v nadaljevanju: Agencija) in Ministrstvu za finance, Davčni upravi Republike Slovenije, Ljubljana, Jesenkova 3 (v nadaljevanju: Davčna uprava).

Članica Računskega sodišča Zdenka Vidovič je v skladu z 18. členom Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije izdala sklepe o izvedbi nadzora št. 1202-1/96-1 in 1202-2/96-1 z dne 11.04.1996, št. 1202-2/96-31 z dne 22.11.1996 ter aneks k sklepu o izvedbi nadzora št. 1202-1/96-26 z dne 22.11.1996.

Nadzor so izvedli višja revizijska sodelavka Katica Drndelič, pooblaščenka revizorka, revizijski sodelavki Metka Lorber in Barbara Žigon ter revizijski asistentki Maja Bilbija in Helena Štruc na podlagi pooblastil št. 1202-1/96-2, 27, 32 in 1202-2/96-2, 32, 38.

Revizija je potekala ob strokovni pomoči Kate Henderson, glavne revizorke Državnega revizijskega urada (National Audit Office) iz Velike Britanije.

Cilj in obseg revizije

Z revizijo je Računsko sodišče želelo oceniti uspešnost pobiranja javnofinančnih prihodkov v Republiki Sloveniji. Do 30.06.1996 sta te naloge izvajali dve ločeni službi, in sicer Republiška uprava v okviru Ministrstva za finance za fizične osebe ter Agencija kot samostojna institucija, ki je bila pristojna za pobiranje ter nadziranje obračunavanja in plačevanja davkov, prispevkov in drugih dajatev za pravne osebe. S 01.07.1996 sta se Republiška uprava in del Agencije preoblikovala v novo davčno službo. Naloge, ki sta jih izvajali na področju davkov, so prešle na Davčno upravo Republike Slovenije.

Predhodne analize so pokazale, da je prispeval prometni davek največ sredstev v državno blagajno in, da sta bila davka od dobička in dohodka iz dejavnosti udeležena minimalno v strukturi vseh javnofinančnih prihodkov. Ocene obstoja in vrednotenja delovanja notranjih kontrol v obeh službah, ki sta pobirali in nadzirali davke, so opozorile na obstoj tveganja pri delovanju in kontroliranju določenih vrstah davkov.

Glede na omenjena dva dejavnika, to je stopnjo tveganja nepopolnega zajemanja davkov, na katero je vplivala ustreznost zunanjega in notranjega kontroliranja, kakor tudi na pomembnost posameznih vrst javnofinančnih prihodkov ter na podlagi zbranih informacij, je bila revizija in s tem podrobnejše preizkušanje podatkov, usmerjeno zlasti na tri vrste davkov, in sicer na:

- prometni davek pravnih in fizičnih oseb,
- davek od dobička pravnih oseb in
- davek od dohodka iz dejavnosti fizičnih oseb.

Revizija je obsegala odmero, pobiranje, kontroliranje, inšpiciranje in izterjavo omenjenih davkov v obdobju od leta 1993 do konca leta 1996.

Z uvedbo revizije sta bila zastavljena dva osnovna cilja:

- oceniti delovanje Republiške uprave in Agencije pri pobiranju in nadziranju javnofinančnih prihodkov,
- opozoriti novo davčno službo na razkrite pomanjkljivosti in probleme ter ji podati priporočila.

Revizija ni obsegala revidiranja računovodskih izkazov navedenih služb, ampak način izvajanja nalog pri pobiranju ter nadziranju obračunavanja in plačevanja navedenih davkov. Prav tako nista bila predmet revidiranja pravilnost knjiženja plačil obveznosti in razporejanja javnofinančnih prihodkov na proračunske račune ter računalniška obdelava podatkov kot podpora nalogam davčne službe.

Način izvedbe revizije

Računsko sodišče je pričelo izvajati revizijo z zbiranjem podatkov Republiške uprave in Agencije, ki so se nanašali na pobiranje in nadziranje javnofinančnih prihodkov v vseh organizacijskih enotah obeh služb.

Revizija delovanja Republiške uprave in Agencije je obsegala vrsto revizijskih postopkov. Pregledani so bili poslovni procesi in v njih vgrajene notranje kontrole pri evidentiranju poslovnih dogodkov, ki so bili vezani na davčne zavezance, obračun in plačevanje davčnih obveznosti ter na inšpiciranje pravilnosti in zakonitosti predlaganja davčnih obračunov v obeh službah. S preizkušanjem podatkov na izbranem vzorcu izpostavi v Republiški upravi in podružnic pri Agenciji so bili pridobljeni rezultati usklajenosti nalog z zakonskimi določili ter sprejetimi predpisi in navodili.

Na podlagi posnetih postopkov, vezanih na pobiranje in nadziranje javnofinančnih prihodkov so bili izdelani narisi poslovnih procesov in dokumentacije v izpostavi Republiške uprave Ljubljana ter v podružnici Agencije Kranj, ki so bili v nadaljnjih fazah revizije podlaga za preizkus njihovega delovanja.

Vsem davčnim uradom je bil posredovan vprašalnik za pridobitev informacij o delovanju prejšnjih in novih davčnih služb. Poleg tega so bili pridobljeni podatki o poslovanju davčnih uradov v začetku delovanja nove davčne službe. Podatki so se nanašali na kadrovske zasedenost, število in usposobljenost delavcev ter opremljenost uradov.

Revizijski program za izvedbo nadzora davčne službe, ki je vseboval vprašalnike za intervjuje ter postopke preizkušanja podatkov in zbiranja dokazov, je bil predhodno preizkušen v izpostavi in davčnem uradu ter v podružnici Agencije v Postojni, nato pa izveden v izbranih izpostavah Republiške uprave, davčnih uradih in podružnicah Agencije. Na podlagi analize podatkov in metode statističnega vzorčenja so bile pri Republiški upravi izbrane izpostave Domžale, Izola, Kočevje in Nova Gorica, pri Agenciji pa podružnice Kočevje, Koper, Krško in Ljubljana ter davčni uradi Ljubljana, Koper, Kočevje in Nova Gorica.

Velikost vzorca za preverjanje podatkov pri izbranih enotah je temeljila na ocenjenem tveganju pri delovanju notranjih kontrol in se je gibala od 5 do 20 enot za posamezni preizkus. Večina nalog davčne službe je bila revidirana na vzorcu davčnih zavezancev - samostojnih podjetnikov ter na izbranem vzorcu pravnih oseb. Druge osebe, ki prav tako opravljajo samostojno dejavnost (odvetniki, zdravniki, športniki idr.), niso bile predmet podrobnega nadzora.

Revidiranje na izbranih vzorcih je potekalo z metodo intervjujev, vodenih z odgovornimi osebami in preizkušanjem podatkov na izbranih populacijskih skupinah.

V ugotovitvah poročila so najprej predstavljeni globalni podatki o javnofinančnih prihodkih v nadzorovanem obdobju s poudarkom na davčnih prihodkih. Sledi predstavitev vrst davkov, ki so bili predmet revidiranja v organizacijskih enotah davčnih služb in jo spremljajo rezultati opravljenih analiz ter ocen revizijskega tveganja. Poročilo v nadaljevanju podaja ugotovitve o delovanju in rezultate revidiranja Republiške uprave, Agencije na področjih, ki se nanašajo na obračunavanje in plačevanje davkov, ter Davčne uprave.

Pri oceni izvajanja nalog na področju registracije davčnih zavezancev so bili uporabljeni tudi izsledki raziskovalne naloge o sivi ekonomiji, ki jo je leta 1995 izdelal Inštitut za ekonomska raziskovanja.

Izvedena je bila tudi primerjava delovanja Republiške uprave in Agencije na posameznih področjih, s pojasnili, zakaj prihaja pri določenih podatkih do večjih odstopanj. Ker je Računsko sodišče z revizijo želelo ugotoviti tudi povezanost drugih služb z davčno službo in oceniti njihov vpliv na uspešnost pri pobiranju javnofinančnih prihodkov, so predstavljene še informacije in podatki, pridobljeni pri tržni inšpekciji in sodnikih za prekrške.

Poročilo zaključujejo povzetki ugotovitev in priporočila, ki so usmerjena v delovanje nove davčne službe.

Poročilo o opravljeni reviziji je izdelano celovito in zajema rezultate revizij obeh nadzorovanih služb. Ocenjeno je bilo, da ne bi bilo smiselno deliti poročila na dva dela, in sicer posebej za Republiško upravo in posebej za Agencijo, saj je bil predmet revizije skupni, t.j. pobiranje in nadziranje javnofinančnih prihodkov. Ob smiselni uporabi 127. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (Ur. l. SFRJ, št. 47/86, Ur. l. RS/I, št. 17/91, Ur. l. RS, št. 55/92 in 66/93) je Računsko sodišče združilo uvedene revizije v en postopek nadzora.

I UGOTOVITVE

1. Javnofinančni prihodki v nadzorovanem obdobju

Po podatkih Ministrstva za finance so bili v nadzorovanem obdobju z davki, prispevki in drugimi nedavčnimi dajatvami doseženi naslednji prihodki (brez kupnin od privatizacije podjetij):

Tabela 1: Javnofinančni prihodki v obdobju od 1993 - 1995

v 000 SIT, v tekočih cenah

Prihodki	1993	1994	1995
DAVČNI PRIHODKI	616.054.163	790.256.211	939.395.782
<i>Davki</i>	<i>315.493.830</i>	<i>443.624.063</i>	<i>531.418.546</i>
Davek od dobička pravnih oseb	6.659.779	14.993.934	12.940.870
Davek na pogodbeno delo	0	2.765.562	3.019.914
Davek na previsoko izplačane plače	0	3.153.101	808.766
Dohodnina	97.996.741	128.257.254	147.668.556
Prometni davki skupaj	156.734.020	227.417.257	285.106.073
Davek od prometa nepremičnin	2.108.216	2.100.264	2.925.673
Carine in uvozne takse	51.462.902	64.266.930	78.176.457
Drugi davki	532.172	669.761	772.237
<i>Prispevki za socialno varnost</i>	<i>300.560.333</i>	<i>346.632.148</i>	<i>407.977.236</i>
NEDAVČNI PRIHODKI	58.770.779	59.499.408	67.399.126
S k u p a j	674.824.942	849.755.619	1.006.794.908

Vir: Bilten Ministrstva za finance, Bilance javnega financiranja, januar - junij 1996

V tabeli so prikazani podatki konsolidiranega računa prihodkov državnega proračuna, občinskih proračunov, pokojninsko-invalidskega zavarovanja in obveznega zdravstvenega zavarovanja brez kupnin od privatizacije podjetij.

V letu 1995 so se javnofinančni prihodki v primerjavi z letom 1993 povečali za 49 %. Največji porast (135 %) je bil pri davku od dohodka iz dejavnosti, ki je vsebovan v dohodnini (3,3 % dohodnine v letu 1995), davku od dobička pravnih oseb (94 %) ter pri promethem davku (82 %). Te vrste davkov so tudi bile predmet revidiranja. Čeprav so vse tri omenjene vrste davkov v revidiranem obdobju kazale največji trend rasti, je bil delež davka od dohodka iz dejavnosti (0,5 %) in davka od dobička pravnih oseb (1,3 %) v javnofinančnih prihodkih v letu 1995 izjemno majhen. Delež prometnega davka (28,3 %) je predstavljal pomemben vir sredstev javnih financ.

Že od samega začetka uveljavitve sistema obdavčitve dobička pravnih oseb so bili davčni prihodki iz tega naslova prenizki glede na ekonomsko moč davčnih zavezancev in glede na davčne prihodke iz tega naslova v drugih evropskih državah. Stopnje in delež davka od dobička v nekaterih evropskih državah prikazuje naslednja tabela poenostavljene primerjave za leto 1993:

Tabela 2: Delež davka od dobička v javnofinančnih prihodkih v nekaterih evropskih državah

Država	Najvišja davčna stopnja	Delež davka od dobička v javnofinančnih prihodkih
Belgija	39,0	4,8
Grčija	35,0	7,0
Italija	47,8	8,6
Luxemburg	39,4	21,0
Nizozemska	40,0	6,9
Velika Britanija	33,0	1,0
Slovenija	30,0	1,0

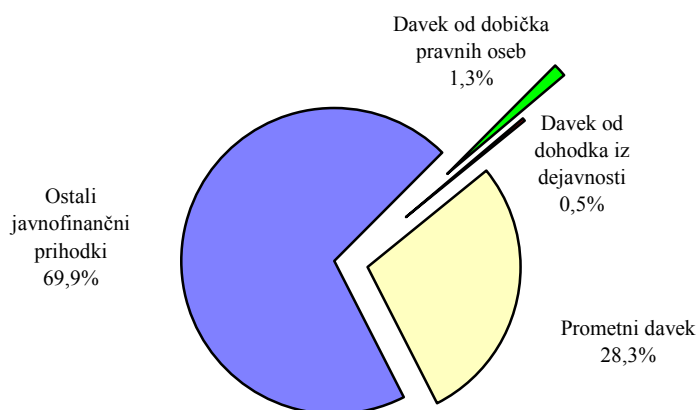
Vir: Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, št. 29/96

Delež davka od dobička v skupnih javnofinančnih prihodkih v Republiki Sloveniji je nižji od deležev v drugih državah, čeprav tudi v razvitih deželah tovrstni davek ne sodi med velike sodobne davke. V Republiki Sloveniji je spričo gospodarskih težav, prestrukturiranja, lastninjenja in podobno, njegov obseg še bistveno manjši kot v deželah z bolj stabilnimi gospodarskimi razmerami. Pri oceni ekonomske moči davčnih zavezancev je potrebno izhajati iz dejstva, da izkazana davčna izguba v preteklih letih bistveno presega pozitivno davčno osnovo (pred uveljavljanjem davčnih olajšav). Zaradi uveljavitve petletnega prenosa izgub ob poenostavljenih izračunih iz tega naslova v tem obdobju ne bo ustvarjenih dodatnih davčnih prihodkov.

Prometni davek predstavlja najpomembnejši vir prihodkov državnega proračuna. V posameznih letih je bil prav pri prometnem davku zaznan enakomeren porast. Delež pregledanih davčnih zavezancev za plačilo prometnega davka se je, po podatkih Agencije, vsako leto zniževal. Med pregledanimi pravnimi osebami so prevladovale majhne, čeprav je skoraj 40 % vplačanega prometnega davka v letu 1995 odpadlo na 12 pravnih oseb.

Delež prihodkov iz naslova davkov, ki so bili predmet revizije, v strukturi vseh javnofinančnih prihodkov, prikazuje naslednja slika:

Slika 1: Delež revidiranih davkov v javnofinančnih prihodkih za leto 1995



Vir: Bilten Ministrstva za finance, Bilance javnega financiranja, januar - junij 1996

Kot je razvidno iz grafikona, je delež revidiranih davkov v vseh javnofinančnih prihodkih znašal 30,1 %, delež ostalih javnofinančnih prihodkov pa 69,9 %.

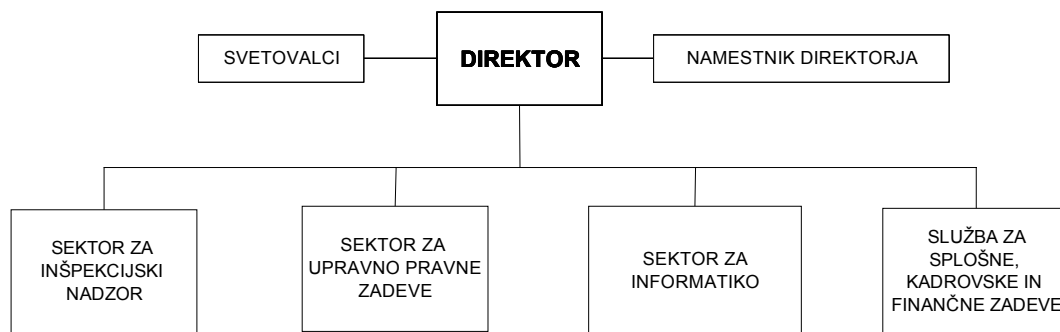
2. Delovanje Republiške uprave za javne prihodke

2.1. Predstavitev revidirane osebe

Republiška uprava je s svojimi območnimi izpostavami opravljala davčno službo za fizične osebe v skladu z Zakonom o davčni službi (Ur. l. RS, št. 14/92 in 17/92, v nadaljevanju ZDS), v obdobju od 01.04.1992 do 30.06.1996. Navedeni zakon je tudi določil naloge in organizacijo davčne službe.

V revidiranem obdobju je Republiško upravo vodil direktor Ivan Rojc. Republiška uprava je imela organizacijske enote, ki so prikazane v naslednjem organigramu:

Slika 2: Organizacijska shema Republiške uprave



Delo posameznih sektorjev in služb v Republiški upravi so vodili pomočniki direktorja, ki so bili odgovorni direktorju uprave za pravočasno, zakonito in pravilno opravljanje nalog s svojega področja.

Od 11.10.1992 je imela Republiška uprava na celotnem področju Republike Slovenije 60 izpostav. Z Odredbo o ustanovitvi izpostav Republiške uprave za javne prihodke (Ur. l. RS, št. 19/92) je bilo ustanovljenih 61 izpostav, z odredbo o spremembi navedene odredbe (Ur. l. RS, št. 49/92) pa je bila ukinjena izpostava Ljubljana mesto. Za izpostave v Ljubljani in Mariboru je bil določen obseg z Odredbo o spremembi in dopolnitvi odredbe o ustanovitvi izpostav Republiške uprave za javne prihodke (Ur. l. RS, št. 83/94), za vse ostale izpostave pa je bil omejen obseg na naselja upravnih enot, kot jih je določala Uredba o teritorialnem obsegu upravnih enot v Republiki Sloveniji (Ur. l. RS, št. 75/94).

Za organiziranje in vodenje dela izpostave je bil odgovoren vodja izpostave. Glede na področja dela so bile izpostave razdeljene v organizacijske dele, in sicer za odmero davkov in drugih obveznosti, inšpekcijski nadzor ter za knjigovodstvo in izterjavo. Organizacijska oblika (oddelek, odsek, referat) je bila odvisna od velikosti izpostave.

Naloge Republiške uprave so bile podrobno določene v 10. členu, naloge izpostav pa v 14. členu ZDS. V posameznih organizacijskih delih izpostave so izvajali naslednje naloge:

- *odmera davkov in drugih obveznosti* - odmera in obračunavanje davčnih in drugih obveznosti fizičnim osebam, priprava podatkov za avtomatsko obdelavo, vodenje registra davčnih zavezancev in drugih evidenc, vodenje upravnih postopkov ter izdelava strokovnih, statističnih in drugih poročil s področja davkov in drugih obveznosti;
- *inšpekcijski nadzor* - nadzorstvo nad poslovanjem fizičnih oseb in finančnim poslovanjem pravnih oseb, ki je v zvezi z ugotavljanjem pravilnosti prijavljenih davčnih in drugih obveznosti fizičnih oseb in preverjanjem plačevanja le-teh, ugotavljanje neprijavljenih prihodkov zaradi določila in plačila davčnih in drugih obveznosti, vodenje upravnih postopkov, izdajanje odločb in odrejanje drugih ukrepov, ki so bili določeni z zakonom;
- *knjigovodstvo in izterjava* - knjiženje davkov in drugih obveznosti, finančna, knjigovodska in druga opravila, izdelava periodičnih in zaključnih računov, izdelava strokovnih in drugih poročil s področja knjigovodstva, pobiranje in prisilna izterjava davkov in drugih obveznosti, ki jih je predpisovala izpostava, izterjava davkov in drugih obveznosti na predlog drugih organov in sestavljanje ustreznih poročil.

Notranja organizacija in delo Republiške uprave, vodenje notranjih organizacijskih enot, pooblastila in odgovornosti delavcev ter sistemizacija delovnih mest v upravi in v izpostavah so bili določeni s Pravilnikom o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v Republiški upravi za javne prihodke (št. 021-1/92 z dne 02.07.1992), ki ga je izdal direktor po predhodnem soglasju ministra za finance in Vlade Republike Slovenije.

V 19. členu navedenega pravilnika je bilo določeno, da je za opravljanje nalog v Republiški upravi potrebno skupno 1.594 delavcev. Ob sprejetju pravilnika leta 1992 je bilo dejansko skupno zaposlenih 1.526 delavcev, od tega 74 višjih upravnih delavcev, 1.148 upravnih delavcev in 304 strokovno tehničnih delavcev.

Ob prenosu davčnih služb iz občinskih uprav v državno pristojnost v letu 1992 so delavci občinskih uprav za družbene prihodke postali delavci Republiške uprave. S sprejetim pravilnikom so takrat ugotovili, da je zasedenost sistemiziranih delovnih mest 96 %. Najslabša je bila zasedenost z višjimi upravnimi delavci (74 %). Prav tako so bila ugotovljena odstopanja pri dejanski izobrazbi delavcev od zahtevane v sistemizaciji. V skladu s 25. členom ZDS so lahko delavci, ki niso imeli ustrezne stopnje strokovne izobrazbe, še naprej opravljali svoje delo, vendar bi morali zahtevano izobrazbo dopolniti v štirih letih po podpisu pogodbe. Nekateri delavci so z dodatnim izobraževanjem izpolnili pogoje, kar je prispevalo k dvigu izobrazbene ravni zaposlenih v Republiški upravi. V izpostavah, ki so bile zajete v nadzor, je bilo ugotovljeno, da so npr. v Domžalah od 4 delavcev s pogojno razporeditvijo vsi pridobili zahtevano izobrazbo v določenem roku, v Kočevju so od 6 delavcev 3 končali v roku, en delavec je prekinil delovno razmerje, za ostala dva pa je vodja izpostave po poteku pogodbenega roka pisno predlagal kadrovske službi v Ljubljani prerazporeditev na ustrezno delovno mesto. V času izvajanja revizije ta zahteva še ni bila realizirana.

Po podatkih Republiške uprave je bilo v revidiranem obdobju v celotni službi ter na nalogah inšpekcije in odmere zaposleno naslednje število delavcev:

Tabela 3: Število zaposlenih v Republiški upravi v letih 1994 in 1995

Zaposleni	31.12.1994	31.12.1995
- v inšpekciji	228	228
- v odmeri	667	668
- na drugih delih in nalogah	656	687
S k u p a j	1.551	1.583

Število zaposlenih se je v letu 1995 povečalo za 2 % v primerjavi z letom 1994. Največ zaposlenih je imela v letu 1995 izpostava v Mariboru (109), najmanj pa izpostava v Izoli (4). Pri tem je potrebno upoštevati, da so bila v izpostavi Izola, zaradi kadrovskih in prostorskih problemov, sistemizirana le nekatera delovna mesta v odseku za odmero, druge naloge davčne službe (inšpekcija, knjigovodstvo) pa je za izpostavo izvajala izpostava Piran. V povprečju je bilo v posamezni izpostavi zaposlenih 26 delavcev.

V revidiranih izpostavah je bila na dan 30.06.1996 zasedba sistemiziranih delovnih mest naslednja:

Tabela 4: Delovna mesta v revidiranih izpostavah na dan 30.06.1996

Izpostava	Sistemizirano	Dejansko zaposleni	Zasedenost v %
Domžale	52	43	83
Izola	5	4	80
Kočevje	16	12	75
Nova Gorica	43	37	86
Skupaj	116	96	83

Število zaposlenih v revidiranih izpostavah je predstavljalo 6 % zaposlenih v Republiški upravi. V vseh štirih izpostavah je bil odstotek zasedenosti sistemiziranih delovnih mest nižji od zasedenosti, določene v pravilniku Republiške uprave. Od revidiranih izpostav je imela izpostava Kočevje najnižjo zasedenost, najvišjo pa izpostava Nova Gorica, čeprav so do polne zasedenosti delovnih mest v prvi izpostavi manjkali štirje, v drugi pa šest delavcev.

2.2. Registracija davčnih zavezancev

Do 10.07.1993, ko je začel veljati Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 30/93, 29/94 in 82/94, v nadaljevanju ZGD), so se obrtniki ravnali po določilih Obrtnega zakona (Ur. l. SRS, št. 35/88 in 24/89). Davčna služba je vpisala obrtnika v davčni register na podlagi obrtnega dovoljenja za opravljanje samostojne obrtne dejavnosti, ki ga je izdal ustrezní občinski organ. S tem je obrtnik pridobil posebno številko - šifro, s katero je bil evidentiran kot davčni zavezanec za posamezno vrsto davka. Praviloma bi šele po tem dejanju lahko začel opravljati svojo dejavnost.

Z uveljavitvijo ZGD so se morale osebe, ki so bile registrirane po Obrtnem zakonu, uskladiti z ZGD do 31.12.1994 in si izbrati statusno obliko, in sicer kot samostojni podjetnik posameznik, ali kot gospodarska družba (na podlagi 584. člena). V nadzoru je bilo

ugotovljeno, da so imele vse revidirane izpostave še vedno nekaj oseb, ki se niso preoblikovale v skladu z ZGD.

Določbe Obrtnega zakona, ki so se nanašale na registracijo in število zaposlenih, je razveljavil 596. člen ZGD. Ministrstvo za gospodarske dejavnosti je na podlagi 75. člena ZGD izdalo Pravilnik o načinu in postopku priglavitve ter o ureditvi vpisnika samostojnih podjetnikov posameznikov ter spremembe (Ur. l. RS, št. 47/93 in 50/94) z vzorcem priglavitvenega lista (obrazec PL).

Dne 20.08.1994 je začel veljati tudi novi Obrtni zakon (Ur. l. RS, št. 50/94, v nadaljevanju ObrZ). V skladu z določbami 9. člena ObrZ in Uredbo o listi A obrtnih dejavnosti in listi B obrti podobnih dejavnosti (Ur. l. RS, št. 76/94) je morala fizična oseba za opravljanje obrtne dejavnosti pridobiti tudi obrtno dovoljenje pri Obrtni zbornici. Na podlagi 14. člena ObrZ ter 10. člena Pravilnika o postopku izdaje obrtnega dovoljenja in obrtnem registru (Ur. l. RS, št. 10/95) je Obrtna zbornica izdala obrtniku odločbo. To so, pod določeno registrsko številko, vpisali v centralno informatizirano bazo obrtnega registra Obrtne zbornice Slovenije.

Preden se je fizična oseba priglavitila davčni službi s pravilno izpolnjenim priglavitvenim listom, je morala pri upravni enoti pridobiti ugotovitveno odločbo o izpolnjevanju pogojev za opravljanje dejavnosti samostojnega podjetnika posameznika.

Upravna enota in Obrtna zbornica sta poslali ugotovitveno odločbo in odločbo o obrtnem dovoljenju v vednost izpostavi davčne službe, kjer je bil sedež samostojnega podjetnika, kljub temu, da je tudi stranka prinesla s seboj kopije ob priglavitvi za registracijo. V skladu s 75. členom ZGD je lahko podjetnik pričel opravljati svojo dejavnost šele s priglavitvijo pri organu, pristojnem za javne prihodke.

Z revidiranjem v izbranih izpostavah je bilo ugotovljeno, da s priglavitvami davčnih zavezancev ni bilo težav. V večini primerov so se sami priglavitili z overjenim priglavitvenim listom in odločbo o izpolnjevanju pogojev za opravljanje dejavnosti oz. obrtnim dovoljenjem. V primeru, da se stranka ni priglavitila sama, je davčna služba na podlagi pridobljenih odločb od upravne enote in obrtne zbornice pozvala davčnega zavezanca, da se je priglavitil k registraciji oz. je zahtevala pojasnilo, če se ni odzval.

S preizkušanjem podatkov zajetja davčnih zavezancev v davčne evidence v izpostavah niso bile ugotovljene pomanjkljivosti. Pregledane mape davčnih zavezancev so bile zajete v seznamu podjetnikov in obratno, prav tako pa so imeli naključno izbrani zavezanci ustrezno dokumentacijo zbrano v posebnih mapah.

Poleg oseb, ki so registrirane za opravljanje določene dejavnosti in so evidentirane v davčnih registrih, pa v Sloveniji, tako kot drugod po svetu, obstaja večje število fizičnih oseb, ki svoje dejavnosti nimajo registrirane in zato državi ne plačujejo nobenih davkov iz tega naslova. V ekonomski terminologiji se takšna dejavnost označuje s sivo ekonomijo, ki dejansko pomeni opravljanje kakršnekoli pridobitne gospodarske ali negospodarske dejavnosti na nelegalen način, z namenom pridobivanja dobička ali sredstev.

Zaradi porasta brezposelnosti, nizkih plač, visokih stroškov dela, neprilagojene delovne zakonodaje, zgodnjega upokojevanja ter neustrezne davčne politike, iščejo ljudje drugačne ekonomske rešitve. Siva ekonomija sicer blaži socialni mir, vendar je negativnih učinkov njenega delovanja bistveno več. Poleg tega, da uporabniki tovrstnih storitev nimajo nobene

pravne varnosti, ne morejo uveljavljati nobenih garancij in sklepati pogodb, je za državo pomemben izpad davkov in prispevkov.

Po oceni Inštituta za ekonomska raziskovanja, Ljubljana¹, (v nadaljevanju inštitut), je bilo v letu 1993 v sivo ekonomijo v Sloveniji vključenih okoli 239.000 oseb ali 26 % aktivnega prebivalstva, preračunano v polno zaposlene pa bi to pomenilo preko 80.000 zaposlenih ali skoraj 9 % aktivnega prebivalstva. Ob predpostavki enake produktivnosti dela v sivi ekonomiji kot v registriranih dejavnostih so predstavljali dohodki iz dela v sivi ekonomiji v letu 1993 okoli 10 % registriranega bruto domačega proizvoda (v nadaljevanju BDP).

Neprijavljene dejavnosti, od katerih se niso plačevali davki in prispevki, so po ocenah inštituta predstavljale v letu 1993 med 16,8 % in 21,3 % registriranega BDP. Od tega je na osnovi raznih dodatnih anket, standardov in primerjav Zavod Republike Slovenije za statistiko že vključil v registrirani BDP za 136 mrd SIT skritih dohodkov gospodinjstev ali 9,5 % BDP. V sivi ekonomiji je močno zastopano gradbeništvo, osebne storitve in mizarstvo. Po oceni inštituta je znašal neregistrirani dohodek za leto 1993 med 104 in 168 mrd SIT.

Iz omenjene raziskovalne naloge je bilo razvidno, da je v Sloveniji veliko oseb, ki se ukvarjajo z dejavnostjo in niso registrirani kot davčni zavezanci. V odkrivanje nedovoljenega opravljanja dejavnosti se vključujejo tržni inšpektorji, kar je v poročilu posebej predstavljeno.

2.3. Notranje kontrole

Delovanje notranjih kontrol v Republiški upravi je bilo preizkušeno pri sprejemanju davčnih obrazcev ter plačevanju obveznosti iz naslova davkov, in sicer prometnega davka in davka od dohodka iz dejavnosti.

2.3.1. Sprejemanje obrazcev

Postopki in roki za predložitev davčnih obrazcev so bili zakonsko predpisani. O rokih so bili davčni zavezanci seznanjeni preko javnih medijev oz. z obvestili na oglasnih deskah v izpostavah. Davčne izpostave so zavezance tekoče obveščale o izpolnjevanju obrazcev in predlaganju davčnih obračunov, njihovih obveznostih ter o spremembah zakonodaje. Oblika davčnih obrazcev je bila predpisana in objavljena v Uradnem listu. Zaradi velikega obsega dela pri sprejemanju obrazcev so ob konicah poleg referentov pogodbeno sodelovali študentje, ponekod pa tudi inšpektorji davčne službe.

Po predložitvi obrazcev in končanem vnosu podatkov v davčne evidence, je davčna služba izvedla primerjavo z registrom davčnih zavezancev. O nepravočasno predloženih obrazcih so vodili različne sezname oz. izpise, na podlagi katerih so ustrezno ukrepali. Zamudnike in tiste, ki niso predložili obrazcev, so praviloma najprej pozvali k predložitvi po telefonu ali pisno, nato pa za tiste, ki se niso odzvali, izdelali predlog sodniku za prekrške.

Večina davčnih zavezancev je pravočasno predložila davčne obrazce. S preizkušanjem ukrepov davčne službe ob nepravočasnem predlaganju davčnih obrazcev je bilo na vzorcu 37

¹ Inštitut za ekonomska raziskovanja - Ljubljana: Siva ekonomija v Sloveniji - razlogi za njen razvoj in ocene njenega obsega, Ljubljana, januar 1995 (raziskovalna naloga, več avtorjev)

davčnih zavezancev - zamudnikov ugotovljeno, da je bil v 20 primerih ali v 54 % izdan predlog sodniku za prekrške. Po posameznih izpostavah so bili rezultati preizkusa naslednji:

Tabela 5: Ukrepi davčne službe ob nepravočasni predložitvi napovedi za odmero davka od dohodka iz dejavnosti (DD) in obračuna prometnega davka (PD)

Izpostava	Velikost vzorca		Poslani osebni pozivi		Število naknadno oddanih napovedi		Predlogi sodniku za prekrške	
	DD	PD	DD	PD	DD	PD	DD	PD
Domžale	5	5	5	0	2	3	2	1
Izola	5	0	5	0	0	0	5	0
Kočevje	4	8	4	0	0	3	4	8
Nova Gorica	5	5	5	5	4	2	0	0
S k u p a j	19	18	19	5	6	8	11	9

Ugotovljeno je bilo, da so izpostave zaradi nepredloženih napovedi za odmero davka od dohodka iz dejavnosti vsem zavezancem pošiljale osebne pozive, za nepredložene obračune prometnega davka pa le v izpostavi Nova Gorica. Na osnovi pozivov so zavezanci v 31,6 % primerov naknadno oddali napoved davka od dohodka iz dejavnosti in v 44,4 % primerov obračun prometnega davka.

V Novi Gorici za nobenega od revidiranih zavezancev niso predložili predloga za uvedbo postopka pri sodniku za prekrške. Zaradi nepredložitve napovedi davka iz dejavnosti praviloma niso predlagali v kaznovanje tistih zavezancev, ki so začeli s poslovanjem in tistih, ki so prenehali opravljati dejavnost. Za nepredložitev obračuna za prometni davek, pa so predlagali tiste zavezance, ki v tekočem letu niso predložili nobenega obračuna. V izpostavi Izola preizkusa pravočasnosti oddajanja obračunov prometnega davka in ukrepanja ob nepredložitvi ni bilo možno izvesti, ker niso vodili evidence o nepredloženih obračunih. Uvedli so jo šele v tretjem trimesečju leta 1996.

Z revizijskimi postopki je bilo ugotovljeno, da za nobenega od skupaj 20 predlogov sodniku za prekrške ni bila izdana odločba sodnika. O delu sodnikov za prekrške ter o razlogih za zamude pri izdajanju in neizdajanju odločb je podrobneje opisano v točki 6.2. tega poročila.

2.3.2. Formalne kontrole

V davčni službi niso imeli enotnih internih navodil oz. predpisanega postopka za ugotavljanje formalne pravilnosti predloženih davčnih obrazcev. Referenti so dobili od vodje izpostave ali vodje odseka za odmero davkov v večini primerov le ustna navodila o izvajanju teh kontrol. Po trditvah pristojnih na Republiški upravi pisna navodila za kontrolo enostavnejših obrazcev niso bila potrebna, za zahtevnejše obrazce pa so obstajala ustrezna navodila (npr. napoved za dohodnino).

Prav tako ni bil predpisan način vodenja evidenc o nepredloženih in nepravilno izpolnjenih obrazcih ter ukrepanja v primerih nepredložitve oz. ugotovljenih nepravilnosti. Zaradi tega so izpostave pri tem različno ravnale. Posebne evidence o nepravilno izpolnjenih obrazcih v revidiranih izpostavah niso vodili.

Pri izdelavi grafične ponazoritve postopkov in toka dokumentacije oz. podatkov ter vgrajenih kontrol predloženih davčnih obrazcev je bilo ugotovljeno, da bi moral davčni referent praviloma pregledati pravilnost izpolnitve zahtevanih podatkov, datum, podpis in žig zavezanca. V primeru ugotovljenih formalnih pomanjkljivosti je davčna služba od zavezanca zahtevala popravek oz. dopolnitev obrazca.

Razkrite pomanjkljivosti pri opravljanju formalnih kontrol obrazcev akontacij in obračunov prometnega davka so prikazane v naslednji tabeli:

Tabela 6: Rezultati preizkusa opravljanja formalnih kontrol obrazcev akontacij in obračunov prometnega davka

Izpostava	Velikost vzorca	Število predloženih akontacij	Manjkajoče notranje kontrole					
			Datum prejema	Potrditev prejema	Podpis direktorja	Podpis računovodje	Žig zavezanca	Znak za vnos in pregled
PETNAJSTDNEVNE AKONTACIJE								
Domžale	90	88	10	*	24	45	52	*
Izola	90	46	45	*	3	15	8	18
Kočevje	94	84	54	*	21	19	1	12
N. Gorica	90	62	0	28	6	56	45	*
Skupaj	364	280	109	28	54	135	106	30
OBRAČUNI								
Domžale	75	63	10	*	21	31	29	*
Izola	81	71	71	*	3	32	38	37
Kočevje	75	74	69	34	16	14	1	15
N. Gorica	75	58	11	31	1	58	43	13
Skupaj	306	266	161	65	41	135	111	65

* Kontrola se ni izvajala

Pri preizkušanju obstoja in delovanja notranjih kontrol je bilo ugotovljeno, da so te delovale pomanjkljivo. Pri pregledu 280 obrazcev akontacij prometnega davka je bilo ugotovljeno, da je manjkal datum prejema v 38,9 %, podpis direktorja v 19,3 % in žig zavezanca v 37,9 % primerov. Pri 266 obrazcih obračunov prometnega davka je datum prejema manjkal v 60,5 %, podpis direktorja v 15,4 % ter žig zavezanca v 41,7 % primerov.

V največ primerih je na obrazcih manjkal podpis računovodje tudi zaradi tega, ker so nekateri samostojni podjetniki vodili poslovne knjige in izpolnjevali davčne obrazce sami in so se na obrazcih podpisovali le kot direktorji. V nekaterih izpostavah so kontrolorji poleg navedenih kontrol obrazce opremili tudi z žigom izpostave in znakom ali podpisom, da je bil obrazec pregledan. Na izpostavi Nova Gorica zavezancem niso izdajali potrdila o prejemu davčne napovedi, prav tako pa na obrazcih niso puščali sledi kontrole in vnosa podatkov v obdelavo.

Manjkajoče notranje kontrole pri pregledih napovedi za odmero davka od dohodka iz dejavnosti, so prikazane v naslednji tabeli:

Tabela 7: Rezultati preizkusa opravljanja formalnih kontrol obrazcev pri napovedi za odmero davka od dohodka iz dejavnosti

Izpostava	Predvidena velikost vzorca	Število predloženih obračunov	Manjkajoče notranje kontrole		
			Datum prejema	Zaporedna številka	Znak za vnos v računalnik
Domžale	15	10	0	0	1
Izola	15	9	0	0	1
Kočevje	15	11	1	0	2
Nova Gorica	30	18	0	0	4
Skupaj	75	48*	1	0	8

* Število je manjše od vzorca, ker v času nadzora še ni potekel rok za predložitev napovedi

Pri preizkušanju delovanja notranjih kontrol pri obravnavi napovedi za odmero davka od dohodka iz dejavnosti je bilo ugotovljeno manj primerov manjkajočih kontrol. Pri pregledanih 48 obrazcih je manjkal datum prejema v 2,1 % primerov in znak o opravljenem vnosu podatkov v računalnik v 16,7 % primerov. Zaporedna številka iz seznama prejetih napovedi je bila na vseh pregledanih obrazcih. V izpostavi Domžale so obrazci vsebovali tudi znak, da je bila na podlagi napovedi že izdana odločba.

Informacije iz vodenih intervjujev so potrdile rezultate iz preizkušanja kontrol. Kontrole pri sprejemanju in obdelavi obrazcev niso bile predpisane in se zato tudi niso dosledno izvajale.

2.3.3. Vsebinske kontrole

Poleg formalnih kontrol so odmerni referenti pri kontroli obrazcev izvajali tudi določene sprotne vsebinske kontrole posameznih postavk, kot npr. primerjava zavezančevih podatkov z uradnimi podatki iz lastnih evidenc (prometni davek, plače zavezancev in njihovih delavcev, obračunani prispevki) pri kontroli napovedi za odmero davka iz dejavnosti. Na obrazcih ni bilo zaslediti znakov o opravljeni kontroli, razen v primeru odstopanj podatkov, ko so referenti zapisali uradni zaznamek.

Davčne izpostave so pri nadzoru pravilnosti odmere davka iz dejavnosti in prometnega davka uporabljale posebni računalniški program, ki je imel vgrajene določene sestavine formalnih in vsebinskih kontrol. Za naknadno vsebinsko kontrolo so bili pristojni davčni inšpektorji.

Na podlagi pridobljenih podatkov vseh izpostav v državi so bile izvedene analize, ki kažejo na učinkovitost izvajanja kontrol po posameznih izpostavah.

a) Kontrole napovedi za odmero davka

Število opravljenih letnih pregledov odmer, ki so jih izvedli odmerni referenti, se je po podatkih Republiške uprave gibalo od nič v nekaterih izpostavah do največ 97,2 odmer na referenta v Kočevju. Velika odstopanja med posameznimi izpostavami so bila posledica različnosti v kadrovske zasedbi in posredno različne porazdelitve posameznih nalog ter različnega vodenja odmernih postopkov in uporabljenih metod dela. Med vsemi izpostavami

jih namreč v letu 1993 kar 24, v letu 1994 pa 21 ni prikazovalo nobenega letnega pregleda odmer, ki bi ga opravili odmerni referenti.

Revizorji so ugotovili, da so kontrole odmere davka od dohodka iz dejavnosti opravljali odmerni referenti in inšpektorji. V izpostavi Nova Gorica so med letne in letne preglede napovedi opravljali samo inšpektorji. Poleg navedenega so na različnost danih podatkov vplivala tudi nepopolna navodila o poročanju Republiški upravi v Ljubljani, ki je zbirala podatke. Nekatere izpostave so namreč poročale o vseh izvedenih pregledih, druge pa le o tistih pri katerih so pregledali poslovne knjige davčnih zavezancev.

Naslednja tabela prikazuje 10 izpostav, ki so izkazale največ in najmanj letnih pregledov odmer na odmerne referenta:

Tabela 8: Število opravljenih letnih pregledov odmer na enega odmerne referenta v letih 1993 in 1994

Izpostave z največjim številom pregledov odmer na referenta				Izpostave z najmanjšim številom pregledov odmer na referenta			
1993		1994		1993		1994	
Izpostava	Št.	Izpostava	Št.	Izpostava	Št.	Izpostava	Št.
Kočevje	97,2	Kočevje	81,8	Koper	0,2	Ljutomer	0,3
Novo mesto	82,9	Novo mesto	51,7	Sežana	1,0	Nova Gorica	0,4
Ravne na Kor.	54,7	Hrastnik	40,0	Ptuj	1,1	Sevnica	0,5
Grosuplje	38,7	Zagorje	26,8	Ribnica	1,2	Grosuplje	1,5
Ajdovščina	31,0	Ajdovščina	25,0	Nova Gorica	1,4	Ribnica	1,7
Zagorje	29,2	Logatec	24,2	Velenje	3,2	Lj.-Šiška	1,8
Hrastnik	29,0	Trbovlje	23,6	Kranj	4,5	Ptuj	2,2
Dravograd	27,6	Dravograd	21,7	Lj. - Center	4,5	Koper	2,3
Piran	24,0	Piran	20,2	Laško	4,7	Idrija	3,0
Tolmin	18,9	Ravne na K.	14,7	Lj.-Bežigrad	6,1	Šentjur	3,6
Povpr. vseh	9,5	Povpr. vseh	7,4	Povpr. vseh	9,5	Povpr. vseh	7,4

Vir: Podatki Republiške uprave, obdelani z računalniškim programom IDEA

Različnost izvajanja nalog kontroliranja pravilnosti predloženih obrazcev odmere davka dokazujejo tudi podatki o številu opravljenih letnih pregledov odmer po posameznih izpostavah. Tako so v Novem mestu v letu 1993 opravili 1.824 pregledov, kar je predstavljalo 30 % vseh pregledov davčnih odmer v Republiški upravi tega leta. Izpostava, ki je bila po številu opravljenih pregledov na drugem mestu, je bila Kočevje s 486 pregledi, kar je glede na število davčnih zavezancev pomenilo, da sta ti dve izpostavi pregledali praktično vse predložene odmere.

Primerjava števila zavezancev za davek od dohodka iz dejavnosti in podatkov o opravljenih letnih pregledih odmer davka kaže, da sta le izpostavi Novo mesto in Kočevje izvedli kontrolo vsakega zavezanca, v 9 izpostavah je pripadalo enemu zavezancu od 0,5 do 0,2 pregleda in v 15 izpostavah 0,1 pregleda. V vseh ostalih izpostavah je bilo število pregledov na zavezanca izjemno nizko ali pa izpostava ni izkazovala nobenega pregleda odmer.

V Republiški upravi so leta 1995 izdali skupno 3.057 odločb (leta 1993 skupno 3.262), s katerimi so dodatno odmerili davek v višini 350.027.231 SIT oz. v znesku 114.500 SIT povprečno na eno izdano odločbo. V povprečju je bilo na enega zaposlenega v inšpekciji in

davčni odmeri v letu 1995 izdano 3,4 odločbe (4 odločbe v letu 1993). Največ odločb na zaposlenega v omenjenih službah nadzora sta v letu 1995 izdali izpostavi Nova Gorica (24) in Kočevje (9), ki sta tudi sicer izkazali največji obseg kontrol nad predloženimi napovedmi davčnih odmer. Med vsemi izpostavami jih je 27 v letu 1995 izdalo dve in manj odločb na zaposlenega v inšpekciji in odmeri. Takšni podatki ne pomenijo, da davčni zavezanci skoraj v celoti spoštujejo zakonske predpise, ampak kažejo na neenakopravno obravnavanje davčnih zavezancev in na odsotnost ustreznih kontrol pri odmerah. Delo zaposlenih v inšpekciji in odmeri ni bilo normirano, kar je prav gotovo tudi vplivalo na različno učinkovitost v posameznih izpostavah.

b) Kontrole prejetih računov

V postopkih kontrole so davčni referenti pregledali tudi račune za nabavo opreme, reprodukcijskega materiala in trgovskega blaga brez prometnega davka, ki so jih zavezanci predlagali davčni službi. Pogostost ugotovljenih napak ob kontroli računov po rezultatih v 10 izpostavah prikazuje naslednja tabela:

Tabela 9: Število računov na ugotovljeno eno nepravilnost v letih 1993 in 1995

Izpostave z največjim številom prejetih računov na en napačen račun				Izpostave z najmanjšim številom prejetih računov na en napačen račun			
1993		1995		1993		1995	
Izpostava	Št.	Izpostava	Št.	Izpostava	Št.	Izpostava	Št.
Domžale	30.000	Domžale	25.800	Škofja Loka	24	Koper	59
Lj. - Šiška	9.000	Celje	12.750	Šmarje	53	Kranj	65
Radovljica	7.956	Kamnik	9.590	Radlje ob Dr.	55	Radlje ob Dr.	83
Kamnik	7.400	Sevnica	7.389	Postojna	78	Ilir.Bistrica	111
Sevnica	5.259	Slov. Konjice	5.884	Tolmin	85	Sežana	122
Krško	5.200	Vrhnika	5.260	Ilir. Bistrica	86	Slov. Gradec	150
Velenje	5.047	Grosuplje	5.203	Ljutomer	91	Škofja Loka	171
Ptuj	4.251	Ravne na K.	5.154	Novo mesto	155	Litija	222
Dravograd	2.998	Maribor	4.684	Slov. Bistrica	158	Dravograd	253
Sežana	2.400	Šentjur	4.656	Črnomelj	163	Velenje	272
Povpr. vseh	823	Povpr. vseh	628	Povpr. vseh	823	Povpr. vseh	628

Vir: Podatki Republiške uprave, obdelani z računalniškim programom IDEA

Med vsemi izpostavami davčne službe je bilo v letu 1993 osem in v letu 1995 šest takšnih, ki v celotnem številu prejetih računov niso izkazale nobene ugotovljene nepravilnosti. Najbolj je presenetila izpostava Maribor, ki je v letu 1993 prejela 780.000 in v letu 1994 skupno 1.020.000 računov ter ni prikazala nobene nepravilnosti. V postopku revidiranja niso bili razkriti razlogi za takšne razlike med izpostavami. Rezultate analize uspešnosti dela davčnih kontrolorjev pri odkrivanju nepravilnosti bi lahko delno pojasnili z različnim načinom dela in pristopom pri izvajanju nadzornih postopkov, možno pa je tudi, da so bila velika razhajanja posledica neenotnega poročanja izpostav.

2.3.4. Plačevanje davkov

V knjigovodstvu so davčne obveznosti zavezanca knjižili kot obremenitev na njegovi finančni kartici, vsa njegova plačila pa so knjižili v dobro na temelju pridobljenih kopij plačilnih nalogov. Negativna razlika med tema dvema knjižbama je predstavljala saldo dolga

zavezanca. Zavezanca, ki niso plačevali davkov, so ugotavljali na podlagi knjigovodskih evidenc izpostave.

S preizkušanjem pravočasnosti plačevanja davčnih obveznosti je bilo ugotovljeno, da so davčni zavezanci velikokrat zamujali s plačili obveznosti. Z izbranim vzorcem je bilo pregledanih 280 akontacij prometnega davka in 59 akontacij davka od dohodka iz dejavnosti.

Tabela 10: Zamude pri plačilu akontacij prometnega davka in davka od dohodka iz dejavnosti

Izpostava	Velikost vzorca		Št. zamud pri plačilu		Odstotek zamud	
	DD	PD	DD	PD	DD	PD
Domžale	15	88	5	43	33,3	48,9
Izola	15	46	12	22	80,0	47,8
Kočevje	15	84	8	31	53,3	36,9
Nova Gorica	14	62	11	18	78,6	29,0
Skupaj	59	280	36	114	61,0	40,7

Na podlagi opravljenega preizkusa je bilo ugotovljeno, da ni bilo pravočasno plačanih 40,7 % akontacij prometnega davka in 61,0 % akontacij davka od dohodka iz dejavnosti. Najvišja odstotka zamujenih plačil akontacij davka od dohodka iz dejavnosti sta bila razkrita pri izpostavah Izola (80,0 %) in Nova Gorica (78,6 %), kjer je šlo v večji meri za nekajdnevne zamude.

V izpostavi Nova Gorica je bilo ugotovljeno, da od skupno 30 izbranih davčnih zavezancev 16 zavezancev (53,3 %) ni akontiralo davka od dohodka iz dejavnosti, ker so šele pričeli z dejavnostjo oz. so poslovali šele prvo leto in bi jim morala davčna služba v skladu s 110. členom Zakona o dohodnini (Ur. l. RS, št. 71/93, 2/94, 1/95, 2/95, 7/95, 11/95, 11/96, 14/96, 18/96, 44/96, 68/96 in 10/97 - v nadaljevanju ZDoh), višino akontacije določiti z odločbo. Ti zavezanci so poravnali svoje davčne obveznosti v skupnem znesku šele ob obračunu dohodnine. Na izpostavi so določali akontacije davka od dohodka iz dejavnosti novim davčnim zavezancem po opravljeni odmeri tega davka, običajno v mesecu septembru in oktobru. Zaradi slabe kadrovske zasedenosti in velikega števila novih davčnih zavezancev, so pri določanju akontacije dajali prednost večjim zavezancem.

Revidirane izpostave so različno reševale problem neplačevanja obveznosti davčnih zavezancev, in sicer z opominjanjem in izvajanjem postopkov izterjave. Za nepravočasno plačane davčne obveznosti je davčna služba redno obračunavala zamudne obresti.

2.4. Izterjava

Republiška uprava je izvajala izterjavo v okviru oddelka za knjigovodstvo in izterjavo, pri čemer je imela za izvajanje postopkov prisilne izterjave zakonsko podlago v 9. členu ZDS. Podatke o neporavnanih obveznostih zavezancev so davčni referenti pridobili iz knjigovodskih evidenc.

Izterjavo so opravljali izterjevalci, ki pa za svoje delo niso imeli ustreznih pisnih navodil in kriterijev o tem, kdaj začeti postopek izterjave, pri katerem znesku dolga posredovati, kakšna naj bo oblika izterjave, koliko izterjevalcev naj bo vključenih v posamezni primer, kakšne naj bodo evidence o opravljenih izterjavah, ipd. Zaradi tega so bili postopki in merila za izvajanje

izterjave med izpostavami različni. Vodje odsekov za izterjavo so pripravljali mesečne načrte izterjave in vodili delo izterjevalcev v skladu z usmeritvami, dobljenimi na rednih sestankih z vodjo izpostave.

Izpostave so same oblikovale nepisane kriterije za izvajanje postopka izterjave ter o tem vodile različne evidence. V večini primerov so se odločali na podlagi višine dolga. Izpisali so dolžnike in določili limit dolga, nad katerim so izdajali sklepe. Revidirane izpostave niso vodile vseh evidenc o vodenih postopkih in načinu izterjave, prav tako pa niso imele ažurnih podatkov o izterjanih zneskih.

Davčna služba je največkrat izvajala administrativno izterjavo pri izplačevalcih plač ali z blokado na žiro računu v banki. Postopek izterjave so praviloma izvajali pri davčnih zavezancih z največjim dolgom, in sicer na naslednji način:

- Davčnega zavezanca so obvestili o stanju njegovega dolga in ga pozvali k plačilu.
- V primeru, da se davčni zavezanec na obvestilo ni odzval niti ni poravnal dolga, so izdali sklep o prisilni izterjavi dolga z žiro računa dolžnika, iz terjatev zavezanca ali iz premoženja. V skrajnem primeru so sprožili postopek vknjižbe zastavne pravice na nepremičninah.

Pri preizkušanju podatkov o ukrepih in uspešnosti izterjave je bilo ugotovljeno, da so izpostave izvajale izterjavo na različne načine. Rezultate preizkusa prikazuje naslednja tabela:

Tabela 11: Število ukrepov in uspešnost izterjave pri plačilih davka od dohodka iz dejavnosti in prometnega davka

Izpostava	Velikost vzorca	Uvedene izterjave	Izterjave na žiro računu	Neuspešne izterjave na žiro računu	Rubeži
DAVEK OD DOHODKA IZ DEJAVNOSTI					
- Domžale	5	5	4	1	2
- Izola	5	4	4	0	0
- Kočevje	5	1	*	1	0
- Nova Gorica	5	3	1	1	2
Skupaj	20	13	9	3	4
PROMETNI DAVEK					
- Domžale	5	5	3	3	3
- Izola	5	5	4	1	0
- Kočevje	5	3	0	0	0
- Nova Gorica	5	5	1	0	2
Skupaj	20	18	8	4	5

* Zavezanci so sami poravnali obveznost na podlagi opomina

Preizkušanje podatkov je pokazalo, da je bila v pregledanih 20 primerih nepravočasno plačanega davka od dohodka iz dejavnosti v 65 % uvedena prisilna izterjava, v glavnem z žiro računa davčnega zavezanca (45 %), in v 20 % izveden rubež. Ukrepi prisilne izterjave pri nepravočasnem plačevanju prometnega davka so bili v vzorcu 20 zavezancev uvedeni v 90 % primerov, pretežno z žiro računa (40 %), rubež pa je bil izveden v 25 % celotnega vzorca.

V izpostavi Izola so v večini primerov izvajali administrativno izterjavo. V Novi Gorici so bili mnenja, da je bila njihova izterjava neučinkovita zaradi velikega števila davčnih zavezancev in majhnega števila izterjevalcev. V Kočevju so izterjavo vodili pretežno inšpektorji, ker so imeli samo enega zaposlenega izterjevalca. Iz dnevne evidence o prisilni izterjavi izterjevalca iz Domžal je bilo razvidno, da so bili nekateri obiski na revidiran dan pri dolžnikih neuspešni, predvsem zaradi nedosegljivosti zavezancev.

Po mnenju vodij izpostav je bilo glede na število davčnih zavezancev in velik obseg neporavnanih davčnih obveznosti število izterjevalcev premajhno. Poleg tega so izpostave zaznale pomanjkanje ustreznih kadrov in izobraževanja na tem področju. Prav tako so ocenili, da je bila zaradi neustreznega nagrajevanja dokaj zahtevnih nalog njihova motiviranost za delo slaba. Postopki davčne izterjave so bili neuspešni tudi zaradi zakonskih omejitev, nelikvidnosti in nedosegljivosti davčnih zavezancev ter nerazpolaganja s sredstvi, ki bi lahko bila predmet rubeža.

2.5. Inšpekcijsko nadzorstvo

V skladu z ZDS je inšpekcijsko nadzorstvo nad izpolnjevanjem davčnih in drugih obveznosti obsegalo:

- nadzorstvo nad poslovanjem fizičnih oseb in finančnim poslovanjem pravnih oseb, ki je bilo v zvezi z obveznostmi fizičnih oseb,
- preverjanje pravilnosti prijavljenih obveznosti ter preverjanje obračunavanja in plačevanja teh obveznosti,
- ugotavljanje neprijavljenih prihodkov zaradi ugotovitve in plačila davčnih in drugih z zakonom določenih obveznosti fizičnih oseb ter
- odrejanje ukrepov, ki so bili določeni z zakonom.

Inšpekcijsko nadzorstvo so opravljali davčni inšpektorji, ki so bili pri svojem delu samostojni in odgovorni za dejanja v inšpekcijskem postopku. O pregledu poslovanja fizične osebe je inšpektor sestavil zapisnik na predpisanem obrazcu, v katerem je podal kratke ugotovitve iz pregleda. Če so bile pri nadzoru ugotovljene nepravilnosti oz. pomanjkljivosti, je inšpektor izdal odločbo o njihovi odpravi in plačilu ustreznega davka v roku 30 dni. Če fizična oseba davka ali druge obveznosti ni plačala v predpisanem roku, je bila odločba izvršljiva v skladu s predpisi o prisilni izterjavi davkov.

V revidiranih izpostavah so imeli organizacijsko opredeljeno enoto za inšpekcijo, razen izpostave Izola, kjer so bili inšpektorji po 20.06.1995 prerezporejeni na izpostavo Piran in so opravljali svoje naloge skupaj z inšpektorji te izpostave.

Zasedbo sistemiziranih delovnih mest inšpektorjev v revidiranih izpostavah prikazuje naslednja tabela:

Tabela 12: Število inšpektorjev na dan 30.06.1996

Izpostava	Sistemizirano		Dejansko zaposleni		Zasedenost v %
	Vodja	Inšpektorji	Vodja	Inšpektorji	
Domžale	1	7	1	6	87,5

Izola	-	-	-	-	-
Kočevje	-	3	-	3	100
Nova Gorica	1	6	1	6	100

Izpostavi Kočevje in Nova Gorica sta imeli 100 % zasedbo sistemiziranih delovnih mest, kar ne pomeni, da je sistemizacija bila pravilna glede na velik porast davčnih zavezancev. V izpostavi Kočevje niso imeli sistemiziranega delovnega mesta vodje inšpekcije, inšpektorji pa so bili odgovorni vodji izpostave in so po potrebi na terenu opravljali tudi izterjavo. V izpostavi Domžale je bil en inšpektor manj kot je bilo sistemizirano, vodja pa ni imel zahtevane strokovne izobrazbe in je vodil odsek vse do ustanovitve nove davčne službe.

V obdobju od leta 1993 do 1995 se je število inšpektorjev Republiške uprave povečalo za 17,5 % in ni sledilo hitremu naraščanju števila samostojnih podjetnikov (23,7 %). To je vplivalo na manjši obseg pregledanih davčnih zavezancev. Povprečno število davčnih zavezancev - samostojnih podjetnikov na enega inšpektorja se je v nadzorovanem obdobju gibalo od 231 do 244. Največje in najmanjše število zavezancev na inšpektorja je razvidno iz naslednje tabele:

Tabela 13: Število davčnih zavezancev - samostojnih podjetnikov na enega inšpektorja v letih 1993 in 1995

Izpostave z največ zavezanci na inšpektorja				Izpostave z najmanj zavezanci na inšpektorja			
1993		1995		1993		1995	
Izpostava	Št.	Izpostava	Št.	Izpostava	Št.	Izpostava	Št.
Trebnje	375	Sežana	439	Hrastnik	90	Hrastnik	113
Tržič	366	Slov. Bistrica	388	Metlika	107	Metlika	114
Grosuplje	352	Nova Gorica	376	Idrija	142	Trbovlje	133
Brežice	351	Sevnica	375	Ravne na Kor.	149	Lj.-Center	139
Škofja Loka	347	Škofja Loka	367	Ptuj	151	Zagorje	142
Vič-Rudnik	345	Radovljica	357	Radlje ob Dravi	152	Laško	145
Postojna	336	Šmarje	344	Zagorje	157	Dravograd	146
Radovljica	327	Slov. Konjice	335	Tolmin	160	Ormož	163
Sežana	314	Koper	323	Mozirje	170	Kočevje	163
Novo mesto	309	Murska Sobota	322	Laško	176	Tržič	166
Povpr. vseh	231	Povpr. vseh	244	Povpr. vseh	231	Povpr. vseh	244

Vir: Podatki Republiške uprave, obdelani z računalniškim programom IDEA

Rezultati obdelave podatkov kažejo na izredno velike razlike med posameznimi izpostavami, za katere v nadzoru ni bilo mogoče najti pojasnil. Število davčnih zavezancev na enega inšpektorja se je gibalo od 90 v letu 1993 do 439 v letu 1995. Posamezna izpostava je zaposlovala od enega inšpektorja (Dravograd, Logatec, Ormož, Trebnje in Tržič v letu 1993) do 16 inšpektorjev (Maribor leta 1995). Z vidika nadzora je bil najslabši položaj v izpostavah, ki so pokrivalo večje število zavezancev in ob tem zaposlovale majhno število inšpektorjev, kot npr. naslednje:

Izpostava	Št. samostojnih podjetnikov	Št. inšpektorjev
Koper	1.940	6
Ljubljana - Vič	1.379	4
Novo mesto	1.236	4
Škofja Loka	1.100	3

Republiška uprava ni imela izdelanih navodil, s katerimi bi opredelila kriterije za načrtovanje dela v inšpekciji enotno za vse izpostave v državi. Delo inšpekcijskega nadzorstva so v izpostavah načrtovali različno. Običajno so sestavljali mesečne načrte na podlagi različnih kriterijev, kot so pogostost pregledov pri davčnem zavezancu, pravilnost akontiranja prometnega davka, izkazan dobiček ali izguba v poslovanju ipd. Zavezance za inšpekcijski nadzor so na osnovi pregledanih napovedi praviloma določali skupno vodja izpostave in vodja inšpekcije, ob sodelovanju inšpektorja.

Med revidiranimi izpostavami je bilo ugotovljeno, da so o inšpekcijskih pregledih odločali v Izoli in Novi Gorici skupno vodja izpostave in inšpekcije, v Kočevju pa samo vodja izpostave. V izpostavi Domžale so davčne zavezance razdelili med inšpektorje ki so lahko sami odločili, katere zavezance bodo pregledali.

V postopku revizije je bila pregledana dokumentacija o delu inšpekcije. Na izbranem vzorcu izpostav je bilo ugotovljeno, da so inšpektorji sicer poročali o svojem delu mesečno na posebnih obrazcih, vendar so ta poročila vsebovala le podatke o številu in vrstah pregledov po zavezancih, ne pa tudi o rezultatih inšpekcije. Mesečne načrte in poročila o opravljenem delu inšpektorjev so izpostave pošiljale Republiški upravi v Ljubljani.

Na vzorcu 20 davčnih napovedi za odmero davka od dohodka iz dejavnosti so bili ugotovljeni naslednji rezultati dela inšpekcijskega nadzora:

Tabela 14: Rezultati inšpekcijskih nadzorov davka od dohodka iz dejavnosti za leto 1995

Izpostava	Velikost vzorca	Število primerov dodatne odmere	v SIT				Skupno povišanje davčnih osnov z inšpekcijami
			Skupna davčna osnova po napovedih zavezancev		Skupna davčna osnova po ugotovitvah davčnega organa		
			Dobiček	Izguba	Dobiček	Izguba	
Domžale	5	5	8.091.943	0	18.277.912	0	10.185.969
Izola	5	5	1.322.590	1.432.649	4.877.288	122.453	4.864.894
Kočevje	5	5	2.424.933	0	6.878.834	0	4.453.901
Nova Gorica	5	5	1.710.618	422.170	6.422.978	243.221	4.891.309
Skupaj	20	20	13.550.084	1.854.819	36.457.012	365.674	24.396.073

V izbranem vzorcu so davčni inšpektorji povečali davčne osnove za obračun davka od dohodka iz dejavnosti skupno za 24.396 tisoč SIT, in sicer so povečali dobiček za 169 % in zmanjšali prikazano izgubo za 80 %. Največja primera povečanja sta bila dosežena v izpostavi Izola pri davčnem zavezancu, kjer so napovedani dobiček v višini 30.077 SIT z inšpekcijo povečali na 1.461.156 SIT, in v izpostavi Nova Gorica, kjer je davčni zavezanec izkazal izgubo v znesku 177.460 SIT, inšpektor pa je ugotovil dobiček v višini 1.124.345 SIT.

Pri inšpekciji prometnega davka so bili na vzorcu petih primerov v vsaki revidirani izpostavi ugotovljeni naslednji rezultati:

Tabela 15: Rezultati inšpekcijskih nadzorov prometnega davka za leto 1995

Izpostava	Velikost vzorca	Obračun prometnega davka v SIT		Povečanje prometnega davka	
		Zavezanca	Inšpekcije	v SIT	v %
Domžale	5	729.029	4.322.158	3.593.129	493
Izola	5	6.876.885	10.850.690	3.973.805	58
Kočevje	5	712.165	1.097.094	384.929	54
Nova Gorica	5	5.416.757	5.804.729	387.972	7
Skupaj	20	13.734.836	22.074.671	8.339.835	61

Na podlagi opravljenih inšpekcij je bil dodatno obračunan prometni davek v višini 8.339.835 SIT, kar je za 61 % več kot so ga obračunali sami davčni zavezanci, ki so bili zajeti v vzorec.

Kljub napačno prikazanim davčnim osnovam pa niti v enem izmed izbranih primerov davka od dohodka iz dejavnosti ni bil podan predlog sodniku za prekrške, pri prometnem davku pa je bil predlog sodniku podan trikrat.

Prav tako je bilo ugotovljeno, da ni bil vzpostavljen ustrezen nadzor nad delom inšpektorjev. Za potrebe ugotavljanja realizacije inšpiciranja v davčni službi so izpostave po navodilih Republiške uprave izpolnjevale obrazce "Plan in realizacija dela inšpektorja za mesec", kar pa tudi ni dalo zadostne podlage za nadzor nad delom inšpektorjev.

Inšpektorji bi morali praviloma izvajati tekoče in letne preglede pri davčnih zavezancih. Iz zapisnikov in uradnih zaznamkov pa je bilo z revizijo ugotovljeno, da je bil velik del nalog inšpektorjev opravljen na sedežu izpostave. Inšpektorji so opravljali tudi druga dela (npr. zbiranje napovedi za odmero davka od dohodka iz dejavnosti in opravljanje izterjave na terenu).

Zaradi navedenega je bilo v postopku revidiranja na izpostavah težje pridobiti podatke o številu izvedenih inšpekcij in številu izdanih zapisnikov za posamezna področja inšpiciranja ter o delu inšpekcije na terenu in na sedežu davčne službe.

2.6. Nadzor nad delom izpostav

V skladu z 10. členom ZDS je bila ena od nalog Republiške uprave za javne prihodke opravljanje neposrednega strokovnega nadzorstva nad delom izpostav.

Republiška uprava je v času svojega delovanja imela največ sedem inšpektorjev, ki so izvajali nadzor. Izpostave za nadzor so izbirali po določenih kriterijih, pri tem pa so uporabljali tudi informacije iz obrazcev A3 - Pregled o obremenitvah in plačilih obveznosti in B2 - Poročilo o vplačilu in razporeditvi javnofinančnih prihodkov. Nadzor je zajemal celoten pregled dela izpostav in kontrolo izpostav po posameznih davčnih področjih.

Republiški inšpektorji so izvedli celotne preglede v 39 izpostavah v letu 1994 in v 47 izpostavah v letu 1995. O nadzorih so izdali zapisnik, v katerem so navedli ugotovitve in pomanjkljivosti izpostave ter predlagali način za njihovo odpravo. Po določenem času so preverili, ali so bile ugotovljene nepravilnosti tudi dejansko odpravljene. Izpostave niso vedno dobile povratnih informacij o ugotovitvah inšpektorjev (npr. če ni bilo ugotovljenih nepravilnosti).

Na podlagi rezultatov izvajanja nalog, ki so bili pridobljeni z analizo podatkov, in ugotovitev revizije v izbranih izpostavah, se ocenjuje, da nadzor nad delom izpostav ni prispeval k znatnejšemu obravnavanju davčnih zavezancev in izvajanju davčnih postopkov.

3. Delovanje Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje

3.1. Predstavitev revidirane osebe

Pravno nasledstvo nekdanje Službe družbenega knjigovodstva je na podlagi Zakona o Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Ur. l. RS, št. 48/94, v nadaljevanju ZAPPNI), z 20.08.1994 prevzela Agencija Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje.

V skladu z omenjenim zakonom je Agencija opravljala naslednje naloge:

- plačilni promet v državi,
- davčno nadziranje,
- statistika kot del nacionalnega programa statističnih raziskovanj,
- informiranje,
- drugo nadziranje v skladu z zakonom,
- revidiranje lastninskega preoblikovanja pravnih oseb,
- druge naloge po posebnih predpisih in na njih temelječi pogodbi.

Pri opravljanju nalog je imela Agencija javna pooblastila. Splošne akte in metodološka navodila za izvrševanje javnih pooblastil je izdajal generalni direktor. Delo in poslovanje Agencije je organiziral in vodil generalni direktor, ki je bil prav tako odgovoren za strokovnost in zakonitost njenega dela. Generalnega direktorja in njegovega namestnika je imenoval Državni zbor. V času, zajetem v revidiranje, je bila generalna direktorica Agencije Romana Logar.

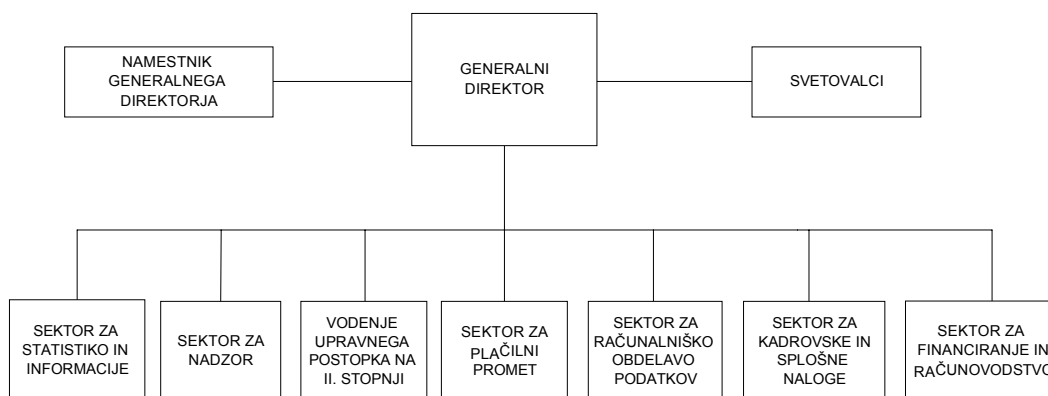
Poleg generalnega direktorja so za zastopanje oz. predstavljanje Agencije bili pooblašteni direktorji podružnic, v mejah nalog, ki jih je opravljala podružnica. Vodilni delavci in delavci, ki so opravljali postopek nadziranja kot posebni upravni postopek, so bili delavci s posebnimi pooblastili.

Zakon o Agenciji Republike Slovenije za revidiranje lastninskega preoblikovanja podjetij in o Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Ur. l. RS, št. 58/95) je dne 07.08.1996 prenesel posle revidiranja lastninskega preoblikovanja podjetij na novo Agencijo za revidiranje. Novi Zakon o davčni službi (Ur. l. RS, št. 18/96 in 36/96, v

nadaljevanju ZDS), in Zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 18/96, v nadaljevanju ZDavP), pa sta naloge davčnega nadziranja dne 01.07.1996 poverila novi davčni službi.

Agencija je opravljala naloge preko organizacijskih enot Centrale ter 14 podružnic s skupno 48 ekspoziurami v svoji sestavi. Centrala Agencije je bila organizacijsko razdeljena v naslednje enote:

Slika 3: Organizacijska shema Agencije - Centrale Ljubljana (brez oddelkov)



Vir: Organizacijska shema Agencije - Centrale Ljubljana, na dan 20.05.1993

V statutu Agencije so bile opredeljene naloge Centrale in podružnic. Podružnice so bile razdeljene v štiri velikostne razrede. V revizijo sta bili zajeti po ena podružnica iz I. velikostnega razreda (Ljubljana) in II. velikostnega razreda (Koper) ter dve podružnici IV. velikostnega razreda (Kočevje in Krško).

V nadzorovanem obdobju se je število vseh zaposlenih v Agenciji povečalo od 2.850 v letu 1993 na 3.043 leta 1995 oz. za 6,8 %. Na posameznih nalogah je bilo število zaposlenih naslednje:

Tabela 16: Število zaposlenih delavcev po nalogah v obdobju od 1993 - 1995

Naloge	31.12.1993	31.12.1994	31.12.1995
Nadzor	837	886	898
- Inšpiciranje	275	272	266
- Kontroliranje	537	585	599
- Pravne naloge	25	29	33
Plačilni promet	1.325	1.387	1.428
Računalniška obdelava podatkov	129	142	149
Informiranje, statistika in skupne naloge	559	568	568
Skupaj	2.850	2.983	3.043

Vir: Podatki Agencije pridobljeni v nadzoru

V skladu s statutom je Centrala Agencije izdala pravilnik o sistemizaciji delovnih mest v Službi družbenega knjigovodstva oz. Agenciji. Na podlagi 4. člena tega pravilnika so direktorji podružnic v okviru svojih pristojnosti izdali sistemizacijo delovnih mest v

podružnicah kot sestavni del delovnih mest v Agenciji. Po statutu so bili direktorji podružnic odgovorni za nemoten potek dela v podružnici in v zvezi s tem tudi za zaposlovanje. Pred vsako novo zaposlitvijo so direktorji proučili predloge vodij organizacijskih enot, pripravili izračun potrebnega števila delavcev v skladu z normativi in pridobili soglasje Centrale za nove zaposlitve. Sistemizacija delovnih mest se je tekoče dopolnjevala v skladu z zahtevami delovnega procesa.

3.2. Registracija pravnih oseb

Register imetnikov računov (v nadaljevanju RIR) je v Agenciji predstavljal register davčnih zavezancev. RIR je Agencija vodila na podlagi 16. člena ZAPPNI in Navodila o vsebini in načinu vodenja registra imetnikov računov pri Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Ur. l. RS, št. 9/95). Vsaka pravna oseba je morala za opravljanje poslovanja odpreti žiro račun pri Agenciji. Žiro račun je Agencija odprla tudi subjektom, ki niso bili pravne osebe, če je bilo tako določeno s posebnimi zakoni ali na njihovi podlagi izdanimi predpisi.

Agencija je vrste računov ter način in pogoje, pod katerimi pravne osebe odpirajo in zapirajo račune pri Agenciji, predpisala z Navodilom o vrstah računov ter načinu in pogojih pod katerimi pravne osebe odpirajo in zapirajo račune pri Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Ur. l. RS, št. 9/95), ki je bilo izdano v skladu s 14. členom ZAPPNI in v soglasju z Banko Slovenije. To navodilo je v 11. členu določilo, katere dokumente so morale pravne osebe in drugi subjekti priložiti k vlogi za odprtje žiro računa. V RIR so vpisali tudi vse spremembe podatkov imetnika računa, ki jih je bil imetnik dolžan sporočiti Agenciji najpozneje v 5 dneh po njihovem nastanku.

Imetnik računa je postal potencialni zavezanec za plačilo davka že z vpisom v sodni register, osnove za plačilo davka pa so nastale z opravljanjem prometa in izkazovanjem rezultatov poslovanja. Davčno nadziranje je Agencija opravljala kot eno od nalog, določenih v ZAPPNI.

Predmet revizije niso bili vsi imetniki računov, temveč samo pravne osebe. V obdobju od leta 1993 do 1995 je bilo po podatkih Agencije naslednje število pravnih oseb:

Tabela 17: Število pravnih oseb po velikosti v obdobju od 1993 - 1995

Pravne osebe	1993	1994	1995
Majhne	37.606	41.828	44.596
Srednje	1.815	1.867	1.877
Velike	921	924	928
Skupaj	40.342	44.619	47.401

Vir: Podatki Agencije pridobljeni v nadzoru

Tabela zajema vse pravne osebe, ki so bile zajete v RIR, t.j. aktivne in mirujoče osebe. Po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije je bilo v letih 1994 in 1995 od skupnega števila vseh registriranih pravnih oseb le 65 % aktivnih.

Zaradi ocene popolnosti zajetja pravnih oseb v register davčnih zavezancev je bil preverjen postopek registracije imetnika računa na izbranih podružnicah Agencije. Na podlagi

opravljenega preizkusa popolnosti dokumentacije pri odpiranju žiro računa je bilo na izbranem vzorcu ugotovljeno, da je imela Agencija v mapah pravnih oseb vse zahtevane dokumente.

Ugotovljeno je bilo, da so podružnice vodile RIR skladno z določili ZAPPNI in navedenimi navodili. Podružnice so vpisovale podatke o statusnih in drugih spremembah pravnih oseb na podlagi prejete dokumentacije. Ker imetniki računov niso obveščali Agencije o statusnih in drugih spremembah v zakonsko določenih rokih, so bili podatki v registru imetnikov računov ažurirani z določenim časovnim zamikom. Tako je Agencija vodila v svojem registru tudi pravne osebe, ki niso več poslovale. V podružnicah Kočevje in Koper je bila v dveh primerih ugotovljena uskladitev statusnih sprememb pravnih oseb na podlagi poziva podružnice, ki je spremembo ugotovila iz obvestil v Uradnem listu.

Na podlagi 42. člena ZAPPNI je Agencija kontrolirala pravočasnost in formalno pravilnost obveznega predlaganja predpisanih podatkov iz računovodskih izkazov in drugih obračunov. Vsem pravnim osebam, ki niso predložile zahtevanih podatkov v roku, je Agencija poslala zapisnik o kontroli pravočasnosti obveznega predlaganja statističnih podatkov, davčnega izkaza in računovodskih izkazov, s katerim je ugotovila kršitev zakonskih določil in zahtevala pojasnilo o razlogih za nepredložitev. V podružnici Koper so npr. dobili vrnjeno približno eno tretjino izdanih zapisnikov o nepredložitvi podatkov za poslovno leto 1995, kar je lahko tudi posledica neažurnih evidenc v registru pravnih oseb.

Agencija je od leta 1995 usklajevala podatke RIR s statističnim oz. poslovnim registrom. Računalniška povezava med registri Agencije in sodišči ni obstajala, kar bi lahko ob tekočem usklajevanju podatkov prispevalo k ažurneje vodenim evidencam pravnih oseb in s tem k popolnejšemu zajetju davčnih zavezancev. Pri vodenju RIR je Agencija delovala v skladu z zakonom in izdanimi navodili, ki zagotavljajo popolnost registra za namene opravljanja plačilnega prometa. Zaradi odsotnosti usklajevanja podatkov z drugimi javnimi registri in informacijami o spremembah pri imetnikih računov, podatki o davčnih zavezancih niso bili popolni.

3.3. Notranje kontrole v oddelkih internih kontrol

V skladu z zakonom je Agencija opravljala davčno nadziranje s kontroliranjem in inšpiciranjem. Kontroliranje je izvajala ob opravljanju plačilnega prometa s sprotnim preverjanjem zakonitosti in pravilnosti obračunavanja in plačevanja davkov in prispevkov ter drugih zakonskih obveznosti. Naloge kontroliranja so v Agenciji izvajali delavci, zaposleni v oddelku interne kontrole (v nadaljevanju kontrolorji), ki so kontrolirali pravočasnost in formalno pravilnost obveznega predlaganja predpisanih obrazcev oz. obračunov ter pravilnost in pravočasnost predlaganja obračunov in plačevanja zakonskih obveznosti.

Pri izvajanju nalog davčnega kontroliranja je imela Agencija sprejete določene naloge, ki so podpirale učinkovito delovanje notranjih kontrol, in sicer:

- opredelitev kontrolnih postopkov, ki so jih izvajali kontrolorji,
- razmejevanje funkcij izvajanja formalnih kontrol obrazcev in vnosa podatkov v obdelavo,
- zamenjave pravnih oseb med kontrolorji po poteku določenega obdobja,
- nadzor nad delom kontrolorjev.

Način in oblika nadzora nad delom kontrolorjev sta bila v posameznih podružnicah različna, ker Agencija razen navodila za izvedbo menjave dela v kontroli ni imela enotno določenega postopka izvajanja nadzora njihovega dela.

Nadzor nad delom kontrolorjev, ki so ga izvajali vodje oddelkov interne kontrole, je potekal z izvajanjem dnevnih, tedenskih in občasnih kontrol prejetih obračunov in plačil davčnih obveznosti. Vodje oddelkov so naključno pregledovali pravilnost šifriranja plačilnih nalogov in vnašanja podatkov v računalniški program "Blokade" ter pregledovali in pomagali pri odpravljanju razkritih napak, ki jih je izpisal računalniški program statistične obdelave obrazcev.

3.3.1. Sprejemanje obrazcev

Roki za predložitev davčnih obrazcev in njihova oblika je bila določena z zakonom, pri čemer so določene obrazce pravne osebe Agenciji lahko predložile tudi na disketah po posebnem programu Agencije. V programih so bile vključene določene računске in logične kontrole, kar je zmanjševalo obseg možnih napak v nadaljnjih obdelavah obrazcev.

Način evidentiranja pravočasnosti predložitve obrazcev v Agenciji ni bil določen z enotnimi internimi navodili. Podružnice so uporabljale različne načine evidentiranja in na osnovi teh evidenc opravile kontrolo pravočasnosti predložitve obrazcev ter sestavile zapisnike o nepravočasni predložitvi obračunov akontacij prometnega davka in dokončnega obračuna za posamezno leto ter obračuna davka od dobička za posamezno pravno osebo. Podružnice so pravne osebe v primeru zamude pri predložitvi obrazcev opozarjale in jih pri tem obvestile, da bodo v nasprotnem primeru postopale v skladu z zakonskimi določili. Pri vodenju nadaljnjih postopkov so revidirane podružnice ravnale različno.

Kontrolorji so sodelovali z inšpekcijsko službo in jo občasno obveščali o zavezancih, ki niso spoštovali zakonskih določil, kar je vplivalo na večjo učinkovitost dela inšpekcijskih služb.

S preizkušanjem podatkov o zamudah pri predložitvi davčnih obračunov je bilo ugotovljeno, da je bilo od 30 primerov pregledanih obrazcev obračuna davka od dobička in prometnega davka v 24 primerih (80 %) izdan predlog sodniku za prekrške. Odločba sodnika za prekrške je bila izdana le v enem primeru.

Rezultati preizkušanja podatkov so bili po posameznih podružnicah naslednji:

Tabela 18: Zamude pri predložitvi obrazcev davka od dobička pravnih oseb (DD) in prometnega davka (PD)

Podružnica	Velikost vzorca		Telefonsko opozorilo		Zapisniki		Naknadno prejete napovedi		Predlogi sodniku za prekrške	
	DD	PD	DD	PD	DD	PD	DD	PD	DD	PD
Kočevje	5	0	5	0	5	0	2	0	3	0
Koper	5	0	0	0	5	0	0	0	1	0
Krško	5	5	0	0	5	5	0	0	5	5
Ljubljana	5	5	0	0	5	5	0	0	5	5
Skupaj	20	10	5	0	20	10	2	0	14	10

Za zamude pri predložitvi obrazcev davka od dobička pravnih oseb so kontrolorji v petih primerih pozvali zavezanca, da to stori, naknadno pa so prejeli dva obrazca. Za nepredložene obrazce so izdali zapisnike in jih pošiljali zavezancu. V revidiranem obdobju so za vse primere iz izbranega vzorca izdelali zapisnike.

V podružnicah Kočevje in Koper izvajanja ukrepov pri nepredlaganju obračunov prometnega davka ni bilo možno revidirati, saj v teh podružnicah niso vodili seznama nepredloženih obračunov prometnega davka. Zavezance, ki niso pravočasno predložili obračuna, so pozivali po telefonu.

3.3.2. Formalne kontrole

Za izvajanje formalnih kontrol je imela Agencija interna navodila, obvestila in okrožnice, ki jih je izdajala Centrala. Razen pisnih navodil in drugih obvestil, so kontrolorji dobivali informacije za svoje delo tudi preko rednih sestankov vodij internih kontrol na Centrali v Ljubljani.

Kontrolorji so ob prejemu plačilnih nalogov in davčnih obrazcev potrdili prejem obrazca s posebnim žigom in podpisom kontrolorja, preverili pravilnost zneskov in vplačilnih računov in preverili, ali so obrazce podpisale pooblaščen osebe ter v primeru ugotovljenih pomanjkljivosti oz. nepravilnosti takoj opozorili stranko.

Davčne obrazce so kontrolorji dodatno opremili z datumom, ki je označeval pravočasnost predložitve obračuna. Prekontrolirali so pravilnost zneskov vplačil s primerjavo obračunanega zneska na obrazcu s plačilnim nalogom in primerjavo zneska obračunanega davka z že vplačanimi obveznostmi. Formalne kontrole so izvajali ročno. Računalniško so izvajali le računske in logične kontrole obrazcev, ki so jih statistično obdelali. V primeru ugotovljenih napak v davčnih obrazcih so kontrolorji pravne osebe v večini primerov telefonsko obvestili in napake v soglasju z njimi tudi odpravili, kar je vplivalo na večjo učinkovitost dela. Le v redkih primerih so nepravilno izpolnjene obrazce računovodskih izkazov in drugih obračunov zavračali s sklepom.

Akontacije davka od dobička so pravne osebe izračunale na podlagi podatkov iz davčnega izkaza za preteklo leto in praviloma plačevale akontacije v rednih mesečnih zneskih. S preizkušanjem podatkov o obračunavanju in plačevanju akontacij davka od dobička pravnih oseb pri 20 naključno izbranih zavezancih v revidiranih podružnicah je bilo ugotovljeno, da 44 % pravnih oseb ni plačevalo akontacij zaradi uveljavljanja olajšav iz preteklega leta ali zaradi izkazane davčne izgube. Skupno 11 % pravnih oseb ni plačevalo akontacij, ker v kontroliranem obdobju niso poslovale ali pa sicer po zakonu niso bile zavezanke za plačilo davka od dobička. Akontacijo davka od dobička je z zamudo plačevalo 12 % zavezancev iz vzorca.

Ob zaključku poslovnega leta so morale vse pravne osebe Agenciji predložiti obračun davka od dobička. Pri preizkušanju podatkov na vzorcu 80 izbranih pravnih oseb je bilo ugotovljeno, da 13 zavezancev (16 %) ni predložilo obračuna davka od dobička, od tega sta bila dva zavezanca oproščena plačevanja davka, eden je bil v stečaju, dva nista poslovala, štirje so šele takrat začeli poslovati, le ostalih 6 zavezancev pa ni predložilo obrazcev iz neznanih razlogov.

Rezultati preizkušanja podatkov so bili v revidiranih podružnicah naslednji:

Tabela 19: Zamude in formalne kontrole pri obračunih davka od dobička pravnih oseb

Podružnica	Število obračunov			Število manjkajočih kontrol				
	Velikost vzorca	Predloženi	Predloženi z zamudo	Žig podružnice	Oznaka vnosa	Formalna kontrola	Kontrola zneska	Podpis in žig p.o.
Kočevje	20	16	0	0	1	0	4	0
Koper	20	13	0	8	1	13	2	0
Krško	20	19	4	5	4	4	8	3
Ljubljana	20	19	4	1	0	2	0	2
Skupaj	80	67	8	14	6	19	14	5

Pri testiranju 67 obračunov davka od dobička pravnih oseb je bilo ugotovljeno, da je žig podružnice manjkal na 14 obrazcih (21 %), žig in podpis zavezanca na petih (7 %), oznaka kontrole na 19 obrazcih (28 %) in znak za vnos v računalnik na 6 obrazcih (9 %). Agencija je izvedla popravke na 6 primerih kontroliranih obrazcev.

Pri prometnem davku je Agencija prejela v posameznem obdobju večje število obrazcev za petnajstdnevne akontacije. Pri preizkušanju podatkov revizorji niso mogli v vseh primerih zaznati sledi izvedenih formalnih kontrol. Ob predložitvi plačilnih nalogov za poravnavo obveznosti za prometni davek podružnice niso dosledno zahtevale tudi predložitve obrazcev petnajstdnevni akontacij.

Revidiranje delovanja formalnih kontrol pri pregledu petnajstdnevni akontacij prometnega davka je opozorilo na naslednje pomanjkljivosti:

Tabela 20: Formalne kontrole pri petnajstdnevni akontacijah prometnega davka

Podružnica	Velikost vzorca	Število predloženih akontacij	Število manjkajočih kontrol				
			Žig podružnice	Znak vnosa v računalnik	Oznaka kontrole obrazca	Kontrola zneska	Podpis in žig pravne osebe
Kočevje	60	31	0	0	2	0	0
Koper	60	36	0	0	0	1	0
Krško	60	37	1	0	4	8	1
Ljubljana	60	38	1	0	1	0	0
Skupaj	240	142	2	0	7	9	1

Pri kontroli izbranega vzorca obrazcev je bilo ugotovljeno, da so bile vse akontacije predložene pravočasno. Od 142 v preizkušanje zajetih obrazcev je manjkal žig podružnice v 2 primerih (1 %), oznaka za kontrolo obrazca v 7 primerih (5 %), oznaka za kontrolo zneska v 9 primerih (6 %) ter podpis in žig zavezanca v enem primeru (1 %). Znak za vnos v računalnik ni manjkal na nobenem obrazcu.

Trimesečni obračuni prometnega davka so bili obvezni in so jih zavezanci predložili kot obračun vsega do tedaj obračunanega in vplačanega prometnega davka. Pravne osebe so morale predložiti tudi končni obračun prometnega davka. Preverjeno je bilo tudi delovanje kontrol pri sprejemu teh obrazcev.

Rezultate preizkušanja delovanja formalnih kontrol pri obračunih prometnega davka prikazuje naslednja tabela:

Tabela 21: Zamude in formalne kontrole pri obračunih prometnega davka

Podružnica	Velikost vzorca	Predloženi obračuni	Število zamud	Število manjkajočih kontrol				
				Žig podružnice	Znak vnosa v računalnik	Oznaka kontrole obrazca	Kontrola zneska	Podpis in žig zavezanca
Kočevje	50	40	0	3	0	0	8	1
Koper	50	40	6	3	2	1	11	4
Krško	50	34	1	1	2	0	1	0
Ljubljana	50	37	4	1	0	1	0	2
Skupaj	200	151	11	8	4	2	20	7

Od 151 predloženih obrazcev je bilo nepravčasno predloženih 11 obračunov (7 %). Samo v enem primeru je pravna oseba predložila nov obračun. Žig izpostave je manjkal v 8 primerih, oznaka za kontrolo obrazca v dveh, znak za vnos v računalnik v 4 ter podpis in žig zavezanca v 7 primerih iz vzorca. Oznaka za kontrolo zneska je manjkala v 20 primerih (13 %), in sicer v podružnicah Koper na 11, Kočevje na 8 obrazcih in Krško na enem obrazcu. Kontrolorji so izvedli popravke v 15 primerih.

Nepredložitev obrazcev trimesečnih obračunov in končnega obračuna prometnega davka se je evidentirala na internih obrazcih, ki niso bili enotni in za katere ni bilo predvideno arhiviranje. Te evidence so konec leta služile za pripravo poročila o opravljeni kontroli predložitve obračunov prometnega davka. Roki za izvedbo kontrole so bili zaradi vnosa podatkov predpisani, vendar so podružnice različno vodile nadaljnje postopke pri ugotovljenih pomanjkljivostih in nepravilnostih.

3.3.3. Plačevanje zapadlih obveznosti

Agencija je nadzirala plačilni promet preko žiro računov pravnih oseb. Transakcije je izvedla le za tiste plačilne naloge, ki so bili pravilno izpolnjeni in so imeli kritje na žiro računu.

Nepravčasno plačevanje zapadlih obveznosti iz naslova prometnega davka je Agencija spremljala dnevno. V primeru, da pravna oseba v predpisanem roku ni izdala naloga za plačilo obveznosti, ga je Agencija izdala sama in obračunala zamudne obresti. Za izračun zamudnih obresti je uporabljala poseben računalniški program, kjer pa je bil potreben ponoven vnos vseh podatkov za obračun. Zaradi pristojnosti in načina poslovanja Agencije so bile vnovčene vse neporavnane davčne obveznosti pri solventnih pravnih osebah oz. so bile uvrščene v evidenco vrstnega reda plačevanja neporavnanih obveznosti pri osebah z blokiranim žiro računom (36. člen ZAPPNI).

Podružnice niso vodile evidence o izdanih internih nalogih za plačilo po posameznih pravnih osebah, tako da v času revizije ni bilo možno ugotoviti, v kakšni višini je Agencija obračunala in izterjala davke sama preko žiro računa zavezanca.

Na obseg neplačanih obveznosti so poleg blokiranih žiro računov vplivali tudi odlogi plačil obveznosti iz naslova davkov in prispevkov, ki jih je nekaterim podjetjem odobrila Vlada Republike Slovenije ter podjetja, za katere je bil uveden postopek stečaja ali likvidacije, torej objektivni razlogi.

3.4. Inšpiciranje

Davčno nadziranje je pri Agenciji obsegalo nadziranje javnofinančnih prihodkov, to je obračunavanje davkov in prispevkov, ki so jih pravne osebe plačevale v svojem imenu in za svoj račun ali račun delojemalcev, ter inšpiciranje zakonitosti razpolaganja z družbeno lastnino oz. inšpiciranje finančno materialnega poslovanja.

Agencija je izvajala inšpiciranje poravnavanja davkov in prispevkov pravnih oseb na podlagi 45. člena ZAPPNI. Naloge inšpiciranja so zajemale preverjanje obračunov davkov in prispevkov ter knjigovodskih in drugih evidenc, ki so se nanašale na davke in prispevke pravnih oseb.

Naloge inšpiciranja kot naknadnega nadziranja pravilnosti in zakonitosti obračunavanja in plačevanja davkov je opravljala Agencija s preverjanjem osnov za posamezno vrsto davka. Te so bile razvidne iz knjigovodskih in drugih evidenc o davčnih zavezancih, predloženih obračunih in plačevanju davčnih obveznosti. Inšpekcijski pregledi pravilnosti ter obračunavanja in plačevanja javnih dajatev so bili v veliki meri tudi sestavni del nadziranja pravilnosti in zakonitosti izvajanja predpisov, ki so urejali finančno in materialno poslovanje ter razpolaganje z družbeno lastnino. Pri opravljanju teh nalog je Agencija sodelovala z inšpekcijskimi organi, organi za odkrivanje in pregon storilcev kaznivih dejanj, gospodarskih prestopkov in drugimi nadzornimi organi. Na podlagi ugotovitev iz pregledov je Agencija predlagala postopke kaznovanja.

V skladu s 46. členom ZAPPNI se je Agencija pri opravljanju nalog nadzora ravnala po določenih Zakona o splošnem upravnem postopku. Naloge nadzora so opravljali pooblašteni delavci (inšpektorji) v skladu s 47. členom ZAPPNI. V primeru, da je inšpektor v postopku nadzora ugotovil nepravilnosti, navedene v 49. členu ZAPPNI, je s sklepom naložil pravni osebi, da jih odpravi v roku 30 dni. O ugotovitvah inšpiciranja je inšpektor sestavil zapisnik, na katerega je bilo možno dati pripombe. Dane pripombe je moral inšpektor preveriti in o tem sestaviti dopolnilni zapisnik, zoper katerega niso bile več možne pripombe. Nadaljnji postopki ukrepanja v primerih ugotovljenih nezakolitostih in nepravilnostih so podani v določenih od 51. do 59. člena ZAPPNI.

Navodila in smernice za opravljanje nadzorov pri pravnih osebah so inšpektorji dobivali predvsem na strokovnih sestankih. Od leta 1992 je bilo v uporabi metodološko navodilo za opravljanje kontrole in inšpekcije uporabe predpisov o prometnem davku. Za postopek sestavljanja, sprejemanja in spremljanja načrtov opravljanja inšpekcijskih pregledov pri pravnih osebah so podružnice uporabljale predlog metodologije načrtovanja dela inšpekcije. V metodologiji so bili navedeni kriteriji za izbor pravnih oseb za inšpekcijski pregled in časovni normativi za izvedbo nadzora.

Iz pridobljenih vprašalnikov o delu inšpekcijske službe v Agenciji in s preizkušanjem podatkov je bilo ugotovljeno, da so vse podružnice sestavljale načrte inšpekcijskih pregledov in pri izbiri pravnih oseb uporabljale kriterije iz navedene metodologije. Centrala je izdelala okvirni delovni program in podala splošne usmeritve po posameznih tematskih področjih. Podružnice so pri pripravi letnih oz. trimesečnih načrtov uporabljale usmeritve Centrale in naslednje kriterije:

- velikost pravne osebe,
- velikost vplačanih davkov in prispevkov,
- velikost prometa na žiro računu,
- podatki o poslovanju pravne osebe (dejavnost, plačilna sposobnost, podatki iz predloženih računovodskih izkazov),
- pogostost pregleda pri pravni osebi,
- zahteve po nadzoru oz. prijave drugih organov,
- informacije iz okolja (javni mediji).

Poleg zgoraj navedenih kriterijev je inšpekcija pri planiranju dela uporabljala tudi informacije, pridobljene od službe interne kontrole, in sicer sezname podjetij, ki ne predlagajo davčnih obračunov, podjetij z zaposlenimi, ki ne izplačujejo plač, podjetij, ki izplačujejo visoke osebne prejemke, izpis nenavadnih transakcij z enega na drug račun ipd.

Delo inšpektorjev je bilo v vseh enotah nadzorovano in ocenjevano s strani nadrejenih. O nadzoru so vodili natančne evidence od uvedbe do zaključka pregleda, in sicer po vrstah pregledov, ugotovljenih nepravilnostih, po inšpektorjih, pravnih osebah idr.

Pri izvajanju nalog inšpiciranja je bilo za delo oddelkov inšpekcij značilno, da so bile predvsem pri inšpiciranju tematskih področij skupine inšpektorjev običajno določene na Centrali v soglasju s podružnicami. V posameznih podružnicah so bili prisotni problemi pri zagotavljanju zadostnega števila usposobljenih inšpektorjev. Problem zaposlovanja je še posebej izstopal v podružnici Ljubljana, ki bi morala po normativih zaposliti dodatno število inšpektorjev, vendar kljub večkratnim razpisom v nadzorovanem obdobju ni uspela pridobiti kadra z ustreznimi izkušnjami. V nekaterih podružnicah so za prosta delovna mesta inšpektorjev uspeli zaposliti le pripravnike.

V letu 1995 je bilo v Agenciji zaposlenih 266 inšpektorjev, kar je za 9 inšpektorjev manj kot leta 1993. Iz podatkov o številu pravnih oseb in številu zaposlenih inšpektorjev je bila ocenjena nadzorovanost davčnih zavezancev. Ugotovljeno je bilo, da se je povprečno število pravnih oseb na enega inšpektorja od leta 1993 do leta 1995 v Sloveniji povečalo s 152 na 188, kar je lahko vplivalo na manjši obseg nadziranja davčnih zavezancev. Po padajočem številu pravnih oseb na enega inšpektorja so bili po posamezni podružnici rezultati naslednji:

Tabela 22: Število pravnih oseb na enega inšpektorja v obdobju od 1993 - 1995

Število pravnih oseb na enega inšpektorja					
1993		1994		1995	
Podružnica	Št.	Podružnica	Št.	Podružnica	Št.
Ljubljana	363	Ljubljana	426	Ljubljana	446
Velenje	178	Kranj	176	Velenje	282
Kranj	159	Nova Gorica	171	Kranj	207
Nova Gorica	158	Koper	157	Nova Gorica	193
Kočevje	152	Maribor	149	Kočevje	172
Koper	143	Velenje	134	Koper	166
Maribor	139	Ptuj	134	Krško	166
Celje	124	Kočevje	132	Maribor	163
Ptuj	119	Krško	123	Celje	133
Novo mesto	95	Celje	122	Ptuj	125
Krško	84	Novo mesto	98	Novo mesto	111
Trbovlje	82	Trbovlje	70	Postojna	85
Murska Sobota	77	Murska Sobota	64	Trbovlje	83
Postojna	56	Postojna	64	Murska Sobota	65
Povprečje	152	Povprečje	167	Povprečje	188

Vir: Podatki Agencije, obdelani z računalniškim programom IDEA

Največje število pravnih oseb na enega inšpektorja je imela podružnica Ljubljana, kjer se je to število v nadzorovanem obdobju povečalo s 366 leta 1993 na 446 pravnih oseb v letu 1995 oz. za 33 %. Najmanj pravnih oseb na enega inšpektorja je imela podružnica Postojna, in sicer 56 leta 1993.

V nadzorovanem obdobju so inšpektorji Agencije izvedli naslednje število pregledov:

Tabela 23: Število opravljenih pregledov po vrstah dajatev v obdobju od 1993 - 1995

Vrsta pregleda	1993	1994	1995
Prometni davek	717	510	741
Davki in prispevki	695	455	493
Davek od dobička pravnih oseb	641	399	419
Skupaj	2.053	1.364	1.653

Vir: Podatki Agencije pridobljeni v nadzoru

Skupno število opravljenih inšpekcijskih pregledov se je v letih od 1993 do 1995 zmanjšalo za 20 %, davka od dobička pa celo za 35 %. Število pregledov prometnega davka je poraslo le

za 3 %, kar je glede na povečanje števila pravnih oseb v enakem obdobju (17 %) bilo pod pričakovanji. Na takšna gibanja je vplivalo zmanjšanje števila inšpektorjev (3 %) in vključevanje velikega števila inšpektorjev v naloge revizije lastninskega preoblikovanja podjetij.

Pregledi opravljenih inšpekcij so pokazali, da je Agencija izvedla le manjše število inšpekcij pri velikih pravnih osebah. To dokazuje podružnica Ljubljana, ki je v letu 1995 pokrivala 329 velikih pravnih oseb ali 35 % vseh v Sloveniji in od 233 izvedenih inšpekcijskih nadzorov le štiri oz. 1,7 % opravila pri velikih pravnih osebah. Tako ravnanje kaže, da podružnica ni v celoti spoštovala sprejetih usmeritev oz. kriterijev za pripravo letnih načrtov nadzorov.

Na podlagi podatkov Agencije o številu opravljenih inšpekcijskih pregledov in števila inšpektorjev je bilo ugotovljeno, da so bili v letih 1993 do 1995 inšpektorji različno obremenjeni z nadzori. Po padajočem številu izvedenih inšpekcij na enega inšpektorja je bila razvrstitev podružnic v tem obdobju naslednja:

Tabela 24: Število inšpekcijskih pregledov na enega inšpektorja v obdobju od 1993 - 1995

Število izvedenih inšpekcijskih pregledov na enega inšpektorja					
1993		1994		1995	
Podružnica	Št.	Podružnica	Št.	Podružnica	Št.
Velenje	12,2	Ptuj	8,0	Velenje	9,7
Nova Gorica	9,4	Trbovlje	6,2	Trbovlje	8,1
Koper	8,7	Maribor	5,8	Krško	8,0
Maribor	7,9	Koper	5,0	Koper	7,9
Postojna	7,0	Nova Gorica	4,9	Maribor	7,8
Trbovlje	6,9	Murska Sobota	4,7	Murska Sobota	6,3
Murska Sobota	6,5	Krško	4,2	Ptuj	4,7
Ptuj	5,6	Velenje	4,2	Postojna	3,9
Kočevje	5,5	Kočevje	2,8	Ljubljana	3,7
Celje	4,1	Postojna	2,8	Nova Gorica	3,4
Ljubljana	3,9	Ljubljana	2,1	Novo mesto	3,2
Krško	3,5	Celje	2,1	Kočevje	2,5
Novo mesto	3,1	Novo mesto	1,3	Celje	2,1
Kranj	2,8	Kranj	1,0	Kranj	1,5
Povprečje	5,1	Povprečje	3,4	Povprečje	4,6

Vir: Podatki Agencije, obdelani z računalniškim programom IDEA

Poprečno število izvedenih inšpekcijskih pregledov na enega inšpektorja se je od leta 1993 do leta 1995 zmanjšalo iz 5,1 na 4,6. Število pregledov je bilo po posameznih podružnicah zelo različno in se je v letu 1995 gibalo od 1,5 do 9,7 pregledov na inšpektorja. Na različno število pregledov je lahko vplivalo več dejavnikov. Najpomembnejša sta bila kompleksnost izvedenega nadzora in velikost pravne osebe, ki sta prav gotovo vplivala na dolžino izvedenih nadzorov. Agencija je izvajala najrazličnejše nadzore, od najenostavnejših sprotnih kontrol npr. posamezne vrste prometnega davka, do zahtevnih naknadnih kontrol pravilnosti obračunavanja vseh vrst davkov in prispevkov za več let hkrati.

Delo inšpektorjev se je odrazilo na povečanju obsega obračunanih davkov in prispevkov, kot prikazuje naslednja tabela:

Tabela 25: Preveč in premalo obračunani davki in prispevki v obdobju od 1993 - 1995

v 000 SIT

Vrsta davka	1993	1994	1995
Prometni davek			
• Premalo	808.227	4.146.772	2.786.139
• Preveč	58.081	66.272	37.837
Davek od dobička pravnih oseb			
• Premalo	169.123	319.530	318.369
• Preveč	1.551	5.577	19.478
Drugi davki in prispevki			
• Premalo	1.430.549	669.142	749.156
• Preveč	321	0	19

Vir: Podatki Agencije pridobljeni v nadzoru

Na različen obseg dodatno obračunanih davkov in prispevkov so vplivale tudi nekatere zakonske spremembe, uveljavljene v letu 1994.

S preizkušanjem podatkov v izbranih podružnicah so bili ugotovljeni učinki inšpiciranja na dodatno odmerjen obseg davkov. Na podlagi vzorca 10 zapisnikov o opravljenih inšpekcijskih pregledih so bili pri posamezni podružnici pridobljeni naslednji podatki:

Tabela 26: Dodatno odmerjen davek po inšpekcijskih pregledih v letu 1995

Podružnica Agencije	Število pregledanih zapisnikov	Dodatno odmerjen davek v 000 SIT		
		Prometni davek	Davek od dobička	Skupaj
Kočevje	10	2.957	227	3.184
Koper	10	12.107	970	13.077
Krško	10	8.683	23.030	31.713
Ljubljana	10	303.587	20.609	324.196
Skupaj	40	327.334	44.836	372.170

Skupno je bilo v revidiranih podružnicah na izbranem vzorcu dodatno obračunano 372.170 tisoč SIT. Plačan je bil le del dodatno odmerjenega zneska, nekateri zavezanci pa so imeli blokiran žiro račun. Ugotovljeni so bili primeri, da je bil po odločbi znesek za plačilo prometnega davka posredovan na vnovčenje, vendar je imela pravna oseba blokiran žiro račun in je kljub neporavnanim obveznostim poslovala naprej preko druge pravne osebe.

Pravne osebe z blokiranimi žiro računi so bile praviloma tudi največji dolžniki za plačilo davkov in prispevkov. To potrjujejo podatki iz decembra 1996, prikazani v naslednji tabeli:

Tabela 27: Prikaz dolga 20 pravnih oseb z najvišjim povprečnim zneskom blokad žiro računov v decembru 1996

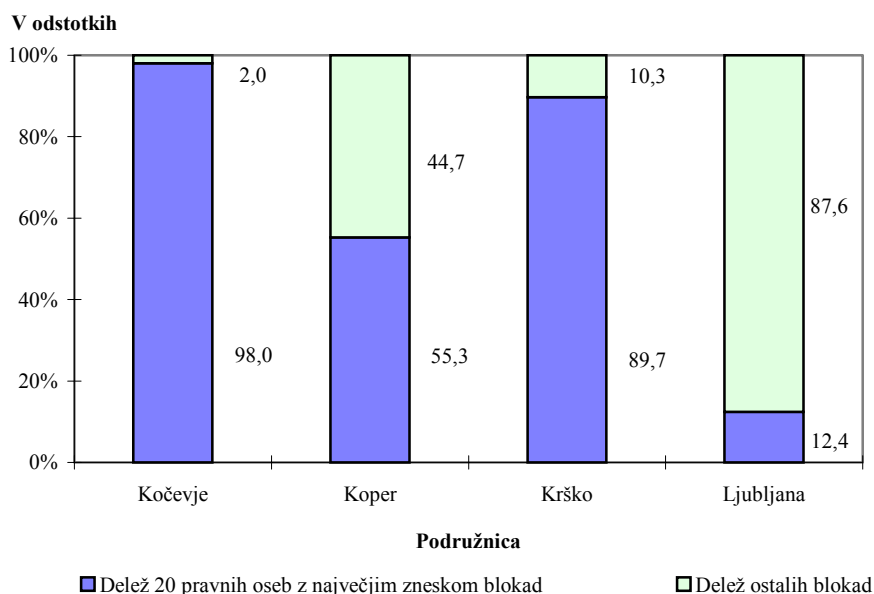
Podružnica Agencije	Vsi blokirani žiro računi		Znesek 20 največjih blokad v 000 SIT	Delež 20 največjih blokad v %	
	v 000 SIT	Število		od zneska	od števila
Kočevje	43.478	41	42.628	98,0	48,8
Koper	2.850.210	407	1.576.284	55,3	4,9
Krško	4.905.947	209	4.400.646	89,7	9,6
Ljubljana	70.358.005	2.734	8.743.209	12,4	0,7
Skupaj	78.157.640	3.391	14.762.767	18,9	2,3

Vir: Podatki Agencije pridobljeni v nadzoru

Na vzorcu 80 pravnih oseb, ki so imele največje zneske neporavnanih obveznosti na blokiranih žiro računih, je bilo ugotovljeno, da so njihove obveznosti predstavljale 18,9 % vseh obveznosti na blokiranih žiro računih navedenih podružnic, čeprav so po številu predstavljale le 2,3 % pravnih oseb.

Grafično ponazoritev deleža 20 pravnih oseb z največjim zneskom blokade na žiro računu v vseh blokadah v decembru 1996 predstavlja naslednja slika:

Slika 4: Prikaz deleža 20 pravnih oseb z največjim zneskom blokade na žiro računu v decembru 1996



Vir: Podatki Agencije pridobljeni v nadzoru

Agencija je bila uspešna pri inšpiciranju in pobiranju javnofinančnih prihodkov pri zavezancah, ki so bili solventni oziroma nesolventni samo na krajši rok ter neuspešna v primerih stečajev pravnih oseb, ko iz stečajne mase ni bilo možno poravnati vseh davčnih obveznosti zavezanca. Evidentiranje dodatno ugotovljenih obveznosti v vrstni red nalogov za plačilo dospelih neporavnanih obveznosti, zaradi številnih blokad, še ni bilo zagotovilo dejanskega plačila. Posamezne pravne osebe so se izogibale plačevanju zapadlih obveznosti tudi na ta način, da so poslovale kot lastniki ali partnerji drugih družb.

3.5. Nadzor nad delom podružnic

Nadzor organizacijskih enot Agencije se je izvajal v skladu z Navodilom za opravljanje inštruktaže in kontrole v podružnicah Službe družbenega knjigovodstva, ki je bilo v uporabi od 1.1.1984. Nadzor v podružnicah in ekspoziturah so izvajali svetovalci sektorja za nadzor Centrale Ljubljana, ki so pokrivali določena področja javnofinančnih dajatev, po pooblastilu generalnega direktorja. Poleg tega so nadzor v ekspoziturah izvajale tudi same podružnice.

Podružnice so bile za nadzor izbrane po določenih kriterijih in analizah svetovalca v soglasju s pomočnikom generalnega direktorja za nadzor. Svetovalci Agencije so mesečno izvedli tri preglede, in sicer ločeno za prometni davek, davek od dobička in druge davke in prispevke.

Pregled je vseboval nadzor davčnih evidenc, vodenje vrstnega reda pri plačilih obveznosti pri blokiranih žiro računih, način in pravilnost obračunavanja davkov, predlaganje obrazcev in obračunov itd.

Po opravljenem nadzoru je bil v vseh primerih izdan zapisnik. Če so bile ugotovljene nepravilnosti, je bil dan podružnicam nalog, da se jih odpravi. O odpravi nepravilnosti so morale podružnice poročati Centrali z dokumentiranimi dokazi. Te kontrole so se pokazale kot učinkovite in uspešne.

4. Delovanje Davčne uprave Republike Slovenije

4.1. Predstavitev revidirane osebe

S 01.07.1996 je začela delovati nova davčna služba, ki je sestavljena iz bivše Republiške uprave in dela Agencije, ki je opravljal davčno nadziranje.

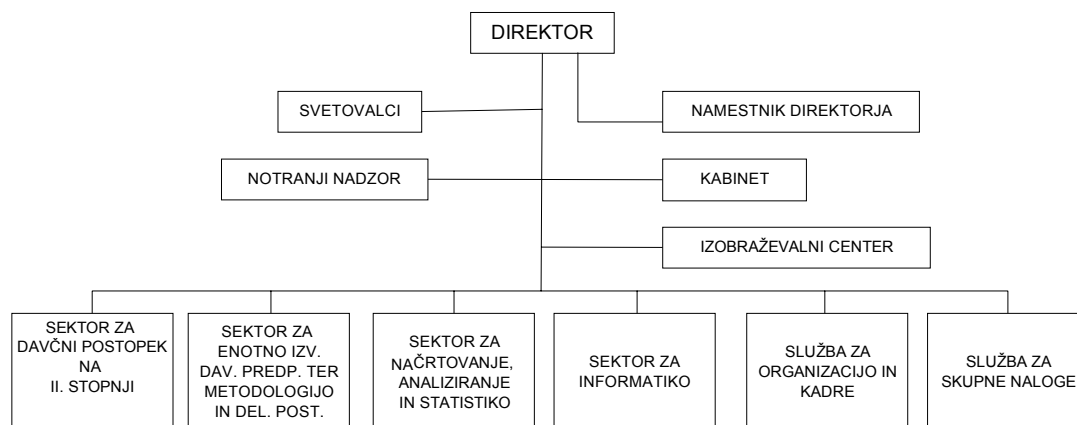
Naloge in organizacija davčne službe so določene v ZDS (Ur. l. RS, št.18/96 in 36/96). Temeljne naloge obsegajo odmero, obračunavanje, nadzor in izterjevanje davkov ter drugih dajatev na podlagi zakona in drugih predpisov.

Davčno upravo Republike Slovenije sestavljajo glavni urad, posebni davčni urad in 14 davčnih uradov, ustanovljenih za posamezno območje (Brežice, Celje, Kočevje, Koper, Kranj, Ljubljana, Maribor, Murska Sobota, Nova Gorica, Novo mesto, Postojna, Ptuj, Trbovlje in Velenje).

Glavni urad, davčni uradi in posebni davčni urad so organizacijsko razdeljeni v notranje organizacijske dele kot so sektorji, službe, oddelki, odseki, referati ter izpostave in so natančno opredeljeni v Pravilniku o notranji organizaciji Davčne uprave Republike Slovenije (št. 014-4/96), ki je bil sprejet dne 28.6.1996 po predhodnem soglasju Vlade RS (št. 015-05/96 z dne 24.6.1996).

Organizacijo glavnega urada predstavlja naslednja shema:

Slika 5: Organizacijska shema glavnega urada (brez oddelkov)



Glavni urad izvaja naloge v skladu z 8. členom ZDS. Davčno upravo vodi direktor, ki vodi tudi delo glavnega urada in je odgovoren ministru za finance. Odgovorna oseba za delo v Davčni upravi je bila v času opravljanja revizije Milojka Kolar, v.d. direktorja.

V Republiki Sloveniji je 60 notranjih organizacijskih enot davčnih uradov - izpostav, ki opravljajo naloge za območja posameznih upravnih enot. Seznam izpostav je objavljen v

prilogi 1 pravilnika o notranji organizaciji. Izpostave opravljajo operativno tehnična opravila v zvezi z vpisom v davčni register, kontrolo in odmero davčnih obveznosti in informiranja davčnih zavezancev. Davčni uradi odločajo o vseh davčnih zadevah na prvi stopnji, na drugi stopnji pa odloča glavni urad.

Notranja organizacija Davčne uprave, delovna področja notranjih organizacijskih enot ter način vodenja, pooblastila in odgovornosti delavcev so določeni v sprejetem Pravilniku o notranji organizaciji Davčne uprave.

Pravilnik o sistemizaciji delovnih mest v Davčni upravi Republike Slovenije (št. 021-1/96) je bil sprejet dne 28.6.1996, po predhodnem soglasju ministra za finance in Vlade RS (št. 015-05/96 z dne 24.6.1996). Za opravljanje nalog z delovnega področja davčne uprave določa pravilnik skupno 3.386 sistemiziranih delovnih mest, in sicer 747 višjih upravnih delavcev, 2.236 upravnih delavcev in 401 strokovno tehničnega delavca.

Predloge delovnih mest in števila delavcev v Davčni upravi je izdelala projektna skupina, ki je raziskovala različne vplive na sistemizacijo (število zaposlenih v prejšnjih službah, ki bi prešli v novo, primerjava kriterijev delovanja davčnih inšpektorjev v drugih državah, stališče ministrstva za finance, idr.). Pri izdelavi sistemizacije je bilo do končne potrditve oblikovanih več predlogov, ki so predvideli različno število zaposlenih v Davčni upravi, in sicer od najmanj 2.867 (predlog projektnega koordinatorja) pa do največ 3.885 (predlog Republiške uprave). Število zaposlenih je bilo vezano na organiziranost davčne službe in je bilo zato odvisno od predvidenega števila davčnih uradov. Število davčnih uradov se je pri določanju sistemizacije spreminjalo od 10 na dokončno sprejet predlog 15 uradov.

Z začetkom delovanja nove davčne službe so delavci Republiške uprave in delavci Agencije, ki so opravljali naloge davčnega nadzora, v skladu s prehodnimi določbami ZDS postali delavci Davčne uprave. Z združitvijo Republiške uprave in dela Agencije je s 01.07.1996 v novo davčno službo prešlo skupno 2.187 delavcev.

Po podatkih glavnega urada je bilo v Davčni upravi na dan 31.12.1996 zaposlenih skupno 2.196 delavcev, kar predstavlja 65 % sistemiziranih delovnih mest. Po izobrazbeni strukturi je bilo 27 % delavcev z visoko, 40 % z višjo, 28 % s srednjo in 5 % delavcev z nižjo stopnjo strokovne izobrazbe. S predvideno dinamično zaposlovanja naj bi Davčna uprava v letu 1997 dosegla 75 % zasedbo sistemiziranih delovnih mest.

Po podatkih, pridobljenih v reviziji, je bilo ugotovljeno, da je bilo precejšnje število delovnih mest nezasedenih. Število zaposlenih v primerjavi s sistemiziranimi delovnimi mesti v revidiranih izpostavah nove davčne službe na dan 01.07.1996 je bilo naslednje:

Tabela 28: Število sistemiziranih in zasedenih delovnih mest na dan 01.07.1996

Izpostava	Sistemizirano	Dejansko zaposleni	Zasedenost v %
Domžale	46	37	80,4
Izola	9	7	77,8
Kočevje	15	12	80,0
Nova Gorica	41	28	68,3
Skupaj	111	84	75,7

Najnižja stopnja zasedenosti je bila v izpostavi Nova Gorica, kjer je manjkalo 13 zaposlenih. V izpostavi Izola ni bilo zasedeno delovno mesto vodje izpostave. Naloge vodje je opravljal vodja izpostave Piran. Vodje izpostav so ocenili, da je število davčnih kontrolorjev po sistemizaciji in dejanski zasedbi premajhno, zlasti glede na veliko število zavezancev. Vlada Republike Slovenije ni odobrvala novih zaposlitev, ampak je dopustila le nadomestne zaposlitve, kljub temu, da niso bila zasedena vsa sistemizirana delovna mesta. Za leto 1997 je Davčna uprava načrtovala zaposliti 350 novih delavcev, predvsem na področju inšpekcije in izterjave ter drugih nalogah, kjer je zasedenost delovnih mest pod 75 %.

Po podatkih, pridobljenih z anketo od drugih davčnih uradov ob začetku njihovega delovanja, je bilo razvidno, da so imeli le-ti precej manjše število zaposlenih kot je bilo določeno po sistemizaciji. Tako je bila npr. zasedenost z delavci v davčnem uradu v Kranju 46 %, v Mariboru 59 %, v Kopru 59 % in v Novi Gorici 63 %. Prav tako je bilo ugotovljeno, da davčni uradi niso imeli organiziranih vseh služb ali pa so bile te slabo kadrovske zasedene (npr. analize in statistika, informatika, pravna in splošna služba).

Poleg kadrovske so bili identificirani tudi številni prostorski problemi. Najbolj zaznavni so bili problemi: delovanje na več lokacijah, pomanjkanje poslovnih prostorov, neprimerna in pomanjkljiva opremljenost ter slaba povezanost med enotami. Neprimerna je bila tudi ureditev skupnih prostorov Agencije in Davčne uprave za delo s strankami ob izvajanju plačilnega prometa oz. sprejemanju davčnih obrazcev, kar povečuje tveganja pri varovanju sredstev in podatkov. Slednje ponazarja naslednja fotografija:



Slika 6: Agencija za plačilni promet Koper, ekspozitura Izola (levo);
Davčni urad Koper, izpostava Izola (desno)

Prostorski problemi so še posebej izraziti na področju arhiviranja davčne dokumentacije. Z nadzorom je bilo ugotovljeno, da se dosjeji davčnih zavezancev nahajajo večinoma neurejeni v manjših sobah, prepolnih dokumentacije (slika 7 in 8), na podstrešjih, v kletah ali v nezaklenjenih omarah na hodnikih (slika 9), kar prikazujejo naslednje fotografije:



Slika 7 in 8: Arhiv v izpostavi Domžale



Slika 9: Arhiv v omarah na hodniku v izpostavi Domžale

Glede na zakonsko podaljšane roke za hranjenje dokumentacije davčnih zavezancev so način in pogoji arhiviranja, ugotovljeni z revizijo, izredno neprimerni, ker ne zagotavljajo dovolj dobrega varovanja osebnih podatkov davčnih zavezancev, kot zahtevata 52. in 53. člen ZDS.

ZDS med drugim predpisuje davčne evidence, ki jih mora voditi in vzdrževati davčna služba. V času revizije še vedno ni bil izdelan predlog navodila o obliki in načinu vodenja davčnih evidenc, ki bi ga moral v skladu s tretjim odstavkom 48. člena ZDS predpisati minister za finance.

4.2. Registracija davčnih zavezancev

Na začetku delovanja nove davčne službe pri postopkih registracije samostojnih podjetnikov ni bilo bistvenih sprememb. V revidiranih izpostavah niso imeli problemov pri registraciji davčnih zavezancev, saj so z osebnimi kontakti svetovali davčnim zavezancem pri izpolnjevanju priglasitvenih listov in registraciji.

Postopki registracije pravnih oseb so tudi po 01.07.1996 potekali na Agenciji, kjer so pravnim osebam odpirali žiro račune. Agencija je v letu 1996 v skladu z dogovorom obveščala glavni urad o novo registriranih pravnih osebah. S 01.01.1997, t.j. po uveljavitvi ZDS pa poteka prijava in vpis v davčni register v skladu s 36. členom omenjenega zakona. Ta zakon je prav tako določil vpis v davčni register za fizične osebe (32. člen) in za samostojne podjetnike posameznike (35. člen) ter vzpostavitev in vzdrževanje enotnega registra davčnih zavezancev (28. člen). Vse osebe, ki so vpisane v davčni register, so po 44. členu ZDS dolžne v 15 dneh od spremembe obvestiti pristojni davčni urad o vseh spremembah podatkov iz prijave za vpis. Zakon predpisuje sankcije za nespoštovanje tega določila v 61. in 62. členu.

S preizkušanjem podatkov v izbranih izpostavah glede obveščenosti davčnih kontrolorjev o novo odprtih žiro računih po 01.07.1996 je bilo ugotovljeno, da so kontrolorji preko dnevnega spremljanja izpisov plačilnega prometa ugotavljali poravnavanje obveznosti vseh zavezancev in pri tem identificirali tudi nove zavezanke.

Do uveljavitve ZDavP v postopku registracije davkoplačevalcev ni bilo nobenih zakonskih sprememb. Davčna številka, ki jo določa 30. člen ZDS je bila uvedena s 01.01.1997 in jo mora davčni zavezanec, v skladu z ZDavP, obvezno uporabljati pri davčni napovedi, davčnem obračunu in drugih vlogah oz. dokumentih, naslovljenih na davčni organ (23. člen) ter pri izplačevanju dohodkov (25. člen). Do vzpostavitve davčnega registra so davčni uradi še naprej uporabljali tudi matično številko za pravne osebe oz. enotno matično številko občana za fizične osebe.

Davčna uprava se je v času izvajanja revizije soočala s problemi neažurne in pomanjkljive evidence davčnih zavezancev (pridobljene iz registra prebivalstva) in pomanjkanjem ustrezne programske opreme. Določeno tveganje nepopolnega zajetja davčnih zavezancev so predstavljale nezadostne zunanje kontrole in pomanjkanje informacij od drugih organov. K temu je delno prispevala tudi prisotnost sive ekonomije.

4.3. Formalne kontrole

Na samem začetku delovanja nove davčne službe ni bilo bistvenih sprememb pri sprejemanju obrazcev. Izpostave so še naprej delale po večletnih izkušnjah prejšnjih služb. Večji poudarek je bil dan uvajanju novih evidenc zamudnikov pri plačevanju davčnih obveznosti, spremljanju in izterjavi zapadlih obveznosti ter prijavam zavezancev sodniku za prekrške. Glavni urad je

davčnim uradom posredoval okrožnice z navodili in pojasnili za delo po posameznih vrstah davkov in prispevkov.

Za potrebe nove davčne službe je Davčna uprava junija 1996 izdala Začasno navodilo za delo v kontroli, s katerim so določili delovne postopke po osnovnih vrstah davkov za pravne osebe ter njihovo formalno in vsebinsko kontrolo ter ukrepanja. Po oceni nekaterih vodij davčnih uradov, navodilo ni bilo dovolj podrobno za učinkovito delo kontrolorjev, prav tako pa tudi ni bilo v celoti izvedljivo, ker niso bili izpolnjeni vsi potrebni tehnični pogoji, navedeni v navodilu. Navodilo je bilo kasneje dopolnjeno in popravljeno, vendar v dokončnem besedilu, do avgusta 1997, še ni bilo sprejeto.

V času revidiranja, v drugi polovici leta 1996, so izpostave sprejemale samo obrazce za akontacije in obračune (trimesečno) prometnega davka. V primeru, da davčni zavezanec ni poravnal obveznosti v roku, je davčni kontrolor sestavil virmanski nalog na znesek dolga in ga oddal v izvršitev Agenciji.

V revidiranih izpostavah so bile zapadle davčne obveznosti samostojnih podjetnikov v letu 1996 poravnane v naslednji višini:

Tabela 29: Pregled obremenitev in plačil davkov v revidiranih izpostavah v letu 1996
v 000 SIT

Izpostava	Vsi davki			Prometni davek		
	Zapadlo v plačilo	Plačano	Odstotek plačila	Zapadlo v plačilo	Plačano	Odstotek plačila
Domžale	2.101.934	1.854.841	88,2	953.879	929.037	97,4
Izola	630.003	532.810	84,6	285.788	245.352	85,9
Kočevje	495.290	457.684	92,4	284.876	273.069	95,9
Nova Gorica	1.789.005	1.234.935	69,0	960.011	840.112	87,5
Postojna	646.229	536.222	83,0	331.680	260.853	78,7
Skupaj	5.662.461	4.616.492	81,5	2.816.234	2.548.423	90,5

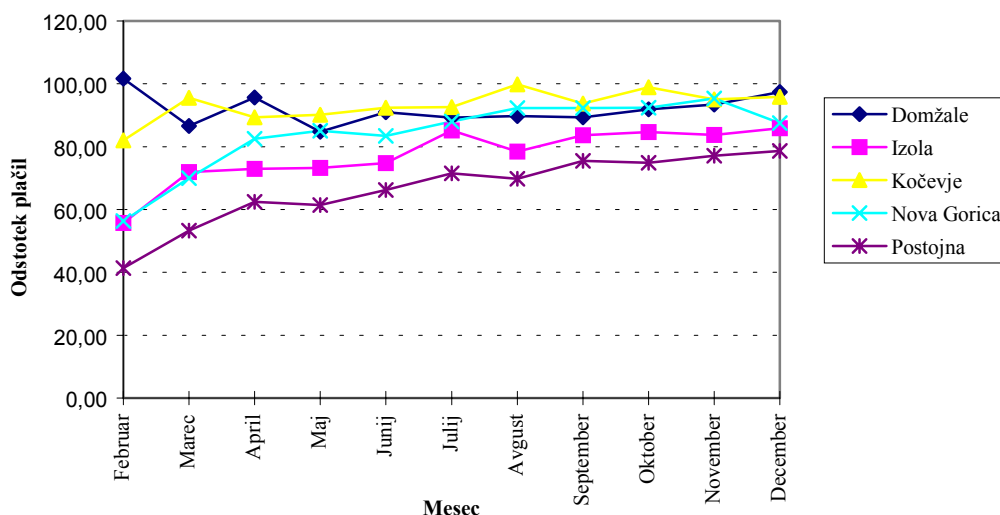
Vir: Ministrstvo za finance, Davčna uprava - Glavni urad

Do konca leta 1996 so davčni zavezanci v revidiranih izpostavah od vseh obračunanih obveznosti, zapadlih v tem letu, plačali 81,5 %. Na prometni davek se je nanašalo 49,7 % zapadlih obveznosti, poravnani pa je bil v višini 90,5 %. Najnižjo stopnjo plačil davkov na koncu leta 1996 je imela izpostava Nova Gorica (69,0 %), prometnega davka pa izpostava Postojna (78,7 %).

Iz obrazcev A-3 - Pregled o obremenitvah in plačilih obveznosti in ZR-1 - Pregled skupno doseženega prometa po izpostavah je bilo namreč razvidno, da je bilo najmanj plačil davkov v začetku leta, proti koncu leta pa so se ta povečevala, zlasti zaradi večjega prometa blaga in storitev v času turistične sezone in ob koncu leta.

Dinamiko plačevanja prometnega davka po izpostavah po mesecih v letu 1996 prikazuje naslednja slika:

Slika 10: Odstotek plačil prometnega davka po revidiranih izpostavah po mesecih leta 1996



Vir: Ministrstvo za finance, Davčna uprava - Glavni urad

Iz grafikona je razvidno, da so imeli v izpostavi Postojna najnižji, v izpostavah Kočevje in Domžale pa najvišji obseg plačanih zapadlih obveznosti v celem letu 1996.

4.4. Izterjava

Zoper dolžnika, ki ne plača davčne obveznosti v predpisanem roku, uvede davčna služba s sklepom postopek prisilne izterjave. Za prisilno izterjavo davkov je dovoljeno poseči v vse dohodke, terjatve, denarna sredstva ter drugo premoženje in premoženjske oz. materialne pravice dolžnika, če z zakonom niso izvzeti iz prisilne izterjave. Sklepe o prisilni izterjavi iz denarnih sredstev izdajajo administrativni izterjevalci, izterjavo iz premoženja opravljajo izterjevalci na terenu, o izterjavi iz nepremičnega premoženja pa po Zakonu o izvršilnem postopku odloča krajevno pristojno sodišče.

V novi davčni službi je izterjava organizirana tako, da so na izpostavah predvideni samo administrativni izterjevalci, terenski izterjevalci pa so organizacijsko priključeni k davčnim uradom. V času revidiranja so bili izterjevalci zaradi prostorske stiske v davčnih uradih še vedno na izpostavah.

Dejansko število administrativnih izterjevalcev je bilo manjše od potrebnega števila, ker davčni uradi niso zaposlovali novih delavcev. Ob revidiranju je bilo na posameznih izpostavah naslednje število tovrstnih izterjevalcev:

Tabela 30: Število administrativnih izterjevalcev po izpostavah konec leta 1996

Izpostava	Sistemizirano	Dejansko zasedeno	% zasedenosti
Domžale	4	3	75
Izola	1	*	-
Kočevje	1	1	100
Nova Gorica	5	2	40
Skupaj	11	6	54

* Eden delavec je polovico delovnega časa zaposlen na nalogah administrativne izterjave

Število izterjevalcev, ki so v revidiranih davčnih uradih izvajali izterjavo na terenu, je bilo konec leta 1996 naslednje:

Tabela 31: Število delavcev pri izterjavi na terenu v revidiranih davčnih uradih

Davčni urad	Sistemizirano	Dejansko zasedeno	% zasedenosti
Koper	17	3	17,6
Kočevje	3	1	33,3
Nova Gorica	12	4	33,3
Ljubljana	26	20	76,9
Skupaj	58	28	48,3

Število dejansko zasedenih delovnih mest izterjevalcev je bilo v navedenih davčnih uradih precej pod obsegom predvidenim v sistemizaciji. Najnižje je bilo v Davčnem uradu Koper, ki je Glavnemu uradu predlagal zaposlitev ključnih delavcev v izterjavi, vendar zaradi omejevanja zaposlovanja predlog ni bili realiziran. Tudi Davčni urad Nova Gorica je med prioritete zaposlitve predlagal zaposlitev štirih izterjevalcev.

Terenski izterjevalci so se ob izvajanju nalog srečevali s številnimi problemi, ki so negativno vplivali na njihovo učinkovitost, kot je bilo slabo varovanje izterjane gotovine in zaseženih predmetov oz. blaga ter hramba in prodaja zaseženega blaga, pa tudi problemi njihove osebne varnosti in težki pogoji dela.

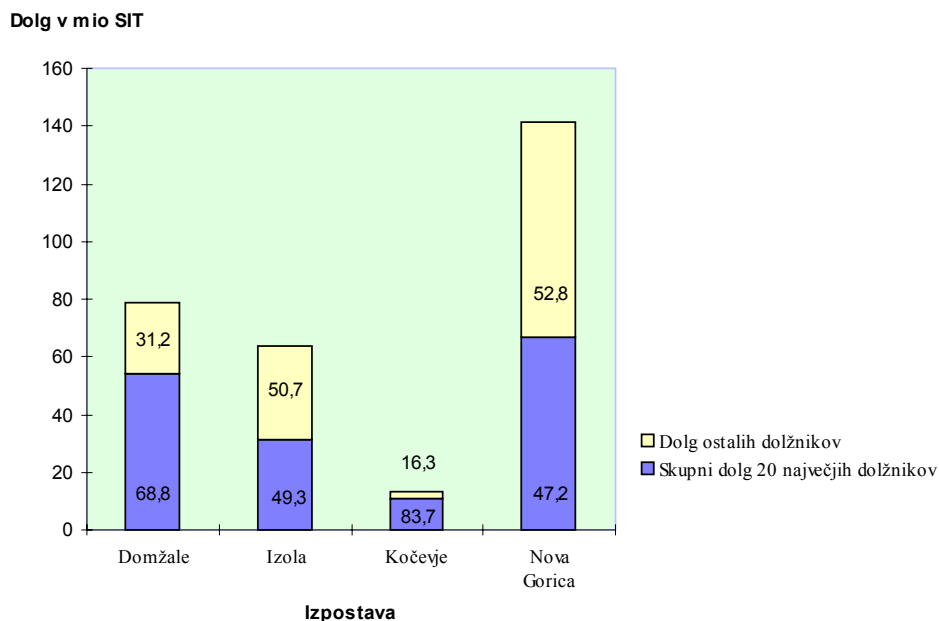
S plačevanjem davčnih obveznosti se najprej poravnajo stroški prisilne izterjave, obresti od dolga, in šele nato znesek obračunanega davka (glavnica) in denarne kazni. Davčne obveznosti zastarajo z relativnim in absolutnim zastaralnim rokom. Zastaranje pravice do odmere, izterjave in vračila plačanega davka določa 96. člen ZDavP.

Davčna služba lahko v skladu s členi od 89. do 93. ZDavP delno ali v celoti odpiše nekatere vrste davka ter dopusti odlog plačila ali obročno odplačevanje davčnega dolga. V revidiranih izpostavah ni bilo ugotovljenih primerov odpisov z vzorcem izbranih davkov.

Celotni dolg zavezanca se ugotavlja v knjigovodstvu izpostave. Po podatkih Glavnega urada je ob koncu leta 1996 predstavljal celotni dolg davčnih zavezancev v Republiki Sloveniji iz naslova obveznosti za plačilo prometnega davka v evidentiranih obremenitvah 12 %. V revidiranih štirih izpostavah je skupni dolg prometnega davka na koncu decembra 1996 znašal 207,7 mio SIT.

Delež dolga 20 največjih dolžnikov prometnega davka v skupnem dolgu revidiranih izpostav prikazuje naslednji grafikon:

Slika 11: Prikaz deleža dolga 20 največjih dolžnikov prometnega davka v skupnem dolgu izbranih izpostav na koncu leta 1996



Največ dolžnikov neplačanega prometnega davka je bilo v izpostavi Nova Gorica (1.391), njihov dolg je znašal 141,6 mio SIT. Od tega je slaba polovica odpadla na 20 največjih dolžnikov, pri katerih je dolg vsakega znašal več kot 1,5 mio SIT. Dolžnik z največjim dolgom v revidiranem obdobju, v izpostavi Nova Gorica, je bil z zneskom 6,1 mio SIT.

Postopek pri neplačnikih pri pravnih osebah poteka na podoben način kot pred 01.07.1996. Davčni kontrolorji najprej opozorijo dolžnike, naj poravnajo dolg. Če tega ne storijo, davčna služba sestavi spisek dolžnikov z zneskom dolga, skupaj z zamudnimi obrestmi in ga posreduje Agenciji v izvršitev. Pri pravnih osebah lahko davčna služba v skladu z ZDavP, poleg prisilne izterjave na denarna sredstva iz žiro računa, sproži tudi postopek prisilne izterjave z rubežem iz premožnega premoženja in s sodno odločbo iz nepremičnega premoženja.

Iz poročila o delu Davčne uprave v letu 1996 je bilo razvidno, da so bili na področju prisilne izterjave zapadlih obveznosti iz naslova davkov in drugih obveznih dajatev v času od 01.07. do 31.12.1996 izvedeni naslednji ukrepi:

- poslana obvestila o neporavnanih obveznostih 476.082 davčnim zavezancem,
- izdani sklepi o prisilni izterjavi 38.332 zavezancem v skupnem znesku 10.085 mio SIT, od tega realiziranih 19.414 sklepov (51 % izdanih sklepov) in izterjan dolg v znesku 4.156 mio SIT (41 % celotnega dolga),
- opravljeni rubeži premožnega premoženja v 815 primerih, v skupni vrednosti 1.031 mio SIT,
- uspešno izvedenih 11 javnih dražb, za prodajo premožnega premoženja v znesku 2,6 mio SIT (od skupno odrejenih 417 dražb v vrednosti 697 mio SIT),
- dane zahteve sodišču za izterjavo iz nepremičnega premoženja v 192 primerih v znesku 728 mio SIT, pri čemer je bila uspešno izvedena le ena dražba v znesku 5,7 mio SIT,

- zavarovan dolg z 84 vknjižbami zastavnih pravic na nepremičninah v vrednosti 180 mio SIT.

Predstavljeni podatki kažejo na določene aktivnosti Davčne uprave, ki težijo k večji izterjavi zapadlih obveznosti iz naslova davkov in prispevkov.

4.5. Davčno inšpiciranje

Z nastankom nove davčne službe so bili združeni inšpektorji Republiške uprave za samostojne podjetnike in Agencije za pravne osebe. Služba davčne inšpekcije je organizacijsko vključena v posamezni davčni urad, čeprav so bili inšpektorji v času revidiranja razporejeni na več mestih.

Osnovne naloge davčne inšpekcije so preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanja davčnih zavezancev, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov ter preverjanje in ocenjevanje davčnih osnov pri davčnem zavezancu, odrejanje ukrepov v skladu z zakoni, zbiranje informacij o davčnem zavezancu in o okolju davčnega zavezanca.

Po podatkih davčnih uradov, ki so bili zajeti v revizijski vzorec, je bilo ob koncu leta 1996 zaposleno naslednje število inšpektorjev:

Tabela 32: Število sistemiziranih in zasedenih delovnih mest inšpektorjev

Davčni urad	Sistemizirano	Dejansko zasedeno	Zasedenost v %
Ljubljana	260	81	31
Kočevje	17	9	53
Koper	65	28	43
Nova Gorica	43	33	77
Skupaj	385	151	39

Davčna služba ni imela zadostnega števila inšpektorjev, s katerimi bi lahko zagotovila uspešen nadzor na terenu. Iz tabele je razvidno, da je bila najnižja zasedenost inšpektorjev v davčnem uradu Ljubljana (31 %). Po podatkih urada je bila izobrazbena struktura zaposlenih inšpektorjev nizka, saj je bilo v primerjavi s številom sistemiziranih delovnih mest dejansko zasedenih samo 24 % sistemiziranih mest z visoko in 47 % mest z višješolsko izobrazbo. Davčna uprava je imela sistemizirano precej večje število inšpektorjev, kot jih je dejansko zaposlovala. Tudi po oceni davčnih uradov je bilo število inšpektorjev premajhno za učinkovito izvajanje davčnega nadzora. K temu je prispevala slaba zasedba delovnih mest že ob začetku delovanja Davčne uprave in dodatno omejevanje zaposlovanja s strani vlade.

Na začetku delovanja nove davčne službe so inšpektorji nadaljevali z nedokončanimi pregledi iz prejšnjih služb. Postopoma so si izdelali načrte za nove preglede, in sicer po okvirnih smernicah, ki so določale, da pri pripravi načrtov izhajajo iz podatkov o zadnjem opravljenem davčnem nadzoru pri davčnih zavezancih ter vrsti in višini davkov.

V prehodnem obdobju so inšpekcijske službe različno organizirali in načrtovali delo, glede na razpoložljivo število inšpektorjev. V vsaki od njih je obstajal načrt inšpekcijskih pregledov.

V inšpekcijski službi za revidirano obdobje niso imeli vzpostavljenih enotnih evidenc o izvajanju inšpekcijskih nadzorov. Nekateri uradi so ohranili vodenje vpisnika inšpekcijskih pregledov Agencije, drugi pa so po lastnih izkušnjah sestavili obrazce za evidentiranje nadzorov.

V davčnem uradu Koper so si v septembru 1996 pripravili interno navodilo, kjer so natančno opredelili zadolžitve vodje inšpekcije, vodij skupin in posameznih inšpektorjev.

Ob koncu leta 1996 je delovna skupina Davčne uprave, izbrana med delavci inšpekcije, izdelala dva priročnika, in sicer:

- Metodološko navodilo za načrtovanje in opravljanje inšpekcijskih pregledov - splošni del
- Priročnik za prometni davek.

Metodološko navodilo je namenjeno predvsem izobraževanju pripravnikov in inšpektorjev začetnikov in temu primerno vsebinsko strukturirano. Poleg splošnih podatkov (področja dejavnosti, pristojnosti, položaj davčnih zavezancev) so okvirno obdelani tudi načrtovanje pregledov, priprava na inšpekcijo in njeno izvajanje ter sestava zapisnika, odločbe in sklepi inšpekcijskih pregledov.

Priročnik za inšpiciranje prometnega davka je podobno sestavljen, s tem da dodatno podrobno predstavlja zakonska določila, vsebuje mnenja in okrožnice Ministrstva za finance ter podaja povzetke sodb Vrhovnega sodišča in drugostopenjskih odločb Davčne uprave.

Po oceni revizorjev in mnenju zaposlenih v davčnih uradih sta omenjena dva priročnika presplošna za delo inšpektorjev. V gradivu je premalo konkretnih navodil, podprtih s primeri, ki bi učinkovito vodili inšpektorje skozi celoten nadzorni postopek.

V začetku delovanja Davčne uprave ni bilo organiziranih oblik izobraževanja za vse inšpektorje. Izvedene so bile le določene oblike izobraževanja za vodje inšpekcije in delovnih skupin inšpektorjev. Po mnenju vodilnih delavcev davčnih uradov je potrebno dati večji poudarek izobraževanju delavcev in zagotoviti več strokovne literature.

4.6. Nadzor nad delom davčnih uradov

Glavni urad ima organizirano službo za notranji nadzor, ki ima v skladu s 7. členom Pravilnika o notranji organizaciji Davčne uprave Republike Slovenije določene naslednje naloge:

- ugotavljanje pravilnosti dela po zakonih in drugih predpisih, splošnih in posamičnih aktih,
- preverjanje enotnosti dela po metodologiji in po navodilih za delovne postopke,
- predlaganje ukrepov za odpravo ugotovljenih nepravilnosti in za sankcioniranje kršitev,
- vodenje predpisanih evidenc.

Služba za notranji nadzor je imela v času opravljanja revizije štiri zaposlene inšpektorje (brez vodje) in še ni imela izdelane metodologije izvajanja nalog nadzorov.

5. Primerjava delovanja Republiške uprave in Agencije

Zbrani podatki in ugotovitve iz revizije omogočajo primerjavo delovanja obeh služb na določenih področjih. V nadaljevanju poročilo predstavlja določene razlike in jih poskuša pojasniti.

5.1. Obseg prihodkov iz naslova davkov

Republiška uprava je opravljala naloge davčne službe za fizične osebe, Agencija pa davčno nadziranje pravnih oseb, ki so po velikosti, številu zaposlenih in obsegu prometa presegale samostojne podjetnike in druge fizične osebe.

V revidiranem obdobju sta se struktura in število davčnih zavezancev spreminjala. Predvsem se je povečalo število majhnih pravnih oseb. Tako je po podatkih Agencije leta 1993 opravljalo gospodarsko dejavnost 40.342 pravnih oseb, leta 1995 pa 47.401 pravnih oseb ali za 17 % več. Število davčnih zavezancev, ki jih je pokrivala Republiška uprava, se je v istem obdobju povečalo s 54.974 zavezancev v letu 1993 na 63.856 zavezancev v letu 1995 oz. za 16 %.

Število registriranih pravnih in fizičnih oseb se je iz leta v leto izredno povečevalo in vplivalo na spremembe v strukturi davčnih zavezancev. Opravljenih inšpekcijskih pregledov je bilo glede na izredno veliko število davčnih zavezancev malo, ker se število inšpektorjev ni bistveno spreminjalo. Inšpekcije so izvajali pretežno pri manjših pravnih osebah, ki so zahtevale manjšo porabo časa in s tem zagotovili večje število izvršenih inšpekcij.

Oceno obsega javnofinančnih prihodkov, ki so jih davčni zavezanci vplačali pri Agenciji leta 1994 in 1995 je podala v svojem poročilu za leto 1995 Agencija z naslednjimi zneski in deleži:

Tabela 33: Obseg prihodkov iz naslova davkov in prispevkov v Agenciji v letu 1994 in 1995

Vrsta davkov in prispevkov	v mio SIT					
	Znesek vseh vplačil		Znesek vplačil pri Agenciji		Delež Agencije v %	
	1994	1995	1994	1995	1994	1995
Prometni davek	228.241	286.092	197.879	250.791	88	88
Dohodnina	128.881	148.167	110.464	136.649	86	92
Davek od dobička	15.048	12.995	15.048	12.995	100	100
Prispevki za ZPIZ	242.183	287.056	218.110	257.885	90	90
Prisp. za zdravstveno zavarovanje	117.264	139.671	105.080	126.066	90	90
Prispevki za porodniško varstvo	1.126	1.820	1.013	1.659	90	91
Posebni davek na določene prejemke	2.776	3.030	2.495	2.914	89	96
Skupaj	735.519	878.831	650.089	788.959	89	90

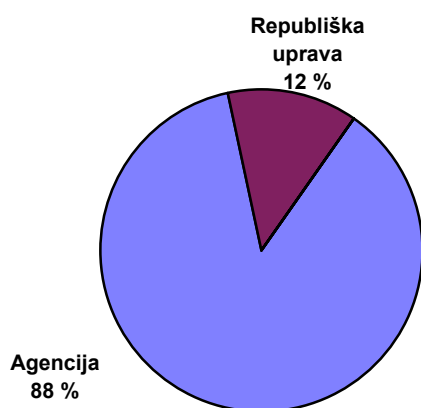
Vir: Poročilo o delu Agencije za leto 1995 (št. 040-22/96, marec 1996)

Visok delež Agencije v javnofinančnih prihodkih (89 % v letu 1994 oz. 90 % v letu 1995) izhaja iz sistema in načina pobiranja davkov in prispevkov, dobrega delovanja notranjih kontrol, kjer je plačilni sistem učinkovito dopolnjeval in podpiral davčno službo ter možnosti, ki jih je imela Agencija v sistemu plačilnega prometa pri poravnavanju zapadlih obveznosti. Na večjo vlogo Agencije pa je vplivala tudi struktura zavezancev, saj so bile v njeni pristojnosti pravne osebe, ki so po velikosti, številu zaposlenih in obsegu prometa zdaleč presegale zavezance v pristojnosti Republiške uprave.

Agencija je pri opravljanju plačilnega prometa preko žiro računov pravnih oseb nadzirala njihove plačilne tokove in je imela določena pooblastila pri poseganju na teh računih. V primeru, da pravna oseba ni izdala naloga za plačilo davkov in prispevkov v predpisanem roku, je Agencija sama v skladu z 44. členom ZAPPNI izdala nalog za poravnavo teh obveznosti. Tak način je Agenciji omogočil, da je hitreje izterjala davčne obveznosti kot Republiška uprava. Postopki za prisilno izterjavo davkov in prispevkov pri fizičnih osebah, ki jih je izvajala Republiška uprava, so bili drugače predpisani in dolgotrajnejši.

Delež prihodkov iz naslova prometnega davka pri Republiški upravi in Agenciji v letu 1995 prikazuje naslednji diagram:

Slika 12: Delež prihodkov iz naslova prometnega davka Republiške uprave in Agencije v letu 1995



Na osnovi podatkov iz poročil o vplačilu in razporeditvi javnofinančnih prihodkov (obrazec B-2) in lastnih davčnih evidenc je Agencija ocenila, da je v letih 1994 in 1995 na njo odpadlo 88 % vseh prihodkov iz naslova prometnih davkov.

Na podlagi podatkov o javnofinančnih prihodkih državnega proračuna in občin, ki jih je prikazalo Ministrstvo za finance v svojem mesečnem biltenu (Bilten januar - junij 1996) ter

podatkov, pridobljenih od Agencije, so revizorji ugotovili, da je posamezna služba v obdobju od leta 1993 do 1995 dosegla naslednji obseg prihodkov iz naslova davkov:

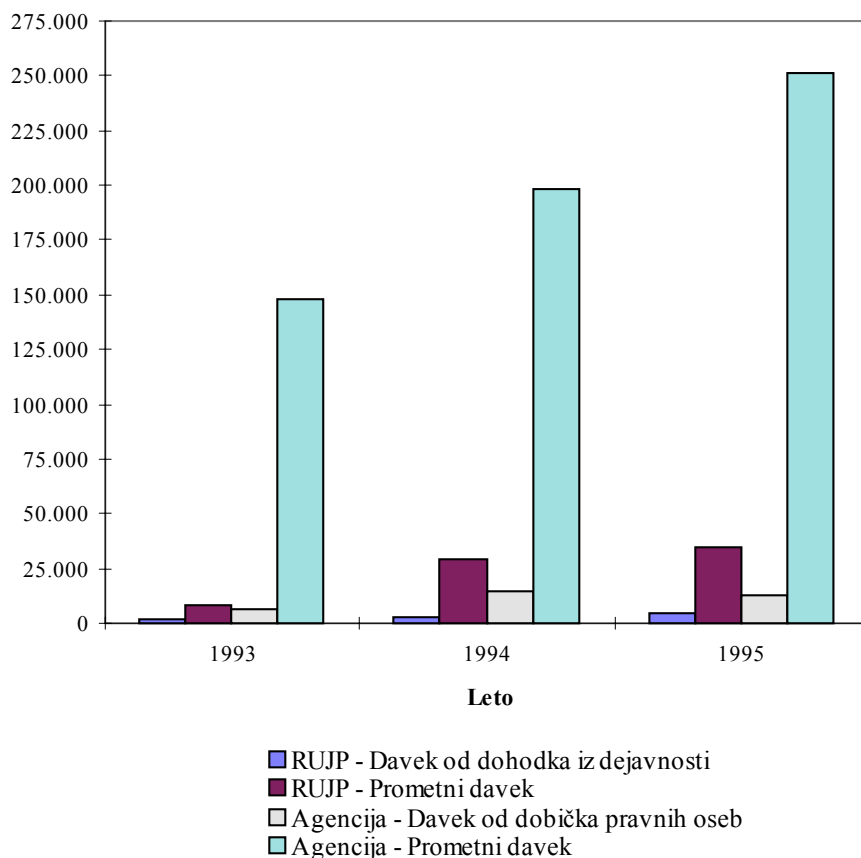
Tabela 34: Prihodki iz naslova davkov v Republiški upravi in v Agenciji v obdobju od 1993 -1995

Vrsta davka	v mio SIT			
	1993	1994	1995	Indeks 95/93
<i>Agencija</i>				
- Davek od dobička pravnih oseb	6.660	14.994	12.941	194
- Prometni davek	148.354	197.880	250.791	169
<i>Republiška uprava</i>				
- Davek od dohodka iz dejavnosti	2.089	3.122	4.901	235
- Prometni davek	8.380	29.537	34.315	409

Rast prihodkov iz naslova davkov v obeh davčnih službah v obdobju od leta 1993 do leta 1995 ponazarja naslednja slika:

Slika 13: Rast prihodkov iz naslova davkov pri Republiški upravi in Agenciji v obdobju od 1993 - 1995

**Znesek davka v mio
SIT v tekočih cenah**



Vir: Bilten Ministrstva za finance - Bilance javnega financiranja, januar - junij 1996, Podatki Agencije

Hitrejša rast prihodkov iz naslova davkov v nadzorovanem obdobju je bila pri Republiški upravi, zaradi sprememb na področju davčne zakonodaje in močnejše razvitosti določenih dejavnosti, v zasebnem sektorju (npr. gostinstvo).

Posamezni službi, ki sta skrbeli za pravilnost obračunavanja in plačevanja davkov v državi, sta pobrali zelo različen obseg sredstev. Razlika v višini prihodkov iz naslova davkov v obeh službah je bila posledica različne strukture, števila in velikosti davčnih zavezancev, različnega sistema pobiranja in nadziranja ter različnih metod dela. Agencija je imela predpisan način evidentiranja podatkov, kar je uspešno uporabljala pri spremljanju izvajanja nalog in kontroli davčnih zavezancev.

5.2. Organiziranost služb

Po številu organizacijskih enot sta si bili obe službi podobni, saj je Republiška uprava delovala v 60 izpostavah in Agencija v 14 podružnicah z 48 ekspoziturami na celotnem območju Slovenije. Organizacijska shema je imela v primeru Agencije eden nivo več, saj so bile ekspoziture podrejene podružnicam in te Centrali v Ljubljani. V Republiški upravi so bile izpostave direktno podrejene upravi v Ljubljani.

Na način in pogoje poslovanja služb je vplivalo njihovo financiranje. Republiška uprava se je financirala iz proračuna in delno s sredstvi lastne dejavnosti ter je delovala kot državni organ, Agencija pa je pokrivala stroške poslovanja skoraj v celoti iz prihodkov storitev plačilnega prometa in je delovala izven državne uprave na podlagi posebnega zakona.

Določene razlike so obstajale tudi pri načinu evidentiranja davčnih obveznosti in plačil ter obdelavi predloženih obrazcev. Republiška uprava je imela po napovedih oz. obračunih v evidenci knjižene davčne obveznosti vseh (identificiranih) fizičnih oseb, ki so obrazce predložile. Agencija je poznala obveznosti pravnih oseb iz naslova davka od dobička na podlagi podatkov iz računovodskih izkazov predhodnega poslovnega leta.

Pri sprejemanju davčnih obrazcev je Agencija zaradi vzpostavljenih evidenc in postopkov takoj identificirala zamudnike in jih opozorila, da predložijo zahtevane obrazce. Po izvedeni kontroli obrazcev je sledil postopek vnosa podatkov zaradi nadaljnje računalniške obdelave. Republiška uprava je šele po vnosu podatkov z vseh prispelih obrazcev ugotavljala, kdo obrazca ni predložil.

Agencija je ažurneje vodila evidence o davčnih zavezancih. Inšpekcija je imela poleg ročnih evidenc tudi računalniški program "nadzor", ki so ga uporabljale vse podružnice in po katerem je bil voden celotni postopek nadzora za vsako pravno osebo. Opravljene revizije v izpostavah Republiške uprave so pokazale, da so bile evidence o delu inšpekcijskega nadzora, odmere in izterjave različne.

Notranje kontrole so bile v Agenciji vzpostavljene in so delovale učinkoviteje kot v Republiški upravi. Agencija je imela vzpostavljen oddelek notranje kontrole ter vgrajene avtomatske kontrole pri računalniški obdelavi podatkov. V Republiški upravi so se postopki notranjih kontrol izvajali predvsem v organizacijskih enotah odmer, kjer pa kontrole niso bile tako uspešne, čeprav so tudi njihove kontrole podpirali določeni računalniški programi.

5.3. Zaposleni in plače

Skupno število zaposlenih je bilo v Agenciji višje, saj je ta poleg pobiranja in nadziranja javnofinančnih prihodkov opravljala tudi naloge s področja plačilnega prometa, analiz, statistike idr. Pri številu zaposlenih, ki so izvajali naloge pobiranja in nadziranja javnofinančnih prihodkov ni bilo bistvenih razlik, saj je imela Agencija na koncu leta 1995 zaposlenih skupno 865 inšpektorjev in kontrolorjev, Republiška uprava pa v istem letu 896 inšpektorjev in odmernih referentov, kar je za 3 % več kot Agencija.

V naslednji tabeli je prikazano število zaposlenih v Republiški upravi in Agenciji v obdobju od 1993 - 1995:

Tabela 35: Število zaposlenih v Republiški upravi in Agenciji v obdobju od 1993 - 1995

Naziv	31.12.1993	31.12.1994	31.12.1995	Indeks 95/93
Republiška uprava Skupaj (vsi zaposleni)	1.392*	1.551	1.583	114
- Inšpekcija	194*	228	228	118
- Odmera	633*	667	668	106
Agencija Skupaj (vsi zaposleni)	2.850	2.983	3.043	107
- Inšpekcija	275	272	266	97
- Kontrola	537	585	599	112

* Stanje 01.04.1993

Število zaposlenih je v Republiški upravi naraščalo nekoliko hitreje kot v Agenciji. Za revizijo je pomembna ugotovitev, da se je število inšpektorjev v letu 1995 v primerjavi z letom 1993 v Agenciji nekoliko zmanjšalo, medtem ko je v Republiški upravi naraslo za 18 %, ob dejstvu, da se je število davčnih zavezancev pri obeh močno povečalo.

Izobrazbena struktura zaposlenih inšpektorjev je bila v Agenciji višja kot v Republiški upravi. Agencija je dajala večjo pozornost izobraževanju zaposlenih, saj so bili njeni delavci pogosteje udeleženi na seminarjih in drugih oblikah izobraževanja.

Ob pripravi projekta Davčne službe Republike Slovenije je projektna skupina med drugim pridobila tudi podatke o višini plač po posameznem delovnem mestu za Republiško upravo in Agencijo. V obdobju I-VI 1994 so imeli delavci v inšpekciji plače v naslednji višini:

Tabela 36: Višina povprečnih mesečnih bruto plač delavcev v inšpekciji v obdobju od I-VI 1994

v 000 SIT			
Republiška uprava	Višina od - do	Agencija	Višina od - do
Vodja inšpekcije	177 - 192	Vodja inšpekcije	183 - 254
Višji inšpektor	157 - 177	Samostojni inšpektor	148 - 204
Inšpektor	103 - 152	Inšpektor	133 - 183

Vir: Ministrstvo za finance, Projekt Davčne službe Republike Slovenije, Ljubljana, Maj 1995, str. 57

Primerjava plač inšpektorjev Republiške uprave in Agencije v prikazanem obdobju kaže na določena odstopanja. Plače delavcev v Agenciji so bile nekoliko višje in so dopuščale večje razlike v višini plače za isto delovno mesto.

Tudi od izpostav in podružnic, ki so bile zajete v vzorec za preizkus podatkov, so bili pridobljeni podatki o višini plače zaposlenih inšpektorjev v letu 1995 po posameznih delovnih mestih z namenom ugotoviti morebitna odstopanja v višini plač inšpektorjev v Republiški upravi in Agenciji. Z analizo je bilo ugotovljeno, da so imeli inšpektorji v Agenciji višje osnovne plače, v Republiški upravi pa višje dodatke. Pri plačah inšpektorjev I v eni in drugi službi ni bilo bistvenih razlik.

5.4. Poslovni prostori in oprema

Agencija je razpolagala z lastnimi poslovnimi prostori ter je stalno vlagala v izgradnjo novih in obnovo obstoječih prostorov. Zaradi tega je imela primernejše in tehnično bolj opremljene prostore kot Republiška uprava, ki je večinoma delovala v najetih občinskih prostorih. Prostor Republiške uprave v večini organizacijskih enot niso bili primerni, ne po funkcionalnosti ne po velikosti, ter niso zagotavljali optimalnih delovnih pogojev.

Tehnična opremljenost, predvsem računalniška oprema, je bila v Agenciji ustrežnejša in je dajala boljšo podporo delovanju službe.

Z arhiviranjem dokumentacije sta imeli obe službi težave, s tem, da so bile razmere za hrambo dokumentacije v Republiški upravi še slabše in niso zagotavljale zadostne varnosti podatkov.

V revizijo ni bila zajeta poraba sredstev lastne dejavnosti Republiške uprave, ki bi praviloma morala biti namenjena za zagotavljanje boljših pogojev dela.

6. Sodelovanje in povezovanje z drugimi organi

6.1. Tržni inšpektorat Republike Slovenije

Do 31.12.1994 je tržna inšpekcija delovala na dveh nivojih, in sicer kot Republiški tržni inšpektorat ter kot medobčinski in občinski inšpektorati in inšpektorati v okviru občinskih upravnih organov. S sprejetjem Zakona o upravi (Ur. l. RS, št. 67/94, 20/95 in 29/95) so organi tržne inšpekcije pričeli delovati kot enoten organ na državni ravni - Tržni inšpektorat Republike Slovenije.

Tržni inšpektorat je v zvezi z nadzorom nad opravljanjem neregistrirane dejavnosti ugotavljal izvajanje določil 6. točke 4. člena ZGD. Navedeni člen določa, da družba ne sme začeti opravljati svoje dejavnosti, preden ni vpisana v register in preden ne izpolni z zakonom določenih pogojev za opravljanje dejavnosti ter tega ne ugotovi pristojni organ. Na podlagi 75. člena ZGD je moral vsak podjetnik ob prigravitvi pri pristojnem davčnem organu predložiti tudi dokazilo o izpolnjevanju pogojev za opravljanje dejavnosti.

Iz letnega poročila o delu tržnega inšpektorata je bilo razvidno, da so njegovi inšpektorji v zvezi z nedovoljenim opravljanjem dejavnosti (neregistrirano opravljanje dejavnosti in opravljanje dejavnosti brez odločbe o izpolnjevanju pogojev) v navedenem obdobju izvedli naslednje število pregledov:

Tabela 39: Pregledi Tržnega inšpektorata Republike Slovenije v letih 1993 - 1996

Leto	Število vseh pregledov	Trgovinska dejavnost			Gostinska dejavnost			Obrtna dejavnost		
		Število pregledov	Nedovolj. opravlj.dej.	% nedovolj. opravlj.dej.	Število pregledov	Nedovolj. opravlj.dej.	% nedovolj. opravlj.dej.	Število pregledov	Nedovolj. opravlj.dej.	% nedovolj. opravlj.dej.
1993	23.787	12.205	242	2,0	4.728	313	6,6	3.191	347	10,9
1994	23.434	12.881	460	3,6	3.658	411	11,2	2.726	522	19,2
1995	15.517	8.784	714	8,1	3.059	543	17,8	1.588	539	33,9
1996	14.355	8.017	423	5,3	3.655	768	21,0	1.452	506	34,8
SKUPAJ	77.093	41.887	1.839	4,4	15.100	2.035	13,5	8.957	1.914	21,4

Vir: Poročilo o delu Tržnega inšpektorata RS v letu 1995 in 1996

Število ugotovljenih primerov nedovoljenega opravljanja trgovske, gostinske in obrtne dejavnosti se je v obdobju od leta 1993 do leta 1996 povečalo od 902 na 1.697 ali za 88 %. Delež pregledov, pri katerih so tržni inšpektorji odkrili nedovoljeno opravljanje dejavnosti v skupnem številu vseh pregledov, se je od 4,5 % v letu 1993 povečal na 12,9 % v letu 1996, kar prav tako kaže na porast števila oseb, ki se ukvarjajo z oblikami sive ekonomije.

Najpogostejše nepravilnosti, ki so jih pri svojih pregledih razkrivali tržni inšpektorji so bile naslednje:

- neregistrirano opravljanje dejavnosti,
- dejavnost je registrirana, vendar oseba posluje brez odločbe o izpolnjevanju pogojev za opravljanje te dejavnosti,
- opravljanje obrtne dejavnosti brez obrtnega dovoljenja.

V letu 1993 je bilo dokazovanje opravljanja neregistrirane dejavnosti otežkočeno zaradi takrat še veljavnega Obrtnega zakona, ki je v 13. oz. 152. členu določal, da stori prekršek tisti, ki trajno, sezonsko ali občasno opravlja gospodarsko ali drugo dejavnost brez obrtnega dovoljenja. Takšno dokazovanje je bilo težko in tudi izrečene kazni so bile nizke. Pravno praznino na področju kaznovanja je zapolnila šele sprememba ZGD z dne 31.05.1994, ki je določala, da mora tržni inšpektor zoper fizično osebo, ki opravlja dejavnost brez priglasitve pri pristojnem davčnem organu, podati predlog za uvedbo postopka o prekršku, zagrožena kazen pa je najmanj 400 tisoč SIT.

Neregistrirano opravljanje obrtne dejavnosti je bilo težko dokazljivo, saj se je dejavnost opravljal pretežno v stanovanju, kamor pa inšpektor ni imel vstopa, tako da takšnih oseb ni mogel zalotiti pri delu. Za vstop v prostore, ki niso bili poslovni prostori, so morali tržni inšpektorji pridobiti odredbo preiskovalnega sodnika. Odredbo je bilo možno pridobiti le v primeru, da je obstajal utemeljen sum storitve prekrška ali kaznivega dejanja. Neregistrirano dejavnost so tržni inšpektorji odkrivali v večini primerov na podlagi prijav občanov in konkurenčnih družb oz. podjetnikov, pogosto pa tudi na osnovi obvestil iz javnih glasil.

Tržni inšpektorji so v primerih ugotovljenih nezakonnosti ukrepali glede na zakonska določila, in sicer:

- pri nedovoljenem opravljanju trgovinske dejavnosti so po Zakonu o trgovini (Ur. l. RS, št. 18/93) prepovedali nadaljnje opravljanje te dejavnosti ter ovadili osebo za gospodarski prestopok oz. podali predlog za uvedbo postopka o prekršku pri sodniku za prekrške. Hkrati so sprejemali tudi varstveni ukrep odvzema blaga in delovnih priprav, ki so bile uporabljene pri prekršku. Največ kršitev neregistriranega opravljanja trgovinske dejavnosti so ugotovili na tržnicah, pri prodaji na premičnih stojnicah, pri prodaji blaga od vrat do vrat in uvozu osebnih avtomobilov;
- v primerih ugotovljenega opravljanja gospodarske dejavnosti brez obrtnega dovoljenja, so bile izdane odločbe o prepovedi opravljanja dejavnosti in podani predlogi za uvedbo postopka pri sodniku za prekrške;

- pri opravljanju dejavnosti v nasprotju z izdanim obrtnim dovoljenjem, t.j. opravljanje tudi druge obrtne dejavnosti, za katere niso bili registrirani, so tržni inšpektorji postopali enako kot pri opravljanju obrtne dejavnosti brez dovoljenja;
- neregistrirano opravljanje obrtne dejavnosti so prijavljali sodniku za prekrške.

Po oceni tržnega inšpektorata je bilo sodelovanje z Republiško upravo in Agencijo dobro. Njihovi inšpektorji so izvajali nadzor na podlagi prijav, ki so jih prejeli od obeh služb, prav tako pa so jih obveščali in jim odstopali prijave, ki so sodile v njihovo pristojnost. Z inšpektorji Agencije so izvajali skupne akcije kot npr. nadzor nad poslovanjem trgovine na debelo s sadjem in zelenjavo ter skupno izvedli nadzor posameznih pravnih oseb. Z inšpektorji Republiške uprave so tržni inšpektorji sodelovali pri nadzoru nad plačevanjem takse za igralne avtomate ter skupaj izvedli akcijo nadzora pravilnosti vodenja evidenc o nakupu in prodaji blaga.

Sodelovanje tržne inšpekcije z Republiško upravo je bilo po mnenju slednjih v večini primerov dobro, vendar ne zadostno. Skupnih akcij je bilo malo, največ jih je bilo pri pregledu plačila takse za igralne avtomate. Inšpekcijske službe Republiške uprave in Agencije so izpostavile potrebo po še večjem sodelovanju, ki temelji na organizaciji skupnih akcij in sestankov, kjer bi inšpektorji lahko izmenjavali informacije in izkušnje.

Davčna uprava je v drugem polletju leta 1996 vzpostavila sodelovanje s tržno inšpekcijo, kar dokazujejo tudi nekatere skupno izvedene akcije. Sodelovanje obeh služb lahko bistveno prispeva k večji davčni disciplini in s tem posredno na učinkovitost in uspešnost dela davčne službe.

6.2. Sodniki za prekrške

V skladu s 105. členom Zakona o prekrških (Ur. l. SRS, št. 25/83 do 5/90, Ur. l. RS št. 10/91 do 61/96, v nadaljevanju ZP), je predlog za uvedbo postopka o prekršku sodniku za prekrške podal pristojni organ oz. pooblaščen inšpektor, ki je vodil postopek o prekrških na prvi stopnji. Agencija je morala za dejanja, ki so imele znake prekrška, v skladu z drugim odstavkom 55. člena ZAPPNI, vložiti predlog za uvedbo postopka o prekršku.

Za potrebe revizije je Računsko sodišče pridobilo podatke o prejetih in obravnavanih predlogih ter izrečenih kazni od sodnikov za prekrške. S temi podatki se je želelo zaokrožiti celoten postopek nadziranja davkov, ki se v primeru ugotovljenih nepravilnosti zaključijo z ukrepi kaznovalne politike.

Sodnike za prekrške s področja cele Slovenije je Računsko sodišče zaprosilo za informacije o njihovem delu pri izvajanju postopkov o prekrških, uvedenih na predlog Republiške uprave in Agencije v obdobju od leta 1993 do 1995. Med 55 sodniki jih je 51 posredovalo podatke v dogovorjeni obliki in vsebini, razen sodnikov za prekrške Ljubljana, Celje, Domžale in Šmarje pri Jelšah, ki so za obdelavo podatkov uporabljali drugačen računalniški program in niso razpolagali z vsemi zahtevanimi podatki.

Število prejetih in rešenih predlogov v obdobju od 1993 - 1995 prikazuje naslednja tabela:

Tabela 40: Predlogi sodniku za prekrške v obdobju od 1993 - 1995

Sodnik za prekrške	1993	1994	1995
<i>Prejeti predlogi</i>			
• Ljubljana	1.124	1.651	3.323
• Celje	363	724	1.154
• Domžale	183	615	450
• Šmarje pri Jelšah	104	477	522
• Vsi drugi	7.197	12.881	13.726
Skupaj	8.971	16.348	19.175
<i>Rešeni predlogi</i>			
• Ljubljana	*	*	*
• Celje	352	579	817
• Domžale	*	*	*
• Šmarje pri Jelšah	101	374	367
• Vsi drugi	3.681	8.412	10.287

* Ni podatka

Vir: Podatki pridobljeni od sodnikov za prekrške

Število predlogov za uvedbo postopka pri sodnikih za prekrške v Republiki Sloveniji se je v letu 1995 povečalo za 114 % v primerjavi z letom 1993. Večino predlogov je sodnikom posredovala Republiška uprava, saj nanjo odpade več kot 80 % vseh prejetih predlogov.

V letu 1995 so vsi sodniki za prekrške, razen iz Ljubljane in Domžal, za katere niso bili pridobljeni vsi podatki, rešili 11.471 predlogov, kar je za 177 % več kot leta 1993.

Prav tako je hitro naraščalo število nerešenih zadev. Povečevalo se je število prekrškov pri opravljanju neregistrirane dejavnosti ter števila nepravilnosti in nezakonitosti pri poslovanju davčnih zavezancev. Poleg tega je po mnenju sodnikov za prekrške prihajalo do problemov v postopkih o prekrških, ker nekateri predlogi niso vsebovali konkretnega opisa stanja in so bili nepopolni glede okoliščin o kraju in času storitve ali glede podatkov o odgovornih osebah. Zaradi tega so sodniki za prekrške morali vloge velikokrat vračati predlagatelju v dopolnitev.

Po mnenju sodnikov za prekrške so bili predlogi vloženi tik pred zastaranjem, čeprav so bili pregledi opravljeni že mnogo prej. V takšnih primerih so sodniki le ugotovili zastaranje. Nasprotno davčna služba trdi, da so predloge sodnikom za prekrške vlagali pravočasno in z vsemi potrebnimi podatki, in da je prišlo do zastaranja zaradi prepočasnih postopkov pri sodnikih.

V veliko primerih je šlo za prekrške, kjer so bili zneski zanemarljivi ali pa je šlo le za razloge objektivne narave. Napake so bile velikokrat posledica nepoznavanja nove zakonodaje oz. napačnega informiranja ali sploh neinformiranja s strani davčnih organov. Med zavezanci, na katere se je nanašal predlog sodniku, je bilo večje število družb brez vsakega prometa.

O vsakem posameznem izidu postopka sta bili Republiška uprava in Agencija obveščeni z vročitvijo odločbe o prekršku (171. člen ZP), ki sta imeli pravico vložiti pritožbo proti odločbi o prekršku, če se z njo nista strinjali.

Na podlagi posredovanih informacij za obdobje od leta 1993 do 1995 je bilo ugotovljeno, da so sodniki za prekrške izrekli kazni, kot je prikazano v naslednji tabeli:

Tabela 41: Izrečene kazni v obdobju od 1993 - 1995

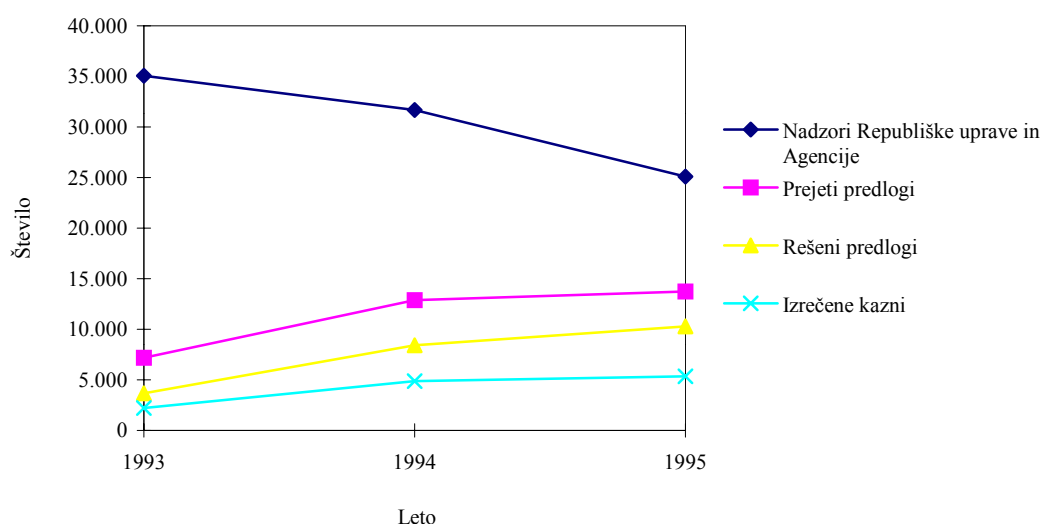
Sodnik za prekrške	Število			Znesek v 000 SIT		
	1993	1994	1995	1993	1994	1995
Ljubljana	*	*	*	*	*	*
Celje	*	*	*	55.669	57.290	27.084
Domžale ¹	*	*	*	3.150	9.900	10.550
Šmarje pri Jelšah	*	*	*	*	*	*
Vsi drugi	2.218	4.871	5.357	134.941	255.785	346.346
Skupaj				193.760	322.975	383.980

¹ Samo za prometni davek

* Ni podatka

Vrednostno so se izrečene kazni v navedenem triletnem obdobju pri vseh sodnikih, ki so posredovali navedene podatke, povečevale nekoliko hitreje (157 %) kot njihovo število (141 %). Višina vseh izrečenih kazni je v letu 1995 za skoraj dvakrat preseгла znesek iz leta 1993. Trende nadzorov, predlogov in ukrepov sodnikov za prekrške prikazuje naslednja slika:

Slika 14: Število nadzorov, ki sta jih opravila Republiška uprava in Agencija, število prejetih in rešenih predlogov sodnikov za prekrške in število izrečenih kazni v obdobju od 1993-1995



Vir: Podatki Republiške uprave in Agencije - vse izpostave in podružnice

Podatki sodnikov za prekrške - razen Ljubljane, Domžal, Šmarij pri Jelšah in Celja

Po mnenju sodnikov je določen previsok posebni minimum denarne kazni, saj so večini kršiteljev izrekli kazni pod predpisanim posebnim minimumom kazni. Zaradi visokih zagroženih kazni so sodniki velikokrat uporabljali omilitvene določbe ZP in kazen ustrezno znižali. V posebnih okoliščinah so kot ukrep uporabili tudi opomin.

Problem, s katerim so se srečevali sodniki za prekrške, je bil tudi vročanje pošiljk. V številnih primerih so bile odločbe vrnjene, saj je bil naslovník nedosegljiv.

V veliko primerih kršitelji niso plačali kazni v predpisanih rokih. Sledil je postopek prisilne izterjave, ki pa je bil uspešen le v manjšem številu primerov. Po mnenju nekaterih sodnikov je bila izterjava izrečene denarne kazni prenizka. Pri prekrških, ki so jih storili samostojni podjetniki ali pravne osebe, izrečenih denarnih kazni ni mogoče spremeniti v zapor. Zaradi takšne kaznovalne politike je med kršitelji, predlaganimi v postopek o prekršku, vsako leto več povratnikov.

O navedenih problemih so sodniki za prekrške poročali Ministrstvu za pravosodje v letnih poročilih. Delo sodnikov bi lahko imelo ob pravilni kaznovalni politiki in strogi zakonodaji učinkovit vpliv na povečanje discipline davčnih zavezancev in zmanjšanje pojavov sive ekonomije.

6.3. Drugi organi

Davčna uprava je vzpostavila tudi sodelovanje z upravo kriminalistične službe Ministrstva za notranje zadeve. Pri informiranju davčnih zavezancev sodelujejo z Obrtno zbornico in Agencijo za plačilni promet.

7. Povzetek

Revizija izvajanja nalog na področju pobiranja in nadziranja javnofinančnih prihodkov je bila omejena na dve vrsti davčnih zavezancev, to je pravne osebe in samostojne podjetnike ter na tri vrste davkov, in sicer na prometni davek, davek od dobička pravnih oseb ter davek od dohodka iz dejavnosti. Predhodne analize so namreč pokazale, da prispeva prometni davek največ sredstev v državno blagajno in da sta davek od dobička in dohodka iz dejavnosti v primerjavi z drugimi državami pri nas udeležena minimalno v strukturi vseh javnofinančnih prihodkov.

Pomembnejše ugotovitve iz revizije so povzete v nadaljevanju po posameznih revidiranih osebah.

7.1. Republiška uprava

Republiška uprava je s svojimi območnimi izpostavami opravljala davčno službo za fizične osebe v skladu z ZDS v obdobju od 01.04.1992 do 30.06.1996. V posameznih organizacijskih delih po izpostavah so izvajali odmero davkov in drugih obveznosti, inšpekcijski nadzor nad poslovanjem fizičnih oseb, knjigovodstvo ter izterjavo davkov in drugih obveznosti.

Davčna služba v času svojega delovanja pri registraciji znanih davčnih zavezancev ni imela težav, ker je bil postopek zakonsko predpisan. Davčni zavezanci so se priglasili z overjenimi priglasitvenimi listi in odločbami o izpolnjevanju pogojev za opravljanje dejavnosti oz. obrtnim dovoljenjem. Večji problem je bil ugotoviti osebe, ki svoje dejavnosti niso imeli registrirane in zato državi niso plačali nobenih davkov iz tega naslova (siva ekonomija).

Registrirani samostojni podjetniki so bili dolžni predlagati davčne obrazce (napovedi) v predpisanih rokih. Po vnosu vseh obrazcev v knjigovodske evidence so davčni referenti ugotovili zavezance, ki niso predložili obrazcev v roku in jih pozvali k predložitvi. V primeru, da se na vabilo niso odzvali, so v nekaterih podali predloge sodniku za prekrške za uvedbo postopka o prekršku. Vse revidirane izpostave so imele nekaj takih primerov.

Pri preizkušanju obstoja in delovanja notranjih kontrol so bile ugotovljene določene pomanjkljivosti, ki so opozorile na odsotnost kontrol in slabosti v organizaciji dela. V davčni službi niso imeli internih navodil oz. predpisanega postopka za ugotavljanje formalne pravilnosti predloženih obrazcev in načina vodenja evidenc o nepredloženih in nepravilno izpolnjenih obrazcih. Izpostave so pri sprejemanju in obdelavi obrazcev različno postopale in kontrol niso povsod dosledno izvajale.

Plačevanje davkov je na splošno potekalo dokaj zadovoljivo in do konca leta je bila zbrana večina davkov. V revidiranih izpostavah so obstajali dolžniki, ki niso poravnavali svojih obveznosti do države in je njihov dolg iz leta v leto naraščal skupaj z obračunanimi zamudnimi obrestmi. Izterjava davkov je bila težavna, predvsem zaradi dolgotrajnega postopka izterjave in nezmožnosti, da se denar izterja po administrativni poti ali z rubeži premožnega premoženja. Tudi izterjevalci niso imeli ustreznih pisnih navodil in kriterijev o postopkih izterjave. V revidiranih izpostavah so vodili in nadzirali delo izterjevalcev po različnih merilih.

Republiška uprava ni imela izdelanih enotnih navodil, s katerimi bi bili opredeljeni kriteriji za načrtovanje dela v inšpekcijski službi. V večini primerov je odločitev o inšpekcijskem pregledu temeljila na dogovoru med vodjem izpostave, vodjem inšpekcije in inšpektorjem. V izpostavi Domžale so se inšpektorji sami odločali, pri katerem zavezancu bodo izvedli nadzor. Inšpektorji so tudi sodelovali pri sprejemanju obrazcev za odmero ali pa pri izterjavi (izpostava Kočevje), kar ni bila njihova temeljna naloga. V revidiranih izpostavah je bilo ugotovljeno, da so izvedeni inšpekcijski nadzori pomembno vplivali na povečanje davčne osnove.

Republiška uprava je v času svojega delovanja imela organizirano strokovno nadzorstvo nad delom izpostav, ki ga je tudi opravljala, čeprav včasih brez povratnih informacij za kontrolirano izpostavo.

7.2. Agencija

Po ZAPPNI je Agencija vodila register imetnikov računov in ga dopolnjevala, čeprav imetniki računov pogosto niso pravočasno posredovali podatkov o spremembah ali pa jih sploh niso posredovali, pa naj je šlo za statusne spremembe po zakonu, za sporočanje o neposlovanju, za opravljeni izbris iz registra ali za druge podatke. Na ta način se je postopoma, vendar z zamudo, zagotavljala popolnost registra.

Delovanje formalnih kontrol je na Agenciji potekalo zadovoljivo. Z internimi obvestili, okrožnicami in skupnimi sestanki so zagotavljali poenoteno delovanje vseh podružnic pri kontroliranju pobiranja davkov.

Pri zapadlih davčnih obveznostih je Agencija po zakonu sama izdala nalog za plačilo. V primeru nelikvidnosti pravne osebe je nalog uvrstila v vrstni red plačil. Zaradi odsotnosti pravnih predpisov, ki bi urejevali način delovanja Agencije pri pravnih osebah, ki že dalj časa niso bile sposobne poravnati svojih obveznosti, so se pojavljali veliki dolgovi zlasti iz naslova davka od dobička. Posamezne pravne osebe so lahko kljub neporavnanim obveznostim poslovale kot lastniki ali partnerji drugih družb.

Pri spremljanju pravočasnosti predložitve obrazcev za obračun prometnega davka ali davka od dobička pravnih oseb je Agencija uporabljala različne načine evidentiranja. Na osnovi evidenc so bile kasneje opravljene kontrole in sestavljeni zapisniki o nespoštovanju predpisov s strani zavezancev, vendar pa se je v Agenciji glede tega ravnalo različno. Podružnice so predvsem opozarjale na obveznost predložitve davčnih obrazcev, v določenih primerih pa so zamudnike tudi prijavljali sodniku za prekrške.

Ugotovitve preverjanja delovanja kontrol pri prometnem davku kažejo, da so bili v Agenciji bolj upoštevani napotki o kontroli, kar velja še posebej za obračune akontacij. Osebno predlaganje akontacij v petnajst dnevni obdobjih je omogočalo intenzivnejše sodelovanje delavcev Agencije in zavezancev, še posebej glede pravilnosti prikazovanja podatkov.

Sistem pobiranja davkov v Agenciji ob opravljanju plačilnega prometa je vsekakor omogočal večjo učinkovitost delovanja na tem področju. Pravne osebe, ki niso redno poslovale, ali niso predlagale izjav in davčnih obračunov v predpisanih rokih, ali niso izplačevale plač, je Agencija redno prijavljala pristojnim inštitucijam, kot so Ministrstvo za finance, Ministrstvo za delo, Tržni inšpektorat Republike Slovenije, Državni zbor, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije in Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Prav tako je Agencija povečala inšpekcijski nadzor pri teh pravnih osebah.

Inšpiciranje kot del davčnega nadziranja se je izvajalo v Agenciji predvsem na podlagi usmeritev Centrale in opredeljenih kriterijev. Letni plani nalog so se dopolnjevali glede na prioritete naloge. Rezultati inšpekcij so se odražali v dodatnih odmerah davkov. Skoraj v vsakem inšpiciranem primeru je prišlo do popravkov prvotno predloženih podatkov davčnega zavezanca. Agencija je bila uspešna pri inšpiciranju in ugotovitvah o izmikljanju plačevanja davkov, ne pa tudi pri izterjavah, saj evidentiranje zapadlih obveznosti v vrstni red nalogov za plačilo v primerih blokiranih žiro računov še ni zagotovilo dejanskega plačila. Z revizijskimi postopki je bilo prav tako ugotovljeno, da je Agencija opuščala pogostejše nadzore velikih pravnih oseb.

7.3. Davčna uprava

Od 01.07.1996 deluje nova davčna služba, ki je sestavljena iz bivše Republiške uprave in dela Agencije, ki je opravljal davčno nadziranje. Davčno upravo sestavljajo glavni urad, posebni davčni urad ter 14 davčnih uradov, ki so razdeljeni na več izpostav (skupaj 60).

V novi davčni službi pri registraciji, sprejemanju in kontroliranju obrazcev samostojnih podjetnikov ter sprejemanju obrazcev in pobiranju davkov od pravnih oseb ni bilo sprememb v primerjavi s prejšnjima službama. Zaradi ločitve davčnih nalog od nalog plačilnega prometa in neenotnih dogovorov med njimi so se pojavljali problemi pri spremljanju plačil davčnih

obveznosti. Ti so bili tudi posledica odsotnosti ustreznih navodil o obliki in načinu vodenja davčnih evidenc, ki bi jih moral po določilu 48. člena ZDS predpisati minister za finance.

Glavni urad je na kolegijih direktorjev in drugih sestankih ter z okrožnicami dajal napotke davčnim uradom glede njihovega dela v prehodnem obdobju. S 01.01.1997 so začele veljati določbe ZDS, ki uvajajo davčno številko zavezanca. Zaradi nepopolnih podatkov o davčnih zavezancih, ki so bili pridobljeni iz registra prebivalstva, in pomanjkanja ustrezne programske opreme so bili pri uvajanju davčne številke prisotni določeni problemi.

Pri sprejemanju obrazcev in spremljanju plačil obveznosti davčnih zavezancev je še naprej obstajala kontinuiteta takrat vzpostavljenih kontrol.

Služba izterjave in inšpekcijska služba sta organizacijsko določeni v davčnih uradih. Pričakuje se, da bo njihovo delo bolj uspešno, ko bodo v teh službah dosegli zadostno število zaposlenih. Revizija je namreč pokazala, da imajo uradi dejansko manj zaposlenih kot je predvideno s sistemizacijo delovnih mest.

Načrti za inšpektorje in izterjevalce na terenu se pripravljajo. Pripravljena sta bila tudi dva priročnika za nadzor in metodologijo davkov, čeprav sta presplošna za delo inšpektorjev. Izobraževanje na tem področju tudi ni bilo zadostno.

Glavni urad ima v organizaciji predvideno službo za notranji nadzor, ki pa v času nadzora še vedno ni bila kadrovsko ustrezno zasedena. Notranji nadzor bi lahko bistveno prispeval k večji učinkovitosti dela Davčne uprave.

V mnenju Računsko sodišče podaja najpomembnejše ugotovitve iz nadzora, primerja izvajanje nalog na davčnem področju v Republiški upravi in Agenciji ter izpostavlja nekatere dejavnike, ki so po mnenju revizorjev neugodno vplivali na učinkovitost in uspešnost davčnih služb. V mnenju niso predstavljene ugotovitve, ki se nanašajo na posamezne enote revidiranih oseb.

II MNENJE

Na podlagi zbranih podatkov, opravljenih analiz in izvedenih revizijskih postopkov Računsko sodišče ocenjuje, da sistem pobiranja in nadziranja javnofinančnih prihodkov v nadzorovanem obdobju ni dopuščal doseganja dobrih rezultatov. Glede na število pravnih oseb, samostojnih podjetnikov oz. skupno število vseh davčnih zavezancev ter veljavno zakonodajo bi lahko bili obračunani in pobrani davki v večjem obsegu.

Pri izvajanju revizije je bilo ugotovljeno, da sta imeli obe službi določene prednosti in slabosti pri pobiranju in nadziranju davkov, kot so:

- ◇ Delavci Agencije so imeli boljše pogoje dela, saj so delovali v lastnih, zadovoljivo opremljenih prostorih. Delo je bilo z organizacijskega in postopkovnega vidika poenoteno ter podrobno opredeljeno z zakonskimi predpisi in internimi navodili. Večina izpostav v Republiški upravi je delovala v izredno slabih in neprimerno opremljenih prostorih. Najbolj pereča je bila pomanjkljiva računalniška opremljenost ter nezadostnost in neustreznost prostorov za arhiviranje dokumentacije. Vodstvo Republiške uprave v Ljubljani ni storilo dovolj za izboljšanje pogojev dela, predvsem pa premalo za enotnost delovanja in enakost obravnavanja davčnih zavezancev.
- ◇ Obe instituciji sta imeli v svojih evidencah zajete skoraj vse pravne in fizične osebe, ki so bile registrirane oz. so pridobile dovoljenje za opravljanje dejavnosti. Določeni problem je predstavljalo opravljanje pridobitne dejavnosti na nelegalen način, saj se na podlagi raziskav Inštituta za ekonomska raziskovanja in rezultatov dela tržne inšpekcije ocenjuje, da je bilo v Sloveniji veliko oseb, ki niso imele registrirane dejavnosti ter niso bile zajete v davčnih registrih in državi niso plačevale nobenih davščin.
- ◇ V izpostavah Republiške uprave so izvajali številne notranje kontrole predloženih davčnih obrazcev in obračunov, vendar so bile te usmerjene pretežno v formalno kontrolo. Vsebinsko preverjanje pravilnosti podatkov so izvajali predvsem po metodi slučajnega izbora. Notranje kontrole so izvajali tudi inšpektorji, kar je imelo za posledico manjše število opravljenih inšpekcij pri fizičnih osebah.
- ◇ Inšpekcijski pregledi pravnih oseb, ki jih je izvajala Agencija, so bili celovitejši in obsežnejši. Postopek nadzora je potekal v skladu z ZAPPNI in Zakonom o upravnem postopku, ki sta predpisovala daljši časovni okvir inšpekcijskega pregleda od uvedbe do zaključka. Republiška uprava je izvajala krajše selektivne inšpekcijske preglede. Njen inšpekcijski nadzor je skupaj s kontrolo davčnih napovedi, ki so jo izvajali odmerni

referenti, in kontrolo predloženih računov, zagotavljal večjo pokritost davčnih zavezancev z inšpekcijskimi pregledi.

- ◇ Rezultati dela inšpektorjev so vplivali na dodatni obseg obračunanih davkov, vendar pa je bilo število inšpektorjev glede na množico zavezancev premajhno. Zaradi tega je bilo v Republiški upravi in Agenciji precej davčnih zavezancev daljše časovno obdobje brez ustrezne naknadne kontrole pravilnosti obračunavanja in plačevanja javnofinančnih obveznosti. Poleg tega Agencija pri izboru pravnih oseb za inšpekcijski nadzor ni dosledno spoštovala kriterij pomembnosti davčnega zavezanca z vidika velikosti pravne osebe ter velikosti vplačanih davkov in prispevkov.
- ◇ Agencija je imela ob izvajanju plačilnega prometa poseben položaj, ki ji je zagotavljal boljšo preglednost nad plačevanjem davkov in prispevkov. Zapadle obveznosti iz naslova obračunanih davkov in prispevkov je poravnala sama iz žiro računa davčnega zavezanca. Tak način plačevanja davčnih obveznosti je bil uspešen le v primeru, da žiro račun pravne osebe ni bil v blokadi. Drugih oblik izterjave Agencija ni izvajala, ker za to ni imela zakonske podlage.
- ◇ Republiška uprava je za neplačane davke in prispevke poleg administrativne izterjave s sklepom na žiro račun davčnega zavezanca izvajala tudi izterjavo z rubežem nepremičnin. V primerih, ko prisilna izterjava iz dolžnikovih dohodkov, terjatev in premoženja ni bila uspešna, so predlagali sodno izvedbo postopka prisilne izterjave davka iz dolžnikovega nepremičnega premoženja. Vendar pa je bilo z revizijskimi postopki ugotovljeno, da je bil znesek izterjanih davkov in prispevkov, zaradi premajhnega števila davčnih izterjevalcev, nedosledni uporabi razpoložljivih ukrepov ter neenotnih postopkov in meril pri izvajanju tovrstnih nalog v premajhnem obsegu.

III PRIPOROČILA

Na podlagi ugotovitev iz revizije pobiranja in nadziranja javnofinančnih prihodkov daje Računsko sodišče Davčni upravi Republike Slovenije naslednja priporočila:

1. Vzpostavi se naj enoten sistem evidentiranja, izkazovanja in analiziranja podatkov o obračunanih, plačanih in izterjanih javnofinančnih prihodkih ter uveljavi takšen sistem poročanja, ki bo služil informiranju in odločanju tako znotraj Davčne uprave, kakor zunaj nje.
2. Poenotijo se naj postopki in metode dela v vseh davčnih uradih ter predpišejo natančna navodila za izvajanje posameznih nalog s področja pobiranja in nadziranja javnofinančnih prihodkov. Pri tem je potrebno upoštevati pozitivno prakso obeh prejšnjih služb, ki je opisana v tem poročilu.
3. Služba notranjega nadzora naj bo organizirana tako, da bo zagotavljala racionalno in učinkovito kontrolo nad izvajanjem nalog organizacijskih enot davčnih uradov ter prispevala k izboljšanju kakovosti storitev, ki jih uradi opravljajo za davčne zavezance, državne blagajne in lokalne skupnosti. Pri tem se naj upošteva pozitivna praksa izvajanja nadzornih nalog v Agenciji.
4. Ponovno se naj prouči veljavna sistemizacija delovnih mest Davčne uprave, ki naj temelji na realnih potrebah in enotnih kriterijih. V čim krajšem času se naj doseže optimalna zaposlenost na vseh davčnih uradih s ciljem enakosti izvajanja posameznih vrst nalog po obsegu in načinu dela ter enakosti obravnavanj davčnih zavezancev. Za uresničitev tega cilja naj Vlada Republike Slovenije ne bi omejevala zaposlovanja v Davčni upravi, saj je ta začela delovati s 01.07.1996 v nepopolni kadrovski zasedbi. Posebna pozornost se naj nameni zaposlovanju inšpektorjev in izterjevalcev. Njihovo delo se naj natančno opredeli z letnimi načrti, ki bi naj služili pri sprotne nadzoru izvajanja nalog in nagrajevanju teh delavcev.
5. Izobraževanju in usposabljanju delavcev davčnih uradov je potrebno dati še večji poudarek ter poleg vodstvenega kadra in inšpektorjev v izobraževanje vključiti tudi delavce, ki so zaposleni na drugih nalogah. Izobraževanje naj dopolnjujejo priročniki za delo kontrolorjev in inšpektorjev, ki naj celovito in dovolj podrobno urejajo vse postopke in načine reševanja posameznih primerov. Priročniki naj bodo izdelani v takšni obliki, ki bo omogočala stalno nadgrajevanje s spremembami in dopolnitvami.
6. Čimprej se naj rešijo prostorski problemi Davčne uprave s ciljem združevanja uradov na eni lokaciji, kar bi lahko prispevalo k zmanjšanju stroškov delovanja službe ter učinkovitejšemu in uspešnejšemu izvajanju nalog. V okviru tega je treba najti tudi ustrezne prostore za arhiviranje dokumentacije, ki bodo zagotovili večjo varovanje podatkov. Zaradi delovanja davčnih uradov na večih lokacijah naj Davčna uprava vzpostavi dobro sodelovanje med posameznimi organizacijskimi enotami in zgradi učinkoviti informacijski sistem, ki bo zagotovil nemoten pretok informacij, pridobljenih od zunanjih služb ter informacij, ki nastajajo v sami Davčni upravi. Določiti je potrebno enotne kriterije in

normative opremljenosti davčnih uradov ter sprejeti takšno naložbeno politiko, ki bo zagotovila enake pogoje dela vsem uradom v državi.

7. Izboljša se naj računalniška opremljenost uradov s poudarkom na izgradnji računalniške in informacijske tehnologije, kot temelja za učinkovito delovanje davčne službe. Vzpostavijo se naj ustrezne podatkovne baze in evidence, opredeljene v členih od 48 do 53 ZDS, ki bodo nudile dovolj kvalitetne informacije o davčnih zavezancih in z njimi povezanimi dogodki ter pomagale pri izvajanju določenih kontrolnih postopkov. V ta namen se naj čimprej ustvarijo vsi potrebni pogoji za vzpostavitev in vodenje vseh davčnih evidenc, ki jih predpisuje ZDS.
8. Okrepi se naj sodelovanje davčnih uradov z drugimi inšpekcijskimi službami z namenom zmanjšati opravljanje neregistrirane dejavnosti in preprečevati utajo davkov.
9. Pristopi se naj k pripravi sprememb in dopolnitev davčne zakonodaje, ki se je v dosednji praksi izkazala za nedorečeno in pomanjkljivo. Prav tako bi bilo potrebno ustrezno dopolniti in spremeniti zakonodajo, ki ureja vpis in izbris iz registra samostojnih podjetnikov in preoblikovanja obrtnikov glede na zahteve ZGD.

Pravni pouk: Zoper to predhodno poročilo je po 24. členu Zakona o Računskem sodišču možno vložiti pripombe. Pripombe se posredujejo pisno v roku 15 dni od dneva vročitve na Računsko sodišče Republike Slovenije, Prežihova 4, Ljubljana.

Zdenka Vidovič
članica Računskega sodišča

VROČITI:

- Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije,
Jesenkova 3, Ljubljana,
- Agencija Republike Slovenije za plačilni promet,
Centrala Ljubljana
Tržaška 16, Ljubljana,
- Arhiv - tu.

VIRI INFORMACIJ

1. Literatura

- ◆ Inštitut za ekonomska raziskovanja - Ljubljana: Siva ekonomija v Sloveniji - razlogi za njen razvoj in ocene njenega obsega, Ljubljana, januar 1995 (raziskovalna naloga, več avtorjev)
- ◆ Bilten Ministrstva za finance, januar - junij 1996
- ◆ Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, št. 29/96
- ◆ Projekt Davčne službe Republike Slovenije, Ministrstvo za finance, Ljubljana, maj 1995
- ◆ Letna poročila o delu Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje, Republiške uprave za javne prihodke in Tržnega inšpektorata Republike Slovenije

2. Uporabljeni predpisi

- ◆ Zakon o davčni službi (Ur. l. RS, št. 14/92 in 17/92)
- ◆ Zakon o davčni službi (Ur. l. RS, št. 18/96 in 36/96) - ZDS
- ◆ Zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 18/96) - ZDavP
- ◆ Zakon o Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Ur. l. RS, št. 48/94, 18/95) - ZAPPNI
- ◆ Zakon o Agenciji Republike Slovenije za revidiranje lastninskega preoblikovanja podjetij in o Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Ur. l. RS, št. 58/95, 73/95, 18/96, 27/96, 78/96)
- ◆ Zakon o dohodnini (Ur. l. RS, 71/93, 2/94, 1/95, 2/95, 7/95, 11/95, 11/96, 14/96, 18/96, 68/96 in 10/97) - ZDoh
- ◆ Zakon o splošnem upravnem postopku (Ur. l. SFRJ, št. 47/86, Ur. l. RS/I, št. 17/91, Ur. l. RS, št. 55/92 in 66/93)
- ◆ Zakon o prekrških (Ur. l. SRS, št. 25/83, 5/90, Ur. l. RS št. 10/91, ... 39/96) - ZP
- ◆ Zakon o izvršilnem postopku (Ur. l. SFRJ, št. 20/78, 6/82, 74/87, 57/89, 20/90, 27/90, Ur. l. RS, št. 17/91, 55/92, 32/94)
- ◆ Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 30/93, 29/94 in 82/94) - ZGD
- ◆ Obrtni zakon (Ur. l. SRS, št. 35/88 in 24/89, Ur. l. RS, št. 50/94) - ObrZ
- ◆ Zakon o upravi (Ur. l. RS, št. 67/94, 20/95 in 29/95)
- ◆ Zakon o trgovini (Ur. l. RS, št. 18/93)
- ◆ Uredba o teritorialnem obsegu upravnih enot v Republiki Sloveniji (Ur. l. RS, št. 75/94)
- ◆ Odredba o ustanovitvi izpostav Republiške uprave za javne prihodke (Ur. l. RS, št. 19/92)
- ◆ Odredba o spremembi in dopolnitvi odredbe o ustanovitvi izpostav Republiške uprave za javne prihodke (Ur. l. RS, št. 49/92, 83/94)
- ◆ Statut Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Ur. l. RS, št. 2/96)

- ◆ Statut Agencije Republike Slovenije za plačilni promet (Ur. l. RS, št. 62/96)
- ◆ Pravilnik o sistemizaciji delovnih mest v Davčni upravi Republike Slovenije (št. 021-1/96, 28.06.1996)
- ◆ Pravilnik o notranji organizaciji Davčne uprave Republike Slovenije (št. 014-4/96, 28.06.1996)
- ◆ Pravilnik o načinu in postopku prigrasitve ter o ureditvi vpisnika samostojnih podjetnikov posameznikov (Ur. l. RS, št. 47/93, 50/94)
- ◆ Pravilnik o postopkih izdaje obrtnega dovoljenja in obrtnem registru (Ur. l. RS, št. 10/95)
- ◆ Pravilnik o sistemizaciji delovnih mest v Službi družbenega knjigovodstva oz. kasneje Agenciji
- ◆ Pravilnik o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v Republiški upravi za javne prihodke (št. 021-1/92, 02.07.1992)
- ◆ Navodilo o vsebini in načinu vodenja registra imetnikov računov pri Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Ur. l. RS, št. 9/95)
- ◆ Navodilo o vrstah računov ter načinu in pogojih pod katerimi pravne osebe odpirajo in zapirajo račune pri Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Ur. l. RS, št. 9/95)
- ◆ Drugi predpisi